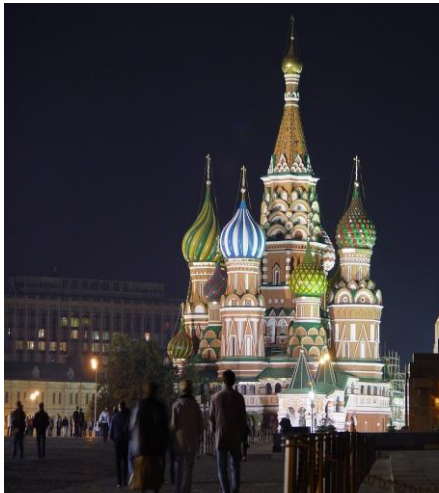


ПОСОБИЕ ПО МСФО

**ДЛЯ СПЕЦИАЛИСТОВ
В ОБЛАСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ**



МСФО (IAS) 21 Влияние изменений валютных курсов

<http://www.finotchet.ru/standard.html?id=14#tab3>

2012г.

УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ ПО МСФО (миллион скачанных копий)

Вас приветствует пятый выпуск (2012 г.) учебных пособий по МСФО, выходящих в рамках проекта TACIS при поддержке Евросоюза! По сравнению с выпуском 2011 года были сделаны небольшие изменения, не касающиеся новых стандартов, вышедших в прошлом году. Основные изменения, которые еще не завершены, ожидаются в МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 4, МСФО (IAS) 17 и МСФО (IAS) 18. В рамках учебных пособий мы добавили новую статью: «МСФО: Разрушение мифов», часть из которой была опубликована на русском языке на сайте Bankir.ru. В этой статье затрагиваются проблемы преподавания МСФО для каждого стандарта с различных ракурсов и поднимаются вопросы для обсуждения.

Комплект пособий предлагает в настоящее время для каждого стандарта отдельную книгу. Пособия для Стандартов (IFRS) с 9 по 13 были написаны для выпуска 2011 года по аналогии с книгами, выпущенными отдельно для МСФО (IAS) 27, 28 и 32 (на которые по-прежнему распространяются консолидированный комплект всех Учебных Пособий, а также книги по МСФО (IAS) 32/39). Учет финансовых инструментов рассматривается в МСФО (IAS) 32/39 (книга 3) и в МСФО (IFRS) 9. МСФО (IFRS) 7 дополнен подходом FINREP, который лучше иллюстрирует практическое применение этого стандарта и форматы его представления. Дополняет весь комплект введение в МСФО и трансформационная модель российской бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО.

На мой взгляд, МСФО (и USGAAP, который построен по тем же принципам) сталкивается в настоящее время с серьезными проблемами в области банковских и финансовых услуг. У многих работающих на рынке западных банков рыночная стоимость стала намного ниже их чистых активов. Инвесторы считают, что активы банков завышаются, обязательств занижаются или одновременно происходит и то и другое. Финансовая отчетность этих банков не является достоверной. Кроме того, многие финансовые учреждения скрывают за балансом риски на миллиарды и даже триллионы долларов США, несмотря на хаос, вызванный такими же действиями во времена глобального кризиса в 2007-2008 годах. Вкладывая огромные денежные средства (при такого же размера риска), и не найдя их в финансовой отчетности, пользователи вправе не доверять этой финансовой отчетности.

Выражаем искреннюю признательность тем, кто сделал возможными эти издания, а также к вам, наши читатели, за вашу неизменную поддержку. Я хотел бы выразить свою благодарность **Игорю Сухареву** и **Татьяне Трифоновой** из Министерства Финансов, рекомендовавших наши пособия ссылкой на сайте Министерства, **Аделю Валееву** и **Гульнаре Махмутовой** за перевод на русский язык и редакцию, **Марине Корф** и **Юлии Ухановой** (bankir.ru) за оказанную помощь, советы и продвижение материалов на своем сайте, а также **Сергею Дорожкову** и **Элине Бузиной** из Института Банковского Дела Ассоциации Российских банков (<http://www.ibdarb.ru/msfo.php>) продвинувших отличные курсы МСФО по всем стандартам, которые позволили нам протестировать этот материал и обрести совместно с участниками новый взгляд на него. Пожалуйста, присоединяйтесь к нам и к лучшему консолидированному курсу в России!

Введение к четвертому изданию приводится ниже, разъясняя детали авторских прав и историю самой серии.

Пожалуйста, расскажите своим друзьям и коллегам, где найти наши пособия. Мы надеемся, что вы сочтете их полезными для себя.

Робин Джойс

Профессор Финансового Университета при Правительстве РФ

Профессор, ВШФМ, Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Почётный профессор Сибирской Академии Финансов и Банковского Дела

Москва, Россия 2012г.

УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ ПО МСФО

(миллион скачанных копий)

Перед вами Учебное пособие по МСФО. Это последняя версия легендарных учебных пособий на русском и английском языке, подготовленных в рамках трех проектов TACIS, которые выполнялись консорциумом, возглавляемым ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» при финансовой поддержке Европейского Союза (2003-2009 гг.). Эти пособия были также размещены на веб-сайте Министерства финансов Российской Федерации.

В настоящих учебных пособиях рассматриваются различные концепции учета, основанного на МСФО. Данная серия задумана как практическое пособие для профессиональных бухгалтеров, желающих самостоятельно получить дополнительные знания, информацию и навыки.

Каждый сборник представляет собой самостоятельный краткий курс, рассчитанный не более чем на три часа занятий. Несмотря на то, что данные учебные пособия представляют собой часть серии материалов, каждое из них является самостоятельным курсом, не зависящим от других. Каждое учебное пособие включает в себя информацию, примеры, вопросы для самопроверки и ответы. Предполагается, что пользователи будут иметь базовые знания в области бухгалтерского учета; если учебное пособие требует дополнительных знаний, это отмечается в начале раздела.

Мы планируем доработать первые три выпуска пособий и предоставить их для свободного доступа. **Пожалуйста, сообщите об этом Вашим друзьям и коллегам.** Что касается первых трех выпусков и обновленных текстов, авторское право на материалы каждого сборника принадлежит Европейскому Союзу, в соответствии с политикой которого разрешается бесплатное использование данных материалов в некоммерческих целях. Нам принадлежит авторское право на более поздние выпуски и доработанные версии, а также мы несем за них ответственность. Наша политика авторского права такая же, как и у Европейского Союза.

Мы хотим выразить особую благодарность **Элизабет Апраксин** (Европейский Союз), куратору вышеупомянутых проектов TACIS, **Ричарду Дж. Грегсону** (Партнер, PricewaterhouseCoopers), директору проектов, и **всем нашим друзьям из bankir.ru**, за то, что разместили эти учебные пособия.

Партнеры по проекту TACIS: **Росэкспертиза** (Россия), **АССА** (Великобритания), **Agriconsulting** (Италия), **ФБК** (Россия), и **European Savings Bank Group** (Брюссель).

Выражаем искреннюю признательность за помощь **Филипу В. Смигу** (редактор третьего выпуска) и **Аллану Гамборгу** - менеджерам проектов, а также **Екатерине Некрасовой**, Директору PricewaterhouseCoopers, которая руководила подготовкой русской версии (2008-2009 гг.). Идея публикации принадлежит **Глину Р. Филлипсу**, менеджеру первых двух проектов, который составлял учебные пособия и редактировал первые две версии. Мы гордимся своей причастностью к осуществлению этой идеи.

Робин Джойс

Профессор кафедры «Международные валютно-кредитные и финансовые отношения»
Финансового Университета при Правительстве РФ

Почётный профессор Сибирской Академии Финансов и Банковского Дела

Россия, Москва, 2011 г. (обновленная редакция)
Редактор 2011г.: ГРМ

СОДЕРЖАНИЕ

1. ВВЕДЕНИЕ	4
2. ОПРЕДЕЛЕНИЯ	5
3. МСФО (IAS) 21 ДЛЯ БАНКОВ	6
4. ОПЕРАЦИИ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ В ТЕКУЩЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОМПАНИИ	7
5. ПЕРВОНАЧАЛЬНОЕ ПРИЗНАНИЕ ОПЕРАЦИИ	8
6. ОТЧЕТНОСТЬ НА ДАТУ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА	9
7. ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОБ ОПЕРАЦИЯХ ЗА РУБЕЖОМ	11
8. ПРОДАЖА ЗАРУБЕЖНОЙ КОМПАНИИ	19
9. ТРЕБОВАНИЯ К РАСКРЫТИЮ ИНФОРМАЦИИ	20
10. ПРИЛОЖЕНИЕ – ПРИМЕРЫ – ЗАРУБЕЖНЫЕ КОМПАНИИ С НЕСОВПАДАЮЩИМИ ОТЧЕТНЫМИ ДАТАМИ	21
11. ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	22
12. УПРАЖНЕНИЯ	26
13. ОТВЕТЫ К ВОПРОСАМ И УПРАЖНЕНИЯМ	30

1. Введение

Цель

Цель данного учебного пособия помочь специалистам понять роль иностранной валюты, как в отчетности отдельной организации, так и в консолидированной отчетности группы, а также рассмотреть методику составления консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Подход к консолидации

Перед началом консолидации у бухгалтера должны быть все формы финансовой отчетности материнской и дочерних компаний, подготовленных на одну и ту же отчетную дату на основе единой учетной политики.

