

ПРАВИЛЬНО ОТРАЖАЕМ КУРСОВЫЕ РАЗНИЦЫ

в учете и отчетности



Т.Н. РЫБАК,

начальник
Главного управления
регулирования
бухгалтерского учета,
отчетности и аудита
Министерства финансов
Республики Беларусь,
доцент, аудитор, DiplFR,
кандидат
экономических наук

В 2022 г. ряд коммерческих организаций (за исключением банков, ОАО «Банк развития Республики Беларусь», небанковских кредитно-финансовых организаций) (далее — коммерческие организации) применяют Указ Президента Республики Беларусь от 12 мая 2020 г. № 159 «О пересчете стоимости активов и обязательств» (далее — Указ № 159), которым установлен порядок отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц, отличный от предусмотренного пунктом 7 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменений курсов иностранных валют», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 октября 2014 г. № 69 (далее — НСБУ № 69). Рассмотрим отдельные вопросы отражения в бухгалтерском учете и отчетности курсовых разниц и образующихся в связи с ними отложенных налоговых активов (далее — ОНА) и отложенных налоговых обязательств (далее — ОНО).

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Указом № 159 коммерческим организациям предоставлено право суммы разниц, образующиеся с 1 января 2020 г. по 31 декабря 2022 г. при пересчете выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств в белорусские рубли по официальному курсу белорусского рубля по отношению к соответствующей иностранной валюте, устанавливаемому Национальным банком Республики Беларусь (далее — официальный курс), относить на доходы (расходы) будущих периодов и списывать на доходы (расходы) по финансовой де-

тельности в порядке и сроки, установленные руководителем коммерческой организации, но не позднее 31 декабря 2022 г.

Организации, применяющие Указ № 159, должны отражать в бухгалтерском учете все образующиеся курсовые разницы в порядке, установленном Указом № 159.

При применении Указа № 159 пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств в белорусские рубли по официальному курсу производится в соответствии с нормами пункта 3 статьи 12 Закона Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» с учетом положений подпункта 1.3 пункта 1 Указа Президента Республики Беларусь от 19 декабря 2014 г. № 599 «О списании курсовых разниц».

СПРАВОЧНО

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 дату (подп. 1.3 п. 1 Указа Президента Республики Беларусь от 19 декабря 2014 г. № 599).

ЗАКРЕПЛЕНИЕ ПОРЯДКА ОТРАЖЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ КУРСОВЫХ РАЗНИЦ В ПОЛОЖЕНИИ ОБ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ

Применение норм Указа № 159 организации необходимо закрепить в положении об учетной политике.

В 2022 г. коммерческие организации:

- не применявшие в 2021 г. установленный Указом № 159 порядок, могут его применить с 1 января 2022 г.;
- применявшие в 2021 г. установленный Указом № 159 порядок, могут перейти с 1 января 2022 г. на применение порядка отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц, установленного пунктом 7 НСБУ № 69.

ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ РАЗНИЦ, ОБРАЗУЮЩИХСЯ ПРИ ПЕРЕСЧЕТЕ ВЫРАЖЕННОЙ В БЕЛОРУССКИХ РУБЛЯХ В СУММЕ, ЭКВИВАЛЕНТНОЙ ОПРЕДЕЛЕННОЙ СУММЕ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ, СТОИМОСТИ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И ПРИ ИСПОЛНЕНИИ БИВАЛЮТНЫХ ДОГОВОРОВ

Указ № 159 не определяет порядок отражения в бухгалтерском учете разниц, обра-

зующихся при пересчете выраженной в белорусских рублях в сумме, эквивалентной

определенной сумме в иностранной валюте, стоимости активов и обязательств в белорусские рубли по официальному курсу. Эти разницы отражаются в бухгалтерском учете коммерческих организаций в порядке, установленном пунктом 7 НСБУ № 69: по дебету (кредиту) счетов учета денежных средств, расчетов и других счетов и кредиту (дебету) счета **91** «Прочие доходы и расходы».

В отношении курсовых разниц, возникающих в ситуации, когда согласно договору стоимость полученных от поставщика активов выражена в иностранной валюте, например в долларах США, и оплата поставщику за них производится в иностранной валюте, например в евро (бивалютный договор), коммерческой организацией может быть применен Указ № 159.

ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ОНА И ОНО

Порядок отражения в бухгалтерском учете ОНА и ОНО определен Инструкцией по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г.

№ 113 (далее — Инструкция № 113). Отдельные вопросы определения и бухгалтерского учета ОНА и ОНО, возникающих в связи с различными периодами признания курсовых разниц в бухгалтерском и налоговом учете, рассмотрим на условных примерах.

Пример 1

В 2021 г. согласно положению об учетной политике организации суммы курсовых разниц отражаются в бухгалтерском учете в соответствии с пунктом 7 НСБУ № 69, а при определении налоговой базы налога на прибыль — включаются в состав вне-реализационных доходов и (или) расходов в последнем отчетном периоде 2021 г. на основании пункта 14 статьи 167 Налогового кодекса Республики Беларусь.

10 мая 2021 г. организацией отгружен товар покупателю в сумме 10 000 долл. США с последующей его оплатой 20 июля 2021 г.

