БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВНЕШНЕТОРГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ



ПЛАН

- Нормативно правовое регулирование бухгалтерского учета внешнеторговых операций
- Учет экспортных операций. Учет реэкспортных операций.
- учет импортных операций. Учет реим

2. УЧЕТ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

- ЭКСПОРТ это таможенный режим, при котором организация вывозит товары за пределы России без обязательства об их ввозе обратно.
- Экспортная поставка оформляется контрактом, содержащим права, обязанности и ответственность сторон по сделке: предмет договора; определение сторон; цена товара (работ, услуг); общая сумма контракта; вид, качество и сроки поставки товара; условия платежа и форма расчетов; упаковка и маркировка товара; гарантия продавца; штрафные санкции при нарушении условий контракта; возмещение убытка; страхование; обстоятельства непреодолимой силы и др.
- Основными документами по экспорту товаров, кроме контракта на поставку товаров являются: паспорт сделки; досье; ведомость банковского контроля; грузовая таможенная декларация; учетные карточки таможенно банковского контроля; счета фактуры (или инвойс); товарно транспортные накладные и др.
- Паспорт сделки составляется организацией экспортером в двух экземплярах и передается для проверки и подписания в уполномоченный банк.
- В паспорте указывается информация, необходимая банку для осуществления валютного контроля за поступлением выручки по соответствующему контракту.
- После подписания банком один экземпляр паспорта возвращается организации.
- Паспорт оформляется только в случае, если сумма контракта равна или превышает

- По каждому паспорту сделки банк формирует отдельное досье, в которое помещаются оригинал паспорта сделки, копии контракта, копии разрешений, представленных экспортером в банк, копии межбанковских сообщений, подтверждающих поступление в пользу экспортера денежных средств по контракту.
- Ведомость межбанковского контроля содержит сведения об операциях по контракту, подписывается ответственным лицом банка и заверяется печатью банка.
- В соответствии со ст. 123 Таможенного кодекса РФ при перемещении товаров через таможенную границу они подлежат декларированию таможенным органам.
- Декларирование товаров согласно ст. 124 Таможенного кодекса РФ может производиться путем заявления в декларации товаров самим декларантом или таможенным брокером (представителем), причем перечень сведений, подлежащих указанию в таможенной декларации, ограничивается только теми сведениями, которые необходимы для целей исчисления и взимания таможенных платежей, формирования таможенной статистики и применения таможенного законодательства.
- Форма таможенной декларации устанавливается Государственным таможенным комитетом РФ.
- Копия паспорта сделки вместе с грузовой таможенной декларацией направляется организацией в таможню до предъявления товара к таможенному оформлению.
- При поступлении экспортного товара таможня сверяет данные паспорта сделки и таможенной декларации и ставит на них личную номерную печать.
- Копию таможенной декларации передают экспортеру.

- В течение 15 дней с даты принятия решения о выпуске товара из таможни копию таможенной декларации передают в уполномоченный банк.
- Ведомость межбанковского контроля содержит сведения об операциях по контракту, подписывается ответственным лицом банка и заверяется печатью банка.
- На основании данных таможенных деклараций, поступающих от таможни, государственный таможенный орган составляет учетные карточки таможенно банковского контроля, содержащие сведения по произведенным отгрузкам экспортных товаров, а также о поступлении выручки.
- Эти карточки в течение 30 календарных дней, следующих за датой принятия решения о выпуске товаров, направляются в соответствующие банки.
- □ В соответствии со ст. 131 Таможенного кодекса РФ в таможенные органы представляются также и следующие документы:
- договоры международной купли продажи или другие виды договоров, заключенных при совершении внешнеэкономической сделки;
- имеющиеся в распоряжении декларанта коммерческие документы;
- транспортные (перевозочные) документы;

- разрешения, лицензии, сертификаты и (или) др. документы, подтверждающие соблюдение ограничений, установленных в соответствии с законодательством РФ о государственном регулировании внешнеторговой деятельности;
- документы, подтверждающие происхождение товаров (в случаях, предусмотренных ст. 37 Кодекса);
- платежные и расчетные документы;
- документы, подтверждающие сведения о декларанте;
- документы, подтверждающие право декларанта на получение льгот по уплате таможенных платежей, на не применение к товарам запретов и ограничений, установленных законодательством РФ, или на уменьшение налоговой базы.
- В соответствии с п. 2 ст. 166 Таможенного кодекса РФ при экспорте товаров производится освобождение от уплаты, возврат или возмещение внутренних налогов, в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах.
- В соответствии с п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ при продаже товаров (работ, услуг) на экспорт налогообложение производится по ставке 0 процентов, при условии представления в налоговые органы пакета документов, подтверждающих экспорт, в течение 180 дней с даты отгрузки товаров на экспорт.

- В составе пакета документов представляются:
- тоставку товара за пределы таможенной территории РФ;
- декларация товаров (или копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и пограничного таможенного органа (российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории РФ);
- копии транспортных, товаросопроводительных и (или) других документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ.
- Если по истечении 180 календарных дней с даты выпуска товаров на экспорт региональными таможенными органами организация экспортер не сможет собрать и представить в налоговую инспекцию вышеуказанные документы, она обязана исчислить НДС с осуществленной экспортной операции по ставкам 10 или 18 процентов, в зависимости от того, какая ставка НДС должна применяться к вывезенным на экспорт товарам согласно п. 2 и 3 ст. 164 Налогового кодекса РФ.
- Бухгалтерский учет экспортных операций ведется на основе Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного Минфином РФ от 31.10.2000 № 94н.

