

management for making effective management decisions of current and strategic nature have been justified. To improve setting of the exact internal prices the concept of targeted pricing based on the technological processing of milk has been proposed. It has been proved that this approach is an important tool that allows to control costs of products not yet manufactured, that is future expenditure. The use of transfer pricing has been offered as an example of the production of the dairy industry, which allows to create a target price at each milk process room and to determine the degree of influence of each center's responsibility for the financial performance of the company. The practical significance of the results is that the implementation of the suggestions will ensure transparency of pricing at milk processing plants and will enable to assess the contributions of structural units in the overall result of management. Application in practice of the developed proposals will help to create an effective information system that will allow the management of different levels to obtain the necessary data for decision making in time. Further research will be directed at improvement of the system of internal control of production costs, which will allow quickly to get accurate information about costs and the productivity of each business unit, to detect deviations from established norms and standards, to make appropriate management decisions, to monitor key performance indicators of responsibility centers and the whole enterprise.

Key words: targeted pricing, center of responsibility, target price, target costs.

Одержано 31.03.2015 р.

УДК 657.1:339.72(045)

Дзюба Оксана Миколаївна,
к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ
Пшенична Галина Володимирівна,
магістрант,
Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ: НАЦІОНАЛЬНИЙ ТА МІЖНАРОДНИЙ ПІДХІД

Стаття присвячена особливостям відображення в обліку операцій в іноземній валюті відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності. Визначено, що нестабільна ситуація на валютному ринку, спричинена коливаннями валютних курсів, вимагає постійного удосконалення системи управління та контролю за здійсненням операцій в іноземній валюті суб'єкта господарювання сфери зовнішньоекономічної діяльності. Особливого значення окреслені питання набувають в умовах переходу до застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, зокрема, в частині представлення фінансової інформації користувачам за межами країни функціонування суб'єкта господарювання. Мета статті полягає в обґрунтуванні теоретичних положень, розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики обліку операцій підприємства в іноземній валюті з урахуванням положень національних та міжнародних стандартів. В статті окреслено коло основних понять з теми дослідження, таких як «валюта подання», «функціональна валюта», «курсова різниця», проаналізовано основні положення національних та міжнародних стандартів відносно відображення валютних операцій в обліку, здійснено їх порівняння, визначено основні неузгодженості вітчизняного та міжнародного законодавства. Описано особливості відображення в обліку курсових різниць за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в процесі прийняття ефективних управлінських рішень, результати впливу методики формування в обліку інформації про курсові різниці на змістовність фінансової звітності підприємства. Основні неузгодженості стосуються визначення валюти грошової одиниці та курсових різниць, в якій має бути складена фінансова звітність суб'єкта функціонування ринкових структур. В результаті дослідження узагальнено висновки стосовно недоліків та підходів як вітчизняного, так і міжнародного законодавства щодо відображення в обліку операцій з валютою та курсових різниць, доцільності використання основних понять наведених в міжнародних стандартах. Обґрунтована можливість їх застосування на вітчизняних підприємствах при формуванні облікової політики та відображенні операцій в іноземній валюті в обліку.

Ключові слова: валюта, функціональна валюта, валюта подання, облік, валютні операції, валютний курс, курсова різниця.

ВСТУП

Постановка проблеми. В умовах інтеграційних перетворень показником підвищення рівня

національної економіки будь-якої країни є розвиток зовнішньоекономічної діяльності, наслідком чого є зростання обсягів операцій, які здійснюються в іноземній валюті. Нестабільність ситуації на зовнішніх

