



ОПРИХОДОВАНИЕ ИМПОРТНЫХ ТОВАРОВ: БУХУЧЕТ В ДЕТАЛЯХ

Из этой статьи вы узнаете: как определить дату оприходования импортных товаров и их первоначальную стоимость согласно требованиям украинского законодательства и международным документам.

Что можно сделать на практике: проверить, правильно ли вы приходуете импортный товар, внести корректировки в бухучет – если потребуется, и затем использовать приведенные в этой статье правила и рекомендации в своей дальнейшей работе.

Товары поступили от нерезидента по ВЭД-контракту. Их стоимость выражена в инвалюте, условия поставки определялись по Правилам ИНКОТЕРМС, при ввозе уплачивались таможенные платежи и т. д. А это значит, что бухгалтеру, который будет приходовать такие товары, надо увязать в единое целое требования бухгалтерских стандартов, нормы Гражданского и Таможенного кодексов (далее – ГК, ТК), нюансы международных торговых обычаев и юридические тонкости. Задача – ничего не упустить, чтобы **отразить приход импортных товаров в бухучете правильной датой в правильной сумме**. Цель автора статьи – помочь бухгалтеру справиться с этой задачей.

Признание товара активом

Начнем с базовых понятий. Товары, как и другие виды запасов, отражаются в бухучете на дату

признания их активами, то есть ресурсами, которые:

- контролируются предприятием;
- использование которых, как ожидается, приведет к получению экономических выгод в будущем (п. 1 Закона от 16.07.99 г. № 996-XIV, далее – Закон № 996; п. 3 НП(С)БУ 1).

Критерии признания запасов активами более полно раскрыты в П(С)БУ 9 и п. 2.1 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету запасов, утвержденных приказом Минфина от 10.01.07 г. № 2 (далее – Методические рекомендации № 2). Согласно этим документам, запасы признаются активами, если:

- к предприятию перешли риски и выгоды, связанные с правом собственности или с правом полного хозяйственного ведения (оперативного управления) на приобретенные (полученные) запасы;

- предприятие управляет этими запасами и контролирует их;
- существует вероятность того, что в будущем предприятие получит экономические выгоды от использования этих запасов;
- стоимость запасов может быть достоверно определена.

На эти критерии неоднократно обращал внимание Минфин (например, в письме от 18.11.16 г. № 31-11410-07-27/32754, далее – Письмо № 32754).

Давайте проанализируем каждый критерий, чтобы понять, можем мы зачислить на баланс приобретенные у нерезидента товары или с этим надо подождать.

Критерий 1. Переход права собственности

У нас договор, в рамках которого приобретаются товары. По общему правилу право собственности у приобретателя возникает на дату передачи ему имущества. В свою очередь, **передачей имущества считается** вручение его приобретателю либо перевозчику, организации связи и т. п. для отправки, пересылки приобретателю имущества, отчужденного без обязательства доставки (ч. 1 ст. 334 ГК). Также к передаче имущества приравнивается вручение коносамента или иного товарно-распорядительного документа на имущество (ч. 2 ст. 334 ГК).

Допустим, товары еще не доехали до вашего предприятия, но уже в пути. Можно ли считать их собственностью предприятия, опираясь на норму ГК? Да, если по условиям договора продавец не обязан доставить товар покупателю «под дверь». Нет, если ваш продавец взял доставку на себя.

В ст. 664 ГК сказано, что **обязанность продавца по передаче имущества (товара) покупателю считается выполненной в момент:**

- вручения товара покупателю – если договором установлена обязанность продавца доставить товар;
- предоставления товара в распоряжение покупателя (товар подготовлен к передаче в надлежащем месте, промаркирован и покупатель проинформирован об этом) – если товар должен быть передан покупателю по местонахождению товара.

А если из договора купли-продажи не вытекает обязанность продавца доставить товар или передать товар в месте его нахождения покупателю? Тогда обязанность продавца **передать товар покупателю** считается исполненной в момент пере-

дачи товара перевозчику или организации связи для доставки покупателю. Об этом ясно сказано в ст. 334 ГК.



На заметку! Право собственности на товары переходит к покупателю с момента передачи ему этих товаров продавцом. Способ передачи товаров зависит от условий поставки.

Критерий 2. Управление и контроль

Мы говорим о внешнеэкономической деятельности. Поэтому не факт, что сразу после перехода права собственности на товар автоматически будет выполнен и второй критерий признания товаров активами: товары окажутся под управлением и контролем покупателя. Здесь все зависит от прописанных в ВЭД-контракте условий поставки согласно Правилам ИНКОТЕРМС.