В бухгалтерском учете организации на 181-й день формируется запись:

Дебет 68 субсчет «НДС возмещению» Кредит 68 субсче «НДС к начислению» -		начислен НДС, подлежащий уплате на 181 – й день	
Дебет 68 субсчет «НДС к начислению» Кредит 51 -		с расчетного счета перечислен НДС на 181 – й день	

- Кроме того, организация должна подать уточненную декларацию за тот месяц, в котором была произведена отгрузка данных товаров на экспорт.
- Повторное представление документов, подтверждающих экспорт, может быть произведено организацией в течение трех лет с даты отгрузки товаров на экспорт.
- Если налоговыми органами будет принято решение о возврате НДС, то в учете организации формируется запись:

Дебет 51 Кредит 68 субсчет «НДС к возмещению» – на расчетный счет зачислена сумма возврата НДС по экспортному контракту.

Если налоговыми органами будет отказано в возмещении НДС, в учете организации отражается запись:

Дебет 91 субсчет «Прочие расходы» Кредит 68 субсчет «НДС к возмещению» – списана сумма возмещаемого НДС по экспортному контракту.

- Бухгалтерский учет экспортных операций ведется на основе Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного Минфином РФ от 31.10.2000 № 94н.
- Особенностью учета экспортных операций является специальная учетная единица, называемая *товарной партией*.
- Товарная партия это любое количество товаров, отгруженных по одному контракту и оформленных одним транспортным или складским документом в зависимости от местонахождения товаров (например, железнодорожная накладная, приемный акт склада таможни и пр.).
- Учетная партия, как правило, не подлежит дроблению.

- Синтетический учет отгруженных на экспорт товаров осуществляется или на счете 45 «Товары отгруженные», или на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».
- Счет 45 используется для учета отгруженной продукции в случаях, когда договором поставки обусловлен отличный от общего порядка момент перехода права владения, пользования или распоряжения отгруженной продукцией и риска ее случайной гибели на пути от организации к покупателю.
- Для отражения экспортных операций организации могут открывать субсчета первого порядка (код из трех знаков), например 07/1 «Оборудование к установке, импортное», и субсчета второго порядка (код из четырех знаков), например 45/16 «Экспортные товары на складах, в переработке и на комиссии за границей».
- Учет экспортных операций ведется в рублях и в иностранной валюте.
- При этом иностранная валюта пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату операции.
- Например, по субсчету 52/11 «Транзитный валютный счет» показываются в одной строке доллар и эквивалент в рублях.

Общая схема учета экспортных операций отражается в следующем порядке:

•	Дебет 45	Кредит 01, 04, 10, 41, 43	списана остаточная стоимость (фактическ себестоимость) товаров, отгруженных на экспорт				
	Дебет 02, 05	Кредит 01, 04	списана нематериа	амортизация альных активов	основных	средств	И

Поступление на склад предприятия – экспортера экспортной продукции:

Дебет 43 субсчет **43/1** «Экспортная продукция на складе поставщика» **Кредит 20** «Основное производство».

- Отгрузка товара иностранному покупателю в соответствии с контрактом (по его производственной себестоимости в учете отправителя) Дебет 45 субсчет 45/1 «Экспортные товары отгруженные» Кредит 43 субсчет 43/1 «Экспортная продукция на складах поставщиков».
- Оплата накладных расходов в рублях до границы Российской Федерации – Дебет 44 субсчет 44/1 «Накладные расходы по экспорту в рублях» Кредит 51 «Расчетные счета».

- Начисление в процентах от стоимости товара:
- а) таможенных пошлин и сборов в рублях: **Дебет 44** субсчет **44/1** «Накладные расходы по экспорту в рублях» **Кредит 76** субсчет **76/5** «Расчеты с таможней РФ»;
- б) таможенных пошлин и сборов в инвалюте (инвалюта пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату оплаты): **Дебет 44** субсчет **44/2** «Накладные расходы по экспорту в инвалюте» **Кредит 76** субсчет **76/5** «Расчеты с таможней РФ»;
- в) акцизов: **Дебет 90** субсчет **90/41** «Акцизы по экспорту» **Кредит 76** субсчет **76/5** «Расчеты с таможней РФ».
- Перечисление таможенных пошлин, акцизов и сборов в рублях и инвалюте:
- а) Дебет 76 субсчет 76/5 «Расчеты с таможней РФ» Кредит 51;
- б) **Дебет 76** субсчет **76**/**51** «Расчеты с таможней в инвалюте» **Кредит 52** субсчет **52**/**1** «Валютные счета внутри страны», **52**/**12** «Текущий валютный счет».
- Оплата расходов по доставке товаров до иностранного покупателя в соответствии с условиями контракта: Дебет 44 субсчет 44/2 «Накладные расходы по экспорту в инвалюте» Кредит 52 субсчет 52/1 «Валютные счета внутри страны», 52/12 «Текущий валютный счет».

- Предъявление счета иностранному покупателю за отгруженные экспортные товары по контрактной цене (инвалюта пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату счета): Дебет 62/2 «Расчеты с иностранными покупателями в порядке инкассо и через аккредитивы» Кредит 90 субсчет 90/1, 90/11 «Выручка от экспорта».
- Списание производственной себестоимости отгруженной экспортной продукции: Дебет 90 субсчет 90/2, 90/21 «Себестоимость экспорта» Кредит 45 субсчет 45/1 «Экспортные товары отгруженные», 45/12 «Экспортные товары по прямым поставкам».
- Суммы таможенных платежей могут включаться в состав расходов на продажу и отражаться на счете 44, или в соответствии с учетной политикой, отражаться на отдельном субсчете, открываемом к счету 90 «Продажи» субсчет «Таможенные платежи».
- **Для оплаты таможенных расходов** организация перечисляет, до отгрузки товаров на экспорт, таможенным органам **сумму аванса**, за счет которой производится **оплата таможенных расходов**.
- В бухгалтерском учете формируются следующие записи:
 - **Дебет 76 субсчет «Авансы по таможенным платежам» Кредит 51** с расчетного счета перечислен аванс таможенным органам.

