

## **МІЖНАРОДНА ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ**

Розширення співробітництва суб'єктів господарювання за межі країни основного функціонування, тобто здійснення зовнішньоекономічної діяльності, передбачає виконання ними операцій в іноземній валюті з метою купівлі-продажу іноземних товарів та послуг, виконання зобов'язань, здійснення іноземних інвестицій тощо. При цьому особливістю таких операцій є використання іноземної валюти, яка має власну вартість, яка виражається у валютному курсі, коливання якого призводить до зміни вартісного вираження майна та зобов'язань зазначених суб'єктів.

За кордоном питання облікового відображення операцій в іноземній валюті постало набагато раніше, ніж в Україні, що пояснюється перебуванням нашої держави у складі Радянського союзу. Як відомо за радянських часів існувала державна монополія на зовнішньоекономічну діяльність, яка зосереджувалася у Держбанку та Зовнішекономбанку СРСР. При розгляді проблематики облікового відображення операцій в іноземній валюті доцільним є дослідження наукових праць іноземних науковців. Метою дослідження є аналіз основних проблемних питань та шляхів їх вирішення в англійських країнах. Дослідження в частині облікового відображення операцій в іноземній валюті проводили такі вчені, як Р. Аггарвал (R. Aggarwal), М. Барретт (M. Barrett), Г. Бейкер (G. Baker), Х. Гернон (H. Gernon), І. Кацумото), О. Медейрос (O. Medeiros), Г. Мік (G. Meek), Дж. Пінто (J. Pinto), Х. Пламб (H. Plumb), Л. Сперо (L. Spero), В. Тсуї (W. Tsui), Ф. Чої (F. Choi).

Тематика дослідження операцій в іноземній валюті та розкриття інформації про вплив змін валютних курсів у більшій мірі є актуальною для міжнародних компаній, оскільки він забезпечує основу для міжнародної діяльності та впливає як на форму, так і на зміст діяльності учасників зовнішньоекономічних відносин.

За результатами проведеного дослідження встановлено, що в англійській літературі застосовується поняття "foreign currency transaction", під яким розуміється операція, яка виражена або вимагає розрахунків в іноземній валюті (МСФЗ 21 "Вплив зміни валютних курсів") або ж операція, яка виражена у валюті іншій, ніж функціональна валюта підприємства (SFAS 52 "Foreign currency translation"). Зазначені стандарти застосовують поняття трьох видів валют: функціональної, іноземної та валюти представлення звітності, що, в свою чергу, вимагає застосування бухгалтером професійного судження.

Виявлено, що ступінь регулювання порядку облікового відображення операції в іноземній валюті в країнах світу також відрізняється. Наприклад, в розвинених англійських країнах, суб'єкти господарювання самостійно обирають рахунки самостійно розробленого підприємством плану рахунків для накопичення інформації про операції в іноземній валюті. На противагу, в країнах колишнього Радянського союзу (особливо Республіці Білорусь, Російській Федерації) визначаються конкретні рахунки, на яких представляються операції.

З урахуванням результатів наукових досліджень серед основних проблемних питань з бухгалтерського обліку зарубіжні науковці виокремлюють наступні: 1) вплив застосування стандартів бухгалтерського обліку, що регулюють процедуру перерахунку вартості операцій в іноземній валюті та статей фінансової звітності міжнародних компаній (переважно, US GAAP та МСФЗ (IFRS/IAS)); 2) використання методів перерахунку операцій в іноземній валюті (поточного валютного курсу,

часовий, монетарно-немонетарний, поточно-довгостроковий), їх сутність та вплив їх застосування на показники фінансової звітності; 3) період визнання курсових різниць та їх відображення у фінансовій звітності 4) достовірність відображення курсових різниць у фінансовій звітності; 5) питання об'єктивності розкриття у консолідованій фінансовій звітності здійснених операцій в іноземній валюті групи компаній як єдиного цілісного суб'єкта господарювання.

За результатами вивчення праць виявлено, що на відміну від вітчизняних дослідників, зарубіжні науковці не надають великого значення дослідженню сутності понять, пов'язаних з відображенням операцій в іноземній валюті в системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності. В жодних наукових працях не виявлено питань, присвячених відображенню операцій в іноземній валюті та змін валютних курсів на рахунках бухгалтерського обліку, оскільки зарубіжних науковців та практиків значно більше цікавить розкриття інформації про такі операції та вплив коливань курсів валют, в яких вони виражені, у фінансовій звітності та її значення для користувачів. Стосовно першого питання, то у дослідженнях науковці зазначають, що необхідно визначити, в якій валюті компанія та її зарубіжні підрозділи вестимуть бухгалтерський облік усіх господарських операцій (функціональна валюта) та валюту, в якій складатиметься звітність для цілей подання окремої або консолідованої фінансової звітності (валюта представлення звітності). По-друге, в залежності від цілей складання фінансової звітності компанія має обрати необхідний метод перерахунку операцій в іноземній валюті та, відповідно, статей в іноземній валюті, на які здійснюється вплив. Такий метод має забезпечити достовірне відображення інформації у фінансовій звітності про результати використання іноземних валют та ступінь їх впливу на фінансовий стан та результати діяльності суб'єктів господарювання. Вибір методу перерахунку є найбільш актуальним, адже саме від нього залежить, яким буде фінансовий результат у звіті про прибутки і збитки та ступінь зіставності показників за різні звітні періоди. Так, наприклад, прибуток в одній валюті може виявитися збитком в іншій залежно від руху валютного курсу, і навпаки. Науковці не визначають єдино правильного методу, який має застосовуватися до усіх операцій в іноземній валюті. Переважно автори порівнюють метод поточного валютного курсу та часовий метод, і монетарно-немонетарний, розглядаючи їх переваги та недоліки. Так, наприклад, вважається, що перший метод не задовольняє принцип історичної собівартості, призводячи до штучного збільшення або зменшення валюти балансу та чистого прибутку внаслідок використання поточних курсів. Другий метод є найбільш підходящим при консолідації фінансової звітності, оскільки відображає операції в іноземній валюті за принципом історичної вартості. Останній метод містить у собі недолік, що заключається у штучній класифікації статей балансу, яка може суттєво відрізнитися залежно від особливостей визнання активів і зобов'язань. Визнання курсових різниць може відбуватися трьома способами:

1) визнання усієї суми курсових різниць у періоді їх виникнення;

2) часткове або повне відстрочення курсових різниць шляхом виокремлення реалізованих та нереалізованих курсових різниць.

За основу береться вплив на потоки грошових коштів та можливість виникнення фіктивних показників, які з'являються в результаті зміни курсів валют.

Отже, на сучасному етапі суб'єкти господарювання вимагають достовірної та точної інформації про результати здійснених операцій із зарубіжними партнерами у формі звітності (для внутрішніх та зовнішніх потреб), що вимагає застосування адекватних методів відображення впливу коливань валютних курсів. Враховуючи недостатню глибину досліджень у даному напрямку вітчизняними вченими, вважаємо за доцільне враховувати набутий досвід іноземними країнами та адекватне застосування зарубіжної практики в українській обліковій практиці.