

Література

1. Аудит без аудитора // Дебет — Кредит. — 2005. — № 49. — С. 42.
2. Козаченко Г. В., Пономарьов В. П., Ляшенко О. М. Економічна безпека підприємства: сутність та механізм забезпечення: Монографія. — К.: Лібра, 2003. — 280 с.
3. Незалежний і державний фінансовий аудит як складники професійної та управлінської діяльності // Науковий вісник ДАСОА. — 2008. — № 1.
4. Новікова О. Ф. Економічна безпека: концептуальне визначення та механізм забезпечення: [монографія] / О. Ф. Новікова, Р. В. Покотиленко / НАН України. Ін-т економіки промисловості. — Донецьк, 2006. — 408 с.
5. Рубан Н. І. Аудит ефективності: надбання, проблеми, перспективи // Фінансовий контроль. — 2007. — № 6. — С. 4—7.
6. Судакова О. Логістизація як засіб забезпечення економічної безпеки підприємства // Схід. — 2008. — № 3(87).

Стаття надійшла до редакції 15.01. 2010 р.

УДК 657

А. В. Максименко

канд. екон. наук, доцент кафедри
обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ВАЛЮТНИХ ОПЕРАЦІЙ

В статье основное внимание уделяется дискуссионным вопросам учета валютных операций. Рассматриваются особенности признания курсовых разниц. Акцентируется внимание на необходимости совершенствования валютного регулирования.

The main attention in the article is paid upon discussing questions of foreign currency transactions accounting. This article considers recognition of exchange differences. Attention is paid on the need to improve foreign currency regulation.

У статті основну увагу приділено дискусійним питанням обліку валютних операцій. Розглянуто особливості визнання курсових різниць, акцентується увага на необхідності удосконалення валютного регулювання.

Ключевые слова: *учет, валютные операции, курсовые разницы.*

Keywords: *accounting, foreign currency transactions, exchange differences.*

Ключові слова: *облік, валютні операції, валютний курс, курсові різниці.*

В програмі економічних перетворень валютна політика відіграє одну з провідних ролей і спричиняє вихід країни на новий ступень розвитку. Проведення раціональної валютної політики має базуватися на розвинутій системі валютних відносин. У свою чергу, оптимальність управлінських рішень у сфері валютних визначається якістю інформації, що забезпечується системою бухгалтерського обліку.

Методика обліку валютних операцій має забезпечити виявлення, вимірювання, реєстрацію та одержання інформації, необхідної для прийняття рішень у валютній сфері. Облік валютних операцій має бути спрямована не тільки на оцінку змін валютних курсів, але й на аналіз впливу валютного чинника на активи і пасиви підприємства, має забезпечувати інформацією для регулювання валютної діяльності, планування і стратегії, раціональне використання ресурсів.

У розробку питань удосконалення системи бухгалтерського обліку та, зокрема, обліку валютних операцій вагомий внесок зробили сучасні вітчизняні вчені Ф. Ф. Бутинець, Ю. А. Кузьмінський, Б. М. Литвин, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, Ю. Д. Чацкіс, В. О. Шевчук. У їх працях висвітлено різні аспекти функціонування системи бухгалтерського обліку, оцінки статей, виражених в іноземній валюті та обліку валютних операцій. Незважаючи на значні досягнення і напрацювання, залишились питання, які потребують удосконалення, зокрема, вимагає уточнення діюча методика обліку курсових різниць.

Метою даної статті є розробка рекомендацій та пропозицій, спрямованих на вдосконалення методики обліку валютних операцій та адаптація її до потреб управління сучасним підприємством.

Валютне регулювання з боку держави є об'єктивною економічною необхідністю, яка зумовлена міжнародною економічною інтеграцією України до світового співтовариства та пов'язана з міжнародною кооперацією виробництва і розширенням міжнародної торгівлі, що спричинило вихід процесу концентрації і централізації капіталу за межі національних кордонів.

