

О.Ю. Леонова, Н.А. Лытнева

МЕТОДИКА УЧЕТА И ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ПРИБРЕТЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ МАЛЫМИ ПРЕДПРИЯТИЯМИ ПО ВНЕШНЕТОРГОВОМУ КОНТРАКТУ

Учет приобретения, хранения и использования материалов составляет один из наиболее ответственных участков бухгалтерской работы на предприятии. Усиление контроля за состоянием материально-производственных запасов и их эффективным использованием оказывает существенное влияние на снижение себестоимости продукции и, как следствие, увеличение прибыли от производственной деятельности предприятия.

Ключевые слова: материалы, запасы, право собственности, импорт, контракт, таможенная, сделка, стоимость, платежи, валюта, продажа, покупка

Пунктом 10 ст. 2 Федерального закона от 08.12.2003 N 164-ФЗ "Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности", вступившего в действие с 18 июня 2004 г., оговорено, что импорт товара - это ввоз товара на таможенную территорию Российской Федерации без обязательства об обратном вывозе.

Под товарами, являющимися предметом внешнеторговой деятельности, понимается:

- движимое имущество;
- отнесенные к недвижимому имуществу воздушные, морские суда, суда внутреннего плавания и смешанного плавания и космические объекты;
- электрическая энергия и другие виды энергии.

Определение движимых и недвижимых вещей содержится в ст. 130 Гражданского кодекса РФ. К движимому имуществу кроме непосредственно товаров могут быть отнесены: оборудование, сырье, материалы, комплектующие и т.д.

Государственное регулирование импорта товаров включает в себя:

- лицензирование импорта;
- установление порядка определения таможенной стоимости ввозимых товаров;
- таможенный контроль при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- налоговое регулирование.

Постановлением Правительства РФ от 09.06.2005 N 364 "Об утверждении положений о лицензировании в сфере внешней торговли товарами и о формировании и ведении федерального банка выданных лицензий" утверждено Положение о лицензировании в сфере внешней торговли товарами. Согласно Положению лицензирование импорта осуществляется в следующих случаях:

- введение временных количественных ограничений на экспорт или импорт отдельных видов товаров;

- реализация разрешительного порядка экспорта и (или) импорта отдельных видов товаров, которые могут оказать неблагоприятное воздействие на безопасность государства, жизнь или здоровье граждан, имущество физических или юридических лиц, государственное или муниципальное имущество, окружающую среду, жизнь или здоровье животных и растений;

- предоставление исключительного права на экспорт и (или) импорт отдельных видов товаров;

- выполнение Российской Федерацией международных обязательств.

Согласно данному Постановлению Правительства РФ импортеру могут быть выданы следующие виды лицензий:

- разовая лицензия, выдаваемая на основании договора (контракта), предметом которого является импорт отдельного вида товара в определенном количестве, срок действия которой не может превышать 1 года со дня ее выдачи;

- генеральная лицензия, выдаваемая на основании решения Правительства РФ, разрешающая импорт отдельного вида товара в определенном количестве, срок действия которой также не превышает 1 года со дня ее выдачи;

- исключительная лицензия, предоставляющая заявителю исключительно право на импорт отдельного вида товара, определенное соответствующим федеральным законом.

Для получения лицензии заявитель должен представить в лицензирующий орган заявление о предоставлении лицензии, копию договора (в случае получения разовой лицензии), копию свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, другие документы, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

Международные договоры купли-продажи товаров регулируются Конвенцией Организации Объединенных Наций о договорах международной купли-продажи товаров, которая была подписана в Вене 11 апреля 1980 г. (далее - Конвенция). Продавец обязан поставить товар, передать относящиеся к нему документы и право собственности на товар по требованиям договора и Конвенции (ст. 30 Конвенции).

Покупатель же обязан уплатить цену за товар и принять поставку товара по требованиям договора и Конвенции (ст. 53 Конвенции).

Внешнеторговая операция оформляется контрактом. Главным элементом контракта выступает контрактная стоимость товара, представляющая собой цену сделки, согласно которой формируется покупная стоимость импортных товаров. Контракт является основанием для оформления паспорта импортной сделки.

