

2) действующий порядок планирования расходов железной дороги имеет целый ряд существенных недостатков, так как не обеспечивает полного контроля за использованием технических средств, материалов, топлива, электроэнергии и заработной платы и не в полной мере заинтересовывает предприятия в снижении затрат.

Это в первую очередь связано с тем, что в настоящее время на Белорусской железной дороге нет единого документа, регламентирующего и унифицирующего вопросы планирования эксплуатационных расходов для всех уровней управления с учетом специфики деятельности предприятий. Основные положения о планировании затрат в некоторой степени рассосредоточены как в документах общего характера, действительных для всех отраслей и предприятий Республики Беларусь (например, Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», «Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции»), так и частного характера, действительных для конкретной отрасли: Закон Республики Беларусь «О железнодорожном транспорте», Методические указания по калькулированию себестоимости перевозок по железной дороге и др. В результате особо остро встает вопрос регламентации процесса планирования и применяемых способов с учетом особенностей каждой отрасли железной дороги в нормативных разработках:

3) существуют недостатки в методике разработки нормативов и использовании нормативного метода планирования затрат на всех уровнях хозяйствования предприятий Белорусской железной дороги.

Для нивелирования данного недостатка целесообразно внедрение нормативных методов планирования на всех уровнях хозяйствования предприятий дороги и оптимизация уровня затрат отраслевых хозяйств всех отделений дороги путем использования эталонного планирования эксплуатационных расходов.

Методика эталонного планирования позволяет выявить эталонные предприятия в каждом хозяйстве, причины отставания от них других предприятий и выявлять резервы снижения затрат до эталонного уровня. Кроме того, данная методика отражает отраслевой принцип планирования, который позволяет в определенной мере учесть влияние сокращения объема перевозок на загрузку технических средств, потребность в подвижном составе, контингенте по отдельным хозяйствам, углубить экономический анализ текущих издержек, более полно определить пути их снижения.

Совершенствование методов планирования эксплуатационных расходов на предприятиях железнодорожного транспорта должно перенести центр тяжести в процессе управления затратами, калькулирования себестоимости продукции с трудоемких расчетов по сбору информации на всех уровнях управления на алгоритмизацию и автоматизацию данного процесса, для чего на всех предприятиях должны быть созданы соответствующие информационные потоки.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Номенклатура расходов по основной деятельности Белорусской железной дороги: Утв. приказом 23.01.2001 № 11Н: Срок действия установлен с 01.01.2001/ Белорусская железная дорога. – Мн., 2001. – 140 с.
2. Гизатуллина В. Г. Методические указания по калькулированию себестоимости перевозок по железной дороге. – Гомель, 2001. – 142 с.
3. Гизатуллина В. Г. Себестоимость железнодорожных перевозок: Учебное пособие. – Гомель: БелГУТ, 2002. – 290 с.
4. Журавель А. И. Себестоимость железнодорожных перевозок. – Новосибирск: Изд-во СГУПС, 2000. – 304 с.
5. Экономика железнодорожного транспорта: Учеб. для вузов ж.-д. трансп./ И. В. Белов, Н. П. Терешина, В. Г. Галабурда и др., Под ред. Н. П. Терешины, Б. М. Лапидуса, М. Ф. Трихункова. – М.: УМК МПС России, 2001. – 600 с.

О НЕКОТОРЫХ АСПЕКТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КУРСОВЫХ РАЗНИЦ И ИХ ВЛИЯНИИ НА ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

Д.И. Сыч, магистр экономических наук, аспирант БГЭУ

Проблема воздействия изменения стоимости активов и пассивов, величина которых выражена в иностранной валюте, на размер конечного финансового результата деятельности организации перманентно возникает в рыночной экономике на любой стадии ее развития. Связано это, в первую очередь, с интернационализацией национальных экономик, формированием единого мирового рынка, нарастающими процессами глобализации. Расширение хозяйственных связей как на уровне предприятий, так и на уровне всей экономики неизменно приводит к широкому диапазону зарубежных контрагентов, обязательства которых (перед которыми) установлены в иностранных валютах. В связи с эти величина прибыли, заработной платы организацией, становится все более чувствительной к изменению курсов основных мировых валют. Поэтому проблема достоверности и адекватности информации о влиянии изменения валютных курсов на основные показатели деятельности, представленной в финансовой отчетности организаций, становится все более насущной.

