Содержание

Введение

1. Особенности и нормативная база бухгалтерского учета внешнеторговой деятельности

2. Основные принципы учета импортных операций

3. Бухгалтерский учет экспортных операций

Заключение

Список используемой литературы

## Введение

По мере интеграции России в мировое хозяйство внешнеэкономическая деятельность (ВЭД) становится все более важным и результирующим фактором ее экономической жизни. Формируется принципиально новая сфера предпринимательства, направленная на самостоятельное освоение внешнего рынка и подчиняющаяся в своей деятельности законам мировой экономики.

Если раньше сфера внешнеэкономических связей была, по существу, уделом лишь десятков специализированных внешнеторговых организаций, то теперь внешнеторговыми операциями занимаются многие тысячи производственных и торговых структур. Появление на внешних рынках российских деловых людей, часто профессионально слабо подготовленных, мало знакомых с государственным регулированием ВЭД, нередко приводит к непредвиденным результатам. Поэтому так важно знать физическим и юридическим лицам все тонкости государственного регулирования этого вида бизнеса.

Целью настоящей работы является знакомство с развитием учета внешнеэкономической деятельности в России.

Для реализации поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

* рассмотреть сущность понятия внешнеэкономическая деятельность;
* рассмотреть основные принципы учета внешнеэкономической деятельности;

## 1. Особенности и нормативная база бухгалтерского учета внешнеторговой деятельности

В настоящее время в России действует весьма сложная система регулирования внешнеэкономической деятельности (ВЭД) и рассмотрение ее является достаточно трудным, так как в специальной литературе освещаются, как правило, лишь отдельные вопросы, связанные с регулированием ВЭД.

Провозглашенный Россией курс на формирование открытой экономики был призван способствовать росту эффективности производства. Вместе с тем с учетом многолетнего мирового опыта открывать российский внутренний рынок, на котором к тому же большинство производителей не выдерживает пока конкуренции с иностранными компаниями, можно только постепенно и поэтапно. Полностью открытой экономики не существует нигде в мире и поэтому России проводить данный курс следует с большой осторожностью.

Особенности бухгалтерского учета внешнеторговой деятельности заключаются, прежде всего, в том, что внешнеторговые операции совершаются в иностранной валюте, а в учете должны быть отражены в рублях. Данные позиции регулируются следующими нормативными актами:

п. 2 ст. 11 Федерального Закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

пп. 25 и 75 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н;

Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2000), утвержденное приказом Минфина РФ от 10 января 2000 г. №2н.

В соответствии с этими документами любые активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, при отражении в бухгалтерском учете пересчитываются в рубли исходя из курса ЦБ РФ для этой иностранной валюты, действующего на дату совершения операции в иностранной валюте. При этом для банковских операций - это дата зачисления средств на валютный счет или дата их списания с валютного счета, для кассовых операций с иностранной валютой - дата оприходования денежных знаков в кассу организации или выдачи денежных знаков из кассы; для доходов организации и расходов организации в иностранной валюте — дата признания доходов и дата признания расходов; для импорта материально-производственных запасов - дата перехода права собственности к импортеру на импортированные товары, иное имущество.[4,56]

Стоимость денежных знаков в кассе, средств на счетах в кредитных организациях, денежных и платежных документов, краткосрочных ценных бумаг, средств в расчетах (включая по заемным обязательствам) с юридическими и физическими лицами, остатков средств целевого финансирования из бюджета или иностранных источников в рамках технической или иной помощи Российской Федерации в соответствии с заключенными соглашениями также должна пересчитываться в учете не только на дату совершения операции в иностранной валюте, но и на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности. В результате пересчетов на данных счетах могут возникнуть разницы в рублевых эквивалентах, которые называются курсовыми разницами и подлежат отнесению с этих счетов в корреспонденции со счетом «Прочие доходы и расходы». [3,116]

Для отражения специфики внешнеторговой деятельности в Плане счетов бухгалтерского учета предусмотрен только счет «Валютные счета». В остальных случаях внешнеторговая специфика отражается на отдельных субсчетах. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, к счету «Касса» открываются соответствующие субсчета для обособленного учета движения наличной иностранной валюты; при расчетах с юридическими и физическими лицами в иностранной валюте учет ведется на отдельных субсчетах к счетам расчетов. Например, к счету 60 открывается субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками в иностранной валюте»; к счету 62 открывается субсчет «Расчеты с иностранными покупателями в иностранной валюте» и т. д.

