

Санкт-Петербургский государственный университет

Варюшкина Екатерина Аркадьевна

Учет импортных операций

Выпускная квалификационная работа на соискание степени магистра

Направление: Экономика

Магистерская программа: Бухгалтерский учет, анализ, аудит.

Подпись диссертанта

Научный руководитель:

Доцент, кандидат экономических наук

Бочкарева И.И.

Подпись научного руководителя

Санкт-Петербург

2017

Оглавление

Введение	3
ГЛАВА 1. Подходы к оценке стоимости товаров	6
1.1. Роль и значение оценки в бухгалтерском учете	6
1.2. Виды оценок	11
1.3. Риски и ошибки в учете импортной оценки товаров	16
Выводы	19
ГЛАВА 2. Формирование импортной стоимости	20
2.1. Определение импортной стоимости	20
2.2. Особенности учета контрактной стоимости	24
2.2.1. Базисные условия поставки	25
2.2.2. Условия расчетов	30
2.3. Особенности учета таможенных пошлин и сборов	36
2.4. Особенности учета накладных расходов	39
2.5. Способы учета и их влияние на расчет финансовых результатов	41
Выводы	44
ГЛАВА 3. Анализ влияния подходов к учету импортных операций на результаты деятельности ООО «Вебер-Авто»	45
3.1. Общая характеристика деятельности ООО «Вебер-Авто»	45
3.2. Анализ показателей эффективности деятельности ООО «Вебер-Авто» с учетом выбора подхода к формированию импортной стоимости товаров	52
3.3. Расчет и влияние валютного риска на деятельность предприятия	59
Выводы	66
Заключение	67
Список литературы	70
Приложение 1	75

Введение

Ведение импортной торговли берет начало еще до нашей эры. Достаточно вспомнить древнеримскую, древнегреческую цивилизации, появление великого шелкового пути. Уже в те времена возникли вопросы об оценке различных товаров, мере их стоимости, поиска эквивалента для обмена.

В начале XXI века процессы глобализации и интеграции мировых экономик продолжают неустанно расти. Появляются и модифицируются все новые и новые экономические союзы и организации. Однако проблемы оценки импортных товаров остаются актуальными и для современного бухгалтерского учета.

В последние десятилетия на фоне экономического кризиса Россия была вынуждена переориентироваться на азиатских партнеров, как следствие очень активно развиваются международные торговые отношения между Российской Федерацией и Китайской Народной Республикой. С 2005г. импорт товаров из КНР в абсолютных величинах вырос почти вдвое, а доля импорта из КНР возросла с 13% до 19% в общем объеме импортных закупок России, см. Приложение 1. Несмотря на то, что в 2015-2016 гг. рейтинг России в числе торговых партнеров Китая опустился с 9-ого на 16-ое место, Китай по-прежнему возглавляет рейтинговый список основных торговых партнеров России [53].

Актуальность темы исследования обусловлена необходимостью поиска новых форм организации и учета импортных операций ввиду следующих факторов:

- экономический кризис, начавшийся в 2014г. и повлекший стремительный скачкообразный рост обменных курсов валют, используемых для международных платежей;
- действие санкционных мероприятий по отношению к России со стороны иностранных партнеров;
- изменения в бухгалтерском и налоговом законодательстве.

Степень разработанности проблемы

Вопросы оценки и бухгалтерского учета активов, в том числе при импортных операциях, рассматриваются в работах таких зарубежных и отечественных ученых как Э.О. Эдвардс и Ф.В. Белл [40], Д. Александер, А. Бриттон, Э. Йориссон, Я.В. Соколов и В.Я. Соколов [35, 36, 37], З.С. Туякова [47], В.Ф. Палий [45], Д.Л. Волков [27], А.П. Бархатов [24], М.И. Баканов [23], Н.Т.Шалашова [48,49], Л.Е. Стровский [38], Н.Ф. Овсийчук [32], Г.Ю. Касьянова [28] и многие другие.

Наряду с изучением данных вопросов теоретиками и практиками бухгалтерского учета существует нормативное регулирование импортных операций такими документами как Гражданский, Налоговый, Таможенный кодексы, Положения по бухгалтерскому учету и рекомендации к ним, прочие внутренние и международные законы и акты. Однако противоречия и неполнота законодательства, множество подходов к формированию импортной стоимости в совокупности с проводимой политикой Правительства Российской Федерации по поддержке малого предпринимательства обуславливают выбор данной темы, предмет и объект исследования.

Предметом исследования является порядок формирования и отражения в бухгалтерском учете импортной стоимости на малом предприятии, ведущем внешнеторговые отношения с Китайской Народной Республикой.

Объектом исследования является система бухгалтерского учета, включая первичную документацию, контрактное обеспечение, финансовую отчетность малого предприятия, занимающегося импортом автомобильных запчастей из Китайской Народной Республики.

Цели и задачи исследования. Основная цель данной работы состоит в сравнении подходов к оценке и учету импортируемых товаров и в определении влияния данных подходов на оценку деятельности малого предприятия с учетом специфики поставок и фактора риска.

Для достижения сформулированной цели необходимо решить следующие задачи:

- раскрыть понятие оценки и виды оценок в бухгалтерском учете;
- систематизировать риски и ошибки, характерные для предприятия, ведущего деятельность по импортным операциям;
- определить понятие импортной стоимости и ее составляющих;
- проанализировать и обобщить существующие подходы к методам формирования импортной стоимости товаров;
- проанализировать действующие в настоящее время нормативно-правовые документы по регулированию учета импортируемых товаров;
- изучить влияние контрактных условий на бухгалтерский учет импортных товаров;
- предложить наиболее рациональный способ учета импортируемых на условиях ФОБ с отсрочкой платежа из Китайской Народной Республики товаров на малом предприятии.

При решении поставленных задач использовались эмпирические методы, включая наблюдение, опрос, и методы теоретического уровня, такие как систематизация и обобщение теоретических материалов, сравнительный анализ, синтез.

Научная новизна представленной работы заключается в обобщении и систематизации имеющихся теоретических подходов к формированию импортной стоимости и оценке их влияния на показатели деятельности малого предприятия с учетом фактора валютного риска.

Практическая значимость данной работы заключается в предложении рациональных и эффективных способов учета и отражения в системе бухгалтерского учета импортных операций на малом предприятии, ведущем импортную деятельность с Китайской Народной Республикой, с учетом специфики условий взаиморасчетов и поставок, в ситуации глобальной финансовой нестабильности.

Глава 1. Подходы к оценке стоимости товаров

1.1. Роль и значение оценки в бухгалтерском учете

Оценка стоимости того или иного актива или его источника как критерий измерения ценности интересует практиков и теоретиков бухгалтерского учета и смежных дисциплин на протяжении многих лет. Однако систематизация накопленных знаний и формирование оценочных матриц, классификация оценок на основании различных параметров, как на уровне научных работ, так и на межгосударственном уровне (Международные стандарты финансовой отчетности) начались лишь во второй половине XX века.

Толковый словарь С.И. Ожегова [33] дает следующее определение:

Оценка – мнение о ценности, уровне или значении чего-либо, кого-либо.

Уже в этом наиболее общем определении заложена проблема субъективности оценивания, складывающаяся не только из психоэмоционального восприятия оценщика, его профессионализма, предмета оценки и условий (места и времени) оценивания, но и из целей и задач оценивания. Семантическое поле концепта «оценка» достаточно широко как в русском, так и в иностранных языках [42]. Лишь в экономическом контексте в целом и в бухгалтерском учете в частности, существует множество интерпретаций данного понятия. Следует привести следующие, на наш взгляд, ключевые определения:

«Оценка есть способ перевода учетных объектов из натурального измерителя в денежный.» Я.В. Соколов [36, с.197; 38, с. 118].

«Оценка как метод приведения различных элементов капитала к единой балансируемой системе показателей» В.Ф. Палий [45].

«Оценка – это некоторая характеристика объекта (события), позволяющая выделять его из совокупности других объектов (событий) или упорядочивать их; процесс присвоения упомянутой характеристики» В.В. Ковалев [31, с.303].

«Денежная оценка – это то, что делает современную экономическую информацию такой, какая она есть» М.Л. Пятов [35, с.197].

Иными словами, оценка – это база для принятия экономических решений, объединяющая денежные и неденежные статьи отчетности.

«Оценка – это процесс определения денежных сумм, в размере которых должны быть признаны и отражены в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках элементы финансовой отчетности.» Концептуальные основы финансовой отчетности в ред. 1989, п.4.54 [11].

Анализируя данные трактовки понятия «оценки», стоит отметить общность понимания в широком смысле: оценка как эталонный критерий для сравнения различных объектов. В то же время мы видим многогранность интерпретаций понятия «оценка» в более узких смыслах: оценка формы оцениваемой вещи, временная оценка, основанная на дате фиксирования цены, оценка как результат влияния рынка, на котором сформировалась цена и многие другие.

Ввиду смены экономических формаций, все наиболее актуальным вопросом становится оценка с точки зрения времени. Существенный вклад в разработку данного вопроса внесли Я.В. Соколов и В.Я. Соколов, создав временную матрицу оценок [36]. Подробнее данный вопрос рассмотрен в следующем параграфе.

Значимость оценки в современных рыночных условиях невозможно переоценить. Оценка является элементом метода бухгалтерского учета, позволяющим привести все активы к единой денежной оценке и агрегировать всю массу капитала в едином денежном измерителе [45].

Оценка является способом достоверного определения действительной стоимости капитала, посредством установления фактической себестоимости или рыночной стоимости на отчетную дату имеющихся активов [45].

О функции достоверности бухгалтерской оценки, основанной на исторической стоимости, говорит Д.Л. Волков [27].

Оценка ожидаемой или дисконтированной стоимости [40] позволяет анализировать будущую деятельность предприятия, исходя из реалий

настоящего, что жизненно необходимо для принятия ряда управленческих решений.

Оценка позволяет соотнести понесенные затраты с полученной прибылью, минимизировать риски и связанные с ними потери и максимизировать прибыль, ранжировать события и объекты, дифференцируя их ценность и значимость в деятельности предприятия [36, с. 198].

На уровне государственных экономик оценка позволяет исчислить народные богатства и народный доход, что имеет большое значение и составляет базу в исторических исследованиях, при анализе экономической динамики, в прогнозах и плановых расчетах.

Правильная и своевременная оценка позволяет решать следующие бухгалтерские задачи в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [4]:

1. Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;
2. Обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
3. Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Как правило, информация о хозяйственной деятельности компании предоставляется пользователям в виде финансовой отчетности, хотя в современном мире достаточное внимание уделяется и нефинансовой информации о деятельности предприятия. Финансовая отчетность может быть представлена как за краткий, так и за более протяженный период. И если операционная отчетность в более или менее приемлемой степени отражает текущие результаты и операции, то годовая отчетность все более и более критикуется многими специалистами ввиду ее ретроспективности, оторванности от информации о денежных потоках, бесполезности в сфере оценки рисков компании [46]. Последний аспект в современной отчетности отражается в той или иной степени в разделах условных и оценочных обязательств, резервов, а также в пояснениях к финансовой отчетности. Ключевым элементом отчетности является бухгалтерский баланс, признаваемый многими учеными финансовой моделью фирмы, представляющей функциональную взаимосвязь целого ряда процессов, определяющих ее развитие и текущую деятельность. Баланс как «орудие контроля и управления хозяйством» используется купцами и банкирами уже в конце XIV века.

Говоря о значении оценки в финансовой отчетности и балансе, нельзя не отметить различные подходы в понимании баланса. Прежде всего, следует сказать о теории статического баланса, трактующего актив баланса как отражение имущества предприятия, а капитал собственников – как свободную от долгов сумму, представляющую собой часть данного имущества [46]. Важным нюансом оценки актива является его представление по цене возможной продажи на дату составления баланса. Пассив же представляется как сумма обязательств и капитала собственников на тот же момент времени. Данный подход позволяет видеть собственно активы предприятия и их приращение в период времени.

Не умаляя значимости статического баланса, О. Шмаленбах выделяет и динамический баланс, как необходимый элемент текущего управления фирмой, а переход к исчислению прибыли (убытка) считает индикатором эффективности текущей операционной деятельности [25, с. 20]. Определение активов как будущих доходов предприятия, а пассивов как будущих расходов [37, с. 309] позволяет распределять доходы и расходы между отчетными периодами в целях исчисления прибыли за указанный отчетный период. Однако данный подход позволяет определять финансовый результат только при условии оценки расходов в исторических ценах, что совершенно не учитывает важнейшего факта современной экономической жизни – обесценения денег во времени.

Таким образом, баланс представляется своеобразной схемой восприятия, формирующей и развивающей, но вместе с тем ограничивающей понимание пользователем отчетности предприятия. И потому оценка отраженных в балансе активов и пассивов является исключительно важным элементом в отражении экономической реальности.

