

так і податок з доходів фізичних осіб стягується із заробітної плати будь-якого розміру.

Література

1. Порядок обчислення середньої зарплати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затверджений постановою КМУ від 26.09.2991 р. № 1266.
2. Концепція реформування податкової системи України № 56 від 19.02.2007р.: Затв. Кабінетом Міністрів України.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. №601.
4. Гаркавич Р. Расчеты по оплате труда // Д^Т-К^Т. – 2005 – № 7. – С. 7 – 9.
5. Лишиленко О. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004 – № 12. – С. 29-30.

Надійшла 23.12.2008 р.

УДК 657.1:378

Н. І. ВАЦИК

Тернопільський державний технічний університет імені Івана Пулюя

ОСНОВНІ АСПЕКТИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ НАУКОВО-ДОСЛІДНИХ РОБІТ ВИЩОГО НАВЧАЛЬНОГО ЗАКЛАДУ

Розглянуто теоретичні аспекти здійснення науково-дослідних робіт вищими навчальними закладами. Основну увагу зосереджено на системі обліку та запропоновано удосконалену методику обліку науково-дослідних робіт у вищих навчальних закладах.

Considered the theoretic aspects of the scientific research works realization by the institutions of higher education. The especial attention has been paid to the system of the account and suggested the perfected method of the scientific research works accounting within the institutions of higher education.

Одним із найпоширеніших видів госпрозрахункової діяльності вищих навчальних закладів є науково-дослідна діяльність, а її результатом виступає науково-технічна продукція. Даний вид діяльності є мало дослідженим у вітчизняній науці, проте заслуговує на увагу. Сучасна економіка все більше опирається не на товарне виробництво, а базується на інтелектуальних здібностях людини, де додаткова вартість виникає в процесі генерування та промислового використання знань. Джерелом економічного зростання й конкурентоспроможності в ній є продукування ідей, а не товарів. Лише країни, що продукують знання та інтегрують їх у свої економічні моделі, зможуть бути глобально конкурентоспроможними.

Отже, людству потрібні нові технології, а вищі навчальні заклади можуть позитивно відреагувати на такий попит, маючи для цього всі передумови. Коли ми звернемо на це увагу і застосуємо на практиці, то зможемо вивільнити додаткові кошти для фінансування вузу. У багатьох зарубіжних країнах частка фінансування вищих навчальних закладів внаслідок поступлення коштів від виконання науково-дослідних робіт становить: 10% у Голандії, в Канаді – від 4 до 29%, Великобританія – 26%, США – 27–42%, Україна – 5% [5].

До складу вищих навчальних закладів, як уже зазначалося, можуть входити науково-дослідні інститути, науково-дослідні лабораторії, які крім бюджетної наукової тематики можуть виконувати науково-дослідні роботи (НДР) за договорами із замовниками та отримувати за це відповідну плату (доходи).

Наукове виробництво, як зазначає професор Р.Т. Джога [2, с. 380], має свої специфічні особливості:

1. Невизначеність, імовірнісний характер майбутнього результату. Зокрема, можна отримати як позитивний так і негативний результат, що також є продуктом діяльності. Саме тому немає прямого зв'язку між витратами наукового виробництва й результатом: однакові аналогічні витрати не забезпечують аналогічних результатів.

2. Непередбачуваність досягнень, що пояснюється творчим характером наукової праці – доцільної діяльності людини з пізнання та теоретичної схематизації об'єктивних знань щодо дійсності.

3. Нематеріальний характер наукової продукції, що розкривається в головній властивості результату – інформаційності. Зазначена властивість є похідною від інших характеристик результату – невідчужуваності, складності вимірювання. Втім, для забезпечення реалізації інформаційності результату нематеріальність продукції потребує її матеріального втілення на матеріальних носіях.

4. Неповторність наукової продукції пов'язана із самими характеристиками наукової праці. Вона полягає в отриманні внаслідок кожного окремого дослідження результату, який не має аналогів.

5. Циклічність процесу наукового дослідження, яка пов'язана з етапами наукових досліджень.

Цикли різняться часовими термінами, можуть бути досить тривалими, через що виникає розрив між початком роботи та отриманням результату.

