

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И СТАТИСТИКА

УДК 657.1:336.748.3

**Т.И. ХОМУЛЯК**, канд. экон. наук, доцент  
Львовский институт ГВУЗ «Университет банковского дела»,  
г. Львов, Украина

## ПОДХОДЫ К УЧЕТУ КУРСОВЫХ РАЗНИЦ В УКРАИНЕ: ЭКСПОРТНЫЙ АСПЕКТ

*В статье рассмотрены ключевые подходы к отражению в бухгалтерском учете курсовых разниц согласно украинского налогового законодательства и стандартов учета. Описан порядок учета монетарных и немонетарных статей по валютным операциям и их разделение на операционные и неоперационные разницы. Отражено влияние курсовых разниц на правильность признания и расчета доходов предприятия на условиях экспорта.*

**Введение.** В условиях нестабильной экономической ситуации на внутреннем рынке Украины все больше предприятий стремятся переориентироваться на внешний рынок. В таких реалиях происходит постоянная смена отношение курса национальной валюты к иностранной. Поэтому актуальным является процесс правильного и своевременного отражения курсовых разниц в учете для минимизации рисков возможных потерь от осуществления хозяйственных операций во внешнеэкономической деятельности субъектов хозяйствования.

**Результаты и их обсуждение.** Некоторые операции с иностранной валютой требуют расчета курсовых разниц. В налоговом учете их определение осуществляется согласно положениям (стандартам) бухгалтерского учета.

Стоит заметить, что экспортные операции не приводят к возникновению разниц между финансовым результатом, полученным по бухгалтерскому учету, и объектом обложения налогом на прибыль. Поэтому все доходы и расходы, сформированные по бухгалтерским правилам, можно смело переносить в доходы и расходы согласно налоговых подходов без каких-либо корректировок. Однако к правилам бухгалтерского учета нужно относиться с особым вниманием, ведь допущенные ошибки неизбежно приведут к искажению суммы налога на прибыль.

Поэтому считаем целесообразным рассмотреть и проанализировать порядок определения курсовых разниц.

Учет операций в иностранной валюте регулируется П(С)БУ 21 «Влияние изменений валютных курсов» (П(С)БУ 21).

Так, операции, осуществляемые в иностранной валюте, во время первоначального признания отражаются в валюте отчетности путем пересчета суммы в иностранной валюте с применением валютного курса на дату осуществления операции (дата признания активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов). В определенных случаях после первоначального признания объектов учета предприятие должно определить курсовые разницы. Согласно п. 4 П(С)БУ 21 курсовая разница – разница между оценками одинакового количества единиц иностранной валюты при разных валютных курсах. Они возникают во время осуществления расчетов или составления бухгалтерской отчетности [1].

При определении курсовых разниц следует, прежде всего, выяснить, есть ли соответствующая монетарная статья баланса или нет. К монетарным статьям относятся статьи баланса о денежных средствах, а также о таких активах и обязательствах, которые будут получены или оплачены в фиксированной (или определенной) сумме денег или их эквивалентов. Например, к монетарным статьям относятся денежные средства в иностранной валюте, находящиеся в кассе или на банковском счете предприятия; дебиторская задолженность за отгруженные нерезиденту товары, по которым ожидается поступление выручки в иностранной валюте; кредиторская задолженность, возникшая в результате

приобретения предприятием товаров у нерезидента на условиях последующей оплаты и в погашение которой, как ожидается, предприятие уплатит определенную сумму средств в иностранной валюте [2, с.185].

Стоит заметить, что не предусмотрена корректировка финансового результата до налогообложения на курсовые разницы по монетарным статьям, то есть такие операции отражаются в соответствии с правилами бухгалтерского учета [3].

В то же время считаются немонетарными другие статьи баланса. В частности, к немонетарным статьям относится дебиторская задолженность, которая возникла вследствие уплаты в пользу нерезидента аванса (предоплаты) в иностранной валюте за товары, которые еще не получены; кредиторская задолженность, которая возникла вследствие получения предприятием от нерезидента аванса (предоплаты) в иностранной валюте за товары и в погашение которой, как ожидается, предприятие реализует (передает) нерезиденту оговоренное в контракте количество товаров.