Следует также отметить, что результаты анализа бухгалтерского баланса, построенного в соответствии с той или иной теорией, могут существенно отличаться, вводя в заблуждение пользователя отчетности, формируя не совсем адекватные коэффициенты эффективности деятельности фирмы, речь в первую очередь идет о ликвидности и рентабельности, коэффициентах платежеспособности.

1.2. Виды оценок

В настоящее время существует множество подходов к классифицированию оценок на основании различных параметров.

Так, Я.В. Соколов и В.Я. Соколов выделяют три ключевых параметра в качестве основ для классификаций [36]:

1. Предмет оценки;
2. Метод оценки;
3. Функция оценки в информационном отражении хозяйственных процессов.

По предмету оценки указанные выше авторы выделяют 6 групп:

1. По измеряемому объекту можно выделить индивидуальные, измеряющие стоимость единицы ресурса и агрегатные, исчисляющие стоимость совокупности;

2. По отношению субъекта измерения к оценкам можно выделить исторические - стоимости из первичных документов, и калькуляционные – прочие расчетные оценки;

3. По отношению критериев исчисления к субъекту оценки выделяются объективные, исходящие из внешнего критерия, например, цены сделки, и субъективные, заданные целью измерения, характером измеряемой величины и взглядами экспертов;

4. По временной принадлежности выделяют девять групп оценок, характеризующих время возникновения критерия оценки и время полученного результата. Несмотря на невозможность управлять временем и, следовательно, отнесенность момента измерения к настоящему, оценки все же могут характеризовать ценность имущества в различные периоды времени и быть оценками прошлого, настоящего и будущего.

Временная матрица оценок

Оценки, имеющие место	Оценки по отношению к моменту исчисления		
	Прошлые	Настоящие	Будущие
В прошлом	Первоначальная оценка	Восстановительная оценка	Прогнозная, рентная, капитализированная оценка
В настоящем	Оценка фактов прошлых периодов в сопоставимых ценах	Оценка фактов в момент их совершения	Подходящая оценка (ликвидация и/или рента)
В будущем	Оценка экономического потенциала в сопоставимых ценах прошлого периода	Прогнозная оценка ожидаемых фактов в ценах момента измерения	Прогнозная оценка будущих фактов в ожидаемых ценах

*Составлено по: Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета М.: Финансы и статистика, 2003

Представляется интересным совмещение данной матрицы, достаточно подробно характеризующей факты хозяйственной жизни в трехмерной временной системе, с так называемым пространственным параметром: в случае импортных операций таким параметром будет выступать соотношение курсов валют. Другими словами, можно выделить внутреннюю по отношению к

участнику импортной операции и внешнюю, либо импортную оценку. В контексте данной работы, импортная оценка и импортная стоимость будут употребляться в качестве синонимов. Подробное рассмотрение формирования импортной стоимости представлено во второй главе. Таким образом, анализируя оценку в пространственно-временной дихотомии, возможно будет не только отследить корреляцию прогнозных оценок, которые оказывают существенное влияние на складывающуюся стоимость, и реально сложившиеся цены, но и сопоставить значимость операции для обеих сторон. Полученные данные представляется возможным использовать в стратегическом планировании бизнеса, выборе сферы бизнеса и потенциальной оценке возможностей партнера-нерезидента. Строго говоря, данная классификация видится логичным продолжением более общей группировки временных оценок в паре реальность – ожидание.

5. По видам измерителя выделяют номинальные, основанные на денежной единице базового периода, и фиксированные, принимающие покупательную способность. Номинальная оценка выражает или первоначальную, или реализационную, или капитализированную стоимость, а фиксированная оценка применяется в исчислениях восстановительной стоимости, разного рода прогнозах и определениях сопоставимых величин, в анализе динамики.

6. По типам расчетов выделяют три группы: затратные, отождествляющие стоимость с себестоимостью; доходные, трактующие стоимость как потенциальный доход; и условные, используемые в учете или шкале экспертных предпочтений.

По методам, используемым при оценке (квантификации), Я.В. Соколов и В.Я. Соколов выделяют восемь групп: первоначальные, неизменные или сопоставимые, восстановительные, оценки замещения, реализационные, капитализированные или рентные, экспертные и условные оценки. Сравнивая данную классификацию с оценочной матрицей по временной принадлежности,

можно сделать вывод о высокой степени контаминации. Вследствие чего использование данной классификации видится мало обусловленной.

По функции авторы дают оценкам следующие характеристики:

1. Экономические оценки - индивидуальные калькуляционные оценки для каждого конкретного случая, призванные, прежде всего, для определения стоимости актива при его приобретении или реализации. Их разновидностью являются финансовые оценки, предназначенные для определения доходности предприятий и отдельных видов имущества, прежде всего в фискальных (налоговых) целях, и последующей возможности уравнительного распределения налога. Среди финансовых оценок выделяют: налоговые, предполагающие специальные методики оценки имущества; инвестиционные, призванные рассчитать эффективность будущих капитальных вложений; и кредитные, предназначенные для измерения имущественного обеспечения кредитов.

2. Страховые (актуарные) оценки, выделяющиеся наибольшей подробностью расчетов в связи с необходимостью оценки надежности и риска гибели объекта.

3. Юридические оценки делятся на две большие группы: оценки, обусловленные договорными условиями и являющиеся, как правило, калькуляционными, и оценки, обусловленные деликтами.

4. Административные оценки — учетные оценки, вводимые, согласно принципу целостности, организацией. Среди этих оценок и выделяется группа *pro memoria*.

5. Статистические оценки.

6. Информационные оценки.

Интересная матрица, учитывающая изменение оценок во времени, предложена американскими учеными Э.О. Эдвардсом и Ф.В. Беллом [40], на основании которой была создана их знаменитая модель определения стоимости компании путем оценки современной стоимости будущих дивидендов. В

настоящее время данная оценка используется в договорах страхования, учете отложенных налогов и выплатах, основанных на акциях.

Наряду с классификациями, разработанными учеными, существуют нормативно закрепленные виды оценок. Так, действующая редакция Концептуальных основ международных стандартов выделяет 4 вида оценки:

1. Первоначальная стоимость;
2. Текущая стоимость;
3. Возможная цена продажи (стоимость погашения);
4. Приведенная стоимость.

Помимо использования одного из видов допускается использование и смешанной модели оценок.

В Положении по бухгалтерскому учету четкого определения понятия оценки нет, однако имеются ссылки на различные способы оценки, среди которых:

1. Суммирование фактически произведенных затрат на покупку;
2. По рыночной стоимости на дату оприходования;
3. По стоимости изготовления (фактические затраты, связанные с производством объекта имущества).

Кроме этого, в пункте 62 говорится о стоимости возможной реализации, первоначальной стоимости. Наличие Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006) может являться базой для выделения внешней (импортной) и внутренней оценки.

Таким образом, наряду с множеством имеющихся классификаций оценок на основании различных критериев, видится возможным выделение пары внутренняя – внешняя (импортная, экспортная) оценка на основании характера осуществления деятельности предприятия. В данной работе речь пойдет только об импортной оценке, в связи с чем необходимо рассмотреть условия ее формирования и сопряженные с ними риски и ошибки.

1.3. Риски и ошибки в импортной оценке товаров

Ведение и учет импортных операций подразумевает высокий уровень профессионализма бухгалтера и сопряженных с ним служб, так как импортные операции являются сложными многоаспектными нетипичными процедурами. Импортные операции имеют ряд особенностей, выделяющих их из прочих хозяйственных операций. К таким особенностям следует отнести следующие:

1. Политические – стороны, являясь резидентами разных государств, подвержены регулированию разных законодательств, а также влиянию международных организаций и общей геополитической ситуации. Смена правительства, новый внешнеполитический курс, военные конфликты могут оказать существенное влияние на торговые отношения.

2. Территориальные – географическая удаленность сторон подразумевает пересечение государственных границ. Данная процедура облегчается при принадлежности государств к единой таможенной зоне (союзу). Кроме пересечения границ, перемещение активов (в случае, если речь идет о материальных активах) сопряжено с высоким риском физической утраты актива или его повреждения. В дополнение к риску утраты или повреждения, территориальные особенности тесно коррелируют со стоимостным аспектом: высокая стоимость доставки на значительные расстояния, составляющая в среднем 30%-50% от контрактной стоимости, существенно повышает конечную стоимость продукта.

3. Временные – исполнение сделки, начиная от момента согласования контрактных условий до факта поставки актива в согласованный пункт, занимает достаточно длительный срок. Особо важно учитывать данную особенность при нестабильной политической ситуации и высокой волатильности валют контракта.

4. Порядок расчетов – цена сделки, как правило, определяется в иностранной валюте либо в национальных валютах, но с привязкой к наиболее стабильной международной конвертируемой валюте, например, к доллару

США. Эта, по сути, ключевая характеристика импортных операций и скрывает наибольшее количество рисков: нарушения норм валютного регулирования, курсовые потери, что в конечном итоге сказывается на расчете финансового результата и формировании налогооблагаемой базы.

Импортные операции контролируются и должны соответствовать гражданскому, международному, таможенному, валютному и налоговому законодательству. Каждой из указанных сфер имманентно присущи определенные, зачастую ведущие если не к банкротству, то к существенным убыткам, риски. Соблюдение международного права регулируется Конвенцией ООН о договорах международной купли-продажи товаров, международными правилами толкования торговых терминов «ИНКОТЕРМС».

Несмотря на то, что указанные документы не регулируют непосредственно бухгалтерский учет, однако они оказывают существенное влияние на процедуру принятия к учету активов и последующую калькуляцию финансового результата. Неверно составленные контракты и первичные документы могут привести к таким ошибкам в бухгалтерском учете, как неправильная и\или неполная оценка контрактной стоимости, несвоевременное принятие активов к учету и как следствие некорректная калькуляция фактической себестоимости, невозможность определения зон ответственности за сохранность активов.

Таможенный аспект импортных операций подразумевает риски в области своевременности и полноты начисления и уплаты таможенных пошлин, налогов, и прочих платежей по причине неверного понимания таможенной декларации, а именно ключевых для бухгалтерского учета строк о валюте, общей фактурной и таможенной стоимостях.

Помимо указанных рисков наиболее часто предприятия подвержены коммерческим и финансовым рискам, связанным с несостоявшейся или низкоэффективной сделкой, неплатежеспособностью, зачастую вызванной высокой волатильностью валют. Оценка валютного риска в таких ситуациях

имеет особо важное значение и зачастую требует привлечения дополнительных специалистов в этой сфере.

Ввиду ограниченности бюджета на малом предприятии зачастую ведением таких операций занимается непосредственно бухгалтер, консультируясь в случаях необходимости с юристами в области международного права, банковскими сотрудниками в области валютного законодательства, таможенными брокерами, налоговыми инспекторами, органами сертификации и многими другими, что, безусловно, повышает количество ошибок и рисков при учете.

Выводы по главе 1

На основании теоретических материалов главы 1 можно сделать следующие выводы: несмотря на множество подходов к толкованию термина оценки, все они объединены пониманием оценки как способа эталонного измерения стоимости различных активов и единения денежных и неденежных статей финансовой отчетности.

Исходя из вышеуказанной общей черты в определениях многих авторов и нормативных документах, под ключевой функцией оценки будет пониматься формирование полной и достоверной стоимости.

В данной работе представляется рациональным опираться на классификацию Я.В. Соколова и В.Я. Соколова, а именно оценка по временной принадлежности, дополнив ее, исходя из данных Положений по бухгалтерскому учету и Концептуальных основ международных стандартов, подразделением оценки на внутреннюю и внешнюю (импортную).

Таким образом, в контексте предложенного исследования термины импортная оценка и импортная стоимость являются синонимичными и взаимозаменяемыми.

Анализируя особенности и возможные риски при ведении внешнеэкономической деятельности, типичные ошибки при учете импортных операций, следует отметить следующие ключевые проблемы при формировании оценки:

- определение момента принятия импортных объектов к учету и соответствующее их отражение в бухгалтерском учете;
- проблема формирования налогооблагаемой базы;
- проблема расчета финансовых результатов;
- сопоставление оценки актива на момент принятия к учету и соотнесенных с ним обязательств ввиду размытости временных границ.

Глава 2. Формирование импортной стоимости

2.1. Определение импортной стоимости

В настоящее время существует множество подходов к определению импортной стоимости. Различия в понимании учитываемого объекта, его составляющих ведут к различным способам учета и как следствие разнице в конечном финансовом результате.

Так, А.П. Бархатов [24], Н.Т. Шалашова [50], Л.Е. Стровский [39] предлагают использовать понятие «внешнеторговая себестоимость», включая в его составляющие контрактную стоимость, таможенные платежи, транспортные и прочие расходы по закупке.