6. Цілісність продукції наукового виробництва, що полягає в наданні статусу продукції кінцевому, а не проміжним за циклами результатів.

7. Продуктивність та високий рівень інтелектуальності продукції. Зазначена особливість пояснюється високим рівнем затрат праці в загальній структурі затрат наукового виробництва, при цьому в складі затрат праці безумовно переважає висококваліфікована праця наукових працівників.

8. Специфічність предмета праці, яким у цьому разі виступає сума нагромаджених знань у відповідній галузі. На відміну від матеріального виробництва зазначені предмети праці не споживаються повністю, а використовуються, впливаючи на результат дослідження.

Вивчення існуючого стану справ щодо обліку науково-дослідних робіт та опрацювання наукових праць [1, 3, 4] із даного напрямку дозволило виділити наступні завдання, які ставляться перед даною сферою обліку:

- 1) облік і контроль за виконанням тематичного плану в цілому і за окремими договорами;
- 2) своєчасне і повне відображення собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР);
- 3) контроль за дотриманням планових показників собівартості і виявлення фінансових результатів;
- 4) контроль за ефективністю використання трудових, матеріальних, фінансових та інших ресурсів для виконання науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт;
- 5) контроль за здійсненням режиму економії і виявленням резервів подальшого зниження собівартості;
- 6) використання вихідних даних обліку як джерела інформації для економічного аналізу діяльності науково-дослідних підрозділів.

Мета статті. Важливою умовою отримання якісних достовірних даних про собівартість виконаних науково-дослідних робіт є чітке визначення структури витрат. Через значну різноманітність витрат на різних рівнях науково-дослідної роботи та управлінської діяльності установ особливого значення набуває відпрацювання загальних класифікаційних принципів формування складу витрат на науково-дослідні роботи.

Загальний склад витрат на науково-дослідні роботи визначено Методичними рекомендаціями щодо застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [6] при визначенні вартості науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, затвердженими Наказом Міністерства освіти і науки України від 13.03.2001 № 19. Крім того, існує типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт [7], затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 20 липня 1996 р. № 830, зі змінами і доповненнями, внесеними згідно з Постановою КМ № 946 (946-2002-п) від 10.07.2002. Згідно даного положення, до витрат за видами робіт, що включаються до собівартості науково-дослідних робіт, входять:

- 1) витрати на теоретичні (пошукові) дослідження, розроблення технічних пропозицій, виконання розрахункових робіт, моделювання процесів;
- 2) витрати, пов'язані з добором та вивченням науково-технічної літератури, інформаційних матеріалів вітчизняних і зарубіжних видань, проведенням досліджень на патентну чистоту, складанням аналітичних оглядів з досліджуваних проблем, вибором напрямку досліджень, складанням методики виконання робіт, розробленням техніко-економічного обґрунтування, технічного завдання та планової документації;
- 3) витрати на проектування, розроблення робочої документації та виготовлення дослідних зразків або макетів, засобів для їх випробування, на монтаж і налагодження, а також на роботи, пов'язані з підготовкою експерименту;
- 4) витрати на дослідні роботи й випробування, узагальнення та аналіз результатів досліджень і розроблень пропозицій про впровадження у виробництво результатів виконаної роботи або обґрунтування доцільності чи недоцільності подальшого проведення робіт;
- 5) витрати на винахідництво й раціоналізацію;
- 6) витрати на розроблення дослідно-технологічного регламенту, дослідно-промислового регламенту, положень технологій серійного виробництва створених зразків виробів, на здійснення авторського нагляду;
- 7) витрати на передачу підприємствам, установам і організаціям своїх науково-технічних досягнень і надання допомоги щодо впровадження та використання передового досвіду.

При встановленні планових і фактичних витрат на науково-дослідні роботи виникає потреба поділу витрат за елементами. Основними статтями витрат на науково-дослідні роботи є виплати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; вартість витрачених матеріалів, спеціального обладнання й устаткування; витрати на службові відрядження; оплата робіт співвиконавців; інші прями та накладні витрати.

В загальному обсязі всіх витрат на науково-дослідні роботи найбільша питома вага належить витратам на оплату праці, і становить 40-50%. Тому обліку витрат трудових ресурсів, що пов'язані з

науковим виробництвом слід приділяти найбільшого значення.

