

УЧЕТ ЭКСПОРТНО- ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Н. ТКАЧЕНКО, профессор,

Т. ЛАГОДА

Украинский государственный
университет пищевых технологий

В современных условиях хозяйствования, когда Украина стала на путь рыночной экономики, одной из наиболее важных задач являются выход и укрепление ее на международном рынке. Ранее весь экспорт и импорт были монополизированы государством и осуществлялись небольшим количеством общесоюзных внешнеторговых объединений.

Проведенные в Украине реформы обеспечили выход на мировой рынок практически всем субъектам хозяйственной деятельности, продукция которых конкурентоспособна за рубежом.

Украинские предприятия самостоятельно осуществляют внешнеэкономические операции, которые являются частью внешнеэкономической деятельности государства и регулируются соответствующими законодательными актами.

Во внешнеэкономической деятельности субъекты хозяйственной деятельности Украины руководствуются следующими принципами:

- суверенитета народа Украины в осуществлении внешнеэкономической деятельности;
- юридического равноправия и недискриминации;
- независимости внешнеэкономического предпринимательства;
- защиты интересов субъектов внешнеэкономической деятельности.

В соответствии с Декретом Кабинета Министров Украины от 19 февраля 1993 г. № 15-93 "О системе валютного регулирования и валютного контроля" в расчетах между резидентами и нерезидентами в пределах торгового оборота как средство платежа используется иностранная валюта. Порядок осуществления таких расчетов регулируется Законом Украины от 23 сентября 1994 г. № 185/94 "О порядке осуществления расчетов в иностранной валюте", введенный в действие с 5 октября 1994 г.

В отличие от внешнехозяйственной деятельности выход на внешний рынок предусматривает более жесткие требования к заключению международных коммерческих соглашений, что требует овладения техникой международных расчетов, умения выбирать партнеров, определения стоимости контрактов, выполнения сроков и требований к качеству взаимных поставок, знания всех нюансов предпринимательства в сфере внешнеэкономической деятельности.

Предприятия осуществляющие внешнеэкономическую деятельность, открывают валютный счет в коммерческих банках, которые имеют лицензию Национального банка Украины (НБУ) на ведение валютных операций.

Для этого необходимо иметь следующие документы:

- 1) оригинал или нотариально заверенную копию учредительных документов;
- 2) свидетельство или распоряжение уполномоченных органов государственной власти о регистрации предприятия;
- 3) свидетельство регионального управления статистики;
- 4) копию (нотариально заверенную) о регистрации в Министерстве внешних экономических связей и торговли Украины;
- 5) совместные предприятия с иностранными инвестициями представляют копию инвестиционного свидетельства Министерства финансов Украины;
- б) на ведение торговли товарами с оплатой в иностранной валюте при условии осуществления розничной торговли — индивидуальную лицензию НБУ;
- 7) договор об открытии банковского счета;
- 8) две карточки с образцом подписей лиц, уполномоченных распоряжаться счетом.

В связи с этим особую актуальность приобретает отражение внешнеэкономической деятельности в бухгалтерском учете. Сложность организации бухгалтерского учета состоит не только в переходе к распространенным за рубежом формам расчетов, но и в необходимости отражать экспортно-импортные операции одновременно в двух валютах: в карбованцах и иностранной валюте, что обусловлено неконвертированностью национальной денежной единицы, а также несовершенством законодательной базы в Украине.

Для учета валютных средств в Украине открыт активный счет 52 "Валютный счет".

На валютный счет зачисляются суммы в иностранной валюте с аналогичных счетов других владельцев в оплату купленных товаров и услуг. С текущего валютного счета переводятся за границу суммы в оплату товаров для погашения задолженности. Валютная выручка независимо от поступления полностью подлежит зачислению на распределительный (блокированный карбованцевый) счет (52-3) и в соответствии с Декретом Кабинета Министров Украины "О временном поступлений в иностранной валюте" от 19 февраля 1993 г. подлежит обязательной продаже на валютном рынке Украины 50 % валютных поступлений в течение установленного срока. Иные 50 % зачисляются на текущий валютный счет.

