

Л. Саловская, А. Олейник

Финансовый механизм регулирования производства экологически чистой аграрной продукции

В статье исследован мировой опыт регулирования агропромышленного комплекса, отражены его позитивные и негативные аспекты, проанализировано состояние регулирования агропромышленного комплекса в Украине и разработаны мероприятия и механизм поддержки сельскохозяйственного производителя, исследована сущность экологически чистых продуктов, проанализирована финансовая поддержка фермерских хозяйств в развитых странах и в Украине.

I. Salovska, A. Oleynik

Financial mechanism of adjusting of production ecologically of clean agrarian products

In the article investigational world experience of adjusting of agroindustrial complex, he is reflected positive and negative aspects, consisting of adjusting of agroindustrial complex is analysed of Ukraine and measures and mechanism are developed that is the form of support of agricultural producer, investigational essence of ecologically net products, sponsorship of farmer economies is analysed in the developed countries and its absence is marked in Ukraine.

Одержано 04.12.09

УДК 657.4

Д.Є. Свідерський, доц., канд. екон. наук

Київський національний економічний університет

Бухгалтерський і податковий облік операцій в іноземній валюті

У статті розглянуто бухгалтерський та податковий облік операцій в іноземній валюті, вплив методик діючих нормативів складання фінансової і податкової звітності на формування кінцевого фінансового результату діяльності підприємства. Розглядаються балансова вартість валюти, Формування собівартості одержаних за іноземну валюту виробничих запасів, робіт, послуг при попередній оплаті, надходження іноземної валюти на підприємство з відповідного джерела, продаж валюти.

бухгалтерський облік, податковий облік, іноземна валюта, фінансовий результат, операції

Наявність двох систем і методик бухгалтерського обліку підприємницької діяльності в Україні ставить складні завдання для працівників обліку. З одного боку, підприємства повинні вести бухгалтерський облік згідно ст.2 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [1] і складати фінансову звітність згідно національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) а для цього вести фінансовий облік. З іншого боку згідно ст.11 Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»» [2] (далі – Закон 283) підприємству одночасно необхідно вести податковий облік і складати звітність про податок на прибуток.

При цьому слід враховувати, що на практиці підприємство несе відповідальність в основному за достовірність показників у податковій декларації, які часто не відповідають аналогічним показникам звіту про фінансові результати.

Одним із складних питань є порядок відображення в обліку операцій в іноземній валюті тим більше, що в сьогоденній діяльності маємо стрімкий ріст і коливання

курсу іноземної валюти в умовах економічної кризи, що має значний вплив на формування фінансових результатів діяльності підприємства. Особливо це простежується в промисловості, де такі операції мають великий обсяг.

Методиці і організації обліку операцій в іноземній валюті присвячені праці В.І. Бабича, І. Буфатіної, С.Ф. Голова, В.М. Пархоменка, С.О. Левицької, інших науковців. Діючі дослідження розглядають правомірність відображення в обліку і відповідній звітності окремих операцій у іноземній валюті згідно нормативів фінансового і податкового обліку але недостатньо характеризують вплив цих операцій на загальний фінансовий стан підприємства.

Автор ставить за мету дослідити вплив методик діючих нормативів складання фінансової і податкової звітності на формування кінцевого фінансового результату діяльності (прибутку або збитку) підприємства а також розбіжності, які виникають за різними методиками, коли фінансовий результат формується відповідно в фінансовому і податковому обліку на основі нормативів ведення бухгалтерського обліку.

На загальний фінансовий результат підприємства в операціях з іноземною валютою мають вплив фактори при різних методиках оцінки операцій в фінансовій і податковій звітності. У складі фінансової звітності згідно П(С)БО – 21 «Вплив змін валютних курсів» (далі - П(С)БО – 21), складається форма 2 «Звіт про фінансові результати» (далі – Форма 2), у податковій згідно Закону 283 - Декларація про податок на прибуток (далі – Декларація).

