

дартов Международного комитета по стандартам оценки имущества (The International Assets Valuation Standards Committee) «Международные стандарты оценки МСО 1–4».

В мировой практике выделяется более 20 способов оценки интеллектуальной собственности: затратный (включающий метод восстановительной стоимости.), доходный, рыночный, приращенной стоимости, дисконтированных доходов и др.

В бухгалтерском учете наиболее часто используется затратный метод. Он представляет собой суммирование расходов на НИОКР. Однако при использовании данного метода дорогостоящий провал (отсутствие ожидаемого результата после проведения НИОКР) может быть оценен выше, чем положительный результат, полученный при небольших затратах.

Для анализа и контроля важна в первую очередь рыночная оценка инноваций, определяемая в моменты перехода прав собственности, а также особенности отражения таких сделок в учете и отчетности. В соответствии с рыночным методом оценки стоимость определяется путем сравнения недавних продаж аналогичных объектов с учетом ситуации, сложившейся после проведения соответствующих корректировок. При использовании данного метода активы и обязательства одного и того же инновационного проекта могут распределяться и учитываться по-разному в зависимости от организационно-правовой формы экономических отношений, что необходимо учитывать при сравнительной оценке результативности, особенно в отсутствие эффективного рынка капитала и при необходимости оперировать бухгалтерскими оценками стоимости [3].

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Дадина Л.Ф. Понятие и специфика инновационной деятельности предприятия// Вестник Академии управления «ТИСБИ» [Электрон. ресурс].— 2006.— № 4.— Режим доступа: <http://www.tisbi.ru/science/vestnik/2006/issue4/Econom6.html>.
2. Е.Жуковская, М. Кулик, Н. Толкачева. Финансовые инструменты и методы стимулирования инновационной активности/ Бухгалтерский учет и анализ.— 2006.— № 3.— С. 35–42.
3. Ендовицкий Д.А., Коменденко С.Н. Организация анализа и контроля инновационной деятельности хозяйствующего субъекта/ Под ред. Л.Т. Гиляровской.— М.: Финансы и статистика, 2004.— 272 с.
4. Инструкция по бухгалтерскому учету результатов научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ: утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30.06.2006г. № 75/ Главный бухгалтер.— 2006.— № 33.— С. 9.
5. Крылов Э.И., Журавкова И.В. Анализ эффективности инвестиционной и инновационной деятельности предприятия: Учеб. пособие.— М.: Финансы и статистика, 2001.— 384 с.
6. Об инновационной деятельности: Закон Украины, 4 июля 2002 года № 40-IV: с изменениями и дополнениями [Электрон. ресурс].— Режим доступа: <http://www.sta.gov.ua/rus/content.php3?news401>.
7. Об основах государственной научно-технической политики: Закон Республики Беларусь, 12 ноября 1997 г. № 83-3: В ред. Закона Респ. Беларусь от 20.07.2006 г./ Эталон-Беларусь [Электронный ресурс]/ Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.— Мн., 2006.
8. Олехнович Г.И. Интеллектуальная собственность и проблемы ее коммерциализации.— Мн.: Амалфея, 2005.— 128 с.
9. Трифилова А.А. Оценка эффективности инновационного развития предприятия.— М.: Финансы и статистика, 2005.— 304 с.
10. Фатхутдинов Р.А. Инновационный менеджмент.— М.: ЗАО «Бизнес-школа» Интел-Синтез», 2004.— 456 с.
11. Экономические основы инновационной деятельности/ [П. Г. Никитенко и др.]; под науч. ред. П.Г. Никитенко, С.Ф. Ушакова; НАН Беларуси, Ин-т экономики, Бел. ин-т правоведения.— Мн.: БИП-С, 2004.— 121с.: ил.
12. Экономический анализ: Учебник для вузов/ Под ред. Л.Т. Гиляровской.— 2-е изд., доп.— М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.— 615 с.

НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ ПРИ ОТРАЖЕНИИ КУРСОВЫХ РАЗНИЦ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ЭКСПОРТНО-ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Д.М. Иокша, БГЭУ

Внешнеторговая деятельность является одной из основных форм экономических связей Республики Беларусь с иностранными государствами. Несмотря на значительный опыт, накопленный за последние годы и нашедший отражение в экономической литературе, нерешенных вопросов у бухгалтеров и предпринимателей остается немало. Бухгалтерский учет внешнеторговой деятельности имеет свои специфические особенности, без знания которых невозможно получить достоверную информацию о предпринимательской деятельности субъектов хозяйствования. Поэтому в данной статье нами поставлена цель изучить одну из наиболее важных, на

наш взгляд, особенностей внешнеэкономической деятельности, заключающиеся в порядке пересчета иностранной валюты в рубли, а именно, когда, по какому курсу производить пересчет, на какую дату, с какой периодичностью, какими нормативными актами, международными документами руководствоваться при отражении возникающих при этом курсовых разниц.

В связи с тем, что бухгалтерский учет ведется в едином денежном измерителе — национальной валюте страны, возникает необходимость в пересчете конкретных сумм иностранной валюты в белорусские рубли при отражении в учете операций в иностранной валюте. Этим и объясняются особенности бухгалтерского учета валютных операций. Эти особенности требуют особых норм и правил бухгалтерского учета. Поэтому общего нормативного регулирования бухгалтерского учета для таких операций недостаточно, требуется дополнительная регламентация с учетом их специфики. Основными нормативными документами, регламентирующими особенности учета операций в иностранной валюте, является Положение по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте [6], а также Декретом Президента Республики Беларусь «О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении Национальным Банком курсов иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц» [3].

Курсовой разницей считается разница между оценкой в денежной единице Республики Беларусь соответствующих имущества или обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, исчисленной по официальному курсу НБ РБ на дату расчета или дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, и оценкой в денежной единице Республики Беларусь этих имуществ и обязательств, исчисленной по официальному курсу НБ РБ на дату принятия к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или дату составления бухгалтерской отчетности за предыдущий отчетный период [2].

Первоначально для отражения результатов валютных операций в бухгалтерском учете рассчитывается их стоимостная оценка в рублевом выражении в следующем порядке:

1) по факту совершения операции в иностранной валюте, а именно признания ее результатов в учете, определяется установленный НБ РБ курс иностранной валюты по отношению к рублю на дату пересчета;

2) произведение величины актива или обязательства, выраженного в иностранной валюте, на ее курс формирует стоимость в рублевом эквиваленте;

3) записи в размере сформированной рублевой стоимости разносятся по счетам бухгалтерского учета.

Изучив классификацию, представленную в МСФО, согласно которой активы и обязательства делятся на денежные и неденежные. Поэтому нами для целей переоценки, счета на которых находят отражение имущества и обязательства, выраженные в иностранной валюте, также предложено подразделить на две статьи (группы): денежные и неденежные.

1. Денежные статьи. Они объединяют денежные средства в кассе, на банковских счетах, в расчетах; обязательства и ценные бумаги, срок обращения которых определен рамками отчетного года.

Записи в регистрах бухгалтерского учета по счетам учета денежных средств в иностранной валюте, требования и обязательства, которые будут получены или погашены путем выплаты фиксированной суммы иностранной валюты, производятся одновременно в рублях и в валюте расчетов и платежей.

Валютная стоимость денежных статей подлежит пересчету в рубли, начиная с даты их признания в учете и до момента завершения расчетов или выбытия валютных ценностей.

В периодах между указанными моментами переоценка денежных статей производится ежемесячно путем доведения стоимости имущества в виде валютных ценностей, а также выраженных в иностранной валюте средств в расчетах и обязательств до величины, соответствующей рублевому эквиваленту, исчисленному по курсу на отчетную дату. Дата проведения расчетов или выбытия имущества в виде валютных ценностей является окончательной для определения рублевого выражения стоимостной оценки денежных статей по курсу на эту дату. Результатом сравнения полученной при пересчете рублевой величины являются курсовые разницы, которые в каждом отчетном периоде признаются в сумме, равной изменению рублевого эквивалента. Возникающие при переоценке курсовые разницы относятся:

- по дебиторской задолженности по вкладам в уставный фонд организации — на увеличение или уменьшение резервного фонда;

- по резервам, создаваемым в иностранной валюте в соответствии с законодательством, и средствам целевого финансирования, полученным в иностранной валюте, — на увеличение или уменьшение этих резервов и средств целевого финансирования;

- во всех остальных случаях — на расходы и доходы будущих периодов.