Если к валютному счету 52 открыть субсчет 52-1 "Распределительный валютный счет", то учет операций можно осуществлять по следующим проводкам:

1. Поступила валютная выручка от реализации
Дебет субсчета 52-1 "Распределительный валютный счет"
Кредит счета 46 "Реализация" или
Кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".
2. Осуществлена обязательная продажа 50 % валютных поступлений и зачислена на расчетный счет

Дебет счета 51 "Расчетный счет"

Кредит субсчета 52-1 "Распределительный валютный счет".

3. Валютные поступления, которые остались (50 %), зачисляются на текущий валютный счет

Дебет счета 52 "Валютный счет"

Кредит субсчета 52-1 "Распределительный валютный счет".

Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте определяются как разница между оценкой валютных активов и пассивов на дату их регистрации в бухгалтерском учете и на дату фактического осуществления расчетов по курсу НБУ.

Например, 20 июня 1995 г. у предприятия возникла дебиторская задолженность в связи с предварительной оплатой в пользу резидента по контракту на импорт товаров на сумму 1000 дол. США. В бухгалтерском учете эта операция будет отражена следующим образом:

Дебет счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" на сумму $1000 \times 133800 = 133800000$ крб.

Кредит счета 52 "Валютный счет" — 133 800 000 крб., где 133 800 крб. — курс украинского карбованца к доллару США на день списания средств со счета предприятия с отражением задолженности на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" также в иностранной валюте.

Тогда при получении импортных товаров и зачислении на баланс предприятия, например, 30 июня 1995 г. в связи с изменением курса украинского карбованца к доллару США (пусть он условно равен 136 000 крб.) возникает разница украинских карбованцев по счету 60, которая выражается в сумме:

$$(136\,000 - 133\,800) \times 1000 = 2\,200\,000 \text{ крб.}$$

Курсовые разницы как разницы между оценками активов и пассивов предприятия по курсу иностранной валюты на дату совершения хозяйственной операции и на дату фактического расчета отражаются на счете 88 "Фонды специального назначения", субсчет 88-4 "Курсовые разницы по операциям в иностранных валютах".

В приведенном примере могут быть следующие проводки:

1. На сумму курсовой разницы

Дебет счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — 2 200 000 крб.

Кредит субсчета 88-4 "Курсовые разницы по операциям в иностранных валютах" — 2 200 000 крб.

2. На сумму поступившего товара

Дебет счета 41 "Товары" — $(1000 \times 136\,000) = 136\,000\,000$ крб.

Кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" —
— 136 000 000 крб.

Курсовые разницы необходимо выводить при составлении квартальной отчетности. Остатки средств предприятия на валютных счетах, другие средства (включая денежные документы)» ценные бумаги, дебиторскую и кредиторскую задолженность в иностранных валютах отражают в отчетности

в денежной единице Украины в суммах, определяемых путем пересчета иностранных валют по курсу НБУ на последнее число отчетного периода.

Если покупаем валюту на бирже или продаем, то это не курсовые разницы. В этом случае прибыль от продажи отражаем по кредиту счета 80 "Прибыли и убытки", а убытки — по дебету счета 81 "Использование прибыли".

Рассмотрим некоторые вопросы относительно условий поставок экспортно-импортных товаров и продукции и форм расчетов по ним.

Во внешней торговле существуют три основных вида операций:

экспорт — продажа товара или услуги иностранному покупателю с отправкой товара в страну покупателя;

импорт — приобретение товара или услуги у иностранного продавца с завозом товара в страну покупателя;

реэкспорт — экспорт импортированного Товара с предварительным завозом в страну или **без** такого завоза.