После отгрузки товара на экспорт:

Дебет 44 или **90** субсчет «**Таможенные платежи**» **Кредит 76** субсчет «**Таможенные пошлины**», «**Таможенные сборы**» - начислены таможенные платежи по экспортному контракту;

Дебет 76 субсчет «**Таможенные пошлины**», «**Таможенные сборы**» **Кредит 76** субсчет «**Авансы по таможенным платежам**» – произведен зачет аванса, ранее уплаченного таможенным органам.

 При переходе права собственности на экспортный контракт к покупателю в учете формируются записи:

Дебет 62	Кредит 90/1 (90/11 «Выручка от экспорта»)	- начислена контрактная стоимость проданного товара по курсу ЦБ РФ на дату перехода права собственности
Дебет 90/2 (90/21 «Себестоимость экспорта»)	Кредит 45	- списана фактическая себестоимость проданного товара
Дебет 90 субсчет «Расходы на продажу экспортного товара»	Кредит 44	- списаны расходы на продажу экспортного товара
Дебет 90/9 Дебет 99	Кредит 99 Кредит 90/9	- списывается прибыль (убыток) от экспортной сделки

 При поступлении экспортной выручки на валютный счет организации:

Дебет 52 «Валютные счета» субсчет «Транзитный валютный счет» (субсчет 52/11) **Кредит 62** субсчет - на транзитный валютный счет зачислена экспортная валютная выручка по курсу ЦБ РФ на дату зачисления.

- На счете 62 возникает курсовая разница, подлежащая учету в составе прочих доходов или расходов.
- На сумму курсовой разницы формируется запись:
- Дебет 91/2 К 62 начислена отрицательная разница
- Дебет 62 Кредит 91/1 начислена положительная курсовая разница
- □ Дебиторская задолженность, числящаяся на счете 62, в соответствии с требованиями ПБУ 3/2006 подлежит переоценке на последнее число каждого месяца.
- □ Возникающая курсовая разница отражается в составе прочих доходов и расходов (счет 91).

- В соответствии с п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации» продажа иностранной валюты относится к прочим операциям организации.
- В бухгалтерском учете операции по продаже валюты отражаются на счете 91.
- Продажа валюты может осуществляться банками в течение нескольких рабочих дней, поэтому для отражения операций по продаже иностранной валюты используется счет 57 «Переводы в пути».
- В бухгалтерском учете расходы в виде комиссионного вознаграждения банку и отрицательных курсовых разниц, связанных с продажей валюты, отражаются как прочие (ПБУ 10/99), а в налоговом учете как внереализационные расходы (подп. 5, 6, 15 п. 1 ст. 265 НК РФ).
- НДС продажа валюты не облагается (подп. 1 п. 3 ст. 39 НК РФ).
- Не облагаются НДС и банковские услуги, связанные с куплей продажей иностранной валюты.
- Но если банки оказывает предприятиям другие услуги, например оформляют экспортерам паспорт сделки, то НДС начисляется.
- Налог, уплаченный и выделенный в счете фактуре, организация может принять к вычету.

 На день списания валютных средств для продажи в учете делается запись:

Дебет 57 «Переводы в пути», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит 52 «Валютные счета» субсчет «Транзитный валютный счет» (52/11) или субсчет «валютные счета внутри страны» (52/1) - списана валюта, подлежащая продаже по курсу ЦБ РФ на день списания или

Дебет 52 «Валютные счета» субсчет «Текущий валютный счет» (52/12) или «Валютные счета внутри страны» (52/1) Кредит 52 «Валютные счета» субсчет «Транзитный валютный счет» (52/11) или субсчет «Валютные счета внутри страны» (52/1) - на текущий валютный счет зачислена валюта, не проданная организацией по курсу ЦБ на дату зачисления.

На день поступления рублевых средств в учете делают записи:

Дебет 51 Кредит 91 субсчет 1 «Прочие доходы» - зачислены денежные средства от продажи валюты по коммерческому курсу.

Дебет 91/2 «Прочие расходы» Кредит 57 «Переводы в пути», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - списана проданная иностранная валюта по курсу ЦБ РФ на дату продажи.

Дебет 76 Кредит 51 – списано вознаграждение банку за продажу валюты.

Дебет 91/2 «Прочие расходы» Кредит 76 — начислено комиссионное вознаграждение банку за продажу валюты.

Дебет (Кредит) 57 «Переводы в пути» Кредит (Дебет) 91 – отражена курсовая разница за время между датой списания валюты и датой ее продажи.

Дебет 99 (91/9) Кредит 91 субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» (99) — списан финансовый результат от продажи валюты (прибыль или убыток).

Операции в иностранной валюте	Датой совершения операции считается
Кассовые операции с иностранной валютой	Дата поступления валюты, денежных документов в иностранной валюте в кассу организации или выдачи их из кассы
Доходы организации в иностранной валюте	Дата признания доходов
Операции по банковским счетам в иностранной валюте	Дата поступления денежных средств в иностранной валюте на банковский счет или списания со счета
Расходы организации в иностранной валюте,	Дата признания расходов:
в том числе:	
импорт материально-производст- венных запасов;	дата признания расходов по приобретению запасов
 импорт услуги; расходы по служебным командировкам и поездкам за пределы страны 	дата признания расходов по услуге дата утверждения авансового отчета
Вложения организации в иностранной валюте во внеоборотные активы	Дата признания затрат, формирую- щих стоимость внеоборотных активов



УЧЕТ РЕЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

- Реэкспорт вывоз ранее ввезенных товаров, не подвергшихся в данной стране переработке.
- Сущность реэкспортной операции заключается в следующем: товар из страны А ввозится в страну Б, а затем, не подвергаясь переработке в этой стране, вывозится в страну В.
- В этом случае данный товар для фирмы страны Б является предметом двух договоров: с фирмой страны А она заключает контракт на импорт товара, а с фирмой страны В - на экспорт этого же товара.
- Являясь одновременно импортером по одному контракту и экспортером этого же товара по другому контракту, фирма страны Б называется реэкспортером.
- По отношению к ней фирма страны А является экспортером, а фирма страны В импортером.
- Существование реэкспортных операций как одного из направлений внешней торговли вызвано рядом причин, которые определяют суть операций и, соответственно, порядок их отражения в бухгалтерском учете.
- Одна из причин экономия на транспортных расходах.
- При продаже товара в другую страну выполнить свои обязательства по поставке иногда бывает дешевле, если закупить этот товар в третьей стране, расположенной территориально ближе к партнеру по сделке, чем вести его из своей страны.

