

и расходы от реализации, принимаемые для налогообложения»; 90-3.2 «Выручка и расходы от реализации, не принимаемые для налогообложения».

Такое разграничение позволит отразить в бухгалтерском учете данные, необходимые для определения налога на прибыль. Это позволит организации не уплачивать штрафные санкции и направить прибыль на совершенствование технологии, материальное стимулирование работников, замену устаревшего оборудования более совершенным и т.д.

Так, в отличие от многих других объектов учета (себестоимости, выручки от реализации и др.), которые детально раскрыты в нормативных документах, понятие дохода все еще является не столь очевидным и прямо не регламентированным в учете. Проблемные ситуации с учетом доходов возникают: в связи с попыткой минимизировать налоговые издержки, из-за нечеткости формулировок условий перехода права собственности на товар в хозяйственных договорах на поставку, неоднозначностью интерпретации положений в нормативных и законодательных документах. От четкости концепции признания доходов зависят оценка масштаба деятельности организации, вытекающего из заключенных хозяйственных договоров, объем налоговых обязательств, эффективность хозяйствования, перспективы экономического роста организации.

Организация бухгалтерского учета и анализа в соответствии с требованиями МСФО позволит Республике Беларусь интегрироваться в мировое сообщество, существенно расширить свои рынки сбыта и, соответственно, привлечь в страну дополнительные средства в виде инвестиций.

УДК 657

**Поплаевская А.А.**

**Научный руководитель: к.э.н., доцент Рабошук А.В.**

**Житомирский государственный технологический университет, г. Житомир, Украина**

## **ПРОБЛЕМЫ ПЕРЕВОДА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ИНОСТРАННУЮ ВАЛЮТУ ПО МСФО**

Расширение границ деятельности компаний приводит к необходимости предоставления финансовой информации об их функционировании все большему кругу заинтересованных сторон, которые, в свою очередь, выдвигают собственные требования к качеству получаемой информации. Особо сложным является формирование и передача информации большими предприятиями или группой компаний, структурные подразделения которых осуществляют деятельность в разных странах и, соответственно, в разных экономических, политических и социальных средах. В таком случае возникает проблема составления и консолидации финансовой отчетности отдельными компаниями, материнской и дочерними компаниями, а также ее перевода в иностранную валюту.

Профессиональные организации, которым предоставлено право разработки и выпуска стандартов финансовой отчетности, делают попытки урегулировать процедуру составления и перевода финансовой отчетности для обеспечения надежной и достоверной информации о деятельности и финансовых результатах компании. Одним из таких учреждений является Совет по МСФО, который издает Международные стандарты финансовой отчетности. На сегодняшний день МСФО применяются в более ста стран мира<sup>1</sup>, в том числе и в Украине, где с 2010 года обязательным является составление финансовой отчетности в соответствии с МСФО компаниями, ценные бумаги которых размещены на листинге фондовых бирж, банками и страховиками и другими эмитентами ценных бумаг по собственному желанию. Это подтверждает необходимость рассмотрения международных стандартов и изучения опыта их использования в других странах<sup>2</sup>.

**Целью** данной статьи является исследование особенностей методов перевода финансовой отчетности в иностранную валюту в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

**Анализ последних исследований.** Исследования проблем перевода финансовой отчетности в иностранную валюту активно проводили западные исследователи, среди которых: Гордон М. Боднар (Gordon M. Bodnar), Эли Бартов (Eli Bartov), Паоло Андреи (Paolo Andrei), Хенок Луис (Henock Louis) и др., а также российские и украинские ученые: Ф.Ф. Бутынец, С.Ф. Голов, Р. Журавлева, В.М. Костюченко, Н.Б. Литвин, М. Филин и другие.

**Изложение основного материала.** Основные положения перевода финансовой отчетности в иностранную валюту регулируются МСФО (IAS/IFRS) 21 «Влияние изменений валютных курсов».

Организация может осуществлять операции через зарубежное предприятие – дочернюю или ассоциированную компанию, совместное предприятие или филиал – которое ведет бухгалтерский учет в валюте своей страны. В этом случае понадобится перевод финансовой отчетности в валюту учета иностранного предприятия для целей составления:

- консолидированной финансовой отчетности;
- индивидуальной финансовой отчетности компании с иностранными инвестициями;
- финансовой отчетности совместных предприятий.

<sup>1</sup> IFRSs in your pocket 2010

<sup>2</sup> Проект Стратегии применения МСФО в Украине № 133 от 22.08.2007 г.