По возможности, отчетные даты финансовой отчетности дочерних компаний должны совпадать с отчетной датой, на которую подготовлена финансовая отчетность головной компании. Согласно МСФО 27, максимально допустимая разница составляет 3 месяца. В случае, когда финансовая отчетность дочерней компании составлена на другую отчетную дату, необходимо произвести корректировки для учета возникших в этой связи существенных расхождений.

Периодичность финансовых отчетов и разрыв между датами их составления должны оставаться неизменными от периода к периоду.

Остатки по операциям внутри группы должны полностью исключаться, как и внутригрупповые доходы и расходы.

При приобретении или продаже компании должна быть подготовлена финансовая отчетность по состоянию на дату приобретения/продажи.

Часто используемым инструментом для подготовки консолидированных бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках являются электронные таблицы, хотя можно использовать и специальные программные продукты.

Иная совокупная прибыль

Согласно МСФО 1 «Первое применение МСФО» иная совокупная прибыль представляет собой финансовый отчет. В этом отчете отражаются все движения по пересчету резервов и переводы одной валюты в другую (по справедливой стоимости).

Если приход и расход, ранее классифицированные в прибыль и убыток, являлись курсовой разницей, они будут при первом применении МСФО также записаны как прибыль и убыток.

Если приход и расход, отраженные в прочих доходах, являлись курсовой разницей, они будут при первом применении МСФО таким же образом классифицированы в иной совокупной прибыли.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

КОМПАНИЯ

Любая компания независимо от организационно-правовой формы.

МАТЕРИНСКАЯ КОМПАНИЯ

Материнская компания - это компания, контролирующая другую организацию.

ДОЧЕРНЯЯ КОМПАНИЯ

Дочерняя компания - это компания, которая контролируется другой компанией – материнской.

Группа, объединение компаний

Группа из двух или более компаний, где одна компания контролирует все остальные.

Если компания контролируется материнской компанией, то консолидированная отчетность должна составляться независимо от существующих различий в видах деятельности этих компаний.

КОНТРОЛЬ

Возможность определять финансовую и хозяйственную политику дочерней компании с целью получения экономических выгод от её деятельности.

Признаки контроля:

- Наличие права собственности на более чем 50% акций с правом голоса.
- Фактический контроль более чем над 50% акций с правом голоса. Например, когда супругу принадлежит 30% акций, а супруге - 40%. Так как данные лица связанные, они имеют возможность контролировать компанию.
- Возможность определять состав совета директоров.

СПРАВЕДЛИВАЯ СТОИМОСТЬ

Справедливая стоимость - это сумма денежных средств, за которую можно продать актив или погасить обязательство при совершении обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. **(МСФО 13).**

ДЕНЕЖНЫЕ (МОНЕТАРНЫЕ) СТАТЬИ

Денежные средства, активы и обязательства к получению или к выплате в денежных единицах.

К денежным статьям относятся к примеру, денежные средства в кассе и корсчетах, кредиты, депозиты, прочая дебиторская и кредиторская задолженность с обязательством уплаты в денежных единицах, остатки на счетах клиентов, расчеты по заработной плате, по налогам.

АССОЦИИРОВАННАЯ КОМПАНИЯ

Компания, на деятельность которой оказывает существенное влияние материнская компания, но которая не является ни совместной, ни дочерней.

Признаки существенного влияния:

- Наличие права собственности на 20-50% акций с правом голоса
- Представительство в Совете Директоров

СОВМЕСТНАЯ КОМПАНИЯ

Компания, совместно контролируемая двумя или более сторонами на основании заключенного ими договора.

ЗАРУБЕЖНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Это деятельность ассоциированной компании, совместного предприятия или дочерней компании, которая осуществляется ими в другой, нежели отчитывающаяся компания стране.

ВАЛЮТА ОТЧЕТНОСТИ

Валюта отчетности - это валюта, используемая при представлении финансовой отчетности.

ФУНКЦИОНАЛЬНАЯ ВАЛЮТА

Функциональная валюта - это основная валюта той экономической среды, в которой данная компания осуществляет свою деятельность.

ИНОСТРАННАЯ ВАЛЮТА

Это любая валюта, отличная от функциональной валюты отчетности данной компании.

КУРСОВАЯ РАЗНИЦА

Разница, возникающая в результате отражения в отчетах того же количества единиц иностранной валюты в функциональной валюте по другим валютным курсам.

КУРС НА ОТЧЕТНУЮ ДАТУ

«Спот» - курс обмена валют на отчетную дату.

ЧИСТЫЕ ИНВЕСТИЦИИ В ЗАРУБЕЖНУЮ КОМПАНИЮ

Чистые инвестиции в зарубежную компанию - это доля материнской компании в чистых активах зарубежной деятельности.

Курс «спот» (спот-курс)

Курс «спот» – это обменный курс при условии немедленной поставки.

2. МСФО (IAS) 21 для банков

Большинство транзакций банка в иностранной валюте относится к финансовым инструментам. В большинстве стран

они переоцениваются на ежедневной основе с использованием курсов, установленных Центральным банком, причем разница при переоценке учитывается в отчете о прибылях и убытках.

Такой же учет применяется и в соответствии с МСФО (за некоторыми исключениями, например, для финансовых активов, классифицированных в категорию имеющиеся в наличии для продажи, разница при переоценке будет отражаться в составе капитала до момента их продажи).

Работа с иностранной валютой включает в себе определенный уровень рисков для банков (например, британский банк Барингс обанкротился, спекулируя на японской йене), а также для их клиентов, которые не способны (или не желают этого) оценить валютные риски в полной мере.

МСФО (IFRS) 7 требует, чтобы в своей финансовой отчетности банки подробно раскрывали подверженность валютному риску и процедуры управления этим риском.

Валютные деривативы (производные финансовые инструменты) рассматриваются в МСФО 9 «Финансовые инструменты» и не попадают в область применения МСФО 21. Однако существует ряд деривативов, на которые не распространяется действие МСФО 9 (к примеру – некоторые производные инструменты, которые встроены в другие контракты). В этом случае, эти инструменты попадают в область применения МСФО 21.

На практике МСФО 21 применяют при переводе стоимости деривативов из функциональной валюты в валюту отчетности.

3. Операции в иностранной валюте в текущей деятельности компании

Операции и инвестиции в иностранной валюте

Операции и инвестиции в иностранной валюте увеличивают коммерческие риски по причине возможных колебаний обменного курса.

Наличие активов или обязательств, деноминированных в иностранной валюте, подразумевает валютный риск. Существует риск возникновения прибыли или убытка в случае, если обменный курс поменяется на момент расчетов по операции. Для уменьшения рисков применяются методики хеджирования с использованием в частности форвардных контрактов и опционов.

Ведение хозяйственной деятельности за рубежом вызывает у многих компаний необходимость совершения операций в иностранной валюте. Чтобы минимизировать риски, необходимо максимально сократить промежуток времени с момента установления цены в иностранной валюте до момента фактического получения средств.

Пример:

Вы предлагаете установить цену на уровне 1 000 долл. за единицу. В соответствии с текущим обменным курсом Ваша прибыль составит 25%. Однако курс рубля по отношению к доллару падает на 10% каждый месяц и приводит к потере Вашей прибыли до того как Вы (через 5 месяцев) получите оплату:

Месяц	Действие	Доллары США (USD)	Курс	Выручка в рублях (RUR)	Затраты в рублях	Прибыль /убыток в рублях
1	Установление цены	1000	30,00	30 000	22 500	7 500
2	Получение заказа	1000	27,00	27 000	22 500	4 500
3	Производство	1000	24,30	24 300	22 500	1 800
4	Поставка	1000	21,87	21 870	22 500	- 630
5	Оплата	1000	19,68	19 680	22 500	- 2 820

Данный пример можно считать преувеличением, однако риск, о котором идет речь, присутствует всегда.

Инвестиции, такие как зарубежный филиал или дочерняя компания, увеличивают период времени, в котором материнская компания подвергается риску изменения валютного курса.

Зарубежная компания может вести хозяйственную деятельность с прибылью, но падение курса иностранной валюты по отношению к валюте материнской компании может оказывать отрицательное влияние на инвестиции.