Відповідно до Закону України «Про порядок здійснення розрахунків у іноземній валюті» [1] виручка резидентів в іноземній валюті підлягає зарахуванню на їхні валютні рахунки в уповноважених банках у строки виплати заборгованості, зазначені в контрактах, але не пізніше, ніж 180 календарних днів з дати митно-

го оформлення (виписки вивізної вантажної митної декларації) продукції, що експортується, а у випадку експорту робіт (послуг), прав інтелектуальної власності — з моменту підписання акту або іншого документа, які підтверджують виконання робіт. Відповідно, відстрочка поставки по імпортних операціях резидентів також не повинна перевищувати 180 календарних днів з моменту здійснення авансового платежу або виставлення векселя на користь постачальника продукції (робіт, послуг), які імпортуються. У протилежному випадку імпортеру необхідно одержати висновок центрального органа виконавчої влади з питань економічної політики.

За порушення правила 180 днів передбачаються санкції стосовно резидента у вигляді нарахування пені в розмірі 0,3 % від митної вартості недоотриманих у певний термін товарів, робіт, послуг і прав за кожний день прострочення.

Слід зазначити, що останнім часом декілька разів змінювалось чинне законодавство щодо строків повернення валютної виручки. Зокрема, Закон України «Про внесення змін до деяких законів України з метою подолання негативних наслідків фінансової кризи» [2], скоротив строк повернення валютної виручки до 90 днів. Отже, підприємствам довелось відкоректувати свої бізнес-процеси, міняти форми співробітництва з партнерами, переглядати графіки. Все це в комплексі приводило до багатьох незручностей. Вочевидь, норма про скорочення строку повернення валютної виручки в країну могла бути ефективною рік тому (на початку кризи). На момент прийняття вона мала зворотній ефект. Тому законотворці на початку 2010 року повернулися до строку повернення валютного виручки — 180 календарних днів.

Отже, оцінюючи порядок здійснення суб'єктом ЗЕД операцій в іноземній валюті можна зробити висновок, що в сучасних умовах валютне регулювання в Україні спрямовано на підтримку стабільності національної валюти, але надмірний контроль за валютними операціями стримує розвиток діяльності в сфері зовнішньоекономічної торгівлі.

Звертаючись до обліку валютних операцій, зауважимо, за П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [3] курсова різниця це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних курсах гривні, встановлених Нацбанком до грошової одиниці іншої країни. До речі, стандарти бухгалтерського обліку трактують доходи (видатки) як збільшення (зменшення)

економічних вигод, що визначається у вигляді приросту (скорочення) активів і пасивів. Однак, з економічної точки зору збільшення гривневого еквіваленту оцінки певного елемента активу чи пасиву не є підставою для визнання економічних вигод. У даному випадку зросла не вигода, а тільки гривнева оцінка валюти. По суті, курсові різниці не завжди означають вигідність або її зниження, вигідність пов'язана із співвідношенням коливань курсів валют і цін на товарну масу. З огляду на ці аргументи існує необхідність перегляду трактування категорій доходів і видатків, що узгоджувались б з їх економічним змістом та структурою елементів.

Отже, перерахунок в національну валюту іноземної валюти, здійснюється за курсом НБУ. Але валюта придбавається чи продається за міжбанківським курсом, який відрізняється від курсу НБУ. Важливо, що в П(С)БО 21 [3] валютними курсом визнається виключно курс НБУ. Це означає, що розбіжності між комерційними курсами купівлі-продажу валют та курсами НБУ не є за своєю природою курсовими різницями, та відповідно, не будуть відображатися в обліку як курсові різниці. Виходячи з наведених вище міркувань, слушною є пропозиція обліковувати такі різниці від операційної діяльності у складі інших операційних доходів (витрат) відповідно на субрахунках 719 «Інші доходи від операційної діяльності» (949 «Інші витрати операційної діяльності»), різниці між курсом НБУ міжбанківським від неопераційної діяльності — як інші доходи (витрати) відповідно на субрахунках 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» (977 «Інші витрати звичайної діяльності»).

