

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ И СТАТИСТИКА

УДК 657.24:339.5

Титова Е.П.

ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ НЕСЫРЬЕВЫХ ТОВАРОВ

Титова Екатерина Павловна¹; ФГБОУ ВО «Орловский государственный университет имени И.С. Тургенева»; РФ, 302026, г. Орел, ул. Комсомольская, д. 95; e-mail: titovaekaterina1995@rambler.ru

В статье проанализировано документальное оформление и бухгалтерский учет экспортных операций несырьевых товаров с учетом изменений законодательства РФ; описаны первичные документы учета; приведен порядок их заполнения; обозначена система учета экспортных операций и их особенности. Материалы этой статьи будут интересны широкому кругу читателей: предпринимателям, ученым-теоретикам, студентам, другим людям, деятельность которых связана с финансово-экономической сферой.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, экспорт, несырьевые товары.

Titova E.P.

DOCUMENTARY REGISTRATION AND BOOK KEEPING OF EXPORT OPERATIONS OF NON-PRIMARY GOODS

Titova Ekaterina Pavlovna; Orel State University named after I.S. Turgenev; 95 Komsomolskaya Street, Orel 302026, Russian Federation; e-mail: titovaekaterina1995@rambler.ru

In the article documentary registration and book keeping of export operations of non-primary goods is analyzed taking into account the changes in the legislation of the Russian Federation. Primary documents of accounting are described and the order of their completion is presented. The system of registration of export operations and their features are given. The materials of this article will be interesting to a wide range of readers: businessmen, scientists-theorists, students and other people whose activity is connected with financial and economic sphere.

Keywords: book keeping, export, non-primary goods.

Экспортные операции – это деятельность, связанная с продажей и вывозом за границу экспортных товаров для их передачи в собственность иностранному покупателю.

Под экспортными товарами понимают те товары, которые вывозятся с таможенной территории страны. Это могут быть как предметы внешнеторговых договоров, контрактов, так и обычные вещи, которые вывозятся пассажирами, когда те пересекают границу [6].

Все товары экспорта делятся на 2 типа: сырьевые и несырьевые.

К сырьевым отнесены товары следующих двух основных категорий:

1. Материалы, имеющиеся в природной среде и извлекаемые из нее.

Главным образом это полезные ископаемые, а также древесина и некоторые другие природные материалы. Первичная продукция растениеводства является результатом приложения труда человека, причем длительного, в природе изначально она отсутствует, поэтому не рассматривается как сырье.

¹ *Научный руководитель: Маслов Борис Григорьевич, д.э.н., профессор; e-mail: sb72@mail.ru*

2. Отходы, образующиеся в производственном процессе и используемые в дальнейшем как сырье: металлолом, макулатура, отходы пластмасс, стекла, древесины и другие.

Также сюда включены простые отходы производства АПК, не проходящие особой обработки: высевки, жом, барда и т.п. Лом малых металлов обычно представляет собой отходы обрабатывающих производств, а не извлекается из отслуживших изделий, поэтому классифицируется как несырьевой товар, к тому же исходные материалы технологически сложные, а величина торговли небольшая.

Все остальное относится к несырьевым товарам [7, 10].

В нашей статье рассмотрим документальное оформление и бухгалтерский учет несырьевых товаров. Начнем с первичной документации.

Учет приобретения и реализации экспортных товаров ведется на основании первичных документов, представленных в таблице 1.

Таблица 1 – Первичные документы учета экспортных операций несырьевых товаров [8]

Первичный документ	Описание
Внешнеторговый контракт	внешнеторговый контракт – это договор о купле-продаже, поставке, проведении каких-либо работ, услуг, заключаемый двумя или более сторонами
Договор поставки	договор поставки – это соглашение сторон, по которому поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием
Договор оказания услуг	договор оказания услуг – это соглашение, по которому исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги, а заказчик – оплатить их
Накладные	накладная – это документ первичного учета организации, согласно которому оформляется и производится поставка купленного у предприятия товара непосредственно покупателю
Акты	акт – это документ, составляемый группой лиц подтверждающий установленные ими факты или события
Счета-фактуры	счет-фактура – это документ, удостоверяющий фактическую отгрузку товаров или оказание услуг и их стоимость
Грузовая таможенная декларация	грузовая таможенная декларация – это декларация, обязательная к заполнению, если происходит перемещение товара между странами
Товарно-транспортные накладные	товарно-транспортная накладная предназначена для учета движения товарно-материальных ценностей и расчетов за их перевозки автомобильным транспортом

