

УДК 657

Галешчук С.М., аспірант

Тернопільський національний економічний університет

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Розкрито особливості представлення операцій у іноземній валюті у зовнішній бухгалтерській звітності підприємства. Розглянуто можливості удосконалення подання фінансової звітності з метою її більшої інформативності для користувачів.

Ключові слова: операції у іноземній валюті, фінансова звітність, курсові різниці, фінансові результати.

Galeshchuk. S.

SOME ASPECTS OF FOREIGN CURRENCY OPERATIONS REFLECTING IN THE FINANCIAL REPORTING

The characteristics of foreign currency operations presentation in the external accounting reporting were included. The possibilities to improve the financial reporting completing, aimed to strength it with informatization, were investigated.

Keywords: foreign currency operations, financial reporting, exchange differences, financial results.

Галешчук С. М.

ОТДЕЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ ОТОБРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Раскрыты особенности представления операций в иностранной валюте во внешней бухгалтерской отчетности предприятия. Рассмотрено возможности усовершенствования составления финансовой отчетности с целью ее большей информативности для пользователей.

Ключевые слова: операции в иностранной валюте, финансовая отчетность, курсовые разницы, финансовые результаты.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Операції у іноземній валюті підприємства відображають у своїй фінансовій звітності, яка відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» подається у національній грошовій одиниці – гривні. Для підприємств, які орієнтовані на

зовнішні ринки, особливо важливим є правильне відображення валютних операцій для аналітичного забезпечення діяльності компанії. Суб'єкти господарювання, які виробляють продукцію на експорт, закладають у сумі валютної виручки витрати в гривнях, понесені для її виготовлення на території України. Тому вибір оптимального способу розрахунку валютного курсу, методики обліку та відображення у фінансовій звітності операцій у іноземній валюті є одними з ключових для керівництва та бухгалтерської служби підприємства.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Серед науковців методикою відображення операцій у іноземній валюті займалися Ф. Бутинець, І. Волкова, І. Жиглей, Н. Колінько, Д. Чирка, та ін.

Цілі статті. Метою статті є розкриття методики складання зовнішньої звітності підприємств щодо операцій в іноземній валюті.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. У період переходу українських підприємств на міжнародні стандарти важливим питанням залишаються узгодження зарубіжних та вітчизняних підходів до відображення валютних операцій у фінансовій звітності. Щодо міжнародних норм, то загальні вимоги щодо подання фінансових звітів, керівництво з їхньої структури та мінімальні вимоги стосовно змісту устанавлюються у МСБО 1 «Подання фінансової звітності». МСБО 1 потребує розкриття певної інформації безпосередньо в балансі, звіті про прибутки і збитки, про зміни власному капіталі, а також у примітках, тоді як ці питання у вітчизняному законодавстві регулюються такими П(С)БО: 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", 2 "Баланс", 3 "Звіт про фінансові результати", 4 «Звіт про рух грошових коштів», 5 "Звіт про власний капітал [1; с. 218].

При складанні Балансу необхідно враховувати приписи МСБО 21 та П(С)БО 21, які передбачають монетарно-немонетарний метод обліку операцій у іноземній валюті. Докладна характеристика зіставності вимог стандартів П(С)БО і МСФЗ щодо Балансу наведена у монографії С.Ф. Голова і дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук Л. П. Нищенко. Обидва автори, порівнюючи вимоги вітчизняних і міжнародних стандартів, відзначають, що для міжнародних стандартів не характерна жорстка регламентація побудови балансу. С. Ф. Голова класифікує відмінності за критеріями формату балансу, поділ статей у балансі на поточні та

непоточні активи, поточні та непоточні зобов'язання, ступінь деталізації інформації, фінансові активи, інвестиції в асоційовані підприємства [2; с.196].

Відповідно до МСБО 21 на кінець кожного звітного періоду (на дату балансу):

а) монетарні статті в іноземній валюті слід переводити, застосовуючи курс при закритті (статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів);

б) немонетарні статті, які оцінюються за історичною собівартістю в іноземній валюті, слід переводити, застосовуючи валютний курс на дату операції;

в) немонетарні статті, які оцінюються за справедливою вартістю в іноземній валюті, слід переводити, застосовуючи валютні курси на дату визначення справедливої вартості [3].

