

УДК 658:330.58:347.728.1

Д.О. ТЕРЕЩЕНКО

Пражский экономический университет

ОСОБЕННОСТИ ОТОБРАЖЕНИЯ ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

МСБУ 21 – влияние изменений валютных курсов – устанавливает процедуру проведения операций в иностранной валюте и зарубежной деятельности для финансовой отчётности, а также перерасчёт финансовой отчётности в валюту представления. Автор определяет сущность валютных операций, анализирует теоретические основы отображения валютных операций в соответствии с МСФО, разъясняет пути отображения курсовой разницы, которая возникает при валютных операциях.

Ключевые слова: МСФО, иностранная валюта, функциональная валюта, валюта отчётности, курсовые разницы.

D.O. TERESHCHENKO

University of Economics, Prague, The Czech Republic

FEATURES OF PRESENTATION OF FOREIGN EXCHANGE RATES IN ACCORDANCE WITH IFRS

Abstract

IAS 21 - the Effects of Changes in Foreign Exchange Rates establishes a procedure for performing transactions in foreign currencies and foreign operations for financial reporting, as well as translation of financial statements into the presentation currency. The author defines the essence of foreign currency operations, analyse theoretical bases of recording of foreign currency operations in accordance with IFRS. Explains ways of recording exchange rate differences that arise in foreign exchange transactions.

Keywords: IFRS, foreign currency, functional currency, presentation currency, exchange rates differences.

Введение

Современная глобальная интеграция в мире бизнеса требует унификации финансовой отчётности, чтобы любая заинтересованная сторона имела представление о реальной экономической ситуации предприятия, по единым требованиям и показателям. Это приводит как к сокращению финансовых расходов, так и сбережению временного ресурса предприятий, а также обеспечивает приход иностранных инвесторов с иных рынков, что способствует росту национальной экономики.

Постановка проблемы

Актуальным вопросом для мультинациональных компаний является верное отображение в финансовой отчётности курсовой разницы, которая возникает при использовании иностранных валют.

К сожалению, практика показывает, что периодически компании осознанно или неосознанно завышают свои доходы путём необоснованного перерасчёта валютных статей баланса. Также часто возникает проблематика курсовой разницы в валютных операциях между материнскими и дочерними предприятиями. Поскольку при поверхностной оценке эти операции требуют перерасчёта, при этом не учитывается фактор консолидации отчётов, что в результате приводит к искажению консолидированных доходов и расходов. Данная реальность требует эффективных методов разъяснения и усовершенствования методов учёта и финансовой отчётности.

Состояние изучения проблемы

Неоспоримый вклад в развитие и исследование теоретических и практических аспектов бухгалтерской отчётности в соответствии с МСФО внесли украинские учёные: А.М. Герасимович, Н.Я. Демьяненко, Н.В. Кужельный, Ю.И. Осадчий, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Л.С. Шатковская и другие. Многолетние исследования проводили и проводят иностранные учёные, известные за пределами своих государств: Д. Дворжакова, Е. Ермакович, Д. Каирнс, Л. Крупова, С. Нобес, Р. Паркер, Г. Преображенская, Л. Ревсина, Т. Робинсон, Б. Эллиотт. Но процесс мировой интеграции, структурные изменения национальных экономик требует постоянно реформирования, как МСФО, так и национальных стандартов. Поэтому, требуется дальнейшее изучение и постоянное усовершенствование данной проблематики.

Анализ исследований

Основной целью МСБУ 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» является отображение операций в иностранной валюте и операций иностранных дочерних организаций в финансовой отчётности хозяйственной организации, а также преобразование (перерасчёт) финансовой отчётности из функциональной валюты в валюту представления финансовой отчётности.

История учёта валютных операций в соответствии с МСФО берет начало с декабря 1977 года,

