

Література

1. *Бернштейн Л.А.* Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: перевод с англ. / Науч. ред. перевода чл.-корр. РАН И.И. Елисеева. Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 1996. — 624 с.
2. *Пушкар М.С.* Креативний облік (створення інформації для менеджерів) / М.С. Пушкар. — Тернопіль: Карт-бланш, 2006. — 334 с.
3. *Голов С.* Креативный учет — угроза профессии и обществу/ С. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. — 2011. — № 1. — С. 31—43.
4. *Чалый И.* Как доят священных коров бухучета / И. Чалый // Бухгалтер. — 2004. — № 5. — С. 45—50.
5. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. — К.: Центр учбової літератури, 2007. — 522 с.
6. *Мэтьюс М.Р.* Теория бухгалтерского учета / М.Р. Мэтьюс; пер. с англ. Э. И. Гогия; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. — М., 1999. — 663 с.
7. *Соломанидина Т.О., Соломанидин В.Г.* Кадровая безопасность компании. — М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2011. — 688 с.
8. Теоретико-методологические и прикладные основы обеспечения экономической безопасности субъектов хозяйственной деятельности: монография. / Л.В. Гнилицкая, А.И. Захаров, П.Я. Прыгунов. — К.: ТОВ «Дорадо-Друк», 2011. — 290 с.

Статтю подано до редакції 23.03.12 р.

УДК 657

С. В. Свірко, д-р екон. наук, професор,
професор кафедри обліку в кредитних
і бюджетних установах та економічного аналізу,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

МІЖНАРОДНА ПРАКТИКА ВІДОБРАЖЕННЯ СУБ'ЄКТАМИ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ КУРСОВИХ РІЗНИЦЬ

АНОТАЦІЯ. У статті представлено практику відображення суб'єктами державного сектору в бухгалтерському обліку курсових різниць відповідно до МСБОДС 4 «Вплив змін курсових різниць»

КЛЮЧОВІ СЛОВА: бухгалтерський облік, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору, курсові різниці, фінансова звітність

АННОТАЦИЯ. В статье представлена практика отображения субъектами государственного сектора в бухгалтерском учета влияния изменения курсовых разниц в соответствии с МСБУГС 4 «Влияние изменения курсовых разниц»

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: бухгалтерский учет, Международные стандарты бухгалтерского учета для государственного сектора, курсовые разницы, финансовая отчетность

ANNOTATION. The article describes the practice of displaying public sector entities in the accounting impact of exchange rate changes in accordance with IPSAS 4 «The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates»

KEY WORDS: accounting, International Public Sector Accounting Standard, Changes in Foreign, Financial Statements

Постановки проблеми. Бухгалтерський облік в бюджетних установах перебуває на новому етапі свого розвитку, який вирізняється чітким спрямуванням на гармонізацію вітчизняної методології та методики бюджетного обліку в цілому до міжнародних облікових підходів, що існують в межах державного сектору. Така позиція була закріплена Постановою Кабінету Міністрів України № 34 від 16.01.07 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки», одним з центральних положень якої є розробка національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державно для державного сектору (МСБОДС) [1, 2]. За умов такого підходу, вивчення методологічних облікових підходів, закріплених МСБОДС є необхідною умовою формування нового методологічного інструментарію вітчизняного бюджетного обліку.

Аналіз останніх джерел чи публікацій. Питання напрямів та шляхів реалізації Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі України активно обговорюється вже впродовж чотирьох років вітчизняними вченими, серед яких варто виокремити Борисову Н.В., Гізатуліну Л.В., Левицьку С.О., Литвиненко Л., Метелицю В. М., Сушко Н.І., Чемерис О.М., Чечуліну О.О. [3—11]. Втім, вказані публікації носять загальний харак-

