Методика бухгалтерского учета различных видов внешнеэкономической деятельности

Содержание

1. Особенности учета импортных операций

2. Учет реимпортных операций

3. Учет операций по импорту материальных ценностей в бухгалтерии посреднической организации

## 1. Особенности учета импортных операций

Под импортом подразумевается ввоз товаров, 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.

Организация учета импортных операций зависит от условий контракта, характера содержания расчетов с иностранными поставщиками, как непосредственно между участниками сделки, так и через посредническую фирму.

При учете импортных операций необходимо соблюдать два принципа:

во-первых, импортируемые товары (под товарами понимают любые материальные ценности) должны быть поставлены на учет с момента перехода права собственности на них к импортеру;

во-вторых, должна быть правильно сформирована внешнеторговая себестоимость импортного товара, т.е. его покупная стоимость. Она складывается из контрактной стоимости, таможенных платежей, транспортных и прочих расходов по закупке. Причем формировать фактическую стоимость импортных товаров нужно на счетах бухгалтерского учета, а не расчетным путем. Все элементы, составляющие фактическую стоимость импортного товара, заносятся на специальный счет, предназначенный для формирования этой стоимости. И только после того, как определится фактическая стоимость импортного товара, он списывается на соответствующий счет, предназначенный для его учета.

Первой составляющей частью стоимости импортного товара является контрактная стоимость. В нее в зависимости от базиса поставки входит определенная часть накладных расходов, оплачиваемых иностранным поставщиком, но возмещаемых ему импортером в цене товара.

Контрактная стоимость товара проставляется в счете-фактуре, который вместе с другими товарораспорядительными и товароотгрузочными документами экспортер предъявляет импортеру для оплаты.

Получив счет-фактуру, импортер после надлежащей проверки документов акцептует его и на момент перехода права собственности к нему на импортируемый товар ставит этот товар на учет.

Если поставщик выписывает счет покупателю на каждую транспортируемую партию, то за учетную партию принимается партия, оформленная одним счетом.

Продукция, поступившая по импорту, отражается в учете по фактурной стоимости, которая, согласно контракту, включает в стоимость товара и стоимость упаковки.

Товары оцениваются по стоимости их приобретения.

Учетная стоимость приобретаемых товаров определяется следующим образом:

УС = ОФС + ТП + ТсиП + ТР,

где УС - учетная стоимость приобретаемых товаров;

ОФС - общая фактурная стоимость товаров;

ТП - таможенная пошлина;

ТсиП - таможенные сборы и процедуры;

ТР - транспортные расходы.

Синтетический учет импортных товаров ведется на счете 41 "Товары", в разрезе специальных субсчетов по местам нахождения (за границей, в пути), странам, товарам, учетным партиям.

Субсчет 41-6 "Импортные товары" не дает информации о конкретном местонахождении импортируемого товара, что крайне важно для контрольных функций. Именно в целях контроля за движением товара желательно показывать в учете местонахождение товара на определенных отрезках пути от поставщика к получателю. В качестве таких отрезков пути можно выделить следующие:

а) нахождение товара в пути за границей;

б) склад за границей, если товар по каким-либо причинам помещен туда (например, на переработку или вовремя не зафрахтован тоннаж);

в) порт или железнодорожный пограничный пункт Российской Федерации;

г) нахождение в пути на территории Российской Федерации.

Для этого от счета 41 "Товары" образуются субсчета второго порядка (ряда) с четырьмя цифрами в коде и соответствующими названиями:

41-31 - "Товары импортные в пути за границей";

41-32 - "Импортные товары на складах и в переработке за границей";

41-33 - "Импортные товары в портах и на складах СНГ, железнодорожных пограничных пунктах РФ";

41-34 - "Импортные товары в пути в СНГ";

41-35 - "Импортные товары по прямым поставкам";

41-43 - "Товары импортные в пути в РФ".