когда был опубликован проект Е11 будущего стандарта «Учёт иностранных операций и пересчёт бухгалтерской отчётности в иностранной валюте». Данному проекту не суждено было стать полноценным стандартом. Он был переработан, а впоследствии в марте 1982 года был выпущен новый проект Е23 «Учёт влияния изменений обменных курсов иностранных валют». После 5 лет дискуссий в июле 1983 года переработанный проект приобрел свою финальную версию и был опубликован МСБУ 21, вступив в силу с 01.01.1985 года. В мае 1992 года был представлен новый проект стандарта Е44 «Влияние изменений обменных курсов валют», который полностью заменил МСБУ 21 в декабре 1993 года и вступил в силу с 01.01.1995 года. В 2003 году стандарт был снова комплексно переработан и с 01.01.2005 года вступили в действие новые изменения. Основными изменениями явились следующие: стандарт принёс новый термин – функциональная валюта; объединение понятий иностранный субъект и иностранный филиал в иностранную хозяйственную единицу; валютные дериваты были вынесены за рамки МСБУ 21 и включены в МСБУ 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение». Впоследствии, путём корректировок и изменения иных стандартов, МСБУ 21 был отредактирован. В 2005 году претерпели изменения требования учёта чистых инвестиций в иностранную хоз. единицу (вступило в силу с 01.01.2006). В 2007 году МСБУ 1 изменил терминологию, используемую в большинстве МСФО (вступило в силу с 01.01.2009). В 2008 году МСБУ 27, МСФО 3 были переработаны описанием оценки инвестиции в дочерние, контролируемые компании материнской компанией, что привело к изменениям МСБУ 21 (вступило в силу с 01.07.2009). В течение 2009-2011 годов также были внесены незначительные поправки в стандарт по причине изменения МСБУ 1 и введения новых стандартов МСФО 9, 10, 11, 13 (период начала обязательного применения с 2010-2015 года). Можно констатировать, что каждые десять лет стандарт подвергается коренной переработке, которая вызвана современными требованиями к финансовой отчётности и более совершенного отображения экономической ситуации предприятия.

Настоящий стандарт распространяется на следующие позиции:

- отражение операций и сальдо в иностранной валюте;
- консолидация результатов и финансовых показателей зарубежной деятельности в дочерних предприятиях, путём включения в финансовую отчётность организации методами консолидации, пропорциональной консолидации или методом участия в капитале;
- перерасчёт финансовой отчетности и финансовых показателей организации в требуемую валюту отчётности.

Тем не менее, настоящий стандарт не распространяется на следующие позиции:

- в отношении производных финансовых инструментов, которые подпадают под действие МСФО 9 «Финансовые инструменты». В частности, МСБУ 21 не распространяется на учет хеджирования статей в иностранной валюте, в том числе хеджирования чистых инвестиций в зарубежные операции;
- в отношении отчёта о движении денежных средств от операций в иностранной валюте или преобразования денежных потоков внешнеторговых операций, которые подпадают под действие МСБУ 7 «Отчёт о движении денежных средств».

Определение функциональной валюты и валюты отчетности

Для операций и сальдо в иностранной валюте, за исключением операций с дериватами и сальдо, относящихся к МСФО 9 «Финансовые инструменты», в соответствии с требованиями МСБУ 21 – «Влияние изменений обменных курсов валют» (МСБУ 21) – первичным фактором при применении положений настоящего стандарта является определение функциональной валюты и валюты отчетности для отчетности в соответствии с МСФО.

Функциональная валюта – валюта основной экономической среды, в которой осуществляет деятельность организация.

Валюта отчётности – валюта, в которой финансовая отчётность составляется.

Как руководство компании должно определить свою функциональную валюту?

МСБУ 21 устанавливает, что при определении своей функциональной валюты организация принимает во внимание первичные и вторичные факторы.

Таблица 1

Первичные факторы	Фактор, принимаемый во внимание
1	2
Валютные поступления, доход	а. Валюта, которая оказывает основное влияние на продажные цены товаров и услуг. Такой валютой, как правило, является та, в которой определяются цены продаж товаров и услуг, а расчеты производятся в них (МСБУ 21). Однако стандарт даёт приоритет валюте экономической среды, которая влияет на цену товаров и услуг, нежели валюте, в которой осуществляется операция.

Продолжение таблицы 1

1	2
	б. Валюта страны, в которой продажные цены товаров и услуг в основном определяются конкуренцией и законодательной базой (МСБУ21). Если локальный рынок или законодательная база страны имеют большое влияние на цену товаров и услуг, чем международный рынок и цена на мировом рынке, то функциональной валютой является валюта данной страны.
Валютные расходы, затраты	Валюта, которая оказывает основное влияние на трудовые, материальные и другие затраты, связанные с поставкой товаров или услуг (такой валютой часто является валюта, в которой определяются данные затраты и оплачиваются данные расходы) (МСБУ21). Как правило, данные валютные расходы, затраты возникают по месту нахождения предприятия, в таком случае функциональной валютой является валюта данной страны.

Если на основании этих характеристик для установления функциональной валюты организации недостаточно оснований, стандарт определяет ряд дополнительных факторов, которые также могут быть признаком функциональной валюты организации.

