

Ж. Г. Леонтьева, Е. В. Заугарова
*Санкт-Петербургский государственный экономический университет,
Санкт-Петербург, Российская Федерация
(E-mail: fsu_ea@mail.ru)*

Ключевые аспекты российского бухгалтерского учета валютных операций

Аннотация. В статье исследуются исторические аспекты становления и развития валютной политики и системы нормативного регулирования бухгалтерского учета валютных операций в России, спорные и нерешенные вопросы действующих нормативных документов по оценке и пересчету стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте, в рублях. Методология исследования основана на совокупности общеметодологических методов (анализ, системный подход, сравнение, обобщение) и методов эмпирического исследования (наблюдение, описание и анализ). В рамках разработанных рекомендаций критически оценено и уточнено содержание понятия «кросс-курс соответствующей валюты, рассчитанный исходя из курсов иностранных валют, установленных Центральным банком Российской Федерации» [1], регламентируемого ПБУ 3/2006, обоснована специфика порядка пересчета в рубли имущества и обязательств, стоимость которых выражена в котируемой и некотируемой ЦБ РФ иностранной валюте. Исследована сущность коммерческих курсов иностранных валют, раскрыты условия и механизмы совершения конверсии иностранной валюты.

Ключевые слова: иностранная валюта, курс иностранной валюты, стоимость актива, стоимость обязательства, кросс-курс, валюта платежа, конверсионная операция.

DOI: <https://doi.org/10.32523/2079-620X-2020-1-192-202>

Валютная политика «в любой стране в большей или меньшей степени испытывает государственное воздействие на нее, чья роль и влияние определяются существующим социальным строем и экономической политикой. Амплитуда колебаний здесь достаточно широка: от государственной монополии до отдельных мероприятий по ее косвенному регулированию или либерализации» [2, с. 391].

В Советском Союзе основанием валютной политики была государственная монополия. Это находило выражение в общенародной собственности на иностранную валюту. «Валютная выручка от экспорта концентрировалась на счетах одного банка-монополиста, обслуживающего все международные расчеты СССР – Внешторгбанка СССР.

Использование иностранной валюты осуществлялось на основе планового распределения средств государством (Госпланом СССР, отраслевыми министерствами, Госбанком СССР) в соответствии с потребностью регионов и отраслей.

В 1987 г. в соответствии с предпринятыми мерами по либерализации валютных операций сначала совместным предприятиям и внешнеторговым фирмам крупных объединений – экспортеров, не являющихся юридическими лицами, было предоставлено право открытия валютных счетов в банке, самостоятельного осуществления валютных операций и формирования собственных валютных фондов» [2, с. 391-392]. В связи с этим, а также вследствие установленного в стране законодательно-нормативного регулирования, требующего ведения бухгалтерского учета валютных объектов в валюте Российской Федерации, одной из актуальных задач стала необходимость пересчета в рубли валютных операций.

В первые годы рыночных отношений в России решение этой задачи осложнялось, главным образом, по причине «закрытости» отдельных методик бухгалтерского учета валютных операций, одновременного существования разных Планов счетов бухгалтерского

учета (Министерства внешней торговли СССР, Министерства внешних экономических связей СССР, Министерства финансов СССР и других) и специфических особенностей совершения валютных операций в условиях начавшейся в стране либерализации.

В конце 80-90-х годов появились отдельные письма Минфина РФ по переоценке в учете валютных объектов, которые распространялись на деятельность лишь совместных предприятий, организованных на территории России с участием иностранных партнеров. В эти же годы были разработаны методики учета экспортно-импортных операций во внешнеторговых фирмах, являющихся структурными подразделениями объединений. Однако эти документы нуждались в принципиальных дополнениях и изменениях.

Начавшееся в России в начале 90-х годов реформирование бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО) способствовало разработке национальных учетных стандартов. Основным способом применения МСФО в России, как и в большинстве европейских государств, стала адаптация, предполагающая постепенное совершенствование российских правил учета и формирования финансовой отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов.

В связи с этим внедрение первого бухгалтерского стандарта «Положения по бухгалтерскому учету «Учет имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/95), утвержденного приказом Минфина России от 13.06.1995 № 50 [3], учитывающего требования действовавших в тот период в стране норм гражданского, валютного, налогового и таможенного законодательства, а также МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов», позволило повысить качество учетной информации о валютных операциях.

В последующие годы этот стандарт претерпел радикальные изменения, обусловленные дальнейшим реформированием бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности в России в соответствии с МСФО.

