

УДК 657.2

Н.Л. Вещунова, Ю.Ю. Кочинев

**СУММОВЫЕ РАЗНИЦЫ ПРИ ПРЕДОПЛАТЕ:
 БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ**

N.L. Veschunova, Yu.Yu. Kochinev

**SUM DIFFERENCES APPEARED WITH ADVANCED PAYMENTS:
 ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING**

Рассмотрены вопросы исчисления и отражения суммовых разниц в бухгалтерском и налоговом учете при полной и частичной предоплате по операциям продажи и покупки товаров, проанализировано признание в учете отложенных налоговых активов и обязательств.

СУММОВЫЕ РАЗНИЦЫ. ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ. ПРИЗНАНИЕ В УЧЕТЕ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ.

In this article the questions of calculation and reflection of sum differences in accounting and tax accounting with complete or part-time advanced payments are considered in according with operations of realization or purchase of goods. The changes of differences in tax accounting analyzed.

SUM DIFFERENCES. THE CHANGES OF SUM DIFFERENCES IN ACCOUNTING. RECOGNITION OF DEFERRED TAX ASSETS AND LIABILITIES IN ACCOUNTING.

Правила бухгалтерского учета операций, осуществляемых в условных денежных единицах, при получении и выплате авансов следующие: согласно п. 4 ПБУ 3/2006 Минфина РФ аванс нужно пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на дату перечисления денежных средств. В дальнейшем, как следует из п. 7 ПБУ 3/2006, эта сумма не пересчитывается (с 1 января 2008 г.).

В налоговом учете порядок исчисления курсовых разниц по валютным операциям, осуществляемым в иностранной валюте, стал таким же, как в бухгалтерском учете: аванс нужно пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на дату перечисления денежных средств, в дальнейшем, как следует из п. 11 ст. 250 и п. 11.1 ст. 265 НК РФ, эта сумма не пересчитывается (с 1 января 2010 г.).

Порядок исчисления суммовых разниц по операциям в условных денежных единицах в налоговом учете следующий: при получении авансов их сумма пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ, в дальнейшем эта сумма продолжает пересчитываться (п. 11.1 ст. 250 и п. 5.1 ст. 265 НК РФ). Указанное обстоятельство порождает появление временных

разниц и формирование отложенных налоговых активов (ОНА) или отложенных налоговых обязательств (ОНО) в следующих случаях:

- при пересчете авансов в налоговом учете;
- при формировании доходов;
- при формировании расходов.

Эти временные разницы возникают как у продавца товаров (исполнителя работ, услуг), так и у покупателя (заказчика).

Рассмотрим отражение в учете различных вариантов операций, осуществляемых в условных денежных единицах.

Продажа товаров

Рассмотрим операции продажи товаров с осуществлением рублевых расчетов, но с выражением обязательств и требований в иностранной валюте либо в условных единицах, при полной или частичной предоплате.

Напомним, что бухгалтерский учет рассматриваемых операций регулируется указанными выше нормами ПБУ 3/2006 и поэтому аналогичен бухгалтерскому учету операций, предусматривающих расчеты в иностранной валюте.

В налоговом учете при осуществлении рассматриваемых операций согласно НК РФ используется понятие «суммовые разницы» (вместо курсовых), которые возникают при пересчете выраженных в условных единицах обязательств (требований) в рубли, и устанавливаются следующие нормы, регулирующие порядок возникновения и признания суммовых разниц:

– суммовая разница возникает, если сумма обязательств (требований), исчисленная по установленному соглашению сторон курсу условных единиц на дату реализации не соответствует фактическому поступлению суммы в рублях (п. 11.1 ст. 250, пп. 5.1 п. 1 ст. 265 НК РФ);

– суммовая разница признается доходом (расходом) у продавца на дату погашения дебиторской задолженности, а при предоплате – на дату реализации (пп. 1 п. 7 ст. 271, п. 9 ст. 272 НК РФ).

Примеры отражения в бухгалтерском и налоговом учете операций продажи товаров по договорам, обязательства в которых выражены в условных единицах, при полной и частичной предоплате приведены в табл. 1.

Рассмотрим вопрос, возникает ли суммовая разница при полной предоплате. По данному вопросу существуют две точки зрения:

– при полной предоплате суммовые разницы не возникают (Письмо ФНС РФ № 02-1-08/86 от 20.05.2008 г., Постановление ФАС Северо-Западного округа № А 56-5020/04 от 24.09.2004 г.);

– при полной предоплате могут возникать суммовые разницы (письма УФНС по Москве № 20-12/93198 от 14.12.2005 г. и № 20-12/7392 от 02.02.2006 г.).