Таблица 2

Вторичные факторы	Фактор, принимаемый во внимание
1	2
Основная деятельность	Это валюта, в которой организация обычно сохраняет доходы от операций (МСБУ21). Это та валюта, в которой предприятие держит свой капитал.
Финансовая деятельность	Это валюта, в которой выражаются средства, генерируемые в процессе финансовой деятельности (например, выпуск долговых и долевого инструментов) (МСБУ21). В данном случае эта опция зависит от того, на местном или международном рынке генерируются данные средства.

Далее, если предприятие является иностранной единицей материнской компании, оно имеет возможность воспользоваться дополнительными факторами, такими как: степень независимости (насколько автономно предприятие генерирует денежные потоки, доходы, монетарные активы, осуществляет расходы, погашает задолженность); частота деятельности дочерней компании (насколько велика доля деятельности дочерней компании в финансово-хозяйственной деятельности материнской компании); денежные потоки (насколько велико влияние денежных потоков дочерней компании на материнскую компанию и легко ли данные потоки перевести на материнское предприятие); финансирование (достаточно ли дочернему предприятию собственных денежных средств).

Когда вышеприведенные показатели являются смешанными, а функциональная валюта неочевидна, руководство организации и определяет функциональную валюту, которая наиболее точно отражает экономический эффект от основных операций, событий и условий. В рамках этого подхода руководство организации отдает приоритет основным, а затем рассматривает другие (второстепенные) показатели, призванные обеспечить дополнительные косвенные подтверждения, что валюта должна быть выбрана в качестве функциональной валюты организации.

Операции в иностранной валюте

Совершая финансово-хозяйственную деятельность в иностранной валюте, в предприятия возникают активы и/или обязательства. При финансовом отражении данных операций следует различать два временных случая. Первый – момент отражения операции во время её совершения, второй – момент отображения активов и обязательств на дату составления финансовой отчетности. При первичном отображении операций в иностранной валюте следует осуществлять перерасчет в функциональную валюту предприятия. При отображении активов, обязательств на конец отчетного периода следует определить, являются ли данные статьи монетарными либо нет. Рассмотрим данные вопросы ниже.

Перерасчет операций в иностранной валюте в функциональную валюту

В предприятия за проданные товары, работы, услуги в иностранной валюте возникает актив – дебиторская задолженность; за закупленные товары, работы и услуги, полученный кредит в иностранной валюте возникает обязательство – кредиторская задолженность. Для финансовой отчетности, которая составляется в соответствии МСФО, все операции в иностранной валюте, должны быть пересчитаны в функциональную валюту предприятия. После признания операции активом/обязательством предприятия осуществляется перерасчет иностранной валюты в функциональную валюту. Перерасчет должен быть

осуществлен в соответствии с текущим обменным курсом на дату совершения операции (СПОТ курс).

Как правило, по практическим соображениям, можно использовать средний обменный курс, который подобен текущему курсу на дату операции. Так, например, средний курс за неделю или месяц может использоваться для всех операций с иностранной валютой, осуществляемых в течение этого периода. В случае значительных колебаний обменных курсов использование среднего курса за единый период нецелесообразно.

Отображение активов, обязательств, собственного капитала на конец отчётного периода

Монетарные статьи представляют собой активы и/или обязательства, подлежащие получению или выплате определённого количества единиц валюты. Примерами монетарной статьи являются: денежная единица – банкноты, иностранная валюта на расчётных счетах; активы и обязательства к получению или оплате в иностранной валюте; дебиторская и кредиторская задолженность в иностранной валюте (например, кредиты и займы, полученные и/или предоставленные). Собственный капитал является немонетарной статьёй предприятия, т.к. не является обязательством, то есть не подлежит возврату владельцу предприятия в течении права владения.

На каждую дату баланса:

- монетарные статьи, выраженные в иностранной валюте, должны быть конвертированы по курсу на отчетную дату;
- немонетарные статьи, выраженные в иностранной валюте, которые оцениваются по исторической себестоимости, учитываются по историческому курсу на дату сделки;
- немонетарные статьи, выраженные в иностранной валюте, которые оцениваются по справедливой стоимости, конвертируются по курсу на день оценки/переоценки справедливой стоимости.

Отображение курсовой разницы

- Монетарные статьи

Курсовые разницы, возникающие при расчете по монетарным статьям или при пересчете монетарных статей по курсу, отличным от курса, при котором они были первоначально оприходованы в течение данного отчётного периода или в предыдущей финансовой отчетности, должны быть признаны в составе прибыли или убытка за период, в котором они были понесены. Они отражаются в отчёте о прибыли или убытке, т.к. данные курсовые разницы в дальнейшем окажут влияние на денежные потоки предприятия.