Так, в 2000 году приказом Минфина России от 10.01.2000 г. № 2н ПБУ 3/95 был заменен «Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2000).

В 2006 году приказом Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 154н вместо ПБУ 3/2000 было введено в действие ПБУ 3/2006 с аналогичным названием.

Следует отметить, что наряду с положительными тенденциями в формировании регулятивов бухгалтерского учета валютных активов и обязательств, до сих пор сохраняются различия в отдельных требованиях ПБУ 3/2006 и МСФО (IAS) 21 и спорные моменты некоторых их постулатов, требующих уточнения.

Как уже отмечалось, в настоящее время организация бухгалтерского учета валютных объектов регулируется ПБУ 3/2006, в редакции приказа Минфина России от 09.11.2016 г. № 180н.

До 01.01.2019 года для целей пересчета в бухгалтерском учете валютных объектов ПБУ 3/2006 рекомендовалось использовать следующие виды курсов иностранных валют:

- официальный курс иностранной валюты к рублю, установленный ЦБ РФ (далее – официальный курс Банка России) [1];
- иной курс иностранной валюты (условной денежной единицы), «если он установлен законом или соглашением сторон» (далее – иной курс иностранной валюты) [1; 4, с. 167];
- средний курс, исчисленный за месяц или более короткий период, применяемый при несущественном изменении официального курса иностранной валюты к рублю и совершении большого числа однородных операций в такой иностранной валюте [1].

Если расчеты с нерезидентом осуществляются в иностранной валюте, котируемой Банком России, расчет стоимости валютных объектов в валюте Российской Федерации осуществляется следующим образом:

К примеру, 15 марта на транзитный валютный счет организации зачислена выручка от экспорта товаров в сумме 100 тысяч долларов США.

Официальный курс Банка России на 15 марта составил: доллар США равен 65 руб.

Рублевый эквивалент валютной выручки составит 6 500 000 руб.

Иной курс иностранной валюты применяется в бухгалтерском учете, если расчеты по валютным объектам осуществляются в валюте РФ.

Расчет рублевого эквивалента сумм, выраженных в условных денежных единицах, производится путем умножения суммы условных денежных средств по валютному объекту на официальный курс Банка России этой валюты.

Например, стоимость товара, приобретаемого по импорту, равна 20 тысячам условных денежных единиц.

Согласно условиям контракта условной денежной единицей является официальный курс евро на дату принятия товара на складе продавца.

Если на дату принятия к учету импортного товара официальный курс евро (условной денежной единицы), установленный Банком России, равен 70 руб., то рублевый эквивалент задолженности иностранному поставщику товара составит 1 400 000 руб.

Средний курс применяется в бухгалтерском учете при расчетах, главным образом, в иностранной валюте. Он рассчитывается путем «деления суммы произведений величин официальных курсов этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемых Центральным Банком Российской Федерации, и дней их действия в отчетном периоде на количество дней в отчетном периоде» [1].

С 01.01.2019, согласно приказу Минфина РФ от 09.11.2017 г. № 180н, в дополнение к названным курсам введен «кросс-курс соответствующей валюты, рассчитанный исходя из курсов иностранных валют, установленных Центральным банком РФ» [1] (далее – кросс-курс ЦБ РФ).

В своем информационном сообщении от 12.12.2017 № ИС-учет-10 Минфин РФ разъяснил, что кросс-курс используется в бухгалтерском учете «в случае, если ЦБ РФ не устанавливает официальный курс какой-либо иностранной валюты к рублю» [5]. Однако такой подход, регламентируемый нормативными документами, требует уточнения.

Следует различать кросс-курсы иностранных валют, рассчитанных исходя из курсов иностранных валют, установленных Банком России (далее – кросс-курс ЦБ РФ) и кросс-курсы неотируемой Банком России иностранной валюты.

Кросс-курсы ЦБ РФ используются в бухгалтерском учете с момента установления Банком России официальных курсов соответствующих иностранных валют.

Так, в 2010 году ЦБ РФ ежедневно опубликовывал курсы 36 иностранных валют к российскому рублю. С 01.01.2011 года – 35 иностранных валют, а в настоящее время – 34 иностранных валют.

Следовательно, в настоящее время кросс-курс ЦБ РФ может быть рассчитан лишь в пределах 34 иностранных валют, котируемых Банком России.

На сайте Банка России ежедневно приводятся следующие официальные курсы иностранных валют к рублю: доллар США к рублю (USD/руб.), евро к рублю (EUR/руб.), китайский юань к рублю (UAN/руб.) и др. [6].

