

УДК 338.2

DOI: 10.14451/1.186.165

ВАК 08.00.14, 08.00.05, 08.00.12

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ИМПОРТУ НА ОСНОВЕ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА И ЕГО СТАНДАРТИЗАЦИЯ

© 2020 Листопад Е. Е.

кандидат экономических наук, доцент, Департамент учета, анализа и аудита  
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва  
E-mail: eelistopad@fa.ru

В предлагаемой предложена и раскрыта возможность стандартизации операций по импорту на основе риск-ориентированного подхода, выделены стимулы и препятствия отражения информации о рисках, приведены преимущества стандартизации учетной информации.

*Ключевые слова:* риск-ориентированный подход, операции по импорту, внутрифирменные стандарты учета, стандартизация операций.

В современном мире находясь в изоляции от других стран, ни одно государство не может нормально функционировать и динамично развиваться. Формой экономического сотрудничества России с иностранными государствами является внешнеторговая деятельность, которая выражается в виде экспортно-импортных операций.

Вследствие различий в правовых системах, особенностей валютного регулирования, а также обычаях делового оборота возникают специфические, присущие операциям по импорту особенности. Операции по импорту представляют собой обособленный комплекс экономических отношений, характеризующийся самостоятельностью, целостностью, спецификой регулирования, имеющий собственный понятийный аппарат, а также порождают специальный бухгалтерский методологический инструментарий, присущий только указанным отношениям.

Риск является неотъемлемой частью любой хозяйственной деятельности, играет все большую роль в управлении хозяйствующего субъекта. Игнорирование риска ведет к неэффективному функционированию организации, потери конкурентоспособности и, в конечном счете, к банкротству. Новые условия организации и ведения бизнеса требуют не только внедрения принципиально иных способов хозяйствования, но и изменения взглядов на сущность и содержание основных функций, выполняемых специалистами учетно-аналитических отделов организации для обеспечения ритмичной и рентабельной ее работы.

Для целенаправленного и эффективного воздействия на бизнес-процессы организации

необходима разработка и создание новой модели учета операций по импорту, основанной на жестко структурированной формализованной системе бухгалтерского учета с внутренними правилами подготовки и формирования отчетных данных, базирующейся на определенной унификации и стандартизации правил ведения бухгалтерского учета импортных операций, процедур обработки и анализа учетной информации.

Риск это термин, который часто употребляется в обычной повседневной жизни, а также в экономической литературе и в хозяйственной деятельности предприятий и организаций. Это понятие включает различные и порой противоположные смысловые нагрузки.

Остановимся на самых известных точках зрения трактовки понятия «риск». 1 точка зрения — изучение риска с финансовой точки зрения, а именно, финансовых потерь для человека, организации или государства [2,7,8].

2 точка зрения — изучение риска с помощью инструментария теории вероятности. Авторы данной позиции определяют любой риск как функцию, которая является результатом вероятности наступления убытка и его величины [3,5,12,14].

3 точка зрения — изучение риска на микроуровне, а именно: как деятельность хозяйствующего субъекта в определенной внешней среде, то есть в условии ее неопределенности [1,9,10].

4 точка зрения — изучение риска как неразрывной взаимосвязи его и прибыли [15,16,17].

При проведении на уровне фирмы внешнеэкономической деятельности, и в частности

импортных операций предрасположенность рискам увеличивается, так как на деятельность организации начинают оказывать влияние не только внутренние риски, присущие каждой стране, но и риски, присущие мировым экономическим системам.

Для отражения операций по импорту на основе риск-ориентированного подхода требуется создание согласованной и нераздельной системы стандартизации, которая будет включать в себя и функции контроля деятельности всех структурных подразделений, связанных с импортом.

Нормативное регулирование бухгалтерского учета в России классифицируется по пяти уровням, что представлено на рис. 1.

В научной и практической литературе выделяют два подхода к формированию учетной системы экономического субъекта и взаимодействию ее элементов.

Сторонниками *первого подхода* являются Я.В. Соколов, В.Д. Новодворский. Суть данного подхода заключается в том, что учетная политика — это структурообразующая основа системы бухгалтерского учета организации. Так, проф. Я.В. Соколов писал: «В жизни проявляются результаты, которые с одной стороны мы создаем своим трудом, физическим и умственным, с другой — финансовый результат — это следствие той изворотливости ума, которой Бог одарил нас. Выбирая учетную политику, мы предопределяем финансовый результат» [13].