К первичным документам, отражающим импорт товаров, относят:

- заключенный внешнеэкономический контракт;

- счет иностранного продавца;

- транспортные, экспедиторские, страховые документы (международные авто-, авиа-, железнодорожные накладные, багажные квитанции, коносамент, страховые полисы и сертификаты и другие документы);

- таможенную декларацию, подтверждающую пересечение товаром таможенной границы Российской Федерации;

- справки об уплате пошлин, сборов;
- складскую документацию (накладные, акты приемки, подтверждающие фактическое поступление товаров на склад импортера);
- техническую документацию.

Переход права собственности.

В силу Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2006, утвержденного Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н (далее - ПБУ 3/2006), датой совершения операции в иностранной валюте признается день возникновения у организации права по законодательству Российской Федерации или договору принять к бухгалтерскому учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции.

В момент перехода права собственности на приобретенный по внешне-торговому контракту товар у организации-импортера возникает обязанность отразить этот товар в бухгалтерском учете. В основном, право собственности у приобретателя возникает с момента передачи товара. К передаче приравнивается передача коносамента, поскольку получение этого документа дает право распоряжения товаром.

Продавец и покупатель могут оговорить в контракте любой момент перехода права собственности на товар, например, отгрузку товаров перевозчику, оплату импортных товаров, оформление таможенной декларации, и указанный момент может не совпадать с моментом перехода риска случайной гибели товара. Таких ситуаций нужно избегать, ведь если право собственности на товар перейдет к импортеру на дату оформления таможенной декларации, а риск случайной гибели - в момент сдачи товаров перевозчику и товар погибнет в пути или будет поврежден, покупатель будет обязан выплатить поставщику стоимость товара. Об этом говорится в ст. 66 Конвенции: утрата или повреждение товара после того, как риск перешел на покупателя, не освобождают его от обязанности уплатить цену товара, если только утрата или повреждение не были вызваны действиями или упущениями продавца.

В международной практике момент перехода права собственности обычно связывают с переходом риска случайной гибели или повреждения товаров от продавца к покупателю, но если стороны при заключении внешнеторгового контракта не предусмотрели в нем момент перехода права собственности, он может быть установлен с помощью Международных правил толкования торговых терминов «Инкотермс», которые носят рекомендательный характер. Эти Правила касаются порядка поставки товаров, их страхования, оплаты транспортных расходов, других вопросов, но главным является то, что они регламентируют переход рисков случайной гибели товаров от продавца к покупателю.

Правильное определение момента перехода собственности при ввозе товаров позволит избежать ошибок при отражении на счетах бухгалтерского учета контрактной стоимости товара, курсовых разниц, возникающих в связи с изменением курсов валют по отношению к рублю, транспортных расходов и т.д.

Таможенная стоимость ввозимых товаров и таможенные платежи. К таможенным платежам ст. 318 Таможенного кодекса РФ отнесены:

- ввозная таможенная пошлина;
- вывозная таможенная пошлина;
- НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- таможенные сборы.

Согласно ст. 331 Таможенного кодекса РФ таможенные пошлины и налоги уплачиваются в кассу или на счета таможенного органа, причем уплата может производиться по выбору плательщика как в валюте Российской Федерации, так и в иностранной валюте, курс которой котируется Банком России. Пересчет валюты Российской Федерации в иностранную валюту для целей уплаты таможенных пошлин, налогов, исчисленных в валюте Российской Федерации, производится по курсу, действующему на день принятия таможенным органом таможенной декларации, а в случаях, когда обязанность уплаты таможенных пошлин, налогов не связана с подачей таможенной декларации, - на день фактической уплаты.

Объектом обложения таможенными пошлинами, налогами являются товары, перемещаемые через таможенную границу (ст. 322 Таможенного кодекса РФ). Налоговой базой для целей исчисления таможенных пошлин, налогов признаются таможенная стоимость товаров и (или) их количество.

В силу п. 1 ст. 323 Таможенного кодекса РФ таможенная стоимость рассчитывается с помощью методов, установленных законодательством Российской Федерации, и заявляется в таможенный орган при декларировании товаров.

Таможенная стоимость исчисляется в соответствии с Законом РФ от 21.05.1993 N 5003-1 «О таможенном тарифе» (далее - Закон N 5003-1). Методы определения таможенной стоимости установлены ст. 12 Закона N 5003-1:

- по стоимости сделки с ввозимыми товарами;
- по стоимости сделки с идентичными товарами;
- по стоимости сделки с однородными товарами;
- метод вычитания;
- метод сложения;
- резервный метод.