Факт хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов		
Реэкспортером акцептован счет иностранного поставщика за отгруженный товар	Дебет 41/6 «реэкспортные товары» Кредит 60/2 «Расчеты с иностранными поставщиками по акцептованным счетам»		
Реэкспортером предъявлен счет иностранному покупателю за реэкспортные товары	Дебет 62/2 «Расчеты с иностранными покупателями в порядке инкассо или через аккредитивы» Кредит 90/12 «Выручка от реэкспорта»		
Реэкспортером списана себестоимость реэкспортного товара	Дебет 90/22 «Себестоимость реэкспорта» Кредит 41/6 «Реэкспортные товары»		
Списываются накладные расходы по реэкспорту товаров	Дебет 90/22 «Себестоимость реэкспорта» Кредит 44/3 «Накладные расходы по реэкспорту»		
Списывается финансовый результат от реэкспортной операции (прибыль)	Дебет 90/92 «Прибыль (убыток) от реэкспорта» Кредит 99 «Прибыли и убытки»		

3. Учет импортных операций

- Импорт это ввоз товаров на таможенную территорию РФ без обязательства об их обратном вывозе.
- К импортным операциям относятся: покупка товаров за границей; выполнение работ и оказание услуг иностранными компаниями.
- Поставка импортных товаров оформляется внешнеэкономическим контрактом, содержащим права, обязанности и ответственность сторон по сделке: предмет договора, определение сторон, цена товара (работ, услуг), общая сумма контракта, вид, качество и сроки поставки товара, условия платежа и форма расчетов, упаковка и маркировка товара, гарантия продавца, штрафные санкции при нарушении условий контракта, возмещение убытка, страхование, обязательства непреодолимой силы и др.
- Основными документами по импорту, кроме контракта, являются: паспорт импортной сделки, досье по сделке, карточка платежа, учетная карточка импортируемых товаров, ведомость банковского контроля, отчет об операциях по импортным контрактам, декларация товаров (при необходимости лицензии, квоты и сертификаты), счет (инвойс) иностранного продавца, транспортные накладные , свидетельствующие о передаче товара перевозчику (международные авиа-, авто-, железнодорожные накладные, коносамент документ, владелец которого может означенный в нем груз продать или заложить) и др.

Паспорт импортной сделки	- содержит сведения из контракта (договора, соглашения) между резидентом и нерезидентом, предусматривает оплату иностранной валютой, валютой РФ, векселями в иностранной валюте или в валюте РФ товаров, ввозимых на территорию РФ		
Досье по импортной сделке	- это формируемая по каждому паспорту импортной сделки подборка документов		
Карточка платежа	- содержит сведения об осуществляемых в соответствии с контрактом платежах в счет обязательств импортера по контракту		
Учетная карточка импортируемых товаров	- приведены сведения из грузовой таможенной декларации об общей фактической стоимости импортируемых по контракту товаров		
Ведомость банковс- кого контроля	- содержит данные об операциях по контракту		
Отчет об операциях по импортным конт-рактам	- содержит сведения об оплате, о товарах, структуре платежей за отчетный период и о количественном составе информационной базы данных		

- Основным документом, подтверждающим факт ввоза товаров при импорте, является декларация товаров (ДТ).
- При ввозе товаров в Россию организация импортер уплачивает таможенные платежи.
- К ним относятся: таможенная пошлина; таможенные сборы за оформление,
 хранение и сопровождение товаров; НДС; акцизы.
- Для расчета суммы таможенной пошлины необходимо: определить таможенную стоимость ввозимых товаров; классифицировать ввозимый товар; определить ставку таможенной пошлины; определить страну происхождения ввозимого товара.
- Таможенные сборы взимаются: за таможенное оформление товаров; за таможенное сопровождение товаров; за хранение товаров на таможенном складе.
- Сумма ввозных таможенных платежей включается в покупную стоимость приобретаемых товаров.
- При этом делается проводка:
- Дебет 07, 08, 10, 15, 41 Кредит 76, субсчет «Таможенная пошлина»,
 «Таможенный сбор» начислены ввозные таможенные платежи.
- В налоговом учете расходы по уплате ввозных таможенных платежей уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль (подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

- При осуществлении импортных операций, в соответствии с 21 главой НК РФ, у организации возникает обязанность начислить и заплатить на таможне НДС.
- **НДС** уплачивается одновременно с уплатой других таможенных платежей.
- НДС рассчитывается по формуле:

$$H = (TC + T\Pi + A) \times N,$$

где Н – сумма НДС, подлежащая оплате на таможне;

ТС – таможенная стоимость товаров;

ТП – сумма таможенной пошлины;

А – сумма акциза;

N – ставка налога на добавленную стоимость.

- Таможенные сборы и базу для расчета НДС не включаются.
- НДС, уплаченный на таможне по импортированным товарам, можно принять к вычету (п. 2 ст. 171 НК РФ).
- При этом купленные товары должны быть приобретены для осуществления производственной деятельности и других операций, облагаемых НДС, или для перепродажи.