тер і практично не розкривають конкретних методологічних підходів до обліку різних об'єктів обліку, що існують в міжнародній практиці. В раніше опублікованих статтях автора розглядалися положення бухгалтерського обліку в державному секторі щодо основних його об'єктів, як то: доходи, необоротні активи, нематеріальні активи, запаси, зобов'язання, виплати працівникам. Не менш важливим вбачається акцентування уваги на позиції міжнародного бухгалтерського обліку щодо відображення впливу курсових різниць.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до міжнародної практики, суб'єкт господарювання може здійснювати зовнішню діяльність двома шляхами, а саме: може проводити операції в іноземній валюті або мати закордонні господарські одиниці. Для відображення операцій в іноземній валюті та діяльності закордонних господарських одиниць у фінансових звітах суб'єкта господарювання операції слід відображати у валюті звітності суб'єкта господарювання, а фінансові звіти про діяльність закордонних господарських одиниць треба також перераховувати у валюту суб'єкта господарювання, що звітує. За цих умов, виникає потреба у прийнятті рішення щодо того, який курс обміну використовувати і як визнавати фінансовий вплив змін валютних курсів у фінансових звітах.

Для розгляду зазначеного питання ідентифікуємо ряд понять, що застосовуються у МСБОДС [12]:

- валютний курс — коефіцієнт обміну двох валют;
- грошові кошти — готівка в касі й депозити до запитання;
- грошові потоки — надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів;
- еквіваленти грошових коштів — короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості;
- закордонна господарська одиниця — контрольований суб'єкт господарювання, асоційована компанія, спільне підприємство або відділення суб'єкта господарювання, що звітує, діяльність яких базується або здійснюється в іншій країні, ніж країна цього суб'єкта господарювання;
- закордонний суб'єкт господарювання — закордонна господарська одиниця, діяльність якої не є невіддільною частиною діяльності суб'єкта господарювання, що звітує;

- іноземна валюта — валюта, інша, ніж валюта звітності суб'єкта господарювання;

- курс при закритті — обмінний курс «спот» на дату подання звіту;

- курсова різниця — різниця, яка є наслідком відображення у звітності тієї самої кількості одиниць іноземної валюти у валюті звітності при різних курсах обміну;

- монетарні статті — утримувані гроші, а також активи та зобов'язання, які мають бути отримані або сплачені у фіксованій або визначеній сумі грошей;

- немонетарні статті — статті, які не є монетарними статтями;

- принцип нарахування — принцип обліку, за яким операції та інші події визнаються, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримують або сплачують грошові кошти або їх еквіваленти). Отже, операції та події відображаються в бухгалтерських записках і визнаються у фінансових звітах тих періодів, до яких вони належать. Елементами, які визнаються за принципом нарахування в обліку, є активи, зобов'язання, чисті активи /власний капітал, доходи і витрати;

- операція в іноземній валюті — це операція, яка визначається в іноземній валюті або потребує розрахунків в іноземній валюті, включаючи операції, що виникають, коли суб'єкт господарювання: купує або продає товари чи послуги, ціна на які визначена в іноземній валюті; отримує або надає позику, якщо суми, які треба сплатити або отримати, визначені в іноземній валюті; стає стороною невиконаного валютного контракту або іншим чином купує або продає активи чи бере на себе або погашає зобов'язання, визначені в іноземній валюті.

Відповідно до МСБОДС 4 «Вплив змін курсових різниць» операції в іноземній валюті слід відображати при первісному визначенні у валюті звітності, перераховуючи суми в іноземній валюті із застосуванням курсу обміну між валютою звітності та іноземною валютою на дату здійснення операції (спот-курсу) [13]. Для зручності та у разі відсутності суттєвих коливань, часто застосовують курс, який наближається до фактичного курсу на дату здійснення операції.

