

Учет реализации товаров, стоимость которых выражена в иностранной валюте

Е. Г. Горбачева,
специалист отдела аудита
ООО "Алинга Консалтинг"

Рассмотрим варианты учета реализации товара, стоимость которого выражена в условных единицах или иностранной валюте.

При реализации товаров зарубежному покупателю по ценам, установленным в иностранной валюте, или покупателю-резиденту по ценам, выраженным в иностранной валюте, курсовые разницы возникают из-за колебания курса рубля по отношению к иностранной валюте, а также из-за условий оплаты, прописанных в договоре поставки.

Стоимость активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте (у. е.), для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежит пересчету в рубли по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, установленному Банком России.

Средства полученных авансов (предварительной оплаты, задатков) принимаются в оценке в рублях по курсу Банка России, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте или у. е., в результате которой указанные активы принимаются к бухгалтерскому учету (п. 9 ПБУ 3/2006). Пересчет стоимости авансов после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса не производится (п. 10 ПБУ 3/2006).

Выручка от продажи товаров является доходом от обычных видов деятельности. В бухгалтерском учете выручка признается на дату реализации товаров в сумме, исчис-

ленной в денежном выражении и (или) величине дебиторской задолженности (по договорной стоимости) (п. 5, 6 ПБУ 9/99). Учет выручки производится на счете 90 "Продажи", субсчет 1 "Выручка". На дату признания выручки, выраженной в иностранной валюте или у. е., производится ее пересчет в рубли по официальному курсу, установленному Банком России. С последующими изменениями курса пересчитывается только дебиторская задолженность покупателя по оплате реализованных товаров, т. е. пересчитывается только та часть дебиторской задолженности покупателя, по которой не был получен аванс.

Задолженность покупателя пересчитывается в момент совершения операции в иностранной валюте или у. е. (например, получение в последующем полной или частичной оплаты от покупателя), а также на отчетную дату (п. 4, 5, 6, 7 ПБУ 3/2006). По результатам пересчета дебиторской задолженности в бухгалтерском учете на отчетную дату и (или) дату ее погашения могут возникать положительные или отрицательные курсовые разницы (п. 11, 12 ПБУ 3/2006). Они учитываются в составе прочих доходов или прочих расходов и отражаются на счете 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 1 "Прочие доходы" или 2 "Прочие расходы".

Задолженность покупателя пересчитывается в момент совершения операции в иностранной валюте или условных единицах, а также на отчетную дату

На порядок расчета НДС у продавца при расчетах в у. е. влияет момент оплаты покупателем товаров, если они оплачены авансом, и момент отгрузки товаров, которые еще не были оплачены

В налоговом учете, так же, как и в бухгалтерском, могут возникать курсовые разницы при пересчете дебиторской задолженности покупателя на отчетную дату и (или) дату ее погашения, если данная задолженность не оплачена покупателем. Они могут быть как положительные, так и отрицательные, а их расчет в налоговом учете идентичен расчету в бухгалтерском учете.

Курсовые разницы в налоговом учете признаются как внереализационные доходы (расходы) в соответствии со ст. 250, 265 НК РФ.

Налог на добавленную стоимость

На порядок расчета НДС у продавца при расчетах в у. е. влияет момент оплаты покупателем товаров, если они оплачены авансом, и момент отгрузки товаров, которые еще не были оплачены. Курсовые разницы, возникающие в учете, на исчисление НДС не влияют и полностью учитываются в составе прочих доходов или расходов для целей расчета налога на прибыль (п. 4 ст. 153 НК РФ).

Наиболее распространенными являются следующие варианты расчетов:

- поставка товаров при условии договора об "уплате 100 %-ного аванса";
- поставка товаров при условии договора о "постоплате";
- поставка товаров при условии договора об "уплате частичного аванса".

Рассмотрим каждый из них с точки зрения определения базы по НДС.

1. Поставка товаров при условии договора об "уплате 100 %-ного аванса". При этом условии покупатель полностью оплачивает товары до отгрузки. С данной суммы аванса продавец исчисляет НДС со всей полученной рублевой суммы по расчетной

ставке 10/110 или 18/118. В этой же сумме НДС начисляется на дату отгрузки (реализации), а ранее начисленный НДС с аванса принимается к вычету. Следовательно, сумма НДС, начисленная при отгрузке, будет равна сумме НДС, исчисленной с полученного аванса.