Указанный выше порядок применяется в отношении денежных статей, стоимостная оценка которых признается на дату совершения операций на счетах, перечисленных в таблице 1.

**Характеристика денежных статей по дате совершения операций,
выраженных в иностранной валюте**

Счет, используемый для отражения в учете результата операции	Операция в иностранной валюте	Дата совершения операции в иностранной валюте
Счет 50 «Касса», субсчет «Денежные средства в иностранной валюте»	Кассовые операции с иностранной валютой	Дата поступления денежных знаков в кассу организации или выдачи денежных знаков из кассы организации
Счет 52 «Валютные счета»	Банковские операции по валютным счетам	Дата зачисления денежных средств на валютный счет или их списания с валютного счета организации в кредитной организации
Счет 55 «Специальные счета в банках»	Движение денежных и платежных документов, выраженных в иностранной валюте	Дата зачисления иностранной валюты на аккредитивы, чековые книжки, иные платежные документы (кроме векселей) или списания их по мере использования
Счет 57 «Переводы в пути»	Движение денежных валютных средств	Дата внесения денежных сумм в кассу кредитной организации или их зачисления по назначению на счет
Счет 58, субсчет «Краткосрочные финансовые вложения в долговые ценные бумаги»	Инвестиции в ценные бумаги, номинированные в иностранной валюте	Дата перехода права на объект финансовых вложений или их передачи в момент выбытия ценных бумаг
Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Расчеты по импортным поставкам в иностранной валюте	Возникновение обязательства перед поставщиками при осуществлении импортной поставки и переходе права собственности на объект и погашение задолженности в результате исполнения обязательства перед поставщиком
Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	Расчеты по экспортной реализации в иностранной валюте	Возникновение требования к покупателю при переходе права собственности на объект экспортной реализации и прекращения встречного обязательства при получении валютной выручки
Счет 60, 62 Авансы, выданные или полученные в иностранной валюте	Расчеты по предоплате по валютным операциям	Зачисление на счет иностранной валюты в виде предварительной оплаты и зачет суммы аванса в счет произведенных операций
Счет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»	Расчеты по таможенным расходам, по услугам банков, с комитентами и другими дебиторами и кредиторами в иностранной валюте	Дата начисления задолженности по потребленным услугам и погашение задолженности при перечислении валютных средств
Счет 58, субсчет «Предоставленные кредиты и займы в иностранной валюте», счета 66, 67 «Расчеты по полученным кредитам и займам в иностранной валюте», 73 «Расчеты с персоналом по предоставленным займам»	Заемные средства, полученные или предоставленные в иностранной валюте	Дата фактической передачи валютных ценностей при предоставлении кредита, займа, включая размещение заемных обязательств, или дата исполнения договора займа или кредита по погашению долга
Счет 71, субсчет «Расчеты с подотчетными лицами в иностранной валюте»	Расчеты в иностранной валюте по командировочным расходам при выезде за рубеж	Дата выдачи сумм в иностранной валюте работникам организации под отчет и погашение задолженности на дату утверждения авансового отчета по суммам, выданным на расходы
Счет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный фонд»	Расчеты с учредителями по валютным вкладам в уставный фонд или с участниками по валютным вкладам по договорам простого товарищества	Дата образования задолженности или внесения валютных средств по вкладам в уставный фонд
Счет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по выплате доходов»	Расчеты по доходам от участия в организации с иностранным капиталом	Образование задолженности по выплате дивидендов на момент решения о начислении дивидендов и погашение задолженности при выплате дивидендов
86 «Целевое финансирование»	Валютные средства из бюджета или иностранных источников в рамках помощи РБ в соответствии с заключенными соглашениями (договорами)	Дата получения валютных средств в рамках программы целевого финансирования и дата списания средств по мере их использования

Источник: собственная разработка на основе изучения и обобщения нормативно-правовых и литературных источников

2. Неденежные статьи. Переоценка величины данных статей, образовавшихся по результатам валютных операций, перечисленных в таблице 2, производится один раз по курсу на дату совершения операции и учитывается в бухгалтерских регистрах только в рублевом эквиваленте в размере первоначальной стоимости. Принадлежность к неденежным статьям определяется результатом операции, для учета которого используются следующие счета и даты признания в учете, представлены в таблице 2.

