

## **Порядок применения МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» на практике**

При составлении отчетности по МСФО у многих организаций возникают вопросы, каким образом учесть курсовые разницы, образовавшиеся согласно требованиям российского законодательства. Также важно понять, как правильно перевести показатели отчетности, представленные, например, в рублях, в иную валюту, например, доллары. А также возможно ли вести бухгалтерский учет в иной валюте, чем рубли, для целей составления отчетности по МСФО.

Рассмотрим последовательно данные вопросы.

### **1. Определение функциональной валюты и валюты представления отчетности**

При учете операций и остатков в иностранной валюте, кроме тех производных операций и остатков, которые находятся в сфере применения МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты - признание и оценка», при пересчете результатов и финансовых показателей зарубежной деятельности, включенных в финансовую отчетность организации методами консолидации, пропорциональной консолидации или учета по долевному участию, а также при пересчете результатов и финансовых показателей организации в валюту представления следует применять положения МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» (далее - МСФО (IAS) 21).

Важными моментами при использовании положений данного стандарта является определение для целей составления отчетности по МСФО функциональной валюты и валюты представления отчетности.

*Функциональная валюта* - валюта, используемая в основной экономической среде, в которой организация осуществляет свою деятельность.

*Валюта представления отчетности* - валюта, в которой представляется финансовая отчетность.

Основной экономической средой, в которой осуществляет свою деятельность организация, как правило, является та среда, в которой она генерирует и расходует основную часть своих денежных средств.

При определении своей функциональной валюты организация принимает во внимание множество факторов (п. 9 МСФО (IAS) 21). В частности, функциональной валютой для организации будет являться валюта, которая оказывает значительное влияние на продажные цены товаров и услуг, а также оказывает значительное влияние на трудовые, материальные и другие затраты.

Когда рассматриваемые факторы носят неоднозначный характер, а функциональная валюта не очевидна, руководство организации, исходя из собственного опыта, определяет такую функциональную валюту, которая наиболее точно представляет экономические эффекты деятельности организации.

В рамках такого подхода руководство организации отдает приоритет основным индикаторам, сформулированным в п. 9 МСФО (IAS) 21, а уже затем рассматривает индикаторы, предусмотренные п. 10 и 11 МСФО (IAS) 21, призванные обеспечить дополнительные косвенные свидетельства того, какая валюта должна быть выбрана в качестве функциональной валюты организации.

Будучи определенной, функциональная валюта не подлежит замене на другую валюту, кроме случаев, когда имеют место изменения в упомянутых выше операциях, событиях и условиях (п. 13 МСФО (IAS) 21).

**Пример 1.** Организация занимается оказанием услуг питания под иностранным брендом на территории Российской Федерации. Организация получает выручку исключительно в рублях. Расходы, связанные с оказанием услуг питания, формируются преимущественно в рублях (закупки продуктов питания, расходы по оплате труда работников и другие расходы). Получение заемных средств также происходит преимущественно в рублях. Операции с материнской организацией составляют незначительную долю в деятельности организации (платежи за использование бренда).

Исходя из представленных характеристик, можно сделать вывод, что функциональной валютой организации является рубль.

**Пример 2.** Организация занимается продажей напольных покрытий на территории Российской Федерации. Приобретение товаров осуществляется в евро у материнской компании, ведущей свою деятельность во Франции. Операции с материнской организацией составляют значительную долю в деятельности организации.

Основные расходы организации (транспортные расходы, расходы по логистике, расходы, связанные с хранением товаров) аккумулируются в евро. При этом выручка организации формируется примерно в равной степени, как в рублях, так и в евро.

В данном случае деятельность организации осуществляется как продолжение деятельности материнской организации, а не как деятельность, которой предоставлена определенная степень автономности. Так, организация только продает товары, получаемые по импорту от материнской организации. Формируемая таким образом выручка служит источником приобретения товаров по импорту. Получаемая прибыль является достаточной только для финансирования текущих нужд организации.

Исходя из представленных характеристик, можно сделать вывод, что функциональной валютой организации является евро.

**Пример 3.** Группа занимается издательской деятельностью преимущественно на территории Российской Федерации. Выручка организаций, входящих в Группу и ведущих свою деятельность на территории Российской Федерации, представлена доходами от продажи производимой продукции преимущественно в рублях. Расходы, связанные с производством выпускаемой продукции, также аккумулируются в рублях.