- НДС принимается к вычету в том налоговом периоде (квартале), в котором импортные товары были приняты к учету.
- Документами, подтверждающими право на вычет, выступают внешнеэкономический договор (контракт), инвойс (счет) и декларация товара (ДТ).
- При ввозе импортируемого товара счет фактура не оформляется.
- Для вычета НДС вместо этого документа используют декларации товаров или их заверенные копии.
- Покупная стоимость импортных товаров формируется из фактических затрат на их приобретение.
- Принятие к учету импортного товара производится на дату перехода права собственности.
- В контракте может быть определен любой удобный, с точки зрения импортера, момент перехода права собственности, например отгрузка товаров перевозчику, оплата импортных товаров, оформление ДТ.
- Если импортным договором предусмотрен **авансовый платеж**, то стоимость приобретенных товаров принимается к бухгалтерскому и налоговому учету по курсу ЦБ РФ **на дату оплаты аванса**.
- При этом в учете возникают курсовые разницы.

- Порядок учета импортных операций зависит от выбранной формы расчетов с иностранными поставщиками (инкассо, аккредитив, открытый счет и др.), условий поставки, содержания учетных партий.
- Содержание учетных партий определяется видом товара и способом доставки.
- При импорте сырья, продовольствия и других товаров массового производства морским путем за учетную единицу принимают судно, товар, коносамент, а при доставке железнодорожным транспортом вагон, эшелон.
- При импорте машин и оборудования, доставляемых морским путем, учетной единицей являются судно, заказ, коносамент, а перевозимых железнодорожным транспортом вагон, заказ, международная железнодорожная накладная.
- Если по условиям контракта поставщик выписывает счет покупателю на каждую транспортную партию, то учетной единицей считается партия, оформленная одним счетом.
- Поступающие импортные товары принимают на учет по полной импортной стоимости, которая включает в себя контрактную цену товара и накладные расходы, оплаченные в иностранной валюте (обычно за границей) и в рублях.
- **К накладным расходам в иностранной валюте относят** расходы по перевозке, перевалке, хранению на складах, естественную убыль в пределах установленных норм, брокерские и комиссионные, таможенные сборы в инвалюте.

- Таможенная стоимость товара состоит из контрактной стоимости и накладных расходов в инвалюте, оплаченных за границей.
- На таможне импортер платит по товару НДС в размере 10 или 18 % от облагаемой базы, состоящей из таможенной стоимости товара, таможенной пошлины и акциза по товару.
- Контрактная цена на товары зависит от базисных условий поставки.
- При ведении учета импортных операций особое внимание необходимо обратить на своевременную постановку на балансовый учет импортируемых товаров.
- Они должны быть приняты на учет на дату перехода права собственности от продавца к покупателю.
- Импортные товары, полученные импортером, право собственности на которые к нему не перешло, должны учитываться за балансом (на забалансовых счетах).

- Синтетический учет расчетов с поставщиками импортных товаров ведется на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».
- Информация о покупной стоимости импортных товаров формируется на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», на субсчетах которого отражаются движение товара в пути, расходы по его доставке и таможенному оформлению.
- Аналитический учет ведется по поставщикам, партиям и видам товаров.
- Импортные операции в бухгалтерском учете отражаются следующим образом:
- Перечислен с текущего валютного счета аванс иностранному поставщику:

Дебет 60 субсчет 60/2 «Расчеты с иностранными поставщиками по акцептованным счетам» Кредит 52 субсчет 52/12 «Текущий валютный счет».

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
1. Начислено иностранной транспортной организации за доставку товара до пункта назначения -	Дебет 15 субсчет 1 «Приобретение импортных товаров»	Кредит 76
2. Начислено российской транспортной организации за доставку товара до таможенного склада -	Дебет 15 субсчет 1 «Приобретение импортных товаров», Дебет 19	Кредит 76
3.Перечислено с расчетного счета за услуги российской транспортной организации -	Дебет 76	Кредит 51
4.Перечислено с текущего валютного счета за услуги иностранной транспортной организации -	Дебет 76	Кредит 52 субсчет 12 «Текущий валютный счет»
5.Отражена отрицательная курсовая разница по задолженности иностранной транспортной организации -	Дебет 91/2 «Прочие расходы	Кредит 76
6.Принят к зачету НДС по транспортным расходам –	Дебет 68	Кредит 19

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
1.Оприходован на склад таможни импортный товар (при переходе права собственности) -	Дебет 15 субсчет 1 «Приобретение импортных товаров»	Кредит 60
2.Отражен НДС по ввезенным товарам (таможенный НДС) -	Дебет 19	Кредит 76 субсчет 5 «Расчеты с таможней РФ»
3.Отражаются импортные таможенные пошлины и акцизы -	Дебет 15 субсчет «Приобретение импортных товаров»	Кредит 68 субсчет «Расчеты по таможенным пошлинам», «Расчеты по акцизам»
4. Начислено таможенному органу за таможенное оформление груза в российских рублях и в иностранной валюте -	Дебет 15 субсчет «Приобретение импортных товаров»	Кредит 76 субсчет «Расчеты с таможней РФ»
5.Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности перед бюджетом -	Дебет 68	Кредит 51
6.Перечислено с текущего валютного счета в погашение задолженности перед иностранными поставщиками -	Дебет 76	Кредит 52 субсчет 12 «Текущий валютный счет»
7.Оприходован поступивший на склад организации импортный товар при переходе права собственности -	Дебет 10, 41	Кредит 15 субсчет 1 «Приобретение импортных товаров»
8.Принят к зачету НДС, уплаченный при таможенном оформлении -	Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДС»	Кредит 19

- Если **для оплаты приобретенных товаров организация покупает валюту**, то в учете формируются следующие записи.
- Били праводения постранной вольных средств на покупку иностранной вольный отражается в бухгалтерском учете записью:

Дебет 57 (или 76) Кредит 51 – списаны денежные средства на покупку иностранной валюты по коммерческому курсу.