Особое внимание нами уделено проблемам перевода финансовой отчетности в иностранную валюту для целей консолидации. В первую очередь необходимо определить, почему же возникает проблема консолидации финансовой отчетности группы компаний? Данный факт обосновывается существованием различных видов валют отчетности, среди которых согласно МСФО 21 выделяют:

1) *функциональную валюту* – валюта, используемая в основной экономической среде, в которой предприятие осуществляет свою деятельность;

2) *иностранную валюту* – любая валюта, отличная от функциональной валюты предприятия;

3) *валюту представления отчетности* – валюта, в которой представляется финансовая отчетность.

Исходя из этого, возможны ситуации составления отчетности материнской компанией и ее зарубежными структурными подразделениями в разных валютах. Подобную ситуацию можно проиллюстрировать на рис. 1.

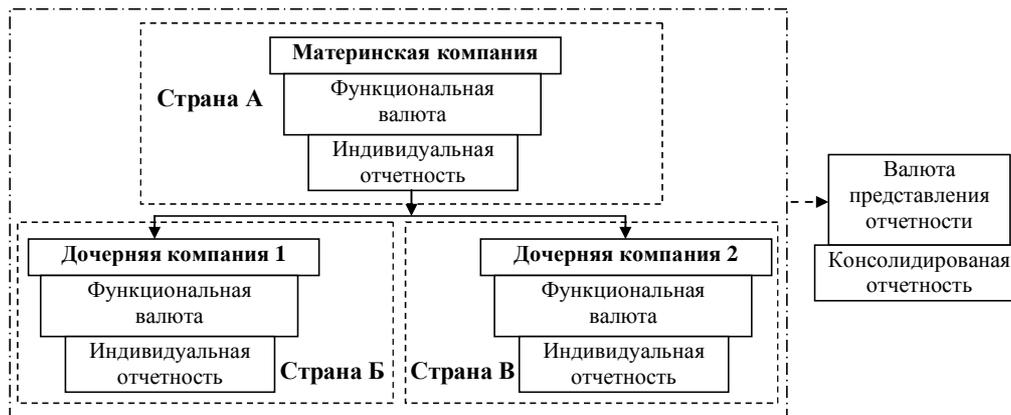


Рисунок 1 – Схема перевода финансовой отчетности в валюту представления

На примере рис. 1 видим, что функционирует группа предприятий, состоящая из трех компаний: *материнской компании*, функционирующей в стране А и использующей функциональную валюту для составления собственной индивидуальной финансовой отчетности для ее представления на территории страны функционирования; и ее *дочерних компаний* 1 и 2, функционирующих в разных странах и для составления индивидуальной финансовой отчетности использующих национальные валюты этих стран, которые по отношению к данным компаниям являются функциональными.

Как видно, в процессе составления индивидуальных финансовых отчетов не возникает вопрос об их переводе в иную валюту.

Но материнские компании обязаны подавать консолидированную финансовую отчетность с включением в ее состав финансовых показателей отдельных подразделений, например, на фондовую биржу. По требованиям биржи отчетность может быть подана в валюте представления, аналогичной функциональной валюте материнской компании или же отличается от нее.

При этом возникает вопрос: каким образом перевести показатели финансовых отчетов зарубежных предприятий для целей их включения в консолидированную отчетность, если их функциональная валюта отличается от валюты представления.

С целью перевода по МСФО 21 применяются валютные курсы, которые могут быть курсом закрытия (на дату баланса) или же средним курсом.

По нашему мнению, использование *курса закрытия* не всегда является целесообразным, поскольку не отображает реальную картину о результатах деятельности предприятия, что приводит к переоценке или недооценке показателей финансовой отчетности.

Также возможным является применение *среднего курса*. Хотя, МСФО 21 не предоставляет никаких указаний в отношении факторов, которые следует принимать во внимание при определении соответствующего среднего курса за период, возможны варианты его расчета:

а) курс на середину года;

б) среднее между значениями курса на начало периода и на конец периода (курса закрытия);

в) среднее значение курсов на конец месяца/квартала;

г) среднее значение месячных средних курсов.

По нашему мнению, методы а и б обычно не должны использоваться, поскольку при непостоянных валютных курсах вряд ли эти методы смогут обеспечить надлежащее взвешивание промежуточных курсов, действовавших на протяжении рассматриваемого периода. Они обеспечат приемлемый результат только в том случае, если курсы оставались на одном уровне или стабильно росли или падали в течение всего периода.

Методы в и г гораздо обозначенных выше методов, так как они рассматривают большее число валютных курсов, которые использовались в течение года, при этом самым предпочтительным методом является г, который учитывает ежедневные валютные курсы.

