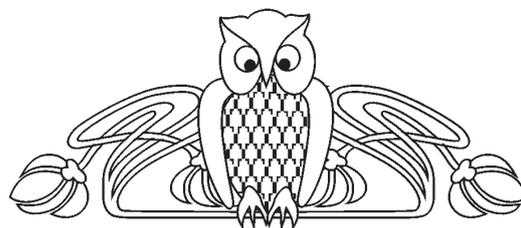


## ПРАВИЛА БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ, ПРИМЕНЯЕМЫЕ К ТОВАРАМ В ПУТИ В ЛОГИСТИЧЕСКОМ ЦИКЛЕ ИМПОРТА

**Е. А. Трубицына**

кандидат экономических наук, доцент кафедры мировой экономики и управления внешнеэкономической деятельностью, Саратовский социально-экономический институт Российского экономического университета им. Г. В. Плеханова  
E-mail: Trubitsina.katia@mail.ru



**Введение.** Соблюдение правил бухгалтерской отчетности, применяемых к товарам в пути в логистической цепочке импорта, является первоочередной задачей любого предприятия-участника внешнеэкономической деятельности с точки зрения не только исполнения требований законодательства, но и обеспечения отслеживания запасов как активов предприятия. **Теоретический анализ.** В статье рассматриваются особенности бухгалтерского учета, применяемые к товарам в пути, и их влияние на логистический функциональный цикл с точки зрения управления запасами на предприятии. Ставятся задачи рассмотреть процесс учета запасов, находящихся в пути, а также выявить особенности и предложить варианты корректного учета с точки зрения процессов логистики. **Результаты.** Показывается влияние, которое оказывают международные и российские правила бухгалтерского учета на функциональный цикл логистики при импорте. Описывается процесс учета товаров в пути с позиции бухгалтерского учета, с одной стороны, и управления учетом запасов в пути для руководителей логистических подразделений, с другой стороны. Предлагается использование факторной зависимости при принятии решения о стратегии формирования материальных запасов для предприятия при закрытии годового периода.

**Ключевые слова:** товары в пути, функциональный цикл логистики, переход права собственности, Инкотермс, материальные запасы, бухгалтерский учет.

### Введение

Материально-сырьевые запасы составляют весомую часть оборотного капитала промышленного предприятия, они могут находиться на складах в виде комплектующих или сырья, гото-

вых изделий и полуфабрикатов. Предприятию, которое занимается внешнеэкономической деятельностью и осуществляет закупки материалов и сырья для собственного производства у иностранных контрагентов, при таможенном режиме «импорт» необходимо также учитывать материально-сырьевые запасы, находящиеся в пути. Запасы предприятия требуют учета не только с точки зрения бухгалтерии, т.е. осуществления необходимых проводок в системах учета типа 1С, SAP и пр. на основании подтверждающих документов, но также оценивать товары в пути как часть оборотных средств, которые напрямую влияют на ключевые показатели предприятия, как то оборачиваемость запасов, ликвидность.

### Теоретический анализ

Правильная оценка товарно-материальных запасов играет важную роль в оценке экономической деятельности предприятия. Важно учитывать все имеющиеся запасы для оценки эффективности деятельности предприятия с точки зрения как бухгалтерского учета, так и управления процессами логистики, а именно: логистика закупок, снабжения и управления запасами.

В гл. 2.6 «Запасы» Международной системы финансовой отчетности определяется порядок их отражения в отчетной документации [1, с. 1]. В



соответствии с вышеуказанным документом запасы трактуются как активы, которые:

– предназначены для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности предприятия (готовая продукция);

– находятся в процессе производства для последующей продажи (незавершенное производство);

– находятся в форме сырья и материалов, которые будут использованы в процессе производства продукции или оказания услуг (сырье).

Товары в пути относятся к третьему типу данной классификации. Предприятия, занимающиеся внешнеэкономической деятельностью, должны обеспечить отслеживание товарно-материальных запасов с точки зрения бухгалтерской отчетности, не только находящихся на собственных или арендованных складах, зонах ответственного хранения и пр., но также товарно-материальных ценностей, находящихся в пути.

