

О.Д. МИХАСИК*(Національний університет Державної податкової служби України, м. Ірпінь, Україна)*

Особенности відображення в обліку розрахунків з підзвітними особами в іноземній валюті

Стаття присвячена дослідженню окремих аспектів організації аналітичного обліку розрахунків з підзвітними особами в іноземній валюті на підприємствах України.

Розглянуті проблеми обліку розрахунків в іноземній валюті з підзвітними особами та іншими дебіторами. Обґрунтовано необхідність включення всіх розрахункових рахунків до монетарних статей бухгалтерського обліку. Акцентовано увагу на доцільності внесення змін до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» в частині визначення курсових різниць за всіма розрахунковими операціями. Проаналізовано норми Податкового кодексу України щодо відображення в обліку розрахунків з підзвітними особами в іноземній валюті. Виявлено суперечності норм податкового законодавства та відповідного стандарту бухгалтерського обліку, що спричиняє на практиці проблеми в організації бухгалтерського обліку розрахунків з підзвітними особами в іноземній валюті. З метою удосконалення організації аналітичного обліку автором запропоновано форму Відомості аналітичного обліку розрахунків з підзвітними особами в іноземній валюті з використанням крос-курсів.

Ключові слова: аналітичний облік, підзвітні особи, іноземна валюта, курсові різниці, розрахункові операції в іноземній валюті.

О.Д. МИХАСИК*(Национальный университет Государственной налоговой службы Украины, г. Ирпень, Украина)*

Особенности отображения в учете расчетов с подотчетными лицами в иностранной валюте

Статья посвящена исследованию отдельных аспектов организации аналитического учета расчетов с подотчетными лицами в иностранной валюте на предприятиях Украины.

Рассмотрены проблемы учета расчетов в иностранной валюте с подотчетными лицами и прочими дебиторами. Обоснована необходимость включения всех расчетных счетов в состав монетарных статей бухгалтерского учета. Акцентируется внимание на целесообразности внесения изменений в Положение (стандарт) бухгалтерского учета 21 «Влияние изменений валютных курсов» в части определения курсовых разниц по всем расчетным операциям. Проанализированы нормы Налогового кодекса Украины, регулирующие отражения в учете расчетов с подотчетными лицами в иностранной валюте. Выявлены противоречия норм налогового законодательства и соответствующего стандарта бухгалтерского учета, что влечет на практике проблемы в организации бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами в иностранной валюте. С целью усовершенствования организации аналитического учета автором предложено форму Ведомости аналитического учета расчетов с подотчетными лицами в иностранной валюте с использованием кросс-курсов.

Ключевые слова: аналитический учет, подотчетные лица, иностранная валюта, курсовые разницы, расчетные операции в иностранной валюте.

O.D. MYKHASYK*(National University of State Tax Service of Ukraine, Irpin, Ukraine)*

Accounting Specifics of Foreign Currency Settlements with Persons Accountable

The article covers individual aspects of organizing analytical accounting of foreign currency payments for persons accountable at the enterprises of Ukraine.

Issues of foreign currency settlements with persons accountable and other debtors have been considered. The need for inclusion of all accounts into monetary items of accounting has been reasoned. The focus has been made on the feasibility of making the amendments into the Accounting Regulation (Standard) 21 – The Effects of Changes in

Бухгалтерський облік

Foreign Exchange Rates – in terms of the definition of exchange differences on all payment transactions. The Provisions of the Tax Code of Ukraine governing foreign currency payments for persons accountable have been analyzed. The inconsistency has been revealed of the tax legislation with the relevant accounting standard which, in practice, causes certain problems in organization of accounting for foreign currency payments. For the purposes of improving organization of analytical accounting the author has proposed a form of Analytical Accounting Payslip for payments made in foreign currency with the use of cross rates.

Keywords: *analytical accounting, person accountable, foreign currency, exchange difference, payment transactions in foreign currency.*

Постановка проблеми. Підприємства України, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, мають справу із проведенням розрахунків в іноземній валюті. Часто на практиці виникають певні проблеми щодо відображення в обліку розрахунків з підзвітними особами в іноземній валюті, пов'язані з різницею валютних курсів різних країн, їх частими коливаннями. Труднощі в обліковому відображенні валютних операцій зумовлені також і необхідністю врахування усіх вимог податкового законодавства та П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», адже сьогодні відсутні методичні рекомендації по практичному застосуванню норм цього облікового стандарту. Зазначене обумовлює актуальність нашого дослідження з ціллю удосконалення аналітичного та синтетичного обліку розрахунків з підзвітними особами в іноземній валюті.

