**Оценка активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте**

Все организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, при учете активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, должны руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000, утвержденным Приказом Минфина Российской Федерации от 10 января 2000 года №2н (далее ПБУ 3/2000).

Оценка активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, имеет определенные особенности, связанные с пересчетом стоимости этих активов и обязательств в валюту Российской Федерации - рубли.

Все активы, стоимость которых выражена в иностранной валюте и подлежит пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ для этой иностранной валюты по отношению к рублю, можно разделить на две группы.

К первой группе активов относятся основные средства, нематериальные активы, материально-производственные запасы, товары, долгосрочные ценные бумаги, а также величина уставного капитала. Стоимость этих активов принимается к бухгалтерскому учету в оценке в рублях по курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте. Пересчет стоимости данных активов после принятия их к учету, в связи с изменением курса иностранных валют по отношению к рублю, не производится.

Ко второй группе активов относятся:

денежные знаки в кассе организации;

средства на счетах в кредитных организациях;

денежные и платежные документы;

краткосрочные ценные бумаги;

средства в расчетах (включая заемные обязательства) с юридическими и физическими лицами;

остатки средств целевого финансирования, полученные из бюджета или иностранных источников в рамках технической или иной помощи Российской Федерации в соответствии с заключенными договорами.

Пересчет стоимости активов, отнесенных ко второй группе, выраженной в иностранной валюте, в рубли должен производиться не только на дату совершения операции в иностранной валюте, но также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

Помимо этого выраженная в иностранной валюте стоимость денежных знаков в кассе организации и средств на счетах в кредитных организациях может пересчитываться по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых ЦБ РФ.

**Определение даты совершения операции в иностранной валюте**

И первая, и вторая группа активов и обязательств оценивается в рублях по курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте.

Согласно пункту 3 ПБУ 3/2000 датой совершения операции в иностранной валюте признается день возникновения у организации права в соответствии с законодательством Российской Федерации или договором принять к бухгалтерскому учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции. Перечень дат совершения отдельных операций в иностранной валюте приведен в Приложении к ПБУ 3/2000.

Согласно этому перечню датой совершения банковской операции по счетам считается дата зачисления денежных средств на валютный счет или их списания с валютного счета организации.

Датой осуществления кассовых операций с иностранной валютой признается дата оприходования денежных знаков в кассу организации или их выдачи из кассы организации.

Датой отражения доходов и расходов организации в иностранной валюте признается, соответственно, дата признания доходов и расходов в иностранной валюте. В настоящее время при определении доходов и расходов организациям следует руководствоваться ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99.

В соответствии с пунктом 12 ПБУ 9/99 выручка в бухгалтерском учете признается при наличии следующих условий:

организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

сумма выручки может быть определена;

имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается не выручка, а кредиторская задолженность.

Расходы организации согласно пункту 16 ПБУ 10/99 признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

сумма расхода может быть определена;

имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Датой отражения импорта материально-производственных запасов и иного имущества считается дата перехода права собственности на импортируемые товары и иное имущество к импортеру.

Датой отражения импорта услуг признается дата фактического потребления услуги.

Датой погашения задолженности в иностранной валюте по суммам, выданным работникам организации под отчет признается дата утверждения авансового отчета.

Датой формирования уставного (складочного) капитала организации и возникновения задолженности его собственников по вкладам в уставный (складочный) капитал является дата приобретения организацией статуса юридического лица. Согласно статье 51 Гражданского кодекса Российской Федерации юридическое лицо считается созданным со дня внесения соответствующей записи в единый государственный реестр юридических лиц.

**Порядок перехода права собственности**

Датой совершения операции при импорте материально-производственных запасов и иного имущества в соответствии с Приложением к ПБУ 3/2000 считается дата перехода права собственности к импортеру на импортированные товары и иное имущество.