Чем больше времени товар остается в запасе, имея показатель низкой оборачиваемости, тем менее эффективно используются финансовые ресурсы и медленнее возмещаются затраты на его производство и обращение [2, с. 128]. Таким образом, корректные и своевременные данные о запасах позволят нивелировать данные проблемы и обеспечить высокую оборачиваемость запасов.

На основании п. 26 ПБУ 5/01 МПЗ (материально-производственные запасы), принадлежащие организации, но находящиеся в пути, подлежат отражению в бухгалтерском учете в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости. В соответствии с ч. 4 IFRS (International Financial Reporting System) для целей ведения отчетности и получения адекватных данных о товарных запасах в пути для отражения их в денежном эквиваленте в финансовом отчете необходимо определить время перехода права собственности в процессе транспортировки, которая является одной из частей функционального цикла логистики.

Право собственности может определяться международными торговыми терминами Инкотермс или условиями, прописанными в международных контрактах на поставку. Если право собственности определено в контракте, то чаще всего оно все равно связывается с пунктом перехода права рисков и ответственности за транспортные расходы в соответствии с международными торговыми терминами Инкотермс, к примеру, в контракте может быть использована следующая формулировка: «Право собственности переходит от продавца к покупателю при поставке товара на консолидированный склад покупателя». В соответствии с традиционным юридическим и бухгалтерским пониманием то-

вары в пути включаются в баланс той стороны, которая финансово отвечает за транспортные затраты. К примеру, в соответствии с условиями международных торговых терминов при морской перевозке FOB (Free On Board) необходимо указать пункт отгрузки, в таком случае право собственности переходит к покупателю вместе с ответственностью за транспортные расходы, в противном случае ответственность остается за продавцом до тех пор, пока перевозчик не доставит груз до покупателя и товары в пути будут отражены на балансе продавца [3, с. 1].

По товарам в пути необходимо вести не только регулярное отслеживание на еженедельной, ежемесячной основе с точки зрения управления запасами, но и обеспечить корректное закрытие отчетного периода на ежеквартальной основе и в конце года. При этом в конце года с каждым иностранным контрагентом должны быть произведены согласование и сверка товаров в пути, так как товары в пути на конец года, юридическое право на которые перешло к покупателю, отражаются как запасы отчетного периода у покупателя.

В бухгалтерском учете предприятие-покупатель отражает на балансе товары в пути в зависимости от частоты отгрузочно-закупочных операций. Поставщик признает доходы от реализации товаров после перехода права собственности к покупателю (п. 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного приказом Минфина РФ от 6.05.1999 г. № 32н). В соответствии с инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н, товары, отгруженные по контрактам, в которых право собственности на товары переходит к обществу, отражаются в бухгалтерском учете на счете 41, субсчет «Товары в пути» надлежит учитывать на счете 45 «Товары отгруженные» до момента перехода права собственности. Необходимо также учитывать, что условие, необходимое для применения вычета НДС о принятии товаров к учету, выполняется в том налоговом периоде по НДС, когда была произведена отгрузка (передача) товара перевозчику.

При отражении товаров в пути учитываются курсы валют, с которыми работают стороны контракта, т.е. на балансе предприятия товары в пути отражаются в дополнение к национальной валюте в валюте контракта. Соответственно при изменении курса валют оказывается влияние на удорожание или удешевление стоимости товарно-материальных запасов, что опять-таки влияет на оценку запасов предприятия как оборотного капитала.



Основным документом, подтверждающим переход права собственности, является транспортная накладная, как то: коносамент (Bill of lading) – при морской перевозке, авианакладная (Air waybill) – при авиaperевозке, CMR – при автомобильной перевозке и пр., а именно дата отгрузки, указываемая в вышеперечисленных документах. Таким образом, момент фактической отгрузки товара продавцом должен совпадать с датой составления первичного документа на товары в пути.

К пакету подтверждающих документов для осуществления бухгалтерской проводки нужно отнести приходный ордер, в котором указывается наименование поставщика, товара, его количество, стоимость в валюте контракта, а также в рублях по курсу на дату перехода права собственности (даты отгрузки, указанной в транспортной накладной), товарно-транспортная накладная (ТТН).

