

## МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРЕДСТАВЛЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ

*Встановлено необхідність розробки методики перерахунку статей фінансової звітності в іноземну валюту. Розроблено алгоритм та методика перерахунку статей фінансової звітності в іноземну валюту з метою спрощення облікових робіт на підприємствах, які подають фінансову звітність зарубіжним користувачам*

**Постановка проблеми.** У зв'язку з незворотним процесом глобалізації у системі бухгалтерського обліку і фінансової звітності виникають проблеми, які не вирішуються на національному рівні. Проявляється гостра необхідність наукових розробок, які уможливають формування відповідної методики відображення операцій, пов'язаних з встановленням та розширенням діяльності транснаціональних компаній. Відповідні методики повинні бути прийняті бухгалтерами різних країн та іншими заінтересованими користувачами фінансової звітності. Облікові стандарти мають враховувати економічні інтереси заінтересованих користувачів, бути зрозумілими і дають можливість отримувати фінансову інформацію, адекватну реальній ситуації. Дотримання норм облікових стандартів гарантує достовірність та зіставність фінансової інформації та створює умови, за яких заінтересовані користувачі, які приймають рішення на її основі стосовно результатів господарської діяльності підприємства, можуть їй довіряти.

Результатом роботи зі створення відповідних методичних підходів до розкриття фінансової інформації стали МСФЗ (IAS/IFRS). Вивчення положень міжнародних стандартів на сьогоднішній день в Україні є вкрай актуальним, що, по-перше, підтверджується тим фактом, що Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку № 1780 від 30.11.2010 р. затверджено Порядок розкриття інформації про діяльність публічних акціонерних товариств на основі міжнародних стандартів фінансової звітності, яким встановлено комплект фінансових звітів, що мають бути складені за МСФЗ [2]. Враховуючи зміни до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, повинні складати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

В Україні хоча традиційно одним із основних шляхів залучення коштів для розвитку підприємств є банківські кредити, останнім часом все більшої актуальності набуває питання залучення фінансових ресурсів на ринку капіталу, зокрема, через IPO (Initial Public Offering – первинне розміщення акцій). За словами члена ДКЦПФР С. Бірюка [3], у світі є зацікавленість до вітчизняних підприємств й існує значний обсяг інвестиційних ресурсів, які можуть бути вкладені в українські компанії. Ті з них, які планують здійснити первинне розміщення акцій, мають значно підвищити рівень прозорості і

відкритості їх інформації, чого можна досягти за рахунок застосування МСФЗ (IAS/IFRS) для складання фінансової звітності. Найбільш популярними майданчиками первинного розміщення серед українських акціонерних товариств є іноземні фондові біржі, серед яких варто виокремити Лондонську фондову біржу (зокрема, Альтернативний інвестиційний ринок), Варшавську фондову біржу та Нью-Йоркську фондову біржу. На Лондонському альтернативному майданчику (AIM) Україну представляє дві компанії: Dragon – Ukrainian Properties and Development Inc.<sup>1</sup>, Ukrproduct group<sup>2</sup>, на головному майданчику даної фондової біржі зареєстрована лише одна компанія – Ukraine Opportunity Trust<sup>3</sup>. На лістингу Варшавської фондової біржі знаходяться також два українських підприємства: Astarta Holding та Kernel Holding [1]. Проте, перш ніж потрапити на лістинг зарубіжних фондових бірж, акціонерні товариства, які виявили таке бажання, повинні пройти жорстку процедуру, однією із складових якої є подання фінансової звітності, складеної за вимогами МСФЗ (IAS/IFRS). Однак, ця вимога не зникає і після отримання дозволу на котирування акцій, оскільки така компанія у подальшому має подавати фінансову звітність за міжнародними стандартами. Таким чином, прагнення вітчизняних компаній розширювати межі своєї діяльності в зарубіжних країнах зумовлює нагальну потребу у дослідженні особливостей та сприятливі застосування вітчизняними суб'єктами господарювання МСФЗ (IAS/IFRS).

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** За результатами аналізу наукової та практичної облікової літератури виявлено, що переважною більшістю науковців та практиків (як вітчизняних, так і зарубіжних) не приділяється увага конкретній методиці здійснення перерахунку фінансової звітності. Загалом проблемні питання, пов'язані з перерахунком статей фінансової звітності в іноземну валюту, розглядали Р. Аггарвал (R. Aggarwal), П. Андреї (P. Andrei), М. Барретт (M. Barrett), Г. Бейкер (G. Baker), С.Ф. Голов, М. Єджейчик (M. Jędrzejczyk), Х. Гернон (H. Gernon), І. Кацумото (I. Kazumoto), В.М. Костюченко, С.О. Левицька, Н.Б. Литвин, О. Медейрос (O. Medeiros), Г. Мік (G. Meek), Дж. Пінто (J. Pinto), Д. Сімас (D. Simas), Л. Сперо (L. Spero), В. Тсуї (W. Tsui), Ф. Чої (F. Choi), Дж. Шарма (J. Sharma).