В момент перехода права собственности на приобретенный по импортному контракту товар, у предприятия-импортера возникает обязанность отразить этот товар в бухгалтерском учете. В основном, право собственности у приобретателя возникает с момента передачи товара. К передаче приравнивается передача коносамента, поскольку получение этого документа дает право распоряжения товаром, или другого документа.

Продавец и покупатель могут указать в контракте любой момент перехода права собственности на товар, например, отгрузка товаров перевозчику, оплата импортных товаров, оформление грузовой таможенной декларации, и указанный момент перехода права собственности может не совпадать с моментом перехода риска случайной гибели товара. Таких ситуаций следует избегать, ведь если право собственности на товар перейдет к импортеру на дату оформления грузовой таможенной декларации, а риск случайной гибели - в момент сдачи товаров перевозчику и товар погибнет в пути или будет поврежден, покупатель будет обязан выплатить поставщику стоимость товара. Это следует из статьи 66 Конвенции ООН о договорах международной купли-продажи товаров, в соответствии с которой утрата или повреждение товара после того, как риск перешел на покупателя, не освобождают его от обязанности уплатить цену, если только утрата или повреждение не были вызваны действиями или упущениями продавца.

В международной практике момент перехода права собственности обычно связывают с переходом риска случайной гибели или повреждения товаров от продавца к покупателю. Но если стороны при заключении внешнеторгового контракта не предусмотрели в нем момент перехода права собственности, он может быть определен с помощью правил толкования торговых терминов «ИНКОТЕРМС», которые носят рекомендательный характер. Эти правила касаются порядка поставки товаров, их страхования, оплаты транспортных расходов, других вопросов, но главным является то, что они определяют переход рисков случайной гибели товаров от продавца к покупателю.

Правильное определение момента перехода собственности при импорте товаров позволит избежать ошибок при отражении на счетах бухгалтерского учета контрактной стоимости товара, курсовых разниц, возникающих в связи с изменением курсов валют по отношению к рублю, транспортных расходов.

Ошибки зачастую возникают тогда, когда импортеры включают транспортные расходы по доставке импортных товаров, право собственности на которые к ним еще не перешло, в стоимость товаров. Такая ошибка приводит к занижению налогооблагаемой прибыли и при обнаружении ошибки налоговыми органами - к начислению пени и штрафных санкций.

**Определение первоначальной стоимости основных средств**

Во внешнеторговых контрактах стоимость товаров, как правило, указывается в иностранной валюте, расчеты за товары производятся импортерами со своих валютных счетов в банках и иных кредитных учреждениях. Записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции. Одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей.

В связи с введением в действие с 1 января 2004 года Методических указаний 91н, значительно усложнился порядок бухгалтерского учета имущества, приобретенного по импортным контрактам.

В соответствии с пунктом 16 ПБУ 6/01 оценка объекта основных средств, стоимость которого при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету. До принятия объекта к бухгалтерскому учету в составе основных средств он в течение какого-то времени может числиться либо на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», либо на счете 07 «Оборудование к установке». Это приводит к тому, что курс иностранной валюты, установленный на день получения основного средства, может не совпадать с курсом, установленным на день включения объекта в состав основных средств. В этой ситуации возникает вопрос, по какой стоимости оценивать приобретенное основное средство.

Для того чтобы получить ответ, обратимся к пункту 33 Методических указаний №91н. В нем сказано, что оценка основных средств, приобретенных за иностранную валюту, производится в рублях по курсу, действующему на дату принятия основных средств к бухгалтерскому учету. Возникающая при этом разница между оценкой основных средств, отраженной на счете 01 «Основные средства» и оценкой на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» списывается на счет прибылей и убытков в качестве операционных доходов или расходов, причем возникающая разница не включается в состав курсовых разниц.

В целях исчисления налога на прибыль, согласно пункту 10 статьи 272 Налогового кодекса Российской Федерации, обязательства и требования в иностранной валюте пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному на дату перехода права собственности, прекращения (исполнения) обязательств и требований в зависимости от того, что произошло раньше. То есть, приобретенные основные средства оценивают по курсу, установленному на день, когда к покупателю перешло право собственности на этот объект, или на день, когда покупатель погасил свою задолженность перед продавцом в зависимости от того, какое из событий произошло раньше.