Кросс-курс ЦБ РФ может быть рассчитан с использованием этих соотношений официальных курсов иностранных валют к рублю. Так, например, по состоянию на 15 марта по информации ЦБ РФ:

- официальный курс EUR/руб. равен 70 руб. за 1 евро;

- официальный курс USD/руб. равен 65 руб. за 1 доллар США.

В этом случае, например, соотношение EUR/USD составит 1,0769 (EUR/руб. ÷ USD/руб. = 1 EUR/70 руб. ÷ 1 USD/65 руб.).

Это соотношение (1,0769) означает, что 1 евро равен 1,0769 доллара США или 1 EUR можно обменять на 1,0769 USD.

Соотношение же USD к EUR в нашем примере составит 0,9285 (USD/руб. ÷ EUR/руб. = 1 USD/65 руб. ÷ 1 EUR/70 руб. = 1 USD = 0,9285 EUR). Это соотношение означает, что один доллар США равен 0,9285 евро или 1 доллар США можно обменять на 0,9285 евро.

Из сказанного следует:

- кросс-курс ЦБ РФ в пределах, в частности, 34 иностранных валют, котируемых Банком России в последние годы, может быть рассчитан коммерческими организациями самостоятельно;

- если соответствующая иностранная валюта не котируется ЦБ РФ, то и кросс-курс такой иностранной валюты не может быть рассчитан исходя из официальных курсов ЦБ РФ, как это регламентируется пунктом 5 ПБУ 3/2006.

С 2010 года для пересчета в рубли стоимости активов и обязательств в иностранной валюте, официальные курсы которых не устанавливаются ЦБ РФ, в бухгалтерском учете руководствуются Письмом ЦБ РФ от 14.01.2010 г. №6-Т «Об определении курсов иностранных валют по отношению к рублю, официальные курсы которых не устанавливаются Банком России» [7] (далее – Письмо ЦБ РФ № 6-Т).

Методика пересчета стоимости активов и обязательств, выраженной в некотируемой Банком России иностранной валюте в рубли, в соответствии с Письмом ЦБ РФ № 6-Т и ее спорные моменты изложены нами в статье [8, с. 136-137].

В экономической литературе для расчета кросс-курса соответствующей некотируемой ЦБ РФ иностранной валюты и оценки в валюте РФ стоимости валютного объекта, выраженной в некотируемой ЦБ РФ иностранной валюте, рекомендуются три следующих способа:

- с прямой котировкой в отношении доллара США;
- с прямой и косвенной (обратной) котировкой к доллару США, где доллар США является базой котировки для одной из валют;
- с косвенными (обратными) котировками к доллару США, где доллар США является базой котировки для обеих валют [9, 10, 11].

Так, пересчет по методу прямой котировки в отношении доллара США осуществляется следующим образом:

Допустим, контрактная стоимость экспортного товара равна 20000 кувейтских динар. Выручка от продажи товара на экспорт признается в учете 5 июня.

Согласно информации, размещенной на сайте Банка России, на 5 июня:

- официальный курс доллара США к рублю равен 65,2431 руб. за доллар США;
- курс кувейтской динары к доллару США равен 0,2940 кувейтской динары за доллар США.

Следовательно, кросс-курс рубля к кувейтской динаре равен 221,9153 рубля за кувейтскую динару (65,2431 руб. за доллар США ÷ 0,2940 кувейтской динары за долл. США). Рублевый эквивалент выручки от продажи товара на экспорт составит 4 438 306 руб. (20000 кувейтских динар × 221,9153 руб. за кувейтский динар).

В бухгалтерском учете кросс-курс ЦБ РФ применяется, в частности, в случае, когда во внешнеторговом контракте различаются валюты обязательств и платежа. Для определения суммы, подлежащей получению (оплате), необходимо пересчитать валютные обязательства по курсу валюты платежа, установленному по отношению к валюте обязательств.

Например, согласно условиям контракта, приобретенный импортный товар стоимостью 10 тыс. евро организация обязана оплатить долларами США в соответствии с соотношением курсов евро/доллар США, установленным ЦБ РФ на дату платежа.

При условии, что соотношение этих курсов валют на дату платежа, установленное

Банком России, равно 1,1514, то организация обязана перечислить иностранному поставщику 11 514 долл. США.

Если, например, официальный курс ЦБ РФ на дату платежа составляет «доллар США равен 65 руб.», то рублевый эквивалент, перечисляемой иностранному поставщику иностранной валюты, составит: 11 514 долл. США * 65 руб./долл. США = 748 410 руб.