Н.Ф. Овсяичук [32], Ю.А. Бабаев [21] вводят термин «полная импортная стоимость», подразумевая сумму контрактной цены и накладных расходов, оплачиваемых как в иностранной валюте, так и в российских рублях.

Несколько уточненную формулировку предлагает Г.Ю. Касьянова [28], которая считает данный феномен «фактической себестоимостью», равной сумме контрактной стоимости и накладных расходов, оплачиваемых сверх цены.

Существует также терминология нормативных документов, в которых рассматриваемое явление обозначено как «таможенная стоимость товаров» [3, 14], включающая контрактную стоимость, накладные расходы, связанные с импортом, таможенные пошлины и акцизы.

В определенной степени оппонентом выступает В.В. Видасова [44], апеллируя к методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости, определяющим понятие себестоимости как затраты (издержки) на производство продукции, выполнение работ или оказание услуг, и к п.9 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ10/99, определяющему в качестве базы для формирования себестоимости проданных товаров расходы по обычным видам деятельности.

Таким образом, себестоимость трактуется как расходы, непосредственно относящиеся к выпускаемой продукции. Однако объектом импортной сделки может являться и объект основного средства, нематериальный актив, информация и даже услуга, поэтому более приемлемым видится употребление термина «импортный объект». Учитывая специфику деятельности анализируемого предприятия, в данной работе речь все же будет идти о стоимости импортных товаров.

Анализируя Положение по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально-производственных запасов», стоит отметить, что некоторые статьи противоречат друг другу. Так, п.1 пп.2 говорит о том, что приобретенные товары являются частью материально-производственных запасов. Из чего следует, что принимать их к бухгалтерскому учету следует по фактической себестоимости (п.2 пп.5), включающей в себя следующие затраты:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;
- затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;
- затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации, затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену, установленную договором; начисленные проценты по

кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит); начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов;

- затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Однако, п.2 пп.13 предписывает товары, приобретенные для продажи, учитывать по стоимости приобретения, не уточняя, что именно следует включать в стоимость приобретения. Помимо этого, данный пункт разрешает организациям, ведущим розничную торговлю, оценивать товары с учетом наценки, но никак не регламентирует оптовую торговлю. Исходя из этого, можно предположить, что и в случае оптовой торговли можно оценивать товары, включая наценку, так как нет нормативных актов, запрещающих подобное действие. При этом организации, применяющие упрощенную систему ведения бухгалтерского учета, могут оценивать товары по цене поставщика.

Таким образом, только нормативные документы предполагают как минимум три варианта учета товаров:

- по фактической себестоимости;
- по стоимости приобретения;
- по цене поставщика.

В то же время налоговый кодекс несколько иначе трактует стоимость запасов. В статье 254 Налогового кодекса «Материальные расходы» предлагается стоимость материально-производственных запасов определять исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость и акцизов, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Кодексом), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим

организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов [2].

Однако, в статье 264 НК РФ «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией» содержится перечень прочих расходов, включающий таможенные пошлины и сборы (п. 1 пп. 1). Противоречивый подход, закрепленный в Налоговом Кодексе дает основание различному пониманию определения суммы фактических затрат, а именно:

- таможенные пошлины и сборы включаются в стоимость объекта;
- таможенные пошлины и сборы включаются в прочие расходы организации;
- порядок включения таможенных пошлин и сборов необходимо раскрыть в учетной политике для целей налогообложения на основании статьи 252. п. 4 «Если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты».

Анализируя имеющиеся подходы и нормативно закрепленные алгоритмы, следует отметить, что учет ключевой составляющей импортной стоимости – контрактной цены – имеет ряд особенностей и служит поводом для выдвижения различных теорий и способов, дополняющих друг друга либо же являющихся полной противоположностью.

В рамках данной работы под импортной стоимостью будет пониматься контрактная цена, стоимость накладных расходов, таможенных пошлин и сборов.

2.2. Особенности учета контрактной стоимости

Контрактная стоимость является основой для исчисления импортной стоимости. В соотношении с этой величиной рассчитываются таможенные и логистические платежи, считаются таможенные и логистические коэффициенты, необходимые для формирования продажных цен при многономенклатурном ассортименте, оценивается эффективность работы с поставщиками.

Контрактная стоимость фиксируется непосредственно в контракте или в прилагающихся к нему инвойсах, прайс-листах и спецификациях.

Внешнеторговый контракт является основополагающим документом международных операций, регламентирующим порядок действий подписавших его сторон. Однако участники международных сделок, как правило, опираются не на закон, указ или постановление, хотя, безусловно, контракт не может противоречить ни внутреннему законодательству сторон, ни международному праву, а на прецедент, который служит основным источником контрактного права [22]. Несмотря на то, что контрактные отношения, участники, цели и объекты сделки всегда индивидуальны, существуют типовые формы договоров, призванных обращать внимание участников на основные этапы и сопряженные с ними сложности и фиксировать необходимый порядок действий. Основными и обязательными для любого международного контракта статьями являются: определение предмета контракта, количества и качества, сроков, базисных условий поставки, условий расчетов, порядка отгрузки и приемки, гарантий, форс-мажорных обстоятельств и арбитража.

Определяющими статьями при учете контрактной стоимости видятся базисные условия поставки и условия расчетов. Рассмотрим их подробнее в следующих параграфах.

2.2.1. Базисные условия поставки

Базисные условия определены международными правилами толкования торговых терминов ИНКОТЕРМС, согласно которым существует несколько основных видов условий поставки, оказывающих влияние на формирование цены. Выделяется 4 группы:

Е - покупатель забирает товар со склада продавца самостоятельно,

F - основная перевозка не оплачена, продавец доставляет товар перевозчику покупателя, либо на судно,

С - продавец осуществляет доставку своими силами и за свой счет до порта покупателя или указанного места назначения,

D - продавец осуществляет доставку и прохождение таможенной очистки самостоятельно.

Как видно из краткого описания групп базисных условий, цена может включать и транспортные, включая внутренние портовые расходы, и таможенные платежи, и прочие накладные расходы, включая расходы по оплате услуг экспедитора, брокера и прочих служб.

Анализируя имеющиеся варианты, стоит отметить, что наиболее оптимальным вариантом представляются условия группы F. Они позволяют отделить чистую стоимость товара от всех прочих сопутствующих расходов со стороны покупателя, так как даже при условиях группы С и D оплаты закреплены за продавцом де юро, однако де факто они в любом случае ложатся на покупателя.

Такое разделение собственно стоимости актива и прочих платежей позволяет вести их учет на различных счетах, что имеет огромное значение при составлении динамических балансов и последующего оперативного планирования, расчета денежных потоков и составления платежного календаря.

Далее следует рассмотреть вызывающий наибольшее количество сомнений и ошибок вопрос о моменте принятия импортных товаров к учету и отражения их на балансовых счетах. В соответствии с принципом

имущественной обособленности (402 ФЗ, п. 5 ПБУ 1/2008) на балансовых счетах отражается имущество, принадлежащее компании. Имущество, не принадлежащее предприятию, отражается на забалансовых счетах [10].

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, которые должны принести ей экономические выгоды в будущем». При определении принадлежащего предприятию имущества, следует учесть допущение имущественной обособленности, основанное на ст. 48 ГК, а также понятие права собственности, предусмотренное российским законодательством.

Так Гражданский кодекс в статьях 223, 224, 458 определяет момент приобретения права собственности в следующих случаях:

- в момент предоставления товара (получения от продавца сообщения о готовности товара), если организация самостоятельно забирает товар у иностранного продавца;
- момент вручения товара, если продавец обязан доставить товар;
- момент сдачи товара продавцом перевозчику, если покупатель заключил договор на доставку товара с третьей организацией;
- момент передачи коносамента или другого товарораспорядительного документа на товар, если покупатель забирает товар у третьего лица.

Временной лаг между первым и последним из предложенных вариантов составляет от одной недели при доставке авиатранспортом до двух месяцев и более при доставке морским транспортом, что может оказать существенное влияние на отчетность и оставляет большие возможности для манипуляций с отчетностью.

Более того, если в договоре не указано применимое право и не установлен момент перехода права собственности, указанный момент определяется на основании права страны, где на момент заключения договора находится

основное место деятельности стороны, которая осуществляет исполнение, имеющее решающее значение для содержания договора, то есть страна продавца (экспортера). Такой вывод можно сделать на основании п. п. 1, 2 ст.1211 ГК РФ. Однако п. п. 1 ст. 1206 ГК РФ допускает иную трактовку, определяя право собственности по праву страны, где это имущество находилось в момент возникновения такого права. Это означает, что в зависимости от базисных условий поставки, право собственности может определяться как в соответствии с законодательной базой страны продавца, так и в соответствии с законодательством страны покупателя, если иное не предусмотрено условиями контракта.

Важным вопросом в этой связи становится и трактование международных правил ИНКОТЕРМС, так как, зачастую указывая базисные условия поставки в соответствии с градацией, предложенной ИНКОТЕРМС, стороны могут полагать, что данные условия регламентируют момент перехода права собственности, обозначая момент перехода риска гибели товара. Несмотря на то, что в международной практике момент перехода права собственности наступает вместе с переходом рисков гибели или утраты товара, в отечественной практике эти понятия разведены. Данные даты могут совпадать, если в контракте присутствует необходимая оговорка.

Таким образом, взаимосвязь одной из основных статей международного контракта (базисные условия поставки) и формирования импортной стоимости можно представить в виде схемы на рис.2.2.1.

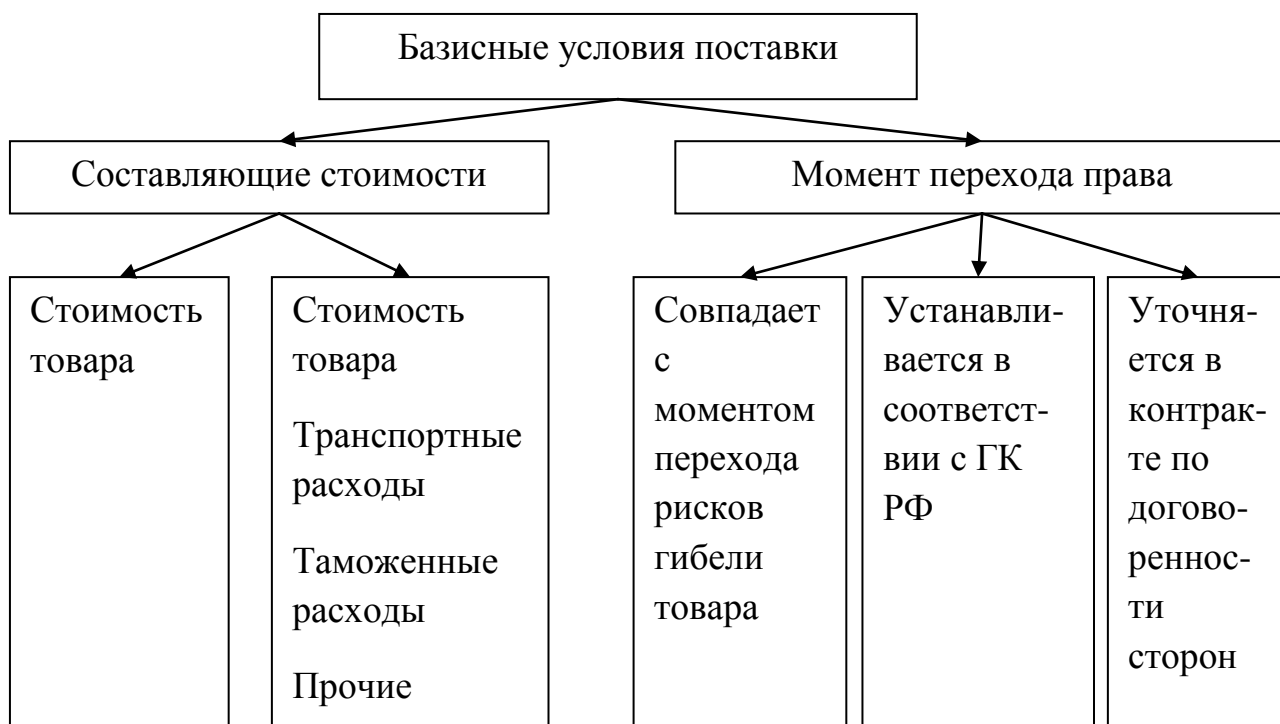


Рис. 2.2.1. Влияние базисных условий поставки

Анализируя предложенные гражданским кодексом варианты момента перехода собственности и инструкцию плана счетов, стоит отметить интересную особенность. Инструкция к плану счетов предписывает открывать определенные субсчета к счету 41 «Товары», такие как товары на складах поставщиков, товары в пути, товары на таможенном оформлении и прочие. В то же время отражать на балансовых счетах допустимо только активы, являющиеся собственностью предприятия. Таким образом, в случае если момент перехода права собственности определяется датой передачи товарораспорядительного документа, а этот документ появляется после фактического отправления товара от продавца к покупателю, открыть субсчет «Товары на складах поставщиков» не представляется возможным. Если же базисными условиями поставки, выбраны группы С или D, то и субсчет «Товары в пути» ввести не представляется возможным, так как товар не является собственностью покупателя и не может отражаться на балансовых счетах.