Поставка экспортных товаров осуществляется на основе заключенных контрактов между экспортером и импортером. Существуют международные правила по толкованию торговых терминов ИНКОТЕРМС (INCOTERMS), где определены:

- 1) базовые условия поставок;
- 2) формы расчетов;
- 3) цены контрактов.

ИНКОТЕРМС представляет собой собрание условий, на основе которых заключаются контракты купли-продажи между сторонами (продавцом и покупателем), коммерческие предприятия которых находятся в разных странах.

Каждое из условий определяет обязательства продавца и покупателя, распределение затрат и рисков, а также ответственность сторон за выполнение контракта.

Основные пункты, которые должны быть включены в контракт:

1. **Предмет контракта** (имущество, товар).
2. **Цена и общая сумма контракта** (с обязательным указанием валютной цены).
3. **Сроки и условия поставки** (в этом пункте могут обуславливаться и штрафные санкции, применяемые к продавцу в случаях невыполнения им сроков поставки).
4. **Количество товара** (в единицах измерения, принятых для данного товара).
5. **Качество товара** (подтверждается сертификатом качества продавца и соответствующими условиями, изложенными в контракте).
6. **Оплата** (указывается форма оплаты — аккредитив и его вид, инкассо, предварительная оплата и т.д.). В этом пункте также указываются счет и адрес продавца, по которому должна производиться оплата за товар, который поставляется им по контракту. Необходимо также указывать документы, на

основании которых производится оплата (счет-фактура, транспортная накладная и т.д.).

7. Гарантия (указываются гарантированный срок за качество продаваемого товара, а также двухсторонняя ответственность за качество покупателя и продавца).

8. Упаковка и маркировка (упаковка должна иметь соответствующую маркировку и наноситься на каждое место (контейнер, ящик и т.д.) с двух боковых сторон несмываемой краской. Маркировка должна содержать наименования продавца и покупателя, номера контракта и упаковочной единицы, место назначения, габаритные размеры, инструкции по погрузке и разгрузке ("верх", "низ", "не кантовать" и т.д.).

9. Форс-мажор (непредусмотренные обстоятельства). В этом пункте контракта необходимо обусловить документы, подтверждающие возможность форс-мажора и условия расторжения контракта при превышении определенного сторонами срока действия форс-мажора.

10. Ответственность (устанавливается двухсторонняя ответственность: покупателя и продавца).

11. Арбитраж и руководящий закон (стороны должны обусловить порядок, способы, сроки и условия рассмотрения споров в случае их возникновения).

12. Юридические адреса сторон (полные координаты экспортера и импортера).

13. Другие условия (обуславливают момент вступления контракта в силу, количество подписанных экземпляров контракта, возможность внесения дополнений и т.д.).

По желанию стороны могут быть включены в контракт и другие пункты.

Все условия, входящие в ИНКОТЕРМС, можно разделить на четыре группы — начиная с условия, по которому практически вся ответственность возлагается на покупателя, и заканчивая теми, по которым продавец несет все затраты и риски.

К первой группе относится Е-условие (EXW) — "Франко-завод". Это условие предусматривает минимальный риск для продавца. В соответствии с этим продавец только отпускает товар покупателю на своем заводе или складе и не несет ответственности за его погрузку. Все затраты и риски, связанные с доставкой товара к месту назначения, несет покупатель.

Вторую группу составляют F-условия:

FCA — "Франко-перевозчик";

FAS (ФАС, или "Франко-вдоль борта судна");

FOB (ФОВ, или "Франко-борт").

Обязательства продавца по этим условиям составляют в поставке товара перевозчику, определенному покупателем.

В третью группу включаются C-условия:

CFR ("Стоимость и фрахт");

CIF ("Стоимость, страховка и фрахт");

CPT ("Перевозка оплачена до");

CIP ("Перевозка и страховка оплачены до").

Они требуют, чтобы продавец заключил договор перевозки товара, но без ответственности продавца за гибель или повреждение товара.

