



Новшества в бухгалтерском учете курсовых разниц

С 1 января 2015 года вступили в силу Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменений курсов иностранных валют»¹ (далее – Стандарт), а также положение Указа Президента Республики Беларусь от 19.12.2014 № 599 «О списании курсовых разниц»² (далее — Указ № 599), которое регулирует пересчет в белорусские рубли выраженных в иностранной валюте аккредитивов и кредиторской задолженности, погашаемой в форме аккредитива. О новшествах законодательства, которые предусмотрены в связи с принятием данных документов, рассказала Татьяна Николаевна РЫБАК, начальник Главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Министерства финансов Республики Беларусь.



Какие основные изменения внесены с 2015 года в порядок отражения в бухгалтерском учете выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств? Чем вызваны эти изменения?

В п. 3 ст. 12 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» закреплены два положения, которых не было в ранее действовавшем Декрете от 30.06.2000 № 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». Данные положения касаются введения пересчета финансовых вложений (кроме финансовых вложений в уставные фонды других организаций) и исключения пересчета авансов (полученных и выданных), предварительной оплаты, задатков. Указом № 599 исключен также пересчет аккредитивов и кредиторской задолженности, погашение которой осуществляется в форме аккредитива.

Указанные изменения обусловлены сближением с Международными стандартами финансовой отчетности и гармонизацией законодательства о бухгалтерском учете и отчетности в рамках интеграционных объединений (Содружество Независимых Государств, Евразийское экономическое сообщество, Единое экономическое пространство).



Исходя из норм Стандарта в положении об учетной политике организации устанавливается порядок принятия к бухгалтерскому учету в белорусских рублях стоимости каждой единицы (части) активов (части расходов) в случае оплаты активов частично в форме аванса (авансов), частично в форме последующей оплаты.

В каком порядке определяется стоимость полученных активов, если в платежных документах прямо указано, за какую именно единицу (часть) активов произведены платежи?

¹ утв. постановлением Минфина от 29.10.2014 № 69.

² п. 1.3, абз. 2 п. 3 Указа № 599.

Стандарт предоставляет право организации закреплять в положении об учетной политике порядок определения стоимости каждой единицы (части) активов (части расходов), если был перечислен аванс в иностранной валюте в размере частичной стоимости полученных активов³.

В рассматриваемой ситуации стоимость каждой единицы полученных активов целесообразно определять исходя из той информации, которая указана в платежных документах.

? **Вправе ли организация установить в положении об учетной политике такой вариант определения стоимости каждой единицы активов, при котором общая стоимость активов в белорусских рублях распределяется пропорционально между всеми единицами?**

Организация может предусмотреть в положении об учетной политике указанный вариант расчета стоимости единицы активов, который обеспечивает принятие к бухгалтерскому учету каждой единицы активов по одинаковой рублевой стоимости.

? **Аванс перечисляется в размере полной стоимости всех активов, однако в несколько этапов. При этом официальные курсы на даты перечисления сумм аванса разнятся.**

Следует ли предусмотреть в положении об учетной политике порядок определения стоимости каждой единицы (части) активов в белорусских рублях, как это установлено для случаев перечисления аванса (авансов) в размере частичной стоимости активов?

Если за поступившую партию товара поставщику была перечислена предоплата полностью несколькими платежами, то при оприходовании товаров предоплаты в белорусских рублях, определенные по официальным курсам на дату каждой предоплаты, суммируются и затем полученная величина делится на общее количество единиц партии товара. Закрепить данный порядок в положении об учетной политике организации необязательно.

? **На какие даты следует осуществлять пересчет возвращаемого покупателем аванса в иностранной валюте:**

- на дату подписания соглашения о возврате (если на эту дату сумма аванса признается обязательством поставщика по возврату денежных средств) и далее на конец каждого месяца и дату возврата аванса;
- только на дату его возврата?

Если выданный покупателем аванс согласно дополнительному соглашению не засчитывается в погашение иных обязательств покупателя перед продавцом и аванс подлежит возврату покупателю, то возвращаемый аванс в иностранной валюте пересчитывается в белорусские рубли на дату его возврата. Возникающие при этом курсовые разницы отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы»⁴.

³ абз. 4 ч. 1, ч. 2 п. 3 Стандарта.

⁴ п. 7 Стандарта.

Организация реализует нерезиденту актив, стоимость которого выражена в долларах США, с оплатой в российских рублях по курсу Центрального Банка Российской Федерации. От покупателя поступила 100%-я предоплата.

Каким образом определяется сумма выручки в белорусских рублях: исходя из суммы выручки в долларах США или в российских рублях?

