

ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Чирка Дмитро Михайлович

УДК 657.1: 657.37: 336.748 (043.3)

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ:
ТЕОРІЯ, ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Житомир – 2012

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України.

Науковий керівник – кандидат економічних наук, доцент
Рабошук Аліна Володимирівна,
Житомирський державний технологічний університет,
доцент кафедри бухгалтерського обліку

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Брадул Олександр Михайлович,
Криворізький технічний університет,
професор кафедри обліку, аудиту і фінансового аналізу

кандидат економічних наук
Бабій Леся Іванівна,
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана,
доцент кафедри бухгалтерського обліку

Захист відбудеться “16” лютого 2012 р. о 14⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103, ауд. 248.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103.

Автореферат розісланий “13” січня 2012 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради,
де.н., проф.

І.В. Замула

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. В умовах глобалізаційних перетворень показником підвищення рівня економіки будь-якої країни є розвиток зовнішньоекономічної діяльності. Інтенсифікація діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання із зарубіжними партнерами сприяє інтеграції їх бізнесу, що підтверджується значним збільшенням обсягів зовнішньоекономічних операцій. У 2011 р. підприємства України здійснювали зовнішньоторговельні операції з партнерами із 217 країн світу. Наслідком виходу вітчизняних компаній на міжнародний рівень і посилення взаємодії із зовнішніми контрагентами є зростання обсягів операцій, які здійснюються в іноземній валюті: зокрема, спостерігається позитивна динаміка щодо обсягів експортно-імпортних операцій. Так, експорт зріс в січні-жовтні 2011 р. на 35,8 % порівняно з аналогічним періодом 2010 р., імпорт – на 40,1 % відповідно. Станом на 01.01.2011 р. прями іноземні інвестиції в Україну склали 44708,0 млн. дол. США; з України – 6871,1 млн. дол. США¹.

Нестабільна ситуація на валютному ринку, спричинена коливаннями валютних курсів, вимагає постійного удосконалення системи управління та контролю за здійсненням операцій в іноземній валюті. Врахування впливу коливань валютних курсів на показники фінансового стану є вирішальним фактором формування достовірної інформації для забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень. Особливого значення окреслені питання набувають в умовах переходу до застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (IAS/IFRS), зокрема, в частині представлення фінансової інформації користувачам за межами країни функціонування суб'єкта господарювання, що потребує розробки науково обґрунтованих підходів до удосконалення теоретико-методичних засад формування фінансової звітності в іноземній валюті.

Вагомий внесок у формування теоретичних та організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті здійснили вітчизняні та зарубіжні вчені: О.В. Арська, Л.І. Бабій, Ф.Ф. Бутинець, Л.М. Водоп'янова, І.В. Жиглей, Л.І. Жидєєва, Н.А. Заломіна, А.Ф. Залялеєв, Г.Ю. Коблянська, Т.В. Кожухова, М.Д. Корінько, Ю.А. Кузьмінський, С.О. Левицька, В.Г. Линник, І.О. Лукашова, А.В. Максименко, О.В. Небильцова, А.В. Сажнев, Я.В. Соколов, Г.П. Стадник, О.І. Степаненко, І.В. Тимошин, В.В. Філін.

Проблеми формування фінансової звітності в іноземній валюті досліджували Р. Аггарвал (R. Aggarwal), П. Андреї (P. Andrei), М. Барретт (M. Barrett), Г. Бейкер (G. Baker), О.М. Брадул, Х. Гернон (H. Gernon), С.Ф. Голов, М. Єджейчик (M. Jędrzejczyk), І. Кацумото (I. Kazumoto), В.М. Костюченко, Н.Б. Литвин, О. Медейрос (O. Medeiros), Г. Мік (G. Meek), Дж. Пінто (J. Pinto), Х. Пламб (H. Plumb), Д. Сімас (D. Simas), Л. Сперо (L. Spero), В. Тсуї (W. Tsui), Ф. Чої (F. Choi), Дж. Шарма (J. Sharma).

¹ За даними Державної служби статистики України. Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>

Враховуючи результати здійснених досліджень і не применшуючи їх значення для розвитку науки, слід відзначити неусталеність понятійно-термінологічного апарату; суперечливість методичних підходів до облікового відображення операцій в іноземній валюті та розкриття інформації про них у звітності з урахуванням впливу коливань валютних курсів; а також відсутність методичного забезпечення формування фінансової звітності вітчизняних підприємств в іноземній валюті. Потребують розробки також теоретичні та організаційно-методичні засади бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті. Необхідність вирішення вказаних проблемних питань визначає актуальність теми дослідження, постановку мети і завдань.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету і є складовою державної програми досліджень за темою № 330 “Розвиток бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в системі корпоративного управління” (номер державної реєстрації 010U008166). У межах наукової програми автором проведені дослідження, пов'язані з розробкою організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті, порядку формування фінансової звітності в іноземній валюті, їх наукового обґрунтування.

Мета та завдання дослідження. Мета дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті.

Для досягнення зазначеної мети в роботі поставлено наступні завдання:

- проаналізувати підходи до формування інформації про господарську діяльність в системі бухгалтерського обліку з врахуванням характеристик іноземної валюти та прояву впливу коливань валютних курсів;
- виявити взаємозв'язок понять “валютна операція в зовнішньоекономічній діяльності” та “операція в іноземній валюті” на основі дослідження їх сутності;
- окреслити фактори виникнення курсових різниць за результатами операцій в іноземній валюті, виокремити їх види та встановити ступінь їх впливу на фінансовий стан і результати діяльності суб'єктів господарювання;
- удосконалити положення облікової політики суб'єктів господарювання щодо операцій в іноземній валюті;
- систематизувати методичні підходи до облікового відображення операцій в іноземній валюті в частині відображення курсових різниць;
- оцінити відповідність показників звітності підприємств щодо відображення даних про об'єкти бухгалтерського обліку за операціями в іноземній валюті потребам користувачів;
- здійснити критичний аналіз підходів до формування фінансової звітності в іноземній валюті з метою обґрунтування можливості їх застосування у національній системі бухгалтерського обліку.

Гіпотеза дослідження ґрунтується на припущенні, що науково обґрунтовані підходи до врахування впливу коливань валютних курсів у системі бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті є основою ефективного управління зовнішньоекономічною діяльністю суб'єктів господарювання.

Об'єктом дослідження є операції в іноземній валюті суб'єктів господарювання, що відображаються в бухгалтерському обліку.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних і методичних аспектів бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті у суб'єктів господарювання.

