

Андрій Сава

ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ ЯК СИСТЕМИ

Бухгалтерський облік в Україні почав реформуватись з метою прискорення інтеграційних процесів у нашій державі. Основою таких реформ було впровадження загальноприйнятих у міжнародній практиці принципів ведення в обліку. Результатом таких дій є прийняття Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99р. № 996 - XIV [5], а також положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив зміни валютних курсів", затверджене наказом МФУ від 10.08.2000р. № 193 [9], встановлює правила ведення обліку курсових різниць. З моменту набрання їх чинності відбулись зміни, що ускладнили і так доволі не просту ділянку бухгалтерського обліку.

Передусім це стосується появи нової для бухгалтерів класифікації статей - монетарних і немонетарних. Такий підхід істотно вплинув на відображення у бухгалтерському обліку курсових різниць, а саме: немонетарні статті (зокрема, отримані та видані аванси, оскільки заборгованість, що утворилась, повинна закриватись відповідно постачанням продукції (товарів, робіт, послуг) або її одержанням) не призводить до появи курсових різниць, а отримані матеріальні цінності мають оприбутковуватися на баланс за курсом, що існував на дату сплати або отримання авансу.

Найбільш виділеною проблемою при цьому дехто з вчених-економістів називають пункт 6 П(С) БО 21, що стосується обліку авансів.

З таким твердженням скоріше всього можна не погодитись. З одного боку такий пункт відсутній у міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів", що настановує на думку про виникнення розбіжностей між МСБО та П(С)БО. Але це невірно. Пункт 6 П(С)БО 21 лише уточнює, деталізує норми стандарту, який пояснює правильне застосування терміна "немонетарні статті". Тому немає жодної необхідності змінювати чи виключати цей пункт із П(С)БО 21, як це пропонували зробити ряд науковців, і, звичайно, немає ніяких підстав називати його наріжним каменем. Цю проблему можна вирішити шляхом повернення до "старого" обліку, тобто відмовитись від розподілу статей балансу на монетарні і немонетарні. Однак такий підхід суперечить законодавству України, оскільки даний метод встановлено МСБО, а згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" національні стандарти не повинні суперечити міжнародним. Іншим варіантом вирішення цієї проблеми є зміна чинного законодавства. Але, чесно кажучи, запропоновані варіанти виглядають нереальними.

Незважаючи на неконструктивізм вищезгаданих пропозицій, проблеми у цьому напрямку існують. Вони проявляються у застосуванні принципів, які містяться у П(С)БО 21. Зокрема, проблематичним є застосування валютного курсу при декількох авансових платежах в рахунок майбутньої поставки товарів (продукції, робіт, послуг), тобто у випадках, коли передоплата товарів проводиться в декілька разів і при надходженні товару не існує одного курсу для його оприбуткування.

Дійсно, у стандартах немає жодного слова про застосування способу оцінки первісної вартості запасів через те, що під час перерахування декількох авансів курс був різним.

Вищезгадані недоліки в обліку поступово підводять, на нашу думку, до найголовнішої проблеми сучасного способу ведення обліку взагалі - розбіжностей між бухгалтерським та податковим обліком. Визначальним при цьому є недосконалість податкового законодавства, на що неодноразово наголошували фахівці. У ньому, як і в "обліковому" законодавстві, не передбачено використання середньозваженого, ідентифікованого чи ФІФО методів для оцінки запасів.

Аналогічно у податковому обліку виникає проблема під час розрахунку балансової вартості придбаної іноземної валюти в розумінні цього поняття в контексті Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.97р. № 283/97-ВР [7].

Наприклад, одну й ту саму іноземну валюту в одному й тому самому звітному періоді може бути придбано за гривні та за іншу іноземну валюту, а також отримати її як виручку. Крім того, на рахунку підприємства може існувати залишок іноземної валюти на початок звітного періоду. Виходячи з цього, кожна із партій іноземної валюти буде мати власну балансову вартість.