К первичным документам учета экспортных операций несырьевых товаров можно отнести:

1. Внешнеторговый контракт. Это основная форма оформления внешнеэкономических торговых сделок, предполагающая договоренность участников по условиям поставки продукции и (или) оказания услуг. Контракт оформляется в письменном виде и содержит в себе:

- реквизиты «Продавца» и «Покупателя»;
- предмет контракта;
- его цену;
- условия поставки товара, оказания услуг;
- порядок их оплаты;
- необходимые требования к качеству поставляемого товара, оказываемой услуги;
- правила приемки товара, работ, услуг;
- порядок действий при возникновении претензий у одной стороны (двух сторон),

начисление штрафов и пеней;

- регламентацию действий при форс-мажорах;
- прочие необходимые условия (правила изменения и расторжения контракта, его срок действия, порядок привлечения третьих лиц и т.д.).

Такие контракты должны быть обязательно подписаны сторонами и при необходимости нотариально заверены [11].

2. Договор поставки. Регламентируется ст. 506 ГК РФ, используется для оформления предпринимательской сделки по передаче товаров поставщика продавцу, заключается в письменном виде и включает в себя разделы, аналогичные разделам внешнеторгового контракта.

Договор поставки должен быть составлен на русском языке, подписан и заверен двумя сторонами сделки.²

Если в процессе поставки экспортных товаров были задействованы услуги по транспортировке, проверке качества, сопровождению и т.п., то следует дополнительно оформить договор на них.

3. Договор оказания услуг. Регламентируется ст. 779 ГК РФ, используется для оформления предпринимательской сделки по оказанию услуг заказчику исполнителем [5]. Он включает в себя:

- реквизиты «Заказчика» и «Исполнителя»;
- предмет и общие условия;
- права и обязанности сторон;
- стоимости услуг;
- правила их оказания и оплаты;
- порядок действий при возникновении претензий у одной стороны (двух сторон), начисление штрафов и пеней;
- регламентацию действий при форс-мажорах;
- прочие необходимые условия (правила изменения и расторжения контракта, его срок действия, порядок привлечения третьих лиц и т.д.)¹;

4. Накладные. В соответствии с законодательством Российской Федерации при отгрузке экспортных товаров рекомендуется оформлять товарную накладную по форме ТОРГ-12. Эта форма утверждена Федеральным законом «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.2011 г.

В товарной накладной указывают:

- грузоотправителя;
- грузополучателя;
- поставщика и плательщика, их реквизиты;
- основание платежа;
- наименование товара;
- его сорт, артикул, технические характеристики;
- массу и сумму каждого отдельного товара;
- общую итоговую стоимость [2];

5. Акты. Акт документально подтверждает наличие товара, оказание услуги, их соответствие качеству и количеству, служит неотъемлемой части документооборота при учете экспортных операций. К актам можно отнести: акты приемки-передачи товара; акты выполненных работ; акты оказанных услуг и пр.

В акте могут содержаться следующие сведения:

- реквизиты исполнителя и заказчика;
- основание передачи товаров, сопутствующих им услуг (договор поставки, внешне-торговый контракт и пр.);

² Гражданский Кодекс Российской Федерации. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142.

- наименование работ, товаров, сопутствующих им услуг;
- информация об их количестве, единицах измерения, цене;
- итоговая стоимость с учетом НДС всех товаров, работ, услуг, указанных в акте;
- подписи передающей и принимающей стороны [1].