Аналіз попередніх досліджень і публікацій. Питання організації аналітичного обліку розрахунків з підзвітними особами в іноземній валюті досліджували такі вітчизняні науковці, як С. Голов, Ф. Бутинець, І. Жиглей, Ю. Кузьмінський, Є. Мних, В. Сопко та інші. Однак окремі аспекти обліку розрахунків з підзвітними особами в іноземній валюті залишаються дискусійними та потребують подальших наукових досліджень.

Метою статті - дослідити особливості обліку розрахунків у іноземній валюті з підзвітними особами та надати пропозиції щодо удосконалення аналітичного обліку таких розрахунків.

Виклад основного матеріалу. В Україні сформовано досить розвинуту систему нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку, однак на окремих ділянках облікового процесу бухгалтер все ж стикається з труднощами щодо практичного застосування норм П(С)БО та податкового законодавства. Зокрема, існує низка проблемних питань обліку розрахунків з підзвітними особами в іноземній валюті. Так в П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» відсутнє чітке розмежування в обліку монетарних та немонетарних статей; в супереч нормам цього облікового стандарту та Податкового кодексу України на практиці виникають курсові різниці як за дебіторською так і за кредиторською заборгованістю; проблемним також є відображення курсових різниць за операціями, в яких підзвітна особа використовує декілька видів іноземної валюти. Розглянемо ці питання більш детально.

Бухгалтерський облік розрахунків в іноземній валюті регулює П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [6]. Разом з тим, П(С)БО 21 не дає чіткого розмежування монетарних та немонетарних статей, що створює певні проблеми при визначенні курсових різниць. Адже курсові різниці визначаються тільки за

монетарними статтями. Також у П(С)БО 21 зазначено, що суми авансів (попередньої оплати) надані чи отримані відносяться до немонетарних статей, а тому курсові різниці не визначаються. Разом з тим, це суперечить МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», згідно з яким всі розрахункові операції належать до монетарних [3] і за міжнародною практикою курсові різниці за авансовими платежами визначаються. На нашу думку, такий підхід дає більш повну та достовірну інформацію про фінансові результати за операціями в іноземній валюті.

Згідно П(С)БО 21 монетарними статтями визнаються будь-які статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи і зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій сумі грошей або їх еквівалентів; Немонетарними статтями є статті інші, ніж монетарні [6].

До монетарних статей у ПСБО 21 також віднесено *активи і зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій сумі грошей або їх еквівалентів* [6]. Разом з тим, попередня оплата з наступним надходженням чи наступним відвантаженням не вважаються монетарними статтями, хоч це суперечить визначенню.

Враховуючи вищевикладене, фактичні витрати підзвітної особи в іноземній валюті, які визначаються згідно із затвердженим Звітом про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, але не більше суми авансу, повинні перераховуватися у валюту звітності за валютним курсом на дату отримання авансу з включенням до відповідних витрат (адміністративних, загальновиробничих, збутових).

Разом з тим, якщо сума авансу буде більша, ніж сума, затверджена у Звіті, то дебіторська заборгованість погашатиметься грошовими коштами, а отже є монетарною статтею і курсові різниці за нею будуть визначатися, а це суперечить П(С)БО 21, де зазначено, що всі авансові платежі є немонетарними статтями [6].

Таким чином, можна стверджувати, що авансові операції в частині розрахунків з підзвітними особами є немонетарними статтями балансу лише у тому випадку, коли сума виданого авансу в іноземній валюті підзвітній особі буде дорівнювати сумі у тій же іноземній валюті, зазначеній у Звіті про використання коштів, наданих на відрядження та у підзвіт. В іншому випадку, коли сума виданого авансу в іноземній валюті менша, чи перевищує суму, затверджену Звітом про використання коштів, наданих на відрядження та у підзвіт, а також якщо використовувалась інша валюта, ніж видана у підзвіт, то авансові операції повинні визнаватися

монетарними статтями балансу, за якими виникатимуть курсові різниці.

