

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.

Якщо на дату балансу або на дату здійснення розрахунків валютний курс змінився, виникають курсові різниці.

Курсова різниця – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах [6].

При веденні обліку курсових різниць необхідно визначити:

- 1) природу їх виникнення;
- 2) об'єкти обліку;
- 3) звітний період, в якому були здійсненні операції, пов'язані з рухом валютних коштів;
- 4) розмір балансової вартості іноземної валюти (для податкового обліку).

В залежності від виду діяльності, в ході якої виникають курсові різниці, вони поділяються на операційні та неопераційні. В залежності від типу змін, що відбулися на валютному ринку, вони відображаються у складі доходів або витрат звітного періоду (табл. 1).

Таблиця 1

### Порядок відображення в обліку курсових різниць

Вид діяльності та рахунки по відношенню до балансу	Зміна валютного курсу	
	Збільшення	Зменшення
Підприємства, що використовують для обліку витрат рахунки 8 та 9 класу		
Операційна діяльність (активні рахунки)	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	945 «Втрати від операційної курсової різниці» 84 «Інші операційні витрати»
Неопераційна діяльність (активні рахунки)	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»	974 «Втрати від неопераційної курсової різниці»
Операційна діяльність (пасивні рахунки)	945 «Втрати від операційної курсової різниці» 84 «Інші операційні витрати»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»
Неопераційна діяльність (пасивні рахунки)	974 «Втрати від неопераційної курсової різниці»	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»
Підприємства, що використовують для обліку витрат рахунки 9 класу		
Операційна діяльність (активні рахунки)	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	945 «Втрати від операційної курсової різниці»
Неопераційна діяльність (активні рахунки)	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»	974 «Втрати від неопераційної курсової різниці»
Операційна діяльність (пасивні рахунки)	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»
Неопераційна діяльність (пасивні рахунки)	974 «Втрати від неопераційної курсової різниці»	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»
Підприємства, що використовують для обліку витрат рахунки 8 класу		
Операційна діяльність (активні рахунки)	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	84 «Інші операційні витрати»
Неопераційна діяльність (активні рахунки)	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»	85 «Інші затрати»
Операційна діяльність (пасивні рахунки)	84 «Інші операційні витрати»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»
Неопераційна діяльність (пасивні рахунки)	85 «Інші затрати»	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»

Виключенням є відображення курсових різниць за фінансовими інвестиціями на підприємствах за межами України. Вони відображаються у складі додаткового капіталу на рахунку 425 «Інший додатковий капітал».

Об'єктами визначення курсових різниць є монетарні статті.

Згідно з П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193 (далі – П(С)БО 21), статті балансу поділяються на монетарні та немонетарні [4].

Монетарні статті – це статті Балансу про грошові кошти, а також про такі активи і зобов'язання, що будуть отримані або оплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів [4].

Немонетарні статті – це статті інші, ніж монетарні статті балансу [4].

Монетарні активи – це грошові кошти та їх еквіваленти, дебіторська заборгованість за відвантажені товари (роботи, послуги) за договорами, що передбачають грошову компенсацію, а також нетоварна

заборгованість, яка передбачає повернення суми боргу грошовими коштами [6]. Монетарні пасиви – аналогічна заборгованість, що буде погашатися грошовими коштами [6].

Якщо активи або пасиви не відповідають критеріям монетарних, вони визнаються немонетарними. До немонетарних статей відносяться запаси, основні засоби, нематеріальні активи, бартерні зобов'язання тощо.

Коливання офіційного курсу гривні стосовно інших валют відбувається майже щоденно. Однак це не означає, що підприємство повинне перераховувати вартість іноземної валюти щоразу, як змінюється курс гривні до відповідної валюти.

Згідно з П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [4], визначення курсових різниць по монетарних статтях в іноземній валюті проводиться:

- 1) на дату здійснення розрахунків;
- 2) на дату балансу.

Дата балансу – дата, на яку складено баланс підприємства, тобто останній день звітного періоду [6].

Перерахунок балансової вартості залишків іноземної валюти здійснюється шляхом визначення їх вартості за офіційним курсом НБУ на останній день звітного кварталу.