Существует ряд исключений, когда курсовая разница в монетарных статьях не относится к доходу или убыткам:

- монетарная статья является частью чистой инвестиции предприятия в иностранной дочерней компании в консолидированной финансовой отчетности;
- монетарная статья является хеджированием чистой инвестиции в консолидированной финансовой отчетности;
- монетарная статья является обеспечивающим инструментом при хеджировании денежных потоков.

Курсовая разница, которая является частью хеджирования монетарной статьи, должна учитываться аналогично, как и хеджирование движения денежных средств. Доход, либо убыток, от инструмента хеджирования (эффективность которого установлена) следует отнести в состав прочей совокупной прибыли.

- Немонетарные статьи

Курсовые разницы, возникающие при расчете по немонетарным статьям или при пересчете немонетарных статей по курсу, отличным от курса, при котором они были первоначально оприходованы в течение данного отчётного периода или в предыдущей финансовой отчетности, должны быть признаны в составе прочей совокупной прибыли совместно с понесенным доходом или убытком немонетарной статьи за период, в котором они были понесены.

Перевод из функциональной валюты в валюту отчетности

Материнская компания, которая предоставляет финансовую отчетность в соответствии с МСБУ 27 – «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», как правило, сталкивается с ситуацией, при которой отчёты дочерних предприятий составлены в различных валютах. Поэтому материнская компания должна для целей консолидации провести перерасчёт всех финансовых отчётов в единую валюту. Предприятие имеет право составлять данную отчётность в любой валюте или валютах. Если компания использует валюту, которая отличается от функциональной валюты, то результаты финансовой отчетности переводятся в валюту отчетности в соответствии с пунктами 38-50 МСБУ 21. Кроме того, требуется обосновать причины, по которым отчётность не была составлена в функциональной валюте.

Показатели финансовой отчетности компаний, отраженные в функциональной валюте, которая не является валютой страны с гиперинфляционной экономикой, должны быть пересчитаны в другую валюту отчётности с использованием следующих правил:

- активы и обязательства по каждому из представленных балансов должны быть пересчитаны на основе текущего СПОТ-курса на дату такого баланса. Использование единого СПОТ-курса, таким образом, обеспечивает предприятию одинаковое соотношение всех позиций, указанных в балансе;

- доходы и расходы для каждого отчета о доходах подлежат перерасчёту по курсу на дату совершения операции. В качестве альтернативы, возможно, произвести перерасчёт по среднему курсу за отчётный период. Особенно это касается операций, которые проводятся единовременно в отчётном периоде, но при этом относятся к экономической деятельности предприятия за целый отчётный период;

- все возникающие курсовые разницы подлежат признанию в качестве отдельного компонента капитала в балансе предприятия. Данная курсовая разница не может быть признана доходом или расходом предприятия, т.к. не оказывает влияние на активы и обязательства компании и не влияет на её денежные потоки. По своей сути, она является «математическим корректором», приводящим баланс к ровности. Часто предприятия именуют данную позицию в балансе как «курсовые резервы» или «курсовые фонды». По мнению автора, данные термины некорректно употреблять, так как, например, понятие «резервы» используется для отображения обязательств. Наиболее приемлемым было бы именовать данную позицию в балансе предприятия так: «корректирование курсовой разницы». При составлении финансовой отчётности данная позиция будет актуализирована на возникшую сумму курсовой разницы данного отчётного периода, что приведёт к изменению собственного капитала предприятия. Если компания прекратит осуществлять валютные операции (перейдёт на использование исключительно национальной валюты), то данная позиция должна быть списана на результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Как правило, по практическим соображениям, можно использовать средний обменный курс, который подобен фактическому курсу на дату операции. Так, например, средний курс за неделю или месяц может использоваться для всех операций с иностранной валютой, осуществляемых в течение отчётного периода. В случае значительных колебаний обменных курсов использование среднего курса за данный период отчётности нецелесообразно.

Показатели финансовой отчётности компаний, отраженные в функциональной валюте, которая является валютой страны с гиперинфляционной экономикой, должны быть пересчитаны в другую валюту отчётности с использованием следующего правила. Активы и обязательства по каждому из представленных балансов, доходы и расходы для каждого отчёта о финансовом состоянии, собственный капитал должны быть пересчитаны на основе СПОТ-курса на дату составления последней финансовой отчётности компании.

Следует отметить, что МСФО не регулирует бухгалтерский учёт предприятия. Однако, если компания заявляет, что отчетность была подготовлена в полном соответствии с МСФО, отчет должен быть составлен по всем требованиям МСФО, в том числе положений МСБУ 21, перерасчёта иностранной валюты в функциональную валюту и перерасчёта функциональной валюты в валюту отчетности.