Синтетический учет расчетов за товары по импорту ведется на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", к которому открываются следующие субсчета:

60-1 - "Расчеты с поставщиками СНГ экспортных товаров, работ, услуг";

60-11 - "Расчеты с поставщиками по акцептованным счетам";

60-12 - "Расчеты с поставщиками по неотфактурованным поставкам";

60-13 - "Векселя (тратты), выданные в иностранной валюте";

60-2 - "Расчеты с иностранными поставщиками товаров и услуг";

60-21 - "Расчеты с иностранными поставщиками по акцептованным счетам";

60-22 - "Расчеты с иностранными поставщиками по неотфактурованным поставкам";

60-23 - "Расчеты с иностранными поставщиками по гарантийным суммам";

60-24 - "Расчеты с иностранными поставщиками по поставкам в счет специальных соглашений";

60-25 - "Расчеты с иностранными поставщиками по коммерческому кредиту";

60-26 - "Векселя (тратты), выданные в иностранной валюте1'.

Если право собственности на импортируемые товары переходит к импортеру в момент нахождения товаров в пути, то в бухгалтерском учете делается запись:

Дт 41-31 "Товары, импортируемые в пути за границей",

Кт 60-2 "Расчеты с иностранными поставщиками".

Пересчет иностранной валюты в рубли должен быть произведен по курсу Банка России, действующему на дату совершения операции. Следовательно, дальнейшая переоценка их в связи с изменением курса не производится. Эту дату следует указывать в контракте, поскольку нет нормы международного права по этому вопросу, а действует международная практика, по которой моментом перехода права собственности считается исполнение продавцом своих обязательств по поставке товара.

При поступлении импортируемого товара на склад за границей оформляется бухгалтерская запись:

Дт 41-32, Кт 41-31.

По прибытии импортируемого товара в порт или на пограничный ж/д пункт Российской Федерации производится запись:

Дт 41-33, Кт 41-32,а если товар на склад за границей не помещался, то:

Дт 41-33, Кт 41-31,После отгрузки импортируемого товара из порта пограничного ж/д пункта в адрес получателя делается запись:

Дт 41-34, Кт 41-33.

Закупка импортных товаров связана с определенными расходами, которые называются накладными расходами по импорту. К ним относятся: транспортировка, погрузо-разгрузочные работы, перевалка, хранение, страхование и др. Та часть этих расходов, которая по базисным условиям поставки не включается в контрактную стоимость товара, оплачивается импортером отдельно.

Накладные расходы по импорту отражаются в учете на субсчетах счета 44 "Расходы на продажу": отдельный субсчет для накладных расходов в иностранной валюте (код 44-6) и отдельный субсчет для накладных расходов в рублях (код 44-7). Они собираются по дебету этих субсчетов или при оплате (тогда в корреспонденции со счетами 51 и 52), или при начислении в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами". Накладные расходы по импорту отражаются в учете следующим образом:

Дт 44-7, Кт 51.

Сумма накладных расходов будет второй составляющей частью фактической стоимости импортного товара.

Третий элемент фактической стоимости импортных товаров - это платежи на таможне: акцизы, пошлины, сборы.

При ввозе на территорию Российской Федерации подакцизных товаров порядок их обложения *акцизами* устанавливается законодательством РФ.

При исчислении акцизов применяется курс Банка России на дату принятия грузовой таможенной декларации.

*Пошлины* исчисляются по ставкам, устанавливаемым Правительством РФ. Они являются едиными для всех лиц, но применяются дифференцированно, в зависимости от страны происхождения товара.

Ставки ввозных пошлин устанавливаются в процентах к таможенной стоимости (адвалорные), в установленном размере за единицу товара (специфические) или могут сочетать оба вида (комбинированные).

Исчисление суммы пошлины по адвалорной ставке производится в той же валюте, в которой определена таможенная стоимость товара, по формуле

П = Ст х Сип,

где П - размер ввозной таможенной пошлины;

Ст - таможенная стоимость товара;

Сип - ставка ввозной таможенной пошлины в процентах к таможенной стоимости товара (берется в зависимости от страны происхождения товара).

Пошлины могут уплачиваться как в рублях, так и в определенных иностранных валютах.