Напомним: базис поставки товаров относится к существенным условиям ВЭД-контракта. В одном из разделов контракта обязательно указываются: вид транспорта, базисные условия поставки согласно Правилам, а также конкретный срок поставки товаров (п. 1.5 Положения о форме внешнеэкономических договоров (контрактов), утвержденного приказом Минэкономки от 06.09.01 г. № 201).



На заметку! Актуальной редакцией Правил является ИНКОТЕРМС-2020 (дата вступления в силу – 1 января 2020 года). Однако это не мешает сторонам использовать любую более раннюю их редакцию (например, Правила ИНКОТЕРМС-2010), которую они согласуют в контракте.

Правила распределяют между сторонами контракта:

- обязательства: кто и за что отвечает во взаимоотношениях между продавцом и покупателем (например, кто организует перевозку или страхование товара, кто получает транспортные документы, экспортные или импортные лицензии и т. п.);
- риски: где и когда продавец поставляет товары, то есть когда именно риск утери или повреждения товаров переходит от продавца к покупателю;
- расходы: какая из сторон отвечает за те или иные расходы (например, на транспортировку, упаковку, погрузку или разгрузку товара, а также на проверку или безопасность, таможенное оформление, уплату пошлин и т. п.).



Обратите внимание! В самих Правилах четко сказано, что они не устанавливают момент перехода права собственности. Поэтому для целей признания импортного товара активом надо сопоставить условия конкретного базиса поставки с приведенными выше положениями ГК относительно перехода права собственности.

Например, поставка на условиях **F** (FCA, FAS, FOB) означает, что продавец обязан передать товар назначенному покупателем перевозчику на условиях free (франко), то есть передать все дальнейшие риски повреждения или утраты товаров и затраты покупателю. Как правило, на дату передачи товаров (а вместе с ними и рисков) к покупателю переходит и право собственности на товары (если иное прямо не оговорено в контракте), причем покупатель получает возможность управлять товаром и контролировать его. То есть выполняются два первых (ключевых) критерия признания товара активом в бухучете покупателя.

По мнению Минфина, высказанному в Письме № 32754, датой зачисления предприятием активов (товаров) на баланс является дата, на которую к предприятию переходят все риски и выгоды, связанные с правом собственности на приобретенные активы (товары) (т. е. достаточно выполнения первых двух критериев признания запасов активами). **В нашем случае** (поставка на условиях **F**) **это дата передачи товаров перевозчику, подтвержденная соответствующими товаросопроводительными документами.**

Однако на момент признания товаров активами сам товар физически находится в пути. Поэтому можно **посоветовать** предприятию учитывать его стоимость (на основании товарораспорядительных документов) на отдельном субсчете, например: Дт **287** «Товары в пути» в корреспонденции с Кт **632**.

Отметим, что Инструкция, утвержденная приказом Минфина от 30.11.99 г. № 291, позволяет предприятиям – исходя из потребностей управления, контроля, анализа и отчетности дополнительно – вводить новые субсчета (счета второго, третьего порядка) с сохранением кодов (номеров) субсчетов Плана счетов. Использование субсчета **287** для товаров в пути актуально в ситуации, когда товар выехал к покупателю в одном отчетном периоде (что подтверждается, например, международным транспортным документом), а приходится в следующем отчетном периоде. При поступлении товаров на склад в бухучете делают проводку Дт **281** – Кт **287** (составляется приходный ордер типовой формы № М-4, утвержденной приказом Минста-

та от 21.06.96 г. № 193), а также отражают другие операции, позволяющие полностью сформировать первоначальную стоимость поступивших по импорту товаров (подробнее об этом ниже).

Отдельно остановимся на **базисе поставки EXW (франко-завод)**, согласно которому:

- продавец обязан подготовить товар к отгрузке;
- покупатель обязан выполнить экспортное, импортное таможенное оформление товара и осуществить доставку товара;
- риски переходят к покупателю в момент передачи ему товара на складе продавца.

Первый критерий признания товара активом **соблюдается** (к покупателю перешли риски и выгоды от владения товаром). А вот **с выполнением второго критерия (управление и контроль) возникает проблема**, в частности если товар экспортируется из Европы. Таможенное законодательство Евросоюза требует, чтобы экспортер (а им по данному базису поставки является покупатель товара – резидент Украины) был зарегистрирован на таможенной территории ЕС, чего обычно не бывает. То есть практически товар не может быть помещен покупателем в режим экспорта и вывезен с иностранной территории.