Комиссионные издержки, понесенные в результате покупки или продажи иностранной валюты, вычитаются из прибыли. Существуют также валютные ограничения, которые могут препятствовать возвращению материнской компанией капитала на родину в целях снижения риска.

Каждая компания должна знать степень коммерческого риска, которому она подвергается при осуществлении операций и инвестиций в иностранной валюте. Каждая компания должна разрабатывать и периодически пересматривать свою стратегию в отношении колебаний курсов по каждому виду валют, с которыми она совершает операции.

В случае возникновения прибыли или убытка в результате курсовой разницы при осуществлении операций в иностранной валюте, компании остается только отразить данное изменение в отчетности.

В данной ситуации улучшить деятельность компании возможно, только если провести анализ нереализованной прибыли/убытков.

4. Первоначальное признание операции

В случае если компания осуществляет операции, имеет активы или обязательства, выраженные в иностранной валюте, операции должны учитываться по обменному курсу на дату их совершения. Следует использовать среднерыночный спот-курс на дату совершения операции.

При незначительных колебаниях валютных курсов можно использовать средний курс за неделю или за месяц для всех операций по каждой иностранной валюте.

Дата совершения операции - это дата заключения контракта или отражения операции в учете, а не дата осуществления расчетов по сделке (получения, оплаты денежных средств). В случае если средства получены до этой даты, отражается получение аванса. Если же расчет осуществляется после этой даты, то дебиторская или кредиторская задолженность учитываются по курсу «спот».

Пример:

1 января компания предоставила иностранному клиенту услуги в кредит на сумму **100 долл. США**. Обменный курс составил **1 долл. США = 30 руб.**

В бухгалтерской отчетности российской компании эта операция отражается записью:

Дт «Дебиторская задолженность»	3000
Кт «Выручка»	3000

Расчет по операции произведен в долларах США 1 февраля. Обменный курс изменился и составил **1 долл. США = 25 руб.**

В бухгалтерской отчетности российской компании это отражается как:

Дт «Денежные средства»	2500
Дт «Убыток по курсовой разнице»	500
Кт «Дебиторская задолженность»	3000

В данном случае компания получила меньше рублей, чем если бы платеж в рублевом эквиваленте **100 долл. США** был получен 1 января.

Если бы курс доллара по отношению к рублю укрепился (например, был установлен в размере 40 руб. за 1 долл. США), в обмен на 100 долл. США было бы получено больше рублей. Это создало бы прибыль от курсовой разницы (в данном примере 1000 рублей).

Прибыль или убыток?

Если Вы ведете учет в рублях, а операции деноминированы в долларах, то колебания курса доллара к рублю отразятся на Ваших активах и обязательствах следующим образом:

	Повышение курса USD	Снижение курса USD
USD Активы	Прибыль	Убыток
USD Пассивы	Убыток	Прибыль

6. Отчетность на дату бухгалтерского баланса

Денежные (монетарные) статьи (наличность, активы и обязательства, подлежащие оплате денежными средствами или их эквивалентами) должны оцениваться по среднерыночному курсу на отчетную дату.

Неденежные (немонетарные) статьи, (например, основные средства или материалы), должны учитываться по курсу на дату совершения операции. Это может быть курс, используемый при определении первоначальной стоимости, или курс на дату проведения оценки по справедливой стоимости.

Пример:

1 января было импортировано оборудование, но расчеты за него не были произведены до окончания отчетного периода - 31 марта

Курсы обмена валют:

На 1 января **1 USD=30 RUR**

На 31 марта **1 USD=24 RUR**

Стоимость оборудования - **USD 2 000** и амортизационные отчисления за этот период составляют **5%**.

В бухгалтерском учете по российским стандартам отражается следующее:

Стоимость оборудования	60 000
Амортизация	<u>3 000</u>
Остаточная стоимость	57 000
Кредиторская задолженность	48 000
Курсовая разница (прибыль) (относящаяся к кредиторской задолженности)	12 000

Примечания:

Стоимость = 2 000 * 30 = 60 000
Износ = 5% (60 000) = 3 000
Кредиторская задолженность = 2 000 * 24 = 48 000
Курсовая разница = 2000 x (30 - 24) = 12 000

Снижение курса доллара по отношению к рублю выгодно при оплате кредиторской задолженности. В случае увеличения курса доллара рублевый эквивалент 2 000 USD был бы больше, что создало бы убыток от курсовой разницы в отчетном периоде.

Порядок учета курсовой разницы

Курсовая разница по денежным статьям должна признаваться в отчете о прибылях и убытках, даже если разница не была реализована (проведением расчетов) на отчетную дату. Если расчет по операциям не был произведен, то в последующем могут возникнуть курсовые разницы.

Исключением из этого правила является курсовая разница, возникающая по денежной статье, которая по существу составляет часть чистых инвестиций в зарубежную компанию

(например, кредит внутри группы компаний). Эта разница должна учитываться в составе капитала до продажи данной инвестиции. После продажи она должна признаваться в отчете о прибылях и убытках как прибыль или убыток.

Пример:

Холдинговая компания учредила зарубежную дочернюю компанию.

Стоимость чистых активов последней составляет **USD 1 млн. USD 1 000** – это акционерный капитал дочернего предприятия, а оставшиеся **USD 999 000** - это внутригрупповой кредит. Данный кредит должен рассматриваться как часть чистых инвестиций в дочернюю компанию (именуемый «квази-капитал»), а относящаяся к нему курсовая разница учитывается в составе собственного капитала.

Если обменный курс на дату создания дочерней компании составлял 1 USD = 30 RUR, а на отчетную дату он составил 1 USD = 32 RUR, то стоимость займа изменилась следующим образом:

[999 000 x (32-30) = 19 980]. Курсовая прибыль в сумме USD 19 980 добавляется к сумме собственного капитала холдинговой компании.

Любая дочерняя компания Группы может иметь монетарную статью, такую как дебиторская или кредиторская задолженность в отношении зарубежной компании. Например, предприятие имеет две дочерние компании, А и Б. Дочерняя компания Б является зарубежной компанией.

Дочерняя компания А предоставляет ссуду дочерней компании Б. Ссуда дочерней компании А, которая представляет собой дебиторскую задолженность от компании Б, будет составлять часть чистых инвестиций предприятия в дочернюю компанию Б, если погашение ссуды или не планируется, или вряд ли

произойдет в обозримом будущем. Ситуация будет аналогичной, если дочерняя компания А сама будет являться зарубежной компанией.

Немонетарные (неденежные) статьи, оцениваемые по справедливой стоимости

Немонетарные статьи, оцениваемые по справедливой стоимости в иностранной валюте, должны пересчитываться с использованием обменных курсов на дату оценки справедливой стоимости.

В большинстве компаний такая ситуация встречается редко. Если, например, недвижимость компании оценивается в долларах США, а функциональная валюта предприятия – российские рубли, то переоценка пересчитывается по курсу «спот» на дату такой переоценки.

При обратной переоценке в доллары США, переоценка пересчитывается по курсу «спот» новой переоценки.

7. Финансовая отчетность об операциях за рубежом

ВАЛЮТА ОТЧЕТНОСТИ

Валюта отчетности группы компаний - это валюта, используемая при составлении финансовой отчетности по МСФО. Обычно компания использует валюту страны своего местонахождения, либо валюту финансового рынка, на котором представлены её ценные бумаги.

Для консолидации валютных операций используют валюту отчетности.

Чтобы удовлетворить требованиям различных пользователей отчетности, могут быть подготовлены варианты финансовой отчетности по МСФО в нескольких валютах. Если банки представляют отчетность в нескольких валютах, то такая отчетность может быть полезна, например, иностранным банкам-корреспондентам.

ФУНКЦИОНАЛЬНАЯ ВАЛЮТА

Функциональная валюта превалирует над валютой отчетности. У каждого предприятия может быть только **одна** функциональная валюта. Это валюта, в которой совершается большинство операций, в отличие от той, в которой составляется отчетность для пользователей.

При составлении отчетов в соответствии с МСФО функциональная валюта играет основную роль. Результаты всех операций сначала отражаются в функциональной валюте, и уже затем они могут быть переведены в валюту отчетности.

Несмотря на то, что большинство компаний в качестве валюты отчетности выбирают национальную валюту материнской компании, многие компании работают на рынках, где основными являются другие валюты.

В России функциональной валютой большинства предприятий будет российский рубль как национальная валюта, поскольку большинство транзакций совершается в рублях.

Функциональная валюта отражает совершенные операции, события и связанные с ними условия.

После того, как выбрана та или иная функциональная валюта, она не меняется, если только не происходит изменений в совершаемых операциях, событиях и условиях.

