

УДК 657.1.011.52

## **ЭКСПОРТНЫЕ ОПЕРАЦИИ: ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

**Азыдова А.Ч.**

*студентка 3 курса бакалавриата по направлению*

*«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*

*Российский экономический университет им. Г.В.Плеханова*

*Москва, Россия*

**Павленко Ольга Викторовна**

*студентка 3 курса бакалавриата по направлению*

*«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*

*Российский экономический университет им. Г.В.Плеханова*

*Москва, Россия*

**Аннотация:** Актуальность темы статьи обусловлена широкой распространенностью и активным развитием экспортных операций в деятельности российских организаций, а также необходимостью их правильного оформления с точки зрения бухгалтерского учета и налогообложения.

**Ключевые слова:** внешнеэкономическая деятельность, экспорт, экспортные товары.

## **EXPORT OPERATIONS: FEATURES OF ACCOUNTING AND TAXATION**

**Azydova A.Ch.**

*the student of the 3-d rates of a bachelor degree in the direction of*

*"Financial accounting, analysis and audit"*

*Plekhanov Russian University of Economics*

*Moscow, Russia*

**Pavlenko O.V.**

*the student of the 3-d rates of a bachelor degree in the direction of*

*"Financial accounting, analysis and audit"*

*Plekhanov Russian University of Economics*

*Moscow, Russia*

**Abstract.** The relevance of the topic of the article is due to the widespread prevalence and active development of export operations in the activities of Russian companies, as well as the need for their proper registration in terms of accounting and taxation.

**Keywords:** foreign economic activity, export, export goods.

Экспорт – это одна из моделей внешнеторговой деятельности, вывоз товаров за пределы Российской Федерации с целью их продажи на иностранных рынках.

Важным этапом заключения сделки купли-продажи является выбор надежного контрагента. Данный выбор зависит от многих факторов, например, от характера сделки, емкости иностранного рынка, конъюнктуры на данном рынке. Участниками такой сделки выступают продавцы – российские юридические лица и покупатели – иностранные юридические лица. В качестве экспортеров выступают как организации-производители, которые поставляют собственную продукцию, так и торговые фирмы, деятельностью которых является реализация закупленных товаров.

Основанием для осуществления экспортной сделки служит внешнеторговый контракт на поставку товара (выполнения работ, услуг), который заключен с иностранными покупателями в письменной форме.

В данном контракте закреплены права и обязанности сторон, условия поставки продукции, определяющие момент перехода права собственности от продавца к покупателю, переход риска случайной гибели или утраты товара, распределение затрат между экспортером и покупателем по транспортировке, таможенные платежи, страхование и другие расходы, которые связаны с передвижением товара. Необходимо отметить, что права и обязанности участников контракта вступают в силу в том момент, когда она считается заключенным. Сложность может возникнуть в том, что данный момент в разных странах определяется неодинаково, следовательно, на это стоит

обратить особое внимание. Контракт вступает в силу при его подписании, если в данном документе не был указан другой срок вступления его в силу.

В бухгалтерском учете момент признания выручки зависит от перехода права собственности, поэтому это важное условие, на которое следует обратить внимание. Выручка от продажи по основным видам деятельности в российском учете признается доходом в соответствии с п.5 ПБУ 9/99 "Доходы организации".

В международной практике момент перехода риска случайной гибели товара осуществляется совместно с переходом права собственности от продавца к покупателю. Продукция считается реализованной тогда, когда осуществлен переход права собственности на товар к покупателю.

Значительное воздействие на организацию учета экспортных операций оказывает то, каким образом осуществляется реализация товара: через посредническую организацию или же самим предприятием-изготовителем. В первом случае экспортер заинтересован в размере комиссионного вознаграждения для оплаты посреднических услуг, во втором случае – предприятие-экспортер отражает все операции: от калькулирования себестоимости готовой продукции до установления контрактной цены. В зависимости от перехода права собственности, выделяют следующие виды экспорта:

- с переходом права собственности на товар к получателю;
- без перехода права собственности, то есть на условиях консигнации (торговой комиссии).

Рассмотрим более подробно учет экспортных операций без участия посреднических организаций. Учет продажи и приобретения экспортных товаров осуществляется на основании ряда первичных документов:

- договоры купли-продажи (поставки), счета-фактуры, которые свидетельствуют о приобретении сырья, материалов, работ, услуг, продукции, акты, накладные;

- спецификации на товар;
- счета-фактур российского продавца;
- грузовые таможенные декларации, подтверждающие пересечение товаров таможенной границы РФ;
- внешнеторговые контракты с иностранным покупателем;
- транспортные накладные, которые свидетельствуют о передаче товара перевозчику.