**Метою дослідження** є розробка методики перерахунку статей фінансової звітності в іноземну валюту.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** У ході дослідження сутності перерахунку фінансової звітності встановлено, що в українській обліковій літературі відсутнє визначення поняття “перерахунок статей фінансової звітності в іноземну валюту”. Запропоновано під поняттям “перерахунок статей фінансової звітності у валюту представлення” розуміти процес перерахунку вартості показників фінансової звітності, виражених у функціональній валюті, в валюту представлення такої звітності. Метою перерахунку фінансової звітності є складання консолідованої фінансової звітності (якщо функціональна валюта і валюта представлення відрізняються), а також надання окремим іноземним заінтересованим користувачам індивідуальної фінансової звітності у визначеній валюті.

<sup>1</sup> www.dragon-upd.com.

<sup>2</sup> www.ukrproduct.com.

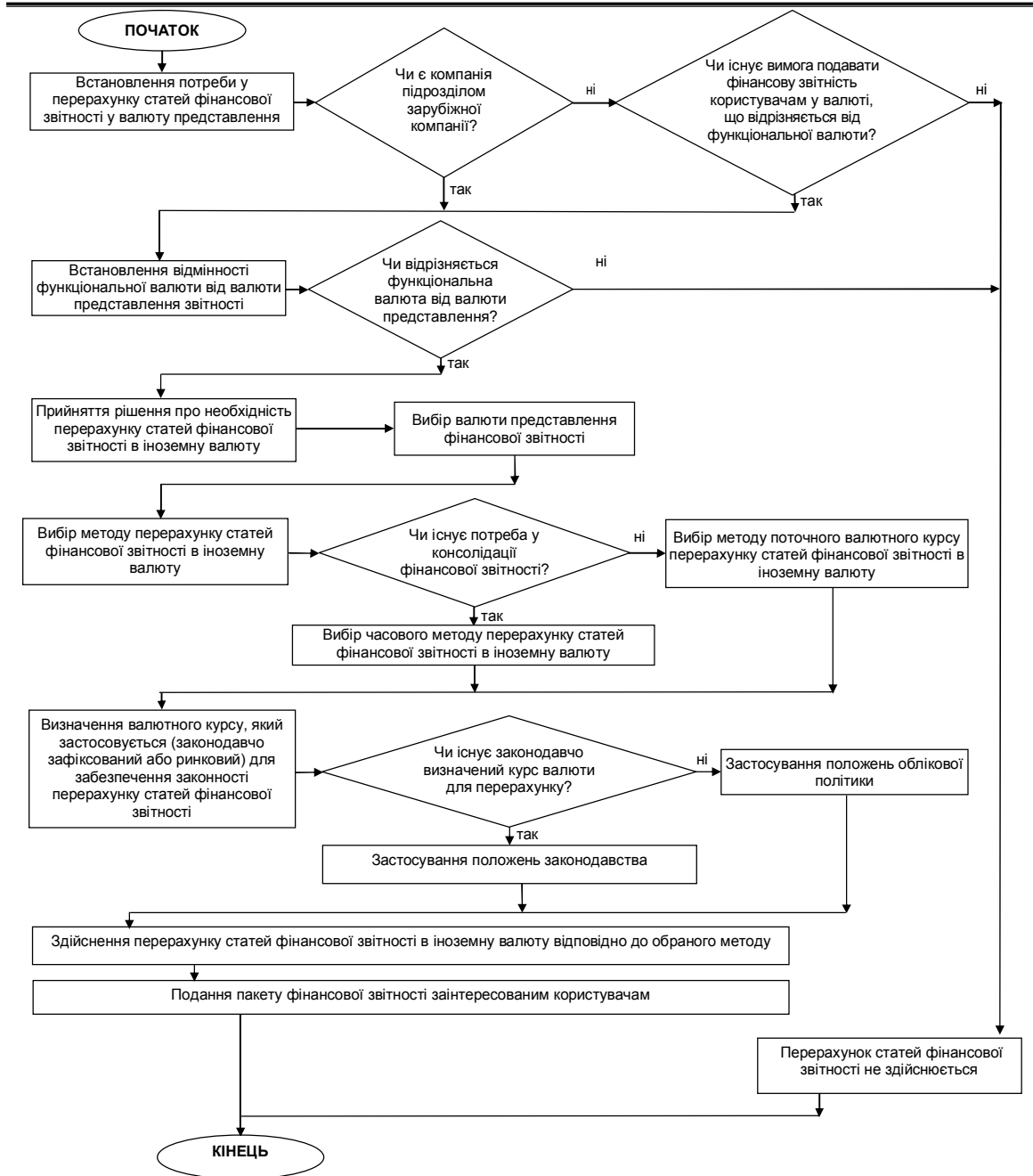
<sup>3</sup> http://www.fpictet.com

При формуванні фінансової звітності у іноземній валюті необхідним є застосування норм МСФЗ (IAS) 21 “Вплив зміни валютних курсів”, оскільки даним стандартом врегульовано окремі аспекти процедури перерахунку статей фінансової звітності у валюту представлення. Зокрема, нормами МСФЗ (IAS) 21 встановлено вимоги щодо порядку перерахунків показників фінансового стану і результатів діяльності зарубіжних підприємств, включених до фінансової звітності підприємства, яке здійснює консолідацію. Варто зазначити, що у процесі здійснення перерахунку статей фінансової звітності, крім МСФЗ (IAS) 21, бухгалтер має керуватися й іншими міжнародними стандартами залежно від умов середовища, в якому функціонує підприємство (наприклад, валюта гіперінфляційної економіки, консолідація фінансової звітності, переклад показників статей фінансових інструментів); зокрема, до таких стандартів відносять: МСФЗ (IAS) 7 “Звіт про рух грошових коштів”, МСФЗ (IAS) 29 “Фінансова звітність у гіперінфляційній економіці”, МСФЗ (IAS) 27 “Консолідована та окрема фінансова звітність”, МСФЗ 39 (IAS) “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”.

Вважаємо, що з метою забезпечення послідовності облікових процесів суб'єктом господарювання має бути обрана або самостійно сформована методика відображення у фінансовій звітності господарських операцій, які здійснюються протягом звітного періоду. На сьогоднішній день законодавчо не передбачено процедури перерахунку фінансової звітності у валюту представлення, оскільки національними П(С)БО встановлено, що фінансова звітність складається та подається в національній валюті України. Таким чином, можна зробити висновок, що порядок перерахунку в іноземну валюту статей фінансової звітності, складеної суб'єктами господарювання за вимогами національного законодавства, для задоволення інформаційних вимог іноземних користувачів не передбачений ні в П(С)БО, ні в МСФЗ (IAS/IFRS).

