

При признании в бухгалтерском учете выручки от продажи товаров их стоимость списывается со счета 41 в дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж». Выручка от продажи импортных товаров отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 90 субсчет 1 «Выручка».

Предлагаемый учет импортных товаров в Российской Федерации таким образом позволяет учесть законодательные требования в части внешнеэкономической деятельности предприятия и сформировать соответствующую информацию для анализа и управления.

## **УЧЕТ ЭКСПОРТА ТОВАРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

*Т.М. Мезенцева, д. э. н., профессор, Финансовый университет  
при Правительстве РФ, А.А. Самохина, г. Москва, Российская Федерация*

Учет экспорта товаров в Российской Федерации организован следующим образом. Прежде всего, при экспорте товаров организуют отдельный учет. Товары, вывозимые в таможенном режиме экспорта, облагаются НДС по нулевой ставке (пункт 1 статьи 164 НК РФ). При этом в отношении них установлен особый порядок возмещения из бюджета сумм «входящего» налога. Если организация продает одни и те же товары на внешнем и внутреннем рынке, то ей необходимо вести отдельный учет доходов, расходов, запасов и налоговых обязательств по НДС в разрезе применяемых ставок.

Ведение отдельного учета предполагает определенную систематизацию данных на основе первичных документов с целью формирования достоверной информации об обязательствах перед бюджетом по НДС.

Отдельный учет может быть организован одним из двух способов – путем регистрации информации в первичных документах и/или учетных регистрах (книге покупок, книге продаж и т.д.), либо путем группировки данных на счетах второго и третьего порядка, предварительно открытых к соответствующим счетам.

Второй способ применяется шире в связи с автоматизацией бухгалтерского учета. Согласно ему организация, приобретающая и оплатив материальные ценности, предназначенные для изготовления экспортной продукции, должна сделать следующие записи:

– дебет счета 10 «Материалы», субсчет 1 «Сырье и материалы», аналитический счет «Материалы для производства продукции на экспорт» кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – поступили материалы, предназначенные для производства экспортной продукции (на покупную стоимость без НДС);

– дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам», аналитический счет «НДС по материально-производственным запасам,

приобретенным для экспорта» кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражен НДС, относящийся к поступившим материалам;

– дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредит счета 51 «Расчетные счета» – произведена оплата материалов.

Когда материалы приобретаются с целью производства продукции одновременно для внутреннего и внешнего рынка, они должны отражаться на счете 10, субсчет 1, аналитический счет «Материалы для производства продукции для внутреннего рынка». Аналогичным образом отражаются суммы «входящего» НДС:

– дебет счета 10 «Материалы», субсчет 1 «Сырье и материалы», аналитический счет «Материалы для производства продукции для внутреннего рынка» кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – поступили материалы, предназначенные для производства продукции, продаваемой на внутреннем и внешнем рынке (на покупную стоимость без НДС);

– дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам», аналитический счет «НДС по материально-производственным запасам, приобретенным для внутреннего рынка» кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражен НДС, относящийся к поступившим материалам;

– дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредит счета 51 «Расчетные счета» – произведена оплата материалов;

– дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС при продаже товаров на внутреннем рынке» кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам», аналитический счет «НДС по материально-производственным запасам, приобретенным для внутреннего рынка» – принята к вычету сумма «входящего» НДС, относящегося к поступившим и оплаченным материалам.

При изготовлении экспортной продукции необходимо восстановить ранее зачтенный НДС, относящийся к потребленным материальным ресурсам:

– дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам», аналитический счет «НДС по материально-производственным запасам, приобретенным для экспорта» кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС при продаже товаров на внутреннем рынке».

#### *Учет поставок товаров на экспорт*

Экспорт товаров осуществляется в соответствии с условиями внешнеторгового контракта. При этом под таможенный режим экспорта могут помещаться любые товары (кроме товаров, запрещенных к вывозу из Российской Федерации) – как имеющиеся у продавца в момент заключения сделки, так и те, которые будут им созданы (приобретены) в будущем.

Первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет экспортных операций, являются: коммерческий инвойс, паспорт

сделки, грузовая таможенная декларация, международные транспортные документы, счет-фактура экспортера и др.

