

4 **Веретенникова, И. И.** Амортизация и амортизационная политика / И. И. Веретенникова. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 450 с.

5 **Барткова, Н. Н.** Амортизационная политика: Формирование и анализ : [монография] / Н. Н. Барткова, Н. Н. Крупина. – М. : ИНФРА-М, 2012. – 301 с.

6 Учётная политика СП ОАО «Гомельский электротехнический завод». – Гомель : СП ОАО «Гомельский электротехнический завод», 2015. – 25 с.

T. ZADOROZHNIUK

V. KOVALCHUK

Gomel State University named after F. Skorina

IMPROVEMENT OF DEPRECIATION POLICY: SELECTION STRATEGY AND EVALUATION OF THE EFFECTIVENESS

This article discusses the concept of the enterprise depreciation of strategy, defined its types, proposed a method of analysis of depreciation policy in terms of evaluation of the effectiveness of the strategy, that was accepted at the enterprise, revealed its hidden reserves, made proposals to improve the effectiveness of depreciation strategy of the Gomel electrotechnical factory.

Получено 14.10.2016

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 9. Гомель, 2016**

УДК 336.2:336.743

В. В. КОВАЛЬЧУК

Гомельский государственный университет им. Ф. Скорины

ДОХОДЫ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ ТРАНСПОРТНО-ЭКСПЕДИЦИОННЫХ УСЛУГ: ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ И ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ

Рассмотрен порядок формирования доходов в иностранной валюте при реализации услуг экспедиторов по внешнеторговым договорам. Выявлены особенности отражения в учете доходов экспедиторов, а также курсовых разниц при переоценке обязательств перед заказчиком и транспортной организацией. Предложен порядок отражения в учете курсовых разниц при пересчете обязательств контрагентов и возмещения расходов транспортно-экспедиционной организации.

Организации, осуществляющие производственно-сбытовую или торговую деятельность в рамках внешнеэкономических контрактов пользуются услугами сторонних организаций, которые, согласно заключенным договорам выполняют за определенную плату различные виды работ, услуг по доставке экспортных и импортных грузов потребителю. При этом организациям, реализующим услуги за вознаграждение, необходимо организовать и выполнить транспортно-экспедиционное обслуживание грузов заказчика по территории Республики Беларусь, стран Содружества Независимых Государств (СНГ), Европейского Союза (ЕС) и др.

Транспортно-экспедиционные услуги – это услуги, связанные с организацией и (или) обеспечением перевозки груза одним или несколькими видами транспорта. Согласно Закону Республики Беларусь от 13.06.2006 № 124-З «О транспортно-экспедиционной деятельности», участниками транспортно-экспедиционной деятельности являются клиенты (грузоотправители, грузополучатели), экспедиторы, перевозчики и иные юридические и физические лица, которые вступают в отношения в связи с оказанием транспортно-экспедиционных услуг [1].

Транспортно-экспедиционные услуги выполняются на основании договора транспортной экспедиции. Гражданским Кодексом установлено, что по договору транспортной экспедиции одна сторона (экспедитор) обязуется за вознаграждение и за счет другой стороны (грузоотправителя или грузополучателя) выполнить или организовать выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза. При исполнении договора транспортной экспедиции экспедитор может вступать от своего имени в отношения с третьими лицами, в том числе с перевозчиками. По договору перевозки груза перевозчик обязуется доставить вверенный ему отправителем груз в пункт назначения и выдать его уполномоченному на получение груза лицу (получателю), а отправитель обязуется уплатить за перевозку груза установленную плату.

На основании акта стоимость услуг перевозчика в бухгалтерском учете экспедитора отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Сумма вознаграждения экспедитора отражается в учете по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Вознаграждение по договору, учитываемое на счете счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», считается выручкой экспедитора.

Определение выручки экспедитором осуществляется на основании следующих документов:

– договоров транспортной экспедиции или поручения на экспедирование груза, поручения (заявки, заказы) на организацию перевозки груза;

– договоров об организации перевозки грузов или поручения на выполнение перевозки грузов, договоров экспедитора с третьими лицами и иных договоров и соглашений;

– транспортных накладных (товарно-транспортных накладных, коносаментов, иных документов на груз, предусмотренных транспортными уставами или кодексами, иными актами законодательства или международными соглашениями);

– актов приема-передачи оказанных услуг, счетов на оплату;

– других подтверждающих документов.

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102), выручка от выполнения работ, оказания услуг признается в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий:

– сумма выручки может быть определена;

– организацией предполагается получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции;

– степень готовности или завершенность работы, услуги на отчетную дату может быть определена;

– расходы, которые произведены при выполнении работы, оказании услуги, и расходы, необходимые для завершения работы, услуги, могут быть определены [2].