Однако как уже рассматривалось ранее, наиболее предпочтительными условиями представляются условия группы F ввиду фиксированного разделения стоимости товара и прочих расходов, что позволяет вести учет на отдельных счетах в зависимости от конечной цели бухгалтерского учета на данном предприятии.

2.2.2. Условия расчетов

Как уже было отмечено ранее, условия расчетов являются одной из важнейших статей контракта, так как она определяет валюту цены, валюту расчетов и сроки или даже точные даты оплаты, что непосредственно влияет на стоимость принятия товаров к учету в зависимости от выбранной даты и обменного курса валют.

Стоит отметить, что валюта цены и валюта расчетов могут отличаться, в таком случае в контракте должно быть четко оговорено каким образом будет рассчитываться обменный курс.

Согласно п. 1 ст. 317 ГК РФ и Положению по бухгалтерскому учету «Оценка активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте» 3/2006 денежные обязательства должны быть выражены в рублях. При этом п. 2 ст. 317 ГК РФ допускает, что в денежном обязательстве может быть предусмотрено, что оно подлежит оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или условных денежных единицах. В этом случае подлежащая уплате в рублях сумма исчисляется по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены законом или соглашением сторон.

Таким образом, российские организации могут заключать договоры и вести расчеты:

- с иностранными контрагентами в иностранной валюте;
- с российскими контрагентами в рублях, при этом определять сумму платежа эквивалентной сумме в у. е., установленной сторонами.

В отношении пункта о расчетах с иностранными контрагентами вариантов предлагалось не так уж и много: доллар США и с 2000г. на определенных территориях – евро. Бивалютных корзин для межбанковских расчетов, исключая конвертацию в доллары США, практически не существовало.

Однако, в связи с все более и более развивающимися торговыми взаимоотношениями с Китайской Народной Республикой, был подписан ряд соглашений о регулировании торгово-экономических отношений и проведении межбанковских расчетов. Существенным стимулом для дальнейшего и все более активного развития, послужил финансовый кризис 2014 года, геополитическая ситуация и введение санкций на довольно значительный список операций и компаний. Перечисленные выше факторы привели к тому, что с 2015г. по отношению к Китаю стали возможными взаиморасчеты в бивалютной корзине без привязки к курсу доллара США [17]. Не вызывает сомнения тот факт, что пока еще существует скрытая, условная привязка к курсу доллара, обусловленная исторической памятью, но не исключено сведение данной привязки к минимуму. Использование подобного подхода к взаиморасчетам может в определенной степени снизить издержки по курсовым разницам и собственно валютный риск для предприятия.

Что касается расчетов по импортным операциям, В.В. Патров [34] выделяет следующие способы:

- в денежной форме: платежи по контракту после получения товарораспорядительных документов производятся путем перечисления денежных средств через банки в безналичной форме;
- в кредит: в данном случае под кредитом понимается осуществление покупателем платежа после отгрузки товаров (выполнения работ, услуг), но до или после получения товарораспорядительных документов. При авансировании поставщика кредитором становится покупатель, а при совершении оплаты после поставки товаров (производства работ, услуг) кредитором до наступления оплаты является поставщик;
- в смешанных видах: платежи осуществляются частично в денежной форме, частично в форме поставок товаров.

Данная классификация расчетов представляется не совсем корректной, в связи с тем, что кредит является денежной формой расчетов, и может предоставляться не только поставщиком или покупателем, но и банком, в случае оплаты по банковским гарантиям, аккредитиву и прочими способами. Исходя из предложения В.В. Патрова, более рациональным видится представление способов расчетов как расчеты в денежной форме и расчеты в не денежной форме (договор мены и прочее).

В представленной работе будут рассматриваться расчеты в денежной форме, а именно предоплата и оплата после получения товаров, как наиболее распространенные в современной практике импортно-экспортных торговых взаимоотношений с Китайской Народной Республикой.

Под предоплатой понимается оплата товара до получения товарораспорядительных документов или товара, то есть до момента перехода права собственности. В широком смысле любая оплата, сделанная до момента перехода права собственности, может считаться авансовым платежом и соответственно при валютных расчетах данные расходы должны признаваться в бухгалтерском учете в оценке в рублях по курсу на дату пересчета согласно Положению по бухгалтерскому учету 3/2006 «Учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте» без дальнейшего пересчета.

Рассмотрим частный случай: в практике импортных операций с Китайской Народной Республикой принято размещать небольшую предоплату перед организацией производства и оплачивать оставшуюся часть непосредственно перед отгрузкой товара, либо перед получением товарораспорядительных документов. Таким образом, предоплата разбивается на две или более частей. Принимая во внимание нестабильное положение валютных курсов, становится очевидным, что рублевая оценка товаров на дату принятия к учету будет отличаться от фактических расходов. Подобные ситуации регулируются ПБУ 3/2006 и возникшие курсовые разницы списываются на финансовый результат периода. Однако данный алгоритм

видится не совсем корректным с точки зрения соотнесения расходов и связанных с ними доходов. Более правильным видится отражение данных расходов как расходов будущих периодов и соответственно отнесение их на финансовый результат должно быть пропорционально выбытию товаров и начислению выручки.

Для подобных ситуаций возможно изменение контрактной цены, однако изменена она может быть до расчета таможенной стоимости и таможенных платежей. С точки зрения бухгалтерского учета предлагаемый подход упрощает процедуру принятия учета, сводя к нулю курсовые разницы, таким образом, контрактная стоимость равна фактически уплаченной сумме. Однако с точки зрения экономики, подобное изменение контрактных цен может существенно изменить таможенные платежи, как в большую так и в меньшую сторону, что, по сути, может привести к еще большим потерям, чем курсовые разницы.

Более интересной и сложной с точки зрения бухгалтерского учета является ситуация с оплатой после получения товара. В данном случае оплата частично или полностью осуществляется после момента перехода права собственности в разные промежутки времени в зависимости от договоренностей сторон. При указанных условиях оплаты проблема заключается в том, что переоценка обязательств происходит после принятия товара к учету и скорректировать стоимость не представляется возможным. Так, фактическая стоимость товара может быть определена только после последнего платежа, который зачастую происходит в следующем отчетном периоде, после реализации товара. Появляется некоторая коллизия в определении алгоритма действий в данной ситуации: с одной стороны товар должен быть реализован как можно скорее, с другой стороны, то обстоятельство, что фактическая стоимость не может быть точно определена до момента реализации, существенно затрудняет расчет продажной цены.

В таком случае возникает достаточно логичный вопрос об интерпретации подобных курсовых разниц при оценке обязательств как оценочных обязательств. В соответствии с п. 5 ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» курсовая разница, возникающая при оплате импортных товаров, удовлетворяет требованиям оценочных обязательств:

- обязанность существует и более того в контракте указаны сроки ее исполнения;
- уменьшение экономических выгод присутствует;
- величина может быть обоснованно оценена путем математических и аналитических процедур, однако существенное влияние в данной оценке может оказать профессиональное суждение бухгалтера.

Исходя из удовлетворения указанных критериев оценочного обязательства, следует, что данные затраты возможно отразить на счете учета резервов предстоящих расходов, включить в расходы по обычным видам деятельности, прочие расходы или же в стоимость активов на основании п. 8 ПБУ 8/2010.

Данная процедура, безусловно, требует дополнительных навыков бухгалтера, занимающегося учетом импортно-экспортных операций, однако она позволяет более точно учесть расходы исходя из принципа осмотрительности, и, следовательно, более достоверно отразить хозяйственные операции предприятия и результаты ее деятельности. Кроме того, подобные оценки могут оказать существенное влияние и на ряд управленческих решений, в том числе пересмотра контрактных условий с поставщиками, валюты цены и расчета, плана и периодичности закупок, размеров партий и прочее.

Более того, в соответствии с приложением к ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты является событием после отчетной даты и должно быть

отражено соответствующим образом путем корректировки данных о соответствующих активах или обязательствах.

Хранение товара до момента установления фактической стоимости видится абсолютно неприемлемым, так как абсолютно нивелирует эффект от кредитования со стороны продавца. Таким образом, валютный риск в подобных ситуациях может оказаться слишком высокой платой за предоставленный продавцом кредит.

2.3. Особенности учета таможенных пошлин и сборов

Импортируемые на территорию Российской Федерации товары в обязательном порядке проходят таможенный контроль, сопровождающийся определенными таможенными платежами, производящимися наличным или безналичным способом, путем авансирования или одновременно с подачей грузовой таможенной декларации. Таможенные платежи определяются Таможенным кодексом РФ и законом «О таможенном тарифе» и включают в себя:

- таможенную пошлину;
- НДС;
- акцизы;
- сборы за таможенное оформление, хранение, сопровождение товаров;
- плату за информирование и консультирование;
- другие налоги и сборы, взимание которых возложено на таможенные органы РФ.

Данные платежи устанавливаются на день принятия таможенной декларации таможенным органом и зависят от таможенной стоимости, под которой понимается стоимость товаров, используемая для целей исчисления таможенных платежей, внешнеэкономической и таможенной статистики и применения иных мер государственного регулирования торгово-экономических отношений, и включающей контрактную стоимость, расходы по транспортировке, экспедированию и страхованию товара до момента пересечения таможенной границы РФ независимо от того, продавец или покупатель фактически произвел эти расходы.

Таможенная декларация должна быть подана в соответствии со ст. 185 ТК РФ не позднее истечения срока временного хранения товаров (2 месяца).

Декларирование товаров может осуществляться отправителем или получателем товаров, а также прочими организациями, допущенными таможней к декларированию (таможенными брокерами).

Таможенная стоимость импортируемых товаров в соответствии с Законом РФ от 21.05.1993 N 5003-1 "О таможенном тарифе" рассчитывается импортером самостоятельно одним из следующих методов, используемых в последовательном порядке и только в том случае, если основной метод не может быть употреблен:

- по цене сделки с ввозимыми товарами, данный метод является основным;
- по цене сделки с идентичными товарами;
- по цене сделки с однородными товарами;
- вычитания или сложения стоимости;
- резервного метода.

Как было указано ранее, в зависимости от базисных условий поставки в цену могут быть включены частично или полностью транспортные и иные расходы. Если же перечисленные ниже расходы не были включены в контрактную стоимость, то их следует включить при расчете таможенной стоимости:

- транспортировка ввозимых товаров до места их таможенного оформления (в том числе расходы по погрузке, выгрузке, перегрузке и складированию товаров; страхование; выплата комиссионных и иных вознаграждений посредническим организациям; стоимость контейнеров);
- стоимость упаковки;
- часть стоимости предоставленных бесплатно или по сниженной стоимости товаров;
- лицензирование и иные платежи за использование объектов интеллектуальной собственности, которые импортер должен осуществить в качестве условия продажи (отчуждения) оцениваемых товаров;
- часть дохода импортера от любой последующей продажи (отчуждения) или использования товаров, которые подлежат возврату экспортеру.

Практически все категории импортируемых товаров подлежат обложению НДС и акцизами.

НДС рассчитывается по формуле

$$\text{НДС} = (\text{таможенная стоимость} + \text{таможенная пошлина} + \text{акциз}) \times \text{ставка НДС} / 100$$

Акциз в свою очередь рассчитывается одним из способов:

- в рублях и копейках за единицу измерения товаров;
- в процентах по формуле:

$$\text{Акциз} = (\text{таможенная стоимость} + \text{таможенная пошлина}) / 100 \times \text{ставка}$$

акциза

Обязанность по уплате таможенных платежей считается исполненной с момента:

- списания денежных средств со счета импортера в банке;
- внесения наличных денежных средств в кассу таможенного органа;
- зачета излишне уплаченных (взысканных), авансовых платежей;
- зачета денежных средств, уплаченных банком, иной кредитной организацией либо страховой организацией в соответствии с банковской гарантией или договором страхования, а также поручителем в соответствии с договором поручительства;
- обращения взыскания на товары, в отношении которых не уплачены таможенные платежи, либо на предмет залога (иное имущество плательщика), если размер сумм указанных денежных средств не менее суммы задолженности по уплате таможенных платежей.

