

Жиглей І.В., д.е.н., доцент,
Житомирський державний технологічний університет,
м. Житомир

Бухгалтерський облік експортно-імпортних операцій за контрактами, що містять валютно-цінові застереження: методичний аспект

Висвітлено проблеми неврегульованості бухгалтерського обліку та оподаткування експортно-імпортних операцій, які здійснюються відповідно до зовнішньоекономічних договорів, до яких включено валютно-цінові застереження як умову мінімізації фінансових ризиків, а також запропоновано методика бухгалтерського обліку таких операцій

Ключові слова: валютно-цінові застереження, експортні операції, імпортні операції, бухгалтерський облік

Освещены проблемы отсутствия нормативного регулирования бухгалтерского учета и налогообложения экспортно-импортных операций, которые осуществляются в соответствии с внешнеэкономическим договором, в котором включены валютно-ценовые предостережения как условие минимизации финансовых рисков, а также предложено методика бухгалтерского учета таких операций.

Ключевые слова: валютно-ценовые предостережения, экспортные операции, импортные операции, бухгалтерский учет.

The article discloses the problems of unsettled and unresolved issues of accounting for and taxation of export and import transactions being carried out in accordance with the foreign economic activity contracts including the currency and pricing clauses as the condition of the financial risks minimizing. The methods of accounting for such transactions have been elucidated as well.

Key words: currency and pricing clause, export transactions, import transactions, accounting.

Постановка проблеми. В умовах стрімкого розвитку глобалізаційних процесів Україна не може стояти осторонь таких процесів та замикатись на внутрішньому ринку. Зовнішньоекономічна діяльність є однією з пріоритетних для українських підприємств. Все більша частка українських підприємств вступають у різного роду господарські відносини з іноземними контрагентами. Якщо аналізувати лише експортно-імпортні операції, то за даними Державної служби статистики України, обсяги імпортних операцій за січень-листопад 2013 року склали 70039,8 млн дол. США, в той час як обсяги експортних операцій – 57433,3 млн дол. США [9], що займає значну частку в товарообороті країни (зокрема, обсяги експорту становлять близько 35 % обсягу реалізованої промислової та сільськогосподарської продукції (товарів, послуг). Як видно з вказаних статистичних даних, частка імпортних операцій перевищує частку експортних. При цьому розширюється географічна структура експортно-імпортних операцій та, відповідно, кількість контрагентів. Розрахунки проводяться суто іноземною валютою, курс якої є нестабільним. Відповідно, одним з видів ризиків є фінансові ризики, пов'язані з коливаннями курсу

іноземної валюти. Для оцінки імпорتنих операцій необхідною є відповідна інформація, одержати яку можна з системи бухгалтерського обліку.

Для оцінки експортно-імпорتنих операцій необхідною є відповідна інформація, тому актуальним питанням є облікове забезпечення зовнішньоекономічної діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Досліджуючи автореферати дисертацій, захищених за спеціальністю «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит», було виявлено вчених, які розглядали питання, пов'язані з бухгалтерським обліком операцій в іноземній валюті. Серед них, зокрема, Л.І. Бабій [1], Н.П. Букреева [2], В.Т. Венцель [3], Л.І. Жидеева [4], Г.Ю. Коблянська [6], Т.В. Кожухова [7], Ю.А. Кузьмінський [8], Н.В. Федькевич [12], Д.М. Чирка [13]. Але питання обліку експортно-імпорتنих операцій, для здійснення яких укладаються договори з валютно-ціновими застереженнями, в працях зазначених авторів не висвітлено. Кризова ситуація в країні та жорстке нормативне регулювання зовнішньоекономічної діяльності українських суб'єктів господарювання, а також відмінності в законодавстві різних країн створюють ряд ризиків в процесі здійснення такої діяльності. Одним з видів таких ризиків є фінансові ризики, пов'язані з коливаннями курсу іноземної валюти, яка є обов'язковою при здійсненні розрахунків з іноземними партнерами.

Постановка завдання. Метою дослідження є вивчення проблеми неврегульованості бухгалтерського обліку та оподаткування експортно-імпорتنих операцій, які здійснюються відповідно до зовнішньоекономічних договорів та включають валютно-цінові застереження як умову мінімізації фінансових ризиків, а також розробка методики бухгалтерського обліку таких операцій.

Викладення основного матеріалу. Одним із шляхів мінімізації фінансових ризиків є включення до умов договору, який згідно українського законодавства обов'язково укладається в письмовій формі, захисних застережень, передбачених Постановою Кабінету Міністрів України і Національного банку України «Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті» [11]. Відповідно до цього документу в контракті можуть бути передбачені наступні види захисних застережень: 1) валютно-цінові застереження; 2) антидемпінгові застереження; 3) застереження про конфіденційність; 4) форс-мажорні застереження; 5) застереження про реекспорт; 6) застереження на випадок ненадходження коштів за експорт; 7) застереження на випадок ненадходження продукції за імпортом в обумовлені договором (контрактом) терміни; 8) застереження про відповідальність.