Исходя из представленных характеристик, можно сделать вывод, что функциональной валютой организаций Группы, ведущих свою деятельность на территории Российской Федерации, является рубль.

При этом валютой представления отчетности может быть иная валюта.

Так, валютой представления отчетности данной Группы по МСФО является доллар США. Данный выбор обусловлен требованиями иностранных акционеров Группы.

Таким образом, определение функциональной валюты требует применения профессионального суждения руководства организации. Часто на практике факторы можно трактовать по-разному, вследствие чего выбор функциональной валюты не очевиден. Прежде всего, при выборе функциональной валюты

организации необходимо руководствоваться положениями, содержащимися в МСФО (IAS) 21, а также учитывать, что выбранная руководством организации функциональная валюта должна наиболее точно отражать экономические эффекты основообразующих операций, событий и условий деятельности организации.

## **2. Пересчет статей в иностранной валюте в функциональную валюту**

Часть активов и обязательств организации, составляющей отчетность по МСФО, могут быть представлены в иностранной валюте (например, доллар США, евро). В частности, это могут быть дебиторская задолженность за реализованные товары, работы, услуги, денежные средства, предоставленные займы, полученные кредиты и займы, кредиторская задолженность за приобретенные товары, работы, услуги.

При подготовке отчетности организации по МСФО возникает необходимость пересчета статей в иностранной валюте в функциональную валюту.

Проанализируем порядок пересчета статей в иностранной валюте в функциональную валюту согласно требованиям МСФО (IAS) 21 и ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (далее - ПБУ 3/2006). Целью рассмотрения является вывод о возможности использования результатов пересчета, полученных согласно правилам российского законодательства, при подготовке отчетности по МСФО в случае, когда функциональной валютой организации является рубль.

При составлении финансовой отчетности по МСФО организация должна произвести пересчет статей в иностранной валюте в свою функциональную валюту и отразить последствия такого пересчета в финансовой отчетности в соответствии с п. 20-37 и 50 МСФО (IAS) 21 (п. 17 МСФО (IAS) 21).

При первичном признании в функциональной валюте операция в иностранной валюте должна учитываться путем применения к сумме в иностранной валюте текущего валютного курса между функциональной валютой и иностранной валютой на дату осуществления операции (п. 21 МСФО (IAS) 21).

Текущий валютный курс - обменный курс для немедленных расчетов (п. 8 МСФО (IAS) 21).

Часто, по практическим соображениям, используется обменный курс, который приблизительно равен фактическому курсу на день совершения операции, например, средний курс за неделю или за месяц может использоваться для всех операций в иностранной валюте, осуществленных в этом периоде. Однако, в случае значительных колебаний обменных курсов, использование среднего курса за период представляется нецелесообразным.

На каждую отчетную дату (п. 23 МСФО (IAS) 21):

- денежные статьи в иностранной валюте подлежат пересчету с использованием конечного курса;
- неденежные статьи в иностранной валюте, учтенные по исторической стоимости, подлежат пересчету по обменному курсу на дату осуществления операции;
- неденежные статьи в иностранной валюте, оцененные по справедливой стоимости, подлежат пересчету по обменным курсам, действовавшим на дату определения справедливой стоимости.

Денежными статьями являются имеющиеся единицы валюты, активы и обязательства к получению или выплате в фиксированных или определенных суммах единиц валюты.

Приведем примеры денежных статей:

- единицы валюты – денежные средства в кассе и на расчетных счетах;
- активы и обязательства к получению или выплате в валюте – дебиторская и кредиторская задолженность в валюте и условных единицах, кредиты и займы полученные и выданные.

Не являются денежными статьями авансы и предоплата полученные и выданные, т.к. они не предполагают движение денежных потоков, а предполагают получение / передачу в счет погашения задолженности неденежных активов.

Отдельно следует отметить, что в МСФО (IAS) 21 не содержится прямого указания на его применение к активам или обязательствам, чья стоимость выражена в иностранной валюте, подлежащим оплате в функциональной валюте по курсу, установленному законодательством или соглашением сторон. На наш взгляд, экономическая суть стандарта предполагает необходимость применения его положений в полном объеме к данным активам и обязательствам. Отсутствие прямого указания может быть обусловлено тем, что в международной практике расчетов ситуации с использованием условных единиц не являются столь распространенными, как в Российской Федерации.