Методи дослідження. У ході проведеного дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Для з'ясування економічної сутності операцій в іноземній валюті, ідентифікації курсових різниць як об'єкту бухгалтерського обліку використано методи індукції та дедукції, теоретичного узагальнення, порівняльних характеристик, системний підхід. Застосування методів причинно-наслідкового зв'язку, порівняння, групування дозволило удосконалити класифікацію курсових різниць. Дослідження організації та методики бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті здійснювалося із застосуванням методів аналізу та синтезу, індукції та дедукції, конкретизації, аналогії та діалектичного методу. При розробці порядку перерахунку статей фінансової звітності у валюту представлення застосовувалися методи моделювання та графічний.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань економічної теорії, бухгалтерського обліку, фінансів, права, матеріали науково-практичних конференцій, офіційні статистичні матеріали, законодавчі та нормативні документи України та інших країн світу з бухгалтерського обліку, довідкові та інформаційні видання, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних, організаційних і методичних положень та розробці практичних рекомендацій з бухгалтерського відображення операцій в іноземній валюті. Основні положення наукової новизни полягають у наступному:

вперше одержано:

– ідентифікацію об'єктів бухгалтерського обліку за операціями в іноземній валюті в частині виділення нереалізованих курсових різниць в складі активів та зобов'язань підприємства, що дозволяє підвищити якість облікової інформації для управління суб'єктом господарювання;

удосконалено:

– положення облікової політики щодо операцій в іноземній валюті (вибір функціональної валюти та валютного курсу для перерахунку вартості активів, зобов'язань і власного капіталу; визнання монетарних та немонетарних статей; визнання реалізованих і нереалізованих курсових різниць), а також процедур перерахунку статей фінансової звітності у валюту представлення (вибір валюти представлення звітності, методу перерахунку та валютного курсу його здійснення) з метою удосконалення організації бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання;

– методичні підходи до бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті в частині облікового відображення реалізованих і нереалізованих курсових різниць, що забезпечує достовірне відображення впливу коливань валютних курсів на вартісну оцінку об'єктів бухгалтерського обліку, виражених в іноземній валюті, зменшує прояв впливу коливань валютних курсів на показники фінансового стану підприємств;

– порядок формування показників фінансової (ф. № 1 “Баланс”, ф. № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”) та внутрішньої звітності в частині розкриття інформації про вплив змін валютних курсів, що підвищує їх аналітичність та забезпечує прийняття ефективних управлінських рішень з урахуванням валютного фактору;

– організаційно-методичне забезпечення формування фінансової звітності в іноземній валюті на основі розробленого алгоритму перерахунку статей, що забезпечує змістовність, прозорість і достовірність фінансової інформації;

дістало подальший розвиток:

– формування понятійного апарату бухгалтерського обліку в частині розмежування понять “валютна операція в зовнішньоекономічній діяльності”, “операція в іноземній валюті”, визначення їх взаємозв'язку для удосконалення організації та методики їх бухгалтерського відображення; поняття “перерахунок статей фінансової звітності у валюту представлення” з метою уніфікації бухгалтерської термінології;

– систематизація підходів до перерахунку статей фінансової звітності в іноземну валюту в англійськомовних країнах, що дозволило обґрунтувати вибір оптимальних методів здійснення перерахунку для застосування у національній системі бухгалтерського обліку.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій з удосконалення методики бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті та формування фінансової звітності в іноземній валюті. В практичну діяльність підприємств і навчальний процес впроваджено наступні теоретичні та практичні розробки:

– рекомендації з удосконалення облікової політики у частині бухгалтерського обліку та відображення у фінансовій звітності операцій в іноземній валюті на ПАТ “Тернопільський радіозавод “Оріон” (довідка № 5 від 28.04.2011 р.), ТОВ “Інтеграл” (довідка № 1 від 18.01.2011 р.);

– методику облікового відображення реалізованих та нереалізованих курсових різниць, що забезпечило мінімізацію штучного впливу на фінансовий стан та результати діяльності на ПП “Фабрика меблів “Нова”(акт № 4 від 05.04.2011 р.);

– алгоритм перерахунку фінансової звітності в іноземну валюту на ТОВ “Шредер” (довідка № 12 від 15.12.2010 р.);

– пропозиції з удосконалення бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті, які використано при розробці навчально-методичного забезпечення дисциплін: “Фінансовий облік І”, “Фінансовий облік ІІ”, “Облік і звітність за

міжнародними стандартами” (довідка Тернопільського національного економічного університету № 01/11-244 від 21.02.2011 р.).

Особистий внесок дисертанта. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Наукові розробки, висновки та пропозиції, що містяться в роботі, виконано автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи дисертанта, що полягає у дослідженні питань щодо удосконалення бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті та порядку складання фінансової звітності в іноземній валюті.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 6-ти міжнародних та всеукраїнських наукових і науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [9-14].

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 8 наукових статей у фахових виданнях загальним обсягом 4,93 друк. арк., 6 тез доповідей загальним обсягом 1,14 друк. арк. (особисто автору належить 1,07 друк. арк.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст роботи викладено на 182 сторінках друкованого тексту. Робота містить 16 таблиць, 18 рисунків, 21 додаток на 75 сторінках. Список використаних джерел нараховує 245 найменувань на 27 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертаційної роботи, визначено мету, завдання, об’єкт і предмет дослідження, сформульовано гіпотезу дослідження, охарактеризовано методи дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих наукових результатів.

У першому розділі **“Теоретичний аспект бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті”** досліджено сутність валюти, валютних курсів та операцій в іноземній валюті, удосконалено класифікацію курсових різниць, визначено проблеми бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті, які потребують наукового вирішення.

У результаті дослідження сутності поняття “валюта” виявлено потрійну природу її трактування як: 1) грошової одиниці, яка лежить в основі грошової системи окремої держави; 2) типу грошової системи держави; 3) грошових знаків зарубіжних держав та кредитних і платіжних документів, які використовуються в міжнародних розрахунках. Основна характеристика валюти – її конвертованість – забезпечує обмін національних грошових одиниць на інші, що в цілому нейтралізує вплив кордонів окремої держави на рух товарів та капіталу в масштабах світового ринку. Одночасно, конвертованість валюти призводить до постійних змін курсів валют, які безпосередньо впливають на фінансовий стан суб’єктів господарювання. Характеристика видів

валют за рівнем конвертованості впливає на можливість оперативного здійснення перерахунку вартості монетарних та немонетарних статей балансу.

Коливання курсів валют спричиняють появу валютного ефекту, який проявляється у можливому викривленні інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання. Виявлено фактори, які визначають рівень впливу коливань валютних курсів на показники фінансового стану суб'єкта господарювання, а саме: зовнішні відносно підприємства (курси валют, встановлені ззовні і не підлягають впливу з боку підприємства; кількість іноземних валют, в яких підприємство може здійснювати свою діяльність в межах імперативних норм, що регулюються державою), внутрішні (обсяги господарських операцій в іноземній валюті, момент здійснення господарських операцій, рішення щодо яких приймає підприємство). Відповідно, суб'єкт господарювання частково може впливати на ступінь прояву валютного ефекту, тим самим нівелюючи можливі наслідки зміни курсів валют.

Вивчення результатів наукових досліджень свідчить про відсутність системного підходу до розуміння поняття “операції в іноземній валюті” та їх взаємозв'язку з поняттям “валютні операції”. Запропоновано під валютними операціями в зовнішньоекономічній діяльності розуміти операції, пов'язані з переходом права власності та інших прав на валютні кошти (валютні цінності, виражені в іноземній валюті) та їх використанням як засобу платежу. На основі цього уточнено сутність поняття “операції в іноземній валюті” для цілей бухгалтерського обліку, складовими яких виступають валютні операції в зовнішньоекономічній діяльності та інші операції в іноземній валюті. Враховуючи, що будь-яка господарська операція, вираження якої здійснюється у валюті іншій, ніж функціональна, визнається операцією в іноземній валюті, обґрунтовано, що це поняття є ширшим за змістом, ніж валютна операція.