Четвертую группу составляют D-условия:

DAF ("Поставлено на границу");

DES ("Поставлено франко-судно");

DEQ ("Поставлено фрахт-причал");

DDU ("Поставлено, пошлина не уплачена");

DDP ("Поставлено, пошлина уплачена").

Рассмотрим кратко характеристики каждого из условий ИНКОТЕРМС.

1 группа. Условие EXW группы E — ("Франко-завод") обозначает, что обязательство продавца по поставке считается выполненным после того, как он предоставил покупателю товар на своем предприятии (склад, завод, фабрика). Все затраты и риски, связанные с перевозкой товара с предприятия продавца к месту назначения, несет покупатель. Для продавца риск минимальный.

2 группа. Условия группы F:

1) FCA "Франко-перевозчик" (место указано) обозначает, что обязательство продавца по поставке считается выполненным после передачи товара, очищенного от пошлины на экспорт, ответственность перевозчика, названного покупателем, в указанном месте и пункте.

2) FAS "Франко-вдоль борта судна" (порт отгрузки указан) обозначает, что обязательства продавца по поставке считаются выполненными, если товар размещен вдоль борта судна на причале или на лихтерах в указанном порту отгрузки. С этого момента все затраты и риски гибели или повреждения товара должен нести покупатель. Условие FAS требует, чтобы покупатель очистил товар от пошлины для экспорта.

3) FOB ("Франко-борт").

3 группа. Условия группы C:

1) CFB "Стоимость и фрахт" (порт назначения указан) обозначает, что продавец обязан оплатить затраты и фрахт, необходимые для доставки товара в указанный порт назначения. Все дополнительные затраты после доставки товара в порт назначения, а также риски переходят от продавца к покупателю. Это условие требует, чтобы продавец очистил товар от пошлины на экспорт.

2) CIF "Стоимость, страховка и фрахт" (порт назначения указан) обозначает, что продавец имеет такие обязательства, как в условиях "Стоимость и фрахт", но с тем дополнением, что он должен обеспечить морское страхование против рисков покупателя от гибели или повреждения товара при перевозке. Продавец заключает договор страхования и выплачивает страховую премию, а также очищает товар от пошлины на экспорт.

3) CPT "Перевозка оплачена до" (место назначения указано) обозначает, что продавец оплачивает фрахт за перевозку товара в указанное место назначения. Риск гибели или повреждения товара, а также дополнительные затраты, обусловленные событиями, которые произошли

после поставки товара перевозчику, переходят от продавца к покупателю после поставки товара на хранение перевозчику.

4) СІР "Перевозка и страховка оплачены до" (место назначения указано) обозначает, что продавец имеет такие обязательства, как и в условии "Перевозка оплачена до" и дополнительно он должен обеспечить страхование груза против рисков покупателя от гибели или повреждения товара при перевозке. Продавец заключает договор страхования- и выплачивает страховую премию, а также очищает товар от пошлины на экспорт.

4 группа. Условия группы D:

1) DAF "Поставлено за границу" (место назначения указано) обозначает, что обязательство продавца по поставке считается выполненным, если товар отдан очищенным от пошлины на экспорт в указанном месте и пункте за границей, но до "пошлинной границы" соседнего государства.

2) DES "Поставлено франко-судно" (место назначения указано) обозначает, что обязательство продавца по поставке считается выполненным, если товар отдан покупателю на борт судна не очищенным от пошлины на импорт в указанном порту назначения.

3) DEQ "Поставлено фрахт-причал" (пошлина уплачена) обозначает, что обязательство продавца по поставке считается выполненным, если он отдал товар в распоряжение покупателя на причале (товарной пристани) в указанном порту назначения очищенным от пошлины на импорт. Продавец должен нести все риски и затраты, включая таможенную пошлину, налоги и другие сборы по доставке товара в указанное место.

