

## ОПРЕДЕЛЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОЧИХ АКТИВОВ

Финансовый результат от реализации прочих активов — одна из составляющих конечного **финансового** результата хозяйственной деятельности предприятия. Конечным финансовым результатом является прибыль отчетного периода, представляющая собой сумму финансовых результатов от реализации продукции, **работ**, услуг, товаров, основных средств, материальных **ценностей**, нематериальных и прочих активов и прибыли (убытков), **полученных** от внереализационных операций.

Развитие рыночных отношений в Республике Беларусь повлекло за собой все больше набирающее силу хождение иностранных **валют** на территории нашей страны. Поэтому сегодня **особенно** актуальной становится тема совершенствования учета движения иностранных **валют** в республике и в целом внешнеэкономической деятельности субъектов хозяйствования. Правительством Беларуси принят ряд нормативных актов, регулирующих вышеуказанные **хозяйственные** процессы. Целью одного из них стало обеспечение потребностей субъектов хозяйствования Республики Беларусь в иностранной валюте, **поддержание** стабильного единого курса валюты Беларуси в отношении **иностранной** валюты, а также совершенствование обязательной продажи иностранной валюты. Так, Президент Республики Беларусь Указом № 311 от 02.06.97 г. с изменениями и дополнениями в него позиций Указов № 396 от 15.07.99 г. и № 593 от 11.10.99 г. постановил: "Белорусские юридические лица и индивидуальные предприниматели обязаны продавать на биржевых торгах ОАО "Белорусская фондовая биржа" 30 % средств в СКВ и российских рублях в течение пяти **рабочих** дней со дня поступления их на счета в белорусских или иностранных **банках...**". Внесением изменений в "Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)" № 8/314 от 30.04.99 г. выручка от продажи **валютных** средств исключена из состава внереализационных **доходов**. Так, реализацию иностранной валюты по праву начали считать реализацией прочих активов.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета для обобщения информации о процессе реализации принадлежащих предприятию **ценностей**, не **нашедших** отражение по счету 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" и счету 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств" предназначен счет 48 "Реализация прочих активов". Валютные **средства**, принадлежащие субъекту хозяйствования, являются частью его активов, а значит, по Закону "О бухгалтерском учете и отчетности" — его имуществом. Согласно инструкции по **применению Плана** счетов бухгалтерского учета **финансово-хозяйственной** деятельности предприятий по **дебету** счета 48 отражается балансовая стоимость выбывающих ценностей, а также понесенные в связи с этим расходы; в кредит счета 48 относится выручка от реализации ценностей, т.е. сумма, причитающаяся предприятию за проданное **имущество**.

На основании изменений в "Основные положения по составу затрат, **включаемых** в себестоимость продукции (работ, **услуг**)", оговоренных выше, ИГНК по Витебской области были разработаны рекомендации по проверке правильности отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с реализацией иностранной валюты. Согласно указанным рекомендациям реализация иностранной валюты отражается с использованием счета 48 "Реализация прочих активов" (табл. 1).

Однако, на взгляд автора, вышеприведенная ситуация типична, но не универсальна. Поскольку она применима только в случаях, когда учреждения **банков**, обслуживающие предприятия, зачисляются на 51 "Расчетный **счет**" клиентов всю при-

Таблица 1. Отражение реализации иностранных валют

Операция	Дт	Кт	Сумма
Предприятие "А" 06.01.2000 г. продает 100 дол. США (курс 261 р.)	76	55	$100 \cdot 261 = 26\ 100$
На расчетный счет предприятия "А" поступила сумма в бел. р. от продажи валюты (курс 300 р.)	51	48	$100 \cdot 300 = 30\ 000$
Списывается балансовая стоимость валюты (курс 261 р.)	48	76	$100 \cdot 261 = 26\ 100$

читающуюся сумму по продаже иностранной валюты без вычета из нее "комиссии за продажу валюты" по установленным тарифам банка. Согласно Инструкции о порядке обязательной продажи средств в иностранной валюте юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями № 29.10 от 30.12.99 г. комиссионное вознаграждение уполномоченного банка за проведение продажи иностранной валюты может взиматься не только путем списания ее с текущего счета юридического лица, но и путем уменьшения суммы белорусских рублей, зачисляемой на счет юридического лица. Рассмотрим пример, когда на расчетный счет субъекта хозяйствования учреждение банка зачисляет выручку от продажи иностранной валюты за минусом причитающейся последней комиссии и отразим данную операцию согласно рассмотренным рекомендациям (табл. 2).

