

5 **Раковец, В.** Изменения в порядке налогового учета курсовых разниц [Электронный ресурс] / В. Раковец // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо». – 2020. – Режим доступа : www.business-info.by. – Дата доступа : 25.09.2020.

6 **Михеева, И.** Указ № 504 – курсовые разницы [Электронный ресурс] / И. Михеева // Рубрика: Новости законодательства. – 2020. – Режим доступа : <https://buhuslugi-miheeva.by>. – Дата доступа : 21.09.2020.

7 **Шатров, С. Л.** Методика и организация системы внутреннего аудита доходов и расходов по железнодорожным перевозкам в международном сообщении / С. Л. Шатров // Бухгалтерский учет и анализ. – 2008. – № 9 (142). – С. 36–41.

V. KOVALCHUK

Francisk Skorina Gomel State University

ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING OF OPERATIONS OF FREIGHT FORWARDING ORGANIZATIONS IN FOREIGN CURRENCY: PROBLEMS, INNOVATIONS, RISKS

The article examines the innovations of modern legislation regulating the procedure for recording exchange rate differences and forming the tax base for the profit tax of freight forwarding organizations that make payments to customers of services in foreign currency. The analysis of legislation and its innovations on the reflection of exchange rate differences in the accounting and tax accounting of the freight forwarder is carried out. Accounting risks are considered when reflecting exchange rate differences and forming the tax base for income tax. Measures to eliminate accounting risks in the freight forwarder's accounting are proposed.

Принято 02.10.2020

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 13. Гомель, 2020**

УДК 657.6:656

А. В. КРАВЧЕНКО

Белорусский государственный университет транспорта

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ КАТЕГОРИИ «ОЦЕНОЧНЫЕ ЗНАЧЕНИЯ» В ОТЧЕТНОСТИ ТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Рассматривается понятие «оценочное значение» в отчетности транспортных предприятий, их виды, применение в отечественной и зарубежной практиках.

Залогом успешного функционирования транспортных организаций в современных условиях является, прежде всего, обеспечение сохранности их собственности. Одним из способов защиты организаций от разнообразных

экономических рисков, с которыми сопряжена их деятельность, является наличие резервной системы, представленной в виде эффективного механизма повышения надежности функционирования транспортной организации посредством создания комплекса уставных и оценочных резервов, обеспечивающих устойчивое развитие и сопротивляемость внешним отрицательным воздействиям, которые, в свою очередь, приводят к необходимости дополнительного расходования организациями средств по сравнению с обычной деятельностью. Их негативное влияние в значительной мере может быть сглажено при помощи разнообразных резервов финансово-хозяйственной деятельности организаций, позволяющих им стабильно функционировать при возможном неблагоприятном стечении обстоятельств, а также гарантирующих благосостояние акционеров и защиту интересов кредиторов.

Возможность нейтрализации, обеспеченная организацией резервной системы субъекта хозяйствования, приводит к сокращению риска потерь и невозвратности средств, обесценения вложенного собственником капитала.

Необходимость формирования резервов в современном динамично развивающемся мире обусловлена и отражением имущества в стоимостной оценке, как в учете, так и в отчетности. Соответственно, формируя данные отчетности, необходимо убедиться в правильности произведенной оценки показателей отчетности с соблюдением законодательно предусмотренных принципов.

В учете и аудите Республики Беларусь еще с 2002 года введено понятие оценочные значения. Оценочные значения – это исчисленные значения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, допустимые в соответствии с нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, которые применяются при невозможности определения точных значений или при отсутствии независимых, внешних оценок. К оценочным значениям относятся фонды, резервы, регулирующие статьи бухгалтерского учета.

Термин «оценочное значение» используется для обозначения величины активов, оцениваемой по справедливой стоимости при неопределенности оценки, а также для обозначения других величин, требующих оценки.

Лемеш В. в статье «Оценочные значения и их применение в отечественной аудиторской практике» обосновывает существование и формирование следующих видов оценочных резервов (таблица 1) [1].

Оценочные значения – это своего рода выбор. Но в отличие от учетной политики это выбор не способа ведения учета, а конкретной величины показателя в учете и отчетности в рамках одного и того же способа либо выбора способа из представленных вариаций.

Для обоснования заявленного утверждения рассмотрим действующие в республике оценочные значения и варианты их формирования.