Специфика учета имущества и обязательств в иностранной валюте заключается в пересчете иностранной валюты в белорусские рубли, установлении периодичности пересчета и исчислении и учете возникающих при этом курсовых разниц. Согласно п. 7 Положения по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, утвержденное постановлением Минфина Республики Беларусь от 17.07.2000 г. № 78 (далее — Положение № 78) курсовой разницей считается разница между оценкой в денежной единице Республики Беларусь соответствующих имущества или обязательств,

стоимость которых выражена в иностранной валюте, исчисленной по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату расчета или дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, и оценкой в денежной единице Республики Беларусь этих имуществ и обязательств, исчисленной по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату принятия их к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или дату составления бухгалтерской отчетности за предыдущий отчетный период.

Датой совершения операции считается дата возникновения у организации права в соответствии с законодательством Республики Беларусь или договором принятия к бухгалтерскому учету имущества и обязательств, которые являются результатом этой операции. Датой составления бухгалтерской отчетности за отчетный период считается последний календарный день в отчетном периоде.

Особо следует рассмотреть проблему отражения на счетах бухгалтерского учета курсовых разниц, возникающих в процессе предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта и не связанных с изменением уставного и резервного фондов, а также средств целевого финансирования, т.е., другими словами, непосредственно связанных с финансовыми результатами. Согласно ст. 8 Закона РБ от 18.10.1994 г. № 3321-ХН "О бухгалтерском учете и отчетности", в редакции Закона Республики Беларусь от 25.06.2001 г. № 42-3, бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется в белорусских рублях. В соответствии со ст. 11 этого Закона оценка имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, производится в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу, устанавливаемому Национальным банком Республики Беларусь на дату совершения хозяйственной операции. В настоящее время возникающие при переоценке имущества и обязательств в иностранной валюте курсовые разницы коммерческие организации относят на счет 97 "Расходы будущих периодов" или 98 "Доходы будущих периодов" (в соответствии с требованиями Декрета Президента РБ от 30.06.2000 г. № 15 "О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении Национальным банком курсов иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц", вступившего в силу с 1 июля 2000 г. (согласно п. 5) и "Положения по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте", утвержденного Постановлением Минфина Республики Беларусь от 17.07.2000 г. № 78) с последующим переносом этих сумм на счет 92 "Внереализационные доходы и расходы" (согласно Типовому плану счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденным Постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.05.2003 г. № 89).

Таким образом, на счете 97 "Расходы будущих периодов" отражаются курсовые разницы, возникающие при переоценке кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте (п. 9 Положения № 78), а на счете 98 "Доходы будущих периодов" – курсовые разницы, возникающие при переоценке денежных средств и дебиторской задолженности в иностранной валюте (п. 10 Положения № 78). Согласно п. 11 Положения № 78 курсовые разницы, возникающие при проведении переоценки имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, кроме связанных с движением уставного и резервного фондов и средств целевого финансирования, отражаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

а) по денежным средствам на валютных счетах в банках и в кассах организаций, в пути, дебиторской задолженности – по кредиту (дебету) соответствующего субсчета счета 98 "Доходы будущих периодов" в корреспонденции с дебетом (кредитом) счетов учета денежных средств и расчетов, на которых учитывается дебиторская задолженность. Отрицательные курсовые разницы отражаются в учете обратными записями;

б) по кредиторской задолженности – по дебету (кредиту) соответствующего субсчета счета 97 "Расходы будущих периодов" в корреспонденции с кредитом (дебетом) счетов учета расчетов, на которых учитывается кредиторская задолженность.

