

# Международный бухгалтерский учет



Оценка активов и обязательств, стоимость которых  
выражена в иностранной валюте

Формирование себестоимости продукции  
мясного скотоводства

Трансформация бухгалтерской отчетности  
в соответствии с МСФО

Взаимодействие аудитора с руководством  
и представителями аудируемого лица

Концепции субсчетов и аналитических счетов

Бухгалтерский учет биологических активов

**10** (256) – 2013  
**МАРТ**

**ПОДПИСКА ВО ВСЕХ  
ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:**  
– индекс 48997 – каталог  
агентства «Роспечать»  
– индекс 83847 – каталог  
УФПС РФ «Пресса России»  
– индекс 34136 – каталог  
российской прессы  
«Почта России»

Доступ и подписка  
на электронную версию журнала –  
www.elibrary.ru, www.dilib.ru  
Журнал зарегистрирован  
в Государственном комитете  
Российской Федерации по печати.  
Свидетельство о регистрации  
№ 017854

**Учредитель:**

ООО «Издательский дом  
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

**Издатель:**

ООО «Информсервис»

**Главный редактор:**

Л.А. Чалдаева, доктор  
экономических наук, профессор

**Зам. главного редактора:**

С.И. Гализдра, Л.А. Мункуева

**Редакционный совет:**

Ф.Ф. Бутынец, доктор  
экономических наук, профессор

М.А. Вахрушина, доктор  
экономических наук, профессор

Д. Галасси, доктор экономических  
наук, профессор

В.Г. Гетьман, доктор экономических  
наук, профессор

М.М. Гурская, кандидат  
экономических наук, доцент

В.С. Карагод, доктор экономических  
наук, профессор

М.И. Кутер, доктор экономических  
наук, профессор

С.В. Панкова, доктор экономических  
наук, профессор

Ж. Ришар, доктор экономических наук,  
профессор

В.Я. Соколов, доктор экономических  
наук, профессор

И.Р. Сухарев, кандидат  
экономических наук

В.А. Терехова, доктор  
экономических наук, профессор

**Верстка:** М.С. Гранильщикова

**Корректор:** А.М. Лейбович

**Редакция журнала:**

111401, Москва, а/я 10

Телефон/факс: (495) 721-85-75,

E-mail: post@fin-izdat.ru

Адрес в Internet:

http://www.fin-izdat.ru

© ООО «Издательский дом

«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 22.02.2013.

Формат 60х90 1/8. Цена договорная.

Объем 8,5 п.л. Тираж 6 300 экз.

Отпечатано в ООО «КТК»,

г. Красноармейск Московской обл.

Тел.: (495) 993-16-23.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки  
России для публикации научных работ, от-  
ражающих основное научное содержание  
кандидатских и докторских диссертаций.

Журнал реферируется в ВИНТИ РАН.

Перепечатка материалов и использо-  
вание их в любой форме, в том числе  
и в электронных СМИ, возможны только  
с письменного разрешения редакции.

# Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ  
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

10 (256) – 2013 март

## СОДЕРЖАНИЕ

### НА ПУТИ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

- *Сигидов Ю.И., Коровина М.А.* Оценка активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в соответствии с российскими и международными стандартами учета .....2
- *Дусаева Е.М., Солодовникова А.М.* Актуальные вопросы формирования себестоимости продукции мясного скотоводства в российской и международной практике ..... 11

### РЕФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ

- *Мандрощенко В.М.* Трансформация бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО ..... 18

### АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- *Суглобов А.Е., Пименов Д.М.* Совершенствование профессиональных требований к аудиту на международном уровне .....27
- *Якимова В.А.* Взаимодействие аудитора с руководством и представителями собственника аудируемого лица: методические аспекты принятия решений...39

### НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- *Маслова Д.В.* Влияние налогообложения труда на человеческий капитал .....46

### ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

- *Легенчук С.Ф., Боримская Е.П.* Концепции субсчетов и аналитических счетов: преимущества и проблемы использования .....53
- *Безверхий К.В.* Бухгалтерский учет биологических активов в фермерских хозяйствах: украинский и зарубежный опыт .....60

На страницах журнала Вы получите квалифицированные консультации  
и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.  
Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут  
рекламодатели.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).  
Статьи рецензируются.