Амортизация – процесс перенесения стоимости объектов основных средств на стоимость производимых (оказываемых) с их использованием в процессе предпринимательской деятельности товаров, работ (п. 4 Инструкции № 37/18/6) [2].

Таблица 1 – Перечень основных оценочных значений

Вид оценочных значений	Примечание
Амортизация основных средств	Условия регулирования процесса амортизации установлены законодательством о бухучете (Инструкция о порядке
Амортизация нематериальных активов	начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденная постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства строительства и архитектуры Республики Беларусь от 27.02.2009 № 37/18/6)
Фонд потребления	Данные фонды в коммерческих организациях в настоящее
Фонд накопления	время не формируются, поскольку не предусмотрены законодательством (Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50))
Резервный фонд	Создание такого фонда предусмотрено законодательством о бухучете (п. 65 Инструкции № 50)
Резервы по сомнительным долгам	Создание такого резерва предусмотрено законодательством о бухучете (п. 49 Инструкции № 50; гл. 6 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102)
Резервы предстоящих расходов и платежей	В настоящее время законодательством предусмотрены только резервы предстоящих платежей. В том числе предстоящей оплаты отпусков (включая отчисления на социальное страхование и обеспечение), суммы предстоящих платежей по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, резервы по затратам на реструктуризацию организации, резервы по обременительным договорам, резервы по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам, прочие резервы, установленные законодательством и учетной политикой организации (п. 75 Инструкции № 50)
Иные резервы, предусмотренные нормативными правовыми актами	В настоящее время нормативными правовыми актами предусмотрено создание следующих резервов: – резерв по затратам на выполнение перенесенных работ – данный вид резервов предусмотрен для заказчиков (застройщиков), осуществляющих долевое строительство объектов (Инструкция о порядке формирования стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете, утвержденная постановлением Министерства строительства и архитектуры Республики Беларусь от 14.05.2007 № 10); – резерв по выводу основных средств из эксплуатации (гл. 4 Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 26);

Окончание таблицы 1

Вид оценочных значений	Примечание
	<ul style="list-style-type: none"> – резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию может формироваться в соответствии с гражданским законодательством и законодательством о защите прав потребителей (п. 2 ст. 440 ГК, Закон Республики Беларусь от 09.01.2002 № 90-З «О защите прав потребителей»); – резервы под снижение стоимости запасов (п. 18 Инструкции № 50; п. 19 Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утвержденная постановлением Минфина от 12.11.2010 № 133); – резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений (п. 45 Инструкции № 50)

Существуют несколько методов начисления амортизации. По принципу переноса стоимости они делятся на линейный; нелинейные; производительный. Организация самостоятельно выбирает, какой метод использовать и закрепляет его учетной политикой. Однако данный вид оценочного значения вызывает дискуссии среди ученых-экономистов: бытует мнение об отсутствии необходимости начисления амортизации ввиду отсутствия амортизационного фонда, а также возможности свободного ценообразования. Ряд авторов рассматривают необходимость применения ликвидационной стоимости с последующим признанием амортизационной стоимости объектов основных средств.

В Международном стандарте финансовой отчетности 16 «Основные средства» приводится определение ликвидационной стоимости, под которой понимается расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы состояние данного актива и срок его службы были такими, какие ожидаются по окончании срока его полезного использования. Основываясь на трактовке стандарта, сделаем вывод, что ликвидационная стоимость основных средств применяется при расчете суммы амортизации, так как последняя определяется не из первоначальной (переоцененной) стоимости, а амортизируемой стоимости, определяемой разницей между первоначальной (переоцененной) стоимостью и ликвидационной стоимостью объекта или комплекса. Однако стоит учитывать, что в международной практике широко применяется понятие существенности, которое позволяет не принимать в расчет ликвидационную стоимость как несущественную и незначительную [3].

Наиболее актуальными сегодня являются оценочные значения, признанные законодательством резервами, а именно резерв под снижение стоимости запасов, резерв по сомнительным долгам, резерв под обесценение краткосрочных финансовых вложений.

Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 12.11.2010 № 133, резерв под снижение стоимости запасов создается в отношении устаревших, поврежденных и запасов, цена реализации которых снизилась, при этом уценка запасов основана на чистой стоимости их реализации [4]. В соответствие с п. 20 инструкции при определении чистой стоимости реализации учитываются изменения цены или себестоимости запасов, непосредственно относящиеся к событиям, произошедшим после окончания отчетного периода, если эти события подтверждают условия, существовавшие на конец данного периода. Резерв под снижение стоимости запасов образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между чистой стоимостью реализации и фактической себестоимостью запасов, если последняя выше чистой стоимости реализации. Недостатком является отсутствие разъяснений величины отклонения от фактической себестоимости, ведущей к формированию резерва с учетом принципа существенности.