Основным методом определения таможенной стоимости является метод по стоимости сделки с ввозимыми товарами.

В том случае, если основной метод не может быть использован, применяется последовательно каждый из перечисленных методов. При этом следующий метод применяется, если предыдущий не работает. Методы вычитания и сложения стоимости могут применяться в любой последовательности.

Таможенной стоимостью товаров, ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации, признается стоимость сделки, т.е. цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за товары при их продаже на экспорт в Российскую Федерацию и дополненная:

1) расходами в размере, в котором они произведены покупателем, но которые не включены в цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате:

- на выплату вознаграждений агенту (посреднику), за исключением вознаграждений, уплачиваемых покупателем своему агенту (посреднику) за оказание услуг, связанных с покупкой товаров;

- на тару, если для таможенных целей она рассматривается как единое целое с товарами;

- на упаковку, включая стоимость упаковочных материалов и работ по упаковке;

2) соответствующим образом распределенной стоимостью следующих товаров и услуг, прямо или косвенно предоставленных покупателем бесплатно или по сниженной цене для использования в связи с производством и продажей на экспорт в Российскую Федерацию оцениваемых товаров, в размере, не включенном в цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате:

- сырья, материалов и комплектующих - составных частей ввозимых товаров;

- инструментов, штампов, форм и других подобных предметов, использованных при производстве ввозимых товаров;

- материалов, израсходованных при производстве ввозимых товаров;

- проектирования, разработки, инженерной, конструкторской работы, дизайна, художественного оформления, чертежей и эскизов, произведенных (выполненных) в любой стране, за исключением Российской Федерации, и необходимых для производства оцениваемых товаров;

3) платежами за использование объектов интеллектуальной собственности (за исключением платежей за право воспроизведения в Российской Федерации), которые относятся к оцениваемым товарам и которые покупатель прямо или косвенно должен уплатить в качестве условия продажи таких товаров, в размере, не включенном в цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате, при условии, что эти платежи относятся только к ввозимым товарам;

4) любой частью дохода, полученного в результате последующей продажи, распоряжения, использования товаров, которая прямо или косвенно причитается продавцу;

5) расходами по перевозке (транспортировке) товаров до аэропорта, морского порта или иного места прибытия товаров на таможенную территорию Российской Федерации;

6) расходами по погрузке, выгрузке или перегрузке товаров и проведению иных операций, связанных с их перевозкой (транспортировкой) до аэропорта, морского порта или иного места прибытия товаров на таможенную территорию Российской Федерации;

7) расходами на страхование в связи с международной перевозкой товаров.

Инструкция о порядке заполнения декларации таможенной стоимости и формы бланков декларации таможенной стоимости (ДТС-1 и ДТС-2) утверждены Приказом ФТС России от 01.08.2006 N 829. При осуществлении платежа в иностранной валюте организация применяет ПБУ 3/2006.

Стоимость имущества, приобретенного организацией-импортером, отражается в бухгалтерском учете в момент перехода права собственности в рублевой оценке по курсу Банка России, который действовал на эту дату, и в даль-

нейшем не пересчитывается. Пересчету подлежит лишь задолженность перед иностранным поставщиком в рубли по курсу на каждую отчетную дату (дату составления отчетности), а также на дату погашения задолженности. Основным элементом, составляющим фактическую себестоимость импортного товара, является его фактурная или контрактная (договорная) стоимость, указанная в счете (инвойсе), выставленном поставщиком покупателю для оплаты вместе с товаросопроводительными документами.

В бухгалтерском учете на основании документов, подтверждающих факт выполнения своих обязанностей поставщиком в соответствии с условиями поставки, будет отражена фактурная (договорная) стоимость материалов в рублях по курсу ЦБ РФ, установленному на эту дату:

Дата	Счет/субсчет	Дебет (сум-ма)	Кредит (сум-ма)
xx.xx.xx	15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» / «Приобретение материалов по импорту»	xxx-xx	
	60 «Расчеты с поставщиками»/«Расчеты с поставщиками в иностранной валюте»		xxx-xx xxx
Отражены затраты на приобретение товара в сумме полученной путем пересчета договорной цены, выраженной в иностранной валюте, по курсу ЦБ, установленному на дату исполнения поставщиком обязательств (на дату перехода права собственности). В этой же сумме признано обязательство перед поставщиком, а также указана сумма в иностранной валюте, подлежащая уплате			

Если право собственности переходит к покупателю в тот момент, когда товар находится в пути, в бухгалтерском учете должно быть обеспечено такое отражение операций, чтобы можно было сделать вывод о конкретном местонахождении товара на пути его продвижения от продавца к покупателю. С этой целью открываются аналитические счета, на которых отражаются, например, товары в пути за границей, товары на складах за границей, товары на пограничных станциях и пр.