## 2. Основные принципы учета импортных операций

Согласно ст. 2 Закона от 13.10.95 г. № 157-ФЗ «импорт - ввоз товара, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на них, на таможенную территорию Российской Федерации из-за границы без обязательства об обратном вывозе. Факт импорта фиксируется в момент пересечения товаром таможенной границы Российской Федерации, получения услуг и прав на результаты интеллектуальной деятельности». Общая схема учета импорта товаров имеет следующий вид.

Момент получения права собственности на товар от иностранного поставщика на сумму по контракту в пересчете в рубли по курсу ЦБ РФ на дату перехода права собственности на импортируемый товар отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. «Заготовление и приобретение материальных ценностей», субсчет «Приобретение импортных товаров»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками в иностранной валюте».

До момента расчета с иностранным поставщиком, сальдо по субсчету «Расчеты с иностранными поставщиками в иностранной валюте» к счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» подлежит ежемесячной переоценке в связи с изменением курса рубля к иностранной валюте с соответствующим отражением курсовых разниц по счету «Прочие доходы и расходы». [4,91]

Транспортные расходы, экспедиторские услуги и страхование товара в пути — в зависимости от выбранной учетной политики на сумму расходов, отражаются бухгалтерскими записями:

Д-т сч. «Заготовление и приобретение материальных ценностей», субсчет «Приобретение импортных товаров»

К-т сч. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

или

Д-т сч. «Расходы на продажу»

К-т сч. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

начисление импортной пошлины (тарифа), на сумму импортного таможенного тарифа —

Д-т сч. «Заготовление и приобретение материальных ценностей», субсчет «Приобретение импортных товаров»

К-т сч. «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «По импортному тарифу (пошлине)»;

начисление таможенного налога на добавленную стоимость (на сумму налога) — Д-т сч. «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально производственным запасам»

К-т сч. «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с таможенными органами»;

начисление таможенного акциза (на сумму налога) - Д-т сч. «Заготовление и приобретение материальных ценностей», субсчет «Приобретение импортных товаров»

К-т сч. «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с таможенными органами»;

начисление таможенного сбора (на сумму сбора; в рублях) — Д-т сч. «Заготовление и приобретение материальных ценностей», субсчет «Приобретение импортных товаров»

К-т сч. «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с таможенными органами»;

на сумму сбора в иностранной валюте в пересчете в рубли по курсу ЦБ РФ на дату принятия ГТД к оформлению - Д-т сч. «Заготовление и приобретение материальных ценностей», субсчет «Приобретение импортных товаров»

К-т сч. «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с таможенными органами»;

начисление расходов по сертификации импортного товара (на сумму услуг по сертификации) - Д-т сч. «Заготовление и приобретение материалов», субсчет «Приобретение импортных товаров»

К-т сч. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

таможенные платежи (на сумму таможенных платежей) — Д-т счетов «Расчеты с по налогам и сборам», субсчет «По импортному тарифу (пошлине)», «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с таможенными органами»

К-т счетов «Расчетные счета», «Валютные счета»;

на выпущенный таможенными органами в свободное обращение товар и поступивший на склад. Товар принимается к учету по учетной стоимости (по учетной цене) —

Д-т сч. «Товары», субсчет «Импортные товары»

К-т сч. «Заготовление и приобретение материальных ценностей», субсчет «Приобретение импортных товаров»;

принимается к вычету налог на добавленную стоимость, уплаченный на таможне (на сумму налога) — Д-т сч. «Расчеты с по налогам и сборам», субсчет «По налогу на добавленную стоимость»

К-т сч. «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»;

покупка иностранной валюты за рубли на сумму перечисленных для конвертации рублей с расчетного счета — Д-т сч. «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с банком»

К-т сч. «Расчетные счета»;