В настоящее время волатильность валютных курсов оказывает непосредственное влияние на формирование доходов экспедиторов при оказании транспортно-экспедиционных услуг, расчеты по которым осуществляются в иностранной валюте. С учетом норм Инструкции № 102 и Налогового Кодекса в целях налогообложения прибыли выручка от оказания услуг отражается на дату подписания акта оказанных услуг для налога на добавленную стоимость и для налога на прибыль. Правильное формирование доходов оказывает непосредственное влияние на налогообложение организации-экспедитора в целом и, следовательно, на снижение его налоговой нагрузки.

Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменений курсов иностранных валют», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.10.2014 № 69 (далее – Национальный стандарт № 69) установлен порядок отражения в бухгалтерском учете выраженной в иностранной валюте стоимости активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов и разниц, возникающих при пересчете выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств в официальную денежную единицу Республики Беларусь.

Под курсовыми разницами понимаются разницы, возникающие при пересчете выраженной в иностранной валюте стоимости денежных средств, финансовых вложений (за исключением финансовых вложений в уставные

фонды других организаций), дебиторской задолженности и обязательств (за исключением полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков, аккредитивов и кредиторской задолженности, погашение которой осуществляется в форме аккредитива) в белорусские рубли по официальному курсу белорусского рубля по отношению к соответствующей иностранной валюте, устанавливаемому Нацбанком, на дату совершения хозяйственной операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату, которой является последний календарный день месяца [3].

Выраженная в иностранной валюте стоимость полученных активов (сумма понесенных расходов) и стоимость относящихся к этим активам (расходам) обязательств, собственного капитала отражаются в бухгалтерском учете в белорусских рублях по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь:

- на дату совершения хозяйственной операции;
- дату перечисления аванса в иностранной валюте, если был перечислен аванс в иностранной валюте в размере полной стоимости активов (полной суммы расходов);
- дату перечисления аванса в иностранной валюте в части стоимости активов (суммы расходов), приходящейся на аванс, и дату совершения хозяйственной операции в части стоимости активов (суммы расходов), не приходящейся на аванс, если был перечислен аванс в иностранной валюте в размере частичной стоимости активов (частичной суммы расходов).

Порядок определения стоимости каждой единицы (части) активов (части расходов) закрепляется в положении об учетной политике организации.

Выраженная в иностранной валюте сумма доходов от реализации активов, других доходов и стоимость относящейся к этим доходам дебиторской задолженности отражаются в бухгалтерском учете в белорусских рублях по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь:

- на дату совершения хозяйственной операции;
- дату получения аванса в иностранной валюте, если был получен аванс в иностранной валюте в размере полной суммы доходов;
- дату получения аванса в иностранной валюте в части суммы доходов, приходящейся на аванс, и дату совершения хозяйственной операции в части суммы доходов, не приходящейся на аванс, если был получен аванс в иностранной валюте в размере частичной суммы доходов.

Порядок определения суммы доходов от реализации каждой единицы (части) активов (части доходов) в случае наличия частичной предоплаты закрепляется в положении об учетной политике организации.

Расходы, которые в интересах грузоотправителя или грузополучателя осуществляются экспедитором, не являются для экспедитора ни доходами,

ни расходами. Следовательно, переоценка предварительной оплаты в иностранной валюте от грузоотправителя, полученной для оплаты услуг перевозчика, а также предварительной оплаты перевозчику за счет средств контрагента осуществляется на дату совершения хозяйственной операции в иностранной валюте, а также на дату составления бухгалтерской отчетности [4].

Образующиеся при переоценке курсовые разницы отражаются у экспедитора по дебету (кредиту) счетов учета денежных средств, расчетов и других счетов и кредиту (дебету) счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Предварительная оплата в части вознаграждения экспедитору переоценке не подлежит, поскольку она для экспедитора после подписания акта оказанных услуг будет являться доходом. Доход от оказания услуг подлежит отражению в учете экспедитора в порядке, установленном Национальным стандартом № 69.

Таким образом, предварительная оплата клиента в связи с изменением курсов иностранных валют в части вознаграждения экспедитору не подлежит переоценке, а в части, полученной для оплаты услуг перевозчика, наоборот, переоценивается.

Например, предприятием-экспедитором заключен договор с заказчиком-нерезидентом, согласно которому экспедитор оказывает услугу и принимает на себя обязательство за счет заказчика и за вознаграждение организовать и выполнить транспортно-экспедиционное обслуживание грузов заказчика по территории Республики Беларусь и ЕС. Стоимость транспортно-экспедиционной услуги (перевозка груза по маршруту Таллин (Эстония) – Минск (Беларусь) составляет 2000 дол. США, в том числе: вознаграждение экспедитора – 500 дол. США, а стоимость услуг перевозчика – 1500 дол. США. Расчеты между сторонами внешнеторгового договора осуществляются в долларах США. Исходные данные приведены в таблице 1.

