

Ладутько Н.И. и Любушина Н.П., Жарикова В.В., Бородиной Н.В. в отдельную группу выделены счета учета конечных финансовых результатов деятельности организации, что по сути верно, однако счета прибыли являются в то же время и счетами для учета источников хозяйственных средств. Таким образом, выделение этой классификационной группы представляется недостаточно аргументированным.

В группе счетов источников хозяйственных средств предлагается выделять: счета финансовых результатов, счета фондов и резервов, счета кредитов и займов, счета кредиторской задолженности и счета целевого финансирования.

Группу счетов хозяйственных процессов составляет: счета для учета процессов снабжения, счета для учета процессов производства и счета для учета процессов реализации.

При классификации счетов по назначению и структуре авторы используют от трех до шести классификационных групп. Все авторы выделяют в их числе основные и регулирующие счета. В трех работах в отдельную группу выделены распределительные, калькуляционные и сопоставляющие счета, в пяти работах отмечены как отдельная группа операционные и забалансовые счета. В работах Бабаева Ю.А. и Ладутько Н.И. предусмотрена так же группа финансово-результативных счетов.

Нам представляется, что классификация счетов по назначению и структуре фактически включает в себя два классификационных признака. Первый: назначение и роль счетов при отражении хозяйственных операций и второй – структура построения счетов. Тем самым, все восемь признаков классификации счетов в достаточной степени оправданы.

По нашему мнению в группу основных счетов должны войти: инвентарные денежные, расчетные и счета фондов и резервов.

Группу регулирующих счетов должны составить контрарные и дополнительные счета.

Операционные счета целесообразно разделить на калькуляционные, собирательно-распределительные и сопоставляющие счета.

В процессе подготовки настоящей публикации были изучены учебно-методические пособия, авторами которых являлись: Бурцева И.Н., Левкович О.А., Снитко М.А., Якушев И.И.

В целях выработки наиболее общих подходов к классификации счетов по экономическому содержанию, назначению и структуре нами разработан ряд сравнительных таблиц, характеризующих различные точки зрения авторов учебно-методических изданий на отнесение счетов к различным классификационным группировкам. Анализ содержания таблиц позволил обосновать отнесение различных счетов в классификационным группам и подгруппам и разработать две схемы классификации счетов бухгалтерского учета Типового плана счетов хозрасчетных организаций соответственно: первая – по экономическому содержанию и вторая – по структуре и назначению, предлагаемые к обсуждению на конференции.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА КУРСОВЫХ И СУММОВЫХ РАЗНИЦ

Д.А. Статкевич

Минский институт управления, г. Минск, Беларусь

Изменение курсов иностранных валют обуславливает изменение обязательств и имущества, выраженного в иностранной валюте, на величину курсовых и суммовых разниц. Поскольку указанные разницы влияют на оценку имущества, налогооблагаемую прибыль, необходимо понимать экономический смысл курсовых и суммовых разниц и знать их отличия.

Изучение определений курсовых и суммовых разниц в Инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации», утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 181 от 26 декабря 2003 г., Положении по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, утвержденном Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 78 от 17 июля 2000 г. (далее – Положение № 78) показало, что суммовые разницы по экономическому смыслу являются курсовыми разницами, поскольку они вызваны изменением курсов валют. В то же время им присущи определенные отличия. Рассмотрим их.

1. Суммовые разницы возникают в двух случаях:

1.1 если оплата по обязательству производится в белорусских рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте или иных условных единицах. Это касается также случая, когда оплата обязательства производится в белорусских рублях по курсу, отличному от установленного Национальным банком Республики Беларусь (далее – НБ РБ);

1.2 если оплата обязательства, выраженного в одной иностранной валюте, производится в иной иностранной валюте, причем пересчет одной валюты в другую осуществляется по курсу, отличному от кросс-курса НБ РБ.

Курсовые разницы в отличие от суммовых возникают в связи с изменением официального курса НБ РБ в случае, когда обязательство выражено и погашается в иностранной валюте.

2. Курсовые разницы пересчитываются как минимум на конец отчетного периода. Суммовые разницы пересчету не подлежат, они появляются один раз на момент погашения дебиторской или кредиторской задолженности.

3. Суммовые разницы возникают только по дебиторской и кредиторской задолженности, а курсовые – также и по имуществу (денежным средствам в валюте).

4. В соответствии с п. 1.2.3 Декрета Президента Республики Беларусь от 30 июня 2000 г. № 15 «О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении Национальным банком курсов иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц» (далее – Декрет № 15), п. 9, 10 Положения № 78, Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета курсовые разницы:

- по дебиторской задолженности по вкладам в уставный фонд отражается на сч. 82;

- по средствам целевого финансирования – на сч. 86;

- по кредиторской задолженности в иностранной валюте – на сч. 97;

- по денежным средствам и дебиторской задолженности – на сч. 98.

Порядок отнесения на финансовые результаты курсовых разниц, учтенных в составе доходов и расходов будущих периодов, регулируется Постановлением Совета Министров Республики Беларусь № 1897 от 13 декабря 2000 г. «Об особенностях отнесения коммерческими организациями на финансовые результаты курсовых разниц, учтенных в расходах и доходах будущих периодов» и Декретом № 15. В частности, курсовые разницы по кредиторской задолженности, возникшей при осуществлении капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы капитализируются, т. е. относятся на увеличение стоимости данного имущества.