Следующий вид затрат – это затраты, связанные с доставкой товара покупателю, к ним относятся затраты: на транспортировку, стоимость погрузочно-разгрузочных работ, перевозки, перевалки, расходы по хранению, стоимость услуг экспедиторов, страхование и пр. Такие услуги и работы могут быть предоставлены (выполнены) как на территории иностранных государств, так и на территории Российской Федерации. В связи с этим стоимость работ (услуг) может быть выражена как в иностранной валюте, так и в валюте РФ, стоимость обязательств организации перед исполнителями будет выражена в иностранной валюте и валюте РФ соответственно. На основании актов и счетов перевозчиков, экспедиторов и пр. в бухгалтерском учете будет отражена стоимость выполненных работ (оказанных услуг). В стоимость работ (услуг), выполненных на территории иностранных государств (например, перевозка по территории иностранного государства), сумма НДС не включается:

Дата	Счет/субсчет	Дебет (сумма)	Кредит (сумма)
xx.xx.xx	15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» / «Приобретение материалов по импорту»	xxx-xx	
	60 «Расчеты с поставщиками»/«Расчеты с поставщиками в иностранной валюте»		xxx-xx xxx
Отражены затраты на приобретение товара в сумме полученной путем пересчета стоимости выполненных работ (оказанных услуг), выраженной в иностранной валюте по курсу ЦБ, установленному на дату выполнения работы (оказания услуг). В этой же сумме признано обязательство перед перевозчиком и указана сумма в иностранной валюте, подлежащая уплате			

Выполнение работ (услуг) на территории РФ облагается НДС в соответствии с порядком, установленным НК РФ. В фактическую себестоимость приобретаемых материальных ценностей сумма налога по общему правилу ПБУ 5/01 не включается. Сумма налога учитывается отдельно на специальном счете 19 «НДС по приобретенным ценностям» и в дальнейшем может быть принята к вычету из суммы налогового обязательства в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ.

При оформлении ввоза товара организации необходимо провести его сертификацию, лабораторные исследования и т. д. Все эти затраты включаются в фактическую себестоимость приобретаемого товара:

Дата	Счет/субсчет	Дебет (сумма)	Кредит (сумма)
xx.xx.xx	15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» / «Приобретение материалов по импорту»	xxx-xx	
	19 «Налог на добавленную стоимость» / «НДС, связанный с приобретением импортных товаров»	xxx-xx	
	60 «Расчеты с поставщиками»/«Расчеты с поставщиками в иностранной валюте»		xxx-xx
Отражены затраты на приобретение товара и НДС, подлежащий уплате в суммах, согласно документам исполнителя. Никаких пересчетов не производится, так как нет актива, стоимость которого выражена в иностранной валюте. Признано обязательство перед исполнителем.			

За ведение паспорта сделки уполномоченному банку уплачивается вознаграждение, данный вид затрат также относится к затратам на приобретение:

Дата	Счет/субсчет	Дебет (сумма)	Кредит (сумма)
xx.xx.xx	15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» / «Приобретение материалов по импорту»	xxx-xx	
	19 «Налог на добавленную стоимость» / «НДС, связанный с приобретением импортных товаров»	xxx-xx	
	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»/«Расчеты с уполномоченным банком»		xxx-xx

Отражены затраты на приобретение товара и НДС, подлежащий уплате в суммах, согласно документам банка. Никаких пересчетов не производится, так как нет актива, стоимость которого выражена в иностранной валюте. Признано обязательство перед банком.

При пересечении таможенной границы импортные товары проходят процедуру таможенного оформления. Декларантом подается грузовая таможенная декларация (ГТД), которая является основным документом, свидетельствующим о ввозе товара, а также документом, в котором определены подлежащие уплате таможенные платежи.

В режиме выпуска для внутреннего потребления, ввезенные на территорию РФ товары, остаются на этой территории без обязательства об их вывозе, приобретают статус свободного обращения после уплаты таможенных пошлин, налогов и соблюдения всех запретов и ограничений, предусмотренных законодательством.