Діюча методика обліку праці побудована таким чином, що витрати заробітної плати на виконання науково-дослідних робіт обліковуються на основі табелів виходу, відомостей обліку відпрацьованого часу та інших документів відповідно до діючої в установі системи оплати праці. Однак, дана методика потребує суттєвого вдосконалення, оскільки вищезгадані первинні документи відображають тільки факт виходу працівника на роботу, і не надають інформації про ефективність використаного ним робочого часу. Для досягнення поставлених цілей в науково-дослідних частинах організують оперативний облік затраченої праці на базі календарних планів-графіків виконання робіт за темами. Виступаючи ефективним інструментом управління науково-дослідними роботами, цей вид обліку відірваний від системного бухгалтерського обліку. В той же час бухгалтерський облік не має міцної інформаційної бази у вигляді налагодженого первинного і оперативного обліку реальних трудових витрат по кожній темі. Відповідно, бухгалтерський облік не забезпечений повною та достовірною інформацією щодо витраченої праці наукових працівників, тобто нарахування заробітної плати відбувається невірно, і як наслідок формується «викривлена» собівартість науково-дослідних робіт.

Отже, бухгалтерський облік повинен забезпечувати чітку реєстрацію обсягу та якості виконаних робіт по кожній НДДКР, а також надати повну та вичерпну інформацію про досягнуті результати. Слід змінити загальну психологію оплати праці при виконанні науково-дослідних робіт, тобто перейти від оплати праці згідно із окладом до оплати праці за досягнуті результати. Практика показує, що існують випадки коли оплата праці виконавців здійснювалася відповідно до відпрацьованого часу, однак заплановані результати все ж таки не були досягнуті. З цією метою пропонуємо для зацікавленості виконавців у досягненні позитивних результатів здійснювати оплату праці авансом до 40% вартості запланованого фонду оплати праці згідно із кошторисом за даною темою, по закінченні виконання теми та при наявності очікуваних результатів оплату слід провести в повному обсязі.

Наступними за величиною і обсягами є витрати матеріальних ресурсів на виконання науково-дослідних робіт, їхня частка коливається від 10% до 25% у собівартості науково-технічної продукції, тому їх обліку слід приділяти не меншого значення, ніж обліку трудових ресурсів. Щодо обліку придбання матеріальних цінностей, то немає жодних протиріч та заперечень, однак, облік їх відпуску потребує вивчення та вдосконалення. Як відомо, відпуск матеріалів на виконання науково-дослідних робіт здійснюється на основі первинного документу – вимога, згідно цього документу здійснюється відпуск переважної більшості матеріальних цінностей на різноманітні потреби вищого навчального закладу. У реквізитах документу «вимога» не зазначається цільове призначення щодо відпуску матеріалів, тобто для виконання госпдоговірної теми (окремого її етапу) чи для інших цілей, вказується лише структурний підрозділ, на який здійснюють відпуск матеріалів, відповідно, таке ведення обліку не дозволяє відстежити використання матеріалів для конкретної теми. Тут виникає багато можливостей маневрувати матеріальними ресурсами, використовувати їх не за призначенням, що у кінцевому результаті призводить до неправильного віднесення на витрати тієї чи іншої теми, що й спричиняє невірне визначення собівартості науково-дослідних робіт. Зважаючи на вказані недоліки первинного обліку щодо відпуску матеріальних цінностей для виготовлення науково-технічної продукції ми вважаємо доцільним доповнити документ «вимога» реквізитом «Цільове використання ТМЦ», де б вказувалось на виконання якої НДДКР відпущено матеріали. Крім того, слід звернути дані по запланованій нормі ТМЦ, що зазначена у кошторисі та фактичні дані.

Використання вдосконаленої форми документу «вимога» на відпуск товарно-матеріальних цінностей дозволить відстежувати цільове використання матеріалів для виконання НДДКР в розрізі її окремих етапів, що унеможливить зловживання матеріальними ресурсами та забезпечить їх включення у собівартість науково-технічної продукції за прямою ознакою.

