

УДК 339

В. В. КОВАЛЬЧУК

Гомельский государственный университет им. Ф. Скорины

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА РАСХОДОВ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Исследованы проблемы, связанные с определением стоимости ввозимых активов, бухгалтерского и налогового учета транспортных и других расходов. Определен порядок корректировки учетной стоимости товаров при изменении курсов иностранных валют. Выявлена взаимосвязь между изменениями в учетной оценке импортируемых активов, обусловленных процессами волатильности валютных курсов и снижением размера налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

В процессе деятельности организаций часто возникают проблемы при отражении в бухгалтерском учете расходов по импортируемым товарам и, в частности, транспортных расходов. Полемику вызывают также и определение стоимости импортных товаров и выбор даты совершения хозяйственной операции при принятии к учету ввозимых на территорию Республики Беларусь активов, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.10 г. № 133, запасы принимаются к учету по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость, приобретенных запасов, в том числе и импортируемых, определяется в сумме фактических затрат организации на их приобретение. К фактическим затратам на приобретение импортных товаров относятся: контрактная стоимость товарно-материальных ценностей в иностранной валюте, пересчитанная на белорусские рубли по курсу Национального банка Республики Беларусь на учетную дату; таможенные сборы и пошлины; затраты по заготовке и доставке импортных товарно-материальных ценностей до места их использования (включая расходы по страхованию); транспортно-заготовительные и иные затраты, непосредственно связанные с их приобретением.

Порядок определения стоимости активов и обязательств в иностранной валюте при пересчете на белорусские рубли установлен Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменений курсов иностранных валют», утвержденным постановлением Министерства финан-

сов Республики Беларусь от 29.10.2014 г. № 69 (далее – Национальный стандарт № 69) [1].

Сложности в выборе даты пересчета стоимости ввозимых активов в иностранной валюте на белорусские рубли возникают непосредственно при определении даты совершения хозяйственной операции. Нормативно-законодательными актами, в том числе и Национальным стандартом № 69, не определено, какую дату при принятии к учету ввозимых активов и суммы расходов по их приобретению следует считать датой совершения хозяйственной операции. Выраженная в иностранной валюте стоимость полученных активов (понесенных расходов) и стоимость относящихся к ним обязательств отражаются в бухгалтерском учете в белорусских рублях по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату совершения хозяйственной операции [2].

В то же время Указом Президента Республики Беларусь от 28.03.2008 г. № 178 «О порядке проведения и контроля внешнеторговых операций» установлено, что стоимость ввезенных активов в иностранной валюте определяется на учетную дату, т. е. на дату, указанную в товарно-транспортной накладной или грузовой таможенной декларации.

Согласно Закону Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12.07.2013 г. № 57-З каждая хозяйственная операция подлежит оформлению первичным учетным документом, который составляется при ее совершении.

Датой совершения хозяйственной операции при импорте активов можно считать:

- дату их фактического получения, указанную в транспортных, коммерческих и иных документах (ТТН-1; CMR-накладной; счете-фактуре (инвойсе));
- дату помещения под таможенные процедуры, указанную в грузовой таможенной декларации (ГТД);
- дату перехода права собственности на товар, указанную во внешнеторговых контрактах;
- другую дату.

В письме Министерства финансов Республики Беларусь от 12.03.2011 г. № 15-1-6/131 «Об определении даты принятия товаров к бухгалтерскому учету» разъяснено, что организация устанавливает дату принятия к учету товара самостоятельно и закрепляет в учетной политике. В связи с этим организация датой принятия товара к учету должна считать дату, закрепленную в учетной политике [3].

При отражении в учете транспортных расходов определение даты совершения операций не вызывает сомнений, это дата подписания акта оказанных транспортных услуг. Поэтому отражать в бухгалтерском учете транспортные расходы по импорту можно только на основании подписанно-

го акта оказанных услуг. В этом случае есть свои особенности. Акт оказанных услуг является только основанием для отражения транспортных расходов в учете, и при выборе даты пересчета стоимости услуг, выраженной в иностранной валюте, на белорусские рубли можно использовать дату:

- указанную в таможенной декларации;
- указанную в акте оказанных услуг;
- другую, закрепленную в учетной политике.

