
БУХГАЛТЕРСКИЕ И НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ ХЕДЖИРОВАНИЯ ВАЛЮТНЫХ РИСКОВ

Евгений Сумин, Accountor Russia
Москва

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.

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).

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.

Налоговая база по налогу на прибыль

Операции с ФИСС с целью
хеджирования

Доходы

Расходы



Общая налоговая база
(текущая деятельность)

Операции с ФИСС без
целей хеджирования

Доходы

Расходы



Налоговая база по
операциям с ФИСС

Налоговая база по налогу на прибыль

Общая налоговая база

Налоговая база по операциям с ФИСС, за исключением хеджирования

Выручка

Доходы от ФИСС

Себестоимость

Расходы по ФИСС

Внереализационные доходы

доходы от хеджирования

Налогооблагаемая прибыль / убыток от ФИСС

Внереализационные расходы

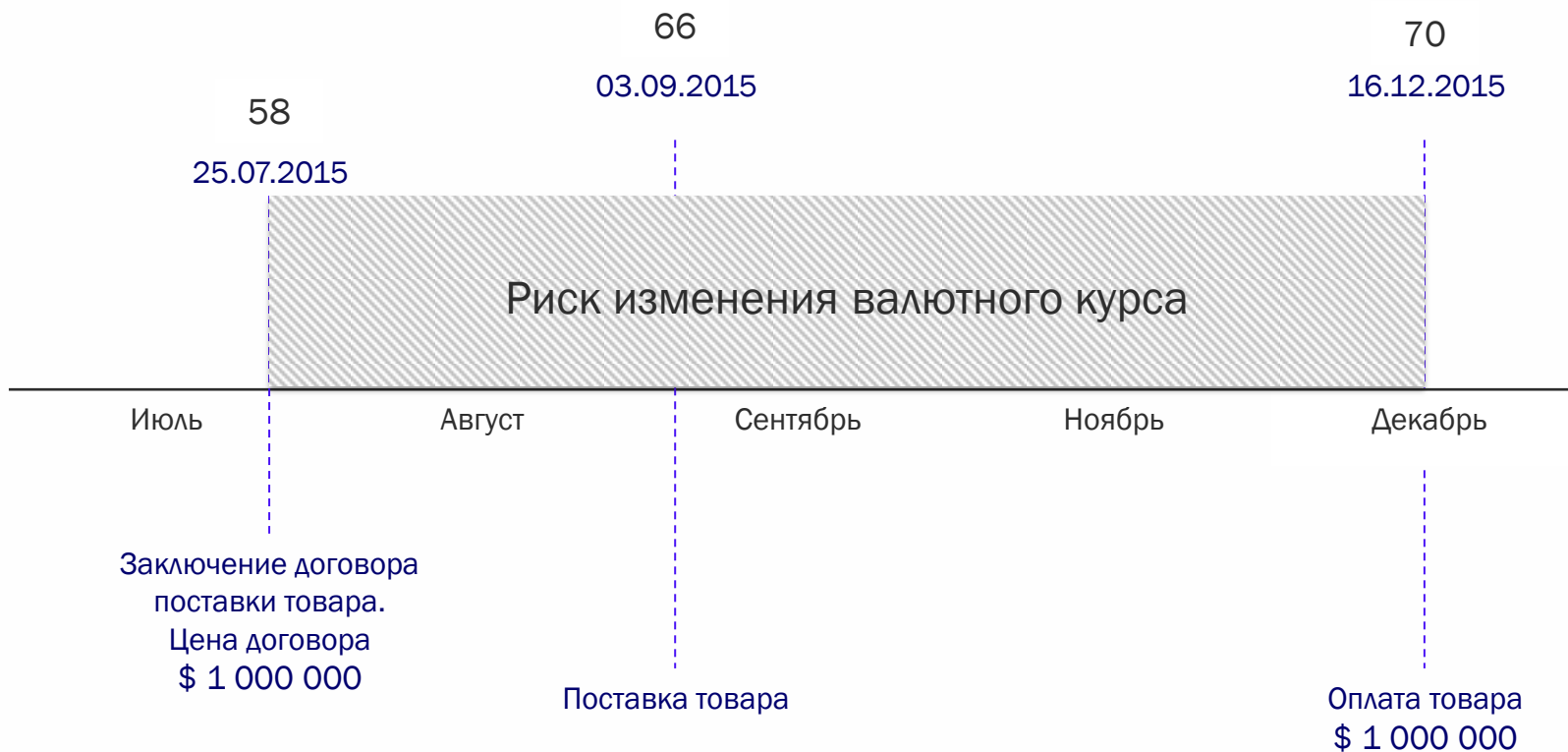
расходы по хеджированию

Налогооблагаемая прибыль / убыток

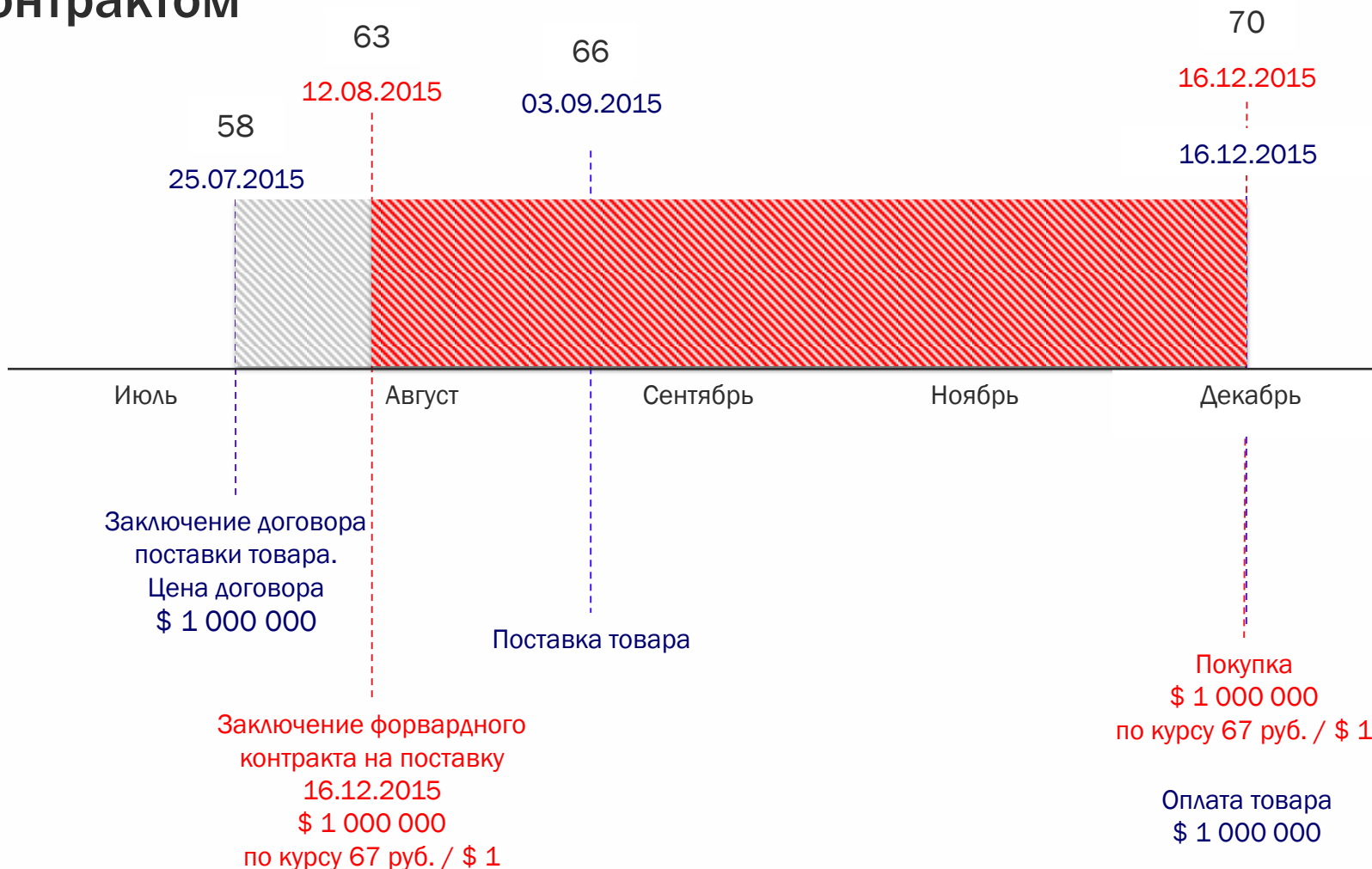
Пример 1: исполнение договора-поставки во времени