4) DDU "Поставлено, пошлина не уплачена" (место назначения указано) обозначает, что обязательство продавца по поставке считается выполненным после того, как он отдал товар в распоряжение покупателю в указанном месте в стране импорта. Продавец должен нести затраты и риски, связанные с поставкой товара (за исключением таможенной пошлины, а также затрат рисков по выполнению таможенных формальностей).

5) DDP "Поставлено, пошлина уплачена" (место назначения указано) обозначает, что обязательство продавца по поставке считается выполненным после того, как он отдал товар в распоряжение покупателя в указанном месте страны импорта. Продавец обязан нести риски и затраты, включая таможенную пошлину, налоги и другие сборы по поставке в это место товара, очищенного от пошлины на импорт.

Заключение контракта является наиболее важным документом в соглашении: от условий поставок, определенных в контракте, зависят размер затрат, связанных с доставкой товара от продавца к покупателю, и в конечном результате—величина прибыли.

В международных соглашениях по купле-продаже товаров используются различные формы расчетов, связанных с применением банковских и коммерческих кредитов.

Общими формами являются расчеты: инкассовыми поручениями; аккредитивами; по открытому счету; с запросом коммерческого кредита.

Инкассовая форма расчетов основывается на том, что после отгрузки товара экспортер предъявляет инкассовое поручение с документами, подтверждающими отгрузку, в банк своей страны. Банк экспортера после проверки документов направляет их банку-корреспонденту в стране импортера. Последний предъявляет их импортеру и снимает с его расчетного счета сумму в случае его согласия с оплатой.

Аккредитивная форма расчетов предусматривает следующий порядок расчета. Покупатель-импортер после получения уведомления от продавца-экспортера представляет в свой банк заявление о выставлении аккредитива на определенную в договоре сумму. Банк покупателя выставляет аккредитив экспортеру, который имеет определенный срок действия. В течение этого срока товары должны быть отгружены покупателю-импортеру. Экспортер, отгрузив товар, предъявляет в свой банк документы, подтверждающие отгрузку товара, и получает из банка импортера в соответствии с этими документами необходимую сумму с аккредитива, о чем банк экспортера сообщает в банк импортера вместе с товарными документами.

Расчеты по открытому счету используются, когда между экспортером и импортером установлены длительные, тесные, систематические контакты. В этом случае экспортер отгружает товары и представляет импортеру документы, минуя банк, вместе с просьбой об оплате в сроки, установленные в соответствии с соглашением сторон. Расчеты по открытому счету представляют собой одну из форм коммерческого кредита.

Расчеты по коммерческому кредиту предусматривают предоставление кредита экспортером импортеру, т.е. кредитором является поставщик, который предоставляет покупателю рассрочку платежа.

К этой форме относится и *вексельная форма расчетов*, при которой в расчетах используется переводной вексель, т.е. тратта.

Рассмотрим некоторые законодательные акты, которые являются основой учета экспортно-импортных операций.

Экспортно-импортные операции регламентируются пакетом Законов Украины, Указами Президента Украины, постановлениями и декретами Кабинета Министров Украины, инструкциями. Наиболее важные из них, принятые за последнее время, следующие.

1. Закон Украины "О внешнеэкономической деятельности" от 16 апреля 1991 г.

2. Закон Украины "Об иностранных инвестициях" от 13 марта 1992 г.

3. Закон Украины "О Государственном бюджете Украины на 1995 год".

4. Инструкция Минфина "О налогах на добавленную стоимость и акцизные сборы на импортные товары" от 1 марта 1994 г., которая предусматривает оплату налога на добавленную стоимость по ставке 20 % и акцизного сбора для подакцизных товаров при ввозе из-за пределов таможенных границ Украины товаров (продукции).

5. Декрет Кабинета Министров Украины "Об единых таможенных тарифах". Он предусматривает начисление таможенных сборов на товары,

ввозимые на территорию Украины. Ставки таможенных сборов различаются в зависимости от вида товара и начисляются в процентах к фактурной стоимости товара.

