

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Аннотация: существует множество различных методик по оценке экономической эффективности деятельности предприятия. В статье подробно рассматриваются показатели, используемые в методиках анализа экономической эффективности деятельности компании.

Ключевые слова: экономическая эффективность, показатели эффективности, оценка, рентабельность.

Современный валютный рынок представляет собой сложную и динамичную экономическую систему, которая функционирует в рамках всего мирового хозяйства. Валютный рынок – это особый институциональный механизм, опосредующий систему устойчивых отношений, связанных с осуществлением операций купли-продажи иностранной валюты. На нем совершают операции различные хозяйственные субъекты – банки, торгово-промышленные и финансовые компании, центральные и местные органы власти, международные и региональные организации, частные лица.

В хозяйственной практике организации используют денежные средства и совершают сделки не только в российских рублях, но и в различных иностранных валютах. В связи с этим наряду с ценностями и операциями, выраженными в рублях, объектом бухгалтерского учета становятся так называемые валютные ценности и операции.

Федеральный закон № 173-ФЗ устанавливает правовые основы и принципы валютного регулирования и валютного контроля в Российской Федерации, полномочия органов валютного регулирования, а также определяет права и обязанности резидентов и нерезидентов в отношении владения, пользования и распоряжения валютными ценностями, права и обязанности нерезидентов в отношении владения, пользования и распоряжения валютой Российской Федерации и внутренними ценными бумагами, права и обязанности органов валютного контроля и агентов валютного контроля.

В ст. 1 Закона № 173-ФЗ дано достаточно широкое определение понятия «валютные операции». Статьей 6 Закона № 173-ФЗ предусмотрено, что валютные операции между резидентами и нерезидентами осуществляются без ограничений, за исключением валютных операций, предусмотренных ст. 7, 8 и 11 рассматриваемого Закона.

В гл. 2 Закона № 173-ФЗ определены:

- ✓ права и обязанности резидентов при осуществлении валютных операций (ст. 14);
- ✓ порядок открытия счетов (вкладов) нерезидентами на территории Российской Федерации (ст. 13);
- ✓ порядок ввоза в Российскую Федерацию и вывоза из Российской Федерации валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг (ст. 15).

Глава 3 Закона № 173-ФЗ посвящена вопросам репатриации резидентами иностранной валюты и валюты Российской Федерации и обязательной продажи части валютной выручки. Согласно ст. 19 Закона № 173-ФЗ резиденты обязаны в сроки, предусмотренные контрактами, обеспечить:

- ✓ получение от нерезидентов на свои банковские счета в уполномоченных банках иностранной валюты, причитающейся в соответствии с условиями контракта за переданные нерезидентам товары, оказанные услуги и др.;

✓ возврат в РФ денежных средств, уплаченных нерезидентам за неввезенные товары, невыполненные работы и др.

Согласно гл. 4 Закона № 173-ФЗ валютный контроль осуществляется Правительством РФ, органами и агентами валютного контроля, которые определены в ст. 22 данного Закона. При осуществлении валютного контроля резиденты и нерезиденты, осуществляющие в Российской Федерации валютные операции, обязаны в соответствии со ст. 24 Закона № 173-ФЗ:

✓ представлять органам и агентам валютного контроля соответствующие документы и информацию;

✓ вести в установленном порядке учет и составлять отчетность по проводимым ими валютным операциям, обеспечивая сохранность соответствующих документов и материалов в течение не менее трех лет со дня совершения соответствующей валютной операции, но не ранее срока исполнения договора;

✓ выполнять предписания органов валютного контроля об устранении выявленных нарушений актов валютного законодательства Российской Федерации и актов органов валютного регулирования.

Ст. 25 Закона № 173-ФЗ, в соответствии с которой резиденты и нерезиденты, нарушившие положения актов валютного законодательства Российской Федерации и актов органов валютного регулирования, несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации. Помимо обязанностей в ст. 24 Закона № 173-ФЗ, предусмотрены и права резидентов и нерезидентов, в частности, они имеют право:

✓ знакомиться с актами проверок, проведенных органами и агентами валютного контроля;

✓ обжаловать решения и действия (бездействие) органов и агентов валютного контроля и их должностных лиц в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

✓ возмещать в установленном законодательством Российской Федерации порядке реальный ущерб, причиненный неправомерными действиями (бездействием) органов и агентов валютного контроля и их должностных лиц.

Основной документ, регулирующий бухгалтерский учет валютных операций, – ПБУ 3/2006. ПБУ 3/2006 применяется исключительно с целью пересчета операций в российские рубли и фактически распространяется только на индивидуальную отчетность организаций. При этом согласно п. 2 ПБУ 3/2006 не применяется:

✓ при пересчете показателей бухгалтерской отчетности, составленной в рублях, в иностранные валюты в случаях требования таких пересчетов учредительными документами при заключении кредитных договоров с иностранными юридическими лицами и т.п.;

✓ при включении данных бухгалтерской отчетности дочерних (зависимых) обществ, находящихся за пределами РФ, в сводную бухгалтерскую отчетность, составляемую головной организацией.

