

УДК 339

В. В. Ковальчук

Viktoria-smi@mail.ru

Гомельский государственный университет им. Ф. Скорины, Беларусь

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА КУРСОВЫХ РАЗНИЦ В ОРГАНИЗАЦИЯХ

Исследуются способы отражения курсовых разниц коммерческими организациями в бухгалтерском и налоговом учете. Рассматривается механизм регулирования размера налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и снижения налоговой нагрузки на организацию путем изменения срока уплаты налога в бюджет и уточнения налогового аспекта учетной политики организации

В Республике Беларусь волатильность национальной валюты оказывает непосредственное влияние на формирование финансовых результатов деятельности организаций и, как следствие, на налогооблагаемую базу при исчислении налога на прибыль. В частности, при пересчете на белорусские рубли активов, обязательств, доходов, расходов, собственного капитала, стоимость которых выражена в иностранной валюте на момент списания остатков курсовых разниц в конце отчетного года, возможно одномоментное увеличение налоговой базы по налогу на прибыль, что может привести к негативным последствиям. Современное законодательство предоставляет возможность коммерческим организациям воспользоваться правом при списании курсовых разниц не допустить больших разовых отчислений прибыли в бюджет за счет уплаты налога на прибыль частями в течение определенного периода и тем самым сохранить в начале года оборотные средства, обеспечивая себе стабильную работу.

Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменений курсов иностранных валют», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.10.2014 г. № 69 установлено, что суммы курсовых разниц, возникающих при пересчете в белорусские рубли стоимости активов и обязательств в иностранной валюте на дату совершения операции и дату составления отчетности, относятся на доходы (расходы) по финансовой деятельности, а для целей налогообложения - включаются в состав внереализационных доходов (расходов).

На протяжении трех лет Указ Президента Республики Беларусь от 27.02.2015 № 103 «О пересчете стоимости активов и обязательств» (Указ № 103) позволял организациям регулировать финансовые результаты хозяйственной деятельности за счет отнесения курсовых разниц, которые образовывались при осуществлении капитальных вложений в объекты незавершенного строительства, основных средств, на их стоимость. Нормы Указа № 103 действовали до конца 2017 г. и с 1 января 2018 г. все образующиеся курсовые разницы относятся в соответствии с Национальным стандартом № 69 на счет 91 «Прочие доходы и расходы». Также Указ № 103 позволял относить суммы курсовых разниц на доходы и расходы будущих периодов и списывать до 31 декабря 2017 г. на доходы или расходы по финансовой деятельности и внереализационные доходы (расходы), учитываемые при налогообложении в порядке и сроки, установленные руководителем организации.

В настоящее время организациям, использовавшим нормы Указа № 103 и имеющим накопленные суммы курсовых разниц на счетах 97 «Расходы будущих периодов» и 98 «Доходы будущих периодов» предоставляется возможность учесть их разными способами в бухгалтерском и налоговом учете. Списание курсовых разниц в бухгалтерском и налоговом учете регламентируют Указ Президента Республики Беларусь от 21.08.2017 г. № 298 «О списании курсовых разниц» (Указ № 298) и Указ Президента Республики Беларусь от 28.12.2017 г. № 468 «Об отражении курсовых разниц в налоговом учете» (Указ № 468) [1, 2].

Со вступлением в силу Указа № 298 организации получили возможность регулировать величину внереализационных доходов (расходов), учитываемых при налогообложении прибыли и, в конечном итоге, изменять величину налоговой базы по налогу на прибыль.

Если отрицательных разниц больше, чем положительных, т.е. их остаток на счете 97 больше, чем на счете 98, то организации могут применять нормы Указа № 268. Данным указом предоставлено право коммерческим организациям суммы курсовых разниц, включенных в состав расходов будущих периодов списывать за счет аналогично накопленных средств на счете 98 и впоследствии относить на расходы по финансовой деятельности и внереализационные расходы учитываемые при налогообложении прибыли, но не позднее 31 декабря 2018 г. При этом в бухгалтерском учете составляются следующие проводки: Д-т 98 - К-т 97 – на сумму курсовых разниц в пределах наименьшего остатка и Д-т 91 - К-т 97- на сумму курсовых разниц в размере всего остатка.

В данном случае бухгалтерский и налоговый учет курсовых разниц будет идти параллельно в течение отчетного периода.