За сучасних умов ведення бізнесу подання фінансової звітності, складеної за П(С)БО, та показники якої виражені у гривні, зарубіжним користувачам є не актуальним, оскільки останні не зацікавлені в отриманні такої фінансової інформації. Основною причиною існування подібної ситуації є, по-перше, відсутність у гривні статусу вільно конвертованої валюти, по-друге, незначний ступінь довіри до фінансової інформації, сформованої відповідно до вимог національних П(С)БО.

Незалежно від того, якими стандартами бухгалтерського обліку керуються суб'єкти господарювання для розкриття фінансової інформації, процес перерахунку статей фінансової звітності в іноземну валюту може залишатися незмінним. З метою спрощення здійснення та упорядкування дій бухгалтера в процесі формування фінансової звітності в іноземній валюті запропоновано алгоритм здійснення перерахунку статей фінансової звітності у валюту представлення, наведений на рис. 1.



**Рис. 1.** Алгоритм перерахунку статей фінансової звітності у валюту представлення

Так, першочерговим завданням є встановлення реальної потреби у здійсненні перерахунку статей фінансової звітності у валюту представлення, якщо вона відрізняється від функціональної валюти окремої компанії або зарубіжного підрозділу групи компаній. По-перше, необхідно встановити факт наявності або відсутності структурних підрозділів (дочірніх підприємств, зарубіжних філій, представництв), які ведуть бухгалтерський облік та складають фінансову звітність у валюті іншій, ніж валюта головної компанії. При цьому, нормами П(С)БО та МСФЗ передбачено необхідність перерахунку фінансових звітів цих підрозділів у валюту звітності головної компанії з метою консолідації.

Можливою є ситуація, за якої відсутня потреба у перерахунку фінансової звітності, зокрема, здійснення перерахунку статей не є доцільним, якщо валюта, в якій складена фінансова звітність, є нестабільною, а валюта представлення є стабільною. За даної ситуації, застосування будь-якого методу перерахунку фінансової звітності з однієї валюти в іншу не забезпечить одержання змістовної інформації. Науковець Ф. Чої з даного приводу вважає, що відсутність перерахунку означає відсутність консолідації фінансової звітності, що за таких умов є раціональним [6, с. 204].

Не існує потреби у здійсненні перерахунку, якщо фінансова звітність окремих компаній оприлюднюється виключно для задоволення інформаційних потреб резидентів країни функціонування компанії. Це є справедливим і для звітів, спеціально складених для управлінського персоналу, тому що менеджери транснаціональних компаній повинні бути здатними оцінювати ситуацію і приймати рішення в умовах багатовалютності. З цією метою, окремі форми внутрішніх звітів компанії можуть містити показники, одночасно виражені в різних валютах. Перерахунок також представляється неможливим і стосовно звітів, які складаються за умови придбання зарубіжної компанії, оскільки інформація про історичний валютний курс може бути відсутньою.

