



# Правовые аспекты бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности

УДК 657: 339.5

ББК 65.052 + 65.428

Ш - 180

*Н. Т. Шалашова*

Одним из требований, предъявляемых к ведению бухгалтерского учета, является его достоверность. Оно обусловлено тем, что данные бухгалтерского учета используются в качестве информационной базы при составлении бухгалтерской отчетности, которая отражает финансовое положение экономического субъекта, результаты его хозяйственной деятельности и используется им для принятия управленческих решений.

Однако для получения достоверных отчетных данных нельзя сводить составление отчетности только к формальной арифметической обработке учетных данных. Достоверная отчетность может быть получена только на основе достоверных данных бухгалтерского учета. А они в свою очередь могут быть достоверными только в том случае, если бухгалтерский учет ведется при строгом соблюдении нормативно-правовых требований не только в отношении порядка учета, но и в сфере хозяйственной деятельности. Нарушение нормативно-правовых требований является источником отложенных санкций за их несоблюдение, что вводит в заблуждение пользователей информации: последующее применение санкций может оказать значительное влияние на финансовое положение организации и даже поставить под сомнение ее дальнейшую деятельность.

Все вышесказанное еще в большей степени относится к бухгалтерскому учету внешнеэкономической деятельности. В этой сфере нормативно-законодательная база гораздо шире. Помимо общих нормативно-правовых норм, здесь действует еще и валютное, а также таможенное законодательство. Поэтому необходимо соблюдать целый ряд специальных норм, отражающих специфику этой сферы деятельности, что значительно увеличивает риск искажения данных бухгалтерской отчетности.

Учитывая повышенный риск представления пользователям бухгалтерской отчетности недостоверной информации, знание правовых аспектов бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности для бухгалтера и финансовых работников является не только весьма полезным, но и необходимым.

В России, как и в любой стране, правовое регулирование внешнеторговых сделок осуществляется международными соглашениями и внутригосударственным законодательством. При этом международные договоры становятся частью правовой системы государства и имеют приоритет перед внутренним законодательством.

**Международные договоры**, в которых участвует Россия, можно разделить на две группы:

I группа – это договоры, устанавливающие режим торговли между двумя государствами или группой стран (к ним относятся договора о торгово-экономическом сотрудничестве, о товарообороте и платежах, платежные соглашения).

Они влияют на условия заключаемых сделок. Например, платежные соглашения определяют условия расчетов, в частности, валюту платежа. Соглашения о взаимных поставках могут устанавливать условия таких поставок.

II группа международных договоров устанавливает нормы, на основе которых осуществляется правовое регулирование конкретных вопросов, вытекающих из внешнеторговой сделки. Эти нормы применяются при решении спорных вопросов, возникающих между участниками сделки.



Из этой группы договоров необходимо знать Венскую конвенцию ООН о договорах международной купли-продажи товаров 1980 г., которая представляет собой свод унифицированных материально-правовых норм, регулирующих договор международной купли-продажи. Название дано по месту ее подписания. Россия является участницей как правопреемница СССР.

Кроме того, для решения правовых вопросов, вытекающих из внешнеторговых сделок, применяются также международные правила толкования торговых терминов – ИНКОТЕРМС, издаваемые Международной торговой палатой.

Международные расчеты регулируются Унифицированными правилами для документарного аккредитива и документарного инкассо, изданными вышеназванной международной организацией.

Внутригосударственное регулирование внешнеторговых сделок в Российской Федерации осуществляется:

- ГК РФ;
- Федеральным законом РФ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» от 21 ноября 2003 г. № 164-ФЗ;
- Федеральным законом «О валютном регулировании и валютном контроле в РФ» от 8 декабря 2003 г. (вступил в силу 18.06.2004).