У фінансовому обліку важливе значення має курс НБУ на дату здійснення операції. Відповідно до п. 5 П(С)БО – 21 операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу Національного банку України (далі – НБУ) на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Балансова вартість зазначених статей балансу надалі визначається (оцінюється) згідно з відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Згідно п.8 П(С)БО 21 визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату здійснення розрахунків та на дату балансу. Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат). Монетарні статті - статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів. Немонетарні статті - статті інші, ніж монетарні статті балансу. За немонетарними статтями курсові різниці взагалі не розраховуються.

Визначення курсових різниць за грошовими коштами в іноземній валюті особливих проблем не викликає, адже сама валюта, як правило, що обліковується на субрахунку 312 є монетарною статтею. Із заборгованістю ситуація дещо складніша. Адже на одному і тому самому субрахунку може відображатися і монетарна, і немонетарна заборгованість. Тому до кожної заборгованості в іноземній валюті слід підходити окремо. До монетарних статей відносяться грошові кошти та їх еквіваленти, а також заборгованість {як дебіторська, так і кредиторська}, яка погашатиметься грошовими коштами або їх еквівалентами.

Для податкового обліку операцій в іноземній валюті введено поняття «балансової вартості» валюти, яке формується згідно п. 7.3 Закону 283 за однією із методик:

– при попередньому надходженні іноземної валюти за продукцію – по курсу НБУ на дату надходження валюти;

- при попередньому відвантаженні продукції - за курсом НБУ на дату відвантаження продукції;
- при купівлі іноземної валюти за гривні – по сумі гривень, сплачених у зв'язку з такою купівлею (без урахування комісійних або вартості інших послуг осіб, які здійснюють конверсійні (обмінні) операції за дорученням платника податку). Курс НБУ в цьому випадку принципового значення не має;
- при купівлі іноземної валюти за іншу іноземну валюту - на рівні балансової вартості іноземної валюти, що була продана;
- при закінченні звітного періоду - для поточного періоду (кварталу) її балансова вартість визначається на рівні курсу НБУ, що діяв на останній день попереднього періоду (кварталу). При цьому на кінець попереднього періоду з'являється різниця, що відображається або у складі валових доходів (якщо валютний курс збільшився), або у складі валових витрат (якщо валютний курс зменшився);
- якщо протягом періоду валюта надходила з різних джерел за різ ними курсами, то визначати її балансову вартість можна або за середньозваженим курсом, або ідентифіковано (слід урахувати, що не можна змінювати метод оцінки балансової вартості іноземної валюти протягом податкового року для цілей податкового обліку).

Цей процес має такі основні господарські операції, які впливають на формування фінансового результату діяльності:

1. Надходження іноземної валюти на підприємство з відповідного джерела.
2. Перерахування іноземної валюти в гривні на кінець звітного періоду.
3. Попереднє перерахування іноземної валюти постачальнику за матеріали, послуги або роботи.
4. Наступне перерахування іноземної валюти постачальнику за матеріали, послуги або роботи, які надійшли раніше.
5. Формування собівартості одержаних за іноземну валюту виробничих запасів одержаних робіт, послуг (при попередній і наступній оплаті).
6. Віднесення вартості одержаних виробничих запасів на собівартість реалізованої продукції з одночасним зменшенням фінансових результатів діяльності підприємства. При цьому у бухгалтерському обліку виробничі запаси до віднесення на собівартість реалізованої продукції можуть знаходитись на складі, у складі незавершеного виробництва або готової продукції. У податковому обліку надходження виробничих запасів відображається в податковій звітності (рядок 4.1 Декларації у складі валових витрат але коригується (зменшується) залишками на складі, у незавершеному виробництві або готовій продукції (Додаток 1 до Декларації).
7. Віднесення вартості одержаних послуг на собівартість реалізованої продукції з одночасним зменшенням фінансових результатів діяльності підприємства. При цьому у фінансовому обліку ці витрати відносяться до реалізованої продукції при її відвантаженні, виконанні робіт, послуг. В податковому обліку ці витрати відносяться до валових витрат при їх надходженні (виконанні) і в цей момент зменшують фінансовий результат. Тобто в податковому обліку вказані витрати зменшують фінансовий результат при отриманні послуг, в фінансовому обліку – при відвантаженні продукції, надання послуг.
8. Продаж валюти.