та валютному ринках, спричинена коливаннями валютних курсів, вимагає постійного удосконалення системи управління та контролю за здійсненням операцій підприємства в іноземній валюті. Особливого значення зазначені питання набувають в сучасних умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності вітчизняними підприємствами, зокрема, в частині представлення фінансової інформації користувачам за межами країни функціонування суб'єкта господарювання. Зазначене потребує розробки науково обґрунтованих підходів до удосконалення теоретичних та практичних засад формування в обліку інформації про операції в іноземній валюті і відображення їх в обліку, що і зумовило актуальність обраної теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам обліку операцій в іноземній валюті присвячені праці вітчизняних науковців – Ф. Бутинця, С. Голуб, Т. Демчук, І. Жиглей, О. Колеснікової, Р. Циган. Однак, незважаючи на важливість отриманих та обґрунтованих наукових результатів, значна частина питань щодо методики відображення інформації про операції у іноземній валюті в обліку та звітності, питання оцінки відповідності національних стандартів бухгалтерського обліку міжнародним стандартам залишаються невирішеними і потребують подальших досліджень.

Мета статті (постановка завдання). Мета статті полягає в обґрунтуванні теоретичних положень, розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики обліку операцій підприємства в іноземній валюті з урахуванням положень національних та міжнародних стандартів.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Перехід на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та звітності надає вітчизняним підприємствам можливості для ефективного функціонування інформаційної системи підприємства при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності. Застосування єдиних стандартів обліку дозволяє суб'єктам міжнародних фінансових ринків об'єктивно оцінити результати діяльності підприємств та забезпечує для зацікавлених користувачів звітності суб'єктів господарювання її відповідність якісним характеристикам облікової інформації та звітності.

Необхідно відмітити, що міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та звітності мають як позитивні, так і негативні риси. Їх об'єктивними перевагами перед національними стандартами в окремих країнах є [1]:

- чітка економічна логіка;
- узагальнення найкращої сучасної світової практики у сфері облікового процесу;
- простота сприйняття фінансової інформації в усьому світі.

До основних недоліків можна віднести [1]:

- узагальнений характер стандартів, що передбачає достатнє різноманіття у методах обліку;
- відсутність детальних інтерпретацій і прикладів зіставлення стандартів з конкретними ситуаціями.

Національні положення бухгалтерського обліку враховують майже всі діючі міжнародні стандарти, однак не повністю копіюють їх, деякі об'єднують положення відразу декількох міжнародних. Існують національні стандарти, що не мають аналогічних міжнародних стандартів і навпаки.

Структура стандарту бухгалтерського обліку і звітності визначається обсягом та змістом питань, яким він присвячений. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та звітності, в загальному, складаються з наступних структурних частин [2]:

1. Мета.
2. Сфера застосування.
3. Визначення та оцінка.
4. Узагальнення підходу, що вимагає стандарт.
5. Подання та розкриття інформації про об'єкти бухгалтерського обліку у фінансовій звітності
6. Дата набрання чинності та перехідний період.

Структура національних положень дещо відрізняється, що зумовлено національними особливостями сприйняття інформації. П(С)БО традиційно орієнтуються на запити регулюючих органів (податкова служба, держкомстат та інші), в той час як МСБО та МСФЗ головним чином орієнтовані на користувачів, які мають дійсний чи потенціальний фінансовий інтерес до суб'єкта звітності: акціонерів, інвесторів, контрагентів [3].

Невідповідність фінансової звітності вітчизняних підприємств вимогам МСБО та МСФЗ може виникнути внаслідок:

- вітчизняних особливостей щодо регламентації форм фінансової звітності та визначенні основних її показників;
- відсутності окремих національних стандартів відповідних до міжнародних (зокрема: 8, 20, 26, 28, 31, 34, 37);
- обмеженості змісту національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та відсутності роз'яснень до них, що досить часто призводить до помилкової інтерпретації окремих їх положень.

Для відображення в обліку операцій пов'язаних з валютою передбачений МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [4]. У вітчизняному законодавстві облік операцій в іноземній валюті регламентується нормами П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [5]. Незважаючи на те, що зазначений стандарт був розроблений на основі міжнародного, все-таки між П(С)БО 21 та МСБО 21 залишаються значні відмінності у підходах щодо відображення в обліку та звітності суб'єктів господарювання операцій пов'язаних з валютою (табл. 1).