Особенности отражения в бухгалтерском учете сумм уплаченных или полученных авансов (предоплаты) в иностранной валюте определены в п. 6 П(С)БУ 21, а именно:

1) если сумму аванса (предоплаты) в иностранной валюте предоставлена другим лицам в счет платежей для приобретения немонетарных активов (запасов, основных средств и тому подобное), получение работ и услуг при включении в стоимость этих активов (работ, услуг), предоставленная сумма пересчитывается в валюту отчетности с применением валютного курса на дату уплаты аванса. В случае осуществления авансовых платежей в иностранной валюте поставщику частями и получения частями от поставщика немонетарных активов (работ, услуг) стоимость полученных активов признается по сумме авансовых платежей с применением валютных курсов, исходя из последовательности осуществления авансовых платежей;

2) если сумма предоплаты в иностранной валюте получена от других лиц в счет платежей для поставки готовой продукции, других активов, выполнения работ и услуг, то при включении в состав дохода отчетного периода полученная сумма пересчитывается в валюту отчетности с применением валютного курса на дату получения аванса. В случае получения от покупателя авансовых платежей в иностранной валюте частями и от-

грузки частями покупателю немонетарных активов (работ, услуг) доход от реализации признается по сумме авансовых платежей с применением валютных курсов, исходя из последовательности получения авансовых платежей.

Балансовая стоимость указанных статей баланса в дальнейшем определяется (оценивается) согласно соответствующим положениям (стандартам) бухгалтерского учета [1].

Так, оприходованы в течение отчетного периода товары, за которые предприятие уплатило иностранную валюту, в дальнейшем, в соответствии с п. 24 П(С)БУ 9 «Запасы» (П(С)БУ 9), отражаются в бухгалтерском учете и отчетности по наименьшей из двух оценок: первоначальной стоимостью или чистой стоимостью реализации. И если на дату баланса цена таких товаров, то, согласно п. 25 этого П(С)БУ, такие товары в учете следует отражать по чистой стоимости реализации (для чего производится их уценка в порядке определенном Положением) [4].

Согласно п. 7 П(С)БУ 21, на каждую дату баланса:

- монетарные статьи в иностранной валюте отражаются с использованием валютного курса на дату баланса;
- немонетарные статьи, отраженные по исторической себестоимости и зачисление которых на баланс связано с операцией в иностранной валюте, отражаются по валютному курсу на дату осуществления операции;
- немонетарные статьи по справедливой стоимости в иностранной валюте отражаются по валютному курсу на дату определения этой справедливой стоимости.

Согласно п. 8 П(С)БУ 21, определение курсовых разниц по монетарным статьям в иностранной валюте производится:

– на дату осуществления хозяйственной операции (в пределах ее объема). Например, в бухгалтерском учете предприятия учитывается дебиторская задолженность за отгруженные нерезиденту 01.04.2016 г. товары на сумму 100 000 долл. (монетарная статья). Если в счет ее частичного погашения предприятие получило 15.04.2016 г. выручку в сумме 20 000 долл., то курсовую разницу на дату осуществления хозяйственной операции (на 15.04.2016 г.) следует рассчитывать только в пределах объема осуществленной хозяйственной операции, то есть по той части дебиторской задолженности, которая погашена в этот день, – 20000 долл. Для расчета используются официальные курсы Нацбанка

Украины на дату осуществления хозяйственной операции (на 15.04.2016 г. – 25,64764 грн./долл.) и на дату предыдущей оценки (на 01.04.2016 г. – 26,218214 грн./долл.), при этом курсовая разница определяется следующим образом:

$20\,000 \text{ долл.} \times (26,218214 \text{ грн./долл.} - 25,64764 \text{ грн./долл.}) = 11411,48 \text{ грн.}$

– на дату баланса. Например, в бухгалтерском учете предприятия учитывается кредиторская задолженность за полученные от нерезидента 11.03.2016 г. товары на сумму 10 000 долл. (монетарная статья). Если до конца квартала предприятие не перечислило нерезиденту иностранную валюту в счет погашения этой задолженности, то на дату баланса (то есть на 31.03.2016 г.) ему следует рассчитать курсовую разницу. Для расчета используются официальные курсы Нацбанка Украины на дату баланса (на 31.03.2016 г. – 26,218056 грн./долл.) и на дату предыдущей оценки (на 11.03.2016 г. – 25,259193 грн./долл.), при этом курсовая разница определяется так:

$10\,000 \text{ долл.} \times (26,218056 \text{ грн./долл.} - 25,259193 \text{ грн./долл.}) = 9588,63 \text{ грн.}$

При включении определенных по монетарным статьям в иностранной валюте курсовых разниц к доходам или расходам следует учесть следующее:

- курсовая разница по дебиторской задолженности включается в доходы, если официальный курс гривны к соответствующей иностранной валюте на дату расчета курсовой разницы (дату баланса или дату осуществления операции) уменьшился по сравнению с курсом на дату предыдущей оценки (дату баланса или дату осуществления операции) этой дебиторской задолженности (например, раньше курс был 25,00 грн./долл., а стал 26,00 грн./долл.). Если же официальный курс гривны к соответствующей иностранной валюте на дату расчета курсовой разницы увеличился по сравнению с курсом на дату предыдущей оценки (например, был 26,00 грн./долл., а стал 25,00 грн./долл.), то курсовая разница включается в расходы;

- курсовая разница по кредиторской задолженности включается в расходы, если официальный курс гривны к соответствующей иностранной валюте на дату расчета курсовой разницы (дату баланса или дату осуществления операции) уменьшился по сравнению с курсом на дату предыдущей оценки (дату баланса или дату осуществле-

ния операции) этой кредиторской задолженности (например, раньше курс был 25,00 грн./долл., а стал 26,00 грн./долл.). Если же официальный курс гривны к соответствующей иностранной валюте на дату расчета курсовой разницы увеличился по сравнению с курсом на дату предыдущей оценки (например, был 26,00 грн./долл., а стал 25,00 грн./долл.), то курсовая разница включается в доходы;

- курсовая разница по иностранной валюте, что есть на банковском счете предприятия или в его кассе, включается в доходы, если официальный курс гривны к соответствующей иностранной валюте на дату расчета курсовой разницы (дату баланса или дату осуществления операции) уменьшился по сравнению с курсом на дату предыдущей оценки (дату баланса или дату осуществления операции) этой иностранной валюты (например, раньше курс был 25,00 грн./долл., а стал 26,00 грн./долл.). Если же официальный курс гривны к соответствующей иностранной валюте на дату расчета курсовой разницы увеличился по сравнению с курсом на дату предыдущей оценки (например, был 26,00 грн./долл., а стал 25,00 грн./долл.), то курсовая разница включается в расходы.

Таким образом, монетарные статьи – это денежные средства и их эквиваленты, а также задолженность, которая будет погашена деньгами. Если же задолженность возникла в результате перечисления или получения аванса, то такая задолженность считается немонетарной.

Заметим, что по немонетарным статьям в иностранной валюте курсовые разницы не определяются.

Относительно отражения вышеописанных ситуаций на счетах бухгалтерского учета, то мы рекомендуем для этих целей применять Инструкцию «О применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций» № 291 от 30.11.99 г. Поскольку упомянутая инструкция в редакции от 9 декабря 2011 г. рекомендует применение плана счетов без соответствующих субсчетов, но не запрещает их использование, в соответствии с предыдущей редакцией. Наша рекомендация связана с тем, что самостоятельное добавление субсчетов к соответствующим счетам субъектами хозяйствования, которое рекомендуется новой редакцией Инструкции, не описывает самой процедуры их образования, может повлечь

ситуацию, когда различные предприятия будут учитывать подобные операции с применением различных субсчетов [5].

Итак, монетарные статьи в учете будут учитываться на следующих субсчетах: 362 «Расчеты с иностранными покупателями», 632 «Расчеты с иностранными поставщиками», 377 «Расчеты с другими дебиторами», 685 «Расчеты с другими кредиторами», а немонетарные на 371 «Расчеты по выданным авансам», 681 «Расчеты по авансам полученным», 362 «Расчеты с иностранными покупателями», 632 «Расчеты с иностранными поставщиками», 372 «Расчеты с подотчетными лицами».