Международным стандартом 2 «Запасы» формирование резерва предполагает расчет справедливой стоимости с учетом возможных дополнительных затрат по реализации ресурса, которые, в свою очередь, увеличивают и величину создаваемого резерва под снижение стоимости запасов. Оценка запасов производится на каждую отчетную дату и определяется разницей между предполагаемой ценой продажи, расходами на продажу и расходами на доведение до состояния готовности [5].

Соответственно, отечественная практика формирования резерва с целью максимального приближения к требованиям международного стандарта, следует дополнить возможностью включения в резерв сопутствующих затрат (дополнительных потерь).

Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102 предусмотрено формирование резерва по сомнительным долгам. Инструкцией оговорено, что сомнительным долгом признается дебиторская задолженность, возникшая в результате реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг; не погашенная в срок, установленный договором или законодательством (если срок не установлен – в течение 12 месяцев с даты возникновения дебиторской задолженности); не обеспеченная соответствующими гарантиями [6]. В Инструкции № 102 предусмотрена вариантность создания резервов по сомнительным долгам: по каждому дебитору на основе анализа платежеспособности дебитора, возможности погашения им задолженности полностью или частично и других факторов; по группам дебиторской задолженности на основе ее распределения по срокам непогашения; по всей сумме дебиторской задолженности на основе показателя выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг за отчетный период и коэффициента сомнительной задолженности.

Однако в виду сложившейся экономической ситуации, ростом предприятий с низкой платежеспособностью, нестабильностью валютного курса, ростом инфляционного процесса следует учитывать и так называемые кредитные риски.

МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» предполагал три варианта обесценения, при этом каждый применялся к конкретному активу. МСФО 9 «Финансовые инструменты» приводит к единой модели обесценения активов. В соответствии с требованиями стандарта резерв на обесценение финансового актива признается в размере ожидаемых кредитных убытков. Ожидаемые кредитные убытки – это приведенная стоимость всех сумм недобора денежных средств в случае возникновения дефолта на протяжении ожидаемого срока действия финансового актива. Стандарт предусматривает значительное упрощение оценки кредитного убытка и предлагает подход матричного резервирования, состоящего из сегментирования задолженности по срокам формирования, географии, категории покупателя и прочим критериям [7].

Следовательно, формирование резерва по сомнительным долгам также требует доработки, направленной на восстановление потери кредитного убытка как части капитала собственника.

В условиях рыночной экономики разумное вложение денег в бизнес других собственников может принести весьма ощутимую прибыль. Но в то же время это весьма рискованное дело, поскольку будет оно прибыльным или нет зависит не от организации-вкладчика, а от того, кто использует эти средства, т. е. стороннего предприятия. Получение устойчивых доходов от финансовых вложений – свидетельство высокого класса работы финансового менеджмента предприятия, профессионального умения и интуиции менеджеров. Риск негативного воздействия на финансовый результат изменения стоимости финансовых вложений в бухгалтерском учете должен быть отражен посредством создания резервов под обесценение финансовых вложений. Финансовые операции с ценными бумагами относятся к наиболее рискованному вложению средств. Падение стоимости финансовых вложений организаций может происходить вследствие снижения приносимого ими дохода и из-за спекуляций на рынке ценных бумаг. Именно поэтому организации, вкладывающие средства в ценные бумаги, сознательно допускают риск убытков. Порядок определения справедливой стоимости ценных бумаг устанавливается в учетной политике. Учетной политикой определяется также и периодичность проведения переоценок, устанавливаемая организацией самостоятельно, но обязательно в последний рабочий день месяца.