Згідно політекономії процес відтвореного процесу виробництва характеризується формулою: гроші 1 – виробництво - продукція – гроші 2. При цьому якщо маємо прибуток, то одержуємо в результаті діяльності гроші (2) в сумі, що перевищує вкладені гроші (1) на суму прибутку або маємо збиток.

Розглянемо вплив окремих операцій на фінансовий результат діяльності.

1. Надходження іноземної валюти на підприємство з відповідного джерела.

Згідно ст. Закону 283 надходження іноземної валюти на підприємство у процесі господарської діяльності має такі основні джерела: виручка від реалізації продукції, купівля іноземної валюти за гривні, купівля іноземної валюти за іншу іноземну валюту. Розглянемо яким чином впливають на фінансовий результат методики оцінки вартості іноземної валюти при надходженні її на підприємство з відповідних джерел. При цьому розрахунки за продукцію підприємства можуть бути на умовах попередньої і наступної оплати.

1.1. Іноземна валюта надходить на підприємство як дохід від реалізації продукції, робіт, послуг (далі – реалізація продукції) при попередній оплаті. У податковому обліку відповідно до п.п.11.3.1 ст.11 Закону № 283 датою збільшення валового доходу вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь - яка з подій, що сталася раніше: або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку.

Відповідно до пп. 7.3.1 п. 7.3 ст. 7 Закону 283 доходи, отримані (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, перераховуються в гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом НБУ, що діяв на дату отримання (нарахування) таких доходів, і не підлягають перерахуванню у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом такого звітного періоду. Балансова вартість іноземної валюти, отриманої платником податку у зв'язку з таким продажем (виручка в іноземній валюті), визначається за зазначеним курсом.

У фінансовому обліку сума доходу визначається теж за курсом НБУ на дату першої події.

Згідно п. 6 П(С)БО – 21 сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб у рахунок платежів для поставлення готової продукції, інших активів, виконання робіт і послуг, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату одержання авансу.

У разі одержання від покупця авансових платежів в іноземній валюті частинами та відвантаження частинами покупцеві немонетарних активів (робіт, послуг) дохід від реалізації активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності одержання авансових платежів. Кредиторська заборгованість перед покупцями, що виникає при одержанні авансу, є немонетарною, тому не перераховується за валютним курсом при відвантаженні продукції, виконанні робіт і послуг.

Таким чином, якщо іноземна валюта надходить на підприємство як дохід при попередній оплаті, то її оцінка (числова величина в гривнях) в фінансовому і податковому обліку однакова – за курсом НБУ на дату отримання цієї валюти. Якби в один і той же день надходила валюта і вона перераховувалась постачальнику за матеріали, послуги або виконані роботи, то собівартість цих витрат була б однакова в фінансовому і податковому обліку і мала б однаковий вплив на формування фінансового результату при реалізації продукції підприємства за участю цих витрат.

Наприклад, за відвантажену продукцію одержана іноземна валюта 1000 доларів США за курсом 6 гривень за 1 долар. Балансова вартість цієї валюти становить 6000 гривень. Іноземна валюта перерахована постачальнику за матеріали, які при отриманні в той же день мали б однакову вартість 6000 гривень в фінансовому і податковому обліку (у фінансовому обліку за курсом іноземної валюти на дату перерахування її а в

податковому обліку – за балансової вартості іноземної валюти) . Відповідно при використанні вказаних ресурсів вартість витрат становить 6000 гривень.