2. Поставка товаров при условии договора о "постоплате". В данном случае стоимость реализованных товаров покупателю и сумму НДС в рублях продавец определяет по курсу Банка России на день отгрузки. При получении оплаты за поставку сумму НДС пересчитывать не следует, поскольку все курсовые разницы отражаются в составе прочих доходов (расходов). Следовательно, сумма НДС останется без изменений.

3. Поставка товаров при условии договора об "уплате частичного аванса". В данном случае сумма НДС будет определяться частично из суммы ранее уплаченного аванса за поставку товаров, частично – из суммы оставшейся стоимости неоплаченной поставки товаров, а именно:

- с полученной суммы частичной предоплаты (аванса) продавец исчисляет НДС со всей полученной рублевой суммы по расчетной ставке 10/110 или 18/118;
- в момент отгрузки оплаченная авансом часть стоимости товаров и, соответственно, относящаяся к ней сумма НДС в рублях определяются по курсу Банка России на день получения аванса. Ранее начисленный НДС с аванса принимается к вычету;
- далее в момент отгрузки неоплаченная часть стоимости товаров и относящаяся к ней сумма НДС в рублях определяются по курсу Банка России на день отгрузки (реализации). При последующем поступлении оплаты за отгруженные товары сумму НДС пересчитывать не следует, а все курсовые разницы отражаются в составе прочих доходов (расходов).

Для определения базы по налогу на прибыль при методе начисления доходы от реализации товаров признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств

Обратите внимание на особенность определения базы по НДС в случае, когда расчеты производятся в иностранной валюте (например, при реализации иностранному покупателю — нерезиденту). В этом случае в соответствии с п. 3 ст. 153 и п. 1 ст. 167 НК РФ база по НДС определяется дважды: при получении предоплаты (частичной или 100 %-ной) и в момент отгрузки товаров (письмо Минфина России от 04.10.12 № 03-07-15/130). Таким образом, сумма НДС, начисленная при отгрузке, и сумма НДС, исчисленная с суммы полученного аванса, может быть разной, в том числе и при 100 %-ной предоплате.

При реализации товаров, вывозимых в таможенной процедуре экспорта, продавец имеет право применить льготную ставку НДС, равную 0 %. Для подтверждения правомерности ее использования компании-экспортеру будет необходимо подтвердить налоговым органам сам факт экспорта.

Налог на прибыль

Для определения базы по налогу на прибыль при методе начисления доходы от реализации товаров признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств. Датой получения дохода признается дата реализации товаров (п. 1, 3 ст. 271 НК РФ). Сумма доходов, выраженная в иностранной валюте или у. е., для целей налогообложения пересчитывается в рубли по официальному курсу Банка России на дату признания соответствующего дохода (п. 8 ст. 271 НК РФ). При этом, как и в бухгалтерском учете, суммы полученных авансов в иностранной валюте или у. е. в налоговом учете не под-

лежат последующей переоценке (ст. 316 НК РФ).

Рассмотрим учет реализации российскому покупателю товаров, стоимость которых выражена в у. е. (ситуации 1–3).

Ситуация 1. Поставка товаров при условии договора об "уплате 100 %-ного аванса"

Сумма полученной предоплаты принимается к бухгалтерскому учету в рублевой оценке по курсу соответствующей иностранной валюты (к которой стороны в договоре приравнили у. е.), установленному Банком России на дату поступления денежных средств. В дальнейшем пересчет полученной предварительной оплаты не производится, вследствие чего не возникает и курсовых разниц в бухгалтерском и налоговом учете.

В момент получения предварительной оплаты возникает обязанность исчислить и уплатить НДС. База определяется исходя из суммы полученной предоплаты. Сумма НДС определяется расчетным методом. В дальнейшем, при определении базы на день отгрузки товаров, в счет ранее поступившей полной предоплаты в рублях, ее следует определять исходя из полученной ранее полной предоплаты в рублях, без какого-либо перерасчета по курсу Банка России на дату отгрузки.

