

КУРСОВЫЕ РАЗНИЦЫ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОЦЕНКЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

А.И. Горбачева

*Белорусский национальный технический университет, г. Минск, Беларусь
anna_cc@tut.by*

Нормативными актами по бухгалтерскому учету основных средств [1] было определено, что первоначальная (восстановительная) стоимость объектов основных средств изменяется; в частности; в связи с включением в конце отчетного года в их стоимость следующих затрат (обособленно учитываемых в течение отчетного года на счете учета вложений во внеоборотные активы):

- процентов по кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным кредитам и займам), начисленных к уплате после ввода объектов основных средств в эксплуатацию;
- курсовых разниц от переоценки кредиторской задолженности перед поставщиками (подрядчиками) после ввода объектов основных средств в эксплуатацию;
- суммовых разниц, возникающих при погашении кредиторской задолженности перед поставщиками (подрядчиками) после ввода объектов основных средств в эксплуатацию; расходов, связанных с покупкой валюты для расчетов с поставщиками (подрядчиками) после ввода объектов основных средств в эксплуатацию.

Возникновение курсовой разницы непосредственно обусловлено изменением курсов валют. Основой ее правильного расчета для отражения в учете является фиксирование даты в целях определения котировки нужной валюты, а именно:

- дата совершения операции в иностранной валюте;
- отчетная дата составления бухгалтерской отчетности.

Анализируя формулировки нормативных документов, многочисленные экономические и юридические комментарии и рекомендации, можно выявить две точки зрения на курсовые разницы [2]. Первая – появление курсовых разниц рассматривается исключительно к расчетам между сторонами (т.е. к самому платежу), вторая – появление разницы при изменении оценки приобретаемого актива, дохода или затрат (т.е. к тому, за что платят), когда существует непогашенное обязательство в иностранной валюте.

Отличительной особенностью привязки курсовых разниц к расчетам является утверждение о том, что их возникновение обусловлено особенностями погашения сторонами взаимной задолженности друг перед другом. Это означает, что разница трактуется не как удорожание поставленного товара, а как компенсация за обесценение денег во время ожидания платежа. Курсовые разницы квалифицируются продавцом как некий дополнительный доход, полученный сверх выручки от продажи товара, они оцениваются в сумме разницы между выручкой от продажи и размером фактического платежа. При этом выручка от продажи определяется в строгом соответствии с фактором временной определенности – по курсу валюты на дату признания самой выручки (т.е. на дату утраты права собственности на товар, выполнения работ, оказания услуг).

Для характеристики первой точки зрения (привязка курсовых разниц к расчетам) важно следующее: стоимость остается неизменной, а суммовая разница характеризует появление внереализационного дохода или расхода. При таком подходе причиной формирования разниц признается не изменение стоимости продаж или покупок (продал или купил дешевле или дороже), а скорость расчетов с партнером: быстрее рассчитался – заплатил меньше, и наоборот. Аналогичный результат достигается, если вместо расчетов в условных единицах стороны сделки предусматривают уплату пени за просрочку платежа или процентов за коммерческий кредит.

Привязка курсовых разниц к оценке актива, дохода или затрат основывается на утверждении об их возникновении в связи с изменением стоимости продаж или покупок. Это означает, что разница трактуется как величина, которая в зависимости от изменения курса условной единицы изменяет оценку купленных или проданных товаров, работ, услуг. К уже имеющимся принципам оценки (фактору временной определенности) добавился еще один принцип – кассовый, согласно которому активы, доходы или затраты следует признавать не в сумме, исчисленной на дату их принятия к учету, а в сумме реально полученных или уплаченных денежных средств. То есть курсовая разница – это уже не прочий доход, а составная часть имущества. Иными словами, при таком подходе причиной формирования курсовых разниц признается изменение условий оценки (курса валюты) и ее количественного значения, а не особенности расчетов с партнером.

Как уже отмечалось выше, на увеличение первоначальной стоимости основных средств, введенных в эксплуатацию, в конце отчетного года должна относиться целая группа расходов, которые обособленно учитывались в течение года на счете учета вложений во внеоборотные активы. Это – проценты по кредитам и займам, начисленные к уплате; курсовые разницы от переоценки кредиторской задолженности перед поставщиками; суммовые разницы, возникающие при погашении кредиторской задолженности; расходы, связанные с покупкой валюты для расчетов с контрагентами.