Обобщая практику учета оценочных значений, следует сделать вывод о возможности их развития с учетом требований зарубежных стандартов и возможного влияния на результаты предприятия и капитал собственника.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- 1 **Лемеш, В.** Оценочные значения и их применение в отечественной аудиторской практике / В. Лемеш // Финансы, учет, аудит эксперт журнала. – 2017. – № 12. – С. 67–70.
- 2 Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов : утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва строительства и архитектуры Респ. Беларусь от 27.02.2009 № 37/18/6 // Консультант Плюс: Беларусь : Справочная правовая система [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр»; эталон. банк дан. правовой информ. : Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Электр. дан. и программа. – Минск, 2020.
- 3 Международные стандарты финансовой отчетности 16 «Основные средства» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.iasb.org. – Дата доступа : 07.08.2020.
- 4 Инструкция по бухгалтерскому учету запасов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 12 нояб. 2010 № 133 // Консультант Плюс: Беларусь : Справочная правовая система [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр»; эталон. банк дан. правовой информ. : Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Электр. дан. и программа. – Минск, 2020.
- 5 Международные стандарты финансовой отчетности IAS 2 «Запасы» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.iasb.org. – Дата доступа : 07.08.2020.
- 6 Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 сент. 2011 № 102 // Консультант Плюс: Беларусь : Справочная правовая система [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр»; эталон. банк дан. правовой информ. : Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Электр. дан. и программа. – Минск, 2020.
- 7 Международные стандарты финансовой отчетности IAS 9 «Финансовые инструменты» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.iasb.org. – Дата доступа : 07.08.2020.
- 8 Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету ценных бумаг : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 22.12.2006 № 164 // Консультант Плюс: Беларусь : Справочная правовая система [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр»; Эталон. банк дан. правовой информ.: Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Электр. дан. и программа. – Минск, 2020.
- 9 **Шатров, С. Л.** Оценочные резервы в системе управления активами железнодорожного транспорта [монография] / С. Л. Шатров, О. В. Липатова, А. В. Кравченко. – Гомель : БелГУТ, 2019. – 175 с.
- 10 **Шатров, С. Л.** Развитие методики учета и формирования резервов в системе железнодорожного транспорта / С. Л. Шатров, А. В. Кравченко // Вестник Полоцкого государственного университета. Серия Д. Экономические и юридические науки. – 2017. – № 6. – С. 96–102.
- 11 **Шатров, С. Л.** Методические подходы к формированию и использованию резервов по сомнительным долгам в системе железнодорожного транспорта / С. Л. Шатров // Рынок транспортных услуг (проблемы повышения эффективности). – Гомель : БелГУТ, 2014. – Вып. 7. – С. 68–76.
- 12 **Шатров, С. Л.** Методика проверки формирования и использования оценочных резервов / С. Л. Шатров, А. В. Кравченко // Экономика. Бизнес. Финансы. – 2017. – № 8. – С. 20–24.

USING THE ESTIMATED VALUE CATEGORY IN THE REPORTING OF TRANSPORTATION COMPANIES

The article deals with the concept of «estimated value», their types, application in domestic and foreign practices.

Получено 01.09.2020

ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 13. Гомель, 2020

УДК 657.47:656.2(476)

*Д. Н. КУШНЕРОВ, канд. экон. наук, доцент, Н. В. ЗДАНОВСКАЯ
Белорусский государственный университет транспорта*

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ФОРМИРОВАНИЯ РАСХОДОВ ХОЗЯЙСТВА ГРАЖДАНСКИХ СООРУЖЕНИЙ БЕЛОРУССКОЙ ЖЕЛЕЗНОЙ ДОРОГИ

Выполнена оценка действующей методики формирования расходов хозяйства гражданских сооружений по грузовым и пассажирским перевозкам. Разработана усовершенствованная методика формирования расходов, базирующаяся на предложенной авторами системе калькуляционных измерителей.

Эксплуатационные расходы хозяйства гражданских сооружений составляют около 2,5 % в расходах по перевозкам Белорусской железной дороги (БЧ). При формировании расходов по грузовым и пассажирским перевозкам эксплуатационные расходы хозяйства, учитываемые на статьях Номенклатуры, делятся на прямые и косвенные (распределяемые). Как известно, прямые расходы без дополнительных манипуляций относятся на вид перевозок; косвенные (распределяемые), в силу своей природы, не могут быть отнесены прямо, поэтому подлежат распределению пропорционально установленным измерителям.

К *прямым расходам* в хозяйстве гражданских сооружений относятся расходы, связанные с содержанием и ремонтами зданий и сооружений пассажирского хозяйства (ст. 354 «Текущий ремонт и содержание зданий, сооружений пассажирского хозяйства», 355 «Капитальный ремонт зданий, сооружений пассажирского хозяйства»), хозяйства грузовой работы и внешнеэкономической деятельности (ст. 351 «Текущий ремонт и содержание зда-