

УДК 657.6:657.421:658.14/.17

В. В. КОВАЛЬЧУК

Гомельский государственный университет им. Ф. Скорины

ВЛИЯНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ НА ИЗМЕНЕНИЕ СТОИМОСТИ ИМПОРТИРУЕМЫХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И УКРЕПЛЕНИЕ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ОРГАНИЗАЦИЙ

Насматриваются возможности укрепления финансового положения организации за счет регулирования стоимости основных средств, приобретенных за иностранную валюту. Определено влияние закрепленных в учетной политике способов отражения в учете курсовых разниц на изменение стоимости импортируемых основных средств и укрепление финансового положения организации.

Организации Республики Беларусь заинтересованы в поддержании своего устойчивого финансового положения с целью наиболее полной реализации своего производственного потенциала и укрепления своих позиций на внутреннем и внешнем рынках. Немаловажная роль в укреплении финансового состояния отечественных организаций отводится наращиванию производственных мощностей за счет модернизации активной части основных производственных средств.

Структура основных производственных средств промышленных организаций включает не только оборудование, непосредственно используемое для производства продукции, но и транспортные средства, которые обеспечивают как внутрихозяйственное обслуживание процесса производства, так и самостоятельную доставку грузов до потребителей.

Как правило, обновление отдельных видов основных средств осуществляется организациями при наличии большой доли устаревшего оборудования или транспортных средств. Если речь идет об обновлении транспортных средств, то в организациях, осуществляющих самостоятельную доставку продукции для потребителей по внешнеторговым договорам, транспорт должен соответствовать определенным критериям грузоперевозок. Так, при выполнении заказов по доставке произведенной продукции используется различный специализированный транспорт: от обычных «Газелей» до машин грузоподъемностью 100 и более тонн. В процессе международных перевозок задействуются еврофуры. А для доставки грузов в европейские страны преимущественно используется автотранспорт (специализирован-

ные авто): микроавтобусы, грузовики и прочая крупногабаритная техника. В связи с этим на организации, самостоятельно осуществляющие перевозки грузов, накладываются определенные обязательства: автомобильный транспорт по своим техническим характеристикам должен отвечать требованиям стран Европейского Союза или других зарубежных стран, по территории которых осуществляется транзит [1]. Понятно, что модернизация и пополнение транспортных средств является залогом успешного функционирования как организаций, самостоятельно осуществляющих перевозки партий продукции, так и транспортно-логистических компаний, специализирующихся на оказании услуг по международным перевозкам грузов.

Одним из источников обновления основных средств, включая транспортные, является покупка их у зарубежных поставщиков. Приобретение основных средств за иностранную валюту, с одной стороны, увеличивает затраты организации на покупку основного средства, а с другой – позволяет регулировать стоимость основных средств, используя особенности отражения в учете валютных операций при помощи учетной политики.

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 26 (далее – Инструкция № 26), первоначальная стоимость приобретенных основных средств определяется в сумме фактических затрат на их приобретение, включая: стоимость приобретения основных средств; таможенные сборы и пошлины; проценты по кредитам и займам; затраты по страхованию при доставке; затраты на услуги других лиц, связанные с приведением основных средств в состояние, пригодное для использования; иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования [2].

Первоначальная стоимость основных средств согласно п. 14 Инструкции № 26 не подлежит изменению, кроме случаев их реконструкции (модернизации, реставрации), проведения иных аналогичных работ; переоценки основных средств и иных случаев, установленных законодательством. Современное законодательство, к которому относится Указ Президента Республики Беларусь от 27.02.2015 г. № 103 «О пересчете стоимости активов и обязательств» (в редакции Указа Президента № 114) (далее – Указ № 103), дает организациям право изменять первоначальную стоимость приобретенных за иностранную валюту основных средств при закреплении в учетной политике порядка отражения в учете курсовых разниц.

Основными нормативно-законодательными актами, регулирующими порядок отражения в учете курсовых разниц, являются: Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102 (далее – Инструкция № 102) и Национальный стандарт по бухгалтерскому учету и от-

четности «Влияние изменений курсов иностранных валют», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.10.2014 г. № 69 (далее – Национальный стандарт). Согласно данным нормативно-законодательных актов, курсовые разницы, возникающие при пересчете активов и обязательств в иностранной валюте, в связи с изменением курса белорусского рубля по отношению к иностранным валютам, установленного Национальным банком Республики Беларусь, включаются в состав доходов и расходов по финансовой деятельности и учитываются при налогообложении организации. Согласно Налоговому кодексу Республики Беларусь (далее – Налоговый кодекс) при налогообложении прибыли курсовые разницы учитываются в составе внереализационных доходов и расходов [3, 4].

