

**УДК 657.1 : 339.7**

**Н.В. Галактионова,**

**канд. экон. наук, доцент,**

**доцент кафедры бухгалтерского учёта, анализа и экономической безопасности**

**Хабаровского государственного университета экономики и права**

## ОСОБЕННОСТИ УЧЁТА ОПЕРАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

*В статье рассматриваются спорные вопросы отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций в иностранной валюте, в частности продажи иностранной валюты. Согласно Рекомендациям Минфина России, данные операции рекомендуют учитывать не как обороты по счету «Прочие доходы и расходы», а результат (выгоду или потери). На наш взгляд, такой подход не соответствует нормативным документам. Автором сделаны выводы, направленные на совершенствование действующего нормативного регулирования по данной тематике.*

**Ключевые слова:** иностранная валюта, бухгалтерская отчётность, прочие доходы и расходы организации, курсовая разница.

*The article examines controversial issues of accounting and reporting of transactions in foreign currency, in particular the sale of foreign currency. According to the Recommendations of the Ministry of Finance of Russia, these operations are recommended to consider not as turnover in the "other income and expenses" account, but as the result (benefit or loss). In our opinion, this approach does not correspond to the normative documents. The author's conclusions are aimed at improving the current regulatory framework on this subject.*

**Keywords:** foreign currency, financial statements, other income and expenses of the organization, exchange rate difference.

В бухгалтерском учёте и отчётности существуют спорные вопросы по отражению операций, выраженных в иностранной валюте. Одной из таких операций яв-

ляется продажа иностранной валюты организацией. Так, в частности, в последнее время нередки публикации, где рекомендуется для ведения бухгалтерского учёта

таких операций применять счёт 91 «Прочие доходы и расходы», отражая на нём не обороты от продажи валюты, а лишь результат (выгоду или потери).

При этом даётся ссылка на Рекомендации Минфина России аудиторским организациям (письмо от 28 декабря 2016 г. № 07-04-09/78875).

На наш взгляд, такой подход не соответствует нормативным документам, регулирующим бухгалтерский учёт.

Раздел Рекомендаций, на который даётся ссылка, имеет название «Признание доходов (расходов) от продажи иностранной валюты». В нём упоминаются следующие ФСБУ: ФСБУ 9/99 «Доходы организации», ФСБУ 10/99 «Расходы организации», регулирующие порядок бухгалтерского учёта доходов и расходов, и ФСБУ 23/2011 «Отчёт о движении денежных средств», которым установлены правила составления названного отчёта. В Рекомендациях резюмируется: доходом (расходом) от продажи организацией иностранной валюты является сумма выгоды (потерь) от этой операции, рассчитываемая

как разница между суммой денежных средств в рублях, полученных при продаже иностранной валюты, и рублевой оценкой этой валюты на дату операции.

С нашей точки зрения, ссылаться на приоритет ФСБУ 23/2011 в качестве обоснования отражения в бухгалтерском учёте только результата от продажи валюты как более поздний документ по отношению к ФСБУ 9/99 и ФСБУ 10/99 некорректно, поскольку эти документы регулируют разные сферы бухгалтерской деятельности – учёт и отчётность.

К сожалению, в анализируемом разделе Рекомендаций не конкретизируется область их применения: для целей бухгалтерского учёта, составления Отчёта о финансовых результатах, Отчёта о движении денежных средств. На наш взгляд, данное положение Рекомендаций действительно исключительно для составления Отчёта о движении денежных средств, его применение для других целей противоречит утверждённым Минфином России нормативным документам по бухгалтерскому учёту.

Согласно п. 6 ФСБУ 23/2011, денежными потоками организации не являются валютно-обменные операции (за исключением потерь или выгод от операций). В Рекомендациях разъясняется, что продажа валюты в целях применения ФСБУ 23/2011 относится к разряду валютно-обменных операций.

В отношении отражения продажи валюты в бухгалтерском учёте остаются неизменными требования п. 7 ФСБУ 9/99 и п. 11 ФСБУ 10/99, согласно которым прочим доходом или расходом признаются поступления (а не выгода) от продажи или расходы (а не потери) от выбытия активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты). Соответствующий порядок изложен в указаниях к счёту 91 «Прочие доходы и расходы» Плана счётов бухгалтерского учёта, в которых исключение сделано только для денежных средств в российской валюте. Исходя из определений в этих документах, порядок учёта продажи валюты является однозначным, осуществлять бухгалтерский учёт продажи этого актива в зави-

симости от принятой учётной политики неправомерно.

Порядок отражения продажи валюты в Отчёте о финансовых результатах действующие ФСБУ строго не регламентируют, при этом на практике организации в указанный отчёт включают полные обороты по счёту 91 «Прочие доходы и расходы» (исключая лишь НДС, начисляемый при продаже прочих активов). Пункт 19. 2. ФСБУ 9/99 и п. 21. 2 ФСБУ 10/99 допускают в Отчёте о финансовых результатах «сворачивание», когда соответствующие правила бухгалтерского учёта предусматривают или не запрещают такое отражение доходов и расходов. Однако порядок бухгалтерского учёта доходов и расходов регулируется исключительно ФСБУ 9/99 и ФСБУ 10/99. При продаже валюты, как указано выше, в бухгалтерском учёте подлежат отражению поступления и расходы, иными словами, «развёрнутые» обороты (без вариантов).

На наш взгляд, было бы целесообразно в указанных абзацах ФСБУ упомянуть про правила бухгалтерского учёта, а пра-

вила составления бухгалтерской отчётности с исключением слов «или не запрещается». Необходимость свёрнутого отражения операций по продаже валюты при составлении Отчёта о финансовых результатах может быть заложена в действующем ФСБУ 4/99 «Бухгалтерская отчётность организации» аналогично ФСБУ 23/2011.