Одночасно, серед можливих варіантів необхідності застосування процедури перерахунку вітчизняними суб'єктами господарювання можна виокремити наступні: 1) планування залучення іноземних інвесторів, які у випадку прийняття до розгляду інвестиційного проекту компанії вимагають фінансову звітність, складену за міжнародними стандартами та виражену у вільноконвертованій валюті (у випадку, якщо валюта, в якій складається початково фінансова звітність, не є такою); 2) суб'єкт господарювання має намір отримати фінансування з-за кордону, при чому іноземна банківська установа вимагає подання фінансової звітності у вільноконвертованій валюті з метою проведення адекватного аналізу фінансового стану, результатів діяльності та руху грошових коштів; 3) цінні папери суб'єкта господарювання котируються (або плануються до первинного розміщення) на міжнародних фондових біржах, які відповідно до правил цих бірж вимагають регулярне подання фінансової звітності, сформованої за вимогами міжнародно визнаних стандартів. Наприклад, відповідно до правил Лондонської фондової біржі, компанії можуть публікувати фінансові звіти не тільки у відповідності до МСФЗ (IAS/IFRS), але й американських, канадських або японських стандартів; 4) суб'єкт господарювання планує виходити на міжнародний ринок і з метою залучення уваги іноземних контрагентів виявляє бажання оприлюднити свою фінансову звітність у засобах масової інформації.

Обґрунтовуючи необхідність подання фінансової звітності в іноземній валюті виникає потреба встановити, чи співпадає функціональна валюта кожного окремого підрозділу обраній валюті представлення фінансової звітності групи компаній в цілому. Важливим представляється вибір валюти представлення фінансової звітності, що залежить, передусім, від наявності або відсутності будь-яких вимог користувачів фінансової інформації. Якщо користувачами не окреслено конкретної валюти, то перевага надається вільноконвертованим валютам.

У ході перерахунку статей фінансової звітності підприємство не має можливості управляти впливом, який здійснюють коливання валютних курсів на показники фінансового стану компанії, що звітується, оскільки валютні курси на

дату перерахунку (дату балансу) є визначеними і, відповідно, не маючи змоги змінити їх, суб'єкт господарювання жодним чином не може вплинути на валютний курс, який застосовуватиметься. В цілому, при виборі валюти представлення звітності слід враховувати, формується фінансова звітність групи компаній або окремої компанії (рис. 2).

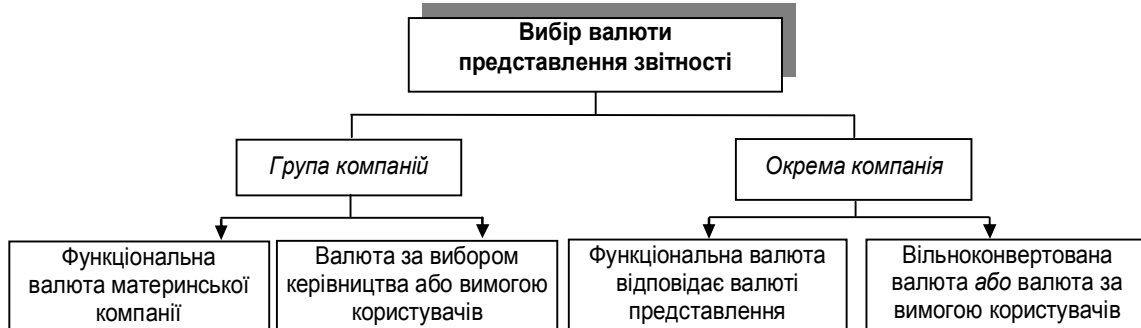


Рис. 2. Варіанти вибору валюти представлення

Окремі суб'єкти господарювання або групи компаній, які використовують однакову функціональну валюту, можуть обрати іншу валюту представлення, ніж функціональна валюта. Такий варіант може мати місце за наступних умов: для задоволення інформаційних потреб: 1) зарубіжних акціонерів; 2) з метою складання обов'язкової фінансової звітності у певному правовому полі, де від суб'єктів господарювання вимагається представляти фінансові звіти у певній валюті (наприклад, місцевій), навіть якщо остання не є функціональною валютою; 3) для представлення фінансової звітності дочірньою компанією у функціональній валюті материнської компанії.

Група компанія може здійснювати значні обсяги діяльності у різних країнах, що може призвести до виникнення проблеми при визначенні найбільш доречної валюти представлення. У переважній більшості випадків валютою представлення може бути обрана міжнародна валюта, застосування якої є вигідним для заінтересованих користувачів фінансової звітності.