Указом № 103 установлено, что коммерческие организации вправе относить суммы разниц, образующихся с 1 января 2015 г. по 31 декабря 2017 г. при пересчете в белорусские рубли стоимости обязательств в иностранной валюте, которые возникают при осуществлении вложений в объекты незавершенного строительства, основные средства следующим образом:

- до принятия этих объектов к бухгалтерскому учету – на стоимость вложений в долгосрочные активы;
- после принятия их к учету в качестве основных средств – на стоимость вложений в долгосрочные активы в течение года с включением в первоначальную (переоцененную) стоимость основных средств в конце отчетного года [5].

При этом, если расчеты с нерезидентом осуществляются в валюте, отличной от валюты обязательства, так называемые суммовые разницы, то относить их на увеличение стоимости основных средств организации нельзя. Указанные разницы учитываются в составе доходов или расходов по финансовой деятельности организации и нормы Указа № 103 на отражение их в учете не распространяются.

Министерством финансов Республики Беларусь рекомендуется в учетной политике организаций использовать единый подход к учету курсовых разниц по всем основным средствам: применять нормы Указа № 103 либо отражать в соответствии с положениями Инструкции № 102 и Национального стандарта, т. е. в составе доходов и расходов по финансовой деятельности.

Вместе с тем Указом № 103 не установлено, что организации должны применять его нормы ко всем основным средствам. Поэтому нормы Указа № 103 можно применять как ко всем, так и только к отдельным объектам основных средств. Порядок учета курсовых разниц при наличии нескольких вариантов их отражения в учете должен быть закреплен в учетной политике организации.

Также относить на стоимость основных средств организации можно курсовые разницы по кредитам, использованным на приобретение основных

средств. Согласно Инструкции № 102 в бухгалтерском учете проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами (за исключением процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством), учитываются в составе расходов по финансовой деятельности. Проценты по долгосрочным кредитам до ввода в эксплуатацию также могут относиться на счет 08 «Вложения в долгосрочные активы» и после ввода в эксплуатацию – на счет 01 «Основные средства».

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 11.03.2013 г. № 16 «О некоторых вопросах бухгалтерского учета» (далее – Постановление № 16) установлено, что проценты по кредитам и займам, полученным на приобретение основных средств, начисленные после принятия их к бухгалтерскому учету, организации вправе учитывать в течение отчетного года в составе вложений в долгосрочные активы и в конце отчетного года включать в первоначальную (переоцененную) стоимость основных средств. Аналогично, учитывая отсутствие запрета в Постановлении № 16, его нормы можно применять к учету начисления процентов по отдельным объектам основных средств, что также должно быть закреплено в учетной политике организации [6].

Подробнее влияние порядка учёта курсовых разниц на изменение стоимости основных средств можно рассмотреть на следующем примере. С целью выполнения внешнеторгового договора, в условия которого входит поставка товара из Беларуси в Германию собственным транспортом, организация в июле 2016 г. приобрела импортный грузовой автомобиль у зарубежного поставщика стоимостью 20 000 дол. США. По факту приобретения автомобиля возникла необходимость оплаты компьютерных услуг при его регистрации (7 руб.) и сбора за регистрацию транспортного средства (38 руб.). Для погашения задолженности перед иностранным поставщиком организация взяла 4 августа 2016 г. краткосрочный кредит на один месяц в сумме 20 000 дол. США. Проценты по кредиту в иностранной валюте (в пределах срока договора) составили 17 % от суммы кредита. Поступление валютной выручки на текущий валютный счет в сумме 26 000 дол. США после обязательной продажи валюты позволило организации оплатить проценты по кредиту.

При отражении в нижеследующей таблице сумм курсовых разниц по основным средствам и процентов по кредитам и займам на счёте 91 «Прочие доходы и расходы» изменится налоговая база по налогу на прибыль или увеличится стоимость основного средства. Записи в бухгалтерском учёте организации представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Отражение в учёте расчётных и кредитных операций в иностранной валюте в 2016 г.