Таблица 2. Отражение реализации иностранной валюты с учетом комиссии банка за продажу валюты по действующей методике

Операция	Дт	Кт	Сумма
Предприятие "А" 6.01.2000 г. продает 100 дол. США (курс 261 р.)	76	55	$100 \cdot 261 = 26\ 100$
На расчетный счет предприятия "А" поступила сумма в бел. р. от продажи валюты (курс 300 р.)	51	48	$(100 \cdot 300) - (100 \times 0,3 \cdot 300) = 29\ 910$
Списывается балансовая стоимость валюты (курс 261 р.)	48	76	$100 \cdot 261 = 26\ 100$

При анализе данных, отражающих последнюю ситуацию, четко просматривается занижение выручки от реализации ценностей, влекущее за собой уменьшение валового дохода, являющегося объектом обложения при реализации сырья, материалов и прочих активов для отчислений в бюджет согласно Закону "О бюджете Республики Беларусь на 2000 год". В результате изложенного происходит занижение финансового результата от реализации прочих активов.

С целью устранения вышеуказанных нарушений целесообразно отражать реализацию иностранной валюты следующим образом (табл. 3).

Таблица 3. Предлагаемая методика отражения реализации иностранной валюты

Операция	Дт	Кт	Сумма	
			без учета комиссии	с учетом комиссии банка
1	2	3	4	5
1. Предприятие "А" 6.01.2000 г. продает валюту (курс 261 р.)	76	55	$100 \cdot 261 = 26\ 100$	$100 \cdot 261 = 26\ 100$
2. На расчетный счет "А" поступила сумма в бел. р. от продажи валюты (курс 300 р.)	51	48	$100 \cdot 300 = 30\ 000$	$(100 \cdot 300) - (100 \times 0,3 \cdot 300) = 29\ 910$
3. Списывается балансовая стоимость валюты (курс 261 р.)	48	76	$100 \cdot 261 = 26\ 100$	$100 \cdot 261 = 26\ 100$
4. Списывается комиссия банка	48	51	$100 \cdot 0,3 \cdot 300 = 90$	$100 \cdot 0,3 \cdot 300 = 90$
5. Дополнительная корреспонденция, приводящая в норму сумму от валового дохода от реализации валюты, при зачислении выручки от ее продажи с учетом комиссии банка	51	48	—	90
6. Валовой доход	—	—	$30\ 000 - 90 = 29\ 910$	$29\ 910 - 90 + 90 = 29\ 910$

Предлагаемые корреспонденции, приведенные в п. 4, 5 табл. 3., на первый взгляд могут показаться бессмысленными, поскольку являются обратными друг другу и перекрываются. Однако приказом Министерства торговли Республики Бе-

ларусь № 80 от 14.11.95 г. "О стандартизации терминологии в области торговли" четко определено понятие валового **дохода**: "Валовой доход — сумма торговых надбавок (скидок), наценок, полученных от реализации товаров". Действующей законодательной базой не определено **понятие** валового **дохода**, образующегося при реализации прочих активов, в том числе иностранной валюты. Но исходя из экономического содержания **вышеприведенного** определения — валовой доход есть разница между балансовой стоимостью **реализованных** активов и выручкой от реализаций этих активов, т.е. полученных наценок и скидок. Поэтому корреспонденция п. 4 табл. 3 позволяет не только привести в соответствие данные, отражаемые по кредиту счета 48 в табл. 3, инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной **деятельности**, но и устранить возможность ошибочного определения суммы валового дохода **и** финансового результата от реализации прочих активов.

С учетом вышеизложенного автор считает необходимым осуществление дополнительных **записей**, приведенных в табл. 3, для всех предприятий в целях **предупреждения** неточности **данных** бухучета и занижения платежей в бюджет Республики Беларусь.

