

Балансова вартість іноземної валюти: проблеми бухгалтерського та податкового обліку

У статті розглянуто варіанти надходження іноземної валюти на підприємство, що займається зовнішньоекономічною діяльністю. Проаналізовано особливості бухгалтерського обліку балансової вартості іноземної валюти. Досліджено особливості застосування методів середньозваженої вартості та ідентифікованої собівартості щодо оцінки балансової вартості іноземної валюти при вибутті у відповідності до вимог податкового обліку.

зовнішньоекономічна діяльність, бухгалтерський облік, податковий облік, іноземна валюта, балансова вартість

Формування ринкових відносин, реформування системи оподаткування у нашій країні, розвиток міжнародної торгівлі зумовлюють зростаючий інтерес зарубіжних суб'єктів господарської діяльності до українських підприємств як до рівноправних партнерів, що сприяє налагодженню тісних інтеграційних зв'язків, зростанню обсягів експортно-імпортних операцій, а також залученню в нашу економіку іноземних інвестицій. Оскільки такі взаємовідносини опосередковуються розрахунками в іноземній валюті, то важливим завданням бухгалтерського обліку є визначення її балансової вартості. Тому для підприємств, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю, особливої актуальності набувають питання розрахунку балансової вартості іноземної валюти, оскільки від цього залежить правильність відображення курсових різниць для цілей складання фінансової звітності та оподаткування.

У відповідності до чинного законодавства в Україні у податковому обліку передбачено два методи визначення балансової вартості іноземної валюти при її вибутті: за ідентифікованою вартістю і за середньозваженою вартістю. Однак, суть цих методів ні у Законі про оподаткування прибутку підприємств, ні в жодному іншому нормативному документі не розглядається.

Питання обліку операцій, що здійснюються вітчизняними підприємствами у зовнішньоекономічній сфері, присвячено праці таких науковців як Ф.Ф. Бутинець, Л.О. Кадура, Ю.М. Лисенко, Л.К. Сук, І.Д. Фаріон. Однак, у цих працях викладено лише основи організації та ведення обліку зовнішньоекономічних операцій.

Аналіз публікацій у фаховій пресі свідчить, що більшість з них присвячено висвітленню практичних аспектів оподаткування та відображення у звітності окремих операцій зовнішньоекономічної діяльності.

Проте, все ще не достатньо дослідженим залишається питання визначення балансової вартості іноземної валюти у межах податкового та бухгалтерського обліку.

Мета даної публікації полягає у обґрунтуванні напрямків вирішенні проблем, пов'язаних з бухгалтерським та податковим обліком балансової вартості іноземної валюти.

У Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" одним із основних принципів ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є принцип єдиного грошового вимірника. Суть його полягає в тому, що

вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій підприємства у фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці – національній валюті України. Проте, кожна країна світу має національну грошову одиницю, тому операції в іноземній валюті відображаються як в національній грошовій одиниці України, так і у валюті розрахунків і платежів за кожною іноземною валютою окремо. Однак, коливання валютного курсу обумовлюють проблему реальності оцінки валютних операцій, а відповідно і визначення балансової вартості іноземної валюти.

Необхідно відмітити, що балансова вартість іноземної валюти для цілей бухгалтерського обліку не розраховується, а операції у валюті відображаються в певних статтях балансу, балансова вартість яких оцінюється згідно з відповідним П(С)БО. Тобто для відображення іноземної валюти в бухгалтерському обліку застосовують курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни, установлений НБУ на дату здійснення операції. Величина балансової вартості іноземної валюти розраховується залежно від характеру її надходження на підприємство і від конкретних ситуацій.

Поняття «балансової вартості іноземної валюти» введено для визначення валового доходу і валових витрат від операцій з іноземною валютою.

Відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»:

- якщо іноземну валюту отримав резидент у поточному звітному періоді як виручку, то її балансову вартість визначають за курсом НБУ, що діяв на дату отримання доходу, і ця вартість не підлягає перерахунку у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом такого звітного періоду;
- якщо іноземну валюту підприємство придбало самостійно за гривні, то суму гривень, що сплатив платник податків у зв'язку з такою купівлею (без урахування комісійних), вважають її балансовою вартістю;
- якщо іноземна валюта придбана за іншу іноземну валюту, то її балансову вартість визначають на рівні балансової вартості проданої валюти;
- якщо іноземна валюта надійшла на валютний рахунок у попередньому звітному періоді, то для поточного звітного періоду її балансову вартість визначають за курсом НБУ, що діяв на останній робочий день попереднього звітного періоду. При цьому виникає позитивна або від'ємна різниця між результатом такого перерахунку і балансовою вартістю іноземної валюти, яку включається або у валовий дохід або у валові витрати платника податку.