Пример 1: интервал валютного риска



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
	<hr/>
	<i>\$ 1 000 000</i>
	<hr/>
Форвардный контракт – дисконт	4 000 000
	<hr/>

Пассив

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

31.08.2015

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 – дисконт	3 200 000
	<u></u>

Пассив

Форвардный контракт – к оплате	67 000 000
	<u></u>
Изменение справедливой стоимости непризнанного твердого договорного обязательства	3 000 000
	<u></u>

Отчет о финансовых результатах

Прочие доходы – переоценка базисного актива

-

Прочие расходы - дисконт

800 000

03.09.2015

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 – дисконт	3 200 000
Товары (уменьшены на изменение стоимости непризнанного твердого договорного обязательства)	63 000 000
	(66 000 000 – 3 000 000)

Пассив

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

30.09.2015

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 – дисконт	2 400 000

Пассив

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

Отчет о финансовых результатах

Прочие расходы - дисконт

800 000

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 – дисконт	1 600 000
	<u>1 600 000</u>

Пассив

Форвардный контракт – к оплате	67 000 000
	<u>67 000 000</u>
Кредиторская задолженность - 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 от переоценки кредиторской задолженности	2 000 000
	<u>2 000 000</u>
Прочие расходы - дисконт	800 000
	<u>800 000</u>

30.11.2015

Спот курс – 66 руб./\$ 1

Форвардный курс – 67 руб. / \$ 1

Бухгалтерский баланс**Актив**

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

Пассив

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

Отчет о финансовых результатах

Прочие доходы - хеджирование	2 000 000
	<u>2 000 000</u>
Прочие расходы – отрицательная курсовая разница от переоценки кредиторской задолженности	2 000 000
	<u>2 000 000</u>
Прочие расходы - дисконт	800 000
	<u>800 000</u>