Зміни валютного курсу можуть впливати на грошові кошти або їх еквіваленти, наявні або такі, що належать до сплати в іноземній валюті. Відображення такої курсової різниці розглядається МСБОДС 2 оскільки: хоча ці зміни не є грошовими потоками,

наслідки зміни валютного курсу на грошові кошти або на їх еквіваленти, наявні або такі, що належать до сплати в іноземній валюті, відображаються у звіті про рух грошових коштів з метою узгодити грошові кошти та їх еквіваленти на початок і на кінець звітного періоду; ці суми відображаються окремо від грошових потоків унаслідок операційної, інвестиційної та фінансової діяльності і включають різниці, якщо такі є, з тими сумами, які були б, якби грошові потоки відображалися за валютним курсом на кінець періоду.

На кожну дату звітності [12, 13]:

- монетарні статті в іноземній валюті слід відображати з використанням валютного курсу при закритті;
- немонетарні статті, які відображаються за історичною собівартістю, визначеною в іноземній валюті, необхідно визнавати за валютним курсом на дату здійснення операції;
- немонетарні статті, які відображаються за справедливою вартістю, визначеною в іноземній валюті, слід визнавати за валютним курсом, який існував на момент визначення цієї вартості.

Балансова вартість статті визначається згідно з відповідними МСБОДС.

Нагадаймо, що курсова різниця має місце в обліку тоді, коли зміна у валютному курсі відбувається у період між датою здійснення операції і датою розрахунку за будь-якими монетарними статтями, що є наслідком операцій в іноземній валюті. Коли розрахунки за операцію здійснюються протягом того самого облікового періоду, в якому операція була здійснена, вся курсова різниця визнається в цьому періоді. Проте, коли розрахунок за операцією здійснюється в наступному обліковому періоді, курсова різниця, визнана в кожному проміжному періоді до періоду розрахунку, визначається зміною у валютних курсах протягом цього періоду.

Курсові різниці, що виникають при розрахунках за монетарними статтями або при складанні звітів про монетарні статті суб'єкта господарювання за курсами, відмінними від курсів, за якими вони були первісно відображені протягом певного періоду або визначені у попередніх фінансових звітах, мають бути визнані як доходи або витрати протягом того періоду, коли вони виникають. Зазначений підхід класифікується як базовий. Виняток складають курсові різниці, які виникають унаслідок монетарної статті, яка, по суті, є частиною чистих інвестицій суб'єкта госпо-

дарювання в закордонний суб'єкт господарювання, а також зобов'язання в іноземній валюті, що визнаються як хеджування чистих інвестицій суб'єкта господарювання в закордонний суб'єкт господарювання, у фінансових звітах суб'єкта господарювання слід класифікувати як чисті активи / власний капітал до вибуття чистих інвестицій, коли їх слід визнавати як дохід або витрати.

Дозволений альтернативний підхід, відповідно до МСБОДС 4, відмічає, що курсові різниці можуть бути наслідком значної девальвації або знецінення валюти, проти чого не існує практичних засобів хеджування, і це впливає на заборгованість, яку не можна погасити і яка виникає безпосередньо після придбання активів, рахунок на які був виписаний в іноземній валюті. МСБОДС 4 встановлює, що такі курсові різниці слід додавати до балансової вартості відповідного активу. Втім, курсові різниці не включаються до балансової вартості активу, коли суб'єкт господарювання може погасити або хеджувати зобов'язання в іноземній валюті, що виникає від придбання активу. Однак збитки від курсу обміну є частиною витрат, які безпосередньо відносяться на актив, коли зобов'язання не може бути погашене і практично не підлягає хеджуванню (наприклад, унаслідок валютного контролю затримується одержання іноземної валюти). Отже, згідно з дозволеним альтернативним підходом, собівартість активу, рахунок на який виставляється в іноземній валюті, розглядається як сума у валюті звітності, яку суб'єкт господарювання зрештою повинен сплатити для погашення своїх зобов'язань, що виникають після останнього придбання активу.