1.2. Купівля іноземної валюти за гривні

У податковому обліку відповідно до п.п. 7.3.4. Закону 283 у разі купівлі іноземної валюти за гривні валові витрати або валові доходи платника податку не змінюються. Сума гривень, сплачена платником податку у зв'язку з такою купівлею (без урахування комісійних або вартості інших послуг осіб, що здійснюють конверсійні (обмінні) операції за дорученням платника податку), вважається балансовою вартістю такої іноземної валюти. У фінансовому обліку вартість купленої валюти у гривнях розраховується за курсом НБУ на дату надходження іноземної валюти на рахунок підприємства відповідно до ст. 5 П(С)БО – 21.

Якщо іноземна валюта купується за гривні, то виникає різниця, між оцінкою валюти за курсом Національного банку отримання її на рахунок підприємства у фінансовому обліку і сумою гривень, перерахованих за іноземну валюту у податковому обліку. При цьому вказана різниця збільшується або зменшується на різницю між курсом НБУ на дату отримання валюти і дату перерахування іноземної валюти підприємству а також обмінним курсом банку, який продає валюту. Це значить, що на суму вказаної різниці курсів куплена валюта в фінансовому обліку буде дорожче (дешевше), ніж у податковому обліку. У цьому разі для купівлі відповідної суми іноземної валюти необхідно перерахувати національної валюти більше (менше) на вартість вказаної різниці і на цю суму вартість іноземної валюти у фінансовому обліку буде більша (менша) від балансової вартості купленої валюти.

Відображений у фінансовому обліку фінансовий результат (як правило збиток) є результатом купівлі іноземної валюти. Відповідно вартість куплених за іноземну валюту запасів або послуг у податковому обліку вище(нижче) а фінансовий результат нижчий (вищий) на суму курсових різниць фінансового обліку, які виникають при купівлі іноземної валюти і відносяться у фінансовому обліку на фінансовий результат.

Наприклад, підприємство перерахувало для купівлі доларів США 7000 гривень і одержало 1000 доларів США, які оприбуткувало за курсом НБУ 6 гривень за 1 долар США, тобто 6000 гривень. Балансова вартість куплених доларів у податковому обліку складає 7000 гривень а у фінансовому обліку вартість 6000 гривень. Купівельна вартість долара без комісійної винагороди банку і відрахувань у фінансовому обліку на 1000 гривень більша, ніж у податковому обліку і буде віднесена у фінансовому обліку на фінансовий результат (прибуток або збиток). Вартість куплених виробничих запасів або послуг інших підприємств у фінансовому обліку буде 6000 гривень а у податковому обліку 7000 гривень. В результаті при реалізації продукції, для виробництва якої використані куплені запаси (одержані послуги), фінансовий результат у фінансовому обліку буде на 1000 гривень більший (менший), ніж у податковому обліку.

У бухгалтерському обліку різниця між сумою перерахованих гривень і вартістю одержаної іноземної валюти в гривнях відноситься на фінансовий результат діяльності. В нашому прикладі в результаті купівлі іноземної валюти одержимо збиток на 1000 гривень, який перекривається додатковим прибутком 1000 гривень, який одержимо при реалізації продукції за рахунок різниці у вартості використаних запасів (послуг).

Таким чином, можна зробити висновок, що на загальний фінансовий результат операції з купівлі іноземної валюти в фінансовому і податковому обліку впливають однаково, незважаючи на різні методики обліку цих операції згідно діючих нормативів.

1.3. Купівля однієї іноземної валюти за іншу іноземну валюту.

У разі купівлі однієї іноземної валюти за іншу іноземну валюту балансова вартість придбаної іноземної валюти визначається на рівні балансової вартості

іноземної валюти, що була продана. Якщо іноземна валюта куплена за іншу іноземну валюту, ситуація аналогічна п.1.2. При цьому балансова вартість купленої іноземної валюти в гривнях дорівнює вартості проданої для цього іншої іноземної валюти, яка має відповідну гривневу вартість.

1.4. Іноземна валюта надходить на підприємство після відвантаження продукції.