Особливістю операцій в іноземних валютах є наявність специфічного об'єкту бухгалтерського обліку – валютних курсових різниць як наслідку коливань валютних курсів. Розмежовано поняття: власне курсової різниці (різниця між оцінками однакової кількості іноземної валюти за різними валютними курсами однієї установи, які змінюються у часовому аспекті); сумової різниці (різниця між оцінкою заборгованості на дату її виникнення (відвантаження товарів, надання послуг) та на дату здійснення розрахунків у валюті платежу з урахуванням валютних застережень, передбачених в зовнішньоекономічному договорі); різниці у курсах (різниця, яка виникає при оцінці іноземної валюти за курсом її придбання або продажу та курсом Національного банку країни, тобто за наявності просторової різниці між курсами). Виокремлення різних видів валютних курсових різниць відповідно до їх економічної сутності забезпечує розробку методичних підходів до їх облікового відображення.

Визначення курсової різниці як об'єкту бухгалтерського обліку залежить від балансової теорії, яка застосовується. В статичній балансовій теорії іноземна валюта розглядається як гроші, відповідно, зміна її курсу призводить до її переоцінки та впливу на фінансовий результат (прибуток або збиток) в момент її переоцінки.

Курсова різниця визначається як різниця між оцінкою іноземної валюти на дату її первісного визнання в бухгалтерському обліку та оцінкою на дату вибуття валюти з підприємства (для здійснення розрахунків) або на дату складання балансу. В динамічній теорії балансу іноземна валюта розглядається як товар, і, відповідно, курсова різниця визнається тільки на момент списання іноземної валюти з балансу.

Встановлено, що визнання сум курсових різниць на дату балансу у складі доходів та витрат періоду призводить до порушення принципів обачності та превалювання сутності над формою та суперечить критеріям визнання доходів та витрат як елементів фінансової звітності. Для запобігання недостовірному відображенню фінансових результатів в бухгалтерському обліку запропоновано виокремлювати у складі курсових різниць реалізовані (курскові різниці, які виникають на дату фактичного здійснення розрахунків за операціями в іноземній валюті) та нереалізовані (розраховуються на дату балансу без фактичного завершення розрахунків з метою перерахунку вартості активів та зобов'язань для розкриття про них фінансової інформації у звітності відповідно до принципу єдиного грошового вимірника) (рис. 1).

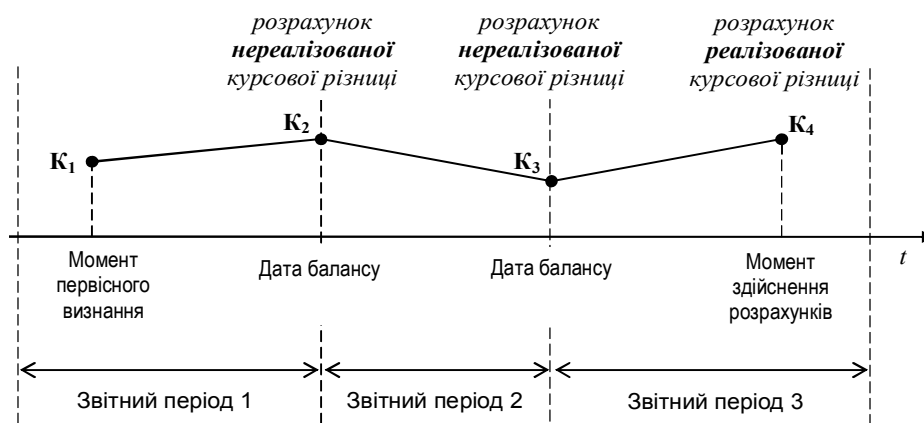


Рис. 1. Моменти визнання реалізованих і нереалізованих курсових різниць

Нереалізовані курсові різниці виникають не внаслідок здійснення господарської операції, а лише в результаті перерахунку вартості монетарних статей балансу. Їх виокремлення забезпечує прозорість розкриття фінансової інформації з мінімізацією її викривлення. На основі розмежування видів курсових різниць запропоновано класифікацію з уточненням їх видів за моментом виникнення (рис. 2).

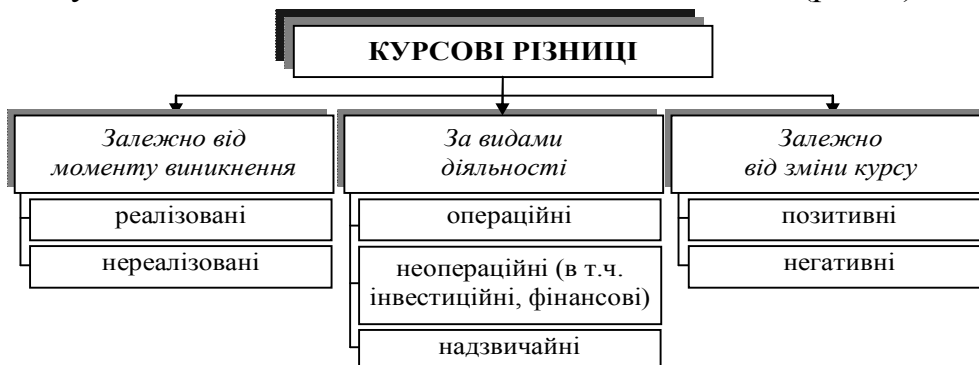


Рис. 2. Удосконалена класифікація курсових різниць

Уточнена класифікація курсових різниць на основі наукового обґрунтування їх видів сприяє підвищенню якості облікової інформації в частині побудови необхідних аналітичних розрізів з метою інформаційно-аналітичного забезпечення системи управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства.

Сформульовані положення щодо сутності операцій в іноземній валюті, впливу курсових різниць на фінансовий стан, а також розроблений підхід до їх класифікації сприяють удосконаленню теоретичних основ організації та методики бухгалтерського обліку.

Другий розділ **“Організаційно-методичне забезпечення бухгалтерського відображення операцій в іноземній валюті”** присвячено розробці елементів облікової політики, удосконаленню методичних аспектів обліку операцій в іноземній валюті в частині курсових різниць та відображенню даної інформації у звітності.