6. Счета-фактуры. После окончательного приема покупателем товаров, работ услуг, подписания акта, продавец направляет заказчику счет-фактуру. Счет-фактура составляется по строго установленному НК РФ образцу. В нем должны содержаться следующие данные:

- порядковый номер и дата выписки счета-фактуры;
- наименование, адрес и ИНН покупателя;
- наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;
- номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг;
- наименование поставляемых товаров, описание выполненных работ, оказанных услуг, единицы их измерения;
- объем поставляемых товаров, работ, услуг, исходя из принятых по ним единицам измерения;
- цена за единицу измерения по документу-основанию без учета налога, а в случае применения государственных тарифов, включающих в себя налог, с учетом суммы налога;
- итоговая стоимость за все количество товаров, работ, услуг;
- сумма акциза по подакцизным товарам (при наличии таких товаров);
- налоговая ставка;
- сумма налога, предъявляемая покупателю;
- итоговая стоимость за все количество товаров, работ, услуг с учетом суммы налога;
- страна происхождения товара;
- номер таможенной декларации;
- подписи сторон, реквизиты покупателя и заказчика [4].

Так, наличие счета-фактуры позволяет заказчику не только документально подтвердить на таможне факт приема-передачи товаров, работ, услуг, их стоимость, но и принять НДС к вычету.

7. Грузовая таможенная декларация. Служит для сообщения участниками внешнеторговой деятельности таможенному учреждению всех необходимых сведений о товаре и внешнеторговой операции, которая совершается с иностранными контрагентами, а также для подтверждения законности ввоза и вывоза товара органами таможенного контроля.

В декларации указываются:

- грузоотправитель и грузополучатель;
- наименование товара, страна его происхождения, количество и масса;
- условия поставки;
- цена товара в валюте, курс валюты;
- вид транспорта и место погрузки;
- предполагаемые органы транзита;
- страна транзита;
- дополнительная информация по товару: сертификаты, разрешения, уведомления и пр.;
- отметки органов отправления.

После прохождения таможенного контроля грузовая таможенная декларация приобретает значение «международного таможенного паспорта» товара, имеющего должную юридическую силу за рубежом [9].

8. Транспортные накладные. Товарно-транспортная накладная предназначена для учета движения товарно-материальных ценностей и расчетов за их перевозки автомобильным транспортом.

Согласно п. 1.2. Постановления Госкомстата России от 28 ноября 1997 г. №78, авто-транспортным организациям при перевозке грузов рекомендуется оформлять товарно-

транспортную накладную по форме №1-Т. Форма товарно-транспортной накладной состоит из двух разделов – товарного и транспортного – и включает в себя:

- сведения о грузоотправителе и грузополучателе;
- наименование организации, юридический адрес и банковские реквизиты плательщика;
- данные о товаре: количество, артикул, единицы измерения, цена, масса, номер преysкуранта и код продукции;
- подписи сторон о приемке/передаче товара;
- сведения о грузе: его наименование, вид упаковки, масса, код;
- данные об автотранспорте, перевозящем груз: марка, государственный номер регистрации, сведения о прицепах;
- информацию о водителях: ФИО, номер удостоверения и лицензионной карточки;
- данные о выполнении погрузочно-разгрузочных операций;
- прочие необходимые сведения (расстояние перевозки, код экспедирования груза, время простоя, суммы штрафов и т.д.) [4].

Первым документом учета несырьевого товара является внешнеторговый контракт, договор поставки или договор оказания услуг. На основании этого документа происходит поставка. При поставке несырьевого товара могут заполняться следующие документы: товарно-транспортные накладные; акты-приемки выполненных работ, услуг; счета-фактуры; универсальные передаточные документы; грузовые таможенные декларации.

По данным первичной документации ведется бухгалтерский учет приобретения и реализации несырьевых экспортных товаров, который имеет особенности (табл. 2).

Таблица 2 – Особенности бухгалтерского учета экспортных операций несырьевых товаров [3]

Особенности бухгалтерского учета экспортных операций несырьевых товаров	Причины
1. Большинство расчетов осуществляется в иностранной валюте	из-за нестабильной экономической ситуации на рынке РФ большинство иностранных партнеров предпочитают использовать договоры, в которых обязательства привязаны к иностранной валюте
2. Необходимость открытия обособленных счетов введения экспортных операций	на основании данных валютного, торгового и налогового законодательства
3. Необходимость учета иных операций, связанных с экспортом несырьевых товаров	на основании данных ПБУ, Налогового кодекса РФ

Так, при проведении расчетов по несырьевым экспортным операциям часто используется иностранная валюта, что требует открытия дополнительного счета 52 «Валютные счета». Этот счет предназначен для учета наличия и движения денежных средств в иностранной валюте.

