

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 2000 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-

ческим, документально подтвержденным суммам прихода и расхода активов и обязательств. Изменение ситуации на рынке, прогнозирование будущих цен и продаж, коэффициенты инфляции и обесценения, пени и санкции по дебиторским и кредиторским задолженностям учитываются в отчетности только при принятии соответствующих законодательных актов, зачастую – по прошествии времени.

В настоящее время при рассмотрении кредитной заявки банк привлекает для оценки активов предприятия профессиональных оценщиков, не доверяя данным баланса. Однако на данный момент нет необходимости подстраивать бухгалтерский учет под требования инвесторов. Необходимо лишь четко оговорить критерии составления отчетности, законодательно обосновать возможность представления как налоговой (документально подтвержденной), так и финансовой (рыночной) отчетности.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) были введены независимыми от государства аудиторами и бухгалтерами и развиваются сейчас для полной и адекватной оценки финансового состояния предприятий различных стран, применяющих различные бухгалтерские стандарты и системы. Поэтому отчетность по МСФО достаточно унифицирована, и, в большинстве своем не требует изменения форм бухгалтерского учета, необходимо лишь изменить отношение к оценке объектов.

Составление отчетности как отечественной, так и международной начинается с оценки активов. Проанализируем подходы к оценке основных средств (в дальнейшем ОС) по МСФО, подробнее останавливаясь на различиях с белорусскими требованиями к отчетности.

Критерий признания по МСФО. ОС — это активы, имеющие материально-вещественную форму и длительный характер использования. Не требуется обязательное наличие права собственности на данный актив. В составе ОС учитываются как собственные, так и взятые в финансовую аренду средства компании. Объекты недвижимости могут относиться к объектам ОС или представлять инвестиционную собственность, которая учитывается в соответствии с МСФО 40 «Инвестиционная собственность».

Оценка основных средств по МСФО. Согласно МСФО 16 «Основные средства» ОС должны оцениваться либо исходя из исторической стоимости, либо по переоцененной стоимости. Историческая стоимость — это первоначальная стоимость за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. При отсрочке платежа первоначальная стоимость ОС формируется с дисконтом. Дисконтирование проводят по рыночной процентной ставке (для кредитов, которые аналогичны отсроченному платежу за ОС).

Когда срок эксплуатации ОС подходит к концу, предприятие может понести затраты на его демонтаж или восстановление участка, на котором находились ОС. Если расходы на демонтаж существенны, то их нужно включить в первоначальную стоимость актива. Суммы, которые предприятие тратит на ОС после принятия их к учету, по нормативным документам РБ и МСФО классифицируют одинаково. Капитализации подлежат только затраты, которые могут дать дополнительный экономический эффект. А вот учитывают дополнительные расходы по-разному. По МСФО такие затраты формируют балансовую стоимость актива. Последняя равна первоначальной стоимости за вычетом амортизации. Поэтому в МСФО существует, как возможность увеличить первоначальную стоимость, так и возможность списать часть накопленного износа. Первый способ применяют, если из-за улучшений производительность ОС должна возрасти, может повыситься качество выпускаемой продукции, снизятся издержки и т. п. Ко второму варианту обычно прибегают, когда расходы должны продлить срок службы ОС, но его характеристики в итоге не улучшатся.

Переоценка ОС должна происходить по справедливой стоимости, т. е. по рыночной стоимости, определяемой путем оценки. Положительную переоценку показывают как увеличение собственного капитала, отрицательную — как расход в отчете о прибылях и убытках.

Амортизация в МСФО. Существует понятие амортизируемой суммы (стоимости). Ее определяют как разность между первоначальной ценой актива и его ликвидационной стоимостью. Последняя представляет собой остаточную цену актива в конце срока полезного использования. При временном не использовании актива необходимо начислять по нему амортизацию. Однако можно пересмотреть срок полезного использования ОС или метод начисления износа.

Продажа основных средств. Стоимость ОС может возмещаться при продаже, а не в ходе использования. Выбывающие объекты относят к внеоборотным активам, предназначенным для продажи. Есть специальный стандарт — МСФО 5 «Долгосрочные активы, удерживаемые для продажи, и представление информации по прекращаемой деятельности».

Отечественные требования к учету основных средств подробно изложены в Положении по бухгалтерскому учету основных средств и нематериальных активов [3], а также в Инструкции [4]. При сравнении отечественных требований к отчетности и МСФО особое внимание следует уделить терминам — «Справедливая стоимость» и «Обесценение».