Якщо фактичні витрати працівника в іноземній валюті у затвердженому Звіті менше авансу, то працівник повинен повернути кошти у валюті виданій на відрядження. Кошти при цьому зараховуються в касу чи поточний рахунок за курсом НБУ на дату їх внесення, а не видачі. Відтак виникає курсова різниця в розрахунках.

У випадку коли фактичні витрати працівника в іноземній валюті у затвердженому Звіті більші авансу, то сума такого перевищення в іноземній валюті підлягає поверненню працівнику в національній валюті у перерахунку за курсом НБУ, що діяв на дату визначення заборгованості, а не видачі авансу. Тобто така заборгованість (різниця між сумою, затвердженою у Звіті та сумою перевищення) буде вважатися також монетарною статтею.

Разом з тим, Податковим кодексом України визначено, що: *«Витрати, здійснені (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з придбанням у звітному податковому періоді товарів, робіт, послуг, у встановленому порядку включаються до витрат такого звітного податкового періоду шляхом перерахування в національну валюту тієї частини їх вартості, що не була раніше оплачена, за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, що діяв на дату визнання таких витрат згідно з цим розділом, а в частині раніше проведеної оплати - за таким курсом, що діяв на дату здійснення оплати»* [5]. Тобто проведення попередньої оплати або отримання попередньої оплати є немонетарною статтею. Як наслідок виникає невідповідність обліку відповідно до вимог П(С)БО 21 та норм Податкового кодексу України. Разом з тим на практиці виникають курсові різниці як за дебіторською так і за кредиторською заборгованістю, хоча це суперечить П(С)БО 21 та Податковому кодексу України. Тому пропонуємо внести зміни до П(С)БО 21 в частині визначення курсових різниць за всіма розрахунковими операціями.

Доцільність цього підтверджена прийняттям Четвертої Директиви ЄС, а також спеціального документа «Переведення іноземної валюти», виданого Дорадчим форумом з бухгалтерського обліку, у якому наведено чіткий розподіл статей балансу на монетарні і немонетарні [2]. Згідно цього документа, авансові платежі та авансові надходження відносяться до монетарних статей балансу, оскільки суб'єкти цих операцій можуть виступати як дебіторами, так і кредиторами.

С. Голов доводить, що до монетарних статей належать грошові кошти та їх еквіваленти, а також інші статті балансу, за якими очікується надходження або видаток грошових коштів або їх еквівалентів у фіксованій (або визначеній) сумі [2, с. 161].

Ю.А. Кузьмінський до монетарних статей пропонує відносити всі розрахункові операції. Такої ж думки дотримується і Л.І. Жидєєва, яка також

вважає монетарними статтями всі розрахункові операції підприємства.

Наведені аргументи дозволяють стверджувати, що дебіторська та кредиторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами є монетарною статтею, якщо її погашення буде здійснюватися грошовими коштами або їх еквівалентами.

На наш погляд, практична доцільність наведеної методики бухгалтерського обліку розрахунків з підзвітними особами вимагає внесення змін до П(С)БО 21. Зокрема, перше речення пункту 6 П(С)БО 21 слід викласти у наступній редакції: «Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) та отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату розрахунків. Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб у рахунок платежів для поставлення готової продукції, інших активів, виконання робіт і послуг, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату розрахунків».

Особливістю аналітичного обліку розрахунків з підзвітними особами є використання крос-курсів. Це пов'язано із тим, що під час відрядження працівник може використовувати не лише ту валюту, що видана йому у підзвіт, а й іншу, яка потребує перерахунку в національну валюту України з використанням іншої іноземної валюти. Відсутність методики обліку розрахунків в іноземній валюті зумовлює проблеми в організації аналітичного і синтетичного обліку таких розрахунків.

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу та зобов'язань для облікового відображення розрахунків з підзвітними особами передбачено рахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами». Форми реєстрів бухгалтерського обліку, рекомендовані наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88, і зокрема Відомість 3.2 аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами (до рахунка 37) не дозволяє якісно вести аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами у іноземній валюті. Так за такими операціями необхідно вести облік як в іноземній валюті, так і в гривневому еквіваленті в перерахунку за курсом НБУ.

