

Особенности отражения суммовых разниц

При проведении сделок с различными организациями на поставку материальных ценностей, потребление работ или услуг, отгрузку продукции, товаров, выполнение работ или услуг **суммы сделок в договорах могут отражаться в иностранной валюте или условных денежных единицах**, но оплата согласно договору производится в белорусских рублях в сумме, эквивалентной сумме иностранной валюты (далее – у.е.) на дату оплаты (либо на другую дату, предусмотренную договором), по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь (далее – НБРБ). Однако между датой совершения сделки и датой оплаты (поступления или перечисления денежных средств) существует временной промежуток.

Отличать суммовые разницы от курсовых важно не только из-за

различий в бухгалтерском учете, но и из-за существенно отличающихся подходов в налогообложении.

Чаще всего суммовые разницы возникают при расчетах по аренде. Суммовая разница может возникнуть как по дебиторской, так и по кредиторской задолженности. Для учета суммовых разниц предназначен счет 92 «Внереализационные доходы и расходы».

ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ

В организациях, работающих «по отгрузке» продукции, датой совершения сделки считается отчетный период (месяц), в котором продукция (работы, услуги) отгружена покупателю (работы, услуги выполнены), независимо от того, когда покупатель (заказчик) произвел оплату. В этой ситуации организации, отразив реализацию продукции (товаров, работ, услуг), **могут**

иметь неоплаченную дебиторскую задолженность покупателей (заказчиков) и прочих дебиторов. Если суммы сделок в договорах отражены в у.е. и на момент оплаты (либо на другую дату, предусмотренную договором) официальный курс НБРБ изменился, то дебиторская задолженность переоценивается. При переоценке дебиторской задолженности возникают положительные и отрицательные суммовые разницы.

Организации-арендодатели, сдающие в аренду основные средства, также **могут иметь неоплаченную дебиторскую задолженность арендаторов**, если суммы сделок в договорах аренды отражены в у.е.

В бухгалтерском учете суммовая разница при переоценке дебиторской задолженности отражается записями:

Дебет	Кредит	Содержание операции
62 (76)	92/1	Положительная суммовая разница, возникающая при переоценке дебиторской задолженности
92/2	62(76)	Отрицательная суммовая разница, возникающая при переоценке дебиторской задолженности

Учтенная в составе внереализационных доходов (расходов) суммовая разница облагается НДС (либо сторнируется), а оставшаяся разница списывается в состав прибыли/убытка организаций, участвующих в налогообложении.

Дебет	Кредит	Содержание операции
92/3	68/21	Доначисление в бюджет НДС от суммовых разниц (сторнирование НДС при отрицательной курсовой разнице)
92/9	99	Списание в состав налогооблагаемой прибыли суммовой разницы за вычетом начисленного (сторнированного) НДС
99	92/9	Списание в состав убытка суммовой разницы

ПРИМЕР 1.

Организация, работающая «по отгрузке», 21.09.2009 г. отгрузила продукцию покупателю, стоимость которой – 8 260 €, в том числе НДС – 1 260 €. Оплата производится в белорусских рублях по курсу НБРБ на дату оплаты.

Курс НБРБ на дату отгрузки (реализации) на 21.09.2009 г. – 1 € – 4 000 руб. Сумма выручки на дату отгрузки – 33 040 000 руб. (8 260 € * 4 000 руб.), в том числе НДС – 5 040 000 руб.

Оплата произведена 19.10.2009 г. Курс НБРБ на дату оплаты – 1 € – 4 060 руб. Сумма денежных средств, поступившая на расчетный счет на дату оплаты, – 33 535 600 руб. (8 260 € * 4 060). Положительная суммовая разница на дату оплаты составляет 495 600 руб. (8 260 € * 60). Сумма НДС в составе суммовых разниц составляет 75 600 руб. (1 260 € * 60).

В учете производятся следующие записи по отражению суммовых разниц:

Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.	Содержание операции
62	90/1	33 040,0	Отражена выручка от реализации продукции в белорусских рублях на дату отгрузки 21.09.2009 г.
90/3	68/21	5 040,0	Начислен НДС в бюджет от реализации продукции в белорусских рублях на дату отгрузки 21.09.2009 г.



Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.	Содержание операции
51	62	33 535,6	Поступление денежных средств от покупателей на расчетный счет по официальному курсу на дату оплаты 19.10.2009 г.
62	92/1	495,6	Списание суммовых разниц в состав внереализационных доходов 19.10.2009 г.
92/3	68/21	75,6	Начислен НДС в бюджет от суммовых разниц на дату оплаты 19.10.2009 г.
92/9	99	420,0	Отражена прибыль от списания суммовых разниц на дату оплаты 19.10.2009 г., участвующая в налогообложении

Отрицательная суммовая разница при переоценке дебиторской задолженности списывается в состав внереализационных расходов с последующим отнесением в состав убытков организации бухгалтерскими записями, отраженными в примере 2.

ПРИМЕР 2.

Организация, работающая «по отгрузке», 21.09.2009 г. отгрузила продукцию покупателю, стоимость которой – 8 260 €, в том числе НДС – 1 260 €. Оплата производится в белорусских рублях по курсу НБРБ на дату оплаты.

Курс НБРБ на дату реализации (отгрузки) на 21.09.2009 г. – 1 € – 4 000 руб. Сумма выручки на дату отгрузки – 33 040 000 руб. (8 260 € * 4 000), в том числе НДС – 5 040 000 руб.

Оплата произведена 9.10.2009 г. Курс НБРБ на дату оплаты – 1 € – 3 950 руб. Сумма денежных средств, поступившая на расчетный счет на дату оплаты, – 32 627 000 руб. (8 260 € * 3 950 руб.). **Отрицательная суммовая разница, которая списывается в состав расходов на дату оплаты, составляет 413 000 руб. (8 260 € * (-50) руб.). Сумма НДС, подлежащая уменьшению, сторнированию, составляет 63 000 руб. (1 260 € * (-50)).**

В учете отражаются следующие записи по реализации продукции и отражению суммовых разниц:

Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.	Содержание операции
62	90/1	33 040,0	Отражена выручка от реализации продукции в белорусских рублях на дату отгрузки 21.09.2009 г.
90/3	68/21	5 040,0	Начислен НДС в бюджет от реализации продукции в белорусских рублях на дату отгрузки 21.09.2009 г.
51	62	32 627,0	Поступление денежных средств от покупателей на расчетный счет по курсу на дату оплаты
92/2	62	413,0	Списание суммовых разниц в состав внереализационных расходов на дату оплаты 9.10.2009 г.
92/3	68/21	-63,0	Уменьшена сумма НДС, начисленного в бюджет сторнировочной записью на дату оплаты 9.10.2009 г.
92/9	99	350,0	Отражен убыток от списания суммовых разниц на дату оплаты 9.10.2009 г., участвующий в налогообложении

Организации, сдающие в аренду основные средства, величину арендной платы в договоре аренды могут предусмотреть в у.е., однако оплата производится в белорусских рублях по курсу НБРБ на дату оплаты (либо другую дату, предусмотренную договором).

Организация-арендодатель отражает ежемесячно сумму выручки (арендного платежа) либо на момент поступления денег, либо на дату, предусмотренную договором аренды, по официальному курсу НБРБ. Если оплата производится в месяце, следующем за отчетным, арендодатель имеет неоплаченную дебиторскую задолженность, которая переоценивается по схеме, приведенной в примерах 1 и 2.

Суммы штрафов, пени и неустоек, предусмотренные договорами и поступающие в организацию за несоблюдение условий хозяйственных договоров, отражаются в учете в общеустановленном порядке по приведенной ниже схеме:

Дебет	Кредит	Содержание операции
51(52)	62(76)	При поступлении штрафных санкций за нарушение условий хозяйственных договоров
62(76)	92/1	Списание штрафных санкций в состав внереализационных доходов
92/9	99	Списание в состав налогооблагаемой прибыли сумм поступивших штрафных санкций

КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ

Организации в своей деятельности приобретают от поставщиков материальные ценности (основные средства, материалы, товары), пользуются услугами подрядчиков при потреблении различных работ (услуг), а также услугами арендодателей при получении в аренду основных средств.

Датой совершения сделки в этом случае считается период (месяц), в котором организация оприходовала материальные ценности либо включила стоимость работ, услуг, арендной платы в затраты (себестоимость, издержки производства или обращения). Если оплата производится в месяце, следующем за датой совершения сделки, возникает кредиторская задолженность, величина

которой предусмотрена в договорах поставок или аренды в у.е.

При переоценке такой кредиторской задолженности возникают как положительные, так и отрицательные суммовые разницы.