У міжнародному стандарті також відзначено, що з практичних причин для перерахунку статей часто застосовується курс, який наближається до фактичного курсу на дату операції. Наприклад, можна використати середній курс протягом тижня або місяця для всіх операцій у кожній іноземній валюті, які здійснюються протягом цього періоду. Однак, якщо валютні курси суттєво коливаються, застосування середнього курсу за період є недоречним [3]. На відміну від міжнародних стандартів вітчизняні положення для перерахунку статей активів та пасивів не передбачають використання середнього курсу, а чітко вказують на використання обмінного курсу гривні, встановленого НБУ на дату балансу, що, на нашу думку, вносить деяку конкретизацію в методику обліку валютних операцій то обмежує можливість завищення/заниження фінансового результату.

Щодо Звіту про власний капітал, то заслуговують на увагу особливості формування статутного капіталу на підприємствах з іноземною участю. Досить часто для погашення статутних зобов'язань перед підприємствами закордонні партнери використовують іноземну валюту, тому на момент реєстрації підприємства ці кошти перераховуються за обмінним курсом гривні, встановленим НБУ. Відповідно до монетарно-немонетарного методу ця стаття є монетарною - за нею визначаються курсові різниці. В бухгалтерському обліку курсові різниці за зобов'язанням засновників нерезидентів з внесків до статутного капіталу підприємства, які мають бути здійснені в іноземній валюті, підлягають перерахунку з використанням

валютного курсу на дату балансу [4].

За словами Т.О. Білик, фінансові результати - прибуток або збиток суб'єкта господарювання, що визначається як різниця між сукупними доходами та витратами підприємства і за позитивного його результату представляє додаткову вартість, виступає одним із джерел фінансування подальшого розвитку та поточної діяльності підприємства, основним критерієм оцінки її ефективності [5; с. 230]. Фінансові результати діяльності підприємства на кінець звітного періоду відображаються у складі «Звіту про фінансові результати».

Серед міжнародних стандартів немає єдиного документа, що регламентує цю форму бухгалтерської звітності. Деякі аспекти складання Звіту про сукупний дохід знаходимо в МСБО 1 «Подання фінансової звітності», Звіту про прибутки і збитки у МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність».

Згідно з П(С)БО 3 Звіт про фінансові результати складається з трьох розділів:

I. Фінансові результати.

II. Елементи операційних витрат.

III. Розрахунок показників прибутковості акцій.

У звіті про фінансові результати статті доходів, витрат та руху грошових коштів підлягають перерахунку за валютним курсом на дату здійснення операцій, за винятком випадків, коли фінансова звітність господарської одиниці складена у валюті країни з гіперінфляційною економікою [6].

Особливими видами доходів і витрат, що виникають при перерахунку монетарних статей (крім тих, які виникають від вкладень в господарські одиниці за межами України) та відображаються у Звіті про фінансові результати є курсові різниці. Згідно з МСБО 21 курсова різниця - це різниця, яка є наслідком переведення визначеної кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту (гривні) за різними валютними курсами.

Методика складання звітності передбачає умовний поділ курсових різниць, залежно від виду операцій за якими вони виникають, на:

1) операційні – результат перерахунку операцій у іноземній валюті, пов'язаних з операційною діяльністю. Наприклад, для підприємств індустрії програмного забезпечення операційною діяльністю може бути продаж сайтів на замовлення нерезидентам;

2) неопераційні - результат перерахунку операцій у іноземній

валюти, пов'язаних з фінансовою та інвестиційною діяльністю. До таких операцій належать, наприклад, операції за кредитами та нарахованими процентами у іноземній валюті, за дебіторською (кредиторською) заборгованістю, яка підлягає одержанню (сплаті) у іноземній валюті.

П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" вказує на визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті на дату здійснення розрахунків та на дату балансу. Як результат виникає кілька періодів, під час яких здійснюється перерахунок операцій в іноземній валюті для визначення курсових різниць, які тривають між датами:

- обліку та фактичного здійснення валютних розрахунків;
- визнання операцій у регістрах бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за звітний період;
- зведення фінансової звітності за попередній звітний період та фактичного виникнення розрахунку в іноземній валюті.