Важным вопросом с точки зрения величины таможенных платежей, а соответственно фактической стоимости приобретения, является определение таможенной стоимости.

Таможенная стоимость ввозимых товаров складывается из:

- цены сделки, фактически уплаченной или подлежащей уплате за ввозимый товар;
- расходов по закупке и доставке до пересечения таможенной границы РФ, если ранее эти расходы не были включены в цену сделки независимо от того, кто нес эти расходы - продавец или покупатель. К таким расходам относятся: стоимость транспортировки, расходы по погрузке, выгрузке, перегрузке и перевалки, страховая сумма, стоимость тары, упаковки и пр.

Таможенная стоимость может превышать фактурную (договорную) стоимость, указанную в инвойсе иностранного поставщика. Таможенная стоимость, заявленная декларантом, должна быть подтверждена соответствующими документами.

Товар, предъявляемый к таможенному оформлению, имеет пять стоимостных оценок, которые указываются в соответствующих графах грузовой таможенной декларации (ГТД):

- фактурная стоимость – графы 22 и 42 ГТД, если ввозится один товар, то суммы, указанные в этих графах, совпадают;
- статистическая стоимость – графа 46 ГТД, обозначена в долларах США;
- таможенная стоимость – определяется на основании цены сделки, с учетом расходов по доставке до места ввоза на территорию РФ, скорректированная на установленные вычеты и доначисления. Таможенная стоимость определяется в рублях по курсу ЦБ РФ на дату подачи декларации. Величина таможенной стоимости указывается в графе 45 ГТД в рублях по курсу ЦБ, установленному на дату принятия ГТД.

Таможенные платежи, подлежащие уплате при оформлении товаров в режиме выпуска для внутреннего потребления, рассчитываются в графе 47 и, как правило, следующие:

- таможенный сбор в рублях 0,1% от таможенной стоимости – код 10;
- таможенный сбор в валюте 0,05% от таможенной стоимости – код 11;
- таможенная пошлина (ставка в зависимости от вида товара в соответствии с ТН ВЭД и вида ставки специфическая/адвалорная/комбинированная) – код 20;
- акцизы (в зависимости от вида подакцизного товара и вида ставки) – код 30;
- НДС (10 или 18%) – код 32;

НДС исчисляется следующим образом:

- по товарам, облагаемым ввозными таможенными пошлинами и акцизами

$$\text{НДС} = (\text{Таможенная стоимость} + \text{таможенная пошлина} + \text{акциз}) \times N / 100\%,$$
 где N-ставка налога;

- по товарам, облагаемым ввозными пошлинами и не облагаемым акцизами

$$\text{НДС} = (\text{Таможенная стоимость} + \text{таможенная пошлина}) \times N / 100\%,$$
 где N-ставка налога;

- по товарам, не облагаемым пошлинами и акцизами

$$\text{НДС} = \text{Таможенная стоимость} \times N / 100\%,$$
 где N-ставка налога.

НДС, уплаченный на таможне, подлежит вычету из суммы налогового обязательства по НДС, если выполняются требования, предусмотренные главой 21 НК РФ.

Таможенные пошлины и сборы за таможенное оформление также включаются в фактическую себестоимость, кроме того, по подакцизным товарам уплачивается в составе таможенных платежей акциз, который включается в фактическую стоимость приобретения:

Дата	Счет/субсчет	Дебет (сумма)	Кредит (сумма)
xx.xx.xx	15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» / «Приобретение материалов по импорту»	xxx-xx	
	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»/«Расчеты с таможней в рублях»		xxx-xx
Суммы, подлежащей к уплате таможенной пошлины, сборов за таможенное оформление, исчисленные в рублях, отражаются в составе затрат на приобретение импортного товара, и признается обязательство по таможенным платежам			

xx.xx.xx	15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» / «Приобретение материалов по импорту»	xxx-xx	
	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»/«Расчеты с таможенной в иностранной валюте»		xxx-xx xxx
Подлежащие к уплате сборы за таможенное оформление, исчисленные в иностранной валюте, отражаются в составе затрат на приобретение импортного товара в сумме, полученной путем пересчета по курсу ЦБ, и признается обязательство по таможенным платежам в иностранной валюте			
xx.xx.xx	19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» / «НДС, уплаченный на таможне»	xxx-xx	
	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»/«Расчеты с таможенной в рублях»		xxx-xx
Сумма НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию РФ в составе таможенных платежей отражается на отдельном субсчете, и признается обязательство по таможенным платежам			

