

2.6. ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ – УЧАСТНИЦЫ ВЭД, СФОРМИРОВАННОЙ ПО МСФО: ПРОБЛЕМЫ АНАЛИЗА

Мартыанова О.В., аспирант кафедры
«Бухгалтерский учет и аудит»

*Российский экономический университет
им. Г.В. Плеханова*

Современные экономические процессы требуют стандартизации информации, содержащейся в финансовой отчетности, составленной по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), что способствует расширению возможностей для адекватной оценки результатов деятельности организации-участницы ВЭД. В статье проанализированы показатели отчетности, составленной по принципам Российских положений по бухгалтерскому учету (РПБУ) и МСФО, определено значение достоверной финансовой информации как фактора повышения результативности финансового анализа, проведено сравнение основных показателей, используемых в финансовом анализе при изменении методологии их определения. Сделан вывод о том, что углубленная аналитическая отчетность определяет результаты финансового анализа.

Отчетность, составленная по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), прозрачна и достоверна, что обеспечивается благодаря ее информативности, достигаемой методами анализа, которые позволяют оценить эффективность деятельности организации, принять решения о перспективе ее развития. В современных условиях реформирования системы бухгалтерского, налогового учетов в Российской Федерации единение МСФО и финансового анализа очевидно. Реформа несет изменения, которые нужны при использовании принципов МСФО, однако, эти изменения оказывают влияние на информацию, лежащую в основе данных бухгалтерского учета, бухгалтерской отчетности, что требует внесения корректировок в методы финансового анализа.

Активизация в посткризисный период внешнеторговых отношений приводит к усложнению, расширению хозяйственных связей между субъектами бизнеса. Это означает, что все большее количество участников бизнес-процесса вступают во внешнеэкономические отношения, для оценки эффективности которых необходимо использовать качественную аналитическую информацию. Поэтому востребованность результатов финансового анализа увеличивается, а требования, предъявляемые к данным, получаемым в результате анализа, повышаются. В этой связи вопрос повышения информативности и надежности информации, полученной на основе интерпретации данных бухгалтерского учета и отчетности, становится весьма актуальным и практически значимым.

Процессы совершенствования системы бухгалтерского учета и отчетности, происходящие в последние годы в РФ, ее сближение с принципами МСФО направлены на формирование качественной информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности хозяйствующих субъектов, в том числе и организаций, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность (ВЭД).

МСФО – это эффективный инструмент для предоставления прозрачной и понятной информации о деятельности организаций широкому кругу пользователей [9, с. 23]. Обеспечивая сопоставимость отчетности ме-

жду компаниями в общемировом масштабе, стандарты являются условием доступности информации, полученной из отчетных форм, для внешних пользователей, что особенно важно в современных условиях интеграции бизнеса. Активизация использования МСФО для раскрытия информации о деятельности организаций предусмотрена «Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу», принятой приказом Министерства финансов РФ от 1 июля 2004 г. №180, и Положением о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории РФ, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 25.02.2011 №107. В соответствии с принципами МСФО ее цель – представление информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании.

Формирование финансовой отчетности организации – участницы ВЭД регламентируется МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» (IAS 1). МСФО 1 – это документ, обязательный к применению всеми компаниями, формирующими финансовую отчетность по международным стандартам, комплект которой включает следующие компоненты:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- отчет об изменениях в капитале;
- отчет о движении денежных средств;
- примечания к финансовой отчетности;
- представление учетной политики.

Рекомендуя форматы вышеперечисленных обязательных компонентов финансовой отчетности, МСФО 1 указывает на тот факт, что желательно представлять дополнительную информацию в виде финансово-экономических обзоров, в которых объясняются основные характеристики финансовых результатов деятельности организации-участницы ВЭД, ее финансовое положение, факторы, повлиявшие на уровень эффективности внешнеэкономической деятельности [8, с. 27].

Для анализа отчетности организации, осуществляющей внешнеторговые операции, важны два момента, вытекающие из требований МСФО 1:

- сопоставимость информации, содержащейся в финансовой отчетности организации за предшествующие периоды;
- формирование информации, характеризующейся высоким уровнем раскрытия, достоверности, нейтральности, осмотрительности, что способствует принятию решений для реализации новых экономических возможностей и минимизации воздействия рисков.

Цель анализа отчетности организации, осуществляющей внешнеторговые операции, составленной в соответствии с МСФО, – получить характеристики финансового состояния и финансовых результатов организации для формирования оценки уровня эффективности внешнеторговой деятельности, выявления, измерения влияния факторов, влияющих на эффективность деятельности, и обосновать стратегию, которую руководство намерено воплотить в жизнь в области внешнеэкономической деятельности.

Для реализации цели анализ отчетности должен решить такие задачи:

- оценка качества активов;
- структура пассива бухгалтерского баланса;
- идентификация финансового состояния;
- анализ уровня ликвидности активов и платежеспособности организации;

- определение потенциальной угрозы банкротства;
- анализ динамики показателей рентабельности;
- выявление и количественная оценка влияния факторов на показатели эффективности внешнеторговых операций;
- разработка и внедрение решений, направленных на повышение эффективности внешнеторговых операций [9, с. 63].

Однако на результаты финансового анализа непосредственное влияние оказывают действующие в настоящее время нормативные документы бухгалтерского законодательства, которые лежат в основании его информационной базы. К ним относятся:

- Федеральный закон о бухгалтерском учете;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ;
- положения по бухгалтерскому учету (ПБУ);
- методические рекомендации к отдельным ПБУ;
- План счетов бухгалтерского учета.

Анализ структуры, содержания и направленности этих документов позволяет сделать вывод о том, что содержащиеся в них противоречивые элементы или вовсе отсутствие необходимых элементов, в ходе анализа приводит к необходимости системных корректировок при формировании аналитической отчетности, а, затем, при формировании аналитических показателей и коэффициентов.

Переход на МСФО требует разработки понятийного аппарата, применение которого изменит структуру

конкретных аналитических статей, на основе которых формируются финансовые показатели деятельности организации, позволяющие принимать обоснованные и эффективные решения. Труды российских ученых в области финансового анализа, таких как А.Д. Шеремет, М.И. Баканов [1], В.В. Ковалева, О.В. Рожнова и др., доказывают, что вышеназванные задачи можно решить с использованием финансовой отчетности, составленной по МСФО. Но есть трудности. Связаны они с отличиями российских и международных стандартов, определяющих порядок формирования самих показателей отчетности в системе бухгалтерского учета. Различия между МСФО и российских положений по бухгалтерскому учету (РПБУ) определены исторически сложившейся разницей в целях использования финансовой информации. Финансовая отчетность, сформированная по МСФО, ориентирована на запросы собственников организации, инвесторов, кредиторов и т.д. [8, с. 27]. Составленная по РПБУ финансовая отчетность ориентирована на контролирующие инстанции: налоговые органы, органы государственного управления.

Существенные различия РПБУ и МСФО проявляются в понятийном аппарате финансовой отчетности, в признании и раскрытия в отчетности отдельных видов активов, обязательств, капитала, доходов, расходов, что отражено в табл. 1 и 2 [10].

Таблица 1

СТРУКТУРА И СОСТАВ ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Наименование	РСБУ	МСФО	Комментарий
Классификация активов и обязательств	Активы в бухгалтерском балансе классифицируются как внеоборотные и оборотные. Обязательства классифицируются как долгосрочные и краткосрочные (п. 19 ПБУ 4/99)	Активы в бухгалтерском балансе представляются как внеоборотные и оборотные. Возможно представление активов и обязательств в порядке ликвидности (убывание ликвидности – по активам, увеличение сроков погашения – по обязательствам) (п. 51 МСФО 1). Компании могут представлять активы и обязательства по срокам возможного погашения (анализ по срокам погашения) в соответствии с п. 56 МСФО 1	В РСБУ не установлена возможность представления активов и обязательств в порядке убывания ликвидности. В отличие от РСБУ, МСФО предусматривает возможность компаний группировать активы и обязательства как долгосрочные и краткосрочные, с учетом внутренней группировки их по степени ликвидности
Раскрытие информации о капитале	В п. 27 ПБУ 4/99 предусмотрено раскрытие в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках информации: о количестве акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных; количестве акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично; номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, ее дочерних и зависимых обществ	Организация должна раскрывать либо в составе бухгалтерского баланса либо в пояснениях к нему расшифровку акционерного капитала по видам прав участия акционеров (п. 76 МСФО 1)	Согласно МСФО 1 в финансовой отчетности следует раскрывать виды информации, не указанные в РСБУ, а именно: существующие права, преференции и ограничения в отношении каждого типа акций; описание экономической сущности и назначения каждого вида созданного резерва в составе капитала организации

Таблица 2

ПОНЯТИЙНЫЙ АППАРАТ ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Наименование	РСБУ	МСФО	Комментарий
Активы	Общее определение активов в положениях по бухгалтерскому учету отсутствует	Ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем (п. 49 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности)	В РСБУ, в отличие от МСФО, не содержится определения активов
Обязательства	Общее определение обязательств в положениях по бухгалтерскому учету отсутствует	Текущая задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, погашение которой приведет к оттоку из компании ресурсов, приносящих экономическую выгоду (п. 49 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности)	В РСБУ, в отличие от МСФО, не содержится определения обязательств

Наименование	РСБУ	МСФО	Комментарий
Капитал	Общее определение капитала в положениях по бухгалтерскому учету отсутствует	Доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств (п. 49 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности)	В РСБУ, в отличие от МСФО, не содержится определения капитала. Капитал можно охарактеризовать по-разному. В МСФО капитал определяется как остаточный интерес собственников в активах организации после вычета обязательств или как чистые активы, собственные средства организации
Доходы	Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества) (п. 2 ПБУ 9/99 «Доходы организации»)	Приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала (подп. а п. 70 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности)	Различия отсутствуют. В отличие от МСФО, в РСБУ доходы определяются не в Принципах подготовки отчетности, а в специальном ПБУ
Расходы	Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) (п. 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации»)	Уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала (подп. б п. 70 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности)	В отличие от МСФО, в РСБУ расходы определяются не в Принципах подготовки отчетности, а в специальном ПБУ

РСБУ содержат некоторые положения МСФО. Однако, в силу несовершенства законодательства, не все из них могут использоваться в полной мере организациями. Например, в РСБУ в разделе «Активы» отражаются только те товарно-материальные ценности, которые принадлежат организации на праве собственности. Но право собственности не является первостепенным при определении факта наличия активов. Поэтому показатели эффективности использования активов, рассчитанные по данным российской бухгалтерской отчетности, искажают результаты деятельности организации. А МСФО учитывают любые активы, которые контролирует организация, и при анализе показателей эффективности активов прибыль сравнивается со всеми активами, которые участвуют в её получении.

Отличием МСФО является изучение показателей в динамике, что позволяет выявить тенденции эффективности внешнеторговой деятельности организации, спрогнозировать ее развитие на основе показателей эффективности.

Принцип МСФО, отличный от РПБУ, приводящий к различиям в финансовой отчетности, – отражение затрат [2, с. 73]. МСФО исходит из принципа соответствия, т.е. расходы признаются в периоде получения дохода, а РПБУ – для признания расходов дополнительно необходима документация, предусмотренная нормативными документами, что подчас не позволяет организации, участвующей во внешнеэкономической деятельности, учесть все операции, относящиеся к конкретному периоду, что искажает финансовые результаты. В рамках МСФО 36 «Обесценение активов» активы организации должны отражаться в балансе по стоимости, не превышающей их возмещаемой стоимости, т.е. не выше суммы будущих экономических выгод, которые можно ожидать от них [3, с. 109]. Для этого на каждую отчетную дату организация должна проверять наличие любых признаков, указывающих на возможное уменьшение стоимости актива, и, в

случае выявления любого из них, должна оценить его возмещаемую стоимость. Если балансовая стоимость актива стала выше возмещаемой, то актив подлежит обесценению, результатом чего будет признание финансовых потерь. Таким образом, в бухгалтерском балансе будет показана реальная величина имущества, а в отчете о прибылях и убытках – реальный финансовый результат. В РПБУ есть положения, которые способствуют отражению в бухгалтерском балансе реальных величин активов, капитала и обязательств. Например, ПБУ 5, ПБУ 6, ПБУ 19 и др. [8, с. 28]. Но, положения носят рекомендательный характер, и игнорирование правовыми нормами, регулирующими налоговый учет, приводит к тому, что организации, занимающиеся внешнеэкономической деятельностью, не используют их в своей бухгалтерской практике. Результат этого – искажение, как правило, завышение величины активов и финансовых результатов.

В соответствии с МСФО организация отражает показатели финансовой отчетности с использованием операции дисконтирования стоимостных величин. Дисконтирование может повлиять на балансовую стоимость любого элемента учета и тем самым изменить финансовые результаты организации. Дисконтирование является важнейшим механизмом, позволяющим представлять финансовое положение организации достоверно [9, с. 131]. Например, дисконтирование денежных потоков – процедура, широко распространенная в финансах и МСФО. В российском учете аналогичные требования не предъявляются. В РСБУ упоминание о дисконтировании содержится в ПБУ 19/02 в отношении долговых ценных бумаг и предоставленных займов, а также по отношению к определенным категориям финансовых вложений, при этом дисконтирование является правом организации и осуществляется только для раскрытия справочной информации в пояснительной записке, а не для отражения в отчетности.

Еще одна проблема анализа динамики показателей финансовой отчетности, тенденций в изменении эф-

фактивности деятельности – это сопоставимость. Актуальность данного требования продиктована усилением инфляции, снижающей реальную стоимость рублевых денежных средств, и приводит к изменениям стоимости других активов и пассивов [5, с. 63]. Если не учитывать влияние инфляции на оценку активов, обязательств, то это ведет к искажению финансовой отчетности организации-участницы ВЭД, неправильным результатам анализа динамики показателей эффективности деятельности. Практические реалии сегодняшнего времени диктуют организациям, и особенно тем, которые осуществляют внешнеторговые операции, необходимость постоянного учета при анализе инфляционной составляющей, что способствует реальному отражению стоимости активов, затрат и поможет избежать потерь доходов, вызванных инфляцией. МСФО 21 «Влияние изменений обменных курсов валют», МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» содержат требования о достоверности оценки показателей в условиях инфляции. Бухгалтерская отчетность должна представляться в единицах измерения, действующих на дату составления отчетности. Корректировке подлежат неденежные статьи бухгалтерского баланса, суммы доходов и расходов отчета о прибылях и убытках. Результат корректировки статей отчетности относится на чистую прибыль организации.

Распространенными на практике методами корректировки показателей финансовой отчетности являются периодическая переоценка, пересчет в твердой валюте. Метод постоянной покупательной силы денег, метод текущих затрат. Универсальных методов пересчета показателей финансовой отчетности в условиях инфляции не существует [8, с. 29]. Однако отвечать этим целям позволяет сочетание методов – постоянная покупательная сила денег и текущим затратам.

Учета импортных товаров по РПБУ и МСФО имеют свою специфику. Порядок принятия к учету импортных товаров регламентируется в рамках российского законодательства:

- ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»;
- Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными приказом Министерства финансов РФ от 28 декабря 2001 г. №119н (далее – Методические указания);
- ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», а в рамках МСФО:
 - МСФО (IAS) 2 «Запасы»;
 - МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»;
 - МСФО (IAS) 18 «Выручка».

В соответствии с п. 5 ПБУ 5/01 материально-производственные запасы (МПЗ) принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость МПЗ представляет собой сумму фактических затрат организации на их приобретение, к которым, в частности, относятся суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу) (п. 6 ПБУ 5/01). Однако ПБУ 5/01 не определяет дату признания расхода. Согласно п. 16 ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы признаются в бухгалтерском учете при условии, что:

- они производятся в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

При этом расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности). Поскольку имущество организации (в том числе МПЗ) является объектом бухгалтерского учета согласно п. 2 ст. 1 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ, а товар (как часть МПЗ) становится имуществом организации в результате возникновения соответствующего права на него, то именно при переходе права собственности на товар выполняются условия признания расхода по его приобретению в бухгалтерском учете, предусмотренные ПБУ 10/99, т.е. в бухгалтерском учете импортные товары, как и отечественные, принимаются к учету на дату перехода права собственности на них к покупателю вне зависимости от того, где они фактически находятся [7].

Согласно п. 1 ст. 223 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором.

Поставка товаров осуществляется поставщиком путем отгрузки (передачи) товаров покупателю, являющемуся стороной договора поставки, или лицу, указанному в договоре в качестве получателя (п. 1 ст. 509 ГК РФ). Договором поставки может быть предусмотрено получение товаров покупателем (получателем) в месте нахождения поставщика (п. 2 ст. 510 ГК РФ). Если в договоре в качестве момента перехода права собственности на товар к покупателю указан момент отгрузки товара со склада поставщика, то товар принимается к учету в момент передачи товара поставщиком, то есть на дату подписания международной накладной.

Стоимость импортных товаров, выраженная в иностранной валюте, на основании п. 6 ПБУ 3/2006, должна быть пересчитана в рубли по курсу Центрального банка РФ (ЦБ РФ), действующему на дату совершения операции в иностранной валюте. При этом в отношении принимаемых к учету МПЗ датой совершения операции в иностранной валюте является дата признания расходов по приобретению МПЗ [7]. Согласно п. 3 ПБУ 3/2006, датой совершения операции в иностранной валюте является день возникновения у организации права в соответствии с законодательством РФ или договором принять к бухгалтерскому учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции. Таким образом, стоимость импортных товаров, выраженная в иностранной валюте, должна быть пересчитана в рубли по курсу ЦБ РФ на дату возникновения у организации права собственности на ввозимые товары. При этом импортные товары, оплаченные организацией в предварительном порядке, принимаются к учету в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату перечисления денежных средств в качестве предварительной оплаты (п. 9 ПБУ 3/2006).

Пересчет стоимости средств выданных авансов, предварительной оплаты после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса не производится (п. 10 ПБУ 3/2006). Следовательно, если по условиям договора товар оплачивается в предварительном порядке до перехода права собственности на товар, курсовые разницы в бухгалтерском учете не возникают.

Если оплата поставщику за товар, согласно условиям договора, производится после перехода права собственности на товар покупателю, то в этом случае стоимость товара формируется в момент перехода права собственности, т.е. на дату подписания международной накладной [7]. Пересчет стоимости актива или обязательства, выраженной в иностранной валюте, в рубли производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, установленному ЦБ РФ (п. 5 ПБУ 3/2006). При этом на основании п. 10 ПБУ 3/2006 пересчет стоимости активов после приня-

тия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса не производится. Сумма кредиторской задолженности на основании п. 7 ПБУ 3/2006 подлежит последующей переоценке на дату оплаты (полной или частичной), а также на отчетную дату, если погашение задолженности произойдет в следующем отчетном периоде. Следовательно, в бухгалтерском учете в момент пересчета задолженности на дату полной или частичной оплаты или на отчетную дату возникнет курсовая разница.

В МСФО к активам относят те ресурсы, контроль над которыми уже имеется. Ресурсы, предполагаемые к получению, являются условным активом и в формах отчетности не отражаются. Согласно п. 11 МСФО (IAS) 2 «Запасы», затраты на приобретение запасов включают покупную цену, импортные пошлины и другие налоги (невозмещаемые), а также расходы на транспортировку, обработку и другие расходы, непосредственно связанные с приобретением актива, доведения до их текущего состояния и места их текущего расположения. Покупная цена – это цена, которую предприятие заплатило или должно уплатить поставщику. Схема взаимоотношения между покупателем и продавцом определяет порядок формирования себестоимости приобретенных товаров [11, с. 2]. Если взаимоотношения сторон складываются на условиях предоплаты за товар, то покупная цена товара будет равна стоимости аванса, уплаченного за него, так как авансы выданные являются неденежной статьей, следовательно, курсовая разница по ней не возникает. При снижении курса валюты на дату перехода права собственности следует признать убыток от обесценения запасов. Курсовая разница при этом не возникает. Если взаимоотношения сторон складываются на основании оплаты за товар после их получения, то покупная цена будет равна стоимости, исчисленной с применением валютного курса на дату перехода права собственности на запасы. Соответственно, по обязательству перед поставщиком возникнет курсовая разница при условии изменении курса валют на момент погашения задолженности.

По п. 20 МСФО (IAS) 21 валютная операция – операция, деноминированная в иностранной валюте, или требующая расчета в ней, включая операции, возникающие, когда организация:

- покупает или продает товары или услуги, цены которых указаны в иностранной валюте;
- одалживает или занимает средства, когда суммы к погашению или получению указываются в иностранной валюте;
- приобретает или реализует активы, или принимает на себя или погашает обязательства, выраженные в иностранной валюте.

При первичном признании операция в иностранной валюте должна учитываться путем применения к сумме в иностранной валюте текущего валютного курса на дату осуществления операции [11, с. 1]. На каждую отчетную дату:

- денежные статьи в иностранной валюте подлежат пересчету с использованием курса закрытия (т.е. на отчетную дату – как правило, на 31 декабря текущего года);
- неденежные статьи в иностранной валюте, учтенные по исторической стоимости, подлежат пересчету по обменному курсу на дату осуществления операции;
- неденежные статьи в иностранной валюте, оцененные по справедливой стоимости, подлежат пересчету по обменным курсам, действовавшим на дату определения справедливой стоимости.

МСФО 21 определяет курсовую разницу как разницу, возникающую в результате пересчета одинакового количества единиц одной валюты в другую валюту по разным валютным курсам. Курсовые разницы согласно п. 28 МСФО (IAS) 21, возникают только при расчете по денежным статьям, отраженным в иностранной валюте. При этом, если курс признания операции не соответствует курсу на отчетную дату, возникает курсовая разница. Также курсовая разница может возникнуть при расчете по денежным статьям, если

происходит изменение в обменном курсе в период между датой операции и датой расчетов по ней. Денежными статьями являются: имеющиеся единицы валюты, а также активы и обязательства к получению или выплате, измеряемые в единицах валюты. П. 25 МСФО (IAS) 21 указывает, что при импорте товаров на условиях предоплаты могут быть выявлены признаки обесценения в случае, если имело место снижение курса обмена валюты между датой перехода права собственности на товар и датой предоплаты. Признание убытка от обесценения не классифицируется как курсовая разница [11, с. 2]. Признание убытка от обесценения согласуется с правилами МСФО 2 «Запасы», согласно которым запасы должны оцениваться по наименьшей величине из себестоимости и возможной чистой ценой продажи. Таким образом, характеристикой денежной статьи является право на получение иностранной валюты.

Согласно п. 14 МСФО (IAS) 18 «Выручка», право собственности на товар появляется у покупателя, когда удовлетворяются следующие условия:

- продавец переводит на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с владением товара;
- продавец не участвует в управлении и не контролирует проданный товар.

Следовательно, при импортных операциях запасы следует приходить на дату перехода права собственности к покупателю. До фактического поступления запасов на склад покупателя товары будут признаны у поставщика как «Товары в пути». Дата перехода права собственности оговаривается в договоре поставки [11, с. 3]. При импорте товаров при составлении договора руководствуются правилами международной торговли INCOTERMS 2010. Таким образом, для определения даты перехода права собственности на товар необходимо тщательно изучить условия поставки, оговоренные в договоре купли-продажи, так как это влияет на порядок формирования себестоимости импортного товара.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что существующие на сегодня различия в раскрытии и трактовке показателей финансовой отчетности по РПБУ и МСФО оказывают существенное влияние на результаты анализа и оценки эффективности деятельности организаций, осуществляющих внешнеторговые операции. Однако, процессы сближения МСФО и РПБУ создают основу для формирования качественной информации о финансовых результатах деятельности, которые и определяют эффективность внешнеэкономической деятельности, осуществляемую организацией.

Литература

1. Баканов М.И. и др. Теория экономического анализа [Текст] / М.И. Баканов, М.В. Мельник, А.Д. Шеремет. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 338 с.
2. Вахрушина М.А. и др. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова, Н.С. Пласкова. – М.: Омега-Л, 2006. – 458 с.
3. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] / под ред. Горбатовой Л.В. – М.: Волтерс Клувер, 2009. – 237 с.
4. Ефимова О.В. Анализ финансовой отчетности [Текст] / О.В. Ефимова, М.В. Мельник. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 431 с.
5. Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры [Текст] / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 389 с.
6. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учеб. пособие для бакалавров / В.С. Карагод, Л.Б. Трофимова и др. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2011. – 310 с.
7. Отражение курсовых разниц при импорте товаров в бухгалтерском и налоговом учете [Электронный ресурс]. Доступ из информационно-правового портала «Гарант».

8. Пласкова Н.С. Особенности анализа финансовой отчетности, сформированной по МСФО [Текст] / Н.С. Пласкова // Аудит и финансовый анализ. – 2006. – №4. – С. 27-29.
9. Рожнова О.В. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности [Текст] / О.В. Рожнова. – М.: Экзамен, 2005. – 367 с.
10. Требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности – сравнительный анализ МСФО и РСБУ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/articles/msfo/a24744/143724.html>.
11. Хегай И.В. Экспортные и импортные операции по реализации и приобретению товаров [Электронный ресурс] / И.В. Хегай. Режим доступа: <http://www.hegay-audit.ks/import.pdf>

Ключевые слова

Бухгалтерская отчетность; эффективность; внешнеторговые операции; методы анализа; международные стандарты финансовой отчетности; надежность; риск; ликвидность; иностранная валюта; дисконтирование.

Мартьянова Ольга Владиславовна

РЕЦЕНЗИЯ

В условиях реформирования системы бухгалтерского, налогового учета в Российской Федерации, связанного с переходом на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), вопросы формирования показателей финансовой отчетности и их анализ является как никогда актуальным.

Автор в своей работе обосновывает необходимость применения МСФО как эффективного инструмента для предоставления прозрачной и понятной информации о деятельности организаций широкому кругу пользователей.

Над данным вопросом сегодня работают ряд исследователей, однако он так и остается недораскрытым.

Автор всесторонне рассматривает вопросы имеющихся расхождений в оценке различных отчетных показателей, дает их сравнительную характеристику, поднимает проблемы динамики показателей финансовой отчетности. При этом автор не только констатирует острые моменты, но и уделяет достаточно внимания полноте раскрытия проблемы с разных сторон: как со стороны теоретической, так – и с практической.

В представленной работе имеются четкие выводы.

При подготовке данной работы использовано большое количество теоретико-методологического и информационного материала исследователей, занимавшихся подобными вопросами.

Имеются отдельные стилистические недостатки.

В целом качество работы удовлетворительное, соответствует установленным требованиям, работа может быть рекомендована к печати.

Антошина О.А., к.э.н., доцент, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов РФ

2.6. REPORTING OF THE ORGANIZATION-PARTICIPANT OF THE FOREIGN TRADE ACTIVITIES GENERATED ON IAS: ANALYSIS PROBLEMS

O.V. Martyanova, the Post-graduate Student of Chair «Business Accounting and Audit»

Russian economic university of a name of G.V. Plehanova

Modern economic processes demand standardization of the information contained in the financial reporting, constituted on IAS that promotes expansion of possibilities for adequate performance appraisal of the organisation. In work indicators of the reporting constituted by principles the Russian standards of the business accounting and IAS are analysed, value of adequate financial information as factor of increase of productivity of the financial analysis is

specified, comparison of the basic indicators used in the financial analysis at change of methodology of their determination is conducted. The conclusion that the profound analytical reporting determines results of the financial analysis is drawn.

Literature

1. M.I. Bakanov, M.V. Melnik, A.D. Sheremet. Theory of the economic analysis. – M.: – «The Finance and statistics», 2005. – 338 p.
2. M.A. Vahrushina, L.A. Melnikova, N.S. Plaskova. International standard of the financial reporting. M: the Omega-I, 2006. – 458 p.
3. Financial reporting international standards. Under the editorship of L.V. Gorbatovoj. M: Volters Kluver, 2009. – 237 p.
4. O.V. Yefimov, M.V. Miller. Analysis of the financial reporting. M: The Business accounting, 2007. – 431 p.
5. V.V. Kovaltv. The Financial analysis: methods and procedures. M: the Finance and statistics, 2008. – 389 p.
6. Financial reporting international standards: The education guidance for bachelors / V.S. Karagod, L.B. Trofimova. – The second edition processed and added. – M.: Publishing house Jurajt, 2011. – 310 p.
7. Reflection of exchange rate differences at import of the goods in accounting and tax accounting. An information-legal portal the Garant [An electronic resource]. – An access mode: <http://www.garant.ru/consult/account/257622/>.
8. Plaskova N.S. Feature of the analysis of the financial reporting generated on МСФО // Audit and the financial analysis. - 2006. – №4, pp 27-29.
9. O.V. Rognova. Business accounting and financial reporting international standards. M: Examination, 2005. – 367 p.
10. Requirements to the accounting (financial) reporting – comparative analysis IAS and the Russian standards of the business accounting [An electronic resource]. An access mode: <http://www.audit-it.ru/articles/msfo/a24744/143724.html>
11. I.V. Xegai. Export and import operations on realization and acquisition of the goods [An electronic resource]. An access mode: <http://www.hegay-audit.ks/import.pdf>

Keywords

Accounting records, efficiency; the foreign trade operations; methods of the analysis; Financial reporting international standards; reliability; risk; liquidity; foreign exchange; discounting.