- ✓ Одновременно банк списывает комиссионное вознаграждение за совершение операции: Дебет 76 К 51 списано комиссионное вознаграждение банка.
- Купленная иностранная валюта подлежит зачислению в полном объеме на текущий валютный счет, с помощью которого уполномоченный банк осуществляет контроль за ее целевым использованием.
- При этом в бухгалтерском учете делается запись: Дебет 52 субсчет «Текущий валютный счет» Кредит 57 (76) зачислена на текущий валютный счет приобретенная валюта по курсу ЦБ РФ на дату зачисления.
- При начислении суммы комиссионного вознаграждения банка формируется запись: Дебет 91 субсчет 2 «Прочие доходы» Кредит 76 начислено комиссионное вознаграждение банка за покупку иностранной валюты.

- Если *официальный курс иностранной валюты выше*, чем курс, по которому она была куплена уполномоченным банком, то возникшая разница включается в состав прочих доходов, т. е.:
 - **Дебет 57 Кредит 91 субсчет 1 «Прочие доходы»** отражена разница превышения курса ЦБ РФ над курсом покупки иностранной валюты и наоборот:
 - **Дебет 91 субсчет 2 «Прочие расходы» Кредит 57** и др. отражена разница от превышения курса покупки иностранной валюты над курсом ЦБ РФ.
- В конце месяца результат переносится на счет 99 в составе общего финансового результата:
 - **Дебет 91 субсчет 9** «Сальдо прочих доходов и расходов» Кредит 99 «Прибыли и убытки» или **Дебет 99 Кредит 91/9** списывается финансовый результат от прочих операций.

УЧЕТ РЕИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

- Реимпортные операции с точки зрения таможенного режима представляют собой обратный ввоз на таможенную территорию Российской Федерации товаров, ранее вывезенных в режиме экспорта, при условии, что товар ввозится обратно в течение 10 лет с момента вывоза и находится в том состоянии, как и в момент вывоза (кроме изменений вследствие естественного износа или убыли при нормальных условиях транспортировки и хранения).
- Порядок отражения реимпортных операций в бухгалтерском учете определяется смыслом фактов хозяйственной жизни.
- Сначала товар вывозится с таможенной территории РФ в режиме экспорта,
 т. е. за пределы ее таможенной территории без обязательства об обратном ввозе.
- В режиме экспорта вывозятся товары не только по договору международной купли продажи, но и, например, по договорам поставки на условиях консигнации (разновидность договора комиссии) для реализации через иностранную фирму комиссионера, а также для продажи на аукционах.
- Затем в случае невозможности продать товар за границей не проданные на аукционах товары или те, от которых по каким либо причинам отказался покупатель, получивший их по договору купли продажи, возвращаются обратно и ввозятся на таможенную территорию РФ как импортные без обязательства об обратном вывозе.

- Реимпортные операции в бухгалтерском учете отражаются следующими записями:
- Отражается отгрузка товара в режиме экспорта по контракту с иностранным покупателем: **Дебет 45 субсчет 1** «Экспортные товары отгруженные» Кредит **41 субсчет 11** «Экспортные товары на складах».
- Начислены таможенные пошлины и сборы: Дебет 44 субсчет 1 «Накладные расходы по экспорту в рублях» Кредит 76 субсчет 5 «Расчеты с таможней РФ».
- Произведена оплата в рублях и инвалюте таможенных пошлин, сборов и расходов по транспортировке: **Дебет 76 субсчет 5** «Расчеты с таможней РФ» **Кредит 51**, **52** субсчет 12 «Текущий валютный счет».
- В связи с отказом иностранного покупателя от выполнения условий контракта товар переведен в разряд реимпортных: **Дебет 15 Кредит 45 субсчет 1** «Экспортные товары отгруженные».
- Отражаются расходы, связанные с хранением товаров на складе за границей и их транспортировкой до границы: **Дебет 91/2 Кредит 76**.

- Перечислены расходы по хранению и транспортировке: Дебет 76
 Кредит 52.
- Отражается НДС при ввозе товаров: Дебет 19 Кредит 76.
- Произведена уплата НДС по ввозу товаров: Дебет 76 Кредит 51.
- Отражается оприходование реимпортного товара: Дебет 41 Кредит 15.
- Списание на прочие расходы суммы НДС, уплаченной при ввозе реимпортного товара: **Дебет 91/2 Кредит 19.**

- Пример 1. Организацией приобретены материалы по импортному контракту стоимостью 20 000 долл. США.
- Контрактом предусмотрен переход права собственности на материалы на момент их прибытия на таможенную территорию РФ.
- На дату перехода права собственности на материалы импортеру курс ЦБ России составлял 25 рублей за 1 долл. США (курс условный).
- Таможенная пошлина на ввозимые материалы составляет 10 % от контрактной (таможенной) стоимости материалов.
- В соответствии с законодательством и в зависимости от таможенной стоимости материалов (500 000 руб.) ставка таможенных сборов за таможенное оформление составит 2 000 руб.
- На дату оплаты поставщику и оформления грузовой таможенной декларации курс ЦБ России составил 25,10 руб. за 1 долл. США.
- Расходы по доставке материалов на склад организации составили 5 900 руб., в том числе НДС 900 руб.
- Общая схема учета импортных операций по данному примеру у организации импортера будет иметь следующий вид (таблица 1):

Таблица 1

№ п/п	Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Отражена контрактная стоимость приобретенных материалов на дату перехода права собственности на материалы (20000 долл. X 25,00 руб.)	15	60 субсчет 3 «Расчеты с иностранными поставщиками»	500 000
2	Перечислена оплата за материалы иностранному поставщику (20 000 долл. Х 25,10 руб.)	60/3	52	502 000
3	Отражена отрицательная курсовая разница на дату погашения кредиторской задолженности поставщику [20000 долл. X (25,10 – 25,00) руб.]	91/2	60/3	2 000
4	Начислена ввозная таможенная пошлина на дату оформления грузовой таможенной декларации [(20 000 долл. X 25,10 руб.) x 10 %]	15	76	50 200
5	Начислен таможенный сбор за таможенное оформление	15	76	2 000
6	Начислен НДС, подлежащий уплате таможенным органам [000 руб. + 50 200 руб.) х 18 %]	19/4 «НДС, уплаченный таможенным органам»	76	99 036
7	Оплачена ввозная таможенная пошлина	76	51	50 200
8	Оплачен таможенный сбор за таможенное оформление	76	51	2 000