С целью исполнения контрактных обязательств, выраженных в иностранной валюте, отличающейся от валюты платежа, организации (или в других случаях) широко применяют конверсионные операции.

Конверсионные операции в иностранной валюте осуществляются по коммерческим обменным курсам, иначе называемым коммерческими кросс-курсами или курсами конвертации.

В составе конверсионных операций следует различать: хеджируемые и нехеджируемые.

Каждый из этих видов конверсионных операций характеризуется специфическим механизмом совершения и методикой бухгалтерского учета и отражения в финансовой отчетности.

Методика бухгалтерского учета нехеджируемых конверсионных операций, с учетом мнений отдельных ученых, изложена нами в статье «Бухгалтерский учет и налогообложение конверсионных операций» [12, с. 84-92].

Следует отметить, что понятие «хеджирование валютных рисков» является еще одним новшеством, введенным в действие приказом Минфина России от 09.11.2017 г. № 180н в ПБУ 3/2006. В соответствии с этим документом с 01.01.2019 г. организациям предоставлено право учитывать курсовые разницы, возникающие при использовании валютных активов и обязательств с целью хеджирования валютных рисков, согласно МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (далее – МСФО 9). Вместе с тем разные виды операций хеджирования (справедливой стоимости, денежных потоков и чистых инвестиций в зарубежную деятельность), хеджируемых статей и рисков, регламентируемые МСФО 9, требуют внесения изменений и в другие российские учетные стандарты.

По оценкам специалистов, формирующих финансовую отчетность в соответствии с МСФО, учет операций хеджирования является одним из сложных вопросов в системе МСФО. К сожалению, введение в ПБУ 3/2006 нормы о возможности учета хеджирования одного из возможных рисков, валютных рисков, не сопровождается методикой учета таких операций на основе российских счетов бухгалтерского учета.

В связи с этим разработанная «НРБУ «БМЦ» рекомендация Р-61/2015-КпР «Курсовые разницы по инструментам хеджирования денежных потоков» [13] (далее – Рекомендация), бесспорно, имеет важное практическое значение.

Так, нельзя не согласиться с мнением разработчиков этой Рекомендации, что курсовые разницы, возникающие от переоценки активов и обязательств, оцененных в иностранной валюте, являющихся инструментами хеджирования денежных потоков, должны учитываться на счетах 83 «Добавочный капитал» и признаваться в бухгалтерском балансе в составе капитала в отдельной статье «Курсовые разницы по инструментам хеджирования потоков денежных средств».

Однако в соответствии с ПБУ 3/2006 на счете 83 «Добавочный капитал» находят отражение и другие курсовые разницы, возникающие в связи с переоценкой разных по экономическому содержанию объектов бухгалтерского учета, стоимость которых выражена в иностранной валюте. В связи с этим считаем необходимым выделение в составе счета 83 «Добавочный капитал» наряду с субсчетом «Курсовые разницы по инструментам хеджирования потоков денежных средств» (далее – счет 83/1) следующих субсчетов:

- «Курсовые разницы, образовавшиеся в связи с расчетами с учредителями по вкла-

дам в уставный (складочный) капитал»;

- «Курсовые разницы, связанные с пересчетов в рубли стоимости активов и обязательств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами РФ».

Такой подход, на наш взгляд, будет способствовать повышению качества учетной информации о формировании добавочного капитала и налогооблагаемой базы прибыли, а также обобщению информации в отдельной строке баланса «Курсовые разницы по инструментам хеджирования потоков денежных средств».

Особенности учета хеджируемых конверсионных операций предлагаем рассмотреть на следующем примере.

1 октября 2019 г. российская компания заключила контракт на экспорт товаров в компанию из Германии.

Контрактная стоимость товаров равна 10 тыс. долларов США.

Согласно условиям контракта:

- базисное условие поставки экспортируемых товаров «FOB» Морской порт СПб»;
- дата перехода права собственности на товары от продавца к покупателю – дата коносамента;

- срок поставки товаров – не позднее 30 сентября 2020 г.;

- срок платежа по контракту – на дату коносамента.

Для снижения валютного риска 1 октября 2019 г. российская компания заключила договор с банком на конвертацию валютной выручки (10 тыс. долларов США) в евро в момент ее зачисления на транзитный валютный счет в долларах США.

Согласованный с банком коммерческий курс конвертации долларов США в евро (USD/EUR) равен 0,88 и EUR/ RUB – 72 руб. за евро.

Хеджирование признается организацией в качестве хеджирования денежных потоков.