на сумму приобретенной иностранной валюты, пересчитанной в рубли по курсу ЦБ РФ на день покупки валюты, — Д-т сч. «Переводы в пути»

К-т сч. «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с банком»;

на разницу в рублевых эквивалентах приобретенной иностранной валюты из расчета курса ЦБ РФ на день покупки и курса покупки — Д-т сч. «Заготовление и приобретение материальных ценностей», субсчет «Приобретение импортных товаров»

К-т сч. «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с банком»;

на сумму зачисленной на валютный счет иностранной валюты, пересчитанной в рубли по курсу ЦБ РФ на день зачисления валюты на счет организации, — Д-т сч. «Валютные, счета», субсчет «Специальный транзитный валютный счет»

К-т сч. «Переводы в пути».

Одновременно по счету «Переводы в пути» возможно возникновение и отражение курсовых разниц в корреспонденции со счетом «Прочие доходы и расходы».

Расчет с иностранным поставщиком отражается следующей бухгалтерской записью: [6,77]

на валютную сумму перевода в пересчете в рубли по курсу ЦБ РФ на день списания валюты со счета — Д-т сч. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками в иностранной валюте»

К-т сч. «Валютные счета», субсчет «Специальный транзитный валютный счет».

Одновременно по счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками в иностранной валюте» и счету «Валютные счета», субсчет «Специальный транзитный валютный счет» возможно возникновение и отражение курсовых разниц в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Удержанная банком сумма как плата за выполнение функций валютного контроля (за паспорт сделки импортера) отражается бухгалтерскими записями:

Д-т сч. «Заготовление и приобретение материальных ценностей», субсчет «Приобретение импортных товаров»

К-т сч. «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с банком».

Сумма отклонения между фактическими затратами по приобретению импортного товара и учетной ценой, по которой он оприходован отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. «Отклонение в стоимости материальных ценностей», субсчет «По импортному товару»

К-т сч. «Заготовление и приобретение материальных ценностей», субсчет «Приобретение импортных товаров»

или

Д-т сч. «Заготовление и приобретение материальных ценностей», субсчет «Приобретение импортных товаров»

К-т сч. «Отклонение в стоимости материальных ценностей», субсчет «По импортному товару».

## 3. Бухгалтерский учет экспортных операций

В соответствии со ст. 2 Федерального закона РФ «О государственном регулировании внешнеторговой деятельности» экспорт товаров — это вывоз товаров с таможенной территории Российской Федерации за границу без обязательства об обратном ввозе. Факт экспорта фиксируется в момент пересечения товаром таможенной границы Российской Федерации.

Экспортер представляет в таможенный орган, где оформляется грузовая таможенная декларация (ГТД) ксерокопию паспорта сделки. Ксерокопия ГТД в течение 15 календарных дней с даты принятия решения о выпуске товаров (графа «Д» ГТД) предоставляется экспортером в банк. В соответствии с подписанным паспортом сделки проводится валютный контроль в части поступления рублей или иностранной валюты на счет экспортера в банке, подписавшем паспорт сделки. При неполучении (или несвоевременном получении) предприятием выручки по контракту решение о привлечении предприятия-экспортера к ответственности либо об освобождении его от ответственности, в соответствии с п.2.3. вышеуказанной Инструкции, принимается таможенными органами.

В момент отгрузки товаров на экспорт, если право собственности в этот момент покупателю не передается, то товар учитывается по дебету счета «Товары отгруженные». Если же в этот момент право собственности передается, то в учете отражается реализация товара по кредиту счета «Продажи», субсчет 1 «Выручка».