В бухгалтерском учете суммовая разница при переоценке кредиторской задолженности отражается записями по приведенной ниже схеме:

Дебет	Кредит	Содержание операции
92/2	62 (76)	Положительная суммовая разница, возникающая при переоценке кредиторской задолженности в части стоимости материальных ценностей, работ, услуг, арендной платы (без НДС)
18		Положительная суммовая разница, возникающая при переоценке кредиторской задолженности в части «входного» НДС
99	92/9	Списание в состав убытка суммовой разницы, учтенной в составе внереализационных расходов
62(76)	92/1	Отрицательная суммовая разница, возникающие при переоценке кредиторской задолженности в части стоимости материальных ценностей, работ, услуг (без НДС)
	18	Отрицательная суммовая разница, возникающая при переоценке кредиторской задолженности в части «входного» НДС, если он не был принят к вычету при расчетах с бюджетом
	68	Доначисление в бюджет суммовой разницы, возникающей при переоценке кредиторской задолженности при возникновении отрицательной суммовой разницы в части «входного» НДС, если он был ранее принят к вычету при расчетах с бюджетом
92/9	99	Списание в состав прибыли суммовой разницы, учтенной в составе внереализационных доходов

Суммы штрафов, пени и неустоек, предусмотренные договорами и оплаченные организацией за несоблюдение условий хозяйственных договоров, отражаются в учете в общеустановленном порядке по приведенной ниже схеме:

Дебет	Кредит	Содержание операции
76(62)	51(52)	При оплате (перечислении) штрафных санкций за нарушение условий хозяйственных договоров
92/2	76(62)	Списание штрафных санкций в состав внереализационных расходов
99	92/9	Списание в состав убытка, участвующего в налогообложении, сумм оплаченных штрафных санкций

ПРИМЕР 3.

Организация заключила договор аренды помещения. Ежемесячный арендный платеж составляет 708 €, в том числе НДС – 108 €. В соответствии с договором аренды оплата производится в белорусских рублях по официальному курсу НБРБ на дату оплаты не позднее 20 числа текущего месяца.

Официальный курс НБРБ на 30.09.09 г. – 1 € – 4 000 руб.

Организация-арендатор начислила арендодателю сумму арендного платежа за сентябрь в размере 2 842 000 руб. (708 € * 4 000), в том числе НДС – 432 000 руб. (108 € * 4 000), и включила сумму арендного платежа без НДС в себестоимость.

Оплата производится в белорусских рублях в месяце, следующем за отчетным, 20.10.09 г. Курс НБРБ на дату оплаты – 1 € – 4 080 руб. Сумма, перечисленная арендодателю, составляет 2 888 640 руб. (708 € * 4 080), в том числе НДС – 440 640 руб. (108 € * 4 080).

Положительная суммовая разница на дату оплаты составляет 56 640 руб. (708 € * 80), в том числе сумма НДС в составе суммовых разниц составляет 8 640 руб. (708 € * 80).

Договором аренды предусмотрены штрафные санкции в размере 0,1% от суммы долга за каждый день просрочки платежа, что составляет 86 660 руб.

В учете производятся следующие записи по учету арендной платы и отражению положительных суммовых разниц при переоценке кредиторской задолженности:

Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.	Содержание операции
20	76/7	2400,0	Отражена кредиторская задолженность перед арендодателем в белорусских рублях на конец отчетного месяца 30.09.2009 г.
18/3		432,0	Отражен «входной» НДС, включенный в сумму арендного платежа 30.09.2009 г.
92/2	76/7	48,0	Положительная суммовая разница, возникающая при переоценке кредиторской задолженности в части арендной платы (без НДС) на дату оплаты 20.10.09 г.
18/3		8,64	Положительная суммовая разница, возникающая при переоценке кредиторской задолженности в части «входного» НДС на дату оплаты 20.10.09 г.
99	92/9	48,0	Отражен убыток от списания суммовых разниц, образованный на дату оплаты 20.10.2009 г., участвующий в налогообложении
76/7	51	86,66	Перечисление пени за просрочку арендных платежей 20.10.2009 г.
92/2	76/7	86,66	Списание пени в состав внереализационных расходов
99	92/9	86,66	Списание в состав убытка, участвующего в налогообложении, сумм оплаченных штрафных санкций

Суммы оплаченного «входного» НДС, возникшие при переоценке кредиторской задолженности и учтенные на счете 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», списываются к вычету при расчетах с бюджетом в общеустановленном порядке.

Олег ЛЕВКОВИЧ,
кандидат экономических наук, зав.кафедрой БГЭУ

Ирина ТАРАСЕВИЧ,
старший преподаватель БГЭУ