При небольших объемах внешнеторговых операций в организациях выбор даты пересчета на белорусские рубли не имеет существенного значения. Но ситуация, когда в организации стоимостные объемы внешнеторговых операций высоки и значительная сумма курсовых разниц, при погашении задолженности нерезиденту, ежемесячно относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы», может негативно повлиять на налогооблагаемую базу по налогу на прибыль [4].

Влияние курсов иностранных валют может распространяться и на такую статью расходов по приобретению, как таможенные платежи, которые подлежат уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь. Базой для исчисления адвалорных и специфических ставок таможенных пошлин является таможенная стоимость товара или их объем в натуральном выражении. Также таможенная стоимость формирует налоговую базу для исчисления НДС при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь и ввозного акциза (если товар подакцизный). При помещении ввозимых товаров под таможенные процедуры, таможенная стоимость определяется в соответствии с Договором о таможенном кодексе Евразийского экономического союза от 11.04.2017 г.

Согласно таможенному законодательству исчисление сумм таможенных платежей осуществляется в валюте того государства, на таможенной территории которого подана декларация. Поэтому с целью расчета сумм таможенных платежей таможенная стоимость товаров пересчитывается в белорусские рубли по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату регистрации ГТД. Вследствие этого в бухгалтерском учете на основании таможенной декларации и платежных инструкций отражаются фактические исчисленные и уплаченные суммы таможенных платежей.

При этом возможны различные варианты сроков подачи таможенной декларации. Например, если организация имеет статус уполномоченного экономического оператора, то она вправе выпускать товары в определенной таможенной процедуре (выпуск товаров в свободное обращение) до подачи таможенной декларации. В этом случае организация предоставляет обязательство, а также необходимые документы, содержащие сведения о целях использования товаров под заявленной таможенной процедурой. При расчете фактической себестоимости импортируемых товаров используется курс Национального банка Республики Беларусь на дату выпуска товаров под

определенную таможенную процедуру. После регистрации декларации таможенными органами фактически подлежащие уплате суммы таможенных платежей рассчитываются исходя курсов Национального банка на день подачи декларации. Если курсы иностранных валют на дату начисления и дату фактической уплаты таможенных платежей не совпадают, то на дату расчетов с таможенными органами и (или) бюджетом возникает разница, которая может быть как положительной, так и отрицательной.

В этом случае изменение размера уплаты таможенных платежей приводит к изменениям в учетной оценке импортируемых активов (таблица 1).

Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10.12.2013 г. № 80 установлено, что корректировка учетной оценки активов или обязательств, величины погашения стоимости активов, обусловленная появлением относящейся к этим активам или обязательствам новой информации или изменением обстоятельств, на которых основывалась их учетная оценка, и не являющаяся исправлением ошибки в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности, признается изменением в учетной оценке.

Таблица 1 – Порядок расчета сумм корректировок учетной оценки при исчислении таможенных платежей

Вид таможенных платежей	Расчет суммы таможенных платежей		Разница (изменение в учетной оценке)
	Плановая	Фактическая	
Таможенный сбор (ТС _б)	$ТС_{б0} = C_{ТТСб}\% \cdot Курс_0$	$ТС_{б1} = C_{ТТСб}\% \cdot Курс_1$	$\Delta ТС_{б}$ (ТС _{б1} – ТС _{б0})
Таможенная пошлина (ТП)	$ТП_0 = TC_0 \cdot Курс_0 \times C_{ТП}\%$	$ТП_1 = TC_0 \cdot Курс_1 \times C_{ТП}\%$	$\Delta ТП$ (ТП ₁ – ТП ₀)
НДС при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь (НДС)	$НДС_0 = (TC_0 \cdot Курс_0 + ТП_0 + A_0) \cdot C_{НДС}\%$	$НДС_1 = (TC_0 \cdot Курс_1 + ТП_1 + A_1) \cdot C_{НДС}\%$	$\Delta НДС$ (НДС ₁ – НДС ₀)
Акциз при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь (А)	$A_0 = (TC_0 \cdot Курс_0 + ТП_0) \cdot C_{Акциз}\%$	$A_1 = (TC_0 \cdot Курс_1 + ТП_1) \cdot C_{Акциз}\%$	ΔA (A ₁ – A ₀)

Поэтому изменение суммы таможенных платежей на дату их фактической уплаты из-за влияния курсов иностранных валют в рассматриваемой ситуации признается изменением в учетной оценке. Сумма изменений в учетной оценке отражается в составе доходов или расходов:

- того отчетного периода, в котором произошло изменение, если оно влияет на показатели бухгалтерской отчетности данного отчетного периода;
- в будущих отчетных периодах, если изменение повлияет на показатели бухгалтерской отчетности в будущих периодах.