*Второй подход* базируется на создании от-

дельной системы взаимосвязанных, а может быть и взаимоподчиненных внутренних стандартов. Учетной политике при втором подходе отводится роль одного из множества внутренних документов. Таким образом, перед нами порядок, представляющий систему стандартизации ведения бухгалтерского учета, а также подготовки на ее основе отчетных данных на основе использования профессионального суждения, основанного на применении требований и допущений бухгалтерского учета.

Стандарты, регламенты и положения организации как совокупность правил управления, направленных на достижение целей и задач реализации системного подхода к управлению, должны соответствовать особенностям регулирования внешнеэкономической деятельности. Основное назначение стандартов бухгалтерского учета в процессе разработки внутренних стандартов и регламентов состоит в том, чтобы раскрыть особенности операций по импорту конкретной организации.

Как национальным, так и международным стандартам свойственны недостатки. Основным недостатками можно считать отсутствие охвата всех аспектов учета; формулирование принципов учета в самом обобщенном виде; содержание многовариантных положений, зачастую противоречащих друг другу; не учитывают специфики хозяйственной деятельности организаций.

Поэтому считаем, что совокупность коррелирующих внутренних стандартов и регламен-



Рис. 1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности в Российской Федерации

тов должен включать в себя все аспекты процесса бухгалтерского учета — организационный аспект, методический и технический. В связи с этим можно сформулировать основную цель и задачи стандартизации и регламентации бухгалтерского учета операций по импорту. Так, цель стандартизации — это установить нормы, правила и требования, предъявляемые к учету операций по импорту для обеспечения соблюдения требований законодательства всех уровней. К задачам можно отнести:

1. установить нормы, правила и требования к учету рисков, которым подвержена организация на всех этапах осуществления операций по импорту;
2. формировать единые правила, регулирующие осуществление операций по импорту в условиях риск-ориентированного подхода;
3. разработать единые правила, регулирующие отражение в бухгалтерском учете организации-импортера рисков утраты и случайной гибели.

По нашему мнению, создание комплексных

внутренних стандартов и регламентов повлечет усиление системы внутреннего контроля, а именно: позволит организации предотвращать возможные потери путем создания резервов; будет способствовать повышению эффективности работы с помощью создания единых принципов учета и оценки рисков, что приведет к усилению контрольной функции. Внутренние стандарты и регламенты организации представляют собой набор взаимосвязанных документов, регламентирующих как учетные, так и финансовые, юридические и управленческие процедуры. Предложенная иерархия внутренних стандартов сгруппирована в таблице 2.

Стандартизация бухгалтерского учета операций по импорту представляет собой единую систему (рис. 2).

Внутренние регламенты осуществления фактов хозяйственной жизни по импорту должны утверждаться руководителем. В организационной части единой системы стандартов утверждается регламент, предлагаемая форма которого представлена в таблице 2 и 3.

Таблица 1. Иерархия внутренних стандартов

Уровни	Наименование	Набор документов
I	Организационный	Регламент, утвержденный на уровне организации, который устанавливает единообразную методику к формированию информации о наличии, состоянии и движении импортных активов путем учета всех фактов хозяйственной жизни.
II	Методический	Методические указания (стандарты) и корреспонденция счетов с учетом специфики внешнеэкономической деятельности, основанной на риск-ориентированном подходе («дерево» проводок)
III	Технический	Алгоритм составления форм отчетности и инструкции по ее формированию