В соответствии с п. 3 ПБУ 3/2006 установлены следующие понятия:

✓ деятельность за пределами РФ – деятельность, осуществляемая организацией, являющейся юридическим лицом по законодательству РФ, за пределами РФ через правительство, филиал;

✓ дата совершения операции в иностранной валюте – день возникновения у организации права в соответствии с законодательством РФ или договором принять к бухгалтерскому учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции;

✓ курсовая разница – разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте на дату исполнения обязательств по оплате

или отчетную дату данного отчетного периода и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

Согласно п. 4 ПБУ 3/2006 для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежит пересчету в рубли стоимость следующих активов и обязательств, выраженная в иностранной валюте:

- ✓ денежных знаков в кассе организации;
- ✓ средств на банковских счетах (банковских вкладах);
- ✓ денежных и платежных документов, финансовых вложений;
- ✓ средств в расчетах, включая по заемным обязательствам, с юридическими и физическими лицами;
- ✓ вложений во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы и др.);
- ✓ материально-производственных запасов;
- ✓ других активов и обязательств организации.

Для целей бухгалтерского учета указанный пересчет в рубли производится по курсу, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте (см. табл. 1).

Таблица 1

Порядок определения даты совершения операций в иностранной валюте

Операции в иностранной валюте	Дата совершения операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете	Дата совершения операций в иностранной валюте в налоговом учете	Примечание
1. Банковские операции по валютным счетам	Дата зачисления денежных средств или их списания с валютного счета организации в кредитной организации	Дата зачисления денежных средств или их списания с валютного счета организации в кредитной организации	Дата зачисления средств на валютный счет или их списания определяется согласно выписке кредитного учреждения, в котором открыт валютный счет (Положение Банка России от 26.03.2007 № 302-П «Правила ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории РФ»)
2. Кассовые операции с иностранной валютой	Дата оприходования денежных знаков в кассу организации или выдачи денежных знаков из кассы организации	Дата оприходования денежных знаков в кассу организации или выдачи денежных знаков из кассы организации	Дата оприходования или выдачи денежных знаков определяется по дате приходного или расходного кассового ордера (п. 19 Порядка ведения кассовых операций в РФ)
3. Доходы организации в иностранной валюте	Дата признание доходов в иностранной валюте	Дата признание доходов в иностранной валюте	В соответствии с п. 6 ПБУ 1/2008 факты хозяйственной деятельности отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором они имели место быть независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Дата признания дохо-

Раздел II. Развитие народно-хозяйственных комплексов

Операции в иностранной валюте	Дата совершения операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете	Дата совершения операций в иностранной валюте в налоговом учете	Примечание
			дов определяется в соответствии с ПБУ 9/99
4. Расходы организации в иностранной валюте	Дата признания расходов в иностранной валюте	Дата признания расходов в иностранной валюте	В соответствии с п. 6 ПБУ 1/2008 факты хозяйственной деятельности отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором они имели место быть независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Дата признания расходов определяется в соответствии с ПБУ 10/99
5. Импорт материально-производственных запасов	Дата перехода права собственности на импортированные товары, иное имущество к импортеру	Дата перехода права собственности на импортированные товары, иное имущество к импортеру	Дата перехода права собственности на импортированные товары, иное имущество к импортеру определяется в соответствии с условиями договора
6. Расходы, связанные со служебными командировками и служебными поездками за пределы территории РФ	Дата выдачи денег под отчет, а в случае перерасхода – дата утверждения авансового отчета	Дата утверждения авансового отчета	В соответствии с п. 11 Порядка ведения кассовых операций в РФ авансовый отчет по выданным подотчетным суммам должен быть представлен в бухгалтерию не позднее трех дней после возвращения из командировки
7. Формирование уставного капитала организации и образование задолженности его собственников по вкладам в него	Дата приобретения статуса юридического лица	Доходом для целей налогообложения прибыли не признается	Согласно ст. 51 ГК РФ статус юридического лица организация получает в день ее государственной регистрации

Перечень активов и обязательств, подлежащих пересчету в рубли, а также сам порядок пересчета приведен в табл. 2.