Основные результаты и выводы

Компании, которые осуществляют внешнеторговые операции, могут осуществлять операции в иностранной валюте. Кроме того, компании могут предоставлять финансовую отчётность в иностранной валюте. IAS21 – «Влияние изменений обменных курсов валют» устанавливает порядок отображения операций в иностранной валюте, а также преобразование финансовой отчетности в иную валюту представления. Задачей настоящего стандарта является раскрытие информации о том, какой обменный курс использовать и как отразить в финансовой отчётности изменения курса валют.

В Восточной Европе составление финансовой отчётности в национальной валюте обязательно. Тем не менее, требования международных стандартов финансовой отчётности не привязывают национальную валюту к финансовой отчётности, каждая организация имеет право выбора, в какой валюте составлять отчётность. Для отчётности по МСФО должна быть выбрана такая валюта, которая активно используется и оказывает существенное влияние на финансово-хозяйственную деятельность предприятия.

Внедрение МСФО не может мгновенно заменить национальную систему бухгалтерского учета и отчётности стран. Переход на международные стандарты, безусловно, должен быть постепенным и осознанным процессом. Важность этого процесса заключается в том, чтобы пробелы и несоответствия в национальной системе бухгалтерского учета решались эволюционно, в соответствии с потребностями рыночной экономики, не разрушая старой системы. Постоянные разъяснения и перевод теоретических предложений в практическую плоскость позволят обеспечить своевременное и верное отображение операций по отчётности на предприятиях.

Литература

1. Аббас Али Мирза, Магнус Оррелл, Грэм Дж. Холт. МСФО: практика, John Wiley & Sons Inc, 2008, ISBN 9780470170229

2. Алан Мелвилл. Международные стандарты финансовой отчетности: практическое руководство, Financial Times Prentice Hall, 2011, ISBN 9780273758150
3. Барри Ж. Эпстейн, Ева К. Ермакович. МСФО 2008: Толкование и применение международного бухгалтерского учета и стандартов финансовой отчетности, John Wiley & Sons Inc., 2008, ISBN 9780470135167
4. Барри Эллиотт, Джейми Эллиотт. Финансовый учет и отчетность, 2012, My Accounting Lab, ISBN 9780273760795
5. Бенедикт Августин, Эллиотт Барри. Финансовый учет: введение, Financial Times Press, 2010, ISBN 9780273737650
6. Кэрнс Дэвид Понимание международных стандартов финансовой отчетности, руководство для студентов и практиков. Великобритания: Pearson Prentice Hall, 2007, ISBN 9780273679004
7. Либби Роберт, Либби Патриция. Финансовый учет, Irwin/McGraw-Hill, 2001, ISBN-9780073526881
8. Международные стандарты финансовой отчетности 2011: Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), включая международные стандарты бухгалтерского учета (IAS) и интерпретации, Лондон, International Accounting Standards Board, 2011.
9. Роберт МакГи, Галина Г. Преображенская Бухгалтерский учет и финансовая реформа в Восточной Европе и Азии, Springer Verlag, 2005, ISBN 9780387257099

References

1. Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, Graham J. Holt IFRS: Practical implementation, John Wiley & Sons Inc., 2008, ISBN 9780470170229
2. Alan Melville, International Financial Reporting: A Practical Guide, Financial Times Prentice Hall, 2011, ISBN 9780273758150
3. Barry J. Epstein, Eva K. Ermakovich IFRS 2008: Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards, John Wiley & Sons Inc., 2008, ISBN 9780470135167
4. Barry Elliott, Jamie Elliott. Financial Accounting and Reporting, 2012, My Accounting Lab, ISBN 9780273760795
5. Benedict Augustine, Barry Elliott. Financial Accounting: An Introduction, Financial Times Press, 2010, ISBN 9780273737650
6. Cairns David. Understanding international financial reporting standards a guide for students and practitioners. UK: Pearson Prentice Hall, 2007, ISBN 9780273679004
7. Libby Robert, Libby Patricia Financial Accounting, Irwin / McGraw-Hill, 2001, ISBN 9780073526881
8. International Financial Reporting Standards 2011: International Financial Reporting Standards (IFRS), including International Accounting Standards (IAS) and Interpretations, London, International Accounting Standards Board, 2011.
9. Robert McGee, Galina G. Preobragenskaya Accounting and Financial System Reform in Eastern Europe and Asia, Springer Verlag, 2005, ISBN 9780387257099