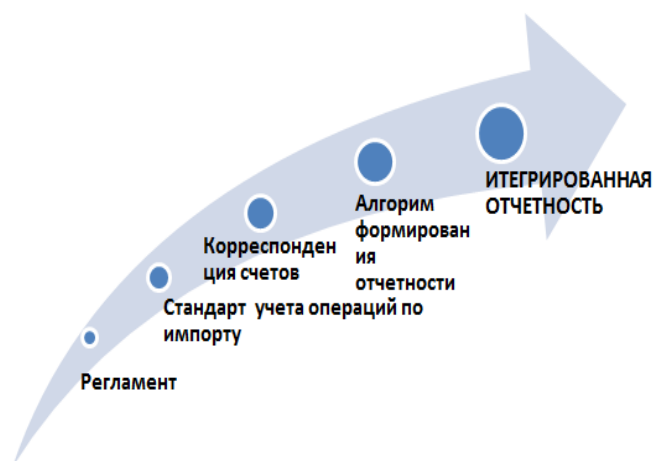


Рис. 2. Единая система стандартизации операций по импорту на основе риск-ориентированного подхода

Таблица 2. Форма регламента по учету импортных объектов в части входящей информации

№ п/п	Наименование функции и ее содержание	Ответственные за исполнение	Наименование документа	От кого поступает	Информационная среда
1	Заключение импортного контракта на закупку МПЗ.	отдел по международным отношениям, ответственное подразделение	план закупки, Заявка.	ответственное лицо подразделения	бумажные носители.
2	Согласование проекта импортного Контракта.	эксперты соответствующих отделов	проект импортного контракта	ответственное лицо подразделения Выбранный круг экспертов указывается в листе согласования.	бумажные носители
3	Анализ проекта импортного контракта, выявление и оценка рисков, присущих операциям по данному контракту.	эксперт службы по защите интересов Организации	проект импортного контракта / лист согласования.	ответственное лицо подразделения	бумажные носители
4	Анализ проекта импортного контракта, выявление и оценка рисков, присущих операциям по данному контракту.	финансовый директор	проект импортного контракта / лист согласования.	ответственное лицо подразделения	бумажные носители
5	Формирование первичного документа по учету рисков	ответственный специалист соответствующего подразделения	проект импортного контракта	эксперт, указанный в листе согласования	бумажные носители
6	Отражение рисков утраты и случайной гибели в системе бухгалтерского учета.	Бухгалтер	Карточка учета рисков.	специалист ответственного подразделения	SAP, 1С Предприятие
7	Передача документов на бумажных носителях для дальнейшего учета поступления МПЗ. Далее при фактическом поступлении импортных объектов Кладовщик склада закупок передает первичные документы в бухгалтерию.	Кладовщик склада закупок	Сопроводительные документы (ТТН, ТД, инвойс, международная накладная CMR и др.).	Экономист склада закупок	Бумажные носители
8	Отражение в бухгалтерском учете признания импортного объекта (при переходе к организации экономических выгод и рисков).	Бухгалтер	Первичные документы, карточка по учету рисков, служебная записка от ответственного подразделения.	Кладовщик склада закупок, специалист ответственного подразделения	Бумажные носители, записи в системе (карточка учета рисков, бухгалтерские проводки по начислению резерва)

Таблица 3. Форма регламента по учету импортных объектов в части исходящей информации

№ п/п	Наименование функции и ее содержание	Ответственные за исполнение	Наименование документа	От кого поступает	Информационная среда
1	Заключение импортного контракта на закупку МПЗ	проект импортного контракта	экспертам	бумажные носители	-
2	Согласование проекта импортного Контракта	проект импортного контракта	экспертам	бумажные носители	3 рабочих дня с момента получения проекта
3	Анализ проекта импортного контракта, выявление и оценка рисков, присущих операциям по данному контракту	проект импортного контракта / лист согласования	эксперт в листе согласования	бумажные носители	3 рабочих дня с момента получения проекта
4	Анализ проекта импортного контракта, выявление и оценка рисков, присущих операциям по данному контракту.	проект импортного контракта / лист согласования	эксперт, который указан в листе согласования	бумажные носители	3 рабочих дня с момента получения проекта
5	Заполнение карточки по учету риска.	карточка по учету рисков	информация сохраняется в системе (SAP, 1С Предприятие)	SAP, 1С Предприятие	в день получения листа согласования
6	Отражение рисков утраты и случайной гибели в системе бухгалтерского учета.	Записи в системе — формируются бухгалтерские проводки	информация сохраняется в системе (SAP, 1С Предприятие)	SAP, 1С Предприятие	2 рабочих дня с момента получения карточки
7	Передача документов на бумажных носителях для дальнейшего учета поступления МПЗ.	Инвойс Сопроводит. документы (ТГН, ТД, СМР и др.) Приходный ордер	Бухгалтер	Бумажные носители. Далее при фактическом поступлении импортных объектов Кладовщик склада закупок передает первичные документы в бухгалтерию.	В день получения документов
8	Отражение в бухгалтерском учете признания импортного объекта (при переходе к организации экономических выгод и рисков).	Записи в системе — формируются бухгалтерские проводки	Хранится в системе	SAP, 1С Предприятие	2 рабочих дня с момента получения карточки