Бухгалтерський облік в установах, що здійснюють науково-дослідні роботи за договорами із замовниками, повинен відображати на будь-яку звітну дату розмір витрат по кожній госпдоговірній темі, а також фінансові результати від виконання договору. Для даної мети ми пропонуємо використовувати картку аналітичного обліку витрат на виготовлення науково-технічної продукції, що подана у вигляді табл. 1, причому основою для записів у цей документ повинна бути запропонована вдосконала форма документу «вимога», наряд-завдання для виконання НДДКР та інші первинні документи щодо витрачених ресурсів.

Як відомо, при веденні обліку науково-дослідних робіт, всі витрати плануються у кошторисі, котрий складається по кожній темі. Проте, немає жодного документу, який би відображав досягнуті результати у порівнянні із запланованими, не співставляються планові і фактичні витрати, понесені при виконанні науково-дослідних робіт. Тому, зведеними документом, який би відображав всі витрати на виконання НДДКР, пропонуємо звітну калькуляцію на виконання науково-дослідних робіт.

Для обліку витрат на НДДКР призначений субрахунок 823 «Витрати на науково-дослідні роботи за договорами», на якому відображаються прямі та накладні витрати після розподілу на виконання НДР за договорами з підприємствами й організаціями. На дебет субрахунку відносяться всі витрати, за кредитом відображається фактична вартість виконаних НДР і зданих замовникові. Отже, залишок на субрахунок 823 на кінець року може бути виключно за незакінченими роботами.

Доходи вищих навчальних закладів від виконання науково-дослідних робіт складають 5 % у

структурі спеціального фонду, про це свідчить проведений аналіз діяльності окремих ВНЗ. Проте, існуюче ведення бухгалтерського обліку науково-дослідної діяльності не задовольняє потреб управління цією діяльністю. Для вищого навчального закладу, та для його адміністрації зокрема, важлива інформація про повну собівартість науково-дослідних робіт. Відповідно, система бухгалтерського обліку вузу повинна забезпечувати адмінперсонал такою інформацією. Облік науково-дослідної діяльності взагалі ведеться окремо від обліку платних послуг, хоча це є дві частини одного цілого, і разом вони складають госпрозрахункову діяльність вузу. Ми вважаємо, що з метою ефективного управління госпрозрахунковою діяльністю вузу її облік повинен вестись на єдиному рахунку. Це дасть змогу наочно бачити фактично здійснені витрати за кожним видом госпрозрахункової діяльності, які ляжуть в основу визначення собівартості. Такий облік витрат забезпечить можливість встановити реальну продажну ціну науково-технічної продукції, заклавши в неї заплановану частину прибутку (рентабельності) та побачити можливі резерви для зниження її собівартості.

Таблиця 1

Назва установи _____
Код за ЄДРПОУ _____

Картка аналітичного обліку витрат на виконання НДДКР
(виготовлення науково-технічної продукції)

Підрозділ _____
Назва і № госпдоговірної теми _____

№ з/п	Статті витрат	I етап			II етап			n етап		
		к-сть	ціна	сума	к-сть	ціна	сума	к-сть	ціна	сума
1	Основна зарплата									
2	Відрахування на соціальні заходи									
3	Сировина і матеріали									
4	Інші прямі витрати									
5	Накладні витрати після розподілу									
Повна собівартість										

Керівник теми (підпис) П.І.Б.

Для виправлення ситуації, що склалася при веденні обліку науково-дослідної діяльності, у вищих навчальних закладах, доцільно запровадити єдиний рахунок для ведення обліку госпрозрахункової діяльності – рахунок № 26 «Госпрозрахункова діяльність», а для ведення обліку витрат, пов'язаних з виконанням науково-дослідних робіт відкрити субрахунок 262 «Платні наукові та науково-дослідні роботи», бухгалтерія вузу, на свій розсуд, може відкривати підлегли йому субрахунки третього порядку для кожного виду наукових та науково-дослідних робіт. Витрати, пов'язані з наданням наукових послуг, виконанням науково-дослідних робіт вузу (матеріальні, трудові, фінансові), слід відображати у дебеті субрахунку 262 «Платні наукові та науково-дослідні роботи».