Учет затрат экспортируемой продукцией осуществляется в соответствии с рядом особенностей. Сумма НДС по приобретаемым для производства экспортной продукции сырью, материалам, услугам предъявляется к вычету после факта экспорта, который подтвержден документально. Следовательно, необходимо, чтобы в учетной политике был зафиксирован порядок ведения различного учета затрат экспортируемой продукции от затрат на производство продукции, которая предназначена для потребления внутри страны.

В рабочем плане счетов организации выделяются субсчета, на которых будет вестись учет затрат по производству продукции, предназначенной для экспорта, и учета выручки от ее реализации. Также, в учетной политике следует указать, по какому критерию будут распределяться общехозяйственные расходы между продукцией, которые реализуются в России и за ее пределами. Следует организовать отдельный учет готовой экспортируемой продукции и продукции для продажи на российском рынке.

К счету 43 «Готовая продукция» выделяют следующие субсчета:

- 41-1 «Готовая продукция для продажи на территории РФ»;
- 43-2 «Готовая продукция для экспорта».

Процедура обложения экспортируемых товаров НДС имеет отличия от порядка налогообложения товаров, которые реализуются на территории РФ. При вывозе товаров с таможенной территории процедура налогообложения осуществляется следующим образом:

1. НДС не уплачивается в том случае, когда вывоз товаров с таможенной территории Российской Федерации осуществляется в таможенных режимах экспорта.

2. При вывозе товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации в таможенном режиме реэкспорта, суммы налога, уплаченные при ввозе на таможенную территорию РФ, возвращаются налогоплательщику в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации.

Налогообложение по 0% ставке может осуществляться в ситуациях, когда происходит реализация товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта и помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, при предоставлении в налоговые органы перечня документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ. Для предоставления данной процентной ставки налогоплательщик обязан предъявить в налоговый орган документы, подтверждающие факт продажи продукции на экспорт не позднее 180 дней с даты оформления ГТД (НК РФ). Полный список документов зафиксирован в ст. 165 НК РФ. Декларация по НДС подается вместе с документами, представленными в ст. 165 НК РФ. Момент определения налоговой базы по ставке 0% - это последний день месяца, в котором собран пакет необходимых документов. Экспорт считается неподтвержденным, если в установленный срок документы не были поданы. На 181-й календарный день, считая с даты помещения товаров под таможенные режимы экспорта, с полученной выручки нужно начислить налог, который отражается следующей бухгалтерской записью: Дебет 91, Кредит 68.

Операции по поставке товаров подлежат налогообложению в том случае, если налогоплательщик не предоставил в срок пакет документов, которые подтверждают фактический экспорт товаров.

Далее в статье рассматривается порядок учёта отгрузки и продажи товара, подлежащего экспорту. Товар, подлежащий экспорту, до момента перехода права собственности покупателю от поставщика учитывается на

счёте 45 «Товары отгруженные». Используются также субсчета по фактической себестоимости: 21 «Экспортные товары по прямым поставкам», 22 «Экспортные товары по пути в Российскую Федерацию», 23 «Экспортные товары в портах и на складах», 24 «Экспортные товары в пути за границей», 25 «Экспортные товары на складах в переработке и на комиссии за границей», 26 «Экспортные товары отгруженные, но неотфактурованные». После оформления накладной на отпуск товара и непосредственно выдачи товара со склада бухгалтер использует субсчёт 2 счёта 45 «Товары, отгруженные на экспорт» для их отражения. В квитанции и складской накладной количественные показатели должны совпадать. По договорной стоимости выписывается один счёт на целую партию продукции. Различаются прямые и непрямые поставки товара в рамках экспорта. Первая группа поставок возможна только при наличии соглашения, заключённого на государственном уровне, между странами (экспортёром и импортёром) о прямом грузовом сообщении. Согласно соглашению, на первой станции отправления выписывается железнодорожная накладная, по которой товар идёт в пункт назначения без хранения и перевалок. Поставщик получает один экземпляр дубликата международной накладной, который подтверждает, что:

- Поставщик выполнил условия об отгрузке товара;
- Железная дорога приняла груз к отправке;
- Поставщик имеет право предъявлять документы к оплате.

В случае железнодорожной отгрузки выписывается железнодорожная накладная, а в случае морских и речных отгрузок – морской или речной коносамент.

При второй группе поставок товар поступает во внутреннюю транспортную компанию и отражается на субсчёте 22 счёта 45 «Экспортные товары в пути в Российскую Федерацию». Первоначальный пункт отправки выписывает внутреннюю железнодорожную накладную, которая подтверждает, что:

- Железная дорога приняла груз;

- Поставщик выполнил условия об отгрузке;
- Поставщик не имеет права предъявлять документы к оплате по причине отсутствия отправки по адресу иностранного покупателя.