Как видно из таблицы 2, на первый четырех этапах информация на счетах бухгалтерского учета не отражается. Начиная с пятого этапа происходит оценка рисков специалистом ответственного подразделения, инициирующего заключение импортного контракта на основании заполненного листа согласования. На этом этапе происходит ввод данных в систему о ри-

сках, присущих данному контракту. На шестом этапе в случае если в карточке учета риска не указано количественное выражение величины риска (или оценка риска не является достоверной), бухгалтер отражает информацию о рисках на забалансовом счете. На седьмом этапе бухгалтерские проводки не формируются. И наконец, на последнем этапе происходит отражение

в бухгалтерском учете записей. Такие как: Дт 10 (Атрибут «Импорт», Признак «по выбору») Кт 60 — отражается приход импортных материалов от поставщика и т.д. При этом сумма ранее созданного резерва списывается: Дт 91.1 Кт 91 — списан ранее начисленный резерв (указывается пункт «дерева» проводок).

Структура регламентирующего стандарта предполагает следующие элементы:

- содержание функции;
- ответственные за исполнение;
- входящая и исходящая информация;
- информационная среда;
- срок предоставления.

Стандарты учета операций по импорту утверждаются в методической части, где будут определены способы оценки активов и обязательств организации в трех плоскостях учета: бухгалтерском, налоговом и управленческом, при этом для бухгалтерского учета данные способы оценки разрабатываются на основе профессионального суждения. Так же в данном разделе считаем необходимым приводить ссылки на карту проводок, где должны быть раскрыты все возможные корреспонденции счетов. Структура стандарта представлена в таблице 5 на примере учета основных средств приобретенных по импорту.

Структура методического стандарта учета операций по импорту предполагает внедрение следующих элементов:

- предмет и цель стандарта;
- нормативные документы;
- понятия, термины и сокращения;
- формы первичной документации;
- описание порядка учета.

Последний элемент методического стандарта может содержать не только теоретическое описание, но и дополнительно раскрывать элементы учетной политики на типовых примерах, а также детально описывать каждую корреспонденцию счетов ссылаясь на «дерево» проводок.

«Дерево» проводок в свою очередь представляет собой собрание бухгалтерских проводок, которые имеют место при импорте (табл. 5). Все корреспонденции счетов описаны в методическом стандарте, который ссылается не только на пункты регламента, регулирующего данный факт хозяйственной жизни, но и на раздел инструкции бухгалтера.

Взаимосвязь внутренних стандартов и регламентов представлена на рис. 3. Поручить разработку стандартов следует высококвалифицированными специалистами, предположительно сотрудникам отдела методологии бухгалтерского учета или внутреннего аудита. В связи с

Таблица 4. Форма «дерева» проводок

№ п/п	Корреспонденция счетов		Содержание фата хозяйственной жизни
	Дебет	Кредит	
1	10 Атрибут «Импорт», Признак «по выбору»	60	Отражается поступление материалов по импорту от поставщика (п.1.1. Регламента «Учет МПЗ», п. 1.1 Технологической инструкции бухгалтера по учету МПЗ)
2	08 Атрибут «Импорт», Признак «по выбору»	60	Отражается поступление импортных внеоборотных активов от поставщика (п.1.1. Регламента «Учет ВА», п. 1.1 Технологической инструкции бухгалтера по учету ВА)
3	41 Атрибут «Импорт», Признак «по выбору»	60	Отражается поступление импортных товаров от поставщика (п.1.1. Регламента «Учет МПЗ», п. 1.1 Технологической инструкции бухгалтера по учету МПЗ)
4	20 Атрибут «Импорт»	60	Отражается поступление импортных услуг на себестоимость продукции (п.1.1. Регламента «Учет МПЗ», п. 1.1 Технологической инструкции бухгалтера)
5	44 Атрибут «Импорт»	60	Отражаются импортные услуги, связанные с проведением выставки (п. Регламента «Учет МПЗ», п. Технологической инструкции бухгалтера)
6	91 субсчет 2 «Прочие расходы»	96	Начислен резерв по риску утраты в отчетном периоде (п. Регламента «Учет МПЗ», п. Технологической инструкции бухгалтера)
7	96	60, 76	Отражается списание потерь за счет резерва в результате повреждения товара (п. Регламента «Учет МПЗ», п. Технологической инструкции бухгалтера)



