

КР ОПТ ПРИОБРЕТЕНИЕ ТОВАРА В ВАЛЮТНОМ ЭКВИВАLENTE

1. Организация оптовой торговли в январе 2007 г. приобрела у поставщика товар.
2. **Стоимость товара составляет 59 000 евро, в том числе НДС 9000 евро.**
3. Оплата стоимости товара производится в рублях по курсу евро, установленному ЦБ РФ на дату оплаты товара, увеличенному на 1%.
4. Оплата товаров произведена в феврале. Как в связи с вступлением в силу ПБУ 3/2006 отражаются расчеты с поставщиком товаров в бухгалтерском учете и в целях налогообложения, если
5. установленный ЦБ РФ курс евро составлял (условно):
 - на дату принятия товара к учету - 34,4 руб./евро;
 - на 31.01.2007 - 34,5 руб./евро;
 - на дату оплаты товара - 34,3 руб./евро.

Корреспонденция счетов:

Товары, приобретенные для перепродажи, принимаются к учету по фактической себестоимости, равной стоимости их приобретения (без НДС) (п. п. 2, 5, 6 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н).

Фактическая себестоимость приобретенных товаров отражается по дебету счета 41 "Товары" и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками",

а сумма НДС, предъявленная поставщиком товара, - по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" и кредиту счета 60 (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н) <*>

В данном случае стоимость приобретаемых товаров выражена в иностранной валюте, но подлежит оплате в рублях.

Начиная с бухгалтерской отчетности 2007 года, формирование в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности организаций (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений) информации:

- об активах и обязательствах, **стоимость которых выражена в иностранной валюте,**
- **в том числе подлежащих оплате в рублях,** производится в порядке, установленном Положением по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006), утвержденным Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н.

Согласно п. 5 ПБУ 3/2006 пересчет стоимости актива или обязательства, выраженной в иностранной валюте, в рубли производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому ЦБ РФ.

В случае если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости актива или обязательства, подлежащей оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то пересчет производится по такому курсу (абз. 2 п. 5 ПБУ 3/2006).

В данном случае пересчет стоимости товаров и задолженности перед поставщиком в рубли производится по курсу евро, установленному ЦБ РФ, увеличенному на 1%.

Стоимость приобретенных товаров принимается в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой эти товары принимаются к бухгалтерскому учету. Пересчет указанной стоимости товаров в дальнейшем не производится (п. п. 9, 10 ПБУ 3/2006).

Что касается **суммы задолженности** перед поставщиком, выраженной в евро, но подлежащей оплате в рублях, то организация производит ее **пересчет:**

- **на дату принятия к учету,**
- **на отчетную дату (31.01.2007), а также**

- **на дату погашения этой задолженности (п. п. 6, 7, 8 ПБУ 3/2006).**

В данном случае в результате изменения курса евро у организации при пересчете в рубли суммы задолженности перед поставщиком товара возникают курсовые разницы (п. 11 ПБУ 3/2006):

- **на 31.01.2007** отрицательная курсовая разница в сумме 5959 руб. (59 000 евро x 1,01 x (34,5 руб./евро - 34,4 руб./евро));
- **на дату оплаты поставщику** - положительная курсовая разница в сумме 11 918 руб. (59 000 евро x 1,01 x (34,3 руб./евро - 34,5 руб./евро)).

Возникшие курсовые разницы зачисляются на финансовые результаты организации соответственно как прочие расходы и прочие доходы:

- **п. 13 ПБУ 3/2006;**
- **п. 11 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н;**
- **п. 7 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н).**

В целях налогообложения прибыли обязательства и требования, сумма которых указана в иностранной валюте, но подлежит оплате в рублях, рассматриваются как обязательства в рублях.

Данный вывод следует из положений **п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ и п. п. 1, 2 ст. 317 Гражданского кодекса РФ** (см. также разъяснения, содержащиеся в **Письме Минфина России от 31.03.2005 N 03-03-01-04/4/28**).