Таблица 2

Перечень активов и обязательств, подлежащих пересчету в рубли

Наименование актива или обязательства	Балансовый счет	Порядок пересчета
Вложения в основные средства и нематериальные активы	07, 08	Принимаются в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой данные активы принимаются к бухгалтерскому учету
Материально-производственные запасы	10, 41	
Денежные средства в кассе организации	50	Подлежит пересчету в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату. Возможно произведение перерасчета по мере

Наименование актива или обязательства	Балансовый счет	Порядок пересчета
		изменения курса
Средства на банковских счетах (банковских вкладах)	52, 55, 58	Подлежит пересчету в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату. Возможно произведение перерасчета по мере изменения курса
Денежные и платежные документы	50	Подлежит пересчету в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату
Ценные бумаги (кроме акций)	58	Подлежит пересчету в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату
Акции	58	Принимаются в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате данные активы принимаются к бухгалтерскому учету
Средства в расчетах, включая по заемным обязательствам с юр- и физлицами (за исключением полученных и выданных авансов)	60, 62, 66, 67, 76	Подлежит пересчету в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату
Авансы выданные	60, 71, 76	Принимаются в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате данные активы принимаются к бухгалтерскому учету
Авансы полученные	62, 76	Принимаются в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате данные обязательства принимаются к бухгалтерскому учету
Возврат неизрасходованных подотчетных сумм или выплата перерасхода по авансовому отчету	71	Подлежат пересчету в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте
Расчеты с учредителями	75	Подлежат пересчету в рубли на дату принятия к бухгалтерскому учету и переоцениваются на каждую отчетную дату

В соответствии с п. 5 ПБУ 3/2006 пересчет стоимости актива или обязательства, выраженный 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 (п. 2 ст. 317 ГК РФ допускает такую возможность) установлен иной курс, то пересчет производится по такому курсу. При несущественном изменении официального курса иностранной валюты к рублю, устанавливаемого ЦБ РФ, пересчет в рубли, связанный с совершением большого числа однородных операций в такой иностранной валюте, может производиться по среднему курсу, исчисленному за месяц или более короткий период (п. 6 ПБУ 3/2006).

Согласно п. 1 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н, показатель считается

существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации, а несущественной может признаваться сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5 %.

В ПБУ 3/2006, а также других нормативных документах понятие большого числа однородных операций не установлено, организация должна самостоятельно определить в учетной политике для целей бухгалтерского учета, какое количество операций является для нее большим и критерий отнесения операций к однородным.

Для целей налогообложения прибыли различают имущество и обязательства, выраженные в иностранной валюте и подлежащие оплате в ней же, переоценка которых ведет к образованию курсовых разниц (п. 11 ст. 250 и пп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ), и имущество и обязательства, выраженные в иностранной валюте и подлежащие оплате в рублях, переоценка которых ведет к образованию суммовых разниц (п. 11.1 ст. 250, пп. 5.1 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Курсовые разницы в налоговом учете отражаются в том же самом временном периоде и в тех же самых суммах, что и в регистрах бухгалтерского учета (за исключением авансов, предварительной оплаты, задатков) по окончании каждого отчетного периода либо на момент погашения обязательства (п. 8 ст. 271 и п. 10 ст. 272 НК РФ). Согласно п. 10 ПБУ 3/2006 пересчет стоимости средств, полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса, не производится.

В соответствии с разделом III ПБУ 3/2006 в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности отражаются курсовые разницы, возникающие по:

- ✓ операциям по полному или частичному погашению дебиторской или кредиторской задолженностям, выраженных в иностранной валюте, если курс на дату исполнения обязательств по оплате отличался от курса на дату принятия этой дебиторской или кредиторской задолженностей к бухгалтерскому учету в отчетном периоде либо от курса на отчетную дату, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз;
- ✓ операциям по пересчету стоимости активов и обязательств.

Курсовая разница отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность.

Курсовая разница подлежит зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы и расходы, исключение составляет курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе в уставный капитал, она зачисляется в добавочный капитал.

Согласно разделу V ПБУ 3/2006 составление бухгалтерской отчетности производится в рублях, в случаях, когда законодательство страны места ведения деятельности требуют составления отчетности в другой валюте, то бухгалтерская отчетность составляется также в этой иностранной валюте.

В бухгалтерской отчетности раскрывается:

- ✓ величина курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в иностранной валюте;

- ✓ величина курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в рублях;
- ✓ величина курсовых разниц, зачисленных на счета бухгалтерского учета, отличные от счета учета финансовых результатов организации;
- ✓ официальный курс иностранной валюты к рублю на отчетную дату.

Библиографический список

1. О валютном регулировании и валютном контроле: Федеральный закон от 10.12.03. – № 173-ФЗ (с изменениями от 21.11.2011 № 327-ФЗ) // СПС Консультант Плюс.
2. Барыленко В.И. Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности / В.И. Барыленко. – М.: ИНФРА-М., 2009. – 458 с.
3. Каспина Р.Г., Плотникова Л.А. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие / Р.Г. Каспина, Л.А. Плотникова. – М.: Эксмо, 2010. – 432 с.
4. Комиссарова И.П. Бухгалтерское дело / И.П. Комиссарова, П.С. Безруких. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 271 с.
5. Пластинин А.М. Валютные операции: учет, налоги и контроль / А.М. Пластинин. – М.: Дело и Сервис, 2011. – 176 с.
6. Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>