Кроме того, бухгалтерским и финансовым работникам, занимающимся внешнеэкономической деятельностью, необходимо знать документ, который хотя и не является нормативным, но содержит очень полезную информацию по оформлению договора купли-продажи с иностранной фирмой – это «Рекомендации по минимальным требованиям к обязательным реквизитам и форме внешнеторговых контрактов». Этот документ был разработан еще в 1996 г. тремя организациями – МВЭС (бывшим Министерством внешнеэкономических связей), ГТК России и ВЭК России во исполнение распоряжения Правительства РФ от 16.01.96 № 55-Р и в том же году был разослан Центральным банком РФ всем коммерческим банкам для ознакомления с ним клиентов и учета в работе с ними (Письмо ЦБ РФ от 15.07.96 № 300).

Характер правовых вопросов, вытекающих из внешнеторговых сделок, очень разнообразен. Остановимся на некоторых из них, имеющих наиболее существенное значение.

Исполнение внешнеторгового контракта, как и любого договора купли-продажи, начинается с отгрузки товара экспортером в адрес импортера. До получения товара импортером он находится в пути, причем в зависимости от географической расположенности контрагентов период нахождения товара в пути может быть продолжительным. Возникает закономерный вопрос: кто в этот период времени является собственником товара – экспортер или импортер.

Ответ на этот вопрос очень важен. Во-первых, одним из основополагающих принципов бухгалтерского учета является принцип имущественной обособленности организации. Согласно ему организация должна иметь на балансовом учете только то имущество, которое принадлежит ей на праве собственности. Следовательно, экспортер должен списать с учета отгруженный товар, если ему после отгрузки не принадлежит право собственности на него. Соответственно импортер обязан поставить находящийся в пути товар на балансовый учет, если право собственности на него перешло к импортеру. В противном случае данные бухгалтерского учета и отчетности будут недостоверны.

Во-вторых, в соответствии с правилами бухгалтерского и налогового учета российский экспортер на дату передачи права собственности должен отразить в учете выручку от продажи и определить финансовый результат внешнеторговой сделки. Следовательно, с моментом перехода права собственности связана и достоверность формирования налоговой базы по налогу на прибыль.

В российском законодательстве момент перехода права собственности определен ясно в статьях 223 и 224 ГК РФ. Статья 223 ГК РФ является диспозитивной, то есть предоставляет право выбора сторонам при установлении момента перехода права собственности от продавца к покупателю: если иное не установлено договором, то право собственности у приобретателя возникает с момента передачи ему товара. Согласно статье 224 ГК РФ передачей признается вручение имущества приобре-



тателю, а равно сдача его перевозчику для отправки или в организацию связи для пересылки приобретателю.

В соответствии с указанной статьей к передаче имущества приравнивается также передача коносамента или иного товарораспорядительного документа на него.

Анализ международных документов не дает ответа на вопрос о моменте перехода права собственности на товар к приобретателю. Так Венская конвенция ООН определяет обязательства сторон по договору купли-продажи, когда коммерческие предприятия этих сторон находятся в разных государствах: одна сторона-продавец обязана передать товар в собственность другой стороне – покупателю, а другая сторона – покупатель обязана принять его и оплатить. Однако когда, в какой момент происходит передача товара в собственность – об этом ничего не сказано.

Высказывается мнение, что на основании статьи 31 Венской конвенции моментом перехода права собственности следует считать исполнение обязательств продавца по поставке товара.

Указанная статья определяет следующим образом обязательства продавца по поставке товара:

- он обязан поставить товар в каком-либо определенном месте;

- если товар подлежит перевозке, то поставкой признается сдача товара первому перевозчику для передачи его покупателю;

- если товар не подлежит перевозке и стороны в момент заключения договора знали о том, что товар должен быть взят из запасов, находящихся в определенном месте, или этот товар должен быть изготовлен в определенном месте, то поставкой считается предоставление товара в распоряжение покупателя в этом месте (оно может находиться и в стране продавца, и на территории страны покупателя);

- в других случаях поставкой считается предоставление товара в распоряжение покупателя в том месте, где в момент заключения договора находилось коммерческое предприятие продавца.

Некоторые делают вывод о том, что предоставление товара в распоряжение покупателя в определенном месте – это и есть передача его в собственность. Но, во-первых, это кос-

венное подтверждение, основанное на том, что термин «распоряжение» входит в триаду критериев, означающих право собственности. А раз косвенное, значит оспоримое.