Товары перешли в собственность покупателя 30 сентября 2020 г. В этот же день на транзитный валютный счет в долларах США зачислена выручка от экспорта товаров и банком проведена конверсионная операция.

Договор с банком на конвертацию валютной выручки в долларах США, в евро через один год является форвардным договором, который характеризуется следующими особенностями:

- его стоимость меняется в результате изменения «базисной» переменной (валютного курса), в зависимости от которого форвардный договор будет выгоден или не выгоден;

- по этому договору первоначальные инвестиции отсутствуют;

- расчеты по контракту по экспорту будут осуществлены в будущем (через один год).

Поэтому форвардный договор, заключенный организацией с банком, является одним из видов производных финансовых инструментов (далее – ПФИ).

Форвардный договор является инструментом хеджирования денежных потоков.

Допустим, что организация соблюдает все требования, предусмотренные МСФО 9 для учета хеджирования:

- есть учетная политика хеджирования денежных потоков;

- обеспечено качественное документальное оформление операций хеджирования;

- совершение экспорта товаров и получение валютной выручки является высоковероятным;

- между хеджируемой статьей и инструментом хеджирования существуют экономические отношения;

- организация уверена в высокой эффективности хеджирования, а ее оценка проводится регулярно.

Согласно МСФО 9 признание форвардного договора в учете должно осуществляться в момент, когда организация становится стороной по договору. Поддерживая мнение Ю.А.

Тарасовой, считаем, что таким моментом является дата заключения форвардного договора [14, с. 149]. Именно в этот момент происходит переход финансовых рисков от организации к банку.

Форвардный контракт как инструмент хеджирования, в нашем примере, конвертации валютной выручки в долларах США в евро, в соответствии с МСФО 9, должен оцениваться по справедливой стоимости.

В научной литературе для учета ПФИ предлагаются разные синтетические счета и субсчета. Не вступая в дискуссию по данному вопросу, считаем, что для учета хеджирования денежных потоков следует использовать счета, субсчета и методику бухгалтерского учета ПФИ, рекомендованные Ю.А. Тарасовой, но с отдельными изменениями, обусловленными спецификой этих операций хеджирования.

Так, для учета операций хеджирования денежных потоков следует открыть следующие счета и субсчета:

1. Активно-пассивный счет 12 «ПФИ», на котором будет обобщаться информация о справедливой стоимости ПФИ.

К этому счету открыть субсчета:

- первого порядка:

• активный счет 12/1 «Требования по ПФИ», на котором будет учитываться справедливая стоимость требований по ПФИ и ее изменения;

• пассивный счет 12/2 «Обязательства по ПФИ», на котором будет учитываться справедливая стоимость обязательств по ПФИ и ее изменения;

- второго порядка, в разрезе разных видов ПФИ (форвардные договоры, фьючерсы, свопы, опционы). Например, счет 12/1.1 «Требования по форвардному договору» и счет 12/2.1 «Обязательства по форвардному договору» и т.д.

2. Активно-пассивный счет 64 «Расчеты по ПФИ», который предназначен для учета расчетов по ПФИ.

К этому счету открыть следующие субсчета первого и второго порядка:

- первого порядка: 64/1 «Требования по ПФИ» и 64/2 «Обязательства по ПФИ»;

- второго порядка: по видам ПФИ. Например, счет 64/1.1 «Требования по форвардному договору» и счет 64/2.1 «Обязательства по форвардному договору» и т.д.

3. Счет 83/1 «Курсовые разницы по инструментам хеджирования потоков денежных средств», содержание которого изложено выше.

На дату заключения форвардного договора с банком его справедливая стоимость равна нулю. Поэтому 1 октября 2019 г. записи в бухгалтерском учете не будут составляться.

Вместе с тем оценку справедливой стоимости форвардного договора необходимо осуществлять ежемесячно на отчетную дату. Изменения справедливой стоимости будут учитываться на счете 83/1. Например, если по состоянию на 31 октября 2019 г. доход от изменения справедливой стоимости форвардного договора составил 20 тыс. руб., то в бухгалтерском учете будет составлена корреспонденция:

Дебет счета 12/1.1 «Требования по форвардному договору» Кредит счета 83/1 «Курсовые разницы по инструментам хеджирования потоков денежных средств» – 20 000 руб.

В момент, когда будет осуществлена конвертация долларов США в евро, в нашем примере он совпадает с датой признания выручки от экспорта товаров и зачисления валютной выручки на транзитный валютный счет, накопленные на счете 83/1 суммы будут списаны на счет 90/1 «Выручка».