Среди компаний нефтяной отрасли, независимо от страны осуществления операций, преобладают сделки в USD. Подготовка отчетности в валюте, отличной от USD, приведет к существенным изменениям финансовых результатов по причине колебаний курсов обмена USD и валюты страны материнской компании.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ФУНКЦИОНАЛЬНОЙ ВАЛЮТЫ

Основной экономической средой, в которой компания осуществляет свою деятельность, обычно является та, в которой предприятие зарабатывает денежные средства.

Функциональная валюта – это валюта, которая, главным образом, влияет на цену продаж товаров и услуг, а также валюта страны, которая влияет на стоимость труда и материалов.

Среди прочих факторов, которые могут повлиять на определение функциональной валюты, выделяются следующие:

- (i) Валюта, в которой поступают средства от финансовой деятельности (долговые и фондовые инструменты);
- (ii) Валюта, в которой обычно ведется первичная документация, относящаяся к хозяйственной деятельности.

При определении функциональной валюты зарубежной компании, а также при принятии решения, должна ли функциональная валюта компании совпадать с валютой отчитываемой компании (под отчитываемой компанией подразумевается компания, владеющая зарубежной компанией, в силу того, что последняя является её дочерней

компанией, ассоциированной компанией или стороной совместной компании), учитываются следующие дополнительные факторы:

- (i) Является ли зарубежная деятельность неотъемлемой частью деятельности отчитываемой компании, либо осуществляется во многом автономно;
- (ii) Составляют ли операции с отчитываемой компанией большую часть деятельности зарубежной компании или нет;
- (iii) Оказывают ли потоки денежных средств от зарубежной деятельности непосредственное влияние на потоки денежных средств отчитываемой компании и могут ли быть оперативно переведены на счета отчитываемой компании;
- (iv) Являются ли потоки денежных средств от зарубежной деятельности достаточными для покрытия долговых обязательств без привлечения средств отчитываемой компании.

В случае, если вышеупомянутые факторы не позволяют четко определить функциональную валюту, то решением руководства на основе профессионального суждения определяется валюта, которая наиболее адекватно отражает экономический эффект от операций, событий и условий бизнеса.

Каждая компания определяет для себя функциональную валюту, которая затем становится общей для всех предприятий группы компаний при консолидации. Все статьи в иностранной валюте переводятся в функциональную валюту.

Пример: Определение функциональной валюты

Предприятие С управляет веб-сайтом, на котором размещается информация по текущим проблемам, погоде и др. Веб-сайт написан на одном из наречий китайского языка и предполагается, что 95% пользователей, имеющих доступ к веб-сайту, проживают в Китае. Предприятие создает доход посредством размещения рекламных «баннеров» на веб-сайте.

Все клиенты, которые размещают баннеры на этом веб-сайте, являются транснациональными корпорациями. Серверы расположены в Джерси в целях налогообложения.

Расходы на содержание веб-сайта выплачиваются служащим в Китае в долларах. Клиентам выставляют счета также в долларах.

Финансирование предприятия осуществляется в различных валютах, включая доллары, евро и фунты стерлингов. Выручка и расходы указываются в долларах, поскольку это более стабильная и ликвидная валюта, чем китайский юань.

Какова функциональная валюта предприятия?

Функциональная валюта предприятия – китайский юань.

Функциональной валютой предприятия является валюта основной экономической среды, в которой функционирует предприятие.

На функциональную валюту предприятия, таким образом, будет влиять, в первую очередь, среда, которая определяет цену продажи услуг предприятия и расходы, которые

необходимо понести предприятию для предоставления этих услуг.

Клиенты, которые пользуются веб-сайтом, проживают, в основном, в Китае, поэтому цена, по которой предприятие может продавать свои рекламные услуги, будет зависеть от китайской, а не американской экономики.

Хотя предприятие оплачивает свои расходы в долларах США, вознаграждение, которое потребуют служащие, будет определяться китайской, а не американской экономикой. Тот факт, что позиции указаны в долларах, не является в данном случае существенным.

Функциональная валюта предприятия отражает базовые транзакции, события и условия, которые важны для него. Соответственно, после того, как функциональная валюта определена, она не изменяется до тех пор, пока не происходят изменения в указанных базовых транзакциях, событиях и условиях бизнеса.

Пример: Изменение функциональной валюты

Предприятие С является британской компанией, которая впервые применяет МСФО (IAS) 21 в своей финансовой отчетности за год, оканчивающийся 31 декабря 20X6 г.

Ранее предприятие С составляло свою финансовую отчетность в долларах США.

Однако, при применении критериев МСФО (IAS) 21, функциональной валютой должен считаться фунт стерлингов. Других изменений в условиях бизнеса, которые могли бы

привести к изменению функциональной валюты, не существует.

Может ли предприятие С составлять отчет в измененной функциональной валюте перспективно, начиная с даты изменения?

Нет. Это разрешено только в том случае, если произошла замена функциональной валюты вследствие изменений базовых транзакций, событий или условий бизнеса.

В данном случае условия не изменялись, поэтому вышеописанные правила не применимы.

В данном случае необходимо применить МСФО (IAS) 21 полностью ретроспективно, как изменение в учетной политике.

Для того чтобы рассчитать суммы корректировок, которые необходимо произвести в отчетности прошлых периодов для применения МСФО (IAS) 21 в финансовой отчетности предприятия, необходимо:

- (а) обратно пересчитать финансовую отчетность, представленную в местной валюте (долларах США), в фунты стерлингов; и
- (б) заново учесть цифры в фунтах стерлингов, как будто МСФО (IAS) 21 был полностью применен ретроспективно, т.е. как будто фунт стерлингов всегда был функциональной валютой.

ПЕРЕСЧЕТ МЕСТНОЙ ВАЛЮТЫ В ФУНКЦИОНАЛЬНУЮ ВАЛЮТУ

Каждая операция пересчитывается в функциональную валюту по следующему обменному курсу:

Денежные (монетарные) статьи (деньги, активы и обязательства, подлежащие оплате денежными средствами или их эквивалентами), должны представляться с использованием курса на отчетную дату (среднерыночного курса на отчетную дату).

Неденежные (немонетарные) статьи (например, основные средства, материалы) должны учитываться по курсу на дату совершения операции. Это может быть курс на дату приобретения или на дату оценки по справедливой стоимости.

Примеры таких операций приведены в предыдущем разделе.

ПЕРЕСЧЕТ ФУНКЦИОНАЛЬНОЙ ВАЛЮТЫ В ВАЛЮТУ ОТЧЕТНОСТИ

Пересчет из функциональной валюты в валюту отчетности производится следующим способом.

Активы и пассивы

Активы и пассивы зарубежной компании пересчитываются по курсу валюты отчетности на отчетную дату. Сюда также относятся корректировки гудвилла и справедливой стоимости.

Доходы и расходы

Статьи доходов и расходов пересчитываются по курсу на дату совершения операции.

Чистая курсовая разница, образующаяся в результате операций, должна учитываться в составе капитала.

На практике при подготовке отчетности, чтобы рассчитать прибыль, выраженную в валюте отчетности, часто используют ежемесячную отчетность зарубежной компании, которая пересчитывается по своему обменному курсу.

Пример:

Зарубежная компания создана 1 января и начала свою деятельность с покупки у третьей стороны товаров на сумму **USD 1 млн.** В течение месяца в результате нескольких операций товар был продан за сумму **USD 1,1 млн.** **USD 1 млн.** был направлен на покрытие кредиторской задолженности, таким образом, на 31 января остаток денежных средств составил **USD 100 000.**

Обменные курсы:

На 1 января – **USD 1= RUR 30**

На 31 января – **USD 1= RUR 22**

Средний курс – **USD 1= RUR 26**

В пересчете на рубли:

Остаток денежных средств = **USD 100 000 x 22 = RUR 2,2 млн.**
(курс на отчетную дату)

Чистая прибыль = **USD 100 000 x 26 = RUR 2,6 млн.**
(средний курс)

Курсовой убыток = **RUR 0,4 млн.** (разница учитывается в составе капитала)

Остаток денежных средств является определяющим показателем, поскольку он составляет увеличение стоимости инвестиций.

Сумма убытка от курсовой разницы таким образом наряду с чистой прибылью уравнивает бухгалтерский баланс компании.

Убыток (или прибыль) от курсовой разницы будет зафиксирован только при возврате денежных средств в страну материнской компании.

Однако (нереализованная) прибыль или убыток должны рассчитываться каждый месяц и учитываться в составе собственного капитала.

В случае, когда зарубежная компания находилась в собственности в предыдущий период, в отличие от ситуации, когда она была приобретена или официально начала свою деятельность в ходе отчетного периода, чистые инвестиции на начало периода должны быть пересчитаны по курсу на отчетную дату.

Курсовая разница учитывается в составе капитала.