6. Положение об индикативных ценах на товары при осуществлении субъектами внешнеэкономической деятельности экспортно-импортных операций. Индикативные цены — это оптимальные цены, по которым осуществляется экспорт украинских товаров, произведенных по действующим в Украине стандартам и отвечающих экспортным требованиям. Эти цены формируются на основе анализа цен мирового рынка, а также ситуации на внутреннем рынке Украины.

Установление индикативных цен необходимо для того, чтобы исключить продажу товаров по заниженным (демпинговым) ценам. Они устанавливаются Министерством внешнеэкономических связей и публикуются в "Урядовому кур'єрі".

7. Постановление Кабинета Министров Украины "О либерализации экономических операций" от 24 октября 1994 г. № 734. В соответствии с этим постановлением квотированию и лицензированию подлежат только некоторые товары и продукция (например, уголь, зерно, металлолом).

8. Указ Президента Украины "Об учете отдельных видов внешнеэкономических договоров в Украине" с изменениями к нему от 17 ноября 1994 г.

На основе этого Указа для регистрации субъект внешнеэкономической деятельности должен представить в Министерство внешних экономических связей и торговли Украины информационную карточку договора, оригинал договора и заверенную копию, заплатить 10,515 млн крб. (возможны изменения суммы). Срок регистрации 20 дней. Отказ в регистрации возможен, если условия договора не соответствуют законодательству Украины.

9. Указ Президента Украины "О регулировании бартерных (товарообменных) операций в области внешнеэкономической деятельности". В соответствии с этим Указом все субъекты предпринимательской деятельности могут осуществлять бартерные операции. До их проведения необходимо положить в банк на импортный депозит 50 % от суммы контракта — если импорт не критический; 10 % или 5 % — если импорт критический.

Бартерные договора регистрируются в общем порядке. Ввоз импортных товаров по бартеру возможен не позднее 90 дней с даты пошлинного оформления экспортных товаров. За каждый просроченный день взимается пеня 0,3 % от стоимости неполученных импортных товаров.

Следует отметить, что постановление Кабинета Министров Украины "О либерализации экономических санкций" значительно облегчило осуществление экспортно-импортной деятельности для многих предприятий и фирм.

Рассмотрим некоторые вопросы организации учета внешнеэкономической деятельности, характерные для предприятий пищевой промышленности.

Учет расчетов по экспортно-импортным операциям

Для учета расчетов с поставщиками применяется счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Рекомендуется выделять отдельные субсчета в зависимости от форм расчетов.

Учет расчетов по экспортно-импортным операциям осуществляется в журнале-ордере № 6 или № 3 (в отдельной ведомости по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками, построенной по форме оборотной ведомости). Записи ведут по наименованиям поставщиков линейно-позиционным способом.

Основные проводки по учету расчетов с поставщиками представлены в табл. 1.

Аналитический учет необходимо строить в пределах журнала-ордера или ведомости в разрезе стран-поставщиков, номеров контрактов, а в них уже по поставщикам.

Таблица 1

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Полученные товары от поставщика или акцептированный счет поставщика	41	60
2. Принадлежит поставщику за предоставленные услуги и выполненные работы, связанные с экспортом товаров	41	60
3. Принадлежит поставщику за транспортные расходы	44	60
4. Погашена задолженность поставщику:		
а) с валютного счета	60	52
б) путем зачета ранее выданного аванса	60	61
в) за счет краткосрочного кредита	60	90
г) за счет выданного векселя	60	66
д) за счет выставленного аккредитива	60	55
5. Выявление недостач, потерь (до выяснения причин)	84	60

41 "Товары"

44 "Затраты оборота"

52 "Валютный счет"

55 "Другие счета и банках"

60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

61 "Расчеты по авансам"

66 "Векселя выданные"

84 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

90 "Краткосрочные кредиты банков"

Учет экспортно-импортных товаров

Основной целью ведения учета экспортных и импортных товаров является контроль за наличием, движением, хранением товаров, правильным оформлением транспортно-сопроводительных документов, своевременным их оприходованием и выставлением претензий к поставщикам и транспортным организациям за недостачи, брак, нарушение сроков поставок.

Учет экспортных и импортных товаров ведется в разрезе:

- 1) учетных партий;
- 2) товарной номенклатуры, принятой в международных расчетах;
- 3) мест хранения, этапов и направлений движения товаров;

4) материально ответственных лиц.

Учет товаров ведется в натуральном и стоимостном выражении.

Важным в учете товаров является момент перехода их в собственность фирмы или иностранного покупателя (определяется в договоре поставки).

Основой для учета экспортных и импортных товаров и их движения являются оформленные соответствующим образом документы:

- 1) счета поставщиков (с приложениями спецификаций, квитанций);
- 2) почтовые квитанции, свидетельствующие об отгрузке товаров по соответствующим адресам;
- 3) приемочные акты, подтверждающие получение товаров в порт или на склад;
- 4) коммерческие акты, свидетельствующие о недостачах или излишках, порче товаров.

Особенностью учета товаров является то, что он осуществляется на основе учетной партии.

В качестве учетной партии при отгрузке экспортных товаров принимается: отправка однородного товара, оформленная одной или несколькими железнодорожными накладными в одном направлении и отфактурованная поставщиком одним счетом, оформленная одной авианакладной, одной почтовой квитанцией.

Учет экспортных товаров ведется также в разрезе учетных партий, которые составляются в зависимости от характера товара, возможности сохранности партии в процессе перевозки и хранения груза.

При импорте сырья, продовольственных и других товаров в качестве учетной партии принимаются:

- по морским перевозкам — пароход, товар, коносамент;
- по железнодорожным — вагон, эшелон.

Если предъявляется счет на каждую партию, то в качестве учетной партии принимается партия, оформленная одним счетом.

Учет экспортных товаров осуществляется по отпускной стоимости, т.е. по стоимости в расчетных контрактных ценах. Стоимость тары и упаковки, в которые отгружаются товары, включается в отпускную стоимость этих товаров.

Учет импортных товаров ведется по фактурной стоимости, под которой подразумевают стоимость самого товара, стоимость тары и упаковки, оплачиваемой иностранному поставщику по его счету в соответствии с контрактом.

Для учета импортных товаров используется счет 41.

Могут быть открыты следующие субсчета:

- товары импортные в пути за границей;
- товары импортные в пути в стране;
- товары импортные в портах и на складах (в стране-получателе);
- товары импортные в пути по прямым отправлениям.

Синтетический учет операций по движению товаров ведется в тех же регистрах (в журнале-ордере № 6 или № 3).

Основные проводки представлены в табл. 2.

Таблица 2

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Оприходованный импортный товар по фактурной стоимости	41	60
2. Списание экспортных и импортных товаров при выявлении недостат	84	41
3. Списание экспортных товаров при их отфактуровании	46	41

41 "Товары"

46 "Реализация"

60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

84 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

Учет реализации экспортно-импортных товаров и определение результата коммерческой деятельности

Реализация экспортных и импортных товаров, продукции, работ, услуг может рассматриваться с двух точек зрения:

- 1) предприятие реализует свою продукцию;
- 2) предприятие выступает посредником между экспортером и импортером.

В первом случае учет реализации продукции аналогичен нашим предприятиям, во втором — предприятие получает комиссионное вознаграждение за предоставленные услуги, которое относится на счет 80 "Прибыли и убытки".

При реализации экспортных товаров на счет 46 "Реализация" рекомендуется выделять субсчета по видам продукции, товаров, а в них соответственно по конкретным наименованиям товаров аналитического счета.

Датой реализации экспортных товаров считается дата выписки счета для последующего направления его иностранному покупателю. В счете указывается стоимость товара в иностранной валюте в соответствии с условиями контракта. В зависимости от условий контракта в стоимость может включаться оплата доставки товара.

Основные проводки по реализации экспортных товаров приведены в табл. 3.

Таблица 3

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Выставлен счет иностранному покупателю	62	46
2. Списывается товар, продукция, услуги на реализацию	46	41 (40, 20)
3. Получены деньги от поставщика	52	62

20 "Основное производство"

40 "Готовая продукция"

41 "Товары"

46 "Реализация продукции, работ, услуг"

52 "Валютный счет"

62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

Аналогичные проводки делаются, если предприятие отгружает и реализует импортные товары.

Аналитический учет реализации товаров осуществляется по видам товаров, а также в разрезе контрактов и покупателей.

Учет экспортно-импортных операций, осуществляемых на бартерной основе

Основой бартерного соглашения является обмен товара одного вида на эквивалентный по стоимости товар другого вида. Бартерные соглашения позволяют осуществлять товарообмен без привлечения платежных средств. Они могут носить двух- и многосторонний характер.

Основные бухгалтерские проводки при бартерном соглашении представлены в табл. 4.

Таблица 4

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	2	3
1 Предъявлены счета за отпущенные на бартерной основе по согласованным ценам ценности	62	46
2. Фактическая стоимость отпущенных товаров (материалов, услуг)	46	41 (05, 20)
3. Финансовый результат	46	80
4. При получении товара (материалов, услуг) от предприятия-партнера	41 (05)	60
5. Зачет задолженности	60	62
6 Разница задолженности в результате разного курса иностранной валюты на даты отгрузки и получения долга	80	62
	60	или 80

05 "Материалы"

20 "Основное производство"

41 "Товары"

46 "Реализация"

60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

62"Расчеты с покупателями и заказчиками"

80 "Прибыли и убытки"

Рассмотрим налогообложение импортного товара при ввозе его на территорию Украины (табл. 5).

Таблица 5

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Начисление суммы, подлежащей уплате за таможенные процедуры	41	76
2. Перечисление суммы	76	51
3. Начисление суммы таможенных сборов	41	68-7
4. Перечисление суммы в бюджет	68-7	51
5. Начисление акцизного сбора	41	68-3
6. Перечисление и бюджет	68-3	51
7. Начисление НДС	41	68-2
8. Перечисление в бюджет	68-2	51

41 "Товары"

51 "Расчетный счет"

68-2 "Расчеты с бюджетом" / "Расчеты по НДС"

68-3 "Расчеты с бюджетом" / "Расчеты по акцизному сбору"

68-7 "Расчеты с бюджетом" / "Другие расчеты с бюджетом"

76 "Расчеты с дебиторами и кредиторами"

Сумма таможенных процедур и сборов берется от фактурной стоимости товара.

Объектом налогообложения для начисления акцизного сбора является фактурная стоимость товара с учетом оплаченных таможенных процедур и пошлины. При начислении налога на добавленную стоимость к указанным выше суммам добавляется еще сумма акцизного сбора по подакцизным товарам.

Следовательно, рассмотрев учет и некоторые вопросы организации учета экспортно-импортных операций, можно сделать следующие **выводы**:

1. В Украине создана законодательная база для осуществления экспортно-импортных операций, но она имеет ряд недостатков и требует усовершенствования.

2. Основным ее недостатком являются частые изменения и дополнения, а также наличие значительных бюрократических преград для осуществления предприятиями внешнеэкономической деятельности. Особенно это касается постановлений и инструкций по налогообложению экспортно-импортных операций. Например, предусмотрено начисление акцизного сбора с фактурной стоимости товара плюс пошлина, а НДС начисляется на фактурную стоимость плюс пошлина плюс акцизный сбор. Таким образом, предусматривается двойное, а в некоторых случаях и тройное начисление налогов.