Анализ формулировок в ст. 250 (п. 11.1) и 265 (п. 1, пп. 5.1) НК РФ позволяет утверждать, что суммовая разница при полной предоплате не возникает, если договором между покупателем и продавцом предусмотрено, что рублевая сумма обязательств (требований) по договору исчисляется по установленному сторонами курсу путем пересчета на дату перечисления денежных средств, поскольку в этом случае сумма обязательств (требований) равна сумме поступивших денежных средств.

Следует отметить, что на практике в подавляющем большинстве случаев договоры

купли-продажи, обязательства в которых выражены в условных единицах, предусматривают именно такую формулировку.

При частичной предоплате суммовая разница с изменением согласованного сторонами курса возникает при дальнейшей оплате товара (см. письмо ФНС РФ № 02-1-08/86 от 20.05.2008 г.). При этом следует иметь в виду, что в соответствии со ст. 271 (п. 7) и 272 (п. 9) НК РФ пересчет требований из условных единиц в рубли производится на дату погашения дебиторской задолженности (т. е. не производится на конец месяца, если он предшествует дате погашения, вследствие чего в бухгалтерском учете возникает временная разница).

Таким образом, при продаже товаров по договорам в условных денежных единицах пересчет суммы полученных авансов как в бухгалтерском, так и в налоговом учете, по состоянию на отчетную дату не производится.

Выручка от продажи товаров в бухгалтерском и налоговом учете формируется одинаково:

– при полной предоплате – по курсу на дату получения аванса;

– при частичной предоплате, в части полученного аванса, по курсу на дату получения аванса, в части непогашенной задолженности – по курсу на дату перехода права собственности.

При частичной предоплате в бухгалтерском учете производится переоценка непогашенной задолженности, что приводит к появлению курсовых разниц; в налоговом учете пересчет задолженности не производится. В связи с этим формируется ОНО, которое погашается на дату прекращения обязательств при пересчете обязательств в налоговом учете.

Согласно п. 4 ст. 153 НК РФ по положительным суммовым разницам НДС не начисляется; по отрицательным суммовым разницам НДС не сторнируется.

Покупка товаров

Рассмотрим операции покупки товаров с осуществлением рублевых расчетов, но с выражением обязательств и требований в иностранной валюте либо в условных единицах, при полной или частичной предоплате.

Таблица 1

Продажа товаров, стоимость которых выражена в иностранной валюте (у. е.), за рубли при полной и частичной предоплате

№ п/п	Дата	Курс руб./у. е.	Бухгалтерский учет				Налоговый учет				Отражение в регистре налогового учета	
			Операция		Проводка		Операция		Сумма			
			у. е.	руб.	Д	К	у. е.	руб.	у. е.	руб.		
Полная предоплата												
1	20.04	35,0	Получен аванс от покупателя в размере 100 %	1000	35000	51	62	–	–	–	–	–
2	20.04	35,0	Начислен НДС с аванса	–	5339	76ав	68ндс	–	–	–	–	–
3	31.03	36,0	Пересчет суммы аванса не производится	–	–	–	–	Пересчет суммы аванса не производится	–	–	–	–
4	10.04	36,5	Отгружен товар покупателю (отражается по курсу на дату получения аванса)	1000	35000	62	90/1	Признан доход (отражается по курсу на дату получения аванса) за вычетом НДС	1000	35000 – 5339 = 29661	Доход отражен в налоговом регистре доходов от реализации	–
5	10.04	36,5	Начислен НДС по реализации	–	5339	90/3	68ндс	–	–	–	–	–
6	10.04	36,5	Зачтен НДС, начисленный по авансу	–	5339	68ндс	77бав	–	–	–	–	–
Частичная предоплата												
1	20.03	35,0	Получен аванс от покупателя в размере 50 %	1000	35000	51	62	–	–	–	–	–
2	20.03	35,0	Начислен НДС с аванса	–	5339	76ав	68ндс	–	–	–	–	–
3	31.03	36,0	Пересчет суммы аванса не производится	–	–	–	–	Пересчет суммы аванса не производится	–	–	–	–
4	10.04	36,5	Отгружен товар покупателю (сумма аванса оценивается по курсу на дату получения; остальная сумма – по курсу на дату перехода права собственности)	2000	1000 · 35 + 1000 · 36,5 = 71500	62	90/1	Признан доход (сумма аванса оценивается по курсу на дату получения; остальная сумма – по курсу на дату перехода права собственности), за вычетом НДС	2000	71500 – 10907 = 60593	Доход отражен в налоговом регистре доходов от реализации	–