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.

Таблица 2

**Характеристика неденежных статей по дате совершения операций,
выраженных в иностранной валюте**

Счет, используемый для отражения в учете	Результат операции в иностранной валюте	Дата совершения операции в иностранной валюте
Счет 90 «Реализация»	Доходы организации в иностранной валюте	Дата признания доходов организации в иностранной валюте
Счет 20 «Основное производство», счет 44 «Расходы на продажу»	Расходы организации в иностранной валюте	Дата признания расходов организации в иностранной валюте
Счет 20 «Основное производство»	Импорт услуги	Дата фактического потребления услуги
Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», счет 07 «Оборудование к установке»	Импорт основных средств, оборудования к установке, нематериальных активов по валютным контрактам	Дата перехода права собственности к импортеру на приобретенное имущество или имущественные права
Счет 10 «Материалы», счет 15 «Заготовление и приобретение материалов», счет 41 «Товары»	Импорт материально- производственных запасов	Дата перехода права собственности к импортеру на импортированные товары
Счет 58 «Финансовые вложения», субсчет «Долгосрочные финансовые вложения в долговые ценные бумаги»,	Долгосрочные финансовые вложения, выраженные в иностранной валюте	Дата принятия к учету
Счет 80 «Уставный фонд»	Формирование уставного фонда организации при внесении вкладов валютными ценностями	Дата приобретения статуса юридического лица или образования простого товарищества
Счет 84 «Нераспределенная прибыль», дивиденды, начисленные по результатам деятельности в виде распределяемых доходов учредителям в иностранной валюте	Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности	Дата начисления доходов от участия в организации

Источник: собственная разработка на основе изучения и обобщения нормативно-правовых и литературных источников

Датой совершения операции в иностранной валюте признается день возникновения у организации права, обусловленного требованиями законодательства Республики Беларусь или договором, принимающим к бухгалтерскому учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции.

Таким образом, курсовая разница признается в результате изменения официального курса иностранной валюты к рублю, используемого в расчетах:

- на отчетную дату текущего периода по отношению к дате совершения валютной операции;
- на дату исполнения обязательств по оплате в отчетном периоде и предыдущую отчетную дату;
- на предыдущую отчетную дату и отчетную дату текущего периода, когда операции в иностранной валюте не совершались в данном периоде;
- на дату возникновения обязательств в бухгалтерском учете и дату исполнения обязательств по их оплате и, если их признание и проведение расчетов по таким обязательствам производится в одном отчетном периоде.

Положение по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте [6] во многом соответствует МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» [5]. Однако необходимо отметить, что существуют определенные различия. Любая операция в иностранной валюте при ее отражении в финансовой отчетности организации должна быть пересчитана в национальную валюту. В соответствии с действующим законодательством для пересчета операций в иностранной валюте в рубли к сумме операций применяется установленный на дату совершения операции курс НБ РБ. Однако требованиями МСФО 21 не уточняется, по какому именно курсу должна быть отражена данная операция в финансовой отчетности организации. Стандарт устанавливает, что операции, осуществленные в иностранной валюте, желательнее фиксировать по курсу на момент проведения операций. Это в принципе не противоречит Положению по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте [6]. Однако следует отметить, что стандартом допускается использование среднего курса за определенный период, с условием, колебания курса за период были незначительны. С целью переоценки статей финансовых отчетов переоценке подвергаются денежные статьи. Неденежные статьи должны отражаться по справедливой стоимости (fair value) в иностранной валюте, приведенной по курсу на дату определения этой стоимости. МСФО 21 устанавливает, что курсовая разница, возникающая при пересчете стоимости денежных статей компании на отчетную дату должна признаваться в качестве дохода или расхода компании в период возникновения. Это означает, что в случае, когда расчет по обязательствам производится в один из периодов, следующих за периодом совершения операции, на каждую отчетную дату вплоть до периода расчета необходимо отражать курсовую разницу по неполаченным обязательствам.