В учете дальнейший перенос отражается следующим образом:

1) при списании положительных курсовых разниц:

а) Дебет счета 92 "Внереализационные доходы и расходы" субсчет 92/2 "Внереализационные расходы" – Кредит счета 97 "Расходы будущих периодов" – при списании возникающих курсовых разниц по кредиторской задолженности;

б) Дебет счета 98 "Доходы будущих периодов" – Кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» субсчет 92/2 "Внереализационные расходы" – при списании возникающих курсовых разниц при переоценке денежных средств и дебиторской задолженности;

2) при списании отрицательных курсовых разниц составляются обратные записи.

Ученные в составе расходов и доходов будущих периодов курсовые разницы списываются:

• по денежным средствам и дебиторской задолженности (курсовые разницы, учтенные на счете 98 "Доходы будущих периодов") по мере списания денежных средств с валютных счетов в банках, выдачи их из кассы организации в результате проведения расчетов, продажи иностранной валюты, а также по мере проведения расчетов по дебиторской задолженности – на финансовые результаты деятельности организаций ежемесячно в размере не менее 10% от фактической себестоимости реализованной продукции (работ, услуг), если иное не установлено Советом Министров РБ, но не более суммы курсовых разниц, учтенных в составе доходов будущих периодов, с отражением по дебету (кредиту) счета 98 "Доходы будущих периодов", субсчет "Курсовые разницы", в корреспонденции с кредитом (дебетом) счета 92 "Внереализационные доходы и расходы" (п. 13 Положения № 78).

- по кредиторской задолженности (п. 12 Положения № 78), возникшей при приобретении сырья, материалов, товаров, выполнении (оказании) для организации работ (услуг) — на финансовые результаты деятельности организаций ежемесячно в размере не более 10% от фактической себестоимости реализованной продукции (работ, услуг), если иное не установлено Советом Министров РБ, с отражением по дебету (кредиту) счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом (дебетом) счета 97 «Расходы будущих периодов», субсчета «Курсовые разницы по сырью, материалам», «Курсовые разницы по товарам, работам, услугам»;

- по кредитам в иностранной валюте, полученным под гарантию Правительства Республики Беларусь и не возвращенным в установленные сроки, — за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации, если иное не установлено Советом Министров РБ. В соответствии с новым типовым Планом счетов такие курсовые разницы должны быть отражены по дебету (кредиту) счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом (дебетом) соответствующего субсчета к счету 97 «Расходы будущих периодов». Кроме этого, следует также учитывать, что согласно постановлению Совета Министров РБ от 13.12.2000 г. № 1897 «Об особенностях отнесения коммерческими организациями на финансовые результаты курсовых разниц, учтенных в расходах и доходах будущих периодов» коммерческие организации вправе ежемесячно списывать на финансовые результаты деятельности (в дебет или кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы») учтенные в составе расходов и доходов будущих периодов курсовые разницы в размере 100% наименьшей суммы остатка курсовых разниц, отраженных в составе расходов и доходов будущих периодов на конец отчетного месяца, а оставшуюся сумму указанных курсовых разниц — в общеустановленном порядке.

Остатки курсовых разниц на конец отчетного года, числящиеся на счетах 97 «Расходы будущих периодов» и 98 «Доходы будущих периодов», подлежат списанию в следующем отчетном году в аналогичном описанном выше порядке (п. 14 Положения № 78).

Следует отметить, что в международной практике порядок отражения курсовых разниц значительно отличается от порядка, установленного белорусским законодательством. Так, в Российской Федерации курсовые разницы подлежат зачислению на финансовый результат организации (кроме операций по формированию уставного капитала) как внереализационные доходы и, соответственно, в бухгалтерском учете отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». При наличии положительных курсовых разниц указанный счет кредитуется, в обратном случае, т.е. при наличии отрицательных курсовых разниц, он дебетуется. Необходимо также обратить внимание, что порядок отражения курсовых разниц на бухгалтерских счетах, подобный белорусскому (т.е. с применением счетов «Доходы будущих периодов» и «Расходы будущих периодов»), существовал в Российской Федерации до 1 января 2000 г., однако был отменен в связи с введением нового типового Плана счетов и выделением налогового учета.