Якщо першою подією є відвантаження продукції (виконання робіт, надання послуг) – валові доходи в податковому обліку і доходи в фінансовому обліку мають однакову базу оцінки валюти – за курсом НБУ іноземної валюти на дату відвантаження продукції (пп. 7.3.1 п. 7.3 ст. 7 Закону 283 і п. 5 П(С)БО – 21). Операція в бухгалтерському обліку відповідає податковому обліку. Однакову величину має фінансовий результат від реалізації продукції (дохід, валовий дохід). Відмінності починаються при надходженні іноземної валюти в оплату відвантаженої продукції.

У фінансовому обліку надходженні іноземної валюти відображається за курсом НБУ на дату отримання іноземної валюти, тобто не відповідає балансовій вартості цієї валюти в податковому обліку. При цьому, дебіторська заборгованість з покупцями, яка виникла при реалізації продукції, є монетарною і при надходженні іноземної валюти в оплату реалізованої продукції перераховується згідно п. 5 П(С)БО – 21 за курсом НБУ на дату отримання іноземної валюти. Такі курсові різниці у фінансовому обліку відносяться на фінансовий результат. При цьому алгебраїчна сума курсової різниці, яка виникла при перерахунку кредиторської заборгованості, відповідає різниці між балансовою вартістю іноземної валюти в податковому обліку і вартістю цієї валюти за курсом НБУ на дату її отримання.

В податковому обліку вартість одержаної іноземної валюти за попередньо відвантаженої продукції оцінюється за курсом НБУ на дату відвантаження продукції. Ця вартість буде балансовою вартістю такої іноземної валюти. Курсові різниці в податковому обліку не відображаються.

Наприклад, відвантажено продукцію покупцю на суму 1000 доларів США за курсом 6 гривень за 1 долар. За відвантаженої продукції одержана іноземна валюта 1000 доларів США за курсом 7 гривень за 1 долар. Балансова вартість цієї валюти становить 6000 гривень. Іноземна валюта перерахована постачальнику за матеріали, які при отриманні в той же день мали б вартість 7000 гривень в фінансовому обліку (за курсом Нацбанку України на дату перерахування) і 6000 гривень в податковому обліку (за балансовою вартістю іноземної валюти). Але у бухгалтерському обліку визначається курсова різниця дебіторської заборгованості (монетарна стаття) в сумі 1000 гривень, яка відноситься до прибутку. Відповідно фінансовий результат від використання цієї валюти для купівлі матеріалів буде зменшений у фінансовому обліку на 7000 гривень а у податковому обліку – на 6000 гривень. З урахуванням прибутку від перерахунку дебіторської заборгованості в сумі 1000 гривень загальна сума зменшення фінансового результату від приведених операцій становить 6000 гривень і в фінансовому і в податковому обліку.

Таким чином, загальний фінансовий результат діяльності від при ведених вище операцій в фінансовому і податковому обліку, відповідно у фінансовій і податковій звітності має однакове значення.

2. Перерахування іноземної валюти в гривні на кінець звітного періоду;

У фінансовому обліку відповідно до п. 7 П(С)БО – 21 на кожну дату балансу: монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на дату балансу; немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на дату здійснення операції; немонетарні статті за справедливою

вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості.

У податковому обліку відповідно до п.п. 7.3.3. Закону 283 будь-яка заборгованість платника податку або перед платником податку, основна сума якої (без процентів та комісійних винагород) виражена в іноземній валюті, відображається в податковому обліку дебітора або кредитора шляхом перерахунку суми такої заборгованості в гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом НБУ, що діяв на дату її виникнення (далі - балансова вартість заборгованості), і не підлягає перерахуванню у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом звітного періоду. У разі коли така заборгованість продається (погашається) протягом звітного періоду, вартість такої заборгованості визначається шляхом перерахунку її суми в гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом НБУ, що діяв на дату такого продажу (погашення).

Товарна заборгованість не призводить до появи курсових різниць у податковому обліку. Але наявна іноземна валюта на кінець звітного періоду перераховується за курсом НБУ і результат від перерахунку відноситься на фінансовий результат.