МСФО 21 устанавливает второй допустимый способ учета курсовых разниц, которые появляются вследствие серьезного снижения стоимости валюты, которое влияет на сумму обязательств, возникших в результате недав-

него приобретения активов за иностранную валюту. Такая курсовая разница должна включаться в балансовую стоимость актива при соблюдении определенных условий.

В заключение следует отметить, что необходимо разделять такие понятия, как курсовая и суммовая разница. В отличие от курсовых, суммовые разницы возникают в результате осуществления ими расчетов в рублях в соответствии с заключенными договорами в сумме соответствующей валюты, определенными по официальному курсу НБ РБ, или условных единицах и дата расчета по сделке не совпадает с датой принятия этой сделки к бухгалтерскому учету.

Из проведенного сравнительного анализа МСФО 21 и Положения по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, установлено, что есть между ними определенные сходства и различия, оказывающие непосредственное влияние на отражение в учете курсовых разниц. Кроме этого обстоятельство не соответствия нормам, признанным на международном уровне, затрагивает предоставление качественной информации для внешних пользователей, для устранения данного недостатка необходимо законодательным органам позволить белорусским организациям включать в стоимость соответствующего актива убытки от изменения курса рубля по отношению к иностранной валюте.

На наш взгляд, в условиях быстро меняющихся потребностей практики наблюдается некоторое отставание сложившейся системы учета, и назрела необходимость эффективного совершенствования этой системы, особенно в части учета экспортно-импортных операций.

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Астахов В.П. Бухгалтерский учет и валютный контроль во внешнеэкономической деятельности.— М.: ПРИОР, 2000.— 336 с.
2. Варжанов Г.Н. Об отражении курсовых и суммовых разниц при осуществлении экспортно-импортных операций// Планово-экономический отдел.— 2006.— № 11.— С. 31–34.
3. Декрет Президента Республики Беларусь от 30 июня 200 года № 15 «О порядке переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении Национальным Банком курсов иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц».
4. Инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 года № 89.
5. Международные стандарты финансовой отчетности 2004: издание на русском языке.— М.: Аскери-Асса, 2004.
6. Положение по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, утвержденное постановлением Министерства финансов РБ от 17 июля 2000 г. № 78.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ ПО ОСНОВНЫМ СРЕДСТВАМ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

А.И. Горбачева, доцент БНТУ

ВВЕДЕНИЕ.

Приоритетным направлением совершенствования бухгалтерского учета и финансовой отчетности в целях выполнения Государственной программы перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь [1], является ориентация и трансформирование учетной системы на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Для реализации данной программы необходим научно обоснованный анализ структуры и направленности разработки новых нормативных документов, в сторону сближения с международными стандартами, в которых накоплен многолетний опыт работы в условиях жесткой конкуренции [2]. Требуется структурирование и совершенствование методологического обеспечения финансистов, бухгалтеров и студентов экономических и бухгалтерских специальностей с учетом МСФО.

В последнее время реализуются мероприятия по активному внедрению МСФО, большинство нормативных актов по бухгалтерской отчетности предприятий учитывают основные положения международных стандартов. Особенно это заметно в банковском секторе экономики. В Республике Беларусь действуют 16 Национальных стандартов финансовой отчетности из 18-ти запланированных для внедрения в белорусскую банковскую систему в рамках перехода страны на МСФО. Для остальных предприятий вопросы по международным стандартам, в основном, еще только поставлены.

Отечественный, регулируемый государством, бухгалтерский учет построен на упорядоченном и систематизированном отражении фактов хозяйственной жизни предприятия. Разработана и законодательно регламентирована отчетность в виде баланса и обязательных форм к нему. Экономическая деятельность отражается по факти-