В отличие от Беларуси и России на Украине курсовые разницы относятся к операционным доходам, и их бухгалтерский учет осуществляется на счете 71 «Прочий операционный доход» субсчет «Доход от операционной курсовой разницы». На данном счете обобщается информация о доходах от курсовых разниц по активам и обязательствам организации, связанным с его операционной деятельностью.

В то же время п. 27 Международного стандарта финансовой отчетности № 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» гласит, что «в период инфляции компания, имеющая превышение денежных активов над денежными обязательствами, теряет покупательную способность, а компания с превышением денежных обязательств над денежными активами увеличивает покупательную способность в той степени, в какой активы и обязательства не привязаны к уровню цен. Эта прибыль или убыток по чистым денежным статьям может быть выведена как разница, получающаяся от пересмотра неденежных активов, капитала и статей отчета о прибылях и убытках, и корректировки индексируемых активов и обязательств». Согласно п. 28 того же стандарта «прибыль или убыток по чистым денежным статьям включается в чистую прибыль». Таким образом, стандарт однозначно утверждает о необходимости отражения курсовой разницы в составе финансового результата отчетного периода в ее полной сумме. Следовательно, порядок их отражения, принятый в Беларуси, противоречит не только учетной практике стран СНГ, но и международным стандартам финансовой отчетности.

На наш взгляд, бухгалтерский учет и порядок списания курсовых разниц необходимо привести в соответствие с МСФО путем отражения возникающих курсовых разниц (не связанных с изменением уставного капитала и резервного фонда) на счете 92 «Внереализационные доходы и расходы» в их полной сумме. При этом предлагается следующий порядок бухгалтерской корреспонденции счетов:

Дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» субсчет 92/2 «Внереализационные расходы» — Кредит счетов учета денежных средств и расчетов, на которых учитывается дебиторская или кредиторская задолженность — на сумму отрицательных курсовых разниц;

Дебет счетов учета денежных средств и расчетов, на которых учитывается дебиторская или кредиторская задолженность, — Кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» субсчет 92/1 «Внереализационные доходы» — на сумму положительных курсовых разниц.

Данные записи должны, на наш взгляд, осуществляться в полной сумме рассчитанных курсовых разниц. При этом финансовый результат, отражаемый в бухгалтерской отчетности, будет более приближен к аналогичному показателю, формируемому в соответствии с требованиями стандартов международной финансовой отчетности, а также будет сопоставим с показателями прибыли и убытков, исчисляемых в странах ближнего зарубежья. В особенности такая проблема касается организаций, осуществляющих внешнеэкономическую

деятельность, поскольку применение вышеуказанного порядка формирования прибыли от внереализационных операций, в частности, от переоценки средств и обязательств, чья стоимость выражена в иностранной валюте, позволит обеспечить сопоставимость отчетных данных отечественных и зарубежных предприятий, что в конечном итоге положительно отразится на инвестиционной привлекательности белорусской экономики. В то же время, применяемый в настоящее время отечественными коммерческими организациями, порядок учета курсовых разниц может применяться только в целях налогового учета при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Здесь же следует отметить, что такой порядок вполне позволителен в связи с недавним разделением в республике бухгалтерского и налогового учета.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Закон Республики Беларусь от 25.06.2001 г. № 42-3 "О внесении изменений и дополнений в закон Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности"/ Эталонный банк данных правовой информации РБ "ЭТАЛОН-Беларусь".
2. Постановление Министерства финансов РБ от 17.07.2000 г. № 78 "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте"/ Эталонный банк данных правовой информации РБ "ЭТАЛОН-Беларусь".
3. Постановление Министерства финансов РБ от 30.05.2003 г. № 89 "Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета"/ Эталонный банк данных правовой информации РБ "ЭТАЛОН-Беларусь".
4. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве/ Под общ.ред. А.П. Михалкевича.– Мн.: БГЭУ, 2004.– 687 с.
5. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине с использованием национальных стандартов.– К.: Изд-во А.С.К., 2003.– 847 с.
6. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности.– М.: ИНФРА-М, 2003.– 472 с.
7. Соколов Я.В. Новый план счетов и основы ведения бухгалтерского учета.– М.: Финансы и статистика, 2003.– 640 с.