9	Перечислен НДС, подлежащий уплате таможенным органам	76	51	99 036
10	Отражена стоимость услуг транспортной организации по доставке материалов на склад организации (без НДС)	15	60/1	5 000
11	Отражена сумма НДС от стоимости услуг по доставке материалов	19/3	60/1	900
12	Произведена оплата услуг по доставке материалов (включая НДС)	60/1	51	5 900
13	Приняты к учету поступившие на склад материалы по полной импортной стоимости (500 000 + 50 200 + 2 000 + 5 000) руб.	10	15	557 200
14	Предъявлены к вычету суммы НДС, уплаченные таможенным органам и транспортной организации (99 036 + 900) руб.	68/1	19/3, 19/4	99 936

- **ЗАДАЧА 1.** ЗАО «Л» заключило договор с финской деревообрабатывающей компанией экспортный контракт на поставку пиломатериалов на условиях последующей оплаты. Стоимость партии поставки 30 000 евро.
- Фактическая себестоимость поставленных пиломатериалов составляет 687 000 руб. 10 мая ЗАО «Л» перечислило таможенным органам 218 000 руб.
- 16 мая ЗАО «Л» отгрузило перевозчику со склада пиломатериалы.
- Затраты по доставке до таможенной границы, оплаченные ЗАО «Л», составили 77 000 руб.
- Таможенное оформление пиломатериалов было осуществлено 18 мая. Курс ЦБ России на 18 мая – 47,3 руб. за евро.
- Таможенная пошлина 15 %, таможенный сбор 5 000 руб.
- Право собственности на пиломатериалы перешло к покупателю по окончании таможенного оформления (18 мая).
- Финская компания оплатила полученный товар 29 мая. Курс ЦБ России на 29 мая 46,84 руб. за евро.
- Экспортная выручка зачислена на транзитный валютный счет.
 - Отразить данные факты хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета ЗАО «Л».

• Продажа пиломатериалов ЗАО «Л» финской деревообрабатывающей компании.

№ п/п	Дата	Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	2	3	4	5	6
1	10 мая	С расчетного счета перечислено таможне в оплату таможенных платежей	76 субсчет «Авансы уплаченные»	51	218 000
2	16 мая	Списывается фактическая себестоимость отгруженных на экспорт пиломатериалов	45	43	687 000
3	17 мая	Начислены затраты по доставке пиломатериалов до таможенной границы	44	60	77 000
4	17 мая	С расчетного счета перечислено транспортной организации за доставку пиломатериалов до таможенной границы	60	51	77 000
5	18 мая	Начислена таможенная пошлина по курсу ЦБ на дату таможенного оформления	44	76 субсчет «Таможенная пошлина»	30 000 x 47,3 x 15 % = 212 850
6	18 мая	Начислены сборы за таможенное оформление	44	76 субсчет «Таможенные сборы»	5 000

1	2	3	4	5	6
7	18 мая	Произведен зачет ранее уплаченного таможенного аванса	76 субсчет «Таможенная пошлина, субсчет «Таможенные сборы»	76 субсчет «Авансы уплаченные»	217 850
8	18 мая	Начислена контрактная стоимость проданного товара по курсу ЦБ на дату перехода права собственности	62	90/1 «Выручка»	30 000 x 47,3 = 1 419 000
9	18 мая	Списана стоимость проданного товара	90/2	45	687 000
10	18 мая	Списаны расходы на продажу	90 субсчет «Расходы на продажу»	44	212 850 + 5 000 + 77 000 = 294 850
11	18 мая	Списывается прибыль от экспортной сделки	90/9	99	437 150
12	29 мая	На транзитный валютный счет зачислена экспортная валютная выручка по курсу ЦБ на дату зачисления	52 субсчет «Транзитный валютный счет»	62	30 000 x 46,84 = 1 405 200
13	29 мая	Начислена отрицательная курсовая разница	91/2	62	30 000 x (46,84 - 47,3) = 13 800

ЗАДАЧА 2.

29 мая на транзитный валютный счет ЗАО «Л» зачислена экспортная выручка от продажи пиломатериалов финской компании в сумме 30 000 евро.

Курс ЦБ России на 29 мая – 46,84 руб. за евро.

Курс ЦБ России на 31 мая – 47,01 руб. за евро.

2 июня ЗАО «Л» направило в банк заявление на продажу 20 000 евро и перевод оставшейся суммы на текущий валютный счет.

Курс ЦБ на 2 июня – 46,98 руб. за евро.

3 июня банком продана валюта по коммерческому курсу 47,10 руб. за евро.

Курс ЦБ России на 3 июня – 47,37 руб. за евро.

Комиссионное вознаграждение банка за продажу валюты – 1 % от суммы продажи по курсу ЦБ России.

 Отразить факты хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета ЗАО «Л».

- Продажа экспортной валютной выручки.