Дата	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
29.07	Принят к учёту импортный грузовой автомобиль по контрактной стоимости (курс НБ РБ 1,90 руб. за 1 дол. США). Расчет: 20 000 дол. США × 1,90	08	60	38 000
	Оплата компьютерных услуг	08	76	7
	Оплата сбора за регистрацию автомобиля	08	68	38
31.07	Переоценка задолженности перед поставщиком (курс НБ РБ 1,93 руб. за 1 дол. США). Расчет: (1,93 руб. – 1,90) × 20 000 дол. США	08 или 91	60	600
	Принят к учёту импортный грузовой автомобиль в качестве основных средств после ввода в эксплуатацию (38 000 + 45 + 600)	01	08	38645
04.08	Оплачены счета иностранных поставщиков за счет кредита банка (курс НБ РБ – 1,96 руб. за 1 дол. США). Расчет: 20 000 дол. США × 1,96	60	66	39 200
	Переоценка задолженности перед поставщиком (1,96 – 1,93) × 20 000 дол. США	08 или 91	60	600
31.08	Переоценка кредита на отчетную дату (курс НБ РБ 1,98 руб. за 1 дол. США). Расчет: 20 000 дол. США × (1,98 – 1,96)	91	66	400
01.09	На текущий валютный счет после обязательной продажи поступила валютная выручка за реализованную экспортную продукцию в сумме 26 000 дол. США (курс НБ РБ не изменился). Расчет: 26 000 дол. США × 1,98	52	62	51220
03.09	Начислены проценты по кредиту за август, 17 % от суммы кредита (курс НБ РБ 1,97 руб. за 1 дол. США). Расчет: 3400 дол. США × 1,97	08 или 91	66	6698
04.09	Переоценка остатка денежных средств на валютном счете (курс НБ РБ – 1,99 руб. за 1 дол. США). Расчет: (1,99 – 1,98) × 26000 дол. США	52	91	260
04.09	Погашена сумма кредита Расчет: 20 000 дол. США × 1,99	66	52	39800
	Перечислены проценты по кредиту за август (17 %) Расчет: 3400 дол. США × 1,99	66	52	6766
04.09	Переоценка суммы кредита на дату его погашения (1,99 – 1,96) × 20000	08 или 91	66	600
	Сальдо курсовых разниц (дебетовое) – 1940 руб.			

Отражение в учете сумм курсовых разниц на счете 91 приведёт к снижению налоговой базы на 8638 руб. (6698 + 1940). Следовательно, сумма налога на прибыль в этом случае уменьшится на 1554,84 руб. ($8638 \times 18\%$). При отражении курсовых разниц и процентов на счёте 08 «Вложения в долгосрочные активы» их сумма не изменит налоговую базу по налогу на прибыль, но увеличит стоимость основного средства на 8638 руб. Эта сумма в дальнейшем будет списываться в качестве амортизационных отчислений по основному средству в течение срока его полезного использования. В случае использования основного средства для производственных целей увеличение амортизации может отрицательно сказаться на конкурентоспособности произведённой продукции, из-за чего сумма продаж (а следовательно, и прибыли от реализации продукции) может сократиться. В случае снижения курса доллара США произойдёт обратная ситуация.

Если организация имеет право применить инвестиционный вычет в порядке, установленном Налоговым кодексом, то при увеличении стоимости основного средства за счет курсовых разниц и процентов по кредитам и займам размер инвестиционного вычета не увеличивается.

Для определения инвестиционного вычета по основным средствам, используемым в предпринимательской деятельности, к транспортным средствам относятся основные средства, определенные в качестве транспортных средств по законодательству, регулирующие нормативные сроки службы основных средств. Транспортные средства (в том числе грузовые автомобили) относятся к группе 5 согласно нормативным срокам службы основных средств, утвержденным постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 161, и по ним можно применить инвестиционный вычет.

Сумма инвестиционного вычета (не более 20 % первоначальной стоимости (стоимости вложений в их реконструкцию)) включается в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) в том месяце, с которого (в котором) в соответствии с законодательством начато начисление амортизации основных средств, используемых в предпринимательской деятельности. Применительно к одному и тому же объекту основных средств, используемому в предпринимательской деятельности, инвестиционный вычет может быть применен плательщиком повторно только в отношении стоимости вложений в реконструкцию, ранее не принятой для расчета инвестиционного вычета. Поэтому при увеличении стоимости основного средства за счет курсовых разниц и процентов по кредитам размер инвестиционного вычета не увеличивается [7].