*Сборы за таможенное оформление* начисляются в соответствии с постановлением Правительства РФ № 863 от 28 декабря 2004 г. "О ставках таможенных сборов за таможенное оформление товаров". Установлены следующие ставки:

500 руб. - за таможенное оформление товаров, таможенная стоимость которых не превышает 200 тыс. руб. включительно;

тыс. руб. - за таможенное оформление товаров, таможенная стоимость которых составляет 200 тыс. руб.1 коп. и более, но не превышает 450 тыс. руб. включительно;

тыс. руб. - за таможенное оформление товаров, таможенная стоимость которых составляет 450 тыс. руб.1 коп. и более, но не превышает 1200 тыс. руб. включительно;

5,5 тыс. руб. - за таможенное оформление товаров, таможенная стоимость которых составляет 1200 тыс. руб.1 коп. и более, но не превышает 2500 тыс. руб. включительно;

7,5 тыс. руб. - за таможенное оформление товаров, таможенная стоимость которых составляет 2500 тыс. руб.1 коп. и более, но не превышает 5000 тыс. руб. включительно;

20 тыс. руб. - за таможенное оформление товаров, таможенная стоимость которых составляет 5000 тыс. руб.1 коп. и более, но не превышает 10 000 тыс. руб. включительно;

50 тыс. руб. - за таможенное оформление товаров, таможенная стоимость которых составляет 10 000 тыс. руб.1 коп. и более, но не превышает 30 000 тыс. руб. включительно; 100 тыс. руб. - за таможенное оформление товаров, таможенная стоимость которых составляет 30 000 тыс. руб.1 коп. и более.

Новые установленные таможенные сборы за таможенное оформление товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ в качестве товаров более удобны, как для таможенных служб, так и для организаций-импортеров.

Формирование импортной стоимости и ее отражение в учете не для всех видов материальных ценностей ведется одинаково. На сегодняшний день по данному вопросу среди экономистов сложились разные точки зрения, особенно в части отражения затрат, формирующих импортную себестоимость материальных ценностей.

Все эти варианты предполагают учитывать формирование импортной себестоимости на специальных субсчетах синтетических счетов (41, 10, 15), предназначенных в счетном плане для других стратегических целей. Их приспособление для учета формирования импортной себестоимости, особенно при большом ассортименте и объемных импортных поставках, иногда затрудняет учет.

Для более рационального учета формирования импортной стоимости товаров целесообразно использовать счет 17, назвав его "Формирование импортной себестоимости материальных ценностей", к которому можно открывать субсчета первого и второго порядка, в зависимости от необходимости: "Формирование импортной себестоимости сырья, материалов", "Формирование импортной себестоимости товаров", "Формирование импортной себестоимости оборудования" и т.д.

При этом варианте накладные расходы, связанные с импортом, в рублях и иностранной валюте можно транзитом относить на соответствующий субсчет счета 17 без использования счета 44 "Расходы на продажу".

Согласно действующему законодательству исчисление покупной стоимости импортных товаров производится исходя из их цены, предусмотренной в контракте, таможенных платежей, транспортных расходов и прочих расходов по закупке и транспортировке. На состав и величину этих расходов наиболее существенное влияние оказывают следующие моменты:

*1. Определение момента перехода права собственности на импортные товары от продавца к покупателю.*

Как уже говорилось, в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" приобретаемые по импорту товары отражаются в учете у импортера именно на дату перехода права собственности.

Покупатель (импортер) может указать в контракте любой удобный с его точки зрения момент передачи права собственности, например, при отгрузке товаров перевозчику, оплате импортных товаров, пересечении товарами границы Российской Федерации и т.д. Но в мировой практике передача права собственности фиксируется обычно в момент перехода от продавца к покупателю риска случайной гибели или утраты товаров.