Экспортная выручка принимается к учету (счет 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка», аналитический счет «Экспортная выручка») в сумме, равной величине поступления денежных средств (иного имущества) и/или величине дебиторской задолженности. В соответствии с приложением к ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», и пунктом 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации» ее формирование происходит в момент признания экспортером доходов от продажи товаров, а именно на дату перехода прав собственности на товары к импортеру.

Передача товаров и признание экспортной выручки в соответствии с приведенным подходом найдут следующее отражение в учете:

– дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» кредит счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка», аналитический счет «Экспортная выручка» – отгружены товары (продукция) импортеру;

– дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», аналитический счет «Себестоимость экспортируемых товаров» кредит счетов 41 «Товары», субсчет 1 «Товары на складах», аналитический счет «Товары для экспорта», 43 «Готовая продукция», субсчет «Продукция для экспорта» – списана стоимость (производственная себестоимость) отгруженных товаров (продукции).

При экспортных сделках широко распространена практика установления в контракте момента исправления продавцом обязанности передачи товаров покупателю в соответствии с обычаями внешнеторгового делового оборота – Международными правилами толкования торговых терминов («Инкотермс – 2010»). Это связано прежде всего с тем, что стороны неохотно используют право страны контрагента ввиду его плохого знания.

Информация о товарах, отгруженных на условиях «F», «C» и «D», первоначально найдет отражение на счете 45 «Товары отгруженные». Их списание происходит в момент перехода к импортеру права собственности одновременно с признанием выручки:

– дебет счета 45 «Товары отгруженные» кредит счетов 41 «Товары», субсчет 1 «Товары на складах», аналитический счет «Товары для экспорта», 43 «Готовая продукция», субсчет «Продукция для экспорта» – отгружены товары (продукция) импортеру;

– дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» кредит счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка», аналитический счет «Экспортная выручка» – отражена выручка от продажи товаров (продукции) в связи с переходом права собственности на них к импортеру;

– дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», аналитический счет «Себестоимость экспортируемых товаров» кредит счета 45 «Товары отгруженные» – списана стоимость (производственная себестоимость) отгруженных товаров (продукции).

Повышение контрактных цен и суммы платежа обусловит следующую запись:

– дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» кредит счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка», аналитический счет «Экспортная выручка».

Условия поставки товаров на экспорт определяют состав и сумму расходов на продажу, формируемых на счете 44 «Расходы на продажу». К ним могут быть отнесены только те затраты, которые должен нести поставщик. В связи с этим ЦБ РФ в своем письме от 15.07.96 № 300 «О рекомендациях по минимальным требованиям к обязательным реквизитам и форме внешнеторговых контрактов» рекомендует включать во внешнеторговые контракты правила «Инкотермс».

Расходы на продажу ежемесячно относятся (полностью или частично) на себестоимость экспортных товаров:

– дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», аналитический счет «Себестоимость экспортируемых товаров» кредит счета 44 «Расходы на продажу» – списаны расходы, относящиеся к проданным товарам;

– дебет счета 45 «Товары отгруженные» кредит счета 44 «Расходы на продажу» – списаны расходы, относящиеся к отгруженным товарам.

Финансовый результат от продажи товаров на внешнем рынке (прибыль, убыток) представляет собой разницу между выручкой (оборот по счету 90, субсчет 1, аналитический счет «Экспортная выручка»), полной себестоимостью (оборот по счету 90, субсчет 2, аналитический счет «Себестоимость экспортируемых товаров») и вывозными таможенными пошлинами (оборот по счету 90, субсчет 5 «Экспортные пошлины»). Ежемесячно он присоединяется к балансовой прибыли (счет 99 «Прибыли и убытки»). Организация учета экспорта товаров в Российской Федерации таким образом позволяет учесть законодательные требования в части внешнеэкономической деятельности предприятия и сформировать соответствующую информацию для анализа и управления.

## **СУЩНОСТЬ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И КЛАССИФИКАЦИЯ УЧАСТНИКОВ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

*Т.М. Мезенцева, д. э. н., профессор, Финансовый университет  
при Правительстве РФ, А.А. Самохина, г. Москва, Российская Федерация*

С точки зрения Законодательства Российской Федерации, «внешнеэкономической деятельностью называется внешнеторговая, инвестиционная и иная деятельность, включая производственную кооперацию, в области международного обмена товарами, информацией, работами, услугами, результатами интеллектуальной деятельности (правами на них)».

С точки зрения экономической теории, «внешнеэкономическая деятельность – это результат развития товарного производства, которое давно уже вы-