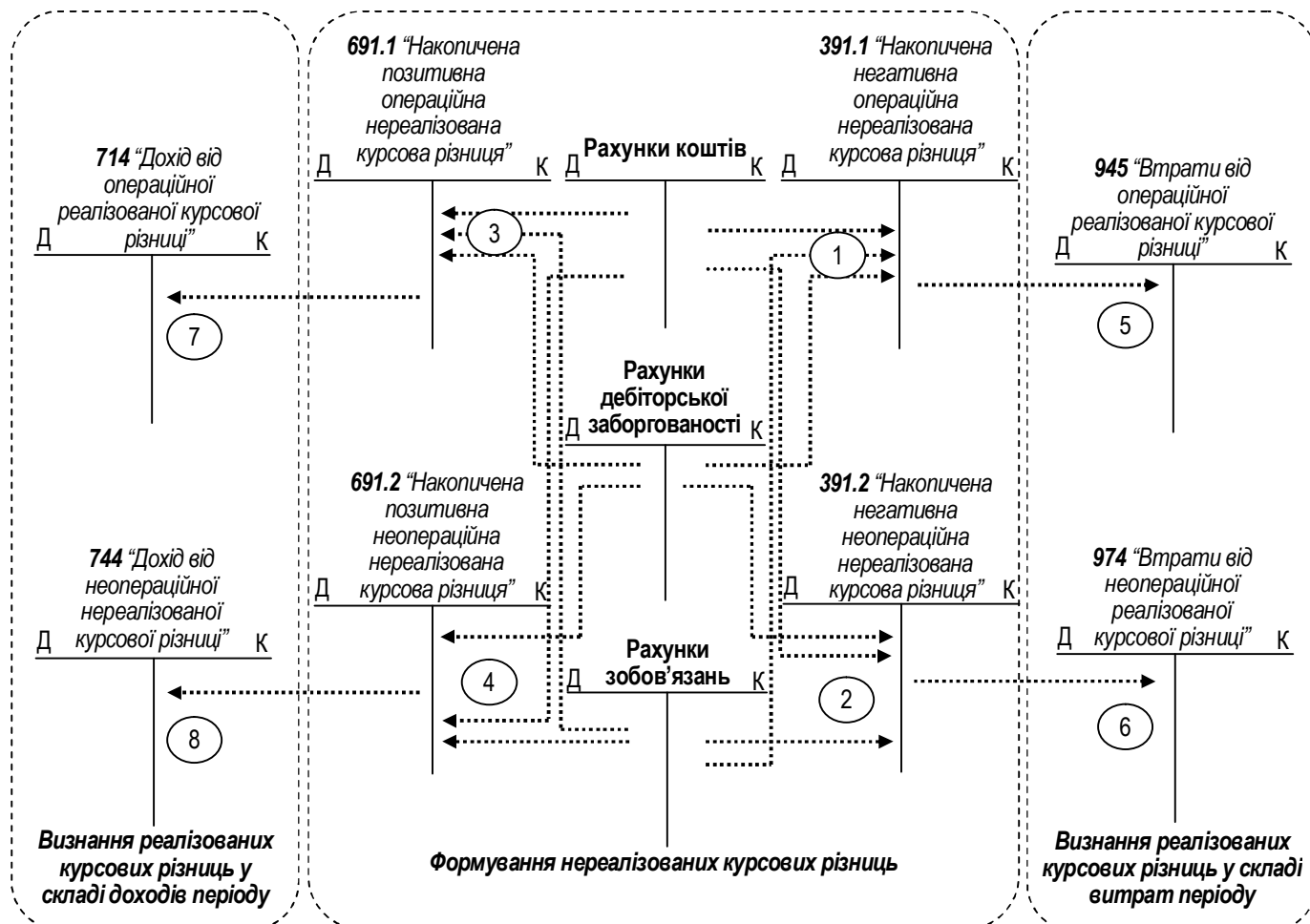
Враховуючи, що з 2011 р. для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності передбачено обов'язкове (для публічних акціонерних товариств) та добровільне (для інших суб'єктів господарювання) застосування МСФЗ (IFRS/IAS), доцільним є врахування ряду диспозитивних норм, які містяться в цих стандартах. З метою забезпечення достовірної та релевантної інформації про операції в іноземній валюті удосконалено положення облікової політики в частині її методичної складової, що сприяє формуванню якісного інформаційного забезпечення управління зовнішньоекономічною діяльністю суб'єкта господарювання.

Запропоновано суб'єктам господарювання документально оформлювати вибір функціональної валюти з викладенням факторів, які були враховані при її визначенні, з метою забезпечення єдиного підходу до перерахунку вартості функціональної валюти всередині групи компаній. Зважаючи на суперечливість та суб'єктивність підходів до визначення монетарності та немонетарності статей балансу, можливості перекласифікації монетарної статті в немонетарну, обґрунтована необхідність застосування професійного судження бухгалтера для класифікації статей балансу з економічним обґрунтуванням в обліковій політиці. Доцільність передбачення в обліковій політиці вибору валютного курсу виражається в врегулюванні питання щодо застосування історичного, поточного або середнього валютних курсів для різних валют з метою перерахунку вартості операцій, виражених в іноземній валюті, у функціональну валюту при їх первісному визнанні.

Необхідність впорядкування інформації про курсові різниці для цілей управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємств потребує адаптації системи рахунків до інформаційних запитів користувачів облікової інформації. Відсутність факту надходження активів або зменшення зобов'язань внаслідок перерахунку вартості монетарних статей на дату балансу не дозволяє відобразити нереалізовані курсові різниці у складі доходів та витрат звітного періоду.

На основі критичного аналізу підходів до визнання курсових різниць в бухгалтерському обліку (визнання у складі доходів і витрат звітного періоду в момент здійснення господарської операції; відстрочення визнання у складі доходів і витрат; відстрочення визнання з амортизацією; змішаний підхід – негайне визнання доходів від позитивної курсової різниці з відстроченням визнання втрат від

негативної) запропоновано відображати накопичену нереалізовану курсову різницю в складі доходів майбутніх періодів і витрат майбутніх періодів (залежно від зміни курсу за активними та пасивними статтями) з відстроченим визнанням її у складі реалізованих курсових різниць за видами діяльності на дату здійснення розрахунків або вибуття валютних коштів з підприємства (рис. 3).



Примітки: господарські операції 1-2 – визнання негативної нереалізованої курсової різниці від операційної / неопераційної діяльності на дату балансу; 3-4 – визнання позитивної нереалізованої курсової різниці від операційної / неопераційної діяльності на дату балансу; 5, 6, 7, 8 – визнання нереалізованих курсових різниць у складі доходів і витрат періоду на дату здійснення розрахунків.

Рис. 3. Запропонований порядок облікового відображення курсових різниць

Для врегулювання бухгалтерського відображення курсових різниць в частині реалізованих, запропоновано в обліковій політиці підприємств передбачити наступні субрахунки: 714 "Дохід від операційної реалізованої курсової різниці", 744 "Дохід від неопераційної реалізованої курсової різниці", 945 "Втрати від операційної реалізованої курсової різниці", 974 "Втрати від неопераційної реалізованої курсової різниці", на яких узагальнюється інформація про позитивні / негативні реалізовані курсові різниці за активами й зобов'язаннями підприємства за видами діяльності.

Ідентифікація нереалізованих курсових різниць та їх визнання у складі активів і зобов'язань підприємства дозволяє уникнути викривлення фінансової інформації

(величини фінансових результатів), спричинених коливаннями валютних курсів, і забезпечує дотримання принципу обачності в бухгалтерському обліку.

Суттєвим проблемним питанням є недосконалість існуючих форм звітності у частині розкриття інформації щодо операцій в іноземній валюті, що знижує її інформаційну місткість. Для забезпечення ефективності управлінських рішень, що ґрунтуються на облікових даних, в роботі запропоновано удосконалення звітності за напрямками: 1) зміни до розділу III активу та розділу V пасиву ф. № 1 “Баланс” (запровадження уточнюючих ряд. 271 “у тому числі накопичена негативна курсова різниця” та ряд. 631 “у тому числі накопичена позитивна курсова різниця”; 2) зміни до Приміток до річної фінансової звітності: назву ряд. 450 розділу V “Доходи і витрати” змінити на “Операційна реалізована курсова різниця”, ряд. 600 – “Неопераційна реалізована курсова різниця”; запровадити розділ XVI “Накопичені курсові різниці”; 3) форми внутрішньої звітності: Звіт про рух курсових різниць за валютними коштами, Звіт про стан дебіторської заборгованості в іноземній валюті, Звіт про стан кредиторської заборгованості в іноземній валюті.