Если в момент отгрузки в бухгалтерском учете используется счет 45 «Товары отгруженные», то местонахождение экспортного товара по пути следования к иностранному покупателю целесообразно предусмотреть в аналитическом учете. Поскольку в Плане счетов это не предусмотрено, то для этих целей можно воспользоваться прежней методикой учета во внешнеторговых объединениях: «Товары экспортные в пути в Российской Федерации», «Товары экспортные в пути за границей Российской Федерации» и т. д. [4,56]

Основой для бухгалтерского учета экспортных торговых операций является контракт с иностранным покупателем на продажу экспортных товаров. Исходя из контракта определяется, что является учетной товарной партией, на основании каких первичных документов производятся записи в бухгалтерских регистрах. За учетную товарную партию принимается, как правило, определенное количество однородного груза, отправленное в один адрес, по одному контракту, оформленное одним транспортным документом и отфактурованное одним счетом. Только в комплексе перечисленные признаки определяют товарную партию. При отправках эшелонами за учетную товарную партию может быть принят эшелон; при отправке товара трубопроводом — количество, например, газа или нефти, оформленное одной полной грузовой таможенной декларацией.

При отражении в учете экспортных товарных операций особое место занимают таможенные платежи. По экспорту при прохождении Российской таможни предусмотрены следующие таможенные платежи: экспортная пошлина, акциз, таможенный сбор за оформление, таможенный сбор за хранение.

Экспортная пошлина - это федеральный налог, устанавливаемый по товарным группам. Начисление этого налога отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. «Продажи», субсчет 5 «Экспортные пошлины»

К-т сч. « Расчеты по налогам и сборам», субсчет «По экспортной пошлине».

По экспортной пошлине на таможне можно получить отсрочку. За отсрочку предприятие уплачивает пени, что отражается в учете:

Д-т сч. «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «По экспортной пошлине».

Акциз таможенный предусмотрен при экспорте нефти, включая стабильный газовый конденсат, который засчитывается налоговыми органами.

Таможенный сбор за оформление установлен в размере 0,15% от таможенной стоимости. При этом, если товар по контракту продается за иностранную валюту, то таможенный сбор частично уплачивается в рублях и частично в иностранной валюте. В рублях установлена плата в размере 0,1% таможенной стоимости, пересчитанной в рубли, и в иностранной валюте — в размере 0,05% таможенной стоимости в иностранной валюте. Таможенные сборы за оформление и хранение являются расходами по реализации экспортных товаров и отражаются в бухгалтерском учете:

Д-т сч. «Расходы на продажу», субсчет «Расходы на продажу экспортных товаров»

К-т сч. «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с таможней».

В составе издержек по реализации экспортных товаров могут быть такие специфические расходы, как расходы по сертификации экспортных товаров, плата банку, как агенту валютного контроля по паспорту сделки экспортера, плата за квоты и лицензии.

Общая схема отражения в бухгалтерском учете экспорта товаров имеет следующий вид.

На основании отгрузочных документов (автомобильная накладная, железнодорожная накладная и т. п.) отражается отгрузка экспортных неакцизных товаров за пределы Российской Федерации в рублях в оценке в зависимости от учетной политики бухгалтерской записью:

Д-т сч. «Товары отгруженные», субсчет «Товары отгруженные на экспорт» /

К-т сч. «Товары»;

расходы по реализации экспортных товаров на сумму расходов без НДС -

Д-т сч. «Расходы на продажу», субсчет «Расходы на продажу экспортных товаров»

К-т сч. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

на сумму НДС в части расходов —

Д-т сч. «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «По экспортируемым товарам»

К-т сч. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

начисление и оплата экспортных пошлин на сумму пошлины —

Д-т сч. «Продажи», субсчет 5 «Экспортные пошлины»

К-т сч. «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «По экспортной пошлине» на сумму платежа -

Д-т сч. «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «По экспортной пошлине»

К-т сч. «Расчетные счета».

В соответствии с условиями контракта отражается передача права собственности иностранному покупателю на экспортный товар и признается в учете выручка от продажи экспортного товара. На сумму по контракту, пересчитанную в рубли по курсу ЦБ РФ, установленному на дату признания дохода в иностранной валюте будет оформлена бухгалтерская запись:

Д-т сч. «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты с иностранными покупателями в иностранной валюте»

К-т сч. «Продажи», субсчет 1 «Выручка».

До момента оплаты иностранным покупателем полученного товара сальдо в иностранной валюте по счету «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты с иностранными покупателями в иностранной валюте» подлежит ежемесячной переоценке в связи с изменением курса рубля к иностранной валюте с отражением по счету «Прочие доходы и расходы» курсовых разниц.