Пример:

Зарубежная компания создана 1 января и начала свою деятельность с покупки у третьей стороны товаров на сумму **USD 1 млн.** В течение месяца в результате нескольких операций товар был продан на сумму **USD 1.1 млн.**

USD 1 млн. был направлен на покрытие кредиторской задолженности, таким образом, на 31 января остаток денежных средств составил **USD 100 000.**

В феврале те же самые торговые операции были повторены.

Обменные курсы составили:

1 января	USD 1= RUR 30
31 января	USD 1= RUR 22
Средний курс	USD 1= RUR 26

1 февраля	USD 1= RUR 25
28 февраля	USD 1= RUR 37
Средний курс	USD 1=RUR 31

В пересчете на рубли:

Январь

Остаток денежных средств =USD 100 000 x 22 = RUR 2,2 млн.
(конечный курс)

Чистая прибыль = USD 100 000 x 26 = RUR 2,6 млн.
(средний курс)

Курсовой убыток = RUR 0,4 млн. (разница)
(учитывается в составе капитала)

Февраль

Пересчитанный по курсу на конец периода остаток денежных средств.

USD 100 000 x (37-22) = RUR 1,5 млн. = курсовая прибыль
(учитывается в составе

капитала)

остаток денежных средств = USD 200 000 x 37 = RUR 7,4 млн.
(курс на отчетную дату)

Чистая прибыль = USD 100 000 x 31 = RUR 3 млн.
(средний курс)

Курсовая прибыль в сумме чистой прибыли

USD 100 000 x (37 - 31)= RUR 0,6 млн.
(учитывается в составе капитала)

Сверка:

Остаток денежных средств =USD 200 000 * 37 = RUR 7,4 млн.

Чистая прибыль за январь = 2,6 млн.

Чистая прибыль за февраль = 3,1 млн.

Курсовой убыток за январь = -0,4 млн.

Курсовая прибыль по денежным средствам = 1,5 млн.

Курсовая прибыль за февраль = 0,6 млн.

Итого = 7,4 млн.

Курсовая разница, возникающая в связи с изменениями в собственном капитале, как увеличение капитала или объявленные дивиденды, также должна классифицироваться как капитал.

ДОЛЯ МЕНЬШИНСТВА (неконтролируемая доля)

Доля акций, которыми не владеет ни материнская компания, ни другие члены группы, называется **долей меньшинства**. Соответствующая часть прибыли (убытков) по курсовым разницам относится на статью «Доля меньшинства» консолидированного бухгалтерского баланса.

Например, если **доля меньшинства** в зарубежной компании составляет **20%** , то **20%** относящейся к этой компании курсовой разницы за каждый отчетный период должно быть отнесено на долю меньшинства. При этом никаких средств не переводится, поскольку это исключительно бухгалтерская операция.

Пример:

Материнская компания владеет 80% зарубежной дочерней компании (инвестицией в дочернюю компанию). Стоимость чистых активов дочерней компании составляет USD 10 млн. За отчетный период торговых операций не производилось.

Обменные курсы составили:

1 января - USD 1 = RUR 30
31 января - USD 1 = RUR 35

Курсовая прибыль:

USD 10 млн. \times (35 - 30) = RUR 5 млн.

Поскольку материнской компании принадлежит только 80%, RUR 4 млн. курсовой прибыли учитываются в составе собственного капитала, а оставшийся RUR 1 млн. относится на статью «Доля меньшинства» бухгалтерского баланса.

Прежде чем закончить подготовку финансовой отчетности, представляемой для консолидации необходимо согласовать внутригрупповые остатки. Курсовые разницы возникают довольно часто.

Очень важно наряду с учетом сумм в иностранной валюте вести учет сумм в рублях по каждой операции. Каждая операция совершается по своему обменному курсу, следовательно, без этой информации будет сложно рассчитать общую сумму в иностранной валюте.

Курсовая разница признается как доход или расход в период её возникновения, за исключением сумм курсовой разницы, которая составляет часть чистых инвестиций в зарубежную компанию (например, внутригрупповой кредит).

В этом случае курсовая разница должна классифицироваться как собственный капитал вплоть до продажи чистой инвестиции. После продажи она признается как доход или расход в отчете о прибылях и убытках.

Далее приведен пример, в котором выбран обменный курс на 1 января и предполагается, что в течение месяца никакого движения по счетам не было.

Пример:

Зарубежная компания получила внутригрупповой кредит на сумму USD 1 млн. Кроме того, у компании есть дебиторская задолженность другой компании данной группы на сумму EUR 800 000.

Обменные курсы составили:

1 января USD 1 = RUR 30 EUR 1 = RUR 35
31 января USD 1 = RUR 22 EUR 1 = RUR 28

Курсовая прибыль: USD 1 млн. \times (30 - 22) = RUR 8 млн.

(Считается прибылью, поскольку уменьшилась сумма долга в рублях.)

Курсовой убыток: EUR 800 000 \times (35 - 28) = RUR 5,6 млн.

(Считается убытком, поскольку будет получена меньшая сумма в рублях.)

Курсовая прибыль (USD) будет учтена как собственный капитал, поскольку она является частью чистых инвестиций в зарубежную компанию.

Курсовой убыток (EUR) будет отражен в отчете о прибылях и убытках, поскольку это результат торговой операции.

По возможности отчетные даты дочерних и материнской компаний должны совпадать.

Согласно МСФО 10 разница между датами отчетов не должна превышать 3 месяцев.

Если даты составления финансовой отчетности отличаются, активы и обязательства зарубежной компании пересчитываются на её отчетную дату.

В случае значительных расхождений по причине отличия отчетной даты зарубежной компании должны быть произведены соответствующие корректировки (см. примеры в Приложении).

Пример: прибыль или убытки от пересчета финансовой отчетности зарубежной дочерней компании

Проблема

Руководство должно классифицировать разницу курсов обмена, возникающую при пересчете финансовой отчетности зарубежной дочерней компании, как капитал до выбытия чистых инвестиций.

Каким образом руководство должно признать убытки от пересчета финансовой отчетности зарубежной дочерней компании, когда такие убытки возникли в результате резкой девальвации валюты составления финансовой отчетности дочерней компании?

История вопроса

Предприятие А – французская материнская компания, имеющая дочернюю компанию Б, расположенную в Африке. В течение года в этой африканской стране произошла серьезная

девальвация местной валюты, и предприятие А понесло существенные убытки при пересчете финансовой отчетности предприятия Б.

Решение

Руководство должно признать убыток при пересчете финансовой отчетности Б в капитале. Степень девальвации не влияет на учет.

Курсовые разницы не признаются как доход или расход за период, поскольку изменения обменных курсов оказывают минимальное влияние или не оказывают никакого прямого влияния вообще на текущие и будущие потоки денежных средств от деятельности как дочерней, так и материнской компании.

Пример: Сегменты по курсовым прибылям и убыткам

Предприятие Д ведет деятельность по четырем сегментам. Курсовые прибыли и убытки, возникающие от переоценки остатков дебиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, учитываются как административные издержки и, соответственно, включаются в расчет операционной прибыли.

Предприятие Д представляет информацию по сегментам в соответствии с МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты», включая результат сегмента.

Нужно ли включать в результат сегмента курсовые прибыли и убытки, возникающие при переоценке дебиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, принадлежащей этому сегменту?

Да. Курсовые прибыли и убытки возникают непосредственно от переоценки дебиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, по каждому результату сегмента.

8. Продажа зарубежной компании

При продаже зарубежной компании вся сумма курсовой разницы, учтенная как собственный капитал, фиксируется и при реализации должна признаваться как доход или расход в отчете о прибылях и убытках.

Пример:

Зарубежная компания продана за USD 500 000. Её акционерный капитал составил USD 75 000, нераспределенная прибыль – USD 350 000 и курсовые убытки в составе собственного капитала USD 80 000.

(Примечание: суммарное значение трех вышеуказанных показателей будет эквивалентно стоимости чистых активов, при условии, что в структуре собственного капитала нет других компонентов).

Прибыль от реализации:

$USD\ 500\ 000 - (USD\ 75\ 000 + USD\ 350\ 000 - USD\ 80\ 000) = USD\ 155\ 000.$

Прибыль пересчитывается в валюту отчетности по курсу «спот» на дату операции.

В случае частичной продажи, в прибыль или убыток включается только пропорциональная акционерному капиталу часть соответствующей накопленной курсовой разницы.

Пример:

20% зарубежной компании реализовано за USD 250 000.

Её акционерный капитал составил USD 100 000, нераспределенная прибыль - USD 1 500 000 и курсовая прибыль, отраженная в капитале – USD 50 000.

Убыток от продажи:

$USD\ 250\ 000 - 20\% (USD\ 100\ 000 + USD\ 1\ 500\ 000 + USD\ 50\ 000) =$
 $= - USD\ 80\ 000$

Убыток пересчитывается в валюту отчетности по курсу «спот» на дату совершения операции и отражается в отчете о прибылях и убытках.