Т а б л и ц а 1 – Расчеты экспедитора с заказчиком-нерезидентом (грузоотправителем) и перевозчиком груза

Оказание услуг экспедитором				Оплата услуг заказчиком-нерезидентом			
Дата	Сумма, дол. США	Курс НБ РБ	Сумма, руб.	Дата	Сумма, дол. США	Курс НБ РБ	Сумма, руб.
20 сентября 2016 г.	2000	1,98	3960	5 сентября 2016 г.	1200	1,90	2280
–	–	–	–	5 октября 2016 г.	800	2,01	1608
–	–	–	–	Итого:	2000		
–	–	–	–	В том числе: Оплата услуг перевозчика			
–	–	–	–	10 сентября 2016 г.	1000	1,95	1950

Окончание таблицы 1

Оказание услуг экспедитором				Оплата услуг заказчиком-нерезидентом			
Дата	Сумма, дол. США	Курс НБ РБ	Сумма, руб.	Дата	Сумма, дол. США	Курс НБ РБ	Сумма, руб.
–	–	–	–	7 октября 2016 г.	500	2,02	1010
–	–	–	–	Вознаграждение экс- педитора	500	1,98	990
–	–	–	–	30 сентября 2016 г. – отчетная дата		1,99	

При расчетах за транспортно-экспедиционные услуги в иностранной валюте по каждой проведенной сделке возникают курсовые разницы, суммы которых на конец отчетного года могут быть довольно значительными для экспедитора. Курсовые разницы оказывают влияние на формирование прибыли (убытка) по финансовой деятельности и, следовательно, величины прибыли за отчетный период.

Указом Президента № 103 установлено, что коммерческие организации (за исключением банков, небанковских кредитно-финансовых организаций) вправе относить суммы разниц, образовавшихся с 1 по 31 января 2015 г. и с 1 по 31 августа 2015 г. при пересчете выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств в официальную денежную единицу Республики Беларусь на доходы (расходы) будущих периодов, и списывать на доходы (расходы) по финансовой деятельности и внереализационные доходы (расходы), учитываемые при налогообложении, в порядке и сроки, установленные руководителем организации, но не позднее 31 декабря 2016 г. [5].

В таблице 2 курсовые разницы отражены в соответствии с Национальным стандартом № 69 и Инструкцией № 102.

Т а б л и ц а 2 – **Отражение в бухгалтерском учете транспортно-экспедиционных услуг**

Дата	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
5.09.2016	Отражена сумма аванса, полученного от заказчика (1200 дол. США × 1,90)	52	62	2280
10.09.2016	Отражена сумма предоплаты, перечисленной перевозчику (1000 дол. США × 1,95)	60	52	1950
	Отражена разница между курсом на дату получения предоплаты от заказчика и курсом на дату перечисления аванса перевозчику в части перечисленного аванса ((1,95 – 1,90) × 1000 дол. США)	91/1	62	50
20.09.2016	Отражена выручка от реализации экспедиционных услуг (200 дол. США × 1,90 + + 300 дол. США × 1,98)	62	90/1	974

Окончание таблицы 2

Дата	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
	Отражена стоимость услуг по перевозке (1000 дол. США \times 1,95 + 500 дол. США \times 1,98)	60	62	2940
30.09.2016	Произведена переоценка дебиторской задолженности заказчика перед экспедитором (800 дол. США \times (1,99 – 1,98))	62	91/1	8
	Произведена переоценка кредиторской задолженности перед перевозчиком (500 дол. США \times (1,99 – 1,98))	91/4	60	5
5.10.2016	Поступил окончательный расчет от заказчика (800 дол. США \times 2,01)	52	62	1608
	Произведена переоценка дебиторской задолженности заказчика перед экспедитором (800 дол. США \times (2,01 – 1,99))	62	91/1	16
7.10.2016	Произведен расчет с перевозчиком (500 дол. США \times 2,02)	60	52	1010
	Произведена переоценка кредиторской задолженности перед перевозчиком (500 дол. США \times (2,02 – 1,99))	91/4	60	15
	Сальдо курсовых разниц (дебетовое) = 46 руб.			
	Выручка экспедитора – 974 руб.			

Организации имеют право, если это закреплено в учетной политике, в сроки, установленные законодательством, применять отличный от Инструкции № 102 и Национального стандарта № 69 порядок отражения и списания курсовых разниц, если это установлено законодательством.

