

V. GIZATULLINA, PhD, Professor

K. DOROSHEVA

P. IVANOVA

Belarusian State University of Transport

ROLE OF ACCOUNTING CONCEPT IN ECONOMIC DEVELOPMENT

Changes in the concept of accounting are considered depending on the tasks facing the economy, the main directions of new approaches in the formation of the concept in the context of digitalization of the economy are determined.

Получено 15.09.2019

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 12. Гомель, 2019**

УДК 658.788:339.152

В. В. КОВАЛЬЧУК, канд. экон. наук

Гомельский государственный университет им. Ф. Скорины

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА КУРСОВЫХ И СУММОВЫХ РАЗНИЦ ПРИ РАСЧЕТАХ ЗА УСЛУГИ ЭКСПЕДИТОРА: НОВАЦИИ МЕТОДИК И ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Рассмотрен порядок и способы расчетов за услуги экспедитора по перевозке экспортных грузов в порядке последующей и предварительной оплаты. Определены условия возникновения курсовых и суммовых разниц при пересчете стоимости обязательств на дату оплаты в связи с изменением курсов валют Национального банка и договорного курса. Выявлены подходы к порядку отражения курсовых и суммовых разниц, требующие совершенствования методик учета путем изменения законодательства.

В настоящее время при составлении годовой бухгалтерской отчетности, как правило, возникают проблемные вопросы правильности отражения в учете курсовых разниц, возникающих при пересчете стоимости активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте или валютном эквиваленте и вызванные изменением законодательства. С этой проблемой сталкиваются не только организации, реализующие продукцию на экспорт, но и организации – экспортеры услуг, в частности, транспортно-экспедиционные организации.

Согласно закону Республики Беларусь «О транспортно-экспедиционной деятельности» от 13.06.2006 г. № 124-3, заказчик обязан выплатить экспедитору вознаграждение, а также возместить стоимость услуг сторонних ор-

ганизаций, которые были привлечены к перевозке в интересах организации-заказчика [1]. Расчеты между заказчиком и экспедитором могут осуществляться в национальной или иностранной валютах, а также в белорусских рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте. В иностранной валюте расчеты с транспортными и экспедиторскими организациями могут осуществляться за перевозку или экспедирование грузов за границу или из-за границы Республики Беларусь и при транзите через ее территорию.

В настоящее время растет доля расчетов в белорусских рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме иностранной валюты, в общем объеме расчетных операций. Расчеты в иностранной валюте обуславливают появление курсовых разниц, а расчеты в эквиваленте к определенной сумме в иностранной валюте – не только курсовых, но и суммовых разниц.

Национальный стандарт «Влияние изменений курсов иностранных валют», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.10.2014 № 69 определяет порядок отражения в бухгалтерском учете организаций стоимости активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов, стоимость которых выражена в иностранной валюте или белорусских рублях, в сумме эквивалентной определенной сумме иностранной валюты. Если стоимость услуг экспедитора в договоре транспортной экспедиции установлена в иностранной валюте, то пересчет валюты осуществляется по курсу Национальным банком Республики Беларусь (далее – НБ РБ) на дату совершения операции. При отражении в учете обязательств на дату их погашения или отчетную дату и возникают курсовые разницы. Это происходит в том случае, если по соглашению сторон на дату оплаты не установлен договорной курс, что может обуславливать появление суммовых разниц [2].

Суммовые разницы могут возникать при пересчете выраженной в белорусских рублях эквивалентно определенной сумме иностранной валюты стоимости активов и обязательств в случаях: отличия курса белорусского рубля по отношению к соответствующей иностранной валюте, устанавливаемого НБ РБ от курса белорусского рубля по отношению к этой иностранной валюте, определяемого соглашением сторон (договорного курса) или определения оплачиваемой в белорусских рублях суммы по официальному курсу НБ РБ на дату, отличную от даты платежа.

В бухгалтерском учете курсовые и суммовые разницы отражаются в составе доходов и расходов по финансовой деятельности: по дебету (кредиту) счетов учета денежных средств, расчетов и кредиту (дебету) счета 91 «Прочие доходы и расходы» [3].

В налоговом учете образовавшиеся курсовые и суммовые разницы учитываются при налогообложении прибыли: положительные – в составе внереализационных доходов, а отрицательные – внереализационных расходов. Курсовые разницы отражаются в налоговом учете на дату признания доходов и расходов.

Дата совершения хозяйственной операции по *услугам, результаты которых заказчик может использовать по мере их оказания*, определяется в зависимости от срока действия договора – до одного месяца или свыше одного месяца.

