

Раздельное отражение в бухгалтерском учете момента перехода рисков и экономических выгод по внешнеэкономической деятельности

На ведение бухгалтерского учета внешнеэкономических операций оказывают влияние многие факторы, которые находят свое отражение, как правило, в условиях договора. При составлении внешнеэкономического договора необходимо учитывать особенности международного и отечественного законодательства в области гражданских, таможенных, налоговых и иных правоотношений. Проанализировав отечественную практику бухгалтерского учета операций по импорту и экспорту активов (товаров, сырья и материалов, НМА, основных средств и т.д.) можно выделить различные подходы к применению норм законодательства и условий импортного контракта.

Первый подход основывается на традиционном для отечественного бухгалтерского учета варианте принятия актива в момент перехода права собственности [12]. Момент перехода права собственности к иностранному покупателю важен для бухгалтера, поскольку именно в этот момент в соответствии с требованиями п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации» следует признать выручку от продажи товара на экспорт: «Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий ... г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана)...» [6]. Что касается принятия актива к учету, то здесь бухгалтеры исходят из допущения имущественной обособленности, которое основано на ст. 48 ГК: «Юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом,

Е.Е. Листонид

УДК 657:339.5
ББК 65.052
Л-636



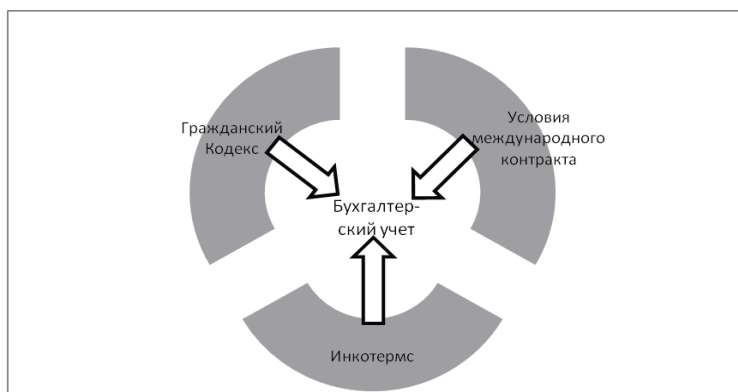
может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде» [1]. В бухгалтерском учете допущение заключается в том, что активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций [3].

Следует отметить, что указанное допущение применяется лишь в отечественной практике бухгалтерского учета, и обуславливает необходимость отражения собственного имущества организации на балансовых счетах, а имущества, принадлежащего другим организациям, – на забалансовых счетах.

Второй подход основывается в принятии к учету в момент перехода рисков, потому что происходит отождествление момента перехода права собственности на товар и базисных условий поставок, определенных Международной торговой палатой в ИНКОТЕРМС (International Commercial Terms) [8] (рисунок 1).

Рисунок 1

Взаимосвязь факторов, влияющих на момент признания актива



Однако Инкотермс, прежде всего, устанавливает отдельно обязанности продавца и покупателя в части распределения расходов. Причем распределяются не только расходы по транспортировке, упаковке, маркировке товара, но и расходы, связанные с получением экспортных и импортных лицензий, других официальных разрешений, а также расходы, связанные с продвижением товара через таможенную границу. Инкотермс устанавливает только момент передачи риска утраты или повреждения товара от продавца к покупателю, но при этом момент передачи права собственности не устанавливает.

Третий подход сочетает обе точки зрения, а именно: для учета в качестве актива в договоре должны выполняться два условия: момент перехода права собственности и момент перехода рисков утраты (рисунок 2).

Рисунок 2

Условия международного контракта



Однако в положениях по бухгалтерскому учету, регулирующих отдельные активы, права собственности не содержится. В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России п. 7.2. предусмотрено: «Имуществом признаются хозяйственные средства, контролируемые организацией в результате прошлых событий ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем» [2].

При этом будущие экономические выгоды — это потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в организацию. Материально-вещественная форма объекта и юридические условия его использования не являются единственным критерием определения имущества. Следовательно, необходимо воспользоваться требованием «отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой)» [3, п. 6].

В настоящий момент положения по бухгалтерскому учету не содержат требований о принятии актива к учету после перехода права собственности [4,5,7]. Однако такое требование присутствует в главе 25 НК, например, статья 256 «Амортизируемое имущество». Таким образом, бухгалтер применяет нормы налогового законодательства к отражению активов в бухгалтерском учете.

Если изучить МСФО [13], то будет очевидно, что отражение актива на балансе организации вовсе не означает наличие права собственности на него (приоритет содержания перед формой). Если следовать МСФО, то актив надо принять к учету когда выполнены критерии его признания, а именно: переход рисков и переход экономических выгод — одновременно.

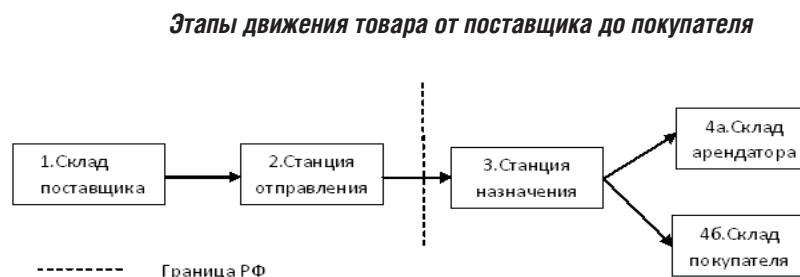


Таким образом, для бухгалтерского учета важны два момента:

- ♦ переход рисков утраты и случайной гибели,
- ♦ переход экономических выгод.

Этапы движения товара представлены на рисунке 3.