З метою дотримання одного із найважливіших принципів бухгалтерського обліку – принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, варто запровадити єдиний рахунок, що буде містити інформацію про одержані доходи від здійснення госпрозрахункової діяльності. Для цього пропонуємо змінити рахунок 72 «Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт» на 72 «Доходи від здійснення госпрозрахункової діяльності», а для ведення обліку доходів від надання платних наукових послуг, науково-дослідних робіт, виділити субрахунок 722 «Доходи від платних наукових та науково-дослідних робіт». В дебеті субрахунку 722 відображається фактична собівартість виконаних наукових послуг та науково-дослідних робіт при їх реалізації, при цьому кредитується відповідний субрахунок рахунку 26 «Госпрозрахункова діяльність». В кредиті субрахунку 722 відображають доходи від наданих наукових послуг, виконаних НДДКР за відпускними цінами. При цьому дебетуються рахунки 364 «Розрахунки з іншими дебіторами», 634 «Розрахунки з замовниками на науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті». Кредитовий залишок по рахунку 722 «Доходи від платних наукових та науково-дослідних робіт» показує суму прибутку, а дебетовий – збиток. При надходженні грошових коштів за надані наукові послуги, виконані НДДКР кредитується рахунок 364 «Розрахунки з іншими дебіторами», 634 «Розрахунки з замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті» та дебетуються рахунки 313, 323.

Оскільки вузам згідно чинного законодавства дозволено включати до ціни послуги, окрім витрат ще й прибуток, то відповідно існує необхідність його обліку. На даний час фінансовий результат від реалізації виробів виробничих (навчальних) майстерень списується у кінці звітної періоду на субрахунок 432 «Результати виконання кошторису за спеціальним фондом». Такий облік результатів госпрозрахункової діяльності є неприпустимим і суперечить чинному законодавству. З цією метою для вдосконалення обліку результатів госпрозрахункової діяльності доцільно відкрити рахунок 45 «Результат здійснення госпрозрахункової діяльності», на якому будуть обліковуватися прибутки (збитки) від здійснення госпрозрахункової діяльності – тобто адміністрація вузу матиме змогу завжди бачити фінансовий результат діяльності, що ведеться установою. Облік витрат при наданні платних наукових послуг та науково-дослідних робіт з використанням нових рахунків подано у вигляді табл. 2.

Таблиця 2

Основні бухгалтерські проведення з обліку витрат при виконанні науково-дослідних робіт

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нарахована заробітна плата виконавцям НДР	262	661
2	Нарахована заробітна плата адміністративно-управлінському та обслуговуючому персоналу	826	661
3	Проведено нарахування зборів до соціальних фондів на фонд заробітної плати: виконавців працівників адміністративно-управлінського та обслуговуючого персоналу	262	651,652,
		826	653,654
4	Передано зі складу матеріали на НДР	262	231,234
5	Передано зі складу матеріали тривалого використання науковим підрозділам для виконання НДР; водночас виконується інший запис	118 801,802	231 401
6	Придбано спеціальне обладнання для виконання НДР: на суму без ПДВ на суму ПДВ	203	313,323,
		262	351,364, 631,635, 675
7	Передано спеціальне обладнання зі складу в науковий підрозділ для виконання НДР за договорами; водночас робиться запис на позабалансовому рахунку 02	262	203
8	Перераховано з поточного, спеціального реєстраційного рахунку для обліку коштів, отриманих від здійснення госпрозрахункової діяльності спільним виконавцям, залученим для виконання окремих робіт з НДР	635	313,323
9	Прийнято виконані роботи від співвиконавців	262	635
10	Повернуто на склад невикористані матеріали	231	262
11	Списано накладні витрати після їх розподілу по кожній темі	262	826
13	Відображено фактичну собівартість виконаних НДР при їх реалізації	722	262
14	Передано рахунок на оплату замовникам виконаних НДР при їх реалізації за відпускними цінами	364,634	722
15	Отримано кошти від виконаних НДР за відпускними цінами	313,323	364,634
16	Відображено результат від реалізації виконаних НДР	722	45

Такий облік витрат госпрозрахункової діяльності дозволяє відійти від принципу так званого «єдиного кошика» та чітко розмежовувати витрати за кожним видом діяльності, а в середині діяльності – за кожним видом виконаної науково-дослідної роботи. Здійснюючи облік госпрозрахункової діяльності таким чином ми можемо бачити одержані прибутки (збитки) від кожного виду діяльності, а також мати в наявності оперативну облікову інформацію про здійснення того чи іншого виду діяльності з метою ефективного управління та контролю за нею. Володіючи такою інформацією керівництво вузу матиме змогу розширяти перелік тих видів діяльності, що є рентабельні, та припиняти діяльність не рентабельних і збиткових підрозділів вузу.

