

Орищенко Марина Миколаївна
к.е.н., доцент, доцент кафедри
бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗУ
«ПУЕТ»

ВІДОБРАЖЕННЯ КУРСОВИХ РІЗНИЦЬ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Особливістю зовнішньоекономічних операцій є участь у розрахунках іноземної валюти. Відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» єдиним грошовим вимірником для відображення операцій в обліку та звітності є грошова одиниця України, тому операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Постійне коливання валютного курсу вимагає перерахунку статей Балансу (Звіту про фінансовий стан) на дату звітності і призводить до появи курсових різниць.

Особливу увагу вітчизняними науковцями приділено питанням бухгалтерського обліку курсових різниць та відображення їх впливу на фінансову звітність, серед яких: Ф.Ф. Бутинець, І.А. Волков, І.В. Жиглей, Я.Д. Крупка, В.Г. Линник, А.В. Максименко, В.М. Пархоменко, М.С. Пушкарь, В.В. Сопко, О.І. Степаненко, Р.Л. Хом'як, Ю.Д. Чацкіс, Д.М. Чирка, В.О. Шевчук та інші. Серед зарубіжних науковців питання облікового відображення курсових різниць в обліку розглядали Є.В. Арська, Л.Н. Водоп'янова, Н.А. Заломіна, А.Ф. Залялеєв, М.А. Іванов, В.Ф. Палій, Н.В. Рогожина, А.В. Сажнев та інші.

Існують відмінності при трактуванні в обліковій, фінансово-економічній літературі та нормативних документах з бухгалтерського обліку виначення курсової різниці (табл. 1).

Таблиця 1

Трактування курсової різниці

П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»[1]	Податковий кодекс України [2]
Курсова різниця - різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах	не наведено
Сума авансу в іноземній валюті, перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату отримання авансу. Курсові різниці відображаються у складі інших операційних доходів (витрат)	Доходи, отримані/нараховані платником податку в іноземній валюті перераховуються в національну валюту за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, що діяв на дату визнання таких доходів, а в частині раніше отриманої оплати за курсом, що діяв на дату її отримання
Сума авансу в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів і отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу.	Витрати включаються до витрат звітного періоду шляхом перерахування за офіційним курсом національної валюти, що діяв на дату визнання таких витрат, а в частині раніше проведеної оплати - за таким курсом, що діяв на дату здійснення оплати

На сьогоднішній день в практиці застосовується наступна класифікація курсових різниць:

- 1) від виду діяльності: операційна, неопераційна.
- 2) від зміни валютного курсу: позитивна, негативна.

Операційні курсові різниці виникають в процесі господарських операцій з активами і зобов'язаннями підприємства, пов'язаних з операційною діяльністю, а неопераційні – виникають в процесі господарських операцій з активами і зобов'язанням підприємства в іноземній валюті, які пов'язані з інвестиційною і фінансовою діяльністю підприємства. Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату здійснення господарської операції (в межах її обсягу) та на дату балансу.

Перелік статей балансу, за якими виникають зазначені курсові різниці наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Перелік статей балансу, за якими визначаються операційні та неопераційні курсові різниці [3]

Операційні курсові різниці	Неопераційні курсові різниці
Залишок валютних ресурсів, що наявні на рахунках в банку або в касі підприємства на дату балансу	За кредитами в іноземній валюті Відсотки, нараховані за такими кредитами
Дебіторська заборгованість за реалізовані оборотні активи (крім фінансових інвестицій), яка підлягає одержанню в іноземній валюті на момент її погашення або на дату балансу	Дебіторська заборгованість за реалізовані необоротні активи і фінансові інвестиції, що підлягають одержанню в іноземній валюті
Кредиторська заборгованість за придбані оборотні активи (крім фінансових інвестицій), що підлягає оплаті в іноземній валюті на момент її погашення або на дату балансу	Кредиторська заборгованість за придбані необоротні активи і фінансові інвестиції, що підлягають оплаті в іноземній валюті
Дебіторська (кредиторська) заборгованість з операційної оренди на момент її погашення або на дату балансу	Дебіторська (кредиторська) заборгованість з фінансової оренди

Іноземна валюта (у перерахунку за курсом НБУ в національну валюту), як і належить, відображається в рядку 1165 “Гроші та їх еквіваленти” у Балансі (Звіті про фінансовий стан).

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) відображається результат перерахунку облікових статей в іноземній валюті відповідно зі зміною курсу НБУ, який виник у зв'язку з:

1. Операційною діяльністю підприємства, відображається:
 - у рядку 2120 “Інші операційні доходи”;
 - у рядку 2180 “Інші операційні витрати”.
2. Неопераційною діяльністю підприємства:
 - у рядку 2240 “Інші доходи”;
 - у рядку 2270 “Інші витрати”.
3. Накопичені курсові різниці – рядок 2410

При цьому для розмежування доходів і витрат за джерелами їх виникнення варто врахувати, що операційна курсова різниця виникає тоді, коли вона нарахована по активах або зобов'язаннях підприємства і пов'язана з

операційною діяльністю, тобто основною діяльністю або діяльністю, яка не є інвестиційною чи фінансовою.

Результати перерахунку статей балансу в іноземній валюті, не пов'язаних з операційною діяльністю, відображаються у Звіті про рух грошових коштів (за непрямим методом):

– у рядку 3515 “Збиток (прибуток)” від нереалізованих курсових різниць, у графі “Надходження” відбиваються збитки, у графі “Витрати” – прибуток від курсових різниць;

– у рядку 3410 “Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів” показується сума збільшення чи зменшення залишку коштів в іноземній валюті в результаті коливань валютного курсу за звітний період.

У Примітках до фінансової звітності наводиться сума курсових різниць, що включена до складу доходів і витрат протягом звітного періоду; сума 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.

Узагальнююче вище викладене, можна зробити висновок, що до прийняття Податкового кодексу України відмінність у відображенні курсових різниць полягала у неузгодженості питання бухгалтерського і податкового обліку, зокрема, в перерахунку активів підприємства, виражених в іноземній валюті. Зробивши порівняльну характеристику обліку курсових різниць, слід зазначити, що в основу змін питань їх податкового обліку було покладено П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», що дозволяє при незначних коливаннях курсу валют застосовувати курс, який дорівнює середньому курсу за тиждень або місяць.

Список використаних джерел

1. П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000р. № 193. [Електронний ресурс]. – Електронні данні. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO21.aspx>

2. Податковий Кодекс України [Електронний ресурс]: [прийнятий Верховною радою України від 02.12.2010 р. № 2755-VI]. – Електронні дані – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/nk>

3. Чирка Д.М. Курсові різниці як наслідок коливання валютних курсів: обліковий аспект / Д.М. Чирка, А.А. Поплавська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. [Електронний ресурс]. – Електронні данні. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/2811/1/47.pdf>