Ответственными по предоставлению данных документов могут выступать инициаторы соответствующих поставок, к примеру сотрудники отделов закупок, внешнеторговой деятельности, логистики. Своевременное предоставление данных документов обеспечивает корректное отражение товарных запасов и признание налогового вычета (НДС) по приобретению товаров до их поступления на склад.

Так как товары в пути должны быть отражены на балансе только одной из сторон контрагентов, как отмечалось ранее, то возникают определенные сложности в конце года, когда балансы отчетного периода должны быть выверены и закрыты с обеих сторон. Следует рассмотреть данный аспект с точки зрения логистических процессов. В связи с тем что процесс производства непрерывный, логистика поставок должна обеспечивать производство необходимыми комплектующими также в непрерывном процессе, преимущественно поставляя по принципу точно в срок (just in time), т.е. в момент и в количестве, когда это необходимо клиенту. Это означает, что поставки по размещенным ранее заказам будут отгружаться и доставляться в соответствии с указанными сроками. В случае, если переход права собственности определен в месте передачи груза грузоперевозчику, продавец более не несет ответственности за данный груз и снимает его со своего баланса как товар, принадлежащий ему. В течение года покупатель может свободно отражать запасы на своем балансе, но в конце года «товаров в пути», вышедших в отчетном периоде, но поставленным в следующем периоде, не должно быть в отчетном документе из-за сложности нюансов сверки с контрагентами. При использовании консолидированных складов предприятие

должно учитывать, что они также должны быть пусты на момент закрытия поставок, иначе это приведет к дополнительным затратам хранения грузов перед отгрузкой в следующем календарном году.

Для крупного предприятия, объемы производства которого достаточно масштабны и останавливать производство не представляется возможным, это означает формирование логистической стратегии, в соответствии с которой запасов должно хватить на весь период, с учетом периода в конце года, когда комплектующие не могут быть отгружены. То есть последняя поставка года с комплектующими должна выйти с учетом времени в пути (перегрузки, консолидации, обработки, оформления таможенного транзита, таможенной очистки и пр.), а первая в новом отчетном периоде – только в начале следующего календарного года. К примеру, поставка из Азии при морской перевозке в среднем может занимать порядка 45 календарных дней. Таким образом, последняя поставка, которая ожидается к концу года, должна выйти с учетом сроков поставки от конкретного поставщика. Также надо иметь в виду, что прогноз на закупку сырья и материалов для производства заказанного количества был получен поставщиком своевременно, с учетом оговоренного времени реакции поставщика на выполнение им заказа.

Одним из вариантов выхода из данной ситуации является формирование страховых запасов материалов и сырья, необходимых для производства и покрывающих период, в который поставки будут закрыты для отгрузки от контрагентов.

По мнению Д. Дж. Бауэрсокса и Д. Дж. Клосса, следует создавать страховые запасы, которые защищают от двух видов неопределенности: в случае когда спрос в рамках функционального цикла в снабжении (выбор поставщика; размещение и отсылка заказа; транспортировка; получение поставки) оказывается больше ожидаемого, и второй, связанный с колебаниями продолжительности самого функционального цикла [4, с. 63].

С учетом сложности вышеописанного процесса автором предлагается использовать факторную зависимость при принятии решения о стратегии формирования запасов для предприятия. Например, в случае частого изменения спроса на готовые изделия необходимо перед принятием решения о формировании страховых запасов оценить три основных фактора: стоимость товарных запасов, загрузку мощностей склада и факторы при условии наличия колебаний функционального цикла снабжения и при большей склонности к изменению спроса соответственно (таблица).



### Факторная зависимость о стратегии формирования запасов

Меняющиеся условия	Колебания функционального цикла снабжения	Изменение спроса
Факторы	Риски в цепочке поставок	Стоимость товарных запасов
	Сервис поставок	Загрузка мощностей склада
	Упущенная выгода	Колебания и прогнозы спроса

#### Результаты

Учет товаров в пути как части оборотного капитала, помимо материально-производственных запасов, уже поступивших на склады предприятия, имеет важное значение в рамках оценки экономической эффективности деятельности предприятия с точки зрения ключевых показателей (*key performance indexes*). Процесс учета с точки зрения бухгалтерии понятен, но также важно обеспечить его необходимой документацией со стороны отделов логистики, закупок, внешнеэкономической деятельности.