Данная накладная переоформляется на международную накладную во время прохождения товара через пограничный пункт. Приёмный акт, в котором содержится информация о фактическом количестве груза, принятом портом, составляется во время приёма груза на склад транспортной организации. Коммерческий акт на недостачу составляется в том случае, если выявляются несоответствия с данными накладной. Полученная недостача отражается в дебете счёта 76 субсчёт 21 «Расчёты по претензиям с организациями Российской Федерации» и кредите счёта 45 «Товары отгруженные» + соответствующий субсчёт. Акты (приёмный и коммерческий) отправляют в организацию, где на их основании составляются бухгалтерские проводки и предъявляется претензия к транспортной организации. Внешнеторговые документы обрабатываются и рассылаются транспортно-экспедиторскими организациями.

Через счёт 90 «продажи» осуществляется продажа товаров. По курсу Банка России оценивается полученная от продажи экспортных товаров выручка, признающаяся в момент перехода права собственности на груз. В дебет счёта 90 списываются себестоимость экспортных товаров из кредита 45 счёта «Товары отгруженные» и накладные расходы по экспорту со счёта 44 «Расходы на продажу».

- В полную фактическую себестоимость вывозных товаров включаются:
- Производственная себестоимость;
- Коммерческие (накладные) расходы.

К накладным расходам относятся затраты на упаковку товара на складе, расходы по его транспортировке по территории Российской Федерации и за рубежом, расходы по отгрузке, погрузке, хранению готовой продукции, её страхованию, а также таможенное оформление. Накладные расходы

отражаются на субсчёте 2 «Расходы на продажу продукции за пределы территории РФ» счёта 44 «Расходы на продажу». Счета транспортных компаний служат основой для списания транспортных расходов на затраты (субсчета к счёту 44), при этом за расходы на перевозку, экспедирование, сопровождение грузов начисляется задолженность перевозчикам. По дебету счёта 44 (соответствующий субсчёт) и кредиту счёта 76 субсчёт «Расчёты по имущественному и личному страхованию» отражается страхование экспортируемого груза. При начислении и оплате коммерческих расходов в иностранной валюте в разные дни на счетах 60 и 76 может появиться курсовая разница, которая отражается в учете следующими проводками: Д 91/2, К 60,76 — отрицательная курсовая разница; Д 60, 76, К 91/1 — положительная курсовая разница. Таможенное оформление груза является накладным расходом для экспортёра. Расходы на таможенное оформление отражаются на счёте 68 «Расчёты по налогам и сборам» и включают оплату таможенных пошлин и сборов. Накладные расходы экспортёра включают вывозную таможенную пошлину, которая отражается бухгалтерской проводкой: Д 44/23 «Таможенные платежи по экспорту», К 68/7 «Расчеты с бюджетом по вывозным таможенным пошлинам». В составе таможенных платежей уплачиваются также таможенные сборы, учёт которых ведётся на счёте 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами» на соответствующих субсчетах. 0,1% таможенной стоимости товара в рублях составляют таможенные сборы за оформление товара и 0,05% таможенной стоимости товара в иностранной валюте.

Организация самостоятельно выбирает и отражает в своей учётной политике в соответствии с ПБУ 10/99 один из способов списания накладных расходов: 1. В полном объёме ежемесячно; 2. Часть расходов на продажу, определяемую путем распределения между стоимостью отгруженных реализованных и нереализованных товаров (остаток счёта 45 «Товары отгруженные» на конец периода), ежемесячно.

Благодаря взаимодействию с мировым рынком товаров и услуг современная экономика любого государства может эффективно развиваться. Интегрирование российских организаций в единое экономическое пространство происходит как следствие либерализации внешнеэкономической деятельности. Экспорт и импорт товаров привлекает внешних инвесторов и организации, занимающиеся этим, для успешного ведения бизнеса должны учитывать особенности ведения внешнеэкономической деятельности, в том числе правильно организовывать бухгалтерский учет экспортно-импортных операций.

### **Библиографический список:**

1. О бухгалтерском учёте: Федеральный закон Российской Федерации от 06.12.11 №402-ФЗ: принят Гос. Думой 22.11.2011 // Российская газета.2011. – 9 дек. – №278.
2. Федеральный закон «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» от 8 декабря 2003 г. №164-ФЗ в редакции последних изменений и дополнений.
3. Таможенный кодекс РФ в редакции Федерального закона от 28 мая 2003 г. №61-ФЗ в редакции последних изменений и дополнений.
4. Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) от 27 ноября 2006 г. №154н в редакции последних изменений и дополнений.
5. Инструкция ЦБ РФ «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации при осуществлении валютных операций, порядке учёта уполномоченными банками валютных операций и оформления паспортов сделок» от 15 июня 2004 г. №117-и.
6. Бухгалтерский финансовый учёт [Текст]: учеб. пособие / Под ред. Ю.И. Сигидова, Г.Н. Ясменко. – М.: ИНФРА-М, 2015. – 367 с.

7. Столярова М.А. Международные стандарты учёта и финансовой отчётности: теория и практика применения [Текст]: учеб. пособие. – ФГОУ ВПО КубГАУ, 2014. – 187 с.