Наведені пропозиції сприяють дотриманню принципів бухгалтерського обліку, а також удосконаленню організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті в частині курсових різниць.

У третьому розділі **“Представлення фінансової звітності в іноземній валюті: організаційно-методичні засади”** розкрито сутність перерахунку статей фінансової звітності в іноземну валюту, проаналізовано методи такого перерахунку, розроблено алгоритм формування фінансової звітності в іноземній валюті.

Запровадження положень МСФЗ (IAS/IFRS) у вітчизняну облікову практику зумовило виникнення ряду проблемних питань, серед яких вагоме місце займає використання термінології. Так, для позначення поняття процесу представлення підприємствами фінансової звітності у валюті, що відрізняється від функціональної, в МСФЗ (IAS) 21 “Вплив змін валютних курсів” та іншій англомовній літературі використовується термін “translation of financial statements”. Серед науковців України та ближнього зарубіжжя не існує єдиного підходу щодо перекладу даного терміну, а наведені в обліково-економічній літературі варіанти – “трансляція фінансової звітності”, “переклад фінансової звітності”, “перерахування фінансової звітності в іншу валюту”, “переведення у валюту подання” – не враховують семантичного обсягу поняття, що перекладається, що зумовлює виникнення різних підходів до організації процесу формування фінансової звітності в іноземній валюті. Неточність перекладу, з одного боку, зумовлена відсутністю аналогу такого поняття в національній системі бухгалтерського обліку, а з іншого – намаганням віднайти малослівний еквівалент, що призводить до невідповідності терміну економічній сутності здійснюваного процесу.

З метою уніфікації бухгалтерської термінології та враховуючи необхідність використання усталених, конвенційних понять обґрунтовано доцільність

застосування поняття “перерахунок статей фінансової звітності у валюту представлення” (процес перерахунку вартості показників фінансової звітності, виражених у функціональній валюті, в валюту представлення звітності).

Для забезпечення системного підходу до організації процесу перерахунку статей фінансової звітності у валюту представлення визначено: а) основних користувачів фінансової звітності, показники якої переходять в іноземну валюту (іноземні інвестори (акціонери), реальні та потенційні, які зацікавлені в інформації про поточний фінансовий стан компанії щодо доцільності утримання, продажу або купівлі її акцій; іноземні кредитори та постачальники, для яких важливою є оцінка здатності компанії виконувати свої зобов’язання (погашати суми отриманих кредитів в іноземній валюті та відсотки за ними; оплачувати придбані нею товари, роботи, послуги); міжнародні фондові біржі, на яких компанія має намір розмістити свої акції або вже перебуває на їх лістингу; інші іноземні компанії, які мають наміри щодо об’єднання, поглинання або придбання компанії, яка звітується); б) мету здійснення перерахунку (складання консолідованої фінансової звітності (якщо функціональна валюта і валюта представлення відрізняються), а також надання окремим іноземним зацікавленим користувачам індивідуальної фінансової звітності у визначеній валюті); в) завдання перерахунку (розкриття інформації про елементи фінансової звітності компанії у валюті представлення; відображення реального фінансового стану закордонних підрозділів групи компаній, які функціонують за кордоном; надання користувачам фінансової інформації про вплив зміни валютних курсів на вартість активів, зобов’язань та власного капіталу, а також рух грошових коштів, як окремої компанії, так і груп компаній в цілому у валюті, відмінній від функціональної).

Вивчення зарубіжної практики дозволило встановити методи, які застосовуються для формування фінансової звітності в іноземній валюті: 1) метод єдиного (поточного) валютного курсу; 2) методи множинного валютного курсу (монетарно-немонетарний, поточно-довгостроковий, часовий). В основі методів закладені різні підходи щодо визначення видів активів та зобов’язань, виражених в іноземній валюті, на які здійснюють вплив зміни валютних курсів. На основі визначення їх переваг і недоліків в частині впливу на показники фінансової звітності, встановлено, що жоден метод не є універсальним і доцільним до застосування у всіх можливих випадках формування фінансової звітності в іноземній валюті.

Враховуючи відсутність нормативного регулювання процесу перерахунку статей фінансової звітності у валюту представлення в системі національних стандартів бухгалтерського обліку, запропоновано застосовувати такі методи перерахунку статей фінансової звітності у валюту представлення: 1) метод поточного валютного курсу для суб’єктів господарювання, які подають індивідуальну фінансову звітність зацікавленим користувачам; 2) часовий метод –

для формування консолідованої фінансової звітності, якій передують перерахунок статей фінансової звітності зарубіжних підрозділів групи компаній з функціональної валюти у валюту представлення консолідованої фінансової звітності. Порядок перерахунку статей фінансової звітності з функціональної валюти у валюту представлення наведено на рис. 4.