Справедливой стоимостью не может являться расчетная цена, завышенная или заниженная в результате особых условий или обстоятельств, таких, как нетипичные схемы финансирования, операции продажи с воз-

вратной арендой, льготные условия возмещения или скидки, предоставляемые любой стороной, связанной со сделкой купли-продажи. Справедливая стоимость должна отражать конъюнктуру рынка и фактические условия, действующие по состоянию на отчетную дату, а не по состоянию на какую-либо дату в прошлом или будущем.

Обесценение актива — это снижение его способности к генерации экономических выгод в будущем. Таким образом, объективная оценка актива должна соответствовать его возмещаемой стоимости, то есть той сумме денег, которую можно получить либо от продажи актива, либо от его дальнейшей эксплуатации. Обесценение актива признается только в том случае, если его балансовая стоимость превышает возмещаемую. В свою очередь, возмещаемая стоимость — это большая из двух величин: чистая цена продажи и ценность использования актива.

В МСФО 36 заложен принцип своевременного списания понесенных убытков. Считается, что если предприятие покупает внеоборотный актив, оно уже запланировало, каким образом возместит вложенные средства, и оценило вероятность этого возмещения. Поскольку возмещение стоимости ожидается в течение длительного периода, приходится принимать инвестиционные решения, полагаясь на прогнозную информацию, и в дальнейшем могут проявиться негативные отклонения от первоначальных прогнозов. Либо руководство предприятия может изменить выбранный курс действий. Иными словами, в процессе эксплуатации ОС могут появиться внутренние или внешние индикаторы потенциального убытка, связанного с невозможностью возместить балансовую стоимость актива целиком, и тогда потенциал возмещения стоимости должен быть оценен заново. Если будет выявлено, что балансовая стоимость превышает полученную оценку, разница должна быть списана на убытки незамедлительно. Если индикаторы обесценения не наблюдаются, рассчитывать возмещаемую стоимость не требуется.

Также следует отметить, что помимо общих принципов учета и оценки ОС (определение стоимости приобретения, начисления амортизации и проверки на обесценение) существуют также несколько учетных альтернатив, способных существенно повлиять на их остаточную стоимость и, следовательно, на финансовые результаты. Например, многие объекты ОС требуют продолжительного периода капиталовложений до момента их готовности к эксплуатации. Тогда применяются критерии актива, удовлетворяющего положениям МСФО 23 «Затраты по займам», то есть затраты на финансирование капитализируются.

При составлении отчетности МСФО очень многое зависит от профессионализма бухгалтера. Он должен уметь отстаивать свое мнение. Это одно из самых тяжелых препятствий на пути перехода к МСФО. Ведь в современных условиях бухгалтер, делая проводку, вынужден думать очень о многом: о налоговых последствиях, экономических нормативах, огромном количестве инструкций. А учет по МСФО требует думать только о правильной оценке финансового состояния предприятия.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О Государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь: Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 04.05.1998 № 694/ Собрание декретов, указов Президента и постановлений Правительства Республики Беларусь 1998. — № 13. — С. 341.
2. О создании Межведомственного Совета по координации перехода на международные стандарты финансовой отчетности: Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 22.12.2003 № 1674/ Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. — 2003. — № 1.
3. Об утверждении Положений по бухгалтерскому учету основных средств и нематериальных активов: Постановление Совета Министров Республики Беларусь № 118 от 12.01.2001/ Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. — 2002. — № 10.
4. О утверждении Инструкции о порядке бухгалтерского учета основных средств: Постановление Совета Министров Республики Беларусь № 125 от 20.12.2001/ Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. — 2002. — № 14.
5. Бровкина Н.А. Сходства и различия в учете запасов по МСФО и РСБУ/ МСФО: практика применения. — 2006. — № 2. — С. 7–11.
6. Вахрушина М.А. и др. Международные стандарты финансовой отчетности. Методики трансформирования российской отчетности: Учебное пособие для вузов. — М.: Омега-Л, 2006. — 568 с.
7. Дэвид Александер, Энн Бриттон, Аин Йориссен. Международные стандарты финансовой отчетности и анализа. — М.: Вершина, 2005. — 888 с.
8. Международные стандарты финансовой отчетности 2006 г.: Справочное руководство/ Под ред. Горбатовой Л.В. — М.: Волтерс Клувер. — 556 с.
9. Международные стандарты финансовой отчетности. — М.: Аскери, 2006. — 1060 с.
10. Новикова М.А. Учет основных средств по МСФО/ МСФО: практика применения. — 2006. — № 1. — С. 9–11.
11. Практический курс по Международным стандартам финансовой отчетности. — М.: НАУФОР, 2005. — 340 с.