Однако при этом может возникнуть вопрос об эффективности расчета среднего курса при ежедневных колебаниях курсов валют, и не обременит ли это бухгалтера дополнительной работой. Мы считаем, что нет, поскольку показатели средних курсов за месяц по основным валютам, вероятнее всего, сойдутся в изданиях, публикуемых правительством и банковскими учреждениями и, соответственно, нет необходимости рассчитывать их самостоятельно. Работа, потраченная на расчет среднего значения за год, таким образом, не слишком обременительна.

Следующим проблемным вопросом, возникающим при переводе финансовой отчетности в иностранную валюту, является методика отображения курсовых разниц в результате перевода. В стандарте указано, что «объединение результатов деятельности и финансового положения зарубежного предприятия с аналогичными показателями предприятия-составителя отчетности осуществляется при помощи исключения внутригрупповых балансов и внутригрупповых операций дочерней компании». Исходя из этого, возникла тенденция время от времени рассматривать курсовые разницы по внутригрупповым балансам как не влияющие на отчетную прибыль и убыток группы в консолидированной финансовой отчетности. Тем не менее, требованием МСФО 21 является отражение курсовых разниц, возникающих по остаткам от операций внутри группы, в отчете о прибылях и убытках консолидированной финансовой отчетности, фактически рассматривая их так же, как и курсовые разницы по денежным статьям, возникающим в результате сделок с третьими лицами. Одновременно стандарт предусматривает исключение из этого правила в случаях, когда курсовая разница возникает по внутригрупповым остаткам, являющимся частью чистых инвестиций в зарубежные подразделения. В этом случае разница курсов не отражается в составе отчета о прибылях и убытках в консолидированной финансовой отчетности, а классифицируется как капитал до выбытия зарубежных подразделений.

**Выводы.** Суммируя вышеизложенный материал, нами предложено, что руководство группы компаний должно предусмотреть обоснование выбора функциональной валюты материнской компании и ее дочерних компаний, выбрать валюту представления отчетности в случае ее отличия от функциональной; в учетной политике необходимо определить возможности использования среднего курса и степень его колебания, при котором данный метод не будет использоваться в процессе перевода финансовой отчетности в иностранную валюту; а также следует предусмотрительно подходить к вопросу отражения курсовых разниц в консолидированной отчетности.

УДК 338.512

**Сударева О.О.**

*Научный руководитель: к.э.н., доцент Сушко Т.И.*

*УО «Могилевский государственный университет продовольствия», г. Могилев, РБ*

### **НЕОБХОДИМОСТЬ НАУЧНО-ОБОСНОВАННОЙ КЛАССИФИКАЦИИ В УПРАВЛЕНИИ ЗАТРАТАМИ ОРГАНИЗАЦИИ**

Эффективное управление затратами является действенным инструментом повышения эффективности деятельности организации и ее структурных подразделений. Главной целью учета, контроля и анализа затрат является обеспечение по ним сбора информации, её накопление, обработка, систематизация, интерпретация и предоставление в виде, необходимом для принятия управленческих решений, достижение чего возможно на основе научнообоснованной классификации затрат, которая раскрывает причины возникновения затрат посредством группировки по экономически однородным признакам.

Необходимость классификации затрат обусловлена также тем, что она способствует более точному определению сходства и различий между их отдельными видами, является познавательным инструментом сущности затрат, целесообразности, позволяет спрогнозировать возможные проблемы учета затрат и использования информации для управления.

Различное содержание затрат, их неодинаковый характер обуславливают наличие множества классификационных признаков. В настоящее время среди ученых-экономистов нет единого мнения ни по количеству признаков классификации затрат, ни по их содержанию. Помимо этого, на основании проведенного обзора литературных источников можно отметить, что разнятся не только названия самих затрат и классификационных групп, но и их количество.

На наш взгляд, методика определения себестоимости продукции наиболее зависит от следующих признаков классификации затрат: по отношению к объему производства, по способу включения в себестоимость продукции, по экономической роли в технологическом процессе, в связи с чем в работе рассмотрены именно эти признаки.

В экономической литературе почти все авторы признают признак классификации затрат по отношению к объему производства, однако отсутствует единый подход к данной группировке. Так, В.Э. Керимов, П.Я. Папковская, С.А. Николаева подразделяют затраты по данному признаку на постоянные и переменные; Н.И. Ладутько классифицирует на переменные и условно-постоянные; П.С. Безруких делит на условно-переменные и условно-постоянные; А.Д. Шеремет, Н.П. Кондраков выделяют переменные, полупеременные и постоянные; А.П. Михалкевич классифицирует их согласно международной системе «на переменные, постоянные, полупеременные, полупостоянные».