

Экспортные и импортные операции по реализации и приобретению товаров

Учет импортных и экспортных операций товаров вызывает затруднения у бухгалтеров компаний. Проблемы объясняются тем, что по некоторым позициям нормативными актами по бухгалтерскому и налоговому учету предусматриваются различные подходы к отражению валютных операций. В данной статье мы постараемся разобраться с этими вопросами.

При учете валютных операций товаров ключевые вопросы следующие:

- как формируется себестоимость запасов по импортным операциям?
- на какую дату происходит признание дохода и себестоимости реализованных товаров по экспортным операциям?
- как определить дату перехода права собственности на товар?
- в каких случаях возникает курсовая разница?
- каким образом согласовать различные подходы по учету экспортных и импортных операций в бухгалтерском и налоговом учете?

При рассмотрении поставленных вопросов мы будем опираться на следующие нормативные акты:

- МСФО (IAS) 2 "Запасы" и соответствующий раздел НСФО 2;
- МСФО (IAS) 21 "Влияние изменений валютных курсов" и соответствующий раздел НСФО 2";
- МСФО (IAS) 18 "Выручка" и соответствующий раздел НСФО 2;
- Налоговый кодекс РК.

Основные положения МСФО (IAS) 21 "Влияние изменений валютных курсов".

Согласно п.20 МСФО (IAS) 21 валютная операция – операция, деноминированная в иностранной валюте, или требующая расчета в ней, включая операции, возникающие, когда организация:

- покупает или продает товары или услуги, цены которых указаны в иностранной валюте;
- одалживает или занимает средства, когда суммы к погашению или получению указываются в иностранной валюте;
- приобретает или реализует активы, или принимает на себя или погашает обязательства, выраженные в иностранной валюте.

При первичном признании операция в иностранной валюте должна учитываться путем применения к сумме в иностранной валюте текущего валютного курса на дату осуществления операции.

На каждую отчетную дату:

- денежные статьи в иностранной валюте подлежат пересчету с использованием курса закрытия (т.е. на отчетную дату – как правило, на 31 декабря текущего года);
- неденежные статьи в иностранной валюте, учтенные по исторической стоимости, подлежат пересчету по обменному курсу на дату осуществления операции;
- неденежные статьи в иностранной валюте, оцененные по справедливой стоимости, подлежат пересчету по обменным курсам, действовавшим на дату определения справедливой стоимости.

Согласно МСФО 21 курсовая разница – разница, возникающая в результате пересчета одинакового количества единиц одной валюты в другую валюту по разным валютным курсам. Курсовые разницы согласно п.28 МСФО (IAS) 21, возникают только

при расчете по **денежным статьям**, отраженным в иностранной валюте. При этом если курс признания операции не соответствует курсу на отчетную дату, возникает курсовая разница. Также курсовая разница может возникнуть при расчете по денежным статьям, если происходит изменение в обменном курсе в период между датой операции и датой расчетов по ней. Денежными статьями являются: имеющиеся единицы валюты, а также активы и обязательства к получению или выплате, измеряемые в единицах валюты.

Согласно п.25 МСФО (IAS) 21 при импорте товаров на условиях предоплаты могут быть выявлены признаки обесценения в случае, если имело место снижение курса обмена валюты между датой перехода права собственности на товар и датой предоплаты. Признание убытка от обесценения не классифицируется как курсовая разница. Признание убытка от обесценения согласуется с правилами МСФО 2 "Запасы", согласно которым запасы должны оцениваться по наименьшей величине из себестоимости и возможной чистой ценой продажи.

Пример.

18.09.2010г. – предоплата за товары 100 000 \$, курс 147,39.

23.09.2010г. – переход права собственности, курс 147,31.

Проводки:

	Дебет	Кредит	
18.09.10г.	1610	1030	147 390 тенге
23.09.10г.	1330	1610	147 390 тенге
23.09.10г.	7420	1360	80 тенге

Выводы.

1. **Главной характеристикой денежной статьи** является право на получение (или обязательство по предоставлению) иностранной валюты.