Во-вторых, если поставка заключается в сдаче товара перевозчику для передачи покупателю, то в этой формулировке слово «распоряжение» вообще отсутствует. Значит, товар вполне может быть передан покупателю через перевозчика и без права распоряжения им. Следовательно, поставка не может автоматически означать передачу товара в собственность.

Таким образом, прямой нормы о моменте перехода права собственности на товар от продавца к покупателю в Венской конвенции не содержится. Более того, статья 4 Конвенции позволяет сделать вывод о том, что этот вопрос она вообще не рассматривает. Настоящая Конвенция регулирует только заключение договора купли-продажи и те права и обязательства продавца и покупателя, которые возникают из такого договора. В частности, поскольку иное прямо не предусмотрено в Конвенции, она не касается:

а) действительности самого договора или каких-либо его положений,

б) последствий, которые может иметь договор в отношении права собственности на проданный товар.

Общий вывод: Венская конвенция не содержит норм, определяющих момент перехода права собственности к покупателю. Она только устанавливает обязанность продавца передать товар в собственность покупателю. А когда это должно произойти – вопрос остается открытым.

Абсолютно некорректно и неправомерно автоматически отождествлять момент перехода права собственности с исполнением обязательств продавца по поставке товара и на основании базисных условий поставки, определяемых терминами «ИНКОТЕРМС» (международные правила толкования торговых терминов). Рассмотрим, почему.

Базисные условия поставки – это специальные условия, которые определяют обязанности продавца и покупателя по доставке товара в пункт назначения. Следовательно, они делят все расходы по доставке между продавцом и покупателем в соответствии с их обязанностями.



Те расходы, которые обязан нести продавец, включаются им в цену товара, устанавливая ее базис. То есть базис поставки – это ценовой элемент, он влияет на уровень цены товара: чем больше величина расходов продавца, тем выше цена, и наоборот.

Кроме того, базисные условия поставки устанавливают момент перехода рисков случайной гибели и порчи товаров с продавца на покупателя. Если проанализировать все термины, обозначающие определенный базис поставки, то таким моментом является исполнение продавцом своих обязательств по поставке. Это соответствует нормам Венской конвенции. Об этом свидетельствует анализ содержания соответствующей главы Конвенции – о переходе рисков.

А момент исполнения обязательств продавца по поставке в базисных условиях определяется в зависимости от конкретного базиса поставки или по сдаче товара перевозчику, или по передаче товара покупателю в каком-либо определенном месте, что также соответствует нормам Венской конвенции. Но нигде нет ни прямых, ни косвенных упоминаний о том, что и право собственности переходит в этот момент.

Таким образом, международные нормы, регулирующие момент перехода права собственности к приобретателю, отсутствуют. В такой ситуации он должен устанавливаться по договоренности сторон внешнеторговой сделки и указываться в контракте, либо решаться на основе применимого права. Для решения вопросов, не регулируемых Венской конвенцией, стороны в качестве применимого права могут выбрать национальное законодательство одного из участников сделки или право нейтрального государства. Но учитывая, что в праве разных стран одни и те же вопросы решаются по-разному, рекомендуется российским организациям лучше выбирать национальное законодательство России. В нем им легче ориентироваться. Однако такое возможно только по взаимному согласию сторон.

В итоге на основе договоренностей в качестве момента перехода права собственности от экспортера к импортеру может быть выбран любой вариант, устраивающий обе стороны. В том числе таким моментом может быть и переход рисков с продавца на покупателя, и исполнение продавцом обязательств по постав-

ке товара, но при одном условии: этот вариант является результатом согласования между контрагентами и указывается в контракте. В противном случае нет оснований считать, что право собственности переходит к покупателю автоматически.