Подводя итоги сказанному, считаем, что дальнейшее совершенствование нормативного регулирования бухгалтерского учета в России в соответствии с МСФО будет способствовать повышению качества учетной информации о валютных объектах бухгалтерского учета.

Список литературы

- 1 Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27.11.2006 г. № 154н (ред. от 9.11.2017 г. № 180н) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)».
- 2 Леонтьева Ж.Г., Залялеев Э.Ф. Окно в Европу // Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге: 1703-2003 / под ред. проф. Я.В. Соколова. – СПб: Изд-во «Юридический Центр Пресс», 2003. – С. 377-398.
- 3 Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13.06.1995 г. № 50 «Учет имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/95).
- 4 Леонтьева Ж.Г., Заугарова Е.В. Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения валютных операций // Профессия бухгалтера – важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством. / Сборник научных трудов по материалам VII Международной научно-практической конференции, посвященной памяти проф. В.П. Петрова. – Казань: Издательство Казанского ГАУ, 2019. – С. 166-172.
- 5 Информационное сообщение Минфина России от 12.12.2017 № ИС-учет-10 «Об изменениях Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)».
- 6 Курсы валют к доллару США на заданную дату [Электронный ресурс] / Официальный сайт Центрального банка РФ // Режим доступа - http://www.cbr.ru/hd_base/seldomc/sc_daily/ (Дата обращения – 23.10.2019).
- 7 Письмо Центрального банка России от 14.01.2010 г. №6-Т «Об определении курсов иностранных валют по отношению к рублю, официальные курсы которых не устанавливаются Банком России» [Электронный ресурс] / Официальный сайт Центрального банка РФ // Режим доступа: https://www.cbr.ru/pw.aspx?file=/currency_base/101231_1020443.htm (Дата обращения: 23.10.2019).
- 8 Леонтьева Ж.Г., Заугарова Е.В. Бухгалтерский учет активов и обязательств стоимости которых выражена в иностранной валюте // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2019. - №1 (52). – С. 132-137.
- 9 Официальная страница программного обеспечения «Система Главбух» [Электронный ресурс] // Режим доступа - https://www.buhsoft.ru/article?from=link_topmenu (Дата обращения: 23.10.2019).
- 10 Информационный бизнес-портал Market-Pages [Электронный ресурс] // Режим доступа – http://market-pages.ru/Buhgalterija_finansy/ (Дата обращения – 23.10.2019).
- 11 Информационный портал «United Traders» [Электронный ресурс] // Режим доступа – <https://utmagazine.ru> (Дата обращения: 23.10.2019).
- 12 Заугарова Е.В. Бухгалтерский учет и налогообложение конверсионных операций // Профессия бухгалтера – важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством. / Сборник научных трудов по материалам VII Международной научно-практической конференции, посвященной памяти проф. В.П. Петрова. – Казань: Издательство Казанского ГАУ, 2019. – С. 84-92.
- 13 Рекомендация Р 61/2015-КпР Фонда «НРБУ «БМЦ» «Курсовые разницы по инструментам хеджирования денежных потоков» [Электронный ресурс] // Режим доступа - http://bmcenter.ru/Files/R_KpT_Uchet_kurcovih_raznic_po_instrumentem_hedjirovaniya (Дата обращения: 23.10.2019).
- 14 Тарасова Ю.А. Совершенствование методики отражения операций с производными финансовыми инструментами в бухгалтерском учете организаций, не являющихся финансовыми учреждениями // Известия Санкт-Петербургского государственного экономическо-

Ж.Г. Леонтьева, Е.В. Заугарова

*Санкт-Петербург мемлекеттік экономикалық университеті, Санкт-Петербург,
Ресей Федерациясы*