Рисунок 3



Представленные на рисунке 3 этапы движения товара определяют порядок документооборота, который отражает характер и ключевые моменты проведения импортной сделки на конкретном предприятии.

Рассмотрим практические ситуации отражения импортных сделок на счетах бухгалтерского учета.

Перешли от продавца к покупателю риски утраты товара и случайной гибели. Иначе говоря, риск гибели или утраты товара переходит от продавца к покупателю раньше, чем производится доставка этого товара на склад покупателя (этапы 1,2,3 на рисунке 3).

По нашему мнению, использование забалансовых счетов позволит отслеживать движение импортного актива от продавца до покупателя [9] и покупатель должен отразить в учете:

Движение товара на первом этапе. Дт 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» — приняты активы к учету в стоимости, определенной в договоре.

Однако на этих этапах возникает у бухгалтера множество вопросов, а именно: каковы будут потери организации, если что-либо произойдет с этим имуществом в пути, при этом по договору к нам перешли риски утраты; изменится оценка информации, полученной на основании анализа такой отчетности? И как следствие положительных ответов на данные вопросы бухгалтер подходит к учету импортных активов с другой точки зрения: надо ли отразить в учете или отчетности момент перехода рисков утраты (например, условия поставок по Инкотермс группа С)?

В бухгалтерском учете покупателя риски утраты товара и случайной гибели по действующим нормативным документам не отражаются. Большинство рисков

хозяйственной деятельности с большой вероятностью имеют финансовые последствия и, следовательно, оказывают влияние на подготавливаемую организацией отчетность. В связи с чем, предлагаем в рабочем плане счетов закрепить забалансовый счет 013 «Риски утраты и случайной гибели», а также методику его оценки.

Дт 013 «Риски утраты и случайной гибели» — приняты риски к учету. Важным моментом является оценка рисков, существующие методики оценки, используемые в финансовом менеджменте громоздки, и не всегда бухгалтер может воспользоваться данными методиками (анализ чувствительности, метод корректировки нормы дисконта с учетом риска, метод достоверных эквивалентов, метод сценариев, метод экспертных оценок) [10,11]. Поэтому считаем, что в целях бухгалтерского учета риск утраты и случайной гибели должен быть оценен в сумме импортного актива по стоимости, определенной в договоре, и сумме накладных расходов.

Движение товара на втором этапе. Кт 013 «Риски утраты и случайной гибели» — на долю накладных расходов. Далее сумма риска снижается по мере продвижения актива к складу покупателя (или арендатора).

Движение товара на третьем этапе. Кт 013 «Риски утраты и случайной гибели» — на долю накладных расходов. Далее сумма риска снижается по мере продвижения актива к складу покупателя (или арендатора).

Движение товара на четвертом этапе. Кт 013 «Риски утраты и случайной гибели» — на сумму импортного актива по стоимости определенной в договоре и оставшуюся долю накладных расходов. Счет 013 «Риски утраты и случайной гибели» в момент поступления актива на склад покупателя (или арендатора) закрывается.

В момент фактического поступления товара на склад покупателя счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» закрывается, и данные активы переводятся на соответствующие счета учета, например, счет 41 «Товары», который предназначен для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи [9].

Счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» не закрывается и будет иметь остаток при отсутствии экономических выгод, например, при невозможности использования актива в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг.

Перешли риски утраты (случайной гибели) и экономические выгоды.

Движение товара на четвертом этапе. Кт 013 «Риски утраты и случайной гибели» — на сумму импортного актива по стоимости определенной в договоре. Счет 013 «Риски утраты и случайной гибели» в момент поступления актива на склад покупателя (или арендатора) закрывается.

Кт 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» — списание импортного актива вследствие поступления его на склад и одновременно:



Дт 07, 08, 10, 41 Кт 60 — принято имущество, контролируемое организацией в результате прошлых событий ее хозяйственной деятельности и которое должно принести ей экономические выгоды в будущем.

Таким образом, данные бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной с учетом рекомендаций автора, будут содержать информацию о рисках хозяйственной деятельности организации, присущих внешнеэкономической деятельности, что позволит принять достоверные решения при проведении анализа такой отчетности. Организация может сформировать отдельный отчет о рисках, в котором необходимо описать риск, причины его возникновения, привести его максимальный размер, а также методы оценки рисков внешнеэкономической деятельности.

БИБЛИОГРАФИЯ:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации – М.: ООО «ТК Велби», 2005. – 449 с.
2. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г.// <http://base.consultant.ru/>
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/08, утвержденное приказом Минфина РФ от 06.10.2008 N 106н
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально - производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. N 44н
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н
6. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденные приказом МФ РФ от 6.05.99г. № 32н.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/07, утвержденное приказом Минфина РФ от 27.12.2007 N 153н
8. Международные правила толкования торговых терминов «Инкотермс 2010»//<http://base.consultant.ru/cons/>
9. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению, утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 г. N 94н.
10. Компьютерная обучающая программа для студентов V курса по дисциплине «Оценка и анализ рисков» (КОПР5-ОиАР) / А.Н. Романов, В.С. Торопцов, Д.Б. Григорович, Л.А. Галкина, В.Л. Иванов, И.В. Орлова, В.А. Половников, А.И. Пилипенко, В.А. Кошлякова, В.В. Федосеев. — URL:<http://repository.vzfei.ru>. — № гос. регистрации 50200400376.
11. Финансовая математика. Математическое моделирование финансового рынка: учебное пособие / под ред. В.А. Половникова, А.И. Пилипенко.— М.: Вузовский учебник, 2004.— 360 с.
12. Шалашова Н.Т. Правовые аспекты бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности//Российский внешнеэкономический вестник. - 2011. - N1. - С.55-59
13. http://www1.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/docs/