Следует отметить, что суммы уплачиваемых пошлин, акцизов и сбора за таможенное оформление участвуют в формировании фактической стоимости импортных товаров, а суммы НДС подлежат вычету на основании п. 2 ст. 171 НК РФ.

2.4. Особенности учета накладных расходов

Любая импортная операция сопровождается накладными расходами, в том числе транспортными, упаковочными, расходами за консультативные услуги, брокерские вознаграждения и прочее. Как было указано ранее, часть таких расходов может включаться в контрактную стоимость и соответственно учитываться на 41 счете как часть контрактной стоимости. Расходы, не включенные в контрактную стоимость, нормативными актами по бухгалтерскому учету допускается отражать одним из двух способов (закрепив это в качестве элемента учетной политики):

- включать в цену товара;
- относить на счет учета издержек обращения.

Некоторые практики, исходя из требования осмотрительности, рекомендуют использовать второй вариант [44].

В.В. Патров [34] предлагает учитывать расходы на продажу на счете 44, путем ведения отдельных субсчетов, на которых возможно будет вести разделение расходов на уменьшающие и неуменьшающие налогооблагаемую прибыль для целей налогообложения.

При этом в организациях, учитывающих транспортные расходы по доставке товаров от поставщиков в составе расходов на продажу, предлагается ведение учета с расчетом издержек обращения на остаток товара и без данного расчета.

Способ учета без расчета издержек обращения на остаток товара предлагается в соответствии с п. 9 ПБУ 10/99, позволяющему коммерческие расходы полностью признавать в себестоимости проданных товаров, списывая в дебет счета 90 все расходы, собранные за месяц. В таком случае счет 44 не будет иметь сальдо.

При выборе метода с расчетом издержек обращения на остаток товара, расчет производится как произведение от остатка товара на конец месяца по учетным ценам и частного от суммы транспортных расходов на начало месяца

и оборотов за месяц и суммы реализованного и оставшегося товара по учетным ценам. В этом случае транспортные расходы на начало периода берутся из расчета издержек за предыдущий месяц или как дебетовое сальдо счета 44 на начало расчетного месяца.

Транспортные расходы за период определяются по данным аналитического учета по счету 44.

Таким образом, сумма издержек обращения на остаток товаров остается на счете 44 как его дебетовое сальдо, а все остальные расходы списываются по окончании месяца в дебет счета 90.

В ст. 320 НК РФ сказано, что в сумму издержек обращения включаются также расходы налогоплательщика - покупателя товаров на доставку этих товаров, если они не учтены в стоимости приобретения товаров. При этом налогоплательщик имеет право сформировать стоимость приобретения товаров с учетом расходов, связанных с приобретением этих товаров. Таким образом, в налоговом учете расходы на доставку товаров от поставщика до покупателя также могут отражаться двумя способами: включаться в фактическую себестоимость товаров или списываться в дебет счета 44.

В этой же статье Налогового кодекса говорится: "К прямым расходам относятся суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада налогоплательщика - покупателя товаров, в случае, если эти расходы не включены в цену приобретения указанных товаров". Отсюда следует, что эти расходы подлежат распределению между реализованными товарами и остатком непроданных товаров, то есть для целей налогообложения в обязательном порядке должен составляться расчет издержек обращения на остаток товаров.

2.5. Способы учета и их влияние на расчет финансовых результатов

В настоящее время среди отечественных ученых нет единого мнения по методике учета импортной стоимости. Ю.А. Бабаев предлагает использовать имеющийся план счетов и открывать субсчет «Формирование стоимости импортных материальных ценностей» к счету 15 «Заготовление и приобретение материалов» [21]. В.В. Патров ввиду постепенной включаемости расходов в стоимость приобретения предлагает аккумулировать их на промежуточном счете 15. На дебете счета 15 в этом случае отражаются все расходы, связанные с приобретением товаров, с кредитованием счетов: 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (на стоимость товара по счету поставщика), 68 "Расчеты с бюджетом" или 51 "Расчетные счета" (на сумму акциза, таможенных пошлин) и др. В дальнейшем при оприходовании товаров на общую сумму, собранную на дебете счета 15, делается запись по дебету счета 41 "Товары" и кредиту счета 15.

Аналитический учет к счету 15 предлагается вести по партиям товаров, а внутри их - по товарам и видам расходов.

Выявленные недостатки и бракованные по вине поставщика товары предлагается списывать на дебет счета 76/2 "Расчеты по претензиям", включая все уплаченные по ним таможенные платежи. При досылке впоследствии поставщиком товаров они уже не облагаются таможенными платежами и приходуются записью:

Д-т счета 41 "Товары"

К-т счета 76/2 "Расчеты по претензиям".

Данный подход, однако, не учитывает ситуацию, когда недостаток или бракованные товары компенсируется в денежном эквиваленте путем проведения взаимозачета, в этом случае большинство поставщиков отказывается компенсировать уплаченные таможенные пошлины.

Аналитический учет к счету 76/2 предлагается вести по поставщикам, а по каждому поставщику - отдельно по каждому виду товара, внутри их - по ценам поставщика и видам таможенных платежей.

Так как сальдо по счету 41 является ключевым источником баланса в разделе Активы, следует с большой осторожностью дебетовать указанный счет, аккумулируя на нем все затраты по приобретению. Данная политика приводит к завышению отчетных данных, позволяя манипулировать величиной запасов, что в свое время ведет к искажению информации о реальном положении дел. На основании информации об активах проводятся расчеты многих показателей эффективности деятельности фирмы, такие как коэффициенты оборачиваемости, ликвидностей, рентабельности собственного и оборотного капитала, оценка платежеспособности предприятия.

В.П. Астахов, Ю.А Григорьев и В.И. Макарьева считают правильным использовать отдельный 49 счет «Приобретение импортных товаров, комплексного оборудования, работ и услуг», отделяя таким образом внешние и внутренние операции компании. Похожей точки зрения придерживается А.П. Бархатов, предлагая в качестве отдельного счета для формирования стоимости счет 17 «Формирование импортной себестоимости материальных ценностей» [24]. Следует по сути данному предложению и Э.Ю. Шатунов, предлагая введение специального калькуляционного счета 18 «Формирование полной стоимости товаров» и субсчет 1 «Импортные товары». Н.Т. Шалашова предлагает введение нейтрального счета для накопления расходов по импортным операциям с последующим списанием на соответствующий счет по учету материальных ценностей.

Использование предложенных выше счетов с последующим дебетованием счета 41 также ведет к указанным выше последствиям с завышением раздела Активы и искажением отчетных показателей.

Помимо того видится возможным использование счета 16, в таком случае все отклонения, вызванные изменениями цен, обменным курсом и прочими

причинами, можно будет списывать непосредственно на финансовый результат следующего периода. Данный способ существенно облегчает бухгалтерский учет, однако является абсолютно неприемлемым для управленческого учета ввиду слишком обобщенного представления информации.

Противником данных предложений выступает В.В. Видасова [44], отмечая неправомерность использования счета 15 ввиду его предназначения для обобщения информации о заготовлении и приобретении материальных ценностей и товаров с применением учетных цен. Однако, в случае ведения компанией исключительно импортных операций при валютных расчетах, особенно в условиях высокой волатильности валют, введение учетных цен представляется вполне рациональным решением для упрощения бухгалтерского учета, позволяя все разницы относить непосредственно на финансовый результат. С другой стороны, подобное решение существенно затруднит оперативное планирование, так как не будет полноценно отражать динамику изменений на коротких периодах. Кроме этого, В.В. Видасова отмечает, что объектом импортной сделки может являться не только товар, но и объект основного средства, услуга или работа, поэтому формирование импортной стоимости таких объектов на счете 15 недопустимо. Представляется разумным отрицание введения новых собирательно-распределительных калькуляционных счетов, таких как 17, 18, 49, ввиду отсутствия сальдо по этим счетам, следовательно, они не имеют никакого влияния на отчетность и их использование не имеет экономически обусловленного смысла, а лишь ведет к загромождению и усложнению бухгалтерского учета, требуя более мощного программного обеспечения и возможно дополнительных человеческих ресурсов для обслуживания и проведения дополнительных итераций. В то же время существующие ERP системы являются достойной альтернативой введения новых счетов, позволяя применять необходимые атрибуты для контроля организации процесса поставки, не загромождая при этом рабочий план счетов и не увеличивая корреспонденцию счетов и их обороты.

Выводы по главе 2

Обобщая действующие и предложенные условия организации поставок и способы учета импортных операций в бухгалтерском учете, следует отметить их разнообразие и возможность использования исходя из целей и возможностей предприятия.

Анализируя особенности ведения внешнеторговых отношений с Китайской Народной Республикой, такие как специфические условия расчетов, вариативность в используемой валюте, длительные сроки производства и периодичность поставок, а также трудовые, временные и финансовые ресурсы малого предприятия, видится рациональным использование базисных условий поставок группы F и унификация контрактных условий работы с поставщиками. Для формирования импортной стоимости товаров рекомендуется использовать следующий метод декапитализации расходов на приобретение товаров. Расходы в сумме контрактной стоимости капитализировать на счете 41, накладные расходы отражать на счете 44 и списывать все накопленные за период затраты на финансовый результат периода. В дополнение, рекомендуется ведение постоянной аналитики обменного курса, даже при расчетах в национальных валютах, и в случае необходимости формирование резерва по оценочным обязательствам, и расчетным данным по ожидаемому обменному курсу, отнесение функции отслеживания товара в пути и на таможенном оформлении на отдел закупок, оприходования товара по факту поступления на склад предприятия.

Данные мероприятия позволят рационализировать учетный процесс, снизить валютные риски в нестабильной экономической ситуации, отражать реальную картину деятельности предприятия, предоставляя адекватные финансовой реальности данные.

Глава 3. Анализ влияния подходов к учету импортных операций на результаты деятельности ООО «Вебер-Авто»

3.1. Общая характеристика деятельности ООО «Вебер-Авто»

Компания ООО «Вебер-Авто» является преемницей компании ООО «Альянс-Автомотив» и занимается импортом автомобильных запасных частей для отечественных автомобилей под собственной торговой маркой эконом класса из Китайской Народной Республики, начиная с 2015 года, до этого момента все импортные операции с 2007 года вела предшествующая компания ООО «Альянс-Автомотив», с последующей оптовой продажей на территории России, Украины, Казахстана.

В настоящее время доля ООО «Вебер-Авто» на российском рынке продаж автомобильных запчастей составляет 2%.

С 2007 до 2013 года наблюдается существенный рост компании, за это время обороты компании выросли в три раза. С начала 2015 года наблюдается снижение темпов деятельности и объема бизнеса в связи с общей неблагоприятной финансовой ситуацией на рынке: всеобщий экономический спад, влекущий снижение покупательской способности, резкие скачки обменного курса и девальвация национальной валюты.

Также с 2007 года ведется проект по дистрибуции автозапчастей элитной европейской торговой марки.

Помимо закупки автомобильных запчастей под собственной торговой маркой эконом класса, в 2012 году компания начала проект по импорту автомобильных запчастей под второй торговой маркой премиум класса для отечественных и иностранных автомобилей.

Компания является малым предприятием, в настоящее время численность персонала составляет 30 человек. Организационная структура представлена на рисунке ниже.



Рис. 3.1. Организационная структура ООО «Вебер-Авто»

Ведение бизнеса организовано следующим образом: план закупок создается директором по маркетингу, на основании утвержденного плана продаж. В некоторой степени наблюдается сезонный характер продаж, наиболее высокие продажи происходят в весенние и осенние месяцы, в связи с чем годовой план продаж подразделяется на полугодовые планы. В пределах полугодовых интервалов продажи происходят равномерно. Для оптимизации складских остатков и обеспечения бесперебойных отгрузок клиентам заказы поставщикам размещаются ежеквартально, однако отгрузки из Китая распределяются равномерно ежемесячно. После утверждения заказа менеджеры по закупкам размещают заказы поставщикам, оплачивается депозит для организации производства. Средний срок производства составляет от 30 до 60 дней, после чего формируются отгрузки. Среднее время доставки товара из Китая в Российскую Федерацию морем составляет 45-60 дней. Морские поставки являются приоритетными в виду экономичности. В целях оптимизации таможенных и накладных расходов отгрузки формируются определенным образом в соответствии с максимальной загрузкой по весу и объему товара и определенной стоимостью груза.

Таким образом, обеспечивается равномерная периодичность в поставках товара, что позволяет вести бухгалтерский учет определенным образом.

Обязанности по осуществлению и учету импортной деятельности распределены между отделом закупок и бухгалтерией. Так, отдел закупок:

- ведет работу с поставщиками: занимается размещением заказов и организацией отгрузок;
- подает сведения о товарах отгруженных в финансовый отдел;
- формирует график оплат поставщикам;
- занимается таможенным оформлением;
- предоставляет необходимые товарораспорядительные документы в бухгалтерию.