Окончание табл. 1

№ п/п	Дата	Курс руб./у.е.	Бухгалтерский учет				Налоговый учет			
			Операция	Сумма у.е.	Сумма руб.	Проводка Д К	Операция	у.е.	Сумма руб.	Отражение в регистре налогового учета
5	10.04	36,5	Начислен НДС по реализации	–	10907	90/3 68ндс	–	–	–	
6	10.04	36,5	Зачен НДС, начисленный по авансу	–	5339	68ндс 76ав	–	–	–	
7	30.04	37,0	Отражена положительная курсовая разница по дебиторской задолженности по курсу на конец месяца	–	$(37,0 - 36,5) \times 1000 = 500$	62 91/1	–	–	–	
8	30.04	37,0	Отражено ОНО по положительной курсовой разнице по дебиторской задолженности в бухгалтерском учете	–	$500 \cdot 0,24 = 120$	68 77	–	–	–	
9	05.05	37,5	Получена оплата за товар	1000	37500	51 62	–	–	–	
10	05.05	37,5	Отражена положительная курсовая разница по дебиторской задолженности по курсу на дату погашения	–	$(37,5 - 37,0) \times 1000 = 500$	62 91/1	–	$(37,5 - 36,5) \times 1000 = 1000$	Положительная суммовая разница отражена в регистре внереализационных доходов	
11	05.05	37,5	Возврат ОНО (разница между суммой курсовых и суммовых разниц в бухгалтерском и налоговом учете)	–	120	77 68	–	–	–	

Таблица 2

Покупка материалов, стоимость которых выражена в иностранной валюте (у. е.), за рубли при полной и частичной предоплате

№ п/п	Дата	Курс руб./у. е.	Бухгалтерский учет				Налоговый учет				Отражение в регистре налогового учета
			Операция		Проводка		Операция		Сумма		
			у. е.	руб.	Д	К	у. е.	руб.	у. е.	руб.	
Полная предоплата											
1	20.03	35,0	Перечислен аванс продавцу в размере 100 %	1000	35000	60	51	—	—	—	—
2	31.03	36,0	Пересчет суммы аванса не производится	—	—	—	—	Пересчет суммы аванса не производится	—	—	—
3	10.04	36,5	Оприходованы материалы, стоимость материалов оценивается по курсу на дату получения аванса В том числе: цена материала НДС	1000 847,5 152,5	35000 29661 5339	10 19	60 60	Отражена стоимость материалов, по курсу на дату получения аванса	—	29661	Стоимость материалов отражена в регистре учета материалов
4	10.04	36,5	Зачтен НДС по оприходованным материалам	—	5339	68	19	—	—	—	—
5	25.04		Переданы материалы в производство	—	29661	20	10	Признаны материальные расходы	—	29661	Расходы отражены в налоговом регистре учета материальных расходов
Частичная предоплата											
1	20.03	35,0	Перечислен аванс продавцу в размере 50 %	1000	35000	60	51	—	—	—	—
2	31.03	36,0	Пересчет суммы аванса не производится	—	—	—	—	Пересчет суммы аванса не производится	—	—	—
3	10.04	36,5	Оприходованы материалы (сумма аванса оценивается по курсу на дату получения; остальная сумма — по курсу на дату перехода права собственности)	2000	71500			Отражена стоимость материалов (сумма аванса оценивается по курсу на дату получения; остальная сумма — по курсу на дату перехода права собственности)	—	60593	Стоимость материалов отражена в налоговом регистре учета материалов