Фактическое поступление материалов на склад организации оформляется приходным ордером, на основании которого в бухгалтерском учете делают соответствующие записи:

Дата	Счет/субсчет	Дебет (сумма)	Кредит (сумма)
xx.xx.xx	10 «Материалы» или 41 «Товары» (в зависимости от того, какие именно материальные ценности приобретены)	xxx-xx	
	15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» / «Приобретение материалов по импорту»		xxx-xx
Отражено фактическое поступление материальных ценностей на склад организации по фактической себестоимости			

Если фактическая себестоимость материалов на момент фактического поступления может быть определена, учетной политикой организации может быть предусмотрен вариант отражения поступивших материалов по фактической себестоимости.

В случае, если обычно на момент поступления фактическая себестоимость еще не может быть определена, организация выбирает вариант отражения факта поступления по учетным ценам, а разница между фактической себестоимостью и учетными ценами отражается как отклонение в стоимости материалов на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов». Если в качестве учетных цен выбрана договорная цена, то сумма отклонений будет представлять собой сумму транспортно-заготовительных расходов организации.

Дата	Счет/субсчет	Дебет (сумма)	Кредит (сумма)
xx.xx.xx	10 «Материалы»	xxx-xx	
	15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» / «Приобретение материалов по импорту»		xxx-xx

xx.xx.xx	16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»	xxx-xx	
	15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» / «Приобретение материалов по импорту»		xxx-xx
Отражено фактическое поступление материальных ценностей на склад организации по принятым в организации учетным ценам, разница между фактической себестоимостью и учетными ценами отражена как отклонения. Суммы отклонений могут быть отнесены на счет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» в конце месяца			

Процессы экономической интеграции на пространстве СНГ идут с разной скоростью и в разных формах. Например, Россия, Беларусь и Казахстан объединились в Таможенный союз. Они активно формируют общую таможенную территорию, унифицируют таможенные правила и порядок взимания косвенных налогов. На основе Таможенного союза создается Евразийский союз с единым политическим, экономическим, военным, таможенным, гуманитарным и культурным пространством. Другие страны СНГ, в том числе Украина, участвуют в процессе экономической интеграции на основе двух- и многосторонних соглашений о свободной торговле. Соответственно, и налоговая сторона операций, осуществленных за рамками ТС, имеет свою специфику.

Взять хотя бы Россию и Украину. В отношении операций, стороны которых «приписаны» к данным странам, не применяются таможенные пошлины, налоги и сборы, имеющие эквивалентное действие на экспорт и/или импорт товаров, происходящих из таможенной территории одной из сторон и предназначенных для таможенной территории другой стороны. Это предусмотрено пунктом 1 статьи 1 Соглашения между правительством РФ и правительством Украины о свободной торговле от 24 июня 1993г. Льгота применяется за исключением товаров, ввозимых на таможенную территорию РФ из Украины и подпадающих под тарифные изъятия из режима свободной торговли товарами. Аналогичные льготы и изъятия их них применяются в отношении других стран СНГ, как входящих, так и не входящих в Таможенный союз, но подписавших многостороннее Соглашение о создании зоны свободной торговли. В состав стран-участниц зоны свободной торговли по новому Соглашению, подписанному в Санкт-Петербурге 18 октября 2011 г. (вместе с «Правилами разрешения споров»), вошли 11 стран: Азербайджан, Армения, Беларусь, Казахстан, Кыргызстан, Молдова, Россия, Таджикистан, Туркменистан, Узбекистан, Украина.

При ввозе товаров из стран СНГ, не входящих в Таможенный союз, но участвующих в Соглашении о зоне свободной торговли, в общем случае товары, произведенные в том числе в Украине и ввезенные в Россию, не облагаются ввозными таможенными пошлинами. Порядок применения льготы для зоны свободной торговли установлен приказом ГТК России от 25 декабря 2003 г. № 1539 «О предоставлении тарифных преференций».

Льгота по таможенным пошлинам применяется только к тем товарам, которые произведены в стране-участнице Соглашения о зоне свободной торговли.