Валюталық операциялардың ресейлік бухгалтерлік есебіндегі негізгі аспектілері

Аңдатпа. Мақалада валюталық саясаттың қалыптасуы мен дамуының тарихи аспектілері және Ресейдегі валюталық операциялардың бухгалтерлік есебінің нормативтік реттеу жүйесі, шетел валютасында көрсетілген активтер мен міндеттемелердің құнын бағалау және рубльге қайта есептеу жөніндегі қолданыстағы нормативтік құжаттардың даулы және шешілмеген мәселелері зерттеледі. Зерттеу әдістемесі жалпы методологиялық әдістердің (талдау, жүйелік көзқарас, салыстыру, қорыту) және эмпирикалық зерттеу әдістерінің (бақылау, сипаттау және талдау) жиынтығына негізделген. Өзірленген ұсынымдар шеңберінде 3/2006 Бухгалтерлік есеп Ережелерімен регламенттелетін «Ресей Федерациясының Орталық Банкі белгілеген, шетел валютасының бағамдарына сүйене отырып есептелген тиісті валютаның кросс-бағамы» ұғымының мазмұны сын көзбен бағаланды және нақтыланды. Құны РФ бағасы белгіленетін және бағасы белгіленбейтін БҚ шетел валютасында көрсетілген мүлік пен міндеттемелерді рубльге қайта есептеу тәртібінің ерекшелігі негізделген. Шетел валютасының коммерциялық бағамдарының мәні зерттелді, шетел валютасының конверсиясын жасаудың шарттары мен тетіктері ашылды, шетел валютасындағы конверсиялық операциялардың бухгалтерлік есебінің әдістемесі ұсынылды.

Түйін сөздер: шетел валютасы, шетел валютасының бағамы, актив құны, міндеттеме құны, кросс-бағам, төлем валютасы, конверсиялық операция.

Zh. G. Leontieva, E. V. Zaugarova

Saint Petersburg State University of Economics, Saint Petersburg, Russian Federation

Key aspects of Russian accounting of foreign currency transactions

Abstract. In the article historical aspects of formation and development of currency policy and system of normative regulation of accounting of currency operations are investigated in Russia, disputable and unresolved questions of operating normative documents on an estimation and recalculation of cost of assets and the obligation of their expression in foreign currency in rubles. The research methodology is based on a set of general methods (analysis, system approach, comparisons, generalizations) and methods of empirical research (observation, description, analysis). The author of the article, regulated by PBU 3/2006, substantiated by the specifics in the order of conversion of property and liabilities into rubles, the value of which is expressed in the quoted and unquoted DGPF of foreign currency, studied the essence of cross-rates of foreign currencies, disclosed the conditions and mechanisms of foreign currency conversion, proposed the method of accounting of conversion operations in foreign currency.

Keywords: foreign currency, foreign currency exchange rate, asset value, liability value, cross-rate, currency liabilities, currency of payment, conversion operation.

References

- 1 Prikaz Ministerstva finansov Rossiyskoy Federatsii ot 27.11.2006 g. № 154n (red. ot 9.11.2017 g. №180n) «Ob utverzhdenii Polozheniya po bukhgalterskomu uchetu «Uchet aktivov i obyazatel'stv, stoimost' kotorykh vyrazhena v inostrannoy valyute» (PBU 3/2006)» [Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated November 27, 2006 № 154n (as amended on November 9, 2017 No. 180n) “On approval of the Accounting Regulation“ Accounting for Assets and Liabilities, the Value of which is Expressed in Foreign Currency”].
- 2 Leontieva ZH.G., Zalyaleyev E.F. Okno v Yevropu Bukhgalterskiy uchet v Sankt-Peterburge: 1703-2003 [Window to Europe, In the collection «Accounting in St. Petersburg: 1703-2003»] pod red. prof. YA.V. Sokolova] («Yuridicheskiy Tsentr Press», Saint Petersburg: 2003, pp. 377-398).
- 3 Prikaz Ministerstva finansov Rossiyskoy Federatsii ot 13.06.1995 g. № 50 «Uchet imushchestva i obyazatel'stv, stoimost' kotorykh vyrazhena v inostrannoy valyute» (PBU 3/95) [Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of June 13, 1995 No. 50 “Accounting for property and liabilities whose value is expressed in foreign currency” (PBU 3/95)].
- 4 Leontieva ZH.G., Zaugarova Ye.V. Aktual'nyye voprosy bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya valyutnykh operatsiy [Actual issues of accounting and taxation of foreign exchange transactions], Professiya bukhgaltera – vazhneyshiy instrument effektivnogo upravleniya sel'skokhozyaystvennym proizvodstvom. Sbornik nauchnyy trudov po materialam VII Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii, posvyashchennoy pamyati prof. V.P. Petrova [Profession of an accountant - the most important tool for the effective management of agricultural production. Collection of scientific papers on the materials of the VII International scientific-practical conference dedicated to the memory of prof. V.P. Petrova] (Kazanskogo GAU, Kazan', 2019, pp. 166-172).
- 5 Informatsionnoye soobshcheniye Minfina Rossii ot 12.12.2017 № IS-uchet-10 «Ob izmeneniyakh Polozheniya po bukhgalterskomu uchetu «Uchet aktivov i obyazatel'stv, stoimost' kotorykh vyrazhena v inostrannoy valyute» (PBU 3/2006)» [Information message of the Ministry of Finance of Russia dated 12.12.2017 № IS-uchet-10 “On Amendments to the Accounting Regulation“ Accounting for Assets and Liabilities, the Value of which is Expressed in Foreign Currency ”].
- 6 Kursy valyut k dollaru SSHA na zadannuyu datu [Exchange rates against the US dollar on a given date] [Elektr. resours]. Available at: http://www.cbr.ru/hd_base/seldomc/sc_daily/ (Accesed: 23.10.2019).
- 7 Pis'mo Tsentral'nogo banka Rossii ot 14.01.2010 g. №6-T «Ob opredelenii kursov inostrannykh valyut po otnosheniyu k rublyu, ofitsial'nyye kursy kotorykh ne ustanavlivayutsya Bankom Rossii» [Letter of the Central Bank of Russia dated January 14, 2010 № 6-T “On the determination of foreign exchange rates against the ruble, the official rates of which are not set by the Bank of Russia”] [Elektr. resours]. Available at: https://www.cbr.ru/pw.aspx?file=/currency_base/101231_1020443.htm (Accesed: 23.10.2019).
- 8 Leontieva ZH.G., Zaugarova Ye.V. Bukhgalterskiy uchet aktivov i obyazatel'stv stoimost' kotorykh vyrazhena v inostrannoy valyute [Accounting of assets and liabilities whose value is expressed in foreign currency], Vestnik Kazanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta [Bulletin of Kazan State Agrarian University], 52 (1), 132-137 (2019).
- 9 Ofitsial'naya stranitsa programmnoy obespecheniya «Sistema Glavbukh» [The official page of the software «System Glavbukh»] [Elektr. resours]. Available at: https://www.buhsoft.ru/article?from=link_topmenu (Accesed: 23.10.2019).
- 10 Informatsionnyy biznes-portal Market-Pages [Information business portal Market-Pages] [Elektronnyy resurs]. Available at: http://market-pages.ru/Buhgalterija_finansy (Accesed –