Окончание табл. 2

№ п/п	Дата	Курс руб./у. е.	Бухгалтерский учет				Налоговый учет				
			Операция	Сумма у. е.	Сумма руб.	Проводка Д К	Операция	Сумма у. е.	Сумма руб.	Отражение в регистре налогового учета	
			В том числе: цена НДС	1695 305	60593 10907	10 60 19 60					
4	10.04	36,5	Зачтен НДС по оприходованным материалам	–	10907	68ндс 19	–	–	–		
5	30.04	37,0	Отражена отрицательная курсовая разница на конец месяца по кредиторской задолженности	–	$(37,0 - 36,5) \times 1000 = 500$	91/2 60	Пересчет кредиторской задолженности на конец месяца не производится	–	–		
6	30.04	37,0	Отражен ОНА по отрицательной курсовой разнице по кредиторской задолженности в бухгалтерском учете	–	$500 \cdot 0,24 = 120$	09 68		–	–		
7	05.05	37,5	Перечислена задолженность поставщику	1000	37500	60 51	–	–	–		
8	05.05	37,5	Отражена отрицательная курсовая разница на дату прекращения обязательства	–	$(37,5 - 37,0) \times 1000 = 500$	91/2 60	Пересчет суммы обязательств на дату погашения	–	$(37,5 - 36,5) \times 1000 = 1000$	Отрицательная суммовая разница отражена в налоговом регистре внерегистрационных расходов	
9	05.05	37,5	Возврат ОНА (разница между курсовыми и суммовыми разницами в бухгалтерском и налоговом учете)	–	120	68 09	–	–	–		
10	10.05	–	Отпущены материалы в производство	–	60593	20 10	Признаны материальные расходы	–	60593	Расходы отражены в налоговом регистре учета материальных расходов	

В бухгалтерском учете суммы выплаченных авансов оцениваются по курсу на дату перечисления и в дальнейшем не пересчитываются. В налоговом учете у покупателя суммовая разница признается доходом (расходом) только на дату погашения кредиторской задолженности. В связи с этим и в бухгалтерском и в налоговом учете пересчет суммы выплаченных авансов по состоянию на конец отчетного периода не производится.

При частичной предоплате в бухгалтерском учете производится переоценка непогашенной задолженности, что приводит к появлению курсовых разниц; в налоговом учете пересчет задолженности не производится. В связи с этим формируется ОНА, который погашается на дату прекращения обязательств при пересчете обязательств в налоговом учете.

Примеры отражения в бухгалтерском и налоговом учете операций покупки товаров по договорам, обязательства в которых выражены в условных единицах, при полной и частичной предоплате приведены в табл. 2.

Оприходование материальных ценностей производится и в бухгалтерском и в налоговом учете по одинаковой оценке:

– при полной предоплате – по сумме аванса, пересчитанного по курсу на дату перечисления аванса;

– при частичной предоплате, в части выплаченного аванса, – по сумме аванса, пересчитанного по курсу на дату перечисления аванса; в части задолженности – по курсу на дату перехода права собственности.

При формировании суммовых разниц НДС из них не выделяется, суммовые разницы полностью включаются в налоговый учет в состав внереализационных расходов (доходов), а в бухгалтерском учете – в состав прочих расходов (доходов).

Таким образом, систематизация операций по продаже и покупке товарно-материальных ценностей, приведенных в табл. 1, 2, позволит бухгалтеру, осуществляющему отражение подобных операций на практике, избежать ошибок в их бухгалтерском и налоговом учете.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. **Вещунова, Н.Л.** Учет курсовых и суммовых разниц при предоплате [Текст] / Н.Л. Вещунова, Ю.Ю. Кочинев // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 18.
2. **Вещунова, Н.Л.** Бухгалтерский учет [Текст] : учебник / Н.Л. Вещунова, Л.Ф. Фомина – 3-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2010.
3. **Горячева, М.** Порядок отражения курсовых (суммовых) разниц в бухгалтерском и налоговом учете [Текст] / М. Горячева // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2011. – № 38.
4. **Куцко, М.** Расчеты в условных единицах и учет суммовых разниц [Текст] / М. Куцко // Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров. – 2011. – № 8.
5. **Мартынюк, Н.А.** Увеличивает ли суммовая разница базу НДС [Текст] / Н.А. Мартынюк // Главная книга. – 2012. – № 3.
6. **Семенихин, В.** Суммовые разницы [Текст] / В. Семенихин // Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров. – 2012. – № 3.
7. **Соловьев, С.Б.** Возникают ли в налоговом учете суммовые разницы при авансе по договору в у. е. [Текст] / С.Б. Соловьев // Российский налоговый курьер. – 2012. – № 4.
8. **Тушнов, М.** Сделки в у. е.: суммовые разницы в расчетах по НДС [Текст] / М. Тушнов // Экспресс-бухгалтерия: информ. бюл. – 2011. – № 32.