Ключовим фактором при розробці методики перерахунку фінансової звітності є вибір методу (монетарно-немонетарного, поточно-довгострокового, часового методу чи методу поточного валютного курсу) перерахунку її показників у валюту представлення. Застосування того чи іншого методу перерахунку має суттєвий вплив на результативні показники. Вибір методу перерахунку має бути обґрунтованим та економічно доцільним, забезпечувати формування достовірної інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів.

Дискусії щодо ефективності застосування того чи іншого методу перерахунку виникли ще на початкових етапах їх розробки та застосування на практиці, що, в свою чергу, впливало на створення стандартів з їх регулювання. Характеризуючи вибір методу перерахунку, Ф. Чої стверджує, що жоден з існуючих методів перерахунку не може об'єктивно виконувати своє призначення при формуванні фінансової звітності в різних ситуаціях та для відмінних цілей [6, с. 202]. Вважаємо, що умови, які покладено в основі здійснення перерахунку, можуть суттєво відрізнятися і, відповідно, призводити до протилежних результатів. Так, наприклад, перерахунок статей фінансової звітності, зі стабільної валюти у нестабільну, не є тотожним перерахунку статей з нестабільної у стабільну валюту.

Вибір методу перерахунку статей фінансової слід обґрунтовувати залежно від того, чи здійснюється такий перерахунок для цілей консолідації або подання

окремої звітності для зручності прийняття рішень заінтересованими користувачами за межами країни функціонування підприємства. Доцільно розглянути два підходи до вибору методу перерахунку статей фінансової звітності: 1) з позиції материнської компанії; та 2) з позиції місцевої компанії.

Відповідно до першого підходу – з позиції материнської компанії – зарубіжні підрозділи розглядаються як розширення діяльності материнської компанії і виступають джерелом потоків грошових коштів головної компанії. Виходячи з цього, основним завданням перерахунку є зміна одиниці виміру фінансової звітності зарубіжних дочірніх компаній на функціональну валюту материнської компанії, що передбачає узгодження облікової політики зарубіжного підрозділу з принципами та правилами, прийнятими материнською компанією, що на практиці досягається за рахунок застосування історичного валютного курсу.

За першого підходу перевагу надають використанню часовому методу. Це, передусім, пояснюється тим, що його використання в цілому передбачає дотримання принципів та правил бухгалтерського обліку, відповідно до яких проводилася первісна оцінка активів і зобов'язань, виражених в іноземній валюті. За часового методу перерахунку, відбувається зміна валюти складання фінансової звітності зарубіжним підрозділом у валюту материнської компанії, не змінюючи при цьому прийнятих принципів оцінки. Слід зауважити, що часовий метод може застосовуватися до будь-якої системи оцінки активів: за історичною собівартістю, поточною вартістю заміщення або чистою реалізаційною вартістю. В підтримку застосування часового методу П. Андреї [4, с. 4-5] зазначає: якщо метою перерахунку є приведення фінансових звітів, складених в іноземній валюті, до єдиної валюти звітності, то, з точки зору консолідації, перерахунок усіх статей за поточним валютним курсом не виглядає найбільш вдалим підходом, оскільки і дочірні компанії, і материнська компанія є невід'ємною частиною єдиної господарської одиниці, то показники, що отримуються в результаті консолідації, повинні представляти єдиний процес управління.

Відповідно до другого підходу – з позиції місцевої компанії – раціональним та ефективним є застосування саме методу поточного курсу, який не передбачає зміни облікової політики, принципів та правил визнання та оцінки елементів фінансової звітності, змінюється тільки грошовий вимірник розкриття про них фінансової інформації.

Метод поточного валютного курсу слід вважати оптимальним при перерахунку звітності з однієї валюти в іншу із збереженням місцевої валюти (національної валюти країни, в якій функціонує компанія) як одиниці виміру. Перерахунок на основі поточного курсу не змінює жодних початкових зв'язків між показниками звітності та величини розрахованих коефіцієнтів, оскільки полягає у перемноженні таких показників на однакову величину валютного курсу [4, с. 2]. Даний метод є доречним і оптимальним до застосування в умовах надання окремим суб'єктом господарювання фінансової інформації про фінансовий стан у формі балансу та звіту про прибутки і збитки, показники яких перераховані в валюту, зручну для іноземних акціонерів, постачальників, кредиторів або інших груп зовнішніх користувачів. Більше того, даний метод перерахунку застосовується при оцінці вищим управлінським персоналом групи компаній результатів діяльності зарубіжної господарської одиниці та ефективності роботи її менеджерів з метою виконання функції планування і контролю.

За зазначених вище умов, метод поточного валютного курсу дозволяє перерахувати статті фінансової звітності без зміни їх відносних показників. Як наслідок, можливим є застосування коефіцієнтів (які залишаються незмінними) для

цілей фінансового аналізу, не зважаючи на валюту, в якій складена фінансова звітність. У даному контексті, мета, з якою здійснюється перерахунок, має важливе відношення до будь-яких можливих коригувань внаслідок перерахунку. Якщо дотримується підхід з позиції окремої компанії, то відображення курсових різниць у складі прибутку є необґрунтованим. Дотримуємося позиції, що відображення позитивних або негативних курсових різниць від перерахунку статей у складі доходів та витрат звітного періоду призводить до викривлення окремих зв'язків між статтями і може ввести в оману користувачів інформації; тому вони мають розкриватися у звітності як коригування власного капіталу.

Враховуючи вимоги МСФЗ (IAS) 21, курсові різниці за монетарними статтями (які є складовою чистих інвестицій материнської компанії у діяльність зарубіжних підрозділів), визнані в ході перерахунку статей фінансової звітності у валюту представлення консолідованої фінансової звітності, повинні накопичуватися в окремій статті власного капіталу материнської компанії та у складі доходів та витрат періоду у дочірньої компанії. При вибутті зарубіжного підрозділу накопичена сума курсових різниць підлягає перекласифікації зі складу власного капіталу до складу доходів та витрат при обчисленні фінансового результату внаслідок такого вибуття.

При виборі методу перерахунку не менш важливим є врахування часто відмінних інтересів користувачів, для яких може бути вигідним той чи інший метод, тобто виникає конфлікт інтересів. У своєму дослідженні Дж. Пінто [6, с. 25] розглядає проблему вибору методу перерахунку з позиції вигоди для керівництва компанії на основі теорії ігор. Виходячи з положень даної теорії встановлено, що менеджери, яким надано право самостійного вибору з-поміж різних альтернативних облікових методів, схильні обирати ті правила розкриття інформації у фінансовій звітності, які максимізують очікувану величину їх заробітної плати. Відповідно, використанню методу поточного валютного курсу для перерахунку фінансової звітності надається перевага, якщо оплата праці управлінського персоналу залежить від відображеної у звітності величини прибутку (курсів різниці, позитивні чи негативні, що виникли в результаті процедури перерахунку фінансової звітності зарубіжної дочірньої компанії з її функціональної валюти у валюту представлення визнаються як окрема складова капіталу); і навпаки, часовий метод застосовується, коли оплата праці управлінського персоналу залежить від вартості фондових опціонів компанії (курсів різниці враховуються при розрахунку прибутку, призводячи до його збільшення, якщо валюта девальвує, і зменшення, якщо девальвує, при цьому суми виплат керівникам можуть суттєво коливатися).

Дослідники Е. Бартов та Г. Боднар [5] дискутують щодо того, що менеджери, маючи право вибору, обиратимуть метод поточного валютного курсу, тобто використовуватимуть місцеву валюту зарубіжного підрозділу. Вони стверджують, що керівний персонал надає перевагу методу поточного курсу, тому що його застосування зменшує інформаційну асиметрію, а це призводить до зменшення транзакційних витрат та збільшення ліквідності акцій компанії на ринках цінних паперів. Таким чином, для уникнення створення або поглиблення конфлікту інтересів вважаємо доцільним обґрунтування обраного методу перерахунку та його передбачення в обліковій політиці компанії.

Пропонуємо застосовувати часовий метод перерахунку статей при складанні консолідованої звітності та метод поточного валютного курсу, якщо компанія подає індивідуальну фінансову звітність, що забезпечить можливість здійснення ефективного аналізу поточного стану суб'єкта господарювання за наявних умов на валютному ринку.



За умов відсутності регулювання процесу перерахунку статей фінансової звітності у валюту представлення в Україні та враховуючи недосконалість норм МСФЗ (IAS) 21 “Вплив змін валютних курсів” з даного питання запропоновано методичні підходи щодо вибору курсу обміну валют з метою перерахунку елементів фінансової звітності (табл. 1).

В ході перерахунку статей фінансової звітності постає принципове питання щодо визнання курсових різниць, які виникають. Визнання курсових різниць варто розглядати у розрізі груп методів перерахунку (методи єдиного та множинного валютного курсу). Зауважимо, що порядок відображення курсових різниць в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності за результатами перекладу відрізняється від аналогічного процесу при визнанні операцій в іноземній валюті та розрахунку курсових різниць при коливаннях курсів валют.

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

Мета	Елементи фінансової звітності		Методика перерахунку
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	Величина, на яку збільшується нерозподілений прибуток у звітному періоді, перераховується за середнім курсом
	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 компаній	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	Величина, на яку збільшується нерозподілений прибуток у звітному періоді, перераховується за середнім курсом
		Резерви	За історичним курсом на дату формування
	Доходи		За курсом на дату визнання або середнім валютним курсом за звітний період
	Витрати		

При застосуванні методу поточного валютного курсу курсові різниці (позитивні або негативні) виникають за наступних причин:

1) статті балансу перераховуються за поточним валютним курсом, а статті звіту про прибутки і збитки – за середнім курсом;

2) статті фінансової звітності в іноземній валюті перераховуються за поточним курсом на кінець звітного року, який відрізняється від того, що застосовувався у попередньому періоді.

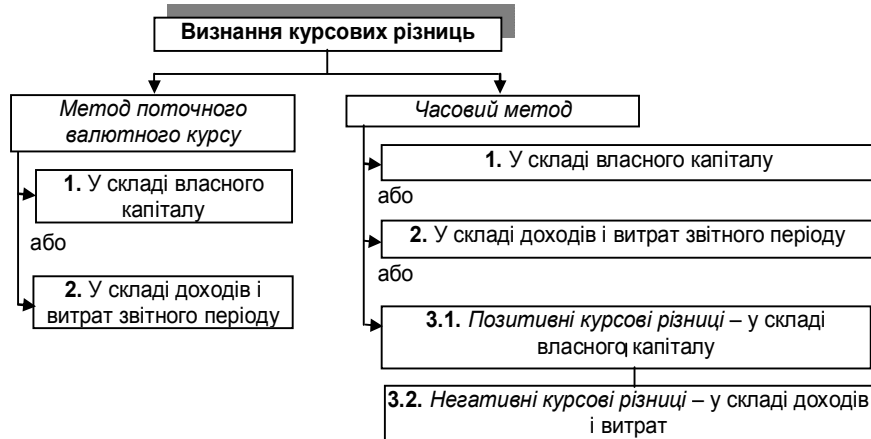
Курсові різниці при застосуванні часового методу виникають внаслідок:

1) використання різних курсів валют для перерахунку статей балансу;

2) використанні середніх валютних курсів для перерахунку статей звіту про прибутки і збитки [4, с. 11].

Виявлено, що в різних країнах регуляторами встановлюються порядок визнання та відображення курсових різниць за результатами перерахунку статей фінансової звітності у відповідних стандартах бухгалтерського обліку, комбінуються окремі положення різних методів перерахунків з метою досягнення достовірної та релевантної інформації.

Можливі варіанти визнання курсових різниць у фінансовій звітності за використання зазначених вище методів наведені на рис. 3.



**Рис. 3.** Порядок відображення курсових різниць внаслідок перерахунку фінансової звітності

В системі міжнародних стандартів курсові різниці, які виникають при перерахунку статей фінансової звітності, не визнаються у складі чистого прибутку, а накопичуються у складі окремої статті власного капіталу. Слід зазначити, що курсові різниці при перерахунку статей окремої фінансової звітності необхідно визнавати тільки з періоду, наступного після здійснення першого перерахунку фінансової звітності в іноземну валюту. Це може стосуватися і консолідованої фінансової звітності, якщо у попередніх періодах група компаній не мала у своєму складі зарубіжних підрозділів, функціональна валюта яких відрізняється від валюти представлення валюти консолідованої звітності.

Таким чином, обравши метод перерахунку фінансової звітності у валюту представлення, бухгалтер встановлює валютний курс, за яким буде здійснюватися безпосередній перерахунок вартості статей звітності. Така потреба виникає у зв'язку з тим, що курси іноземних валют можуть визначатися, наприклад, в Україні Національним банком, на міжбанківському валютному ринку та комерційними банками. На основі порівняння норм відповідних національних та міжнародних стандартів встановлено, що у першому випадку чітко визначається валютний курс – курс іноземної валюти встановлений НБУ, у другому – дана норма чітко не передбачена. Тому за

умов, коли суб'єкт господарювання здійснює перерахунок за вимогами МСФЗ (IAS/IFRS) в обліковій політиці має бути визначено, який валютний курс застосовується з метою перерахунку фінансової звітності.

Аналіз чинних положень МСФЗ (IAS) 21 дозволив виявити недоліки у частині неврегульованості ряду питань, які потребують застосування професійного судження бухгалтера. Зокрема, стандартом не передбачено порядок перерахунку статей власного капіталу та резервів, але вимагається визнання таких сум у складі сукупного прибутку з подальшою перекласифікацією і включенням їх до величини прибутку або збитку за умови вибуття або часткового вибуття зарубіжних підрозділів.

Вважаємо за доцільне перераховувати статті власного капіталу та його складових за історичним курсом, тобто за курсом на дату його реєстрації (або випуску акцій), або на дату аналогічної операції для створених резервів, зокрема:

– при перерахунку акціонерного капіталу у валюту представлення, потрібно застосовувати валютний курс на дату емісії акцій, що передбачає застосування більш, ніж одного історичного валютного курсу, якщо емісія акцій здійснювалася декілька разів на різні дати;

– при перерахунку резерву з переоцінки (наприклад, коли об'єкт основного засобу був переоцінений відповідно до норм МСФЗ (IAS) 16 "Основні засоби") у валюту представлення, необхідно застосовувати курс на дату здійснення останньої такої переоцінки; аналогічно, потрібно застосовувати більш, ніж один історичний валютний курс, переоцінювалися різні об'єкти основних засобів на різні дати.