Основною проблемою, що супроводжує впровадження МСБО та МСФЗ, залишається неузгодженість національного законодавства щодо регулювання питань операцій в іноземній валюті відповідно до положень міжнародних стандартів. В основному це стосується визначення валюти грошової одиниці, в якій складається фінансова звітність.

Відповідно до ст. 5 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», суб'єкти господарювання ведуть бухгалтерський облік та складають фінансову звітність у грошовій одиниці України [6]. Зазначене, зумовлює

необхідність складати фінансову звітність вітчизняних підприємств, перш за все, у національній валюті, незалежно від необхідності складати її за міжнародними стандартами. Тобто при складанні звітності вітчизняні підприємства можуть не

використовувати положення МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» щодо переведення статей фінансової звітності в іноземну валюту, або з однієї іноземної валюти в іншу.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика П(С)БО 21 і МСБО 21

Визначення та положення	П(С)БО 21	МСБО 21
Функціональна валюта	Поняття не визначено тому всі вимоги МСБО 21, що належать до цієї категорії, у системі ПСБО відсутні	Визначається як валюта основного економічного середовища, у якому працює підприємство
Використання приблизного (середнього) курсу при початковому визнанні стаття на дату операції	Не допускається	Допускається, якщо не зафіксовано суттєвих коливань курсу
Класифікація курсових різниць	Класифікуються на операційні та інші доходи й витрати	Не класифікуються за ознакою по відношенню до операційної діяльності підприємства
Курсова різниця за «стратегічними» заборгованостями у відносинах із закордонними господарюючими одиницями	Відноситься на додатковий капітал і відображається і іншому сукупному доході	В окремій фінансовій звітності відноситься на прибутки або збитки. У звітах, що містять дані іноземної господарюючої одиниці та підприємства, що звітує, такі курсові різниці спочатку відносять на інший сукупний прибуток
Класифікація курсових різниць за звітами іноземних господарюючих одиниць із власного капіталу на прибуток або збитки	Проводиться при продажу або ліквідації іноземної господарюючої одиниці	Здійснюється при вибутті іноземної господарюючої одиниці, а також при втраті контролю, суттєвого впливу або спільного контролю, щодо, відповідного, дочірнього, асоційованого або спільного підприємства
Курсові різниці за внутрішньо-груповими монетарними статтями при консолідації	Обліку спеціально не регламентовано	Відносять на прибутки або збитки. У частині монетарних компонентів чистих інвестицій – на інший сукупний прибуток
Спеціальний порядок переведення статей фінансових звітів іноземного суб'єкта	Стосується звітів лише тих господарюючих одиниць, які відповідають п'ятьом особливим критеріям автономної діяльності, наведеним у п.10.4 ПСБО 21.	Стосується всіх іноземних суб'єктів господарювання, незалежно від ступеня їх автономності. Певні критерії автономності як додаткові чинники враховують при визначенні функціональної валюти іноземного суб'єкта господарювання.

На відміну від П(С)БО 21, в МСБО 21 виокремлено три види валют: функціональну – основну валюту економічного середовища суб'єкта господарювання, іноземну – валюту, відмінну від функціональної валюти, та валюту представлення, в якій сформована фінансова звітність. Міжнародним стандартом, що врегульовує валютні питання, передбачено фактори, які підприємство має врахувати при економічному обґрунтуванні самостійного вибору функціональної валюти, що дозволяє достовірно відображати економічний вплив операцій, умов та фактів господарської діяльності (базових та додаткових).