16.12.2015

Спот курс – 70 руб./\$ 1

Форвардный курс – 67 руб. / \$ 1

Бухгалтерский баланс**Актив**

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

Пассив

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

Отчет о финансовых результатах

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

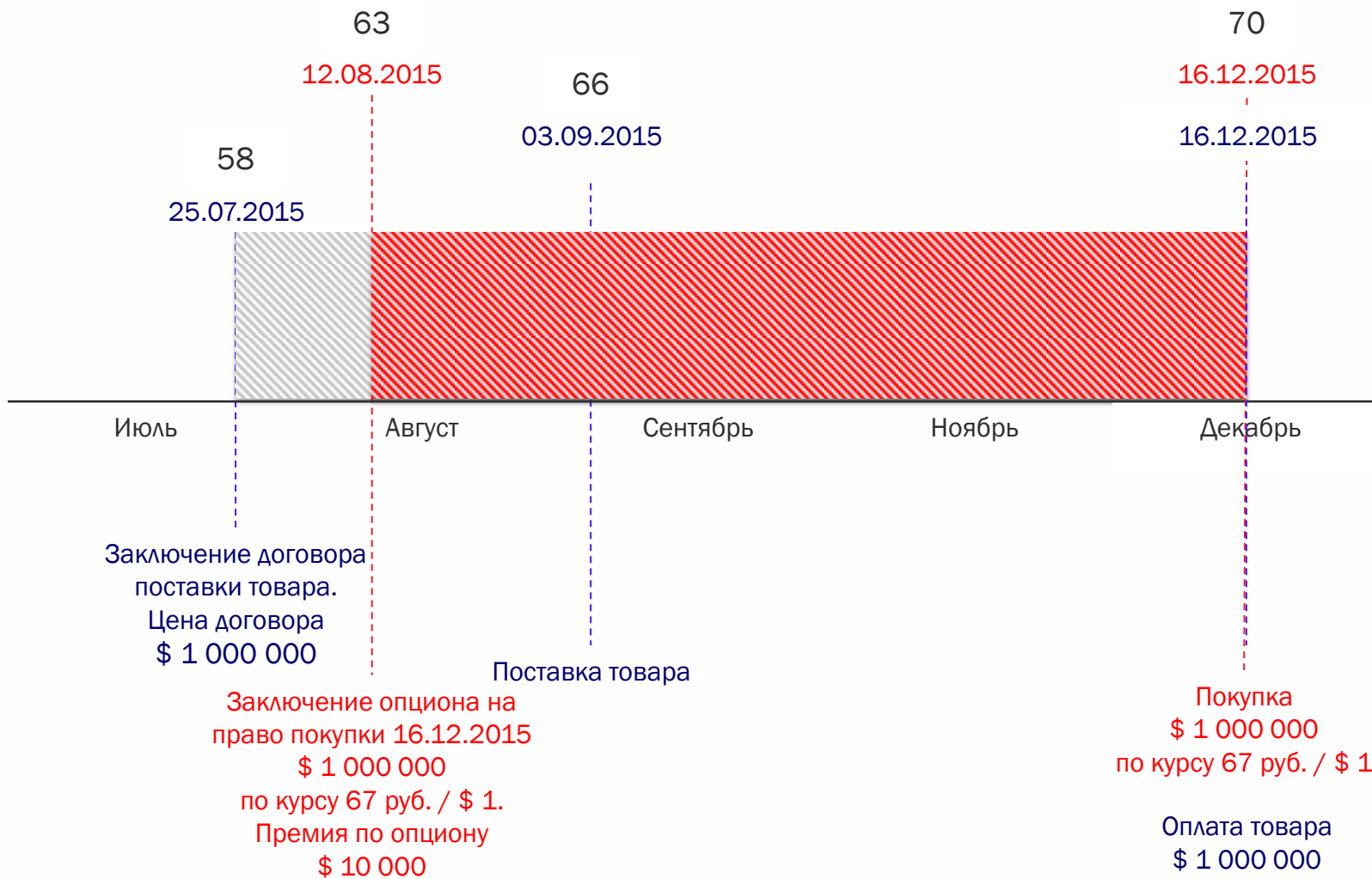
Итоговый результат хеджирования с использованием форвардного контракта (бухгалтерский учет)

Объект хеджирования		Инструмент хеджирования (без учета дисконта)
	12.08.2015	
	31.08.2015	
	03.09.2015	
	30.09.2015	
	31.10.2015	2 000 000
2 000 000	30.11.2015	2 000 000
4 000 000	16.12.2015	4 000 000

Итоговый результат хеджирования с использованием форвардного контракта (налоговый учет)

Объект хеджирования			Инструмент хеджирования	
		12.08.2015	4 000 000	
		31.08.2015		3 000 000
		03.09.2015		
		30.09.2015		
	2 000 000	31.10.2015	2 000 000	
2 000 000		30.11.2015		2 000 000
4 000 000		16.12.2015		4 000 000
4 000 000				3 000 000

Пример 1: 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	-
<hr/>	
Опцион – временная стоимость	630 000
<hr/>	

Пассив

Кредиторская задолженность – премия по опциону	630 000
<hr/>	
	<i>\$ 10 000</i>
<hr/>	

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 стоимости
(1/5 премии по опциону)

126 000

03.09.2015

Спот курс – 66 руб. / \$ 1

Форвардный курс – 67 руб. / \$ 1

Бухгалтерский баланс**Актив**

Опцион – внутренняя стоимость	-
	<hr/>
Опцион – временная стоимость	504 000
	<hr/>
Товары	66 000 000
	<hr/>

Пассив

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

Отчет о финансовых результатах

Прочие расходы	-
	<hr/>

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
	<i>\$ 1 000 000</i>

Отчет о финансовых результатах

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

126 000

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

30.11.2015

Спот курс – 66 руб. / \$ 1

Форвардный курс – 67 руб. / \$ 1

Бухгалтерский баланс**Актив**

Опцион – внутренняя стоимость	-
<hr/>	
Опцион – временная стоимость	126 000
<hr/>	