В упрощенном виде схема расчетов экспортных операций несырьевых товаров с применением счета 52 «Валютные счета» выглядит следующим образом (рис. 1):

1) На основании первичного документа предъявлен счет на оплату иностранному покупателю за отгруженный товар:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями»

Кредит 90 «Продажи»

2) Отгруженный товар списан со склада по фактической себестоимости:

Дебет 90 «Продажи»

Кредит 43 «Готовая продукция»

3) С расчетного счета уплачена таможенная пошлина за таможенное оформление и отгрузку товара:

Дебет 44 «Расходы на продажу»

Кредит 51 «Расчетный счет»

4) Списаны накладные расходы за отчетный период

Дебет 90 «Продажи»

Кредит 44 «Расходы на продажу»

5) Выявлен финансовый результат от сделки:

Дебет 90 «Продажи»

Кредит 99 «Прибыль и убытки»



Рисунок 1 – Схема расчетов экспортных операций несырьевых товаров с применением счета 52 «Валютные счета»

Основными документами, регламентирующими порядок учета операций с иностранной валютой, являются: ГК РФ и НК РФ; Федеральный закон от 10.12.2003 №173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»; Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 №94н; Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 №34н; ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утвержденное Приказом Минфина России от 27.11.2006 №154н [12].

Так, в соответствии с ПБУ 3/2006 при составлении бухгалтерской отчетности, выраженной в иностранной валюте, стоимость активов и обязательств, которые используются организацией для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, подлежит пересчету в рубли.

После пересчета валюты нередко возникают курсовые разницы. Рассмотрим их отражение на рисунках 2 и 3.

Зафиксированы отрицательные курсовые разницы, обусловленные изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте:

Дебет 91.02 «Прочие расходы»

Кредит 57 «Переводы в пути»

Отражены положительные курсовые разницы по валютным счетам:

Дебет 57 «Переводы в пути»

Кредит 91.02 «Прочие расходы»

Положительные курсовые разницы появляются при падении курса рубля, а отрицательные – при его росте.

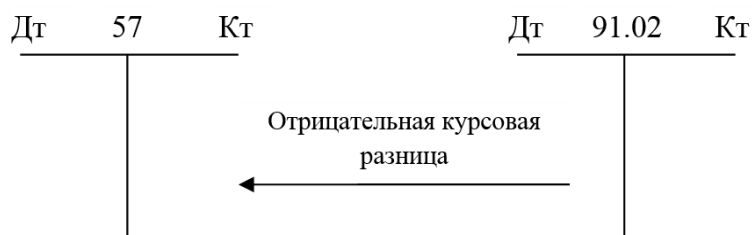


Рисунок 2 – Отражение отрицательной курсовой разницы

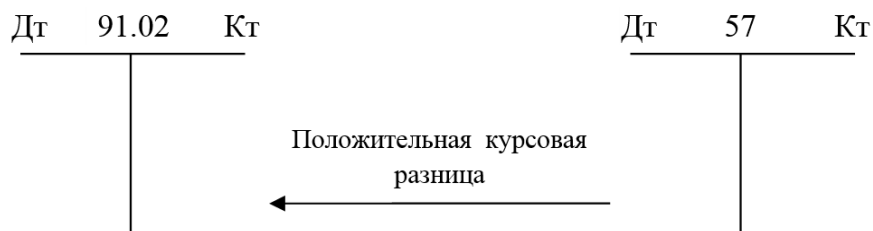


Рисунок 3 – Отражение положительной курсовой разницы

В соответствии с требованиями законодательства операции по экспорту учитываются на обособленных счетах.

Учет выручки по экспортным операциям ведется на счете 90 «Продажи» и формируется с помощью счетов 45 «Товары отгруженные» и 62 «Расчеты по экспортным операциям». Схемы открытия этих субсчетов представим на рисунках 4 и 5.

