

**Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет фінансів та обліку**

**ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ МІЖНАРОДНИХ
КОМПАНІЙ**

Опорний конспект лекцій

**Галузь знань – 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-наукова програма – Міжнародний облік**

Тернопіль - 2019

Опорний конспект лекцій з дисципліни «Облік і оподаткування діяльності міжнародних компаній» для студентів галузі знань – 07 «Управління та адміністрування», спеціальність – 071 «Облік і оподаткування», освітньо-наукова програма – Міжнародний облік / Укл. Мельник Наталія Геннадіївна. Тернопіль: ТНЕУ, 2019. 65 с.

Укладач: Мельник Наталія Геннадіївна, к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування

Мета й завдання дисципліни «Облік і оподаткування діяльності міжнародних компаній»

Мета вивчення дисципліни

Метою вивчення дисципліни є систематизація наявних теоретичних матеріалів, узагальнення нормативно-розпорядчих документів з організації та методики обліку та оподаткування діяльності міжнародних компаній; формування системи теоретичних та практичних знань з обліку зовнішньоекономічних фінансово-господарських операцій та вміння використовувати облікову інформацію в управлінні діяльністю міжнародних компаній.

Завдання вивчення дисципліни

Вивчення методів і технології найпоширеніших фінансових та господарських операцій, що застосовуються у зовнішньоекономічних відносинах міжнародних компаній; набуття вмінь документального забезпечення та відображення діяльності міжнародних компаній у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Найменування та опис компетентностей, формування котрих забезпечує вивчення дисципліни

У результаті вивчення дисципліни та здійсненого аналізу специфіки професійної діяльності у сфері обліку та оподаткування діяльності міжнародних компаній визначаємо **такі спеціальні компетентності:**

Здатність здійснювати вибір методів, способів, прийомів і підходів до обліку та оподаткування міжнародних компаній

Здатність вести облік діяльності та оподаткування міжнародних компаній, систематизувати, узагальнювати й інтерпретувати облікові дані для управлінських цілей.

Передумови для вивчення дисципліни

Вивчення дисципліни «Облік і оподаткування діяльності міжнародних компаній» пов'язане з обов'язковими дисциплінами циклу професійної підготовки, зокрема: «Податкове консультування», «Бухгалтерський облік в управлінні підприємством», «Організація бухгалтерського обліку», «Організація і методика аудиту».

Результати навчання

В результаті вивчення дисципліни «Облік і оподаткування діяльності міжнародних компаній» студенти повинні:

Вести облік за Міжнародними стандартами фінансової звітності та використовувати знання систем обліку європейських країн у практичній діяльності міжнародних компаній.

Володіти навиками обґрунтування раціональної організації обліку та відображення даних про об'єкти й діяльність суб'єктів господарювання в міжнародному економічному середовищі.

Застосовувати знання облікового процесу для формування інформаційної бази управління міжнародними компаніями.

Зміст дисципліни «Облік і оподаткування діяльності міжнародних компаній»

Змістовий модуль 1. Облік діяльності та звітність міжнародних компаній

Тема 1. Діяльність міжнародних компаній як об'єкт бухгалтерського обліку

Сутність міжнародних компаній. Роль та завдання бухгалтерського обліку в управлінні діяльністю міжнародних компаній. Загальні поняття про діяльність міжнародних компаній і її види. Правове забезпечення діяльності міжнародних компаній. Порядок укладання та виконання договорів в міжнародній діяльності.

Тема 2. Значення бухгалтерського обліку в міжнародній економіці

Сутність міжнародного обліку. Проблеми міжнародного обліку. Основні завдання обліку в діяльності компаній на міжнародному рівні. Поняття міжнародних стандартів обліку та звітності (МСФЗ) та їх практичне застосування в міжнародній економічній діяльності.

Тема 3. Облік операцій в іноземній валюті

Поняття іноземної валюти. Класифікація іноземної валюти. Валютні ринки. Ризик зміни курсу валюти. Облік операцій в іноземній валюті. Хеджування. Валютні форварди та опціони. Облік інструментів хеджування. Хеджування грошових потоків і хеджування справедливої вартості.

Тема 4. Перерахунок фінансової звітності в іноземній валюті

Основні положення підготовки фінансової звітності в іноземній валюті. Концептуальні питання перерахунку показників у валюту фінансової звітності. Методи перерахунку фінансової звітності. Методи перерахунку курсу валют на основі GAAP США, МСФЗ та інших стандартів, пов'язаних з перерахунком валюти звітності. Досвід країн ЄС в перерахунку фінансової звітності.

Тема 5. Інші аспекти формування фінансової звітності в іноземній валюті

Методи обліку зміни цін (інфляції). Особливості обліку інфляції в різних країнах. Правила, наведені в міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ), пов'язані з формуванням фінансової звітності в іноземній валюті. Облік об'єднання бізнесу і підготовка консолідованої фінансової звітності. Підходи, які використовуються на міжнародному рівні для вирішення питань, пов'язаних з обліком об'єднань. Міжнародні підходи до обліку групи підприємств. Міжнародні підходи до звітності за сегментами.

Змістовий модуль 2. Оподаткування та облік розрахункових операцій

Тема 6. Міжнародне оподаткування

Відмінності в оподаткуванні та податкові режими в різних країнах. Гармонізація національних податкових систем. Досвід країн ЄС в гармонізації податкових систем. Сутність подвійного оподаткування. Оподаткування іноземних доходів. Правила, пов'язані з контрольованими іноземними корпораціями та їх вплив на оподаткування доходу з іноземного джерела. Перерахунок іноземної валюти для цілей оподаткування. Податкові пільги, що надаються країнами для залучення прямих іноземних інвестицій і стимулювання експорту. Податки і міжнародні бізнес-рішення. Відмінності в національних корпоративних податках і податкових режимів. Правила трансфертного ціноутворення. Правило «тонкої капіталізації». Обмін податковою інформацією.

Тема 7. Облік розрахунків за закордонними відрядженнями

Поняття закордонного відрядження. Порядок отримання грошових коштів та їх облік. Суть ділової закордонної поїздки. Документальне оформлення відряджень. Порядок розрахунку тривалості відрядження. Звітність та порядок відшкодування витрат відповідно до документів. Специфічні аспекти відрядження, які стосуються окремих спеціальних професійних відряджень та поїздок за кордон.

Тема 8. Облік товарообмінних (бартерних операцій)

Поняття товарообмінних операцій та історія їх виникнення. Переваги і недоліки товарообмінних операцій. Види товарообмінних операцій. Товарообмінні стратегії. Облік і оподаткування бартерних (товарообмінних операцій) та операцій з переробки на митній території. Облік бартерних операцій. Облік міжнародних товарообмінних операцій. Облік операцій з переробки на митній території та за межами митної території.

Тема: Діяльність міжнародних компаній як об'єкт бухгалтерського обліку

Мета: В результаті вивчення даної теми студенти повинні засвоїти поняття та сутність діяльності міжнародних компаній, її види; особливості нормативного регулювання та обліку операцій у сфері діяльності міжнародних компаній; порядок реєстрації міжнародних компаній; сутність та особливості ліцензування та квотування діяльності міжнародних компаній.

Питання

1. Види діяльності міжнародних компаній.
2. Особливості та завдання обліку діяльності міжнародних компаній.
3. Правове забезпечення діяльності міжнародних компаній.
4. Порядок реєстрації міжнародних компаній.

В науковій літературі розмежовують два типи міжнародних компаній (МК):

транснаціональні корпорації (ТНК) - національні монополії із зарубіжними активами, виробнича і торговельно-збутова діяльність яких виходить за рамки однієї держави. Правовий режим ТНК передбачає ділову активність, здійснювану за допомогою утворення в них філій, дочірніх компаній, які можуть мати форму змішаних підприємств з переважно національною участю.

багатонаціональні корпорації (БНК) - міжнародні корпорації, які об'єднують національні компанії низки держав на виробничій і науково-технічній основі.

Багатонаціональна компанія є однією з найбільш складних форм організації міжнародного бізнесу. Вона використовує міжнародний підхід у пошуку закордонних ринків збуту, розміщення виробничих потужностей тощо.

Організація, форми, структурні особливості БНК можуть бути різними, проте можна виокремити такі основні принципи, які лежать в їх основі і виділяють їх з-поміж інших форм міжнародного бізнесу, а саме:

корпоративна цілісність, заснована на принципах акціонерної участі;
орієнтація на досягнення єдиних для компанії стратегічних цілей і вирішення загальних стратегічних завдань;

наявність однієї управлінської вертикалі (з різним ступенем жорсткості) і єдиного центру контролю у вигляді холдингової компанії, банку чи групи взаємопов'язаних компаній; безстроковий характер існування БНК.

Поряд з терміном "багатонаціональний" для визначення бізнесу, що охоплює міжнародні операції по всьому світу, часто використовують термін "світовий" чи "глобальний". При цьому мається на увазі, що менеджмент глобальної компанії:

застосовує глобальний, інтегрований підхід до бізнесу з метою пошуку нових ринкових можливостей, оцінки можливих загроз для бізнесу з боку конкурентів, пошуку нових ресурсів для розширення діяльності (включаючи людські та фінансові ресурси);

прагне закріпити присутність компанії на ключових країнових (регіональних) ринках; орієнтується на пошук загальних рис, які притаманні різним географічним ринкам.

З цієї точки зору, багатонаціональна компанія - це різновид холдингових компаній, які здійснюють свою господарську діяльність на різних національних ринках і прагнуть через менеджерів дочірніх підрозділів адаптувати свої продукти та маркетингову стратегію до місцевих умов.

Поряд з терміном "багатонаціональна" і "глобальна" компанія у науковій, фаховій і діловій літературі вживається ціла низка подібних понять і визначень. Проте, за традицією, ООН та урядові організації різних країн найчастіше використовували термін "транснаціональні корпорації". Останнім часом учені почали застосовувати цей термін відносно компаній, які можна охарактеризувати і як глобальні, і як багатонаціональні, тобто компаній, які прагнуть досягти ефекту масштабності за рахунок інтеграції і в той же час високоадаптивних до зовнішніх умов (новий термін "багатокультурна БНК"). Як бачимо, таке визначення подібне до запропонованих раніше понять глобальної компанії. Бізнесмени, в свою чергу, часто користуються терміном "транснаціональна корпорація" відносно бізнесу,

який створений у результаті злиття (а не створення спільного підприємства чи стратегічного альянсу) двох компаній приблизно однакового розміру, проте які є представниками різних країн.

Міжнародно-правове регулювання діяльності ТНК як на регіональному, так і на універсальному рівні сьогодні ще далеке від бажаного, хоча вже є міжнародно-правові документи, які використовуються для регулювання їхньої діяльності :

кодекс іноземних інвестицій, прийнятий 1970 р. латиноамериканськими державами, – країнами – учасниками Андського пакту: Болівією, Колумбією, Перу, Чилі (до 1976) і Еквадором;

Хартія економічних прав та обов'язків держав, затверджена резолюцією Генеральної Асамблеї ООН у 1974 р., норми якої спрямовані на захист економічних прав країн, що розвиваються (були створені міжурядові комісії ООН з транснаціональних корпорацій і центрів з ТНК);

регіональна декларація про міжнародні інвестиції та багатонаціональні підприємства від 21 червня 1976 р.; і як додаток – керівні принципи для багатонаціональних підприємств (норми цього документа не мають імперативного характеру, їх виконання є добровільною справою);

«Принципи щодо контролю за обмеженням ділової практики монополій і корпорацій» (схвалені у 1980 р. Генеральною Асамблеєю ООН).

До вказаних вище конвенцій, що регулюють діяльність ТНК, варто додати і Конвенцію про транснаціональні корпорації, підписану Україною 6 березня 1998 р. у Москві та ратифіковану 13 липня 1999 р. (із застереженнями) .

Сторони Конвенції визнають під терміном «транснаціональна корпорація» юридичну особу (сукупність юридичних осіб), яка:

має у власності, господарському віданні або оперативному управлінні відокремлене майно на території двох та більше сторін;

утворена юридичними особами двох та більше сторін;

zareestrowana як корпорація згідно з цією Конвенцією.

Що стосується сучасного українського законодавства, то воно не може відповідати існуючим вимогам для діяльності ТНК. Не розроблено поняття «транснаціональної корпорації», а реєстраційний принцип створення фінансово-промислових груп не може бути використаний для регулювання діяльності ТНК.

У зв'язку з регламентацією діяльності ТНК у рамках Європейського економічного співтовариства у 1977 році був розроблений керівний кодекс для регламентації окремих питань: діяльність ТНК, яка походить із співтовариства і має інтереси в Південній Африці. Набагато важливішими є «Директивні принципи для транснаціональних компаній», проголошені Радою Організації економічного співробітництва та розвитку у 1976 році, переглянуті у 1984 році; навіть при тому, що ці принципи позбавлені зобов'язувального юридичного значення, вони впливають на діяльність ТНК. Вони досить точно сформульовані і стосуються, зокрема, публікації інформації ТНК, правил конкуренції, яких вони повинні дотримуватись, їхньої податкової практики, їхньої політики стосовно робочих місць та професійних відносин, їхньої практики в галузі науки та технології. Процедури контролю за застосуванням цих принципів, що набули чинності всередині Організації економічного співтовариства та розвитку, виявилися корисними, зокрема в галузі соціального права.

До системи керівних принципів ТНК належать: дотримання міжнародного права; підпорядкованість праву країни перебування; урахування політики цієї країни в галузі розвитку та права; співробітництво з країною перебування з виключенням практики підкупу та субсидій, а також обов'язкове невтручання у внутрішні справи. Окрім цього, більшість ТНК мають розроблені на практиці власні корпоративні бізнесові принципи своєї діяльності, які пристосовані до рекомендацій ООН, а також до місцевого законодавства.

Принцип підкорення ТНК національному праву зафіксований у Хартії економічних прав і обов'язків держави: кожна держава має право «регулювати і контролювати діяльність ТНК у межах дії своєї національної юрисдикції і вживати заходів для того, щоб така

діяльність не суперечила її законам, нормам і постановам і відповідала її економічній і соціальній політиці. ТНК не повинні втручатися у внутрішні справи приймаючої держави».

ТНК являє собою економічну й організаційну систему, яка не має єдиної правової основи – в цьому є характерна особливість ТНК. В юридичній літературі останнім часом висловлюється думка про те, що в сучасних умовах правове регулювання діяльності ТНК повинно здійснюватися як на національному рівні, так і на міждержавному. Взагалі щодо питань правового регулювання діяльності ТНК з боку країн, що розвиваються, і капіталістичних країн, вимальовуються два підходи. Країни, які стали на шлях свого самостійного розвитку, намагаються виробити такі міжнародно-правові акти, які б дали змогу контролювати діяльність ТНК, а капіталістичні країни мають на меті збереження, закріплення свого впливу.

Таким чином, міжнародно-правове регулювання діяльності ТНК на регіональному рівні відіграє певну роль, але воно ще не спроможне захистити країни, особливо ті, які стали на шлях самостійного розвитку. Тому саме ці країни і висунули вимоги про встановлення нового міжнародного економічного порядку, в межах якого здійснювалося б правове регулювання діяльності ТНК. У цьому випадку йдеться про міжнародно-правове регулювання діяльності ТНК універсального характеру.

ТНК здійснюють економічну, фінансову, торгову, технологічну, а на новому етапі і політико-соціальну взаємодію між країнами. Діяльність ТНК принципово змінює картину світу, і тому без урахування цього ми не можемо вивчати процеси, що відбуваються в сучасних економічних відносинах. Існують різноманітні, суперечливі підходи щодо оцінки діяльності цих гігантських економічних корпорацій, що не беруть до уваги національні кордони. Не можна оцінювати ТНК тільки негативно або позитивно.

У кожному окремому випадку є свої переваги і недоліки, але поставити діяльність ТНК у правові рамки вбачається за необхідне у найближчому майбутньому. І поштовхом до цього може бути лише політична воля економічно найрозвинутіших країн світу.

Міжнародні економічні відносини (МЕВ) - відносини, які виникають та існують між людьми з різних країн із приводу виробництва, обміну і споживання товарів, послуг та ідей на основі міжнародного поділу праці, в умовах безмежності людських потреб і обмеженості ресурсів.

Основою сучасних МЕВ є **міжнародна економічна діяльність** економічних суб'єктів.

Міжнародна економічна діяльність (МЕД) - діяльність економічних суб'єктів, в першу чергу підприємств, в міжнародній сфері, на міжнародному ринку. Виділяють такі види МЕД: експорт/імпорт товарів і послуг; ліцензування, франчайзинг; господарська діяльність за кордоном; інвестування за кордоном тощо.

Зовнішньоекономічна діяльність – це діяльність суб'єктів господарської діяльності України і іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудова на взаємостосунках між ними, як на території України, так і за її межами.

Відповідно до Господарського кодексу суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності є:

- господарські організації (юридичні особи), які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;
- громадяни України, іноземці та особи без громадянства, зареєстровані як підприємці.

Законом України “Про зовнішньоекономічну діяльність” суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності визначаються:

- фізичні особи, тобто громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, котрі мають цивільну правоздатність і дієздатність, постійно проживають на території України; зареєструвались як підприємці;
- юридичні особи, зареєстровані в Україні, які мають постійне місцезнаходження на території України (підприємства, організації та об'єднання всіх видів, включаючи акціонерні та інші види господарських товариств, асоціації, спілки, концерни, консорціуми, торговельні

доми, посередницькі та консультаційні фірми, кооперативи, кредитно-фінансові установи, міжнародні об'єднання, організації та ін.), у тому числі юридичні особи, майно та/або капітал яких є повністю у власності іноземних суб'єктів господарської діяльності;

– об'єднання фізичних, юридичних, фізичних і юридичних осіб, котрі не є юридичними особами згідно із законами України, але які мають постійне місцезнаходження на території України і яким цивільно-правовими законами України не заборонено проводити господарську діяльність;

– структурні одиниці іноземних суб'єктів господарської діяльності, які не є юридичними особами згідно з законами України (філії, відділення тощо), але мають постійне місцезнаходження на території України;

– спільні підприємства за участю суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, що зареєстровані як такі в Україні і мають постійне місцезнаходження на території України;

– інші суб'єкти господарської діяльності, передбачені законами України.

До видів зовнішньоекономічної діяльності, які здійснюють в Україні суб'єкти цієї діяльності, належать:

– експорт та імпорт товарів, капіталів та робочої сили;

– надання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності України послуг іноземним суб'єктам господарської діяльності, в тому числі: виробничих, транспортно-експедиційних, страхових, консультаційних, маркетингових, експортних, посередницьких, брокерських, агентських, консигнаційних, управлінських, облікових, аудиторських, юридичних, туристських та інших, що прямо і виключно не заборонені законами України; надання вищезазначених послуг іноземними суб'єктами господарської діяльності суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності України;

– наукова, науково-технічна, науково-виробнича, виробнича, навчальна та інша кооперація з іноземними суб'єктами господарської діяльності; навчання та підготовка спеціалістів на комерційній основі;

– міжнародні фінансові операції та операції з цінними паперами у випадках, передбачених законами України;

– кредитні та розрахункові операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності; створення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності банківських, кредитних та страхових установ за межами України; створення іноземними суб'єктами господарської діяльності зазначених установ на території України у випадках, передбачених законами України;

– спільна підприємницька діяльність між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності, що включає створення спільних підприємств різних видів і форм, проведення спільних господарських операцій та спільне володіння майном як на території України, так і за її межами;

– підприємницька діяльність на території України, пов'язана з наданням ліцензій, патентів, ноу-хау, торговельних марок та інших нематеріальних об'єктів власності з боку іноземних суб'єктів господарської діяльності; аналогічна діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності за межами України;

– організація та здійснення діяльності в галузі проведення виставок, аукціонів, торгів, конференцій, симпозіумів, семінарів та інших подібних заходів, що здійснюються на комерційній основі, за участю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; організація та здійснення оптової, консигнаційної та роздрібною торгівлі на території України за іноземну валюту у передбачених законами України випадках;

– товарообмінні (бартерні) операції та інша діяльність, побудована на формах зустрічної торгівлі між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності;

– орендні, в тому числі лізингові, операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності;

- операції по придбанню, продажу та обміну валюти на валютних аукціонах, валютних біржах та на міжбанківському валютному ринку;
- роботи на контрактній основі фізичних осіб України з іноземними суб'єктами господарської діяльності як на території України, так і за її межами; роботи іноземних фізичних осіб на контрактній оплатній основі з суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності як на території України, так і за її межами;
- інші види зовнішньоекономічної діяльності, не заборонені прямо і у виключній формі законами України.

Завдання обліку діяльності міжнародних компаній:

- документальне оформлення товарних та розрахункових операцій суб'єктів ЗЕД;
- дотримання вимог валютного, податкового та митного законодавства під час здійснення зовнішньоекономічних операцій;
- формування достовірної інформації про рух товарів, продаж та купівлю послуг, отримання точних відомостей про залишки товарів в портах, на прикордонних станціях, складах в Україні і в місцях їх зберігання за кордоном;
- контроль за наявністю, рухом та збереженістю активів, своєчасним їх оприбуткуванням, пред'явленням претензій до постачальників за нестачі, брак, а також оформлення товаросупровідних документів;
- достовірне та своєчасне відображення доходів та витрат за зовнішньоекономічними операціями, проведення аналізу їх ефективності;
- своєчасне складання та подання фінансової звітності.

Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні здійснюється з метою:

- забезпечення збалансованості економіки та рівноваги внутрішнього ринку України;
- стимулювання прогресивних структурних змін в економіці, в тому числі зовнішньоекономічних зв'язків суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України;
- створення найбільш сприятливих умов для залучення економіки України в систему світового поділу праці та її наближення до ринкових структур розвинутих зарубіжних країн.

Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності має забезпечувати:

- захист економічних інтересів України та законних інтересів суб'єктів, що здійснюють таку діяльність;
- створення рівних можливостей для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності щодо розвитку всіх видів підприємницької діяльності незалежно від форм власності, та всі напрями використання доходів і здійснення інвестицій;
- заохочення конкуренції та ліквідацію у сфері зовнішньоекономічної діяльності монополізму.

Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні здійснюється:

- Україною як державою в особі її органів в межах їх компетенції;
- недержавними органами управління економікою (товарними, фондовими, валютними біржами, торговельними палатами, асоціаціями, спілками та іншими організаціями координаційного типу), що діють на підставі їх статутних документів;
- самими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності на підставі відповідних координаційних угод, що укладаються між ними.

До органів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності відносяться:

- Верховна Рада України - найвищий орган, що здійснює державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності;
- Кабінет Міністрів України;
- Національний банк України;
- Центральний орган виконавчої влади з питань економічної політики (Міністерство економічного розвитку і торгівлі України);
- Органи доходів і зборів;
- Антимонопольний комітет України;
- Міжвідомча комісія з міжнародної торгівлі.

Ліцензія – це дозвіл, який видає компетентний державний орган на ведення деяких видів господарських операцій, в тому числі зовнішньоторгових операцій. Буквально від латинського *Licentia* перекладається як свобода, право.

Згідно ст.16 Закону України “Про зовнішньоекономічну діяльність” ліцензування експорту та імпорту товарів здійснюється у формі автоматичного або неавтоматичного ліцензування.

Для того, щоб отримати ліцензію, потрібно звернутися до відділу нетарифного регулювання Міністерства економічного розвитку та торгівлі України або уповноваженого органу АРК, відповідних підрозділів обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій з пакетом відповідних документів.

Законом України “Про зовнішньоекономічну діяльність” встановлено, що ліцензії можуть бути таких видів: 1. Генеральна. 2. Спеціальна. 3. Відкрита (індивідуальна) . 4. Експортна (імпортна) . 5. Разова (індивідуальна).

Квота – це частка в загальному виробництві, збуті, експорті або імпорті продукції, яку встановлюють для учасників. Походить від латинського *quot* – скільки.

Законом України “Про зовнішньоекономічну діяльність” визначено такі види квот:

1. Квоти (контингенти) глобальні.
2. Квоти (контингенти) групові.
3. Квоти (контингенти) індивідуальні.
4. Квоти спеціальні.

Тема. Значення бухгалтерського обліку в міжнародній економіці

Мета: Ознайомитися із поняттям міжнародного обліку та його складовими. обговорити характер і масштаби міжнародного бухгалтерського обліку; дослідити питання бухгалтерського обліку, з якими стикається компаній, що беруть участь в міжнародній торгівлі (імпорт і експортних операцій). Пояснити причини, а також питання, пов'язані з бухгалтерським обліком іноземних інвестицій. Пояснити поняття глобальних стандартів бухгалтерського обліку (МСФЗ).

Питання для обговорення

1. Сутність міжнародного обліку.
2. Основні завдання обліку в діяльності компаній на міжнародному рівні.
3. Поняття міжнародних стандартів обліку та звітності та їх практичне застосування.

Перший підручник з міжнародного обліку «International Accounting», автором якого був Герхард Г. Мюллер (Gerhard G. Mueller), було видано у 1967 році. Герхард Мюллер сприяв розвитку міжнародного обліку у двох взаємопов'язаних напрямках. По-перше, він досліджував вплив міжнародних відмінностей, підкреслюючи їх важливість як для облікової професії, так і для корпорацій, які беруть участь у міжнародній торгівлі. По-друге, науковець доводив необхідність вивчення у навчальних програмах університетів міжнародних особливостей бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік – це технологія, яка використовується у будь-яких змінюваних політичних, економічних та соціальних ситуаціях. Він завжди був як міжнародним, так і національним, але, протягом останньої чверті ХХ століття, глобалізація правил та практики бухгалтерського обліку стала настільки важливою, що вузьконаціональні погляди на бухгалтерський облік та фінансову звітність вже не є актуальними. Особливе контекстне значення мають:

- політичні питання, такі як вплив США та розширення Європейського Союзу;
- економічна глобалізація, включаючи лібералізацію та різке зростання міжнародної торгівлі та прямих іноземних інвестицій;
- поява світових фінансових ринків;
- структура власного капіталу компаній, включаючи вплив приватизації;
- зміни в міжнародній валютній системі;
- збільшення кількості та впливу транснаціональних підприємств.

Термінологічний словник з бухгалтерського обліку дає таке визначення: «Міжнародний облік – це міжнародні аспекти бухгалтерського обліку, які включають такі питання як принципи бухгалтерського обліку та порядок формування звітності в різних країнах та їх класифікація; закономірності розвитку бухгалтерського обліку; міжнародна та регіональна гармонізація, перерахунок іноземної валюти; валютний ризик; міжнародні аспекти консолідованого обліку та облік інфляції; облік у країнах, що розвиваються; облік в комуністичних країнах; оцінка діяльності іноземних дочірніх підприємств».

Міжнародний облік можна порівняти з іноземними мовами, яких є безліч у світі, та кожна з яких має свою специфіку, враховує особливості певної країни, адаптується під локальні потреби.