Затраты, связанные с приобретением импортных товаров, включаются либо на увеличение их стоимости, либо в состав расходов на реализацию[5]. Поэтому организация в день уплаты таможенных платежей может отразить разницу (сумму корректировки) как в составе расходов на реализацию, так и отнести на увеличение стоимости ввозимых активов, если они не реализованы или не переданы в производство, дополнительной или сторнировочной записью.

Пример отражения в учете приобретения импортных активов и их изменений в учетной оценке представлен в таблице 2.

Таблица 2 – Корреспонденция счетов по учету приобретения импортных товаров и корректировок их учетной оценки

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма	
	Дебет	Кредит	дол./евро	руб.
1 Принят к учету импортированный товар по контрактной стоимости – 20500 дол. Курс НБ РБ – 2,03 руб. за 1 дол.	41	60	20500	41615
2 Отражена сумма начисленного таможенного сбора за таможенное оформление по ставке 20 евро. Курс НБ РБ – 2,35 руб. за 1 евро.	41	76	20	47
3 Отражена сумма начисленной таможенной пошлины – 7% от таможенной стоимости. Курс НБ РБ – 2,01 руб. за 1 дол.	41	68	–	2884,35
4 Отражена сумма начисленного НДС при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь. Курс НБ РБ – 2,01 руб. за 1 дол.	18	68	–	8899,87
5 Отражена сумма начисленных транспортных расходов по доставке товаров в белорусских рублях	41	76	–	9450
6 Отражена сумма начисленных транспортных расходов по доставке товаров в иностранной валюте. Курс НБ РБ – 2,03 руб. за 1 дол.	41	76	300	609
7 Отражена сумма уплаты таможенных сборов на дату регистрации таможенной декларации. Курс НБ РБ – 2,39 руб. за 1 дол.	76	51	20	47,8

Окончание таблицы 2

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма	
	Дебет	Кредит	дол./евро	руб.
8 Отражена сумма уплаты таможенной пошлины на дату регистрации таможенной декларации. Курс НБ РБ – 2,08 руб. за 1 дол.	68	51	–	2984,8
9 Отражена сумма уплаты НДС при ввозе на дату регистрации таможенной декларации. Курс НБ РБ – 2,08 руб. за 1 дол.	68	51	–	9124,96
10 Отражена сумма уплаты транспортных расходов по доставке товаров в белорусских рублях	76	51	–	9450
11 Отражена сумма уплаты транспортных расходов по доставке товаров в иностранной валюте. Курс НБ РБ – 2,06 руб. за 1 дол.	76	51	300	618
12 Отражена курсовая разница при переоценке кредиторской задолженности	76	91	–	9
13 Отражена сумма перечисленных денежных средств нерезиденту за импортный товар. Курс НБ РБ – 2,06 руб. за 1 дол.	60	52	20500	42230
14 Отражена курсовая разница при переоценке кредиторской задолженности на дату расчетов с нерезидентом	91	60	–	615
15 Отражается разница (изменения в учетной оценке) на дату фактической уплаты таможенных платежей (если товар не был реализован)	41(44) 41(44) 18	76 68 68	–	0,8 100,45 225,09
16 Списывается сумма курсовых разниц (если товар не реализован и происходит корректировка учетной стоимости)	91	99	–	624
17 Списывается сумма курсовых разниц (если товар реализован и корректировка учетной стоимости не осуществляется)	91	99	–	950,34

В рассматриваемой в таблице 2 ситуации изменение размера таможенных платежей признается изменением в учетной оценке. Организация в месяце уплаты таможенных платежей может отразить разницу (внести корректировку в учетную оценку актива) в составе расходов на реализацию на счете 44 «Расходы на реализацию» или отнести ее на стоимость нереализованного товара на счет 41 «Товары» дополнительной проводкой или сторнировочной записью. В первом варианте увеличится сумма расходов по приобретению, а во-втором – стоимость импортного товара. Существенным образом под влиянием корректировки изменится сумма курсовых разниц.