Разом з тим, підзвітна особа в силу певних обставин може використовувати декілька видів іноземної валюти. Таким чином відображення курсових різниць за такими операціями ускладнюється, оскільки виникає потреба у використанні одразу декількох відомостей стосовно однієї і тієї ж підзвітної особи. Пропонуємо вести аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами з використанням наступної відомості (табл. 1).

Підприємство _____

Відомість аналітичного обліку розрахунків з підзвітними особами

за _____ 20__ р.

№ з/п	Номер документа, дата	Найменування дебітора (підзвітна особа)	Призначення виданих коштів	Сума в іноз. валюті	Курс НБУ	Дата затвердження Звіту	Сума затверженої валюти	Курс НБУ, (Крос-курс)	Позитивна курсова різниця (негативна курсова різниця)	Сума надлишку(або надміру витрачених) коштів, що підлягають отриманню (або поверненню) підзвітною особою	Підпис підзвітної особи, примітки
1.	ВКО №... 05.09. 2013р.	Шевченко А.А	На відрядження	500\$/4 060 грн.	8.12 грн. за 1 дол.	10.08. 13р.	400\$/3 244 грн.	8.11 грн. за 1\$	(4 грн.)	704,236	
							10€/1 07,634 грн.	(1,327 18\$ за 1 €)	(0,13)		
...

ВІДОМІСТЬ ЗАКІНЧЕНО «...» _____ 20__ р.

Виконавець _____ (підпис)

Головний бухгалтер _____ (підпис)

Запропонована відомість аналітичного обліку розрахунків з підзвітними особами дозволить вести облік розрахунків з підзвітними особами в іноземній валюті у розрізі аналітичних рахунків, а саме підзвітних осіб (при цьому по кожній підзвітній особі ведеться облік не за окремими видами валют у різних відомостях, а використовуються різні види іноземної валюти для обліку в одному реєстрі, з проведенням перерахунків у гривневий еквівалент з використанням курсу НБУ та крос-курсів до інших валют), що дає змогу враховувати не лише зміни валютних курсів, але й крос-курсів, які часто застосовуються при використанні декількох валютних курсів.

Такий підхід дозволить правильно визначати суму заборгованості як в національній, так і в іноземній валюті, курсові різниці за різними видами валюти, вести оперативний облік сум заборгованостей по підзвітних особах (Кт 372, Дт 372) та здійснювати оперативний контроль за строками повернення такої заборгованості, а особливо невикористаної іноземної валюти.

Висновки. Як свідчать результати нашого дослідження сьогодні недостатньо розкритим залишається питання, а також відсутні детальні роз'яснення стосовно методики організації обліку розрахунків з підзвітними особами в іноземній валюті.

Неузгодженість норм податкового та бухгалтерського законодавства обумовлює необхідність внесення змін до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Зокрема, на нашу думку, до монетарних статей слід включити дебіторську заборгованість, яка виникла внаслідок попередньої оплати, також всі розрахункові рахунки, так як це впливає на систему розрахунків в іноземній валюті та відображення їх в гривневому еквіваленті.

Для удосконалення аналітичного обліку розрахунків з підзвітними особами нами

запропонована Відомість, яка дозволяє вести облік розрахунків з підзвітними особами в іноземній валюті у розрізі підзвітних осіб. В запропонованому реєстрі використовуються різні види іноземної валюти у розрахунках з підзвітною особою з проведенням перерахунків у гривневий еквівалент з використанням курсу НБУ та крос-курсів до інших валют.

4 Список використаних джерел

1. Венцель В.Т. Теоретико-обліковий аспект розрахунків з іноземними контрагентами / В.Т. Венцель // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2011. – № 1(55). – С. 47-51.
2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія]. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/92433/МСБО_21.pdf.
4. Облік зовнішньоекономічної діяльності: Навч. посібник [для студ. вищ. навч. закл.] / [М.Ф. Огійчук, В.Г. Шандурська, М.І. Беленкова та ін.]. – К.: Алерта, 2009. – 332 с.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затв. наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
8. Про службові відрядження в межах України та закордон: Інструкція затв. наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59/410 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98>.