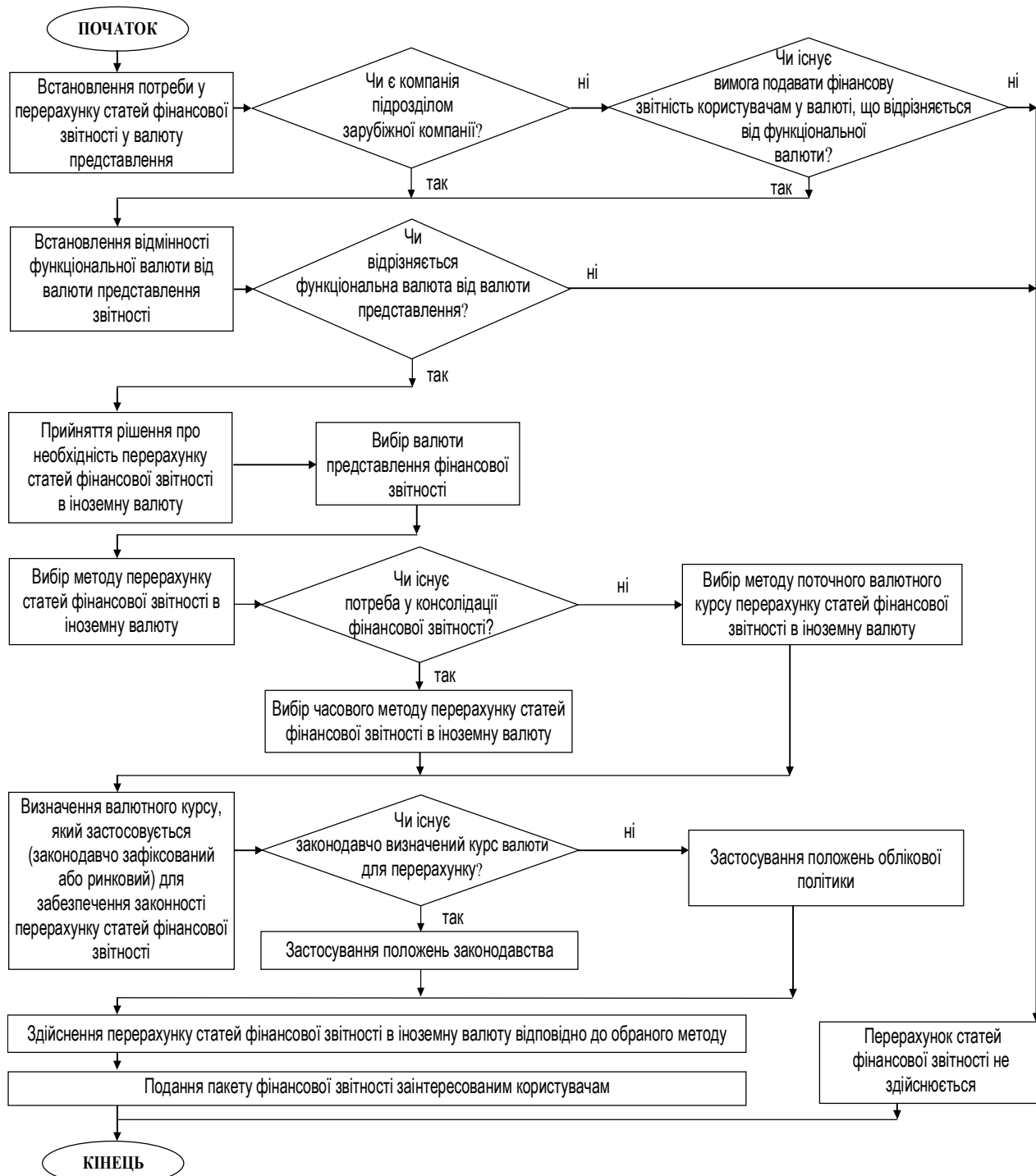


Рис. 4. Алгоритм перерахунку статей фінансової звітності у валюту представлення

Запропонований алгоритм дозволяє систематизувати організаційний процес при здійсненні перерахунку статей фінансової звітності у валюту представлення.

Виявлено, що перерахунок фінансової звітності в іноземну валюту може супроводжуватися конфліктом інтересів двох груп суб'єктів – укладачів та

користувачів такої звітності. Протилежні їх інтереси при формуванні бухгалтерського прибутку унеможливають об'єктивність та неупередженість прийняття рішення щодо вибору методу перерахунку. Для уникнення створення або поглиблення конфлікту інтересів доцільним є обґрунтування обраного методу перерахунку та його закріплення в обліковій політиці компанії.

З урахуванням відсутності закріпленого порядку перерахунку статей фінансової звітності у валюту представлення на законодавчому рівні, а також недосконалістю положень МСФЗ (IAS) 21 “Вплив змін валютних курсів” в частині регламентації даної процедури розроблено методичні підходи щодо перерахунку елементів фінансової звітності (табл. 1), що сприяють формуванню достовірної інформації.

Таблиця 1. Методика перерахунку статей фінансової звітності в валюту представлення, відмінну від функціональної

<i>Мета</i>	<i>Елементи фінансової звітності</i>		<i>Методика перерахунку</i>
Надання індивідуальної фінансової звітності	Активи	Незалежно від виду	За поточним валютним курсом на дату складання фінансової звітності
	Зобов'язання		
	Власний капітал	Статутний капітал	За історичним валютним курсом (який діяв на дату оголошення статутного капіталу; зміни розміру статутного капіталу)
		Неоплачений капітал	
		Нерозподілений прибуток	
		Резерви	За історичним курсом на дату формування
	Доходи		За курсом на дату визнання або середнім валютним курсом за звітний період
Витрати			
Надання фінансової звітності для включення до консолідованої фінансової звітності групи компанії	Активи	оцінені за історичною собівартістю	За історичним валютним курсом на дату визнання в обліку
	Зобов'язання		
	Активи	оцінені за вартістю: поточною ринковою або заміщення, або реалізації	За валютним курсом на дату балансу
	Зобов'язання		
	Власний капітал	Статутний капітал	За історичним валютним курсом (який діяв на дату оголошення статутного капіталу; зміни розміру статутного капіталу)
		Неоплачений капітал	
		Нерозподілений прибуток	
	Резерви	За історичним курсом на дату формування	
Доходи		За курсом на дату визнання або середнім валютним курсом за звітний період	
Витрати			

Відсутність регламентації порядку перерахунку статей фінансової звітності в іноземну валюту відповідно до національних П(С)БО вимагає обґрунтування в обліковій політиці підприємств необхідності здійснення такого перерахунку, зазначення факту відмінності валюти представлення від функціональної валюти, обґрунтування порядку її вибору, методу перерахунку, валютного курсу, застосованого до перерахунку елементів фінансової звітності.

ВИСНОВКИ

Результатом дисертаційної роботи є теоретичне узагальнення і пропозиції з вирішення наукової проблеми щодо розробки науково-методичних підходів та обґрунтування практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають в наступному:

1. Відсутність системного підходу до визнання поняття “операції в іноземній валюті” у взаємозв’язку з поняттям “валютні операції” обумовила необхідність уточнення понятійного апарату бухгалтерського обліку. Запропоновано розуміти операції в іноземній валюті в контексті складових: валютних операцій в зовнішньоекономічній діяльності (операції, пов’язані з переходом права власності та інших прав на валютні кошти та їх використанням як засобу платежу) та інших операцій в іноземній валюті (в т.ч. бартерних, операцій з давальницькою сировиною), що сприяє уніфікації економічної термінології.

2. Вартісне вимірювання об’єктів бухгалтерського обліку вимагає грошової оцінки статей на дату балансу, що обумовлює необхідність врахування специфіки іноземної валюти як засобу платежу та міри вартості. За результатами дослідження обґрунтовано значення іноземної валюти як фактору вартісного вимірювання об’єктів бухгалтерського обліку з урахуванням ступеню її конвертованості, що дозволило виявити вплив коливань валютних курсів на показники фінансового стану, а також окреслити їх вплив на організацію і методику бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті.

3. На основі проведеного аналізу особливостей утворення валютних курсових різниць за результатами операцій в іноземній валюті виокремлено їх види: курсові різниці (різниця між оцінками однакової кількості іноземної валюти за різними валютними курсами однієї установи, які змінюються у часовому аспекті), сумові різниці (різниця між оцінкою заборгованості на дату її виникнення та на дату здійснення розрахунків у валюті платежу з урахуванням валютних застережень, передбачених в зовнішньоекономічному договорі), різниці в курсах (різниця, яка виникає при оцінці іноземної валюти за курсом її придбання або продажу та курсом Національного банку країни), що визначає різні методичні підходи до їх облікового відображення. Запропоновано поділ курсових різниць за моментом їх виникнення на реалізовані (курсіві різниці, які виникають на дату фактичного здійснення розрахунків за операціями в іноземній валюті) та нереалізовані (розраховуються на дату балансу без фактичного завершення розрахунків) для забезпечення дотримання принципів обачності та превалювання сутності над формою, а також критеріїв визнання доходів та витрат, що дозволило ідентифікувати нереалізовані курсові різниці як об’єкт бухгалтерського обліку за операціями в іноземній валюті.

