
БУХГАЛТЕРСКИЕ И НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ ХЕДЖИРОВАНИЯ ВАЛЮТНЫХ РИСКОВ

Евгений Сумин, Accountor Russia
Москва

Бухгалтерский учет операций хеджирования

Действующие положения по бухгалтерскому учету не содержат правил ведения учета операций хеджирования.

Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики **осуществляется разработка организацией соответствующего способа**, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности.

Пункт 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н.

Бухгалтерский учет операций хеджирования. Позиция Минфина России

Способы ведения бухгалтерского учета инструментов хеджирования финансовых рисков и связанных с такими инструментами фактов хозяйственной жизни целесообразно разрабатывать исходя из МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» или МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2015 год (приложение к письму Минфина России от 22.01.2016 № 07-04-09/2355).

Налогообложение операций хеджирования

Статья 301. Срочные сделки. Особенности налогообложения

операции хеджирования, объект хеджирования, обязанность составлять справку по операциям хеджирования

Статья 304. Особенности определения налоговой базы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок

доходы/расходы по инструменту хеджирования следуют за доходами/расходами объекта хеджирования

Статья 326. Порядок ведения налогового учета по срочным сделкам при применении метода начисления

содержание справки, хеджирование группы сделок, прогнозируемых сделок, переоценка