Если *срок действия договора свыше одного месяца*, стоимость услуги экспедитора будет отражаться на конец каждого отчетного периода и на последнюю дату расчетов, установленную в договоре. *Если срок действия договора не превышает одного месяца – стоимость услуги экспедитора будет отражаться на дату расчетов*. Но, если этот срок приходится на два месяца, то существуют следующие варианты отражения в бухгалтерском учете стоимости услуги экспедитора: во-первых, на конец отчетного периода и день завершения оказания услуги и, во вторых, на день завершения оказания услуги (дату оплаты).

Факт оказания услуги экспедитором и выполнения им договорных обязательств должен быть подтвержден актом оказанных услуг, который закрепляется подписями сторон и служит основанием для оплаты услуги. Также по *работам и услугам, результаты которых не могут использоваться заказчиком до завершения их оказания*, в договоре может быть предусмотрено указание в первичных учетных документах следующих дат:

- дата завершения выполнения работы, оказания услуги (этапа работы, услуги);
- дата завершения приемки работы, услуги (этапа работы, услуги).

Если такое положение отсутствует в договоре, то датой совершения хозяйственной операции будет дата составления первичных учетных документов.

На основании первичного учетного документа, выручкой от реализации у экспедитора для целей бухгалтерского учета признается вознаграждение, которое заказчик должен оплатить ему за оказанную услугу. Выручка от реализации услуг экспедитора отражается на дату признания ее в бухгалтерском учете, независимо от даты расчетов с соблюдением метода начисления [4].

Выраженная в иностранной валюте сумма доходов и при ее наличии, относящаяся к этим доходам дебиторская задолженность, отражается в бухгалтерском учете по курсу НБ РБ:

- на дату совершения хозяйственной операции, если не был получен аванс в иностранной валюте;

- дату получения аванса в иностранной валюте в размере полной суммы дохода;

- дату получения аванса в иностранной валюте в части суммы дохода, приходящейся на аванс и дату совершения хозяйственной операции в части суммы дохода, не приходящейся на аванс.

Для целей исчисления налога на прибыль по договорам, в которых сумма обязательств выражена в белорусских рублях в сумме, эквивалентной иностранной валюте, выручка от реализации услуг принимается по курсу НБ РБ, установленному на дату ее признания в бухгалтерском учете. Но если дата

определения величины обязательств предшествует дате исполнения обязательств, то в подлежащей оплате сумме в белорусских рублях.

Под датой определения величины обязательств понимается дата, на которую определяется подлежащая оплате сумма в белорусских рублях (установленная в соответствии с законодательством или соглашением сторон) по обязательствам, выраженным в белорусских рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме иностранной валюты. Подлежащая оплате сумма определяется либо по курсу НБ РБ на день платежа, либо по соглашению сторон, т.е. по договорному курсу.

В случае последующей оплаты сумма выручки от реализации товара и стоимость относящейся к ней дебиторской задолженности покупателя отражаются в бухгалтерском учете исходя из официального курса НБ РБ на дату признания выручки от реализации товара. Стоимость дебиторской задолженности покупателя пересчитывается при изменении официального курса на дату поступления оплаты от покупателя и на отчетную дату. При этих пересчетах возникают курсовые разницы. Кроме того, на дату поступления оплаты от покупателя возникают суммовые разницы в случае отличия договорного курса от официального курса НБ РБ. При предварительной оплате, которая осуществляется по курсу НБ РБ на дату оплаты или по договорному курсу, в том числе, когда дата определения величины обязательств по договору совпадает с датой признания выручки, не возникает ни курсовых, ни суммовых разниц.

Рассмотрим особенности отражения в бухгалтерском и налоговом учете курсовых и суммовых разниц при расчетах по обязательствам, возникающих при реализации услуг экспедитора, в порядке последующей и предварительной оплаты.

Предварительная оплата. Если по внешнеторговым договорам величина обязательств установлена в белорусских рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме иностранной валюты, и расчеты между сторонами осуществляются в порядке предварительной оплаты или на дату признания выручки от реализации услуг, то поскольку стоимость обязательств по договору установлена в белорусских рублях, она уже не изменится. В этом случае с даты определения величины обязательств в белорусских рублях сумма обязательств в денежном выражении не зависит от валютного эквивалента [5].

В том случае, если предоплата заказчиком за услуги экспедитора осуществляется в полном объеме, а дата расчетов отличается от даты подписания акта оказания услуг и при этом курс НБ РБ на момент подписания акта изменился, то в бухгалтерском учете стоимость обязательств в белорусских рублях отражается на дату подписания акта, но по курсу на дату зачисления выручки на счет организации. Эта дата и считается датой определения величины обязательств.