Суммовые разницы в отличие от курсовых в соответствии с Инструкцией по применению Типового плана счетов отражаются на сч. 92, который ежемесячно закрывается в корреспонденции со сч. 99.

Одной из причин предварительного учета курсовых разниц в составе расходов и доходов будущих периодов является предотвращение чрезмерного увеличения или уменьшения финансового результата в случае колебания курсов валют.

5. Несмотря на то, что по экономической сути суммовые разницы являются курсовыми разницейми налогообложение суммовых разниц несколько отличается (см. таблицу).

Таблица. Налогообложение суммовых и курсовых разниц НДС, целевыми сборами и налогом на прибыль.

3 Порядок оплаты	4 НДС	Целевые сборы в республиканский и местный бюджеты	Налог на прибыль
5 Суммовые разницы			
1. Оплата после отгрузки продукции	+	+	+
2. Предоплата	-	-	+
6 Курсовые разницы			
1. Оплата после отгрузки продукции	-	-	+
2. Предоплата	-	-	+

Примечание: «+» - облагается соответствующим налогом или сбором, «-» - не облагается.

Пунктом 12 статьи 10 Закона Республики Беларусь № 190-3 от 29 декабря 2006 г. «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь № 1319-XII от 19 декабря 1991 г. «О налоге на добавленную стоимость», п. 5 Положения о некоторых особенностях применения налоговых вычетов и исчисления налоговой базы по НДС, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь № 397 от 15.06.2006 (далее – Положение Указа № 397), п. 9 Инструкции о порядке реализации взимания сбора в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки и налога с пользователей автомобильных дорог в 2006 году, утвержденной Постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь № 8 от 23 января 2006 г. (далее – Инструкция по целевым сборам) установлена корректировка налоговой базы по НДС и целевым сборам в республиканский и местный бюджеты на величину суммовой разницы в случае оплаты после отгрузки продукции. В случае предоплаты корректировка не производится. При этом непонятна логика установленных законодательством норм. На взгляд автора, если следует изменять налоговую базу на величину суммовых разниц, то это надо делать вне зависимости от последовательности оплаты и отгрузки продукции. К тому же, учитывая, что по экономическому смыслу суммовые и курсовые разницы – это одно и то же, следует использовать единый методический подход при налогообложении, т. е. либо облагать их НДС, целевыми сборами, либо не облагать.

б) Помимо различий следует также отметить особенность учета и списания курсовых и суммовых разниц. В соответствии с принципом временной определенности фактов хозяйственной жизни полученные доходы и понесенные для их получения расходы должны отражаться в одном отчетном периоде. Применить данный принцип к суммовым и курсовым разницам не всегда возможно. Так, например, полученные от поставщика материалы могут быть списаны, а кредиторская задолженность еще не погашена. В этом случае в соответствии с действующим законодательством курсовые и суммовые разницы декапитализируются.

Литература

1. Бухгалтерский учет: учеб. / И.И. Бочарева и др.; под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 776 с.
2. Сузанский В. Бухгалтерский учет и налогообложение курсовых и суммовых разниц // Главный бухгалтер. – 2004. - № 6. – С. 36 – 41.
3. Химченко Г. Учет курсовых и суммовых разниц // Финансы. Учет. Аудит. – 2006. – № 11. – С. 46 – 48.
4. Сушкевич А.Н., Сушкевич В.Н., Тарарышкина Л.И. Учет внешнеэкономической деятельности. – Мн.: Фонд «Ред. журн. «Финансы, учет, аудит», 2005. – 292 с.
5. Постановление Совета Министров Республики Беларусь № 1897 от 13 декабря 2000 г. «Об особенностях отнесения коммерческими организациями на финансовые результаты курсовых разниц, учтенных в расходах и доходах будущих периодов» // СПС «Консультант Плюс».
6. Декрет Президента Республики Беларусь от 30 июня 2000 г. № 15 «О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении Национальным банком курсов иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц» // СПС «Консультант Плюс».
7. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь № 181 от 26 декабря 2003 г. «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации» // СПС «Консультант Плюс».
8. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь № 78 от 17 июля 2000 г. «Положение по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте» // СПС «Консультант Плюс».
9. Указ Президента Республики Беларусь № 397 от 15 июня 2006 г. «О некоторых вопросах исчисления и уплаты акцизов и налога на добавленную стоимость» // СПС «Консультант Плюс».
10. Закон Республики Беларусь № 190-3 от 29 декабря 2006 г. «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь № 1319-XII от 19 декабря 1991 г. «О налоге на добавленную стоимость» // СПС «Консультант Плюс».
11. Постановление Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь № 8 от 23 января 2006 г. «Об утверждении Инструкции о порядке реализации взимания сбора в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки и налога с пользователей автомобильных дорог в 2006 году» // СПС «Консультант Плюс».
12. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь № 89 от 30 мая 2003 г. «Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета» // СПС «Консультант Плюс».