Для понимания организации бизнес процессов организации необходимо рассмотреть типичные контрактные условия работы с поставщиками. Двусторонние контракты между покупателем и поставщиком-нерезидентом составлены в соответствии с международным правом и регулируются законодательством Российской Федерации. Базисными условиями поставки являются FOB в соответствии с ИНКОТЕРМС 2012, что позволяет организации самостоятельно выбрать морскую линию для осуществления отгрузок, наиболее удобный таможенный терминал, транспортные и брокерские компании. Типичными условиями оплаты являются:

- внесение предоплаты при размещении заказа для организации производства в размере 5%-10% от стоимости заказа;
- оплата баланса в размере 40%-50% для получения товарораспорядительных документов;
- оплата оставшейся суммы 55%-40% по отсрочке платежа. Период отсрочки составляет 90 дней с момента отгрузки, зафиксированном в товарораспорядительных документах (коносаменте).

Валютой контракта и платежа до 2014 года являлся доллар США, однако, после вступления в силу Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики о торгово-экономических отношениях, позволяющего осуществлять платежи в национальных валютах, валютой контракта и платежа стал российский рубль. Данное управленческое решение позволило сократить таможенные платежи ввиду нивелирования курсовых разниц, тем не менее, расчеты с контрагентами осуществляются с привязкой к курсу доллар-рубль и на организацию бухгалтерского учета данное изменение не оказывает влияния.

Согласно правилам международного права в контракте зафиксирован момент перехода права собственности, и как следствие, момент принятия товаров к учету. Датой перехода права собственности и принятия товаров к учету является дата выпуска грузовой таможенной декларации.

Методология учета импортных операций закреплена в соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» приказом об учетной политике. Товары принимаются к бухгалтерскому учету по покупной (договорной, контрактной) стоимости. Учет ведется по фактической себестоимости.

Учет приобретения товаров при импорте организуется без применения счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», ввозные таможенные пошлины и сборы, включаемые в фактическую стоимость товара, учитываются на счете 41 «Товары».

Транспортно-заготовительные расходы (затраты по доставке, хранению, экспедиционные услуги и услуги таможенного брокера по оформлению документов) в стоимости товаров не учитываются, и отражаются в составе расходов на продажу, на счете 44.

Складской учет товаров, предназначенных для продажи, ведется в отдельной компьютерной программе «1С: Управление торговлей», откуда данные по поступлению, реализации и перемещениях товара переносятся (выгружаются) в бухгалтерскую программу «1С:Бухгалтерия» ежемесячно.

Товары учитываются и в складском и в бухгалтерском учете одновременно количественно-суммовым методом, т.е. в натурально-стоимостном выражении. Единицей учета товара принимается номенклатурный номер.

Все расходы на продажу, кроме транспортных расходов по доставке товаров на склад, ежемесячно полностью списываются на себестоимость на счет 90 «Продажи» субсчет 90.7 «Расходы на продажу» в качестве условно-постоянных расходов.

Учет транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) по доставке приобретенных товаров на склад ведется в составе расходов на продажу в аналитическом учете на счете 44 отдельно от транспортных расходов по доставке реализованных товаров покупателям.

Транспортно-заготовительные расходы по доставке товаров на склад распределяются пропорционально между фактической себестоимостью проданных в данном месяце товаров и их остатком на конец месяца следующим образом:

- определяется сумма ТЗР, приходящаяся на остаток нерезализованных товаров на складе на конец отчетного периода;
- рассчитывается сумма ТЗР, приходящаяся на реализованные товары;
- сумма ТЗР, относящаяся к реализованным товарам, ежемесячно списывается со счета 44 в дебет счета 90 «Продажи» субсчет 90.7 «Расходы на продажу» за минусом суммы ТЗР, приходящейся на остаток товаров на складе. Доля ТЗР, относящаяся на остаток непроданных к концу месяца товаров, остается на счете 44 и переходит на следующий месяц.

Курсовые разницы подлежат учету в составе прочих расходов в соответствии с требованиями ПБУ 10/99 и учитываются на счете 91.

Для бухгалтерского учета курсовых разниц организация пересчитывает активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте на дату совершения

операции и на отчетную дату, т.е. по курсу Банка России этой иностранной валюты по отношению к рублю на последний календарный день каждого месяца.

Учет импортных операций ведется с помощью счетов 41, 60, 76 по субсчету 76.05 расчеты с прочими поставщиками и подрядчиками, по субсчету 76.25 расчеты с прочими поставщиками и подрядчиками в валюте.

Используются следующие регистры: оборотно-сальдовая ведомость за период и по счету, обороты по счету (главная книга), анализ счета

Являясь субъектом малого предпринимательства, Общество не применяет ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

В целях налогообложения стоимость приобретения покупных товаров формируется исходя из суммы расходов на их приобретение. В стоимости приобретения покупных товаров учитываются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику;
- ввозные таможенные пошлины и сборы.

Иные расходы, связанные с приобретением (на оформление документов, на хранение товара, складские расходы и другие), в стоимости приобретения покупных товаров не учитываются, а формируют издержки обращения, которые отражаются в налоговом учете как косвенные расходы.

Стоимость приобретения товаров формируется без учета транспортных расходов по доставке товаров до склада организации, которые отражаются в налоговом учете как прямые расходы по торговым операциям и распределяются на остатки нереализованных товаров в порядке, установленном ст. 320 НК РФ.

Сумма прямых расходов в части транспортных расходов, относящаяся к остаткам нереализованных товаров, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке, определенном статьей 320 НК РФ.

- определяется сумма прямых расходов, приходящихся на остаток нереализованных товаров на начало месяца и осуществленных в текущем месяце;
- определяется стоимость приобретения товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость приобретения остатка нереализованных товаров на конец месяца;
- рассчитывается средний процент как отношение суммы прямых расходов к стоимости товаров;
- определяется сумма прямых расходов, относящаяся к остатку нереализованных товаров, как произведение среднего процента и стоимости остатка товаров на конец месяца.

Таким образом, организация формирует стоимость импортных товаров методом частичной капитализации накладных расходов.

3.2. Анализ показателей эффективности деятельности ООО «Вебер-Авто» с учетом выбора подхода к формированию импортной стоимости товаров

Исходя из описанной выше политики учета импортных товаров следует, что на предприятии ведется учет методом частичной капитализации затрат, путем аккумулирования суммы контрактной стоимости и таможенных платежей и сборов на 41 счете. В рамках данного исследования, был сделан обзор и анализ существующей литературы, современных подходов к способам и методам формирования стоимости импортных товаров, вследствие которого были сделаны выводы, что в условиях непрерывных поставок товаров из Китайской Народной Республики наиболее рациональным является следующий метод декапитализации затрат, связанных с импортом: учет контрактной стоимости следует вести на 41 счете, таможенные и накладные расходы списывать на расходы периода в полном объеме. Также было предложено использовать ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» в целях оценки обязательств компании и отражения наиболее соответствующей действительности ситуации по ведению хозяйственной деятельности, учитывая высокую волатильность валют вследствие нестабильной экономической ситуации.

Для определения наиболее рационального метода учета импортных товаров необходимо рассчитать коэффициенты эффективности при существующем методе учета и предлагаемом методе учета на основании данных финансовой отчетности. Помимо этого, учитывая нестабильную экономическую ситуацию, необходимо провести стресс-тестирование и расчет валютных рисков.

Анализируя финансовую отчетность компании, были рассчитаны показатели эффективности деятельности компании в части оборотных активов – импортных товаров, эффективности использования оборотных средств, коэффициенты платежеспособности и финансовой независимости. Следует отметить, что уставной капитал предприятия составляет десять тысяч рублей и

является собственным капиталом. За период существования компании собственный капитал не увеличивался. Таким образом, компания осуществляет деятельность только за счет заимствованных средств. В ходе расчетов показателей были применены элементы вертикального и горизонтального анализа.

Таблица 3.2.1.

Показатели эффективности деятельности предприятия ООО «Вебер-Авто»

Показатель	На 31 декабря 2015	На 31 декабря 2014	На 31 декабря 2013
Валовая рентабельность продаж	14%	14%	6%
Операционная рентабельность продаж	-15%	-12%	0%
Доля товаров в составе оборотных активов	26%	22%	19%
Рентабельность активов (товары) из расчета прибыли (убытка) от продаж.	0%	66%	18%
Рентабельность активов (товары) из расчета чистой прибыли (убытка)	-90%	-140%	3%
Рентабельность оборотных активов	-23%	-30%	1%
Среднегодовая стоимость оборотных средств	117 314	97 947	71 668,5
Темп роста среднегодовой стоимости оборотных средств	1,20	1,37	
Период оборачиваемости	212,03	139,45	91,83
Коэффициент оборачиваемости	1,70	2,58	3,92
Коэффициент текущей ликвидности	0,69	0,83	1,02
Коэффициент текущей ликвидности (товары)	0,18	0,18	0,20
Коэффициент финансовой автономии	0,00	0,00	0,00
Коэффициент финансовой зависимости	1,45	1,29	0,98
Коэффициент текущей задолженности	1,45	1,21	0,98

Исходя из данных, представленных в таблице, видно, что доля импортных товаров в составе оборотных средств составляет не более 30%, поэтому показатель рентабельности товаров рассчитывался двумя способами: на основании прибыли (убытка) от продаж и на основании чистой прибыли.

За анализируемый период компания увеличила долю товаров в составе оборотных средств с 19% до 26%, при этом наблюдается явное ухудшение коэффициентов платежеспособности: коэффициенты финансовой зависимости и текущей задолженности увеличились практически на 2/3.

Откорректируем данные финансовой отчетности с учетом использования метода декапитализации накладных расходов, т.е. уменьшим стоимость активов на сумму таможенных платежей и сборов. Учитывая специфику деятельности предприятия – импорт автозапчастей – определим сумму таможенных платежей и сборов как 6% от стоимости товаров. Согласно коду ТНВЭД пошлина на автозапчасти составляет в среднем 5%, прочие таможенные сборы составляют примерно 1%.

Таким образом, получаем следующие данные:

Таблица 3.2.2.

Бухгалтерский баланс

Наименование	На 31 декабря 2015 действующая отчетность	На 31 декабря 2015 расчетные данные	На 31 декабря 2014 действующая отчетность	На 31 декабря 2014 расчетные данные	На 31 декабря 2013 действующая отчетность	На 31 декабря 2013 расчетные данные
Актив						
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ						
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ						
Товары	34 187	32 478	21 984	20 885	18 228	17 317
Итого по разделу II	133 042	131 333	101 585	100 486	94 309	93 398

Продолжение Таблицы 3.2.2.

Наименование	На 31 декабря 2015	На 31 декабря 2015	На 31 декабря 2014	На 31 декабря 2014	На 31 декабря 2013	На 31 декабря 2013
БАЛАНС	133 042	131 333	101 585	100 486	94 309	93 398
ПАССИВ						
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ						
Уставный капитал	10	10	10	10	10	10
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(59 720)	(61 430)	(29 091)	(30 190)	1 595	(684)
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			7 750	7 750		
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	192 753	192 753	122 916	122 916	92 704	92 704
БАЛАНС	133 042	131 333	101 585	100 486	94 309	93 398

Для корректировки отчета о финансовых результатах необходимо увеличить сумму транспортно-заготовительных расходов, в составе коммерческих расходов, аккумулируемых на 44 счете, а также добавить сумму таможенных платежей и сборов, соответствующих товарным остаткам, так как в исходных данных транспортно-заготовительные расходы списываются пропорционально остаткам. Долю ТЗР рассчитаем на основании соотношения суммы ТЗР реализованной продукции к себестоимости реализованной продукции. Следует отметить, что доля транспортно-заготовительных расходов возросла с 4% в 2013г. до 12% в 2015, в основном за счет хранения товаров в порту.

Таблица 3.2.3.

Отчет о финансовых результатах

Наименование	На 31 декабря 2015 действующая отчетность	На 31 декабря 2015 расчетные данные	На 31 декабря 2014 действующая отчетность	На 31 декабря 2014 расчетные данные	На 31 декабря 2013 действующая отчетность	На 31 декабря 2013 расчетные данные
Выручка	199 182	199 182	252 866	252 866	280 974	280 974
Себестоимость продаж	(171 056)	(160 793)	(217 671)	(204 611)	(263 533)	(247 721)
Валовая прибыль (убыток)	28 126	38 389	35 195	48 255	17 441	33 253
Коммерческие расходы	(28 252)	(38 966)	(20 623)	(33 488)	(14 175)	(29 385)
Транспортные расходы до Склада - ФРАХТ	(6 564)	(7 352)	(10 381)	(11 108)	(9 334)	(9 707)
Таможенные пошлины и сборы		(8 315)		(11 807)		(14 773)
Экспедирование в порту - сверхнормативное использование контейнера	(3 654)	(4 092)	(1 290)	(1 380)	(67)	(70)
Транспортные расходы до Склада - АВТОПЕРЕВОЗКА	(434)	(486)	(878)	(939)	(959)	(997)
Хранение в порту	(9 342)	(10 463)	(2 565)	(2 745)	(576)	(599)
Управленческие расходы	0	0	0	0	0	0
Прибыль (убыток) от продаж	(126)	(577)	14 572	14 767	3 266	3 868

Продолжение Таблицы 3.2.3.