Выбытие или частичное выбытие зарубежной компании

Как выбытие (частичное выбытие) зарубежной компании рассматриваются также следующие нижеперечисленные события, **даже если предприятие сохраняет свое участие:**

- (i) утрата контроля над зарубежной дочерней компанией;
- (ii) утрата значительного влияния над зарубежной ассоциированной компанией; и
- (iii) утрата совместного контроля над зарубежной совместно контролируемой компанией.

После выбытия зарубежной дочерней компании необходимо прекратить признание совокупной суммы курсовой разницы, относящейся к данной зарубежной компании, которая относилась к доле меньшинства, но эта сумма не относится на прибыль и убытки.

При частичном выбытии дочерней компании, включая зарубежную компанию, предприятие должно перераспределить пропорциональную долю совокупной суммы курсовой разницы, признанной в прочем совокупном доходе, на долю меньшинства в данной зарубежной компании.

Поскольку происходит уменьшение доли предприятия, доля меньшинства повышается, поэтому на эту долю меньшинства распределяется дополнительная часть курсовой разницы.

При любом другом частичном выбытии зарубежной компании (не являющейся дочерней компанией), предприятие должно отнести на прибыль и убытки только пропорциональную долю совокупной суммы курсовой разницы, признанной в прочем совокупном доходе.

Частичное выбытие участия предприятия в зарубежной компании представляет собой сокращение доли участия предприятия в капитале зарубежной компании, за исключением тех сокращений, которые учитываются как выбытие.

Предприятие может отчуждать (полностью или частично) свою долю в зарубежной компании посредством продажи, ликвидации, выкупа (погашения) акционерного капитала или отказа от всего предприятия или его части.

Выплата дивидендов является частью выбытия, только когда такая выплата представляет собой возврат инвестиций, например, когда дивиденды выплачиваются из прибыли до приобретения.

В случае частичного выбытия только пропорциональная часть соответствующей накопленной курсовой разницы включается в отчет о прибылях и убытках.

Списание балансовой стоимости зарубежной компании либо вследствие ее собственных убытков, либо вследствие обесценения, признанного инвестором, не является частичным выбытием.

Соответственно, никакая часть отложенных прибылей или убытков по курсовой разнице, признанная в капитале, не переносится в отчет о прибылях и убытках.

ГИПЕРИНФЛЯЦИОННАЯ ЭКОНОМИКА И УЧЕТ ХЕДЖИРОВАНИЯ

МСФО 29 определяет порядок учета по зарубежным компаниям, находящимся в странах с гиперинфляционной экономикой. МСФО 39 определяет правила учета хеджирования, включая хеджирование иностранных валют.

В данном учебном пособии эти вопросы не рассматриваются.

9. Требования к раскрытию информации

В финансовой отчетности компании должно быть раскрыто следующее:

- (i) Сумма чистой курсовой разницы, включенная в чистую прибыль за период;
- (ii) Чистая курсовая разница, классифицируемая как отдельный компонент капитала, и суммы этой курсовой разницы на начало и конец периода.

В случае если валюта отчетности отличается от функциональной валюты компании, причину этого расхождения необходимо раскрыть в отчетности.

Должна раскрываться причина любого изменения валюты отчетности или функциональной валюты.

Компания должна раскрывать метод, выбранный для пересчета деловой репутации и корректировок справедливой стоимости, возникающих при приобретении зарубежной компании.

Существенное влияние изменений валютных курсов, происходящих после отчетной даты, должно быть подробно раскрыто, в противном случае пользователи финансовой отчетности не смогут сделать правильные оценки и принять правильные решения.

Также поощряется раскрытие политики компании в отношении управления валютными рисками.

10. Приложение – Примеры – Зарубежные компании с несовпадающими отчетными датами

Предприятие F составляет свою годовую финансовую отчетность на 30 сентября. Однако местное законодательство требует от одной из его дочерних компаний, предприятия G, составлять свою финансовую отчетность 31 августа.

Предприятие F использует результаты предприятия G за 12 месяцев на 31 августа в целях консолидации, не включая вторую часть результатов деятельности до 30 сентября.

Обменный курс между фунтом стерлингов (используемым для групповой отчетности) и местной валютой (МВ) предприятия G на 31 августа 2006 г. был 1 ф.ст.:15 000 МВ, а на 30 сентября 2006 г. – 1 ф.ст.: 18 000 МВ. В течение сентября 2006 г. на

предприятию G не произошло никаких значительных транзакций или событий.

Стоимость чистых активов предприятия G на 31 августа 2006 г. составляла 234 млн. МВ.

Какой обменный курс должен использоваться при пересчете результатов деятельности предприятия G?

В тех случаях, когда отчетная дата зарубежной дочерней компании не совпадает с отчетной датой отчитывающегося предприятия, МСФО (IAS) 10 разрешает использование различных дат представления отчетности, при условии, что разница составляет не более трех месяцев.

При этом должны быть проведены корректировки результатов воздействия значительных транзакций или прочих событий, которые произошли между несовпадающими отчетными датами. Активы и обязательства зарубежной компании должны пересчитываться по обменному курсу на дату бухгалтерского баланса зарубежной компании, однако в случае значительных изменений обменного курса, произошедших до даты бухгалтерского баланса отчитывающегося предприятия, необходимо провести соответствующие корректировки

Пересчет бухгалтерского баланса предприятия G на 31 августа с использованием обменного курса на 31 августа 2006 г. привел к тому, что стоимость чистых активов предприятия G составила 15 600 фунтов стерлингов. Однако, пересчет бухгалтерского баланса с использованием обменного курса на 30 сентября 2006 г. показал в консолидированном бухгалтерском балансе сумму чистых активов, равную 13 600 ф.ст.

Поскольку изменение обменного курса между 31 августа 2006 г. и 30 сентября 2006 г. было значительным, то в целях консолидации предприятие F должно использовать обменный курс на 30 сентября 2006 г.

Совместное предприятие с несовпадающей отчетной датой

Инвестор F имеет совместное иностранное предприятие (СП). F составляет финансовую отчетность за год, оканчивающийся 30 апреля, а СП составляет свою финансовую отчетность за год, оканчивающийся 31 декабря.

Может ли инвестор F использовать финансовую отчетность СП, составленную в декабре, при подготовке своей собственной финансовой отчетности в апреле?

МСФО (IAS) 28 требует использовать финансовую отчетность, составленную на ту же дату, что и отчетность инвестора, за исключением случаев, когда это является нецелесообразным (невозможным).

В частности, МСФО (IAS) 28 запрещает использование отчетности, если период между датами составления отчетности инвестором и ассоциированной компанией составляет более трех месяцев.

Таким образом, инвестор F должен потребовать от СП составить специальную финансовую отчетность на конец года, оканчивающийся 30 апреля.

11. Вопросы для самоконтроля

1. Монетарные (денежные) активы - это:

- 1) Денежные средства;
- 2) Денежные средства в кассе и на банковском счете;
- 3) Это денежные средства, активы к получению и пассивы к уплате в денежных средствах или их эквивалентах.

2. Зарубежная деятельность (компания) - это:

- 1) Это зарубежная компания, деятельность которой не является неотъемлемой частью деятельности материнской компании;
- 2) Это филиал, ассоциированная, совместная или дочерняя компания, которые осуществляют ведение операций в другой, нежели отчитывающаяся компания, стране;
- 3) Ни то, ни другое.

3. Функциональная валюта - это:

- 1) Функциональная валюта - это основная валюта той экономической среды, в которой данная компания осуществляет свою деятельность.
- 2) Функциональная валюта – это национальная валюта страны, где основано предприятие.
- 3) Ни то, ни другое

4. Валюта отчетности - это:

1. Валюта, используемая при представлении финансовой отчетности материнской компании и консолидированной финансовой отчетности;
2. Валюта страны местонахождения зарубежной компании, в которой она готовит отчетность;
3. Валюта, дающая наиболее высокую курсовую прибыль.

5. Курсовая разница - это:

- 1) Разница между обменными курсами двух валют;
- 2) Разница, возникающая в результате отражения в отчете одного и того же количества единиц иностранной валюты по разным валютным курсам;
- 3) Средняя разница между обменными курсами на начало и конец периода.

6. Курс на отчетную дату (конечный курс)- это:

- 1) Средний курс, используемый в году, когда компания прекращает деятельность;
- 2) Конечный курс – это курс «спот» на отчетную дату;
- 3) Обменный курс, по которому отражаются все активы и пассивы.

7. Чистые инвестиции в зарубежную компанию:

- 1) Доля материнской компании в чистых активах зарубежной компании;
- 2) Доля меньшинства в чистых активах зарубежной компании;
- 3) Стоимость инвестиций в компанию.