Второй абзац п. 18. 2 ФСБУ 9/99 к п. 21. 2 ФСБУ 10/99 предусматривает возможность свёрнутого отражения в Отчёте о финансовых результатах доходов и расходов по связанным фактам деятельности, не являющимся существенными для характеристики финансового положения организации. Обороты по продаже валюты обычно составляют значительную величину, а понятие «существенность» по бухгалтерским нормам означает количественную оценку. Поэтому, с этой точки зрения, «сворачивание» доходов и расходов от продажи валюты при составлении отчётности проблематично.

Поскольку «сворачивание» при составлении Отчёта о финансовых результатах, согласно ФСБУ, является правом, возникает необходимость дополнительного раскрытия этого приёма в пояснениях. Между тем организации во избежание возможных разногласий с аудиторами выбирают путь наименьшего сопротивления, и это право не используют.

С нашей точки зрения, в анализируемых абзацах ФСБУ правильнее было бы применять вместо понятия «существенными» понятие «важными».

Итак, согласно действующим документам нормативного регулирования, продажу валюты в бухгалтерском учёте прочих доходов и расходов нужно учитывать развёрнуто. В отчёте о финансовых результатах отражение может быть развёрнутым или свёрнутым на основании п. 12. 2 ФСБУ 9/99 и п. 21. 2 ФСБУ 10/99 с соответствующим раскрытием. В отчёте о движении денежных средств подлежит отражению только свёрнутый результат.

Отметим, что «сворачивание» оборотов по продаже валюты в Отчётах о фи-

нансовых результатах одних организаций и отсутствие такого «сворачивания» в отчётах других организаций означает неоднозначность формирования показателей отчётности. Поэтому, на наш взгляд, необходимо регламентирование порядка отражения продажи иностранной валюты при составлении указанного отчёта. Аналогичный вопрос относится к отражению в отчётности курсовых разниц.

Приводимые в отчётах организаций развёрнутые обороты по этим операциям, вытекающие из учётных данных, ничего, с нашей точки зрения, не характеризуют.

В действительности огромные обороты по продаже валюты в Отчёте о финансовых результатах для пользователей отчётности не являются важными. Наоборот, при отсутствии расшифровки прочих доходов и расходов может создаваться ложное впечатление о масштабах движения активов по операциям, не относящимся к обычным видам деятельности.

Важным является именно результат от продажи валюты. Полагаем, необходимо нормативно установить свёрнутое отра-

жение в Отчёте о финансовых результатах как операций по продаже иностранной валюты, так и курсовых разниц. При этом в пояснениях к формам бухгалтерской отчётности важно раскрывать долю выручки в иностранной валюте в общей сумме выручки. Как правило, такая информация отсутствует.

В ситуации неоднозначной трактовки Рекомендаций Минфина России аудиторскими организациями в части признания доходов (расходов) от продажи иностранной валюты возникает вопрос целесообразности внесения изменений в ФСБУ 9/99, ФСБУ10/99 и План счетов бухгалтерского учёта, исключаящих иностранную валюту из состава активов, по которым в бухгалтерском учёте на счёте 91 «Прочие доходы и расходы» подлежат отражению развернуто поступления и расходы. В таком случае не будет разниц с налоговым учётом.

В бухгалтерском учёте, однако, в результате изменений будут отсутствовать системные аналитические данные об оборотах продажи иностранной валюты, ко-

торые могут быть необходимыми для управленческих целей организации.

С нашей точки зрения, при установлении правила о включении в Отчёт о финансовых результатах свёрнутых результатов от продажи организацией иностранной валюты изменять существующие правила отражения этих операций в бухгалтерском учёте нет необходимости.

Полагаем, что в готовящихся федеральных стандартах бухгалтерского учёта о порядке отражения в бухгалтерском учёте и в бухгалтерской отчётности продажи иностранной валюты и курсовых разниц не должно быть умолчания.

#### **Список использованных источников**

1 О валютном регулировании и валютном контроле : федер. закон от 10.12.2003 г. №173-ФЗ [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://consultant.ru/> (дата обращения 11.03.2019).

2 Положение по бухгалтерскому учёту «Бухгалтерская отчётность организации» (ФСБУ 4/99) : приказ Минфина России от 06.07.1999 г. № 43н [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://consultant.ru/> (дата обращения 05.03.2019).

3 Положение по бухгалтерскому учёту «Доходы организации» (ФСБУ 9/99) : приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://consultant.ru/> (дата обра-

ния 11.03.2019).

4 Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» (ФСБУ 10/99) : приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://consultant.ru/> (дата обращения 11.03.2019).

5 Положение по бухгалтерскому учёту «Отчёт о движении денежных средств» (ФСБУ 23/2011) : приказ Минфина России от 02.02.2011 г. № 11 [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://consultant.ru/> (дата обращения 03.03.2019).

6 Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчётности организаций за 2016 г. : письмо Минфина России от 28.12.2016 г. № 07-04-09/78875 [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://consultant.ru/> (дата обращения 11.03.2019).

7 Галактионова Н. В. Учёт внешнеэкономической деятельности : учеб. пособие / Н. В. Галактионова, Ю. Г. Тарасенко. Хабаровск : РИЦ ХГАЭП, 2012. 140 с.

8 Галактионова Н. В. Бухгалтерский учёт отдельных видов деятельности. Учёт в строительстве и учёт внешнеэкономической деятельности : учеб. пособие / Н. В. Галактионова, Ю. Г. Тарасенко. Хабаровск : РИЦ ХГУЭП, 2016. 100 с.

9 Толщин Г. С. Продажа валюты : учёт и отчётность / Г. С. Толщин // Бухгалтер-

ский учёт. 2017. № 8. С. 77–79.