На финансовый результат от реализации прочих активов, а **именно** иностранной валюты, влияет не только принятая методика его формирования, рассмотренная выше, но и правильность определения суммы, подлежащей обязательной продаже согласно Указам Президента Республики Беларусь Мб 311, № 396, Мб 593, а также Инструкциям о порядке обязательной продажи средств в иностранной валюте белорусскими юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями Мб 29.10 от 30.12.99 г., отражаемой по счету 48 "Реализация прочих активов". Согласно указанным нормативным актам, белорусские юридические лица **и** индивидуальные предприниматели обязаны продавать на биржевых торгах средства в СКВ и российских рублях в установленном размере в **течение пяти** рабочих дней со дня поступления их на счет в белорусских или иностранных **банках** за исключением **случаев**, приведенных в двух разделах.

*Не подлежит обязательной продаже иностранная валюта:*

полученная от экспорта продукции (работ, услуг) собственного производства организациями с **иностранными** инвестициями, в уставных фондах которых доля иностранных участников превышает 30 %;

приобретенная в установленном порядке на внутреннем **валютном** рынке Республики Беларусь;

поступившая в качестве вклада в уставный фонд организации с иностранными инвестициями, в которых доля **иностраных** участников превышает 30 %;

поступившая в виде привлеченных средств, в том числе из-за рубежа;

поступившая в качестве возврата основной суммы кредита и т.д.

*Не подлежит **обязательной** продаже иностранная валюта*, направленная в течение 30 календарных дней, исключая **день** поступления:

юридическими лицами, имеющими специальные разрешения (лицензии) на международную перевозку грузов и пассажиров, также на **транспортно-экспедиционную** деятельность, покрытие расходов по транспортировке, страхованию и экспедированию грузов и пассажиров, а также на уплату налогов и сборов в иностранной валюте, связанных с транспортировкой **грузов и пассажиров**;

страховыми организациями на выплату страхового возмещения или страхового обеспечения;

страховыми организациями другим страховым и перестраховочным организациям согласно договорам сострахования и перестрахования, а также по **договорам** на продажу страховых полисов иностранных **страховых организаций**.

Представляется, что величина суммы иностранной валюты, подлежащая обязательной продаже, находится в обратной зависимости от величины льготируемых средств в пределах одной хозяйственной операции, **связанной** с поступлением СКВ или российских рублей на счета белорусских субъектов **хозяйствования**. Поэтому важным является изучение процесса формирования величины средств, не **подлежащих** обязательной продаже и совершенствование его учета. На взгляд автора, среди множества **новшеств**, определенных Указом Президента Республики Беларусь Мб 396 от 15.07.99 г. и нашедших отражение в Инструкции о порядке обязательной продажи средств в **иностранной** валюте белорусскими юридически-

ми лицами и индивидуальными предпринимателями № 29.10 от 30.12.99 г., особенно актуальным и закономерным можно считать следующее: "Не подлежит обязательной продаже иностранная валюта, направленная в течение 30 календарных дней, исключая день поступления, юридическими лицами, имеющими специальные разрешения (**лицензии**) на **международную** перевозку грузов и пассажиров, также на **транспортно-экспедиционную** деятельность, покрытие расходов по транспортировке, страхованию и экспедированию грузов и пассажиров, а также на уплату налогов и сборов в иностранной валюте, связанных с транспортировкой грузов и пассажиров", поскольку указанная мера позволяет решить субъектам хозяйствования, занимающимся оговоренной выше деятельностью, проблему выплаты командировочных расходов работникам в иностранной валюте.

Однако при использовании вышеуказанной льготы по обязательной продаже СКВ и российских рублей на практике возникает множество проблем. Поступившая валюта (СКВ, рос. р.) продается в установленном размере в течение пяти рабочих дней со **дня** ее поступления на счет белорусских субъектов.

В соответствии с инструкцией о порядке обязательной продажи средств в иностранной валюте белорусскими юридическими лицами и предпринимателями банк самостоятельно списывает **валюту** со счета определенного субъекта для ее продажи на бирже, если в **указанный** срок субъект хозяйствования не представил в уполномоченный банк поручение на проведение обязательной продажи. Таким образом, чтобы избежать случайной продажи валютных поступлений, в анализируемой ситуации необходимо в течение пяти рабочих дней представить в банк документы, подтверждающие, что поступившие валютные средства не подлежат обязательной продаже. Такими документами являются:

лицензия на международную перевозку грузов (пассажиры);

лицензия на транспортно-экспедиционную деятельность;

чеки, квитанции, подтверждающие расходы по транспортировке, страхованию грузов (пассажиры);

чеки, квитанции по уплате налогов и сборов в иностранной валюте, связанных с транспортировкой грузов и пассажиров (сбор за проезд по **центральному** улицам и мостам, экологический сбор и др.).