Усе викладене вище стосується питань визначення балансової вартості іноземної валюти при її надходженні на підприємство.

Порядок перерахунку балансової вартості іноземної валюти встановлено п. п. 7.3.3 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Згідно з цим підпунктом перерахунок балансової вартості іноземної валюти здійснюється:

- на момент її продажу (погашення);
- на кінець звітного періоду.

Вибуття іноземної валюти регламентується п. п. 7.3.6 Закону про оподаткування прибутку підприємств. У відповідності до цього підпункту підприємство має самостійно обрати один із двох методів оцінки балансової вартості іноземної валюти - за середньозваженою чи ідентифікованою вартістю. При цьому, вибраний метод оцінки не може бути змінено протягом податкового року.

Розглянемо кожен із цих методів докладніше.

Застосування методу ідентифікованої вартості передбачено П(С)БО 9. Його суть у тому, що надходження певної інвалюти, її перебування на балансі та вибуття у

податковому обліку відображають за вартістю, що сформувалася на момент надходження такої іноземної валюти. При цьому передбачається, що валюта вибуває у тому порядку, в якому вона надходила.

Використання зазначеного механізму визначення балансової вартості іноземної валюти доцільне і можливе лише у разі проведення незначної кількості валютних операцій. Однак якщо кількість операцій з валютою на підприємстві велика, то необхідно постійно відстежувати цільову спрямованість валюти, фіксувати кількість певної валюти в залишках на початок і кінець звітної періоду. З цією метою на підприємстві доцільно запровадити додатковий документ: реєстр обліку балансової вартості валюти, в якому у відповідних графах «Дата», «Надходження», «Витрачання», «Залишок» буде зазначено дату надходження і вибуття валюти, валютний курс, кількість одиниць валюти, що надійшла та вибула, а також її балансову вартість, розраховану методом ідентифікованої вартості.

Метод середньозваженої вартості є достатньо суперечливим, оскільки у пп. 7.3.6 Закону про прибуток не зазначено, як розраховується середньозважена вартість іноземної валюти, тому, на практиці, як правило, з цією метою регулюються нормами П(С)БО. Аналіз П(С)БО дозволяє стверджувати, що існує два підходи до визначення середньозваженої вартості - за періодом і за операцією.

Варіант 1. Відповідно до п. 10. 2 П(С)БО 21 статті доходів, витрат та руху грошових коштів підлягають перерахунку за валютним курсом на дату здійснення операцій... Для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів за кожний місяць може застосовуватися середньозважений валютний курс за відповідний місяць. Середньозважений валютний курс є результатом ділення суми добутків величин курсів Національного банку України та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому місяці.

Тобто перший варіант полягає в тому, що середньозважену балансову вартість іноземної валюти розраховують у цілому за звітний (податковий) період, одноразово (як правило, при складанні декларації з податку на прибуток).

Варіант 2. Відповідно до п. 18 П(С)БО 9 оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітної місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітної місяця і одержаних у звітному місяці запасів. Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватись за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.

Отже, за другим варіантом середньозважена балансова вартість іноземної валюти визначається на дату кожної операції, тобто облік руху іноземної валюти ведеться постійно, при цьому до розрахунку включаються залишок валюти на початок звітної періоду і валюта, що надійшла за дні періоду, які передують даті виникнення валових витрат.

При цьому, за другим варіантом балансову вартість валюти, що залишилася на кінець звітної періоду, відразу визначити неможливо. Спочатку розраховується вартість валюти, перерахованої вперше (курс її буде такий самий, як і при купівлі валюти, оскільки на цей момент на підприємстві відбулася тільки одна операція надходження валюти, а отже, її середньозважена вартість збігатиметься з її балансовою вартістю). Потім розраховується вартість валюти, що перераховується вдруге (визначається з урахуванням валюти, що вибула). І вже на цій підставі визначається середньозважена вартість валюти, що залишилася на кінець місяця.

