

Веселова Т.Н.,  
канд. экон. наук  
ООО «ГРОСС-  
АУДИТ», Россия

Участник  
конференции,  
Национального  
первенства по  
научной аналитике

## УЧЕТ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ, ВЫРАЖЕННЫХ В УСЛОВНЫХ ДЕНЕЖНЫХ ЕДИНИЦАХ

*В данной статье рассмотрены вопросы учета хозяйственных операций, обязательства которых выражены в условных денежных единицах, но подлежащих оплате в рублях.*

**Ключевые слова:** условные денежные единицы, налог на прибыль, НДС

*In given article questions of the account of economic operations which obligations are expressed in conditional monetary units, but a subject payment in rubles are considered.*

**Keywords:** conditionals monetary units, tax on profits, THE VAT

Согласно п. 1 ст. 140 и п. 1, 2 ст. 317 Гражданского кодекса РФ стороны вправе заключать договоры, денежное обязательство которых подлежит оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или в условных денежных единицах. В этом случае сумма, подлежащая уплате в рублях определяется по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены законом или соглашением сторон. То есть нормами гражданского законодательства разрешено применять любой согласованный сторонами курс по отношению к условным денежным единицам на дату платежа. Данное утверждение подтверждается п. 12, 13 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 04.11.2002 № 70.

Однако, нормами бухгалтерского законодательства установлено, что бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации - в рублях (п. 1 ст. 8 Федерального закона РФ от 21.11.1996 № 129-ФЗ). Особенности бухгалтерского учета операций, выраженных в иностранной валюте или условных денежных единицах, но подлежащих оплате в рублях, регламентируются нормами ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утвержденных приказом Минфина РФ от 27.11.2006 № 154н (далее ПБУ 3/2006).

Согласно п. 9 ПБУ 3/2006 доходы организации при условии получения аванса признаются в бухгалтерском учете в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств полученного аванса (в части, приходящейся на аванс). В соответствии с п. 10 ПБУ 3/2006 пересчет стоимости товаров, а также средств

полученных и выданных авансов после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса не производится. То есть, в случае получения авансовых платежей в бухгалтерском учете продавца положительные или отрицательные курсовые разницы не возникают.

Доходы организации, выраженные в иностранной валюте или условных единицах, пересчитываются в рубли на дату совершения операции, т.е. на дату признания дохода (Приложение к ПБУ 3/2006) в соответствии с правилами, установленными Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н. То есть сумма выручки, признанная на дату отгрузки, на курсовую разницу не корректируется.

Согласно положениям ПБУ 3/2006 дебиторская задолженность в сумме договорной стоимости продукции, работ, услуг отражается в бухгалтерском учете на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» как в иностранной валюте, так и в рублях по курсу иностранной валюты на дату отгрузки и в последующем пересчитывается по курсу иностранной валюты на день получения денежных средств на расчетный счет организации. То есть в бухгалтерском учете продавца могут возникнуть положительные или отрицательные курсовые разницы.

Курсовую разницу нужно зачислить на финансовые результаты продавца как прочие доходы или прочие расходы (п. 13 ПБУ 3/2006). Если разница положительная, то она отражается в составе прочих доходов, а если отрицательная, то в составе прочих расходов.

В бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности курсовая разница отражается в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который

составлена бухгалтерская отчетность (п. 12 ПБУ 3/2006).

В налоговом учете доход или расход в виде суммовой разницы возникает у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях (п. 11.1 ст. 250, пп. 5.1 ст. 265 НК РФ).

Суммовая разница признается доходом (расходом) у налогоплательщика-продавца - на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права, а в случае предварительной оплаты - на дату реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 7 ст. 271 НК РФ, п. 9 ст. 272 НК РФ).

В ст. 316 НК РФ установлено, что в случае если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в условных единицах, то сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли по курсу, установленному Центральным банком Российской Федерации на дату реализации. При этом возникшие суммовые разницы включаются в состав внереализационных доходов (расходов) в зависимости от возникшей разницы.