Управлінський персонал має відноситись до процедури вибору функціональної валюти та валюти звітності зі значним ступенем серйозності, тому що цей вибір матиме істотний вплив на кінцеві показники

результатів діяльності. Кожну з обраних валют підприємства повинні відобразити в обліковій політиці з обґрунтуванням свого вибору. Якщо підприємство має зарубіжні підрозділи, функціональні валюти та валюти звітності яких відрізняються, то в обліковій політиці має бути розкрито інформацію щодо валюти звітності та обґрунтовано таке рішення на основі критеріїв, передбачених у стандарті [3]. Отже, при цьому застосовується професійне судження головного бухгалтера відносно формування облікової політики підприємства

Відповідно до міжнародних стандартів в обліковій політиці підприємства доцільно визначити підхід щодо формування валютного курсу, що застосовується для перерахунку вартості з іноземної валюти у функціональну. МСБО 21 не передбачено урегулювання вибору валютного курсу, а саме, який

валютний курс має бути використаний: офіційний, що визначений Центральним банком кожної країни, або курс, що визначається відповідно до котирувань валютного ринку. Особливої актуальності набуває визначення в наказі про облікову політику вимог щодо відображення інформації про умови перерахунку статей фінансової звітності в іноземну валюту відповідно до вимог користувачів облікової інформації. Також, в обліковій політиці необхідно визначити умови, при яких виникає необхідність подання фінансової звітності у валюті, іншій від функціональної, – тобто, валюті представлення фінансової звітності.

Згідно з МСБО 21 курсова різниця – це різниця, яка є наслідком переведення визначеної кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами [4]. П(С)БО 21 визначає курсову різницю як різницю між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти за різних валютних курсів [5].

У МСБО 21 зазначено, що для перерахунку статей застосовується курс, який наближається до фактичного курсу на дату операції. Можна використати також середній курс. Однак, якщо валютні курси суттєво коливаються, застосування середнього курсу є недоречним. На відміну від міжнародного стандарту національний для перерахунку статей не передбачає використання середнього курсу, а чітко вказує на використання курсу національної валюти, встановленого НБУ на дату балансу [4, 5].

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

В результаті проведених досліджень, можна зробити висновок, що:

- 1) незважаючи на поступове наближення

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Волкова І. А. Розрахунки іноземною валютою та їх облік в зовнішньоекономічній діяльності підприємств України / І. А. Волкова, Б. І. Іванюк // Сталий розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2011. – № 7. – С.184-187.
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою – 2014 рік): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962.
3. Демчук Т. Застосування міжнародних стандартів в обліку валютних операцій підприємств / Т. Демчук // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2013. – №4 (48). – С. 139-44.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320294/file/IAS%2021.pdf>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджений наказом МФУ від 10.08.2000 р. № 193, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0515-00>.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

Дзюба Оксана Николаевна, Пшеничная Галина Владимировна

УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ: НАЦИОНАЛЬНЫЙ И МЕЖДУНАРОДНЫЙ ПОХОД

Статья посвящена особенностям отражения в учете операций в иностранной валюте в соответствии с национальными и международными стандартами бухгалтерского учета и отчетности. Определено, что

ведення обліку вітчизняними підприємствами за міжнародними підходами, у вітчизняних нормативно-правових актах важко відслідкувати, коли підприємства можуть керуватися міжнародними стандартами, чи складати звітність паралельно за П(С)БО та МСФЗ;

2) методичні положення щодо визначення порядку включення операцій в іноземній валюті у фінансову звітність суб'єкта господарювання та переведення фінансової звітності у валюту звітності регламентовані однойменними стандартами «Вплив зміни валютних курсів»: П(С)БО 21 і МСБО 21, натомість у останньому вжито терміни «валюта подання», «функціональна валюта», які в національних положеннях відсутні, що ускладнює використання міжнародних підходів.

3) потреба у використанні функціональної валюти є досить відносною і немає чітких вказівок, коли підприємствам необхідно вести облік у функціональній валюті, а коли розмежування є недоцільним, що може призвести до труднощів у обліку валютних операцій на вітчизняних підприємствах.