4. Забезпечення виконання законодавчих вимог щодо переходу вітчизняних суб’єктів господарювання до складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за вимогами МСФЗ (IAS/IFRS) викликає необхідність адаптації

ряду диспозитивних норм, передбачених цими стандартами, до особливостей функціонування окремих суб'єктів господарювання. В даному контексті запропоновано напрями розвитку положень облікової політики щодо операцій в іноземній валюті, що сприяє підвищенню якості інформації, яка формується в системі бухгалтерського обліку, та порядку її розкриття.

5. Ідентифікація нереалізованих та реалізованих курсових різниць у складі об'єктів бухгалтерського обліку зумовила необхідність розробки методичного забезпечення їх облікового відображення з урахуванням виявленого впливу коливань валютних курсів на показники фінансового стану суб'єктів господарювання. У зв'язку з цим, удосконалено методичні підходи до бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті в частині відображення нереалізованих курсових різниць у складі доходів і витрат майбутніх період на основі застосування способу відстрочення їх визнання у складі доходів та витрат звітного періоду, що забезпечує дотримання принципу обачності в бухгалтерському обліку.

6. Критична оцінка існуючих форм фінансової звітності дозволила виявити низький рівень розкриття в них інформації про операції в іноземній валюті. Використання удосконалених форм фінансової (ф. № 1 “Баланс”, ф. № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”) та розроблених форм внутрішньої звітності (Звіт про рух курсових різниць за валютними коштами, Звіт про стан дебіторської заборгованості в іноземній валюті, Звіт про стан кредиторської заборгованості в іноземній валюті) уможливить задоволення інформаційних потреб користувачів в повній, деталізованій та релевантній інформації.

7. У ході дослідження теоретично обґрунтовано трактування поняття “перерахунок статей фінансової звітності у валюту представлення” (процес перерахунку вартості показників фінансової звітності, виражених в функціональній валюті, в валюту представлення звітності), визначено мету, завдання такого перерахунку, основних користувачів фінансової інформації, отриманої в результаті перерахунку. Узагальнення підходів до здійснення перерахунку статей фінансової звітності в іноземну валюту в англійських країнах дозволило визначити їх переваги та недоліки при формуванні результативних показників і обґрунтувати вибір оптимальних методів перерахунку статей фінансової звітності в іноземну валюту для застосування у національній системі бухгалтерського обліку залежно від мети надання такої звітності (метод поточного валютного курсу для складання фінансової звітності; часовий метод – для формування консолідованої фінансової звітності).

8. Для розкриття достовірної та прозорої інформації у фінансовій звітності в іноземній валюті з метою її представлення користувачам за межами країни функціонування суб'єкта господарювання, а також враховуючи відсутність на законодавчому рівні методичного забезпечення даного процесу в роботі запропоновано алгоритм перерахунку статей фінансової звітності у валюту представлення, що дозволить суб'єктам господарювання упорядкувати механізм здійснення такого перерахунку.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті в наукових виданнях

1. Чирка Д.М. Бухгалтерський облік операцій експорту та імпорту послуг нематеріального характеру / Д.М. Чирка // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 2(52). – С. 212-215 (0,32 друк. арк).

2. Чирка Д.М. Послуги нематеріального характеру в зовнішньоекономічній діяльності / Д.М. Чирка // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика. Збірник наукових праць. – Вип. 14, № 1. – Київ: СЕУ, Рівне: НУВГП, 2010. – С. 131-138 (0,45 друк. арк.)

3. Чирка Д.М. Валютний курс та його вплив на діяльність суб'єктів господарювання / Д.М. Чирка // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 3(53). – Ч. 1. – С. 201-203 (0,47 друк. арк).

4. Чирка Д.М. Валютні операції як основа валютного ринку / Д.М. Чирка // Економічний аналіз: збірник наукових праць. – Тернопіль: Видавництво ТНЕУ “Економічна думка”, 2010. – Вип. 7. – С. 129-132 (0,55 друк. арк).

5. Чирка Д.М. Вплив істотних умов зовнішньоекономічного договору купівлі-продажу на облікове відображення експортно-імпортних операцій / Д.М. Чирка // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: бухгалтерський облік, контроль і аналіз. [Відповід. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець]. – Вип. 3(18). – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 373-379 (0,71 друк. арк).

6. Чирка Д.М. Документування на підприємствах зовнішньоекономічної діяльності / Д.М. Чирка // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: бухгалтерський облік, контроль і аналіз. [Відповід. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець]. – Вип. 1(19). – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 393-400 (0,69 друк. арк).

7. Чирка Д.М. Методи перекладу фінансової звітності в іноземну валюту: порівняльна характеристика / Д.М. Чирка // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – № 1(55). – С. 169-172 (0,75 друк. арк).

8. Чирка Д.М. Операції в іноземній валюті як об'єкт облікової політики / Д.М. Чирка // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: бухгалтерський облік, контроль і аналіз. [Відповід. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець]. – Вип. 3(21). – Ч. 1. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 391-402 (0,99 друк. арк).

Тези та тексти доповідей

9. Чирка Д.М. Бухгалтерський облік в системі управління ризиками: організаційний аспект / Д.М. Чирка // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: зб. тез восьмої всеукр. наук. конф., присвяченої

видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинова, м. Житомир, 24-25 лютого 2010 р. / Мін-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 79-82 (0,21 друк. арк).

10. Чирка Д.М. Валютні операції та операції в іноземній валюті: підходи до визначення понять / Д.М. Чирка // Проблеми бухгалтерського обліку в Україні: зб. тез і матеріалів наук.-практ. конф., присвячених Дню бухгалтера, м. Житомир, 16 липня 2010 р. / Мін-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир, 2010. – С. 107-109 (0,13 друк. арк).

11. Чирка Д.М. Критичний аналіз наукових праць з обліку валютних операцій / Д.М. Чирка // Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін: матеріали та тези виступів ІХ-ї міжнар. наук. конф., м. Житомир, 13-15 жовтня 2010 р. / Мін-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир, 2010. – С. 368-369 (0,13 друк. арк).

12. Чирка Д.М. Сутність та методи перекладу фінансової звітності / Д.М. Чирка // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: збір. тез Дев'ятої всеукр. наук. конф., присвяченої видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинова, м. Житомир, 23-24 лютого 2011 р. / Мін-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 113-116 (0,2 друк. арк).

13. Чирка Д.М. Вплив курсових різниць на бухгалтерський баланс / А.В. Рабошук, Д.М. Чирка // Соколовские чтения в Житомире: наследие и развитие идей великого ученого: сбор. тезисов науч. интернет-конф., посвященной памяти Заслуженного профессора Житомир. гос. технолог. ун-та Я.В. Соколова / Мін-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖГТУ, 2011. – С. 124-126 (загальний обсяг 0,22 друк. арк., особисто автору належить 0,15 друк. арк.: розкрито порядок відображення курсових різниць з позиції теорій статичного та динамічного балансу).

14. Чирка Д.М. Валютний ризик: поняття та значення у господарській діяльності підприємства / Д.М. Чирка // Проблеми бухгалтерського обліку в Україні: зб. тез і матеріалів наук.-практ. конф., присвячених Дню бухгалтера, м. Житомир, 16 липня 2011 р. / Мін-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир, 2011. – С. 98-101 (0,25 друк. арк).