Здійснюючи зовнішньоекономічну діяльність, суб'єкт господарювання у цьому ж звітному періоді витрачає іноземну валюту. Таким чином, він як платник податків повинен визначити балансову вартість іноземної валюти, від чого залежить сума валових витрат.

Але пункт 7.3 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" не дає пояснень з цього приводу, що дозволяє говорити про наявність проблеми.

Дану проблему можна назвати аналогічною до проблеми в бухгалтерському обліку. Її на практиці вирішують застосуванням уже вищезгаданих методів, які нормативно не закріплені у податковому законодавстві. Це змушує бухгалтерів йти на ризик та ускладнення процесів ведення обліку.

Головною причиною таких розбіжностей між податковим і бухгалтерським обліком, на що слід звернути особливу увагу, є чинні норми відповідного закону. Ця проблема в Україні існувала протягом тривалого часу, від чого програвали усі.

Як відомо, 24 грудня 2002 року Верховна Рада України затвердила Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [6].

Цей законодавчий акт, можливо, вперше задекларував максимальне наближення до бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті. Зокрема, підпункт 7.3.6. пункту 7.3. цього закону, який раніше не виділяв потребу розподілу статей балансу на монетарні чи немонетарні, викладений у такій редакції: "Облік балансової вартості іноземної валюти здійснюється за оцінкою її середньозваженої вартості відповідно до правил національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку".

Крім цього, значні доповнення відбулись у підпункті 7.3.3., де встановлено чітке розуміння поняття "заборгованість". Тепер цей термін включає:

- 1) основну суму (непогашену частину основної суми) фінансового кредиту, депозиту (вкладу);
- 2) суму процентів, нарахованих на таку основну суму фінансового кредиту, депозиту (вкладу), строк оплати яких минув на дату закінчення звітного періоду;
- 3) вартість (непогашена частина вартості) об'єкта фінансового лізингу;
- 4) платежі за такий об'єкт фінансового лізингу, строк оплати яких минув на дату закінчення звітного періоду;
- 5) балансова вартість цінних паперів, що засвідчують відносини боргу, а також товарних чи фондових деривативів, якщо інше не встановлено нормами цього закону.

Як бачимо, прийнявши цей закон, Верховна Рада України зробила істотний крок щодо зближення податкового та бухгалтерського обліку у сфері зовнішньоекономічної діяльності, а також, на нашу думку, продемонструвала готовність реформувати законодавчу систему відповідно до вимог часу.

Отже, формування обліку операцій в іноземній валюті як цілісної системи супроводжується виникненням проблем, які потребують законодавчого та нормативного вирішення. Головною причиною виявлених труднощів ведення обліку є, безумовно, недосконалість податкового законодавства України. Тому висновок напрошується такий. Для використання усіх позитивних якостей ведення обліку валютних операцій за міжнародними стандартами слід якнайшвидше усунути

ти різницю між податковим і бухгалтерським обліком, тобто змінити норми податкового законодавства відповідно до П(С)БО.

Література

1.Бутинець Ф.Ф. та ін. Облік і аналіз ЗЕД. Підручник /За ред. Ф.Ф. Бутинця. -Житомир: ПП "Рута", 2001.-542с. 2.Бухгалтерський облік в Україні: Навч.посібник /За ред. Р.Л.Хом'яка.- Львів: Інтеллект, 2001.-с.495-529. 3.Валютний облік: пошуки втраченої єдності // Бухгалтерія. - 2001. - № 22/1. - С.34-41. 4.Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами : приклади та коментарі. Практичний посібник.-К.: Лібра, 2001.-С.732-755. 5.Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99р. № 996-XIV. 6.Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від24.12.2002р. № 349-IV. 7.Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" в редакції від 22.05.97р. № 283/97-ВР. 8.Іноземна валюта в Україні // Бухгалтерія.- 2001. -№13. - 226 с. 9.П(С)БО 21 "Вплив зміни валютних курсів, затверджене наказом МФУ від 10.08.2000р. № 193.

Анотація

Розглядаються питання реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних та національних стандартів.

Annotation

Some matters of reformation of accounting according to the word and national standards.

УДК 657.6