ДОХОД, ПОЛУЧАЕМЫЙ БОЛЬНИЦАМИ ОТ ОКАЗАНИЯ ПЛАТНЫХ УСЛУГ, – ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКИЙ ИЛИ (И) ДОХОД, ПРИРАВНЕННЫЙ К БЮДЖЕТНОМУ ФИНАНСИРОВАНИЮ

А.В. Усатый, БГЭУ

Организации здравоохранения, финансируемые из государственного бюджета, вправе оказывать платные услуги в соответствии с перечнем, утвержденным Постановлением Совета Министров № 556 от 25.04.2003 г. Однако многие вопросы, связанные с подобного рода деятельностью организаций, на данном этапе не урегулированы законодательством. В частности, в каких случаях доходы от платных услуг относятся к источникам, приравненным к бюджетному финансированию, а в каких — к внебюджетным средствам, полученным от предпринимательской деятельности. Отнесение внебюджетных средств к конкретному виду влечет за собой определенный порядок их учета, расходования и налогообложения.

Согласно ст. 1 Гражданского кодекса предпринимательская деятельность — это самостоятельная деятельность юридических и физических лиц, осуществляемая ими в гражданском обороте от своего имени, на свой риск и под свою имущественную ответственность и направленная на систематическое получение прибыли от использования имущества, продажи вещей, произведенных, переработанных или приобретенных для продажи, а также выполнения работ или оказания услуг, если эти работы или услуги предназначены для реализации другим лицам и не используются для собственного потребления.

Это определение предполагает, что если лечебно-профилактическое учреждение в результате оказания платных услуг стремится систематически извлекать прибыль, то такая деятельность является предпринимательской, а доход — предпринимательским. Ключевым моментом здесь является то, что законодатель определяет предпринимательскую деятельность не как деятельность, систематически приносящую прибыль (ее может не быть даже у коммерческой организации), а как деятельность, направленную на систематическое получение прибыли [7, с. 71].

Анализ действующего законодательства относительно деятельности учреждений системы здравоохранения, направленной на получение дохода от оказания платных услуг (Гражданский кодекс, Закон Республики Беларусь "О здравоохранении", Постановление Министерства здравоохранения № 51 от 22.12.2003 г. "Об утверждении инструкции о порядке формирования и применения тарифов на платные медицинские услуги", Постановление Кабинета Министров № 513 от 06.08.1996 г. "Об утверждении порядка осуществления хозяйственной деятельности лицами, не являющимися субъектами хозяйствования", Постановление Министерства финансов № 152 от 12.11.2002 г. "Об утверждении инструкции о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета, от приносящей доходы деятельности" и др.), приводит к следующему заключению: в настоящее время доход, получаемый от оказания платных услуг в учреждениях системы здравоохранения, необходимо рассматривать как предпринимательский. В настоящее время тарифы на платные медицинские услуги формируются в соответствии с Положением о порядке формирования и применения цен и тарифов, утвержденным постановлением Министерства экономики Республики Беларусь № 43 от 22.04.1999 г., на основе плановой себестоимости, всех видов установленных законодательством налогов и неналоговых платежей, прибыли, с учетом качества услуг и конъюнктуры рынка, а также с учетом особенностей, предусмотренных Постановлением Министерства здравоохранения № 51 от 22.12.2003 г. "Об утверждении инструкции о порядке формирования и применения тарифов на платные медицинские услуги".