Налог на прибыль. Классификация расходов по операциям хеджирования

Общая налоговая база

Налоговая база по операциям с ФИСС,
исключением хеджирования

Выручка

Доходы от ФИСС

Себестоимость

Расходы по ФИСС

Внереализационные доходы

доходы от хеджирования

Налогооблагаемая прибыль / убыток от
ФИСС

Внереализационные расходы

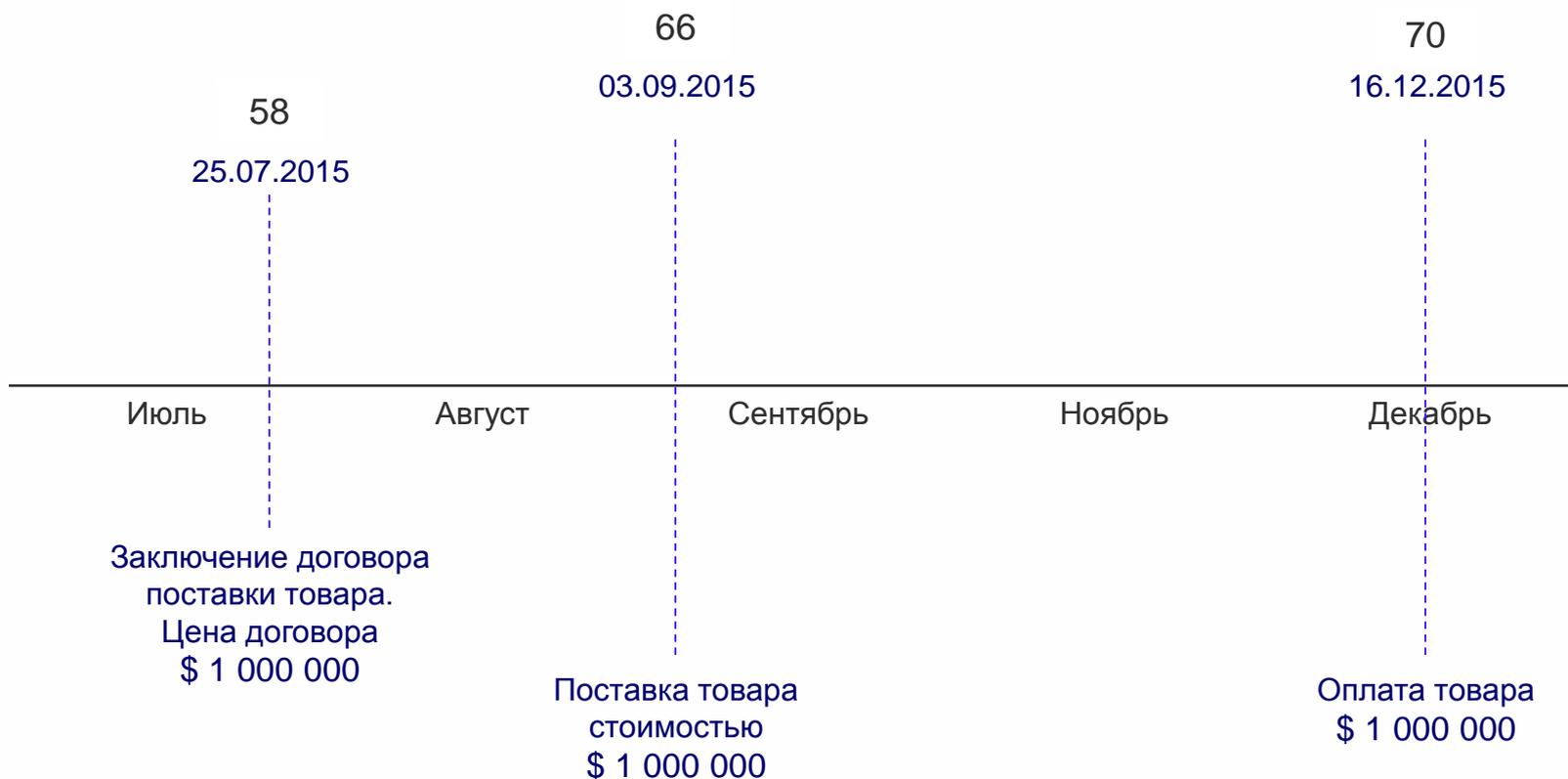
расходы по хеджированию

Налогооблагаемая прибыль / убыток

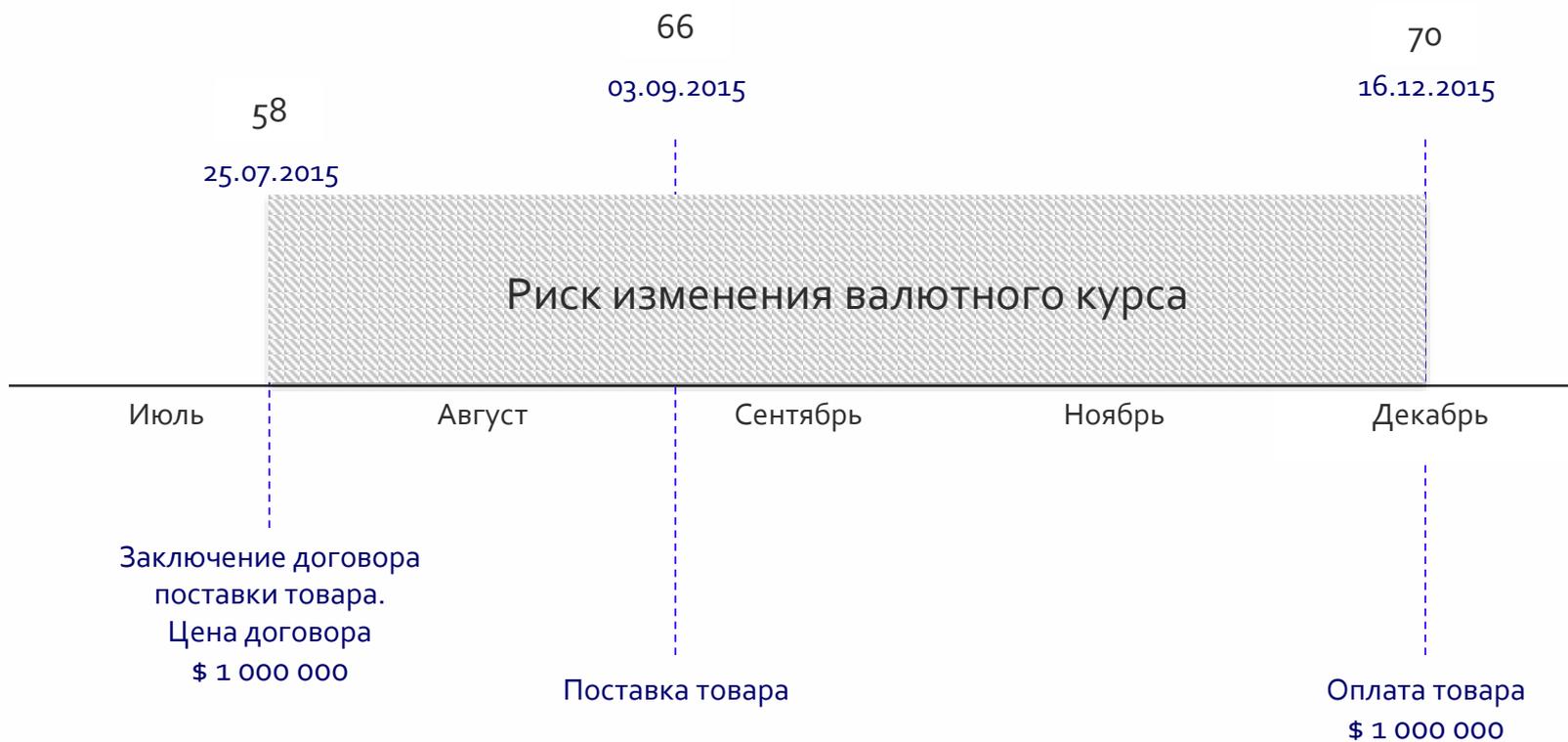
Основные требования к оформлению операций хеджирования в бухгалтерском и налоговом учете

1. Методика учета инструментов хеджирования раскрыта в учетной политике для целей бухгалтерского учета и налогообложения.
2. По операции хеджирования составлена справка, содержащая:
 - а) описание операции хеджирования;
 - б) сроки хеджирования;
 - в) объект хеджирования;
 - г) инструмент хеджирования.
3. Доходы и расходы по операциям хеджирования раскрыты в аналитических регистрах бухгалтерского и налогового учета.

