



Чем отличается методология бухгалтерского учета нематериальных активов белорусской системы учета и отчетности в сравнении с международными стандартами?

ПОРЯДОК признания нематериальных активов в бухгалтерском учете и отчетности регулируется **Положением по бухгалтерскому учету нематериальных активов**, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 12.12.2001 г. № 118 (далее – Положение).

В соответствии с пунктом 2 указанного Положения нематериальные активы не признаются в бухгалтерском учете отечественных организаций при отсутствии документов, подтверждающих права правообладателя на эти активы. Таким образом, если организация не обладает *исключительными имущественными правами* на нематериальный актив, затраты на приобретение этого актива не капитализируются и относятся на расходы организации.

В соответствии с МСФО 38 «Нематериальные активы» критерий наличия исключительных имущественных прав не является определяющим при признании нематериального актива в отчетности организации. Организация может пользоваться нематериальным активом и признавать его в отчетности даже в ситуации, когда исключительные имущественные права на этот актив ей не принадлежат. Это, как правило, возникает в случаях, когда право пользования нематериальными активами *вытекает из договорных или иных юридических прав*.

Например, приобретение по лицензионному договору права на использование программного обеспечения (1С: Бухгалтерия, SAP, ORACLE и др.) **в соответствии с МСФО** в бухгалтерском учете и отчетности признается нематериальным активом. **Согласно отечественному законодательству** такие нематериальные активы учитываются в составе расходов организации, за исключением случаев, когда пользование этими активами осуществляется на основании договоров, предусматривающих уступку исключительных имущественных прав в порядке, определенном статьей 25 Закона Республики Беларусь от 16.05.1996 г. «Об авторском праве и смежных правах».

Отличительной особенностью отечественного законодательства является порядок признания нематериальных активов, созданных в результате научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. Обратимся к **Инструкции по бухгалтерскому учету**

результатов научно-технической деятельности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30.07.2006 г. № 75.

В соответствии с пунктом 18 этой Инструкции первоначальная стоимость имущественных прав на результаты НИД, признанных в установленном законодательством порядке нематериальными активами, определяется в сумме фактических затрат на их создание *за вычетом стоимости затрат на создание опытных образцов, пригодных для дальнейшего их использования*. При этом стоимость опытных образцов, созданных в процессе выполнения НИОКР, учитывается в составе основных средств, материалов или готовой продукции.

В соответствии с МСФО 38 полученные в результате научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ новые знания могут привести к созданию материального актива, например, опытного образца (прототипа) и т.п. В этом случае решающее значение при классификации актива в качестве материального или нематериального имеет его более значимый элемент. Как правило, новые знания, то есть нематериальный элемент этого актива, значительнее, чем его материальный элемент, поэтому опытные образцы (прототипы), созданные в процессе выполнения НИОКР, признаются в составе нематериальных активов.

В отечественном законодательстве отсутствуют порядок признания нематериальных активов, приобретенных в рамках сделки по объединению организаций, применяемый в МСФО. Так, например, в соответствии с МСФО в отдельных случаях договор аренды, проката или лизинга является нематериальным активом когда условия, обозначенные в этом договоре, классифицируются как более выгодные по сравнению с аналогичными, сложившимися на рынке в данный момент. Подобный нематериальный актив признается в бухгалтерском балансе организации только тогда, когда он был приобретен в рамках объединения организаций. В отечественном бухгалтерском учете порядок признания таких нематериальных активов не установлен.

*Александр ШАВЛЮК,
консультант отдела МСФО Главного управления
регулирующего бухгалтерского учета, отчетности
и аудита Минфина, кандидат экономических наук*



Каким образом денежные средства отражаются на депозитных счетах в финансовой отчетности по МСФО?

В СООТВЕТСТВИИ

с п. 6 МСБУ (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств» эти средства включают деньги в кассе и на

текущем счете компании. Следует отметить, что в некоторых профессиональных комментариях, например, аудиторской компании КПМГ определено, что к денежным средствам относятся денежные средства в кассе и на банковских депозитах до востребования. Таким образом, специалисты в области МСФО обращают внимание не на указание наименований счетов компании, а на экономическую сущность счета, в частности, на его абсолютную ликвидность (возможность снятия денежных средств с таких депозитных счетов в любой момент без штрафных санкций).

Пунктом 6 МСБУ 7 также предусмотрено понятие эквивалента денежных средств, который представляет собой *краткосрочные, высоколиквидные вложения, легко обратимые в заранее известную сумму денежных средств и подвергающиеся незначительному риску изменения их стоимости*. Согласно п. 7 МСБУ 7 эквиваленты денежных средств предназначены скорее для удовлетворения краткосрочных денежных обязательств, чем для инвестиций или других целей. Инвестиция, чтобы квалифицироваться в качестве эквивалента денежных средств, должна быть легко обратимой в определенную сумму денежных средств и подвергаться незначительному риску изменения стоимости. Таким образом, обычно инвестиция квалифицируется в качестве эквивалента денежных средств в том случае, когда она имеет короткий срок погашения, скажем, три месяца или меньше с даты приобретения. Депозиты, имеющие более длительный срок размещения по состоянию на дату размещения, не становятся эквивалентами денежных средств после того, как период времени, оставшийся до их возврата, уменьшится до трех месяцев.