Предположим, продавец 12 марта 2017 г. получил аванс от покупателя в размере 100 % стоимости поставки в сумме 7 500 евро (включая НДС в размере 18 % — 1 144 евро). Поставка товаров произведена 15 марта 2017 г. Ставка НДС — 18 %. Курс евро к рублю по курсу России (условно):

- на 12 марта 2017 г. — 63 руб./евро;
- на 15 марта 2017 г. — 65 руб./евро.

Сумма выручки будет совпадать с суммой аванса, следовательно, сумма НДС останется без изменения (табл. 1).

ТАБЛИЦА 1

Дата	Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
12.03.17	Получен аванс от покупателя (7500 евро · 63 руб./евро)	51	62-32	472500
12.03.17	Начислен НДС с аванса (472500 руб. · 18/118)	76-AB	68-2	72076
15.03.17	Отражена отгрузка товаров покупателю	62-31	90-1	472500
15.03.17	Зачтен аванс покупателя	62-32	62-31	472500
15.03.17	Принят к вычету НДС с аванса	68-2	76-AB	72076
15.03.17	Исчислен НДС с реализации товаров	90-3	68-2	72076

Ситуация 2. Поставка товаров при условии договора о "постоплате"

В момент реализации товаров и признания выручки в бухгалтерском учете продавца отражается сумма дебиторской задолженности покупателя в у. е., а также в рублях, исчисленная по официальному курсу соответствующей иностранной валюты (к которой стороны в договоре приравнивали у. е.), установленному Банком России на дату реализации.

Сумма выручки, выраженная в рублях и у. е., в дальнейшем не изменяется (не переоценивается). В свою очередь, рублевый эквивалент дебиторской задолженности покупателя, которая выражена в у. е., будет переоцениваться в бухгалтерском и налоговом учете:

- на каждую отчетную дату;
- в момент ее полной или частичной оплаты покупателем.

Курсовые разницы будут отражаться как прочие доходы (расходы) в бухгалтерском учете и как внереализационные доходы (расходы) в налоговом учете.

Сумма НДС начисляется в пересчете в рубли по официальному курсу Банка России на дату реализации. В дальнейшем, при получении оплаты поставки от покупателя, она не пересчитывается и не изменяется.

Предположим, сумма контракта по реализации товаров составляет 30 000 евро

(включая НДС в размере 18 % – 4 576 евро). Отгрузка произведена 24 апреля 2017 г., оплата поступила в полном объеме 15 мая 2017 г. Курс евро к рублю по курсу Банка России (условно):

- на 24 апреля 2017 г. – 63 руб./евро;
- на 30 апреля 2017 г. – 65 руб./евро;
- на 15 мая 2017 г. – 62 руб./евро.

Сумма НДС определяется на дату реализации и в дальнейшем остается без изменений (табл. 2).

Ситуация 3. Поставка товаров при условии договора об "уплате частичного аванса"

Условие договора об "уплате частичного аванса" является комплексным методом признания выручки по двум ранее перечисленным условиям. Выручка признается в сумме, условно состоящей из двух частей:

– в сумме поступившей от покупателя предоплаты, которая принимается к бухгалтерскому учету в рублевой оценке по курсу соответствующей иностранной валюты, установленному Банком России на дату поступления аванса;

– оставшаяся часть выручки, которая не обеспечена авансом, признается по курсу соответствующей иностранной валюты, установленному Банком России на дату реализации. Она сформирует в бухгалтерском учете продавца сумму дебиторской задол-

ТАБЛИЦА 2

Дата	Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
24.04.17	Отражена реализация товаров покупателю (30000 евро · 63 руб./евро)	90-1	62-31	1890000
24.04.17	Исчислен НДС с реализации товаров (4576 евро · 63 руб./евро)	90-3	68-2	288305
30.04.17	Произведена переоценка дебиторской задолженности на отчетную дату (конец месяца). Отражена положительная курсовая разница [30000 евро · (65 руб./евро – 63 руб./евро)]	62-31	91-1	60000
15.05.17	Отражено получение оплаты от покупателя (30000 евро · 62 руб./евро)	51	62-31	1860000
15.05.17	Произведена переоценка дебиторской задолженности на момент оплаты покупателем. Отражена отрицательная курсовая разница [30000 евро · (65 руб./евро – 62 руб./евро)]	91-2	62-31	90000

женности покупателя в у. е. и соответствующей ей сумме в рублях.