В специальном издании Международной Торговой Палаты - международных правилах по толкованию торговых терминов "Инкотермс" - сформулированы базисные условия поставок, которые и определяют, когда риски переходят от продавца к покупателю. Если в контракте не оговорено, с какого момента у покупателя возникает право собственности, но указано условие поставки "Инкотермса", то право собственности переходит одновременно с риском случайной гибели или утраты товаров.

Несколько подробнее рассмотрим базисные условия поставки товаров.

В рыночных условиях формирование цены при осуществлении экспортно-импортных операций имеет большое значение, поскольку оказывает влияние не только на размер финансовых результатов этих операций, но и на экономическую эффективность внутреннего производства тех или иных товаров.

При определении контрактной цены следует исходить из того, что в международной торговле используется комплекс цен в зависимости от различных особенностей купли-продажи товаров. Она устанавливается в денежных единицах валют соответствующих стран.

Во внешней торговле применяются следующие виды цен:

*Базисная -* устанавливается на товар, имеющий заранее обусловленный стандарт качества, возможные отклонения от него оговариваются в контракте системой скидок и накидок.

*Фактурная -* определяемая условиями поставки, четко сформулированными в контракте.

*Мировая -* по сырьевым товарам определяется уровень цен стран-экспортеров или стран-импортеров, по другим - ценами международных бирж или аукционов; по готовым изделиям - ценами товаров ведущих фирм мира, специализирующихся на производстве и экспорте продукции данного вида. На уровень подобных цен оказывают сильное влияние такие условия, как условия платежа в свободно конвертируемой валюте по той или иной поставке товара или отсутствие подобных условий.

*Монопольная -* размер ее в зависимости от конъюнктуры рынка может быть выше или ниже цены производства, но общей тенденцией при этом является то, что фирмы на свою продукцию стремятся установить монопольно высокие цены, а на продукцию, приобретаемую у других фирм, - более низкие.

*Номинальная -* публикуемая в прейскурантах, справочниках и биржевых котировках; чаще всего такая цена является ориентиром при заключении контракта.

*Оптовая -* устанавливается на товар, поставляемый крупными партиями предприятиям.

*Справочная -* обычно отражает уровень фактически заключенных сделок за какой-то короткий отрезок времени (неделя, месяц); используется в переговорах на предмет заключения контракта в качестве первоначальной (исходной) цены (чаще всего применяется при заключении сделок на срочную продажу небольшими партиями).

2. Распределение *между продавцом и покупателем затрат по доставке и таможенной* очистке *товаров.*

Состав затрат по доставке товаров до места назначения у продавца и покупателя также определяется условиями поставок "Инкотермса1', в которых подробно описаны обязанности каждого участника сделки по оплате тех или иных расходов. Если в пути возникают непредвиденные расходы, то их оплачивает та сторона, которая несет риск случайной гибели товаров.

Включение у покупателя в состав импортной стоимости расходов по поставке, которые, согласно условиям "Инкотермса", обязан оплатить продавец, приведет к завышению импортной стоимости товаров, а следовательно, к уменьшению финансовых результатов при их реализации и к занижению налогооблагаемой прибыли.

Необходимо отметить, что в соответствии с российским законодательством расходы, связанные с имуществом, несет его собственник. Поэтому при заключении договора о купле-продаже следует избегать таких условий, когда риск случайной гибели товаров несет покупатель, а право собственности принадлежит продавцу. В этом сл>чае покупатель, не буду чи собственником товара, вынужден оплачивать расходы по его доставке

Поэтому целесообразно зафиксировать в договоре переход права собственности в момент перехода рисков случайной гибели или утраты товаров.

Согласно редакции "Инкотермс", все термины, определяющие базисные условия поставок, разделены на четыре категории таким образом, что каждый последующий термин предусматривает увеличение обязанностей продавца.

Первая группа представлена одним термином Е = EXW (франко-завод), согласно которому, продавец передает товары в своих помещениях, т.е. непосредственно с предприятия, со склада и т.д.

Термины второй группы F-FCA, FAS, FOB (франко-перевозчик) обозначают, что продавец обязуется предоставить товар в распоряжение перевозчика, указанного покупателем.

