



иностранной валюте или в условных денежных единицах (ЭКЮ, “специальных правах заимствования” и др.). В этом случае подлежащая оплате в рублях сумма определяется по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены законодательством или соглашением сторон.

Следовательно, необходимость пересмотра стоимости реализуемого имущества отпадает при наличии в договоре валютной оговорки.

Исходя из ст. 298 ГК РБ, сторонами договора могут определяться три положения, влияющие на величину обязательств. Во-первых, вид валюты или условной денежной единицы; во-вторых, курс валюты или условной денежной единицы; в-третьих, дата, на которую определяется стоимость имущества.

При наличии в договоре валютной оговорки, ценой приобретения имущества является фактически уплаченная покупателем сумма в белорусских рублях. Данное положение вытекает из ч. 2 ст. 11 Закона “О бухгалтерском учете и отчетности”, поскольку *оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку.*

При этом необходимо отметить, что в данном случае не применяется положение ч. 7 ст. 11 Закона, согласно которому оценка имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, производится в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу, устанавливаемому Национальным банком Республики Беларусь, на дату совершения хозяйственной операции.

В нашем случае обязательства выражены в белорусских рублях, т.к. валюта в договоре (с валютной оговоркой) применяется только в качестве одного из оснований (базы) для определения суммы белорусских рублей, подлежащих к уплате покупателем.

Согласно ст. 8 Закона, хозяйственные операции фиксируются в бухгалтерском учете на дату их совершения и отражаются в бухгалтерской отчетности в тех периодах, к которым они относятся, независимо от времени проведения денежных или неденежных расчетов, связанных с этими операциями.

Следовательно, приобретенное имущество, в том числе по договору с условием о валютной оговорке, должно быть отражено в бухгалтерском учете на дату оприходования.

В том случае, если дата оприходования имущества покупателем предшествует дате, принятой в договоре для определения суммы обязательств, возникает необходимость корректировки стоимости товара, так как оценка товара, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку. В Российской Федерации указанная разница получила название суммовой разницы.

Если же дата оприходования товара и дата, принятая в договоре для определения суммы обязательств, приходится на разные месяцы, то возникает вопрос о необходимости корректировки стоимости товара, а при наличии, и задолженности за товар на начало каждого месяца. Это связано с тем, что при возникновении курсовых разниц производится переоценка задолженности.

От решения данного вопроса зависит финансовый результат деятельности организации. Поскольку имеет большое значение отразить суммовую разницу либо один раз при наступлении даты, принятой в договоре для определения суммы обязательств, либо корректировать стоимость товара ежемесячно пока эта дата не наступит.

Например, если суммовая разница возникает у предприятия розничной торговли, то от решения данного вопроса зависит сумма реализованного торгового наложения, рассчитываемого исходя из стоимости реализованных и нереализованных товаров. Такая же ситуация возникает у производственного предприятия, осуществляющего учет приобретения материалов с применением счетов 15 “Заготовление и приобретение материалов” и 16 “Отклонение в стоимости материалов”.

Необходимость изменения стоимости товара на начало каждого отчетного налогового периода встает наиболее остро в том случае, когда дата оприходования и дата оплаты товара приходятся на разные года. Так как суммовая разница, например, по реализованному покупателем в следующем году имуществу, будет отражена по дебету счета 80 “Прибыли и убытки”, то имеет значение будет ли эта суммовая разница

рассчитана исходя из курса на дату оприходования товара или на 1 января.

Однако самые большие проблемы возникают с объектами основных средств и нематериальных активов. Во-первых, это амортизируемые объекты, поэтому в случае ввода в эксплуатацию неоплаченных объектов будет необходимо до полной оплаты пересчитывать не только их стоимость, но и сумму амортизации. Во-вторых, для отнесения имущества к объектам основных средств установлен стоимостной критерий в размере 30 минимальных заработных плат. Может возникнуть ситуация, когда на дату оприходования товар должен быть учтен в составе малоценных и быстроизнашивающихся предметов, а с учетом суммовой разницы — в составе основных средств.

В связи с возможными проблемами, связанными с отражением в бухгалтерском учете суммовых разниц, необходимо рассмотреть способы их избежания. К таким способам можно отнести: стопроцентную предоплату, в том числе путем прекращения обязательств неденежной формой; установление в договоре обязательства возместить штраф, пению или неустойку; определение договором момента перехода права собственности на товар на дату оплаты.

В заключение можно сказать, что вопросы отражения в бухгалтерском учете суммовых разниц должны быть определены законодательно. Если в отношении приобретаемого имущества определенные выводы можно сделать на основании ст. 11 Закона “О бухгалтерском учете и отчетности”, то в отношении работ и услуг вопрос неоднозначен. В Российской Федерации вопрос отражения в бухгалтерском учете суммовых разниц покупателем определен Положениями по бухгалтерскому учету “Доходы организации” ПБУ 9/99 и “Расходы организации” ПБУ 10/99, утвержденные приказами Министерства финансов Российской Федерации от 06.05.1999 г. № 32 н и № 33 н.