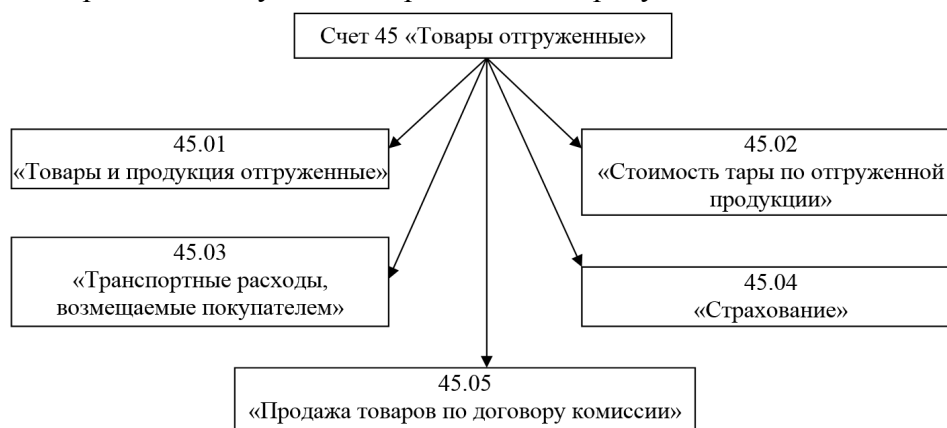


Рисунок 4 – Схема открытия субсчетов к счету 45 «Товары отгруженные»

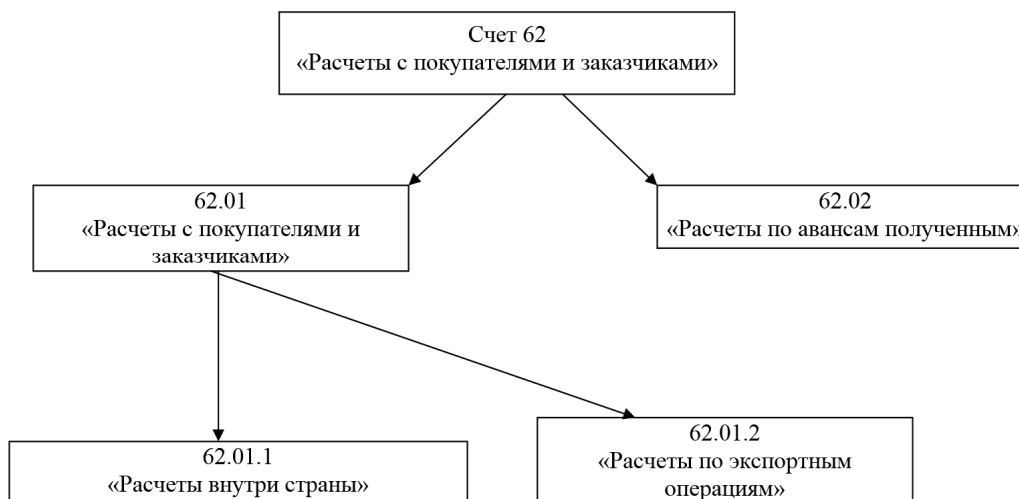


Рисунок 5 – Схема открытия субсчетов к счету 62 «Расчеты с покупателем и заказчиком»

Счет 45 «Товары отгруженные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции, выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете.

В расчете экспортных операций несырьевых товаров с применением субсчетов счета 45 «Товары отгруженные» могут осуществляться следующие проводки:

1) Списаны товары, отгруженные на экспорт:

Дебет 45.01 «Товары и продукция отгруженные»

Кредит 41 «Товары»

2) Списана стоимость невозвратной тары, цена которой не включена в себестоимость продукции, на покупателя:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 45.02 «Стоимость тары по отгруженной продукции»

Если в процессе экспорта были задействованы организации, то могут использоваться следующие проводки:

1) Отражена сумма, оплаченная сторонней организацией за страховку товара:

Дебет 45.04 «Страхование»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

2) Отгружена готовая продукция на комиссионных началах:

Дебет 45.05 «Продажа товаров по договору комиссии»

Кредит 43 «Готовая продукция»

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» предназначен для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками.

В расчете экспортных операций несырьевых товаров с применением субсчетов счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» могут осуществляться следующие проводки:

1) Поступила валютная выручка от иностранных покупателей за реализованную им продукцию:

Дебет 52 «Валютные счета»

Кредит 62.01.2 «Расчеты по экспортным операциям»

2) Осуществлен возврат покупателям полученных ранее авансов путем перечисления сумм с валютного счета:

Дебет 62.02 «Расчеты по авансам полученным»

Кредит 52 «Валютные счета»

Также для облегчения расчетов с зарубежными партнерами нередко используют дополнительные субсчета при учете НДС.