Дефініція може бути сконцентрована на двох словах «міжнародний» та «облік». Перша складова терміну може бути визначена як «відносини або залучення двох або більше націй чи національностей», а друга – «процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень». Таким чином, міжнародний облік – це буквально «процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації, отриманої на міжнаціональному рівні».

Бухгалтерський облік у міжнародному контексті включає функціональні ділянки фінансового обліку, управлінський облік, аудит, оподаткування та інформаційні системи бухгалтерського обліку. «Міжнародний» у даному випадку можна означити на трьох різних рівнях:

– перший рівень – це наднаціональний облік, який охоплює стандарти, директиви та правила обліку, аудиту й оподаткування, які видані наднаціональними організаціями, до яких належать ООН, Світовий банк, Організація економічного співробітництва та розвитку, Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Міжнародна федерація бухгалтерів тощо;

– на другому рівні тобто на рівні компаній, міжнародний облік можна розглядати з точки зору стандартів, вказівок та практичних рекомендацій, яких дотримується компанія, та які пов'язані з міжнародною діловою активністю та іноземними інвестиціями. До них також відносяться вимоги щодо обліку операцій та оцінки активів, капіталу і зобов'язань в іноземній валюті, методи оцінки зовнішньоекономічних операцій;

– третій, міжнаціональний або міжнародний – найширший рівень, на якому міжнародний облік можна розглядати як вивчення стандартів, директив та правил обліку, аудиту й оподаткування, які існують у межах певної країни, а також порівняння цих вимог у різних країнах. Прикладами порівняння між країнами можуть бути: правила, пов'язані з фінансовою звітністю щодо необоротних активів, оцінки майна та обладнання; доходи та ставки податку; національні вимоги щодо професії бухгалтера тощо.

Основні етапи розвитку міжнародного обліку:

– перший: з кінця XIX – початку XX століття до середини XX століття. Цей етап характерний зародженням міжнародного обліку і появою в окремих країнах законодавчих актів, які регулюють облік, створенням професійних бухгалтерських організацій, переосмисленням ролі обліку в системі управління, проведенням перших міжнародних професійних заходів та початком спроб стандартизації обліку;

– другий: від середини до кінця XX століття. Протягом даного періоду міжнародний облік набуває сформованого вигляду; з'являються перші міжнародні стандарти обліку та розпочинається процес гармонізації систем обліку різних країн; створюються дві міжнародні професійні організації, а саме: Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та Міжнародна федерація бухгалтерів, – діяльність яких поступово визнають і підтримують різноманітні інтернаціональні та міжурядові організації;

– третій: кінець XX століття – до теперішнього часу. На даному етапі зусилля з гармонізації обліку еволюціонували в більш широке поняття – міжнародну конвергенцію; відбувається офіційне прийняття міжнародних стандартів фінансової звітності в різних країнах; розширюється сфера використання МСФЗ у світі; міжнародний облік набуває рис глобальної системи.

Зауважимо, що в дослідженнях науковців визначаються різні фактори, які в результаті історичного розвитку бухгалтерського обліку сформували ті особливості, які на даний час визначають специфіку різних національних систем обліку, а саме: культурні цінності, правові системи, політичний та економічний розвиток, типи ринку капіталів, переважаюча форма власності, джерела фінансування бізнесу, податкове законодавство, домінуючі типи суб'єктів господарювання, рівень інфляції, політичні та економічні зв'язки з іншими країнами, статус професії бухгалтера, існування концептуальної основи, якість бухгалтерської освіти та інші. На даний час важлива проблема полягає в тому, щоб адаптувати ті методи, способи, прийоми, практичний досвід, які добре виконували свої завдання та функції в минулому, до нових глобальних імперативів транспарентності й надійності бухгалтерського обліку, щоб забезпечити ефективний рух грошових потоків, активів та капіталу на світових ринках. Для цього потрібно визнати, що хоча традиційно сформований облік в країнах еволюціонує та змінюється під впливом глобалізаційних процесів, проте ці зміни, в більшості випадків, не дають можливості прибрати відмінності в різних національних системах обліку та звітності.

Зауважимо, що найбільша перевага гармонізації обліку – порівнянність міжнародної фінансової інформації, яка дозволить усунути поточні неузгодженості щодо надійності фінансової звітності та зменшити інформаційні перешкоди для потоку міжнародних інвестицій. Гармонізація дозволить заощадити час та гроші, які на даний час витрачаються компаніями на консолідацію різної фінансової інформації, у тих випадках, коли згідно з різними національними законами чи вимогами потрібно формувати більше ніж одну фінансову звітність. Це також пришвидшить тенденцію до підвищення рівня вимог та стандартів бухгалтерського обліку в усьому світі з врахуванням найпрогресивнішого світового досвіду та з узгодженням з національними економічними, правовими та соціальними умовами.

На практиці міжнародний облік охоплює:

Облік діяльності багатонаціональних корпорацій;

Глобальні стандарти бухгалтерського обліку;

Облік міжнародних операцій та транзакцій;

Операції з іноземною валютою та хеджування валютного ризику;

Прямі закордонні інвестиції;

Перерахунок іноземної фінансової звітності;

Міжнародне трансфертне ціноутворення;

Міжнародне оподаткування;

Міжнародний аудит;

Аналіз міжнародної фінансової звітності.

Багатонаціональні корпорації здійснюють одну чи кілька видів діяльності в декількох країнах, де вони прагнуть розширити свою діяльність що призведе до економічного зростання, враховуючи низькі витрати, що дозволяють встановлювати низькі ціни та розширення їхнього ринку.

Етноцентрична компанія орієнтована на свою націю, а її дочірні компанії контролюють материнську компанію, система бухгалтерського обліку базується на практиці, що використовується в країні походження, існує постійний вплив головного офісу. Поліцентрична компанія передбачає децентралізацію, при якій дозволено розвиток бухгалтерської практики кожного з її дочірніх підприємств, а економічний ефект отримує головна компанія. У випадку геоцентричної компанії бухгалтерські інформаційні системи доступні системам усіх країн, що беруть у ній участь. Така система базується на основі систем найбільш розвинених країн та міжнародних стандартів.

Незважаючи на те, що основні методи обліку господарських операцій однакові, незалежно від країни, в якій ведеться бізнес, проблеми виникають при застосуванні цих методів до іноземних операцій. Ці проблеми виникають внаслідок таких умов, як віддаленість від материнської компанії, різні мови та бар'єри для комунікацій, різні закони та

правові системи, різні етапи прогресу в практиці застосування бухгалтерського обліку, різні форми звітності та різні типи валют.

Відстань від материнської компанії: ця складність представлена у відстані між материнською компанією та її дочірніми компаніями під час збору інформації, що стосується різних рухів та операцій, необхідних для підготовки фінансової звітності.

У багатьох випадках материнські компанії пов'язують затримку з отриманням фінансової звітності іноземних дочірніх підприємств тим фактом, що бухгалтери в деяких країнах не приділяють великої уваги періодичним звітам, як це роблять бухгалтери в розвинених країнах.

Обмін валюти, її конвертація є фізичним обміном однієї валюти на іншу, тоді як перерахунок валюти означає лише зміну оцінки певних об'єктів в грошовому вираженні. Під час перерахунку ціна одиниці однієї валюти виражається у вартості іншої із застосуванням певного валютного курсу. Необхідність застосування різноманітних методів перерахунку операцій та об'єктів обліку, вартість яких відображена в іноземній валюті, зумовлена використанням принципу єдиного грошового вимірника, який забезпечує єдність підходів до вимірювання та відображення об'єктів в обліку та звітності. Отже, виникає необхідність вимірювання (відображення) іноземної валюти – це процес, за допомогою якого суб'єкт господарювання відображає операції, які визначаються (чи потребують розрахунків) в іноземній валюті, у функціональній валюті. Водночас перерахунок іноземної валюти – це процес вираження фінансової звітності закордонних господарських одиниць у валюті подання (валюті звітності).

Хеджування можна розглядати як механізм страхування, коли потенційні коливання вартості або очікуваних грошових потоків будь-якого об'єкта певним чином фіксуються заздалегідь. Таким чином невизначеність майбутнього результату володіння об'єктом (адже можливий як негативний, так і позитивний результати) замінюється визначеністю. За своєю суттю хеджування є процесом, до якого залучені певні фінансові інструменти з метою повної або часткової компенсації змін справедливої вартості або грошових потоків об'єкта хеджування.

Міжнародний (транснаціональний) аудит означає перевірку фінансової звітності, яка здійснюється або може здійснюватися за межами юрисдикції об'єкту, що перевіряється, з метою прийняття важливих рішень щодо кредитування, інвестицій або регулювання; що включає в себе аудит фінансової звітності лістингових компаній, кредитних компаній або інших суб'єктів публічного інтересу, які привертають особливу увагу громадськості через їх розміри, продукцію або послуги.

Міжнародне оподаткування - це вивчення або визначення податку на фізичну особу чи компанію, що підпадає під дію податкового законодавства різних країн, або міжнародних аспектів податкового законодавства окремої країни залежно від конкретних випадків. Зазвичай уряди обмежують сферу оподаткування своїх доходів територіально або передбачають компенсацію оподаткування, що стосується екстериторіального доходу. Протиріччя між інтересами країн-імпортерів і країн-експортерів капіталу - найважливіша проблема міжнародних податкових відносин.

Прямі іноземні інвестиції (ПІІ; англ. Foreign direct investment (FDI)) - інвестиція, що викликає тривалий інтерес до підприємства, яке діє за межами економіки інвестора. Згідно з методологією МВФ ПІІ - це закордонні інвестиції, величиною у понад як 10 відсотків статутного капіталу, що дає зацікавленій стороні право на участь в управлінні підприємством.

Іноземні інвестори - суб'єкти інших країн, які провадять інвестиційну діяльність на території країни, а саме:

юридичні особи, створені відповідно до законодавства іншого, ніж законодавство країни;

фізичні особи - іноземці, які не мають постійного місця проживання на території країни і не обмежені у дієздатності;

іноземні держави, міжнародні урядові та неурядові організації;

інші іноземні суб'єкти інвестиційної діяльності, які визнаються такими відповідно до законодавства країни.

Аналіз міжнародної фінансової звітності надає найновішу інформацію про оцінку діяльності та фінансового стану компанії незалежно від країни походження. Аналітики надають інформацію, що охоплює всі аспекти, починаючи від принципів звітності та стандартів фінансової звітності до розуміння доходів та балансу. Аналіз фінансової звітності дає інвесторам та іншим користувачам розуміння справжнього фінансового стану компанії. З його допомогою можна здійснити реалістичні оцінки з метою інвестування, кредитування або злиття та придбання.

Міжнародні стандарти обліку та фінансової звітності – це стандарти, які розроблені та затверджені Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Фактично Міжнародні стандарти обліку та фінансової звітності містять комплекс документів, а саме:

- Міжнародні стандарти фінансової звітності, МСФЗ (International Financial Reporting Standards, IFRS);
- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, МСБО (International Accounting Standards, IAS);
- Тлумачення, викладені Комітетом з питань тлумачень міжнародної фінансової звітності (International Financial Reporting Interpretations Committee, IFRIC);
- Тлумачення, викладені Постійним комітетом з тлумачень (Standing Interpretations Committee, SIC);
- інші офіційні документи, до яких входить Концептуальна основа фінансової звітності (Conceptual Framework for Financial Reporting); МСФЗ для малих та середніх підприємств (IFRS for Small and Medium Sized Entities);
- Передмова до Міжнародних стандартів фінансової звітності (Preface to International Financial Reporting Standards);
- Заява про практику застосування МСФЗ щодо прийняття суттєвих рішень (Practice Statement Making Materiality Judgement);
- Практичний коментар до керівництва (Practice Statement Management Commentary).

Поступове розповсюдження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) у світових масштабах є об'єктивним процесом, який відбувається під впливом міжнародного поділу праці, транскордонного руху трудових, виробничих, фінансових та інших ресурсів, зближення різних країн та інших проявів глобалізації. В цьому контексті облік, як міжнародна мова бізнесу, повинен сприяти зрозумілості, коректності, достатності, узгодженості інформації, яка формується не лише на рівні окремого підприємства, але й на міжнародному рівні. МСФЗ покликані розв'язати існуючі проблеми неспівставності економічної інформації між окремими країнами, суб'єктами господарювання та користувачами, які приймають управлінські рішення різного рівня складності.

Ідея доцільності міжнародної гармонізації обліку почала з'являтися ще на початку минулого століття і супроводжувалася розробкою в окремих країнах законодавчих актів, які регулюють облік, створенням національних професійних бухгалтерських організацій, переосмисленням ролі обліку в системі управління, проведенням перших міжнародних професійних заходів. Практичні спроби стандартизації обліку на міжнародному рівні були розпочаті у 70-х роках ХХ століття із створенням двох міжнародних професійних організацій, а саме: Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та Міжнародної федерації бухгалтерів. Поступово зусилля з гармонізації обліку еволюціонували в більш широке поняття – міжнародну конвергенцію, яка характеризується розширенням сфери використання МСФЗ у світі та їх офіційним прийняттям у різних країнах.

G20 та інші великі міжнародні організації, а також дуже багато урядів, бізнес-асоціацій, інвесторів та членів світової бухгалтерської спільноти підтримують мету єдиного набору високоякісних глобальних стандартів бухгалтерського обліку. Сучасна економіка базується на транскордонних транзакціях та передбачає вільний приплив міжнародного

капіталу. Більше третини всіх фінансових операцій відбувається за межами країн, і очікується, що їх кількість зросте. Інвестори прагнуть диверсифікації та інвестиційних можливостей у всьому світі, в той час як компанії формують капітал, здійснюють діяльність або мають міжнародні операції та дочірні компанії у багатьох країнах світу.

У минулому подібну транскордонну діяльність ускладнювали країни, які підтримували ідею застосування власних національних стандартів бухгалтерського обліку. Ця вимога до ведення бухгалтерського обліку за національними вимогами часто додає витрат, складності та, в кінцевому рахунку, підвищує ризик як компанії, що готують фінансову звітність, так і інвесторів та інших користувачів, які використовують ці фінансові звіти для прийняття економічних рішень.

Застосування національних стандартів бухгалтерського обліку означає, що значення, що відображаються у фінансовій звітності, можуть бути невірно сприйняті через нерозуміння національних правил. Розкриття цієї особливості у звітності передбачало вивчення деталей національних стандартів бухгалтерського обліку, оскільки навіть невелика різниця у вимогах може мати великий вплив на фінансові результати та фінансовий стан компанії.

Стандарти МСФЗ вирішують цю проблему, забезпечуючи високоякісний, міжнародно визнаний набір стандартів бухгалтерського обліку, які забезпечують прозорість, підзвітність та ефективність фінансовим ринкам усього світу:

МСФЗ забезпечують прозорість, підвищуючи міжнародну порівнянність та якість фінансової інформації, дозволяючи інвесторам та іншим учасникам ринку приймати обґрунтовані економічні рішення;

МСФЗ посилюють підзвітність, зменшуючи інформаційний розрив між власниками капіталу та людьми, яким вони довірили свої гроші. Стандарти надають інформацію, необхідну для управління, а як джерело глобально порівнянної інформації, стандарти МСФЗ також мають життєво важливе значення для регуляторів у всьому світі.

Стандарти МСФЗ сприяють економічній ефективності, допомагаючи інвесторам визначити можливості та ризики у всьому світі, тим самим покращуючи розподіл капіталу. Для підприємств використання єдиної «бухгалтерської мови» знижує ризик втрати капіталу та зменшує міжнародні витрати на звітність.

Зміна стандартів МСФЗ не обійдеться без витрат і зусиль. Компаніям, які звітують, як правило, потрібно змінити хоча б деякі їх системи та практики; інвестори та інші користувачі, які використовують фінансову звітність, повинні проаналізувати, як змінилася інформація, яку вони отримують; а регуляторам цінних паперів та бухгалтерам необхідно змінити свої процедури.

Але академічні дослідження та дослідження шляхом прийняття юрисдикції надають переважне свідчення того, що прийняття стандартів МСФЗ принесло чисті переваги ринкам капіталу, зокрема:

Європейська комісія, 2015 рік: Дані свідчать про те, що прийняття стандартів МСФЗ значною мірою було позитивним для лістингових компаній країн ЄС.

Рада стандартів австралійського бухгалтерського обліку, 2016 рік: Прийняття МСФЗ позитивно вплинуло на зменшення інвестиційного ризику для компаній, зменшення ризику та збільшення залучення іноземного капіталу за рахунок іноземних інвестицій, випуску облігацій або злиття та поглинання (M&A).

Корейська рада стандартів бухгалтерського обліку, 2016 рік: переваги включають нижчу вартість капіталу для деяких компаній та збільшення інвестицій у юрисдикції, що приймають МСФЗ. Деякі компанії також повідомляють про переваги від того, що вони можуть використовувати стандарти МСФЗ у своїй внутрішній звітності, вдосконалюючи свою здатність порівнювати власні підрозділи в різних юрисдикціях, зменшуючи кількість різних систем звітності та маючи гнучкість переміщення персоналу з досвідом застосування МСФЗ.

У Японії, де використання стандартів МСФЗ було добровільним з 2010 року, у звіті Японського агентства фінансових послуг було визначено ефективність бізнесу, підвищену

порівнянність та кращу комунікацію з міжнародними інвесторами як основні причини, чому багато японських компаній вирішили прийняти стандарти МСФЗ.

IOSCO визнав переваги глобальних стандартів, коли в 2000 році рекомендував своїм членам дозволити використовувати стандарти IFRS у своїх біржах для транскордонних пропозицій.

З цього моменту Стандарти МСФЗ стали фактично глобальною мовою фінансової звітності, яка широко використовується в міжнародній економіці, яка стрімко розвивається.

Тема. Облік операцій в іноземній валюті

Мета: Ознайомитися з поняттям валютних ринків. Дослідити причини та ризики зміни курсу валюти. Вивчити методикау обліку операцій в іноземній валюті. Зрозуміти поняття хеджування як засіб зменшення ризику шляхом укладання протилежної угоди. Розглянути валютні форварди та опціони. Вивчити облік інструментів хеджування. Зрозуміти сутність та практичне використання хеджування грошових потоків і хеджування справедливої вартості.

Питання для обговорення

1. Валютні ринки.
2. Ризик зміни курсу валюти.
3. Облік операцій в іноземній валюті.
4. Хеджування.
5. Валютні форварди та опціони.
6. Облік інструментів хеджування.
7. Хеджування грошових потоків і хеджування справедливої вартості

Невід'ємною ланкою міжнародної валютної системи є валютний ринок.

Валютний ринок - ринок, на якому гроші однієї країни використовують для купівлі валюти іншої країни. Сучасний валютний ринок – система стійких економічних і організаційних відносин між учасниками міжнародних розрахунків з приводу не тільки валютних операцій, а й зовнішньої торгівлі, надання послуг, здійснення інвестицій та інших видів діяльності, які вимагають обміну і використання різних іноземних валют. Головними суб'єктами валютного ринку є великі транснаціональні банки, які мають розгалужену мережу філій і широко використовують сучасні засоби зв'язку, комп'ютерну техніку. Роль тих чи інших валют на ринку визначається їх місцем у світогосподарських зв'язках. Більша частина операцій припадає на долари США, англійські фунти стерлінгів, а також євро.

Основна частина валютних операцій проводиться в безготівковій формі, тобто по поточних і термінових банківських рахунках і тільки незначна частина ринку приходить на торгівлю монетами і обмін готівкових грошей. Територіально валютні ринки прив'язані до великих банківських і валютно-біржових центрів (Лондон, Париж, Нью-Йорк, Франкфурт-на Майні, Токіо, Сінгапур, Гонконг, Амстердам, Брюссель).

З організаційного погляду валютний ринок - це система валютних бірж, комерційних банків та інших установ, що реалізують угоди з купівлі-продажу іноземної валюти. На практиці це означає поділ валютного ринку на два основні сегменти - біржовий та позабіржовий. Позабіржовий сегмент валютного ринку ще називають міжбанківським.

Біржовий ринок - це організаційно оформлений і постійно функціонуючий валютний ринок у вигляді валютної біржі. Валютна біржа - це підприємство, що організовує торги іноземною валютою та цінними паперами, вартість яких визначається в іноземній валюті.

Позабіржовий ринок - це сукупність операцій з обміну іноземної валюти, що здійснюється банками та іншими фінансовими установами без участі посередників. З організаційного погляду взаємодія між учасниками позабіржового валютного ринку - дилерами - забезпечується телефоном, телефаксом, та комп'ютерними мережами. Перевагами позабіржового валютного ринку є порівняно низька собівартість затрат на здійснення операцій з обміну іноземних валют, а також вища швидкість розрахунків. Зважаючи на це, обсяг операцій з обміну іноземних валют на міжбанківському ринку становить близько 90 %.

Ринок двоярусний - валютний ринок з подвійним режимом, на якому один курс валюти є вільним і залежить від дії ринкових сил, а інший - регулюється урядом способом інтервенцій чи контролю.

Валюта (італ. *valuta* «цінність», «вартість» від лат. *valere* «мати силу, коштувати») - грошова одиниця, що використовується як засіб розрахунку в торгових операціях.

Європейський банк реконструкції та розвитку надає визначення терміну: «Валюта – означає законний засіб грошового обігу країни, який є законним платіжним засобом для сплати державних і приватних боргів у цій країні».

Валютою, зазвичай, є монети та банкноти певної держави, які є фізичним аспектом національної грошової маси. Інша частина грошової маси країни складається з банківських депозитів (депозитних грошей), власність на яку може бути передана за допомогою чеків, дебетових карток або інших форм грошових переказів. Депозитні гроші і валюта є грошима у тому сенсі, що обидва вони є допустимими як засіб платежу.

Історично як валюту використовували золото і срібло та інші метали, які мають власну мінову вартість. Тепер роль валюти виконують здебільшого кредитно-паперові гроші, вартість яких визначається законодавчо. На території держави її валюта проголошується законодавством законним платіжним засобом, тобто є обов'язковою до прийому для оплати будь-якого платежу. Відмова від такого прийому є порушенням закону.

У світі налічується близько 150 валют різних держав та валютних об'єднань.

Поняття «валюта» вживається в трьох значеннях:

грошова одиниця країни (американський долар, японська єна, українська гривня та ін.) та її певний тип (золота, кредитно-паперова, срібна);

іноземна валюта, тобто грошові знаки іноземних країн, а також кредитні і платіжні засоби, які виражені в іноземних грошових одиницях і використовуються у міжнародних грошових розрахунках;

міжнародна (в тому числі регіональна) грошова розрахункова одиниця і платіжний засіб (СПЗ (SDR), євро).

Існує багато класифікацій валюти, зокрема:

За державою-емітентом:

національна

іноземна

колективна (наприклад, СПЗ (SDR), ще раніше існувала ЕКЮ, зараз євро)

За можливістю обміну на іншу валюту:

Конвертованість валюти означає можливість для особи, компанії або державного органу перевести місцеву валюту в іншу валюту або навпаки з/без втручання центрального банку чи уряду. На підставі зазначених вище обмежень та свободи і легкості обміну, валюти поділяються на:

вільно конвертовані - коли немає ніяких обмежень на кількість валюти, яка може бути продана на міжнародному ринку, і уряд не нав'язує штучно фіксовану вартість або мінімальну вартість валюти у міжнародній торгівлі. Прикладами повністю конвертованих валют є долар США та Євро, що є одними з основних валют, якими торгують на ринку FOREX.

частково конвертовані - центральні банки здійснюють контроль над іноземними інвестиціями, що ідуть в/з країни, а, одночасно, більшість вітчизняних торговельних операцій відбуваються без будь-яких спеціальних вимог; існують значні обмеження на закордонні інвестиції, часто, щоб конвертувати на інші валюти, потрібні спеціальні дозволи. Прикладом частково конвертованої валюти є індійська рупія та українська гривня.

неконвертовані валюти не можуть брати участь у міжнародному ринку FOREX, не передбачений обмін цих валют фізичними особами та компаніями. У результаті, ці валюти часто називають заблокованими валютами. Такими валютами є, наприклад, північнокорейська вона і кубинський песо.

За співвідношенням валютних курсів:

сильна / тверда (тобто стійка до свого номіналу і до курсів інших валют)

слабка / м'яка

За терміном дії:

постійна;

тимчасова;

За ступенем використання:

резервна валюта – іноземна валюта, у якій центральні банки держав накопичують і зберігають резерви для міжнародних розрахунків за зовнішньоторговельними операціями та іноземним інвестиціям;

провідні світові валюти – сім основних валют, які мають повну конвертованість і найбільш часто використовуваних у міжнародних розрахунках. (Долар США, Євро, Швейцарський франк, Фунт стерлінгів, Японська єна, Канадський долар, Австралійський долар)

У залежності від фактичного існування виділяють реальну, тобто таку, що виконує безпосередньо функцію грошей або умовну, наприклад, ЕКЮ.

Валютні операції – це:

операції, пов'язані з переходом права власності на валютні цінності, за винятком операцій, що здійснюються між резидентами у валюті України;

операції, пов'язані з використанням валютних цінностей в міжнародному обігу як засобу платежу, з передаванням заборгованостей та інших зобов'язань, предметом яких є валютні цінності;

операції, пов'язані з ввезенням, переказуванням і пересиланням на територію України та вивезенням, переказуванням і пересиланням за її межі валютних цінностей.

Класифікація валют (КВ) – українська національна статистична класифікація для позначення валют, підготовлена відповідно до міжнародного стандарту ISO 4217. КВ використовується для обміну інформацією, обліку та статистики у зовнішній торгівлі, банківських та фінансових сферах у тих випадках, коли потрібно скористатися кодовою формою позначення валют.

Об'єктом класифікації є національні валюти держав світу. Національна статистична класифікація валют має два види кодів:

тризначний цифровий;

тризначний літерний (на основі латинської абетки).

Літерний код складається у більшості випадків з визначеного міжнародним стандартом ISO 3166 двозначного коду «Альфа-2» та першої літери назви національної валюти.

Структурно класифікація складається з трьох блоків: коду; назви валюти українською та англійською мовами.

Валютний ризик - ймовірність того, що зміна курсів іноземних валют призведе до появи збитків внаслідок зміни ринкової вартості активів або пасивів. Банки, виходячи на валютний ринок, котирують ставки своїх клієнтів, при цьому займаючи відкриті валютні позиції в різних валютах. При цьому валютні ризики, пов'язані з відкритими позиціями, особливо гостро зростають в періоди серйозних коливань обмінних курсів.

Динаміка курсу валюти по-різному може позначитися на діяльності підприємства, тому розрізняють три різновиди валютного ризику:

о трансакційний;

о трансляційний;

о економічний.

Транзакційний валютний ризик - ризик зниження прибутку при здійсненні угод, що передбачають переведення однієї валюти в іншу.