У даному дослідженні розглянемо лише перший вид застережень – валютно-цінові. Вони можуть бути використані в зовнішньоекономічних контрактах в двох випадках: 1) коли валюта ціни і валюта розрахунку різні;

2) коли валюта ціни і валюта розрахунку збігаються, але ціна товару ставиться у залежність від курсу іншої валюти.

Застосування таких застережень є доцільним лише в тих контрактах, в яких передбачається повна або часткова наступна оплата. В таких контрактах, у випадку здійснення експортних операцій, застосування валютно-цінових застережень вплине на розмір доходу та дебіторської заборгованості, яка є монетарною статтею відповідно до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [10]. Усі вищезазначені об'єкти бухгалтерського обліку потребуватимуть коригування їх вартісної оцінки як в іноземній, так і в національній валюті, що не врегульовано ні законодавством з бухгалтерського обліку, ні законодавством з питань оподаткування.

Розглядаючи випадки здійснення експортних операцій із застосуванням валютно-цінових застережень, необхідно:

1) дохід від реалізацій товарів, робіт, послуг відображати в бухгалтерському обліку та оподаткуванні на дату їх відвантаження (оформлення митної декларації, підписання акту виконаних робіт, наданих послуг) за курсом НБУ, що діяв на цю дату (це передбачено діючими П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»). Але жодним нормативним документом не зазначено, в якій валюті відображати цей дохід, якщо валюта розрахунку та валюта ціни відрізняється. Вважаю, що оскільки в документах на відвантаження буде використана валюта ціни, то і для відображення в обліку такої операції слід використовувати валюту ціни;

2) дебіторську заборгованість до моменту отримання грошових коштів за відвантажену продукцію обліковувати в оцінці згідно документів на дату відвантаження (надання послуг, виконання робіт) з наступним перерахунком курсової різниці на останній день звітного періоду (що передбачено діючим П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»). При цьому, відповідно до попередньої позиції, використовуватиметься валюта ціни;

3) на дату одержання грошових коштів в рахунок погашення дебіторської заборгованості в іноземній валюті можливі декілька варіантів:

3.1) якщо в результаті застосування валютно-цінових застережень валюта ціни і валюта розрахунку різні, грошові надходження здійснюються в валюті розрахунку. В цьому випадку неможливим є визначення курсової різниці, оскільки відсутня база для її нарахування (однакова кількість одиниць певної іноземної валюти). Крім того, відповідно до Інструкції про порядок здійснення контролю за експортними, імпортними операціями [5], якщо згідно з умовами договору валюта платежу відрізняється від валюти ціни, то банк з метою контролю за повнотою розрахунків за цією операцією використовує передбачені у договорі умови перерахування валюти ціни у валюту платежу. За відсутності у договорі умов, які дають змогу однозначно визначити курс (крес-курс), за яким здійснюється перерахування, банк з метою контролю використовує: а) офіційний курс гривні до іноземних валют, установлений Національним банком України на дату платежу, якщо однією з валют є гривня; б) курс, що склався на Московській міжбанківській валютній біржі або встановлений центральним банком країни СНД чи Балтії на дату платежу, якщо

одна з валют є валютою країни СНД чи Балтії, а інша - не є гривнею; в) курс на останню дату публікації у «FINANCIAL TIMES», яка передує даті платежу – у всіх інших випадках. Для підтвердження цього перерахунку до банку в день одержання виручки необхідно подати офіційну довідку з вищезазначених установ або в банку повинен бути наявний в паперовому форматі номер міжнародної бізнес-газети «FINANCIAL TIMES», опубліковані в якій валютні курси вільноконвертованих валют приймаються для розрахунків українськими банками. Відповідно, документальне підтвердження для можливості здійснення таких розрахунків, які б були прийняті українськими банками, є досить ускладненим. У випадку ж, коли всі необхідні документи наявні, постає необхідність відобразити такий перерахунок в бухгалтерському обліку, що не регламентовано П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». У зв'язку з цим доцільно в складі інших витрат операційної діяльності та іншого операційного доходу виділити окремий субрахунок, на якому слід відображати гривневу різницю між сумою платежу, перерахованою за курсом НБУ на дату його одержання, та сумою дебіторської заборгованості на дату останнього її перерахунку в кореспонденції з рахунком, на якому відображається відповідна дебіторська заборгованість.