Согласно терминам третьей группы C-CFR, CIF, CIP (стоимость и фрахт) продавец обязуется оплатить перевозку товаров, но не принимает на себя риск случайной гибели или повреждения товаров во время их нахождения в пути.

Термины четвертой группы D-DAF, DES, DEQ, DDU, DDP (поставка до границы) возлагают на продавца обязанность по оплате перевозки, а также риск случайной гибели товаров до момента их прибытия в оговоренный пункт и мес-1то на границе страны назначения.

Организации, желающие использовать указанные условия поставок, должны в контракте сделать ссылку на положение "Инкотермса", указать обязанности импортера по доставке товаров, согласно термину "Инкотермс", и расходы, которые могут иметь место после перехода рисков на импортера.

Термин "Инкотермс", оговоренный сторонами в контракте, не определяет состав этих расходов, а лишь устанавливает, что с момента перехода риска случайной гибели такие расходы несет покупатель.

Следует отметить, что обычно таможенную очистку ввозимых товаров осуществляет импортер. Однако согласно "Ин-котермсу" EXW (с завода) и FAS (свободно вдоль борта судна) таможенную очистку товаров в стране продавца осуществляет импортер, а согласно терминам DEQ (поставки с пристани) и DDP (поставка с оплатой пошлины) иностранный продавец берет на себя расходы по таможенной очистке товаров, ввозимых в Российскую Федерацию. При заключении договора на условиях EXW и FAS импортер должен убедиться в том, что он сможет обеспечить выполнение экспортных процедур, в противном случае должен применяться термин FCA (франко-перевозчик).

Если в контракте указаны термины DEQ или DDP, то иностранный продавец для осуществления импортных процедур может привлечь таможенного брокера. Если продавец не в состоянии обеспечить таможенную очистку импортных товаров, то в контракте следует применять термины DDU (поставка без оплаты пошлины) и DES (поставка с судна).

Исходя из вышесказанного, рассмотрим более подробно некоторые вопросы формирования и учета стоимости импортных товаров на примере операций, осуществляемых торговой формой "Сапфир" на основе правил "Инкотермса".

*Пример 1.* Торговое предприятие АОО "Сапфир" приобрело товары на сумму 40 тыс. долл. США на условиях DAF (франко-граница - пункт расположения пограничной таможни). В доказательство поставки товара до границы продавец представил железнодорожную накладную. Право собственности и риск случайной гибели товаров переходит одновременно, что оговорено в заключенном между сторонами контракте. От пункта пограничной таможни до пункта назначения (г. Москва) заключен договор перевозки с российской автотранспортной организацией "Автопрогресс".

В учете у импортера АОО "Сапфир" могут быть следующие записи:

Дт 15 "Формирование импортной себестоимости материальных ценностей", Кт 60 - 1240000 руб. оприходованы товары при прибытии в пункт пограничной таможни (курс 31,00 руб. за 1 долл. США);

Дт 15, Кт 76 - 695 руб. - начислены таможенные сборы, согласно грузовой таможенной декларации (ГТД);

Дт 15, Кт 68 - 46320 руб. - начислена таможенная пошлина (по адвалорной ставке) согласно ГТД; Дт 19, Кт 68

Дт 68, Кт 51 - 231662 руб. - (1 240 000 руб. + 695 руб. + + 46 320 руб) х 18/100 = 231 662 - уплачен НДС на таможне согласно ГТД;

Дт 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кт 19 - 231 662 руб. - НДС, уплаченный на таможне, принят к зачету;

Дт 15, Кт 76 - 30 000 руб. - отражена задолженность перед транспортной организацией "Автопрогресс" по доставке товаров до Москвы на основе счета и автонакладной;

Дт 19, Кт 76 - 5400 руб. - начислен НДС согласно счету транспортной организации (по ставке 18%);

Дт 41-3, Кт 15 - 1 317 015 руб. - оприходованы товары по покупной импортной стоимости, сформированной с учетом контрактной стоимости, таможенных сборов и платежей, связанных с доставкой товара и его таможенным оформлением;

Дт 76, Кт 51 - 36 000 руб. - оплачен счет транспортной организации;

Дт 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кт 19 - 5400 руб. - списан к зачету НДС, согласно счету транспортной организации "Автопрогресс".