Очевидно, что при принятии ввозимых активов к учету дата совершения операции имеет существенное значение, так как при больших объемах внешнеторговых операций, изменение валютных курсов может существенно изменить стоимость импортируемого актива как на дату принятия к учету, так и при корректировке его учетной стоимости. С другой стороны, при отсутствии своевременных корректировок учетной стоимости и связанное с этим необоснованное увеличение сумм курсовых разниц, включаемых в состав расходов по финансовой деятельности и внереализационных расходов, учитываемых при налогообложении, может оказать большое влияние на изменение размера налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Таким образом, правильное формирование стоимости ввозимых активов, внесение своевременных изменений в их учетную оценку, обусловленных процессами волатильности валютных курсов, способствует не только более объективному подходу к формированию финансового результата, но и (в условиях неблагоприятной тенденции роста белорусского рубля по отношению к иностранным валютам) снижению налоговой нагрузки на организацию.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Влияние изменений курсов иностранных валют : Нац. стандарт бухгалтерского учета и отчетности : утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.10.2014 № 69 // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо» [Электронный ресурс]. – 2016. – Режим доступа : www.business-info.by. – Дата доступа : 17.09.2018.

2 **Раковец, В.** Актуальные вопросы учета курсовых разниц / В. Раковец // Рэспубліка. – 30 мая 2018 г. – № 98 (6993). – С. 10–11.

3 **Прохожая, В.** Определение суммы транспортных расходов по доставке импортируемых товаров и отражения их в бухгалтерском учете / В. Прохожая // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо» [Электронный ресурс]. – 2018. – Режим доступа : www.business-info.by. – Дата доступа : 19.09.2018.

4 **Нехай, Н.** Отдельные изменения в налоговом и бухгалтерском и учете курсовых разниц на 2018 г. / Н. Нехай // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо» [Электронный ресурс]. – 2018. – Режим доступа : www.business-info.by. – Дата доступа : 10.09.2018.

5 **Раковец, В.** Транспортные затраты при доставке товара из-за границы / В. Раковец // Рэспубліка. – 12 верасня 2018 г. – № 171 (7066). – С. 12–13.

V. KOVALCHUK

Gomel State University named after Francisck Skorina

FEATURES OF ACCOUNTING OF COSTS IN FOREIGN CURRENCY WHEN CONDUCTING IMPORT OPERATIONS

The problematic issues related to determining the value of imported assets, accounting and tax accounting of transport and other expenses are investigated. The procedure for adjusting the accounting value of goods when changing foreign exchange rates. The relationship between changes in the accounting estimate of imported assets caused by the processes of exchange rate volatility and a decrease in the size of the taxable base for the profit tax has been revealed.

Получено 08.10.2018

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 11. Гомель, 2018**

УДК 331

Л. В. КОЗЛОВА

Белорусский государственный университет транспорта

О. И. КАСЬЯНЧИК

ОАО «Птицефабрика «Рассвет»»

**РАЗВИТИЕ УЧЕТА ТРУДА И РАСЧЕТА ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ
В ЗАВИСИМОСТИ ОТ ОСОБЕННОСТЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
ОРГАНИЗАЦИЙ**

Рассмотрены особенности учета труда и заработной платы в организациях, предложены мероприятия по его совершенствованию и повышению мотивации труда работников.

Учет труда и его оплаты является значимым участком учетных работ. Важно не только правильно отражать расчеты по заработной плате в бухгалтерском учете, но и правильно рассчитывать сумму, причитающуюся к выплате каждому работнику, а также своевременно удерживать из заработной платы суммы обязательных или иных вычетов. Следует отметить, что расходы на оплату труда составляют значительную часть стоимости продукции, работ, услуг в организации.

Проведенное исследование позволило установить, что существующий порядок оформления поступления и выбытия работников соответствует установленному порядку их оформления в организациях отраслей народного хозяйства (рисунки 1, 2).

При этом для учета труда и его оплаты на предприятиях, как правило, используются первичные документы, приведенные на рисунке 3.

Главным первичным документом для начисления заработной платы является табель учета рабочего времени, в котором не допускаются подчистки