Таким образом, формулировки ст. 250, 265, 316 НК РФ не исключают возможность возникновения суммовых разниц при авансовых платежах.

В Письмах Минфина России от 04.05.2011 № 03-03-06/2/76, от 04.09.2008 № 03-03-06/1/508, от 30.09.2004 № 03-03-01-04/60, ФНС России от 20.05.2005 № 02-1-08/86@) выражена позиция, что для определения и учета в налоговых целях суммовых разниц сторонам договора необходимо установить в нем дату, на которую бу-

Таблица 1

Отражение в регистрах бухгалтерского учета

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма	Первичный документ
Покупатель оплатил путем внесения 100% предоплаты предстоящее оказание услуг	51	62	354 (11,8 у.е. * 30 руб.)	Выписка банка по счету
Исчислен НДС с авансов	76.НДС	68	54 (354/118*18)	Счет-фактура
Отражена выручка от реализации услуг	62	90	354 (11,8 у.е.*30 руб.)	Акт
Начислен НДС с реализации услуг	90.3	68	54 ((11,8 у.е. - 1,8у.е.) * 30 руб.) * 18)	Счет-фактура

дет определяться цена оказания услуги. При предварительной оплате суммовая разница возможна, если цена договора определена сторонами по курсу на дату реализации товара, а на день осуществления платежа был установлен иной курс. Если же цена договора определяется по курсу рубля на дату оплаты, при 100%-ной предварительной оплате суммовые разницы не возникают. Это

от 12.01.2010 № 3-2-06/1 и от 31.08.2010 № ШС-37-3/10322@ выразило мнение, что при неизменном содержании ст. ст. 271, 272, и особенно ст. 316 НК РФ вопрос по суммовым разницам, возникающим при авансовых платежах не может считаться решенным, так как точка зрения об отсутствии суммовых разниц при авансах «возможно, и имеет экономическое обоснование, но в услови-

На основании изложенного можно сделать вывод, что налоговая база по налогу на прибыль определяется по курсу на дату реализации товаров, работ, услуг в соответствии со ст. 316 НК РФ.

Федеральным законом от 19.07.2011 № 245-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Феде-

Таблица 2

Определение налоговой базы по НДС

Содержание операции	Налоговая база	Ставка НДС (%)	Сумма налога
Покупатель оплатил путем внесения 100% предоплаты предстоящее оказание услуг	354 (11,8 у.е. * 30 руб.)	118	54
Отражена выручка от реализации услуг без НДС	300	18	54
Восстановлен НДС к уплате в бюджет с суммы полученной предоплаты			54

объясняется тем, что во втором случае при перечислении аванса обязательства покупателя исполнены полностью и не изменяются при переходе права собственности на товары, передаче результатов выполненных работ, оказании услуг. Однако, ФНС России, в письмах

ях отсутствия прямых указаний на это обстоятельство приведет к многочисленным ошибкам со стороны организаций, поскольку данное принципиальное изменение следует из факта внесения поправок в ст. 250 и 265 НК РФ очень опосредованно».

рации о налогах и сборах», вступающего в силу с 01.10.2011 года (ст. 4 Закона № 245-ФЗ), в очередной раз внесены поправки, корректирующие положения НК РФ. В частности в ст. 153 НК РФ добавлен п. 4, в котором описан порядок пересчета валюты в рубли в случае, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или условных денежных единицах (у.е.). Налоговая база по налогу на добавленную стоимость определяется на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав; далее вместе - отгрузка товаров), и на эту же дату производится пересчет валюты в рубли. Если же товары оплачены позже отгрузки, возникают суммовые разницы. В этом случае налоговая база корректироваться не будет, но налог на добавленную стоимость с суммовых разниц будет учи-

Таблица 3

Отражение в регистрах налогового учета (В случае, если Предприятие не будет руководствоваться письмами Минфина РФ от 04.05.2011 № 03-03-06/2/76, от 04.09.2008 № 03-03-06/1/508, от 30.09.2004 № 03-03-01-04/60)

