

# Экономика предприятия

УДК 339.5.057

## БОЧАРОВА А.Л. ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ НА ПРАКТИКЕ ПОЛОЖЕНИЙ П(С)БУ № 21 «ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ ВАЛЮТНЫХ КУРСОВ»

*Бочарова А.Л.*

*В статье рассмотрены проблемные вопросы систематизации информации о движении иностранной валюты в учетных регистрах.*

**Ключевые слова:** *иностранная валюта, операции в иностранной валюте, валютный курс, курсовая разница, монетарные статьи*

Практическая организация и осуществление внешнеэкономической деятельности требуют соблюдения определенных правил и ставят специфические задачи перед бухгалтерским учетом. Известно, что основными объектами бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности являются иностранная валюта и операции в иностранной валюте. Правильная постановка учета этих объектов находится в центре внимания не только бухгалтерского аппарата предприятий. Целый ряд специалистов учета проводят исследования по этой теме. Ежегодно появляется много статей на страницах периодической печати, методических пособий наиболее известных в Украине издательств «Фактор», «Баланс», «Все о бухгалтерском учете».

В последние годы – годы реформирования национальной системы бухгалтерского учета принят целый ряд нормативных актов, существенным образом изменивших основные методологические принципы, которыми предприятия руководствовались ранее. Поэтому, цель настоящей статьи заключается в исследовании механизма практической систематизации информации об операциях в иностранных валютах в регистрах синтетического и аналитического учета.

Из требований Закона № 996 [1, ст.3,4] и положений П(С)БУ №21[2,ст.1] вытекают основные цели бухгалтерского учета операций в иностранных валютах: контроль за сохранностью иностранной валюты; своевременное предоставление пользователям информации о движении и эффективности использования иностранной валюты и осуществления валютных операций; обеспечение своевременности и правильности расчетов по внешнеэкономическим операциям.

В этой связи, безусловно, становятся важными методические аспекты систематизации информации об операциях в иностранных валютах.

Вместе с тем, в Методических рекомендациях № 356 методика отражения в учетных регистрах операций в иностранной валюте отражена недостаточно ясно: «Для отражения операций, осуществленных в иностранной валюте, используется Журнал 1 и ведомости к нему, которые заполняются в валюте осуществления операций. Для каждой иностранной валюты, в которой осуществлялись операции, ведется Журнал 1 и ведомости к нему, обозначаемые названием валюты, в которой они заполняются» [3, ст.21]. Из данного разъяснения следует, что Журнал 1 и ведомости к нему предлагается вести только в валюте осуществления операций, т.е. в иностранной валюте. Но, основываясь на требованиях Закона №996: «Предприятия ведут бухгалтерский учет и составляют финансовую отчетность в денежной единице Украины» [1, ст.5]. Необходимость отражения операций в иностранной валюте в учетных регистрах в гривневом эквиваленте становится очевидной.

Для целей перерасчета иностранной валюты не обойтись без валютного курса, установленного Национальным банком Украины курса денежной единицы Украины к денежной единице другой страны [3, ст.4]. Между тем, в рекомендуемой Методическими указаниями № 356 форме Журнала 1 и ведомости 1.2. заполнение соответствующей информации об установленном уровне валютного курса не предусмотрено. Наиболее удобно значение валютного курса показывать отдельной графой, которая должна иметь аналогичное название и размещаться под номером 3. (табл.1). Применение указанной графы не только позволяет наглядно отразить динамику валютных курсов в течение месяца, но и обеспечивает ведение параллельного учета в одном регистре валютных операций как в единицах иностранной, так и в единицах валюты отчетности, с последующим переносом кредитового оборота по валютному счету из Журнала 1 в Главную книгу – сводный регистр синтетического учета.

Если применение валютного курса для оценки валютных операций теперь не вызывает затруднений, то отражение в учете курсовых разниц, возникающих в результате оценки одинакового количества единиц иностранной валюты при различных валютных курсах остается проблематичным.

В соответствии со ст.8 П(С)БУ №21 определение курсовых разниц по монетарным статьям в иностранной валюте производится на дату осуществления расчетов и на дату баланса, но как практически осуществить расчет, рекомендаций не дает ни П(С)БУ № 21, ни Методические рекомендации №356.

Ряд авторов: Бутынец Ф.Ф., Жиглей И.В., Пархоменко В.Н. не отрицают необходимость расчета курсовых разниц. Наоборот, в образцах заполнения учетных регистров показывают курсовые разницы как результат перерасчета, не отражая между тем самого механизма расчета [4, 96-98].

По мнению автора, именно механизм расчета курсовых разниц требует совершенствования. Предлагаем проследить степень сложности расчетов на условном примере.