Якщо товар поставляється **на експорт**, витрати на його виробництво здійснюються в національній валюті, а продажі - в іноземній. Тому для постачальника товару (експортера) вкрай небажано, щоб курс іноземної валюти знизився, так як це зменшує його прибуток.

Навпаки, якщо товар **імпортується**, витрати на його придбання здійснюються в іноземній валюті, а реалізація у національній. Таким чином, падіння національної валюти

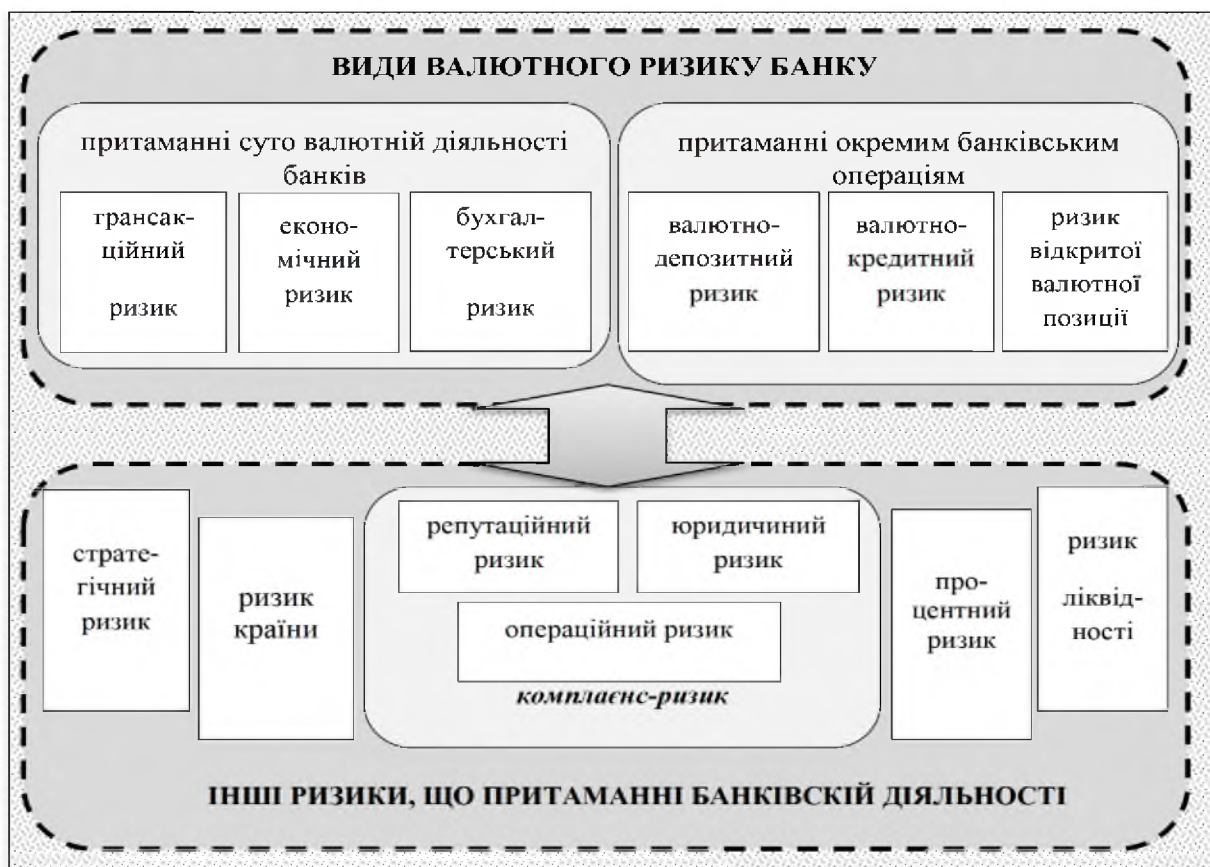
(наприклад, рубля) щодо іноземної знижує вигідність імпорту. Значить, для імпортерів вигідно зміцнення рубля, для експортерів - його ослаблення. Все це по можливості має бути враховано при аналізі і плануванні міжнародних угод.

Надмірне зміцнення або здешевлення національної валюти може створити неприємні наслідки для національних виробників, орієнтованих на внутрішній ринок.

Трансляційний (бухгалтерський) валютний ризик - ризик невідповідності у оцінці активів і зобов'язань, виражених у різних валютах. Міжнародна корпорація повинна надавати бухгалтерську звітність у своїй національній валюті. Однак якщо реально її активи і зобов'язання мають багатовалютний вираз, це може призвести до певного дисбалансу, збитків, зміни структури капіталу.

Найважливіший засіб боротьби з трансляційним ризиком - спробувати по можливості активи, які розміщені за кордоном і генерують грошові потоки в іноземній валюті, фінансувати за рахунок джерел капіталу, мають те ж валютне вираження. Тоді ринкова оцінка активів і зобов'язань буде змінюватися в одному напрямку разом зі зростанням або падінням курсу відповідної валюти. Трансляційний ризик має вплив лише на ті грошові потоки, які відображаються у бухгалтерській звітності.

Економічний валютний ризик - ризик неправильного прогнозу довгострокової динаміки валютного курсу. Цей ризик є довгостроковим і полягає в наступному: якщо міжнародна корпорація здійснює операції в різних валютах, її цінність в основній (базовій) валюті залежить від того, які грошові потоки в різних валютах згенерує ця компанія, а також від того, за яким обмінним ставками будуть переводитися ці потоки в майбутньому.



Операції в іноземній валюті включають валютні операції, які характерні для зовнішньоекономічної діяльності, а також інші (наприклад, експортно-імпортні) операції в іноземній валюті, які, по-суті, і є об'єктами бухгалтерського обліку.

Валютна операція – це господарська операція, яка призводить до виникнення в балансі суми (статті), вираженої у іноземній валюті. Треба розрізняти власне валютну

операцію, та балансує операцію, тобто операцію з погашення валютного зобов'язання, яке виникло внаслідок валютної операції.

Прикладами валютних операцій є:

Придбання товарів та послуг за іноземну валюту на умовах відстрочення платежу;
Реалізація товарів та послуг за іноземну валюту на умовах відстрочення платежу;
Сплата авансу у іноземній валюті постачальнику за товари або послуги, що мають бути поставлені пізніше;

Отримання авансу від покупця у іноземній валюті за товари або послуги, що мають бути поставлені пізніше;

Отримання кредиту у іноземній валюті;

Надання кредиту у іноземній валюті;

Отримання у фінансовий лізинг майна, зобов'язання за яке виражене у іноземній валюті;

Надання у лізинг майна, зобов'язання за яке виражене у іноземній валюті;

Купівля цінних паперів, номінал яких виражений у іноземній валюті;

Продаж боргових цінних паперів власної емісії, номінал яких виражений у валюті.

З точки зору застосування стандартів не є валютними операціями, а є балансуєчими операціями, які призводять до погашення або зменшення існуючого зобов'язання у іноземній валюті, такі операції:

Отримання товарів або послуг, оплата у валюті за які була проведена раніше;

Поставка товарів або надання послуг, за які була отримана авансова оплата у іноземній валюті;

Оплата за раніше отримані товари або послуги;

Отримання оплати від покупців та замовників за раніше поставлені товари або надані послуги;

Погашення кредитів у іноземній валюті;

Оплата або отримання лізингових платежів у валюті;

Продаж цінних паперів (крім цінних паперів власної емісії), номінал яких виражений у валюті;

Викуп (погашення) боргових цінних паперів власної емісії.

Отже, щоб зрозуміти, чи є відповідна операція у іноземній валюті валютною, чи балансуєчою, необхідно вирішити, чи призводить вона до виникнення або збільшення зобов'язання у однієї із сторін операції, або навпаки – до його погашення або зменшення.

Для обліку операцій в іноземній валюті вітчизняні суб'єкти господарювання застосовують норми П(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів», а ті, які ведуть облік і складають фінансову звітність за міжнародними стандартами – МСБО 21 «Вплив зміни валютних курсів».

П(С)БО 21 визначено різні підходи до обчислення курсових різниць:

монетарні статті - статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які отримуватимуться або сплачуватимуться у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів

немонетарні статті - інші, ніж монетарні статті. Немонетарними вважаються запаси, необоротні активи, дебіторська заборгованість, погашення якої очікується у негрошовій формі

П(С)БО 21 були розроблені за міжнародними зразками, проте між ним та МСБО 21 залишаються певні розбіжності.

На відміну від вимог, що містить П(С)БО 21, в МСБО 21 виокремлено три види валют: функціональну, іноземну, валюту представлення.

Поняття «функціональна валюта» трактується як валюта основного економічного середовища, в якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність.

У МСБО 21 передбачено цілий перелік факторів, із врахуванням яких суб'єкт господарювання економічно обґрунтовує вибір функціональної валюти, що має достовірно відображати економічний вплив операцій, умов та фактів господарської діяльності.

МСБО 21 розподіляє курсові доходи (витрати) між звичайними доходами (витратами) та тими, що відносяться до іншого сукупного доходу, тобто, на відміну від вимог П(С)БО 21 міжнародний стандарт не передбачає розподіл курсових різниць на операційні та неопераційні. Разом з тим, положеннями МСБО 21 й П(С)БО 21, визначено однакові вимоги щодо необхідності застосування монетарно-немонетарного методу для відображення впливу змін валютних курсів. За цим методом передбачено, що статті балансу поділяються на монетарні (грошові кошти, активи і зобов'язання, які будуть отримані або оплачені у фіксованій сумі грошових коштів або їх еквівалентів) та немонетарні (відображаються в обліку за історичною собівартістю та не підлягають перерахунку у зв'язку зі зміною валютного курсу).

Незалежно від характеру господарської операції, будь-яка валютна стаття на момент її виникнення завжди оцінюється за поточним валютним курсом «спот». Для операцій, однією із сторін якої є резидент України, роль курсу «спот» відіграє офіційний курс НБУ на дату здійснення валютної операції.

В подальшому, облік відрізняється в залежності від того, чи є конкретна стаття монетарною, або ж немонетарною.

Монетарні статті мають бути переоцінені за поточним обмінним курсом на кожну звітну дату, а також на дату кожного часткового чи повного погашення заборгованості. Курсові ж різниці, що при цьому виникають, визнаються як складова доходів або витрат.

Немонетарні статті не переоцінюються, тобто їх облік ведеться по курсу на дату виникнення такої суми.

Оцінка доходів від реалізації товарів та послуг за валюту, а також активів, придбаних внаслідок валютних операцій, безпосередньо залежить від першої події, а саме – поставка товарів (надання послуг) або ж оплата.

Нижче наведені декілька типових ситуацій:

Доходи від реалізації товарів та послуг за попередньою оплатою, визнаються за обмінним курсом на дату отримання авансу;

Доходи, від реалізації товарів та послуг з відтермінуванням оплати, визнаються за курсом на дату поставки товарів або надання послуг;

Первинна вартість товарів, запасів або ж необоротних активів, що придбані за попередньою оплатою, визнається за обмінним курсом на дату сплати цього авансу постачальнику;

Первинна вартість товарів, що придбані на умовах відтермінування платежу, визнається за курсом на дату отримання товарів;

Первинна вартість тих необоротних активів, що отримані за фінансовим лізингом, визнається також за тим курсом, що діяв на дату їх отримання;

Витрати на придбання послуг за передоплатою визнається, відповідно, за обмінним курсом на дату оплати;

Витрати на придбання послуг за післяплатою, визнаються за курсом, що діяв на дату підписання акту приймання послуг, або ж за курсом на останній день розрахункового періоду, якщо такі послуги надаються безперервно;

Витрати на проценти за кредитами у іноземній валюті, за борговими цінними паперами власної емісії, визнаються за курсом на дату нарахування цих процентів;

Балансова вартість грошових коштів у іноземній валюті визначається за поточним обмінним курсом на дату кожної операції з коштами, та на кінець звітного періоду.

Зазвичай, звітною датою є останній день календарного року. Проте компанії, що мають складати проміжну (квартальну) фінансову звітність, можуть проводити переоцінку валютних статей на кожну з дат проміжної звітності.

Для полегшення розуміння вимог Стандартів щодо обліку операцій в іноземній валюті, пов'язаних з поставкою або придбанням товарів та послуг, ми розробили прості практичні правила, які представлені у таблиці.

Перша подія	Визнання доходів від	Визнання доходів та
--------------------	-----------------------------	----------------------------

	реалізації/первинної вартості придбаних активів/витрат на придбання послуг	витрат від курсової різниці
Поставка товарів, надання послуг	За курсом на дату поставки	На дату оплати та на кожную звітну дату
Оплата за товари або послуги	За курсом на дату оплати	Не визнаються

Залишки грошових коштів, заборгованість за отриманими та виданими кредитами, включаючи нараховані проценти, цінні папери, номіновані в іноземній валюті, переоцінюються на кожную дату здійснення операцій, а також на кінець кожного звітного періоду.

Термін "хеджування" (англ. hedging - огорожувати) використовується в банківській, біржовій та комерційній практиці для визначення різних методів страхування валютних ризиків.

Контракт, який використовується для страхування від ризиків зміни цінних курсів в результаті волатильності ринку, носить назву "хедж" (англ. hedge – огорожа). Інвестор, або сам трейдер як торговий суб'єкт, який здійснює хеджування, називається "хеджер". Існують дві основні операції хеджування: хеджування на підвищення та хеджування на пониження.

Хеджування можна розглядати як механізм страхування, коли потенційні коливання вартості або очікуваних грошових потоків будь-якого об'єкта певним чином фіксуються заздалегідь. Таким чином невизначеність майбутнього результату володіння об'єктом (адже можливий як негативний, так і позитивний результати) замінюється визначеністю.

За своєю суттю хеджування є процесом, до якого залучені певні фінансові інструменти з метою повної або часткової компенсації змін справедливої вартості або грошових потоків об'єкта хеджування.

Інструмент хеджування – обраний похідний фінансовий інструмент (або непохідний фінансовий інструмент – для хеджування ризиків зміни валютних курсів), справедлива вартість або майбутні грошові потоки якого, як очікується, будуть більшими за зміни справедливої вартості або майбутніх грошових потоків від об'єкта хеджування.

Об'єкт хеджування – актив, зобов'язання або прогнозована операція, завдяки яким компанія підпадає під ризики зміни справедливої вартості або грошових потоків.

Тож, зважаючи на визначення інструменту хеджування, найчастіше як інструмент застосовують так звані похідні фінансові інструменти.

Інструменти хеджування

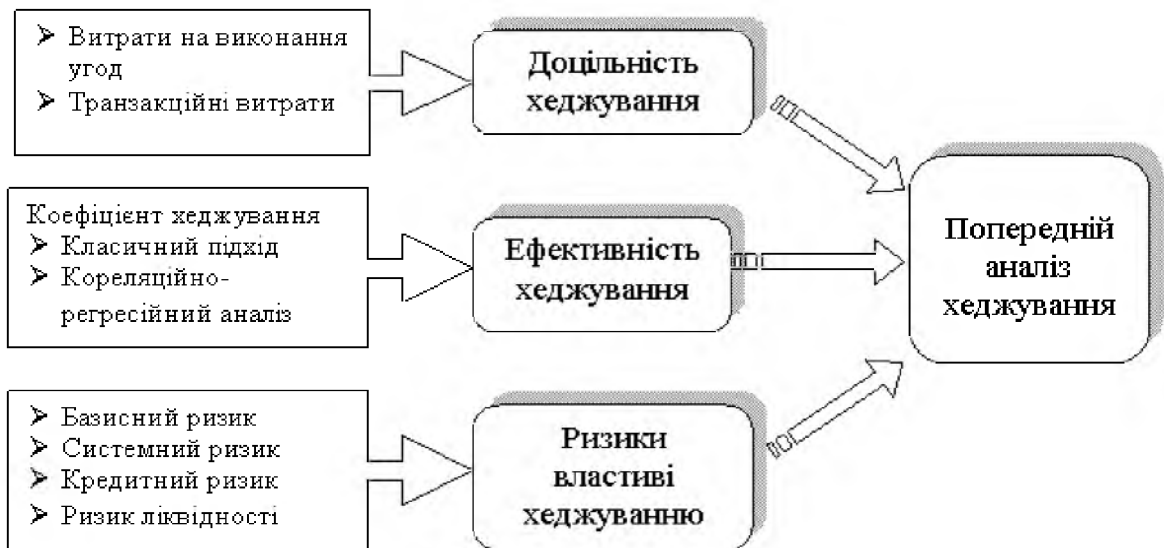
Похідний фінансовий інструмент – це фінансовий інструмент, що має такі якості:

його вартість коливається залежно від змін вартості базового інструменту (процентної ставки, обмінного курсу валюти, ціни фінансового інструменту, ціни біржового товару тощо);

він вимагає нульових або незначних початкових інвестицій порівняно з іншими інструментами, які залежать від ринкових умов;

він виконуватиметься в майбутньому.

Найпоширенішими похідними фінансовими інструментами є форвардні контракти, ф'ючерси й опціони.



Форвардний контракт – контракт на купівлю чи продаж товару, іноземної валюти або фінансового інструменту, за яким поставка здійснюється на певну майбутню дату за наперед обумовленою в контракті ціною. На відміну від ф'ючерсу, форвард торгується поза біржою, може мати нестандартні умови, зазвичай передбачає фізичне постачання товару.

Ф'ючерс – контракт на купівлю чи продаж певної кількості цінних паперів або товару в майбутньому за заздалегідь узгодженою ціною. На відміну від форвардного контракту, він торгується на біржі, має стандартизовані умови та зазвичай не передбачає фізичного постачання товару, тобто закривається купівлею компенсуючого контракту.

Опціон – контракт в обмін на сплату певної суми (премії), що надає своєму власникові право (але не зобов'язання) продати чи купити будь-які фінансові інструменти або товари за фіксованою ціною протягом обумовленого строку.

Наприклад, хеджування коштів на валютному ринку:

Компанія-імпортер протягом n-кількості часу очікує поставки партії товарів зі США на певну суму в доларах. На рахунку компанії – євро. Для здійснення угоди компанії необхідно в своєму банку перевести їх в долари. Відкривши угоду на торговому рахунку, компанія приймає рішення захеджувати ризики від раптового зростання курсу долара. При використанні кредитного плеча 1: 1000 необхідно інвестувати приблизно 1% від тієї суми, яку необхідно застрахувати. Якщо долар починає рости, то компанія зазнає збитків через високий рівень коливання курсів, однак отриманий при цьому прибуток від проведеної операції дозволяє компенсувати цей збиток. Отже, вартість валюти зафіксована, а сума прибутку і збитку завжди буде на рівні нуля. В результаті компанія позбавляє себе від стресів, які можуть бути викликані небажаними коливаннями курсових різниць і зберігає при цьому кошти для здійснення інших операцій.

Приклад роботи валютного свопу для резидента

Наприклад, у юридичної особи – резидента є на рахунку \$1 млн, які він повинен заплатити своєму контрагенту за товар через 30 днів. Що може зробити клієнт?

Варіант № 1: залишити кошти на рахунку на 30 днів.

Варіант № 2: продати валюту і отримати гривню, а через 30 днів знову купити валюту. У такому випадку клієнт втрачає на комісії від купівлі/продажу валюти. Також можливі втрати від зміни курсу протягом 30 днів.

Варіант № 3: розмістити гроші на депозит під 1-1,5% річних.

Варіант № 4: взяти кредит в гривні під заставу валютного депозиту (кредит-депозит) – максимальна сума кредиту в гривні не може перевищувати 85% суми депозиту в еквіваленті. Ціна даного кредиту розраховується за формулою: (сума кредиту) x (вартість залученого ресурсу) x (30 днів користування кредитом) / (365 днів у році).

Варіант № 5: зробити операцію своп. В такому випадку банк проводить валютообмінну операцію з подальшою поставкою гривні на рахунок клієнта за поточним курсом (скажімо, 27 грн за \$1), клієнт отримує на рахунок суму в гривні за мінусом 10%

(заставу), що становить 24 300 000 грн з обов'язковою купівлею \$1 млн через 30 днів за формулою: $(\text{курс } 27 \text{ грн}/\$) \times (\text{вартість залучення ресурсу}) \times (30 \text{ днів}) / (365 \text{ днів})$.

Завдяки цьому курс купівлі валюти клієнту відомий за 30 днів до здійснення зворотної валютообмінної операції.

Для нерезидента операція виглядає з точністю до навпаки. Банк проводить валютообмінну операцію з подальшою поставкою валюти на рахунок клієнта за поточним курсом (припустимо, 27 грн за \$1), клієнт отримує на рахунок суму валюти за мінусом 10% (заставу), що становить з обов'язковою купівлею гривні через 30 днів за тією ж формулою: $(\text{курс } 27 \text{ грн}/\$) \times (\text{вартість залучення ресурсу}) \times (30 \text{ днів}) / (365 \text{ днів})$.

Облік інструментів хеджування

Похідні фінансові інструменти дозволяють компанії гарантувати певну величину або справедливої вартості активу, або грошових потоків під час продажу чи купівлі будь-якого товару. Гарантуючи обумовлену в контракті вартість, компанія «страхує» себе від невігідних коливань цієї вартості, але водночас втрачає можливість продати або купити актив за вигіднішою, ніж у контракті, ціною (за умови, якщо це не опціон).

Тому один і той же похідний фінансовий інструмент за тією самою операцією хеджування може бути в різні моменти часу:

фінансовим активом, тобто контрактом, що надає право обміняти фінансові інструменти на потенційно вигідних умовах (коли компанія «застрахувалася» вдало),

фінансовим зобов'язанням, тобто контрактом, який зобов'язує компанію обміняти фінансові інструменти на потенційно невігідних умовах (якщо компанія «прогадала»).

Таким чином, головна особливість похідного фінансового інструменту полягає в тому, що він «робить» свою вартість від будь-якого іншого базового інструменту (у термінології МСФЗ 9-хеджування).

Тому при первісному визнанні похідні фінансові інструменти оцінюються за справедливою вартістю, а транзакційні витрати за ними просто списуються на витрати періоду. Фактично похідні фінансові інструменти вважаються фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями, класифікованими за справедливою вартістю через прибуток або збиток (як фінансові активи (зобов'язання), утримувані для торгівлі).

Подальша оцінка похідних фінансових інструментів повинна проводитися як і для всіх фінансових інструментів, класифікованих за справедливою вартістю через прибуток або збиток, а саме: коливання справедливої вартості слід визнавати як доходи або витрати поточного періоду у звіті про прибутки та збитки й іншому сукупному доході.

Проте в низці випадків це може призводити до ситуацій, коли компанія повинна буде визнавати прибуток або збиток за похідними фінансовими інструментами якраз тому, що вона вдало провела операцію хеджування. Своєю чергою, вдала операція хеджування саме й означає, що компанія не повинна отримати ні прибутку, ні збитку, повністю убезпечивши себе від коливань справедливої вартості або грошових потоків активу.

Відповідно до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», існує три основні типи хеджування:

1. Хеджування грошових потоків;
2. Хеджування справедливої вартості;
3. Хеджування чистих інвестицій у зарубіжну компанію.

Хеджування грошових потоків використовується, коли компанія очікує отримати або витратити кошти, конкретна сума яких може коливатися, залежно від будь-яких майбутніх умов, на які компанія не може впливати. Інакше кажучи, у компанії є ризик або витратити більше коштів, або отримати менше.

У такому випадку компанії вигідно укласти ф'ючерсний або форвардний контракт, що гарантує певну величину витрачених або одержуваних коштів.

ПРИКЛАД

Необхідно підготувати виписки зі звітності компанії «Х» за рік, що закінчився 31 грудня 2017 року.

Опис ситуації. 1 листопада 2017 року компанія «Х» замовила партію товарів вартістю 200 тис. євро в іноземного постачальника. Очікувана дата постачання й оплати – 31 березня

2018 року. Для того щоб уникнути невизначеності під час планування суми платежу в гривнях, одночасно з розміщенням замовлення 1 листопада 2017 року компанія уклала форвардний контракт із банком на купівлю 200 тис. євро 31 березня 2018 року.

Відповідні форвардні курси (тобто передбачені банком очікувані курси) станом на 31 березня 2018 року наведені далі (1 грн за 1 євро):

- 1 листопада 2017 року – 31,26;
- 31 грудня 2017 року – 33,50;
- 31 березня 2018 року – 35,0.

Рішення. Замовлення на партію товарів не визнається у звітності компанії до того моменту, поки компанія не візьме на себе контроль за товаром, тобто до 31 березня 2018 року. Це означає, що в році, який закінчився 31 грудня 2017 року, жодного активу, ані зобов'язання, пов'язаного з товарами, не відображається у звітності компанії.

Однак відтік грошових коштів 31 березня 2018 року є ймовірним. До цієї дати євро компанії не потрібні, і купувати їх зараз, тобто пов'язувати свої гривневі кошти, є недоцільним. Проте щоб уникнути ризику несподіваної зміни обмінного курсу, компанія вирішує зафіксувати курс уже на 1 листопада 2017 року за допомогою форвардного контракту. Курс зафіксований на рівні 31,26 грн за 1 євро, тобто компанія «Х» витратить на придбання товарів 6252 тис. грн. Об'єкт хеджування, за термінологією МСФЗ 9, – імовірний відтік грошових коштів в іноземній валюті.

Форвардний контракт – похідний фінансовий інструмент, тому спочатку він повинен визнаватися за справедливою вартістю. Як правило, справедлива вартість, тобто ціна форвардного контракту, дорівнює нулю, оскільки це лише договір між банком і компанією. За термінологією МСФЗ 9, форвардний контракт – інструмент хеджування.

Варіант 1

Фінансовий ефект без застосування обліку хеджування

Будучи похідним фінансовим інструментом, форвардний контракт узагалі повинен під час подальшої оцінки оцінюватися за справедливою вартістю через прибуток або збиток. Зважаючи на умови прикладу, якби компанія 31 грудня 2017 року уклала форвардний контракт на купівлю євро 31 березня 2018 року, то курс було б зафіксовано на рівні 33,50 грн за 1 євро. Виходить, що, уклавши форвардний контракт раніше, компанія виграла суму 448 тис. грн, оскільки вона витратить на придбання 200 тис. євро не 6700 тис. грн (200 тис. євро х 33,50), а 6252 тис. грн. Таким чином, форвардний контракт, що оцінюється станом на 31 грудня 2017 року за справедливою вартістю, перетворюється на фінансовий актив:

Дт «Фінансовий актив через прибуток або збиток» – 448 тис. грн.

Кт «Інвестиційний дохід» – 448 тис. грн.

У результаті такого обліку виходить, що компанія відображає у своїй звітності «віртуальний» прибуток від операції хеджування, у той час як головний ефект хеджування повинен був реалізуватися в наступному звітному періоді, 31 березня 2018 року.