Разницы, возникающие у налогоплательщика по расчетам, в случае, когда:

- сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату оприходования товаров, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях,
- в целях гл. 25 НК РФ признаются суммовыми разницами и включаются в состав внереализационных доходов или расходов (**п. 11.1 ст. 250, пп. 5.1 п. 1 ст. 265 НК РФ**).
- Как следует из определений, приведенных в вышеуказанных нормах, а также на основании **пп. 2 п. 7 ст. 271 и п. 9 ст. 272 НК РФ** доходы или расходы в виде суммовых разниц возникают в момент погашения обязательств и требований.
- Следовательно, при пересчете в бухгалтерском учете суммы задолженности перед поставщиком на отчетную дату (31.01.2007) в налоговом учете расхода у организации не возникает.
- Соответственно в бухгалтерском учете сумма признанного прочего расхода отражается как возникшая постоянная разница и признается соответствующее этой разнице в данном случае - постоянное налоговое обязательство (**п. п. 4, 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н**).
- При погашении задолженности перед поставщиком товара разница между суммой задолженности перед поставщиком, числящейся в налоговом учете, и суммой фактически пере-численных поставщику средств, признаваемая в налоговом учете внереализационным до-ходом, составляет 5959 руб. (59 000 руб. x 1,01 x (34,3 руб./евро - 34,4 руб./евро)).
- Как указывалось выше, на дату погашения задолженности перед поставщиком в бухгалтерском учете доход в виде курсовой разницы признается в сумме 11 918 руб. Соответственно организация отражает постоянный налоговый актив в сумме 1430 руб. ((11 918 руб. - 5959 руб.) x 24%).

В приведенной ниже таблице использованы следующие наименования субсчетов, открытых к счету 68 "Расчеты по налогам и сборам":

- **68-1 "Расчеты по НДС";**
- **68-2 "Расчеты по налогу на прибыль".**

В январе 2007 г. на дату приобретения товара

1. Принят к учету приобретенный товар ((59 000 - 9000) x 34,4 x 1,01) **41 - 60 1 737 200**
Отгрузочные документы поставщика

2. Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком (9000 x 34,4 x 1,01) **19 - 60 312 696** Счет-фактура
3. Принят к вычету НДС по приобретенному товару <*> 68-1 – 19 **312 696** Счет-фактура

31.01.2007

Установленный ЦБ РФ курс евро составлял (условно):

- на дату принятия товара к учету - 34,4 руб./евро;
- на 31.01.2007 - 34,5 руб./евро;

1. Отражена отрицательная курсовая разница по расчетам с поставщиком товара **91-2 – 60** (59 000 x 0.1 x 1.01) **5 959** Бухгалтерская справка-расчет
2. Отражено постоянное налоговое обязательство (5959 x 24%) **99 - 68-2 1 430** Бухгалтерская справка-расчет

В феврале 2007 г. на дату оплаты товара

1. Перечислены денежные средства поставщику в оплату за товар (59 000 x 34,3 x 1,01) **60 – 51 2 043 937** Выписка банка по расчетному счету
2. Отражена положительная курсовая разница по расчетам с поставщиком товара <*> **60 - 91-1 11 918** Бухгалтерская справка-расчет
3. Отражен постоянный налоговый актив (5959 x 24%) **68-2 – 99 1430** Бухгалтерская справка-расчет

<*> Предъявленную поставщиком сумму НДС организация имеет право принять к вычету (при наличии счета-фактуры) после принятия на учет приобретенного товара **(пп. 2 п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ)**.

<*> **Поскольку организация в соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ имеет право:**

- принять к вычету сумму НДС, предъявленную продавцом товара,
- вне зависимости от факта ее уплаты продавцу и
- гл. 21 НК РФ не предусмотрена корректировка принятой к вычету суммы НДС в зависимости от фактически уплаченной продавцу суммы, то
- организация при возникновении суммовых разниц по расчетам с поставщиком никаких корректировок ранее принятой к вычету суммы НДС не производит.