8. Операции и инвестиции в иностранной валюте:

- 1) Снижают коммерческие риски;
- 2) Повышают коммерческие риски.
- 3) Ни то, ни другое.

9. Использование хеджирования, форвардных контрактов и опционов может:

- 1) Снизить риск;
- 2) Увеличить риск;
- 3) Используются исключительно в спекулятивных целях.

10. Зарубежная компания может вести хозяйственную деятельность с прибылью, но при этом стоимость инвестированных в нее средств может резко упасть в результате:

- 1) повышения курса иностранной валюты по отношению к валюте материнской компании;
- 2) падения курса иностранной валюты по отношению к валюте материнской компании;
- 3) валютные курсы не меняются.

11. Улучшить деятельность компании возможно, если провести:

- 1) Анализ реализованной прибыли/убытков;
- 2) Анализ нереализованной прибыли/убытков;
- 3) Ни то, ни другое.

12. Валютным курсом на дату операции называется:

- 1) курс «спот»;
- 2) курс на отчетную дату;
- 3) средний курс;
- 4) курс на будущую дату.

13. Дата совершения операции - это:

- 1) Дата проведения расчетов (получения/уплаты денежных средств);
- 2) Дата заключения контракта или признания операции;
- 3) Дата отражения операции в бухгалтерском учете.

14. При повышении курса доллара США по отношению к рублю:

- 1) По дебиторской задолженности в USD будет получено меньше средств в рублях;
- 2) По дебиторской задолженности в USD будет получено больше средств в рублях;
- 3) На покрытие кредиторской задолженности в USD будет потрачено меньшая сумма в рублях.

15. Если у компании есть чистые обязательства в USD, то снижение курса USD по отношению к рублю приведет к:

- 1) курсовому убытку;
- 2) курсовой прибыли;
- 3) ни к убытку, ни к прибыли.

16. Если у компании есть чистые активы в USD, то повышение курса USD по отношению к рублю приведет к:

- 1) курсовому убытку;
- 2) курсовой прибыли;
- 3) ни к убытку, ни к прибыли.

17. Если у компании есть чистые активы в USD, то снижение курса USD по отношению к рублю приведет к:

- 1) курсовому убытку;
- 2) курсовой прибыли;
- 3) ни к убытку, ни к прибыли.

18. Если у компании есть чистые обязательства в USD, то повышение курса USD по отношению к рублю приведет к:

- 1) курсовому убытку;
- 2) курсовой прибыли;
- 3) ни к убытку, ни к прибыли.

19. Монетарные статьи должны отражаться в учете по:

- 1) курсу на отчетную дату;
- 2) курсу на дату совершения операции;
- 3) среднему курсу за год.

20. Немонетарные статьи должны отражаться в учете по :

- 1) курсу на отчетную дату;
- 2) курсу на дату совершения операции;
- 3) среднему курсу за год.

21. Курсовая разница по монетарным статьям:

- 1) учитывается в составе собственного капитала до момента продажи чистой инвестиции;
- 2) учитывается в отчете о прибылях и убытках за период;
- 3) не учитывается.

22. Курсовая разница по монетарной статье, которая по существу составляет часть чистых инвестиций в зарубежную компанию:

- 1) учитывается в составе собственного капитала до момента продажи чистой инвестиции;
- 2) учитывается в отчете о прибылях и убытках за период;
- 3) не учитывается.

23. Для учета операций за рубежом, составляющих неотъемлемую часть деятельности отчитывающейся компании, каждая операция пересчитывается:

- 1) по курсу, который использовался бы в отчетности материнской компании, если бы это была операция самой материнской компании;
- 2) по курсу на отчетную дату;
- 3) по среднему курсу.

24. При подготовке отчетности зарубежных компаний курс на отчетную дату используется для:

- 1) учета доходов и расходов;
- 2) учета активов и пассивов;
- 3) учета каждой операции.

25. При подготовке отчетности зарубежных компаний обменный курс на дату совершения операции используется для:

- 1) учета доходов и расходов;
- 2) учета активов и пассивов;
- 3) учета каждой операции.

26. Чистые инвестиции на начало периода должны быть пересчитаны по:

- 1) обменному курсу на отчетную дату;
- 2) среднему обменному курсу;
- 3) курсу на начало прошлого года;
- 4) курсу на конец прошлого года;

27. Курсовая разница, возникающая в связи с изменениями в собственном капитале, такими, как увеличение капитала или начисление дивидендов, должна:

- 1) признаваться в отчете о прибылях и убытках за период;
- 2) классифицироваться как собственный капитал;
- 3) не учитываться.

28. При наличии в зарубежных компаниях доли меньшинства, соответствующая ей часть прибыли (убытков):

- 1) не учитывается;
- 2) относится на долю курсовой прибыли материнской компании;
- 3) относится на статью «Доля меньшинства» консолидированного бухгалтерского баланса.

29. Остаток по расчетам внутри группы:

- 1) не учитывается.
- 2) должен быть сверен всеми сторонами и исключен;
- 3) переведен холдинговой компании.

30. Курсовая разница по большинству торговых операций внутри группы компаний:

- 1) не учитывается;
- 2) учитывается в отчете о прибылях и убытках;
- 3) относится на собственный капитал.

31. При продаже зарубежной компании вся курсовая разница:

- 1) не учитывается;
- 2) признается как доход или расход в том же периоде, когда продажа признается в отчете о прибылях и убытках;
- 3) относится на собственный капитал.

32. В случае частичной продажи, какая часть курсовой разницы учитывается в отчете о прибылях и убытках?

- 1) Включается вся курсовая разница;
- 2) Курсовая разница вообще не включается;
- 3) Пропорциональная часть.

12. Упражнения**1. Исходя из представленной информации, заполните, пожалуйста, таблицу:**

Вы предлагаете установить цену на уровне **USD 2 000** за единицу. В соответствии с текущим обменным курсом Ваша прибыль составит **30%**. Однако, курс рубля по отношению к доллару вырастает на **15 %** каждый месяц и это превратит вашу прибыль в убыток до того как Вы (через **5** месяцев) получите оплату:

Месяц	Действие	Доллары США (USD)	Курс	Российские Рубли Выручка (RUR)	Затраты	Прибыль /убыток (RUR)
1	Установление цены	2000	30,0			
2	Получение заказа	2000				
3	Производство	2000				
4	Поставка	2000				
5	Оплата	2000				

2. Пожалуйста, отразите следующую информацию в отчетности российской компании:

1 января компания предоставила иностранному клиенту услуги в кредит на сумму **USD 100**. Обменный курс составил **USD 1=RUR 30**.

В финансовой отчетности эта операция отражается:

Дт «Дебиторская задолженность» 3 000
 Кт «Выручка» 3 000

Расчет по операции произведен в долларах США 1 февраля.
 Обменный курс изменился и составил **USD 1 = RUR 40**.

В финансовой отчетности это отражается как:

Дт
 Дт
 Кт
 Кт

3. Заполните следующую таблицу:

Если вы ведете отчетность в рублях, а операции отражены в долларах, то колебания курса доллара к рублю отразятся на ваших отраженных в долларах активах и обязательствах следующим образом:

	Снижение курса USD	Повышение курса USD
Активы (USD)		
.....
Пассивы (USD)		

4. Пожалуйста, отразите следующую информацию в финансовой отчетности российской компании:

Оборудование было импортировано 1 января, но расчеты за него были произведены только 31 марта в конце отчетного периода.

Курсы обмена валют:

На 1 января **USD 1=30 RUR**

На 31 марта **USD 1=20 RUR**

Стоимость оборудования - **USD 10 000** и его амортизация за этот период составила **10%**.

В финансовой отчетности отражается следующее:

Стоимость оборудования

Амортизация

Чистая балансовая стоимость

Кредиторская задолженность

**Курсовая прибыль
(относящаяся к кредиторской
задолженности)**

5. Исходя из представленной информации, как должен классифицироваться внутригрупповой кредит?

Компания учредила зарубежную дочернюю компанию. Стоимость чистых активов последней составляет **USD 10 млн. USD 1 000** – это акционерный капитал дочернего предприятия, а оставшиеся **USD 9 999 000** - это кредит внутри группы компаний.

.....

6. Рассчитайте, пожалуйста, на основе следующей информации рублевую оценку остатка денежных средств, чистой прибыли и курсовой разницы:

Зарубежная компания создана 1 января и начала свою деятельность с продаж предоставленных третьей стороной товаров на сумму **USD 1 млн.** В течение месяца в результате нескольких операций товар был реализован на сумму **USD 1.2 млн.**

USD 1 млн. был направлен на покрытие кредиторской задолженности, таким образом на 31 января остаток денежных средств составил **USD 200 000.**

Обменные курсы:

На 1 января – **USD 1 = RUR 30**

На 31 января – **USD 1 = RUR 36**

Средний курс – **USD 1 = RUR 33**

В пересчете на рубли:

Остаток денежных средств =

Чистая прибыль =

Курсовая (прибыль/убыток) =

7. На основе следующей информации, заполните, пожалуйста, таблицы за январь и февраль. Кроме того, заполните, пожалуйста, таблицу сверки.

Зарубежная компания создана 1 января и начала свою деятельность с продаж предоставленных третьей стороной товаров на сумму **USD 1 млн.** В течение месяца в результате нескольких операций товар был продан на сумму **USD 1,2 млн.** **USD 1 млн.** был направлен на покрытие кредиторской задолженности, таким образом на 31 января остаток денежных средств составил **USD 200 000.**

В феврале такие же торговые операции были повторены.

Обменные курсы составили:

1 января **USD 1 = RUR 30**

31 января **USD 1 = RUR 40**

Средний курс **USD 1 = RUR 35**

1 февраля **USD 1 = RUR 34**

28 февраля **USD 1 = RUR 20**

Средний курс **USD 1 = RUR 27**

В пересчете на рубли:

Январь

Остаток денежных средств =

Чистая прибыль =

Курсовая прибыль (учитывается в составе капитала) =

Февраль

Пересчитайте остаток денежных средств на начало периода (по курсу на отчетную дату).

Остаток денежных средств =

Чистая прибыль =

Курсовой убыток на сумму чистой прибыли =

Сверка:

Остаток денежных средств	=
Чистая прибыль за январь	=
Чистая прибыль за февраль	=
Курсовая прибыль за январь	=
Курсовой убыток на остаток денежных средств	=
Курсовой убыток за февраль	=
Итого	=

8. Заполните недостающую информацию:

Материнская компания владеет 75% зарубежной дочерней компании. Стоимость чистых активов дочерней компании составляет **USD 100 млн.** (Дочерняя компания рассматривается как инвестиция).

За отчетный период торговых операций не производилось.

Обменные курсы составили:
 1 января **USD 1 = RUR 30**
 31 января **USD 1 = RUR 22**

Курсовой убыток: **RUR** _____
млн.

Поскольку материнской компании принадлежит только _____%, _____млн. рублей курсовой прибыли учитываются в составе собственного капитала, а оставшаяся сумма _____млн. рублей относится на _____.

9. Найдите курсовую прибыль/убыток в USD и EUR.

Зарубежная компания получила внутригрупповой кредит на сумму **EUR 2 млн.** Кроме того, у компании есть дебиторская задолженность другой компании данной группы на сумму **USD 400 000.**

Обменные курсы составили:

1 января - **USD 1 = RUR 30** **EUR 1 = RUR 35**
 31 января - **USD 1 = RUR 28** **EUR 1 = RUR 22**

Курсовая прибыль (убыток) (EUR) = _____ млн. рублей

Курсовая прибыль/убыток (USD) = _____ млн. рублей

10. Рассчитайте прибыль/убыток при продаже

Зарубежная дочерняя компания продана за **USD 750 000.** Её акционерный капитал составил **USD 60 000,** нераспределенная прибыль – **USD 500 000** и курсовые прибыли, классифицированные как собственный капитал **USD 200 000.**

Прибыль/убыток при продаже **USD.....**

11. Найдите прибыль/убыток при реализации

30% зарубежной дочерней компании продано за **USD 600 000**.
Её акционерный капитал составил **USD 100 000**,
нераспределенная прибыль - **USD 1 900 000** и курсовые
убытки, классифицированные как собственный капитал – **USD 260 000**.

Прибыль/убытки от продажи

13. Ответы к вопросам и упражнениям**Ответы к вопросам:**

- | | | | |
|--------|--------|--------|--------|
| 1. 3) | 11. 2) | 21. 2) | 31. 2) |
| 2. 2) | 12. 1) | 22. 1) | 32. 3) |
| 3. 1) | 13. 2) | 23. 1) | |
| 4. 1) | 14. 2) | 24. 2) | |
| 5. 2) | 15. 2) | 25. 1) | |
| 6. 2) | 16. 2) | 26. 1) | |
| 7. 1) | 17. 1) | 27. 2) | |
| 8. 2) | 18. 1) | 28. 3) | |
| 9. 1) | 19. 1) | 29. 2) | |
| 10. 2) | 20. 2) | 30. 2) | |

Ответы к упражнениям

1.

Ме- сяц	Действие	Доллар ы США (USD)	Курс	Российск ие Рубли Выручка (RUR)	Затрат ы	Прибыль /убыток (RUR)
1	Установлен ие цены	2 000	30,00	60 000	42 000	18 000
2	Получение заказа	2 000	25,50	51 000	42 000	9 000
3	Производст во	2 000	21,68	43 360	42 000	1 360
4	Поставка	2 000	18,42	36 840	42 000	-5 160
5	Оплата	2 000	15,66	31 320	42 000	-10 680

2. В финансовой отчетности российской компании это отражается как:

Дт «Денежные средства»	4 000	
Кт «Прибыль от курсовой разницы»		1 000
Кт «Дебиторская задолженность»		3 000

3.

	Снижение курса USD	Повышение курса USD
USD Активы	Убыток	Прибыль
USD Пассивы	Прибыль	Убыток

4. В финансовой отчетности российской компании это отражается как:

Стоимость оборудования	300 000	
Амортизация	<u>30 000</u>	
Остаточная стоимость	270 000	
Кредиторская задолженность		200 000
Курсовая прибыль		100 000
(относящаяся к кредиторской задолженности)		

5. Как часть чистых инвестиций в дочернюю компанию.

6. Перевод средств в рубли:

Остаток денежных средств = **USD 200 000 x 36 = RUR 7,2 млн.**
(курс на отчетную дату)

Чистая прибыль = **USD 200 000 x 33 = RUR 6,6 млн.**
(средний курс)

Курсовая прибыль = **RUR 0,6 млн.** (разница)
(учитывается в составе капитала)

7.

Январь

Остаток денежных средств = **USD 200 000 x 40 = RUR 8 млн.**
(курс на отчетную дату)

Чистая прибыль = **USD 200 000 x 35 = RUR 7 млн.**
(средний курс)

Курсовая прибыль = **RUR 1 млн.** (разница)
(учитывается в составе собственного капитала)

Февраль

Пересчитайте остаток денежных средств на начало периода (по конечному курсу)

USD 200 000 x (20-40) = RUR 4 млн. = курсовой убыток
(учитывается в составе

собственного капитала)

Остаток денежных средств = **USD 400 000 x 20 = RUR 8 млн.**
(конечный курс)

Чистая прибыль = **USD 200 000 x 27 = RUR 5,4 млн.**
(средний курс)

Курсовой убыток на чистую прибыль **USD 200 000 x (20-27) =**
RUR 1,4 млн. (учитывается в составе собственного капитала)

Сверка:

Остаток денежных средств = **USD 400 000 x 20 = RUR 8 млн.**

Чистая прибыль за январь	= 7,0 млн.
Чистая прибыль за февраль	= 5,4 млн.
Курсовая прибыль за январь	= 1,0 млн.
Курсовой убыток на денежные средства	= -4,0 млн.
Курсовой убыток за февраль	= <u>-1,4 млн.</u>

Итого = **RUR 8,0 млн.**

8. Курсовой убыток составит:

USD 100 млн. x (22-30) = RUR 800 млн.

Поскольку материнской компании принадлежит только **75%**, **RUR 600 млн.** прибыли учитываются как собственный капитал, а остальные **RUR 200 млн.** относятся на статью «Доля меньшинства» бухгалтерского баланса.

9. Курсовая прибыль (EUR) =**EUR 2 млн. x (35-22) = RUR 26 млн.**

(это прибыль, поскольку сума долга в рублях уменьшилась)

Курсовой убыток = (USD)**USD 400 000 x (30-28) = RUR 0,8 млн.**

(Это убыток, поскольку будет получена меньшая сумма в рублях)

Курсовая прибыль в евро учитывается в составе собственного капитала, поскольку она составляет часть чистых инвестиций в дочернюю компанию. Курсовой убыток в долларах США будет отражен в отчете о прибылях и убытках, поскольку это результат торговой операции.

10. Прибыль /убыток от продажи:**USD 750 000 – (USD 60 000+USD 500 000+USD 200 000) = USD 10 000 (убыток)****11. Прибыль от продажи:****USD 600 000 – 30%(USD 100 000+USD 1 900 000- 260 000) = USD 78 000 (прибыль)**

Примечание: в данном учебном пособии использованы следующие публикации компании ПрайсвотерхаусКуперс:

- Применение МСФО
- Новости МСФО
- Решения по бухгалтерскому учету и отчетности