

**КОНТРАКТ (ДОГОВОР) КУПЛИ-ПРОДАЖИ ВО  
ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.  
НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ, УЧЕТ И БУХГАЛТЕРСКИЕ ПРОВОДКИ**

Продолжаем рассмотрение некоторых бухгалтерских аспектов внешнеэкономической деятельности (см. Бизнес за 12.11.96 г. и 10.12.96 г.)

1. Рассмотрим ситуацию, когда предприятие покупает товар у зарубежного партнера за счет имеющейся у него иностранной валюты либо используя свои денежные средства в национальной валюте Украины. В последнем случае приобретение иностранной валюты поручается уполномоченному банку. Банк в соответствии с письмом НБУ от 03.10.96 г. № 3-211/2903-5896 "О порядке осуществления контроля за поступлением товара по импортным контрактам" регистрирует представленный предприятием контракт, на основании которого будет осуществлена покупка иностранной валюты на межбанковском валютном рынке.

Перечисление средств банку для приобретения валюты предприятие отражает в учете при получении выписки с расчетного счета:

Дт счета 56 "Другие денежные средства",  
субсчет 56/П "Денежные средства в пути"  
Кт счета 51 "Расчетный счет"  
Дебет Кредит Сумма  
56/П 51 18880

2. Банк покупает иностранную валюту импортеру на межбанковском валютном рынке Украины только при наличии необходимой суммы в гривнях на расчетном счете импортера на момент заключения соглашения по покупке иностранной валюты. В случае отсутствия средств на расчетном счете банк может предоставить предприятию краткосрочный кредит. Купленная иностранная валюта по курсу НБУ зачисляется на валютный счет предприятия.

Дт счета 52 "Валютный счет",  
субсчет 52/1 "Валютный счет в стране"  
Кт счета 56 "Другие денежные средства",  
субсчет 56/П "Денежные средства в пути"  
Дт счета В52 "Забалансовый валютный счет"  
а) Дебет Кредит Сумма  
52/1 56/П 18860 грн.  
В52 10000 долл.  
б) Дебет Кредит Сумма  
52/1 56/П 18890 грн.  
В52 10000 долл.

3. На основании Положения по бухгалтерскому учету операций в иностранной валюте, утвержденного приказом Министерства финансов Украины от 14 февраля 1996 года № 29, отрицательная разница между эквивалентом приобретенной инвалюты в украинской валюте и суммой всех расходов на ее приобретение учитывается за счет использования прибыли предприятия:

Дт счета 81 "Использование прибыли",

субсчет 81/2 "Использование прибыли на другие цели"

Кт счета 56 "Другие денежные средства",

субсчет 56/П "Денежные средства в пути"

Дебет	Кредит	Сумма
-------	--------	-------

81/2	56/П	20
------	------	----

Положительная разница, т.е. результат обратного алгоритма, зачисляется в состав прибылей предприятий:

Дт счета 56 "Другие денежные средства",

субсчет 56/П "Денежные средства в пути"

Кт счета 80 "Прибыли и убытки",

субсчет 80/В "Внереализационная прибыль"

Дебет	Кредит	Сумма
-------	--------	-------

56/П	80/В	10
------	------	----

**4.** Валютные средства, приобретенные на межбанковском валютном рынке Украины, должны быть перечислены импортером иностранному поставщику в течение пяти банковских дней с момента зачисления валюты на валютный счет импортера.

Покупатель (импортер) со своего валютного счета перечисляет продавцу (поставщику) иностранную валюту при осуществлении полной или частичной предоплаты по условиям контракта до поставки товара продавцом. Снятие с учета средств с валютного счета учитывается в гривнях по курсу НБУ, действовавшему на день перечисления, и в валюте. **Оплата поставщику за импортные товары отражается по счетам:**

Дт счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками",

субсчет 60/1 "Расчеты с иностранными поставщиками по импорту"

Кт счета 52 "Валютный счет",

субсчет 52/1 "Валютный счет в стране"

К-т счета В52 "Забалансовый валютный счет"

Дебет	Кредит	Сумма
-------	--------	-------

60/1	52/1	18860 грн.
------	------	------------

В52		10000 долл.
-----	--	-------------

**5.** В случае изменения курса валют дебиторская задолженность пересчитывается по новому курсу НБУ. Курсовая разница в соответствии с Законом Украины "О налогообложении прибыли предприятий" не включается в состав финансовых результатов предприятия, а отражается на субсчете счета 88:

Дт счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками",

субсчет 60/1 "Расчеты с иностранными поставщиками по импорту"

Кт счета 88 "Фонды специального назначения",

субсчет 88/К "Курсовые разницы по операциям с иностранной валютой"

Дебет	Кредит	Сумма
-------	--------	-------

60/1	88/К	10
------	------	----

**6.** Если контрактом предусмотрена аккредитивная форма расчетов, то перечисление валюты в иностранный банк для открытия аккредитива фиксируется записью, осуществляемой как в гривнях,

пересчитанных по курсу НБУ на дату перечисления средств, так и в валюте. Аккредитив, выставленный покупателем (импортером) и подтвержденный извещением банка иностранного продавца (поставщика), в учете импортера отражается записью:

Дт счета 55 "Другие счета в банках",  
субсчет 55/1 "Аккредитивы за границей"  
Кт счета 52 "Валютный счет",  
субсчет 52/1 "Валютный счет в стране"  
Кт счета В52 "Забалансовый валютный счет"  
Дебет Кредит Сумма  
55/ 52/1 18860 грн.  
В52 10000 долл.

7. Покупатель (импортер), получивший в конце месяца от банка извещение о снятии суммы с аккредитива в погашение задолженности иностранному продавцу (поставщику), при отсутствии документов от иностранного поставщика (транспортных, Накладных и др.) отражает оплаченные с аккредитива суммы с одновременным формированием курсовой разницы:

Дт счета 56 "Другие денежные средства",  
субсчет 56/П "Денежные средства в пути"  
Кт счета 55 "Другие счета в банках",  
субсчет 55/1 "Аккредитивы за границей"  
Кт счета 88 "Фонды специального назначения",  
субсчет 88/К "Курсовые разницы по операциям с иностранной валютой"  
Дебет Кредит Сумма  
56/П 55/1 18860  
56/П 88/К 15

В следующем месяце при получении документов от иностранного продавца (поставщика) вышеуказанные средства снимаются с учета как денежные средства, находящиеся в пути, с учетом курсовой разницы:

Дт счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками",  
субсчет 60/1 "Расчеты с иностранными поставщиками по импорту"  
Дт счета 88 "Фонды специального назначения",  
субсчет 88/К "Курсовые разницы по операциям с иностранной валютой"  
Кт счета 56 "Другие денежные средства",  
субсчет 56/П "Денежные средства в пути"  
Дебет Кредит Сумма  
60/1 56/П 18870  
88/К 56/П 5

В случае, если извещение банка о снятии сумм с аккредитива в погашение задолженности иностранному продавцу (поставщику) и расчетные документы от последнего поступили в отчетный период, покупатель (импортер) может не отражать в учете две последние проводки. При получении расчетных документов списанную с аккредитива сумму относят

сразу на расчеты с иностранным продавцом (поставщиком) с отражением курсовой разницы:

Дт счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками",  
субсчет 60/1 "Расчеты с иностранными поставщиками по импорту"  
Кт счета 55 "Другие счета в банках",  
субсчет 55/1 "Аккредитивы за границей"  
Кт счета 88 "Фонды специального назначения",  
субсчет 88/К "Курсовые разницы по операциям с иностранной валютой"

Дебет	Кредит	Сумма
60/1	55/1	18860
60/1	88/К	10

**8. После получения документов, подтверждающих отгрузку продавцом (поставщиком) товара, составляется проводка:**

Дт счета 41 "Товары",  
субсчет 41/И/П "Импортные товары в пути за границей"  
Кт счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками",  
субсчет 60/1 "Расчеты с иностранными поставщиками по импорту"

Дебет	Кредит	Сумма
41/И/П	60/1	18870

Данная проводка фиксирует увеличение импортных товаров в пути за границей (дебетуется активный счет 41) с зачетом сумм, выплаченных продавцу (поставщику) по предоплате или аккредитиву.

**9. Следование товара за границей связано с дополнительными накладными расходами, которые могут возникнуть при непредвиденных задержках, вызванных дополнительным его хранением.**

Накладные расходы оплачиваются как в национальной валюте, так и иностранной валюте, что фиксируется проводками:

Дт счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",  
субсчет 76/3/Н "Накладные расходы по импорту"  
Дт счета 68 "Расчеты с бюджетом",  
субсчет 68/НДС/Т "НДС по торгово-коммерческой деятельности"  
Дт счета 43 "Внепроизводственные расходы",  
субсчет 43/И/1 "Внепроизводственные расходы по импорту в национальной валюте"

Кт счета 51 "Расчетный счет"  
Кт счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",  
субсчет 76/3/Н "Накладные расходы по импорту"

Дебет	Кредит	Сумма
76/3/Н	51	200
68/НДС/Т	76/3/Н	33,33
43/И/1	76/3/Н	166,67

Дт счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",  
субсчет 76/3/Н "Накладные расходы по импорту"  
Дт счета 68 "Расчеты с бюджетом",  
субсчет 68/НДС/Т "НДС по торгово-коммерческой деятельности"

Дт счета 43 "Внепроизводственные расходы",  
субсчет 43/И/2 "Внепроизводственные расходы по импорту в валюте"  
Кт счета 52 "Валютный счет",  
субсчет 52/1 "Валютный счет в стране"  
Кт счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",  
субсчет 76/3/Н "Накладные расходы по импорту"  
Кт счета В52 "Забалансовый валютный счет"

Дебет	Кредит	Сумма
76/3/Н	52	377,40 грн.
68/НДС/Т	76/3/Н	62,90 грн.
43/И/2	76/3/Н	314,57 грн.
	В52	200 долл.

**Накладные расходы могут быть оплачены кредитными карточками Visa, American Express и др.** Необходимость использования кредитных карточек обусловлена вхождением Украины в мировую систему экономических отношений.

На основании заявления банком покупателю (импортеру) выдается кредитная карточка:

Дт счета 56 "Другие денежные средства",  
субсчет 56/К "Кредитные карточки"  
Кт счета 52 "Валютный счет",  
субсчет 52/1 "Валютный счет в стране"  
Кт счета В52 "Забалансовый валютный счет"

Дебет	Кредит	Сумма
56/П	52/1	943,50 грн.
	В52	500 долл.

Подотчетному лицу на основании приказа руководителя предприятия покупателя (импортера) может быть выдана кредитная карточка в связи с поездкой в заграникомандировку (с учетом курсовой разницы):

Дт счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами"  
Кт счета 56 "Другие денежные средства",  
субсчет 56/К "Кредитные карточки"  
Кт счета 88 "Фонды специального назначения",  
субсчет 88/К "Курсовые разницы по операциям с иностранной валютой"

Дебет	Кредит	Сумма
71	56/П	943,50
71	88/К	0,50

На основании выписки банка в учете отражается сумма, снятая банком с валютного счета предприятия за услуги по оформлению каточки и ее обслуживание:

Дт счета 44 "Издержки обращения"  
Кт счета 52 "Валютный счет",  
субсчет 52/1 "Валютный счет в стране"  
Кт счета В52 "Забалансовый валютный счет"

Дебет	Кредит	Сумма
-------	--------	-------

44            52/1    37,76 грн.  
                  B52     20 долл.

Подотчетное лицо, владелец кредитной карточки, оплачивает расходы на заграничные командировки, связанные с хранением импортного товара. Не исключены случаи, когда требуется оплата наличными. В этом случае владелец карточки использует ее для получения наличных денег в банке или банкомате.

Сумма накладных расходов по кредитной карточке списывается на основании авансового отчета подотчетного лица, утвержденного руководителем предприятия покупателем (импортером) с учетом курсовой разницы. Карточка сдается в бухгалтерию для использования другими подотчетными лицами в дальнейшем:

Дт счета 43 "Внепроизводственные расходы",  
субсчет 43/И/2 " Внепроизводственные расходы по импорту в валюте"  
Дт счета 50 "Касса",  
субсчет 50/К "Кредитные карточки"  
Дт счета 88 "Фонды специального назначения",  
субсчет 88/К "Курсовые разницы по операциям с иностранной валютой"  
Кт счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами"  
Дебет    Кредит    Сумма  
43/И/2        71        755,20  
50/К            71        188,80  
88/КУР    43/И/1    0,50

**10. Оприходован товар по таможенной стоимости, указанной в таможенной декларации с учетом страховки и транспортных расходов:**

Дт счета 41 "Товары",  
субсчет 41/И/У "Импортные товары в Украине"  
Кт счета 41 "Товары"  
субсчет 41/И/П "Импортные товары в пути за границей"

Дебет	Кредит	Ед.	Цена	Кол.	Сумма
41/И/У	41/И/П	шт.	18	1000	18800
41/И/У	41/И/П				70