Иными словами, де-факто покупатель не управляет товаром, поэтому проводить таможенную очистку товара для экспорта приходится продавцу. Это делает использование данного базиса в сфере ВЭД бессмысленным.



Подсказка! Разработчики Правил ИНКОТЕРМС рекомендуют экспортерам вместо EXW использовать FCA, согласно которому поставка осуществляется в момент, когда продавец передал товар, прошедший таможенную очистку для экспорта, указанному покупателем перевозчику или другому лицу для передачи товара покупателю.

Критерий 3. Будущие выгоды

После выполнения первых двух критериев можно говорить о третьем. Покупатель получает возможность распоряжаться товаром по своему усмотрению, чтобы в будущем получить экономическую выгоду от его использования. А поскольку речь идет об экономической выгоде, отталкиваться надо от того, во сколько в конечном счете покупателю обошелся импортный товар. То есть нужно достоверно определить его первоначальную стоимость. Это и есть последний, четвертый критерий признания товара активом.

Критерий 4. Первоначальная стоимость

Согласно п. 8 П(С)БУ 9, приобретенные (полученные) запасы приходяются на баланс по первоначальной стоимости. Составляющие первоначальной стоимости купленных импортных запасов названы в п. 9 П(С)БУ 9 и п. 2.2 Методрекомендаций № 2. Остановимся на каждой из составляющих подробнее.

1. Суммы, уплаченные поставщику (продавцу), за вычетом косвенных налогов. Для импортного товара это фактурная стоимость, указанная в счете-фактуре (инвойсе).



Будьте внимательны! В данном случае речь идет именно о стоимости товара по ВЭД-контракту, а отнюдь не о таможенной стоимости такого товара, указанной в таможенной декларации (далее – ТД). Ведь таможенная стоимость определяется таможенной исключительно для таможенных целей.

Поскольку импортный товар оплачивается инвалютой, его стоимость отражается в бухучете по правилам П(С)БУ 21.

Если первое событие – перечисление предоплаты нерезиденту (Дт 3712 «Расчеты по выданным авансам в инвалюте»), то сумма такой задолженности в гривневом эквиваленте отражается в учете по курсу НБУ, действовавшему на начало дня даты уплаты аванса (п. 6 П(С)БУ 21). Такая задолженность является **немонетарной статьей** баланса (т. е. при ее погашении предприятие не получит денег либо их эквивалентов), поэтому ее сумма не подлежит пересчету на дату баланса и дату ее погашения (пп. «б» п. 7 П(С)БУ 21).

Товары, полученные в счет предоплаты, приходяются на баланс по цене в гривнях, которая рассчитывается путем умножения их фактурной стоимости в инвалюте на курс НБУ, действовавший на начало дня даты перечисления предоплаты. Если же предоплата в инвалюте перечислялась несколькими платежами, то стоимость полученных товаров определяется как сумма таких платежей с применением курсов НБУ, действовавших на каждую дату частичной оплаты (п. 6 П(С)БУ 21).

Если первое событие – оприходование товара, то товары приходяются на баланс по цене в гривнях, которая рассчитывается путем умножения их фактурной стоимости в инвалюте на курс НБУ, действовавший на начало дня даты такого оприходования (п. 5 П(С)БУ 21). Одновременно в учете

предприятия на эту же сумму возникает денежная кредиторская задолженность перед нерезидентом за полученный товар (Кт 632 «Расчеты с иностранными поставщиками»), которая является монетарной статьей баланса (на основании п. 4 П(С)БУ 1). Поэтому на дату погашения задолженности и на дату баланса (если к этому времени задолженность не будет погашена) ее сумму необходимо пересчитать с учетом курсовых разниц (пп. «а» п. 7, п. 8 П(С)БУ 21).

В этом случае курсовые разницы отражаются в бухучете следующими корреспонденциями:

- Дт 632 – Кт 714 «Доходы от операционной курсовой разницы»;
- Дт 945 «Расходы от операционной курсовой разницы» – Кт 632.



На заметку! Согласно п. 8 П(С)БУ 21, курсовые разницы могут рассчитываться либо в пределах суммы операции, либо по монетарной статье в целом (пересчитывается вся сумма задолженности). Выбранный метод расчета предприятие должно закрепить в своей учетной политике.