Оценив влияние учетной политики на изменение стоимости основных средств, приобретенных за иностранную валюту, можно сделать следующие выводы:

– во-первых, если организацией приобретается дорогостоящее оборудование и на его приобретение привлечены кредиты или займы, в том числе на длительные сроки, то проценты по ним можно учитывать на счете 08 и в конце года относить на стоимость основного средства;

– во-вторых, если организацией приобретаются относительно недорогие основные средства и курс валюты относительно стабилен до момента расчетов, то курсовые разницы можно учитывать в составе доходов и расходов по финансовой деятельности с отражением на счете 91 «Прочие доходы и расходы»;

– в-третьих, при отнесении курсовых разниц на стоимость основных средств их величина будет учитываться в составе затрат через амортизацию основного средства, то есть в течение длительного периода времени. При этом размер амортизации также можно регулировать путем установления оптимального срока полезного использования основного средства и применения различных способов амортизации;

– в-четвертых, при отнесении процентов на стоимость основных средств их величина так же, как и в случае с курсовыми разницами, будет относиться в состав затрат через амортизацию основного средства, то есть в течение длительного периода времени;

– в-пятых, при увеличении стоимости основного средства за счет курсовых разниц и процентов по кредитам и займам размер инвестиционного вычета не увеличивается.

Таким образом, организации, учитывая свое финансовое положение, могут включать курсовые разницы либо в состав доходов и расходов ежемесячно, либо относить на увеличение (уменьшение) стоимости основных средств. Возможность закрепления в учетной политике методики учёта курсовых разниц позволит организациям оптимизировать налогообложение в части налога на прибыль путем корректировки сумм доходов (расходов), учитываемых при налогообложении прибыли, и улучшить свое финансовое положение.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Основные направления развития рынка международных транспортных услуг: приняты решением Совета глав правительств Содружества Независимых Государств от 14.11.2008 г. // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо» [Электронный ресурс]. – 2017. – Режим доступа: www.business-info.by. – Дата доступа: 22.01.2017.

2 Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств : утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 г. № 26 // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо» [Электронный ресурс]. – 2017. – Режим доступа: www.business-info.by. – Дата доступа: 22.01.2017.

3 Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.09.2011 г. № 102. // Аналитическая правовая

система «Бизнес-инфо» [Электронный ресурс]. – 2017. – Режим доступа : www.business-info.by. – Дата доступа: 12.01.2017.

4 Влияние изменений курсов иностранных валют: Нац. стандарт бухгалтерского учета и отчетности : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 29.10.2014 г. № 69 // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо» [Электронный ресурс]. – 2017. – Режим доступа: www.business-info.by. – Дата доступа: 12.01.2017.

5 О пересчете стоимости активов и обязательств : Указ Президента Респ. Беларусь от 27.02.2015 г. № 103 // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо» [Электронный ресурс]. – 2016. – Режим доступа: www.business-info.by. – Дата доступа: 23.12.2016.

6 **Раковец, В.** Организация взяла кредит на осуществление капитальных вложений в строительство здания / В. Раковец // Рэспубліка. – 6 лістапада 2016 г. – № 213 (6611). – С. 14.

7 **Прохожая, В.** Амортизационная премия и инвестиционный вычет: новации / В. Прохожая // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо» [Электронный ресурс]. – 2017. – Режим доступа: www.business-info.by. – Дата доступа: 22.01.2017.

V. KOVALCHUK

Gomel State University named Francisk Skorina

EFFECT OF ACCOUNTING POLICIES ON THE CHANGE OF THE VALUE OF IMPORTED FIXED ASSETS AND THE STRENGTHENING OF THE ORGANISATION`S FINANCIAL POSITION

The article discusses the possibility of strengthening the organization's financial position by adjusting of the value of fixed assets acquired for foreign currency. In the article is defined the effect of methods of recording exchange rates set out in the accounting policies on the change of the value of imported fixed assets and the strengthening of the organization's financial position.

Получено 02.02.2017