*Пример* 2. АОО "Сапфир", место нахождения которого г. Москва, заключило контракт купли-продажи товара на сумму 10 000 долл. США с немецкой фирмой "ESTEE LAUDER" на условиях поставки СРТ-Варшава (перевозка оплачена до Варшавы). В качестве доказательства оплаты перевозки продавец представил железнодорожную накладную. Право собственности, оговоренное в контракте, переходит одновременно с риском случайной гибели товара.

В учете импортера по проведению данной операции были сделаны следующие записи:

Дт 15, Кт 60 - 318 000 руб. - оприходован товар на дату отметки в железнодорожной накладной о получении товара для перевозки (по курсу - 31,80 руб. за 1 долл. США).

Для транспортировки товара от г. Варшавы до г. Москвы АОО "Сапфир" заключило договор с российской железной дорогой. В г. Варшаве возникли расходы по перевалке товаров:

Дт 15, Кт 76 - 31 640 руб. - акцептован счет (инвойс, входящий в покупную цену импортного товара) железнодорожной станции в г. Варшаве за перевалку товаров;

Дт 76, Кт 52 - 31 640 руб. - счет (инвойс) оплачен;

Дт 15, Кт 76 - 127 280 руб. - на основе счета и железнодорожной накладной отражена задолженность перед российским перевозчиком (4000 долл., курс - 31,82 руб. за 1 долл. США).

В нашем примере стоимость транспортных услуг, оказанных российской транспортной организацией, не включает НДС.

Дт 76, Кт 52 - 127 280 руб. - счет российского перевозчика оплачен;

Дт 15, Кт 76 - 760 руб. - начислены таможенные сборы согласно ГТД;

Дт 15, Кт 68 - 50 548 руб. - начислена таможенная пошлина согласно ГТД (по адвалорной ставке);

Дт 76, Кт 51 - 760 руб. - уплачены таможенные сборы;

Дт 68, Кт 51 - 50 548 - уплачена таможенная пошлина;

Дт 19, Кт 51 - 66 475 руб. - оплачен НДС на таможне согласно ГТД (в размере 18%);

Дт 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кт 19 - 66 475 руб. - НДС принят к зачету;

Дт 41, Кт 15 - 528 228 руб. - оприходованы товары по покупной импортной стоимости.

*Пример 3.* Согласно договору купли-продажи приобретено фирмой "Сапфир" товаров на сумму 30 000 долл. США у иностранной фирмы "Activision" на условиях FCA - иностранный аэропорт (франко-перевозчик - иностранный аэропорт). Поставщик обязался передать товар в иностранном аэропорту на грузовой лайнер компании "Аэрофлот". Право собственности переходит к импортеру на момент оформления ГТД. Одна половина стоимости товаров была оплачена в течение 7 дней после подписания контракта, вторая - в течение 7 дней с момента перехода права собственности, что оговорено в контракте. В учете у фирмы-импортера были сделаны следующие записи:

Дт 60-3, Кт 52 - 465 000 руб. - перечислено авансом (предоплата 50% стоимости товара) иностранному поставщику (15 000 долл. курс 31,00 руб. за 1 долл. США);

Дт 97, Кт 52 - 288 000 руб. - на основе счета и авианакладной российского перевозчика оплачена доставка товара (9000 USD, курс - 32,00 руб. за 1 долл. США).

Расходы по доставке до принятия товаров к учету можно классифицировать как расходы, произведенные в текущем периоде, но относящиеся к будущему периоду, и отражать их на счете 97 "Расходы будущих периодов", так как товар на момент оплаты данных расходов еще не оприходован [и не является собственностью импортера в полном объеме.