НА ПУТИ  
К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

УДК 657.2:336.741.242.1

**ОЦЕНКА АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ,  
СТОИМОСТЬ КОТОРЫХ ВЫРАЖЕНА  
В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ, В СООТВЕТСТВИИ  
С РОССИЙСКИМИ И МЕЖДУНАРОДНЫМИ  
СТАНДАРТАМИ УЧЕТА**

**Ю. И. СИГИДОВ,**

*доктор экономических наук, профессор,  
заведующий кафедрой теории бухгалтерского учета*

*E-mail: tbu\_kuban@mail.ru*

**М. А. КОРОВИНА,**

*старший преподаватель кафедры  
теории бухгалтерского учета*

*E-mail: marina\_krasnodar@rambler.ru*

*Кубанский государственный аграрный университет*

---

*Рассмотрены первоначальная оценка активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, оценка на последующие отчетные даты, порядок признания курсовых разниц. Приведены сравнение оценки данных объектов бухгалтерского учета, соотношение понятийного аппарата в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) и Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов».*

**Ключевые слова:** *активы, обязательства, иностранная валюта, первоначальная оценка, последующая оценка, признание, курсовые разницы, российские стандарты, Международные стандарты финансовой отчетности.*

---

**В** настоящее время многие российские компании выходят на зарубежный рынок и привлекают иностранные инвестиции, что неизбежно приводит к расчетам в иностранной валюте. Кроме того, организации, привлекающие иностранный капитал, сталкиваются с необходимостью составления финансовой отчетности в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Бухгалтерский учет и оценка активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, считаются сложными участками бухгалтерского учета. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утверж-

денное приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н, – один из первых отечественных стандартов, сблизивших российские нормы учета с международными, в частности с МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют». Однако наряду со сходными принципами учета в данных документах имеется ряд различий.

Прежде всего различаются сферы действия этих документов (табл. 1).

Необходимо учитывать, что сфера действия МСФО (IAS) 21 шире, и в данном стандарте присутствует ряд понятий, не типичных для российского бухгалтерского учета. Рассмотрим некоторые из них.

**Функциональная валюта (*functional currency*)** – «валюта, используемая в основной экономической среде, в которой предприятие осуществляет свою деятельность» (МСФО (IAS) 21). При определении функциональной валюты необходимо анализировать следующие основные факторы:

а) валюта, которая в основном влияет на цены на товары и услуги компании;

б) валюта страны, чьи условия конкуренции и законодательство определяют цену товаров и услуг компании;

в) валюта, в которой определяются расходы на персонал, материалы и другие затраты компании;

г) валюта, в которой компания получает средства от акционеров и кредиторов;

д) валюта, в которой организация хранит доходы от текущей деятельности.

Функциональная валюта может быть изменена только в исключительных случаях, когда изменятся условия функционирования компании.

**Валюта представления отчетности (*presentation currency*)** – валюта, в которой представляется финансовая отчетность.

Например, российская компания имеет филиалы в Украине и Казахстане. Функциональная валюта российской компании – российский рубль, украинского филиала – украинская гривна, казахстанского филиала – казахстанский тенге. Результаты деятельности каждой компании подлежат пересчету в валюту представления отчетности. В качестве такой валюты может быть выбран российский рубль.

Различия в функциональной валюте и валюте представления отчетности могут возникать, если у компании есть иностранные учредители, если она желает привлечь иностранных инвесторов, а также в связи с выходом организации на IPO (Initial Public Offering – публичное размещение акций).

В соответствии с п. 9 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности

Таблица 1

Сферы применения ПБУ 3/2006 и МСФО (IAS) 21

Сфера применения стандартов	ПБУ 3/2006	МСФО 21 (IAS)
Формирование в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации об активах и обязательствах, стоимость которых выражена в иностранной валюте	Применяется, за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений	Применяется, за исключением тех операций с производными инструментами и их остатков, которые входят в сферу применения МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»
Перевод отчетности иностранных предприятий при консолидации, пропорциональной консолидации или через применение метода долевого участия	Не применяется*	Применяется
Перевод финансовых показателей деятельности предприятия в валюту представления отчетности	Не применяется, так как данные бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности представлены в одной валюте (в рублях)	Применяется, в случае если функциональная валюта и валюта представления отчетности разные

\* Порядок пересчета показателей дочерних обществ в иностранной валюте в соответствии с п. 1 ст. 3 Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» [7] осуществляется в соответствии с МСФО. Организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список и которые составляют консолидированную финансовую отчетность по иным, отличным от МСФО, международно признанным правилам, а также организации, облигации которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список, до 01.01.2016 используют Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденные приказом Минфина России от 30.12.1996 № 112 [8].