Условные официальные курсы:

- 10 мая 2021 г. — 2,7 бел. руб. за 1 долл. США;
- 31 мая 2021 г. — 2,8 бел. руб. за 1 долл. США;
- 30 июня 2021 г. — 2,6 бел. руб. за 1 долл. США;
- 20 июля 2021 г. — 2,8 бел. руб. за 1 долл. США.

В декабре 2021 г. вся сумма курсовых разниц за 2021 г. включена в налоговую базу налога на прибыль. Ставка налога на прибыль — 18 %.

В рассматриваемой ситуации курсовые разницы формируют учетную прибыль (убыток) в каждом отчетном периоде (месяце), а налоговую базу по налогу на прибыль — в последнем отчетном периоде (квартале) 2021 г. Следовательно, в соответствии с пунктами 6–8 Инструкции № 113 в каждом отчетном периоде (месяце) возникают:

- по курсовым разницам, отражаемым в бухгалтерском учете в составе расходов по финансовой деятельности, — вычитаемые временные разницы, которые приводят к образованию ОНА;
- по курсовым разницам, отражаемым в бухгалтерском учете в составе доходов по финансовой деятельности, — налогооблагаемые временные разницы, которые приводят к образованию ОНО.

ОНА и ОНО отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором возникли временные разницы, на основании которых они начислены (п. 11 Инструкции № 113). Сумма ОНА (ОНО) определяется путем умножения вычитаемой (налогооблагаемой) временной разницы, возникшей в текущем отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную налоговым законодательством, действующую на отчетную дату (пп. 9, 10 Инструкции № 113).

В декабре 2021 г. в бухгалтерском учете отражается погашение ОНА и ОНО по возникшим в 2021 г. курсовым разницам в соответствии с пунктами 16–19 Инструкции № 113.

Порядок отражения в бухгалтерском учете ОНО и ОНА в рассматриваемой ситуации представим в таблице.

Таблица

Дата	Содержание хозяйственной операции	Дебет счета	Кредит счета	Сумма (расчет), бел. руб.
10.05.2021	Отражается стоимость отгруженных покупателю товаров	62	90-1	27 000 (10 000 × 2,7)
31.05.2021	Отражается сумма курсовых разниц, образовавшихся при пересчете выраженной в иностранной валюте стоимости дебиторской задолженности покупателя на конец отчетного периода	62	91-1	1 000 (10 000 × (2,8 – 2,7))
31.05.2021	Отражается сумма начисляемого ОНО	99	65	180 (1 000 × 18 %)
30.06.2021	Отражается сумма курсовых разниц, образовавшихся при пересчете выраженной в иностранной валюте стоимости дебиторской задолженности покупателя на конец отчетного периода	91-4	62	2 000 (10 000 × (2,6 – 2,8))
30.06.2021	Отражается сумма начисляемого ОНА	09	99	360 (2 000 × 18 %)
20.07.2021	Отражается стоимость погашаемой дебиторской задолженности покупателя	52	62	28 000 (10 000 × 2,8)
20.07.2021	Отражается сумма курсовых разниц, образовавшихся при погашении дебиторской задолженности покупателя	62	91-1	2 000 (10 000 × (2,8 – 2,6))
20.07.2021	Отражается сумма начисляемого ОНО	99	65	360 (2 000 × 18 %)

Окончание

Дата	Содержание хозяйственной операции	Дебет счета	Кредит счета	Сумма (расчет), бел. руб.
31.12.2021	Отражается сумма погашаемого ОНО	65	99	540 (180 + 360)
31.12.2021	Отражается сумма погашаемого ОНА	99	09	360

Пример 2

В 2020 г. согласно положению об учетной политике организации суммы курсовых разниц отражались коммерческой организацией в бухгалтерском учете в соответствии с Указом № 159. Курсовые разницы, образовавшиеся в 2020 г., не списаны коммерческой организацией 31.12.2020 со счета 97 «Расходы будущих периодов» на счет 91 «Прочие доходы и расходы». В 2021 г. также применялся Указ № 159.

В 2020 г. образовавшиеся курсовые разницы являлись налогооблагаемыми временными разницами, поскольку были включены в налоговую базу налога на прибыль, а в бухгалтерском учете в составе расходов не признаны. В связи с этим в 2020 г. следовало начислить ОНО:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 65 «Отложенные налоговые обязательства».

В 2021 г. при перенесении сумм курсовых разниц, образовавшихся в 2020 г., со счета 97 «Расходы будущих периодов» на счет 91 «Прочие доходы и расходы» отражается погашение ОНО:

Дебет счета 65 «Отложенные налоговые обязательства»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О КУРСОВЫХ РАЗНИЦАХ В ПРИМЕЧАНИЯХ К БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ЗА 2021 ГОД

Организациям, применявшим в 2021 г. порядок отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц, установленный Указом № 159, на основании пункта 51 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2016 г. № 104, в примечаниях к бухгалтерской отчетности за 2021 г. следует раскрыть:

- остатки курсовых разниц, учитываемых на счетах 97 «Расходы будущих периодов», 98 «Доходы будущих периодов», на 31.12.2020 и 31.12.2021;
- суммы курсовых разниц, отнесенных 2021 г. на доходы (расходы) будущих периодов;
- суммы курсовых разниц, списанных в 2021 г. с доходов (расходов) будущих периодов на доходы (расходы) по финансовой деятельности.