Пассив

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

Отчет о финансовых результатах

Прочие расходы – отрицательная курсовая разница
от переоценки кредиторской задолженности

2 000 000

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

126 000

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/>
	<i>\$ 1 000 000</i>
	<hr/>

Отчет о финансовых результатах

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

Итоговый результат хеджирования за отчетный период (бухгалтерский учет)

Объект хеджирования			Инструмент хеджирования	
		12.08.2015		
		31.08.2015	126 000	
		03.09.2015	126 000	
		30.09.2015	126 000	
	2 000 000	31.10.2015	126 000	
2 000 000		30.11.2015	126 000	
4 000 000		16.12.2015		3 000 000
4 000 000				2 370 000

Итоговый результат хеджирования за отчетный период (налоговый учет)

Объект хеджирования			Инструмент хеджирования	
		12.08.2015		
		31.08.2015	630 000	
		03.09.2015		
		30.09.2015		
	2 000 000	31.10.2015		
2 000 000		30.11.2015		
4 000 000		16.12.2015		3 000 000
4 000 000				2 370 000

Документальное оформление операций хеджирования

СПРАВКА ПО ОПЕРАЦИИ ХЕДЖИРОВАНИЯ / DESCRIPTION OF HEDGING PROGRAM

от / dated 12.08.2015 № / No 1

Налогоплательщик / Taxpayer _____

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

2. Сроки операции хеджирования / Timing of the Hedging Transaction

2.1. Дата начала операции хеджирования / Date of the 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 of the Hedging Transaction, months	2.4. Промежуточные условия расчета / Interim Payment Terms
12.08.2015	16.12.2015	5	Не установлены

2.5. Метод определения даты начала и даты окончания операции хеджирования по требованиям (обязательствам), вытекающим из совокупности сделок / Determination of Dates of Commencement and Dates of Termination for Aggregate Contractual Liabilities

Самостоятельно на основании прогноза показателей объекта хеджирования (с учетом платежного графика налогоплательщика) / Assumption-based Determination (Taxpayer's payment schedule is taken into account)

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 of the Item	3.1.5. Цена сделки (сделок), иностранная валюта / Price of the Item (Items), Foreign Currency	3.1.5. Размер обязательства, подверженного риску, иностранная валюта / Currency Risk Exposure, Foreign Currency	3.1.6. Иностранная валюта / Foreign 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 риску / Prepayments from Customers (received or expected) are taken into account

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

№ / #	3.2.1. Поставщик (кредитор) / Supplier (creditor)	3.2.2. Ожидаемая дата сделки / The expected date of issuance of the debt	3.2.3. Ожидаемый объем сделки / Expected Volume of the Item	3.2.4. Ожидаемая цена сделки (сделок), иностранная валюта / Expected Price of the Item (Items), Foreign Currency	3.2.5. Ожидаемый размер обязательства, подверженного риску, иностранная валюта / Estimated Expected Currency 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 риску / 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 Aggregate Amount of Hedged Items (including Expected Items) on the Date of Commencement of the Hedging Transaction	Сумма / Amount	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 Rate	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 финансовым инструментом срочных сделок (инструментом хеджирования), иностранная валюта / Volume of the Hedging Instrument, Foreign Currency	4.2. Иностранная валюта / Foreign Currency	4.3. Дата сделки с финансовым инструментом срочных сделок / Date of the Hedging Contract	4.4. Цена сделки 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 № 0001
	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



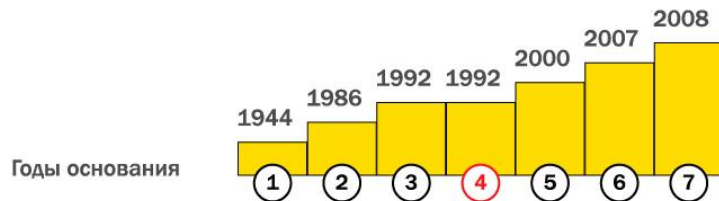
> 200
сотрудников в Accountor Россия



> 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 people in a room with large windows and whiteboards. A woman is sitting on a chair in the foreground, and a man is standing behind her. The image is overlaid with a blue gradient.

www.accountor.ru

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

PASSION FOR RESULTS