Своевременное снятие товара с учета экспортером и постановка его на учет импортером – это только одна из причин, требующая от бухгалтерских и финансовых работников обязательно решать вопрос о передаче права собственности на товар при заключении контракта. По результатам исполнения внешнеторгового контракта у российских участников внешнеэкономической деятельности возникают налоговые последствия. Их объем в определенных ситуациях зависит от того, как решен в условиях контракта вопрос о передаче права собственности. Могут возникать и правовые последствия (вопрос о правовых и налоговых последствиях рассматривается в отдельной статье). И если момент перехода права собственности в контракте не указан, но не указано и применимое право, при решении споров будет использоваться наше гражданское законодательство, так как речь идет не о споре между партнерами по сделке, а о внутреннем споре между двумя российскими субъектами: российской фирмой и налоговыми органами. Международной нормы по вопросу перехода права собственности, которая имела бы приоритет перед внутренним законодательством, нет.

В Законе «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» (от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ) практический интерес для бухгалтеров и финансовых работников представляет информация о государственном регулировании внешнеторговых бартерных сделок: их правовая основа; условия, при которых этот вид сделок может использоваться российскими участниками внешнеэкономической деятельности; порядок контроля за их осуществлением.

Поскольку гражданское законодательство рассматривает только договор мены, информация, содержащаяся в вышеназванном Законе, позволит учесть правовые моменты при заключении бартерного контракта и правильно выстроить схему бухгалтерского учета таких сделок.



В «Рекомендациях по минимальным требованиям к обязательным реквизитам и форме внешнеторговых контрактов» дается структура контракта, содержащая основные его разделы, и их краткое содержание. Хотя гражданское законодательство и предусматривает свободу выбора условий договора, ею нужно уметь пользоваться в своих интересах. Названный документ поможет участникам внешнеэкономической деятельности защитить свои интересы при согласовании условий внешнеторговых сделок со своими партнерами.

Неотъемлемой частью правовой базы бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности является Закон «О валютном регулировании и валютном контроле в РФ», несоблюдение требований которого при ведении бухгалтерского учета имеет своим последствием серьезные штрафные санкции, что может очень тяжело сказаться на финансовом положении организации (требования этого Закона излагаются в отдельной статье).

Таким образом, правовые аспекты внеш-

неторговых сделок и их бухгалтерский учет неразрывно связаны между собой: несоблюдение правовых норм влечет за собой отложенные во времени санкции, что нарушает требование о достоверности отчетной информации.

### **Библиография:**

1. Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. N 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» (с изменениями от 22 августа 2004 г., 22 июля 2005 г., 2 февраля 2006 г.)
2. Федеральный закон Российской Федерации от 10 декабря 2003 г. N 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»
3. Богатая И. Н. Бухучет. - М.: 2005 г. - 544 с.
4. Бухучет. - М.: Полиграфиздат, 2010 г. - 160 с.
5. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет. - М.: Изд-во Проспект, 2011, 504 с.
6. Финансы и кредит: электронный учебник. Ковалёв Т. М., ред. - М.: Издательство: «КноРус», 2010

### **Условия для работы иностранных инвесторов в РФ должны быть комфортными**

Условия для работы иностранных инвесторов в РФ должны быть привлекательными и комфортными. Такую цель поставил Президент РФ Дмитрий Медведев перед участниками совещания о перспективах формирования в России международного финансового центра. Глава государства отметил, что работу в этом направлении нужно начать с детального анализа условий, влияющих на выбор заинтересованных в центре иностранных инвесторов и других участников финансового рынка.

При этом он подчеркнул, что речь идёт не только о самом законодательстве, но и том, как оно исполняется органами власти, каким образом осуществляется защита прав и интересов бизнесменов.

Дмитрий Медведев напомнил, что при Администрации Президента РФ создается специальная рабочая группа, которая будет заниматься координацией действий по созданию финансового центра, включая мероприятия по совершенствованию законодательства.

«Я рассчитываю, что Центральный банк, как и другие структуры власти в нашей стране, как и Правительство РФ, сыграют свою весомую роль в создании международного финансового центра на территории нашего государства», - цитирует слова президента пресс-служба Кремля.

*Соб. инф.*