Рассмотрев порядок оценки основных средств, приобретенных по импортному контракту, мы видим, что в бухгалтерском и налоговом учете основное средство будет оценено по разным курсам, что приведет к разной стоимости этого основного средства в бухгалтерском учете и в целях налогообложения прибыли, а значит и к разным суммам начисленной амортизации. То есть в бухгалтерском учете необходимо будет отражать разницы, приводящие к образованию постоянных налоговых активов или обязательств.

Пример 1.

Предприятие, осуществляющее ремонтно-строительные работы, приобрело у иностранного поставщика объект основных средств, контрактная стоимость которого составила 120 000 евро. По условиям контракта право собственности на объект переходит к покупателю 19 мая на дату оформления грузовой таможенной декларации. Курс евро на дату оформления декларации составил 33,20 рубля за 1 евро (курс евро взят условно). Таможенная стоимость, на основании которой рассчитываются таможенные платежи, совпадает с контрактной стоимостью объекта основных средств. Таможенная пошлина составляет 10 процентов от стоимости основного средства. Оплата основного средства произведена 24 мая, курс евро на дату оплаты составил 33,50 рубля за 1 евро (курс взят условно), в этот же день приобретенный объект включен в состав основных средств.

Для отражения таможенных платежей будем использовать в данном примере субсчета:

76-1 «Таможенная пошлина»;

76-2 «Таможенный сбор в рублях»;

76-3 «Таможенный сбор в валюте»;

76-4 «Расчеты с таможней по НДС».

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Корреспонденция счетов | | Сумма, рублей | Содержание операций |
| Дебет | Кредит |
| Бухгалтерские записи на дату оформления таможенной декларации (19 мая) | | | |
| 08 | 60 | 3 984 000 | Оприходовано основное средство на дату оформления ГТД (120 000 евро х 33,2 рубля) |
| 08 | 76-1 | 398 400 | Начислена таможенная пошлина (3 984 000 х 10%) |
| 08 | 76-2 | 3 984 | Начислен таможенный сбор в рублях (3 984 000 х 0,1%) |
| 08 | 76-3 | 1 992 | Начислен таможенный сбор в валюте (120 000 евро х 0,05% х 33,20 рубля) |
| 76-1 | 51 | 398 400 | Перечислена таможенная пошлина |
| 76-2 | 51 | 3 984 | Перечислен таможенный сбор, начисленный в рублях |
| 76-3 | 51, 52 | 1 992 | Перечислен таможенный сбор, начисленный в валюте |
| 19 | 76-4 | 788 832 | Начислен НДС по ввезенному основному средству ((3 984 000 + 398 400) х 18%) |
| 76-4 | 51 | 788 832 | Перечислен НДС таможенным органам |
| 68 | 19 | 788 832 | НДС, перечисленный таможенным органам, принят к вычету |
| Бухгалтерские записи на день погашения задолженности перед поставщиком (24 мая) | | | |
| 60 | 51 | 4 020 000 | Оплачено приобретенное основное средство (120 000 евро х 33,5 рубля) |
| 91 | 60 | 36 000 | Учтена курсовая разница по кредиторской задолженности перед поставщиком (120 000 евро х (33,5 рубля – 33,2 рубля)) |
| 01 | 91 | 36 000 | Учтена в составе операционных доходов разница между курсами евро на дату, когда приобретенный объект принят к учету, и на дату, когда этот объект учтен в составе основных средств |
| 01 | 08 | 4 388 376 | Основное средство введено в эксплуатацию (3 984 000 + 398 400 + 3 984 + 1 992) |

Пример 2.

Для приобретения импортного оборудования 3 февраля предприятие получило банковский кредит в сумме 2 600 000 рублей. Процентная ставка по кредиту составляет 1,3 % в месяц, проценты начисляются ежемесячно 28 числа. В этот же день произведена конвертация полученных средств в иностранную валюту и произведена предоплата иностранному поставщику в размере 100% контрактной стоимости оборудования.