Така ситуація має назву «облікової невідповідності», коли реальний ефект операції та її обліковий ефект розносяться по різних періодах. Велика кількість таких операцій, особливо різної спрямованості, може ввести в оману користувачів звітності компанії, надаючи їм незрозумілу величину прибутку за рік.

Тема. Перерахунок фінансової звітності в іноземній валюті

Мета: Вивчити основні положення підготовки фінансової звітності в іноземній валюті. Дослідити концептуальні питання перекладу іноземної валюти у валюту фінансової звітності. Вивчити методи перерахунку фінансової звітності. Методи перерахунку курсу валют на основі GAAP США, МСФЗ, досвіду ЄС та інших стандартів, пов'язаних з перерахунком валюти звітності.

Питання для обговорення

1. Основні положення підготовки фінансової звітності в іноземній валюті.
2. Концептуальні питання перерахунку іноземної валюти у валюту фінансової звітності.
3. Методи перерахунку фінансової звітності.

4. Методи перерахунку курсу валют на основі GAAP США, МСФЗ та інших стандартів.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України №193 від 10.08.2000р. (далі - П(С)БО 21).

Згідно з п. 4 П(С)БО 21 курсова різниця - це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах. Валютний курс - установлений Нацбанком курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Курсові різниці нараховують тільки за монетарними статтями (п.п.7, 8 П(С)БО 21). До монетарних належать статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі коштів або їх еквівалентів (п.4 П(С)БО 21).

Порядок розрахунку курсових різниць визначений у п.8 П(С)БО 21. Так, визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею (відповідно до облікової політики).

Тобто наказом про облікову політику встановлюється, яким саме чином визначається курсова різниця на дату здійснення операції - виключно в межах такої операції чи за всією статтею.

Щодо розрахунку курсових різниць за операціями руху коштів на валютних рахунках підприємства, та перерахунку залишків валюти по валютному рахунку один раз на місяць, звернемо увагу на наступне.

У вищезазначеному п.8 П(С)БО 21 йдеться про перерахунок курсових різниць за монетарними статтями на дату балансу.

Показники статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України включаються у валюті звітності до фінансової звітності підприємства в такому порядку:

Монетарні і немонетарні статті (крім статей власного капіталу) господарської одиниці за межами України підлягають перерахунку за валютним курсом на кінець дня дати балансу.

Статті доходів, витрат та руху грошових коштів підлягають перерахунку за валютним курсом на кінець дня дати здійснення операцій, за винятком випадків, коли фінансова звітність господарської одиниці складена у валюті країни з гіперінфляційною економікою.

Для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів за кожний місяць може застосовуватися середньозважений валютний курс за відповідний місяць.

Середньозважений валютний курс є результатом ділення суми добутків величин курсів Національного банку України та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому місяці.

Показники статей власного капіталу (крім нерозподіленого прибутку або непокритого збитку) відображаються за валютним курсом на кінець дня дати визнання показника відповідної статті.

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) на кінець дня дати балансу визначається виходячи з нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок року, чистого прибутку (збитку) за даними перерахованого звіту про фінансові результати за звітний період та суми розподіленого у звітному періоді прибутку (списаного збитку), перерахованої за валютним курсом на кінець дня дати розподілу прибутку (списання збитку).

Зазначений порядок застосовується лише до перерахунку фінансової звітності тих господарських одиниць за межами України, які відповідають усім наведеним нижче ознакам класифікації, кількісні характеристики яких визначаються власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) підприємства відповідно до законодавства та установчих документів:

1) операції з підприємством становлять незначну частку в обсязі діяльності господарської одиниці;

2) основним джерелом фінансування діяльності господарської одиниці є доходи від власних операцій або місцеві позики;

3) витрати на заробітну плату, матеріали та інші елементи операційних витрат господарської одиниці сплачуються або відшкодовуються переважно в іноземній валюті;

4) оплата реалізованої господарською одиницею продукції (робіт, послуг) здійснюється переважно в іноземній валюті;

5) рух грошових коштів підприємства відокремлено від поточної діяльності господарської одиниці за межами України і не зазнає прямого впливу її господарської діяльності.

Фінансова звітність господарської одиниці за межами України, складена в грошовій одиниці країни з гіперінфляційною економікою, до застосування порядку, наведеного в пункті 10 Положення (стандарту) 21, попередньо коригується за вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 22 «Вплив змін цін та інфляції».

Якщо економіка країни діяльності господарської одиниці за межами України втрачає ознаки гіперінфляційної, а показники фінансової звітності господарської одиниці більше не коригуються за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 22 «Вплив змін цін та інфляції», то оцінка статей фінансової звітності на дату її останнього подання визнається історичною собівартістю для перерахунку у валюту звітності.

Включення статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України, перерахованих у валюту звітності, до консолідованої фінансової звітності здійснюється згідно з відповідним національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку.

Показники статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України, яка не відповідає ознакам класифікації, наведеним у пункті 10 Положення (стандарту) 21, відображаються у валюті звітності відповідно до пунктів 6 – 9 Положення (стандарту) 21.

При змінах ознак класифікації діяльності господарської одиниці за межами України, наведених у пункті 10 Положення (стандарту) 21, застосування порядку перерахунку показників статей фінансової звітності господарської одиниці у валюту звітності починається з дати вказаних змін.

У разі продажу або ліквідації господарської одиниці за межами України накопичена сума курсових різниць, що відображена в складі іншого додаткового капіталу, включається до складу інших доходів (витрат) того звітного періоду, в якому визнається прибуток або збиток від продажу (ліквідації) господарської одиниці за межами України та відображається в іншому сукупному доході.

Розкриття інформації про вплив змін валютних курсів у примітках до фінансової звітності

У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

Сума курсових різниць, що включена до складу доходів і витрат протягом звітного періоду.

Сума курсових різниць, що включена протягом звітного періоду до складу іншого додаткового капіталу, а також інформація, що пояснює взаємозв'язок між сумою таких курсових різниць на початок і на кінець звітного періоду.

У разі зміни ознак класифікації діяльності господарської одиниці за межами України також наводиться така інформація:

Характер та причини зміни.

Вплив зміни на власний капітал.

Вплив зміни на чистий прибуток (збиток) за попередній рік, якщо така зміна відбулася на початку попереднього року.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», що затверджене наказом Міністерства фінансів України №137 від 28.05.1999р. дата балансу - дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду.

Стаття 13 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996-ХІV від 16.07.1999р. (далі - Закон №996) визначає звітний період для складання

фінансової звітності. Так, згідно зазначеної норми звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна фінансова звітність складається за результатами першого кварталу, першого півріччя, дев'яти місяців. **Крім того, відповідно до облікової політики підприємства фінансова звітність може складатися за інші періоди.**

Склад та принципи складання фінансової звітності визначені Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», що затверджене наказом Міністерства фінансів України №73 від 07.02.2013р. (далі - НП(С)БО 1). Відповідно до п. 3 Н(С)БО 1 фінансова звітність - це звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. Однією з форм фінансової звітності є баланс.

Отже, Законом №996 надано право підприємствам складати фінансову звітність за інші періоди, встановлені обліковою політикою.

Наприклад, підприємства які надають власникам інформацію про фінансовий стан та результати діяльності за підсумками кожного місяця, можуть передбачати обліковою політикою складання фінансової звітності у вигляді балансу на кінець останнього дня кожного місяця. Й у цьому разі норми п.8 П(С)БО 21 будуть дотримані. За таких умов не вбачаємо порушення законодавства щодо правил ведення бухгалтерського обліку.

Щодо можливих ризиків у разі запровадження розрахунку курсових різниць за монетарними статтями на кінець дня кожного місяця зазначимо наступне.

Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат). Тобто курсові різниці впливають на фінансовий результат підприємства.

Відповідно до пп.134.1.1 п.134.1 ст.134 ПКУ, об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до розділу III ПКУ.

Запровадження щомісячного розрахунку курсових різниць за монетарними статтями, не призведе до змін фінансового результату у фінансовій звітності, що складена відповідно до вимог національних стандартів та як наслідок, - не вплине на фінансовий результат до оподаткування з точки зору податку на прибуток.

Приклад. Станом на 31.10.2018р. заборгованість нерезидента за відвантажені товари становить 10 тис.доларів. Станом на 31.12.2018р. заборгованість є непогашеною. Офіційний курс долара на відповідну дату становить:

на 31.10.2018 - 28,16 грн.

на 30.11.2018 - 28,39 грн.

на 31.12.2018 - 27,68 грн.

При застосуванні підходу в розрахунку курсових різниць на останню дату на кінець дня відповідного звітного місяця сума курсових різниць що вплине на фінансовий результат до оподаткування становитиме:

$(281600 - 283900) + (283900 - 276800) = 4800$ грн.

При застосуванні підходу в розрахунку курсових різниць на останню дату на кінець дня відповідного звітного кварталу сума курсових різниць що вплине на фінансовий результат до оподаткування становитиме:

$(281600 - 276800) = 4800$ грн.

Отже, об'єкт оподаткування з податку на прибуток при застосуванні двох різних підходів не зміниться.

При цьому вважаємо за потрібне звернути увагу, що сума доходів та витрат за курсовими різницями для складання фінансової звітності, що подається контролюючим органам, залежно від обраного варіанту із зазначених підходів - за підсумками кварталу або місяця, - буде різною. Виходячи з наведеного прикладу, у разі, якщо підприємство складатиме баланс на останню дату місяця, за підсумками кварталу, в наведеному прикладі

сума доходів становитиме 7 100 грн., витрат 2 300 грн. При розрахунку курсових різниць на дату звітного періоду, що є останньою датою кварталу, в підприємства виникне лише дохід на загальну суму 4 800 грн.

Суб'єкт господарювання може здійснювати зовнішню діяльність двома шляхами - проводячи операції в іноземній валюті або маючи закордонні господарські одиниці. Крім того, суб'єкт господарювання може подавати свою фінансову звітність в іноземній валюті. Мета МСБО 21 - встановити, як включати операції в іноземній валюті і закордонні господарські одиниці у фінансову звітність суб'єкта господарювання та як переводити фінансову звітність у валюту подання. Основні проблеми полягають у тому, який валютний курс (валютні курси) використовувати та як відображати вплив змін валютних курсів у фінансовій звітності.

Сфера застосування МСБО 21

а) в обліку операцій та залишків в іноземних валютах, за винятком операцій з тими похідними інструментами та залишків за ними, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 9 "Фінансові інструменти";

б) при переведенні результатів та фінансового стану закордонних господарських одиниць, включених до фінансової звітності суб'єкта господарювання шляхом консолідації, пропорційної консолідації або методом участі в капіталі;

в) при переведенні результатів та фінансового стану суб'єкта господарювання у валюту подання.

Терміни, використовувані в МСБО 21, мають такі значення:

Валюта подання - це валюта, у якій подається фінансова звітність.

Валютний курс - це коефіцієнт обміну двох валют.

Група - це материнське підприємство та всі його дочірні підприємства.

Закордонна господарська одиниця - це суб'єкт господарювання, який є дочірнім, асоційованим, спільним підприємством або відділенням суб'єкта господарювання, що звітує, діяльність якого базується або здійснюється в іншій країні або валюті, ніж країна та валюта суб'єкта господарювання, що звітує.

Іноземна валюта - це валюта, інша, ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання.

Курсова різниця - це різниця, яка є наслідком переведення визначеної кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами.

Курс при закритті - це курс "спот" на кінець звітного періоду.

Курс "спот" - це валютний курс у разі негайної купівлі-продажу валюти.

Монетарні статті - це утримувані одиниці валюти, а також активи та зобов'язання, що їх мають отримати або сплатити у фіксованій або визначеній кількості одиниць валюти.

Справедлива вартість - це сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання а в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Функціональна валюта - це валюта основного економічного середовища, у якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність.

Чисті інвестиції в закордонну господарську одиницю - це сума частки суб'єкта господарювання, що звітує, в чистих активах цієї господарської одиниці.

Основним економічним середовищем, у якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність, як правило, є середовище, у якому він в основному генерує і витрачає грошові кошти. Визначаючи свою функціональну валюту, суб'єкт господарювання розглядає такі чинники:

а) валюту:

i) яка впливає в основному на ціни продажу товарів і послуг (часто це валюта, у якій визначаються ціни продажу його товарів і послуг та здійснюються розрахунки);

ii) країни, у якій ціни продажу його товарів і послуг визначаються в основному конкурентними чинниками та нормативними документами;

б) валюту, яка впливає в основному на витрати на оплату праці, матеріали та інші витрати, пов'язані з наданням товарів або послуг (часто це буде валюта, у якій визначаються такі витрати та здійснюються розрахунки).

Наведені далі чинники також можуть надавати свідчення щодо функціональної валюти суб'єкта господарювання:

а) валюта, у якій генеруються кошти від фінансової діяльності (тобто від випуску боргових інструментів та інструментів власного капіталу);

б) валюта, у якій, як правило, зберігаються надходження від операційної діяльності.

Наведені далі додаткові чинники беруться до уваги при визначенні функціональної валюти закордонної господарської одиниці, а також при визначенні того, чи є її функціональна валюта такою самою, як валюта суб'єкта господарювання, який звітує (суб'єктом господарювання, що звітує, у цьому контексті є суб'єкт господарювання, який має закордонну господарську одиницю у формі дочірнього підприємства, відділення, асоційованого чи спільного підприємства):

а) чи здійснюється діяльність закордонної господарської одиниці як продовження діяльності суб'єкта господарювання, що звітує, чи вона здійснюється із значним ступенем автономності. Приклад першого - коли закордонна господарська одиниця тільки продає товари, імпортовані від суб'єкта господарювання, що звітує, і переказує йому виручку. Приклад другого - коли господарська одиниця акумулює грошові кошти та інші монетарні статті, несе витрати, генерує дохід та погашає позики (усі переважно у своїй місцевій валюті);

б) чи становлять операції із суб'єктом господарювання, що звітує, велику частину діяльності закордонної господарської одиниці чи малу частину;

в) чи впливають прямо грошові потоки від діяльності закордонної господарської одиниці на грошові потоки суб'єкта господарювання, що звітує, та чи легко їх переказати суб'єктові господарювання, що звітує;

г) чи достатні грошові потоки від діяльності закордонної господарської одиниці для обслуговування існуючих та очікуваних боргових зобов'язань без коштів, доступних завдяки суб'єктові господарювання, що звітує.

Якщо зазначені вище показники є змішаними і функціональна валюта не є очевидною, тоді визначення функціональної валюти, яка найбільш достовірно відображає економічний вплив основних операцій, подій та умов, є питанням судження управлінського персоналу. При цьому управлінський персонал надає перевагу основним показникам, визначеним у параграфі 9, перед тим, як розглянути показники параграфів 10 та 11, які розроблено для надання додаткових підтверджувальних свідчень для визначення функціональної валюти суб'єкта господарювання.

Функціональна валюта суб'єкта господарювання відображає основні операції, події та умови, які зв'язані з нею. Після визначення функціональної валюти її не змінюють, якщо не відбудеться зміна цих основних операцій, подій та умов.

Якщо функціональна валюта є валютою країни з гіперінфляційною економікою, то фінансова звітність суб'єкта господарювання перераховується відповідно до МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції".

У міжнародній обліковій практиці використовують альтернативні методи перерахунку з використанням курсів іноземної валюти до валюти підприємства, що звітує. Кожна стаття фінансової звітності повинна бути перерахована за відповідним курсом обміну, а саме: поточний обмінний курс, середній обмінний курс та історичний обмінний курс.

Поточний обмінний курс - обмінний курс валюти на дату балансу іноземної компанії.

Історичний обмінний курс - обмінний курс валюти в той час, коли активи, зобов'язання та акції вперше були визнані в бухгалтерських записах іноземного суб'єкта (курс на дату операції).

Середній обмінний курс - обмінний курс валюти за стандартний період, наприклад, 100 днів або один рік (обмінний курс за обліковий період).

Одночасно з розвитком підходів до обміну іноземних валют в різних країнах світу розроблялися й методики їх відображення в системі обліку (таблиця 1).

Методи перерахунку іноземної валюти

Світові валютні системи	Методи перерахунку іноземної валюти
-------------------------	-------------------------------------

Золотий стандарт або Паризька валютна система	Оборотний/необоротний (Current/Noncurrent Method)	метод
Золотовалютний стандарт або Бреттон-Вудська валютна система	Часовий метод (Temporal Method) Монетарний/немонетарний (Monetary/Non-monetary Method)	метод
Ямайська система плаваючих валютний курсів	Метод поточного курсу (курсу закриття) (Current Method)	

Першим офіційним документом з регулювання обліку іноземних операцій став Бюлетень № 92 під назвою «Валютні втрати», випущений в 1931 році Американським інститутом бухгалтерів. Даний документ містив опис оборотного/необоротного методу перерахунку, згідно з яким поточні активи і зобов'язання іноземного дочірнього підприємства перераховуються в національну валюту з використанням поточного обмінного курсу, в той час як всі необоротні, або довгострокові активи і зобов'язання – за історичним обмінним курсом. Разом з тим, щодо перерахунку вартості основних засобів Комітет Американського інституту бухгалтерів вважав, що основні засоби призначені не для продажу, а для використання в діяльності іноземної дочірньої компанії, отже, вартість цих активів не змінюється залежно від валютних курсів. Суттєві недоліки оборотного / необоротного методу стали очевидними в 1933 році, коли застосування методу, як правило, призводило до визнання і відображення доходів від курсових різниць замість втрат.

Монетарний / немонетарний метод (Monetary / Nonmonetary Method) вперше було запроваджено в 1950 р. й оприлюднено Національною асоціацією бухгалтерів (National Association of Accountants, NAA) в 1960 р. Монетарні активи й зобов'язання перераховувалися за поточним курсом, тоді як немонетарні активи й зобов'язання – за історичний курсом.

Рада Інституту дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу і Комітет з Досліджень та Публікацій Інституту дипломованих бухгалтерів Шотландії в 70-х роках ХХ століття запропонували використовувати метод поточного курсу (Current Method). На противагу британському методу Американський інститут сертифікованих бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) у 1972 р. рекомендував американським компаніям часовий метод (Temporal Method), який ґрунтується на твердженні, що перерахунок (переведення) лише змінює одиницю виміру, а не те, що вимірюється [2, с. 318].

На даний час історично сформувалися два підходи до перерахунку іноземної валюти 1) метод поточної ставки (всі активи і зобов'язання перераховуються за поточним обмінним курсом), 2) монетарний/немонетарний метод (лише грошові активи і зобов'язання перераховуються за поточним обмінним курсом). Різновидом монетарного/немонетарного методу є часовий метод.

Протягом багатьох років МСБО 21 дозволяв застосовувати часовий метод і метод поточного курсу при перерахунку фінансової звітності, оскільки вважалось, що обидва методи дозволяють враховувати особливості та різноманітність національних облікових практик. В даному випадку спостерігався взаємовплив британо-американської та міжнародної систем обліку, який також відобразився у національних стандартах США та Великобританії.

Облік операцій з іноземною валютою у США з 1981 року регулюється стандартом «Перерахунок іноземної валюти» (FAS 52 «Foreign currency translation»), який було прийнято замість попереднього стандарту FASB Statement No. 8 «Accounting for the Translation of Foreign Currency Transactions and Foreign Currency Financial Statements». В загальному FAS 52 аналогічний за своїми підходами щодо обліку іноземної валюти до МСБО 21 хоча окрема термінологія і рекомендації відрізняються.

У Великобританії у 1983 було прийнято стандарт «Перерахунок іноземної валюти» (SSAP 20 «Foreign Currency Translation»). У зв'язку із впровадженням МСФЗ у Європейському Союзі, для лістингових компанії було розроблено окремий стандарт «Вплив змін валютних курсів» (FRS 23 «The effects of changes in foreign exchange rates»). Зазначимо, що з 1 січня 2015 року всі попередні стандарти (включаючи також ті, які стосувалися

валютних операцій), були вилучені та замінені новими Стандартами фінансової звітності, які застосовуються у Великобританії та Ірландії (FRS 102 «The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland»).

Проводячи паралелі між стандартами обліку в США та Великобританії, МСБО 21 можна розглядати як приклад процесу конвергенції міжнародних стандартів, разом з тим, на думку окремих науковців, даний стандарт є яскравим прикладом домінування саме британо-американської системи обліку на формування МСФЗ.

Тема 5. Інші аспекти формування фінансової звітності в іноземній валюті

Мета: Пояснити поняття, що лежать в основі двох методів обліку зміни цін (інфляції) - облік купівельної спроможності і поточний облік витрат. Дослідити особливості обліку інфляції в різних країнах, а також правила, наведені в міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ), пов'язаних з цим питанням. Вивчити питання, пов'язані з обліком об'єднання бізнесу і підготовки консолідованої фінансової звітності. Дослідити підходи, які використовуються на міжнародному рівні та в країнах ЄС для вирішення питань, пов'язаних з обліком об'єднань, зосередивши увагу на МСФЗ. Проаналізувати вимоги до звітності за сегментами згідно з МСФЗ.

План

1. Облік інфляції - загальна купівельна спроможність і сучасні підходи обліку витрат.
2. Облік інфляції - відмінності в стандартах обліку та звітності світу.
3. Об'єднання бізнесу і консолідована фінансова звітність.
4. Міжнародні підходи до обліку групи підприємств.
5. Міжнародні підходи до звітності за сегментами.

Інфляція – це знецінення грошей унаслідок надмірної емісії та переповнення каналів обігу грошовою масою.

Вона характеризується зростанням загального індексу цін, розрахованого як співвідношення рівня поточних цін і рівня цін базисного періоду.

На практиці існує багато методів обліку впливу інфляції, які можна поєднати у дві групи. Перша група включає методи постійного застосування, які передбачають врахування впливу інфляції безпосередньо під час процесу обліку. До даної групи належать такі методи:

- а) ведення паралельного обліку в іншій стабільній валюті;
- б) ведення обліку в умовній грошовій одиниці;
- в) ведення обліку з використанням прогностичних індексів інфляції (використання попередніх значень обумовлено тим, що часто в офіційних джерелах індекси інфляції друкуються із запізненням, тобто у березні друкуються індекси інфляції за лютий).

До другої групи належать методи наступного застосування, які полягають у коригуванні показників фінансової звітності. Вони включають:

- а) метод вибіркового коригування - полягає в коригуванні на вплив інфляції не всіх статей, а окремих. Вибір статей здійснюється на основі принципу суттєвості. Наприклад, за методом використання інфляційного резерву, підприємства коригують лише величину основних засобів і накопичену суму амортизаційних відрахувань, інші статті не коригуються;

- б) метод суцільних коригувань полягає в тому, що коригуються всі показники фінансової звітності.

Комплексний підхід базується на коригуванні всіх статей фінансової звітності, які підлягають впливу інфляції. Цей підхід, передбачає використання наступних методів:

- а) метод загальної купівельної спроможності;
- б) метод поточної (відновлювальної) вартості.

Застосування на практиці методу обліку поточної вартості є значно складнішим, ніж створення системи коригування згідно з методом обліку загальної купівельної спроможності. Це видно з того, що внаслідок зміни поточної вартості немонетарного активу підприємство отримує прибуток (збиток) від володіння такими активами. Прибуток (збиток) може перейти

на реалізований фінансовий результат, якщо активи були реалізовані протягом звітного періоду. Коли немонетарні активи продовжують обліковуватися на балансі підприємства, тоді як їх поточна вартість змінилася, прибуток (збиток) від володіння активами вважатиметься нереалізованим. Саме найскладнішим етапом впровадження даного методу є визначення реалізованих та нереалізованих прибутків (збитків), які за своєю сутністю є запорукою збереження капіталу підприємства.

Найчастіше науковці виділяють такі: коригування на зміну загального рівня цін, метод коригувань за поточною вартістю, метод коригувань за поточною вартістю - постійної купівельної спроможності. В їх трактуванні відображається сам зміст методу: в якій послідовності та з використанням яких прийомів і методів слід перераховувати показники фінансової звітності.

Наведені методи є найбільш поширеними методами обліку інфляції, саме тому необхідно визначити їх позитивні та негативні характеристики (табл.).

Характеристика окремих методів обліку інфляції

Назва методу	Поправки на зміну загального рівня цін	Метод коригувань за поточною вартістю	Метод коригувань за поточною вартістю
Сутність методу	приведенні вартості всіх показників звітності до єдиної бази вимірювання купівельної спроможності грошової одиниці станом на дату балансу. Тобто підприємство переоцінює статті звітів, використовуючи грошову одиницю з однаковою купівельною спроможністю. Метою здійснення подібних перерахунків є відокремлення реальної та інфляційної складових в оцінках показників	передбачає, що дохід підприємства є сумою ресурсів, є сумою ресурсів, яку можна розподілити протягом цього періоду без врахування податків. Згідно з цим методом слід коригувати початкову чисту вартість активів за спеціальними індексами цін, щоб відобразити зміни, зумовлені інфляцією	ґрунтується на концепції приросту доходів, тобто збільшення поточної вартості активів вважають приростом лише в тій частині, в якій він перевищує загальні темпи інфляції. Згідно з даним методом, суми, відображені за поточною вартістю, також перераховуються в еквівалентні купівельні спроможності на кінець облікового періоду
Позитивні сторони методу	дає змогу обліковувати активи та пасиви підприємства в однорідних грошових одиницях, що в свою чергу створює об'єктивну методологію перерахунку вартостей, яка може застосовуватись на загальнодержавному рівні. Дає можливість точно встановити прибутки та збитки, що зумовлені інфляційними явищами	дає об'єктивну інформацію про стан господарських засобів під впливом інфляційних зрушень в економіці	з погляду інформаційної функції бухгалтерського обліку, втілює найкращі риси методів, що розглянуті вище. Він передбачає поточні підрахунки і ґрунтується на принципі відтворення матеріальних запасів і відповідно відтворення оборотних засобів в початковому їх складі, але з переоцінкою на дату складання балансу за цінами, наближеними до ринкових
Негативні сторони методу	негативна сторона - загальний характер. У багатьох випадках облік прибутку внаслідок зміни купівельної спроможності позикових зобов'язань, що обліковуються в балансі на час інфляції, може бути недостовірним.	Коригування передбачає зміну одиниці виміру і, отже, порушує систему оцінки за поточною вартістю. Без врахування зміни купівельної спроможності грошей коригування за поточною вартістю не тільки різко	для нього характерні елементи суб'єктивності. Коригування передбачає зміну одиниці виміру і, отже, порушує систему оцінки за поточною вартістю. Без врахування зміни купівельної спроможності грошей

	Підприємства з великою часткою позикового капіталу можуть отримати великі інфляційні прибутки і при цьому бути на межі банкрутства. Крім того, існують певні сумніви щодо правильності визначення загального рівня цін	звужує можливість інтерпретації порівняння даних за різні періоди, а й не враховує прибутки і збитки, зумовлені зміною купівельної спроможності наявних коштів	коригування за поточною вартістю не тільки різко звужує можливість інтерпретації порівняння даних за різні періоди, а й не враховує прибутки і збитки, зумовлені зміною купівельної спроможності наявних коштів
--	--	--	---

В умовах інфляції при визначенні прибутку необхідно використовувати концепцію підтримки капіталу. Вибір фінансового або фізичного капіталу визначається цілями користувачів облікової інформації. Кожен варіант має свої переваги і недоліки. Так, метод загальної купівельної спроможності заснований на вимозі оцінки збереження фінансового капіталу; метод відновлювальної вартості - на вимозі збереження фізичного капіталу. Враховуючи, що і той, і інший метод має свої переваги і недоліки, іноді застосовується комбінований метод, що поєднує підходи, що застосовуються в обох методах.