Согласно Стандарту выраженная в иностранной валюте сумма доходов от реализации активов, других доходов (далее — доходы) и стоимость относящейся к этим доходам дебиторской задолженности (при ее наличии) отражаются в бухгалтерском учете в белорусских рублях по официальному курсу на дату (даты) получения аванса в иностранной валюте, если был получен аванс в иностранной валюте в размере полной суммы доходов⁵.

В рассматриваемой в вопросе ситуации в первичных учетных документах на отгрузку актива указывается стоимость актива в долларах США. Следовательно, сумма выручки в белорусских рублях определяется исходя из величины обязательства, выраженного в долларах США, с применением официального курса белорусского рубля по отношению к доллару США на дату (даты) получения аванса.

?

В общем случае курсовые разницы отражаются в составе доходов (расходов) по финансовой деятельности⁶.

Возможно ли с 2015 года относить курсовые разницы, возникающие при строительстве объектов, на стоимость строительства, как это предусмотрено Инструкцией о порядке формирования стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете⁷?

С 1 января 2015 года курсовые разницы, которые возникают при пересчете выраженных в иностранной валюте обязательств (за исключением авансов, предварительной оплаты, кредиторской задолженности, погашение которой осуществляется в форме аккредитива) за приобретаемые товары, работы, услуги, непосредственно связанные со строительством, включаются в состав доходов (расходов) по финансовой деятельности.

?

Организация перечислила денежные средства в иностранной валюте на счет по учету аккредитива, затем получила актив от поставщика. Далее банк произвел оплату поставщику со счета по учету аккредитива. Официальные курсы на эти даты различны.

Как пересчитать в белорусские рубли стоимость активов, выраженную в иностранной валюте: по официальному курсу на дату перечисления средств на счет по учету аккредитива или по официальному курсу на дату принятия к учету активов?

Указом № 599 установлено, что организации (за исключением банков, небанковских кредитно-финансовых организаций, бюджетных организаций) не производят пересчет в официальную денежную единицу Республики Беларусь выраженных в иностранной валюте:

- аккредитивов — на дату совершения хозяйственной операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату;
- кредиторской задолженности, погашение которой осуществляется в форме аккредитива, — на отчетную дату⁸.

В рассматриваемой ситуации выраженная в иностранной валюте стоимость полученных активов пересчитывается в белорусские рубли по официальному курсу белорусского рубля по отношению к иностранной

⁵ абз. 3 ч. 1 п. 4 Стандарта.

⁶ п. 7 Стандарта.

⁷ утв. постановлением Минстройархитектуры от 14.05.2007 № 10.

⁸ п. 1.3 Указа № 599.

валюте (далее — официальный курс) на дату перечисления средств на счет по учету аккредитива.

? В п. 1.3 Указа № 599 определено, что кредиторская задолженность, погашение которой осуществляется в форме аккредитивов, не подлежит пересчету на отчетную дату, т.е. на последний календарный день месяца. Отсутствие необходимости пересчета кредиторской задолженности на дату совершения хозяйственной операции в Указе № 599 не установлено.

Следует ли производить пересчет кредиторской задолженности перед поставщиком на дату перечисления денежных средств поставщику со счета по учету аккредитивов?

В случае, когда поставка товара предшествует открытию (исполнению) аккредитива, по дебету и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» могут быть отражены разные суммы в белорусских рублях в связи с различными официальными курсами на даты оприходования товара и открытия (исполнения) аккредитива. При погашении кредиторской задолженности перед поставщиком в форме аккредитива возникают курсовые разницы.

? Пересчитываются ли денежные средства в иностранной валюте, находящиеся в аккредитивах, в случае возврата этих средств на текущий валютный счет организации?

Да, пересчитываются. Возникающие при этом курсовые разницы включаются в состав доходов (расходов) по финансовой деятельности⁹.

? Пересчитываются ли с 2015 года облигации, приобретенные организацией за иностранную валюту?

Как было отмечено ранее, с этого года финансовые вложения (за исключением финансовых вложений в уставные фонды других организаций) пересчитываются на дату совершения хозяйственной операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату, которой является последний календарный день месяца¹⁰.

? Применяется ли Стандарт к обязательствам по договорам между резидентами, согласно которым расчеты производятся в иностранной валюте?

Стандарт применяется к обязательствам в иностранной валюте. Если обязательства выражены в белорусских рублях эквивалентно определенной сумме в иностранной валюте, а расчеты по ним производятся в иностранной валюте или в белорусских рублях, то Стандарт к этим обязательствам не применяется.

⁹ п. 7 Стандарта.

¹⁰ п. 2 Стандарта.

¹¹ *утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102.*

Как с 2015 года учитываются доходы и расходы, возникающие при проведении операций, связанных с покупкой и продажей иностранной валюты?

Доходы и расходы по таким операциям отражаются в бухгалтерском учете в соответствии с п. 13 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов¹¹ как доходы и расходы по прочей текущей деятельности.