Например, если у организации, решившей применять нормы Указа № 298 на 31 декабря 2017 г. числились остатки курсовых разниц по счету 97 в размере 3500 тыс. руб., а по счету 98 – в размере 2700 тыс. руб., то порядок отражения операций в 2018 г. в бухгалтерском учете будет следующий:

Таблица 1 – Методика учета курсовых разниц организациями в соответствии с Указом № 298 в 2018 г.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс.руб
Списание сумм курсовых разниц на конец 2017 г.	98	97	2700
Списание остатков курсовых разниц до 31 января 2018 г.	91	97	800
Отражается результат по финансовой деятельности до 31 января 2018 г. (убыток)	99	91	800

Организация не воспользовавшаяся правом применения норм Указа № 298, утратили возможность списывать остатки курсовых разниц в 2018 г, что оказало влияние на размер налогооблагаемой базы налога на прибыль в конце отчетного года .

В том случае, если положительных разниц больше, чем отрицательных, т.е. их остаток на счете 98 больше, чем на счете 97, то организации могут применять нормы Указа № 468. Необходимо иметь ввиду, что Указ № 468 регулирует только налоговый учет курсовых разниц. Так данный указ предоставляет право коммерческим организациям сумму превышения курсовых разниц на счете 98 не позднее 31 декабря 2018 г. в порядке и сроки, установленные руководителем организации включать в состав внереализационных доходов учитываемых при налогообложении прибыли или учитывать при исчислении части прибыли (дохода). В этом случае учет курсовых разниц осуществляется следующим образом: положительные и отрицательные курсовые разницы списываются на счет 91 и учитываются в пределах сумм наименьшего остатка по счету 97 в налоговом учете в общеустановленном порядке. Особенностью такого варианта учета является то, что в налоговом учете положительный остаток курсовых разниц на счете 98 включается в состав внереализационных доходов до конца 2018 г, а в бухгалтерском учете фиксируется сумма отложенного налогового обязательства в размере 18% от суммы положительного остатка курсовых разниц [3].

Например, если у организации, решившей применять нормы Указа № 468 на 31 декабря 2017 г. числились остатки курсовых разниц по счету 97 в размере 2500 тыс. руб., а по счету 98 – в размере 2700 тыс. руб., то порядок отражения операций в бухгалтерском учете в 2018 г. будет следующий:

Таблица 2 - Методика учета курсовых разниц организациями в соответствии с Указом № 468 в 2018 г.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс.руб
Списание остатков отрицательных курсовых разниц на конец 2017 г.	91	97	2500
Списание остатков положительных курсовых разниц на конец 2017 г.	98	91	2700
Рассчитывается временная разница (2700 – 2500)	*	*	200
Отражается сумма начисленного отложенного налогового обязательства (200 * 18%)	99	65	36
Отражается сумма погашаемого отложенного налогового обязательства ежемесячно при принятии решения равными частями включать в состав внереализационных доходов, учитываемых при налогообложении в течение года (200 /12 * 18%)	65	99	3

Организации, осуществляющие большой объем валютных операций и своевременно не использовавшие право применения норм Указа № 468 увеличили налоговую базу по налогу на прибыль и риски неплатежа сумм налога в бюджет в конце отчетного года [4].

Используя механизмы регулирования порядка отражения в бухгалтерском и налоговом учете курсовых разниц, организации могут снижать налоговое бремя путем распределения налоговой нагрузки на нужный период, протяженность которого определяется руководителем организации до 31 декабря 2018 г.

Таким образом, равномерное списание сумм налога на прибыль в течение отчетного периода в установленные руководителем организации сроки, внесение своевременных изменений налоговой политики, будет способствовать сохранению оборотных средств и обеспечению ее стабильной производственной деятельности в отчетном периоде.

Литература

1. О списании курсовых разниц: Указ Президента Республики Беларусь от 21.08.2017 г. № 298 [Электронный ресурс] // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо». – 2018. – URL: www.business-info.by (дата обращения 15.09.2018).
2. О списании курсовых разниц: Указ Президента Республики Беларусь от 21.08.2017 г. № 298 [Электронный ресурс] // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо». – 2017. – URL: www.business-info.by (дата обращения 15.09.2018).
3. Раковец, В. Актуальные вопросы учета курсовых разниц // Республика. – 30 мая 2018 г. - № 98 (6993). – С.10-11..
4. Нехай Н. Отдельные изменения в налоговом и бухгалтерском и учете курсовых разниц на 2018 г. [Электронный ресурс] // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо». – 2018. – URL: www.business-info.by (дата обращения 10.09.2018).