Сумма выручки, выраженная в рублях и у. е., в дальнейшем не изменяется (не переоценивается). В свою очередь, рублевый эквивалент дебиторской задолженности покупателя, которая выражена в у. е., будет переоцениваться в бухгалтерском и налоговом учете:

- на каждую отчетную дату;
- в момент ее полной или частичной оплаты покупателем.

Курсовые разницы будут отражаться как прочие доходы (расходы) в бухгалтерском учете и как внереализационные доходы (расходы) в налоговом учете.

Сумма НДС при условии договора об "уплате частичного аванса" определяется частично с суммы предоставленного ранее покупателем аванса, а оставшаяся часть – с суммы реализации, за вычетом суммы, ранее уплаченной покупателем.

Допустим, договором на поставку товаров на общую сумму 25 000 евро (включая НДС в размере 18 % – 3 814 евро) предусмотрена выплата аванса поставщику в сумме 5 000 евро (включая НДС в размере 18 % – 763 евро). Аванс оплачен покупателем 19 мая 2017 г. Отгрузка товаров

произведена 26 мая 2017 г. на всю сумму договора. Оставшаяся сумма оплаты по договору поступила на расчетный счет продавца 9 июня 2017 г. Курс евро к рублю по курсу Банка России (условно):

- на 19 мая 2017 г. – 64 руб./евро;
- на 26 мая 2017 г. – 65 руб./евро;
- на 30 мая 2017 г. – 63 руб./евро;
- на 19 июня 2017 г. – 66 руб./евро.

Корреспонденция счетов представлена в табл. 3.

Рассмотрим учет реализации иностранному покупателю товаров, расчеты за поставку которых осуществляются в иностранной валюте (ситуации 4–5).

Ситуация 4. Реализация товаров иностранному покупателю – нерезиденту (не экспортная операция)

При реализации товаров иностранному покупателю – нерезиденту база по налогу на добавленную стоимость определяется дважды: при получении предоплаты (частичной или 100 %-ной) и в момент отгрузки товаров.

Курсовые разницы будут отражаться как прочие доходы (расходы) в бухгалтерском учете и как внереализационные доходы (расходы) в налоговом учете.

ТАБЛИЦА 3

Дата	Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
19.05.17	Поступил аванс от покупателя (5000 евро · 64 руб./евро)	51	62-32	320000
19.05.17	Начислен НДС с аванса (320000 руб. · 18/118)	76-AB	68-2	48814
26.05.17	Учтена выручка по реализации товаров (320000 руб. + 20000 евро · 65 руб./евро)	62-31	90-1	1620000
26.05.17	Зачтен аванс покупателя	62-32	62-31	320000
26.05.17	Начислен НДС с выручки (48814 руб. + (3814 евро – 763 евро) · 65 руб./евро)	90-3	68-2	247129
26.05.17	Принят к вычету НДС с аванса	68-2	76-AB	48814
30.05.17	Произведена переоценка дебиторской задолженности. Отражена отрицательная курсовая разница [20000 евро · (65 руб./евро – 63 руб./евро)]	91-2	62-31	40000
09.06.17	Отражено поступление оплаты поставки от покупателя (20000 евро · 66 руб./евро)	51	62-31	1320000
09.06.17	Произведена переоценка погашенной дебиторской задолженности. Отражена положительная курсовая разница [20000 евро · (63 руб./евро – 66 руб./евро)]	62-31	91-1	60000

Предположим, организация реализовала товары представителю иностранной компании, расположенному в Российской Федерации. Общая сумма сделки – 12 500 евро (в том числе НДС в размере 18 % – 1 907 евро). Российская компания получила аванс от представительства 31 марта 2017 г. в сумме 5 000 евро (включая НДС в размере 18 % 763 евро). Курс евро к рублю по курсу Банка России (условно) составляет:

- на 31 марта 2017 г. – 59 руб./евро;
- на 5 апреля 2017 г. – 60 руб./евро.