При получении частично предоплаченных товаров их стоимость пересчитывается в гривни с применением курса НБУ: для оплаченных товаров – на дату их оплаты; для неоплаченных товаров – на дату их оприходования (п. 5, 6 П(С)БУ 21).

2. Ввозная пошлина, сумма которой рассчитывается таможенным органом на основании Закона от 04.06.20 г. № 674-IX «О таможенном тарифе» и приводится в графе 47 «Нарахування платежів» ТД. Ввозная пошлина взимается за товары, ввозимые на таможенную территорию Украины (ст. 272 ТК). Ставки такой пошлины установлены Таможенным тарифом Украины и зависят от кода УКТВЭД.

3. Косвенные налоги, которые уплачены в связи с приобретением запасов и не возмещаются предприятию. Суммы таких налогов, как и сумма ввозной пошлины, приводятся в графе 47 ТД (например, НДС, уплаченный согласно п. 190.1 Налогового кодекса (далее – НК) при таможенном оформлении товаров предприятиями – неплательщиками НДС или плательщиками налога, которые предполагают использовать эти товары в нехозяйственной деятельности или в не облагаемых НДС операциях). К косвенным налогам относится также акцизный налог, который уплачивается согласно разд. IV НК.

4. Транспортно-заготовительные расходы (далее – ТЗР). Это расходы на заготовку запасов,

уплату фрахта за погрузочно-разгрузочные работы и транспортировку запасов всеми видами транспорта к месту их использования, включая расходы на страхование рисков транспортировки запасов. Отдельные суммы ТЗР могут либо полностью относиться на конкретную партию товара, либо распределяться между всем объемом товара за отчетный период с помощью методов, предусмотренных учетной политикой предприятия.



Важный нюанс! Сумма ТЗР импортных запасов зависит от конкретных условий их поставки (базиса поставки) согласно Правилам ИНКОТЕРМС (речь идет о распределении затрат на доставку товаров между продавцом и покупателем).

5. Прочие расходы, непосредственно связанные с приобретением запасов и доведением их до состояния, в котором они пригодны для использования в запланированных целях, например:

- оплата услуг таможенных брокеров – если эти услуги непосредственно связаны с приобретением товаров, предназначенных для продажи (письмо Минфина от 29.11.13 г. № 31-08410-07-27/34996). В противном случае (если трудно определить, какая именно сумма расходов была понесена на таможенное оформление данного товара) оплату стоимости услуг таможенного брокера, по нашему мнению, можно отразить в расходах периода;
- оплата посреднических услуг, связанных с приобретением запасов;
- плата за получение разрешительных документов на ввоз запасов в Украину, например на сертификацию товара;
- все виды пошлин (кроме ввозной), перечисленные в ч. 2 ст. 271 НК;
- прочие платежи, уплачиваемые на таможне в связи с импортом запасов. Например, плата за выполнение таможенных формальностей таможенными органами вне места их расположения или в нерабочее время за счет заинтересованных лиц (ч. 8 ст. 247 ТК), плата за хранение товаров на таможенном складе;
- расходы на переработку запасов до состояния, пригодного для их дальнейшего использования (например, расфасовка).

Мы назвали расходы, из которых формируется первоначальная стоимость импортных товаров. Напомним, что все эти расходы следует подтвердить первичными документами, поскольку именно **первичные документы** являются основанием для отражения в бухучете и финотчетности хозяйственных операций (ст. 9 Закона № 996).

Также мы выяснили, что активы зачисляются на баланс при условии их контролируемости предприятием, ожидания экономической выгоды от их использования и достоверности оценки стоимости. Поэтому первичные документы должны иметь, в частности, такие обязательные реквизиты, как содержание (получение, передача) и объем (количественная и стоимостная оценка) хозяйственной операции. На это обращал внимание Минфин в письме от 15.09.09 г. № 31-34000-10-16/24584.

Первичными документами в нашем случае могут быть:

- спецификация к ВЭД-контракту, счет-фактура (инвойс);
- таможенная декларация;
- перевозочные документы: международная товарно-транспортная накладная – CMR, железнодорожная накладная, авиационная грузовая накладная (Air Waybill), коносамент (Bill of Lading) и т. п., подтверждающие обязанность перевозчика передать груз по этому документу грузополучателю на основании положений международных Конвенций в сфере перевозок, например Конвенции о договоре международной автомобильной перевозки грузов от 19.05.56 г., Конвенции ООН о морской перевозке грузов 1978 года (Гамбургские правила) от 31.03.78 г.;
- страховые полисы (для базисов поставки по Правилам, предусматривающим страхование груза);
- акты приемки-сдачи работ по погрузке-разгрузке и прочих работ, связанных с приобретением запасов и доведением их до состояния, в котором они пригодны для использования в запланированных целях.