Курсовые разницы, возникающие при расчете по денежным статьям или при пересчете денежных статей по курсам, отличающимся от курсов, по которым они пересчитывались при первоначальном признании в течение отчетного периода или в предыдущей финансовой отчетности, подлежат признанию в отчете о прибылях или убытках в том периоде, в котором они возникают (п. 28 МСФО (IAS) 21).

Рассмотрим положения ПБУ 3/2006 в части порядка пересчета статей в иностранной валюте.

При ведении учета в соответствии с требованиями российского законодательства стоимость активов и обязательств (денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, финансовых вложений, средств в расчетах, включая по заемным обязательствам, с юридическими и физическими лицами, вложений во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы, др.), материально-производственных запасов, а также других активов и обязательств организации), выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежит пересчету в рубли (п. 4 ПБУ 3/2006).

Пересчет стоимости актива или обязательства, выраженной в иностранной валюте, в рубли производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Центральным банком Российской Федерации. В случае, если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости актива или обязательства, подлежащей оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то пересчет производится по такому курсу (п. 5 ПБУ 3/2006).

Для целей бухгалтерского учета указанный пересчет в рубли производится по курсу, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте.

При несущественном изменении официального курса иностранной валюты к рублю, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации, пересчет в рубли, связанный с совершением большого числа однородных операций в такой иностранной валюте, может производиться по среднему курсу, исчисленному за месяц или более короткий период (п. 6 ПБУ 3/2006).

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, ценных бумаг (за исключением акций), средств в расчетах, включая по заемным обязательствам с юридическими и физическими лицами (за исключением средств полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков), выраженной в иностранной валюте, в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на банковских счетах (банковских вкладах), выраженной в иностранной валюте, может производиться, кроме того, по мере изменения курса (п. 7 ПБУ 3/2006).

Таким образом, МСФО (IAS) 21 и ПБУ 3/2006 используют одинаковые правила пересчета статей в иностранной валюте в функциональную валюту. При этом ПБУ 3/2006 регламентирует, что пересчет должен быть осуществлен по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Центральным банком Российской Федерации. В МСФО (IAS) 21 данного требования не содержится. Указывается, что пересчет производится по текущему валютному курсу, которым является обменный курс для немедленных расчетов. Считаем целесообразным применять при подготовке отчетности по МСФО курс, используемый для подготовки отчетности согласно требованиям российского законодательства, т.е. официальный курс иностранной валюты, устанавливаемый Центральным банком Российской Федерации.

Также в МСФО (IAS) 21, в отличие от ПБУ 3/2006, не содержится нормы о применении положений стандарта к активам или обязательствам, чья стоимость выражена в иностранной валюте, подлежащим оплате в функциональной валюте по определенному курсу. Считаем, что нормы МСФО (IAS) 21 должны применяться и к указанным активам и обязательствам.

По результатам проведенного анализа можно сделать вывод, что и в отчетности по МСФО, и в отчетности, составленной согласно требованиям российского законодательства, возникают курсовые разницы в связи с пересчетом статей в иностранной валюте в функциональную валюту. Принципы пересчета являются схожими. Потому существенных отклонений в суммах курсовых разниц, признанных в соответствии с требованиями ПБУ 3/2006 и требованиями МСФО (IAS) 21 в отношении одинаковых денежных статей, не возникает.

Разницы могут возникнуть в случае принятия решения об использовании разных средних курсов, посчитанных за разные периоды, а также при пересчете активов и обязательств, чья стоимость и порядок учета отличается от правил, установленных российским законодательством.

### **3. Пересчет показателей отчетности, представленных в функциональной валюте, в валюту представления отчетности**

Отдельная организация, составляющая финансовую отчетность, или организация, составляющая финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» вправе представлять такую отчетность в любой валюте (или валютах). Если организация

использует валюту представления, отличающуюся от ее функциональной валюты, то ее результаты и финансовые показатели пересчитываются в валюту представления в соответствии с п. 38-50 МСФО (IAS) 21 (п. 19 МСФО (IAS) 21).