2. **Возможны 2 схемы** развития событий при условии изменения курсов валют между транзакциями:

1 схема: произведена предоплата за товары (работы, услуги) → получение товаров (работ,

услуг) → неденежная статья → курсовая разница не возникает;

или

получение предоплаты за товары (работы, услуги) → предоставление

товаров

(работ, услуг) → неденежная статья → курсовая разница не возникает

2 схема: получение товаров (работ, услуг) → оплата за товары (работы, услуги) →

денежная статья → возникает курсовая разница;

или

предоставление товаров (работ, услуг) → получение оплаты → денежная

статья

→ курсовая разница возникает.

Основные положения МСФО (IAS) 2 "Запасы"

Согласно п.11 МСФО (IAS) 2 "Запасы" затраты на приобретение запасов включают покупную цену, импортные пошлины и другие налоги (невозмещаемые), а также расходы на транспортировку, обработку и другие расходы, непосредственно связанные с приобретением актива, доведения до их текущего состояния и места их текущего расположения.

Покупная цена – это цена, которую предприятие уплатило или должно уплатить поставщику.

Выводы.

1. В зависимости от того, какова схема взаимоотношения между покупателем и продавцом, происходит формирование себестоимости приобретения запасов.

Если взаимоотношения сторон складываются по первой схеме, а именно: произведена предоплата за товары (работы, услуги) → получение товаров (работ, услуг), то покупная цена товара будет равна стоимости аванса, уплаченного за запасы, так как авансы выданные являются неденежной статьей, следовательно, курсовая разница по ней не возникает.

Если взаимоотношения сторон складываются по второй схеме, а именно:

получение товаров (работ, услуг) → оплата за товары (работы, услуги), то покупная цена будет равна стоимости, исчисленной с применением валютного курса на дату перехода права собственности на запасы. Соответственно, по обязательству перед поставщиком возникнет курсовая разница при условии изменении курса валют на момент гашения задолженности.

2. При взаимоотношениях сторон по первой схеме (по предоплате) при снижении курса валюты на дату перехода права собственности следует признать убыток от обесценения запасов. Курсовая разница при этом не возникает.

Основные положения МСФО (IAS) 18 "Выручка".

Согласно п.14 МСФО (IAS) 18 "Выручка" право собственности на товар появляется у покупателя, когда удовлетворяются следующие условия:

- продавец переводит на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с владением товара;
- продавец не участвует в управлении и не контролирует проданный товар.

Выводы.

- при импортных операциях запасы следует признавать (приходовать) на дату перехода права собственности к покупателю. До фактического поступления запасов на склад покупателя товары будут признаны у заказчика как "запасы в пути";

- при экспортных операциях себестоимость реализованных товаров признается (соответственно, запасы списываются) на дату перехода права собственности к покупателю.

Дата перехода права собственности оговаривается в договоре поставки. При импорте и экспорте товаров при составлении договора руководствуются правилами международной торговли INCOTERMS 2000.

Таким образом, для определения даты перехода права собственности на товар необходимо тщательно изучить условия поставки, оговоренные в договоре купли-продажи.

Основные положения Налогового кодекса РК.

КПН.

Согласно п.2 ст.57 НК РК доходы и расходы учитываются с момента отгрузки товаров с целью их реализации и оприходования имущества.

В соответствии с п.4 ст.57 НК РК учет курсовых разниц в целях налогообложения осуществляется согласно МСФО и требованиями законодательства РК о бухгалтерском учете и финансовой отчетности с применением рыночного курса обмена валюты. Операция в иностранной валюте в целях налогообложения пересчитывается в национальную валюту РК с применением рыночного курса обмена валют на дату совершения операции (платежа).

Согласно п.5 ст.57 НК РК учет запасов для целей налогообложения осуществляется в соответствии с МСФО и требованиями законодательства РК о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом.

НДС (особенности).

Экспорт товаров.

- при реализации товаров на экспорт, **за исключением** вывоза товаров в государства таможенного союза, дата совершения оборота по реализации товаров будет определяться по статьям 237 и 263 НК РК.

- при реализации товаров на экспорт в **государства таможенного союза** (Россия, Беларусь) дата совершения оборота по реализации товаров будет определяться по ст.276-6 НК РК. А именно, датой совершения оборота по реализации товаров является дата отгрузки, определяемая как дата первого по времени составления первичного бухгалтерского (учетного) документа, подтверждающего отгрузку товаров, оформленного на покупателя товаров (первого перевозчика).

Импорт товаров.