Курсовые разницы могут быть операционными или неоперационными. Операционные курсовые разницы возникают в связи с операционной деятельностью, а неоперационные – с инвестиционной или финансовой деятельностью. Примером операционных курсовых разниц может быть остаток средств на счете, или дебиторская (кредиторская) задолженность, а неоперационных – по кредитам в иностранной валюте или задолженность по финансовой аренде.

Курсовые разницы от перерасчета денежных средств в иностранной валюте и других монетарных статей от операционной деятельности отражаются в соответствии с п. 8 П(С)БУ 21 в составе других операционных доходов (расходов). Информация о доходах и расходах (потерях) от таких курсовых разниц в соответствии с Инструкцией № 291 в редакции от 30.11.99 г. будет обобщаться соответственно на субсчетах 714 «Доход от операционной курсовой разницы» и 945 «Потери от операционной курсовой разницы».

Согласно п. 8 П(С)БУ 21, курсовые разницы от пересчета монетарных статей об инвестиционной и финансовой деятельности отражаются в составе других доходов (расходов), за исключением курсовых разниц, которые отражаются согласно п. 9 П(С)БУ 21 (относительно дебиторской задолженности). Информация о доходах и расходах (потерях) от таких разниц будет обобщаться соответственно на субсчетах 744 «Доход от неоперационной курсовой разницы» и 974 «Потери от неоперационных курсовых разниц».

Если в течение отчетного периода курсовые разницы от перерасчета монетарных статей были включены как в доходы, так и в расходы, то в Отчете о совокупном доходе их нужно отражать без сворачивания (то есть доходы и расходы показываются в соответ-

ствующих строках этой формы отчетности отдельно).

Кроме того, в п. 8 П(С)БУ 21 установлено, что курсовые разницы, возникающие вследствие перерасчета обязательств учредителей при формировании уставного капитала, отражаются в составе дополнительного капитала. В письме № 31–08310–06–10/29025 Минфином Украины предоставлено разъяснение, что суммы таких курсовых разниц отражаются в составе дополнительного капитала, поскольку они не могут признаваться доходом. Одновременно в письме № 31–08410–07–16/33606 указано, что информация о курсовых разницах по обязательствам учредителей по вкладам в уставной капитал учитывается на субсчете 425 «Другой дополнительный капитал» [6, 7].

Согласно п. 9 П(С)БУ 21, курсовые разницы, возникающие по дебиторской задолженности или обязательствам по расчетам с хозяйственной единицей за пределами Украины, погашения которых не планируются и не являются вероятными в ближайшей перспективе, отражаются в составе прочего дополнительного капитала и в прочем совокупном доходе. В письме № 31–08410–07–16/33606 разъясняется, что информация о таких курсовых разницах обобщается на субсчете 423 «Накопленные курсовые разницы».

Рассмотрим также отдельные нюансы относительно возникновения курсовых разниц присущих именно экспортным операциям. Если первым событием при осуществлении экспорта товаров с расчетами в иностранной валюте является реализация товаров (с признанием соответствующих доходов), то дебиторская задолженность, выраженная в иностранной валюте, которая возникает в результате такой операции, будет монетарной статьей. Следовательно, по такой статье следует рассчитывать курсовые разницы на дату баланса и на дату осуществления операции (то есть на дату получения выручки в иностранной валюте) [8, с. 394].

Доход от реализации товаров, в том числе при осуществлении экспортной операции, согласно Налогового кодекса, признается по дате перехода покупателю права собственности на такой товар. При этом доходы, полученные/начисленные плательщиком налога в иностранной валюте в связи с продажей товаров, в части их стоимости, которая не была уплачена в предыдущих отчетных налоговых периодах, пересчитываются в национальную валюту по официальному курсу националь-

ной валюты к иностранной валюте, действовавшему на дату признания таких доходов, согласно разделу III Кодекса, а в части ранее полученной оплаты – по курсу, действовавшему на дату ее получения. Расходы, формирующие себестоимость реализованных товаров, кроме нераспределенных постоянных общепроизводственных расходов, которые включаются в состав себестоимости реализованной продукции в периоде их возникновения, признаются расходами того отчетного периода, в котором признаны доходы от реализации таких товаров [9].

