

на можливі позики підприємства (за ставку дисконту можна обрати середньорічну ставку за кредитами НБУ).

Відображення довгострокових зобов'язань в балансі за теперішньою вартістю призводить до необхідності удосконалення облікового відображення нарахованої суми дисконту. В даному випадку доцільно суму дисконту відображати на окремому субрахунку з одночасним відображенням інших фінансових доходів. Надалі здійснюється нарахування амортизації дисконту та її відображення у складі фінансових витрат звітного періоду протягом строку користування на кожен наступну дату балансу.

Розрахунок теперішньої вартості довгострокових зобов'язань та амортизації дисконту здійснюється у валюті заборгованості підприємства. Тому у випадку наявності довгострокових зобов'язань у валюті, необхідно проводити перерахунок у гривні за курсом НБУ на відповідну дату з подальшим відображенням курсових різниць.

На законодавчому рівні не визначена процедура документального оформлення процесу дисконтування та визначення теперішньої вартості довгострокових зобов'язань. Тому суб'єкт господарювання результати дисконтування може оформити у вигляді бухгалтерської довідки.

Недостатнє законодавче регулювання окремих питань дисконтування довгостроково заборгованості призвело до виникнення різних дискусій в частині порядку відображення довгострокових зобов'язань за теперішньою вартістю. Суттєвою перевагою вищенаведених змін є гармонізація національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Пархоменко В.М.,
д.е.н., професор,
Заслужений економіст України,
професор кафедри
обліку та оподаткування,
*Національна академія статистики,
обліку та аудиту
(м. Київ)*

ОБЛІК ВПЛИВУ КУРСОВИХ КОЛИВАНЬ

Вплив курсових коливань валюти на оцінку активів, зобов'язань, доходи, витрати і фінансові результати учасників зовнішньоекономічної діяльності виникає в результаті господарських операцій, які оформлюються (оцінюються) в іноземній валюті, та подальшої зміни курсу валют.

Розширення кола суб'єктів та обсягів зовнішньоекономічної діяльності відбувається після набуття чинності угоди про асоціацію України з Європейським Союзом, що актуалізує питання бухгалтерського обліку операцій в іноземних валютах. За даними Держстату України за 11 місяців 2019 р. обсяг зовнішньоторговельних операцій, що здійснювався з партнерами 225 країн, зріс проти минулого порівняного періоду на 6,2 % і склав за експортом 45964 та імпортом 55337 млн. доларів США. Імпортні операції здійснювали біля 29 тисяч, а експортні – майже 17 тисяч українських підприємств та організацій. Також актуалізації це питання набуло із запровадженням Законом України від 5 жовтня 2017 р. № 2164 – VIII необхідності складання українським підприємством на вимогу користувача фінансової звітності в іноземній валюті. Доволі значна (до 15%) ревальвація (зростання курсу гривні до долара та євро) у 2019 році, зворотні процеси її девальвації (до 10%) з початку 2020 року також потребують належного відображення таких операцій, які суттєво позначилися на доходно-витратних складових кошторису експортерів та імпортерів товарів і послуг та позичальників фінансових ресурсів.

Вперше методика бухгалтерського обліку операцій в іноземних валютах в незалежній Україні була визначена листом Міністерства фінансів України від 16.04.1992 р. №18-445. В цей час множина підприємств і організацій отримували дозволи на здійснення зовнішньоекономічної діяльності і залучення позик в іноземній валюті, починалися процеси інвестування в Україну і купівлі-продажу іноземної валюти. В 1994 році внаслідок височайшої інфляції (біля 10460%) та девальвації українського карбованця звичайне правило відображення курсових різниць було змінено. 14 лютого 1996 р. на заміну зазначеного листа було затверджено Положення про бухгалтерський облік операцій в іноземних валютах.

Здійснюючи заходи з реформування національної системи бухгалтерського обліку та її конвергенції з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності з 1 січня 2001 року запроваджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» (далі – ПБО).

Курс – це перманентна (в усякому разі так в Україні) зміна (коливання) співвідношення однієї валюти до іншої (для українських підприємств та установ – грошової одиниці України – гривні до грошової одиниці іншої країни). Законодавче встановлення курсу закріплено за Національним банком України.

Зміни курсу валюти в період між датою здійснення господарської операції в іноземній валюті та датою погашення і/або датою відображення монетарних активів і зобов'язань у звіті про фінансовий стан призводять до утворення курсових різниць із впливом на збільшення доходів або втрат та приросту/збільшення вартості монетарних активів чи зобов'язань підприємства.

Монетарними активами і зобов'язаннями є наявні у підприємства в іноземній валюті грошові кошти та їх еквіваленти, а також дебіторська і кредиторська заборгованість, що підлягає погашенню іноземною валютою. Основною ознакою монетарної статті є право отримувати або зобов'язання надати визначену або фіксовану кількість одиниць валюти.