- при импорте товаров из государств таможенного союза датой совершения облагаемого импорта согласно п.2 ст.276-6 НК РК является дата принятия налогоплательщиком на учет импортируемых товаров. Дата принятия на учет импортируемых товаров_определяется в соответствии с МСФО и требованиями законодательства РК о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Рассмотрение различных ситуаций.

ИМПОРТ

Ситуация 1. Контракт на сумму 1000 \$. Условия поставки: СІР – г.Костанай.

- 15.09.10г. оплачено за ТМЗ 1000 \$ (100%), курс 147,20;

- 23.09.10г. доставка в г.Костанай, курс 147,31.

Рассмотрение ситуации 1.

Предоплата за запасы не является денежной статьей. Следовательно, курсовая разница при предоплате (авансам выданным) не признается.

Товар следует приходовать на дату перехода права собственности к покупателю.

По условиям СІР (Incoterms 2000) покупатель несет все риски потери товара с момента его поставки перевозчику. Момент перехода права собственности должен быть зафиксирован в балансе покупателя как товары, находящиеся в пути.

Согласно условиям контракта (СІР – г.Костанай), груз будет доставлен перевозчиком в г. Костанай, при этом продавец оплачивает расходы до названного пункта назначения, а покупатель берет на себя все риски и дополнительные расходы по доставке товара.

Бухгалтерские записи:

Дата операции	Дебет	Кредит	Курс НБ	Сумма, \$/тенге	Содержание операции
15.09.2010г.	1610	1030	147,20	1000/147 200	Произведена предоплата
23.09.2010г.	1330/товар в пути	1610		1000/147 200	Переход права собственности согласно договору
24.09.2010г.	1330/склад	1330/товар в пути		147 200	Приход товара на склад

Ситуация 2. Контракт на сумму 1000 \$. Условия поставки: СІР – г.Павлодар.

- 18.09.10г. оплачено 300 \$ (30%), курс 147,39

- 23.09.10г. переход права собственности на товар, курс 147,31

- 24.09.10г. доставка на склад на сумму 1000 \$ (100%), курс 147,49

- 28.09.10г. оплачено 700 \$ (70%), курс 147,54

Рассмотрение ситуации 2.

Бухгалтерские записи:

Дата операции	Дебет	Кредит	Курс НБ	Сумма, \$/тенге	Содержание операции
18.09.10г.	1610	1030	147,39	300/44 217	Произведена предоплата
23.09.10г.	1330/товар в пути	1610		300/44 217	Переход права собственности
23.09.10г.	1330/товар в пути	3310	147,31	700/103 117	Переход права собственности
23.09.10г.	7420	1360		300* (147,39 – 147,31)= 24	Признан убыток от обесценения запасов
28.09.10г.	7430	3310		161 = (147,54 – 147,31) * 700	Расходы по курсовой разнице
28.09.10г.	3310	1030	147,54	700/103 278	Погашение кредиторской задолженности

ЭКСПОРТ.

Ситуация 1. Контракт на сумму 1000\$. Условия поставки: DAF – с.Михайловка.

- 15.09.10г. получена предоплата от заказчика в размере 300\$ (30%), курс 147,20

- 18.09.10г. поставка до границы товара на сумму 1000\$ (100%), курс 147,39

- 24.09.10г. поступила оплата от заказчика в размере 700\$ (70%), курс 147,49

Рассмотрение ситуации 1.

Бухгалтерские записи:

Дата операции	Дебет	Кредит	Курс НБ	Сумма, \$/тенге	Содержание операции
15.09.10г.	1030	3510	147,20	300/44160	Получена предоплата за товар
18.09.10г.	3510	6010		300/44160	Признан доход от реализации товара
18.09.10г.	1210	6010	147,39	700/103173	Дебиторская задолженность за отгруженный товар
18.09.10г.	7010	1330		120200	Списание себестоимости реализованных товаров
24.09.10г.	1210	6250		70 = 700 * (147,49 – 147,39)	Курсовая разница
24.09.10г.	1030	1210	147,49	700/103243	Погашение дебиторской задолженности

Выводы по ситуации:

1. В бухгалтерском учете признание дохода от реализации и списание реализованных товаров производится на дату перехода права собственности на товары от продавца к покупателю.
2. Для исчисления КПП доходы и вычеты по реализованным товарам признаются при отгрузке товаров. При этом возникает временная разница между бухгалтерским и налоговым учетом, учитываемая при сверке чистой прибыли и налогооблагаемым доходом.