Неотъемлемой частью расходов по транспортировке грузов (пассажиры) являются командировочные **расходы**. Согласно Положению **об** условиях труда работников **Республики Беларусь** за границей № 58 от 13.05.99 г., работникам возмещаются **расходы**:

за проезд воздушным, железнодорожным и водным транспортом;

за проезд транспортом общего пользования (за исключением такси) на вокзал, аэропорт и т.д.

на получение загранпаспортов и виз для работника и членов его семьи;

за найм жилого помещения по нормам, установленным Министерством финансов Республики Беларусь и др.;

за время нахождения в пути следования к месту работы за границей работнику выплачиваются суточные по установленным нормам, причем при проезде за время пребывания на территории иностранного государства — в иностранной валюте по нормам, установленным в соответствии с законодательством Республики Беларусь для страны, в которую направлен работник на работу.

Этим же положением регламентирован порядок расчетов с командированным, обуславливающий предварительное обеспечение их необходимыми средствами в иностранной валюте в виде аванса (**п. 63**) и в то же время допускающий расчеты по командировке по ее завершении в иностранной валюте или в денежных единицах Республики Беларусь по курсу Национального банка на дату авансового отчета (**п. 76**).

На основании изложенного рассмотрим следующую ситуацию. Субъект хозяйствования Республики Беларусь, имеющий лицензию на международную перевозку грузов (пассажиры), оказывает транспортные услуги субъекту хозяйствования Российской Федерации, за что получает **валюту** (рос. р.) на свой счет в банке Республики Беларусь. Субъект пользуется льготой по обязательной продаже валюты, предусмотренной **п. 2.4** Указа Президента Республики Беларусь № 396 от 15.07.99 г. "О внесении изменений и **дополнений в Указ** Президента Республики Беларусь № 311 от 02.06.97 г.", применение которой предусматривает составление предпри-

ятием реестра распределения валюты, увязанного с данными расчета суммы расходов по транспортировке грузов (в том числе командировочных расходов). Составляя авансовые отчеты работники, командированные в Российскую Федерацию с целью оказания транспортных услуг, используют положения, предусмотренные постановлением Министерства труда Республики Беларусь № 58 от 13.05.99 г. "Об утверждении положения об условиях труда работников Республики Беларусь за границей", которыми определено, что оплата суточных расходов по найму жилого помещения осуществляется в иностранной валюте по установленным нормам (в рассматриваемой ситуации в дол. США). Однако, получая выручку в российских рублях на счет и представляя в обслуживающее учреждение банка реестр на обязательную продажу с приложенным расчетом расходов по транспортировке, предприятие сталкивается с необходимостью пересчета всей суммы командировочных расходов в денежные единицы, полученной выручки (рос. р.). Действующим законодательством Республики Беларусь не установлен порядок, регулирующий возмещение командировочных расходов, выраженных в одной валюте (дол. США), в иной валюте (в том числе рос. р.), т.е. не определена дата, устанавливающая курс пересчета суммы одной валюты в другую, исключением является существующая процедура расчетов по заграничной командировке, при которой необходимая сумма в иностранной валюте подлежит выплате по решению субъекта хозяйствования в денежных единицах Республики Беларусь по курсу Национального банка на дату авансового отчета. На практике же порядок пересчета расходов, выраженных в иностранной валюте, в денежные единицы Республики Беларусь распространен и на процедуру пересчета одного вида валюты в другой. Указанные действия подтверждаются тем же п. 46 постановления Министерства труда Республики Беларусь № 58 от 13.05.99 г., регулирующим порядок возмещения командировочных, выраженных в иностранной валюте, в денежных единицах Республики Беларусь, но никак не в другой иностранной валюте. Субъект хозяйствования, придерживающийся необоснованной, однако действующей методики, может оказаться в часто встречающейся ситуации, когда валютная выручка поступает позже даты оказания услуг (авансового отчета) и тогда, применяя курс для пересчета одного вида валюты в другой на дату составления авансового отчета, предприятие идет в разрез с законодательной базой, устанавливающей нормы возмещения командировочных расходов в части суточных и найма жилья, т.е. выплачивает командированному работнику либо меньше (при росте курса), либо больше (при падении курса) и в результате представляет неверно рассчитанный реестр на обязательную продажу. Для большей наглядности рассмотрим пример командирования в Россию на условных данных.