В налоговом учете курсовые разницы отражаются в составе внереализационных доходов и расходов. При исчислении налога на прибыль следует учитывать, что в состав внереализационных доходов включаются курсовые разницы, возникающие при переоценке активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, а также положительные разницы, возникающие при погашении дебиторской или кредиторской задолженности, в том числе в связи с получением оплаты в сумме, превышающей сумму выручки и (или) внереализационных доходов.

В состав внереализационных расходов включаются курсовые разницы, возникающие при переоценке активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, а также отрицательные разницы, возникающие в связи с погашением дебиторской или кредиторской задолженности, в том числе в связи с получением оплаты в сумме, меньшей, чем сумма выручки (внереализационных доходов) [6].

Следовательно, курсовые разницы оказывают влияние на формирование налоговой базы по налогу на прибыль. При этом наблюдается прямая зависимость между положительной динамикой курсов иностранных валют и увеличением размера налоговой базы по налогу на прибыль. Снижение налоговой нагрузки на организацию может быть достигнуто путем корректировки сумм доходов (расходов), учитываемых при налогообложении прибыли.

Альтернативой порядку отражения курсовых разниц на счете 91 «Прочие доходы и расходы» может являться:

– во-первых, внесение в условия договора по оказанию транспортно-экспедиционных услуг, возмещение расходов экспедитору, связанных с предоставлением услуг заказчику. Курсовые разницы, возникающие при переоценке сумм предварительной оплаты заказчика, целесообразно относить на счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками, к которому следует открыть отдельный субсчет «Курсовые разницы по расчетам за услуги». В противном случае курсовые разницы будут включены в состав доходов и расходов по финансовой деятельности экспедитора и в конечном итоге отрицательно повлияют на формирование величины прибыли за отчетный период;

– во-вторых, своевременное внесение изменений в учетную политику организации и отражение курсовых разниц на счетах 97 «Расходы будущих периодов», субсчете «Курсовые разницы» и 98 «Доходы будущих периодов», субсчете «Курсовые разницы», используя нормы законодательства, необходимо списывать в порядке и сроки, установленные руководителем организации.

Кроме того, используя практику прошлых лет, организациям может быть предоставлена возможность осуществлять списание сумм курсовых разниц, числящихся на 31 декабря отчетного года в составе расходов будущих периодов – на доходы будущих периодов (в пределах сумм курсовых разниц, числящихся в составе доходов будущих периодов на конец года), а также за счет средств добавочного капитала (в пределах сумм, числящихся в составе добавочного капитала) и за счет сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) – в пределах оставшихся после списания сумм курсовых разниц.

Таким образом, реализуя возможности по формированию доходов в иностранной валюте и отражению в учете курсовых разниц, экспедиторы смогут корректировать величину внереализационных доходов и расходов, учитываемых при налогообложении прибыли и снижать налоговую нагрузку на организацию.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Закон Респ. Беларусь от 13.06.2006 № 124-З «О транспортно-экспедиционной деятельности» [Электронный ресурс] // Аналитическая правовая система «Бизнес-

инфо». – 2016. – Режим доступа : <http://www.business-info.by>. – Дата доступа : 12.10.2016.

2 Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.09.2011 № 102 [Электронный ресурс] // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо». – 2016. – Режим доступа : <http://www.business-info.by>. – Дата доступа : 17.09.2016.

3 Влияние изменений курсов иностранных валют: Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности, утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 29.10.2014 № 69 [Электронный ресурс] // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо». – 2016. – Режим доступа : <http://www.business-info.by>. – Дата доступа : 17.09.2016.

4 Прохожая, В. Услуги экспедитора: бухгалтерский и налоговый учет [Электронный ресурс] / В. Прохожая // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо». – 2016. – Режим доступа : <http://www.business-info.by>. – Дата доступа : 12.10.2016.

5 О пересчете стоимости активов и обязательств: Указ Президента Респ. Беларусь от 27.02.2015 № 103 [Электронный ресурс] // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо». – 2016. – Режим доступа : <http://www.business-info.by>. – Дата доступа : 16.09.2016.

6 Раковец, В. Учет курсовых разниц / В. Раковец // Республика. – 4 листопада 2015 г. – № 210 (6360). – С. 7.

V. KOVALCHUK

Gomel State University named after F. Skorina

FOREIGN CURRENCY INCOMES BY REALIZATION OF TRANSPORT AND FORWARDING SERVICES: FEATURES OF FORMATION AND REFLEKTION IN THE ACCOUNT

The article describes the procedure for the formation of foreign exchange incomes by realization of forwarders services in foreign trade agreements. The article discloses the features of reflection in the accounting of forwarders services incomes and also of exchange difference in revaluating of commitment to customer and transport organization. The article suggested the procedure of reflection in the accounting of exchange rate differences in revaluating of obligations to the contractors and of compensation for expenses of transport and forwarding organization.

Получено 14.10.2016