Стрімка зміна цін не може не позначитися на показниках бухгалтерської (фінансової) звітності суб'єктів господарювання, дані якої необхідні користувачам для прийняття короткострокових і довгострокових управлінських рішень.

У період інфляції така звітність уже не дає достовірного і повного уявлення про майновий та фінансовий стан організації, його зміни, а також про фінансові результати діяльності, адже інформація, що в ній міститься, не вирізняється надійністю і співставністю.

Тому в світовій практиці розроблені спеціальні правила обліку впливу інфляційних чинників. Для того щоб дані у фінансовій звітності відображали реальний стан суб'єкта господарювання відповідно до рівня інфляції, необхідно зробити їх перерахування або стосовно стабільної валюти (коли забезпечується перерахунок показників за кожною операцією у тверду валюту відповідно до поточного курсу валют), або щодо змін індексів цін. Останній варіант урахування інфляції представлений у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» (далі – МСБО 29), коли в бухгалтерському обліку для виключення наслідків інфляційних змін рівня цін здійснюється заміна традиційної методики оцінки активів на іншу, що дозволяє унеможливити або хоча б врахувати вплив інфляції на показники бухгалтерської звітності.

У МСБО 29 не встановлюються абсолютні показники, за яких віднесення економіки до гіперінфляційної є обов'язковим. У ньому наведені деякі характеристики економічного середовища, яке може бути визнане гіперінфляційним. Рішення про застосування цього стандарту повинно бути зроблено на основі професійного судження. Це не просто математична вправа, а аналіз ситуації, вивчення макро-економічних і соціальних факторів, у тому числі й наведених у стандарті. Крім того, відповідно до МСБО 29 необхідно, щоб усі підприємства та банки, які функціонують в умовах гіперінфляції, застосовували цей стандарт, починаючи з одного й того ж звітного періоду.

Деякі фахівці вважають, що таке рішення має бути погоджено на рівні найбільших міжнародних аудиторських компаній, так званої «великої четвірки», які володіють багаторічним досвідом роботи в різних умовах у багатьох країнах світу і відповідною інформацією.

Основний кількісний орієнтир застосування МСБО 29 – кумулятивний індекс інфляції за три роки, який згідно зі стандартом повинен наблизитися або перевищувати 100%.

Україну можна віднести до країни з гіперінфляційною економікою. На питання, в якій валюті українці зберігають свої заощадження, без вагань можна дати відповідь – це або долари США, або євро. Хоча на цінниках в магазинах та на ринках розрахунок здійснюється в гривнях, проте ціни майже всіх приватних оголошень на спеціалізованих ресурсах наведені в іноземній валюті.

Якщо за часи стабільного курсу Нацбанку юридичні особи фіксували суму договору в гривнях, то практика останніх декількох років свідчить, що більшість підприємств у договорах врегульовують перерахунок ціни товару на дату платежу. І в переважно інструментом перерахунку зазначається зміна курсу певної іноземної валюти.

Багато вітчизняних аудиторів переконані, що оскільки офіційно економіка України не визнана гіперінфляційною, то, відповідно, МСБО 29 до звітності не застосовується.

Фінансова звітність, складена у валюті, схильній до гіперінфляції, є недостовірною.

Для підготовки об'єктивної звітності необхідно: – здійснювати перерахунок облікових даних з однієї валюти в іншу. Фінансові облікові дані, виражені у валюті, яка є схильною до гіперінфляції, за такого підходу перераховуються за допомогою цінового індексу на день складання балансу; – використовувати стійку грошову одиницю. Організація використовує відносно стійку валюту (наприклад, долар США або євро) як валюту фінансової звітності. Утім, МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» дозволяє застосовувати лише перерахунок облікових даних з однієї валюти в іншу. Організаціям, що працюють в умовах гіперінфляційної економіки, заборонено згідно з МСФЗ використовувати стійку іноземну грошову одиницю в бухгалтерському обліку, якщо ця валюта не відповідає вимогам МСБО 29, тобто не є валютою країни, в якій працює організація.

Головна думка МСБО 29 полягає в тому, що звіт про результати операційної (тобто основної) діяльності, виражений у національній (схильній до гіперінфляції) валюті, без перерахунку не дійсний. Отже: – фінансовий звіт організації, функціональна валюта якої є валютою, схильною до гіперінфляції, незалежно від того, заснований він на історичному підході вартості або на підході поточної вартості, повинен бути виражений в облікових грошових одиницях (долар США або євро) на дату складання бухгалтерського балансу; – відповідні дані на попередню дату за МСФЗ 1 «Подання фінансової звітності» і будь-яка інша інформація також мають бути представлені в облікових грошових одиницях (долар США або євро) на дату складання бухгалтерського балансу; – прибуток (дохід) або витрати з не грошового майна (активів) повинні бути включені в чистий дохід і розкриті окремим рядком. МСБО 29 вимагає, щоб підсумкова сума за балансом, ще не виражена в облікових грошових одиницях на дату складання бухгалтерського балансу, теж була виражена в облікових грошових одиницях на дату складання бухгалтерського балансу за допомогою застосування загального індексу цін.

МСБО 29 рекомендує показники балансу, звіту про фінансові результати та звіту про рух грошових коштів перераховувати із застосуванням загального індексу цін.

До перерахунку належить балансова вартість активів і зобов'язань. При перерахуванні насамперед необхідно виділити монетарні та немонетарні статті. Такий поділ є важливим тому, що монетарні статті вже виражені в тій одиниці виміру, яка діє на дату звітності, і не належать до перерахування.

Немонетарні статті, облік яких ведеться за чистою поточною вартістю, переносяться за сумами, що діють на дату звітності, без перерахування. Усі інші немонетарні активи і зобов'язання перераховуються.

У період інфляції перевищення монетарних активів над монетарними зобов'язаннями призводить до втрати підприємством купівельної спроможності, а при перевищенні монетарних зобов'язань над монетарними активами збільшується його купівельна спроможність. Такий прибуток або збиток має назву інфляційного прибутку або збитку. Отже, інфляційним прибутком або збитком є чиста монетарна позиція, яка розраховується як різниця між монетарними активами та монетарними зобов'язаннями.

Перевищення кредиторської заборгованості над дебіторською покаже інфляційний прибуток (від'ємна монетарна позиція), а зворотний випадок (позитивна монетарна позиція) – інфляційний збиток. Він визначається шляхом множення величини зміни загального індексу цін на середньозважену за певний період різницю між монетарними активами і монетарними зобов'язаннями.

Прибуток або збиток за чистими монетарними статтями включається до звіту про фінансові результати.

Трансформування звітності згідно з МСБО 29 є одним із найскладніших моментів під час підготовки звітності відповідно до міжнародних стандартів. Це пояснюється тим, що навіть якщо достовірно відомі дати операцій, оскільки в бухгалтерських програмах зазвичай фіксуються дати проводок, обробити такий обсяг інформації дуже складно.

Тому зазвичай звітність відповідно до МСБО 29 доводиться готувати, багато в чому виходячи з оцінок. В Україні МСБО 29 не застосовується, проте у разі прийняття рішення про його застосування, необхідно буде звернути увагу на таке.

Усі показники фінансової звітності мають бути представлені в порівняному грошовому вираженні на дату балансу. Таким чином, усі операції, активи, зобов'язання і власний капітал повинні бути скориговані з урахуванням зміни купівельної спроможності гривні з дати їх виникнення до дати балансу. Зміна купівельної спроможності гривні виражається у зростанні індексу споживчих цін (індексу інфляції).

Індексування з урахуванням інфляції являє собою коригування грошового вираження даних звітності до грошового вираження на дату балансу шляхом застосування індексу зміни купівельної спроможності гривні.

Індексування видів операцій, активів, зобов'язань і власного капіталу проводиться порізно. Слід зазначити, що індексування не є зміною вартості активів, воно лише забезпечує порівнянність даних про їх вартість. У результаті індексування виникає прибуток (збиток), але такий прибуток (збиток) не відноситься до зміни вартості активів, а являє собою результат Політики підприємства щодо структури балансу.

На відміну від індексування переоцінка активів полягає у коригуванні грошового вираження їх історичної вартості до грошового вираження на дату балансу шляхом застосування індексу зміни цін даних активів або їх справедливої ціни.

Відповідно до міжнародних стандартів сума переоцінки, отримана в результаті застосування підходу, заснованого на оцінці активів за поточною вартістю, повинна безпосередньо відобразитися у власному капіталі.

Для проведення трансформації відповідно до міжнародних стандартів достатньо про індексувати немонетарні активи і пасиви, виручку і витрати та привести звітність за попередній період відповідно до купівельної спроможності гривні на дату балансу.

Усі немонетарні активи і пасиви балансу мають бути скориговані з урахуванням індексу інфляції з дати їх виникнення.

Щойно сфера економіки, в якій працює організація, стала гіперінфляційною, на початку першого звітного періоду, коли підприємство почало використовувати МСБО 29, слід переоцінити компоненти власного капіталу в такому порядку: – складові власного капіталу, крім реінвестованого прибутку та інших надходжень, повинні бути переоцінені із застосуванням загального індексу цін з дати, коли були зроблені вкладення в капітал; – переоцінений реінвестований прибуток визначається балансуванням з решти підсумкових сум у переоціненому бухгалтерському балансі. Наприкінці звітного періоду і в наступні періоди всі складові власного капіталу потрібно переоцінювати із застосуванням загального індексу цін з початку звітного періоду до дати наступного внеску.

Основні засоби і необоротні активи, що обліковуються за історичною вартістю, повинні бути скориговані на індекс інфляції з дати їх придбання, а вартість основних засобів, переоцінених згідно з експертною оцінкою незалежних оцінювачів, повинна бути скоригована на індекс інфляції з дати переоцінки. У пасиві суму коригування за переоцінкою слід відносити на збільшення переоцінки, а решту суми необхідно відобразити в сумі нерозподіленого прибутку.

При індексуванні основних засобів слід: – сторнувати суму переоцінки віднової вартості, що дорівнює різниці між відновною та історичною вартістю; – сторнувати суму переоцінки зносу основних засобів, що дорівнює різниці між накопиченим зносом і накопиченим зносом, оціненим за історичною вартістю; – скоригувати історичну вартість на індекс інфляції з дати придбання; – скоригувати накопичений знос, оцінений за історичною вартістю, на індекс інфляції з дати придбання; – перенести залишки суми переоцінки на нерозподілений прибуток.

Історичну вартість необоротних активів, певна річ, визначити складно, бо вона формується протягом декількох років з витрат організації на створення цих активів. У такому випадку витрати потрібно розбивати за періодами та індексувати вартість виходячи з періоду, в якому вони були зроблені.

Зазвичай витрати розшифровуються за роками.

Однак такий підхід неприйнятний, якщо, наприклад, більша частина витрат припадала на початок або кінець року або протягом року інфляція була нерівномірною. Скажімо, інфляція посилилася в другому пів -річчі звітнього року. У таких випадках витрати повинні бути розшифровані та проіндексовані за кварталами або місяцями.

При індексуванні запасів необхідно звертати увагу на їх оборотність і метод списання. За високої оборотності запаси, відображені в балансі, були придбані наприкінці року, а за низької – на початку року. Відповідно, необхідно оцінити, в якому періоді запаси були придбані, і застосувати індекс інфляції, що відповідає періоду фактичного придбання запасів.

На вартість запасів впливає і метод їх списання. Якщо запаси списуються за середньою собівартістю, то в балансі вони будуть відображені за цінами, що приблизно відповідають цінам періоду, упродовж якого вони були придбані. Однак якщо запаси списуються за методом ФІФО, то в балансі вони відображаються за цінами, що діяли в пізніші періоди, ніж період їх фактичного придбання. Відповідно індекс інфляції має відповідати періоду, за цінами якого запаси відображені в балансі.

Інвестиції повинні бути скориговані з урахуванням інфляції з дати їх придбання або переоцінки.

Монетарні активи і зобов'язання балансу (дебіторську і кредиторську заборгованість, а також грошові кошти) на кінець звітнього періоду індексувати не потрібно, у зв'язку з тим, що вони вже виражені в купівельній спроможності гривні на дату балансу. Монетарні активи і зобов'язання балансу на початок звітнього періоду слід про індексувати з урахуванням інфляції за звітний період.

Статутний капітал індексується з урахуванням інфляції з дати його формування.

Згідно з МСБО 29 усі дані балансу, у тому числі про нерозподілений прибуток, повинні бути виражені в порівнянних сумах. Однак спеціально коригування нерозподіленого прибутку не

здійснюється, оскільки його величина автоматично коригується при індексуванні інших статей балансу.

У Звіті про прибутки і збитки необхідно скоригувати доходи і витрати за допомогою середньорічного індексу інфляції. При цьому повинні забезпечуватися умови, перераховані вище.

Із загальної суми витрат необхідно виділити запаси, визнані протягом року як витрати, які були відображені в балансі на початок періоду. Ці запаси мають бути скориговані з урахуванням індексу інфляції з дати їх придбання до дати балансу на кінець звітнього періоду.

Трансформування звіту про прибутки і збитки за минулий рік необхідне так само, як за звітний рік; при цьому всі підсумкові дані слід скоригувати з урахуванням інфляції за звітний період.

МСБО 29 вимагає, щоб всі активи з урахуванням зміни ціни в звіті про прибутки та збитки, були виражені в облікових грошових одиницях на дату складання балансу.

Усі статті звіту про прибутки і збитки повинні бути переоцінені за такою формулою: Сума після переоцінки = Сума до переоцінки x (Загальний ціновий індекс на дату складання балансу/Загальний ціновий індекс на дату здійснення витрат або отримання доходу).

На практиці виконання розрахунку є трудомістким процесом, оскільки: – підприємству необхідно врахувати конкретні дати здійснення господарських операцій; – валютний курс зазвичай значно коливається, а використовувати усереднений курс за тривалий проміжок часу не можна.

Утім, на практиці дуже часто використовується курс, який найреальніше відображає поточний. Наприклад, середній курс за тиждень або місяць може бути використаний у всіх угодах, виражених в іноземній валюті, протягом звітного періоду. При цьому потрібно наголосити: якщо валютний курс значно змінюється, то використання усередненого курсу неприпустиме.

МСБО 29 також вимагає, щоб усі статті звіту про рух грошових коштів були виражені в облікових грошових одиницях на дату складання балансу. На практиці це вимога, яку виконати найважче. МСФЗ 7 «Звіт про рух грошових коштів» вимагає надання такої інформації: – грошовий потік від операційної діяльності (представлений виручкою від основного виду діяльності підприємства, а також іншими надходженнями, не пов'язаними з інвестуванням та фінансовою діяльністю); – грошовий потік від інвестиційної діяльності (тобто придбання і вибуття з обороту довгострокового майна, а також інші інвестиції, не включені до еквіваленту грошових коштів); – грошовий потік від фінансової діяльності (тобто діяльності, яка відображає зміни в капіталі та позикових коштах підприємства).

МСБО 29 вимагає переоцінки більшості статей звіту про рух грошових коштів у зв'язку з тим, що реальні грошові потоки під час виконання угод відрізнятимуться від даних, представлених у звіті про рух капіталу. Для переоцінки різних статей використовуються різні методи перерахунку, водночас переоцінка деяких статей допускає низку неточностей. Наприклад, статті у звіті про прибутки і збитки повинні бути проіндексовані з використанням загального індексу цін за

той період, коли відбулося отримання доходів і здійснені витрати. Це призводить до непослідовності результатів. Так, індексація статей балансу утруднена через неточну класифікацію активів на грошові та не грошові; відповідно, питань з визначенням прибутку (або збитку) у звіті про рух капіталу.

МСБО 29 вимагає, щоб вся фінансова інформація була представлена в облікових грошових одиницях на дату складання балансу.

Додаток В до МСФЗ 34 «Проміжні фінансові звіти» містить вимогу, щоб і проміжний фінансовий звіт в умовах гіперінфляційної економіки був також представлений з урахуванням тих самих принципів, що й у кінці фінансового року.

На практиці це означає, що фінансовий звіт має бути представлений в облікових грошових одиницях вже наприкінці звітного проміжного періоду і прибуток (або збиток) від чистої грошової позиції повинен бути включений до розрахунку чистого прибутку. Порівняльна фінансова інформація за попередні періоди має бути також переведена в грошові одиниці, що використовуються у звітності. Підприємству, яке складає фінансові звіти щоквартально, потрібно переоцінювати баланси та звіти про прибутки і збитки, відповідно, також щоквартально.

При переоцінці фінансових звітів підприємству не дозволяється розподіляти за роками отриманий прибуток (або збиток) за чистою грошовою позицією. Також заборонено використовувати усереднений розмір інфляції за рік під час підготовки проміжного фінансового звіту в умовах гіперінфляційної економіки.

Щойно економіка нормалізується, підприємство повинно припинити складання звітів відповідно до МСБО 29.

Визначити момент, коли валюта перестає бути гіперінфляційною, на практиці непросто. Але на такий випадок існує професійне судження бухгалтера. У зв'язку з цим бухгалтерам важливо переглядати тенденції постійно, а не тільки на дату складання бухгалтерського балансу.

Стандарт має застосовуватися з початку звітного періоду з моменту виявлення гіперінфляції. Стандарт не дає ніяких рекомендацій щодо припинення його використання протягом проміжного періоду. На практиці злиття проміжних звітних періодів, коли застосовувався і коли не застосовувався МСБО 29, може призвести до проблем із розумінням фінансового звіту. Існує думка, що з метою усунення можливих непорозумінь з користувачами звітності підприємству слід припинити застосування стандарту з наступного календарного року.

Об'єднання підприємств – це об'єднання окремих незалежних юридичних осіб з метою створення нової економічної одиниці. Це не означає створення нової юридичної особи, але виробнича діяльність об'єднаних підприємств з моменту об'єднання буде для користувачів фінансової звітності визначатись як діяльність одного підприємства. При об'єднанні підприємств виникають проблеми обліку активів, зобов'язань, капіталу, які необхідно показати в зведеній фінансовій звітності.

У світовій практиці відомі такі два варіанти об'єднання окремих підприємств – злиття (приєднання) та придбання. Варто відзначити і той факт, що в зарубіжній літературі злиття та приєднання не виокремлюються як форми реорганізації. Для характеристики процесів об'єднання в країнах ЄС використовується термін *merger*, під яким розуміється об'єднання двох компаній, при якому одна з них втрачає свою марку. У США аналогічні угоди характеризуються терміном *consolidation*, зміст якого ідентичний українському розумінню суті категорії «злиття».

Залежно від національної приналежності об'єднуваних компаній виділяють:

- національні злиття – об'єднання компаній, які знаходяться в рамках однієї держави;
- транснаціональні – злиття компаній, які знаходяться у різних державах, придбання компаній в інших державах.

Враховуючи глобалізацію господарської діяльності, у сучасних умовах характерною ознакою стає злиття та поглинання не тільки компаній різних держав, але й транснаціональних корпорацій.

Досить часто операції поглинання (приєднання, злиття) здійснюються через посередників, які за відповідну винагороду відшукують на ринку відповідні об'єкти для аквізиції. В англосаксонській практиці господарювання такі операції дістали назву *mergers&acquisitions (M&A)*.

Під поняттям *M&A* об'єднуються як операції типу *merger* (злиття), так і *acquisition* (придбання). Причому на практиці останні значно переважають. Вирішальним чинником, який впливає на рішення щодо придбання підприємств, є їхня вартість, оскільки неправильна оцінка вартості об'єкта диверсифікація фінансових інвестицій створення концернів, інших інтегрованих корпоративних структур отримання прибутку в результаті придбання підприємств із заниженою вартістю.

Поглинання зумовлює помилковість політики аквізицій. Наслідком такої політики є виникнення дефіциту *Free Cash-flow* та зниження вартості підприємства, що здійснило придбання іншого.

Вільний грошовий потік – (англ. *Free Cash Flow*) – показник фінансової ефективності, що розраховується як різниця між операційним грошовим потоком і капітальними витратами. Вільний грошовий потік (*FCF*) являє собою готівкові кошти, які залишаються в розпорядженні підприємства після здійснення витрат, необхідних для підтримки і / або розширення його бази активів.

Вільний грошовий потік розраховується за такою формулою:

$$FCF = (1 - \text{Tax Rate}) \times EBIT + DA - CNWC - CAPEX$$

де – *Tax Rate* - ставка податку на прибуток;

- *EBIT* - прибуток до сплати відсотків і податку;

- *DA* - амортизація матеріальних і нематеріальних активів (*Depreciation & Amortization*);

- *CNWC* - зміна в чистому оборотному капіталі (*Change in Net Working Capital*);

- *CAPEX* - капітальні витрати (*Capital Expenditure*).

МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», який набув чинності для об'єднання, здійсненого 31 березня 2004 року або пізніше, об'єднання підприємств визнається «як об'єднання окремих господарських одиниць або бізнесу в одну звітну одиницю». Результатом економічного об'єднання є утворення групи підприємств.

Поняття «група», за різними нормативними документами, має відмінну економічну сутність. Так, відповідно до МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність», «група – материнське підприємство та всі його дочірні підприємства». Згідно з положеннями Сьомої Директиви ЄС (ст. 1) «група» включає:

- материнське підприємство;
- дочірні (через здійснення контролю),
- асоційовані підприємства (над якими контроль відсутній, проте здійснюється суттєвий вплив);
- спільні підприємства, у яких одне з підприємств має значний, але не контролюючий вплив.

Консолідована фінансова звітність є зовнішньою бухгалтерською звітністю. Система консолідованих звітних показників формується на підставі даних бухгалтерського обліку відображених у вже складених індивідуальних фінансових звітах. Консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність материнської компанії та всіх її дочірніх компаній, представлених як єдина економічна одиниця. Розкриття сегментної інформації дає уявлення про те, як бачить діяльність організації керівництво.

Розкриття сегментної інформації допомагає встановити зв'язок між поглядом керівництва на бізнес – як він поданий у його коментарях (наприклад, у документі "Аналіз й оцінка керівництва фінансового стану та фінансових результатів діяльності") – та консолідованою фінансовою інформацією. Сегментна інформація дає змогу інвесторам більш точно оцінити майбутні потоки грошових коштів організації.

Операційний сегмент визначають як компонент організації:

- який бере участь у діяльності організації, від якої вона може отримувати доходи та нести втрати;
- операційні результати якого регулярно аналізує керівник, який приймає операційні рішення (далі – КПОР) для оцінки результативності діяльності та розподілу ресурсів;
- для якого є окрема фінансова інформація.

Операційні сегменти є найнижчим рівнем, на якому керівництво здійснює моніторинг діяльності організації й приймає рішення.

Розкриття сегментної інформації повинно давати інвесторам відомості про характер діяльності та фінансові результати, як їх бачить керівництво організації, а також про економічне середовище, у якому організація здійснює свою діяльність.

Інформація в масштабі всієї організації, що розкривається за сегментами, серед іншого надає дані про основний асортимент продуктів і послуг, географію ключових виробництв і концентрацію клієнтів.

Для кожного звітного сегмента необхідно надати дані про прибуток або збиток сегмента, його активи і зобов'язання (якщо аналізують КПОР) і принципи оцінки. Передбачається, що КПОР аналізує інформацію для якоїсь мети, і тому таку інформацію вже слід розкривати.

Тема 6. Міжнародне оподаткування

План

1. Податки і міжнародні бізнес-рішення.
2. Відмінності національних корпоративних податків і податкових режимів.
3. Подвійне оподаткування.
4. Оподаткування іноземних доходів.
5. Контрольовані іноземні корпорації та їх оподаткування
6. Податкові угоди.
7. Перерахунок іноземної валюти для цілей оподаткування.
8. Податкові пільги.

Міжнародне оподаткування - це вивчення або визначення податку на фізичну особу чи компанію, що підпадає під дію податкового законодавства різних країн, або міжнародних аспектів податкового законодавства окремої країни залежно від конкретних випадків. Зазвичай уряди обмежують сферу оподаткування своїх доходів територіально або передбачають компенсацію оподаткування, що стосується екстериторіального доходу.

Протиріччя між інтересами країн-імпортерів і країн-експортерів капіталу - найважливіша проблема міжнародних податкових відносин.

Практично всі країни світу розробили свої правила, що регулюють режим стягнення податків для своїх резидентів, які здійснюють діяльність за кордоном і отримують звітні доходи, а також для іноземних платників податків, що діють у країні. Відмінності підходів окремих країн до питань оподаткування породжують не тільки складності в оформленні необхідної податкової звітності, але й призводять до феномена під назвою "подвійне оподаткування". Посилення інтернаціоналізації господарського життя загострює проблему подвійного оподаткування. У податковій практиці і теорії розрізняють подвійне економічне оподаткування та подвійне юридичне оподаткування.

Гармонізація національних податкових систем включає:

- 1) координацію податкової політики окремих держав;
- 2) уніфікацію методів визначення податкової бази;
- 3) уніфікацію методів визначення податків;
- 4) однакові критерії в наданні податкових пільг.

Найкраще гармонізація національних податкових систем реалізується в країнах Європейського Союзу, в об'єднанні НАФТА (США, Мексика, Канада). Теоретичною основою гармонізації податкових систем світу є концепція безстороннього міжнародного оподаткування Дєрнберга Р.Л. (США).

Суть концепції безстороннього міжнародного оподаткування Дєрнберга полягає у встановленні системи таких безсторонніх норм оподаткування, які не змогли б діяти на користь будь-якого виду діяльності. Відповідно, податкова система не повинна впливати на рішення про господарську діяльність та інвестування.

Три правила концепції Дєрнберга.

1. Неупередженість у ставленні до експорту капіталу. Відповідно, податкова система окремої країни не повинна впливати на рішення платника податків про те, куди інвестували свої кошти: у себе в країні чи за кордоном.

2. Неупередженість у ставленні до імпорту капіталу. Це відбувається тоді, коли всі функціонуючі на ринку фірми обкладаються податком за однією ставкою.

3. Національна неупередженість. Відповідно до цього правила загальний податок з капіталу, який розподіляється між платником податків і бюджетом, повинен бути однаковим, незалежно від того, де інвестований капітал (чи за кордоном, чи у своїй країні).