Важливою складовою фінансової звітності суб'єктів СД є фінансові звіти закордонних господарських одиниць. Метод, який застосовується для переведення фінансових звітів закордонних господарських одиниць, залежить від способу фінансування і функціонування суб'єкта господарювання щодо суб'єкта господарювання, який звітує. Йдеться, про класифікацію закордонних господарських одиниць на :закордонні господарські одиниці, які є невіддільною частиною діяльності суб'єкта господарювання, що звітує, та на закордонні суб'єкти господарювання.

Закордонна господарська одиниця, яка є невіддільною частиною діяльності суб'єкта господарювання, що звітує, здійснює свою діяльність так, ніби вона є продовженням діяльності суб'єкта господарювання, що звітує (наприклад, департамент

оборони може мати за кордоном низку баз, які проводять діяльність від імені національного уряду. Оборонні воєнні бази можуть проводити свою діяльність значною мірою у валюті звітності суб'єкта господарювання, що звітує. Так, військовий персонал може отримувати платню у валюті звітності і лише невелику суму в місцевій валюті; придбання продовольства й амуніції може значною мірою здійснюватися через суб'єкт господарювання, що звітує, причому купівлі, що здійснюються у місцевій валюті, зводяться до мінімуму).

Закордонний суб'єкт господарювання, навпаки, накопичує грошові кошти або інші монетарні статті, несе витрати, генерує прибуток і, можливо, погашає позики переважно у своїй місцевій валюті; він може також здійснювати операції в іноземних валютах, включаючи операції у валюті звітності (наприклад, туристичні агентства, нафтовидобувні компанії, торгові палати і телерадіомовні компанії).

МСБОДС 4 визначено ознаки того, що закордонна господарська одиниця є саме закордонним суб'єктом господарювання, а саме [12, 13]:

- оскільки суб'єкт господарювання, що звітує, може контролювати закордонну господарську одиницю, діяльність закордонної господарської одиниці здійснюється зі значним ступенем автономності від суб'єкта господарювання, що звітує;

- операції з суб'єктом господарювання, що звітує, не становлять значної частини діяльності закордонної господарської одиниці;

- діяльність закордонної господарської одиниці фінансується, головним чином, за рахунок її власних операцій або місцевих запозичень, а не за рахунок коштів суб'єкта господарювання, що звітує;

- витрати на заробітну плату, матеріали та інші складники продукції або послуг закордонної господарської одиниці сплачуються або компенсуються переважно у місцевій валюті, а не у валюті звітності;

- реалізація в закордонній господарській одиниці здійснюється переважно у валюті, іншій, ніж валюта звітності;

- рух грошових коштів суб'єкта господарювання, що звітує, відокремлений від повсякденної діяльності закордонної господарської одиниці і не зазнає прямого впливу діяльності закордонної господарської одиниці.

Для класифікації закордонної господарської одиниці в якості закордонного суб'єкту господарювання, наявність усіх цих ознак не обов'язкова. Відповідна класифікація кожної господарської одиниці може бути встановлена, в принципі, на основі фактичної інформації за всіма показниками, наведеними вище. У деяких випадках неможливо чітко класифікувати закордонну господарську одиницю як закордонний суб'єкт господарювання або як невіддільну складову частину суб'єкта господарювання, що звітує, тому для визначення відповідної класифікації необхідне судження.

Фінансові звіти закордонної господарської одиниці, яка є невіддільною частиною діяльності суб'єкта господарювання, що звітує, мають бути переведені із застосуванням стандартів і процедур, визначених вище.

При переведенні фінансових звітів закордонного суб'єкта господарювання з метою його включення у фінансові звіти суб'єкт господарювання, що звітує, слід застосовувати такі процедури [12]:

- переведення як монетарних, так і немонетарних активів і зобов'язань закордонного суб'єкта господарювання за курсом при закритті;

- переведення статей доходів і витрат закордонного суб'єкта господарювання за валютними курсами на дату операцій, окрім випадків, коли закордонний суб'єкт господарювання звітує у валюті країни з гіперінфляційною економікою; у цьому випадку статті доходів і витрат слід перераховувати за валютними курсами при закритті;

- класифікація всіх курсових різниць як чистих активів / власного капіталу, доки не відбудеться вибуття чистих інвестицій.