Аналіз результатів використання методик свідчить, що запропоновані П(С)БО 21 і 9 методики, забезпечують отримання різних розмірів балансової вартості іноземної валюти. На нашу думку, більш доцільно використовувати методику, запропоновану П(С)БО 9. Це пов'язано з тим, що у старій редакції пп. 7.3.6 Закону про оподаткування прибутку підприємств (до 01.07.2004 р.) цей пункт мав такий зміст: «Облік балансової вартості іноземної валюти здійснюється за оцінкою її середньозваженої вартості відповідно до правил національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку». Тобто, і до 01.07.2004 р., і після 01.07.2004 р. метод середньозваженої балансової вартості валюти існував. У новій редакції просто вилучили посилання на П(С)БО. Крім того, ДПА України в листі від 31.01.2004 р. зазначила: «З метою оподаткування облік балансової вартості іноземної валюти відповідно до пп. 7.3.6 п. 7.3 ст. 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» здійснюється за оцінкою її середньозваженої вартості відповідно до правил П(С)БО 9 «Запаси». Тому вважаємо, що для розрахунку середньозваженої балансової вартості валюти правильно використовувати методику П(С)БО 9. Однак, рішення щодо застосування для визначення балансової вартості іноземної валюти методів ідентифікованої собівартості або середньозваженої собівартості – це один з елементів облікової політики кожного суб'єкта підприємницької діяльності, що здійснює операції у сфері зовнішньоекономічних відносин, яке ґрунтується на аналізі особливостей здійснення таких операцій і має бути закріплено у Наказі про облікову політику.

Список літератури

- 12 Бідова Н. Балансова вартість валюти: як її визначити / “Податки та бухгалтерський облік”. - N 86. – 26.10.2006 р.
- 13 Бутинець Ф.Ф. Облік зовнішньоекономічної діяльності: Підручник. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 388 с.
- 14 Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97 р. N 283/97-ВР.
- 15 Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України» від 16.07.99 р. № 996.
- 16 Згурська Л. Розрахунок балансової вартості іноземної валюти / “Дебет-Кредит”. - N 22. – 25.05.2006 р.
- 17 Кадура Л.О. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: Практикум. – К.: ВД «Слово». – 2003. – 272 с.
- 18 Лисенко Ю.М. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: Навч. посібник. – К.: Зовнішня торгівля, 2004. – 200 с.
- 19 Лист ДПА України від 31.01.2004 р. N 1557/7/15-1117 «Щодо питань оподаткування».
- 20 П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. N 193.
- 21 П(С)БО 9 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. N 246.
- 22 Сук Л.К. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: Навч. посібник. – К.: Університет «Україна», 2006. – 273 с.
- 23 Фаріон І.Д., Данько М.А. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: Навч. посібник. – Тернопіль: Принтер-інформ, 2005. – 536 с.

В статье рассмотрены варианты поступления иностранной валюты на предприятие, которое осуществляет операции в сфере внешнеэкономических отношений. Проанализированы особенности бухгалтерского учёта балансовой стоимости иностранной валюты. Исследованы особенности использования методов средневзвешенной стоимости и идентифицированной себестоимости при оценке выбытия балансовой стоимости иностранной валюты в соответствии с требованиями налогового учета.

In the article the variants of receipt of foreign currency are considered on an enterprise which carries out operations in the field of external economic relations. The features of record- of book value of foreign currency are analysed. The features of the use of methods of average cost and identified prime price are investigational at the estimation of leaving of book value of foreign currency in accordance with the requirements of the fiscal accounting.

УДК 657

І.В. Смірнова, доц., канд. екон. наук, Л.О. СІМОВА, асистент
Кіровоградський національний технічний університет

Порівняльний аналіз вітчизняної практики обліку нематеріальних активів з критеріями міжнародних стандартів

В статті розглянуто нормативно-методологічні засади обліку нематеріальних активів за вітчизняними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами фінансової звітності. Проведено аналіз сутності, класифікації нематеріальних активів та вимог до їх ідентифікації згідно з українським законодавством та міжнародними стандартами.
нематеріальні активи, активи, ідентифікація, гудвіл, інтелектуальна власність

Однією з рис економіки XXI ст. є те, що домінуючу роль в процесі створення капіталу відіграють знання і технології. На сьогодні досягнення конкурентних позицій і переваг, забезпечення майбутнього розвитку компанії потребують інвестицій в людські ресурси, інформаційні технології, дослідження, розвиток і рекламу. Прибутковість підприємств все частіше збільшується за рахунок прав на інформацію, а не контролю за матеріальними ресурсами. Більше того, вартість матеріальних активів часто визначається такими нематеріальними активами як технічні інновації, втілені в продукції, творче сприйняття та художнє оформлення.

Поряд з традиційним кредитним аналізом серед іноземних інвесторів та кредиторів набув поширення аналіз нематеріальних активів як гарантії прибуткової діяльності компанії в майбутньому. Відповідно зростає потреба в релевантній інформації про нематеріальні активи. Проте на сьогодні фінансова звітність не може надати точної інформації про нематеріальні складові і, відповідно, існує значний розрив між бухгалтерською та ринковою оцінкою вартості підприємств. Адже такі важливі фактори вартості компаній як знання працівників, корпоративний клімат і культура, лояльність споживачів та в цілому налагоджена система збуту не знаходять свого відображення в звітності. Тому для підвищення релевантності вітчизняна модель бухгалтерської звітності потребує розширення інформації про нематеріальні активи.