Таблица 5. Структура стандарта по бухгалтерскому учету «Импорт основных средств»

Структура стандарта	Содержание раздела
1. Общие положения	
1.1. Перечень нормативных, инструкций	Перечисляются нормативные документы, регулирующие порядок учета
1.2. Термины, определения, условные обозначения и сокращения	Раскрываются основные термины, даются определения, перечисляются сокращения
1.3. Критерии признания импортных объектов	Раскрывается понятие контроля над объектом, переход рисков и экономических выгод
2. Учет импортных внеоборотных активов	
2.1. Оценка импортных внеоборотных активов	Раскрывается порядок документооборота и принятые в организации критерии оценки
2.3. Отражение на счетах бухгалтерского учета	Перечисляются возможные корреспонденции счетов, при отражении операций по импорту. Дается ссылка на пункт Карты проводок.
3. Раскрытие информации в отчетности	
3.1. Порядок исправления ошибок при отражении импортных объектов	Раскрывается порядок исправления ошибок
3.2. Раскрытие информации в финансовой отчетности и пояснениях к ней	Раскрывается порядок принятия решений о раскрытии информации в финансовой отчетности или в пояснениях
3.3. Порядок отражения последствий изменения учетной политики	Раскрывается порядок последствий изменения учетной политики

этим снижается риск возникновения ошибок в учете и соответственно риск искажения данных финансовой отчетности организаций. Ограничение возможных корреспонденций позволяет формировать единые алгоритмы не только самих форм отчетности, но и пояснений к ней, что особенно актуально для крупных компаний.

В *технической части* утверждаются должностные инструкции для бухгалтера. В каждой инструкции должна наблюдаться взаимосвязь между регламентом, методическими указаниями и «деревом» проводок.

Строить внутрифирменные стандарты и регламенты следует по принципу «от общего к частному», что позволит исключить дублирование функций, а также устранить противоречия с положениями федеральных стандартов. Для включения информации о рисках во все уровни стандартизации рекомендуем проанализировать риски, которым подвержена организация при осуществлении операций по импорту. Далее необходимо предпринять попытки оценки этих рисков с последующим отражением на счетах бухгалтерского учета в соответствии с «деревом»

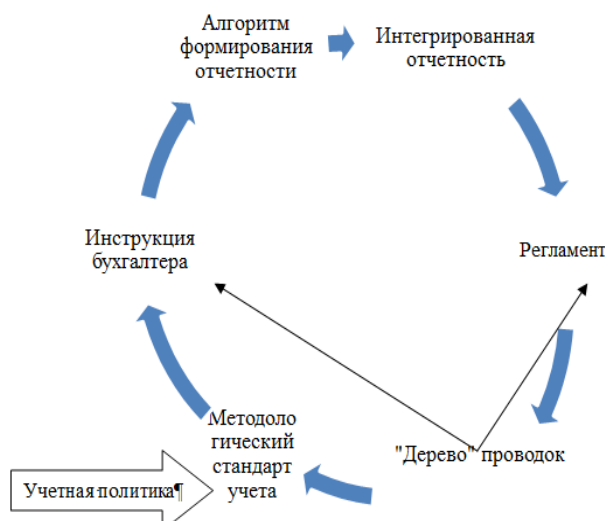


Рис. 3. Взаимосвязь стандартов и регламентов учетной системы

проводок.

Один из ключевых факторов успеха внедрения стандартизации — это включение сотрудников в процесс разработки внутренних стандартов и регламентов, с целью совершенствования учета всех аспектов деятельности организации и повышения качества управления.