Результаты и финансовые показатели организации, чья функциональная валюта не является валютой гиперинфляционной экономики, подлежат пересчету в другую валюту представления с использованием следующих процедур (п. 39 МСФО (IAS) 21):

- *активы и обязательства по каждому представленному балансу (т.е. включая сравнительные данные) подлежат пересчету по конечному курсу на дату представления такого баланса;*
- *доход и расходы по каждому отчету о прибылях и убытках (т.е. включая сравнительные данные) подлежат пересчету по курсам на даты осуществления операций;*
- *все возникшие курсовые разницы подлежат признанию в качестве отдельного компонента капитала.*

По практическим соображениям, курс, приблизительно равный обменным курсам на даты осуществления операций, например, средний курс за период, часто используется для пересчета статей дохода и расхода. Однако, в случае значительных колебаний обменных курсов, использование среднего курса за период представляется нецелесообразным (п. 40 МСФО (IAS) 21).

Курсовые разницы возникают в результате:

- пересчета дохода и расхода по обменным курсам на дату осуществления этих операций, а активов и обязательств - по конечному курсу. Такие курсовые разницы возникают по статьям дохода и расхода, признанным как в отчете о прибылях или убытках, так и непосредственно в капитале;
- пересчета чистых активов на начало периода по конечному курсу, отличающемуся от предыдущего конечного курса.

Эти курсовые разницы не подлежат признанию в отчете о прибылях или убытках, поскольку изменения курсовых разниц оказывают незначительное воздействие, или вообще не влияют, на текущие и будущие потоки денежных средств по операциям.

Следует отметить, что ПБУ 3/2006 не применяется при пересчете показателей бухгалтерской отчетности, составленной в рублях, в иностранные валюты в случаях требования таких пересчетов учредительными документами, при заключении кредитных договоров с иностранными юридическими лицами и т.п. (п. 2 ПБУ 3/2006).

В иных нормативных документах по бухгалтерскому учету также не рассматривается порядок пересчета показателей бухгалтерской отчетности, составленной в рублях, в иностранные валюты.

Таким образом, при пересчете показателей отчетности, представленных в функциональной валюте, в валюту представления отчетности возникают разницы, учет которых и порядок их отражения в отчетности не предусмотрен российским законодательством. Данные курсовые разницы необходимо учитывать в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 21, т.е. признавать в качестве отдельного компонента капитала (например, по статье «Резерв пересчета в валюту представления отчетности»).

На основании проведенного анализа можно сделать следующие выводы.

- учет курсовых разниц, возникающих при пересчете статей в иностранной валюте в функциональную валюту, в соответствии с требованиями ПБУ 3/2006 существенно не отличается от требований к учету таких разниц, установленных МСФО (IAS) 21. Корректировки курсовых разниц в отчетности по МСФО могут иметь место, например, в случаях пересчета активов и обязательств, чья стоимость и порядок учета отличается от правил, установленных российским законодательством;
- учет курсовых разниц, возникающих при пересчете показателей отчетности, представленных в функциональной валюте, в валюту представления отчетности предусмотрен только правилами МСФО (IAS) 21. Российское законодательство не содержит порядка учета таких разниц.

Довольно часто организации, чьей функциональной валютой является рубль, а валюта представления отчетности отличается от функциональной, выбирают ведение текущего учета в валюте представления отчетности. Данный подход позволяет в любой текущий момент проанализировать показатели деятельности организации в валюте, а также принимать управленческие решения исходя из данных в валюте. Отметим, что МСФО (IAS) 21 не регламентирует порядок ведения текущего учета, следовательно, нет прямого запрета ведения учета в иной валюте, чем функциональная.

Однако, в случае декларирования, что отчетность составлена в полном соответствии с МСФО, необходимо учитывать требования всех стандартов, включая положения МСФО (IAS) 21, относящиеся к порядку пересчета статей в иностранной валюте в функциональную валюту и пересчет показателей отчетности, представленных в функциональной валюте, в валюту представления отчетности.

*Обращаем внимание, что остатки по счетам, отраженные при ведении учета в иной валюте, чем функциональная, при их пересчете по правилам МСФО (IAS) 21 должны соответствовать остаткам по счетам при ведении учета в функциональной валюте. Аналогичное утверждение верно для показателей доходов и расходов.*

Рассмотрим на примере порядок определения курсовых разниц и порядок пересчета показателей отчетности в валюту представления отчетности.

**Пример 4.** Организация ведет свою деятельность на территории Российской Федерации. Для целей подготовки отчетности по МСФО определена функциональная валюта организации - рубль. Валютой представления отчетности является доллар.