А стало быть, чтобы ею воспользоваться, необходимо подтвердить, что продукция родом именно оттуда, откуда нужно. Страна происхождения товара определяется по специальным Правилам, которые утверждены Решением Совета глав правительств государств СНГ от 30 ноября 2000 г. (далее – Правила).

Так, страной происхождения товара считается государство – участник Соглашения, где товар был полностью произведен или подвергнут достаточной обработке (переработке) (п. 1 Правил). Для подтверждения страны происхождения товара таможенными органами страны ввоза необходимо представлять сертификат о происхождении товара формы СТ-1 (Приложение 2 к Правилам) или декларацию о происхождении товара (п. 10 и 11 Правил). Причем сертификат о происхождении товара формы СТ-1 должен соответствовать определенным требованиям (п. 12 Правил).

При этом нельзя забывать об изъятиях из режима свободной торговли. Россия, например, применяет тарифные ограничения при импорте из Азербайджана, Армении, Украины по сахару, спирту этиловому, табачным изделиям и некоторым другим товарам.

Бухгалтеру трудно самостоятельно уследить за изменениями в перечне таких товаров. Поэтому при планировании и осуществлении импортных сделок со странами СНГ желательно уточнить на таможне, не подпадает ли ввозимый товар под тарифные изъятия из режима свободной торговли, а если подпадает, то какие будут таможенные платежи. Работники таможни должны предоставить информацию о действующих правовых актах и/или дать бесплатную консультацию (ст. 11 ТК ТС).

Импорт в режиме зоны свободной торговли рассмотрим порядок бухгалтерского и налогового учета на примере импортной поставки товара из Украины в Россию.

Будем исходить из того, что таможенную пошлину на товар российская фирма-импортер не уплачивает (п. 6 Приказа ГТК РФ № 1539). Сертификат происхождения (изготовления) товара в Украине у российского импортера имеется и правильно оформлен (п. 10, 11 и 12 Правил). Однако даже в этом случае придется уплатить таможенные сборы за такие операции, как оформление, хранение и сопровождение. В данном случае руководствоваться следует главой 14 Закона от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации».

Таможенные сборы по своему экономическому смыслу таможенной пошлиной не являются, поскольку они уплачиваются импортером за услуги таможенного органа по таможенной обработке беспошлинного импортного товара.

В налоговом учете такие расходы можно учесть двумя способами: включить в стоимость товара (п. 2 ст. 254 НК) или списать в прочие расходы (подп. 1 п. 1 ст. 264 НК). Право выбора между двумя приведенными вариантами учета предоставляется налогоплательщику. Основание – пункт 4 статьи 252 Налогового кодекса. Согласно данной норме в случае если понесенные затраты могут быть с равными основаниями отнесены к нескольким видам расходов, то нало-

гоплательщик самостоятельно решает, как их учесть. Выбранный способ должен быть закреплен в учетной политике.

В бухгалтерском учете в стоимость товарно-материальных ценностей однозначно включаются только таможенные пошлины (п. 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»). Про таможенные сборы (услуги таможни) в ПБУ 5/01 ничего не сказано.

С другой стороны, таможенные сборы относятся к так называемым транспортно-заготовительным расходам (далее – ТЗР). Подтверждение этому можно найти в приложении 2 «Примерная номенклатура ТЗР» к приказу Минфина от 28 декабря 2001 г. № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» (далее – Методические указания).

Методические указания позволяют выбрать один из трех способов учета ТЗР (п. 88 Методических указаний):

- включить в стоимость материалов;
- отразить на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- учесть на субсчете «Транспортно-заготовительные расходы» к счету 10 «Материалы».

Из этого правила есть исключение. В том случае если удельный вес ТЗР в стоимости материалов не превышает 10 процентов, то на счет 20 «Основное производство» или на счет 23 «Вспомогательные производства» можно списать всю сумму ТЗР, не включенных в стоимость материалов (п. 88 Методических указаний).

В отношении ТЗР по материальным ценностям, приобретенным специально для перепродажи непосредственно подразделением предприятия, осуществляющим торговую деятельность, установлен специальный порядок учета. В этом случае ТЗР, связанные с их приобретением, учитываются на счете 44 «Расходы на продажу» по субсчету «Коммерческие расходы по товарам» (п. 223 Методических указаний).

Торговые фирмы в налоговом учете ТЗР начисляют в издержки обращения в составе прямых расходов и списывают в расходы пропорционально проданному товару (ст. 320 НК).