Але поки ці правила Дєрнберга не діють, оскільки кожна країна проводить свою політику в міжнародному оподаткуванні.

Особливо це проявилось в період світової фінансової кризи 2008–2009 рр. Окремі країни за допомогою підвищених мит почали обмежувати імпорт, що змусило СОТ втрутитися в ці процеси. Заходи СОТ активно підтримали Китай, Індія, інші розвинуті країни. Водночас для стимулювання свого експорту ряд розвинутих країн почали використовувати таку форму, як девальвація своїх валют, на що СОТ впливати не може.

Загальні тенденції у формуванні систем оподаткування у промислово розвинених країнах.

1. Раціональність оподаткування.

2. Стимулювання нагромадження багатства всіма учасниками відтворювального процесу.

3. Багаторівневість оподаткування в розвинутих країнах.

3.1. У федеративних країнах існує трирівнева система оподаткування (загальнодержавні, регіональні, місцеві). Приклад – Німеччина, США.

3.2. У країнах з унітарним устроєм – дворівнева (загальнодержавні та місцеві). Приклади такої дворівневої системи – Великобританія, Франція.

4. Зниження податків на прибуток корпорацій в останні десятиліття ХХ ст. – на початку ХХІ ст. Але водночас розширювалася база оподаткування.

5. Розвиток непрямого оподаткування і розширення використання ПДВ в останні роки ХХІ ст. – на початку ХХІ ст. Проявом такої тенденції стали дії окремих груп країн із формування регіональних валютних блоків.

Україна має мережу з 77 угод про уникнення подвійного оподаткування (Угоди УПО). Деякі Угоди УПО передбачають нульову ставку податку з доходу нерезидентів («ПН»), який в іншому випадку підлягав би оподаткуванню за стандартною ставкою українського податку на прибуток у розмірі 15% при дотриманні певних умов. До таких доходів належать дивіденди, що виплачуються голландським акціонерам, проценти, що підлягають сплаті британським кредиторам, роялті, що виплачуються швейцарським ліцензіарам, приріст капіталу від продажу акцій українських компаній, що володіють нерухомістю та сплачуються кіпрським акціонерам тощо.

Крім положень, передбачених Угодами УПО, Податковий кодекс України передбачає, що отримувач повинен бути бенефіціарним власником доходу, та надати належним чином оформлену довідку-підтвердження статусу податкового резидента українській компанії, що здійснює платіж. Важливо, що тягар доведення того, що одержувач доходу не є бенефіціарним власником, несуть податкові органи.

Україна вжила ряд заходів для скасування нульових ставок податку на прибуток, що застосовувалися до дивідендів, процентів та роялті на користь іноземних компаній, а також для уникнення нульового оподаткування приросту капіталу, отриманого від відчуження акцій в українських компаніях. Протоколи щодо збільшення ставок ПН було внесено до Угод УПО зі Швейцарією, Сполученим Королівством, Нідерландами та Австрією. Протоколом до Угоди УПО між Україною та Кіпром було вилучено положення про нульове оподаткування операцій з відчуження акцій українських компаній, що володіють нерухомим майном. Однак жодний із цих протоколів не було ратифіковано українським парламентом та, відповідно, досі діють нульові ставки ПП.

На початку 2017 р. Україна приєдналася до плану Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) щодо протидії розмиванню податкової бази й виведенню прибутку з-під оподаткування (**План BEPS**).

План BEPS складається з 15 кроків і є обов'язковим для країн «Великої двадцятки», тоді як інші країни можуть приєднуватися до Плану поступово. Щоб увійти до так званої інклюзивної групи, вони повинні імплементувати мінімальний стандарт – кроки № 5, № 6, № 13 і № 14 цього Плану.

У передмові до кроку 3 Плану BEPS наводиться така його оцінка: *«Пакет заходів BEPS є першим значним відновленням міжнародних податкових правил майже за сторіччя»*. Поступово (частинами) освоювати дуже незвичні для українського платника податків новачки Плану BEPS набагато легше. Однак підготовлений у 2018 році законопроект **«Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементатії Плану протидії розмиванню бази й виведенню прибутку з-під оподаткування»** передбачає імплементатію не чотирьох, а восьми кроків плану.

Україна підписала та ратифікувала **Багатосторонню конвенцію про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування**, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування («Багатостороння конвенція MLI»). Україна заявила про свою готовність до впровадження відповідних змін до усіх Угод УПО. Що цікаво, деякі країни, які часто інвестують в Україну (зокрема, Австрія, Іспанія, Нідерланди, Швейцарія, Німеччина, Норвегія, для прикладу) не розділили намірів України. Відповідно, Багатостороння конвенція MLI ніяк не позначиться на Угодах УПО із такими країнами.

Враховуючи той факт, що Україна не є членом ЄС, вона не зобов'язана впроваджувати Директиву ЄС проти ухилення від сплати податків (ATAD).

Правила звітування про операції за кожною країною (CbCR), запропоновані Законопроектом BEPS, є також унікальними. Правила для українських груп є більш суворими, аніж для іноземних. Зокрема, міжнародні бізнес-групи, що контролюються українськими податковими резидентами або громадянами, або активи та персонал яких

знаходяться в Україні та/або якщо в основному здійснюється торгівля товарами українського походження, повинні підготувати звітність про операції за кожною країною (CbCR), якщо сукупний дохід таких груп перевищує 50 млн. євро. Інші міжнародні комерційні компанії повинні підготувати звітність CbCR, якщо їх сукупний дохід перевищує 750 млн. євро. Крім правил трансфертного ціноутворення, Законопроект BEPS не передбачає жодних особливих правил стосовно «гібридних невідповідностей» та оподаткування у разі виходу з юрисдикції.

Існує твердий намір з боку Уряду впровадити автоматичний обмін інформацією на основі CRS (Єдиного стандарту звітності) з 2020 року за 2019 звітний рік. Для досягнення цієї амбітної мети Україна все ще повинна виконати усі необхідні технічні вимоги та вимоги щодо дотримання конфіденційності.

Є безліч податкових аспектів, на котрі необхідно звертати увагу в рамках міжнародної реструктуризації, до основних, на мою думку, належать: правила трансфертного ціноутворення, правило «тонкої капіталізації», правила звітності міжнародних груп компаній в розрізі країн (CbC Report / local file).

Щодо правил трансфертного ціноутворення. Правила трансфертного ціноутворення передбачають, що прибуток від всіх транскордонних операцій (що відповідають критеріям контрольованих операцій) повинен бути визначений відповідно до принципу «втягнутої руки». Згідно з принципом «втягнутої руки» обсяг оподаткованого прибутку вважається визначеним правильно, якщо умови (ціни) угоди між пов'язаними особами не відрізняються від ринкових умов.

У разі виявлення невідповідностей умов однієї або більше контрольованих операцій ринковим умовам, платнику податків будуть донараховані податкові зобов'язання, які б виникли у нього при ринковому ціноутворенні і правильному визначенні прибутку.

Критерії для визначення операції контрольованою містяться в Податковому кодексі України, а саме в п. 39.2. Контрольованими операціями є господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, а саме: а) господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами – нерезидентами; б) зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів; в) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України; г) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів в розрізі держав (територій) затверджується Кабінетом Міністрів України; г) господарські операції, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні.

При цьому, господарські операції з нерезидентами (за винятком операцій між нерезидентом і його постійним представництвом в Україні) повинні відповідати одночасно таким умовам: – річний оподатковуваний дохід платника податку від будь-якої діяльності повинен перевищувати 150 млн. грн (за вирахуванням ПДВ і акцизів); – загальна сума операцій платника податків з пов'язаним контрагентом-нерезидентом за рік повинна перевищувати 10 млн грн (за вирахуванням ПДВ і акцизів).

У випадку з постійним представництвом, господарські операції між нерезидентом і його постійним представництвом в Україні визнаються контрольованими, якщо обсяг таких операцій перевищує 10 млн грн на рік (за вирахуванням ПДВ і акцизів).

Щодо правила «тонкої капіталізації» Правило «тонкої капіталізації» ґрунтується на особливостях відображення в податковому обліку процентів за кредитами. У разі перевищення суми боргових зобов'язань перед особами-нерезидентами над сумою власного капіталу платника податку більше ніж у 3,5 рази (для фінансових установ та лізингових компаній більш ніж у 10 разів), процентні витрати за даними зобов'язаннями відображаються за спеціальними правилами.

Якщо сума всіх кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від однієї юридичної особи та/або кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від інших юридичних осіб, гарантованих однією юридичною особою, стосовно іншої юридичної особи перевищує суму власного капіталу більше ніж у 3,5 рази (для фінансових установ та компаній, що проводять виключно лізингову діяльність, – більше ніж у 10 разів), то такі платники податку збільшують фінрезультат до оподаткування на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку відсотків за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями на 50% сум:

- фінансового результату до оподаткування;
- фінансових витрат;
- амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюються нарахування таких відсотків.

Щодо правил звітності міжнародних груп компаній в розрізі країн (CbC Report / local file), то воно поки не має відображення в національному податковому законодавстві, проте його введення передбачається з імплементацією плану BEPS.

В Україні оподатковуються лише іноземні доходи *резидентів України*. Відповідно до пункту 13.1 статті 13 ПК України доходи, отримані резидентом України (крім фізичних осіб) з джерел за межами України, *враховуються під час визначення його об'єкта та бази оподаткування у повному обсязі. Доходи, отримані фізичною особою - резидентом з джерел походження за межами України, включаються до складу загального річного оподаткованого доходу*, крім доходів, що не підлягають оподаткуванню в Україні відповідно до положень ПК України чи міжнародного договору, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України.

Отже, за українським законодавством іноземні доходи резидентів, як фізичних, так і юридичних осіб, оподатковуються в Україні. Це підтверджується спеціальними нормами, що регулюють оподаткування податком на прибуток та податком на доходи фізичних осіб. Прибуток з джерелом походження з-за меж України є об'єктом оподаткування податком на прибуток (підпункт 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 ПК України). Сума іноземного доходу включається до загального річного оподаткованого доходу платника податку - резидента (підпункт 170.11.1 пункту 170.1 статті 170 ПК України).

Громадяни, які протягом року отримували іноземні доходи, відповідно до вимог Податкового кодексу України зобов'язані подати річну податкову декларацію про майновий стан і доходи (пп.170.11.1 п.170.11.ст. 170 ПКУ). Сума такого доходу включається до загального річного оподаткованого доходу платника та оподатковується податком на доходи фізичних осіб (18 відсотків) і військовим збором (1,5 відсотка).

У разі якщо згідно з нормами міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, платник податку може зменшити суму річного податкового зобов'язання на суму податків, сплачених за кордоном, він визначає суму такого зменшення за зазначеними підставами у річній податковій декларації.

Для отримання права на зарахування податків та зборів, сплачених за межами України, платник зобов'язаний отримати від державного органу країни, де отримується такий дохід (прибуток), уповноваженого справляти такий податок, довідку про суму сплаченого податку та збору, а також про базу та/або об'єкт оподаткування. Така довідка підлягає легалізації у відповідній країні, відповідній закордонній дипломатичній установі України, якщо інше не передбачено чинними міжнародними договорами України (п.13.5 ст. 13 ПКУ).

Серед незапланованих раніше кроків у законопроекті з'явився **крок 3 Плану BEPS «Розробка ефективних правил оподаткування контрольованих іноземних компаній (СФС/КІК)»**. Норми, пов'язані з оподаткуванням КІК, досить незвичні для вітчизняного законодавства й насамперед для розуміння їх платниками податків. Об'єктом оподаткування в КІК є прибуток підприємства, а платником податку – фізична особа, яка контролює підприємство.

Контрольованою іноземною компанією (КІК) вважається будь-яка юридична особа, зареєстрована в іноземній державі або території, що перебуває під контролем фізичної особи – резидента України відповідно до правил, визначених ПКУ.

Стандартним розумінням типу КІК є **іноземна корпоративна організація**. Однак, як наголошується в кроці 3 Плану BEPS, багато країн включають до «досліджуваного типу» і **некорпоративні компанії**: трасти, партнерства, постійні представництва. Такі типи організацій розглядаються лише для обмежених обставин. Основною метою включення, наприклад, трастів є гарантування того, що компанії в материнській юрисдикції не мають змоги обійти правила оподаткування КІК, просто змінивши юридичну форму своїх дочірніх компаній.

Отже КІК можна вважати:

юридичних осіб, які зареєстровані в іноземній державі та перебувають під контролем фізичної особи – резидента України;

інші іноземні підприємства без статусу юридичної особи. Такими підприємствами можуть бути: партнерства, трасти, фонди, інші установи й організації. Крім того, до підприємств без статусу юридичної особи прирівняно – осіб-нерезидентів, організаційну форму яких включено до переліку, затвердженого Кабміном відповідно до пп. «г» пп. 39.2.1.1 ст. 39 ПКУ, які за спеціальним законом не є юридичними особами.

Для встановлення наявності контролю аналізуються чотири типи контролю.

Як основний розглядають **правовий контроль**: відсоток володіння акціонером акціонерним капіталом для визначення частки, що належить дочірній компанії. Тут усе зрозуміло, це найпростіший і логічний тип контролю.

Другий тип контролю – **економічний**. У цьому випадку у фокусі уваги перебувають права особи на прибуток, капітал, активи компанії. Такі права виникають за чітко обмежених обставин (зазвичай при ліквідації компанії).

Третій тип контролю – **фактичний**. Тут можуть враховуватися різні фактори: хто приймає рішення на вищому рівні щодо КІК, хто має змогу впливати на її повсякденну діяльність. Розглядаються також конкретні договірні зв'язки з КІК, що дає змогу платникам податків впливати на неї.

Останній (четвертий) тип – **контроль, заснований на консолідації**. Необхідно відповісти на запитання, чи консолідується компанія-нерезидент на рахунках компанії-резидента на основі принципів бухгалтерського обліку (наприклад, МСФЗ).

Рівень контролю (зазвичай для правового й економічного типів контролю) найчастіше встановлюють у розмірі **50 % контролю** (наприклад, 50 % володіння акціями в статутному капіталі дочірньої компанії). Водночас різні юрисдикції мають змогу застосовувати свої значення «граничного значення контролю». Наприклад, у Новій Зеландії достатньою кваліфікаційною ознакою є наявність зниженого розміру контролю – 40 %.

В українському законопроекті зазначені типи контролю розглядаються окремо для корпоративних іноземних юридичних осіб і для інших компаній (трастів, фондів тощо).

Для **«корпоративних» КІК** відносини контролю виникають у тих випадках, коли фізична особа – резидент України (контролююча особа):

володіє часткою в іноземній юридичній особі в розмірі **50 і більше відсотків**; або

володіє часткою в іноземній юридичній особі в розмірі 25 і більше відсотків за умови, що кілька фізичних осіб – резидентів України володіють частками в іноземній юридичній особі, розмір яких **сукупно становить 50 і більше відсотків**;

окремо або разом з іншими резидентами України здійснює **фактичний контроль над іноземною юридичною особою**.

Отже, платником податку з прибутку КІК є контролююча особа (фізична особа). Податок, що застосовується, – податок на доходи фізичних осіб. Об'єктом оподаткування **податком на доходи фізичних осіб** контролюючої особи є частина скоригованого **прибутку КІК**, пропорційна частині, якою володіє або яку контролює така фізична особа. Ця частина **прибутку КІК** включається до складу **загального річного оподаткованого доходу** контролюючої особи (у порядку, визначеному п. 170.13 ст. 170 ПКУ).

Скоригованим прибутком КІК вважається прибуток такої компанії до оподаткування за даними її неконсолідованої фінансової звітності.

Не завжди національними (нерезидентними) правилами оподаткування та ведення бухгалтерського обліку передбачено обов'язок складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ. У таких випадках контролюючій особі слід підготувати таку звітність. Крім того, у разі якщо український податковий орган цього вимагатиме, може знадобитися підтвердження такої звітності письмовим **висновком аудиторської компанії**.

Законопроект про BEPS передбачає обов'язок контролюючої особи одночасно з поданням річної декларації про майновий стан і доходи подавати **звіт про КІК**.

До цього звіту доведеться додати **копії фінансової звітності КІК**. При цьому слід враховувати, що доходи й витрати КІК (за операціями з пов'язаними нерезидентами, «низькоподатковими нерезидентами» і нерезидентами з «неправильною» організаційно-правовою формою) визначаються з дотриманням принципу «витагнутої руки».

Таким чином, контролюючій особі доведеться готувати й подавати такі документи:

річну декларацію про майновий стан і доходи;

звіт по КІК (з додаванням копії фінансової звітності, аудиторського висновку);

до декларації не додається, але має бути або ж дуже швидко підготовлена документація з ТЦУ.

Отже, якщо контролююча особа має кілька КІК, розрахунок скоригованого прибутку здійснюється для кожного КІК.

Законопроект про BEPS передбачає застосування трьох ставок: основна – 18 %, і дві пільгові – 9 і 5 %. Частина скоригованого прибутку КІК включається до загального оподаткованого доходу контролюючої особи й оподатковується за ставкою 18 %.

Однак якщо контролююча особа одержала дохід (частина прибутку КІК) на свій рахунок в уповноваженому банку України до моменту подання звіту про КІК (і декларування в річній податковій декларації цієї частини прибутку КІК) – до такого фактично отриманого доходу застосовується ставка 9 %. Схоже, ця пільгова ставка оподаткування повинна стимулювати додатковий приплив грошей в Україну.

У разі якщо КІК володіє (прямо або опосередковано) частками в українських юридичних особах і одержує від них прибуток у вигляді дивидендів, такі дивіденди вважаються для контролюючої особи отриманими безпосередньо від українських юридичних осіб. І тоді такі дивіденди оподатковуються за ставкою 5 %. Військовий збір (у нього база оподаткування збігається з базою ПДФО) – він дає державі додаткові 1,5 % податку.

Збільшення прозорості при здійсненні обміну податковою інформацією є на сьогодні основною тенденцією у сфері міжнародного співробітництва з питань оподаткування. Організація економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) дотримується амбітного плану – забезпечити автоматичний обмін податковою інформацією. На це розраховано плани Європейського Союзу (ЄС) щодо створення центральних реєстрів бенефіціарів організацій і трастів, безумовний доступ до яких отримують податкові органи країн світу. Національне законодавство багатьох країн змінюється з метою унеможливити транснаціональним корпораціям переведення їхніх прибутків у юрисдикції з нижчим рівнем оподаткування.



Ці істотні фактори посилюють рішучість урядів багатьох країн світу здійснювати ефективний обмін податковою інформацією з іншими юрисдикціями. Зміцнення такого виду міжнародного співробітництва дасть змогу не лише підвищити ефективність боротьби з ухиленням від сплати податків або застосуванням іншими країнами агресивних податкових схем, а й оптимізувати оподаткування, що має, у свою чергу, зменшити дефіцит бюджетів за рахунок збільшення податкових надходжень.

Юрисдикції найчастіше здійснюють обмін інформацією зі своїми основними торговими партнерами, сусідніми країнами та країнами – членами одних і тих самих міжнародних організацій або угруповань країн, різних за напрямками діяльності та об'єднаних з метою досягнення певних цілей, таких як ЄС, Об'єднаний міжнародний центр інформації про податкові гавані (Joint International Tax Shelter Information Centre, JITSIC), Форум з податкового адміністрування (The Forum on Tax Administration, FTA), Внутрішньоєвропейська організація податкових адміністрацій (The Intra-European Organisation of Tax Administrations, IOТА) тощо. Іншими основними причинами для систематичного обміну податковою інформацією є участь у політичних об'єднаннях (як зазначається Новою Зеландією), значна міграція громадян (згідно з даними Сербії), значні інвестиції (у випадку Південної Кореї), активна прикордонна діяльність (за інформацією Данії) і значна кількість громадян, які мешкають у певному конкретному регіоні (дані Польщі та Великої Британії).

На практиці процес обміну інформацією з податкових питань зазвичай здійснюється у три основні способи. Насамперед слід виділити обмін інформацією, здійснюваний на підставі запитів від компетентних органів договірної сторони (за запитом). Другим способом, переважно погодженим за формою і змістом, є періодичний обмін інформацією між податковими владними структурами – так званий обмін в автоматичному режимі. Третій спосіб передбачає спонтанний обмін, прецедентом для якого може бути результат податкової перевірки.

Для юрисдикцій, що здійснюють спонтанний і автоматичний обмін інформацією, більша частина загального обсягу обміну даними з питань оподаткування припадає на ці два способи обміну інформацією.

Слід зазначити, що наразі в Україні не здійснюється обмін інформацією в автоматичному режимі, оскільки інші юрисдикції готові надавати Україні таку інформацію на паритетній основі, а Україна досі не готова збирати та передавати подібні масиви даних. Щодо спонтанного обміну податковою інформацією, то мають місце поодинокі випадки отримання Україною подібної інформації від компетентних органів Данії, Чехії, Італії. Україна, у свою чергу, надавала податкову інформацію в спонтанному режимі компетентним органам Російської Федерації та Казахстану.

Обмін інформацією може ґрунтуватися на декількох різних юридичних механізмах. Правовими підставами для обміну податковою інформацією є міжнародні податкові угоди про уникнення подвійного оподаткування, угоди про обмін інформацією та Конвенція ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (далі – Конвенція). Конвенція від 25.01.88 р. (у редакції Протоколу від 27.05.2010 р.) відкрита для підписання та ратифікації всіма країнами (у тому числі тими, що не входять до ОЕСР) і покликана стати глобальним механізмом міжнародної правової допомоги у податковій сфері і насамперед у частині обміну податковою інформацією.

Ключовими документами ЄС, що стосуються обміну інформацією, є:

Директива Ради ЄС 2011/16/EU від 15.02.2011 р. «Про адміністративне співробітництво в галузі оподаткування»;

Директива Європейського Парламенту та Ради ЄС 2005/60/ЄС від 26.10.2005 р. «Про запобігання використанню фінансової системи з метою відмивання коштів та фінансування тероризму»;

Директива Ради ЄС 2003/48/ЄС від 03.06.2003 р. «Щодо оподаткування доходу від накопичення заощаджень у формі виплати відсотків» (у редакції Директиви Ради ЄС 2014/48/EU від 24.03.2014 р.).

Національні законодавства підтримують здійснення обміну інформацією. Незважаючи на те що час від часу виникають деякі перешкоди для його ефективного здійснення, уряди досить швидко вносять необхідні поправки до законодавства для того, щоб воно відповідало міжнародним стандартам. Наприклад, Італія та Південна Корея внесли зміни до існуючих процедур з метою прискорення ратифікації договорів, Нідерландами було внесено поправки до своїх внутрішніх правил з метою швидшого реагування на запити в рамках обміну інформацією, Індією було розроблено та імплементовано нові форми податкових декларацій.

Безперечно, внутрішнє законодавство іноді може завадити дотриманню всіх форм міжнародного обміну інформацією і наданню допомоги іншим країнам в цілях оподаткування. Це той випадок, коли такі країни, як Польща і Сербія, які заявляють, що деякі форми податкового співробітництва, які практикуються на міжнародному рівні, наприклад, допомога у зборі податків, наразі не можуть бути запроваджені цими юрисдикціями.

Виходячи з основних цілей обміну податковою інформацією, що полягають у забезпеченні виконання податковими органами функцій, передбачених національним законодавством, предметом обміну насамперед є інформація про отриманий юридичною (фізичною) особою прибуток (дохід): дивіденди, відсотки, роялті, директорські гонорари, винагороди за надання незалежних послуг; про доходи від здавання майна в оренду, комісійні, а також інші подібні виплати. Крім інформації, пов'язаної з адмініструванням прямих податків, учасники обміну за певних обставин можуть вести співпрацю з питань нарахованих податкових зобов'язань і з ПДВ. Інформаційні запити можуть також стосуватися цінових аспектів щодо тих чи інших угод.

На практиці більшість країн обмінюються інформацією частіше з тими країнами, що використовують однакову мову. Серед наявних прикладів можна зазначити регулярний обмін інформацією між Новою Зеландією та Австралією, Великою Британією та США, також між Францією, Бельгією і Люксембургом, активну інформаційну співпрацю між Канадою, Великою Британією та США.

Угорщина. Серед країн – сусідів України з розвинутою системою обміну інформацією є Угорщина, яка має значну кількість договорів, що передбачають обмін інформацією з податкових питань. Підписала 68 угод про уникнення подвійного оподаткування, з них 66 є чинними, решта договорів вже ратифіковано, але ще не набрали чинності. Мережа угод про уникнення подвійного оподаткування, укладених Угорщиною, охоплює основних партнерів, включаючи країни – члени ОЕСР та ЄС. Ця країна перебуває у процесі переговорів щодо укладання інших угод про уникнення подвійного оподаткування та протоколів, кожен з яких міститиме положення, які дадуть змогу Угорщині обмінюватися інформацією відповідно до міжнародних стандартів. Водночас Угорщина ще не підписала жодної податкової угоди про обмін саме податковою інформацією. Уряд країни повідомив, що найближчим часом розпочнуться переговори про укладання угод щодо обміну податковою інформацією з вісьмома офшорними юрисдикціями (Барбадос, Бермудські острови, Британські Віргінські острови, Гернси, Гібралтар, Джерсі, острів Мен та Ліхтенштейн).

Німеччина. Для цієї країни глобалізація світової економіки є особливо важливим фактором, який формує основу економічного успіху країни. Німецька економіка значною мірою орієнтована на експорт. Це підвищує важливість міжнародного обміну інформацією з податкових питань. Транскордонні бізнес-процеси є частиною діяльності німецьких компаній, тому інформація про них дуже потрібна цій країні для цілей оподаткування. **Німеччина** має велику мережу угод про подвійне оподаткування з іншими країнами. Німеччина проводить переговори щодо укладання конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, беручи за основу ст. 26 Модельної податкової конвенції ОЕСР. В укладених раніше цією країною договорах формулювання щодо обміну інформацією часто відрізняється від ст. 26 Модельної податкової конвенції. Крім того, цією країною на сьогодні укладено понад 20 договорів виключно щодо обміну інформацією. Німеччина має

двосторонні угоди про надання допомоги у зборі податків, як передбачається у ст. 27 Модельної податкової конвенції, лише з кількома державами, а саме Австрією, Бельгією, Канадою, Данією, Фінляндією, Францією, Італією, Люксембургом, Нідерландами, Норвегією, Польщею, Швецією та США. Ця країна укладає двосторонні договори про надання допомоги у зборі податків з іншими країнами тільки там, де дві правові системи є порівнянними.