Содержание операции	Расход	Доход	Сумма	Первичный документ
Отражена выручка от реализации услуг		90	310 (11,8-1,8 у.е.*31 руб.)	Акт
Отражена суммовая разница	91		10 ((11,8-1,8 у.е.*30 руб.) - (11,8 -1,8) * 31 руб.)	Выписка банка

тываться для целей налога на прибыль. На основании ст.250 НК РФ продавец может включить суммы налога во вне-реализационные доходы или согласно ст. 265 НК РФ - во внереализационные рас-ходы. Согласно Обращаем внимание, что в п. 4 ст. 153 НК РФ указано, что нало-говая база определяется по курсу ЦБ РФ (а не согласованному курсу). По курсу, в части превышения курса ЦБ РФ налого-

Таблица 4

*Отражение в регистрах налогового учета* (В случае, если Предприятие будет руководствоваться письмами Минфина РФ от 04.05.2011 № 03-03-06/2/76, от 04.09.2008 № 03-03-06/1/508, от 30.09.2004 № 03-03-01-04/60)

Содержание операции	Расход	Доход	Сумма	Первичный документ
<b>Отражена выручка от реализации услуг</b>		<b>90</b>	<b>300 (11,8-1,8 у.е.*30 руб.)</b>	<b>Акт, выписка банка</b>

Таблица 5

*Отражение в регистрах бухгалтерского учета*

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
1	2	3	4	5
<b>Покупатель оплатил путем внесения предоплаты 60% предстоящего оказание услуг*</b>	<b>51</b>	<b>62</b>	<b>212,4</b> <i>(7,08 у.е.*30 руб.)</i>	<b>Выписка банка по счету</b>
<b>Исчислен НДС с авансов</b>	<b>76.НДС</b>	<b>68</b>	<b>32,4</b> <i>(212,4/118*18)</i>	<b>Счет-фактура</b>
<b>Отражена выручка от реализации услуг с учетом НДС</b>	<b>62</b>	<b>90</b>	<b>358,72</b> <i>((7,08 у.е.*30 руб.)+(4,72 у.е.*31 руб.)</i>	<b>Накладная/Акт</b>
<b>Начислен НДС с реализации услуг</b>	<b>90.3</b>	<b>68</b>	<b>54,72</b> <i>(1,08 у.е.*30 + (0,72 у.е.*31)</i>	<b>Счет-фактура</b>
<b>Покупатель оплатил оказание услуг в размере 40%</b>	<b>51</b>	<b>62</b>	<b>151,04</b> <i>(4,72 у.е.*32 руб.)</i>	<b>Выписка банка по счету</b>
<b>Отражена положительная курсовая разница в составе прочих доходов</b>	<b>62</b>	<b>91-1</b>	<b>4,72</b> <i>(4,72 у.е.*31 руб.)- (4,72 у.е.*32 руб.)</i>	<b>Бухгалтерская справка-расчет</b>

Таблица 6

*Определение налоговой базы по НДС предоплаты, подлежит вычету* (п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 НК РФ).

Содержание операции	Налоговая база	Ставка НДС (%)	Сумма налога
<b>Покупатель оплатил путем внесения 50% предоплаты предстоящее оказание услуг</b>	<b>212,4</b> <i>(7,08 у.е.*30 руб.)</i>	<b>118</b>	<b>32,4</b>
<b>Отражена выручка от реализации услуг без НДС</b>	<b>304,0</b> <i>((7,08 -1,08 у.е.*30 руб.)+(4,72 -0,72 у.е.*31 руб.)</i>	<b>18</b>	<b>54,72</b> <i>(1,08 у.е.*30 + (0,72 у.е.*31)</i>
<b>Восстановлен НДС к уплате в бюджет с суммы полученной предоплаты</b>			<b>32,4</b>

вая база определяется в соответствие со старым порядком, т.е. корректируется.

На основании изложенного, по мнению автора, сумма налоговой базы по НДС возможно будет отличаться от налоговой базы по налогу на прибыль и суммы выручки, отраженной в реги-

страх бухгалтерского учета. Автором предложено рассмотреть три случая возможной оплаты по сделкам, стоимость которых выражена в условных денежных единицах:

1. Полная предварительная оплата.