Относительно ТД отметим следующее. Согласно определению в ТК, это заявление установленной формы, в котором лицом указана таможенная процедура, подлежащая применению к товарам, и предусмотренные законодательством сведения о товарах, условиях и способах их перемещения через таможенную границу Украины, а также о начислении таможенных платежей, необходимых для применения этой процедуры (п. 20 ч. 1 ст. 4 ТК). Мы согласны с позицией Минфина, изложенной в письме от 23.01.13 г. № 31-08410-07-16/2073, где сказано, что ТД – это первичный документ, фиксирующий хозяйственную операцию по взятию предприятием обязательства в сумме начисленных таможенных платежей. Например, ТД подтверждает расходы импортера на уплату НДС, акцизного налога и пошлины.

Для расчета таможенных платежей берется таможенная стоимость импортируемых товаров. Порядок ее определения изложен в гл. 9 ТК (ч. 1 ст. 57, ч. 1 ст. 65). А именно: к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате за товары, добавляются **расходы импортера**, которые не включены в цену товара поставщиком. Перечень таких расходов (**составляющих таможенной стоимости**) приведен в **п. 10 ст. 58 ТК**.

Таким образом, в общем случае дата оприходования импортного товара не зависит от даты оформления ТД. Эти даты могут совпадать только в том случае, когда на дату оформления ТД предприятию переданы все риски и выгоды, получен контроль над товаром, а также стоимость импортируемых товаров достоверно определена.

Применяем на практике

Для наглядности покажем на условном числовом примере, как следует оприходовать импортный товар.

Пример

Предприятие в октябре 2020 года приобрело у резидента Германии товар (мебель) стоимостью 10 000 евро на условиях 100%-ной предоплаты. Базис поставки по контракту – FCA (продавец передает товар перевозчику покупателя). Перевозчик – резидент Украины, плательщик НДС. Стоимость перевозки – 8 000 грн до границы с Украиной, 2 000 грн – по территории Украины. Товар облагается ввозной пошлиной по ставке 10 %. 29 октября товар был растаможен и оприходован.

(евро/грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
1	Перечислена поставщику предоплата. Курс НБУ – 27 грн за €1	Банковская выписка	3712	312	€10 000 270 000
2	Перечислена предоплата перевозчику		3711	311	10 000
3	Перечислены деньги на таможенную для уплаты таможенных платежей		377	311	100 000
4	Оприходован товар по курсу НБУ на дату перечисления предоплаты. Курс НБУ на дату оприходования – 28 грн за €1	ВЭД-контракт, инвойс, ТД	281	632	€10 000 270 000
5	Отражен зачет задолженностей	Учетный регистр	632	3721	270 000
6	Включены в первоначальную стоимость товара: – стоимость услуг перевозки	CMR, акт оказанных услуг	281	631	10 000
	– ввозная пошлина, рассчитанная исходя из таможенной стоимости товара* (288 000 x 10 %)		281	377	28 800
7	Включена в налоговый кредит сумма НДС, уплаченная на таможне [(288 000 + 28 800) x 20 %]	ТД	641/НДС	377	63 360
8	Отражен зачет задолженностей	Регистры бухучета	631	3711	10 000
9	Возвращен остаток суммы, уплаченной авансом на таможне (100 000 – 92 160)	Акт сверки, банковская выписка	311	377	7 840

* В таможенную стоимость товара включаются договорная (фактурная) стоимость товара на дату таможенного оформления и расходы на его доставку до пункта въезда в Украину (пп. 5 п. 10 ст. 58 ТК):
 $€10\,000 \times 28 \text{ грн} + 8\,000 = 288\,000 \text{ грн}$.

Выводы



Импортные товары приходятся в бухучете на дату признания их активами.

Дата отражения в учете импортного актива не зависит от даты оформления таможенной декларации.

Первоначальная стоимость импортных товаров определяется на основании П(С)БУ 9, П(С)БУ 21 и норм ТК исходя из конкретных условий поставки, зафиксированных в ВЭД-контракте.