У свою чергу, власне суб'єкт господарювання при відображенні інформації у фінансові звітності повинен розкривати [13]:

- суму курсових різниць, включених до чистого прибутку або збитку протягом певного періоду;

- чисті курсові різниці, класифіковані як окрема складова чистих активів / власного капіталу, а також узгодження суми таких курсових різниць на початок і кінець певного періоду;

- суму курсових різниць, що виникають протягом періоду, яка включається до балансової вартості активу згідно з дозволеним альтернативним підходом.

Слід зауважити, якщо валюта звітності відрізняється від валюти країни розташування суб'єкта господарювання, треба розкри-

вати причину використання іншої валюти, а також будь-якої зміни валюти звітності.

У разі зміни у класифікації важливої закордонної господарської одиниці, суб'єкт господарювання має розкривати: характер зміни у класифікації; причину зміни; вплив зміни у класифікації на чисті активи / власний капітал; вплив на чистий надлишок або дефіцит за кожний попередній наведений період, якщо зміна у класифікації відбулася на початку першого з наведених періодів.

При вибутті закордонного суб'єкта господарювання кумулятивну суму курсових різниць, які були відстрочені і відносяться до цього закордонного суб'єкта господарювання, слід визнавати як дохід або витрати того самого періоду, в якому визнається прибуток або збиток від вибуття.

Висновки з проведеного дослідження. Відповідно до програми заходів з розробки національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі

Література

1. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р. №34 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=888-2007-%F0>.

2. Модернізація бухгалтерського обліку сектору державного управління [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=28860>

3. Програма реформування системи бухгалтерського обліку: Постанова Кабінету міністрів України від 28.10.98№ 1706 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

4. Литвиненко Л. Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі як складова програми економічних реформ // Казна України. — № 3 (12). — 2011. — С. 16—18.

5. Чечуліна О.О. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/107644;jsessionid=A30528646812B2674324A068F25B97D3>

6. Метелиця В.М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/18_Metel.pdf

7. Чемерис О.М. Управлінські аспекти удосконалення Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.academy.gov.ua/ej/ej10/doc_pdf/Chemerys.pdf

8. *Борисова Н.В.* Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі: реалії та конструктивні перспективи [Електронний ресурс]. — Режим доступу:

http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/borisova.htm

9. *Левицька С.О.* Реформування бюджетного обліку: державне економіко-правове регулювання, перспективи//Проблеми підвищення ефективності функціонування підприємств різних форм власності. — Вип.1. Том II. — Донецьк, 2008. — С. 46—52.

10. *Сушко Н.І.* Ключові напрями реалізації модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі //Проблеми підвищення ефективності функціонування підприємств різних форм власності. — Вип.1. Том II. — Донецьк, 2008. — С. 24—39.

11. *Свірко С.В.* Стандартизація бухгалтерського обліку бюджетних установ України як елемент гармонізації складових вітчизняної національної системи бухгалтерського обліку до міжнародних аналогів // Проблемы функционирования предприятий различных форм собственности: Сб.науч.тр. — Вип.1. Т.II/НАН Украины. — Донецьк, Ін-т економіки пром-ти, 2008. — С. 62—73.

12. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81046/B4.pdf>

13. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі: У 3 ч. / За заг. ред. М. В. Кужельного . — К.: УАСБА, 2009. — Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід /Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, Т.І. Єфименко, О.О.Канцуров — 2009. — 479 с.

14. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.09 № 1541 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>

15. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.10 № 1629 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>

16. Про затвердження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 130 «Вплив змін валютних курсів»: Наказ Міністерства фінансів України від 11.08.2011 № 1022 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=307521&cat_id=83023