По условиям договора предоплата по услуге может быть установлена в эквиваленте на определенную дату оказания услуги. В этом случае, если расчеты осуществляются после оказания услуг экспедитором и подписания

акта оказания услуг, но стоимость обязательств установлена на определенную дату отчетного периода, еще до оказания услуги экспедитором, то в бухгалтерском учете стоимость обязательств в белорусских рублях отражается на дату подписания акта оказания услуг, но по курсу НБ РБ на дату определения величины обязательств. То есть, в этом случае, – на установленную в договоре дату отчетного периода пересчета валюты в рублевый эквивалент [6].

Последующая оплата. При расчетах между сторонами за оказанные экспедиторские услуги, условиями договоров на перевозку груза в порядке расчетов может быть предусмотрена последующая оплата, т.е. дата реализации услуг предшествует дате определения величины обязательств в белорусских рублях. В этом случае оплата оказанной услуги осуществляется после подписания акта о выполненных услугах по курсу НБ РБ. В бухгалтерском учете выручка экспедитора отражается на дату подписания акта оказания услуг по курсу НБ РБ на эту же дату (дату реализации), а стоимость обязательств пересчитывается на дату расчетов или дату составления отчетности при изменении курса НБ РБ на дату совершения операции. В этом случае возникают курсовые разницы. Эти разницы не влияют на выручку экспедитора, но учитываются при налогообложении прибыли в составе внереализационных доходов и расходов. Оплата за оказанные услуги после подписания акта может осуществляться исходя из расчета эквивалента обязательств по договорному курсу. В этом случае при определенных условиях на дату оплаты могут возникнуть как курсовые, так и суммовые разницы.

Курсовые и суммовые разницы, которые образуются вследствие изменения курсов иностранных валют НБ РБ и наличия договорного курса на дату оплаты, учитываются при налогообложении прибыли в составе внереализационных доходов и расходов.

Например: По условиям договора на перевозку груза вознаграждение экспедитору уплачивается после выполнения услуг в белорусских рублях в эквиваленте 1000 дол. США по курсу НБ РБ на дату оплаты, увеличенному на 2 %. В этом случае акт подписан до даты определения величины обязательств и, соответственно, выручка отражается на дату подписания акта. В бухгалтерском учете экспедитора порядок расчетов за оказанные услуги отражается следующим образом (таблица 1):

Таблица 1 – Отражение в учете расчетных операций при оплате обязательств в эквиваленте по договорному курсу

Дата	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
12.10	Отражена выручка экспедитора на основании акта оказания услуг. Курс НБ РБ – 2,1 руб. за 1 дол. США Расчет: $(1000 \times 2,1)$	62	90/1	2100

Окончание таблицы 1

Дата	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
15.10	Получена оплата за услугу экспедитора по перевозке груза за границу. Курс НБ РБ – 2,2 руб. за 1 дол. США по условиям договора курс увеличивается на 2 %. Расчет: $(1000 \times 2,2 \times 1,02)$	51	62	2244
15.10	Пересчет дебиторской задолженности на дату расчетов Расчет: $(2,2 - 2,1) \times 1000$	62	91	100
15.10	Отражается отрицательная суммовая разница Расчет: $(2,2 - (2,2 \times 1,02)) \times 1000$	91	62	44

Можно сделать вывод, что, начиная с даты определения величины обязательств в белорусских рублях, денежное обязательство не подлежит пересчету. То есть, в бухгалтерском и налоговом учете стоимость активов и обязательств, выраженная в белорусских рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме иностранной валюты, начиная с даты определения в соответствии с законодательством или по соглашению сторон, считается выраженной в рублях и больше ни на какую дату не пересчитывается [7].

В зависимости от определенных договорами на перевозку груза условий оплаты обязательств курсовые и суммовые разницы могут возникать в следующих случаях (таблица 2).