У разі, якщо вартість залишків валюти за офіційним курсом НБУ перевищує їх балансову вартість, сума балансової вартості залишків підлягає збільшенню: Д-т 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» К-т 714 «Дохід від операційної курсової різниці» на суму позитивної різниці між вартістю залишків іноземної валюти за офіційним курсом НБУ і їх балансовою вартістю.

У разі, якщо вартість залишків іноземної валюти за офіційним курсом НБУ менша від їх балансової вартості, сума балансової вартості залишків валюти підлягає зменшенню: Д-т 945 «Втрати від операційної курсової різниці» К-т 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» на суму негативної різниці між вартістю залишків іноземної валюти за офіційним курсом НБУ і їх балансовою вартістю.

Немонетарні статті відображаються в обліку за валютним курсом на дату здійснення операції та не перераховуються на кожен дату балансу.

Таким чином, якщо підприємство перерахувало передоплату нерезиденту, така заборгованість у бухгалтерському обліку не перераховується у зв'язку зі зміною валютного курсу, а отримані згодом товари відображаються в обліку за курсом, що діяв на дату перерахування авансу. Очевидно, що в такому разі курсові різниці не виникають. Аналогічна картина спостерігається в тій ситуації, коли підприємство одержує передоплату. Така передоплата при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням курсу на дату отримання передоплати. Отже, підприємство, отримавши передоплату і відвантаживши товари, визначає дохід від реалізації звітного періоду за курсом, що діяв на дату отримання авансу і жодних курсових різниць. При бартерних зовнішньо-економічної діяльності операціях курсові різниці також не виникають.

Для правильного ведення бухгалтерського обліку рекомендується провести розмежування статей балансу на немонетарні (передусім авансові платежі – як отримані, так і перераховані) та монетарні. У зв'язку з цим рекомендуємо відкрити окремі субрахунки другого порядку до субрахунків 371 і 681:

- 1) 3711 "Розрахунки за виданими авансами в національній валюті";
- 2) 3712 "Розрахунки за виданими авансами в іноземній валюті";
- 3) 6811 "Розрахунки за авансами, отриманими в національній валюті";
- 4) 6812 "Розрахунки за авансами, отриманими в іноземній валюті".

Що стосується відображення курсових різниць у фінансовій звітності, то згідно з П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 [3], усі курсові різниці умовно необхідно поділити на операційні (що виникають стосовно активів і зобов'язань підприємства, пов'язаних з операційною діяльністю) та неопераційні (що виникають стосовно активів і зобов'язань в іноземній валюті, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю підприємства). При віднесенні курсової різниці до операційних або неопераційних слід керуватися сутністю самої операції, в результаті якої ця курсова різниця утворилася, а саме: операційна, інвестиційна або фінансова. Наприклад, якщо основна діяльність підприємства – торгівля, то курсові різниці, що утворюються в результаті операцій із купівлі-продажу товарів, можна віднести до операційних. У Звіті про фінансові результати такі курсові різниці відображаються в рядках 090 "Інші операційні витрати" або 060 "Інші операційні доходи". Для обліку операційних курсових різниць призначено рахунки 945 і 714. Неопераційні курсові різниці відображаються в рядках 160 "Інші витрати" та 130 "Інші доходи" Звіту про фінансові результати. Для обліку цих курсових різниць призначено рахунки 974 «Втрати від неопераційної курсової різниці» та 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці».

Згідно Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22.05.97 р. № 283/97 – ВР для відображення в податковому обліку валютних операцій ключовим поняттям є балансова вартість іноземної валюти [2].

Балансова вартість іноземної валюти – вартість іноземної валюти, виражена в грошовій одиниці України, за якою вона відображена в балансі [7].

Залежно від характеру надходження валюти цей показник може визначатися різними способами. Визначення балансової вартості валюти згідно Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»

у редакції від 22.05.97 р. № 283/97-ВР [2]:

1. Валюта надійшла як виручка. Балансова вартість визначається шляхом перерахунку в гривні за офіційним (валютним) курсом НБУ, що діяв на дату отримання (нарахування) таких доходів.

2. Валюту куплено за гривні. Балансова вартість дорівнює сумі гривень, сплачених у зв'язку з такою купівлею (без урахування комісійних або вартості інших послуг осіб, котрі здійснюють конверсійні (обмінні) операції).