Використання вказаних методик відповідно в фінансовому і податковому обліку також має однаковий вплив на кінцевий фінансовий результат. Всяке збільшення або зменшення величини курсових різниць за товарними операціями у іноземній валюті у фінансовому обліку на відповідну суму приведе до відповідного збільшення або зменшення валюти або заборгованості і зменшення або збільшення фінансового результату діяльності. Загальний результат діяльності у фінансовому обліку у порівнянні з податковим обліком не зміниться.

Наприклад, підприємство одержало від реалізації продукції 1000 доларів США за курсом НБУ 7 грн. за 1 долар. Балансова вартість іноземної валюти 7000 гривень. На кінець звітного періоду курс НБУ становив 8 грн. за 1 долар США. Курсова різниця в фінансовому і податковому обліку однакова і становить 1000 гривень прибутку, Купівельна вартість іноземної валюти 8000 гривень, тобто фінансовий результат після проведення товарних операцій зменшиться на 1000 гривень, що компенсується прибутком від курсових різниць.

3. Формування собівартості одержаних за іноземну валюту виробничих запасів, робіт, послуг при попередній оплаті.

У фінансовому обліку згідно п.6 П(С)БО – 21 сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів, виконаних робіт і послуг), при включенні до вартості цих активів перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу. У разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.

У податковому обліку у відповідно до п.п.7.3.2 п. 7.3 ст. 7 Закону 283 витрати, понесені (нараховані) платником податку в іноземній валюті протягом звітного періоду у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до валових витрат такого платника податку, визначаються у сумі, що має дорівнювати балансовій вартості такої іноземної валюти, визначеної згідно із положеннями ст. 7 Закону 283, і не підлягають перерахуванню у зв'язку із зміною обмінного курсу гривні протягом такого звітного періоду. Таким чином, розмір валових витрат повністю залежить від розміру балансової вартості валюти, яка у свою чергу визначається за різними правилами, залежно від того, як таку валюту було отримано.

Формування фінансового результату при цих операціях розглянуто у п. 1 статті.

Необхідно врахувати, що у податковому обліку у відповідно до п.п.11.2.3 п.11.2 ст.11 Закону 283 датою збільшення валових витрат платника податку при здійсненні ним операцій з особами, які є нерезидентами є дата оприбуткування платником податку товарів (а при їх імпорті – також робіт (послуг), супутніх чи допоміжних такому імпорту товарів), а для робіт (послуг) – дата їх фактичного отримання від таких осіб, незалежно від наявності їх оплати.

4. Формування собівартості одержаних за іноземну валюту виробничих запасів, робіт, послуг при відстроченні платежу.

Як вказано вище, облік валових витрат щодо імпорту товарів має особливості: правило першої події не застосовується. Валові витрати визначаються за датою оприбуткування платником податку товарів. Таким чином, уже при отриманні імпортного товару право на відображення валових витрат є, але самої валюти може ще й не бути. У зв'язку з не досить конкретним визначенням у п.п.7.3.2 п. 7.3 ст. 7 Закону 283 існує дві точки зору про те, як відображати валові витрати у податковому обліку при оплаті товарів (робіт, послуг) після їх надходження на підприємство.

Перша позиція окремих економістів у тому, що валові витрати необхідно визначати за курсом НБУ при надходженні ресурсів, а потім, коли валюту буде придбано і перераховано, коригувати визначені раніше валові витрати залежно від балансової вартості перерахованої валюти. Судові інстанції дотримуються такої ж думки (див. рішення Господарського суду Рівненської області від 24.09.2004р., справа № 2/273 (3)).

Друга позиція податківців, які вважають, що при імпорті ресурсів з відстроченням платежу валові витрати визначаються виходячи з курсу НБУ, що діяв при їх надходженні і не коригуються надалі (див., наприклад, листи ДПАУ від 31.01.2004 р., від 06.08.05 р., від 27.05.05 р. [4–6]. Цієї ж думки дотримується і Держкомпідприємництва (7).