Дт 15, Кт 60 - 961 500 руб. - оприходован товар на дату оформления ГТД - по истечении 7 дней со дня предоплаты (30 000 долл., курс - 32,05 руб. за 1 долл. США);

Дт 15, Кт 97 - 288 000 000 руб. - расходы по доставке включены в стоимость товара.

Таким образом, транспортные расходы, произведенные до перехода права собственности, включены в покупную стоимость импортных товаров. Однако в связи с отсутствием соответствующих разъяснений Госналогслужбы России по этому вопросу указанные суммы могут быть не приняты при расчете налогооблагаемой прибыли от реализации импортных товаров;

Дт 15, Кт 76 - 1874 руб. - начислены таможенные сборы согласно ГТД;

Дт 15, Кт 68 - 124 486 руб. - начислена таможенная пошлина (по адвалорной ставке) согласно ГТД;

Дт 76, Кт 51 - 1874 руб. - уплачены таможенные сборы;

Дт 68, Кт 51 - 124 486 руб. - уплачена таможенная пошлина;

Дт 19, Кт 51 - 273 172 руб. - оплачен НДС на таможне согласно ГТД {по ставке 18%);

Дт 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кт 19 - 273 172 руб. - НДС принят к зачету;

Дт 41, Кт 15 - 1 375 860 руб. - оприходован товар по покупной импортной стоимости;

Дт 60-3, Кт 91 - 750 руб. - выявлена курсовая разница по авансу, выданному в иностранной валюте (15 000 долл., курс - {32,05 - 32,00) руб. за 1 долл. США);

Дт 60, Кт 60-3 - 480 750 руб. - зачтен ранее выданный аванс (с учетом изменения курса доллара (32,05), котируемого на дату оприходования товара импортером);

Дт 60, Кт 52 - 480 750 руб. - погашена задолженность перед иностранным поставщиком (15 000 долл., курс - 32,05 руб. за 1 долл. США).

## 2. Учет реимпортных операций

В случаях, когда в Россию ввозятся в установленные сроки товары, ранее вывезенные с ее территории в соответствии с таможенным режимом экспорта, то такой ввоз называется *реимпортом,* т.е. это только обратный ввоз ранее вывозимых товаров. Поэтому эти товары ввозятся на территорию России без взимания таможенных пошлин, налогов и без применения мер экономической политики. Такие ситуации бывают, когда:

а) возвращаются из-за границы ранее поставленные туда товары с целью реализации их через иностранные фирмы-комиссионеры;

б) возвращаются товары, не проданные на аукционах;

в) возврат товаров вызван отказом покупателей по каким-либо причинам.

В бухгалтерском учете отражают реимпортные операции исходя из условий контрактов и хозяйственного смысла этих операций: первоначально товар вывозится из России на экспорт, затем ввозится как импортный товар.

Например, в учете российской фирмы отгруженная по контракту с иностранной фирмой экспортная партия товара отражается так:

Дт 45-1 - товары отгруженные экспортные,

Кт 43-1 - готовая экспортная продукция.

(По фактической производственной себестоимости фирмы-производителя или по цене приобретения в организации, закупившей этот товар на внутреннем рынке России)

При оплате накладных расходов делается запись:

Дт 44-1 - накладные расходы в рублях,

Кт 51 - расчетные счета.

В связи с отказом покупателя принять товар по его прибытии в пункт назначения товар помещен на склад за границей или на склад консигнатора иностранной фирмы-комиссионера. В бухгалтерии делается запись:

Дт 45-16 - экспортные товары на складах за границей

Кт 45-1 - экспортные товары отгруженные.

Принято решение о возврате товара в связи с невозможностью реализации его за границей; товар переводится в разряд реимпортных и отражается в учете:

Дт 41-3 - импортные товары в пути,

Кт 45-16 - экспортные товары на складах за границей.

Следует обратить внимание на то, что в отличие от импортного реимпортный товар не имеет контрактной стоимости, а поэтому на него переносится контрактная стоимость экспортного товара. А так как экспортный товар отражается на счетах и значится в балансе по себестоимости, то и реимпортные товары после возвращения целесообразно отражать в учете и балансе в этой же сумме.