АНОТАЦІЯ

Чирка Д.М. Бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті: теорія, організація і методика. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України. – Житомир, 2012.

Дисертація присвячена обґрунтуванню теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті.

У дисертаційній роботі уточнено економічну сутність та взаємозв'язок понять “операції в іноземній валюті” і “валютні операції в зовнішньоекономічній діяльності”, досліджено природу поняття “валюта”, визначено прояв коливань курсів валют на показники фінансового стану. Досліджено курсові різниці як об'єкт бухгалтерського обліку, удосконалено їх класифікацію на основі ідентифікації реалізованих та нереалізованих курсових різниць. Удосконалено елементи облікової політики за операціями в іноземній валюті. Запропоновано методичні підходи до відображення операцій в іноземній валюті в частині реалізованих та нереалізованих курсових різниць в бухгалтерському обліку; удосконалено фінансову та внутрішню звітність, що забезпечує прийняття ефективних управлінських рішень з врахуванням валютного фактору. Розроблено методику перерахунку статей фінансової звітності у валюту представлення, відмінну від функціональної.

Ключові слова: іноземна валюта, операції в іноземній валюті, валютні операції, курсові різниці, монетарні та немонетарні статті, функціональна валюта, валюта представлення, перерахунок статей фінансової звітності.

АННОТАЦІЯ

Чирка Д.М. Бухгалтерский учет операций в иностранной валюте: теория, организация и методика. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет Министерства образования и науки, молодежи и спорта Украины. – Житомир, 2012.

Диссертация посвящена обоснованию теоретических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета операций в иностранной валюте, осуществляемых субъектами внешнеэкономической деятельности.

Гипотеза исследования основывается на допущении, что научно обоснованные подходы к учитыванию влияния колебаний валютных курсов в системе бухгалтерского учета операций в иностранной валюте являются основой эффективного управления внешнеэкономической деятельностью хозяйствующих субъектов.

Объектом исследования являются операции в иностранной валюте хозяйствующих субъектов. *Предметом исследования* является совокупность теоретических, организационных и методических положений бухгалтерского учета операций в иностранной валюте у хозяйствующих субъектов.

В работе приведено теоретическое обобщение и предложено решение научной проблемы по разработке научно-методических подходов и обоснованию практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета операций в иностранной валюте.

Отсутствие системного подхода к определению понятий «операции в иностранной валюте» и «валютные операции» обусловило необходимость в уточнении понятийного аппарата бухгалтерского учета. Предложено трактовать операции в иностранной валюте в контексте их составляющих: валютных операций во внешнеэкономической деятельности и других операций в иностранной валюте (бартерных, операций с давальческим сырьем и др.), что способствует унификации экономической терминологии.

Целесообразно выделять в совокупности валютных курсовых разниц следующие их виды: курсовые (разница между оценками одинакового количества иностранной валюты по разным валютным курсам одного учреждения, изменяющимся в часовом аспекте), суммовые (разница между оценкой задолженности на дату ее возникновения и на дату осуществления расчетов в валюте платежа с учетом валютных предостережений, предусмотренных во внешнеэкономическом договоре) и разницы в курсах (разница, возникающая при оценке иностранной валюты по курсу ее покупки или продажи и курсом Национального банка страны), что предопределяет различные методические подходы к их ученому отображению.

В работе идентифицированы объекты бухгалтерского учета по операциям в иностранной валюте в части выделения нереализованных курсовых разниц в составе активов и обязательств хозяйствующего субъекта предприятия, что позволяет повысить качество учетной информации для управления предприятием.

Предложено классифицировать курсовые разницы по моменту их возникновения на реализованные (курсовые разницы, возникающие на дату фактического осуществления расчетов по операциям в иностранной валюте) и нереализованные (рассчитываются на дату составления баланса без фактического завершения расчетов), а также усовершенствованные методические подходы к учетному отображению нереализованных курсовых разниц в составе доходов и расходов будущих периодов на основе применения способа отсрочки их признания в качестве доходов и расходов отчетного периода обеспечивает соблюдение принципа осмотрительности в бухгалтерском учете.

Применение усовершенствованных форм финансовой отчетности (Баланса и Примечаний к годовой финансовой отчетности) и разработанных форм внутренней отчетности в части раскрытия информации о влиянии изменений валютных курсов способствует удовлетворению информационных потребностей пользователей в полной, детализированной и релевантной информации.

Предложенные в работе направления развития положений учетной политики касательно операций в иностранной валюте, а также процедур перерасчета статей финансовой отчетности в валюту представления способствуют повышению качества информации, формирующейся в системе бухгалтерского учета, и порядка ее раскрытия.

Систематизация подходов к осуществлению перерасчета статей финансовой отчетности в иностранную валюту позволила обосновать выбор оптимальных

методов для применения отечественными хозяйствующими субъектами в зависимости от цели представления такой отчетности, в частности: метод текущего валютного курса для составления финансовой отчетности отдельного предприятия; временной метод – консолидированной финансовой отчетности.

Формирование финансовой отчетности в иностранной валюте для предоставления пользователям за пределами страны функционирования затруднено в связи с отсутствием на законодательном уровне его методического обеспечения. Разработанный алгоритм перерасчета статей финансовой отчетности в валюту представления позволит хозяйствующим субъектам упорядочить механизм его осуществления и обеспечит содержательность, прозрачность и достоверность финансовой информации.

Ключевые слова: иностранная валюта, операции в иностранной валюте, валютные операции, курсовые разницы, монетарные и немонетарные статьи, функциональная валюта, валюта представления, перерасчет статей финансовой отчетности.

ANNOTATION

Chirka D.M. Accounting for Foreign Currency Transactions: Theory, Organization and Methods. – Manuscript.

Thesis for obtaining the degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing (by the types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University, Ministry of Education and Science, Youth and Sports of Ukraine. – Zhytomyr, 2012.

Dissertation is dedicated to the grounding of the theoretical statements and development of practical recommendations on improving accounting for foreign currency transactions.

Economic essence and interconnection of the concepts “transactions in foreign currency” and “foreign currency transactions in foreign economic activity” have been specified as well as nature of the concept “currency” has been researched, as well as influence of currency rates fluctuations on financial performance has been determined in the thesis. Exchange differences as an accounting object have been researched as well as their classification based on the identification of the realized and unrealized exchange differences has been improved. Elements of accounting policy concerning transactions in foreign currency have been improved. Methodic approaches towards the reflection of the transactions in foreign currency in the part of realized and unrealized exchange differences in accounting have been suggested as well as financial and internal reporting has been improved, which ensure effective managerial decision-making taking into consideration currency factor. Methods of translation of financial statements items into presentation currency, different from the functional currency, have been developed.

Key words: foreign currency, transactions in foreign currency, currency transactions, exchange differences, monetary and non-monetary items, functional currency, presentation currency, translation of financial statements.

Підписано до друку 06.01.2012 р. Формат 60x84/16.
Ум. друк. арк. 0,9. Тираж 100 прим.
Замовлення № 4

ФОП Кузьмін Дн.Л.
Свідоцтво про державну реєстрацію № 454561 від 16.10.2007 р.
10030, м. Житомир, вул. Київська, 47, кв. 13