С учетом сложностей сверки отчетного периода в конце года для обеспечения непрерывной работы производства необходимо четко планировать запасы с целью компенсации времени, в течение которого не будут осуществляться поставки комплектующих. Можно увеличивать или уменьшать запасы посредством регулирования уровня страховых запасов, при этом они должны покрывать период приостановки поставок комплектующих; однако здесь существует риск нарушения сроков подготовки товара со стороны поставщика, задержки поставки со стороны перевозчика и пр., что может привести к отсут-

ствию материала и, как следствие, к остановке производства.

Необходимо взвешивать стоимостный аспект при принятии такого решения, как-то: затраты, возникшие при остановке производства (с учетом упущенной выгоды); стоимость хранения и обработки единицы товара на складах, а также использовать факторный анализ при принятии наилучших решений для того или иного предприятия.

#### Список литературы

1. Международные стандарты финансовой отчетности. URL: [http://www1.minfin.ru/ru/accounting/mej\\_standart\\_fo/](http://www1.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/) (дата обращения: 02.12.2013).
2. Якубова Н. Я. Оптимизация товарных запасов как фактор эффективной деятельности торгового предприятия // Вестн. Таджик. гос. ун-та права, бизнеса и политики. 2012. № 2. С. 127–132.
3. Таможенное законодательство – база данных. URL: <http://www.tks.ru/docs/> (дата обращения: 05.12.2013).
4. Бауэрсокс Д. Дж., Клосс Д. Дж. Логистика : интегрированная цепь поставок. 2-е изд. М. : Олимп-Бизнес, 2008. 640 с.

### Accounting Reporting Applied to Goods in Transit in Import Supply Chain

#### E. A. Trubitsina

Saratov Socio-Economic Institute  
of the Plekhanov Russian University of Economics,  
89, Radischeva, Saratov, 410003, Russia  
E-mail: Trubitsina.katia@mail.ru

**Introduction.** Follow up rules of accounting which are applied to goods in transit in the logistic supply chain when importing is one of the main goal of any company which hold international business not only from the point of view of law, but to provide steering of stocks as assets of enterprise. **Theoretical analysis.** In the article are reviewed peculiarities of accounting, which are applied to the goods in transit and its influence on logistic functional cycle from the point of view of stock management. There is an aim to review process of stock accounting, which are in transit and as well to draw out and propose variants how to correctly follow up those stock in logistic area. **Results.** The influence of international and Russian accounting rules to the functional logistic cycle is shown when importing. The process of accounting of goods in transit from the point of accounting view and of view of management of departments of logistic is given. It's proposed to apply dependence of factors when take the decision which is more applicable for stocks management strategy at the end of the year.

**Key words:** goods in transit, logistic functional cycle, transfer of ownership, Incoterms, stocks, accounting.

#### References

1. *Mezhdunarodnye standarty finansovoi otchetnosti* (International financial reporting standards). Available at: [http://www1.minfin.ru/ru/accounting/mej\\_standart\\_fo/](http://www1.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/) (accessed 2 December 2013).
2. Jakubova N. Ja. Optimizatsiia tovarnykh zapasov kak faktor effektivnoi deiatel'nosti torgovogo predpriiatiia



[Optimization of stocks as a factor of effectiveness of a company]. *Vestnik Tadjikskogo gosudarstvennogo universiteta prava, biznesa i politiki* [Bulletin of the Tajik State University of Law, Business and Policy], 2012, no 2, pp. 127–132.

3. *Tamozhennoe zakonodatel'stvo – baza dannykh* (Customs

law – database). Available at: <http://www.tks.ru/docs/> (accessed 5 December 2013).

4. Baujersoks D. Dzh., Kloss D. Dzh. *Logistika: integrirovannaja tsep' postavok* [Logistics: the integrated supply chain. 2nd ed.]. Moscow, Olimp-Biznes, 2008. 640 p.