Стоит помнить также о требовании по обязательной продаже 50% поступлений в иностранной валюте, когда уполномоченный банк обязан предварительно зачислять поступления в иностранной валюте, на которые распространяется требование относительно обязательной продажи, на отдельный аналитический счет балансового счета 2603 «Распределительные счета субъектов хозяйствования» (далее – распределительный счет). Уполномоченный банк обязан осуществить обязательную продажу поступлений в иностранной валюте в соответствии с требованиями действующего законодательства и в установленном Нацбанком Украины размере:

- без поручения клиента;
- не позднее, чем на следующий рабочий день после дня зачисления таких поступлений на распределительный счет.

Уполномоченный банк осуществляет зачисление эквивалента в гривнах на текущий счет получателя перевода не позднее следующего рабочего дня со дня осуществления обязательной продажи.

В случае осуществления операций по продаже иностранной валюты плательщик налога должен:

- включить в состав доходов или расходов соответственно положительную или отрицательную разницу между доходом от продажи и балансовой стоимостью такой валюты на дату совершения такой операции;
- определить курсовую разницу в иностранной валюте, которая продается с учетом курсов Нацбанка Украины на дату продажи этой валюты и на дату осуществления предыдущей хозяйственной операции с этой валютой или на предыдущую дату баланса. При этом прибыль (положительное значение курсовых разниц) учитывается в составе доходов, а убыток (отрицательное

значение курсовых разниц) – в составе расходов плательщика налога.

Итак, по признанию дохода возникает следующая ситуация. Многие экономисты советуют отражать доход по экспортной операции предприятия на дату оформления таможенной декларации (ТД). Считаем, что ориентироваться на дату ТД не всегда правильно, ведь далеко не всегда именно на эту дату выполняются все условия признания дохода, установленные п. 8 П(С)БУ 15 «Доход» (П(С)БУ 15) и Налоговым кодексом. Конечно же, на дату получения предоплаты о доходе также не может быть и речи (п.п. 6.3 П(С)БУ 15) [10].

Стоит обратить внимание на то, что доход от реализации продукции (товаров, других активов) следует признать, если (согласно п. 8 П(С)БУ 15):

- покупателю переданы все риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию;
- продавец не осуществляет управление и контроль за реализованной продукцией;
- сумма дохода может быть достоверно определена;
- есть уверенность, что в результате операции произойдет увеличение экономических выгод предприятия, а расходы, связанные с этой операцией, могут быть достоверно определены.

Причем, довольно часто последние два условия выполняются уже в момент подписания договора, а вот исполнение первых двух и свидетельствует о необходимости начислить доход. Поэтому доход по экспортной операции следует признать на дату последнего из событий: передачу рисков и потерю контроля.

Однако когда же при экспорте товара эти условия считаются выполненными, стандарты учета говорят, что контроль над активом, как правило, сопровождается правом собственности на него. Привязываться к моменту перехода права собственности не совсем правильно, ведь бывают случаи, когда право собственности переходит к покупателю гораздо позже, чем передается контроль (например, при поставке на условиях отсрочки платежа, если договором предусмотрен переход права собственности после окончательного расчета). Поэтому, на наш взгляд, потеря контроля над реализованной продукцией происходит в момент физической ее

отгрузки покупателю (перевозчику покупателя).

А вот момент перехода рисков и выгод, связанных с правом собственности, следует определять исходя из базиса поставки – ИНКОТЕРМС, определенного в договоре.

Как видим, дата признания дохода в бухгалтерском учете предприятия совсем не привязана к дате ТД. И только если на дату ТД выполняется последнее из условий, предусмотренных п. 8 П(С)БУ 15, есть основания для отражения дохода именно на эту дату.

Заметим, что во избежание спорных ситуаций, дату возникновения дохода следует документально подтвердить (особенно когда такая дата приходится на другой отчетный период, чем дата вывоза товара за пределы таможенной территории Украины). В разных случаях документом, подтверждающим дату возникновения дохода, может быть акт передачи товара, CMR или любой другой документ.

Каким образом рассматриваемая ситуация будет выглядеть в компании, которая занимается экспортом услуг. Они, в отличие от товара, не имеют материальной формы. Поэтому пересекают границу незаметно, в обход всех таможенных формальностей. Подтверждением того, что услуга оказана, является акт или иной согласованный сторонами документ. Датой признания дохода будет дата такого документа.