За результатами здійснення перерахунку статей фінансової звітності в іноземну валюту суб'єктам господарювання слід додатково розкривати інформацію в примітках (пояснювальній записці) до річної фінансової звітності, що сприятиме підвищенню її інформативності. Вивчення вимог щодо розкриття такої інформації, передбачених в національних та міжнародних стандартах, а також аналіз фінансової звітності окремих українських компаній в частині розкриття додаткової інформації щодо здійснення процедур перерахунку статей фінансової звітності в валюту представлення (Додаток Ю), дозволяє зробити висновок про необхідність.

Запропоновано у пояснювальній записці до фінансової звітності суб'єктів господарювання, які здійснюють перерахунок статей у валюту представлення, відмінну від функціональної, розкривати як мінімум наступну інформацію:

1) факт відмінності валюти представлення від функціональної валюти, розкриття інформації про вибір функціональної валюти та причини застосування іншої валюти представлення;

2) зазначення наявності гіперінфляційної валюти: функціональної валюти або валюти представлення;

3) зазначення мети перерахунку статей фінансової звітності у валюту представлення: подання індивідуальної або консолідованої фінансової звітності;

4) обґрунтування вибору методу перерахунку статей фінансової звітності у валюту представлення, відмінну від функціональної валюти, розкриття інформації про вплив даного вибору на показники фінансового стану суб'єкта господарювання;

5) розкриття інформації про валютні курси, які застосовуються для такого перерахунку (у випадку використання середньозважених валютних курсів необхідно зазначити спосіб їх розрахунку);

6) порядок затвердження валютного курсу, який застосовується для перерахунку статей фінансової звітності;

7) порядок перерахунку статей власного капіталу;

8) величина визнаних курсових різниць за результатами перерахунку (у складі доходів або втрат, у складі окремого компонента власного капіталу);

9) інформація про стан валютного ринку протягом звітного періоду як країни зарубіжного підрозділу, материнської компанії, так і окремої компанії; розкриття його ймовірного впливу на результати перерахунку статей фінансової звітності у валюту представлення.

Таким чином, запропонована методика здійснення перерахунку статей фінансової звітності у валюту представлення враховує усі суттєві аспекти даного процесу, уточнює ті проблемні положення, які залишилися неврегульованими в системі П(С)БО та МСФЗ (IAS/IFRS), сприяє ефективній організації бухгалтерського обліку на підприємстві, забезпечує отримання прозорої та достовірної інформації для задоволення різних інформаційних потреб її користувачів з врахуванням можливого конфлікту їх інтересів.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** 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. Запропонований в роботі алгоритм здійснення перерахунку статей фінансової звітності з функціональної валюти у валюту представлення дозволяє систематизувати організаційний процес при формуванні фінансової звітності в іноземній валюті та надання її заінтересованим користувачам.

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, що сприяють формуванню достовірної інформації. Встановлено, що 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.

**ЛІТЕРАТУРА:**

1. Інформаційні зобов'язання згідно з правовими вимогами. Warsaw Stock Exchange [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.seinternational.eu/?page=2309>. – Назва з екрану.
2. Порядок розкриття інформації про діяльність публічних акціонерних товариств на основі міжнародних стандартів фінансової звітності: станом на 11.02.2011 р. [Електронний ресурс] Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку. – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0179-11](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0179-11). – Назва з екрану.
3. Саміт керівників // Цінні папери України. – 2006. – № 49(441) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.securities.org.ua/securities\\_paper/review.php?id=441&pub=2851](http://www.securities.org.ua/securities_paper/review.php?id=441&pub=2851). – Назва з екрану.
4. Andrei P. Foreign Currency Translation in Consolidated Financial Statements: Some Critical Issues [Електронний ресурс]. – 1994. – 26 р. – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=1650223> – Назва з екрану.
5. Bartov E. Foreign Currency Exposure of Multinational Firms: Accounting Measures and Market Valuation [Електронний ресурс]. – 1997. – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=145508>. – Назва з екрану.
6. Choi F.D. International Accounting / Frederick D.S. Choi, Gary K. Meek. – 5th edition. – Pearson Prentice Hall, 2005. – 503 р.
7. Pinto J. Foreign Currency Translation Method Choice: Insights from Game Theory // The Journal of Applied Business Research. – Volume 18. Number 4. – P. 25-34.

РАБОШУК Аліна Володимирівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

ЧИРКА Дмитро Михайлович – здобувач Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 12.08.11 р.