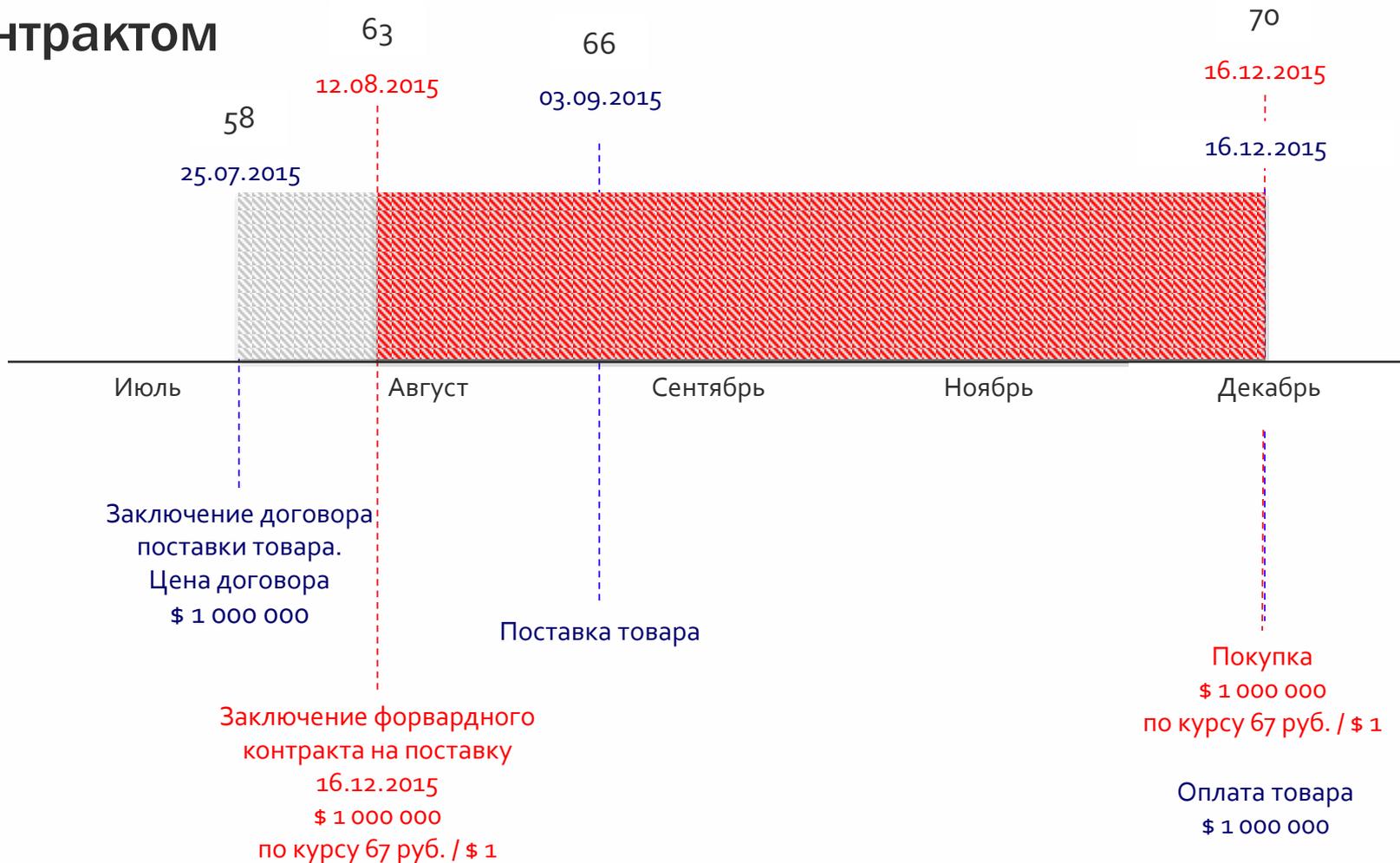
Пример 1. Последовательность операций по поставке товара



Пример 1. Валютный риск



Пример 1. Устранение валютного риска форвардным контрактом



Отражение операций по форвардному контракту

12.08.2015 Спот курс – 63 руб. / \$ 1 Форвардный курс – 67 руб. / \$ 1

Бухгалтерский баланс

Актив

Форвардный контракт – к получению	63 000 000
	<u>63 000 000</u>
	<i>\$ 1 000 000</i>
	<u>64 000 000</u>
Форвардный контракт – премия	4 000 000
	<u>4 000 000</u>