Для того чтобы наглядно показать порядок учета импортного товара, разберем его на конкретном примере. Предположим, что товар вывозится из Украины, хотя, в принципе, «учетные» правила будут едиными в отношении товаров, импортируемых из других стран-участниц Соглашения о зоне свободной торговли.

«Импортный» документооборот.

Для правильного и полного учета операций по приобретению импортного товара, в первую очередь, необходимо проанализировать следующие документы:

– Учетная политика организации для бухгалтерского учета и целей налогообложения. Здесь следует обратить внимание на установленные в организации способы учета расходов, возникающих при импортных операциях, а также на порядок учета активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

– Договор (контракт) с иностранным контрагентом на поставку товара. Здесь важны условия поставки, способы определения цены товара, способы расчетов за поставляемый товар, набор товаросопроводительных документов.

– Паспорт внешнеторговой сделки. Конкретные требования к оформлению паспорта внешнеторговой сделки и отчетность по ней согласовываются с обслуживающим компанию уполномоченным банком.

– Таможенные декларации, международные транспортные накладные, а при необходимости – лицензии и квоты. Вместе с таможенными декларациями предоставляются сертификаты (по форме СТ-1) или декларации о происхождении товара. Таможенные декларации и сертификаты происхождения товара оформляются поставщиком. Условие о предоставлении сертификатов в составе товаросопроводительных документов может быть включено в текст договора (контракта) на поставку товара. Здесь в первую очередь необходимо убедиться в достоверности сведений, содержащихся в сертификате о стране происхождения товара. Любые сомнения в данном случае нужно устранять с помощью иных документов и сведений, которые только могут быть доступны. Это и запросы к поставщику, и публикации в СМИ о товаре и поставщике и т. д. Без такого рода контроля велики риски неправомерного применения таможенных льгот. Например, в сертификате указана страна происхождения Украина, а в названии и упаковке товара указан известный международный бренд страны дальнего зарубежья («Nestle», например). В таком случае необходимо запросить у поставщика дополнительные сведения о том, что предприятие-изготовитель имеет право (или обязано) использовать этот бренд, но производство товара или его переработка действительно осуществляется на территории Украины.

Какой-либо особой или отдельной отчетности по импортным сделкам составлять не требуется. Отдельно стоит остановиться на НДС-особенностях, возникающих при осуществлении рассматриваемых ситуаций. Поскольку счет-фактуру поставщик из Украины российскому импортеру не предоставляет, то в книге покупок регистрируется таможенная декларация на ввозимые товары и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату сумм налога таможенному органу. Об этом сказано в пункте 10 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС (утв. постановлением правительства от 2 декабря 2000 г. № 914. На основании записей в книге покупок фирма отражает в декларации по НДС, форма которой утверждена приказом Минфина от 15 октября 2009 г. №

104н, по строке 180 в графе 3 (позиция 11.1) сумму налога, уплаченную таможенному органу и подлежащую вычету.

Список литературы:

1. Налоговый кодекс РФ Часть вторая. Федеральный Закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ. (в ред. от 02.10.2012 № 162-ФЗ) [Электронный ресурс] / Программа информационной поддержки Российской науки и образования Консультант плюс: Высшая школа; Windows 98 /ME/ NT 4/2000/ XP.
2. Бенева, Е.В. Учет, анализ и аудит ВЭД [Текст] / Е.В.Бенева. –М., 2005. -324с.
3. Доходы и расходы при упрощенной системе налогообложения [Текст]: учебник. /под ред И.А.Феоктистова. –М., 2010г.
4. Лытнева, Н.А. Методология развития инновационных подходов в механизме управления расходами торговых организаций [Текст] / Н.А.Лытнева, Н.В. Пьянова // Вестник ОрелГИЭТ, 2012. -№2 (20). - С. 117-125.
5. Лытнева, Н.А. Исследование стратегического управления прибылью в инновационной среде [Текст] / Н.А Лытнева., О.Н.Сысоева //Вестник ОрелГИЭТ, 2012. - №3 (21). –С. 24-29.

Леонова Ольга Юрьевна

*студентка 5 курса факультет учета и информационных технологий
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: justme@rbcmail.ru*

Лытнева Наталья Алексеевна

*д.э.н., профессор, зав. кафедрой финансового учета
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail ukap-lytneva@yandex.ru*