Пример.

Стоимость услуг составляет 11,8 у.е., в т.ч. НДС 1,8 у.е.

Стоимость услуг определяется по курсу ЦБ РФ на дату оплаты и на дату полной предоплаты составил 30 руб. Курс ЦБ РФ на дату отгрузки составил 31 руб. (табл.1).

При получении предоплаты от заказчика у организации возникает момент определения налоговой базы по НДС по операции реализации работ (пп. 1 п. 1 ст. 146, пп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ). Подлежащая уплате в бюджет сумма НДС определяется по расчетной налоговой ставке 18/118 от суммы полученной предоплаты (абз. 2 п. 1 ст. 154, п. 4 ст. 164 НК РФ).

На дату принятия заказчиком оказанных услуг у организации также возникает момент определения налоговой базы по НДС (п. 14 ст. 167 НК РФ). Налоговая база определяется как общая договорная стоимость работ (с учетом суммы полученной предоплаты), без включения в нее НДС (абз. 3

**Таблица 7**

Отражение в регистрах налогового учета (В случае, если Предприятие не будет руководствоваться письмами Минфина РФ от 04.05.2011 № 03-03-06/2/76, от 04.09.2008 № 03-03-06/1/508, от 30.09.2004 № 03-03-01-04/60)

Содержание операции	Расход	Доход	Сумма	Первичный документ
Отражена выручка от реализации услуг		90	310 (11,8-1,8 у.е.*31 руб.)	Акт
Отражена суммовая разница	91		6 ((7,08 -1,8) * 31 руб.)- (7,08-1,8 *30)	Выписка банка
Отражена суммовая разница		91	4 ((4,72 -0,728) * 31 руб.) - (4,72-0,72 *32)	Выписка банка
Отражена суммовая разница НДС*		91	0,72 (0,72 * 31) – (0,72 * 32)	

**Таблица 8**

Содержание операции	Расход	Доход	Сумма	Первичный документ
Отражена выручка от реализации услуг		90	304 (7,08-1,8) *30)+ (4,72 -0,72) *31)	Акт
Отражена суммовая разница		91	4 (4,72 -0,72) *31) - (4,72 -0,72) *32)	Выписка банка
Отражена суммовая разница НДС		91	0,72 (0,72 * 31) – (0,72 * 32)	

**Таблица 9**

Отражение в регистрах бухгалтерского учета

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражена выручка от реализации услуг	62	90	354 (11,8 у.е.*30 руб.)	Накладная/Акт
Начислен НДС с реализации услуг	90.3	68	54 (11,8 – 1,8)* 30)*18)	Счет-фактура
Покупатель оплатил оказание услуг	51	62	365,8 (11, 8 у.е.*31 руб.)	Выписка банка по счету
Отражена положительная курсовая разница в составе прочих доходов	62	91-2	11,8 (31 руб.-30 руб.)*11,8	Бухгалтерская справка-расчет

п. 1 ст. 154 НК РФ). При этом сумма НДС, исчисленная при получении предоплаты, подлежит вычету (п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 НК РФ). (табл.2,3,4).

### 2. Частичная предварительная оплата.

Пример.

Стоимость услуг составляет 10 у.е., кроме того НДС 1,8 у.е.

По условиям договора покупатель оплачивает аванс в размере 60%, что составляет 7,08 у.е., в т.ч. НДС 1,08 у.е., после оказания услуг – оставшиеся 40% – 4,72 у.е., в т.ч. НДС 0,72 у.е.

Курс условной единицы на дату предварительной оплаты – 30 руб., на дату отгрузки 31 руб., на дату окон-

чания расчетов (полной оплаты) – 32 руб. (табл.5,6,7,8).

\*(табл. 5.) на дату отгрузки покупатель формирует стоимость товара исходя из того, что по 60% стоимости услуг расчеты уже завершены и полученная сумма на дату оказания услуг перерасчету уже не подлежит, а 40% стоимости оценивается в у.е., которые на дату оказания услуг должны быть оценены по курсу ЦБ РФ.

\*(табл. 7) В соответствии с п. 19 ст. 270 НК РФ суммы налога, предъявленные покупателю, в составе расходов не учитываются, поэтому возникающая суммовая разница для целей исчисления налога на прибыль определяется без учета НДС. Исключением из этого правила являются суммовые разницы с суммы налога, исчисленные в соответствии с п. 4 ст. 153 НК РФ, действующего с 01.10.2011.

Отражение в регистрах налогового учета (В случае, если Предприятие будет руководствоваться письмами Минфина РФ от 04.05.2011 № 03-03-06/2/76, от 04.09.2008 № 03-03-06/1/508, от 30.09.2004 № 03-03-01-04/60)

### 3. Полная последующая оплата.

Пример.

Стоимость услуг составляет 11,8 у.е., в т.ч. НДС 1,8 у.е.

Стоимость услуг определяется по курсу ЦБ РФ на дату оплаты и составила на дату отгрузки 30 руб., на дату последующей оплаты 31 руб. (табл.9,10,11).

На дату принятия заказчиком выполненных работ у организации возникает момент определения налоговой базы по НДС (п. 14 ст. 167 НК РФ). Налоговая база определяется как общая договорная стоимость работ (с учетом суммы полученной предоплаты), без включения в нее НДС (абз. 3 п. 1 ст. 154 НК РФ).

Если при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав по договорам, обязательство об оплате которых предусмотрено в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте, или условных денежных единицах, моментом определения налоговой базы является день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав, при определении налоговой базы иностранная валюта или условные денежные едини-

Таблица 10

Определение налоговой базы по НДС

Содержание операции	Налоговая база	Ставка НДС (%)	Сумма налога
Отражена выручка от реализации услуг без НДС	300,0 (10 у.е. * 30 руб.)	18	54,0 (1,08 у.е. * 30)

Таблица 11

Отражение в регистрах налогового учета

Содержание операции	Расход	Доход	Сумма	Первичный документ
Отражена выручка от реализации услуг		90	300 (11,8-1,8 у.е. * 30 руб.)	Акт
Отражена суммовая разница		91	10 (11,8 - 1,8) * 30 руб.) - (11,8 - 1,8 * 31)	Выписка банка
Отражена суммовая разница НДС		91	1 (1,8 * 30) - (1,08 * 31)	

цы пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату отгрузки (передачи) товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав. При последующей оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав налоговая база не корректируется. Суммовые раз-

ницы в части налога, возникающие у налогоплательщика-продавца при последующей оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываются в составе внереализационных доходов в соответствии со статьей 250 НК РФ или в составе внереализационных расходов в соответствии со статьей 265 НК РФ.

## Литература:

1. Гражданский кодекс РФ
2. Налоговый кодекс РФ
3. Федерального закона от 19.07.2011 №245-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах»
4. Федеральный закон РФ от 21.11.1996 «О бухгалтерском учете»
5. Информационного письма Президиума ВАС РФ от 04.11.2002 № 70
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006, утвержденным приказом Минфина РФ от 27.11.2006 № 154н
7. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н
8. Письма Минфина РФ от 04.05.2011 № 03-03-06/2/76, от 04.09.2008 № 03-03-06/1/508, от 30.09.2004 № 03-03-01-04/60
9. Письма ФНС от 20.05.2005 № 02-1-08/86@, от 12.01.2010 № 3-2-06/1 и от 31.08.2010 № ШС-37-3/10322@



## INTERNATIONAL SCIENTIFIC ANALYTICAL PROJECT

GISAP – is an international scientific analytical project under the auspices of the International Academy of Science and Higher Education (London, UK).

The project unites scientists from around the world with a purpose of advancing the international level of ideas, theories and concepts in all areas of scientific thought, as well as maintaining public interest to contemporary issues and achievements of academic science.

The project aims are achieved through championships and conferences on scientific analytics, which take place several times a month online.

If you wish to take part in the project, please visit:  
<http://gisap.eu>

phone: +44 (20) 32899949  
e-mail: office@iashe.eu