Пассив

Форвардный контракт – к оплате	67 000 000
	<u>67 000 000</u>

Налоговый учет

Внереализационный расход – премия по форвардному **4 000 000**

03.09.2015 Спот курс – 66 руб. / \$ 1 Форвардный курс – 67 руб. / \$ 1

Бухгалтерский баланс

Актив

Форвардный контракт – получению	66 000 000
	<u>\$ 1 000 000</u>
Форвардный контракт – премия	3 200 000
	<u>63 000 000</u>
Товары (уменьшены на изменение стоимости непризнанного договорного обязательства)	(66 000 000 – 3 000 000)
	<u></u>

Пассив

Форвардный контракт – к оплате	67 000 000
	<u></u>
Кредиторская товары	66 000 000
	<u>\$ 1 000 000</u>
	<u></u>

Налоговый учет

Сформирована стоимость приобретенных товаров

66 000 000

30.09.2015 Спот курс – 66 руб. / \$ 1 Форвардный курс – 67 руб. / \$ 1

Бухгалтерский баланс

Актив

Форвардный контракт – к получению	66 000 000
	<u>\$ 1 000 000</u>
Форвардный контракт – премия	2 400 000
	<u>2 400 000</u>

Пассив

Форвардный контракт – к оплате	67 000 000
	<u>67 000 000</u>
Кредиторская задолженность - товары	66 000 000
	<u>\$ 1 000 000</u>

Отчет о финансовых результатах

Прочие расходы - премия

800 000

Налоговый учет

Нет доходов/расходов

31.10.2015 Спот курс – 64 руб. / \$ 1 Форвардный курс – 67 руб. / \$ 1

Бухгалтерский баланс

Актив

Форвардный контракт – к получению	64 000 000
	<u>\$ 1 000 000</u>
Форвардный контракт – премия	1 600 000
	<u>1 600 000</u>

Пассив

Форвардный контракт – к оплате	67 000 000
	<u>67 000 000</u>
Кредиторская товары	64 000 000
	<u>\$ 1 000 000</u>

Отчет о финансовых результатах

Прочие расходы - хеджирование	2 000 000
	<u>2 000 000</u>
Прочие доходы – положительная курсовая разница переоценки кредиторской задолженности	2 000 000
	<u>2 000 000</u>
Прочие расходы - премия	800 000
	<u>800 000</u>

Налоговый учет

Внереализационные доходы – курсовая разница	2 000 000
Внереализационные расходы - хеджирование	2 000 000

30.11.2015 Спот курс – 66 руб. / \$ 1 Форвардный курс – 67 руб. / \$ 1

Бухгалтерский баланс

Актив

Форвардный контракт – к получению	66 000 000
	<i>\$ 1 000 000</i>
Форвардный контракт – премия	800 000

Пассив

Форвардный контракт – к оплате	67 000 000
Кредиторская задолженность товары	66 000 000
	<i>\$ 1 000 000</i>

Отчет о финансовых результатах

Прочие доходы - хеджирование	2 000 000
Прочие расходы – отрицательная курсовая разница переоценки кредиторской задолженности	2 000 000
Прочие расходы - премия	800 000

Налоговый учет

Внереализационные доходы – хеджирование	2 000 000
Внереализационные расходы – курсовая разница	2 000 000

16.12.2015 Спот курс – 70 руб. / \$ 1 Форвардный курс – 67 руб. / \$ 1

Бухгалтерский баланс

Актив

Форвардный контракт – к получению	70 000 000
	<u>\$ 1 000 000</u>
Форвардный контракт – премия	0
	<u>0</u>

Пассив

Форвардный контракт – к оплате	67 000 000
	<u>67 000 000</u>
Кредиторская товары	70 000 000
	<u>\$ 1 000 000</u>