Китайська Народна Республіка. Китай має велику мережу двосторонніх угод, які передбачають обмін інформацією з податкових питань, а на сьогодні веде переговори щодо укладання нових угод, а також переукладання існуючих. Наразі цією країною укладено 97 угод про уникнення подвійного оподаткування, 2 з яких – специфічні угоди (зі Спеціальним адміністративним районом Гонконг і Спеціальним адміністративним районом Макао), що містять вимоги щодо обміну інформацією. Крім того, Китай уклав угоди про обмін податковою інформацією з вісьмома юрисдикціями. Угоди Китаю охоплюють її основних торговельних партнерів. Крім того, ця країна прагне укласти договір про обмін інформацією з кожним членом Глобального форуму. Переважна більшість договорів Китаю відповідає міжнародним стандартам. Передбачається, що Китай продовжить роботу над оновленням угод про обмін інформацією відповідно до ст. 26 Модельної податкової конвенції ОЕСР. Усі статті про обмін інформацією в угодах Китаю містять положення про конфіденційність, як і внутрішнє законодавство країни.

Починаючи з 2004 р. Китай обмінюється інформацією на автоматичній основі з декількома ключовими договірними партнерами. Ця інформація охоплює певні види платежів, наприклад дивіденди, проценти, роялті, заробітну плату і пенсійні виплати. Також розвинуто відносини зі спонтанного обміну інформацією з низкою договірних партнерів.

На сьогодні у світі відбуваються важливі процеси, що стануть основою для переходу на новий рівень податкової співпраці між учасниками світового співтовариства. Нині дедалі більше країн світу стають учасниками міжнародних податкових угод, якими передбачається обмін інформацією за значно ширшим колом податків та зі значно меншими обмеженнями, ніж це було принаймні п'ять чи десять років тому. Дедалі більшого поширення поряд із такою звичною формою обміну інформацією, як обмін за запитом, набуває автоматичний і спонтанний обмін інформацією.

Пунктом 4 П(С)БО № 21 визначено, що курсова різниця - це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

У податковому обліку позитивне значення курсових різниць, визначене відповідно до п. 153.1.3 п. 153.1 ст. 153 Кодексу, банківською установою включається до складу доходу від операційної діяльності, іншими платниками податку – до складу інших доходів. Відповідно до положень п. 137.4 ст. 137 Кодексу датою отримання доходів, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, є звітний період, у якому такі доходи визнаються згідно з цією статтею, незалежно від фактичного надходження коштів (метод нарахувань), визначений з урахуванням норм цього пункту та ст. 159 цього Кодексу.

Податкові витрати за операціями в іноземній валюті формуються згідно з вимогами пп. «а» пп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 Кодексу та відносяться до інших операційних витрат, які включаються до складу витрат у періоді, в якому вони були здійснені (п. 138.5 ст. 138 Кодексу). Тобто визначені за правилами бухгалтерського обліку курсові різниці від перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, заборгованості та іноземної валюти для цілей оподаткування податком на прибуток визнаються доходами та/або витратами у звітному періоді їх виникнення відповідно до вимог Кодексу.

Рекомендовані джерела до теми

1. Financial Accounting: An International Introduction 6th Edition / David Alexander, Christopher Nobes. – Pearson Higher Education. – 2016. - 496 pp.
2. 5. Global Accounting and Control: A Managerial Emphasis / Sidney J. Gray, Stephen B. Salter, Lee H. Radebaugh/ - WileyPLUS, 2001. - 240 pp. Joseph Isenbergh International Taxation (Concepts and Insights) 3rd Edition. - Foundation Press, 2010

3. Міжнародний бізнес : підручник : для студ. вищих навч. закладів / [В. А. Вергун та ін.] ; Київський нац. ун-т ім. Тараса Шевченка.: ВПЦ "Київський університет", 2007. - 499 с.
4. Облік зовнішньоекономічної діяльності : Навчальний посібник / Лучко М.Р., Мельник Н.Г., Сисюк С.В. – Тернопіль.: ТНЕУ: Економічна думка, 2018. – 340 с.
5. Брузель М. Офшор – 2019: типові питання при реєстрації компанії та відкритті рахунку за кордоном. *Вісник. Офіційно про податки.* URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100014189-40-1>
6. Жукова О. Контрольовані іноземні компанії: проблеми можливої ідентифікації та майбутнього оподаткування. *Вісник. Офіційно про податки.* URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100010915-kontrolovani-inozemni-kompaniyi-problemi-mozhlivoyi-identifikatsiyi-ta-maybutnogo-opodatkuvannya>
7. Герасименко Н. Міжнародні податкові угоди: обмін інформацією. *Вісник. Офіційно про податки.* URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/9120>
8. Reun A. International Tax. URL: <https://evris.law/wp-content/uploads/2019/07/Evris-International-Tax-new.pdf>

Тема 7. Облік розрахунків за закордонними відрядженнями

1. Поняття закордонних відряджень.
2. Документальне оформлення відряджень.
3. Особливості видачі авансів на відрядження.
4. Облік операцій, пов'язаних з відрядженнями за кордон.

Здійснення зовнішньоекономічних відносин зумовлює необхідність закордонних відряджень працівників підприємства, його керівників, менеджерів чи інших відповідальних осіб для укладання зовнішньоторговельних контрактів, зустрічі з іноземними партнерами, підписання договорів про співробітництво, участі у виставках, ярмарках, конференціях, а також для стажування, навчання, підвищення кваліфікації тощо.

Основними нормативними документами, які регулюють порядок закордонних відряджень, є Податковий кодекс України, КЗпП, а також внутрішні документи підприємства: колективний договір чи положення про відрядження. Для підприємств, установ та організацій, які фінансуються з бюджету, обов'язковим також є дотримання вимог Постанови КМУ від «Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів»¹ та Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон².

При здійсненні закордонних відряджень виникає необхідність їх оформлення, видачі підзвітних сум в іноземній валюті, відображення розрахунків із підзвітними особами на рахунках бухгалтерського обліку. При цьому виникають певні особливості, пов'язані із специфікою відображення витрат за відрядженнями за кордон у фінансовому обліку та їх оподаткування.

Таблиця

Особливості відряджень за кордон

	Відмінності між відрядженням в межах України та відрядженнями за кордон
Норми добових витрат	ПКУ встановлює щодо закордонних відряджень добові витрати (не включаються до оподатковуваного доходу платника ПДФО) на рівні не більше 80 євро за курсом НБУ,

¹ Постанова КМУ «Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів» від 02.02.11 р. № 98

² Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.03.98 № 59

	який діяв на кожний день відрядження. Нижня межа добових визначається підприємством самостійно, проте як правило у розмірі, не меншому ніж для підприємств бюджетної сфери
Розрахунок добових витрат	Добові витрати розраховуються як на території України, так і за її межами, оскільки працівник певний час (до та після перетину кордону) перебуває в дорозі в Україні. Неоподатковувана ПДФО сума добових для відряджень у межах території України складає не більш як 0,1 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження (з 01 січня 2019 року - 417,3 грн.). Якщо роботодавець приймає рішення про виплату добових у сумі більшій, ніж це встановлено ст.170 Податкового кодексу, то в такому разі сума перевищення оподатковується ПДФО і військовим збором.
Наявність різниць між курсами валют	Виникає різниця є між курсами обміну валюти в комерційних банках та курсом НБУ, різниця між курсом валюти на моменти видачі авансу на відрядження та остаточного розрахунку після повернення з відрядження підзвітної особи. При використанні гривневої корпоративної картки у закордонному відрядженні в обліку відображається також комісія та інші додаткові витрати
Документальне оформлення	При оформленні закордонного відрядження використовується більше підтвердних документів щодо витрат (авіаквитки, чайові в рахунках готелю чи ресторану, платні зали очікування, платні дороги, витрати на страхування тощо).

Оформлення відряджень підприємствами, установами та організаціями, що повністю або частково утримуються за рахунок бюджетних коштів

Інструкція про службові відрядження в межах України та закордон регламентує, що **службовим відрядженням** вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника органу державної влади (поїздка державного службовця – за розпорядженням керівника державної служби), підприємства, установи та організації, що повністю або частково утримується (фінансується) за рахунок бюджетних коштів, на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи (за наявності документів, що підтверджують зв'язок службового відрядження з основною діяльністю підприємства).

У випадках, якщо філії, дільниці та інші підрозділи підприємства знаходяться в іншій місцевості, місцем постійної роботи вважається той підрозділ, робота в якому обумовлена трудовим договором (контрактом). Службові поїздки працівників, постійна робота яких передбачає перебування у дорозі та має роз'їзний (пересувний) характер, не вважаються відрядженнями, якщо інше не передбачено законодавством, колективним договором, трудовим договором (контрактом) між працівником і власником або уповноваженою ним особою.

Відрядження за кордон здійснюється відповідно до наказу (розпорядження) керівника підприємства після затвердження завдання, в якому визначаються мета виїзду, термін, умови перебування за кордоном (у разі поїздки за запрошенням додається його копія з перекладом) і кошторису витрат.

Термін відрядження визначається керівником, але не може перевищувати 60 календарних днів, крім випадків, зазначених в Постанові Кабінету Міністрів України «Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю

або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів»³ (далі – Постанова № 98).

Підприємство, що відряджає працівника, зобов'язане ознайомити його з кошторисом витрат (або з довідкою-розрахунком на виданий аванс, складеною за довільною формою), а також з вимогами нормативно-правових актів стосовно звітування про використання коштів, виданих на відрядження. Підприємство самостійно встановлює порядок ознайомлення працівника, який направляється у відрядження за кордон, з його фінансовими зобов'язаннями. Зазначимо, що обов'язковим є тільки наказ про відрядження, тоді як кошторис – рекомендований документ, функція якого – обґрунтувати суму авансу, зокрема й розмір добових. Також даний розрахунок знадобиться для визначення суми, яку потрібно перевести на картковий рахунок при використанні корпоративної платіжної картки. Крім того, якщо підприємство буде видавати аванс готівкою в іноземній валюті, то для зняття коштів треба буде подати в банк лист-розрахунок витрат на відрядження, який формується на основі складеного кошторису. Аванс на відрядження має покривати як добові, транспортні витрати, витрати на проживання, так і інші можливі витрати відряджуваного працівника.

Підприємство, що відряджає працівника за кордон, забезпечує його грошовими коштами для здійснення поточних витрат під час службового відрядження (авансом) в національній валюті держави, до якої відряджається працівник, або у вільно конвертованій валюті.

Якщо при видачі авансу загальна сума в іноземній валюті має дробову частину, можливе застосування арифметичного правила округлення до повної одиниці.

Аванс може видаватися готівкою або перераховуватися у безготівковій формі на відповідний рахунок для використання із застосуванням платіжних карток. Уповноважений банк здійснює видачу готівкової іноземної валюти з поточного, депозитного рахунків через касу банку за заявою на видачу готівки.

При потребі в авансуванні працівника коштами в національній валюті держави, до якої відряджається працівник, перерахунок граничної суми добових витрат, встановленої у доларах США, у валюту держави відрядження здійснюється за крос-курсом, розрахованим за встановленим іноземним банком валютним (обмінним) курсом національної валюти держави перебування до валюти держави відрядження та долара США на день здійснення розрахунку витрат на відрядження.

Державним службовцям, а також іншим особам, які направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок коштів бюджетів, за наявності підтвердних документів відшкодовуються витрати:

– на проїзд (у тому числі на перевезення багажу, бронювання транспортних квитків, оплату аеропортних зборів, користування постільними речами в потягах) до місця відрядження і назад, а також за місцем відрядження (у тому числі на орендованому транспорті);

– на оплату вартості проживання у готелях (мотелях), інших житлових приміщеннях в межах затверджених Постановою № 98 граничних сум витрат на найм житлового приміщення, встановлених з урахуванням включених до рахунків на оплату вартості проживання витрат за користування телефоном, холодильником, телевізором та інших витрат (крім витрат на побутові послуги та витрат на оплату податку на додану вартість);

– на побутові послуги, що включені до рахунків на оплату вартості проживання у місцях проживання (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), але не більш як 10 відсотків сум добових витрат для держави, до якої відряджається працівник, за всі дні проживання;

³ Постанова Кабінету Міністрів України «Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів» від 02.02.2011, № 98

- на бронювання місць у готелях (мотелях) у розмірах не більш як 50 відсотків вартості місця за добу;
- на користування постільними речами в поїздах;
- на оформлення закордонних паспортів;
- на оформлення дозволів на в'їзд (віз);
- на оплату вартості страхового поліса життя або здоров'я відрядженого працівника або його цивільної відповідальності (у разі використання транспортного засобу) за наявності оригіналу такого поліса з відміткою про сплату страхового платежу, якщо згідно із законами держави, до якої відряджається працівник, або держав, територією яких здійснюється транзитний рух до зазначеної держави, необхідно здійснити таке страхування;
- на обов'язкове страхування та інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження (у тому числі будь-які збори і податки, що підлягають сплаті у зв'язку із здійсненням таких витрат);
- на оплату службових телефонних розмов;
- на оплату комісійних витрат у разі обміну валюти.

У разі якщо працівник застосував платіжну картку для проведення розрахунків у безготівковій формі, йому відшкодовується збір за переказ грошових коштів електронними засобами (згідно з правилами платіжної системи) за наявності документального підтвердження його сплати (виписка з карткового рахунку або інший документ на паперовому носії, що підтверджує суму сплаченого збору).

Витрати на відрядження відшкодовуються лише за наявності документів в оригіналі, що засвідчують суму цих витрат, а саме: транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), у тому числі електронних квитків за наявності посадкового талона, якщо його обов'язковість передбачена правилами перевезення на відповідному виді транспорту, та розрахункових документів про їх придбання за всіма видами транспорту, в тому числі на чартерні рейси; рахунків, отриманих із готелів (мотелів) або від інших осіб, що надають послуги з розміщення та проживання відрядженого працівника, в тому числі бронювання місць у місцях проживання; страхових полісів тощо.

За кожний день (включаючи день вибуття та день прибуття) перебування працівника у відрядженні в межах України, враховуючи вихідні, святкові й неробочі дні та час перебування в дорозі (разом з вимушеними зупинками), йому виплачуються добові в межах сум, затверджених Постановою № 98.

Суми добових на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів залежать від країни і коливаються від 25 USD до 50 USD.

У випадку, якщо сторона, яка приймає, забезпечує працівника, відрядженого за кордон, додатковими коштами в іноземній валюті у вигляді компенсації поточних витрат (крім витрат на проїзд до держави відрядження і назад та на найм житлового приміщення) або добових витрат, сторона, яка направляє, виплату добових витрат зазначеним особам зменшує на суму додатково наданих коштів. Якщо сума, надана стороною, яка приймає, перевищує затверджену суму добових витрат або дорівнює такій сумі, сторона, яка направляє, виплату добових витрат зазначеним особам не проводить.

Якщо працівники, відряджені за кордон, за умовами запрошення безоплатно забезпечуються харчуванням стороною, яка приймає, або коли працівники, відряджені в межах України для участі у переговорах, конференціях, симпозіумах з питань, що стосуються основної діяльності підприємства, установи та організації, які відряджають працівників, за умовами запрошення безоплатно забезпечуються харчуванням організаторами таких заходів, добові витрати відшкодовуються у розмірах, що визначаються у відсотках сум добових витрат для відповідної держави, зокрема 80 відсотків при одноразовому, 55 відсотків – дворазовому, 35 відсотків – триразовому харчуванні.

У наведеному журналі дату вибуття у відрядження та дату повернення з нього слід вказувати за документами, які додаються до звіту (квитки, квитанції тощо), оскільки нерідко

дати перетину кордону у закордонному паспорті можуть відрізнитись від фактичного прибуття працівника з відрядження. Тому необхідно враховувати тривалість переїзду до та від кордону територією України. Проте, якщо дата перетину кордону припадає на наступну добу, граничні норми відшкодування добових визначаються за даними відміток у закордонному паспорті, а добові за час переїзду до кордону нараховуються за нормами, що встановлені для відряджень в межах України.

Якщо відряджений, перебуваючи в дорозі до іноземних держав, або повертаючись з відповідної держави має пересадку на інший транспортний засіб або зупинку в готелі (мотелі іншому житловому приміщенні) на території України, то відшкодування витрат на відрядження за період проїзду територією України здійснюється в порядку, передбаченому для службових відряджень у межах України. У разі відсутності такої зупинки добові витрати відшкодовуються за кожний день відрядження, включаючи день вибуття та прибуття, за нормами, встановленими для відряджень за кордон. У разі відрядження до двох або більше держав, перетин кордонів яких здійснюється без відміток у закордонному паспорті, починаючи з другої держави, – добові витрати відшкодовуються у сумі, затвердженій для відповідної держави з дня прибуття до даної держави згідно з датою, визначеною у транспортних квитках або рахунках за проживання в готелі (мотелі), іншому житловому приміщенні.

Якщо працівника направлено у відрядження до двох або більше держав, день повернення в державу перебування (день перетину кордону) відшкодовується за нормами останньої держави відрядження. Вибуття у відрядження із зарубіжної держави до України і повернення того самого дня до цієї держави вважається одним днем відрядження.

Оформлення відряджень згідно з вимогами Податкового кодексу

Витрати на відрядження можуть бути включені до складу витрат підприємства за наявності документів, що підтверджують зв'язок такого відрядження з діяльністю суб'єкта господарювання, зокрема (але не виключно):

- запрошень сторони, що приймає, діяльність якої збігається з діяльністю платника податку;
- укладеного договору чи контракту; інших документів, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини;
- документів, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозиумах, інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з господарською діяльністю платника податку.

Витрати на відрядження відшкодовуються фізичним особам, які перебувають у трудових відносинах з підприємством або є членами його керівних органів.

За час перебування у відрядженні працівникові відшкодовуються витрати:

- на проїзд (у тому числі перевезення багажу, бронювання транспортних квитків) як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження (у тому числі на орендованому транспорті);
- оплата вартості проживання у готелях (мотелях), а також включених до таких рахунків витрат на харчування чи побутові послуги (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни);
- на найм інших жилих приміщень;
- оплату телефонних розмов;
- оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз);
- обов'язкове страхування;
- інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження, в тому числі будь-які збори і податки, що підлягають сплаті у зв'язку із здійсненням таких витрат.

Зазначені витрати можуть бути включені до складу витрат підприємства лише за наявності підтвердних документів, що засвідчують вартість цих витрат у вигляді транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), у тому числі електронних квитків за наявності посадкового талона та документа про сплату за всіма

видами транспорту, в тому числі чартерних рейсів, рахунків, отриманих із готелів (мотелів) або від інших осіб, що надають послуги з розміщення та проживання фізичної особи, в тому числі бронювання місць у місцях проживання, страхових полісів тощо.

Не дозволяється включати до складу витрат на харчування вартість алкогольних напоїв і тютюнових виробів, суми «чайових», за винятком випадків, коли суми таких «чайових» включаються до рахунку згідно із законами країни перебування, а також плату за видовищні заходи.

До складу витрат на відрядження відносяться також витрати, не підтверджені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати), понесені у зв'язку з таким відрядженням за кордон – не вище 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження.

Кабінетом Міністрів України окремо визначаються граничні норми добових для відрядження членів екіпажів суден/інших транспортних засобів або суми, що спрямовуються на харчування таких членів екіпажів замість добових.

Фактичний час перебування у відрядженні та сума добових визначається:

– у разі відрядження до країн, в'їзд громадян України на територію яких не потребує наявності візи (дозволу на в'їзд), – згідно з наказом про відрядження та відповідними первинними документами;

– у разі відрядження до країн, в'їзд громадян України на територію яких здійснюється за наявності візи (дозволу на в'їзд), – згідно з наказом про відрядження та відмітками уповноваженої службової особи Державної прикордонної служби України в закордонному паспорті або документі, що його замінює.

За відсутності зазначених відповідних підтвердних документів, наказу або відміток уповноваженої службової особи Державної прикордонної служби України в паспорті або документі, що його замінює сума добових не включається до складу витрат платника податку.

При відрядженні працівника строком на один день добові витрати відшкодовуються як за повну добу.

Якщо згідно із законами країни відрядження або країн, територією яких здійснюється транзитний рух до країни відрядження, обов'язково необхідно здійснити страхування життя або здоров'я відрядженої особи чи її цивільної відповідальності (у разі використання транспортних засобів), то витрати на таке страхування включаються до складу витрат підприємства, що відряджає таку особу. За запитом представника контролюючого органу підприємство забезпечує за власний рахунок переклад підтвердних документів, виданих іноземною мовою.

Якщо роботодавець видає готівковий аванс в іноземній валюті, то слід дотримуватися Правил використання готівкової іноземної валюти на території України⁴ (далі – Правила № 200), відповідно до яких резиденти – юридичні особи та фізичні особи-підприємці й іноземні представництва мають право використовувати з поточних рахунків готівкову іноземну валюту для забезпечення витрат працівників за кордоном, а також на представницькі витрати (організацію офіційних заходів за кордоном). Під витратами працівників за кордоном мається на увазі оплата дозволів на в'їзд (віз), добових, витрат, пов'язаних з найманням житлового приміщення, транспортних та інших витрат за кордоном.

Для отримання в уповноваженому банку готівки в іноземній валюті на відрядження відповідно до Правил № 200 роботодавець подає до банку: заяву на видачу готівки; довіреність представникові на отримання грошей; лист-розрахунок, що містить П. І. Б. (за наявності) осіб, які виїжджають за кордон, і розрахунок витрат. Якщо підприємство не має валютного рахунка, його слід відкрити згідно з Інструкцією про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затвердженою

⁴ Правила використання готівкової іноземної валюти на території України, затверджені постановою Правління НБУ від 30.05.07 р. № 200

постановою Правління НБУ від 12.11.03 р. № 492, і придбати валюту на МВРУ. Придбання готівкової іноземної валюти для видачі авансу на відрядження за кордон в обмінному пункті не допускається, оскільки є порушенням установленого порядку та умов торгівлі валютними цінностями на МВРУ.

Отриману готівку в іноземній валюті перед видачею її відрядженому працівникові підприємство має оприбуткувати в касі підприємства (див. ЗІР, підкатегорія 109.19). Під час видачі авансу готівкою оформлюється розрахунковий касовий ордер і робиться відповідний запис у касовій книзі. Згідно з п. 8.14 Правил № 200 готівкова іноземна валюта, отримана юридичними особами – резидентами та іноземними представництвами із власних поточних рахунків в іноземній валюті, відкритих в уповноважених банках, використовується виключно на цілі, на які її отримано. Під час відряджень за кордон аванс на відрядження може бути перерахований працівникам підприємства як на корпоративні (валютні та гривневі), так і на особисті платіжні картки (п. 2.12 Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління НБУ від 15.12.04 р. № 637). У такому разі отримані кошти використовуються працівниками підприємства за призначенням без оприбуткування в касі. Грошові кошти, перераховані на корпоративну карту, знаходяться на поточному рахунку підприємства і не вважаються виданими під звіт до того моменту, поки власник корпоративної картки (довірена особа) не зніме їх готівкою або не розрахується за відповідні послуги, визначені п. 8.3 Інструкції № 492.

Перерахування авансу на відрядження на особисту гривневу карту працівника прирівнюється до видачі готівкових грошових коштів у національній валюті під звіт з моменту перерахування їх із розрахункового рахунка підприємства. Документом, що підтверджує перерахування авансу, служить банківська виписка. Видаткові операції користувачів платіжних засобів повинні оформлюватися квитанціями платіжного терміналу, чеком банкомату, сліпом або іншими документами, які необхідно додавати до звіту про використання коштів.

Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, подається за встановленою формою до закінчення п'ятого банківського дня, що настає за днем, у якому працівник:

- а) завершує таке відрядження;
- б) завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, що видала кошти під звіт.

За наявності надміру витрачених коштів така сума повертається працівником в касу або зараховується на банківський рахунок підприємства до або під час подання Звіту.

При цьому, якщо під час службового відрядження працівник отримав готівку із застосуванням платіжних карток, він подає Звіт і повертає суму надміру витрачених коштів до закінчення третього банківського дня після завершення відрядження. Відрядженій особі, яка застосовувала платіжні картки для проведення розрахунків у безготівковій формі і строк подання Звіту не перевищив 10 банківських днів, за наявності поважних причин роботодавець може продовжити такий строк до 20 банківських днів (до з'ясування питання в разі виявлення розбіжностей між відповідними звітними документами).

Звіт складається платником податку (підзвітною особою), що отримала такі кошти на підприємствах всіх організаційно-правових форм або у самозайнятої особи.

Якщо працівник не повертає суму надміру витрачених коштів протягом звітного місяця, на який припадає граничний строк (до закінчення третього або п'ятого, а в окремих випадках десятого чи двадцятого банківського дня, що настає за днем, у якому платник податку завершує відрядження або завершує виконання окремої цивільно-правової дії), то така сума підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб відповідно до Податкового кодексу за рахунок будь-якого оподаткованого доходу (після його оподаткування) за відповідний місяць. У разі недостатності суми доходу – за рахунок оподатковуваних доходів наступних звітних місяців до повної сплати суми такого податку.

Дохід у вигляді надміру витрачених коштів включається до складу доходів працівника у звітному місяці та обкладається податком на доходи фізичних осіб за ставками:

– 15% – до суми в межах 10-кратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року;

– 17% – до суми перевищення 10-кратного розміру мінімальної заробітної плати.

Для визначення бази оподаткування до доходу у вигляді надміру витрачених (не повернутих) коштів застосовується підвищувальний коефіцієнт:

– до суми доходу, що оподатковується за ставкою ПДФО 15% – 1,176471;

– до суми доходу, що оподатковується за ставкою ПДФО 17% – 1,20482.

Якщо працівник відзвітував про використання підзвітних коштів із запізненням, але при цьому в нього немає залишку, що підлягає поверненню, то об'єкт оподаткування ПДФО відсутній.

До суми перевищення не включаються та не оподатковуються документально підтверджені витрати, здійснені за рахунок готівкових чи безготівкових коштів, наданих платнику податку під звіт роботодавцем на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків у межах граничного розміру таких витрат, передбаченого Податковим кодексом, що здійснені таким платником та/або іншими особами з рекламними цілями.

Фізична особа, що отримала такі кошти, заповнює всі графи Звіту, крім: «Звіт перевірено», «Залишок унесений (перевитрата видана) у сумі за касовим ордером», бухгалтерських проводок, розрахунку суми утриманого податку за несвоєчасно повернуті витрачені кошти на відрядження або під звіт, які заповнюються особою, що надала такі кошти, та «Звіт затверджено», які підписуються керівником.

Приклад. З 29 травня 2018 року по 3 червня 2018 року працівника направлено у відрядження у США на 6 днів. 26 травня 2018 року з каси підприємства видано аванс 900 дол. США. Дати перетину кордону відповідають виправдним документам – 29 травня 2018 року – 3 червня 2018 року. Звіт і підтвердні документи про використані у відрядженні кошти подані і затверджені 4 червня. Залишок повернуто цього ж дня в касу.

У рахунку на оплату вартості проживання в готелі на суму 600 дол. США за 5 днів включено вартість одноразового харчування.