в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, бухгалтерский учет фактов хозяйственной деятельности ведется в валюте РФ – в рублях [16]. Пунктом 16 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденного приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н, определено, что бухгалтерская отчетность должна быть составлена в валюте РФ [9]. В соответствии с п. 4 ПБУ 3/2006 все факты хозяйственной деятельности, выраженные в иной валюте, подлежат пересчету в рубли. Таким образом, можно утверждать, что по российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ) и функциональной валютой, и валютой представления отчетности является только российский рубль, тогда как согласно МСФО это может быть иная валюта, отличная от национальной.

**Первоначальная оценка активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.** По российским стандартам пересчет стоимости активов и обязательств, выра-

женных в иностранной валюте, в рубли производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, который установлен Центральным банком РФ на дату совершения операции в иностранной валюте (пп. 5, 6 ПБУ 3/2006). Согласно МСФО операция в иностранной валюте подлежит пересчету в функциональную валюту по текущему обменному курсу иностранной валюты на функциональную по состоянию на дату операции (п. 21 МСФО (IAS) 21). Под валютным курсом понимается коэффициент обмена одной валюты на другую. Текущий валютный курс представляет собой обменный курс для немедленных расчетов. Однако стандарт не устанавливает, какой именно валютный курс должен использоваться в расчетах.

Таким образом, как по российским, так и по международным стандартам пересчет стоимости операции в функциональную валюту производится на дату, на которую впервые выполнены критерии признания данной операции (табл. 2).

Таблица 2

**Первичные критерии признания операций для определения даты их пересчета в функциональную валюту (по МСФО) и в рубли (по РСБУ)**

Операция в иностранной валюте	Критерии признания операции		Различие между МСФО и РСБУ
	по РСБУ	по МСФО	
Операции по банковским счетам (банковским вкладам) в иностранной валюте	Поступление денежных средств на банковский счет (вклад) организации в иностранной валюте или их списание с банковского счета (вклада) в иностранной валюте [12]	Конкретные критерии по данным операциям в МСФО не закреплены, действуют критерии признания, общие для всех активов.	Нет различий
Кассовые операции с иностранной валютой	Поступление иностранной валюты, денежных документов в иностранной валюте в кассу организации или их выдача из кассы организации [12]	А. Стоимость актива может быть оценена. Б. От использования актива компания ожидает получения экономических выгод [17]	
Доходы организации в иностранной валюте	А. Сумма дохода может быть определена. Б. Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. В. Право собственности (владения, пользования, распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю, или работа принята заказчиком (услуга оказана). Г. Организация имеет право на получение дохода, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным образом [10]	А. Сумма доходов может быть надежно измерена. Б. Возникновение соответствующих экономических выгод, связанных со сделкой, является вероятным. В. Организация перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с владением активами [3]	Переход активов, результатов работ, услуг на основании передачи контроля, рисков и преимуществ владения в признании выработки является ключевым отличием МСФО от российского учета, по РСБУ ключевой момент – переход права собственности

Продолжение табл. 2

Операция в иностранной валюте	Критерии признания операции		Различие между МСФО и РСБУ
	по РСБУ	по МСФО	
Расходы организации в иностранной валюте, в том числе: – импорт материально-производственных запасов	А. Активы в форме сырья и материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или предоставлении услуг. Б. Активы, предназначенные для продажи. В. Активы, используемые для управленческих нужд [13]	А. Активы, используемые в качестве сырья и материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг). Б. Предназначены для продажи в ходе нормальной деятельности (товары для перепродажи) [1]	Нет различий
– импорт услуги	А. Расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота. Б. Сумма расхода может быть определена. В. Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации [11]	А. Возникает вероятность уменьшения будущих экономических выгод, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства. Б. Данное уменьшение актива или увеличение обязательства может быть надежно измерено [17]	В МСФО в отличие от РСБУ отсутствует требование обязательного соблюдения такого критерия расходов, как наличие договора, требований законодательства или обычаев делового оборота
– расходы, связанные со служебными командировками и служебными поездками за пределы территории РФ	А. Дата утверждения авансового отчета, а также критерии, перечисленные при импорте услуг		
Вложения организации в иностранной валюте во внеоборотные активы, в том числе: – в основные средства	А. Использование в производстве, при выполнении работ, услуг или в административных целях. Б. Срок использования в течение длительного времени (более года). В. Объект способен приносить выгоды. Г. Не предназначен для перепродажи [15]	А. Использование в производстве, при выполнении работ, услуг или в административных целях. Б. Срок использования в течение длительного времени (более года) [2]. В. Стоимость актива может быть оценена. Г. От использования актива компания ожидает получения экономических выгод [17]	В МСФО критерии признания применяются к затратам, понесенным организацией, а не к инвентарным объектам, как в российском учете. По МСФО при принятии решения о признании актива объектом основных средств большую роль играет профессиональное суждение
– в нематериальные активы	А. Отсутствие материально-вещественной структуры. Б. Возможность идентификации (вы-	А. Идентифицируемость. Б. Наличие контроля со стороны предприятия.	Отсутствие материально-вещественной структуры,