Таблица 1

## Выдержка из Журнала регистрации хозяйственных операций СП «Ай-Даниль» за сентябрь 2004г.

| № п/п | дата     | Содержание операций  | Сумма,<br>\$ | Вал.<br>курс | Корреспонденция<br>счетов     |        |
|-------|----------|--|--------------|--------------|-------------------------------|--------|
|       |          |  |              |              | дебет                         | кредит |
| 1     | 15 сент. | Учредителем внесена доля уставного капитала в иностранной валюте                                   | 15000        | 532,96       | 312                           | 46     |
| 2     | 17 сент. | Получены и зачислены на текущий счет в иностранной валюте средства от покупателя                   | 65000        | 532,99       | 312                           | 362    |
| 3     | 19 сент. | Оплачена лицензия, приобретенная у иностранной фирмы на право производства парфюмерных изделий     | 30000        | 532,95       | 123                           | 312    |
| 4     | 20 сент. | Получены средства от покупателя и зачислены на текущий счет в иностранной валюте.                  | 20000        | 532,84       | 312                           | 362    |
| 5     | 25 сент. | Получены средства в кассу для выдачи на командировочные расходы                                    | 3400         | 532,73       | 302                           | 312    |
| 6     | 28 сент. | С текущего счета в иностранной валюте оплачена кредиторская задолженность иностранному поставщику. | 23000        | 532,79       | 632                           | 312    |
| 7     | 30 сент. | Курсовая разница на конец отчетного периода  | x            | 533,05       | Зависит от результата расчета |        |

По предложенным операциям (табл.1) выполнена систематизация информации о движении иностранной валюты в Журнале 1 (табл.2), Ведомости к нему (табл.3) и в Карточке аналитического учета движения иностранной валюты (табл.4).

Следует отметить, что заполнение Карточки весьма трудоемко: необходимо постоянно при каждом движении валюты делать расчет курсовой разницы по остатку имеющейся валюты на дату любого движения (гр.8,9) и только затем определять сальдо на конец дня с учетом состоявшегося движения валюты.

Изучение первоисточников позволяет выделить два основных подхода, нашедших применение в мировой практике при отражении в учете курсовых разниц:

- они могут включаться в расходы (доходы) соответствующего вида деятельности;
- они могут одной статьёй включаться в состав операционной деятельности или состав чистых финансовых результатов [5, с.737].

Международными стандартами также не определяется к каким именно статьям доходов и расходов следует относить курсовые разницы, поэтому порядок заполнения Карточки аналитического учета можно значительно упростить (табл.5).

Таблица 2.

Журнал по кредиту счета 312 за сентябрь 2004г. Текущий счет в иностранной валюте (доллар США)

| № п/п | Дата  | Валютный курс | С кредита счета 312 «Текущий счет в иностранной валюте» в дебет счетов |           | № 632 |           | № 945   |           | Итого |       |           |
|-------|-------|---------------|--|-----------|-------|-----------|---------|-----------|-------|-------|-----------|
|       |       |               | \$   | грн       | \$    | грн       | \$      | грн       | \$    | грн   | \$        |
| 3     | 19.09 | 532,95        | 30000  | 159885,00 |       |           |         |           |       | 30000 | 159885,00 |
| 5     | 25.09 | 532,73        | 3400   | 18112,82  |       |           |         |           |       | 3400  | 18112,82  |
| 6     | 28.09 | 532,79        |  |           | 23000 | 122541,70 |         |           |       | 23000 | 122541,70 |
|       | 30.09 |               |  |           |       |           | 1962,65 |           |       |       | 1962,65   |
| итого |       | х             | 30000  | 159885,00 | 3400  | 18112,82  | 23000   | 122541,70 |       | 56400 | 32502,17  |

Таблица 3.

Ведомость по дебету счета 312 за сентябрь 2004г.  
Текущий счет в иностранной валюте ( доллар США)

Сальдо на «\_\_» 200..г.: \$10500  
Вал. Курс 549,83

Грн. 57732,15

| № п/п | Дата  | Валютный курс | В дебет счета 312 «Текущий счет в иностранной валюте» с кредита счетов |          | № 362 |           | № 714  |     | Итого |        |           |
|-------|-------|---------------|--|----------|-------|-----------|--------|-----|-------|--------|-----------|
|       |       |               | \$   | грн      | \$    | грн       | \$     | грн | \$    | грн    |           |
| 1     | 19.09 | 532,96        | 15000  | 79944,00 |       |           |        |     |       | 15000  | 79944,00  |
| 2     | 25.09 | 532,99        |  |          | 65000 | 346443,50 |        |     |       | 65000  | 346443,50 |
| 4     | 28.09 | 532,84        |  |          | 20000 | 106568,00 |        |     |       | 20000  | 106568,00 |
|       | итого | х             | 15000  | 79944,00 | 85000 | 453011,50 |        |     |       | 100000 | 532955,50 |
|       | 30.09 |               |  |          |       |           | 154,57 |     |       | 100000 | 533110,07 |

Сальдо на «30» сентября 2004г.: \$54100

Вал. Курс 533,05

Грн. 288380,05

Таблица 4

**Карточка аналитического учета к счету 312 «Текущий счет в иностранной валюте  
(доллар США)**

| № п/п | Дата         | Валютный курс | Оборот по дебету |           | Оборот по кредиту |           | Курсовая разница |          | Сальдо |           |
|-------|--------------|---------------|------------------|-----------|-------------------|-----------|------------------|----------|--------|-----------|
|       |              |               | \$               | грн       | \$                | грн       | полож.           | отриц.   | \$     | грн       |
| 1     | 2            | 3             | 4                | 5         | 6                 | 7         | 8                | 9        | 10     | 11        |
|       | 01.09.       | 549,83        |                  |           |                   |           |                  |          | 10500  | 57732,15  |
| 1     | 15.09        | 532,96        | 15000            | 79944     |                   |           |                  | -1771,35 | 25500  | 135904,80 |
| 2     | 17.09        | 532,99        | 65000            | 346443,50 |                   |           | +7,65            |          | 90500  | 482355,95 |
| 3     | 19.09        | 532,95        |                  |           | 30000             | 159885,00 |                  | -36,20   | 60500  | 322434,75 |
| 4     | 20.09        | 532,84        | 20000            | 106568,00 |                   |           |                  | -66,55   | 80500  | 428936,20 |
| 5     | 25.09        | 532,73        |                  |           | 3400              | 18112,82  |                  | -88,55   | 77100  | 410734,83 |
| 6     | 28.09        | 532,79        |                  |           | 23000             | 122541,7  | +46,26           |          | 54100  | 288239,39 |
| 7     | 30.09        | 533,05        |                  |           |                   |           | +140,66          |          | 54100  | 288380,05 |
|       | <i>Итого</i> |               | 100000           | 532455,50 | 56400             | 122541,70 | 194,57           | -1962,65 |        |           |
|       | <i>Всего</i> |               |                  |           |                   |           |                  | -1768,08 |        |           |

Таблица 5

**Карточка аналитического учета движения валюты к счету №312  
Наименование валюты - доллар США**

| Сальдо на начало месяца:<br>валютный курс <u>549,83</u><br>В иностранной валюте <u>10500</u><br>В национальной валюте <u>57732,15</u> |                                |                  |                  |                   |                |
|---|--------------------------------|------------------|------------------|-------------------|----------------|
| Дата  | Валютный курс на дату операции | Оборот по дебету |                  | Оборот по кредиту |                |
|   |                                | Сумма, \$        | Сумма, грн.      | Сумма, \$         | Сумма, грн.    |
| 15.09   | 532,96                         | 15000            | 79944            |                   |                |
| 17.09   | 532,99                         | 65000            | 346443,50        |                   |                |
| 19.09   | 532,95                         |                  |                  | 30000             | 159885,00      |
| 20.09   | 532,84                         | 20000            | 106568,00        |                   |                |
| 25.09   | 532,73                         |                  |                  | 3400              | 18112,82       |
| 28.09   | 532,79                         |                  |                  | 23000             | 122541,7       |
| 30.09   | 533,05                         |                  |                  |                   |                |
| <i>Итого</i>  |                                | 100000           | 532455,50        | 56400             | 122541,70      |
| <i>Сальдо текущее</i>   |                                | 54100            | 290148,13        |                   |                |
| <i>Курсовая разница</i>   |                                |                  |                  |                   | <u>1768,08</u> |
| <i>Сальдо по курсу на 30.09.</i>  |                                | 54100            | <u>288380,05</u> |                   |                |

В результате предложенного подхода курсовая разница будет определяться только один раз в конце месяца путем сравнения сальдо на дату отчетности (в нашем примере - произведение 54100\$ и валютного курса 533,05) и с текущим сальдо на эту же дату. При этом текущее сальдо в гривнах образуется путем отражения движения иностранной валюты по курсам на дату движения без каких либо расчетов курсовых разниц в течение месяца.

## ВЫВОДЫ

Таким образом, научная новизна и практическая значимость выводов, предлагаемых в статье, заключается в обосновании методического подхода к учету курсовых разниц при отражении операций движения иностранной валюты.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Закон Украины от 16.07.99г. № 996-XIV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине», с изменениями и дополнениями.
2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 21 «Влияние изменений валютных курсов», утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 10. 08. 2000г. № 193.
3. Методические рекомендации по применению регистров бухгалтерского учета, утверждены приказом Министерства финансов Украины от 29. 12. 2000г. № 356.
4. Бутинець Ф.Ф. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. - Житомир: ПП “Рута”, 2001.- 544с.
5. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами. Приклади та коментарі: Практичний посібник. - К.: Лібра, 2001.- 840с.