23.10.2019).

11 Информационный портал «United Traders» [Information portal «United Traders»]. [Elektr. resours]. Available at: <https://utmagazine.ru> (Accesed: 23.10.2019).

12 Заугарова Ye.V. Bukhgalterskiy uchet i nalogooblozheniye konversionnykh operatsiy [Accounting and taxation of conversion operations], Professiya bukhgaltera – vazhneyshiy instrument effektivnogo upravleniya sel'skokhozyaystvennym proizvodstvom. Sbornik nauchnyy trudov po materialam VII Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii, posvyashchennoy pamyati prof. V.P. Petrova [Profession of an accountant - the most important tool for the effective management of agricultural production. Collection of scientific papers on the materials of the VII International scientific-practical conference dedicated to the memory of prof. V.P. Petrova] (Izdatel'stvo Kazanskogo GAU, Kazan, 2019, pp. 84-92).

13 Rekomendatsiya R 61/2015-KpR Fonda «NRBU «BMTS» «Kursovyye raznitsy po instrumentam khedzhirovaniya denezhnykh potokov» [Recommendation P 61/2015-KpP of the Fund «NRBU» «BMC» «Exchange differences on cash flow hedging instruments »] [Elektr. resours]. Available at: http://bmcenter.ru/Files/R_KpT_Uchet_kurcovih_raznic_po_instrumentem_hedjirovaniya (Accesed: 23.10.2019).

14 Tarasova YU.A. Sovershenstvovaniye metodiki otrazheniya operatsiy s proizvodnymi finansovymi instrumentami v bukhgalterskom uchete organizatsiy, ne yavlyayushchikhsya finansovymi uchrezhdeniyami [Improving the methodology for recording transactions with derivative financial instruments in the accounting of organizations that are not financial institutions], Izvestiya Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta [Bulletin of the St. Petersburg State University of Economics]. 104 (2), 147-152 (2017).

Сведения об авторах:

Леонтьева Ж.Г. – д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета и анализа Санкт-Петербургского государственного экономического университета, Санкт-Петербург, Российская Федерация.

Заугарова Е.В. – к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и анализа Санкт-Петербургского государственного экономического университета, Санкт-Петербург, Российская Федерация.

Leontieva Zh.G. - PhD, Professor of the Department of Accounting and Analysis, Saint Petersburg State University of Economics, Saint Petersburg, Russian Federation.

Zaugarova E.V. - PhD, Associate professor of the Department of Accounting and Analysis, Saint Petersburg State University of Economics, Saint Petersburg, Russian Federation.