

Развитие внешнеторговых связей России, интеграция в мировую экономику и либерализация законодательства в области государственного регулирования внешнеторговой деятельности позволили многим фирмам участвовать в международном экономическом сотрудничестве. Бухгалтерам таких фирм приходится решать не только вопросы бухгалтерского учёта внешнеторговых операций, но и вопросы, связанные с таможенным оформлением импортных товаров.

Как формируется стоимость импортного товара в бухгалтерском и налоговом учете? Какое влияние оказывают на формирование стоимости товаров условия внешнеторгового контракта? Какова роль торговых терминов ИНКОТЕРМС в бухгалтерском учёте товаров, закупаемых по импорту? Чтобы правильно ориентироваться в ситуациях, связанных с приобретением и реализацией импортных товаров, необходимо знать ответы на эти и другие актуальные вопросы внешнеторговой деятельности.

### **Формирование стоимости в бухгалтерском учете**

Товары являются частью материально-производственных запасов (МПЗ), приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи (п. 2 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»; утв. приказом Минфина России от 09.06.01 № 44н).

Импорт товаров называется их ввоз на таможенную территорию России из-за границы без обязательства об обратном вывозе. Такое определение дано в статье 2 Федерального закона от 13.10.95 № 157-ФЗ «О государственном регулировании внешнеторговой деятельности». Аналогичное определение понятия «импорт товаров» содержится и в новом Федеральном законе от 08.12.03 № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности», который вступит в силу 18 мая 2004 года (по истечении шести месяцев со дня официального опубликования).

Как правило, во внешнеторговых контрактах стоимость товаров указывается в иностранной валюте. Поэтому для целей бухгалтерского учета стоимость товаров, выраженная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу Банка России на дату совершения операции в иностранной валюте.

Датой совершения операции, связанной с импортом товара, является дата перехода права собственности на него от продавца к покупателю (импортеру). Перечень дат совершения отдельных операций в иностранной валюте приведен в приложении к ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (утв. приказом Минфина России от 10.01.2000 № 2н).

На основании ПБУ 3/2000 импортер в момент перехода к нему права собственности на товар ставит его к себе на учет. По общему правилу право собственности у приобретателя вещи возникает с момента ее передачи. К передаче вещи приравнивается передача коносамента или иного товарораспорядительного документа на нее.

**Коносамент** - это международный транспортный документ, используемый для оформления перевозки товаров морским транспортом (п. 7 ст. 1 Конвенции ООН о морской перевозке грузов).

По сложившейся международной практике момент перехода права собственности на товар связывают с переходом рисков случайной гибели или повреждения товара от продавца к покупателю. Поэтому если момент перехода права собственности на приобретаемые товары во внешнеторговом контракте не указан, то таким моментом считается момент перехода рисков на покупателя, который можно определить с помощью положений ИНКОТЕРМС.

**ИНКОТЕРМС** - это международные правила толкования торговых терминов. В этих правилах сформулированы базисные условия поставок, в том числе определяющие момент перехода с продавца на покупателя риска случайной гибели товара. Согласно ИНКОТЕРМС, все термины, определяющие базисные условия поставок разделены на четыре группы таким образом, что каждая последующая, в общем случае, предусматривает уменьшение обязанностей покупателя - импортера.

**Первая группа E представлена одним термином - EXW (с завода)**, согласно которому покупатель приобретает товар со склада продавца. Таможенную очистку товара как в стране продавца, так и в своей стране берет на себя покупатель. Он же заключает договор перевозки и страхует груз.

**Согласно терминам второй группы F - FCA, FAS, FOB**, - продавец выполняет свою обязанность путем передачи товара перевозчику, указанному покупателем. Покупатель не берет на себя таможенную очистку товара в стране продавца (за исключением FAS). Российский покупатель извещает иностранного продавца, кому должен быть передан товар для транспортировки. Покупатель заключает договор перевозки, он же может застраховать груз. Таможенную очистку при ввозе импортного товара на территорию РФ осуществляет покупатель.

**Термины третьей группы C - CFR, CIF, CPT, CIP** - обозначают, что продавец

оплачивает перевозку товаров до пункта назначения, но не принимает на себя риск случайной гибели товаров во время их нахождения в пути. Покупатель страхует груз (за исключением CIF , CIP ). Также покупатель осуществляет таможенную очистку товара при ввозе его на территорию РФ.

**Четвертая группа D** представлена терминами **DAF, DES, DEQ, DDU, DDP**, согласно которым продавец отвечает за прибытие товаров в согласованный пункт или порт назначения. Продавец несет риск случайной гибели товаров в пути и оплачивает все расходы по их доставке в оговоренный сторонами пункт. Что касается покупателя, то он берет на себя лишь таможенную очистку товара при его ввозе на таможенную территорию РФ (за исключением использования условий поставки DEQ , DDP ).

Стоимостью товаров, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение. В эти затраты не включаются НДС и иные возмещаемые налоги (кроме случаев, предусмотренных налоговым законодательством, когда они включаются в первоначальную стоимость товаров).

**Согласно пункту 6 ПБУ 5/01, в первоначальную стоимость товаров включаются:**

- суммы, уплачиваемые в соответствии с контрактом продавцу;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товаров;
- таможенные пошлины, сборы за таможенное оформление;
- вознаграждение посреднической организации, через которую приобретает товар;
- вознаграждение банку за покупку иностранной валюты для оплаты импортируемого товара;
- не возмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением товаров;
- общехозяйственные и иные аналогичные расходы, если они непосредственно связаны с приобретением товаров, например расходы на командировки по приобретению товаров;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров, в частности расходы по страхованию, а также начисленные до принятия товаров к бухгалтерскому учету проценты по заемным средствам, если эти средства привлечены для приобретения этих товаров.