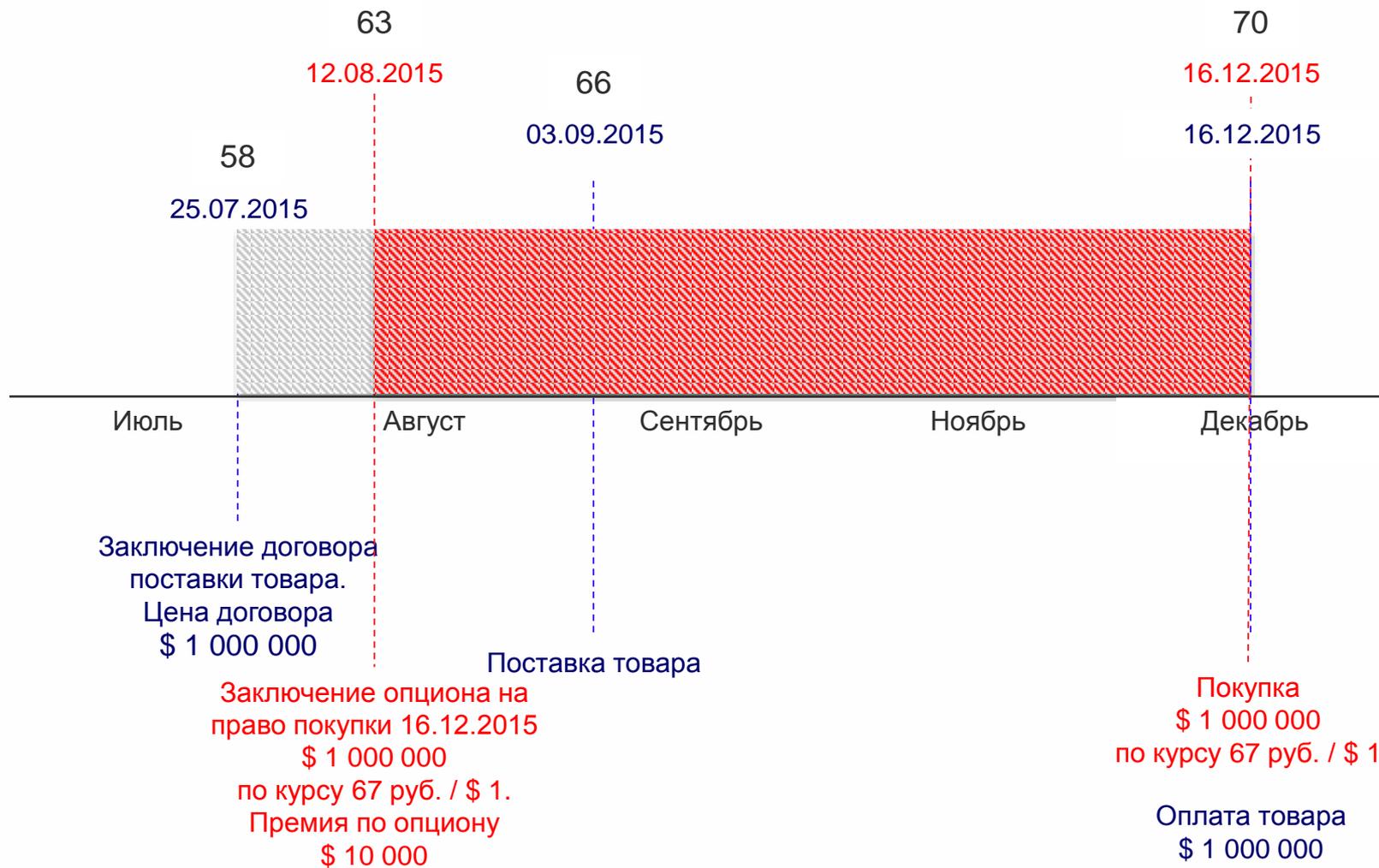
Отчет о финансовых результатах

Прочие доходы - хеджирование	4 000 000
	<u>4 000 000</u>
Прочие расходы – отрицательная курсовая разница переоценки кредиторской задолженности	4 000 000
	<u>4 000 000</u>
Прочие расходы - премия	800 000
	<u>800 000</u>

Налоговый учет

Внереализационные доходы – хеджирование	4 000 000
Внереализационные расходы – курсовая разница	4 000 000

Пример 2. Устранение валютного риска опционом



Отражение операций по опционному контракту

12.08.2015 Спот курс – 63 руб. / \$ 1 Форвардный курс – 67 руб. / \$ 1

Бухгалтерский баланс

Актив

Опцион –
внутренняя
стоимость

-

Опцион –
временная
стоимость

630 000

Пассив

Кредиторская
задолженность – премия
опциону

630 000

\$ 10 000

Налоговый учет

Внереализационный расход – премия по опциону

630 000

31.08.2015 Спот курс – 66 руб. / \$ 1 Форвардный курс – 67 руб. / \$ 1

Бухгалтерский баланс

Актив

Опцион –
внутренняя
стоимость

-

Опцион –
временная
стоимость

504 000

Пассив

-

-

Отчет о финансовых результатах

Прочие расходы – списание временной
(1/5 премии по опциону)

126 000

Налоговый учет

Нет доходов/расходов

03.09.2015 Спот курс – 66 руб. / \$ 1 Форвардный курс – 67 руб. / \$ 1

Бухгалтерский баланс

Актив

Опцион – внутренняя стоимость	-
Опцион – временная стоимость	504 000
Товары	66 000 000