При этом указанные суммы увеличения стоимости основных средств учитываются при отражении в учете результатов переоценки основных средств. Если сумма переоценки меньше, чем названные выше обособленно учитываемые суммы, то переоценка в учете не отражается, если больше, в учете в корреспонденции со счетом учета добавочного фонда отражается только разница между суммой переоценки и обособленно накопленными суммами. Такая национальная специфика учета не только усложняет учет основных средств и во многих случаях ведет к завышению стоимости таких объектов против их рыночной цены, но и уменьшает собственный капитал субъектов хозяйствования, в частности, в части их добавочного фонда. Такая практика – это, с одной стороны, попытка помочь предприятиям избежать налога на прибыль по курсовой разнице инвестиций, но, с другой стороны, это – замораживание на целый год суммы амортизационных начислений, реальной картины влияния изменения курсов на доходы и имущество предприятия.

Отметим, что указанная практика противоречит как нормам отечественного законодательства в области амортизационной политики; так и нормам Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). В соответствии с МСФО, увеличение стоимости объектов основных средств, введенных в эксплуатацию, возможно только в случае «достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств» [3].

Логика формирования себестоимости и капитала предприятия, а также декларируемое сближение с МСФО позволяют резюмировать следующее. Если курсовые разницы возникают после принятия к учету внеоборотных активов и финансовых вложений, они должны включаться в состав внереализационных расходов.

Литература

1. Постановление Министерства финансов Респ. Беларусь от 09.07.2004 г. № 110. «О внесении изм. и доп. в Постановление Министерства финансов Респ. Беларусь» от 20.12.2001 № 127 // Национальный реестр правовых актов Респ. Беларусь 27 июля 2004 г. № 8/11283.

1. Ефремова, А.А. Суммовые разницы: проблемы бухгалтерского учета и налоговые последствия / А.А. Ефремова // Консультант. – 2002. – №15. – С.15–19.

3. Международные стандарты финансовой отчетности 2007 г. – М.: Аскери-АССА, 2007 – 1078 с.

СОВРЕМЕННЫЕ ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ ПРЕДМЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Н.А. Лесневская

*Белорусский государственный экономический университет, г. Минск, Беларусь
N_lesnevskaya@list.ru*

Различное понимание предмета бухгалтерского учета в концепциях, составляющих одну парадигму, по нашему мнению, нарушает теоретическое единство и целостность бухгалтерского учета как науки. Раскрывая сущность данной проблемы, профессор Палий В.Ф. утверждает, что нельзя согласиться с различным толкованием предмета и метода исследования в счетоводстве и счетоведении. Любая научная дисциплина имеет однозначно определенный предмет своего исследования и практического применения. Раздвоение основополагающих категорий бухгалтерского учета отрицательно влияет на его теорию и практику [2, с.17]. Поэтому для уточнения сферы применения бухгалтерского учета необходимо сформулировать определение его предмета, которое не нарушало бы теоретическое единство бухгалтерского учета как науки.

В своем исследовании в качестве базового нами используется определение предмета бухгалтерского учета, сформулированное такими учеными, как Арнольд К.И., Беста Ф., Шер И.Ф., а в наше время, используемое профессором В.Ф. Палием для уточнения сферы применения бухгалтерского учета в условиях информационной экономики. В толковании авторов предметом бухгалтерского учета является капитал как величина средств, вложенных в хозяйственную деятельность, их перемещение и трансформация в процессе оборота, включая приращение либо уменьшение в результате хозяйственной деятельности. Предмет бухгалтерского учета не просто капитал, а его оборот, т.е. движение капитала в хозяйстве [2, с.11]. Использование данного определения в качестве основополагающего не противоречит научным взглядам других ведущих ученых. Изучение подходов к определению предмета бухгалтерского учета позволяет сделать вывод, что большинство дефиниций хотя и не содержит указаний на капитал, но во многом отражает его кругооборот или отдельные его фазы. Это, в научной дискуссии, сближает точки зрения различных авторов с тем, что в действительности является предметом бухгалтерского учета [2, с.11].