Обобщая все исследования, внедрение стандартизации учета операций по импорту необходимо осуществлять в несколько этапов:

1. Сбор информации. Это одна из основных стадий стандартизации, которая включает процедуры сбора, обработки и использования информации для формирования отчетных дан-

ных, анализа и планирования деятельности.

2. Разработка регламента и методики.

3. Тестирование системы.

4. Проведение процедур по их актуализации. В случае изменения норма законодательства или бизнес-процессов в организации все внутренние стандарты должны быть также изменены.

Таким образом, реализация стандартов по учету операций по импорту на основе риск-ориентированного подхода, позволяют внедрить в организации целостный подход к их бухгалтерскому учету на основе профессионального суждения и отражению в финансовой отчетности.

### Библиографический список

1. Бадюков, В. Ф. Оценка рисков: учеб. пособие / В. Ф. Бадюков. — Хабаровск: РИЦ ХГАЭП, 1998.
2. Бочарников, В. П. Прогнозные коммерческие расчеты и анализ рисков на Fuzzy for Excel / В. П. Бочарников, С. В. Свешников, С. И. Возняк. — СПб.: Алетейя, 2000
3. Вяткин, В. Н. Риск-менеджмент: учебник / В. Н. Вяткин, В. А. Гамза, Ю. Ю. Екатеринославский, Дж. Хэмптон; под ред. И. Юргенса. — М.: Дашков и К°, 2003. — 512 с.
4. Гамза, В. А. Рисковый спектр коммерческих организаций / В. А. Гамза, Ю. Ю. Екатеринославский. — М.: Экономика, 2002. — 108 с
5. Гитман, Л. Дж. Основы инвестирования / Л. Дж. Гитман, М. Д. Джонк; пер. с англ. О. Б. Буклемишева и др.; науч. ред. И. В. Ивашковская. — М.: Дело, 1997. — 192 с.
6. Глуценко, А. В. Стандартизация учета и ее роль в повышении надежности и прозрачности информации / А. В. Глуценко // Вестник ВолГУ. — 2003–2004. — Серия 3. — Вып. 8. — С. 75–78.
7. Дубров, А. М. Моделирование рискованных ситуаций в экономике и бизнесе / А. М. Дубров, Б. А. Лагоша, Е. Ю. Хрусталева, Т. П. Барановская. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 222 с.
8. Догиль, Л. Ф. Хозяйственный риск и финансовая устойчивость предприятий АПК: методологические и практические аспекты / Л. Ф. Догиль. — Минск: БГЭУ, 1999. — 240 с.
9. Кабышев, О. А. Предпринимательский риск: правовые вопросы: дис. ... канд. юрид. наук / Кабышев О. А. — М., 1996. — 28 с.
10. Князевская, Н. В. Принятие рискованных решений в экономике и бизнесе / Н. В. Князевская, В. С. Князевский. — М.: Контур, 1998
11. Райзберг, Б. А. Основы бизнеса: учеб. пособие / Б. А. Райзберг. — М.: Ось-89, 1996. — 192 с.
12. Севрук, В. Т. Банковские риски / В. Т. Севрук. — М.: Дело Лтд, 1994. — 72 с.
13. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2000. — 496 с.
14. Тэпман, Л. Н. Риски в экономике: учеб. пособие для вузов / Л. Н. Тэпман; под ред. проф. В. А. Швандара. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. — 380 с.
15. Уткин, Э. А. Управление рисками предприятия: учебно-практ. пособие / Э. А. Уткин, Д. А. Фролов. — М.: ТЕИС, 2003. — 248 с.
16. Цветкова, Е. В. Риски в экономической деятельности: учеб. пособие / Е. В. Цветкова, И. О. Арлюкова. — СПб.: ИНВЭСЭП, Знание, 2002. — 64 с.
17. Шапкин, А. С. Экономические и финансовые риски. Оценка, управление, портфель инвестиций: монография / А. С. Шапкин. — М.: Дашков и К, 2003. — 544 с.
18. Шевелев, А. Е. Риски в бухгалтерском учете: учеб. пособие / А. Е. Шевелев, Е. В. Шевелева. — М.: КНОРУС, 2007. — 304 с.