В этом случае следует помнить о требованиях, установленных пп. 10 – 14 П(С)БУ 15. С их учетом доход от услуг следует признавать на дату баланса:

а) исходя из степени завершенности операции – если одновременно выполняются все следующие условия:

- доход может быть достоверно определен;
- вероятно поступление экономических выгод;
- возможна достоверная оценка степени завершенности предоставления услуг на дату баланса;
- возможна достоверная оценка расходов, осуществленных для предоставления услуг и необходимых для их завершения;

б) исходя из суммы расходов, подлежащих возмещению, если такая сумма определена.

Поэтому доход от оказания услуг признают не только на дату акта (или иного документа, подтверждающего факт оказания

услуги), но и на каждую дату баланса с учетом требований пп. 10 – 14 П(С)БУ 15.

При этом, если контрактом не предусмотрено оформление документа, подтверждающего такое «частичное» предоставление услуги на дату баланса, предприятию следует самостоятельно составить необходимый документ, который будет содержать все реквизиты первичного документа, который будет подтверждать дату возникновения дохода. Считаем, что таким документом могла бы быть бухгалтерская справка или иной документ.

Доход от экспортной операции предприятие получает в иностранной валюте. Но в учете он должен быть отражен еще и в валюте отчетности. По какому курсу следует пересчитывать? Об этом говорит П(С)БУ 21.

Впрочем, для того чтобы правильно перечислить инвалютный доход, нужно придерживаться следующих правил:

1) операции в иностранной валюте во время первоначального признания отражаются в валюте отчетности путем пересчета суммы в иностранной валюте с применением валютного курса на начало дня даты осуществления операции (даты признания активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов);

2) сумму аванса (предоплаты) в иностранной валюте при включении в состав дохода отчетного периода пересчитывают в валюту отчетности с применением валютного курса на начало дня даты получения аванса;

3) если предоплата и отгрузка происходят частями, доход от реализации определяют по сумме авансовых платежей с применением валютных курсов, исходя из последовательности получения авансовых платежей.

Однако, начиная с 31.03.2015 г., НБУ устанавливает курс ежедневно один раз в конце рабочего дня, и действует он в течение всего следующего рабочего дня. Поэтому, поскольку курс на начало и на конец дня сейчас одинаковый, – стоит внести поправки в текст положений П(С)БУ 21.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что при пересчете инвалютного дохода в валюту отчетности следует применять курс НБУ, который действует на дату первого события по экспортной операции в пределах такой суммы первого события. Также важно отметить, что датой получения аванса следует считать дату поступления средств на распределительный счет в банке, о чем говорилось выше. Для учета средств на

распределительном счете в Плане счетов предусмотрен субсчет 316 «Специальные счета в иностранной валюте», которым рекомендуем воспользоваться для этих нужд.

Предприятиям, которые осуществляют экспорт, следует рассчитывать курсовые разницы по монетарным статьям баланса ( п. 8 П(С)БУ 21). Поэтому, если первым событием по экспортной операции является отгрузка, то за дебиторской задолженностью, которая в результате этого образуется, курсовые разницы рассчитывают на каждую дату баланса, а также на дату осуществления хозяйственной операции. Причем на дату хозяйственной операции курсовые разницы считают:

- или в пределах суммы такой операции – тогда остаток задолженности может быть пересчитан на конец дня или в общем порядке на дату баланса;
- или по всей статье.

Предприятие самостоятельно определяет порядок расчета курсовых разниц на дату хозяйственной операции. А для его регламентации советуем закрепить такой порядок в учетной политике предприятия, не забывая соблюдать при этом принцип постоянства.

Поскольку монетарной статьей будут и валютные средства на распределительном и текущем счетах, то при их списании на дату баланса тоже следует определять и учитывать курсовые разницы.