Вважаємо, що економічно правомірно використовувати другу методику, коли надходження ресурсів без оплати аналогічне відвантаженню продукції з наступною оплатою, тобто не перераховувати вартість отриманих ресурсів після оплати так як не перераховується вартість реалізації (доходу) після оплати.

Розглянемо приклад про вплив на загальний фінансовий результат вказаних операцій при кожному методі оцінки.

Вихідні дані. Розрахунки за отримані товари проводяться в доларах США. Вартість отриманих товарів становить 1000 доларів США. Для розрахунків з постачальником підприємство купує іноземну валюту за долари США. Курс НБУ гривні до долара становив: на дату отримання товарів – 7 грн., на дату отримання купленої валюти – 7.5 грн., на дату перерахування іноземної валюти постачальнику – 8.5 грн.

Вартість отриманих товарів від постачальника у відповідності з приведеною методикою оцінюється в бухгалтерському і податковому обліку за курсом НБУ на дату надходження товарів (1000 дол. x 7 грн. = 7000 грн.). У фінансовому обліку в наступних операціях вартість товарів не змінюється як немонетарна стаття.

При купівлі іноземної валюти перераховано з розрахункового рахунку 8000 гривень - балансова вартість купленої іноземної валюти, вартість якої за курсом НБУ на дату отримання становить 7500 гривень.

На фінансовий результат у фінансовому обліку віднесені курсові різниці:

- між ринковим курсом і курсом НБУ купленої валюти – 500 гривень (збиток);
- між курсами НБУ перерахованої валюти на дату отримання і дату

перерахування постачальнику (монетарна стаття) – 1000 гривень (прибуток);

– між курсами НБУ на дату виникнення і дату погашення кредиторської заборгованості перед постачальником (монетарна стаття) – 1500 гривень (збиток).

Таким чином, у результаті обліку приведених операцій в іноземній валюті загальний фінансовий результат у фінансовому обліку становить мінус 8000 грн. ($7000 + 1500 + 500 - 1000$).

У податковому обліку і звітності, як сказано вище, розглядаються дві методики оцінки отриманих за іноземну валюту виробничих ресурсів.

При першій методиці, як видно з прикладу, при оцінці товарів враховується різниця між вартістю їх на дату надходження і балансовою вартістю іноземної валюти при оплаті за товари ($7000 + 1000$). При цьому загальний фінансовий результат приведених операцій у фінансовому і податковому обліку однаковий - зменшення на 8000 грн.

При другій методиці у податковому обліку оцінка товарів при оплаті не змінюється і у нашому прикладі становить 7000 гривень, що зменшує на цю суму загальний фінансовий результат. У фінансовому обліку загальний фінансовий результат від операцій в іноземній валюті становить мінус 8000 гривень, на 1000 гривень більше ніж у податковому обліку (різниця між вартістю балансовою вартістю іноземної валюти при оплаті і оприбуткування товарів). Але при цій методиці в податковому обліку додатковий фінансовий результат формується не за рахунок оцінки господарських операцій а за рахунок особливої методики обліку.

Аналогічно до товарів розраховується загальний фінансовий результат при надходженні виробничих запасів, отриманні послуг і виконаних робіт, з урахуванням особливостей:

– вартість виробничих запасів за вартістю оприбуткування до віднесення на собівартість реалізованої продукції у податковому обліку буде послідовно знаходитись на складі, у незавершеному виробництві, готовій продукції;

– вартість отриманих послуг і робіт у фінансовому і податковому обліку відноситься на витрати за датою їх виконання. Але якщо отримані послуги і роботи відносяться до собівартості продукції, то у фінансовому обліку вони відносяться на витрати за датою відвантаження цієї продукції.

5. Продаж валюти.

У податковому обліку у відповідності з п.п. 7.3.5 п.7.3 ст. 7 Закону 283 у разі продажу іноземної валюти за гривні валові доходи платника податку збільшуються на суму гривень, отриманих від покупця у зв'язку з таким продажем, а валові витрати такого платника податку збільшуються на суму балансової вартості такої іноземної валюти.