3. Валюту куплено за іншу іноземну валюту. Балансова вартість визначається на рівні балансової вартості іноземної валюти, яку було продано.

4. Валюта або заборгованість у валюті значиться на балансі з попереднього податкового періоду. Балансова вартість прирівнюється до вартості, визначеної на кінець попереднього звітного періоду, перерахованої за курсом НБУ на останній робочий день попереднього періоду.

При здійсненні операції з купівлі іноземної валюти слід враховувати, що згідно з пп. 7.3.4 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» валові доходи або валові витрати не змінюються. Що стосується курсових різниць, то в податковому обліку вони визначаються відповідно до пп. 7.3.6, а також пп. 7.3.3 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2]. Згідно з цими підпунктами курсові різниці виникають у таких випадках:

При перерахунку будь-якої іноземної валюти або заборгованості в іноземній валюті, що перебуває на обліку платника податків на кінець звітного періоду, у гривні за офіційним курсом НБУ, що діяв на останній робочий день звітного періоду. В цьому випадку курсова різниця може виникати на різницю між результатами перерахунку та балансовою вартістю цієї іноземної валюти або заборгованості в іноземній валюті, що значиться протягом звітного періоду. Додатна різниця включається відповідно до валових доходів платника податків – кредитора або до валових витрат платника податків – дебітора. Від'ємна різниця – відповідно до валових витрат платника податків – кредитора податків або до валових доходів платника податків – дебітора.

При продажу (погашенні) заборгованості протягом звітного періоду вартість такої заборгованості визначається шляхом перерахунку її суми в гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом, що діяв на дату такого продажу (погашення). І хоча Закон про податок на прибуток прямо не передбачає включення результатів такого перерахунку до валових доходів або валових витрат, в абзаці 3 пп. 3.2.4 Порядку складання декларації про прибуток підприємства, затвердженого наказом ДПАУ від 08.07.97 р. № 214 [5] (далі – Порядок № 214), про це зазначається.

Згідно з листом ДПАУ від 13.11.2001 року № 347/2/15 – 1116 в податковому обліку курсові різниці, розраховані щодо будь-якої заборгованості в іноземній валюті, – дебіторської (від'ємні різниці) та кредиторської (додатні різниці), включаються до валових витрат лише за наявності таких умов:

- 1) існує заборгованість в іноземній валюті;
- 2) заборгованість погашається шляхом здійснення операцій із розрахунками в іноземній валюті (заборгованість за монетарними статтями балансу);
- 3) операція, яка призвела до появи суми заборгованості, відображається в податковому обліку.

Відповідно до пп. 7.3.6 п. 7.3 ст. 7 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" (334/94-ВР) у редакції від 22.05.97 р. № 283/97-ВР ( 283/97-ВР ), із змінами та доповненнями, до внесення в нього змін Законом України від 24.12.2002 р. № 349-IV (349-15),[2], з метою оподаткування будь-яка іноземна валюта або заборгованість в іноземній валюті, що перебуває на обліку платника податку на кінець звітного періоду, перераховується в гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на останній робочий день звітного періоду. При цьому позитивна або від'ємна різниця між результатом такого перерахунку та балансовою вартістю такої заборгованості включається відповідно до валових доходів або валових витрат платника податку – кредитора або до валових витрат чи валових доходів платника податку – дебітора за наслідками звітного періоду.

Згідно з листом до ДПАУ від 13.11.2001 року № 347/2/15 – 1116 в податковому обліку, так як і бухгалтерському обліку, курсові різниці виникають тільки за монетарними статтями. Міністерство фінансів України в листі від 22.05.2002 року № 051-205/8-1548/822 підтримало ДПАУ щодо поєднання бухгалтерського та податкового обліку. Але згідно з Порядком № 214 відображення курсових різниць в декларації про прибуток залежно від монетарності не передбачено. Крім того, в абзаці 4 пп.3.1.2 Порядку № 214 прямо зазначається про включення до валових доходів і валових витрат курсових різниць за бартерними операціями.

Як видно з вище зазначеного одні нормативні документи суперечать іншим. Отже, для законного та правильного відображення курсових різниць в податковому та бухгалтерському обліку необхідно внести зміни до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 р. № 283/97 – ВР або до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

## Література

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 року № 996-XIV зі змінами та доповненнями// [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua).

2. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України ( 334/94-ВР ) у редакції від 22.05.97 р. № 283/97-ВР ( 283/97-ВР ), із змінами та доповненнями, до внесення в нього змін Законом України від 24.12.2002 р. N 349-IV ( 349-15 )// www.nau.kiev.ua.

3. П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати": Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87.

4. П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів": Затв. наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193.

5. Порядок складання декларації про прибуток підприємства: Затв. наказом ДПАУ від 08.07.97 р. № 214.

6. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050 106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко; За ред. Ф.Ф. Бутиця. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2001.

7. Лисенков Ю.М., Педь І.В. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. – К.: Зовнішня торгівля, 2004.

Надійшла 05.01.2009 р.

УДК 658.153

С. В. ДУБРОВСЬКА

Харківський державний технічний університет будівництва та архітектури

## ДОСЛІДЖЕННЯ ТЕОРЕТИЧНИХ ОСНОВ ЩОДО СУТНОСТІ ПОНЯТТЯ «ОБОРОТНІ КОШТИ»

*У статті викладено результати досліджень сутності поняття «оборотні кошти», на підставі яких виділено підходи щодо його тлумачення, які склалися в сучасній науковій думці, що дало змогу згрупувати погляди вчених і економістів та запропонувати більш точне визначення поняття «оборотні кошти». У ході дослідження було доведено нетотожність понять «оборотні кошти», «оборотні активи», «оборотний капітал».*

*In the paper there have been stated the research results of the notion «circulating assets», whereupon there have been underlined the approaches to its interpretation, which are now in the modern science, that allowed to group the viewpoints of scientists and economists, and to suggest the more exact definition of the notion «circulating assets». While exploring, there has been proved the non-identity of the notions «circulating assets», «circulating activities», «circulating capital».*

**Постановка проблеми.** У зв'язку з кризовими явищами, що відбуваються в Україні на цей час, першорядного значення для вітчизняних підприємств набувають питання ефективного управління оборотними коштами, адже від якості управління ними залежить безперервність процесу виробництва та реалізації продукції, ліквідність підприємства та його платоспроможність.

Проблеми ефективного управління оборотними коштами потребують попереднього розгляду економічного розуміння поняття «оборотні кошти», яке з одного боку, має визначити сутність такого управління в сучасних умовах господарювання, а з іншого – його значення для забезпечення ефективного функціонування українських підприємств.

Тому доцільно дослідити існуючі позиції відомих науковців щодо розуміння сутності «оборотних коштів» та суміжних понять.

**Аналіз останніх досліджень.** В сучасній літературі проблеми трактування поняття «оборотні кошти» розглядаються багатьма українськими вченими: В. С. Сухарський [1], О. С. Іванілов [2], О.Г. Білейченко [3], А. М. Поддєрьогін [4], Я. В. Гур'єва [5], Г. О. Швиданенко, С. Ф. Покропивний, С. М. Клименко [6] та зарубіжними вченими: Л. О. Роштейн [7], Н. Б. Єрмасов [8], В. Н. Смагін [9].

Аналіз наукових досліджень виявив, що в сучасній економічній теорії термін «оборотні кошти» ототожнюється з термінами «оборотні активи» та «оборотний капітал». Серед науковців проблемою дослідження суміжних понять та їх взаємозв'язку займалися М. Д. Білик [10], О. В. Коновалова [11], В. А. Познаховський [12], Г. Б. Тітаренко [13], А. М. Карбовник [14], В. Г. Маргасова [15], С. В. Калабухова [16], Я. Б. Дропа [17].

Результат аналізу останніх досліджень та публікацій свідчить, що в сучасній економічній теорії та практиці існує неоднозначність підходів до визначення економічної сутності оборотних коштів, а також неточність щодо ототожнення суміжних понять.

**Мета статті.** Дослідження існуючих теоретичних положень щодо тлумачення поняття «оборотні кошти» для уточнення цього поняття, а також аналіз взаємозв'язку між поняттями «оборотні кошти», «оборотні активи», «оборотний капітал».

**Виклад основного матеріалу.** Оборотні кошти – складна категорія економічної науки. Цим