№ п/п	Дата	Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	29 мая	На транзитный валютный счет зачислена экспортная валютная выручка по курсу ЦБ на дату зачисления	52 субсчет «Транзитный валютный счет»	62	30 000 x 46,84 = 1405 200
2	29 мая	Начислена отрицательная курсовая разница	91/2	62	30 000 x (46,84 - 47,3) = 13 800
3	31 мая	Произведена переоценка транзитного валютного счета (начислена положительная курсовая разница)	52 субсчет «Транзитный валютный счет»	91/1	30 000 x (47,01 - 46,84) = 5 100
4	2 июня	Списана стоимость валюты, подлежащей продаже по курсу ЦБ на дату списания	57	52 субсчет «Транзитн ый валютный счет»	20 000 x 46,98 = 939 600
5	2 июня	На текущий валютный счет зачислен остаток непроданной валюты по курсу ЦБ на дату зачисления	52 субсчет «Текущий валютный счет»	52 «Транзитн ый валютный счет	10 000 x 46,98 = 469 800

№ п/п	Дата	Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
6	2 июня	Начислена отрицательная курсовая разница	91/2	52 субсчет «Транзитный валютный счет»	30 000 x (46,98 - 47,01) = 900
7	3 июня	На расчетный счет зачислены денежные средства от продажи валюты по коммерческому курсу	51	91/1	20 000 x 47,1 = 942 000
8	3 июня	Списывается стоимость проданной валюты по курсу ЦБ на дату продажи	91/2	57	20 000 x 47,37 = 947 400
9	3 июня	Списывается положительная курсовая разница	57	91/1	20 000 x (47,37 – 46,98) = 7 800
10	3 июня	Начислено комиссионное вознаграждение банку за продажу валюты	91/2	76	20 000 x 47,37 x 1% = 9 474
11	3 июня	С расчетного счета списано комиссионное вознаграждение банку за продажу валюты	76	51	9 474

- Задача 3. ООО «Фруктовый сад» заключило с польской компанией импортный контракт на закупку партии яблок стоимостью 10 000 евро.
- 5 августа ООО «Фруктовый сад» перечислило таможенным органам аванс в сумме 145 000 руб. Право собственности на товар перешло к российской компании в момент поставки партии на таможенную границу РФ.
- 18 августа партия яблок поступила на таможенную территорию РФ. Курс ЦБ России на 18 августа 47,76 руб. за евро. Таможенное оформление поступившего товара было осуществлено 22 августа. Таможенная пошлина 10 %, таможенный сбор 2 000 руб. Курс ЦБ России на дату таможенного оформления 47,22 руб. за евро. НДС исчислен по ставке 18 %.
- На склад ООО «Фруктовый сад» яблоки были доставлены 27 августа.
- Затраты по доставке яблок со склада составили 59 000 руб., включая НДС
 - 9 000 руб. В тот же день была произведена оплата услуг транспортной организации. Оплата приобретенных яблок была осуществлена ООО 29 августа. Курс ЦБ России на 29 августа составил 47,12 руб. за евро.
- Отразить факты хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета ООО «Фруктовый сад».

Приобретение ООО «Фруктовый сад» партии яблок.

I					
№ п/п	Дата	Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	5 августа	С расчетного счета перечислено таможне в счет оплаты таможенных платежей	76 субсчет «Авансы уплаченные»	51	145 000
2	18 августа	Начислена контрактная стоимость партии яблок по курсу ЦБ России на дату перехода права собственности	41	60	10 000 x 47,76 = 477 600
3	22 августа	Начислена таможенная пошлина	41	76 субсчет «Таможенная пошлина»	10 000 x 10 % x 47,22 = 47 220
4	22 августа	Начислены сборы за таможенное оформление	41	76 субсчет «Таможен- ный сбор»	2 000
5	22 августа	Начислен НДС, уплаченный на таможне	19	76 субсчет «НДС»	(10 000 x 47,22 + 47 220 x 18 %) = 93 496
6	22 августа	Произведен зачет таможенного аванса	76 субсчет «Таможенная пошлина», «Таможенный сбор», субсчет «НДС»	76 субсчет «Авансы уплаченные»	47 220 + 2 000 + 93 496 = 142 716

7	27 августа	Начислены затраты по доставке партии яблок от границы до склада	41	60	50 000
8	27 августа	Начислен НДС, подлежащий оплате транспортной компании за доставку яблок на склад	19	60	9 000
9	27 августа	Предъявлен к вычету НДС	68 субсчет «НДС»	19	93 496 + 9 000 = 102 496
10	27 августа	С расчетного счета перечислено транспортной организации за доставку партии яблок на склад	60	51	59 000
11	29 августа	С текущего валютного счета перечислено в оплату приобретенной партии яблок	60	52 субсчет «Текущий валютный счет»	10 000 x 47,12 = 471 200
12	29 августа	Начислена положительная курсовая разница	60	91/1	10 000 x (47,12 – 47,76) = 6 400

Задача 4.

- Для оплаты импортного контракта по приобретению партии яблок ООО «Фруктовый сад» приобретает 10 000 евро.
- На основании заявки организации банком 25 августа было списано с расчетного счета 477 730 руб., включая комиссионное вознаграждение банка за покупку валюты в размере 1% от стоимости валюты по коммерческому курсу (47,3 руб. за евро).
- В тот же день валюта зачислена на текущий валютный счет ООО «Фруктовый сад».

Курс ЦБ России – 47,05 руб. за евро.

 Отразить данные факты хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета ООО «Фруктовый сад».

• Покупка иностранной валюты.

1-						
	№ п/п	Дата	Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
	1	25 С расчетного счета списаны денежные средства на покупку валюты по коммерческому курсу 47,3 руб. за евро		76	51	10 000 x 47,3 = 473 000
	2	25 августа	С расчетного счета списано комиссионное вознаграждение банка за покупку валюты	76	51	4 730
	3	25 августа	На текущий валютный счет зачислена приобретенная валюта по курсу ЦБ на дату зачисления	52 субсчет «Текущий валютный счет»	76	10 000 x 47,05 = 470 500
	4	25 августа	Начислено комиссионное вознаграждение банка за покупку иностранной валюты	91/2	76	4 730
	5	25 августа	Списан ы расходы от покупки валюты	91/2	76	10 000 x (47,3 – 47,05) = 2 500