Пассив

Кредиторская - товары	66 000 000
	<u>\$ 1 000 000</u>

Отчет о финансовых результатах

Прочие расходы	-
----------------	---

Налоговый учет

Нет доходов/расходов

30.09.2015 Спот курс – 66 руб. / \$ 1 Форвардный курс – 67 руб. / \$ 1

Бухгалтерский баланс

Актив

Опцион – внутренняя стоимость	-
Опцион – временная стоимость	378 000

Пассив

Кредиторская задолженность - товары	66 000 000
	<u>\$ 1 000 000</u>

Отчет о финансовых результатах

Прочие расходы – списание временной
(1/5 премии по опциону)

126 000

Налоговый учет

Нет доходов/расходов

31.10.2015 Спот курс – 64 руб. / \$ 1 Форвардный курс – 67 руб. / \$ 1

Бухгалтерский баланс

Актив

Опцион – внутренняя стоимость	-
Опцион – временная стоимость	252 000

Пассив

Кредиторская задолженность - товары	64 000 000
	<u>\$ 1 000 000</u>

Отчет о финансовых результатах

Прочие доходы – положительная курсовая от переоценки кредиторской задолженности	2 000 000
Прочие расходы – списание временной (1/5 премии по опциону)	126 000

Налоговый учет

Внереализационный доход – курсовая разница	2 000 000
--	-----------

30.11.2015 Спот курс – 66 руб. / \$ 1 Форвардный курс – 67 руб. / \$ 1

Бухгалтерский баланс

Актив

Опцион – внутренняя стоимость	-
Опцион – временная стоимость	126 000

Пассив

Кредиторская задолженность - товары	66 000 000
	<u>\$ 1 000 000</u>

Отчет о финансовых результатах

Прочие расходы – отрицательная курсовая от переоценки кредиторской задолженности	2 000 000
Прочие расходы – списание временной (1/5 премии по опциону)	126 000

Налоговый учет

Внереализационный расход – курсовая разница	2 000 000
---	------------------

16.12.2015 Спот курс – 70 руб. / \$ 1 Форвардный курс – 67 руб. / \$ 1

Бухгалтерский баланс

Актив

Опцион – внутренняя стоимость	3 000 000
	<hr/>
Опцион – временная стоимость	0
	<hr/>

Пассив

Кредиторская задолженность - товары	70 000 000
	<hr/>
	\$ 1 000 000
	<hr/>

Отчет о финансовых результатах

Прочие доходы – внутренняя стоимость	3 000 000
Прочие расходы – отрицательная курсовая от переоценки кредиторской задолженности	4 000 000
Прочие расходы – списание временной (1/5 премии по опциону)	126 000

Налоговый учет

Внереализационные доходы – хеджирование	3 000 000
Внереализационные расходы – курсовая разница	4 000 000

Документальное оформление операций хеджирования

СПРАВКА ПО ОПЕРАЦИИ ХЕДЖИРОВАНИЯ / DESCRIPTION OF HEDGING PROGRAM

от / dated 12.08.2015 № / No 1

Налогоплательщик / _____

ИНН / INN _____

1. Описание операции хеджирования / Description of Hedging Transaction	
1.1. Наименование объекта хеджирования / Hedged Item	Кредиторская задолженность в иностранной валюте / Payables Nominated in Foreign
1.2. Тип страхуемого риска / Hedgeable Risk	Изменение курса иностранной валюты к Российской Федерации / Foreign Exchange
1.3. Планируемые действия относительно объекта хеджирования / Planned Actions Regarding Hedged Item	Оплата в срок, установленный условиями договора / Payment According to the Schedule
1.4. Финансовые инструменты срочных сделок, которые планируется использовать / Hedging Instruments To Manage Risk	Поставочная конверсионная сделка / Forward Contract
1.5. Условия исполнения сделок / Terms and Conditions of the Hedging	а) Примерные условия договора о срочных сделках... б) Подтверждение постановочной конверсионной сделки от (дата) № (номер). / a) Model Provisions of Agreement for Transactions... b) Deliverable Forward dated (date) # (number).

2. Сроки операции хеджирования / Timing of the Hedging Transaction

2.1. Дата начала операции хеджирования / Date of Commencement of the Hedging Transaction	2.2. Дата окончания операции хеджирования / Date of the Termination of the Hedging Transaction	2.3. Продолжительность операции хеджирования, месяцы / Period the Hedging Transaction, months	2.4. Промежуточные условия расчета / Interim Payment Terms
12.08.2015	16.12.2015	5	Не установлены

<p>2.5. Метод определения даты начала и даты окончания операции по требованиям (обязательствам), вытекающим из совокупности сделок / Determination of Dates of Commencement and Dates of Termination for Contractual Liabilities</p>	<p>Самостоятельно на основании прогноза показателей объекта хеджирования (с учетом платежного графика налогоплательщика) / Assumption-based Determination (Taxpayer's payment schedule is taken into account)</p>
--	---