**Выводы.** По результатам проведенного исследования можно сделать следующие выводы:

- доход от экспортной операции следует признавать на дату последнего из событий: передачи рисков и потери контроля;
- доход от предоставленных услуг признают не только на дату акта (или иного документа, который подтверждает предоставление услуги), но и на каждую дату баланса с учетом требований П(С)БУ 15 «Доход»;
- инвалютный доход следует перечислять по курсу НБУ, действующему на дату первого события по экспортной операции в пределах такой суммы первого события;
- датой получения аванса следует считать дату поступления выручки на распределительный счет в банке;
- по монетарным статьям на дату баланса, а также на дату осуществления хозяйственной операции должны быть рассчитаны курсовые разницы.

Таким образом, важным является правильное отнесение той или иной операции с привлечением иностранной валюты к моне-

тарной или немонетарной статье, что в дальнейшем будет иметь влияние на их отображение на нужных счетах в учете и полноте признания дохода предприятия.

### Литература

1. П(С)БУ 21 «Влияние изменений валютных курсов». Приказ Министерства финансов Украины от 10.08.2000 г. № 193 [Электронный ресурс]. – Электронные данные. – Режим доступа : <<http://zakon.rada.gov.ua>>.
2. Волкова, І. А. Расчеты иностранной валютой и их учет во внешнеэкономической деятельности предприятий Украины / И.А. Волкова, Б.И. Иванюк // Устойчивое развитие экономики. – 2011. – № 7. – С.184–187.
3. Письмо № 25408/6/99–95–42–03–15 – письмо Государственной Фискальной службы Украины от 27.11.2015 г. №25408/6/99–95–42–03–15 «относительно определения курсовых разниц по монетарным статьям в иностранной валюте» [Электронный ресурс]. – Электронные данные. – Режим доступа : <<http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovii-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/65262.html>>.
4. П(С)БУ 9 «Запасы». Приказ Министерства финансов Украины от 20.10.1999 г. № 246 [Электронный ресурс]. – Электронные данные. – Режим доступа: <<http://zakon.rada.gov.ua>>.
5. План счетов и инструкция о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций: Утв. приказом Министерства финансов Украины от 30 ноября 1999 г. №291. [Электронный ресурс]. – Электронные данные. – Режим доступа : <<http://zakon.rada.gov.ua>>.
6. Письмо № 31–08310–06–10/29025 – письмо Минфина Украины от 05.12.2013 г. № 31–08310–06–10/29025 «Относительно бухгалтерского учета курсовых разниц по инвалютным взносам учредителей в уставный капитал» [Электронный ресурс]. – Электронные данные. – Режим доступа : <<http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/4451-29025.html>>.
7. Письмо № 31–08410–07–16/33606 – письмо Минфина Украины от 19.11.2013 г. № 31–08410–07–16/33606 «Относительно отражения в бухгалтерском учете курсовых

- разниц по обязательствам учредителей по взносам в уставный капитал» [Электронный ресурс]. – Электронные данные. – Режим доступа : <<http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/4367-33606.html>>.
8. Чырка, Д.М. Операции в иностранной валюте как объект учетной политики / Д.М. Чырка // Проблемы теории и методологии бухгалтерского учета, контроля и анализа. Международный сборник научных трудов [Соответ. ред. д. е. н., проф. Ф. Ф. Ефимова]. – Вып. 3 (21). – Ч. 1. – Житомир : ЖГТУ, 2011. – С. 391–402.
9. Налоговый кодекс Украины // Верховная Рада Украины Кодекс Украины, Закон, Кодекс от 02.12.2010 № 2755–VI. – ЛИГА : ЭЛИТ. Версия 7.7.1.
10. П(С)БУ 15 «Доход». Приказ Министерства финансов Украины от 29.11.1999 г. № 290 [Электронный ресурс]. – Электронные данные. – Режим доступа : <<http://zakon.rada.gov.ua>>.

**KHOMULYAK Taras**

## **APPROACHES TO ACCOUNTING OF EXCHANGE RATE DIFFERENCES IN UKRAINE: THE EXPORT ASPECT**

*Summary. The article examines the key approaches to reflection in accounting of exchange differences in accordance with Ukrainian tax legislation and accounting standards. Describes the accounting treatment of monetary and non-monetary items for currency transactions and their division between operational and not operational differences. Reflects the impact of exchange rate differences on the correctness of the recognition and calculation of income of the enterprise for export conditions.*

© Хомуляк Т.И.

*Статья поступила 16 сентября 2016г.*