11. В соответствии с Инструкцией о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость и акцизного сбора за товары, ввезенные из-за пределов таможенных границ Украины, и товары (работы, услуги), которые экспортируются за пределы таможенных границ Украины, утвержденной приказом Главной государственной налоговой инспекции Украины от 31.05.94 г. № 44, при растаможивании покупатель (импортер) уплачивает таможенные сборы, таможенную пошлину, акцизный сбор и налог на добавленную стоимость:

Дт счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", с  
убсчет 76/3/С "Таможенный сбор по импортным товарам"  
Дт счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",

субсчет 76/3/П "Таможенная пошлина на импортные товары"  
Дт счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",  
субсчет 76/3/Д "Другие расходы на таможене"  
Кт счета 51 "Расчетный счет"

Дебет	Кредит	Сумма
76/3/С	51	2830,5
76/3/П	51	37,6
76/3/Д	51	50

**Стоимость импортных товаров увеличивается на сумму таможенных сборов и пошлин:** Дт счета 41 "Товары",

субсчет 41/И/У "Импортные товары в Украине"  
Кт счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",  
субсчет 76/3/С "Таможенный сбор по импортным товарам"  
Кт счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",  
субсчет 76/3/П "Таможенная пошлина на импортные товары"  
Кт счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",  
субсчет 76/3/Д "Другие расходы на таможене"

Дебет	Кредит	Сумма
41/И/У	76/3/С	2830,5
41/И/У	76/3/П	37,6
41/И/У	76/3/Д	50

**Сумма акцизного сбора** исчисляется и уплачивается от суммы таможенной стоимости товара, пошлины, таможенных сборов, умноженной на ставку акцизного сбора и деленной на сто.

**Налог на добавленную стоимость** исчисляется и уплачивается с налогооблагаемой базы (в которую включается импортная стоимость, различные расходы, таможенная пошлина, акциз):

Дт счета 68 "Расчеты с бюджетом",  
субсчет 68/АКЦ/И "Акцизный сбор на импортные товары"  
Дт счета 68 "Расчеты с бюджетом",  
субсчет 68/НДС/И "НДС на импортные товары"  
Кт счета 51 "Расчетный счет"

Дебет	Кредит	Сумма
68/АКЦ/И	51	3260,72
68/НДС/И	51	4999,76

**Стоимость импортных товаров увеличивается на сумму акцизного сбора и налога на добавленную стоимость:**

Дт счета 41 "Товары",  
субсчет 41/И/У "Импортные товары в Украине"  
Кт счета 68 "Расчеты с бюджетом",  
субсчет 68/АКЦ/И "Акцизный сбор на импортные товары"  
Кт счета 68 "Расчеты с бюджетом",  
субсчет 68/НДС/И "НДС на импортные товары"

Дебет	Кредит	Сумма
41/И/У	68/АКЦ/И	3260,72

41/И/У 68/НДС/И 4999,76

В п.10 и 11 этой публикации определяется внешнеторговая (учетная) стоимость импортного товара для покупателя. Данная стоимость отражается в аналитическом учете и в гривнях, и в валюте при заполнении внутренней приходной накладной.

### Пример заполнения накладной

Предприятие "Название"

Приходная накладная № 1

От кого: Поставка по импорту

от 25 января 1997 г.

Курс НБУ: 1,88 грн.

Код, название товара	Ед. изм.	Кол.	Цена, USD	Цена, грн	Страхов. транспорт., 70 грн.	Тамож. пош. 0,15 %	Тамож. пр. 0,15 %	Акциз 15 %	НДС 20%	Другие затр. 50 грн	Тамож. стоим.	Сумма, грн.
Товары на складе в Украине	шт.	100	10	18,8	0,0700	2,8305	0,0376	3,2607	4,9998	0,0500	30,0486	30048,58
Всего:												30048,58
НДС:												4999,76
Акциз:												3260,72

Гривень тридцать тысяч сорок восемь, копеек 58

12. Согласно разъяснениям ГГНИУ в письме от 6 сентября 1996 года № 22-305/11-5731 "О налогообложении суммы дооценки импортного товара", разработанным на основании Порядка проведения дооценки остатков товарно-материальных ценностей, утвержденного совместным приказом Министерства финансов Украины и Министерства экономики Украины от 31.05.93 г. № 07-104 и № 37-20/248, с изменениями от 09.08.93 г. № 07-104, № 37-20/417, от 25.07.94 г. № 90/63, предприятия имеют право на начало каждого месяца дооценивать остатки товаров, ввезенных (импортированных) на таможенную территорию Украины до новой стоимости, но не выше ее таможенной стоимости (включая таможенные сборы, пошлину, акцизный сбор и налог на добавленную стоимость, уплаченные при растаможивании товаров) в иностранной валюте, пересчитанной по курсу в гривни, установленному НБУ на дату переоценки.