В таких случаях экспортный контракт может аннулироваться, а может и пролонгироваться, и тогда по нему производится повторная поставка в новые сроки согласно дополнения к контракту.

По прибытии товара в Россию он приходуется на склад путем оформления:

Дт 41, 10, 07, Кт 41-3 (по себестоимости).

Нужно также учесть, что расходы, связанные с помещением товара на склад за рубежом или с его возвратом в Россию, таможенные платежи относятся на:

Дт 44-6 - накладные расходы по экспорту в иностранной валюте,

Дт 44-8 - накладные расходы по реимпорту в иностранной валюте,

Кт 52 - "Валютные счета".

(Уплаченные пошлины при вывозе товара могут быть возвращены в установленном порядке)

В такой ситуации возникает вопрос, куда списывать накладные расходы по экспорту и по реимпорту.

У практиков и ученых по этому вопросу существуют различные точки зрения.

Так, экономист Н.Т. Шалашова считает, что при соответствующем документальном обосновании накладные расходы по экспорту и реимпорту можно списывать на убытки как затраты по аннулированным производственным заказам.

По мнению д. э. н., проф. Бархатова А.П., такие расходы (потери) правомерно относить на субсчета 76-2 "Расчеты по претензиям" с последующим выявлением причин отказа покупателя и виновных лиц, допустивших это, что позволит проанализировать обоснованность принятия решения об экспорте товара и грамотном согласовании при подписании контракта.

## 3. Учет операций по импорту материальных ценностей в бухгалтерии посреднической организации

Бухгалтерский учет импортных операций у посредника зависит от формы как участия в расчетах, так и без участия в расчетах с поставкой ценностей транзитом.

В случае оформления договора сделки по поставке ценностей транзитом с участием посредника в расчетах учет осуществляется по методике торговых организаций с отражением реализации организации-посредника без перехода к ней права собственности на товар. Делаются следующие записи:

Дт 52, Кт 62 - при получении валютных средств с перерасчетом в рубли по курсу Банка России на эту дату;

Дт 90, Кт 60 - акцептованы счета поставщика по контрактной стоимости с пересчетом в рубли по курсу Банка России на эту дату;

Дт 60, Кт 52 - при оплате счета поставщика;

Дт 44, Кт 68 - при отражении задолженности по таможенным платежам с пересчетом в рубли по курсу Банка России на дату предъявления грузовой таможенной декларации к оформлению;

Дт 68, Кт 52 - при оплате таможенных платежей с пересчетом в рубли по курсу ЦБ РФ на эту дату;

Дт 44, Кт 52 - при оплате накладных расходов в иностранной валюте;

Дт 62, Кт 90-1 - при предъявлении счета к оплате с пересчетом в рубли по курсу Банка России на эту дату с закрытием расчетов;

Дт 90 - отражены расходы по реализации,

Кт 68 - отражена задолженность по НДС,

Кт 44 - зачтена сумма накладных расходов и таможенных платежей,

Дт 76, Кт 90 - отражена сумма комиссии с пересчетом в рубли по курсу Банка России на дату выполнения контракта;

Дт 90, Кт 68 - отражена задолженность по НДС от суммы комиссии;

Дт 68, Кт 52 - уплачен НДС;

Дт 90-9, Кт 99 - отражен финансовый результат у посредника;

В случаях отражения импортных операций без участия в расчетах бухгалтерии учет реализации товаров транзитом можно вести в следующем порядке:

Дт 52 "Валютный счет", Кт 90-1 - при отражении доходов в размере комиссии с пересчетом в рубли по курсу Банка России на дату получения средств;

Дт 90, Кт 68 - отражена задолженность по НДС с пересчетом в рубли по курсу Банка России на дату получения средств;

Дт 68, Кт 52 - погашена задолженность с пересчетом в рубли по курсу Банка России на эту дату;

Дт 91 (68), Кт 68 (91) - отражена курсовая разница по расчетам;

Дт 90-9, Кт 99 - отражен финансовый результат.