Наименование	На 31 декабря 2015 действующая отчетность	На 31 декабря 2015 расчетные данные	На 31 декабря 2014 действующая отчетность	На 31 декабря 2014 расчетные данные	На 31 декабря 2013 действующая отчетность	На 31 декабря 2013 расчетные данные
Проценты к уплате	(3 739)	(3 739)	(2 575)	(2 575)	(962)	(962)
Прочие доходы	166 948	166 948	54 174	54 174	23 412	23 412
Прочие расходы	(193 713)	(193 713)	(98 315)	(98 315)	(24 958)	(24 958)
в т.ч. Курсовые разницы	(64 464)	(64 464)	(48 305)	(48 305)	(4 278)	(4 278)
Прибыль (убыток) до налогообложения	(30 630)	(31 081)	(32 144)	(32 402)	758	1 360
Текущий налог на прибыль	0	0	0	0	(152)	(272)
Чистая прибыль (убыток)	(30 630)	(31 081)	(32 144)	(32 402)	606	1 088

Таблица 3.2.4.

Показатели деятельности компании

Коэффициент	На 31 декабря 2015 действующая отчетность	На 31 декабря 2015 расчетные данные	На 31 декабря 2014 действующая отчетность	На 31 декабря 2014 расчетные данные	На 31 декабря 2013 действующая отчетность	На 31 декабря 2013 расчетные данные
Валовая рентабельность продаж	14%	19%	14%	19%	6%	12%
Операционная рентабельность продаж	-15%	-16%	-12%	-13%	0%	0%

Рентабельность активов (товары) из расчета прибыли (убытка) от продаж	0%	-7%	66%	61%	18%	12%
Рентабельность активов (товары)	-90%	-101%	-140%	-162%	3%	-2%
Рентабельность оборотных активов	-23%	-25%	-30%	-34%	1%	0%
Среднегодовая стоимость оборотных средств	117 314	115 910	97 947	96 942	71 669	71 213
Период оборачиваемости, дни	212	209	139	138	92	91
Коэффициент оборачиваемости	2	1,72	2,58	2,61	3,92	3,95
Коэффициент текущей ликвидности	1	0,68	0,83	0,82	1,02	1,01
Коэффициент текущей ликвидности (товары)	0	0,17	0,18	0,17	0,20	0,19
Коэффициент финансовой зависимости	1	1,47	1,29	1,30	0,98	0,99
Коэффициент текущей задолженности	1	1,47	1,21	1,22	0,98	0,99

Анализируя приведенные выше показатели, можно сделать вывод о том, что метод частичной капитализации накладных расходов позволяет показывать более положительную динамику в изменениях показателей деятельности. Однако данная методика не отражает достоверно истинного финансового состояния компании, что является ключевой функцией финансовой отчетности.

3.3. Расчет и влияние валютного риска на деятельность предприятия

При ведении импортной деятельности в условиях экономической нестабильности одним из ключевых рисков является валютный риск.

Рассчитаем валютный риск различными методами для определения наиболее оптимального метода расчета коэффициента оценочных обязательств.

Проведем анализ изменения обменного курса за 2013 как базовый и рассчитаем прогнозные значения для 2014 методом цепных индексов.

Таблица 3.3.1.

Анализ изменения обменного курса методом цепных индексов

Месяц	Курс на 1ое число	Курс на последний день	Изменение курса на последнее число месяца	Средний курс	Изменения среднего курса
1	30,37	30,02		30,195	
2	30,02	30,51	2%	30,265	0%
3	30,51	31,08	2%	30,795	2%
4	31,08	31,04	0%	31,06	1%
5	31,04	31,8	2%	31,42	1%
6	31,8	32,71	3%	32,255	3%
7	32,71	33,03	1%	32,87	2%
8	33,03	33,25	1%	33,14	1%
9	33,25	32,48	-2%	32,865	-1%
10	32,48	32,08	-1%	32,28	-2%
11	32,08	33,19	3%	32,635	1%
12	33,19	32,66	-2%	32,925	1%
Среднее значение			0,79%		0,80%

Для наглядности построим график изменения обменных курсов в абсолютных величинах и отметим линии тренда.

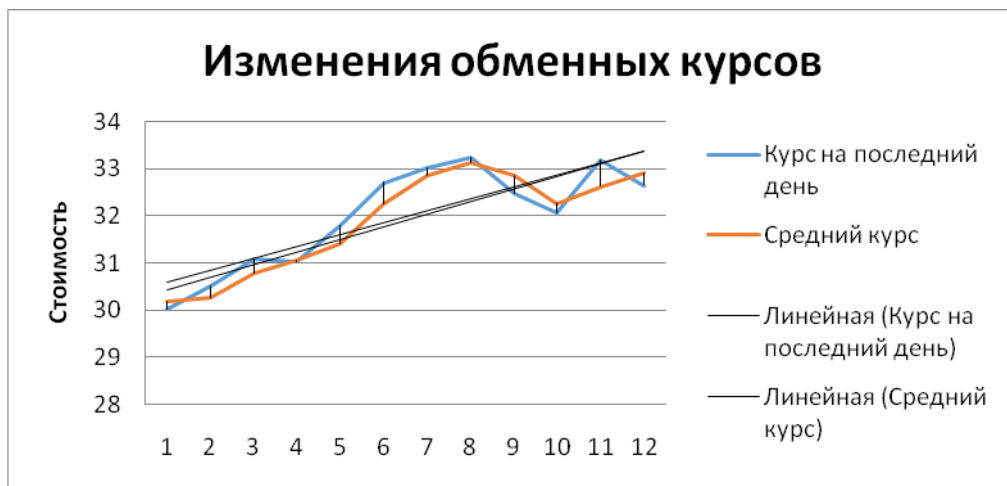


Рис. 3.3. Динамика изменения обменных курсов

Исходя из указанного в учетной политике метода оценки обязательств, выраженных в иностранной валюте, путем пересчета на последнюю дату каждого месяца, будем производить дальнейший расчет, опираясь на данные за последнее число месяца. Для расчета валютного риска были взяты данные по кредиторской задолженности перед поставщиками на 31 декабря 2013 в сумме 42 230 тыс руб.

Таблица 3.3.2.

Сравнение фактических значений и прогнозных, полученных методом цепных индексов

Месяц	Курс на последний день месяца за 2014 год	Сумма КД по курсам 2013	Изменение курса на последнее число месяца	Прогноз КД на 2014	Сумма КД по курсам 2014	Разница прогноз-факт
1	30,51	1 267 745		1 277 760	1 288 437	0,84%
2	31,08	1 288 437	2%	1 298 616	1 312 508	1,07%
3	31,04	1 312 508	2%	1 322 877	1 310 819	-0,91%
4	31,8	1 310 819	0%	1 321 175	1 342 914	1,65%
5	32,71	1 342 914	2%	1 353 523	1 381 343	2,06%

6	33,03	1 381 343	3%	1 392 256	1 394 857	0,19%
7	33,25	1 394 857	1%	1 405 876	1 404 148	-0,12%
8	32,48	1 404 148	1%	1 415 240	1 371 630	-3,08%
9	32,08	1 371 630	-2%	1 382 466	1 354 738	-2,01%
10	33,19	1 354 738	-1%	1 365 441	1 401 614	2,65%
11	32,66	1 401 614	3%	1 412 686	1 379 232	-2,37%
12	56,24	1 379 232	-2%	1 390 128	2 375 015	70,85%
Среднее значение			0,79%			5,90%

Компаративный анализ прогнозных и фактических данных показывает высокую точность прогнозирования методом цепных индексов. В данном случае среднее значение по разнице в прогнозных и фактических данных не имеет значения ввиду очевидного выброса в последней строке.

Для дополнительной проверки выполним расчет валютного риска методом прогнозирования на основании базового показателя, т.е. на основании последнего числа первого месяца отчетного года. Данные расчета представлены в таблице ниже.

Таблица 3.3.3.

Сравнение фактических значений и прогнозных, полученных на основании базового показателя

Месяц	Курс на последний день	Изменение обменного курса к базовому показателю	Сумма КД по курсу на последний день месяца	Прогноз на 2014	Сумма КД по курсам 2014	Разница прогноз-факт
1	30,02		1 267 745	1 358 388	1 288 437	-5%
2	30,51	2%	1 288 437	1 380 561	1 312 508	-5%

3	31,08	4%	1 312 508	1 406 353	1 310 819	-7%
4	31,04	3%	1 310 819	1 404 543	1 342 914	-4%
5	31,8	6%	1 342 914	1 438 932	1 381 343	-4%
6	32,71	9%	1 381 343	1 480 109	1 394 857	-6%
7	33,03	10%	1 394 857	1 494 589	1 404 148	-6%
8	33,25	11%	1 404 148	1 504 544	1 371 630	-9%
9	32,48	8%	1 371 630	1 469 702	1 354 738	-8%
10	32,08	7%	1 354 738	1 451 602	1 401 614	-3%
11	33,19	11%	1 401 614	1 501 829	1 379 232	-8%
12	32,66	9%	1 379 232	1 477 847	2 375 015	61%
Среднее значение		7,15%				-0,39%

Расчет валютного риска методом прогнозирования на основании базового показателя также демонстрирует высокую точность.

Используем для расчета еще один статистический метод оценки риска - VaR (Value at Risk), историческое моделирование. Также этот метод носит название «дельта нормальный», так оценка строится исходя из предпосылки нормально распределения. Методология VaR обладает рядом несомненных преимуществ: она позволяет измерить риск в терминах возможных потерь, соотнесенных с вероятностями их возникновения; позволяет измерить риски на различных рынках; позволяет агрегировать риски отдельных позиций в единую величину для всего портфеля, учитывая при этом информацию о количестве позиций, волатильности на рынке и периоде поддержания позиций. В условиях финансового кризиса и при высокой степени волатильности распределение меняется, наблюдаются «тяжелые хвосты», в результате модель VaR не может точно спрогнозировать возможные будущие потери. Следует отметить, что

данная модель хорошо применима для товарных низковолатильных рынков нежели фондовых.

Таблица 3.3.4.

Сравнение фактических и прогнозных показателей, полученных методом VaR

Месяц	Курс на последний день месяца	Сумма КД на последнее число месяца	Изменение КД	Прогноз	Сумма КД по курсам 2014	Разница прогноз факт
1	30,02	1 267 745		1 293 099	1 288 437	0%
2	30,51	1 288 437	2%	1 314 206	1 312 508	0%
3	31,08	1 312 508	2%	1 338 759	1 310 819	-2%
4	31,04	1 310 819	0%	1 337 036	1 342 914	0%
5	31,8	1 342 914	2%	1 369 772	1 381 343	1%
6	32,71	1 381 343	3%	1 408 970	1 394 857	-1%
7	33,03	1 394 857	1%	1 422 754	1 404 148	-1%
8	33,25	1 404 148	1%	1 432 230	1 371 630	-4%
9	32,48	1 371 630	-2%	1 399 063	1 354 738	-3%
10	32,08	1 354 738	-1%	1 381 833	1 401 614	1%
11	33,19	1 401 614	3%	1 429 646	1 379 232	-4%
12	32,66	1 379 232	-2%	1 406 816	2 375 015	69%

5%

математическое ожидание 0,79%
стандартное отклонение 1,91%
квантиль -0,04

Следует отметить, что при расчете прогнозных значений применили трактовку квантиля как положительного числа, исходя из предпосылки, что ожидаются убытки, а не доходность.

Анализируя соотношение прогнозного и фактических значений за исключением очевидного выброса, можно сказать, что метод VaR позволил спрогнозировать данные с высокой степенью точности.

Таким образом, обобщая данные, полученные разными способами расчета, можно сделать вывод о том, что коэффициент 0,79% можем использовать для расчета оценочных обязательств на следующий финансовый период с учетом предпосылки о неизменности закупочных цен и объемов закупок.

Однако следует помнить о том, что изменение обменного курса – один из факторов, влияющих на показатели риска. Существуют еще такие факторы, как изменение контрактных цен, изменение объема закупок, изменение продажных цен и объема продаж, вызванные колебаниями конъюнктуры рынка.