Розглянемо цю операцію на прикладі.

Перераховано для продажу 1000 доларів США за курсом НБУ 8 грн. За 1 дол., тобто 8000 грн. Одержано на рахунок 8200 гривень. Позитивна курсова різниця між курсом МБУ на дату перерахування іноземної валюти і датою фактичного продажу 100 гривень. Загальна вартість реалізованої валюти з урахуванням курсової різниці 8100 грн. ($8000 + 100$).

У податковому обліку фінансовий результат – прибуток 200 гривень ($8200 - 8000$), у фінансовому обліку результат той же – 200 грн. ($8200 + 100 - 8100$).

У приведених прикладах не враховані додаткові витрати, пов'язані з операціями в іноземній валюті (комісійні банку за продаж і купівлю валюти, оплата внесків до Пенсійного фонду тощо), так як ці витрати в фінансовому і податковому обліку відносяться в одній сумі на фінансовий результат.

У прикладах приведені умовні числові значення але вони відповідають фактичним господарським операціям, які досліджувались автором на підприємствах, зокрема на авіаремонтних заводах Конотопа, Севастополя, Луганська, інших підприємствах.

Згідно проведеного дослідження при співставленні різних методик відображення операцій в іноземній валюті встановлено, що на загальний фінансовий результат товарно – грошових операцій діючі методики фінансового і податкового законодавства впливають однаково. Різний загальний фінансовий результат одержаний за методикою обліку отриманих виробничих запасів при наступній оплаті без перерахунку вартості запасів згідно балансової вартості іноземної валюти, перерахованої в погашення заборгованості. Суттєві розбіжності після окремих господарських операцій мають тимчасовий характер і виправляються при проведенні наступних операцій.

Враховуючи вищесказане і значну трудомісткість одночасного ведення фінансового і податкового обліку операцій в іноземній валюті пропонується узагальнити на законодавчому рівні одну методику цих операцій для складання фінансової і податкової звітності. Єдиною методикою на погляд автора є методика формування фінансової звітності на основі даних бухгалтерського обліку вказаних операцій.

Список літератури

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 року (зі змінами і доповненнями) / [електронний ресурс].
2. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»» від 22.05.97 року № 283 (зі змінами і доповненнями) / [електронний ресурс].
3. «Податки та бухгалтерський облік». – 2005. - № 24.
4. Лист ДПАУ від 31.01.2004 р. № 1557/7/15-1117 (зі змінами і доповненнями) / [електронний ресурс].
5. Лист ДПАУ від 31.01.2004 р. № 7497/6/15-2315 (зі змінами і доповненнями) / [електронний ресурс].
6. Лист ДПАУ від 31.01.2004 р. № 4807/6/11-1116 (зі змінами і доповненнями) / [електронний ресурс].
7. Лист Держкомпідприємництва від 23.06.2004 р. № 4246 (зі змінами і доповненнями) / [електронний ресурс].

Д. Свидерский

Бухгалтерский и налоговый учет операций с иностранной валютой

В статье рассматривается бухгалтерский и налоговый учет операций с иностранной валютой, влияние методик действующих нормативов составления финансовой и налоговой отчетности на формирование конечного финансового результата деятельности предприятия. Рассматривается балансовая стоимость валюты, формирование себестоимости полученных за иностранную валюту запасов, работ, услуг при предварительной оплате, поступление иностранной валюты на предприятие из соответствующего источника, продажа валюты.

D. Sviderskiy

Book-keeping and tax accounting currency foreign transaction

In the article book-keeping and tax consideration is considered currency foreign transaction, influence of methods of operating norms of drafting of the financial and tax reporting on forming of eventual financial result of activity of enterprise. The book value of currency is considered, forming of prime price of got for foreign currency supplies, works, services at preliminary payment, receipt of foreign currency on an enterprise from the proper source, sale of currency.

Одержано 27.11.09