Отражение в финансовой отчетности депозитов, срок размещения которых превышает три месяца, регулируется стандартами по учету финансовых инструментов: МСБУ (IAS 32), МСБУ (IAS 39), МСФО (IFRS 7). Теперь обратимся к п. 11 МСБУ (IAS) 32 «Финансовые инструменты – признание и оценка». В соответствии с ним, финансовый актив – это актив, являющийся: *денежными средствами; долевым инструментом другой организации; договорным правом (на получение денежных средств или иного финансового актива от другой организации; правом обменять финансовые активы или финансовые обязательства*

с другой организацией на потенциально выгодных для себя условиях); договором, расчет по которому должен или может

быть произведен собственными долевыми инструментами организации.

Денежные средства на депозитах полностью соответствуют данному определению, как договорное право на получение денежных средств от другой организации.

Пункт 45 МСБУ (IAS) 39 предусматривает следующую классификацию финансовых активов по категориям: финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток; инвестиции, удерживаемые до погашения; ссуды и дебиторская задолженность; финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи.

Организация может использовать другие термины применительно к указанным категориям при представлении информации в самой финансовой отчетности.

Депозиты по экономической сущности относятся к ссудам и дебиторской задолженности. Часто в финансовой отчетности по МСФО они выделяются отдельными статьями. В соответствии с п. 46 МСБУ 39 при последующем признании *ссуды и дебиторская задолженность должны оцениваться по амортизированной стоимости с применением метода эффективной ставки процента. Метод эффективной ставки процента представляет собой дисконтирование (т.е. нахождение приведенной стоимости) суммы денежных средств, которые будут получены организацией с депозитного счета в момент его закрытия.*

Однако следует отметить, что в практике применения МСФО дисконтирование депозитов сроком до одного года не производится, поскольку, считается, влияние дисконтирования на их стоимость незначительно.

Следует также учитывать и требование пункта 57 МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», который указывает, что актив в обязательном порядке должен классифицироваться как оборотный, когда он удовлетворяет любому из следующих критериев:

его предполагается реализовать или он предназначен для целей продажи или потребления при обычных условиях операционного цикла организации;

он предназначен главным образом для целей продажи;

его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев после отчетной даты;



либо он представляет собой денежные средства или эквивалент денежных средств, кроме случаев, когда его запрещено обменивать или использовать для погашения какого-либо обязательства в течение, по меньшей мере, двенадцати месяцев после отчетной даты.

Все прочие активы в обязательном порядке должны классифицироваться как долгосрочные.

Таким образом, депозиты сроком размещения свыше одного года являются внеоборотными активами и подлежат отражению в соот-

ветствующем разделе отчета о финансовом положении.

В итоге, депозиты в финансовой отчетности по МСФО отражаются следующим образом: депозиты до востребования – в составе денежных средств; депозиты сроком размещения до трех месяцев – в составе эквивалентов денежных средств; депозиты сроком размещения от трех до шести месяцев – в составе оборотных финансовых активов; депозиты, срок возврата которых составляет свыше одного года после отчетной даты – в составе внеоборотных финансовых активов.

РУКОВОДСТВУЕМ-СЯ требованиями Декрета Президента Республики Беларусь от 30.06.2000 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». В соответствии с этим документом переоценка дебиторской задолженности по расчетам с покупателями и заказчиками за товары, работы, услуги; с работниками организации по подотчетным суммам; по расчетам с другими дебиторами в иностранной валюте производится при изменении Национальным банком курсов иностранных валют на дату совершения операции, а также на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период.

МСФО (IAS) 21 «Влияние изменения валютных курсов» предусматривает деление балансовых статей на денежные (монетарные) и неденежные (немонетарные). Денежные статьи – это имеющиеся валюта, активы и обязательства к получению или выплате в фиксированных или определенных суммах. Главной характеристикой денежной статьи является право на получение (или обязательство по предоставлению) фиксированного или определенного количества единиц валюты. Контракт на получение (или предоставление) нефиксированной суммы активов, по условиям которого подлежащая получению (или предоставлению) справедливая стоимость равняется фиксированному или определенному количеству единиц валюты, представляет собой денежную статью. И, наоборот, основной отличительной чертой неденежной статьи является отсутствие права на получение (или обязательства по предоставлению) фиксированного или определенного количества единиц валюты. Примеры неденежных статей –



Приведите основные различия в отражении дебиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, в соответствии с требованиями белорусского законодательства и Международными стандартами финансовой отчетности?

предоплата за товары и услуги (например, арендная плата, выплаченная авансом); деловая репутация; нематериальные активы; запасы; основные средства.

Таким образом, часть дебиторской задолженности, такая как выданные авансы поставщикам и подрядчикам в иностранной валюте, также являются неденежными статьями, поскольку не подлежат оплате денежными средствами или их эквивалентами, а предполагают поставку сырья, внеоборотных активов либо услуг.

Согласно п. 23 МСБУ 21 на каждую отчетную дату:

денежные статьи в иностранной валюте подлежат пересчету с использованием конечного курса;

неденежные статьи в иностранной валюте, учтенные по первоначальной стоимости, подлежат пересчету по обменному курсу на дату осуществления операции;

неденежные статьи в иностранной валюте, оцененные по справедливой стоимости, подлежат пересчету по обменным курсам, действовавшим на дату определения справедливой стоимости.

Другими словами, неденежные статьи должны учитываться по курсу на дату их отражения в бухгалтерском учете.

Следовательно, выданные авансы в иностранной валюте должны отражаться по курсу валюты, действовавшему на момент их выдачи. Это означает, что в соответствии с МСФО такая дебиторская задолженность не должна переоцениваться в связи с изменением курсов иностранных валют и по ней не возникает курсовая разница.

*Дмитрий СЫЧ,
директор учебного центра КППМГ, DipIFR, CPA*