На базе полученного коэффициента для определения оценочных обязательств рассчитаем величину оценочного обязательства путем умножения коэффициента на величину кредиторской задолженности перед поставщиками и составим бухгалтерский баланс.

Таблица 3.3.5.

Бухгалтерский баланс

Наименование	На 31 декабря 2015 действующая отчетность	На 31 декабря 2015 расчетные данные	На 31 декабря 2014 действующая отчетность	На 31 декабря 2014 расчетные данные	На 31 декабря 2013 действующая отчетность	На 31 декабря 2013 расчетные данные
Актив						
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ						
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ						

Товары	34 187	32 478	21 984	20 885	18 228	17 317
Итого по разделу II	133 042	131 333	101 585	100 486	94 309	93 398
БАЛАНС	133 042	131 333	101 585	100 486	94 309	93 398
ПАССИВ						
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ						
Уставный капитал	10	10	10	10	10	10
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(59 720)	(59 720)	(29 091)	(28 757)	1 595	2 077
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			7 750	7 750		
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	192 753	192 753	122 916	122 916	92 704	91 317
в т.ч. Кредиторская задолженность перед поставщиками	80 865	80 865	65 409	65 409	42 230	42 230
в т.ч. оценочные обязательства					0	334
БАЛАНС	133 043	131 333	101 585	100 486	94 309	93 398

Очевидно, что в данной ситуации введение оценочного обязательства не изменило бы показателей существенно, однако позволило бы скорректировать данные за 2014, пересмотреть стратегию деятельности предприятия.

Выводы по главе 3

Сопоставительный анализ показателей финансовой деятельности предприятия, рассчитанных методом капитализации в сумме контрактной стоимости и таможенных платежей и сборов на 41 счете и накладных расходов на 44 счете с пропорциональным списанием на финансовый результат периода и методом капитализации в сумме контрактной стоимости на 41 счете и аккумулирования накладных и таможенных расходов на 44 счет с последующим полным списанием на финансовый результат периода, показал более яркую оптимистичную динамику в деятельности компании в первом случае, которая при более близком рассмотрении не полностью отражает действительное состояние дел.

Более того, проведенный расчет и анализ валютного риска, как одного из элементов стресс-тестирования показал несостоятельность компании в сфере управления рисками по основной деятельности предприятия.

Таким образом, проведенные расчеты показали несостоятельность выбранного метода учета импортных товаров в существующих экономических условиях работы с китайскими контрагентами. Предприятию рекомендуется скорректировать методику бухгалтерского учета импортных товаров, необходимо постоянное систематическое отслеживание обменных курсов, разработка политики по управлению валютным риском, в том числе диверсификация бизнеса.

Заключение

В представленной работе систематизированы научные подходы и трактовки понятия «оценка», рассмотрены подходы и классификации оценок. На основании действующих нормативных документов, теоретических и практических гипотез уточнена классификация внутренней – внешней оценки, рассмотрены сопутствующие импортной деятельности риски (основным из которых является валютный риск) и ошибки.

Проанализированы подходы к понятию импортной стоимости товаров и ее составляющих. Определены ключевые проблемы при учете импортных товаров и формировании импортной стоимости:

- определение момента перехода права собственности и принятия товаров к учету;
- определение наиболее рациональных базисных условий поставок;
- определение наиболее оптимальных условий взаиморасчетов;
- корректное составление международного контракта.

Обобщены и систематизированы подходы к методике учета импортных товаров и всех сопряженных с данной операцией расходов. В результате данного анализа выявлены два ключевых метода учета импортных товаров:

- 1) метод капитализации расходов путем аккумуляирования всех расходов на счете 41, с последующей декапитализацией при продаже;
- 2) метод капитализации расходов в сумме контрактной стоимости на счете 41. Накладные расходы аккумуляруются на счете 44 с последующей декапитализацией путем полного или пропорционального списания на финансовый результат периода.

Очевидно, что возможно комбинирование данных методов, например, путем капитализации не только контрактной стоимости, но и таможенных пошлин и платежей на счете 41. Следует также отметить, что контрактная стоимость в зависимости от выбранных базисных условий поставки может включать или не включать часть транспортных и/или таможенных расходов.

В работе рассчитаны показатели деятельности предприятия на основании действующего в компании метода формирования импортной стоимости: контрактная стоимость и таможенные платежи и сборы капитализируются на счете 41, накладные расходы аккумулируются на счете 44 с последующим пропорциональным списанием на финансовый результат периода; и предложенного метода капитализации только контрактной стоимости на 41 счете, накладные расходы собираются на 44 счете с последующим полным списанием на финансовый результат периода.

Путем расчетов и анализа полученных данных установлено, что для малого предприятия, ведущего импортную деятельность с Китайской Народной Республикой на условиях поставок FOB с малым временным разрывом и с кредитной системой оплаты, в условиях глобальной финансовой нестабильности, сопровождающейся высоким уровнем волатильности валют, наиболее рациональным способом учета импортных товаров является метод полной декапитализации накладных и таможенных расходов на финансовый результат периода. Расчетные данные показывают, что в условиях убыточной деятельности предприятия, разница в финансовых результатах при использовании того или иного метода не существенна (менее 3%), однако второй метод более достоверно отражает результаты деятельности компании, что безусловно является основной функцией финансовой отчетности.

Кроме влияния выбранного метода формирования импортной стоимости на ведение импортных операций существенное влияние оказывает фактор валютного риска. Данный показатель, как один из наиболее важных элементов стресс-тестирования, был рассчитан несколькими способами для данного предприятия. Анализ полученных коррелирующих данных с достаточной степенью уверенности позволяет говорить о высокой чувствительности малого предприятия, ведущего импортную деятельность на кредитных условиях расчетов с Китайской Народной Республикой в среде финансовой нестабильности, к изменению обменного курса. Более того, существенное

изменение обменного курса может оказаться критичным и привести к банкротству.

Ввиду высокого значения фактора валютного риска в дополнение к указанному методу учета, предприятию рекомендуется вести постоянный систематический анализ обменных курсов для выявления и возможного снижения последствий валютного риска, применять Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» 8/2010 и формировать оценочные обязательства, в случае необходимости применять Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» 7/98, проводить политику диверсификации бизнеса.

Предложенные меры базируются на соблюдении принципа осмотрительности в бухгалтерском учете, а также на основной функции финансовой отчетности – формировании и предоставлении достоверной информации о деятельности предприятия, и в целом позволят предприятию более успешно планировать и анализировать осуществляемую хозяйственную деятельность.

Список литературы

Нормативно-правовые акты

1. Гражданский кодекс РФ (ГК РФ)
2. Налоговый кодекс РФ (НК РФ)
3. Таможенный кодекс РФ (ТК РФ)
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/2001)
8. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)
9. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)
10. Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утверждена Приказом министерства финансов РФ от 31 октября 2000г. № 94
11. Концептуальные основы финансовой отчетности. URL: <http://www.consultant.ru/> (Дата обращения 15.03.2016)
12. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и президентским советом института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997г.
13. «О валютном регулировании и валютном контроле»: Федеральный закон РФ от 10 декабря 2003г. № 173-ФЗ

14. «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности»: Федеральный закон РФ от 8 декабря 2003г. № 164-ФЗ
15. «О бухгалтерском учете»: Федеральный закон РФ от 6 декабря 2011г. № 402-ФЗ
16. «О таможенном тарифе»: закон РФ от 21 мая 1993г. № 5003-1
17. «О межбанковских расчетах в торговле в приграничных районах»: Соглашение между Центральным банком Российской Федерации и Народным банком Китая от 22 августа 2002г.
18. «О торгово-экономических отношениях»: Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики от 05 марта 1992г.
19. «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу таможенного союза»: Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008г (ред. От 23 апреля 2012г.)
20. Международные правила толкования торговых терминов «Инкотермс 2010»

Книги

21. Бабаев Ю.А., М.В. Друцкая, Ж.А. Кеворкова, Е.Е. Листопад, А.М. Петров. Бухгалтерский учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности. М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2011. 395 с.
22. Бабченко Т.Н. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности. М.: Главбух, 1997.168с.
23. Баканов М.И. Аудит в торговле: учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 2005. 416 с.
24. Бархатов А.П. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности: Учебное пособие / Третье издание, исправленное и дополненное. М: Издательско-торговая корпорация "Дашков и Ко", 2007. 312с.
25. Бётге Й. Балансоведение. М.: Бухгалтерский учет, 2000. 454 с.

26. Бухгалтерская (финансовая) отчетность.: учебное пособие. 2е изд. перераб. и доп. под ред. проф. Я.В.Соколова. М.: Магистр: НИЦ ИНФРАМ, 2015. 512 с.
27. Волков Д.Л. Теория ценностно-ориентированного менеджмента: финансовый и бухгалтерский аспекты. СПб: Изд-во Высшая школа менеджмента, издат дом СПбГУ, 2008, 320 с.
28. Касьянова Г.Ю. Экспорт и импорт. 4-е изд., перераб. и доп. М.: АБАК, 2009. 272 с.
29. Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели: учебное пособие. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2015.
30. Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Анализ баланса. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2016. 912 с.
31. Ковалев В.В. Финансовый менеджмент: теория и практика. М.: Проспект, 2013. 1104 с.
32. Овсийчук М.Ф. Демина И.Д. Бухгалтерский учет и контроль внешнеэкономической деятельности организаций. М.: КНОРУС, 2008. 208 с.
33. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка. М.: Азбуковник, 1999. 944 с.
34. Патров В.В. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании. (3-е издание), СПб: «Питер», 2010. 221с.
35. Пятов М.Л. Базовые принципы бухгалтерского учета. М.: 1С-Публишинг, 2010. 226с.
36. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета М.: Финансы и статистика, 2003. 496 с.
37. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: ЮНИТИ, 1996. 638 с.
38. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. М.: Магистр; ИНФРА М, 2010. 224с.

39. Стровский Л.Е. Внешнеэкономическая деятельность предприятия: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 498 с.

40. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория Бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 576 с.

41. Edwards E.O., Bell P.W. The theory and measurement of business income. Garland Publishing Inc. New York and London, 1995. 131 p.

42. Longman Dictionary of Contemporary English. Pearson Education, 2014. 2224 p.

Статьи в журналах

43. Абдалова Е.Б., Карельская С.Н. Время и виды оценок: взаимосвязь и тенденции развития. Международный бухгалтерский учет, 2015 № 48. С. 2-14

44. Видасова В.В. Совершенствование учета операций по импорту. УЭКС, 2013 №3. URL: <http://uecs.ru/> (Дата обращения: 10.11.2015)

45. Палий В.Ф. Оценка в бухгалтерском учете. Бухгалтерский учет, 2007 № 3 URL: <http://www.buhgalt.ru/> (Дата обращения 15.12.2016)

46. Пятов М.Л. Эволюция методологии бухгалтерского учета в рамках балансовой модели фирмы. Вестник Санкт-Петербургского университета, Сер. 5, вып. 4, 2014. С. 56-75

47. Сидоренков Г.Н., Демина И.Д. Основные направления проведения аудита импортных операций. Все для бухгалтера. 2006 № 19. С.33- 46

48. Соколов В. Я. Оценки: их виды и значение: теория учета. Бухгалтерский учет, 1996 № 12. С. 55-59

49. Туякова З.С. Системный подход к классификации стоимостных оценок в бухгалтерском учете. Вестник ОГУ №10, октябрь 2006 часть 2, С.312-321

50. Шалашова Н.Т. Импорт основных средств и материально-производственных запасов. Финансовая газета. - 2011, № 22, 23.

51. Шалашова Н.Т. Правовые аспекты бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности. Российский внешнеэкономический вестник, 2011, №1. С.55-58

Интернет-ресурсы и электронные базы данных

52. URL: <http://www.gks.ru/> - сайт Федеральной службы государственной статистики

53. URL: <http://www.ved.gov.ru/> - сайт Министерства экономического развития РФ

Анализ структуры импорта

Период	Импорт, млн.долл	Импорт из КНР, млн.долл	Доля импорта из КНР, %	Прирост, %
2015	182 719	34 801	19%	-35,1
2014	286 669	53 677	19%	+8,2
2013	315000	49 606	16%	+12,6
2012	317 300	44 057	14%	+13,2
2011	305 800	38 904	13%	+31,4
2010	228 912	29 612	13%	+69,0
2009	167 348	17 513	10%	-47,1
2008	267 101	33 005	12%	+15,9
2007	199 746	28 488	14%	+79,9
2006	137 800	15 832	11%	+19,8
2005	98 708	13 212	13%	+45,2

*Составлено по данным таможенной статистики: российский статистический ежегодник 2014, с.679