Пунктом 6 ПБУ 5/01 также определено, что фактические затраты на приобретение товаров определяются (уменьшаются или увеличиваются) с учетом суммовых разниц. Суммовые разницы возникают, если оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Таким образом, в формировании первоначальной стоимости товаров участвуют суммовые

разницы, возникшие до момента принятия товаров к учету.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, транспортные расходы по доставке товаров могут быть учтены на счете 44 «Расходы на продажу». Об этом сказано в инструкции по применению Плана счетов.

**Таким образом, торговой организации в своей учетной политике необходимо выбрать порядок формирования покупной стоимости товаров: либо учитывать затраты по доставке товаров в стоимости приобретения товаров, либо включать эти расходы в состав расходов на продажу.**

В бухгалтерском учете импортера товары учитываются на счете 41 «Товары». При этом, как определено инструкцией по применению Плана счетов, поступление товаров может быть отражено как с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», так и без использования этого счета.

При признании в бухгалтерском учете выручки от продажи товаров их стоимость списывается со счета 41 в дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж». Выручка от продажи импортных товаров отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 90 субсчет 1 «Выручка».

### **Формирование стоимости в налоговом учете**

В соответствии с требованиями главы 25 НК РФ стоимость имущества, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в рубли по официальному курсу Банка России на дату перехода права собственности на это имущество. В дальнейшем сформированная стоимость имущества, несмотря на изменение курса иностранной валюты, остается прежней.

Поэтому в налоговом учете импортера первоначальная стоимость импортного товара формируется по тем же правилам и в тот же момент, как и в бухгалтерском учете: на дату перехода права собственности на товар и по курсу Банка России на эту дату.

У налогоплательщиков, осуществляющих торговую деятельность, расходы текущего месяца подразделяются на прямые и косвенные.

Согласно статье 320 НК РФ, к прямым расходам относятся стоимость покупных товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде, и суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада налогоплательщика-покупателя в случае, если эти расходы не включены в цену

приобретения этих товаров. Все остальные расходы, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со статьей 265 НК РФ, осуществленные в текущем месяце, признаются косвенными расходами и уменьшают доходы от реализации текущего месяца.

Иными словами, в налоговом учете покупная стоимость товаров - это контрактная цена, уплачиваемая поставщику. Расходы по доставке товаров до склада налогоплательщика - покупателя в случае, если эти расходы не включены в цену приобретения товаров, являются прямыми расходами, которые подлежат распределению в порядке, изложенном в последних четырех абзацах статьи 320 НК РФ. Согласно этому порядку, сумма прямых (транспортных) расходов, относящаяся к остаткам товаров на складе, распределяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка товаров на начало месяца.

**Таким образом, в отличие от правил бухгалтерского учета в первоначальную стоимость импортных товаров для целей налогообложения не включаются также:**

- затраты по страхованию товаров (грузов);
- таможенные платежи, уплачиваемые при ввозе импортных товаров на таможенную территорию РФ

Эти расходы включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, т. е. являются косвенными расходами (п. 2, 3 ст. 263 НК РФ и подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

**Также в первоначальную стоимость импортных товаров в налоговом учете не включаются, например:**

- проценты по кредитам или займам, так как сумма процентов по долговым обязательствам любого вида для целей налогообложения включается в состав внереализационных расходов (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ).
- суммовые разницы, поскольку они признаются внереализационными доходами (п. 11.1 ст. 250 НК РФ) либо расходами (подп. 5.1 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Как видно, часть расходов в налоговом учёте в стоимость импортного товара не включается. Поэтому в большинстве случаев первоначальная стоимость этих товаров в бухгалтерском учёте будет больше, чем их первоначальная стоимость в налоговом учёте. Одновременно с этим расходы, учтённые в налоговом учете, являясь косвенными, учитываются полностью. Что же касается бухгалтерского учёта, то в случае частичной реализации товара указанные расходы учитываются также частично. Всё это приводит к тому, что прибыль в налоговом учете первоначально меньше, чем в бухгалтерском. В следующих отчетных (налоговых) периодах при реализации остатка товаров прибыль в налоговом учете уже получается больше, чем в бухгалтерском учёте, поскольку

стоимость товара в налоговом учете меньше, чем в бухгалтерском.

Это в свою очередь свидетельствует о наличии в бухгалтерском учете организации импортера налогооблагаемой временной разницы. Налогооблагаемая временная разница имеет место тогда, когда в отчетном периоде по какой-либо операции налогооблагаемая прибыль оказывается временно меньше бухгалтерской (п. 12 ПБУ 18/02). Соответственно организация платит в бюджет сумму налога, меньшую, чем величина этого налога, рассчитанная по данным бухгалтерского учета. И у организации появляется обязательство заплатить налог в большей сумме в следующих отчетных периодах, когда сумма налога в налоговом учете на эту величину превысит налог, рассчитанный исходя из бухгалтерской прибыли. Таким образом, расходы, учитываемые в налоговом учете в отчетном (налоговом) периоде полностью, а в бухгалтерском включаемые в первоначальную стоимость импортного товара, приводят к появлению налогооблагаемой временной разницы. Если налогооблагаемую временную разницу умножить на ставку налога на прибыль, получим отложенное налоговое обязательство (ОНО) (п. 15 ПБУ 18/02). Согласно Плану счетов, в учете организации - импортера ОНО отражается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» в корреспонденции со счетом 77 «Отложенные налоговые обязательства».