Література

1. Голов С.Ф. Учет затрат научных организаций в условиях полного хозрасчета / С.Ф. Голов // Бухгалтерский учет. – 1989. – № 11. – С. 30 – 32.
2. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах / Джога Р. Т., Свірко С. В., Сінельник

Л. М. – К.: КНЕУ, 2003. – 483 с.

3. Елизаров Г. В. Учет затрат в отраслевых научно-исследовательских организациях / Г.В.Елизаров, О.Н.Лытнев // Бухгалтерский учет. – 1985. – № 2. – С. 15 – 18.

4. Ивашкевич В.Б. Об измерении и учете научно-исследовательских работ / В.Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. – 1979. – № 2. – С. 38 – 41.

5. Ніколаєнко С. Вищій школі – державну турботу // Дзеркало тижня. – 2005 – №3.– [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.zn.kiev.ua>.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

7. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 20 липня 1996 р. № 830, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

Надійшла 11.01.2009 р.

УДК 657.1:336.748.3

Р. М. ЦИГАН, В. В. ІВЧЕНКО, Г. В. МАРЧЕНКО
Кременчуцький державний політехнічний університет ім. М. Остроградського

ВІДОБРАЖЕННЯ КУРСОВИХ РІЗНИЦЬ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ТА ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ

У статті розглянуто відображення курсових різниць у бухгалтерському та податковому обліку, які виникають у процесі зовнішньоекономічної діяльності, згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», а також відображення їх у фінансовій звітності.

In the paper there has been considered the representation of the rating units in the accounting and the tax accounting, which originate from the foreign-economic activity process, due to the Law of Ukraine «On the accounting and financial book-keeping in Ukraine», the Law of Ukraine «On the taxing of the enterprises income», the Regulation (standard) of the accounting 21 «Influence of the currency rate change», and also their reflection in the financial account.

У зв'язку із частою зміною валютного курсу, що відбувається майже щоденно, виникають курсові різниці. Для їх правильного відображення використовують деякі П(С)БО та відповідні закони, але відсутність методичних вказівок та рекомендацій щодо їх застосування ускладнює бухгалтерський та податковий облік курсових різниць. Саме тому виникає потреба у розгляді відображення курсових різниць у податковому та бухгалтерському обліку.

Бухгалтерський облік курсових різниць розглянуто у працях вітчизняних вчених Бутинця Ф.Ф., Герасимовича А.М., Жиглея І.В., Личинкова Ю.М., Пархоменка В.М., Педь І.В.

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV зі змінами та доповненнями, [1], одним із основних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності є принцип єдиного грошового вимірника. Суть його полягає в тому, що вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій підприємств України у фінансовій звітності необхідно здійснювати в єдиній грошовій одиниці – гривні.

Операції в іноземній валюті відображаються як в національній грошовій одиниці України, так і у валюті розрахунків і платежів за кожною іноземною валютою окремо. Для переведення іноземної валюти в національну використовується валютний курс.

Валютний курс – це курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни [6].

Проблема реальності оцінки валютних операцій пов'язана з коливанням валютного курсу.

Офіційний курс національної грошової одиниці (гривні) до інших валют встановлюється Національним банком України на підставі результатів торгів валютними цінностями на Міжбанківському валютному ринку.

Офіційний курс національної грошової одиниці (гривні) використовується при здійсненні всіх безготівкових операцій, купівлі та продажу іноземної валюти, для відображення в бухгалтерському обліку всіх операцій, що здійснюються в іноземній валюті, при плануванні та аналізі зовнішньоекономічної діяльності, ціноутворенні, складанні оперативної, бухгалтерської та статистичної звітності. Офіційний курс використовують всі резиденти і нерезиденти, які проводять діяльність на території України незалежно від форм власності і господарювання та видів здійснюваних операцій.

Всі операції в іноземній валюті слід відображати у валюті звітності, тобто перераховувати суму в іноземній валюті у гривні із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції.