

искажений в бухгалтерской отчетности, эффективности службы внутреннего контроля и оценкой рисков.

Вместе с тем, проведенное исследование показало, что в Республике Беларусь основными направлениями развития внутреннего аудита являются:

1. формирование заинтересованности, как со стороны государства, так и субъектов хозяйствования в развитии внутреннего аудита;
2. разработка нормативных правовых актов по регулированию внутреннего аудита;
3. создание профессии «внутренний аудитор» и осуществление профессиональной подготовки специалистов по внутреннему аудиту в соответствии с международными стандартами внутреннего аудита и международными стандартами образования;
4. совершенствование методологии проведения внутреннего аудита;
5. разработка и совершенствование процедур внутреннего аудита.

**Заключение.** Таким образом, в условиях интеграции Республики Беларусь в международное экономическое пространство для внутреннего аудита создаются благоприятные условия для демонстрации своих преимуществ и потребности для государства, собственников и менеджеров.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Банковский кодекс Республики Беларусь от 25 октября 2000г. № 441-3 (с изм. и доп.) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2018.
2. Данилкова С.А. Аудит: учеб. пособие / С.А. Данилкова. - Минск: Новое знание, 2016. - 685с.
3. Колбаева О.А. Международная сертификация внутренних аудиторов // Внутренний контроль в кредитной организации. - 2009. - №1. - С. 25-28.
4. Национальное правило аудиторской деятельности «Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности», утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.10.2000г. № 114 (с изм. и доп.) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2018.
2. Национальное правило аудиторской деятельности «Использование результатов работы внутреннего аудита», утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 07.02.2001г. № 9 (с изм. и доп.) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2018.
3. О модельном законе «О внутреннем аудите в организациях государственного сектора», утв. постановлением Межпарламентской Ассамблеи государств-участников Содружества Независимых государств от 16.04.2015г., № 42-13 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2018.
4. Указ Президента Республики Беларусь «Об утверждении устава Национального банка Республики Беларусь» от 13.06.2001г., № 320 (с изм. и доп.) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2018.
5. <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>

#### INTERNAL AUDIT AS A BUSINESS TOOL THE EFFECTIVE FUNCTIONING OF A BUSINESS ENTITY

Danilkova S. A., PhD (in Economic sciences), Associate Professor, Polesky state University, associate Professor department of accounting, analysis and audit, DipIPFM, Pinsk, Republic of Belarus

**Abstract.** The article discusses the requirements for accounting and reporting both in the framework of national legislation and in accordance with IFRS. Recommendations for convergence of national and international accounting and reporting principles have been developed.

**Keywords:** IFRS principles of accounting and reporting, the underlying assumptions, qualitative characteristics.

#### УДК 657

### УЧЕТ ХЕДЖИРОВАНИЯ ВАЛЮТНОГО РИСКА В ОПЕРАЦИЯХ С НЕФИНАНСОВЫМИ АКТИВАМИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

Пашковская Л.В., канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, контроля и финансов ИПК и ПЭК «УО БГЭУ», г. Минск, Беларусь, ACCA DipIFR (rus)

**Аннотация.** Рассматривается методология отражения в учете и отчетности результатов хеджирования валютного риска в операциях с нефинансовыми активами в соответствии с МСФО.

**Ключевые слова:** учет хеджирования, производные финансовые инструменты, валютный риск, нефинансовые активы.

**Введение.** В эпоху глобальных мирохозяйственных связей валютный риск является существенным фактором, влияющим на финансовые результаты и финансовое положение организаций. Для управления этим видом риска применяют отношения хеджирования. Однако успех хеджирования определяется не прибылью, которую приносит хедж сам по себе, а тем, насколько эта прибыль компенсирует финансовый результат по хеджируемой статье.

В странах с высокоразвитым финансовым рынком спектр использования отношений хеджирования чрезвычайно широк и применяется для хеджирования операций как с финансовыми, так и нефинансовыми активами (обязательствами). В Республике Беларусь в настоящее время для нефинансовых организаций отношения хеджирования будут актуальны в первую очередь для операций с нефинансовыми активами.

**Основная часть.** Методология и методики учета производных финансовых инструментов и операций хеджирования для организаций нуждаются в разработке [1]. Несмотря на емкость проблемы, в рамках данной статьи нами будет рассмотрен достаточно узкий аспект отражения такого рода операций в учете. Для этого предполагается изучить требования международных стандартов, (поскольку многие вопросы, еще не нашедшие отражения в нормативном регулировании Республики Беларусь, уже учтены в МСФО), и адаптировать их к реалиям белорусских правил учета.

Чтобы избежать путаницы, сразу разъясним: во-первых, предприятия не обязаны хеджировать свои валютные риски. В настоящее время большинство белорусских организаций, имеющих контракты с зарубежными партнерами, принимают валютный риск как неизбежный. Во-вторых, даже захеджировавшись, организации могут учитывать хеджируемую сделку и инструмент хеджирования отдельно, никак не связывая их между собой. В-третьих, *особый учет* хеджирования возможен лишь тогда, когда выполняются специально оговоренные в МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» критерии.

24 июля 2014 года в МСФО (IFRS) 9 введена глава 6 «Учет хеджирования», которая заменит с годовых периодов, начинающихся с 01 января 2018 года порядок хеджирования, который определялся ранее МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Сразу отметим, что многие положения IAS 39 относительно учета хеджирования были сохранены и в новом IFRS 9.

Например, существенных изменений в перечне уже упоминавшихся требований (критериев) для возможности применения особого учета хеджирования в МСФО (IFRS) 9 по сравнению с МСФО (IAS) 39 не произошло. По-прежнему должно соблюдаться требование документального оформления целей, стратегии в управлении рисками и порядка хеджирования. Еще до начала проведения операций по хеджированию рисков организация должна определить: инструмент хеджирования; объект хеджирования; характер риска; способ оценки эффективности.

Вместе с тем, в МСФО (IFRS) 9 особо подчеркнуто, что учет хеджирования должен быть тесно приближен к фактическим целям управления рисками, то есть особый порядок учета должен применяться, только когда хеджирование является высокоэффективным. В соответствии с МСФО (IFRS) 9 предприятия могут оценивать эффективность хеджирования путем расчета коэффициента хеджирования, отражающего соотношение между количественным объемом объекта и инструмента хеджирования, а также устанавливать источники неэффективности. Метод, ключевые параметры оценки эффективности устанавливаются организацией (в данной статье не рассматриваются).

Среди новаций МСФО (IFRS) 9 следует отметить сформулированную в стандарте цель учета хеджирования – отражение в финансовой отчетности результатов деятельности по управлению рисками с использованием финансовых инструментов, которые могли бы повлиять на прибыль или убыток (или прочий совокупный доход). В более узком смысле, цель учета – соотнесение прибылей и убытков от этих специальных договоров (инструментов хеджирования) с прибылями и убытками от объекта хеджирования, т.к. они (чаще всего) отличаются по времени возникновения.

Глава направления деривативов и финансовых инструментов E&Y, эксперт Роб Роял (Rob Royall), комментируя грядущие изменения, высказался следующим образом: «Дериватив всегда должен быть на балансовом отчете по справедливой стоимости, а справедливая стоимость – это

значение, которое движется непредсказуемо. Нормальный учет этого заключается в том, чтобы взять это непредсказуемое движение и поставить его прямо в P&L (отчет о прибыли и убытках, он же profit & loss report)... Если же дериватив подпадает под логику отчетности хеджирования, компания может «сохранить» влияние этих непредсказуемых движений его справедливой стоимости на балансе, а не отражать их в отчете о доходах. Именно так компании смогут минимизировать волатильность выручки. Та часть баланса, где волатильность найдет свое отражение, называется «прочий совокупный доход»... В отчетности хеджирования капитал идет вверх и вниз, но прибыли или убытки не идут вверх и вниз до момента фактического совершения транзакции, которую хеджирует дериватив – а это может случиться как в следующем квартале, так и годы спустя» [2].

Кратко рассмотрим основные понятия, определяемые данным стандартом.

Объект хеджирования – это объект, *подверженный конкретному* (в нашем случае, валютному) *риску*, который предприятие решило хеджировать. В качестве объекта хеджирования может выступать: признанный актив (или обязательство); твердое договорное обязательство; высоковероятная прогнозируемая операция; чистая инвестиция в иностранное подразделение. При этом может рассматриваться как один объект или группа аналогичных объектов, так и компонент (часть) объекта.

Не вызывает трудностей понимание значения термина «признанный актив (или обязательство)».

Учет инвестиций в иностранное подразделение и соответствующий ему тип отношений хеджирования чистой инвестиции находится за рамками настоящего исследования.

Поэтому сосредоточимся на категориях «высоковероятная прогнозируемая операция» и твердое «договорное обязательство», понимание которых важно для выбора типа отношений хеджирования валютного риска в операциях с нефинансовыми активами: *хеджирование справедливой стоимости* или *хеджирование денежных потоков*. Это важно, так как тип отношений хеджирования определяет порядок учета.

*Прогнозируемая операция* – это ожидаемая, но еще не оформленная договором будущая операция. Безусловно, есть вполне прослеживаемая преемственность между высоковероятной прогнозируемой операцией и твердым договорным обязательством. Обычно та или иная прогнозируемая с очень высокой вероятностью сделка в определенный момент времени трансформируется в твердое договорное обязательство о покупке актива (или принятии на себя неких обязанностей), принимаемого на себя предприятием.

В соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», понятие «договор» означает соглашение между двумя или более сторонами, вследствие которого у них возникают права и обязанности, имеющие исковую силу (МСФО (IFRS) 15.10) [3]. *Твердое договорное обязательство* – это имеющее обязательную силу соглашение об обмене определенного количества ресурсов по определенной цене на определенную дату (даты) в будущем. То есть в данном случае речь идет о договорах, подлежащих исполнению в будущем. Договор, подлежащий исполнению в будущем, описывается как договор, по которому «ни одна из сторон не выполнила еще своих обязательств или каждая из сторон выполнила свои обязательства в равной мере частично» [10, МСФО (IAS) 37.3]. Поэтому в момент принятия на себя твердого договорного обязательства предприятие не признает это обязательство в учете и отчетности (бухгалтерском балансе).

Следует сразу провести четкую грань между договорами купли/продажи нефинансовых объектов, подлежащими исполнению в будущем, и определенным видом договоров купли/продажи нефинансовых объектов, которые необходимо учитывать так, как если бы они были финансовыми инструментами.

Здесь все зависит от наличия в договоре пункта, позволяющего отказаться от поставки/покупки товара, заплатив отступные, равные разнице между зафиксированной в договоре ценой товара и рыночной ценой товара. Такой пункт превращает обычный договор в производный инструмент и его следует учитывать как производный (нефинансовый) инструмент, даже если сам нефинансовый объект не входит в сферу применения стандартов по финансовым инструментам. Такие ситуации наблюдаются, как правило, с нефинансовыми объектами, относимыми к биржевым товарам (нефть, пшеница, какао-бобы), транспортным средствам и другим взаимозаменяемым товарам с активным рынком. Очевидно, что при наличии в договоре пункта, позволяющего при неблагоприятной динамике цен выйти из договора, заплатив отступные, заключать

дополнительный форвардный договор (или совершать операции с другими производными финансовыми инструментами) не требуется.

Если же договор на покупку/продажу не рассматривается как производный инструмент, то он считается договором, подлежащим исполнению в будущем. То есть в учете в свое время будет отражена только одна операция – покупка/продажа нефинансового объекта по договору, при этом стоимость уплачиваемого возмещения за данный нефинансовый объект – это цена, установленная в данном договоре.

В большинстве случаев сделки по поставкам не биржевых нефинансовых товаров будут относиться именно к этой последней категории. Поэтому в случае с поставками продукции на экспорт или, напротив, при импорте товаров, изменчивость обменных курсов будет диктовать необходимость заключения дополнительных договоров, выполняющих роль инструмента хеджирования валютного риска.

Итак, инструмент хеджирования – это финансовый инструмент, изменение справедливой стоимости которого или потоки денежных средств от которого, как ожидается, будут компенсировать изменение справедливой стоимости объекта хеджирования или его потоков денежных средств.

Для нефинансовых организаций в Республике Беларусь в качестве инструмента хеджирования наиболее вероятно использование именно производных финансовых инструментов (ПФИ). (Хотя в мировой практике для этих целей используются и производные финансовые инструменты, учитываемые по справедливой стоимости через прибыли и убытки).

«Производным» называется финансовый инструмент или иной договор, который обладает всеми следующими свойствами:

- его стоимость меняется в соответствии с изменением одной или нескольких переменных, лежащих в его основе (ставки процента, индекса цен, обменного курса или иной переменной);
- чистая первоначальная инвестиция, требуемая для его приобретения, меньше той, которая бы потребовалась для приобретения других инструментов, аналогичным образом реагирующих на ту же переменную (нулевая или сравнительно небольшая инвестиция);
- он подлежит урегулированию на некоторую дату в будущем (МСФО (IFRS) 9.А) [3].

По общему принципу после первоначального признания производные инструменты оцениваются по справедливой стоимости (проблемы оценки справедливой стоимости инструментов хеджирования были рассмотрены в предыдущей статье) с отражением ее изменений в составе прибыли или убытка. Такой порядок будет применяться, когда хеджируемая сделка (основная операция) и инструмент хеджирования (форвард, фьючерс или опцион) учитываются отдельно.

Расчеты производятся без поставки базисного физического актива, но могут завершаться поставкой финансового инструмента или денежных средств.

Зададимся вопросом, какие именно отношения хеджирования возникают при хеджировании валютного риска в операциях с нефинансовыми активами: хеджирование справедливой стоимости или же хеджирование денежных потоков?

*Хеджирование справедливой стоимости* представляет собой хеджирование потенциального изменения справедливой стоимости признанного актива или обязательства, либо непризнанного твердого договорного обязательства, которое обусловлено определенным риском и может оказать влияние на прибыль или убыток (МСФО (IFRS) 9.6.5.2(a), 6.5.3) [3]. Обратим внимание, операции хеджирования справедливой стоимости возникают в отношении объектов, по которым сомнения в вероятности их влияния на отчетность практически отсутствуют.

Примером хеджирования справедливой стоимости является использование форвардного договора для хеджирования валютного риска по твердому договорному обязательству о покупке актива или принятии на себя обязательства. С этой точки зрения, операции хеджирования справедливой стоимости более характерны для импортеров, хотя с другой стороны, те же импортеры заинтересованы также в снижении денежных оттоков на покупку валюты.

*Хеджирование денежных потоков* – это хеджирование потенциального изменения величины денежных потоков, которое обусловлено определенным риском, связанным с признанным активом или обязательством, либо его компонентом, или с прогнозируемой с высокой вероятностью операцией, и может оказать влияние на прибыль или убыток (МСФО (IFRS) 9.6.5.2(b)) [3]. В данном случае вероятность того, что объект хеджирования окажет влияние на

отчетность несколько ниже. Характерным примером операции хеджирования денежных потоков является использование форвардного договора для хеджирования валютного риска по будущим платежам (поступлениям) в иностранной валюте по прогнозируемым с высокой вероятностью сделкам покупки (продажи).

По мнению КПМГ, хеджирование валютного риска, которому подвержено твердое договорное обязательство, может учитываться либо как хеджирование справедливой стоимости, либо как хеджирование денежных потоков. Их опыт свидетельствует, что более распространенным является вариант хеджирования денежных потоков. В случаях, когда та или иная прогнозируемая с очень высокой вероятностью сделка существует до принятия предприятием на себя твердого договорного обязательства, то соответствующее хеджирование следует учитывать как хеджирование денежных потоков. Такой порядок учета следует применять до тех пор, пока предприятие не примет на себя твердое договорное обязательство – с этого момента может применяться порядок, предусмотренный для учета хеджирования справедливой стоимости. Однако КПМГ считают, что для целей учета хеджирования проще применять какую-либо одну модель, а не прибегать к вынужденному переходу с одной модели на другую в течение срока действия отношений хеджирования (МСФО (IFRS) 9.6.5.4, В6.5.3) [3].

Рассмотрим порядок учета хеджирования денежных потоков, поскольку, как мы установили, это является более распространенной практикой в случаях с валютным риском.

Мы уже заостряли внимание на том, что цель учета – соотнесение прибылей и убытков от инструментов хеджирования с прибылями и убытками от хеджируемой статьи, т.к. эти прибыли и убытки отличаются *по времени возникновения*. То есть, прибыль или убыток от переоценки форвардного, например, контракта будет возникать в одни периоды времени, а прибыль или убыток от основного контракта (хеджируемой статьи) в другое. Это существенное обстоятельство, которое будет влиять на формирование учетных записей.

Особый учет при хеджировании связан с категорией «прочего совокупного дохода», собственно основное назначение которого – сделать прибыли и убытки менее подверженными случайной волатильности из-за изменений справедливой стоимости некоторых активов и обязательств.

В качестве небольшого отступления вспомним, что в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» общий совокупный доход определяется как изменение капитала в течение периода, помимо изменений, обусловленных операциями с собственниками. В него входят все компоненты «прибыли и убытка» и «прочего совокупного дохода». То есть прибыль или убыток – это суммарный доход за вычетом расходов без учета компонентов прочего совокупного дохода, а прочий совокупный доход состоит из статей доходов и расходов, которые не признаются в составе прибылей и убытков текущего периода (финансового результата).

Основное отличие прочего совокупного дохода от прибыли (убытка) текущего периода заключается в том, что он является следствием макроэкономических процессов (изменение цен, курсов валют и т.п.), то есть «не заработан» компанией, не подпадает под влияние и не контролируется ее руководством, и уж тем более не является операционным результатом деятельности.

Состав прочего совокупного дохода в настоящее время регулируется отдельными конкретными международными стандартами. В частности, применение предприятием специального порядка учета хеджирования в соответствии с МСФО (IFRS) 9 позволяет ему *откладывать признание* прибылей и убытков по производным инструментам, «накапливая» эти прибыли или убытки в прочем совокупном доходе.

Впоследствии, при наступлении определенных обстоятельств, некоторые статьи, которые ранее были отражены в составе прочего совокупного дохода, должны быть признаны в составе прибыли или убытка. Эту процедуру называют реклассификацией, или переносом из капитала на финансовый результат периода.

Таким образом, можно ожидать, что наличие компонентов прочего совокупного дохода должно стать характерным для отечественных предприятий, использующих инструменты хеджирования при хеджировании денежных потоков, и соответственно признающих по ним эффективную (данный аспект будет рассмотрен ниже) долю прибылей и убытков.

В частности, согласно исследованию, проведенному магистрантом МГИМО Е.С. Кизиловой, в 20 европейских компаниях вес компонентов прочего совокупного дохода в общем совокупном доходе этих компаний в среднем составил около 30 %. При этом такая статья, как «эффективная

часть прибылей (убытков) от инструментов хеджирования» составляла одно из наибольших влияний (3,49 %) после статьи «прибыли (убытки) от курсовых разниц» (4,33 %) [4].

В отчетности Российской Федерации и Республики Беларусь используются понятия, близкие прочему совокупному доходу: «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода», (строка 2520 отчета о финансовых результатах (Российская Федерация)) и «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток)» (строка 230 отчета о прибылях и убытках (Республика Беларусь)). По статье показывается результат от операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) за отчетный период, за исключением результата от переоценки внеоборотных (долгосрочных) активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода (строка 2510 (РФ) и строка 220 (РБ)) [5, 6]. Очевидно, что это связано с отсутствием в законодательной базе России и Беларуси понятия прочий совокупный доход. Однако полагаем, что в случае возрастания интереса отечественных предпринимателей к хеджированию валютных рисков потребуются внесение соответствующих изменений в белорусский национальный стандарт по учету и отчетности.

Отдельного внимания заслуживает понятие эффективности хеджирования, так как мы отмечали, что в прочий совокупный доход вносится только эффективная часть операций хеджирования. Неэффективная часть сразу признается в составе прибыли или убытка за период.

*Эффективная часть* – наименьшая из следующих величин:

- Накопленной прибыли или убытка по инструменту хеджирования;
- Накопленного изменения справедливой стоимости объекта хеджирования.

*Рассмотрим пример.* 1 января 2017 года Компания заключила договор по закупке товаров у зарубежного поставщика. Данная закупка должна быть совершена и оплачена 30 июня 2017 г. Руководство Компании решило захеджировать риск денежных потоков, возникающий вследствие этой будущей закупки, путем заключения договора приобретения производных ценных бумаг и решило определить производные ценные бумаги в качестве инструмента хеджирования. Хеджирование соответствовало всем требованиям эффективности для целей использования учета хеджирования. 31 марта 2017 г. (на дату отчета) производные ценные бумаги имели положительную справедливую стоимость, что привело к получению Компанией прибыли в размере 5 млн. долл. (накопленная прибыль по инструменту хеджирования). Между 1 января и 31 марта 2017 года ожидаемые денежные потоки в отношении закупки товаров 30 июня 2017 года увеличились на 4,2 млн. долл. (накопленное изменение справедливой стоимости объекта хеджирования – могло произойти в результате роста цен на данные товары или неблагоприятного изменения курса доллара).

В данном примере на дату отчета, то есть на 31 марта 2017 г., эффективная часть хеджирования представлена суммой 4,2 млн. долл. Эффективная часть признается в прочем совокупном доходе. Неэффективная – это разница между 5 и 4,2 млн. долл., то есть 800 тыс. долл. Она отражается в прибылях и убытках за период. Обратите внимание, аналогичный порядок учета сохраняется вплоть до момента осуществления основной операции – в нашем примере – закупки товаров у зарубежного поставщика 30 июня 2017 г.

Итак, эффективная часть прибылей и убытков по инструментам хеджирования при хеджировании денежных потоков должна быть отражена в составе прочего совокупного дохода. При закрытии годовой отчетности сумма прочего совокупного дохода переносится в состав чистых активов в статью *прочие компоненты капитала*. Другими словами, выделяется отдельный компонент собственного капитала, связанный с объектом хеджирования, который выступает как *резерв хеджирования денежных потоков*.

*После проведения основной операции* сумма, накопленная в резерве хеджирования денежных потоков в прочих компонентах капитала, учитывается следующим образом:

Если хеджируемая прогнозируемая операция впоследствии приводит:

- к признанию *нефинансового актива или нефинансового обязательства*, либо
- становится твердым договорным обязательством, к которому применяется учет хеджирования справедливой стоимости,

то предприятие исключает эту накопленную сумму из состава резерва хеджирования денежных потоков и включает ее непосредственно в первоначальную стоимость (балансовую стоимость) соответствующего актива или обязательства.

Данная корректировка *не является* реклассификационной корректировкой и, следовательно, не оказывает влияния на прочий совокупный доход (МСФО (IFRS) 9.6.5.11(d)(i)) [3].

Поскольку, как мы видели выше, реклассификационной корректировкой является перенос из прочего совокупного дохода в прибыли и убытки, здесь же этого не наблюдается.

Попутно заметим, что если основная операция не привела к возникновению нефинансового актива (обязательства), накопленную в резерве сумму необходимо реклассифицировать (перенести) в прибыли и убытки по завершении операции (либо в периоде воздействия на прибыли и убытки возникшего финансового актива (обязательства)).

Не смотря на то, что МСФО (IAS) 21 Влияние изменений валютных курсов не применяется при учете хеджирования (МСФО (IFRS) 9 Финансовые инструменты), все другие операции предприятия, которые выражены не в его функциональной валюте<sup>2</sup>, являются операциями в иностранной валюте и пересчитываются в функциональную валюту по обменному курсу на дату совершения операции.

Курсовые прибыли и убытки, как правило, признаются в составе прибыли или убытка за период. Исключения связаны с инструментами хеджирования в квалифицируемых отношениях хеджирования потоков денежных средств [3] (если рассматривать переоценку производных инструментов как признание курсового дохода, только с использованием не спот-курсов, а форвардных курсов валют).

Комитет по интерпретациям Совета МСФО уточнил порядок учета влияния изменений обменных курсов валют, а также дал указания для определения даты осуществления сделки, где признанию актива, расхода или дохода предшествует признание немонетарного актива по предоплате или немонетарного обязательства по отложенному доходу. Примерами немонетарных статей являются предоплаченные расходы и полученные авансом доходы на том основании, что никакие суммы денежных средств по данным статьям не будут выплачены или получены в будущем. Немонетарные статьи, оцениваемые по исторической первоначальной стоимости, не пересчитываются – они продолжают отражаться по обменному курсу на дату совершения соответствующей операции [3].

Отметим, что современная редакция национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменений курсов иностранных валют» составлена с учетом требований МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов».

**Заключение.** В условиях возрастающих требований инвесторов и кредиторов к качеству отчетных данных достоверное и полное представление информации о доходах и расходах организаций является одной из ключевых задач. Работа, проводимая Советом по МСФО, направлена на постоянное совершенствование требований к тому, как данная информация должна быть продемонстрирована в финансовых отчетах. В результате сегодня финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с требованиями международных стандартов, предоставляет пользователям значительно более полную информацию о факторах, влияющих на величину капитала компании, по сравнению с требованиями российских или белорусских положений по бухгалтерскому учету. Помимо данных о доходах и расходах, формирующих финансовый результат отчетного периода, дополнительно раскрывается информация об элементах прочего совокупного дохода.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. О стратегии развития финансового рынка Республики Беларусь до 2020 года. Постановление Совета Министров Республики Беларусь, Национального банка Республики Беларусь от 28.03.2017 г. № 229/6. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [https://www.nbrb.by/finsector/P229\\_6.pdf](https://www.nbrb.by/finsector/P229_6.pdf)
2. FASB внес точечные улучшения в стандарт по учету хеджирования [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://qaap.ru/news>.
3. МСФО: точка зрения КРМГ. Практическое руководство по международным стандартам финансовой отчетности. 2015/2016: в 3 ч. / Пер.с англ. – 12-е изд. – М.: Альпина Паблишер, 2016. 3904 с.
4. Кизилова, Е.С. Российский и международный подходы к формированию информации о совокупном доходе компаний (ВКР магистра) МГИМО (У) МИД РФ. М., 2016. 138 с. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=8641>
5. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (ред. от 06.04.2015 № 57н) «О формах бухгалтерской отчетности организаций» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/document/cons>
6. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденный Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 12.12.2016 N 104. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.minfin.gov.by/upload/accounting/acts/postmf\\_121216\\_104.pdf](http://www.minfin.gov.by/upload/accounting/acts/postmf_121216_104.pdf)

<sup>2</sup> Валюта основной экономической среды, в которой данное предприятие осуществляет свою деятельность [МСФО (IAS) 21.8]