Таблица 2 – Курсовые и суммовые разницы при последующей и предварительной оплате

Условия оплаты, установленные в договоре	Наличие курсовых разниц («+» – да; «-» – нет)	Наличие суммовых разниц («+» – да; «-» – нет)
Последующая оплата (если дата реализации предшествует дате определения величины обязательств)		
Расчеты после подписания акта об оказании услуг по курсу НБ РБ на дату оплаты (после даты признания выручки)	+	-
Расчеты после подписания акта об оказании услуг по договорному курсу на дату оплаты (после даты признания выручки)	+	+
Предварительная оплата (дата определения величины обязательств совпадает с датой реализации или предшествует этой дате)		
Расчеты за услуги экспедитора по курсу НБ РБ на дату оплаты	-	-
Расчеты за услуги экспедитора по договорному курсу на дату оплаты	-	-

Таким образом, ряд организаций, в том числе оказывающих услуги по доставке продукции за границу и из-за границы, при формировании доходов и расходов организации, сталкиваются с проблемой отражения в учете курсовых и суммовых разниц, которая, главным образом, заключается в сложности трактовки предлагаемых законодательством методик по учету расчетных операций в иностранной валюте.

Вышеуказанные подходы к порядку отражения курсовых и суммовых разниц, требуют совершенствования законодательства в следующих аспектах:

- уточнение классификации активов и обязательств путем четкого разделения их на монетарные и немонетарные;
- введение нормы о пересчете на дату совершения операции только монетарных активов.

Эти нововведения позволят на основе собирательных понятий усовершенствовать методику отражения в учете курсовых и суммовых разниц и будут способствовать правильности включения их сумм в состав внереализационных доходов и расходов в налоговом учете и увеличат скорость обработки информации.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 О транспортно-экспедиционной деятельности : закон Республики Беларусь от 13.06.2006 № 124-З [Электронный ресурс] // Аналитическая правовая система «Бизнес-Инфо». – 2019. – Режим доступа : www.business-info.by. – Дата доступа : 22.09.2019.

2 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». – 2019. – Режим доступа : www.business-info.by. – Дата доступа : 12.01.2019.

3 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». – 2019. – Режим доступа : www.business-info.by. – Дата доступа : 12.09.2019.

4 **Пасевич, В.** Учет курсовых разниц / В. Пасевич // Республика. – 2019. – № 92 (7232). – С. 14.

5 О некоторых вопросах определения выраженной в белорусских рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте, стоимости активов и обязательств : письмо М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь от 27.03.2018 № 15-1-7/26/2-2-10/00561 [Электронный ресурс] // Режим доступа : http://www.minfin.gov.by/upload/accounting/komm/rzazmf_15_1_17_26.pdf. – Дата доступа : 14.10.2019.

6 **Борисенко, Н.** Выручка экспедитора, если обязательства выражены в белорусских рублях эквивалентно определенной сумме иностранной валюты [Электронный ресурс] / Н. Борисенко // Аналитическая правовая система «Бизнес-Инфо». – 2019. – Режим доступа : www.business-info.by. – Дата доступа : 22.01.2019.

7 **Раковец, В.** Изменения законодательства, которые следует учесть при составлении бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс] / В. Раковец // Аналитическая

правовая система «Бизнес-Инфо». – 2019. – Режим доступа : www.business-info.by. – Дата доступа : 02.10.2019.

8 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. – С. 36–41.

9 Шатров, С. Л. Теория и методология информационно-аналитического обеспечения системы управления внешнеэкономической деятельностью на железнодорожном транспорте : [монография] / С. Л. Шатров. – Гомель : БелГУТ, 2018. – 231 с.

V. KOVALCHUK, PhD

Gomel State University named after Franciscsk Skorina

PROBLEMS OF REFLECTION IN ACCOUNTING OF COURSE AND AMOUNT DIFFERENCES WHEN CALCULATING FOR FORWARDER SERVICES: NEW METHODS AND LEGISLATION

The article discusses the procedure and methods of payment for the services of a forwarder for the export of goods in the order of subsequent and advance payment. The conditions for the occurrence of exchange rate and amount differences in the translation of the value of obligations at the date of payment in connection with a change in the exchange rates of the National Bank and the contractual rate are determined. The approaches to the order of reflection of exchange rate and total differences are identified, requiring improvement of accounting methods by changing legislation.

Получено 10.10.2019

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 12. Гомель, 2019**

УДК 657.421.1

А. В. КРАВЧЕНКО

Белорусский государственный университет транспорта

УЧЕТ ОТКЛОНЕНИЯ ОТ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

В статье освещены изменения в учетной практике и экономике, показана необходимость разработки аспектов, позволяющих вести бухгалтерский учет в максимально приближенной действующей оценке, именуемой в международной практике «справедливой стоимости», рассматривается предлагаемый вариант доведения производственных запасов до справедливой.

Согласно законодательству Республики Беларусь производственные запасы (материалы) оцениваются по фактической себестоимости. Она является наиболее простой и однозначной, в этом и состоят ее, по нашему мнению, основные преимущества. Такая оценка: