МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

АЗЕРБАЙДЖАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ЦЕНТР МАГИСТРАТУРЫ И ДОКТОРАНТУРЫ

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

НА ТЕМУ

“Международная валютная ликвидность на современном этапе”

Гасанлы Фидан Табриз гызы

БАКУ – 2019

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

АЗЕРБАЙДЖАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ЦЕНТР МАГИСТРАТУРЫ И ДОКТОРАНТУРЫ

Директор Международного Центра Магистратуры и Докоторантуры (ученая степень, ученая должность, Ф.И.О.)

д.ф.п.э., доц. Ф.С. Ахмедов

Подпись_____

“___” _____ 2019 год

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ на тему

“ Международная валютная ликвидность на современном этапе”

Код и название специальности: 060401-Мировая экономика

Специализация: Международные финансы и валютно-кредитные отношения

Группа:871

Магистрант	**Научный руководитель**
Гасанлы Фидан Табриз гызы	**дос. Айтен Гусейнли Таййар**
_____подпись	**_____подпись**
Руководитель программы	**Заведующий кафедры**
д.ф.э., ст. преп. Наджафова К.А.	**д.э.н., доц. Кяльбиев Я.А.**
_____ подпись	**_____подпись**

БАКУ – 2019

Müasir mərhələdə beynəlxalq valyuta likvidliyi
Xülasə

Tədqiqatın aktuallığı: İqtisadiyyatının dinamik inkişafı, müvafiq normativ-hüquqi bazanın yaradılması investisiya axınının güclənməsinə, kapitalın xaricə axınına münbit şərait yaradır. Azərbaycanda son dövrlərdə xarici iqtisadi fəaliyyətin, həmçinin idxal və ixracın həyata keçirilməsi zamanı pul və dəyərli valyutaların dövriyyəsi baş tutur.
Ölkə iqtisadiyyatında maliyyə sektorunun müxtəlif səviyyələrə çatması xarici iqtisadi fəaliyyətin, eləcə də dəyəri valyuta ilə ifadə olunmuş aktivlərin, öhdəliklərin, gəlir və xərclərin funksional valyutada əks etdirilməsi, yaxud yenidən hesablanması müəyyən məzənnə fərqlərinin yaranmasına gətirib çıxarır. Dünyada və ölkəmizdə gedən proseslər maliyyə sahəsinə eləcə də, valyuta likvidliyinə təsirini göstərir.
Tədqiqatın məqsədi və vəzifələri: Tədqiqatda əsas məqsəd xarici valyuta içərisində uzunmüddətli aktivlərin likvidliyini təhlil etmək, milli valyuta sisteminin xarici sistemlərlə müqayisəsini həyata keçirmək və xarici valyutatadan asılılığın azaldılması istiqamətlərində təkliflər verməkdən ibarətdir.
İstifadə olunmuş tədqiqat metodları: Tədqiqatda müqayisəli təhlil, illər üzrə qruplaşdırma, analiz və sintez üsullarından istifadə edilərək dəyərli nəticələr əldə edilmişdir.
Tədqiqatın informasiya bazası: xarici ölkə alimlərinin dərslikləri, dərs vəsaitləri, metodiki göstəricilər, Azərbaycanən xarici siyasəti, maliyyə hesabatı sistemini tənzimləyən qanunlar, maliyyə hesabatları 21 və 22-nin müddəaları və təsbitləri əsas götürülmüşdür.
Tədqiqatın məhdudiyyətləri: bu sahədə material əldə etmək bir az çətinlk yaradır. Ona gşrə təhlillər zamanə bəzi problemlərlə üzləşirsən.
Tədqiqatın nəticələri: Dissertasiya işinin müxtəlif paraqraflarında şərh edilmiş metodoloji və praktiki xarakterli misallar, həmçinin formulə edilmiş təkliflər ölkədə xarigci iqtisadi fəaliyyəti həyata keçirən şirkətlərin uçot və hesabatının təşkili və aparılması zamanı metodiki və praktiki vəsait kimi istifadə oluna bilər.
Nəticələrin elmi-praktiki əhəmiyyəti: Tədqiqat işinin elmi əhəmiyyəti – dəyəri xarici valyuta ilə qeyd olunan əməliyyatların hesablanması və nəticələrin uçotunun hazırlanmasından ibarətdir. Bunun üçün xüsusi bazanın yaradılması və xarici valyutanın hesabının aparılması vacib şərtdir. məzənnə fərqlərinin müəyyən edilməsi və uçotunun aparılması üçün dəyəri xarici valyuta ilə ifadə olunan aktivlərin və öhdəliklərin təsnifatı aparılmışdır;

Açar sözlər: valyuta dönerliliyi, likvidlilik, ixrac əməliyyatları

СОКРАШЕНИЯ И СИМВОЛЫ

АР- Азербайджанская Республика

США-Соединённые Шта́ты Аме́рики

МСФО-Международные стандарты финансовой отчётности

НСБУ- Национальные Стандарты Бухгалтерского Учёта

Содержание

	Введение.....	**7**
I глава.	**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, СТОИМОСТЬ КОТОРЫХ ВЫРАЖЕНА В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ**	**13**
1.1.	Экономическая значимость и условия признания активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	13
1.2.	Классификация статей баланса, отраженных в иностранной валюте	26
1.3.	Методологические принципы учета и отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	32
II глава.	**МЕТОДИКА УЧЕТА АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, СТОИМОСТЬ КОТОРЫХ ВЫРАЖЕНА В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ**	**46**
2.1.	Порядок учета пересчета в национальную валюту долгосрочных активов, выраженных в иностранной валюте	46
2.2.	Пересчет в национальную валюту запасов, выраженных в иностранной валюте, и учет результатов такого пересчета	49
2.3.	Методика учета пересчета в национальную валюту денежных активов, выраженных в иностранной валюте	55
III глава.	**НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ АКТИВОВ**	**61**
3.1.	Учет пересчета в национальную валюту обязательств, выраженных в иностранной валюте	61
3.2.	Пересчет показателей зарубежной деятельности в валюту представления отчетности	67
3.3.	Направления совершенствования учета и отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	69
	Выводы и предложения	74
	Использованная литература	80
	ПРИЛОЖЕНИЕ	94
	Список рисунков	95
	Список таблиц	95

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность диссертационной работы: Динамическое развитие экономики страны формирование соответствующей нормативно-правовой базы создали благоприятные условия для увеличения объема иностранных инвестиций в экономику, а также для оттока капитала за границу. Многочисленные законы, правила, разработанные для осуществления внешнеэкономической деятельности предприятиями и компаниями страны, приведены в соответствие с документами и правилами, применяемыми в международной практике.

За последний период принят ряд экономических, организационных мер, охватывающих деятельность в области роста не нефтяного экспорта, некоторые из которых уже нашли свое применение в реальной практике. Разумеется, при осуществлении внешнеэкономической деятельности, в том числе импортных и экспортных операций, возникает необходимость в использовании иностранной валюты. Выражение или пересчет в функциональную валюту операций, осуществляемых в иностранной валюте, а также активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, приводит к возникновению определенных курсовых разниц, что, волей-неволей, серьезно влияет на финансовое положение и финансовые результаты любой компании, осуществляющей внешнеэкономическую деятельность. Следовательно, система учета и отчетности в данной сфере необходимо организовать таким образом, чтобы было возможно получить достоверную и полезную информацию по всем осуществленным операциям, остаткам активов и обязательств. Система учета и отчетности должна создавать условия для классификации и оценки операций, активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, как с точки зрения содержания и сущности, так и с точки зрения формирования информации. Возникает необходимость в исследовании и проведении анализа реализации перечисленных и других вопросов в существующей учетно-отчетной системе

с теоретической, методологической и практической точек зрения, выявлении имеющихся в данной сфере недостатков, подготовке предложений и рекомендаций по их устранению. Все это определяет актуальность выбранной для магистерской диссертации темы, ее цель и задачи.

Постановка проблемы и ее изучение: Примеры методологического и практического характера, изложенные в различных параграфах диссертационной работы, а также сформулированные предложения, могут применяться в качестве методического и практического пособия при организации и ведении учета и отчетности компаний страны, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность.

Научная новизна диссертационной работы заключается в комплексном исследовании и апробации методов и правил пересчета в функциональную валюту операций, активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, и отражения их результатов в учете и отчетности. В процессе исследования были получены следующие значимые научные результаты:

- раскрыта сущность активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, уточнены первичные критерии их признания;

- произведена классификация активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, для определения курсовых разниц и ведения их учета;

- на основании классификация активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, апробирована методика отражения в учете результатов движения данных активов и обязательств, а также их пересчета;

- при пересчете ресурсов, относящихся к не денежным статьям, для объективной оценки и анализа финансового положения и финансовых результатов компаний, осуществляющих операции в иностранной валюте и

действующих заграницей, обоснована необходимость отражения даты не по курсу, действующему при оценке, а по курсу на конец отчетного периода;

- отмечена необходимость принятия на учет курсовых разниц на отдельных субсчетах по основной операционной деятельности и прочей операционной деятельности, для чего определены соответствующие субсчета.

Цели и задачи исследования. Основной целью исследования является анализ существующих теоретико-методологических и практических аспектов учета и отчетности операций, активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, и обоснование направлений их совершенствования.

В соответствии с поставленной целью в диссертационной работе определены следующие задачи:

- раскрытие экономической сущности операций, активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, определение критериев их признания при учете и отчетности;

- изучение и анализ классификации операций, балансовых статей, способствующих возникновению курсовых разниц;

- исследование методологических принципов, поставленных на основании учета и отчетности активов и обязательств, которые являются элементами операций и финансовых отчетов, стоимость которых выражена в иностранной валюте;

- пересчет не денежных активов, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в зависимости от моделей учета, и толкование методологических и практических правил отражения возникающих при этом курсовых разниц в учете и отчетности;

- пересчет текущих операций и валютных средств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в функциональную валюту, и анализ методики учета его результатов;

- указание схемы ведения учета курсовых разниц, образующихся при возникновении и погашении обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте;

- указание и анализ процедур пересчета активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, стоимость которых выражена в иностранной валюте в различные курсы, и отражения их в финансовых отчетах;

- подготовка и обоснование предложений по совершенствованию учета и отчетности пересчета в функциональную валюту операций, активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, с применением курсов обмена.

Объект и предмет исследования: Объектом исследовательской работы являются методологические и практические проблемы учета и отражения в отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте. Предмет исследования составляют вопросы исследования правил и процедур ведения учета в функциональной валюте операций, осуществляемых в иностранной валюте, активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, и отражение в финансовых отчетах с пересчетом в функциональную валюту.

Теоретическую и методологическую основу исследования составляет исследования, учебники, учебные пособия, методические средства отечественных и зарубежных ученых, законы, регулирующие внешнеэкономическую деятельность, а также систему финансово учета и отчетности в Азербайджанской Республике, национальные и международные стандарты учета и отчетности. При исследовании теоретических, методологических и практических аспектов учета и отчетности валютных операций, активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, основывались на положения и закрепления МСФО 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» и НСБУ 22 «Учет изменений

обменных курсов валют». Кроме того, учитывались положения Закона АР «О валютном регулировании».

В качества методики проведения исследования использовались общеметодологические методы исследования, методы статистического и экономического анализа. При отражении в учете и пересчете в финансовой отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, широко применяли метод двойного написания, оценки первоначальной стоимостью, справедливой стоимостью, балансовой стоимостью.

Методы исследования: В качестве методологии исследования использовались методологические методы исследования, методы статистического и экономического анализа. Использовались стоимость активов и обязательств, выраженные в иностранной валюте и отраженные в учете, при повторном вычислении финансового отчета широко использовалась в методах двойного учета, первоначальной стоимости, справедливой стоимости и оценки.

Информационная база исследования: Внешнеэкономическая деятельность в Азербайджанской Республике, а также законы, регулирующие финансовый учет и отчетность, национальные и международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности. При анализе теоретических, методологических и практических аспектов активов и пассивов в иностранных валютах, учете и отчетности по валютным операциям применяются положения МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» и НСБУ 22 «Учет изменений валютных курсов» принимаются за основу.

Ограничения исследования: Мы столкнулись с нехваткой информации во время анализа.

Значимость научно – практических выводов: Практическая значимость диссертационной работы заключается в разъяснении конкретных ситуаций и подготовке ряда предложений относительно организации и правил

осуществления учета и отчетности в функциональной валюте операций, осуществляемых в иностранной валюте, активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в предприятиях и компаниях, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность. Также практическая значимость работы заключается в том, что вопросы, исследование и решение которых изложены в диссертации, могут быть применены в совершенствовании учета и отчетности внешнеэкономической деятельности.

Структура и объем диссертационной работы: Магистерская диссертация состоит из введения, трёх глав, заключения и списка использованной литературы. Объем работы составляет 110 страниц.

I ГЛАВА. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, СТОИМОСТЬ КОТОРЫХ ВЫРАЖЕНА В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

1.1. Экономическая значимость и условия признания активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте

Перед тем, как раскрыть экономическую значимость и условия признания активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, целесообразным будет рассмотреть вкратце, когда и как они возникли.

Возникновение активов, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в первую очередь связано с внешнеэкономической деятельностью каждого предприятия или компании. Данная деятельность может отличаться по своему содержанию и структуре: международная торговля товарами, работами и услугами; международные отношения по производству; деятельность по движению капитала и инвестиций; международные связи в области науки и техники; деятельность валютно-финансовой и кредитной сфере и т.д. контракты, соглашения, договора по указанным и прочим видам и направлениям деятельности, заключаемые между юридическими и физическими лицами, являющимися резидентами и нерезидентами, в любом случае приводят к образованию активов и обязательств. Отражение в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, возникающих в результате взаимоотношений с иностранными партнерами, становится объективной необходимостью. Иначе говоря, при осуществлении внешнеэкономической деятельности использование иностранной валюты неизбежно. Однако, возникновение активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, связано не только с необходимостью осуществления сделок в иностранной валюте. Любое предприятие может осуществлять деятельность заграницей и / или представить свой финансовый отчет в иностранной валюте. Таким образом,

возникновение активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, может иметь следующие причины:

-необходимость использования иностранной валюты для осуществления сделок с иностранными партнерами;

- необходимость в осуществлении деятельности заграницей;

- необходимость представления финансового отчета в иностранной валюте.

Иностранная валюта используется не только при операциях по сделкам, но и при отражении остатка по активам и обязательствам. Поскольку обменные курсы иностранной валюты, в которой отражаются операции по сделкам, а также функциональной валюты, нестабильны, приходится пересчитывать их, точнее результаты данных операций. Пересчет влияет на результаты оценки и, следовательно, является причиной отчета о прибыли и убытках. В случае изменений обменного курса в связи с движением капитала результат таких изменений будет отражен в отчете об изменении капитала.

При изменении курса обмена возникает необходимость в пересчете остатка активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, и результаты пересчета в свою очередь приводят к изменению соответствующих статей баланса.

Без раскрытия экономического содержания и сути множества понятий, использованных нами в настоящем тексте, например, активов, обязательств, курса обмена иностранной валюты, деятельности заграницей, валютных операций и пр., невозможно организовать их учет и отразить в финансовом отчете. Раскрытие экономического содержания и сути этих понятий, которые являются элементами, объектами учета и отчетности, лежит в основе определения их количества. Следовательно, нам необходимо рассмотреть данные понятия. Отметим, что их определения, суть и содержание нашло достаточно широкое раскрытие и толкование в многочисленных международных и национальных нормативно-правовых документах,

соответствующей литературе. В этой связи, безусловно, необходимо особенно отметить роль и значение Принципов подготовки и представления финансовой отчетности, Международных стандартов финансовой отчетности, Концептуальных основ Национальных стандартов бухгалтерского учета, Национальных стандартов бухгалтерского учета.

В Принципах и Концептуальных основах активам и обязательствам дается практически одинаковое определение. Активы –экономические ресурсы, контролируемые предприятием, которые образовались в результате действий в прошлом и от которых в будущем предприятие предполагает получить экономические выгоды (П.Р. Кругман., М. Обстфельд. 2008 г., с. 45; 3, с. 8). Отметим, что данные ресурсы не включают трудовых ресурсов, поскольку предприятие не контролирует таковые.

Экономические ресурсы считаются контролируемыми, когда предприятие не допускает к пользованию данными активами иные предприятия и осуществляет контроль над экономической выгодой, полученной от их использования.

Приток будущей экономической выгоды означает рост прибыли и уменьшение расходов.

Таким образом, в Принципах и Концептуальных основах разрешается включать в активы то имущество или ресурсы, которые:

1) являются подконтрольными компании или предприятию;

2) принадлежат предприятию в результате событий, имевших место в прошлом;

3) ожидается, что актив приведет к возможным экономическим выгодам в будущем.

При идентификации (признании) экономических ресурсов в качестве активов Международные и Национальные стандарты исходят не из концепции форм собственности, а из концепции контроля. Например, неважно, находится ли на балансе арендодателя или арендатора объект, арендованный на условиях

финансовой аренды, главное кому подконтролен (находится в пользовании) данный объект, он может быть отражен на балансе арендатора, или остаться на балансе арендодателя до конца срока аренды.

Будущая экономическая выгода, нашедшая свое выражение в активах, может реализоваться различными путями. Например, актив может использоваться отдельно или вместе с другим активом при производстве и продаже продукции, оказании услуг, выполнении работ, обмениваться на другие активы, использоваться для погашения обязательств. В конечном счете, будущая экономическая выгода отразится в потенциальных поступлениях денежных средств и их эквивалентов. Такие денежные средства и их эквиваленты также считаются активами.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), а также Национальные стандарты бухгалтерского учета (НСБУ) показали, что дебиторская задолженность и прочие подобные активы связаны с любыми правами, включая право собственности, однако право собственности имеет не первостепенное значение для признания актива в отчете.

Если использование актива не приведет к возможным экономическим выгодам в будущем, такой актив должен быть отражен в финансовом отчете как ущерб или расход периода.

МСФО и НСБУ определяют два критерия (условия) для признания объекта как одного из элементов финансовой отчетности, то есть актива:

a) вероятность того, что экономическое поступление в будущем, имеющее отношение к данному объекту учета, поступит в компанию;

b) данный объект может быть надежно измерен (оценен).

Активы могут поступать в предприятие различными путями, и выход их из хозяйства может иметь различные причины. Активы могут быть различной физической формы (земля, строения, здания, оборудование, производственные ресурсы, готовая продукция и товарные запасы и т.д.).

Соответствие указанным критериям при признании экономических ресурсов предприятия в качестве актива можно рассмотреть из следующего рисунка (рис. 1.1.).

Они также могут существовать в форме денег, их эквивалентов, ценных бумаг. Кроме того, активы могут проявлять себя в нематериальной и немонетарной (не денежной) форме (патенты, лицензии, ноу-хау, программная продукция, торговые марки и т.д.). особенную группу активов составляют дебиторские долги и иные долговые права, подлежащие получению.

В целом же активы существуют в трех формах:

a) Материальные активы;
b) Финансовые активы;
c) Нематериальные (немонетарные) активы.

Независимо от формы существования активов они имеют объединяющие их общие черты. Главная из них заключается в том, что в будущем предприятие предполагает получить от них экономические выгоды. Независимо от физической формы существования все активы оцениваются и учитываются в стоимостном (денежном) выражении. Таким образом, и стоимость активов, или расходы на их приобретение, формирование, и доходы от их использования, измеряются в денежном выражении. Это позволяет каждому предприятию сверять доходы и расходы и рассчитывать результаты своей деятельности. Для определения стоимости активов используются различные методы оценки. Для формирования необходимой информации о наличии и движении активов кроме метода оценки используются и прочие методологические процедуры и правила. О них мы заговорим в следующих параграфах диссертационной работы.

В Принципах и Концептуальных основах в качестве одного из элементов определены обязательства. Согласно этим документам обязательства –это такая текущая задолженность предприятия, возникающая в результате его

действий в прошлом, урегулирование которой приведет к оттоку из предприятия ресурсов, содержащих экономическую выгоду (В.И.Букато и М.Х.Лапидуса 2014 г.,стр-45;стр-3,стр-8). Однако в Принципах и Концептуальных основах обязательство объясняется несколько иначе. Так, в Принципах обязательство указывается только как текущая задолженность, а в Концептуальных основах – как действующая задолженность предприятия. Отсюда можно сделать вывод, что Принципы не признают долгосрочные долги в качестве обязательств, и обязательство в основном признается долгом, подлежащим погашению в течение 1 года. Видимо, признание обязательства текущим долгом в Принципах связано с тем, что здесь указывается необходимость учета суммы долгосрочных обязательств, подлежащей погашению в отчетный период, в составе текущей задолженности, а не долгосрочной. Однако по нашему мнению указание в качестве обязательства части долгосрочной задолженности, подлежащей погашению в течение срока свыше одного года, не может считаться правильным.

Глубокое изучение определений обязательства, приведенных в Принципах и Концептуальных основах, позволяет определить наличие у них одинакового недостатка. Этот недостаток заключается в том, что в обоих упомянутых документах обязательство рассматривается только в контексте погашения, то есть обязательство рассматривается только как задолженность предприятия, которая приведет к оттоку из предприятия ресурсов, содержащих экономическую выгоду. В то время как признание обязательства в качестве задолженности предприятия, возникающей в результате его действий в прошлом, показывает, что образование данной задолженности связано с приобретением, формированием активов и возникновением расходов. Если обязательство не связано с формированием какого-либо актива или возникновением расходов, в этом случае о возникновении обязательства не может быть и речи. Например, если предприятие А заключило с предприятием Б договор о приобретении товаров, но материалы еще не

поступили, то заключение такого договора не дает основания для возникновения обязательства предприятия А перед предприятием Б. Юридическое основание для возникновения такого обязательства предприятия А перед предприятием Б дает лишь полное или частичное поступление материалов. Другой пример: если работник не произвел какую-либо продукцию, то предприятие не несет перед ним обязательств. Отсюда следует, что только при создании актива (готовой продукции) возникает обязательство предприятия перед работником. В качестве примера для создания обязательства расходами можно привести возникновение расходов по налогам.

В целом процесс возникновения обязательства основывается на преобладание содержания над формой. Как логический результат этого составляется запись дебетовых активов, или расходов, и кредитных обязательств. Без записи дебетовых активов, или расходов, и кредитных обязательств (возникновения обязательства), мы не можем составлять запись дебетовых обязательств, кредитных активов (погашение обязательства). Определение же обязательства в Принципах и Концептуальных основах основывается только на запись дебетовых обязательств, кредитных активов.

Учитывая изложенное, считаем целесообразным придание обязательствам следующего определения: Обязательство – это такая текущая задолженность предприятия, которая при возникновении в результате его действий в прошлом, приводит к возникновению активов и расходов предприятия, а при погашении – к оттоку из предприятия ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

В Принципах и Концептуальных основах определены два критерия для признания, то есть включения обязательства в финансовую отчетность:

c) вероятность того, что погашение обязательства приведет к оттоку из предприятия ресурсов, содержащих экономическую выгоду;

d) размер данного погашения может быть надежно измерен.

На рисунке 1.1.2 можно рассмотреть в каких случаях объект признается обязательством, а в каких не обязательством согласно указанным критериям.

Оценка и широкая классификация обязательств будет рассматриваться в следующих параграфах настоящей главы диссертационной работы.

Отметим, что рассматриваемая экономическая значимость (определения) активов и обязательств, а также критерии их признания в финансовой отчетности, имеет абсолютно одинаковое значение для активов и обязательств, стоимость которых выражена как в национальной, так и в иностранной валюте. Вместе с тем необходимость времени возникновения активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, и пересчета их стоимости в финансовой отчетности, отдельно включена в сферу применения Международных и Национальных стандартов.

К данным стандартам непосредственно относятся МСФО 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» и НСБУ 22 «Учет изменений обменных курсов валют». НСБУ 22 создан на основе МСФО 21 и между их положениями практически нет никаких теоретико-методологических различий. В НСБУ 22 всего лишь не нашли своего отражения примеры, толкования и изложения, приведенные в МСФО 21.

Оба стандарта точно определяют, когда и в каких случаях можно использовать иностранную валюту, о чем мы уже говорили в начале настоящего параграфа. Главная цель МСФО 21 и НСБУ 22 – определить, каким образом следует отражать операции в иностранной валюте и деятельность иностранного подразделения в финансовой отчетности предприятия и как трансформировать финансовую отчетность в валюту представления отчетности. (Н.П. Гусаков. 2014 г., с. 228; 4, с. 273). Основными же задачами при осуществлении данной цели являются: какой обменный курс(ы) использовать и как отразить в финансовой отчетности изменения обменных курсов.

МСФО 21 и НСБУ 22 могут применяться в следующих случаях:

(а) при осуществлении учета операций в иностранной валюте и остатков;

(в) при пересчете результатов деятельности заграницей и финансового положения, включенных в финансовую отчетность методами учета по консолидации, пропорциональной консолидации, или долевому участию; и

(с) при пересчете результатов и финансовых показателей организации в валюту представления.

Однако следует отметить, что ни МСФО 21 и ни НСБУ 22 не распространяются на суммы денежного потока, образовавшегося в результате операций в иностранной валюте или нажитых от заграничной деятельности, указанные в отчете о движении денежных средств. Движение подобных денежных потоков регулируется соответственно МСФО 7 и НСБУ 5.

МСФО 21 и НСБУ 22 используют следующие понятия правил учета влияния изменений валютных курсов и отражения их в отчетности:

Курс закрытия (конца) – текущий обменный курс на конец отчетного периода;

Курсовая разница– разница, возникающая при переводе (пересчете) определенного количества единиц в одной валюте в другую валюту с использованием разных обменных курсов валют;

Обменный курс валют– соотношение при обмене одной валюты на другую;

Справедливая стоимость– это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки;

Иностранная валюта– любая валюта, отличная от функциональной (действующей) валюты предприятия;

Зарубежная деятельность – предприятие, являющееся дочерним, или филиалом отчитывающегося предприятия, деятельность которого базируется или осуществляется в стране или в валюте, отличающейся от страны или валюты отчитывающегося предприятия;

Функциональная валюта– валюта, используемая в основной экономической среде, в которой предприятие осуществляет свою деятельность;

Валюта представления – валюта, в которой представляется финансовая отчетность;

Группа– материнское предприятие (компания) и все его дочерние предприятия;

Чистая инвестиция в зарубежную деятельность – количество паев отчитывающегося предприятия в чистых активах данной деятельности;

Текущий валютный курс – обменный курс для немедленных расчетов.

Указанные термины или понятия составляют основу методологий или методов ведения учетов при преобразовании в валюту представления или пересчете остатков активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, выполненных валютных операций, финансовой отчетности зарубежной деятельности. Ведение учета и составление финансовой отчетности невозможно без использования данных терминов.

Рассмотрим подробнее суть и содержание вышеупомянутых терминов и понятий.

Как уже отмечалось выше, функциональной называется валюта, используемая в основной экономической среде, в которой предприятие осуществляет свою деятельность. Основная экономическая сфера – это сфера деятельности, в которой формируется и расходуется основная часть денежных средств организации. При определении своей функциональной валюты организация должна учитывать ряд факторов. Функциональная валюта должна отвечать следующим критериям:

– Быть валютой, которая больше всего влияет на цены товаров и услуг (часто таковой является валюта, в которой установлены цены и производятся расчеты за продажу товаров и услуг его производства);

– Должна принадлежать стране, чьи условия конкуренции и нормативная база в основном определяют продажные цены на товары и услуги.

– Быть валютой, которая в основном определяет затраты на оплату труда, материальные и прочие затраты, связанные с отгрузкой товаров и предоставлением услуг;

– Быть валютой, в которой хранятся денежные средства от операционной деятельности организации;

– Быть валютой средств, поступающих от деятельности по финансированию (то есть, от эмиссии долговых и долевых ценных бумаг).

При определении функциональной валюты зарубежной деятельности также следует учитывать следующие дополнительные факторы и условия. Например, зарубежная деятельность может осуществляться по нескольким направлениям: а) зарубежная деятельность может осуществляться как продолжение деятельности отчитывающейся организации; в) зарубежная деятельность может осуществляться в виде более широкой автономии (независимости). Например, в первом случае иностранное подразделение осуществляет только продажу товаров, импортированных у отчитывающегося предприятия, и перечисление ему выручки. Во втором же случае иностранное подразделение связано с накоплением денежных средств и прочих монетарных статей, несением расходов, получением доходов и привлечением заемных средств, главным образом, в местной валюте. Кроме того, учитывается также и то, достаточны ли потоки денежных средств иностранного подразделения для обслуживания существующих и обоснованно ожидаемых долговых обязательств без привлечения средств отчитывающегося предприятия.

Поскольку перечисленные и прочие индикаторы неоднозначного характера, не ясно, какая функциональная валюта используется. Поэтому руководство предприятия, основываясь на свой опыт и отдавая предпочтение

вышеперечисленным основным индикаторам, может выбрать множество функциональных валют, благодаря чему становится возможным правильно и объективно оценить экономическую выгоду и рациональность операций, осуществляемых на основе данной валюты.

Если функциональная валюта является валютой гипер инфляционной экономики, финансовая отчетность предприятия осуществляется в соответствии с принципов и правил, определенных в МСФО 29 "Финансовая отчетность в гипер инфляционной экономике".

Зарубежная деятельность, согласно определению МСФО 21 и НСБУ 22, это такая организация, которая является филиалом, ассоциированной, совместной или дочерней организацией отчитывающейся организации.

Дочерние, зависимые, совместные, совместно контролируемые организации, филиалы, которые включены в состав группы, могут функционировать в различных экономических регионах и использовать различные функциональные валюты. Следовательно, консолидируемый отчет организаций, входящих в данную группу, необходимо составить в валюте представления отчета. А эта валюта обычно является функциональной валютой отчитывающейся (материнской) организации.

В организации учета и отчетности валютных операций в стране и зарубежной деятельности немалое значение имеют положения Закона Азербайджанской Республики «О валютном регулировании», принятого в 1994 году (с внесенными позже изменениями и дополнениями). Этот Закон определяет деятельность и функции органов контролирования валюты в Азербайджанской Республике, права и обязанности юридических и физических лиц в области владения, пользования и распоряжения валютными ценностями, ответственность за нарушения валютного законодательства (Белоглазова Г., Кроливецкая Л 2013 г.,с. 1).

Данный Закон раскрывает суть таких понятий, как «иностранная валюта», «валютные ценности», «валютные операции», «текущие валютные операции» и т.д., и определяет состав статей, которые в них включены.

Рассмотрим некоторые из этих понятий:

Иностранная валюта – денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов и монет, находящиеся в обращении и считающиеся законным платежным средством на территории соответствующего иностранного государства или группы государств, а также изъятые или изымаемые из обращения, но подлежащие обмену на находящиеся в обращении на данной территории денежные знаки; средства на счетах в денежных единицах иностранных государств, в международных денежных или расчетных единицах.

Законом к валютным ценностям относится платежные документы, фондовые ценности, выраженные в иностранной валюте, драгоценные металлы, драгоценные камни. Естественно, является составной частью иностранных валютных ценностей.

Согласно Закону «О валютном регулировании», валютными операциями признаются следующие операции:

- операции, связанные с переходом права собственности и иных прав на валютные ценности, в том числе использование иностранной валюты и платежных документов в иностранной валюте в качестве средства платежа;
- ввоз и пересылка в Азербайджанскую Республику, а также вывоз и пересылка из Азербайджанской Республики валютных ценностей;
- осуществление международных денежных переводов.

В вышеназванном Законе операции с иностранной валютой и ценными бумагами в иностранной валюте подразделяются на текущие операции и валютные операции, связанные с движением капитала.

Согласно Закону «О валютном регулировании», валютные операции осуществляют уполномоченные банки - банки и иные кредитные учреждения,

получившие лицензии Центрального Банка Азербайджанской Республики на проведение валютных операций.

Однако упомянутый Закон не указывает, как должны регулироваться обменные курсы, возникающие в результате проведения валютных операций. Эти вопросы отражены в МСФО 21 и НСБУ 22.

Одним из важнейших условий ведения учета активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, и отражения в финансовой отчетности с пересчетом в национальную валюту, является их правильная классификация с методологической и практической точки зрения. Следовательно, рассмотрим в следующем параграфе диссертационной работы классификацию отражаемых на балансе статей активов и обязательств.

1.2. Классификация статей баланса, отраженных в иностранной валюте

Основной целью классификации статей баланса, точнее активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, а также капитала, является создание упорядоченной системы состава и структуры информации по данным статьям. Дело в том, что не все статьи баланса пересчитываются по одинаковому обменному курсу. В зависимости от их содержания, состава, назначения, сроков предусмотрено применение различных обменных курсов. Кроме того, обменный курс, применяемый при пересчете остатка активов и обязательств, отличается от обменного курса, применяемого при текущих валютных операциях. Применение того или иного валютного курса (курс закрытия, текущий валютный курс) непосредственно влияет, как на финансовые результаты, так и финансовое положение предприятия. Например, текущий валютный курс, применяемый при текущих валютных операциях, способствует изменениям в Отчете о прибыли и убытках (по финансовым результатам), а курс закрытия, применяемый при переводе

статей баланса в национальную валюту – в Балансовом отчете (Отчете о финансовом положении).

Общая классификация активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, основывается на распределение их в балансе. Данное же распределение, как известно, ведется па основании сроков активов и обязательств: долгосрочные активы и обязательства, краткосрочные активы и обязательства. Классификация активов, стоимость которых выражена в иностранной валюте, приведена в следующей таблице (таблица 1.).

Отраженные в балансе статьи капитала и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, можно увидеть в следующей таблице (таблица 2.).

По всем статьям, указанным в таблицах 1.2.1 и 1.2.2 могут осуществляться операции в иностранной валюте, а также могут быть их остатки на конец отчетного периода. Кроме того, в случае применения варианта учета по модели переоценки активов стоимость переоценки активов (имеется в виду стоимость, выраженная в иностранной валюте) подлежит пересчету, а ее результаты должны отражаться в учетах и отчетности.

В предыдущем параграфе мы раскрыли, что может быть включено в валютные операции согласно статье 7 Закона АР «О валютном регулировании».

Несмотря на что, что в Законе АР «О валютном регулировании» это не нашло своего отражения, однако операции между резидентами и нерезидентами в валюте АР по своей сути должны относиться к валютным операциям.

В Законе АР «О валютном регулировании» текущие операции и валютные операции, связанные с движением капитала, квалифицируются следующим образом:

Текущие валютные операции:

- перевод в Азербайджанскую Республику и из Азербайджанской Республики иностранной валюты для осуществления расчетов по экспорту и импорту товаров, работ и услуг, а также расчетов, связанных с кредитованием экспортно-импортных операций на срок не более 180 дней;
- получение и предоставление финансовых кредитов на срок не более 180 дней;
- перевод в Азербайджанскую Республику и из Азербайджанской Республики процентов, дивидендов и иных доходов по вкладам, инвестициям, кредитам и другим операциям, связанным с движением капитала;
- переводы неторгового характера в Азербайджанскую Республику и из Азербайджанской Республики, в том числе перевод сумм заработной платы, пенсий, алиментов и наследства, а также другие аналогичные операции.

Валютные операции, связанные с движением капитала:

- прямые инвестиции, то есть вложение средств в уставной капитал предприятия с целью извлечения дохода и приобретения права на участие в управлении предприятием;
- приобретение ценных бумаг;
- переводы в оплату права собственности на здания, сооружения, иное имущество, включая землю и ее недра, относимое по законодательству страны местонахождения к недвижимому имуществу, а также других прав на недвижимость;
- предоставление и получение отсрочки платежа на срок более 180 дней по экспорту и импорту товаров, работ и услуг;
- депонирование уполномоченными банками валютных средств на срок более 180 дней;
- все иные валютные операции, не являющиеся текущими валютными операциями.

В соответствии с Законом раздел валютных операций на текущие операции и валютные операции, связанные с движением капитала, включает

ведение их учета на основании такого же раздела. Однако, как следует из нижеизложенного, МСФО 21 и НСБУ 22 классифицирует валютные операции иначе.

МСФО 21 и НСБУ 22 определяет и классифицирует валютные операции для целей учета в следующем порядке:

Валютные операции – это операции, осуществляемые в иностранной валюте, и требующие ведения расчетов в той же валюте. Данные операции возникают при:

(a) приобретении или продаже товаров или услуг, цены на которые установлены в иностранной валюте;

(b) займе или предоставлении средств, если подлежащие выплате или получению суммы установлены в иностранной валюте;

(c) ином поступлении или выбытии активов или принятии либо погашении обязательств, номинированных в иностранной валюте.

Для применения валютных курсов статьи баланса классифицируются по двум признакам:

(a) по монетарным статьям;

(b) по немонетарным статьям.

Монетарные статьи – это право получить (или обязательство предоставить) фиксированное или определяемое количество валютных единиц, иными словами, дебиторские и кредиторские задолженности.

Монетарные статьи в иностранной валюте можно классифицировать следующим образом:

- пенсии и другие вознаграждения, подлежащие выплате в виде денежных средств;

-оцененные обязательства, подлежащие погашению денежными средствами;

- дивиденды, признанные в качестве обязательства;

- проценты, дивиденды, подлежащие получению в наличной или безналичной форме;

- дебиторская задолженность, подлежащая поступлению в наличной или безналичной форме;

- наличные денежные средства в кассе предприятия;

- наличные денежные средства на банковских счетах предприятия;

- валютные единицы в фиксированном или определенном количестве, равном справедливой стоимости, за которую подлежат приобретению (или представлению) на условиях контрактов о приобретении (или представлении) долевых инструментов в незакрепленном количестве и т.д.

Немонетарные статьи классифицируют следующим образом:

– оплата суммы авансовых платежей за товары и услуги (например, осуществление предоплаты по аренде);

– получение суммы авансовых платежей за товары и услуги (например, получение предоплаты по аренде);

– деловая репутация;

– нематериальные активы;

– земля, строения и оборудование и прочие долгосрочные активы;

– товарно-материальные запасы;

– расчетные обязательства, расчет по которым должен быть произведен путем предоставления немонетарного актива.

МСФО 21 и НСБУ 22 определяют правила того, каким обменным курсом должны отражаться операции в иностранной валюте, а также остатки монетарных и немонетарных статей. Данные правила включают методологические принципы и процедуры.

Кроме того, одним из главных требований МСФО 21 и НСБУ 22 является также раскрытие информации, возникающей при отражении операций в иностранной валюте в функциональной, пересчете финансовой

отчетности зарубежной деятельности, переводе функциональной валюты в валюту представления.

Согласно указанным стандартам организации обязаны раскрыть в финансовой отчетности следующую информацию:

- сумму курсовых разниц, признанную в составе прибыли или убытка,

- чистые курсовые разницы, признанные в составе отдельного компонента капитала, а также сверку суммы таких курсовых разниц на начало и на конец отчетного периода.

Если валюта представления отличается от функциональной валюты, этот факт необходимо указать, а также раскрыть информацию о функциональной валюте и о причинах использования другой валюты представления.

Одна из главнейших задач формирования информации об активах, обязательствах и прочих элементах финансовой отчетности (капитале, доходах и расходах), стоимость которых выражена в иностранной валюте, а также состоявшихся операциях, заключается в определение и практическое применение соответствующих принципов, правил и процедур методического характера. Вопреки нашей диссертационной работе, данные принципы, правила и процедуры несут, как общий, так и частный характер. Следовательно, рассмотрим эти вопросы в следующем параграфе.

1.3. Методологические принципы учета и отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте

Первичная информация обо всех элементах финансовой отчетности, в том числе активах и обязательствах, вне зависимости от того, в какой валюте они принимаются на учет, осуществляются на общепринятых принципах, методах и правилах. Это можно увидеть и в содержании и положениях МСФО 21 и НСБУ 22. Например, в статье 21 МСФО 21 и в статье 12 НСБУ 22 подчеркивается, что датой операции в иностранной валюте является дата, на

которую впервые выполнены критерии признания операции в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Можно привести и другие факты. Так, в МСФО 21 и НСБУ 22 отмечено, что балансовая стоимость земли, строений и оборудования, выраженного в иностранной валюте, должна формироваться в соответствующем порядке на основании положений МСФО 16 и НСБУ 7, а балансовая стоимость товарно-материальных запасов – положений МСФО 2 и НСБУ 8 соответственно.

Согласно МСФО 16 и НСБУ 7, учет земли, строений и оборудования после первичного признания может производиться на основании исторической (первоначальной) стоимости или стоимости переоценки. Однако, если балансовая стоимость объекта выражена в иностранной валюте, вне зависимости от определения на основании исторической (первоначальной) стоимости или стоимости переоценки, то такая стоимость подлежит пересчету в функциональной валюте согласно МСФО 21 и НСБУ 22.

Источники возникновения исторической (первоначальной) стоимости активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, регулируются не МСФО 21 и НСБУ 22, а иными соответствующими международными и национальными стандартами.

Первоначальная стоимость земли, строений и оборудования, формирующаяся в иностранной валюте, иными словами первоначальная признанная в балансе стоимость, охватывает закупочную цену на данные объекты, сумму не замещаемых налогов, расходы по доставке активов (оборудования) на необходимое место, а также прочие расходы, необходимые для приведения актива в состояние, пригодное для пользования. Себестоимость актива, созданного за счет предприятия, определяется по принципам формирования себестоимости приобретаемого актива.

Себестоимость земли, строений и оборудования, выраженная в иностранной валюте, равна цене, эквивалентной денежным средствам на дату их признания.

Если объекты, относящиеся к земле, строениям и оборудованию, стоимость которых выражена в иностранной валюте, приобретаются путем представления не денежных активов, то их первоначальная стоимость формируется из справедливой стоимости обменных активов. При невозможности определить справедливую стоимость объекта, приобретаемого путем обмена, его справедливая стоимость измеряется справедливой стоимостью объекта (актива), представленного другой стороне в ходе обмена. При неизвестности справедливой стоимости объекта, приобретенного путем обмена, и объекта, представленного для приобретения первого, в качестве себестоимости приобретаемого объекта принимается балансовая стоимость объекта, представленного другой стороне.

Рассматриваемые правила определения первоначальной стоимости земли, строений и оборудования, стоимость которых выражена в иностранной валюте, зафиксированы в МСФО 16 и НСБУ 7.

Себестоимость объектов, имеющихся в распоряжении арендатора, стоимость которых выражена в иностранной валюте, формируется на основании правил, зафиксированных в МСФО 17 «Аренда» и НСБУ 14 «По аренде». Согласно этим стандартам признание на балансе арендатора объекта, приобретенного путем финансовой аренды, должно осуществляться в размере справедливой стоимости арендуемого имущества. Если данная сумма ниже справедливой стоимости, то арендуемое имущество подлежит определению стоимостью дисконтирования минимальных арендных выплат (платежей).

Предприятие вправе приобрести в порядке не замещения земли, строения и оборудования, стоимость которых выражена в иностранной валюте. Такая ситуация описана в положениях МСФО 20 и НСБУ 17. В указанных стандартах отмечается, что государственная субсидия может принимать форму передачи немонетарного актива, например, земли или других долгосрочных ресурсов, для использования предприятием. В этих обстоятельствах обычной практикой является оценка справедливой стоимости

немонетарного актива. В некоторых случаях государственная субсидия вычитается из балансовой стоимости приобретенных активов. Например, предприятие приобрело оборудование на сумму 100 000 долларов США, государством данному предприятию отведена субсидия в размере 20 000 долларов США. В этом случае осуществляется первичное признание на балансе актива в размере 80 000 долларов США (100 000 – 20 000).

Дальнейшая оценка земли, строений и оборудования, стоимость которых выражена в иностранной валюте, связана с изменением их балансовой стоимости. Согласно МСФО 16 и НСБУ 7, при переоценке какого-либо оборудования переоценке подлежит все оборудование группы классификации, к которой относится оборудование.

В целом, после первичного признания (оценки первоначальной или исторической стоимостью) земли, строения и оборудования, стоимость которых выражена в иностранной валюте, могут быть приняты на учет по одной из двух моделей:

(a) модель учета по себестоимости; или

(b) модель учета по переоцененной стоимости.

После первичного признания в качестве актива он подлежит принятию на учет на основании первой модели по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Пример 1.3.1. Первоначальная стоимость признания оборудования на балансе составляет 100 000 долларов, его накопленная амортизационная сумма – 90 000 долларов, сумма ущерба от обесценивания – 10 000 долларов. Согласно учетной политике предприятия оборудование подлежит принятию на учет по первой модели. Балансовая стоимость оборудования составит 70 000 долларов (100 000 – 20 000 – 10 000).

Если подразумевается после первичного признания ведения учета актива по второй модели, этот объект должен быть оценены принят на учет по справедливой стоимости, при условии, что будет возможно точно оценить

справедливую стоимость объекта. После переоценки объект подлежит принятию на учет по стоимости, равной справедливой стоимости, за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Отсюда следует, что при обеих моделях учета от первоначальной стоимости объектов следует вычитать не только накопленные амортизации, но и убытки от обесценения. При этом ущерб от обесценивания определяется как сумма стоимости замещения (оплаты) объекта, свыше его балансовой стоимости. Стоимость замещения определяется наибольшей из двух величин – чистая продажная цена и будущая выгода от использования.

Справедливая стоимость земельных участков и зданий обычно определяется оценкой на основании рыночных индикаторов. Оценка же, как правила, осуществляется профессиональными оценщиками. Справедливая стоимость машин и оборудования – это обычно их рыночная стоимость, определяемая путем оценки.

Частота проведения переоценок зависит от изменения справедливой стоимости земли, строений и оборудования. Если справедливая стоимость переоцениваемого актива будет значительно отличаться от его балансовой стоимости, то необходимо провести дополнительную переоценку. Ввиду значительного изменения справедливой стоимости некоторых активов, необходимо ежегодно производить их переоценку. Переоценка активов, справедливая стоимость которых терпит незначительные изменения, может осуществляться один раз в 3 года, или 5 лет.

Амортизация, накопленная на дату переоценки любого объекта после произведения его переоценки, принимается на учет одним из следующих способов:

(а) переоценивается пропорционально общему балансовому изменению актива, в результате чего балансовая стоимость актива равна его переоцененной стоимости. Этот метод используется в основном тогда, когда

актив путем индексации переоценивается до амортизированной стоимости восстановления.

(b) вычитаются из общей балансовой стоимости, а чистое значение переоценивается до значения переоценки актива.

Нематериальные активы также относятся к долгосрочным активам. Их первоначальная стоимость, независимо от валюты формирования, определяется на основании определенных стандартных расходов. Вопросы признания, оценки нематериальных активов, в том числе нематериальных активов, стоимость которых выражена в иностранной валюте, а также отражения информации о них в финансовой отчетности, регламентируются в МСФО 38 и НСБУ 12. Основной отличительной чертой нематериальных активов является то, что они:

- немонетарные активы;

- не имеют физическую основу;

- идентифицируемы.

Критерии признания нематериальных активов полностью совпадают с общими критериями признания активов, которые мы уже рассматривали их в первом параграфе данной главы.

Историческая (первоначальная) стоимость нематериальных активов определяется в зависимости от способов их поступления. Если они приобретены в порядке закупок, за счет государственной субсидии, в форме обмена с иными активами, кредитным путем, то первоначальная стоимость данных активов определяется в порядке, аналогичном порядку определения первоначальной стоимости земли, строений и оборудования.

Первоначальная стоимость нематериального актива, закупаемого за денежные средства, формируется из следующих расходов:

a) закупочная цена;

b) расходы на приведение актива в состояние готовности для применения по назначению:

- расходы на поощрение работников, непосредственно выполняющих работу для приведения актива в рабочее состояние;

- расходы, связанные с оказанием профессиональных услуг, непосредственно связанных с приведением объекта в состояние готовности;

- расходы на проверку рабочего состояния актива.

Нематериальные активы за счет государственных субсидий (например, лицензии для радио и телепередач, лицензии на экспорт, право доступа к ограниченным ресурсам и т.д.) согласно МСФО 21 и НСБУ 17 могут оцениваться по справедливой стоимости или номинальной стоимостью с учетом расходов, непосредственно связанных с приведением актива в состояние готовности.

Сумма субсидий:

- может признаваться как отсроченный доход (путем отнесения этого дохода к финансовому результату в период рационального пользования активом);

- может отражаться за вычетом с балансовой стоимости актива.

Нематериальный актив, приобретенный путем обмена на другой актив, оценивается по справедливой стоимости, представляемой другой стороне, а возможная прибыль или убытки в результате обмена отражаются в отчете прибыли и убытков.

При приобретении нематериального актива с пролонгацией оплаты (платежа), его стоимость признается с учетом рыночной ставки (процента) дисконтирования в сумме, равной стоимости текущих денежных эквивалентов.

После первоначальной оценки нематериальный актив, стоимость которого выражена в иностранной валюте, может оцениваться по одной из следующих оценок:

(а) первоначальной (исторической) стоимостью, за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения; или

(b) справедливой стоимостью, за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения на дату переоценки стоимости.

Справедливая стоимость нематериального актива можно определять по действующим рыночным ценам на активном рынке. В МСФО 38 и НСБУ 12 под активным рынком подразумевается такой рынок, где:

- покупаются и продаются однородные товары;
- существуют покупатели и продавцы, желающие заключить сделку;
- доступные, открытые цены.

Если предприятие выбирает вторую модель учета или модель оценки, то переоценка должна проводиться на постоянной основе и вся группа нематериальных активов, к которой относится объект переоценки, подлежит переоценке.

При увеличении нематериальной балансовой стоимости в результате переоценки, данный прирост подлежит отражению в балансовой отчетности, а также в статье о запасах по переоценке в отчете по изменениям в капитале, при условии, что при предыдущей переоценке стоимости балансовая стоимость не снижалась, а если снижалась, то прирост, возникший от переоценки в отчетный период, будет списан на погашение ущерба, возникшего от переоценки в прошлом году. При отсутствии запаса по переоценке ущерб от переоценки отражается в отчете о прибыли и убытках.

В случае приобретения материнской компанией дочерней компании за рубежом материнская компания отражает эту покупку в своей отдельной финансовой отчетности в исторической (первоначальной) стоимости. Согласно требованиям МСФО 3 и НСБУ 18, методы приобретения подразумевают:

- оценку расходов на объединение бизнеса;
- идентификацию и определение справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретенного бизнеса (дочерней организации);

- определение гудвилла и пая меньшинства.

Расходы на объединение бизнеса включают:

1) Денежные средства, выплаченные приобретенной компании (бизнесу);

2) Справедливую стоимость нематериальных активов, представленных на дату обмена, принятых или выполненных обязательств, долевых инструментов, выпущенных компанией-покупателем;

3) Расходы, непосредственно связанные с объединением бизнеса (расходы, связанные с оплатой стоимости правовых и консультационных услуг и пр. расходы).

Дата обмена – это дата признания в финансовой отчетности каждой отдельной инвестиции по приобретенной компании (бизнесу). Например, если объединение бизнеса происходит в результате нескольких отдельных сделок, то даты обмена будут равны количеству данных сделок. В соответствии с этим справедливая стоимость нематериальных активов и / или долевых инструментов, представленных компанией-покупателем, будет также определяться по этим датам обмена. Однако признание активов, обязательств и условных обязательств приобретенной компании (бизнеса) в финансовой отчетности компании-покупателя будет осуществляться не на даты обмена, осуществляемые в отдельное время, а в момент получения компанией-покупателем контроля над приобретенным бизнесом (на дату покупки). Таким образом, несмотря на наличие нескольких сделок, нескольких дат обмена, дата покупки будет оставаться единой. В этом случае итог расходов на объединение, или приобретение бизнеса, возникает от общей суммы расходов, понесенных в отдельные периоды (даты обмена).

Активы, обязательства и условные обязательства, приобретенные в результате объединения бизнеса, оцениваются и отражаются в балансе по справедливой стоимости.

Справедливая стоимость отдельных видов активов и обязательств определяется в следующем порядке:

- финансовые инструменты – по текущим рыночным ценам;

- запасы:

  - готовая продукция и товары – по цене продажи, за вычетом расходов на продажу;
  - незавершенное производство – по цене продажи, за вычетом расходов на производство;

- земельные участки и строения – по рыночным ценам (часто по оценке независимых оценщиков);

- машины и оборудование – по рыночным ценам (часто по оценке независимых оценщиков), по справедливой стоимости (стоимости, исчисленной по методике на основании амортизационной стоимости дохода или платежа);

- чистые активы или обязательства по пенсионному плану – за вычетом справедливой стоимости активов плана, за вычетом дисконтированной стоимости обязательств по плану;

- дебиторская задолженность и прочие подобные активы – за вычетом расходов, связанных с запасами по сомнительной задолженности и получением платежа, суммой дисконтированной стоимости причитающихся сумм (краткосрочная дебиторская задолженность не дисконтируется);

- кредиторская задолженность – подлежащими выплате суммами дисконтированной стоимости (краткосрочная дебиторская задолженность не дисконтируется);

- налоговые активы и обязательства – не дисконтированной суммой активов и обязательств, оцененных по данным объединенной (материнской) компании на основании справедливой стоимости приобретенных активов и обязательств.

При приобретении компании (бизнеса), стоимость активов и обязательств которой выражена в иностранной валюте, создается гудвилл. Согласно МСФО 3 и НСБУ 18, гудвилл – это экономическая выгода в будущем, возникающая в связи с активами, не идентифицируемая, которая не может быть признана отдельно от других активов или группы активов. Гудвилл (деловая репутация) образуется в результате объединения предприятий (бизнесов), признается на дату приобретения компанией-покупателем (материнской компанией), и первоначально оценивается по себестоимости. Данная сумма определяется как часть стоимости (расходов) по объединению предприятий (бизнесов), свыше доли компании-покупателя в чистой справедливой стоимости признанных, идентифицируемых активов, обязательств.

Гудвилл создается в результате того, что копания-покупатель приобретая другую компанию (бизнес), уплачивает стоимость, как идентифицируемых активов, так и неотъемлемых активов данного бизнеса, или неотъемлемых от всех активов в целом. Поскольку, компания предполагает получить экономическую выгоду, как от идентифицируемых, так и не идентифицируемых активов. Рассмотрим на основе условного примера порядок образования и первоначального признания гудвилла.

В результате объединения предприятий (бизнесов) в консолидированной финансовой отчетности, составленной материнской компанией, создается статья под названием «Доля меньшинства». Под долей меньшинства подразумевается доля дочерней организации в капитале и прибыли и убытках, указанных в консолидированном балансе дочерней организации.

Материнская компания не может прямо или косвенно овладеть долей меньшинства через дочерние компании. В консолидированном балансе объединенной компании доля меньшинства указывается отдельно от капитала материнской компании в разделе «Капитал».

Инвестиционная собственность, стоимость которой выражена в иностранной валюте, в зависимости от вариантов первоначального приобретения, оценивается первоначальной стоимостью (себестоимостью):

1) Первоначальная стоимость закупаемой инвестиционной собственности: закупочная цена; пошлины по импорту в связи с приобретением; не замещаемые налоги; стоимость оказанных правовых услуг и т.д.;

2) Первоначальная стоимость имущества, построенного самостоятельно самим предприятием: все расходы по строительству и приведению объекта в состояние готовности;

3) Первоначальная стоимость недвижимого имущества, приобретенного в результате аренды: наименьшая из двух величин – справедливая стоимость объекта и дисконтированная стоимость минимальных арендных выплат (платежей).

Порядок оценки инвестиционной собственности после первичного признания аналогичны тем, что применяются для земельных участков, строений и оборудования, нематериальных активов:

(a) первоначальной (исторической) стоимостью, за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения; или

(b) справедливой стоимостью, за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Вместе с тем, МСФО 40 и НСБУ 27 отдают предпочтение осуществлению дальнейшей оценки инвестиций в инвестиционное(недвижимое) имущество на основании справедливой стоимости. При невозможности определения справедливой стоимости объект инвестиционной собственности оценивается и принимается на учет по модели первоначальной (исторической) стоимости. Естественно, здесь речь идет о первоначальной остаточной стоимости или балансовой стоимости. Прибыль или убыток, возникшие в результате изменения справедливой стоимости инвестиционной собственности,

отражаются в прибыли или убытке отчетного периода (в Отчете о совокупной прибыли, или отдельном Отчете о прибыли и убытках).

В случае, если компания выберет модель учета на основании балансовой стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения после первоначального при знания инвестиционной собственности, она все-таки обязана будет раскрыть в примечаниях к отчету информацию об изменении справедливой стоимости данной собственности.

Раскроем вкратце на следующем примере модель и порядок оценки инвестиционной собственности после первоначального признания.

В указанных международных и национальных стандартах под предназначенными для продажи долгосрочными активами подразумевается те активы (группа активов), балансовая стоимость которых будет возмещена в основном за счет продажи, а не посредством продолжающегося использования. Для этого актив (группа активов) должен быть в наличии для немедленной продажи, и его продажа должна быть в высшей степени вероятной. Срок плана продажи таких активов обычно составляет до 1 года, однако в связи с некоторыми ситуациями и обстоятельствами этот срок может продлиться и больше года.

Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, следует оценивать наименьшей из двух величин:

- Балансовой стоимостью; или
- Справедливой стоимостью, за вычетом расходов по продаже.

С момента признания актива в качестве предназначенного для продажи исчисление амортизации по нему прекращается. В случае превышения балансовой стоимостью справедливой стоимости, за вычетом расходов на продажу, образовавшаяся разница признается как убыток и отражается в отчете как убыток от обесценения.

Значительную часть краткосрочных активов, стоимость которых выражена в иностранной валюте, составляют запасы. Методологические

принципы и методика учета и отчетности запасов регулируется МСФО 2 и НСБУ 8. Критерии признания запасов идентичны с общими критериями, установленными в Принципах и Концептуальных основах, предусмотренными для активов. Согласно стандартам, запасы - это активы:

- предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности (готовая продукция, товары);
- находящиеся в процессе производства для такой продажи (незавершенное производство); или
- находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг.

Все запасы, в том числе запасы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, должны оцениваться по наименьшей из двух величин:

- по себестоимости; или

- по чистой цене продажи.

Себестоимость запасов должна включать:

(a) все затраты на приобретение;

(b) затраты на переработку; и

(c) прочие затраты.

Первая группа затрат включает: цену покупки (за вычетом возвращаемых платежей и торговых льгот); таможенные пошлины; не замещаемые налоги; затраты на транспортировку, и прочие затраты, непосредственно относимые на приобретение запасов.

Вторая группа затрат включает: затраты на оплату труда; расходы на сырье и материалы; постоянные производственные накладные расходы; переменные производственные накладные расходы.

Третья группа затрат включает: затраты на доставку запасов к месту их применения и приведение в состояние готовности к использованию.

Согласно МСФО 2 и НСБУ 8, кроме метода оценки по себестоимости, могут использоваться такие методы первоначальной оценки запасов, как

метод учета по нормативным затратам или метод учета по розничным ценам. Метод оценки по нормативной себестоимости обычно оцениваются остаток незавершенного производства, однако запасы готовой продукции также могут оцениваться по нормативной себестоимости или нормативным затратам.

В следующей главе мы рассмотрим обменные курсы, в которых отражаются, пересчитываются операции, активы и обязательства, и порядок отражения результатов в учете и отчетности.

II ГЛАВА.МЕТОДИКА УЧЕТА АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, СТОИМОСТЬ КОТОРЫХ ВЫРАЖЕНА В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

2.1. Порядок учета пересчета в национальную валюту долгосрочных активов, выраженных в иностранной валюте

Как уже отмечалось в предыдущей главе, существуют различные виды долгосрочных активов: материальные активы (земельные участки, строения и оборудование), нематериальные активы (патенты, лицензии, программная продукция, товарные знаки, гудвилл и т.д.), долгосрочные финансовые активы (инвестиционные ценные бумаги, сроком свыше одного года, дебиторская задолженность, предоставленные займы и т.д.), инвестиции в недвижимость (земельные участки, здания и т.д.).

Если стоимость земли, строений и оборудования выражена в иностранной валюте, то независимо от их оценки по исторической стоимости или справедливой стоимости в соответствии с МСФО 16 и НСБУ 7, стоимость в иностранной валюте данных активов пересчитывается функциональной валютой на основании правил, установленных в МСФО 21 и НСБУ 22. При приобретении таких долгосрочных активов их первоначальная стоимость рассчитывается согласно МСФО 16 и НСБУ 7.

Возникшая курсовая разница, как следует из вышеприведенной записи, отражается не в Отчете о прибыли и убытках, а в капитале. Курсовые разницы, возникающие при инвестировании компанией зарубежной деятельности, также отражаются в составе капитала до продажи (прекращения признания) данных инвестиций.

В некоторых же случаях курсовая разница может быть включена в стоимость приобретенных активов. Это происходит, когда при приобретении актива валюта его выражения подвергается серьезной девальвации, или обесценивается, и тогда отсутствует способ эффективного страхования

обязательства. В этом случае скорректированная балансовая стоимость актива не должна превышать наименьшую из двух величин:

- чистую цену; или

- выгоду от пользования.

Пример 2.1.3. 1 июня 2014 года компания А приобрела у иностранной компании инвестиционную собственность (здание) за 200 000 долларов. В этот период 1 дол. / 3 ТЛ. 1 июня 2014 года считается датой проведения операции. Валютой отчетности компании А принята ТЛ (турецкая лира). Финансовый год компании А завершается 31 октября. На эту дату обменный курс составил 1 дол. / 5 ТЛ. Стоимость замещения (оплаты) инвестиционной собственности на дату составления отчета составила:

- чистая цена продажи – 208 000 дол.;

- возможная выгода от пользования – 204 000 дол.

Как следует, признаки обесценения инвестиционной собственности отсутствуют, поскольку и 208 000 дол., и 204 000 дол. больше первоначальной стоимости инвестиционной собственности (200 000 долларов). Однако ясно одно, что валюта отчетности потерпела серьезную девальвацию, и отсутствуют способы возможного страхования. Следовательно, возникшая курсовая разница подлежит включению в первоначальную (историческую) стоимость инвестиционной собственности.

1 июня 2014 года будет составлена следующая бухгалтерская запись:

Дебет 121-2 Здания – Стоимость 200 000 дол. / 600 000 ТЛ.

Кредит 531 «Краткосрочная кредиторская задолженность продавцам товаров и подрядчикам» – 200 000 дол. / 600 000 ТЛ.

Поскольку 31 октября 2014 года обменный курс подвергся значительным изменениям, к стоимости приобретения инвестиционной собственности будет прибавлена разница, возникшая в результате изменению курса. Эта разница составит 400 000 ТЛ (5 – 3 = 2 х 200 000 дол.).

Дебет 121-2 Здания – Стоимость 400 000 ТЛ.

Кредит 531 «Краткосрочная кредиторская задолженность продавцам товаров и подрядчикам» – 400 000 ТЛ.

Таким образом, первоначальная (историческая) стоимость инвестиционной собственности, приобретенной компанией А заграницей, которая будет признана в финансовой отчетности, составит не 600 000 ТЛ, а 1 000 000 ТЛ (600 000 + 400 000). Обязательство перед продавцом товара будет погашено в той же сумме:

Дебет 531 «Краткосрочная кредиторская задолженность продавцам товаров и подрядчикам» – 200 000 дол. / 1 000 000 ТЛ.

Кредит 223 Банковские расчетные счета – 200 000 дол. / 1 000 000 ТЛ.

Рассматриваемый подход принят в качестве альтернативного в МСФО 21 и НСБУ 22.

За весь период оценки объекта балансовой стоимостью, то есть исторической стоимостью, для его пересчета основным курсом будет принят 1 дол. / 5 ТЛ. Хотя, как следует из выше приведенного примера, на дату осуществления операции (1 июня 2014 года) курс составлял 1 дол. / 3 ТЛ. Однако в финансовой отчетности при пересчете объекта в функциональную (отчетную) валюту использование измененного курса, а не действовавшего на момент признания, связано с тем, что разница между прежним и новым курсом прибавляется не к прибыли и убыткам, а непосредственно к первоначальной (исторической) стоимости приобретенной долгосрочной немонетарной статьи.

Немонетарные статьи, выраженные в иностранной валюте, оцененные справедливой стоимостью, в конце года пересчитываются и отражаются в балансе по обменному курсу на дату определения справедливой стоимости.

Если при переоценке долгосрочных немонетарных активов, стоимость которых выражена в иностранной валюте, произойдет снижение их стоимости, то в учете и отчетности будет отражаться иная информация. Например, если произошло обесценение объекта, относящегося к долгосрочным активам,

необходимо оценить данный объект стоимостью оплаты. В качестве стоимости оплаты следует выбрать наибольшую из двух величин. Эти величины – выгода от использования объекта и возможная чистая цена продажи. Если оба они окажутся ниже балансовой стоимости, происходит обесценение объекта. Предположим, что балансовая стоимость оборудования составляет 100 000 долларов, возможная чистая цена продажи – 90 000 долларов, возможная экономическая выгода от использования – 80 000 долларов. Тогда для определения обесценения объекта необходимо выбрать наибольшую из двух последних величин, которая составляет 90 000 долларов. Для вычисления убытков от обесценения необходимо сравнить две величины – балансовую стоимость и чистая цена продажи: 100 000 – 90 000 =10 000 долларов. Следовательно, убыток от обесценения объекта равен 10 000 долларам. При сравнении величин между балансовой стоимостью и возможной чистой стоимостью (ценой) продажи такого объекта порядок курса определения данных величин установлены в МСФО 21 и НСБУ 22. Так, в указанных стандартах отмечается, что балансовая стоимость, или историческая стоимость, объекта должна рассчитываться по обменному курсу на дату операции, а возможная чистая цена продажи – по курсу на дату определения данной величины (например, на конец отчетного года). Убыток, возникши в результате сравнения величин, формированных на основании данных обменных курсов, может быть выражен в функциональной валюте. Постараемся объяснить рассматриваемое правило на основе условного примера.

2.2. Пересчет в национальную валюту запасов, выраженных в иностранной валюте, и учет результатов такого пересчета

В МСФО 21 и НСБУ 22 запасы отнесены к немонетарным статьям. Однако, как уже отмечалось в первой главе диссертации, дебиторская и кредиторская задолженность, подлежащая погашению в денежной форме при

покупке и / или продаже запасов, должны отражаться в учете и отчетности в виде денежных статей. Данное требование вытекает из вышеназванных стандартов.

Состав запасов, порядок их оценки, переоценки определяются стандартами МСФО 2 «Запасы» и НСБУ 8 «По запасам». Данные стандарты относят к запасам:

a) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности (готовая продукция, товары);

b) находящиеся в процессе производства для такой продажи (незавершенное производство); или

c) находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг.

К запасам относятся и товары, купленные и предназначенные для перепродажи, включая, например, землю, строения, оборудование и другое имущество, предназначенные для перепродажи.

Признание в качестве запаса того или иного ресурса, стоимость которого выражена в иностранной валюте, определяется на основании двух известных критериев: a) вероятность того, что экономическое поступление в будущем, имеющее отношение к данному ресурсу, поступит в компанию; b) стоимость данных ресурсов может быть надежно измерена (оценена).

Первоначальную оценку запасов, стоимость которых выражена в иностранной валюте, можно осуществлять следующими методами:

- по себестоимости;
- по нормативным затратам;
- по розничным ценам.

Себестоимость запасов включает затраты на их приобретение, обработку и приведение в текущее состояние и доставку на место расположения в текущий период.

Обычно на основании нормативных затрат оцениваются остатки незавершенного производства, розничные же цены применяются в торговле.

Вышеупомянутые стандарты требуют оценку всех запасов, в том числе стоимость которых выражена в иностранной валюте, наименьшей из двух величин. Хотя данное требование и закреплено в МСФО 2 и НСБУ 8, однако МСФО 21 и НСБУ 22 также поддерживают в силе данное положение. В качестве двух величин подразумеваются балансовая стоимость и стоимость оплаты запасов. Запасы учитываются на балансе наименьшей из двух этих величин. Если стоимость оплаты ниже балансовой, то запасы отражаются в балансе стоимостью оплаты, а если балансовая стоимость ниже стоимости оплаты – балансовой стоимостью.

В качестве стоимости оплаты берется возможная чистая стоимость (цена) продажи. Например, если цена продажи товара (материала) составляет 1000 долларов, затраты по продаже – 100 долларов, то возможная чистая цена продажи этого товара (материала) составит 900 долларов (1000 – 100). Если балансовая стоимость товара (материала) составляет 1200 долларов, то здесь возникает убыток от обесценения – 300 долларов (1200 – 900). Процедуры учета обесценения активов, в том числе запасов, стоимость которых выражена в иностранной валюте, регулируются стандартами МСФО 36 «Обесценение активов» и НСБУ 24 «По обесценению активов». Оценка запасов, стоимость которых выражена в иностранной валюте, наименьшей из двух величин исходит, прежде всего, их требований принципа осторожности (консерватизма).

Однако, определение возможной чистой цены продажи не такая и простая задача. В зависимости от видов и назначения запасов сумму возможной чистой цены продажи можно определить различными способами. Например, возможную чистую цену продажи запаса, предусмотренного для исполнения уже заключенного контракта, можно определить на основании цены контракта. В других ситуациях возможную чистую цену продажи можно

вычислить с использованием справедливой стоимости, текущих рыночных цен.

Если возможная чистая цена продажи, принятая за оплату запаса, будет ниже его себестоимости, то себестоимость оказывается неоплаченной, то есть возникает убыток. Причинами того, что стоимость оплаты запаса или возможная чистая цена продажи оказывается ниже балансовой стоимости, могут быть: повреждение запасов; износ запасов; снижение продажных цен запасов; затраты свыше расходов, предусмотренных для обработки и продажи запасов и т.д.

Если не предусматривается продажа готовой продукции, в которую будет включено сырье и материалы, по цене ниже себестоимости этого сырья и материалов, то такие запасы не могут отражаться в финансовой отчетности по цене ниже себестоимости.

Согласно МСФО 2 и НСБУ 8, в каждый последующий отчетный период следует снова определять возможную чистую цену продажи. При устранении факторов, способствовавших удешевлению запасов, точнее, их обесценению, и при росте цен, необходимо увеличить их стоимость (цену) на сумму, ранее списанную в убыток. Это означает, что данные запасы придется отражать на уровне себестоимости. Разумеется, на практике редко случается так, чтобы одни и те же запасы оставались в компании до конца следующего отчетного года, поэтому в большинстве случаев возможная чистая стоимость (цена) продажи превышает их балансовую стоимость. Следовательно, сумма, ранее списанная в убыток (запас), будет списана на снижение затрат текущего отчетного периода. Например, если компания к концу 2011 года имела товарный запас на сумму 10 000 долларов, возможная чистая стоимость продажи которых составляет 8000 долларов, то разница в размере 2000 долларов будет списана на затраты или убыток 2011 года. Если в 2012 году цена указанных товаров составила 13 000 долларов, то запасы будут отражаться в отчете 2012 года в размере 10 000 долларов, а 2000 долларов,

списанные в 2011 году на убытки, будет вычтена обратно и отражаться как снижение затрат на 2012 год.

В целом в международной практике существуют три метода применения оценки наименьшей из двух величин:

1) по видам (числовой);
2) по основным категориям;
3) метод общего количества запасов.

При применении первого метода себестоимость (балансовая стоимость) каждого вида запаса, либо единицы запаса, сравнивается с его возможной чистой стоимостью продажи, и в каждом случае определяется наименьшая величина, после чего суммы складываются.

При применении второго метода балансовая стоимость (себестоимость) основных категорий запасов сравнивается с возможной чистой стоимостью (ценой) продажи, и по каждой категории определяется наименьшая величина, после чего величины складываются.

При применении третьего метода все запасы оцениваются балансовой стоимостью (себестоимостью) и возможной чистой стоимостью (ценой) продажи, после чего берется наименьшая величина для оценки запасов.

Рассматриваемые методы апробируются на основании материалов следующей таблицы (таблица 2.2.1).

При первоначальном признании всех запасов в функциональной валюте операции в иностранной валюте, принимается на учет путем применения к сумме в иностранной валюте текущего валютного курса между функциональной валютой и иностранной валютой на дату операции.

31.12.2011 года задолженность оставалась непогашенной, а курс изменился и составил 1 дол. / 1,60 манат. Данный курс считается курсом закрытия.

К концу года стоимость приобретенного товара в иностранной валюте необходимо пересчитать, определить разницу и отразить ее в отчете. Согласно

МСФО 21 и НСБУ 22, немонетарные статьи, в том числе и запасы, должны быть пересчитаны к концу года по курсу на дату операции. Балансовая стоимость товаров не снизилась, и, таким образом, при их пересчете на 31.12.2011 года разница не образуется: 100 000 дол. × 1,10 ман. = 110000 ман. Однако, поскольку на конец отчетного периода курс составил 1 дол. / 1,60 ман., задолженность, обязательство перед продавцом товара (это считается денежной статьей) подлежит пересчету. Обязательство или задолженность в отличие от товаров будет пересчитана по курсу на конец отчетного года, то есть 1 дол.=1,60 ман.

Сумма, возникающая в результате пересчета, будет отражаться в отчетах как затрата (убыток) по обменному курсу с одной стороны, и как прирост обязательств перед продавцом товаров, с другой стороны. Сумма прироста задолженности или возникновения курсовой разницы 1,10 – 1,60 = -0,50 ман.

Если стоимость приобретенных из заграницы товаров оплачена предварительно в порядке авансового платежа, или товары приобретены путем бартера, то оплаченный аванс или активы, подлежащие передаче или представлению продавцу товаров взамен товаров, не будут включены в денежные активы.

В конце данного параграфа рассмотрим порядок учета изменений балансовой стоимости запасов, стоимость которых выражена в иностранной валюте, и пересчета такого изменения в функциональную валюту, а также отражения его результатов в отчетности.

Согласно международным и национальным стандартам курсовые разницы по немонетарным статьям, стоимость которых выражена в иностранной валюте, могут привести к удержанию налогов. Это также распространяется на курсовые разницы, возникающие при пересчете запасов материалов в функциональную валюту. Данные вопросы регулируются МСФО 12, НСБУ 3 и НСБУ 4. В диссертационной работе исследование указанных вопросов нами не предусматривается.

Рассмотрим в следующем параграфе методику пересчета денежных активов, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в национальную валюту, и учета его результата.

2.3. Методика учета пересчета в национальную валюту денежных активов, выраженных в иностранной валюте

Как известно, в качестве монетарных статей могут выступать как активы, так и обязательства. В настоящем параграфе мы постараемся исследовать пересчет в функциональную валюту сумм активов, выраженных в иностранной валюте, возникающих с монетарными активами и отражаемых в балансе как монетарный актив, и учет возникающей при этом курсовой разницы. К монетарным активам, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в первую очередь относятся денежные средства, имеющиеся в кассе, на банковских счетах, депозитах предприятия, выданные займы, дебиторская задолженность по товарам, работам и услугам в денежном выражении, арендная плата, дивиденды.

Согласно МСФО 21 и НСБУ 22, все монетарные активы (статьи) первоначально определяются в функциональной валюте с применением к сумме в иностранной валюте валютного курса между функциональной валютой и иностранной валютой на дату операции.

Предположим, что на даты начисления и погашения дебиторской задолженности курсы изменились, в связи с этим суммы в функциональной валюте изменятся и возникнет курсовая разница (таблица 2.3.2).

При передаче объекта и возникновении, дебиторской задолженности по аренде, их поступлении, а также возникновении курсовых разниц при данных операциях, будет составлена следующая бухгалтерская проводка.

1. К сумме дебиторской задолженности, возникшей по договору аренды(курс 1 дол./ 1,00 ман.):

Дебет 174-1 Долгосрочная дебиторская задолженность по финансовой аренде – 1300000 дол. / 1 300 000 ман.

Кредит 111-3 Машины и оборудование – Стоимость – 1 000 000 дол. / 1 000 000 ман.

Кредит 542 Доходы будущих отчетных периодов – 3 000 000 дол. / 3000000 ман.

В начале первого года начисляется первичная арендная плата – 260 000 дол. / 260 000 ман.130 000 дол. / 130 000 манат от данной арендной платы – это процентный доход, а 130 000 дол. / 130 000 манат – основная годовая дебиторская задолженность. При начислении арендной платы курс составил 1 дол. / 1,00 ман. При начислении арендной платы в 2011 году:

Дебет 214-1 Краткосрочная дебиторская задолженность по финансовой аренде – 260 000 дол. / 260 000 ман.

Кредит 174-1 Долгосрочная дебиторская задолженность по финансовой аренде – 260 000 дол. / 260 000 ман.

Одновременно, при списании части доходов от пятилетней аренды на доходы текущего года:

Дебет 542 Доходы будущих отчетных периодов – 13 000 дол./ 13 000 ман.

Кредит 631-4 Доходы по финансовой аренде – 130 000 дол. / 130 000 ман.

При поступлении арендной платы в 2011 году, курс – 1 дол. / 1,10 ман.

Дебет 223 Банковские расчетные счета – 260 000 дол. / 286 000 ман.

Кредит 214-1 Краткосрочная дебиторская задолженность по финансовой аренде – 260 000 дол. / 286 000 ман.

К сумме положительной курсовой разницы, возникающей при начислении и уплате арендной платы на 2011 год: 26 000 ман. (13 000 + 13 000):

Дебет 214-1 Краткосрочная дебиторская задолженность по финансовой аренде – 26 000 ман.

Кредит 611-8 Доходы по курсовым разницам – 26 000 ман.

При начислении арендной платы в 2012 году: (курс 1 дол. / 1,10 ман.):

Дебет 214-1 Краткосрочная дебиторская задолженность по финансовой аренде – 260 000 дол. / 286 000 ман.

Кредит 174-1 Долгосрочная дебиторская задолженность по финансовой аренде – 260 000 дол. / 286 000 ман.

Одновременно, при списании части доходов от пятилетней аренды на доходы текущего года:

Дебет 542 Доходы будущих отчетных периодов – 113 100 дол. / 124 410 ман.

Кредит 631-4 Доходы по финансовой аренде – 113 100 дол. / 124 410 ман.

При поступлении арендной платы в 2012 году (курс 1 дол. / 1,30 ман.):

Дебет 223 Банковские расчетные счета – 260 000 дол. / 338 000 ман.

Кредит 214-1 Краткосрочная дебиторская задолженность по финансовой аренде – 260 000 дол. / 338 000 ман.

К сумме положительной курсовой разницы, возникающей при начислении и уплате арендной платы на 2012 год: 52 000 ман. (22 620+29 380):

Дебет 214-1 Краткосрочная дебиторская задолженность по финансовой аренде – 52 000 ман.

Кредит 611-8 Доходы по курсовым разницам – 52 000 ман.

При начислении арендной платы в 2013 году (курс 1 дол. / 1,30 ман.):

Дебет 214-1 Краткосрочная дебиторская задолженность по финансовой аренде – 260 000 дол. / 338 000 ман.

Кредит 174-1 Долгосрочная дебиторская задолженность по финансовой аренде – 260 000 дол. / 338 000 ман.

Одновременно, при списании части доходов от пятилетней аренды на доходы текущего года:

Дебет 542 Доходы будущих отчетных периодов – 56 900 дол./ 73 970 ман.

Кредит 631-4 Доходы по финансовой аренде – 56 900 дол. / 73 970 ман.

При поступлении арендной платы в 2013 году (курс 1 дол. / 1,25 ман.):

Дебет 223 Банковские расчетные счета – 260 000 дол. / 325 000 ман.

Кредит 214-1 Краткосрочная дебиторская задолженность по финансовой аренде – 260 000 дол. / 325 000 ман.

К сумме положительной курсовой разницы, возникающей при начислении и уплате арендной платы на 2013 год – 13 000 ман. (-2845 – 10155):

Дебет 731-8 Курсовые затраты – 13 000 ман.

Кредит 214-1 Краткосрочная дебиторская задолженность по финансовой аренде – 13 000 ман.

При начислении арендной платы в 2014 году (курс 1 дол. / 1,25 ман.):

Дебет 214-1 Краткосрочная дебиторская задолженность по финансовой аренде – 260 000 дол. / 325 000 ман.

Кредит 174-1 Долгосрочная дебиторская задолженность по финансовой аренде – 260 000 дол. / 325 000 ман.

При поступлении арендной платы в 2014 году (курс 1 дол. / 1,45 ман.):

Дебет 223 Банковские расчетные счета – 260 000 дол. / 377 000 ман.

Кредит 214-1 Краткосрочная кредиторская задолженность по финансовой аренде – 260 000 дол. / 377 000 ман.

К сумме положительной курсовой разницы, возникающей при начислении и уплате арендной платы на 2014 год:

Дебет 214-1 Краткосрочная кредиторская задолженность по финансовой аренде – 52 000 ман.

Кредит 611-8 Доходы по курсовым разницам – 52 000 ман.

При начислении арендной платы в 2015 году (курс 1 дол. / 1,60 ман.):

Дебет 223 Банковские расчетные счета – 260 000 дол. / 416 000 ман.

Кредит 214-1 Краткосрочная дебиторская задолженность по финансовой аренде – 260 000 дол. / 416 000 ман.

К сумме положительной курсовой разницы, возникающей при начислении арендной платы на 2015 год:

Дебет 214-1 Краткосрочная дебиторская задолженность по финансовой аренде – 39 000 ман.

Кредит 611-8 Доходы по курсовым разницам – 39 000 ман.

В рассматриваемом примере неоплаченные остатки арендной платы подлежат отражению в конце года в валюте конца (закрытия):

В 2011 году 870 000 дол.× 1,10=957 000 ман.

В 2012 году 723 000 дол.× 1,30 = 939 900 ман.

В 2013 году 520 000 дол.× 1,25 = 650 000 ман.

В 2014 году 260 000 дол.× 1,60 = 416 000 ман.

В 2015 году – без остатка.

К монетарным активам, возникающим в процессе внешнеэкономической деятельности, относятся также процентные доходы от выданных займов, вложенных инвестиций, а также вытекающие их них, и дивиденды. Курсовые разницы, возникающие при возникновении статей о таких монетарных активах, поступлении дебиторской задолженности по ним, а также правила пересчета их остатков, и возникающая курсовая разница отражаются в учете и отчетности в соответствии с правилами, установленными в МСФО 21 и НСБУ 22. Рассмотрим данные правила на примере выданных краткосрочных займов.

НСБУ 22 не совпадают. Например, в Законе указано, что займы, выданные на срок более 180 дней, должны быть отнесены к операциям, связанным с движением капитала, а возникающие при этом курсовые разницы подлежат отражению не в текущей прибыли и убытках, а в капитале. В то время, как МСФО 21 и НСБУ 22 не делят монетарные статьи на монетарные статьи,

связанные с движением капитала, и монетарные движением капитала. Более подробно мы поговорим об этом в последнем параграфе данной главы.

III ГЛАВА.НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ АКТИВОВ

3.1. Учет пересчета в национальную валюту обязательств, выраженных в иностранной валюте

Во втором параграфе первой главы диссертационной работы мы уже рассматривали вопрос о том, какие обязательства относятся к долгосрочным и краткосрочным обязательствам по монетарным статьям, стоимость которых выражена в иностранной валюте, или классифицируются как таковые. Главной особенностью краткосрочных обязательств является то, что:

a) срок их погашения не должен превышать 180 дней;

b) погашение должно осуществляться за счет денежных средств.

Если обязательство подлежит погашению в денежной форме, однако, срок погашения составит свыше 180 дней, то согласно Закону АР «О валютном регулировании», данное обязательство подлежит классификации и принятию на учет в качестве обязательства, связанного с движением капитала.

Краткосрочные обязательства, возникающие при покупке товаров из заграницы, приемке работ, услуг, получении кредитов, займов, а также при операциях неторгового (коммерческого) характера, вопросы их погашения, а также отражения в учете и отчетности курсовых разниц, возникающих в результате отличия валютных курсов на дату возникновения и погашения этих задолженностей, регулируются МСФО 21 и НСБУ 22, Законом АР «О валютном регулировании», Налоговым Кодексом, Трудовым Кодексом, Гражданским Кодексом, правилами, установленными Центральным Банком, Планом Счетов Бухгалтерского учета и пр. нормативными актами, договорами и соглашениями.

Согласно МСФО 21 и НСБУ 22, курсовые разницы, возникающие при расчетах по всем обязательствам, отнесенным к монетарным статьям, отражаются в Отчете о прибыли и убытках.

Согласно указанным стандартам, все обязательства, отнесенные к монетарным статьям, стоимость которых выражена в иностранной валюте, должны пересчитываться в конце каждого отчетного года курсом закрытия (конца) и возникающие при этом курсовые разницы должны отражаться в Отчете о прибыли и убытках.

Курсовые разницы, возникающие при текущих расчетах по краткосрочным обязательствам, отнесенным к монетарным статьям, стоимость которых выражена в иностранной валюте, а также при пересчете в конце отчетного года курсом закрытия (конца), подлежат учету на следующих счетах:

611-8 Доходы по курсовым разницам;

731-8 Затраты по курсовым разницам;

631-6 Курсовые доходы по обязательствам, создающим процентные затраты;

751-5 Курсовые доходы по обязательствам, создающим процентные затраты.

Первые два счета (611-8 и 731-8) предназначены для учета курсовых разниц, возникающих по обязательствам, возникающим в ходе операций торгового характера, а также при пересчете кредиторской задолженности по указанным операциям.

Последние же два счета (631-6 и 751-5) предназначены для учета курсовых разниц, возникающих при расчетах по обязательствам, создающим краткосрочные процентные затраты, и при их пересчете.

По нашему мнению, ведение учета курсовых разниц в двух группах отчетов связано с тем, что, хотя сумма стоимости товара, подлежащая оплате в денежной форме, и относится к монетарной статье, однако на не может быть отнесена к финансовой деятельности, и наоборот, обязательства по получению кредитов, займов, будучи отнесенными к монетарной статье, не могут быть включены в деятельность торгового характера.

Пример 3.1.1. 1 октября 2011 года Компания-резидент получила кредит в иностранном банке (Кредитной организации) в сумме 100 000 дол. Срок кредита составил 6 месяцев, процентная ставка – 10% годовых. Погашение обязательства по процентам предусмотрено вместе с основным долгом. Как следует из условий, погашение обязательств по получению кредита, а также по сумме основного долга и процентов, и курсовые разницы, возникающие в процессе возникновения и погашения данных обязательств, подлежат учету в качестве текущих валютных операций.

Таким образом, полученный заем составляет – 100 000 дол., процентные затраты / обязательства 100 000 дол. : 12 × 6 = 5000 дол., курс 1 дол. / 1,60 ман.

01.10.2011 года на сумму 100 000 дол., полученную в иностранном банке, будет составлена следующая запись:

Дебет 223 Банковские расчетные счета – 100 000 дол. / 160 000 ман.

Кредит 501 Краткосрочные банковские кредиты – 100 000 дол. / 160 000 ман.

Курс конца (спот) на 31.12.2011 – 1 дол. / 1,30 ман.

К концу отчетного года:

a) основной долг – 100 000 дол.× 1,30 ман. = 130 000 ман.

b) процентный долг / обязательство – 100 000 дол.× 3/12 = 2500 дол.× 1,30 ман.=3250 ман.

Возникновение процентного долга / обязательства:

Дебет 751-1 Процентные затраты – 2500 дол. / 3250 ман.

Кредит 501 Краткосрочные банковские кредиты – 2500 дол. / 3250 ман.

Общая сумма долга / обязательства, возникшего на 31.12.2011 года: 100 000 дол. + 2500 дол. = 102 500 дол.× 1,30 ман. = 133 250 ман.Курсовая разница на эту же дату составила:

a) по основному долгу: (1,60 ман. – 1,30 ман.) × 100 000 дол. = 30 000 ман., или 160 000 ман. – 130 000 ман. = 30 000 ман. – положительная курсовая разница для компании-резидента заемщика:

Дебет 501 Краткосрочные банковские кредиты – 30 000 ман.

Кредит631-6 Курсовые разницы по обязательствам, создающим процентные затраты– 30 000 ман.

b) курсовая разница по процентному долгу / обязательству отсутствует, поскольку процентный долг / обязательство возникла лишь в конце отчетного года.

Курс на 31.03.2012 года составил 1 дол. / 1,40 ман. Долги прошлого года по курсу закрытия:

a) основной долг: 100 000 дол.× 1,40 ман. = 140 000 ман.

b) процентный долг / обязательство: 2500 дол.× 1,40 ман. = 3500 ман.

Общая сумма долгов прошлого года на 31.03.2012 года: 100 000 дол. + 2500 дол. = 102 500 дол.× 1,40 ман. = 143 500 ман.

Курсовая разница по задолженности прошлого года:

a) по основному долгу: (1,40 ман. – 1,30 ман.) × 100 000 дол. = 10 000 ман., или 140 000 ман. – 130 000 ман. = 10 000 ман.

b) по процентному долгу / обязательству: (1,40 ман. – 1,30 ман.) × 2500 дол. = 250 ман., или 3500 ман. – 3250 ман. = 250 ман.

Общая сумма курсовой разницы по основному долгу и процентному долгу / обязательству прошлого года: 10 000 ман. + 250 ман. = 10250 ман., или 143 500 – 133 250 = 10 250 ман. – отрицательная курсовая разница для компании-заемщика:

Дебет 751-5 Курсовые затраты по обязательствам, создающим процентные затраты – 10 205 ман.

Кредит 501 Краткосрочные банковские кредиты – 10 250 ман.

Процентный долг / обязательство, начисленные с 01.01.2012 года по 31.03.2012 года: 100 000 дол.× 3/12= 2500 дол.× 1,40 ман. = 3500 ман.:

Дебет 751-1 Процентные затраты – 2500 дол. / 3500 ман.

Кредит 501 Краткосрочные банковские кредиты – 2500 дол. / 3500 ман.

Сумма задолженности, подлежащая оплате 01.04.2012 года:

a) основной долг: 100 000 дол.× 1,40 ман. = 140 000 ман.;

b) процентный долг: 5000 дол.× 1,40 ман. = 7000 ман.

Общая сумма подлежащей оплате задолженности: 105 000 дол. / 147 000 ман.

01.04.2012 года основной долг и процентный долг / обязательство были погашены – 105 000 дол. / 147 000 ман.:

Дебет 501 Краткосрочные банковские кредиты – 105 000 дол. / 147 000 ман.

Кредит 223 Банковские расчетные счета – 105 000 дол. / 147 000 ман.

Теперь же вкратце рассмотрим учет краткосрочных обязательств, возникающих в ходе валютных операций неторгового характера и отнесенных к монетарным статьям. Еще раз отметим, что к таким операциям относятся заработная плата, пенсия, алименты, выплачиваемые в иностранной валюте, и перечисление сумм по наследству и прочие подобные операции. Такие операции происходят как в предприятиях, считающихся резидентами, их филиалах, представительствах, занимающихся внешнеэкономической деятельностью, так и в предприятиях, созданных на территории Азербайджанской Республики иностранными компаниями, государствами, иностранными гражданами, лицами без гражданства и гражданами Азербайджанской Республики, имеющими постоянное место жительства заграницей, международными организациями.

В качестве примеров для таких операций можно привести перечисление заработной платы иностранцев, работающих в предприятии с иностранной инвестицией, на заграничные счета таких сотрудников, или перечисление иностранной валюты для выплаты заработной платы со счета предприятия-резидента внутри страны, на заграничный валютный счет, либо перечисление с заграничного валютного счета заработной платы сотрудников на их счета.

Выдача предприятием-резидентом стипендии студентам, обучающимся заграницей, перечисление с этой целью сумм стипендий на их валютные счета,

имеющиеся в стране или заграницей, также относится к возникновению и погашению обязательств по монетарным статьям неторгового характера.

Рассмотрим на следующем условном примере отражение одного из таких операций в учете.

Аналогичные расчеты будут продолжаться и в последующие годы. Что же касается амортизационной суммы, она будет списана на административные расходы в течение лет, либо прочие затраты в заисимости от назначения арендованного оборудования.

В следующем параграфе мы рассмотрим порядок пересчета показателей зарубежной деятельности в валюту представления отчетности.

3.2. Пересчет показателей зарубежной деятельности в валюту представления отчетности

Если компания имеет деятельность, то есть дочернее предприятия за рубежом, то приходится пересчитывать показатели отчетности такого дочернего предприятия в валюту консолидируемого отчета. Согласно МСФО 21 и НСБУ 22, показатели отчетности такой зарубежной деятельности подлежат пересчету в функциональную валюту (валюту представления отчета) с применением следующих обменных курсов:

1. Денежные (монетарные) статьи – по курсу закрытия;
2. Немонетарные статьи, признанные по исторической стоимости – по курсу на дату их приобретения;
3. Немонетарные статьи, подверженные переоценке – по курсу на дату переоценки;
4. Статьи акционерного капитала – по курсу на дату приобретения;
5. Доходы и расходы, признанные в Отчете о прибыли и убытках – по курсу на дату операции, или по среднему курсу на указанный период.

Если бы в отчетный период были осуществлены операции, о естественно, в балансе, выраженном и в иностранной, и в функциональной валюте, произошли бы изменения, не зависящие от курсовых разниц.

Если материнская компания владеет не 100%, а меньшей долей чистых активов дочерней компании, например 80%, то разница от курсовых разниц подлежит распределению между материнской и дочерней организациями в соответствии с их долями. Предположим, что сумма чистых активов дочерней компании составляет 600 000 дол., тогда доля чистых инвестиций материнской компании составит 480 000 дол. (600 000 × 80% : 100). Предположим, что обменный курс в начале года составил 1 дол. / 1,20 ман., а в конце года – 1 дол. / 1,50 ман. В предыдущем примере проводилась переоценка только на основании балансовых данных, то есть операции в данном примере отсутствовали. Теперь же рассмотрим пересчет либо отражение в функциональной валюте зарубежной деятельности, на примере, где наряду с остатками присутствуют и проведенные операции.

В целях консолидации, отчет приобретенной российской компании необходимо перевести в валюту отчета (или функциональную валюту) азербайджанской компании (материнской компании). Результаты пересчета Отчета о прибыли и убытках, а также Балансового отчета, приведены в следующих таблицах .

Как следует из таблицы 3.2.5, акционерный капитал показан первичным курсом, то есть 1 дол. / 72 РР, а остальные статьи актива и пассива баланса пересчитаны по обменному курсу конца. В результате образовалась курсовая разница в размере 4901,667 долларов (32 902,000 – 28 000,333)

3.3. Направления совершенствования учета и отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте

В целом проведенное исследование и анализ дают основания заявить, что возникновение, погашение активов и обязательств, стоимость которых

выражена в иностранной валюте, а также порядок пересчета их остатков на дату отчета, регулируются множеством нормативно-правовых документов. Среди них можно отметить Закон АР «О валютном регулировании», МСФО 21 и НСБУ 22, а также МСФО 16 и НСБУ 7, МСФО 38 и НСБУ 12, МСФО 2 и НСБУ 8, МСФО 36 и НСБУ 24 и др. международные и национальные стандарты.

Как показали исследования, между Законом АР «О валютном регулировании» и МСФО 21, или НСБУ 22 имеются противоречия. Так, согласно Закону, большинство монетарных статей, срок приобретения или погашения которых превышает 180 дней, относятся к операциям, связанным с движением капитала. Например, если предприятие получило заем, срок погашения которого составляет свыше 180 дней, данное обязательство должно отражаться в виде операции, связанной с движением капитала. И наоборот, если предприятие выдает заем в иностранной валюте на срок свыше 180 дней, то это должно признаваться как операция, связанная с движением капитала. Отсюда вытекает ситуация, при которой курсовые разницы, возникающие и при возникновении и получении / погашении данной монетарной статьи, также подлежит отражению в виде компонента капитала. В отличии от Закона, ни МСФО 21, и ни НСБУ 22 не предусматривают срок в 180 дней при классификации монетарных статей. В этих стандартах все монетарные статьи признаются долгосрочными в том случае, если они выдаются или получаются как минимум на срок свыше одного года. В противном случае указанные стандарты требуют классифицировать движение монетарных статей как текущие валютные операции, и признать курсовые разницы, возникающие в результате операций, в виде прибыли или убытков. Однако, учитывая, что применение Международного Стандарта Финансовой Отчетности не носит обязательный характер, положения упомянутого Закона доминируют и соблюдение этих положений необходимо при осуществлении учета и отчетности. Если принять во внимание, что ведение учета и отчетности в

коммерческих организациях страны на основании НСБУ носит обязательный характер, то нетрудно увидеть несоответствие между положениями Закона и положениями стандартов.

В данном вопросе наша позиция заключается в том, что движение всех монетарных статей, подлежащих получению или выдаче, или срок получения или выдачи которых составляет до одного года, подлежит отнесению к валютным операциям. Если в мировой практике срок любых активов и обязательств составит до одного года, главенствует порядок однозначного отнесения их к текущим дебиторским, кредиторским операциям, или текущим активам и обязательствам.

Установление 180-дневного срока в основе классификации операций по активам и обязательствам, стоимость которых выражена в иностранной валюте, влияет на количество и качество информации. Так, распределение операций по тем ли иным активам и обязательствам на основании данного критерия способствует отличию балансовой информации от информации, отражаемой в отчете о прибыли и убытках. Например, если заем со сроком получения 190 дней относится к операции, связанной с движением капитала, то курсовая разница, возникающая в результате возникновения и погашения данной статьи, увеличит или уменьшит капитал, и тем самым изменит финансовое положение предприятия. Если срок по указанной статье составит 178 дней, то возникшая курсовая разница изменит финансовое положение предприятия. Принимая во внимание, что информация, отраженная в отчете о финансовом положении любого предприятия, имеет преимущественное значение, целесообразным было бы отнести операцию по 190 дням не к операциям, связанным с движением капитала, а к текущим валютным операциям.

МСФО 21 и НСБУ 22 требуют учитывать при пересчете всех монетарных статей обменный курс на дату отчета, а при пересчете всех немонетарных статей – различные курсы. Точнее говоря, согласно указанным

стандартам, при пересчете немонетарных статей, отраженных в балансе в иностранной валюте, необходимо брать за основу модель учета после признания. Так, если учет нематериальной статьи ведется на основании исторической стоимости (стоимости первоначального признания), то для данной статьи в конце года применяется курс, действовавший на дату операции (первоначального признания). При ведении учета немонетарных статей по модели переоценки, необходимо применять курс, действовавший на дату переоценки. По нашему мнению, нельзя принять полностью обоснованным применение данной статьи к долгосрочным, и к краткосрочным немонетарным статьям. Прежде всего, речь идет о запасах. Дело в том, что цены на запасы, включенные в текущие активы и учитываемые как немонетарные статьи, меняется чаще. Высокая частота изменения их цен, на самом деле, является одним из факторов, способствующих изменению валютных курсов. Не зависимо от физического состава и особенностей, запасы более ликвидны, в сравнении с прочими немонетарными статьями. Их стоимость больше подвержена изменению конъюнктуры рынка. На основании изложенного, предлагаем при пересчете запасов, стоимость которых выражена в иностранной валюте, применять не курсы, действовавшие в период признания исторической стоимости, или при осуществлении переоценки, как это предусмотрено в МСФО 21 и НСБУ 22, а курсы, действующие в конце отчетного периода (на дату отчета). Кроме того, было бы лучше при значительных изменениях стоимости запасов, произвести их пересчет в функциональную валюту, и отнести возникающие курсовые разницы к текущим доходам или убыткам. Применение предлагаемого порядка пересчете стоимости классифицируемых запасов из иностранной валюты в функциональную, имеет еще более важное значение. Также считаем, что необходимо пересмотреть порядок оценки наименьшей из двух величин таких запасов, подготовка которых требует времени и больших затрат. Предлагаем до приведения в состояние готовности к производству оценивать стоимость

таких запасов наибольшей из двух величин, и отражать возникающие курсовые разницы не в текущих доходах и расходах, а в капитале. Расходы, отнесенные к классифицируемым активам, должны на самом деле отражаться в составе долгосрочных активов как вложение инвестиций, или затраты будущих периодов. Эти затраты следует списывать на текущие расходы лишь после приведения в состояние готовности к потреблению.

Согласно требованиям МСФО 16, МСФО 38, НСБУ 7 и НСБУ 12, при переоценке земельных участков, строений и оборудования, а также нематериальных активов, прирост их стоимости необходимо отражать в капитале в статье «Запасы по переоценке», и при выходе данных активов из хозяйства, сумму запаса по переоценке присоединить к нераспределенной прибыли. Однако, в МСФО 21 и НСБУ 22 не дается разъяснение того, куда и как следует списывать возникающие курсовые разницы в результате пересчета данных активов. МСФО 21 и НСБУ 22 показывают лишь то, что курсовые разницы, отраженные в капитале о чистых активах по зарубежной деятельности, подлежат списанию на прибыль и убытки при выходе данных активов из хозяйства. По нашему мнению, в случае не реализации курсовых разниц, отраженных в капитале по немонетарным активам, не отнесенным к чистым инвестициям (земли, строения и оборудование, нематериальные активы и т.д.), то есть при выходе данных активов из хозяйства, они должны списываться не на прибыль и убытки, а на нераспределенную прибыль.

В Плане счетов имеется достаточно счетов для ведения учета курсовых разниц, возникающих при текущих валютных операциях, а также пересчете активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте. Вместе с тем, следует отметить, что в счетах по 601 «Продажа» и 701 «Себестоимость продажи» отсутствуют соответствующие счета для ведения учета курсовых разниц, возникающих при основной операционной деятельности. Для учета таких курсовых разниц используются счета, имеющиеся в составе 611 «Прочие операционные доходы» и 731 «Прочие

операционные расходы». Мы считаем, что это неверный методологический подход. Например, насколько правильным может быть запись в счетах 611-80 или 731-8 курсовой разницы, возникающей при записи дебета счета 211 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков» и кредита счета 601 «Продажа» (при признании операции) и дебета счета 233 «Банковские расчетные счета» и кредита счета № 211 (при поступлении денежных средств). Ведь ни операции по счету № 211, и ни по счету № 601 не могут быть отнесены и не относятся к прочим операциям. Принимая во внимание изложенное, предлагаем для учета курсовых разниц, возникающих при операциях в иностранной валюте непосредственно по основной операционной деятельности, а также при пересчете активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, и подлежащих отражению в текущих доходах и расходах, открыть следующие счета: к сету № 601 – «Курсовые доходы по основной операционной деятельности», и к счету № 701 – «Курсовые убытки по основной операционной деятельности». Параллельно с этим, целесообразно переименовать: текущее название счета 611-8 в «Курсовые доходы по прочей операционной деятельности», и текущее название субсчета731-8 в «Курсовые убытки по прочей операционной деятельности».

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Исследовательская работа, выполненная на тему «Проблемы учета и отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», позволила сделать следующие выводы:

1. Для любой компании при осуществлении внешнеэкономической деятельности, возникает необходимость в использовании иностранной валюты. Компания может осуществлять операции в иностранной валюте двумя способами:

a) осуществлять операции в иностранной валюте; и

b) владеть зарубежной деятельностью (в сфере производства, обслуживания, инвестиций и т.д.).

Для включения в финансовую отчетность компании валютных операций и зарубежной деятельности операции необходимо включить в валюту компании, а зарубежную деятельность пересчитать по активам, капиталу, обязательствам, доходам и расходам, и отразить в финансовой отчетности.

2. Объекты, возникшие в результате событий и фактов (операций), имевших место в иностранной валюте, могут быть признаны в качестве активов и обязательств в том случае, если они отвечают критериям признания, установленным по элементам финансовой отчетности. Данные критерии закреплены в Принципах подготовки и представления финансовой отчетности и Концептуальных основах Национальных стандартов бухгалтерского учета. Если активы и обязательства не отвечают первоначальным критериям, невозможно произвести их пересчет и отразить в финансовой отчетности возникающих при этом курсовых разниц.

Активы и обязательства, которые являются элементами финансовой отчетности, признаются в данном качестве при условии, что:

a) вероятность того, что экономическое поступление в будущем, имеющее отношение к данному объекту учета, поступит в компанию (активы), или выйдет из нее (обязательства);

b) данный объект может быть надежно измерен (оценен).

3. Экономическое значение (определение) активов и обязательств, критерии признания их в финансовой отчетности абсолютно идентичны и для активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте. Вместе с тем, ни в Принципах, и ни в Концептуальных основах не разъясняется, какую валюту следует использовать при пересчете в функциональную валюту операций в иностранной валюте, активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, а также не раскрывается порядок признания прибыли и убытков, возникающих в результате изменения валютных курсов. Данные вопросы отнесены к сфере МСФО 21 и НСБУ 22. Указанные стандарты и определяют следующие основные аспекты:

– обменные курсы при ведении учета и пересчета;

– порядок признания в финансовой отчетности экономической выгоды изменения валютных курсов.

Указанные стандарты необходимо использовать при учете пересчета операций в иностранной валюте, а также финансовой отчетности зарубежной деятельности (дочерней компании, совместного предприятия, филиалов и т.д.).

4. Активы и обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, возникают в результате операций в иностранной валюте. МСФО 21 и НСБУ 22 классифицируют валютные операции по: приобретению или продаже товаров или услуг; получению или выдаче кредитов; завершению невыполненных валютных контрактов; приобретению или продаже активов; возникновению или погашению обязательств. Для первоначального признания валютных операций следует использовать валютные курсы на дату операции. Если осуществление платежа не приходится на дату операции, то возникающие (подлежащие приобретению или погашению) монетарные статьи подлежат пересчету в конце каждого отчетного периода. В этом случае

подлежащие пересчету монетарные статьи – это активы и обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, и прочие элементы.

5. Немонетарные статьи, принятые на учет по стоимости первоначального признания, в конце года подлежат пересчету по курсу на дату операции (то есть, первоначального признания) и отражению в отчетности. Немонетарные статьи, принятые на учет по справедливой стоимости, подлежат пересчету по курсу на дату определения справедливой стоимости и отражению в отчетности. На дату составления отчетности все монетарные статьи пересчитываются по курсу закрытия (конца).

6. Курсовые разницы, возникающие при погашении монетарных статей, списываются на прочие операционные доходы и расходы. Курсовые разницы, возникающие при пересчете монетарных статей, также включаются в прочие операционные доходы и расходы. Лишь курсовые разницы по монетарным статьям, создающим процентные затраты (полученные и погашенные кредиты, займы), относятся к финансовым доходам или расходам. Доходы и расходы по всем курсовым разницам в конечном итоге отражаются в прибыли или убытках.

7. Курсовые разницы, возникающие по немонетарным статьям, следует отражать в капитале. Или прибыли и убытках. Так, согласно МСФО 21 и НСБУ 22, курсовые разницы, возникающие по таким долгосрочным немонетарным статьям, как земельные участки, строения и оборудование, нематериальные активы, подлежат учету непосредственно в капитале. Такие курсовые разницы возникают при переоценке указанных активов. Однако, если компания ведет учет таких активов по модели себестоимости (исторической стоимости), то пересчет упомянутых активов будет производиться по курсу на дату операции (первоначального признания активов), в результате чего курсовая разница не возникнет. Таким образом, курсовые разницы, возникающие при переоценке долгосрочных монетарных активов будут учтены в капитале (332 «Запасы по курсовой разнице») и

отражены в Отчете об изменениях в капитале, в статье «Запасы по курсовой разнице».

8. При использовании курса на дату операции при пересчете немонетарных статей, отнесенных к текущим активам, курсовая разница не возникнет. Однако, если чистая стоимость продажи таких активов окажется ниже их балансовой стоимости, и при этом будет произведен пересчет в функциональную валюту данных активов, стоимость которых выражена в иностранной валюте, возникшая курсовая разница будет отражена не в капитале, а в Отчете о прибыли и убытках.

9. Для отражения курсовых разниц при пересчете активов и обязательств по зарубежной деятельности, необходимо с точностью классифицировать типы зарубежной деятельности. Если иностранная компания, осуществляющая зарубежную деятельность, не является значительной составной частью деятельности отчитывающейся компании, то все активы и обязательства данной компании подлежат пересчету по последнему курсу на дату отчета. Если иностранная компания – это компания, интегрировавшая в отчитывающуюся компанию, то все статьи финансовой отчетности данной компании пересчитываются так, будто все операции осуществляются отчитывающейся компанией. При этом применяются следующие правила:

– все монетарные статьи пересчитываются по курсу конца (закрытия);

– немонетарные статьи, отраженные по курсу, действовавшему в момент первоначального приобретения, пересчитываются по тому же курсу;

– немонетарные статьи, возникшие при покупке (вложении) инвестиций зарубежной компанией (дочерней компанией), переоцениваются по курсу, действовавшему в момент покупки;

– переоцененные немонетарные статьи пересчитываются.

При этом курсовые разницы, возникающие по монетарным статьям, отражаются в доходах или расходах, а курсовые разницы, возникающие по немонетарным статьям – в капитале.

10. Исследования показали, что было бы целесообразно при пересчете запасов, являющихся немонетарными статьями и отнесенных к текущим активам, изменить правило использования курса, действовавшего на момент первоначального признания. Это можно обосновать тем, что их цены меняются чаще и необходимость в их пересчете возникает не только в конце отчетного периода, но и в промежуточных периодах. В таких случаях правильней в конце года пересчитывать запасы не по курсу на дату операции, а по курсу закрытия (конца).

11. Анализ показал, что между Законом АР «О валютном регулировании» и МСФО 21, или НСБУ 22 имеются противоречия в вопросе классификации операций в иностранной валюте. Согласно Закону, большинство монетарных статей, срок приобретения или погашения которых превышает 180 дней, классифицируются как операции, связанные с движением капитала. Поскольку применение данного правила способствует необъективному распределению информации в балансе и отчете о прибыли и убытках, по нашему мнению, целесообразным будет применение классификации операций в иностранной валюте, предусмотренной в МСФО 21 и НСБУ 22.

12. Согласно действующему Плану счетов, в настоящее время в ходе основной операционной деятельности прибыль или убыток, возникающий от изменений курсов, учитывается на счетах, отнесенных к прочим операционным доходам и расходам (611-8 и 731-8). Это способствует получению различной информации о курсовых доходах и расходах по основной операционной деятельности и прочей операционной деятельности, и проведению объективного финансового анализа. Принимая во внимание изложенное, предлагаем открыть по основной операционной деятельности два следующих счета: к счету № 601 – «Курсовые доходы по основной операционной деятельности», и к счету № 701 – «Курсовые убытки по основной операционной деятельности». А также переименовать текущее

название счета 611-8 в «Курсовые доходы по прочей операционной деятельности», и текущее название счета 731-8 в «Курсовые убытки по прочей операционной деятельности».

Список использованной литературы

На азербайджанском языке

1. F.R. Mirishli. 2015 “World Economy”. Moscow
2. İ.A.Kərimli, 2013 “İqtisad elminin muasir problemləri ” Bakı
3. İ. A.Kərimli. 2009 “Biminmuasirproblemləri” Dərslik. Bakı
4. İ.A.Kərimli. 2006“DünyaİqtisadiyyatI: beynəlxalqticarət, maliyyə və inkişaf”. Bakı

5. Zahid Fərrux Məmmədov 2012 “Beynəlxalq Valyuta-Kredit Münasibətləri və xarici ölkələrin pul-kredit sistemi”. Bakı

На русском языке

1. А.И.Керимов., Д.А.Керимов. 2006“Международные экономические отношения”. Баку
2. Андрианов В. 2008, Золотовалютные резервы: принципы формирования, структура и эффективность использования // Общество и экономика, № 5. С. 23-53.
3. Басов А.И. Роль золот А.Г. Алекперов., М.А. Велиев., С.М. Мамедов., М.К. Рамазанов. 2010“Международные экономические организации”. Баку
4. Белоглазова Г., Кроливецкая Л. 2013“Финансовые рынки и финансово-кредитные институты”. -384 ст. Питер
5. Борисов С.М. 2009 Золото в современном мире. – Москва
6. Валиков С.В., Дементьев В.Е. 2014 Золото: торговля и потребление. Иркутск: Иргиредмет
7. Г.Али. 2009 “Современные меа и других драгоценных металлов в составе золотовалютных резервов // Финансы и кредит
8. Д.Велиев, М.Рагимов 2008“ Международные финансы”. Баку
9. Е.А. Звонова. 2014“Международные валютно-кредитные отношения”. Москва
10. Климов Д.А. 2009 Золотой запас против «золотовалютных резервов» // Финансы и кредит,
11. Л.Н. Красавина 2014 “Международные валютно-кредитные отношения”. Москва
12. Апрель 2017 МВФ Мировой Экономический Прогноз (WEO).
13. 2005 Международные отношения и внешняя политика Азербайджана”. Баку

14. Мэлони Майкл 2009 Руководство по инвестированию в золото и серебро – Мн.: Попурри,
15. Н.П. Гусаков 2014“Международные валютно-кредитные отношения”. Москва
16. П.Р. Кругман., М. Обстфельд. 2008“Международная экономика”. Питер
17. В.И. Букато и М.Х. Лапидуса 2014 Современный рынок золота Москва
18. С.С. Наскевич, П.В. Трунин 2012 “Резервные валюты: факторы становления и роль в мировой экономике”. Москва
19. Э.М. Годжаева 2012 “Финансы зарубежных стран и международные валютно-кредитные отношения”. Баку

Интернет ресурсы:

http://www.cbar.az/ -AzərbaycanRespublikasınınMərkəziBankı

http://www.economy.gov.az/ -AzərbaycanRespublikasınınİqtisadiyyatNazirliyi

http://www.globalissues.com/ -Global İssues

http://www.imf.org/ - İnternational Monetary Found

http://www.imf.org/external/country/AZE/index.htm -Statement on the Republic of Azerbaijan 2017

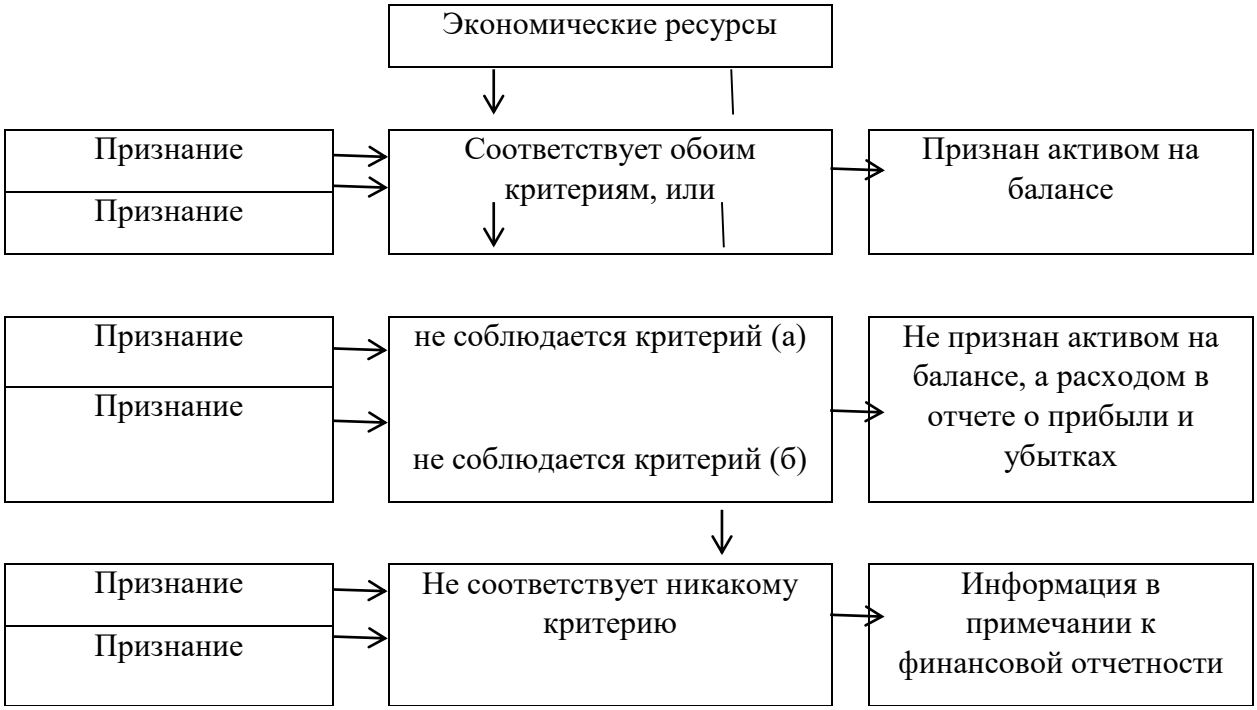
http://www.maliyye.gov.az/ -AzərbaycanRespublikasının Maliyyə Nazirliyi

http://www.stat.gov.az/ -AzərbaycanRespublikasınınDövlətStatistikaKomitəsi

http://www.worldbank.org/ -World Bank

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

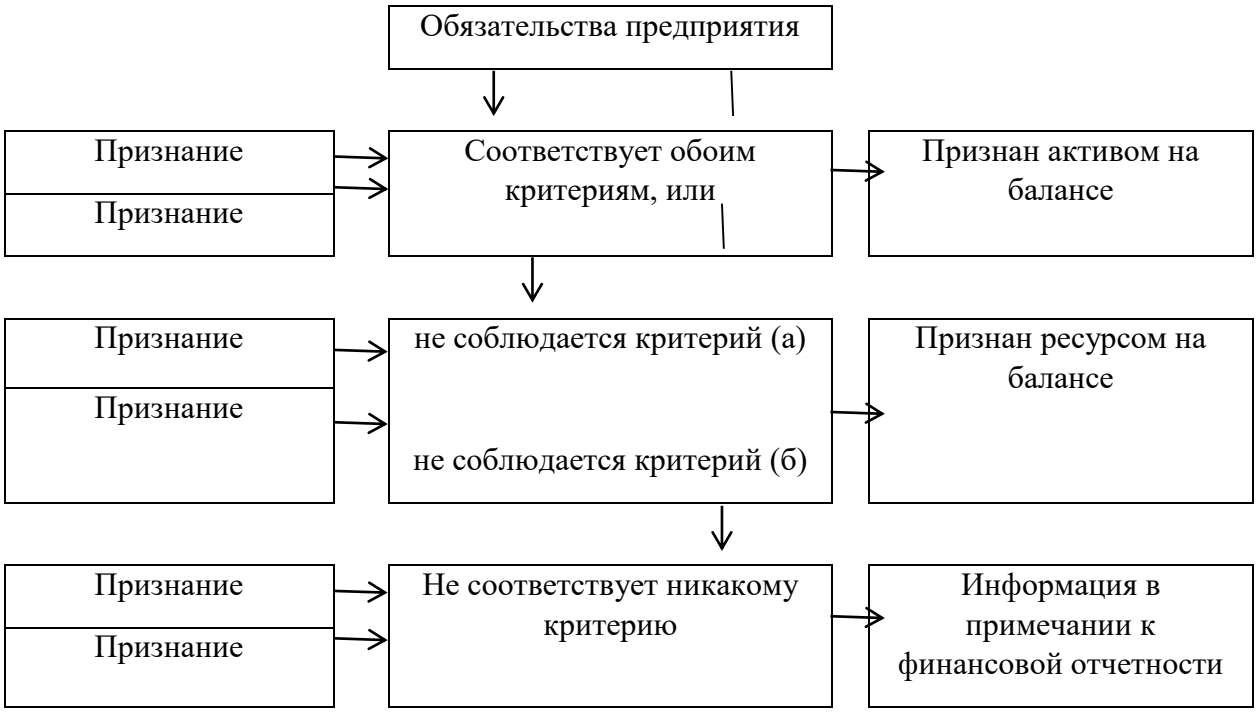
Рисунок 1.1 Проверка соответствия критериям, определенным для признания в качестве активов экономических ресурсов предприятия.



Источник: П.Р. Кругман., М. Обстфельд. 2008“Международная экономика”

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Рисунок2. Правила признания обязательств предприятия в финансовой отчетности.



Источник:

Последняя редакций МСФО 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» принята в декабре 2003 года, а сам стандарт вступил в силу 1 января 2005 года. НСБУ 22 «Учет изменений обменных курсов валют» же утвержден приказом Министерства Финансов АР от декабря месяца 2007 года.

ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Таблица 1.Классификация активов, стоимость которых выражена в иностранной валюте

Долгосрочные активы, стоимость которых выражена в иностранной валюте	Краткосрочные активы, стоимость которых выражена в иностранной валюте
Нематериальные активы: - Земля, строения и оборудование - Инвестиции в недвижимость - Биологические активы - Природные ценности - Инвестиции, принятые на учет методом паевого участия - Отсроченные налоговые активы - Долгосрочная дебиторская задолженность - Прочие долгосрочные активы	- Незавершенные производственные ресурсы - Запасы готовой продукции (товаров) - Краткосрочная дебиторская задолженность - Денежные средства и их эквиваленты - Прочие краткосрочные финансовые активы - Прочие краткосрочные активы
Всего долгосрочных активов	Всего краткосрочных активов
Итоги активов, стоимость которых выражена в иностранной валюте	

Источник: Д.Велиев, М.Рагимов 2008“ Международные финансы”. Баку

ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Таблица 2.Классификация капитала и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте

Элементы баланса	Статьи элементов баланса
Капитал	- Непогашенный номинальный (уставный) капитал - Эмиссионный доход - Выкупленный капитал (акции) - Запасы капитала - Нераспределенная прибыль (непогашенный ущерб)
Всего капитала	
Долгосрочные обязательства	- Долгосрочные обязательства, образующие процентные расходы - Долгосрочные неоцененные обязательства - Отсроченные налоговые обязательства - Долгосрочная кредиторская задолженность - Прочие долгосрочные обязательства
Всего долгосрочных обязательств	
Краткосрочные обязательства	- Краткосрочные обязательства, образующие процентные расходы - Краткосрочные неоцененные обязательства -Обязательства по налогам и прочим обязательным выплатам - Краткосрочная кредиторская задолженность - Прочие краткосрочные обязательства
Всего краткосрочных обязательств	
Итоги обязательств	

Источник: Д.Велиев, М.Рагимов 2008“ Международные финансы”. Баку

ПРИЛОЖЕНИЕ 4

Таблица 1.3.1.Исчисление амортизированной стоимости с применением метода эффективной ставки процента

Год	Первоначальная стоимость	Процентная ставка 10%	Амортизированная стоимость
1 год	30 000	3000	33 000
2 года	33 000	3300	36 300
3 года	36 300	3630	39 930
4 года	39 930	3993	43 923
5 лет	43 923	4392	48 315

Источник: Е.А. Звонова. 2014“Международные валютно-кредитные отношения”. Москва

ПРИЛОЖЕНИЕ 5

Таблица 2.2.1

Виды запасов	**Количество, шт.**	**Цена единицы, доллары**		**Общая цена, доллары**		**Наименьшая из двух величин, доллары**		
		Балансовая стоимость	**MXSD**	**Балансовая стоимость**	**MXSD**	**I метод**	**II метод**	**III метод**
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Категория А								
1	400	2	3	800	1200	800		
2	200	4	3,6	800	720	720		
3	300	6	4	1800	1200	1200		
Итого				3400	3120		3120	
Категория В								
4	500	7	7,5	3500	3750	3500		
5	600	8	7	4800	4200	4200		
6	700	9	10	6300	7000	6300		
Итого				14 600	14 950		14 600	+
Всего запасов				18 000	18 070	16 720	17 720	18 00

Источник: Д.Велиев, М.Рагимов 2008“ Международные финансы”. Баку

ПРИЛОЖЕНИЕ 6

Таблица 2.3.1

Периоды	Остаток основной дебиторской задолженности, дол.	Дебиторская задолженность по процентам, дол.		Основная дебиторская задолженность, дол.		Всего годовая дебиторская задолженность, дол.		Амортизированная сумма, дол.
		Начислено	Поступило	Начислено	Поступило	Начислено	Поступило	
2011 год	1000 000	130 000	130 000	130 000	130 000	260 000	260 000	200 000
2012 год	870 000	113 100	113 100	146 900	146 900	26 000	26 000	200 000
2013 год	793 100	56 900	56 900	203 100	203 100	260 000	260 000	200 000
2014 год	520 000	-	-	260 000	260 000	260 000	260 000	200 000
2015 год	260 000	-	-	260 000	260 000	260 000	260 000	200 000
Итого		300 000	300 000	1000 000	1000 000	1300 000	1300 000	

Источник: Н.П. Гусаков 2014“Международные валютно-кредитные отношения”. Москва

ПРИЛОЖЕНИЕ 7

Таблица 3.2.1 Баланс зарубежной дочерней компании на 01.01.2011 года

Актив	**Сумма**	**Пассив**	**Сумма**
Земля, строения и оборудование	1100	Акционерный капитал	1200
Нематериальные активы	200	Денежные обязательства	50
Запасы	500	Немонетарные обязательства	600
Денежные средства	50		
Итого	1850	Итого	1850

Источник: Г.Али. 2009 “Современные меа и других драгоценных металлов в составе золотовалютных резервов // Финансы и кредит

ПРИЛОЖЕНИЕ 9

Таблица 3.2.2Сумма пересчитанных активов и обязательств зарубежной дочерней компании на 01.31.2011 года, тыс. ман.

Актив	**Курс**	**Сумма в функциональной валюте**	**Пассив**	**Курс**	**Сумма в функциональной валюте**
Земля, строения и оборудование	1,10	1210,0	Акционерный капитал	1,10	1320
Нематериальные активы	1,10	220,0	Денежные обязательства	1,30	65,0
Запасы	1,10	550,0	Немонетарные обязательства	1,10	660,0
Денежные средства	1,30	65,0			
Итого	x	2045	Итого	x	2045

Источник: Климов Д.А. 2009 Золотой запас против «золотовалютных резервов» // Финансы и кредит

ПРИЛОЖЕНИЕ 10

Таблица 3.2.3.Баланс на 31.12.2011

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Земля,строения и оборудование[1]	1 680 000	Акционерный капитал	1 800 000
Запасы	830 000	Нераспределенная прибыль	240 000
Монетарные активы	120 000		
Долгосрочные обязательства	(590 000)		
Баланс	2 040 000	Баланс	2 040 000

Источник: Климов Д.А. 2009 Золотой запас против «золотовалютных резервов» // Финансы и кредит,

ПРИЛОЖЕНИЕ 12

Таблица 3.2.5
Баланс российской компании в пересчете в валюту отчета азербайджанской компании 31.12.2011 года, дол.

Актив	**Курс, РР**	**Оценка в валюте отчета**	**Пассив**	**Курс, РР**	**Оценка в валюте отчета**
Земля, строения и оборудование	62	27 097	Акционерный капитал	72	25 000
Запасы	62	13 387	Нераспределенная прибыль	72	3000,333
Монетарные активы	62	1934	Курсовая разница		4901,667
Долгосрочные обязательства	62	(9516)			
Баланс		32 902	Баланс		32 902

Источник: 2005 Международные отношения и внешняя политика Азербайджана". Баку

ПРИЛОЖЕНИЕ 14

Пример 1.3.11.

Виды продукции	Себестоимость	Цена продажи	Затраты по продаже
A	400 долларов	430 долларов	50 долларов
B	800 долларов	900 долларов	80 долларов
C	1000 долларов	1200 долларов	215 долларов

Виды продукции	Себестоимость	Чистая цена продажи	Стоимость, которая должна отражаться в финансовой отчетности
A	400 долларов	380 долларов	185 долларов
B	800 долларов	820 долларов	800 долларов
C	1000 долларов	985 долларов	985 долларов

Источник: С.С. Наскевич, П.В. Трунин 2012 “Резервные валюты: факторы становления и роль в мировой экономике”. Москва

Список таблиц

Рисунок 1.1 Проверка соответствия критериям, определенным для признания в качестве активов экономических ресурсов предприятия…….....83
Рисунок2. Правила признания обязательств предприятия в финансовой отчетности…….....84
Таблица 1.Классификация активов, стоимость которых выражена в иностранной валюте…….....85
Таблица 2.Классификация капитала и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте…….....86
Таблица 1.3.1.Исчисление амортизированной стоимости с применением метода эффективной ставки процента.....87
Таблица 2.2.1……..88
Таблица 2.3.1……..89
Таблица 3.2.1 Баланс зарубежной дочерней компании на 01.01.2011 года……..90
Таблица 3.2.2Сумма пересчитанных активов и обязательств зарубежной дочерней компании на 01.31.2011 года, тыс. ман.....91
Таблица 3.2.3.Баланс на 31.12.2011…….....92
Таблица 3.2.4 Баланс российской компании в пересчете в валюту отчета азербайджанской компании 31.12.2011 года, дол…….....93

Список приложений

Результаты переоценки (в долларах)……..…….....94
Пример 1.3.11…….....94