Контрактная стоимость оборудования составляет 80 000 евро, условия поставки Инкотермс-2000 DES Новороссийск. Момент перехода права собственности в контракте не оговорен, но в соответствии с Инкотермс-2000 условия поставки DES предусматривают переход рисков утраты или повреждения товара в момент поставки оборудования в согласованный сторонами порт назначения. Оборудование доставлено в порт Новороссийск 14 апреля, в этот же день импортер представил грузовую таможенную декларацию и право собственности на оборудование перешло к нему.

28 апреля оборудование принято к учету.

Предположим, что курс евро не менялся и составлял на момент доставки оборудования в порт назначения и на момент принятия оборудования к учету 33,70 рубля за 1 евро (курс евро взят условно).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Корреспонденция счетов | | Сумма, рублей | Содержание операций |
| Дебет | Кредит |
| 60 | 66 | 35 048 | 28 февраля  Начислены проценты по кредиту за февраль  (2 600 000 х 1,3%) |
| 60 | 66 | 35 048 | 31 марта  Начислены проценты по кредиту за март  (2 600 000 х 1,3%) |
| 08 | 60 | 2 696 000 | Отражена стоимость оборудования на дату перехода права собственности (80 000 евро х 33,70 рублей/евро) |
| 08 | 60 | 70 096 | Учтена сумма процентов по кредиту, начисленных в феврале и марте |
| 08 | 76 | 269 600 | Начислена таможенная пошлина (2 696 000 х 10%) |
| 08 | 76 | 2 696 | Начислен таможенный сбор в рублях (2 696 000 х 0,1%) |
| 08 | 76 | 1 348 | Начислен таможенный сбор в валюте (80 000 евро х 0,05% х 33,70 рубля/евро) |
| 19 | 76 | 533 808 | Начислен НДС по ввезенному оборудованию  (2 696 000 + 269 600) х 18% |
| На дату принятия оборудования к учету | | | |
| 08 | 66 | 35 048 | Начислены проценты по кредиту за апрель (2 600 000 х 1,3%) |
| 01 | 08 | 3 074 788 | Оборудование введено в эксплуатацию (2 696 000 + 35 048 х 2 месяца + 269 600 + 2 696 + 1 348 + 35 048) |

После фактической оплаты начисленной суммы НДС таможенным органам, она может быть принята к вычету и отражена записью по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по НДС» и кредиту счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Как видно из данного примера первоначальная стоимость основного средства для целей бухгалтерского учета составила 3 074 788 рублей, но в налоговом учете эта сумма будет иной, поскольку в нее не войдут проценты по кредиту. Для целей налогового учета первоначальная стоимость приобретенного оборудования будет равна 2 969 644 рублей и сложится она из контрактной стоимости оборудования и сумм начисленных таможенных платежей. В данном случае также образуется постоянная разница, а, соответственно, и постоянный налоговый актив, который должен учитываться в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.

**Учет курсовых разниц**

При переоценке активов и обязательств, отнесенных нами ко второй группе, а также при полном или частичном погашении задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс ЦБ РФ на дату исполнения обязательства по оплате отличается от его курса на дату принятия дебиторской или кредиторской задолженности к бухгалтерскому учету, могут возникать положительные и отрицательные курсовые разницы.

Возникшие курсовые разницы подлежат отражению в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательства по оплате и подлежат зачислению на финансовые результаты организации как внереализационные доходы или расходы.

Исключение из этого правила составляют курсовые разницы, связанные с формированием уставного (складочного капитала) и возникающие в момент погашения задолженности учредителей, которые подлежат отнесению на добавочный капитал организации. Данные курсовые разницы представляют собой разницу между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный (складочный) капитал организации, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленной по курсу ЦБ РФ на дату поступления суммы вклада, и рублевой оценкой этого вклада в учредительных документах.