3. Объекты хеджирования / Identification of Hedged Item

3.1. Признанные обязательства / Existing Liabilities

№ / #	3.1.1. Поставщик (кредитор) / Supplier (creditor)	3.1.2. Дата и номер договора / Date and number of the contract	3.1.3. Объем сделки / Volume of the Item	3.1.4. Дата сделки / Date the Item	3.1.5. Цена сделки (сделок), иностранная валюта / Price the Item Foreign Currency	3.1.5. Размер обязательства подверженногo риску, иностранная валюта / Currency Risk Exposure, Foreign Currency	3.1.6. Иностранная валюта / Currency
1	Supplier Inc.	25.08.2015 № 1	1 000 000	25.08.2015	1 000 000	1 000 000	доллары США USD
2							
3							
n							

3.1.7. Иные сведения / Other Information

Авансы от заказчиков (полученные и ожидаемые) учтены при расчете ожидаемого размера обязательства подверженного
 Prepayments from Customers (received or expected) are taken into account

3.2. Ожидаемые (планируемые) обязательства / Expected (planned) Liabilities

№ / #	3.2.1. (кредитор) / Supplier	3.2.2. Ожидаемая дата сделки / The expected date of issuance of the debt	3.2.3. Ожидаемый объем сделки / Expected of the Item	3.2.4. цена сделки (сделок), иностранная валюта / Price of the Item (Items), Foreign Currency	3.2.5. размер обязательства, подверженного рisku, иностранная валюта / Expected Risk Exposure, Foreign Currency	3.2.6. Иностранная валюта / Foreign Currency
1						евро / EUR
2						евро / EUR
3						доллары США / USD
n						доллары США / USD

3.2.7. Иные сведения / Other Information

Авансы от заказчиков (полученные и ожидаемые) учтены при расчете ожидаемого размера обязательства подверженного
 Prepayments from Customers (received or expected) are taken into account

3.3. Итого агрегированная сумма сделок составляющая объект хеджирования (включая ожидаемые (планируемые) сделки) на дату начала операции хеджирования / Total Amount of Hedged Items (including Expected Items) on the Date of Commencement of the Transaction	Сумма /	Иностранная валюта / Foreign Currency
		евро / EUR
	1 000 000	доллары США USD

3.4. Ожидаемый неблагоприятный курс иностранной валюты / Expected Adverse Spot Rate	Курс / Spot	Иностранная валюта / Foreign Currency
		евро / EUR
	80 руб. / \$ 1	доллары США USD

3.5. Источник информации для неблагоприятного прогноза / Source of information for Adverse Scenario	www.site.com
---	--

4. Финансовый инструмент срочных сделок / Hedging Instrument

4.1. Объем сделки с инструментом срочных сделок (инструментом иностранная валюта / Volume the Hedging Instrument, Currency	4.2. Иностранная валюта / Foreign Currency	4.3. Дата с финансовым инструментом срочных сделок Date of the Hedging	4.4. Цена с финансовым инструментом срочных сделок, рубли / Price of the Hedging Contract, rubles	4.5. Дата и номер договора / Date and number of the contract
1 000 000	доллары США / USD	12.08.2015	67 000 000	Подтверждение поставочной конверсионной сделки от 10.01.2016 №
	евро / EUR			

Лицо, ответственное за составление справки / Tax Specialist

(Подпись / Signature)

(ФИО, должность /
Name and Job Title)

Факты и цифры

№1 в Северной Европе в сфере бухгалтерского учета, кадрового администрирования и расчета заработной платы.

№7 в России в сфере бухгалтерского учета, кадрового администрирования и расчета заработной платы.



