

УДК 657.222:336.764.2

Шуліко А.О.

к.е.н.

*доцент кафедри обліку і аудиту
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»
м. Ужгород, Україна*

КЛАСИФІКАЦІЯ ТОВАРНИХ ДЕРИВАТИВІВ ЯК ОСНОВА ОБЛІКУ СТРОКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, обумовлюється пристосованістю до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Він дає можливість більш точно та достовірно вести облік деривативів на підприємствах та організаціях, що є позитивним для економіки України за умов переходу до ринкової економіки.

Деривативи розглядаються як позабалансові інструменти і відповідно, обліковуються на позабалансових рахунках до дати їх виконання, що не є виключенням для товарних деривативів, які укладаються, згідно чинного законодавства, на товарних біржах та обліковуються на підприємствах та організаціях.

Проблеми практичного впровадження та функціонування товарних деривативів тісно пов'язані з бухгалтерським обліком і потребують не тільки чіткого знання принципів, методів і процедур ведення облікової роботи і складання фінансової звітності стосовно цієї діяльності, але і постійного вдосконалення методів обліку та шляхів його організації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Удосконаленням обліково-аналітичного забезпечення операцій з деривативами здійснювали такі вітчизняні вчені-економісти, як: Г.І. Андреева, К.В. Бойко, І.М. Бурденко, С.Ф. Голов, І.К. Дрозд, В.С. Здреник, С.Я. Зубілевич, Я.Ю. Крамаренко, Л.О. Примостка, М.В. Сільченко та інші.

Вагомий внесок у вирішення проблем теорії і практики операцій з деривативами зробили також зарубіжні вчені-економісти: С.Б. Акеліс, А.І. Акмаєв, Б.І. Альохін, Л.А. Бернстайн, Ю.В. Бородач, А.Н. Буренін, С. Вайн, І.В.Ворошилова, В.А. Галанов, Г. Дефоссе, У. Едвардес, А. Елдер, А.А. Ерліх, К.В. Іванова, В.В. Капітоненко, Р.У. Колб, М.В. Кузнецов, Д.Д. Мерфі, Е.Л. Найман, К. Редхед, М.С. Томсетт та інші.

Проте подальшого розвитку, удосконалення й уніфікації потребують не тільки теоретичні питання застосування та здійснення операцій з деривативами, але й практичні питання їх обліку.

Згідно пропонованої методики обліку товарних деривативів, на проміжку операційного циклу товарних деривативів, їх необхідно обліковувати як позабалансові інструменти, а на проміжку післяопераційного циклу товарних

дериватив, коли виникають взаємні зобов'язання за товарними деривативами, вони обліковуються як відповідні балансові позиції.

У відповідності до циклу товарного деривативу, облік операцій хеджування товарними деривативами здійснюється у чотири етапи (рис. 1)

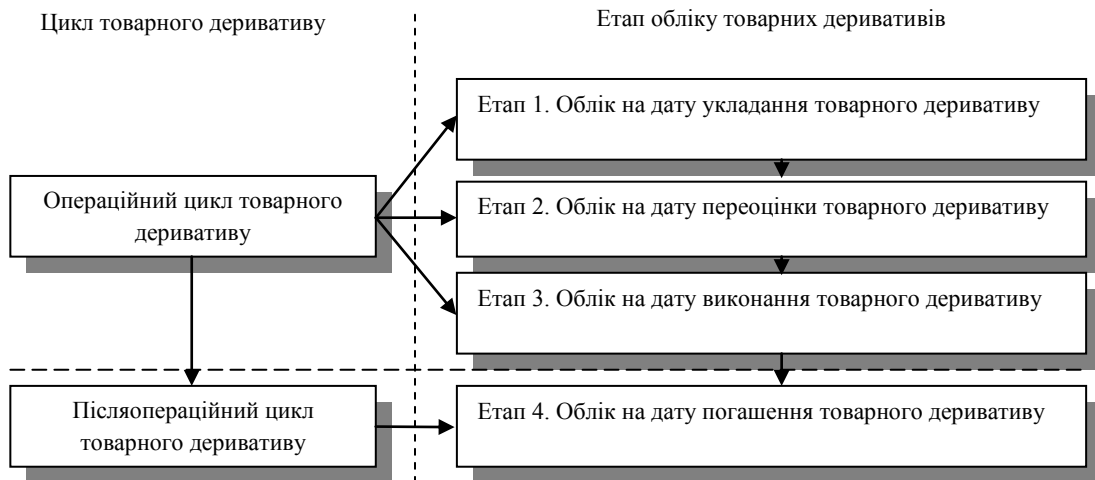


Рис. 1. Етапи організації обліку операцій хеджування товарними деривативами

Джерело: розробка автора

Також, слід зазначити, що суб'єкти господарської діяльності, які здійснюють хеджування, можуть переслідувати стратегію підвищення ціни, або навпаки – пониження. Різні стратегії хеджування впливають на методику бухгалтерського обліку товарних деривативів, укладених з метою хеджування, а тому потребують виділення.

З метою можливості співставлення показників пропонується наступна методика позабалансового обліку товарних деривативів.

Для цього необхідно внести зміни до Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, а саме уточнити рахунок 03 «Контрактні зобов'язання». Необхідно відкрити наступні субрахунки: 031 «Контрактні зобов'язання за форвардними контрактами», 032 «Контрактні зобов'язання за ф'ючерсними контрактами з метою хеджування», 033 «Контрактні зобов'язання за опціонами з метою хеджування», 034 «Контрактні зобов'язання за ф'ючерсними контрактами з метою спекуляції», 035 «Контрактні зобов'язання за опціонами з метою спекуляції», 036 «Справедлива вартість контрактних зобов'язань» [1].

При цьому, пропонується здійснювати облік контрактної вартості товарних деривативів за кредитом рахунків 031-033 із одночасним відображенням зазначеної вартості за дебетом рахунку 036 «Справедлива вартість контрактних зобов'язань» із подальшою його переоцінкою на кожну звітну дату з метою можливості відображення позитивної чи негативної різниці згорнутого сальдо по рахунку 03 «Контрактні зобов'язання» [2].

При чому, можуть виникати як активи за товарними деривативами у випадку сприятливого цінового коливання, так і зобов'язання за товарними деривативами у випадку несприятливих змін. Тому, вважаємо за необхідне запровадити в план рахунків бухгалтерського обліку наступні балансові рахунки: Рахунок 141 «Довгострокові активи за товарними деривативами», Рахунок 353 «Поточні активи за товарними деривативами», Рахунок 686 «Зобов'язання за товарними деривативами». Зауважимо, що з огляду на запропоновані зміни у П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», зміни внаслідок переоцінки або ризику, що хеджується, визнаються іншими доходами або іншими витратами звітного періоду. [3]

В результаті дослідження було встановлено що у відповідності до операційного та післяопераційного циклу пропонується розрізняти наступні етапи бухгалтерського обліку деривативів: облік на дату укладання товарного деривативу, облік на дату переоцінки товарного деривативу, облік на дату виконання товарного деривативу та облік на дату погашення товарного деривативу. На кожному етапі обліку операцій хеджування товарними деривативами є свої особливості методики бухгалтерського обліку, які необхідно враховувати.

Список використаних інформаційних джерел

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]: - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти». [Електронний ресурс] - Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2001 N 559 - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01>