3.2) якщо в результаті застосування валютно-цінових застережень валюта ціни і валюта розрахунку збігаються, але ціна товару ставиться у залежність від курсу іншої валюти, грошові надходження здійснюються в сумі, яка може відрізнятись від суми заборгованості, відображеної на дату відвантаження. При цьому у вищезгаданій Інструкції про порядок здійснення контролю за експортними, імпорнтними операціями [5] ситуація, коли виручка перевищує суму, зазначену в контракті, не розглядається взагалі, а в перелік випадків, коли сума валютної виручки може бути зменшена, ситуація з використанням такого виду валютно-цінових застережень не включена. Відповідно, перш за все, необхідним є удосконалення нормативних документів НБУ в частині випадків, коли валютна виручка може бути знята з контролю банків та на яких умовах. Що стосується відображення в обліку таких операцій, то за наявності відповідного правового забезпечення пропоную наступну методику бухгалтерського відображення таких операцій: 1) у випадку, якщо сума одержаних коштів в іноземній валюті перевищує розмір дебіторської заборгованості, здійснювати розрахунок курсової різниці на розмір дебіторської заборгованості відповідно до положень П(С)БО 21. Суму перевищення коштів, що надійшли, над розміром дебіторської заборгованості в іноземній валюті, переоцінювати в гривні за курсом НБУ на дату надходження коштів та відображати на окремому субрахунку, який необхідно виділити в складі іншого операційного доходу, в кореспонденції з рахунком, на якому відображається відповідна дебіторська заборгованість; 2) у випадку, якщо сума одержаних коштів в іноземній валюті менше, ніж розмір дебіторської заборгованості, здійснювати розрахунок курсової різниці на розмір дебіторської заборгованості в частині одержаних коштів відповідно до положень П(С)БО 21. Суму перевищення дебіторської заборгованості над розміром коштів в іноземній валюті, що надійшли, переоцінювати в гривні за курсом НБУ на дату

надходження коштів та відображати на окремому субрахунку, який необхідно виділити в складі інших витрат операційної діяльності, в кореспонденції з рахунком, на якому відображається відповідна дебіторська заборгованість.

Розглядаючи випадки здійснення імпорتنих операцій із застосуванням валютно-цінових застережень, необхідно:

1) вартість об'єкта, що імпортується (товарів, робіт, послуг тощо) відображати в бухгалтерському обліку та оподаткуванні на дату оформлення митної декларації, підписання акту виконаних робіт, акту наданих послуг за курсом НБУ, що діяв на цю дату (що передбачено діючими П(С)БО). Але жодним нормативним документом не зазначено, в якій валюті відображати таку операцію, якщо валюта розрахунку та валюта ціни відрізняється. Вважаємо, що в документах постачальника повинна бути використана валюта ціни, яку і слід використовувати для відображення в обліку такої операції;

2) кредиторську заборгованість до моменту сплати грошових коштів за одержані з-за кордону активи (роботи, послуги) слід обліковувати в оцінці згідно документів на дату оприбуткування (надання послуг, виконання робіт) з наступним перерахунком курсової різниці на останній день звітного періоду (що передбачено діючим П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»). При цьому, відповідно до попередньої позиції, використовуватиметься валюта ціни;

3) на дату сплати грошових коштів в рахунок погашення дебіторської заборгованості в іноземній валюті можливі декілька варіантів:

3.1) якщо в результаті застосування валютно-цінових застережень валюта ціни і валюта розрахунку різні, перерахування грошових коштів здійснюється у валюті розрахунку. В цьому випадку неможливим є визначення курсової різниці, оскільки відсутня база для її нарахування (однакова кількість одиниць певної іноземної валюти). Постає необхідність відобразити такий перерахунок в бухгалтерському обліку, що не регламентовано П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». У зв'язку з цим доцільно в складі інших витрат операційної діяльності та іншого операційного доходу виділити окремий субрахунок, на якому слід відображати гривневу різницю між сумою платежу, перерахованою за курсом НБУ на дату його платежу, та сумою кредиторської заборгованості на дату останнього її перерахунку в кореспонденції з рахунком, на якому відображається відповідна кредиторська заборгованість;

3.2) якщо в результаті застосування валютно-цінових застережень валюта ціни і валюта розрахунку збігаються, але ціна товару ставиться у залежність від курсу іншої валюти, грошові виплати здійснюються в сумі, яка може відрізнятись від суми заборгованості, відображеної на дату одержання імпортованих об'єктів. Що стосується відображення в обліку таких операцій, то за наявності відповідного правового забезпечення пропонуємо наступну методику бухгалтерського відображення таких операцій: 1) у випадку, якщо сума сплачених коштів в іноземній валюті перевищує розмір кредиторської заборгованості, здійснювати розрахунок курсової різниці на розмір кредиторської заборгованості відповідно до положень П(С)БО 21. Суму перевищення перерахованих коштів над розміром кредиторської заборгованості в іноземній валюті, переоцінювати в гривні за курсом НБУ на дату сплати