Окончание табл. 2

Операция в иностранной валюте	Критерии признания операции		Различие между МСФО и РСБУ
	по РСБУ	по МСФО	
	деления, отделения) организацией от другого имущества. В. Использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации. Г. Использование в течение длительного времени (более года). Д. Организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества в течение года. Е. Способность приносить организации доход в будущем [14]	В. Способность приносить будущие экономические выгоды. Г. Отсутствие физической формы. Д. Вероятность получения будущих экономических выгод, связанных с активом. Е. Возможность достоверной оценки стоимости актива [5]	срок использования более года являются важными, но не обязательными условиями по МСФО. Гудвилл по РСБУ является нематериальным активом, по МСФО – нет

Рассмотрим на примерах порядок определения даты признания некоторых операций в иностранной валюте, по которым имеются расхождения между российскими и международными стандартами.

**Пример 1.** Доходы организации в иностранной валюте.

Филиал российской организации в Казахстане продает оборудование стоимостью 2 000 000 казахстанских тенге. Акт о приеме-передаче объекта основных средств подписан 22.01.2013. В соответствии с договором организация обязана в течение 2 лет ежегодно обслуживать данное оборудование.

Стоимость одного технического обслуживания составляет 50 000 казахских тенге. Курс 100 казахстанских тенге (kzt) к 1 руб. Центрального банка РФ по состоянию на 22.01.2013 составил 20,1015 руб. Расчеты по НДС для упрощения примера не рассматриваются.

По РСБУ выручка признается сразу в полном объеме на момент подписания акта о приеме-передаче объекта основных средств, т. е. 22.01.2013 в размере 2 000 000 kzt, или 405 030 руб. (2 000 000 kzt / 100 kzt × 20,1015 руб.).

По МСФО выручка на момент передачи оборудования – 22.01.2013 – составляет 1 900 000 kzt (2 000 000 – 100 000), или 381 928,50 руб. (1 900 000 kzt / 100 kzt × 20,1015 руб.), а оставшая часть – 100 000 kzt (50 000 kzt × 2.), или 20 101,50 руб. (100 000 kzt / 100 kzt × 20,1015 руб.), признается доходом будущих периодов и только после фактического оказания услуги включается в состав выручки.

**Пример 2.** Вложения организации в иностранной валюте в основные средства.

Филиал российской организации в Украине приобрел четырехэтажное офисное здание стоимостью 2 580 000 украинских гривен (UAH). Первые два этажа (стоимостью 1 500 000 UAH) предназначаются для самого филиала, а другая часть (стоимостью 1 080 000 UAH) подлежит сдаче в аренду сторонним организациям. Акт о приеме-передаче объекта основных средств подписан 15.01.2013. Курс 10 UAH к 1 руб. Центрального банка РФ по состоянию на 15.01.2013 составил 37,2554 руб. Расчеты по НДС для упрощения примера не рассматриваются.

По РСБУ по состоянию на 15.01.2013 все здание полностью должно быть учтено в качестве вложения в основное средство в размере 2 580 000 UAH, или 9 611 893,20 руб. (2 580 000 UAH / 10 UAH × 37,2554 руб.), так как здание представляет собой единый инвентарный объект.

По МСФО та часть здания, которая предназначена для использования самим филиалом в основной деятельности, признается в качестве объекта основных средств. Недвижимое имущество, предназначенное для сдачи в аренду, в соответствии с МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество» [6] относится к инвестиционному имуществу. Таким образом, по состоянию на 15.01.2013 основные средства филиала будут увеличены на 1 500 000 UAH, или 5 588 310 руб. (1 500 000 UAH / 10 UAH × 37,2554 руб.). Оставшаяся часть здания, предназначенная для сдачи в аренду, должна быть учтена в качестве объектов инвестиционного имущества в размере 1 080 000