### *Пример:*

Работник командирован в Российскую Федерацию для оказания транспортных услуг сроком на 3 дня. На счет белорусского субъекта хозяйствования поступает выручка в размере 12 000 рос. р. К отчету работника приложены следующие документы, подтверждающие его расходы: квитанция об уплате экологического сбора на сумму 720 рос. р. и сбора за проезд по центральной улице Пскова на сумму 170 рос. р. Курсы валют на дату составления авансового отчета: рос. р. = 11,2; дол. США = 340 бел. р. На дату составления реестра по обязательной продаже: рос. р. = 11,4; дол. США = 348 бел. р.

Субъект хозяйствования представляет реестр на обязательную продажу поступившей суммы рос. р., для чего составляет расчет расходов по транспортировке с целью получения льготы.

При командировке в Российскую Федерацию нормы суточных и расходов по найму жилья установлены в дол. США.

Расчет расходов по транспортировке груза, подлежащих льготированию по обязательной продаже:

Суточные — 15 дол. США · 2 = 30 дол. США.

Наем жилья — 55 дол. США · 2 · 5% = 5,5 дол. США.

Экологический сбор — 720 рос. р.

Сбор за проезд по центральной улице — 170 рос. р.

Итого льгота: 35,5 дол. США; 890 рос. р.

В связи с тем что предприятие получило выручку в российских рублях, необходимо определить сумму льготирования по обязательной продаже, выраженную в валюте выручки. Рассчитаем сумму льготы по действующей ныне методике пересчета и предлагаемой в данной работе, а именно, исходя из курсов Национального банка Республики Беларусь на дату составления реестра по обязательной продаже.

### **Расчет выручки, не подлежащей обязательной продаже**

#### *Действующая методика*

35,5 дол. США · 340 / 11,2 = 1077,7 рос. р.

Итого льгота: 1077,7 + 720 + 170 = 1967,7 рос. р.

#### *Предлагаемая методика*

35,5 дол. США · 348 / 11,4 = 1083,7 рос. р.

Итого льгота: 1083,7 + 720 + 170 = 1973,7 рос. р.

На взгляд автора, с помощью предлагаемой методики пересчета одного вида валюты в другой предприятие сможет максимально приблизить **сумму** выплаты российскими **рублями** к сумме командировочных расходов, выраженных в долларах США, так как дата составления реестра по обязательной продаже более приближена к дате фактической выплаты средств нежели дата составления авансового **отчета**, ведь только при фактическом получении валюты на счет субъект хозяйствования может возместить работнику расходы **в иностранной** валюте. В случае же пересчета одного вида валюты в другой (дол. **США** в рос. **р.**) по курсу на дату составления авансового отчета в рассмотренном выше примере работнику возместят **не** всю причитающуюся ему сумму командировочных: 1077,7 рос. р.  $\neq$  35,5 дол. США на дату представления реестра и тем более **на дату** фактической выплаты. Представляется, что предлагаемая методика решает также проблему, связанную с определением суммы выручки, не подлежащей обязательной продаже, поступившей в виде предварительной оплаты, когда еще не известна дата авансового отчета и субъект хозяйствования не может ее планировать заранее, **а** значит, при использовании в расчетах действующей методики не может представить необходимые расчеты по льготе в течение пяти рабочих дней со дня поступления выручки в СКВ и российских рублях на его счет в банке.

Из изложенного выше следует, что предлагаемая методика пересчета суммы одного вида валюты в другой обеспечит:

соблюдение действующих норм возмещения командировочных расходов (субсидии и наем жилья);

возможность применения льгот по обязательной продаже при получении выручки в виде предварительной оплаты;

определение верной суммы **средств**, подлежащей обязательной продаже, отражаемой по счету 48 "Реализация **прочих** активов";

**выявление** точной суммы финансового результата от реализации прочих активов, находящегося в прямой зависимости от величины проданных **средств** и являющегося составляющей финансового результата от хозяйственной деятельности предприятия в **целом**.