В табл. 4 представлена корреспонденция счетов.

Ситуация 5. Реализация товаров иностранному покупателю – нерезиденту (экспортная операция)

Экспортная выручка от реализации товаров пересчитывается в рубли по курсу Банка России на дату отгрузки (передачи) товаров. Рублевый эквивалент дебиторской задолженности покупателя, который выражен в валюте, будет переоцениваться в бухгалтерском и налоговом учете:

- на каждую отчетную дату;
- в момент ее полной или частичной оплаты покупателем.

Курсовые разницы будут отражаться как прочие доходы (расходы) в бухгалтерском учете и как внереализационные доходы (расходы) в налоговом учете.

Воспользуемся правом применить "нулевую" ставку НДС при экспорте и примем к вычету "входящий" НДС по реализуемым товарам.

Предположим, компания отгрузила на экспорт товар иностранному покупателю 15 мая 2017 г. на общую сумму 7 000 евро. Сумма "входящего" НДС по реализованным товарам составляет 35 000 руб. Компания подтвердила ставку 0 % по экспортной операции. Оплата поставки в полном объеме произведена 24 мая 2017 г. Курс евро к рублю по курсу Банка России (условно):

- на 15 мая 2017 г. – 67 руб./евро;
- на 24 мая 2017 г. – 68 руб./евро.

Корреспонденция счетов представлена в табл. 5.

ТАБЛИЦА 4

Дата	Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
31.03.17	Получен аванс от покупателя (5000 евро · 59 руб./евро)	52	62-22	295000
31.03.17	Начислен НДС с аванса (295000 руб. · 18/118)	76-AB	68-2	45000
05.04.17	Отражена выручка по реализации (295000 руб. + 7500 евро · 60 руб./евро)	62-21	90-1	745000
05.04.17	Зачтен аванс покупателя*	62-21	62-22	295000
05.04.17	Начислен НДС с полной суммы реализации в соответствии требованием законодательства о повторном определении базы по отгрузке (1907 евро · 60 руб./евро)	90-3	68-2	114420
05.04.17	Принят к вычету ранее исчисленный НДС с аванса	68-2	76-AB	45000

* Сумма дебиторской задолженности в размере 450000 руб. (7500 евро · 60 руб./евро), оставшаяся после зачета аванса от покупателя, подлежит переоценке на каждую отчетную дату до момента ее полного погашения.

ТАБЛИЦА 5

Дата	Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
15.05.17	Отражена реализация товаров на экспорт (7000 евро · 67 руб./ евро)	62-21	90-1	469000
15.05.17	Принята к вычету сумма "входящего" НДС	68-2	19	35000
24.05.17	Получена оплата от покупателя (7000 евро · 68 руб. /евро)	52	62-21	476000
24.05.17	Произведена переоценка дебиторской задолженности. Отражена положительная курсовая разница [7000 евро · (68 руб./евро – 67 руб./евро)]	62-21	91-1	7000

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принят Государственной Думой 19 июля 2000 г., № 117-ФЗ, с изм. и доп.] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".
2. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая: [принят Государственной Думой 21 октября 1994 г., № 51-ФЗ, с изм. и доп.] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".

Уважаемые подписчики журнала!

Стоимость РЕДАКЦИОННОЙ ПОДПИСКИ на 2018 год НЕ ИЗМЕНИЛАСЬ!!!

ПО СПЕЦИАЛЬНОЙ ЦЕНЕ

журнал «Бухгалтерский учет»
 год – **21 600 руб.** (с доставкой)
 I полугодие – **13 752 руб.** (с доставкой)

ЭЛЕКТРОННАЯ ВЕРСИЯ

журнал «Бухгалтерский учет»
 год – **13 200 руб.**
 I полугодие – **8 424 руб.**

Оформление по телефонам: (495) 764-02-39, 656-09-17
 e-mail: zakaz@buhgalt.ru и на сайте: www.buhgalt.ru
 Надеемся на успешное продолжение нашего сотрудничества!

Редакция журнала