Отже, запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності є важливим кроком на шляху України до євроінтеграції, що сприяє підвищенню прозорості, зрозумілості, достовірності інформації про діяльність суб'єктів господарювання та зростання довіри до інформації, наведеної у фінансовій звітності. Однак цей процес пов'язаний з низкою проблем, які потребують поступового вирішення. Подальші дослідження будуть спрямовані на вивчення можливості відмови від національних П(С)БО, і повний перехід до ведення обліку операцій в іноземній валюті та відображення інформації про них у фінансовій звітності відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності.

нестабильная ситуация на валютном рынке, вызванная колебаниями валютных курсов, требует постоянного совершенствования системы управления и контроля за осуществлением операций в иностранной валюте субъекта хозяйствования сферы внешнеэкономической деятельности. Особое значение указанные вопросы приобретают в условиях перехода к применению международных стандартов финансовой отчетности, в частности, в части представления финансовой информации пользователям за пределами страны функционирования предприятия. Цель статьи заключается в обосновании теоретических положений, разработке практических рекомендаций по совершенствованию организации и методики учета операций предприятия в иностранной валюте с учетом положений национальных и международных стандартов. В статье очерчен круг основных понятий по теме исследования, таких как «валюта представления», «функциональная валюта», «курсовая разница», проанализированы основные положения национальных и международных стандартов относительно отражения валютных операций в учете, осуществлено их сравнение, определены основные неувязки отечественного и международного законодательства. Описаны особенности отражения в учете курсовых разниц по национальным и международным стандартам бухгалтерского учета в процессе принятия эффективных управленческих решений, результаты воздействия методики формирования в учете информации о курсовых разницах на содержательность финансовой отчетности предприятия. Основные несогласованности касающиеся определения валюты денежной единицы и курсовых разниц, в которой должна быть составлена финансовая отчетность субъекта функционирования рыночных структур. В результате исследования обобщенно выводы относительно недостатков и подходов как отечественного так и международного законодательства по отражению в учете операций с валютой и курсовых разниц, целесообразности использования основных понятий приведенных в международных стандартах. Обоснована возможность их применения на отечественных предприятиях при формировании учетной политики и отражении операций в иностранной валюте в учете.

Ключевые слова: валюта, функциональная валюта, валюта представления, учет, валютные операции, валютный курс, курсовая разница.

Dziuba O., Pshenychna G.

ACCOUNTING FOR FOREIGN CURRENCY TRANSACTIONS, NATIONAL AND INTERNATIONAL APPROACH

The article is devoted to the peculiarities of recording foreign currency transactions in accordance with national and international standards of accounting and reporting. It has been determined that the uncertainties in the foreign exchange market, caused by currency fluctuations, require constant improvement of management and monitoring of the foreign currency transactions of the entity in foreign economic activity. Outlined issues are of particular importance in the transition to the use of International Financial Reporting Standards, in particular regarding the presentation of financial information to users outside the country of functioning entity. The aim of the article is theoretical justification of provisions, developing practical recommendations to improve the organization and methods of accounting for transactions of the company in foreign currency, subject to national and international standards. The basic concepts of the research, such as «presentation currency», «functional currency», «exchange difference» have been identified in the article, the main provisions of national and international standards for display of currency transactions in the accounting have been analyzed, their comparison has been made, the main disagreements of national and international laws have been determined. The features of recording of exchange differences on national and international accounting standards in making effective management decisions, the effects of forming a record of differences in content of the financial statements method have been described. The key inconsistencies concern the definition of currency and exchange rate differences, according to which financial statements of the entity of functioning market structures must be compiled. Deficiencies and approaches both to national and international legislation on accounting currency transactions and foreign exchange differences, the feasibility of using basic concepts outlined in international standards have been generalized. The possibility of their use at national enterprises in forming accounting policy and displaying foreign currency transactions in the accounting has been justified.

Keywords: currency, functional currency, presentation currency, accounting, foreign exchange, exchange rate, exchange rate differences.

Одержано 21.04.2015 р.