У бухгалтерському обліку для відображення операційних курсових різниць призначені субрахунки 714 «Дохід від операційної курсової різниці» та 945 «Втрати від операційної курсової різниці» (або рахунку 84 «Інші операційні витрати»), щодо неопераційних курсових різниць, то їх слід обліковувати за кредитом субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» та за дебетом субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці» (або рахунку 84 «Інші операційні витрати»). У Звіті про фінансові результати операційні курсові різниці зазначаються в рядках 090 «Інші операційні витрати» або 060 «Інші операційні доходи». Неопераційні курсові різниці відображаються в рядках 160 «Інші витрати» та 130 «Інші доходи».

Якщо у Балансі підприємства відображені валютні операції, інформація про такі трансакції впливає на складання річної форми фінансової звітності — Звіту про рух грошових коштів форми № 3 (Ф-3) відповідно до П(С)БО 4. Зокрема, у Ф-3 сума зміни суми грошових коштів в іноземній валюті (збільшення/зменшення) як наслідок волатильності обмінного курсу валюти звітності протягом звітного періоду зазначається у рядку 420 «Вплив зміни валютних курсів на залишок грошових коштів».

При аналізі законодавства Російської Федерації було досліджено, що російські підприємства у фінансовій звітності додатково вказують офіційний курс рубля, встановлений Центральним Банком РФ на звітну дату. Тому вважаємо, що доцільним було б у фінансовій

звітності вітчизняних компаній також включати інформацію про обмінний курс гривні, встановлений НБУ на звітну дату, а також методику перерахунку валютних доходів та витрат з аналітичною та контрольною метою.

Складання приміток до фінансової звітності – це процес розкриття інформації, яка є істотною для користувачів фінансової звітності при прийнятті виважених управлінських рішень [7].

У Примітках до річної фінансової звітності наводиться інформація:

1) про суму курсових різниць, що включена до складу доходів і витрат протягом звітного періоду;

2) про суму 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 [6].

Інформація з п. 1, відображається у розділі VIII «Доходи і витрати» Приміток до річної фінансової звітності у рядках 760 «Операційні курсові різниці» та 860 «Неопераційні курсові різниці» всіма підприємствами.

Висновки. Аналіз вітчизняного та зарубіжного досвіду складання бухгалтерської звітності щодо операцій в іноземній валюті дозволяють зробити такі висновки теоретико-прикладного характеру:

1. У міжнародних стандартах відсутня чітка методика представлення фінансової звітності, наведені альтернативні способи перерахунку її статей, що може бути використано підприємствами з метою завищення (заниження) доходів (витрат). Тому доцільно, на нашу думку, використовувати приписи П(С)БО у практиці ведення бухгалтерського обліку, які значно конкретніше регламентуються фінансову звітність та відображення операцій у іноземній валюті.

2. Для користувачів фінансової звітності важливо надавати інформацію про офіційний валютний курс гривні на дату звітності з метою достовірної аналітичної оцінки результатів діяльності суб'єктів господарювання.

3. Перспективними для досліджень є можливості удосконалення форм фінансової звітності щодо операцій в іноземній валюті з метою більш детального розкриття інформації про вплив коливань валютного курсу на динаміку фінансових показників діяльності підприємств.

Вип. 22.4. – С. 215-219.

2. Яцишин Н. Методичні аспекти формування звіту про фінансові результати діяльності підприємства / Н. Яцишин // Галицький економічний вісник. — 2011. — №4(33). — С. 194-204.
3. МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів». – Електронний режим доступу:<http://www.minfin.gov.ua/file/link/320294/file/2021.pdf>.
4. Щодо відображення в бухгалтерському обліку курсових різниць // Міністерство фінансів України, Лист № 31-08410-07-25/20605 від 20.08.2012.
5. Шипіна С. Сутність поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку / С. Шипіна // Вісник ЖДТУ. – 2012. - №1(59). – С. 229-232.
6. П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Затверджено наказом Мінфіну України від 10.08.2000 р. № 193.
7. Шульга Н. Порядок подання приміток до річної фінансової звітності за національними та міжнародними стандартами / Н. Шульга // Таврійський науковий вісник. – 2010. – Вип. 71. – Електронний режим доступу:
http://Www.NbuV.Gov.Ua/Portal/Chem_Biol/Tavnv/2010_71/71_43.Pdf.