Первісне визнання (відображення) у бухгалтерському обліку операцій в іноземній валюті має відбуватися за курсом на дату здійснення операції. Такими датами, зокрема, вважаються дата перерахування/видачі/отримання грошових коштів та їх еквівалентів, дата визнання реалізації продукції з урахуванням Правил Інкотермс щодо переходу покупцеві ризиків і вигод на відвантажену продукцію, дата закінчення митних процедур щодо імпорту, дата затвердження звіту про витрати на закордонне відрядження.

МСФЗ 21 «Вплив змін валютних курсів» розглядає можливість застосування для первісного визнання середньотиждового або середньомісячного курсу, якщо валютні курси у цей проміжок часу суттєво не коливаються. Одноіменний український норматив цього не передбачає (очевидно апріорі не припускаючи суттєвого коливання курсу національної валюти). Але коливання курсу валют на українському ринку економіки, що розвивається, є перманентними і суттєвими, тому таке застереження щодо умов застосування середнього курсу валюти має бути включено до ПБО 21.

У регістрах бухгалтерського обліку операції в іноземних валютах і сальдо монетарних активів і зобов'язань потребують відображення у двох валютах – іноземній і функціональній.

На кінець кожного звітного місяця:

1) монетарні активи і зобов'язання слід оцінити (обчислити) із застосуванням курсу валют на останнє число місяця з відображенням курсової різниці. При цьому слід дотримуватися того, що аванси як попереднє отримання чи передача грошової іноземної валюти під наступне відвантаження (експорт) чи одержання (імпорт) продукції, товарів тощо не є монетарними активами і зобов'язаннями, оскільки їх погашення очікується (відбудеться) не іноземною валютою, а такими активами як готова продукція, товари, сировина, обладнання, послуги. Тому первісне визнання вартості експортної та імпортної операції в таких випадках оцінюється за курсом валют на дату отримання чи надання авансу (попередньої оплати). Залишок грошових коштів та їх еквівалентів, що обмежені у використанні (наприклад знаходяться у визнаному неплатоспроможним банку), та відповідні монетарні зобов'язання вважали б такими, які не слід піддавати курсовій переоцінці;

2) інші немонетарні активи, зобов'язання і статті звіту про фінансовий стан, які оцінюються (відображаються) за історичною собівартістю в іноземній валюті, необхідно оцінити (перевести) у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції при їх первісному визнанні;

3) інші немонетарні активи, зобов'язання і статті звіту про фінансовий стан, які оцінюються (відображаються) за справедливою вартістю, оцінюють (переводять) у функціональну валюту, тобто у валюту юрисдикції діяльності підприємства, з використанням валютного курсу на дату визначення справедливої вартості.

Курсові різниці, що утворюються при розрахунках за монетарні активи і зобов'язання або при переведенні монетарних активів і зобов'язань на дату звітності за курсом, що відрізняється від курсу при їх первісному визнанні або курсу на попередню звітну дату, мають відображатися у складі доходів і витрат відповідно за той звітний період, в якому такі різниці виникли (обчислені).

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 як і відповідний український регламент бухгалтерського обліку визначає вищенаведену методику обліку операцій і сальдо в іноземних валютах, а також методику переведення результатів діяльності та фінансового стану закордонних господарських одиниць (підприємств, відділень, філій) для включення до фінансової звітності підприємства чи для консолідації фінансової звітності.

Показники фінансової звітності закордонної господарської одиниці переводяться наступним чином:

1) активи і зобов'язання (включно з порівняльними даними) обчислюються за валютним курсом на дату такого звіту про фінансовий стан;

2) показники доходів, витрат і грошових коштів (включно з порівняльними показниками) обчислюються за валютним курсом на дату визнання доходів і витрат та на дату грошових потоків. Зазначені методики дозволяють застосувати середній за період валютний курс, однак МСБО 21 зауважує недоречним його застосування в умовах суттєвого коливання валютного курсу. Проте українське ПБО 21 такого застереження не містить. Це в умовах суттєвої волатильності курсу валют в Україні (у 2017 – 2019 рр. в окремі внутрішньорічні періоди від 4 до 15 %) створювало некоректну звітно-порівняльну інформацію і тому ПБО 21 потребує відповідного корегування.

МСБО 21 також призначено для переведення звітності із функціональної валюти (наприклад національної) у валюту подання звітності, яка є іншою ніж функціональна. Українське ПБО 21 такого призначення безпосередньо не містить. Тому якщо підприємству відповідно до статті 5 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» необхідно на вимогу користувача подати фінансову звітність в іноземній валюті, то потрібно застосувати методику переведення показників фінансової звітності закордонної господарської одиниці. Доцільним вбачається зазначити це в українському регламенті бухгалтерського обліку і фінансової звітності. У такому разі у примітках до фінансової звітності підприємством зазначається факт подання фінансової звітності в іноземній валюті, причину застосування і метод переведення.