коштів та відображати на окремому субрахунку, який необхідно виділити в складі інших витрат операційної діяльності, в кореспонденції з рахунком, на якому відображається відповідна кредиторська заборгованість; 2) у випадку, якщо сума сплачених коштів в іноземній валюті менша за розмір кредиторської заборгованості, здійснювати розрахунок курсової різниці на розмір кредиторської заборгованості, в частині одержаних коштів, відповідно до положень П(С)БО 21. Суму перевищення кредиторської заборгованості над розміром сплачених коштів в іноземній валюті переоцінювати в гривні за курсом НБУ на дату сплати коштів та відображати на окремому субрахунку, який необхідно виділити в складі іншого операційного доходу, в кореспонденції з рахунком, на якому відображається відповідна кредиторська заборгованість.

Висновки та перспективи подальших досліджень у даному напрямі.

Таким чином, можна констатувати існуючу досі невідповідність між законодавством з питань валютного регулювання, оподаткування та бухгалтерського обліку. Оскільки в практиці здійснення експортно-імпортних операцій суб'єкти господарювання, насамперед, користуються нормативними документами щодо валютного регулювання, митного оформлення та оподаткування таких операцій, ряд можливостей, передбачених цими ж нормативними документами не використовується, оскільки є неузгодженим між собою. Відповідно, такі питання можуть бути підняті лише на теоретичному рівні, коли переваги застосування такого методу можуть бути обґрунтовані в теорії і враховані в практичній діяльності. Одним із таких неврегульованих питань є застосування валютно-цінових застережень в експортно-імпортних контрактах, їх вплив на суму грошових надходжень та виплат за контрактами, відображення таких операцій в системі бухгалтерського обліку, яка є інформаційною базою для подальшого аналізу ефективності таких дій та оцінки ризиків. Запропонована методика враховує особливості оцінки операцій в іноземній валюті, які здійснюються відповідно до вищезгаданих зовнішньоекономічних договорів (контрактів) та відповідає нормам чинного законодавства в сфері валютного регулювання та бухгалтерського обліку. В подальших дослідженнях розглядатиметься питання економічного аналізу ефективності таких дій та оцінки відповідних ризиків.

Список використаних джерел

1. Бабій Л.І. Методика та організація обліку і аудиту операцій з експорту : автореф. дис. канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Леся Іванівна Бабій ; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». – К., 2010. – 20 с.
2. Букреєва Н.П. Використання імпортової сировини в парфумерно-косметичній промисловості: обліково-контрольні аспекти : автореф. дис. канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Наталія Петрівна Букреєва; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». – К., 2011. – 20 с.
3. Венцель В.Т. Бухгалтерський облік і контроль експортно-імпортних операцій: теорія, методика, організація : автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / Віктор Тарасович Венцель ; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2012. – 21 с.

4. Жидєєва Л.І. Облік і аудит зовнішньоекономічної діяльності (на прикладі підприємств Полтавської області) : автореф. дис.. канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Л.І. Жидєєва ; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 1999. – 17 с.
5. Інструкція про порядок здійснення контролю за експортними, імпортними операціями, затверджена постановою Правління Національного банку України від 24 березня 1999 р. № 136 // Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0338-99>
6. Коблянська Г.Ю. Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств : автореф. дис. канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Г.Ю. Коблянська ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – К., 2009. – 21 с.
7. Кожухова Т.В. Облік і аудит експортних операцій підприємств по виробництву облицювальних матеріалів : автореф. дис. канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Т.В. Кожухова ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2010. – 20 с.
8. Кузьмінський Ю.А. Оперативний облік і контроль міжнародних фінансово-господарських операцій: автореф. дис. д-ра екон. наук : спец. 08.06.04 / Ю.А. Кузьмінський ; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2002. – 30 с.
9. Основні показники соціально-економічного розвитку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/np/op/op_u/op1213_u.htm.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України 10.08.2000 р. № 193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>
11. Постанова Кабінету Міністрів України і Національного банку України «Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті» від 21 червня 1995 р. № 444 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/444-95-%D0%BF>
12. Федькевич Н.В. Облік і аудит операцій з експорту та імпорту за договорами купівлі-продажу : автореф. дис. канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Н.В. Федькевич ; Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана». – К., 2008. – 20 с.
13. Чирка Д.М. Бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті: теорія, організація і методика : автореф. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Д.М. Чирка. – Житомир, 2012. – 22 с.