В бухгалтерском учете организации возникают курсовые разницы согласно требованиям ПБУ 3/2006. Возникшие курсовые разницы признаются в составе прочих доходов и расходов организации в отчетности, составленной по российским стандартам (п. 13 ПБУ 3/2006).

Бухгалтерский учет операций для целей подготовки отчетности по МСФО осуществляется в долларах.

№ п/п.	Дата	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов согласно Плану счетов		Учет в рублях			Учет в долларах
			Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Курс на дату совершения операции	Сумма, долл.	Сумма, долл.
<b>Бухгалтерский учет операций за январь 2009 года</b>								
1	10.01.09	Получен долгосрочный кредит (в долларах)	52	67	24 000,00	24,00	1 000,00	<b>1 000,00</b>
2	20.01.09	Приобретены основные средства у иностранного поставщика	08	60	20 000,00	25,00	800,00	<b>800,00</b>
3	30.01.09	Произведена переоценка валютной кредиторской задолженности на дату погашения обязательства	91	60	800,00	26,00	30,77	-
4	30.01.09	Произведена переоценка денежных средств на валютном расчетном счете	52	91	2 000,00	26,00	76,92	-
5	30.01.09	Перечислены денежные средства в оплату задолженности поставщику за приобретенные основные средства (в долларах)	60	52	20 800,00	26,00	800,00	<b>800,00</b>
<b>На отчетную дату 31.01.09</b>								
1	31.01.09	Произведена переоценка денежных средств на валютном расчетном счете (1000 долл. – 800 долл.) * (27,00 – 26,00) = 200 руб.	52	91	200,00	27,00	7,41	-
2	31.01.09	Произведена переоценка валютной задолженности по полученному кредиту 1000 долл. * (27 – 24) = 3 000 руб.	91	67	3 000,00	27,00	111,11	-
3	31.01.09	Произведена переоценка вложений во внеоборотные активы (операция делается в учете в долларах) 800 долл. – 20 000 руб. / 27 = 59,26	91	08				<b>59,26</b>

Как видно из рассмотренного примера, курсовые разницы формируются в бухгалтерском учете в рублях по денежным статьям, выраженным в иностранной валюте (денежные средства, кредиторская задолженность, задолженность по полученному долгосрочному кредиту).

Аналогичные суммы курсовых разниц следует сформировать при ведении бухгалтерского учета в долларах. При этом указанные суммы образуются при переоценке всех статей, выраженных в иной валюте, чем валюта ведения учета. В нашем примере это статья «Вложения во внеоборотные активы», выраженная в рублях.

Курсовые разницы, образовавшиеся при ведении учета в долларах, следует отразить в отчете о прибылях и убытках. Данные разницы не связаны с пересчетом показателей отчетности организации в валюту представления отчетности.

Рассмотрим, каким образом будет выглядеть бухгалтерский баланс на отчетную дату при ведении учета в рублях и долларах.

	Учет в рублях			Учет в долларах		
	Сумма, руб.	Пересчет в валюту представления отчетности по правилам п. 39 МСФО (IAS) 21		Сумма, долл.	Курс	Сумма, руб.
		Курс	Сумма, долл.			
<b>Актив</b>						
Вложения во внеоборотные активы	20 000,00	27,00	740,74	740,74	27,00	20 000,00
Денежные средства	5 400,00	27,00	200,00	200,00	27,00	5 400,00
<b>Итого</b>	<b>25 400,00</b>		<b>940,74</b>	<b>940,74</b>		<b>25 400,00</b>
<b>Пассив</b>						
Нераспределенная прибыль	(1 600,00)	Исторический курс	(57,55)	(57,55)	Исторический курс	(1 600,00)
Резерв пересчета в валюту представления отчетности	-	-	(1,71)	(1,71)	-	-
Задолженность по полученному долгосрочному кредиту	27 000,00	27,00	1000,00	1 000,00	27,00	27 000,00
<b>Итого</b>	<b>25 400,00</b>	-	<b>940,74</b>	<b>940,74</b>	-	<b>27 000,00</b>

Как видно из приведенных данных, предлагаемая методика учета операций в валюте, отличающейся от функциональной, но совпадающей с валютой представления отчетности, позволяет формировать бухгалтерский баланс в полном соответствии с правилами МСФО (IAS) 21.