Суммы дооценок, полученные от переоценки остатков товарно-материальных ценностей, которая осуществляется на основании данного Порядка и направлена на пополнение оборотных средств, не считаются прибылью. Соответственно, такая дооценка не облагается налогом на прибыль согласно п.3.2 ст.3 Закона Украины "О налогообложении прибыли предприятий" от 28.12.94 г. № 334/94-ВР.

Дооценка, проведенная на момент реализации товара, считается составной частью валового дохода и будет облагаться налогами на добавленную стоимость и на прибыль предприятия.

Производится дооценка импортного товара на начало месяца.

### Пример формы акта переоценки

Предприятие "Название"

АКТ ПЕРЕОЦЕНКИ ТМЦ

На основании приказа (распоряжения) от "\_\_\_" 199\_\_ г.

№ \_\_\_\_\_ проведена переоценка товарно-



материальных ценностей, находящихся на учете, по состоянию  
на 1 \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

Новый курс: 1,89 грн.

Код товара	Наименование товара, материала	Ед. изм.	Кол.	Курс. до переоценки	Цена, USD	Цена			Изменение цены +/-	Сумма переоценки
						до переоценки	после переоценки	разница		
41/И/У	Импортные товары в Украине	шт.	1000	1,88	10	18,8	18,9	0,10	0,10	100,00

Сумма дооценки, направленная на пополнение оборотных средств, фиксируется проводками:

Дт счета 14 "Переоценка товарно-материальных ценностей"

Дт счета 41 "Товары",

субсчет 41/И/У "Импортные товары в Украине"

Кт счета 88 "Фонды специального назначения",

субсчет 88/Д "Дооценка товарно-материальных ценностей"

Кт счета 14 "Переоценка товарно-материальных ценностей"

Дебет Кредит Сумма

14 88/Д 100

41/И/У 14 100

13. Зарезервирован импортный товар для покупателя согласно выписанному счету-фактуре:

Дт счета 45 "Товары отгруженные"

Кт счета 41 "Товары",

субсчет 41/И/У "Импортные товары в Украине"

Дебет	Кредит	Ед.	Цена	Кол.	Сумма
45	41/И/У	шт.	30,14858	1000	30148,58

14. Получена предоплата от покупателя по выписанному счету-фактуре:

Дт счета 51 "Расчетный счет"

Кт счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

Дебет Кредит Сумма

51 62 50000.00

15. По расходной накладной товар отгружен со склада покупателю:

Дт счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

Кт счета 45 "Товары отгруженные"

Дебет Кредит Сумма

62 45 30148,58

62 45 19851.42

Одновременно отражается в учете факт реализации отгруженного товара:

Дт счета 45 "Товары отгруженные"

Кт счета 46 "Реализация"  
Дебет Кредит Сумма  
45 46 19851,42

16. Начислен НДС на реализованные товары:

Дт счета 46 "Реализация"

Кт счета 68 "Расчеты с бюджетом",  
субсчет 68/НДС/Т " НДС при торгово-коммерческой деятельности"

Дебет Кредит Сумма  
46 68/НДС/Т 3308.57

17. Списываются на реализацию накладные расходы по импорту товара:

Дт счета 46 "Реализация"

Кт счета 43 "Внепроизводственные расходы",  
субсчет 43/И/1 " Внепроизводственные расходы по импорту в национальной валюте"

Кт счета 43 "Внепроизводственные расходы",

субсчет 43/И/2 " Внепроизводственные расходы по импорту в валюте"

Дебет Кредит Сумма  
46 43/И/1 166,17  
46 43/И/2 1069,70

18. Определяем прибыль от реализации импортного товара:

Дт счета 46 "Реализация"

Кт счета 80 "Прибыль и убытки"

Дебет Кредит Сумма  
46 80 15306,98

**Н.ТКАЧЕНКО, профессор, А.ДОКТОР.**  
**Украинский государственный университет пищевых технологий**