> 2300

сотрудников в Accountor Group



> 200

сотрудников в Accountor Россия



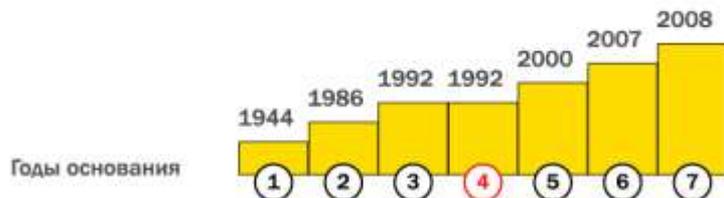
> 100 000

клиентов в Accountor Group



> 1 000 50

клиентов в России из более 50 стран



Обслуживание клиентов через партнерскую сеть компаний в



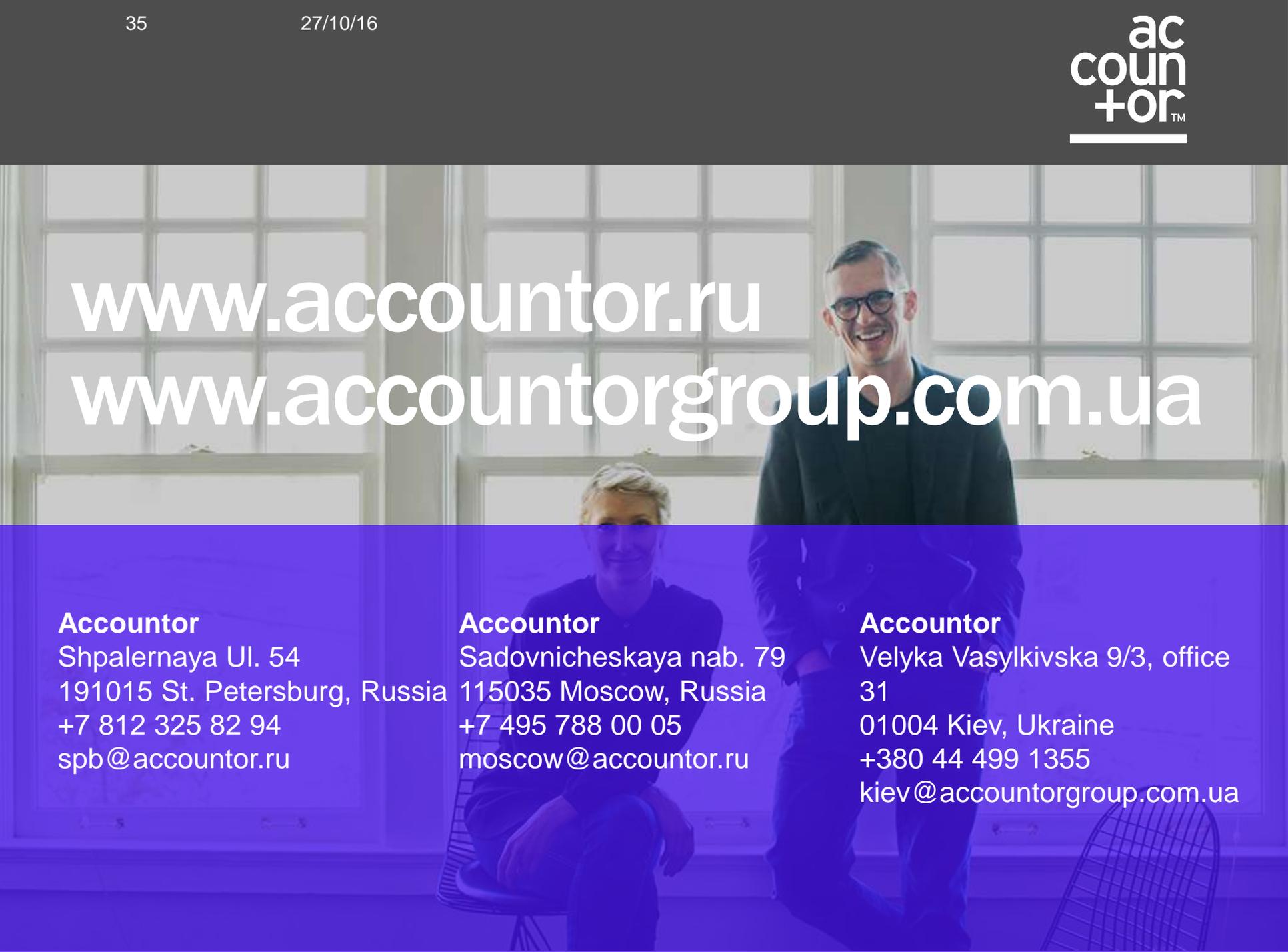
Азербайджане



Казахстане



Беларуси

A photograph of two accountants, a man and a woman, in an office setting. The man is standing on the right, wearing glasses and a dark jacket, smiling. The woman is sitting on a chair on the left, also smiling. They are in front of a large window with a grid pattern. The image has a blue overlay at the bottom.

www.accountor.ru
www.accountorgroup.com.ua

Accountor

Shpalernaya Ul. 54
191015 St. Petersburg, Russia
+7 812 325 82 94
spb@accountor.ru

Accountor

Sadovnicheskaya nab. 79
115035 Moscow, Russia
+7 495 788 00 05
moscow@accountor.ru

Accountor

Velyka Vasytkivska 9/3, office
31
01004 Kiev, Ukraine
+380 44 499 1355
kiev@accountorgroup.com.ua

PASSION FOR RESULTS

The background of the slide is a photograph of a chef in a professional kitchen. The chef is wearing a grey chef's jacket and a black apron. He is looking towards the camera with a slight smile. In the foreground, there are stacks of white plates on the left. The kitchen is filled with stainless steel equipment, including a stove, shelves with various items, and a sink area. The lighting is warm and focused on the chef.