При учете экспорта сырьевых товаров, согласно законодательству, необходимо открывать дополнительные субсчета. При учете несырьевых товаров этого не требуется [3].

Однако в процессе экспорта несырьевых товаров могут быть применены прочие операции. Например, при расчете с поставщиками и заказчиками нередко применяют авансовые платежи, которые не включаются в налоговую базу, не учитываются при исчислении НДС. Авансы в бухгалтерском учете учитываются на счете 62.02 «Расчеты по авансам полученным». Примеры их проведения представлены выше.

Помимо авансовых платежей, в процессе экспорта фирмы иногда прибегают к услугам сторонних организаций. Как правило, эти операции отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Их учет ведется аналогично учету расчетов с покупателями и заказчиками.

Таким образом, учет приобретения и реализации экспортных товаров ведется на основании первичных документов и имеет ряд особенностей.

Первичные документы включают в себя:

- внешнеторговый контракт;
- договор поставки;
- договор оказания услуг;

- накладные;
- акты сверки;
- счета-фактуры;
- грузовую таможенную декларацию;
- транспортные накладные.

К особенностям бухгалтерского учета экспортных операций несырьевых товаров можно отнести:

- 1) наличие валютных счетов;
- 2) возникновение курсовых разниц;
- 3) использование специальных счетов учета.

Список источников:

1. Делопроизводство. Организация и технологии документационного обеспечения управления [Электронный ресурс] // Библиотекарь.Ру. – URL: <http://www.bibliotekar.ru/deloproizvodstvo-1>.
2. Накладная – это что такое? Определение, виды, особенности и образцы [Электронный ресурс]. – URL: <https://businessman.ru/nakladnaya---eto-cto-takoe-opredelenie-vidyi-osobennosti-i-obraztsy.html>.
3. Богаченко В.М. Начинающему бухгалтеру: любая проводка за пять минут. – Ростов н/Д: Феникс, 2015. – С. 130-161.
4. Счет-фактура. Транспортные накладные [Электронный ресурс] // Бухгалтерский учет. Налоги. Аудит. – URL: https://www.audit-it.ru/terms/taxation/schet_faktura.html.
5. Договор возмездного оказания услуг [Электронный ресурс] // Гражданское право. – URL: <http://www.gpravo.ru/lectures/98>.
6. Ибрагимова Д.Р. Проблема перехода от сырьевого экспорта к экспорту готовой продукции // Гражданское общество России: становление и пути развития: сборник статей участников VI Международного научного студенческого конгресса. – М.: Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 2015. – С. 966-970.
7. Матвиенко Е.Ф. Некоторые подходы к классификации экспортных товаров: сырьевые и несырьевые товары [Электронный ресурс] // Современная наука: новые подходы и актуальные исследования: материалы Международной (заочной) научно-практической конференции / Под общей редакцией А.И. Востречева. – Нефтекамск: Научно-издательский центр «Мир науки», 2018. – 1 оптический компакт-диск (CDROM). – С. 310-314.
8. Новокрещенова С.С. Порядок документального оформления налогообложения налогом на добавленную стоимость при экспорте и импорте товаров // Молодежь и наука. – 2017. – №4-3. – С. 37.
9. Как и когда заполнять номер ГТД в счете-фактуре в 2019 году [Электронный ресурс] / Простая бухгалтерия. – URL: <http://buhland.ru/nomer-gtd-v-schete-fakture>.
10. Классификация экспортных товаров [Электронный ресурс] / Российский экспортный центр. – URL: https://www.exportcenter.ru/international_markets/classification.
11. Заключение внешнеторгового контракта [Электронный ресурс] / Экспортный портал Удмуртской области. – URL: <https://www.udmexport.ru/ru/content/zaklyuchenie-vneshnetorgovogo-kontrakta/>.
12. Юсупов Р.М. Учетная политика фирмы в части экспортно-импортных операций // Глобальный научный потенциал. – 2018. – №6 (87). – С. 48-50.