Результати узагальнення практичних аспектів питання свідчать, що досить поширеною є ситуація, коли постачальник-резидент, щоб забезпечитися від знецінення гривні, передає товар без передоплати і сторони при визначенні ціни у договорі, визначають грошовий еквівалент зобов'язання в іноземній валюті керуючись ч. 2 ст. 524 ЦКУ [4]. А вже при гривневій оплаті такого зобов'язання, відповідно до ч. 2. ст. 533 ЦКУ [4], слід враховувати офіційний курс відповідної валюти на день платежу.

Отже, така різниця у покупця також визнаватиметься іншими операційними доходами (рахунок 719 «Інші доходи від операційної діяльності»), у разі коли курс впав, та іншими операційними витратами (рахунки 949 «Інші витрати операційної діяльності»), коли курс зріс.

Звертаючись до практичного аспекту питання зауважимо, у разі зміни валютного курсу може виникнути різниця між даними декларації з прибутку та ПДВ. Це пояснюється тим, що у податковому обліку валові доходи виникають за першою подією, причому відповідно до пп. 7.3.1 Закону про оподаткування прибутку підприємств [5] прибуток перераховується у гривні за курсом НБУ на момент першої події і більше не підлягають перерахунку. Якщо підприємство отримало передоплату, то виникають валові доходи, а також балансова вартість валюти. У декларації з ПДВ отримання передоплати від покупця-нерезидента не відображається згідно з пп. 7.3.8 Закону про ПДВ [6]. А вже при відвантаженні операція експорту потрапить до декларації з ПДВ — рядок 2.1, колонка А, але туди потрапить фактурна вартість товару з рядка 22 ВМД. Отже, на цей момент виникне різниця між двома деклараціями при зростанні курсу валюти. І ця ділема законодавцями не урегульована, про що слід пам'ятати під час аналізу декларації з ПДВ та декларації з прибутку за відповідні періоди.

Узагальнюючі вищенаведене, слід зазначити, що основними недоліками П(С)БО є обмеженість та неконкретність методики оцінки і визнання окремих елементів фінансової звітності, відсутність відповідних рекомендацій (більш детермінований підхід у викладенні норм), відсутність ув'язки між окремими нормативними документами, відсутність визначення відповідних термінів. Отже, актуальним завданням та необхідною умовою вдосконалення управління валютними операціями є подальше поліпшення нормативно-правового регулювання, що регламентує облік валютних операцій, яке дозволить підвищити оперативність і аналітичність облікової інформації, ступінь її достовірності та буде сприяти удосконаленню контролю за валютними операціями.

Література

1. Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.94 р. № 185/94-ВР.
2. Закон України «Про внесення змін до деяких законів України з метою подолання негативних наслідків фінансової кризи» від 23.06.2009 № 1533-VI.
3. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22.05.97 р. № 283/ 97-ВР зі змінами і доповненнями.
4. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.00 р. № 193 зі змінами і доповненнями.

6. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 № 168/97-ВР, зі змінами та доповненнями.

Стаття надійшла до редакції 15.01 2010 р.

УДК 657.1

А. В. Озеран

канд. екон. наук, доц.,

доцент кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»,

Ж. С. Труфіна

ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
ЧТЕІ Київського національного
торговельно-економічного університету

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ХЛІБОПЕКАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

В статье исследуются проблемы учета общепроизводственных расходов на хлебопекарских предприятиях Украины. Предлагается использование трех уровневой модели распределения общепроизводственных расходов с целью калькулирования продукции хлебопечения.

The articles deals with research of the problems of account of overhead costs on the bakery enterprises of Ukraine. The use is offered three to the level model of allocation of overhead costs with a purpose of calculation of baking-bread products.

У статті досліджено проблеми обліку загальновиробничих витрат на хлібопекарських підприємствах України. Запропоновано використання тривірневої моделі розподілу загальновиробничих витрат з метою калькулювання продукції хлібопечення.

Ключевые слова: косвенные расходы, общепроизводственные расходы, учет, распределение, трехуровневая модель, контроль.

Keywords: indirect charges, overhead costs, account, distributing, three-level model, control.

Ключові слова: непрямі витрати, загальновиробничі витрати, облік, розподіл, тривірнева модель, контроль.