Экспортный товар отражается как проданный в рублях на стоимость отгруженных на экспорт товаров бухгалтерской записью:

Д-т сч. «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

К-т сч. «Товары отгруженные», субсчет «Товары, отгруженные на экспорт».

Списываются на счет реализации расходы, связанные с продажей экспортного товара. На сумму расходов оформляется бухгалтерская запись:

Д-т сч. «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж экспортных товаров»

К-т сч. «Расходы на продажу», субсчет «Расходы на продажу» \ Отражается зачисление валютной выручки, перечисленной Иностранным покупателем. На сумму инвалюты в пересчете в рубли по курсу ЦБ РФ, установленному на день зачисления инвалюты на транзитный валютный счет, делается бухгалтерская запись:

Д-т сч. «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет»

К-т сч. «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты с иностранными покупателями в иностранной валюте».

Одновременно отражается курсовая разница по счету в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы». Если на момент зачисления выручки на транзитный валютный счет на нем были денежные средства, то возможно возникновение и отражение курсовых разниц по счету «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет» в корреспонденции со счетом «Прочие доходы и расходы».

Отражается обязательная продажа части валютной выручки. На сумму списанной со счета иностранной валюты для обязательной продажи в пересчете в рубли по курсу ЦБ РФ, установленному на день списания валюты со счета, оформляется бухгалтерская запись:

Д-т сч. «Переводы в пути»

К-т сч. 52 «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет»;

на сумму зачисленной на текущий валютный счет оставшейся после обязательной продажи части валютной выручки в пересчете в рубли по курсу ЦБ РФ, установленному на дату зачисления иностранной валюты на текущий валютный счет —

Д-т сч. «Валютные счета», субсчет «Текущий валютный счет»

К-т сч. «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет».

Одновременно возможно возникновение и отражение курсовой разницы на субсчетах «Транзитный валютный счет» и «Текущий валютный счет» к счету 52 «Валютные счета» в корреспонденции со счетом «Прочие доходы и расходы». На сумму рублей, зачисленных после обязательной продажи иностранной валюты, делается бухгалтерская запись:

Д-т сч. «Расчетные счета»

К-т сч. «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

В сложившихся условиях государство начинает все активнее регулировать ВЭД в национальных интересах. Рыночной системе хозяйства в принципе больше соответствуют экономические инструменты регулирования ВЭД, прежде всего таможенные пошлины, налоги и т.д.

## Заключение

При многочисленных особенностях ведения внешнеторговых операций, бухгалтерский учет базируется на применении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н) и Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (с изменениями от 23 июля 1998 г.).

Бухгалтерский учет валютных ценностей и операций должен обеспечивать полную и объективную картину внешнеэкономической деятельности организации. Для этого, с одной стороны, необходимо приведение всех денежных измерителей к единой валюте, ибо систематизация, накопление и обобщение информации о фактах хозяйственной деятельности возможно лишь в едином измерителе. С другой стороны, предполагается наряду с использованием единой валюты ведение учета параллельно в реальной валюте расчетов и платежей, что позволяет контролировать и принимать решения по дебиторской и кредиторской задолженности.

## Список используемой литературы

1. О бухгалтерском учете; Федеральный закон от 21.11.96 г. №129 -ФЗ// Российская газета. 1996. 28 ноября, с последующими изменениями и дополнениями
2. Гражданский кодекс Российской федерации. Части 1 и П. - М.: Проспект, 2004.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч.П: Федеральный закон от 31.07.98 г. №146 - ФЗ// Финансовая Россия. 2003. №29-31.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Федеральный закон от 05.08.00 г. №117 - ФЗ //Финансовая Россия. 2005. № 30.
5. Макарьева В.И. Учёт в условиях рынка. - М.: Финансы и статистика, 2004.
6. Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учёт внешнеэкономической деятельности. - М.: Финансы и статистика, 2004.
7. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учёт. - М.: Инфра-М, 2002.
8. Кирьянова З.В. Внешнеэкономическая деятельность предприятия. - М.: Финансы и статистика,2000
9. Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. Принципы бухгалтерского учета - М.: Финансы и статистика, 2003.