Облікова політика підприємства щодо відряджень сформована з врахуванням вимог Податкового кодексу та на основі Інструкції про службові відрядження в межах України та закордон.

Офіційний курс НБУ становив: 26 травня – 22,0 грн. за 1 дол. США; 29 травня – 22,1 грн. за 1 дол. США; 4 червня – 22,15 грн. за 1 дол. США.

Розрахунок витрат:

Добові (розмір добових при відрядженні до США – 50 дол. США):

$50 \text{ дол. США} \times 80\% = 40 \text{ дол. США}$ – з врахуванням сніданку;

$40 \text{ дол. США} \times 5 \text{ днів} \times 22,0 = 4400 \text{ грн.}$

$50 \text{ дол. США} \times 1 \text{ день} \times 22,0 = 1100 \text{ грн.}$

Витрати на проживання:

$600 \text{ дол. США} \times 22,0 = 13200 \text{ грн.}$

Загальна сума витрат:

$600 \text{ дол. США} + 200 \text{ дол. США} + 50 \text{ дол. США} = 850 \text{ дол. США}$

Таблиця

Відображення в обліку операцій за закордонним відрядженням

	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1.	Видано аванс працівнику на відрядження	372	302	<u>900 дол. США</u> 19800 грн.
2.	Затверджено авансовий звіт	92	372	<u>850 дол. США</u> 18700 грн.
3.	Повернуто залишок невикористаного авансу	302	372	<u>50 дол. США</u>

				1107,5 грн.
4.	Відображено курсову різницю на дату повернення в касу невикористаного авансу (22,15-22,0 грн.) × 50 USD	372	714	7,5 грн.
5.	Списано витрати на фінансовий результат	791 714	92 791	18700 грн. 7,5 грн.

Якщо працівник, вибуваючи у відрядження, не отримував авансу в іноземній валюті, то незважаючи на те, що до авансового звіту будуть прикладені документи, які засвідчують її витрачання за кордоном, розрахунки з ним проводять у гривнях за курсом валюти на дату складання авансового звіту.

Аванс на відрядження за кордон може бути перерахований на корпоративну банківську платіжну картку. Для того, щоб видати аванс на відрядження у гривнях, необхідно емітувати гривневу корпоративну платіжну картку. Маючи картку, яка відкрита у гривнях, за кордоном можна зняти готівкову валюту чи оплатити послуги картою. У випадку здійснення розрахунку з використанням платіжної картки у валюті, яка відрізняється від валюти карткового рахунку, уповноважений банк здійснює перерахунок суми за операцією у валюту карткового рахунку за курсом, порядок установлення якого визначається у договорі між клієнтом та уповноваженим банком-емітентом. Тобто операцію з використання гривень за кордоном для оплати послуг в іноземній валюті відображають як операцію з придбання валюти за курсом, який визначає обслуговуючий банк.

Для обліку коштів на карткових рахунках і розрахунків за допомогою корпоративних банківських платіжних карток використовуються рахунки: 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» та 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

При сплаті витрат картою, відбувається списання коштів із карткового рахунку на підставі відповідних документів, що формуються платіжною системою. Таким чином, у момент оплати витрат із застосуванням платіжної картки, виникає заборгованість підзвітної особи перед підприємством, яку відображають за дебетом рахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Незалежно від форми здійснення витрат у відрядженні авансовий звіт повинен бути представлений в бухгалтерію протягом термінів, розглянутих в таблиці 10.2.

Приклад. Підприємство замовило в уповноваженому банку випуск (емісію) корпоративної картки. За умовами договору картка є власністю уповноваженого банку і після розірвання договору повинна бути повернута до банківської установи. Умовна вартість картки – 20 грн. За емісію корпоративної картки банку сплачено 50 грн. Підприємство перерахувало на картрахунок 100000 грн. Працівником, який перебував у відрядженні, за допомогою картки сплачено вартість проживання у готелі – 100 євро. Офіційний курс іноземної валюти на момент оплати – 28,00 грн. за 1 євро.

Таблиця

Відображення в обліку операцій за розрахунками корпоративною картою

	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Відкрито картковий рахунок в уповноваженому банку	313	311	100000,00
2.	Сплачено банку за емісію корпоративної картки	92	311	50,00
3.	Отримано корпоративну картку	023	-	20,00
4.	Оплачено послуги за проживання в готелі	372	313	<u>100 євро</u> 2800,00
5.	Затверджено авансовий звіт	92	372	2800,00

Таким чином, у разі оплати послуг платіжною карткою датою видачі коштів під звіт є дата списання коштів з карткового рахунка. Відповідно в момент оплати послуг карткою працівник отримує не гривні, а іноземну валюту.

Тема. Облік і оподаткування бартерних (товарообмінних операцій) та операцій з переробки на митній території

Мета: Ознайомитися з поняттям бартерних (товарообмінних) операцій, особливостями їх регулювання із нормами чинного законодавства, вивчити особливості документального оформлення оподаткування та бухгалтерського обліку бартерних (товарообмінних операцій). Вивчити види та особливості товарообмінних операцій. Засвоїти особливості нормативного регулювання операцій з давальницькою сировиною у різних митних режимах; зрозуміти порядок документального оформлення, оподаткування та бухгалтерського обліку операцій при переробці давальницької сировини.

Питання для обговорення

1. Поняття товарообмінних операцій та історія їх виникнення.
2. Переваги і недоліки товарообмінних операцій
3. Види товарообмінних операцій. Товарообмінні стратегії.
4. Облік бартерних операцій
5. Облік міжнародних товарообмінних операцій
6. облік операцій з переробки на митній території та за межами митної території.

Зустрічна торгівля - зовнішньоторговельна операція, при здійсненні якої в єдиному зовнішньоекономічному договорі (контракті) фіксуються обов'язки партнерів зробити повний або частково збалансований обмін товарами. В останньому випадку різниця у вартості покривається грошовими платежами. Існує декілька видів зустрічної торгівлі:

1. товарообмінні (бартерні) операції;
2. операції, які передбачають участь продавця в реалізації товарів, запропонованих покупцем:

- компенсаційні операції;
- зустрічні закупівлі;
- викуп застарілої продукції;
- авансові закупівлі;
- операції типу "свіч", "офсет";
- рамочні операції;
- позитивна зустрічна торгівля;
- операції поєднання експорту та імпорту;
- участь інвестора в експорті товарів країни імпортера тощо.

Бартер (міна) – прямий безгрошовий обмін товарами або послугами. Здійснюється за єдиним договором, в якому з метою еквівалентності обміну, для визначення розміру страхових сум, оцінки претензій, нарахування санкцій фіксується сума договору. Бартерна операція – це товарообмінна експортно-імпортна операція на збалансованій по вартості (ціні) основі з передачею права власності на товар без платежу грошми (натуральний обмін). Зменшують витрати на податки та інші господарські операції.

Бартерні операції властиві переважно країнам з нестабільною економікою, в яких відчутний дефіцит як власної, так і іноземної валют. В Україні особливого поширення набув у 1990-х роках.

Бартерна угода – це безвалютний, але оцінений і збалансований обмін товарами, який оформляється єдиним договором (контрактом). Оцінка товарів проводиться з метою створення умов для еквівалентності обміну, а також для митного обліку, визначення страхових сум, оцінки претензій, нарахування санкцій. Умовою еквівалентності є обмін товарів за світовими або договірними цінами. Розрахунки з взаємних претензій (штрафи і т. д.) при бартерних операціях здійснюються додатковими поставками або

зменшення поставок товарів. Головна причина застосування бартерних угод – валютні проблеми (недостача конвертованої валюти, її нестійкість і т. д.).

Бартерна торгівля виникла понад 10 тис. років тому. Набувала поширення в період криз, проведення колоніальної політики. Право власності на товар передається без платежу грошима, тобто здійснюється обмін одного чи кількох товарів на еквівалентну кількість іншого товару.

Бартерні операції в Україні зумовлені насамперед інфляцією, нестачею валютних коштів. У 1992-94 їх частка значно зросла. На початку 1995 до 70 % їх здійснювалося на невідповідних для України умовах.

Бартерна торгівля підриває стійкість грошової одиниці, зменшує обсяг податків до бюджету тощо, тому вона небажана для правлячої верхівки, але істотно вигідна громадянам, які при звичайних умовах віддають 75-80% свого доходу цій верхівці у тому чи іншому вигляді. Бартерна торгівля за своїм змістом суперечлива, оскільки з одного боку, розширює торговий обмін, а з іншого – обмежує його товарообмінною угодою.

Особливості укладення бартерних договорів у сфері ЗЕД регламентує Закон № 351. Згідно з ч. 1 ст. 1 цього Закону товарообмінна (бартерна) операція у галузі зовнішньоекономічної діяльності – це один з видів експортно-імпортних операцій, оформлених бартерним договором або договором із змішаною формою оплати, яким часткова оплата експортних (імпортних) поставок передбачена в натуральній формі, між суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності України та іноземним суб'єктом господарської діяльності, що передбачає збалансований за вартістю обмін товарами, роботами, послугами у будь-якому поєднанні, не опосередкований рухом коштів у готівковій або безготівковій формі.

Таким чином, у сфері ЗЕД до бартерних належать як безпосередньо бартерні договори, що передбачають обмін товарами (роботами, послугами), так і договори зі змішаною формою оплати, коли частина вартості продукції компенсується в грошовій формі.

У бартерному договорі зазначається загальна вартість товарів, що імпортуються, та загальна вартість товарів (робіт, послуг), що експортуються за цим договором, з обов'язковим вираженням в іноземній валюті, віднесеній Національним банком України до першої групи Класифікатора (ч. 2 ст. 1 Закону № 351, п. 1.6 Положення № 201).

У розділі "Предмет договору" наводиться точне найменування (марка, сорт) зустрічних поставок. Якщо товар (робота, послуга) потребує більш детальної характеристики або номенклатура товарів (робіт, послуг) достатньо велика, це відображається в додатку (специфікації), який повинен бути невід'ємною частиною договору, про що робиться відповідна відмітка в тексті договору. Для бартерного (товарообмінного) договору такий додаток (специфікація), крім того, балансується ще за загальною вартістю експорту й імпорту товарів (робіт, послуг), що передбачено в п. 1.3 Положення № 201.

Усі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності України мають право на проведення товарообмінних (бартерних) операцій відповідно до законодавства України (ч. 3 ст. 1 Закону № 351).

Водночас в Україні встановлено:

– Перелік товарів (робіт, послуг), експорт яких за бартерними (товарообмінними) операціями забороняється (додаток 1 до Постанови № 756);

– Перелік товарів (робіт, послуг), імпорт яких за бартерними (товарообмінними) операціями забороняється (додаток 2 до Постанови № 756).

Стосовно бартерних операцій у сфері ЗЕД важливо визначити в договорі право, що підлягає застосуванню до змісту правових відносин (ч. 1 ст. 5, ч. 1 ст. 32 Закону № 2709). Умова про вибір матеріального та процесуального права, яке застосовуватиметься судом у разі виникнення спору за ЗЕД-контрактом, належить до його обов'язкових умов (п. 1.12 Положення № 201).

Договором може бути встановлено обмін майна на роботи, послуги (ч. 5 ст. 715 ЦКУ). Не може бути об'єктом міни майно, віднесене законодавством до основних фондів, яке

належить до державної або комунальній власності, у разі, якщо друга сторона договору міні не є відповідно державним або комунальним підприємством (ч. 4 ст. 293 ГКУ).

У бартерному договорі обмін товарами (роботами, послугами) відбувається в межах одного укладеного договору за збалансованою вартістю. Більш чітко це видно з визначення бартерного договору, наведеного в пп. 14.1.10 ПКУ, де під бартерною (товарообмінною) операцією розуміється господарська операція, що передбачає проведення розрахунків за товари (роботи, послуги) у негрошовій формі в рамках одного договору.

За цією ознакою бартерні договори відрізняються від договорів, за якими здійснюється залік зустрічних однорідних вимог, що відбувається в рамках різних договорів, з чим погоджуються й податківці (див. лист ДФСУ від 28.10.2015 р. № 22799/6/99-99-19-02-02-15).

Тому на бартерні договори не поширюються обмеження, установлені в п. 4 Постанови № 410, відповідно до яких уповноважені банки не можуть знімати з контролю експортні операції клієнтів на підставі документів про припинення зобов'язань зарахуванням зустрічних однорідних вимог:

– в іноземній валюті 1-ї групи Класифікатора / російських рублях (незалежно від суми операції);

– в інших валютах (якщо загальна сума зобов'язань, що припиняються зарахуванням у межах одного договору щодо експорту товарів, перевищує в еквіваленті 500000 доларів США).

Товари, що імпортуються за бартерним договором, підлягають ввезенню на митну територію України у строки, зазначені в такому договорі, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення (дати оформлення митної декларації на експорт) товарів, що фактично експортовані за бартерним договором, а в разі експорту за бартерним договором робіт і послуг – з дати підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг (ч. 1 ст. 2 Закону № 351).

Датою ввезення товарів за бартерним договором на митну територію України вважається дата їх митного оформлення (дата оформлення митної декларації на імпорт), а в разі імпорту за бартерним договором робіт або послуг – дата підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг (ч. 1 ст. 2 Закону № 351).

У разі переоформлення у встановленому порядку бартерного договору на інші види зовнішньоекономічного договору строки, передбачені ст. 1 Закону № 351, не поновляються та не перериваються (ч. 4 ст. 2 Закону № 351).

Контролюють дотримання строків проведення розрахунків за бартерними договорами податківці. Згідно з п. 3.7 Інструкції № 136 банк здійснює контроль за своєчасністю розрахунків лише щодо тієї частини імпортного договору резидента, яка передбачає розрахунки в грошовій формі (у разі зміни умов бартерного договору, що передбачає заміну зобов'язань резидента з постачання товару на зобов'язання щодо оплати товару нерезиденту повністю або частково в грошовій формі).

Порушення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності України зазначеного в ч. 1 ст. 2 Закону № 351 строку ввезення товарів (виконання робіт, надання послуг), що імпортується за бартерним договором, спричиняє стягнення пені за кожний день прострочення в розмірі 0,3 % вартості імпортованих неодержаних товарів (робіт, послуг). Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати розміру заборгованості (ч. 1 ст. 3 Закону № 351).

Однак якщо заборгованість за бартерним договором виникла через форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили), строки, передбачені ч. 1 ст. 2 Закону № 351, припиняються і пеня за їхнє порушення протягом дії цих обставин не стягується.

Настання й закінчення дії обставин непереборної сили має бути підтверджене довідкою офіційного органу, уповноваженого державою, де такі обставини мали місце. Обставини форс-мажору підтверджуються у встановленому законом порядку (ч. 2 ст. 3 Закону № 351). Див. з цього приводу статтю "Компенсація збитків від форс-мажору: правові аспекти".

Крім того, у разі прийняття судом, арбітражним судом, Міжнародним комерційним арбітражним судом або Морською арбітражною комісією при Торгово-промисловій палаті України чи іншим уповноваженим арбітражем, у тому числі в іншій країні, позовної заяви про стягнення заборгованості, яка виникла внаслідок недотримання строків та інших умов, визначених бартерним договором, строки, передбачені ч. 1 ст. 2 Закону № 351, припиняються і пеня за їхнє порушення в цей період не сплачується (ч. 3 ст. 3 Закону № 351).

Є ще одна відповідальність за порушення строків проведення розрахунків. Зокрема, ліцензування товарообмінних (бартерних) операцій здійснюється в тому випадку, якщо предметом цих операцій є товари, експорт (імпорт) яких підлягає ліцензуванню. Перелік товарів, експорт та імпорт яких підлягає ліцензуванню, і квот на 2017 рік наведено в Постанові № 1009.

Між тим відповідно до норм ст. 37 Закону № 959 до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності й іноземних суб'єктів господарської діяльності може бути застосовано індивідуальний режим ліцензування у випадках порушення такими суб'єктами цього Закону та/або пов'язаних з ним законів України, які встановлюють певні заборони, обмеження або порядок здійснення зовнішньоекономічних операцій.

Стосовно бартерних операцій зустрічаються випадки запровадження індивідуального режиму ліцензування при порушенні строків проведення розрахунків, передбачених ч. 1 ст. 2 Закону № 351. Порядок видачі індивідуальних ліцензій регламентується Положенням № 47.

Здійснення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності зовнішньоекономічних операцій без відповідних ліцензій тягне за собою накладення штрафу згідно зі ст. 37 Закону № 959 у сумі 10 % вартості проведеної операції, перерахованої у валюту України за офіційним курсом гривні до іноземних валют, установленим Національним банком України на день здійснення такої операції (ст. 16 Закону № 959).

Ще один момент, на який необхідно звернути увагу, пов'язаний з експортом або імпортом робіт, послуг за бартерним договором.

Так, згідно зі ч. 4 ст. 3 Закону № 351 суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності України, які здійснили експорт або імпорт робіт, послуг за бартерним договором, зобов'язані протягом п'яти робочих днів з дня підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт або надання послуг, повідомити митницю (якщо імпортується або експортується за таким договором товари) або податкову інспекцію (якщо імпортується або експортується за таким договором роботи чи послуги) про факт здійснення експорту товарів (робіт, послуг).

Форму такого повідомлення наведено в додатку 1 до Порядку № 404. Повідомлення подається особисто або поштою у двох примірниках. Один примірник залишається для обліку й контролю в податкових органах, а на другому примірнику проставляється штамп податкового органу і він залишається в учасника зовнішньоекономічного контракту та резидента України (п. 1.2 Порядку № 404).

Неподання або несвоєчасне подання такої інформації (повідомлення) спричиняє нарахування пені в розмірі 1 % вартості експортованих товарів (робіт, послуг) за кожен день прострочення. Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати вартість експортованих товарів (робіт, послуг).

Стягнення податковими органами пені, нарахованої в іноземній валюті, здійснюється в гривнях за валютним курсом НБУ на день виникнення заборгованості.

Загальна вартість товарів (робіт, послуг), які імпортуються та експортуються за бартерним ЗЕД-договором, має бути виражена в іноземній валюті (ч. 2 ст. 1 Закону про ЗЕД-бартер). А це означає, що в обліку бартерні ЗЕД-операції відображають з урахуванням відомих вимог П(С)БО 21. Крім того, для суб'єктів ЗЕД – резидентів будь-яку бартерну ЗЕД-операцію можна умовно поділити на дві складові – експорт (продаж) та імпорт (покупка). Саме цими двома моментами загалом і зумовлені особливості обліку ЗЕД-бартеру.

Залежно від того, яка частина бартерної ЗЕД-операції відбулася першою, в обліку підприємства-резидента ЗЕД-бартер відображається так (табл.):

Облік ЗЕД-бартеру

Перша подія	Порядок визначення доходу від продажу	Порядок визначення первісної вартості (ПВ) придбаних активів
Експорт товарів (робіт, послуг) за бартерним ЗЕД-контрактом	На дату відвантаження* товарів (робіт, послуг) на експорт за курсом НБУ, який діяв на дату здійснення операції (відвантаження активів) (п. 5 П(С)БО 21)**	ПВ отриманих імпорتنних товарів перераховується у валюту балансу за курсом НБУ на дату відвантаження* товарів на експорт (отримання доходу) (п. 6 П(С)БО 21)***
Імпорт товарів (робіт, послуг) за бартерним ЗЕД-контрактом	На дату відвантаження* товарів (робіт, послуг) на експорт за курсом НБУ, що діяв на дату отримання* імпорتنних товарів (п. 6 П(С)БО 21)**	ПВ отриманих імпорتنних товарів перераховується у валюту балансу за курсом НБУ на дату їх отримання* (п. 5 П(С)БО 21)***
<p>* Момент (дата) відвантаження з одночасним визнанням доходу визначається виконанням умов визнання доходу з п. 8 П(С)БО 15.</p> <p>** При обміні подібними активами дохід за такими операціями не виникає. Проте в ЗЕД обмін подібними товарами, швидше, зі сфери фантастики, тому з ним у своїй діяльності ви зіткнетеся навряд чи. При обміні неподібними активами сума доходу за бартерним договором визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих чи отриманих грошових коштів та їх еквівалентів. Якщо справедливу вартість активів, робіт і послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним договором, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт і послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним договором (пп. 23 і 24 П(С)БО 15).</p> <p>*** При обміні подібними активами ПВ отриманих активів дорівнює балансовій вартості переданих активів. Якщо балансова вартість переданих активів перевищує їх справедливу вартість, то ПВ отриманих запасів є їх справедлива вартість (п. 13 П(С)БО 9). При обміні неподібними активами ПВ отриманих активів визнається їх справедлива вартість.</p>		

У зв'язку з тим що при проведенні бартерних операцій в іноземній валюті відсутня грошова форма розрахунків, такі операції слід класифікувати як операції з немонетарними статтями (активами), а заборгованість, що виникає при цьому, розглядати як немонетарну. Тому курсові різниці виходячи з суми такої заборгованості не розраховують ані на дату балансу, ані на дату здійснення господарської операції (тобто на дату її погашення).

РЕКОМЕНДОВАНІ ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ ОСНОВНІ

1. Aiming for Global Accounting Standards / Kees Camfferman, Stephen A. Zeff. - Oxford University Press, 2015 - Business & Economics - 728 pages
2. Christopher Nobes, Robert Parker. Comparative International Accounting. 10th Edition. – Paperback, 2008. - 632 pp.
3. Financial Accounting: An International Introduction 6th Edition / David Alexander, Christopher Nobes. – Pearson Higher Education. – 2016. - 496 pp.
4. Frederick D. S. Choi, Carol Ann Frost, and Gary K. Meek, International Accounting, Seventh Edition, Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall, 2010.
5. Global Accounting and Control: A Managerial Emphasis / Sidney J. Gray, Stephen B. Salter, Lee H. Radebaugh/ - WileyPLUS, 2001. - 240 pp.
6. Hussey Roger Fundamentals of International Financial Accounting and Reporting / World Scientific, Business & Economics, 2010. - 374 pp.

7. International Accounting and Multinational Enterprises by Lee H. Radebaugh, Sidney J. Gray, Ervin L. Black: Wiley, John & Sons, Incorporated, 2006. - 520pp
8. International Accounting 4th Edition / Timothy Doupnik, Hector Perera. - McGraw-Hill Education; 2015. - 800 pages
9. International Financial Accounting and Reporting / Ciaran Connolly: Chartered Accountants Ireland; 5th Revised edition edition, 2015. 1088 pages
10. International Financial Reporting: A Practical Guide / Alan Melville. - Publisher: Pearson Education Limited; 5 edition, 2015 . 512 pages
11. Introduction to Financial Accounting: Pearson New International Edition / 11th Edition / Charles Horngren, Gary Sundem, John Elliott, Donna Philbrick, 2013. - 544 pp.
12. Joseph Isenbergh International Taxation (Concepts and Insights) 3rd Edition. - Foundation Press, 2010
13. Roberts C., Weetman P., Gordon P. International Financial Accounting. A corporative Approach: Financial Times, Pearson Education, 2006.
14. Taxation of International Transactions: Materials, Texts And Problems, 4th (American Casebook Series) 4th Edition by Charles Gustafson, Robert Peroni, Richard Pugh. – Print edition: Cambridge University Press, 2010

ДОДАТКОВІ

1. Білопольський М. Г. Облік та аналіз зовнішньо-економічної діяльності підприємств / М. Г. Білопольський, К. Г. Ревва, О. В. Балашова. - Маріуполь: ДВНЗ «ПДТУ», 2013. - 271 с.
2. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: Навчальний посібник/ За ред. О.В. Шкурупій. – К.: Центр учб. літ-ри, 2012. – 247с.
3. Зовнішньоекономічна діяльність: підприємство-регіон [монографія]/Козак Ю.Г., Притула Н. В., Єрмакова О. А., Уханова І. О., Сулим О.В., Осипов В. М., Таваліка Г. Т., Постова Н.А., Швагер О. Р. – К.: Центр навчальної літератури, 2016. – 162-163 с.
4. Маслак О.О., Облік, аналіз та аудит зовнішньоекономічної діяльності: Навчальний посібник / О.О.Маслак, В.Й.Жежуха.– К.: Каравела, 2011.– 400 с.
5. Облік, аналіз та аудит зовнішньоекономічної діяльності: практикум / Маслак О.О., Жежуха В.Й., Дорошкевич К.О., Овчарук В.В., Томич М.М.– К.: Каравела, 2011.– 280 с.
6. Мазуренко В.І. Облік зовнішньоекономічної діяльності підприємств / В.І. Мазуренко, Р.Д. Стаканов. – Інститут міжнародних відносин КНУ ім. Т.Шевченка, 2011. – 188 с.
7. Міжнародний бізнес : підручник : для студ. вищих навч. закладів / [В. А. Вергун та ін.] ; Київський нац. ун-т ім. Тараса Шевченка.: ВПЦ "Київський університет", 2007. - 499 с.
8. Облік зовнішньоекономічної діяльності: Навчальний посібник / Волкова І.А., Реслер М.В., Калініна О.Ю. - К.: Центр учбової літератури, 2011. - 304 с.
9. Облік зовнішньоекономічної діяльності : Навчальний посібник / Лучко М.Р., Мельник Н.Г., Сисюк С.В. – Тернопіль.: ТНЕУ: Економічна думка, 2018. – 340 с.
10. Юхименко П.І. Міжнародний менеджмент: навчальний посібник / П.І. Юхименко. – К.: ЦУЛ, 2011. – 488с.
11. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.
12. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
13. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV.
14. Закон України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті" від 23.09.94 р. № 185/94-ВР.
15. Закон № 351 – Закон України "Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності" від 23.12.98 р. № 351-XIV.
16. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 16.04.91 р. № 959-XII.
17. Закон України "Про міжнародне приватне право" від 23.06.2005 р. № 2709-IV.
18. Інструкція про порядок здійснення контролю за експортними, імпортними операціями, затверджена постановою Правління НБУ від 24.03.99 р. № 136.
19. Положення № 201 – Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів), затверджене наказом Мінекономіки України від 06.09.2001 р. № 201.

20. Положення про порядок видачі разових (індивідуальних) ліцензій, затверджене наказом Міністерства економіки України від 17.04.2000 р. № 47.
21. Постанова Правління НБУ від 13.12.2016 р. № 410 "Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України".
22. Постанова Кабміну "Про деякі питання регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності" від 29.04.99 р. № 756.
23. Постанова Кабміну "Про затвердження переліків товарів, експорт та імпорт яких підлягає ліцензуванню, та квот на 2017 рік" від 28.12.2016 р. № 1009.
24. Порядок повідомлення органів Державної податкової служби суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності про здійснення товарообмінних операцій на виконання частини 4 статті 3 Закону України "Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності", затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 26.08.2003 р. № 404.
25. Класифікатор іноземних валют та банківських металів, затверджений постановою Правління НБУ від 04.02.98 р. № 34.