

В.С. Истомина, И.Н. Шевченко

**ВАЛЮТА ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ
В МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТАХ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

В статье описываются особенности отражения валюты в финансовом учете и отчетности организаций в соответствии с международными стандартами.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, российские стандарты бухгалтерского учета, функциональная валюта, валюта представления отчетности, перевод функциональной валюты в валюту представления отчетности.

**THE CURRENCY FINANCIAL ACCOUNTING AND REPORTING
IN THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS**

This article describes the features of the reflection currency in financial accounting and reporting by the company according to International Financial Reporting Standards.

Key words: International Financial Reporting Standards, Russian Accounting Standards, functional currency, presentation currency, conversion functional currency to presentation currency.

Как известно, финансовая отчетность организаций составляется не только для внутренних, но и для внешних пользователей. Финансовое законодательство Российской Федерации, устанавливающее порядок и принципы ведения бухгалтерского учета и предоставления отчетности, имеет исторически сложившиеся особенности. Одной из них является то, что в качестве конечных пользователей финансовой информации выступают органы финансового контроля (например, налоговые органы). Фискальный характер бухгалтерского учета облегчает возможность государственного регулирования экономики. В СССР, где существовавшая командно-административная экономическая система предполагала наличие исключительно государственной собственности и централизованное принятие производственно-хозяйственных решений, данная направленность финансовой информации была абсолютно приемлема.

Но перемены в современной российской экономике – такие как ослабление роли государственного регулирования, развитие рыночных отношений, влияние международной интеграции – заставляют пересмотреть не только роль самих экономических субъектов, но и цели и принципы составления их финансовой отчетности. Стоит считать ее не инструментом сбора налогов, а способом получения прибыли. Дело в том, что внешние пользователи финансовой отчетности (инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели и др.) являются для организации источниками дохода, – следовательно, информация должна быть ориентирована на нужды данных пользователей. Именно этому требованию отвечают Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

МСФО предоставляют более широкие возможности для ведения и представления отчетности организациями. Рассмотрим и сравним некоторые аспекты отражения валюты в отчетности по российским и международным стандартам.

МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» предполагает применение в отчетности двух видов валют: функциональной и валюты представления отчетности. Функциональная валюта – валюта, используемая в основной экономической среде, в которой предприятие осуществляет свою деятельность, зарабатывает и использует основную часть своих денежных средств. Валюта представления отчетности – валюта, в которой представляется финансовая отчетность [2].

Валюта представления и функциональная могут не совпадать. Также возможен случай, когда валюта страны, где зарегистрирована организация, будет являться для нее иностранной, так как для ведения учета и отчетности выбрана другая валюта. Например, если российская компания учитывает выручку в долларах США и составляет в них же свою отчетность, то для этой фирмы доллар будет являться одновременно и функциональной валютой, и валютой представления. А российский рубль считается иностранной валютой, несмотря на то, что компания отечественная и находится в России. Все операции, выраженные в рублях, необходимо будет пересчитывать в доллары США [1]. Стоит уточнить, что согласно МСФО 21 иностранной признается любая валюта, отличающаяся от функциональной. Данный стандарт позволяет принимать любую валюту (или валюты) в качестве валюты представления отчетности отчитывающегося предприятия.

В положении по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) указывается, что стоимость активов и обязательств, выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежит пересчету в рубли. Составление бухгалтерской отчетности производится в рублях. В случаях, когда законодательство или правила страны – места ведения организацией деятельности за пределами Российской Федерации – требуют составления бухгалтерской отчетности в иной валюте, бухгалтерская отчетность составляется также в этой иностранной валюте [3].

Как можно заметить, российские стандарты бухгалтерского учета (РСБУ) сдерживают ведение учета в рамках единой национальной валютой. Это не имеет особого значения для небольших отечественных организаций. Но когда речь идет о компаниях – участниках международного рынка, осуществляющих валютные операции, МСФО перестают казаться «чужими и далекими». Предприятие может осуществлять валютные операции двумя способами: заключать сделки, деноминированные в иностранной валюте, или владеть иностранным подразделением; кроме того, предприятие может представлять свою финансовую отчетность в иностранной валюте.

Целью МСФО (IAS) 21 является определение того, каким образом следует отражать операции в иностранной валюте и деятельность иностранного подразделения в финансовой отчетности предприятия и как трансформировать финансовую отчетность в валюту представления отчетности.

Крупные холдинговые компании, ведущие активную внешнюю деятельность, имеющие управляющие компании за рубежом, часто сталкиваются с трудностями выбора функциональной валюты, поскольку валюта, которая оказывает основное влияние на определение цен на товары и услуги, и валюта страны, конкурентные силы и конкурентные правила которой оказывают наибольшее влияние на стоимость реализации товаров и услуг, как правило, различаются [5].

Кроме двух названных выше факторов, при определении функциональной валюты МСФО рекомендуют учитывать влияние валюты на затраты по оплате труда, материальные и прочие затраты, связанные с предоставлением товаров и услуг предприятия (часто таковой является валюта, в которой определяются эти затраты и в которой производятся расчеты). Значение имеет также то, в какой валюте учитываются средства, поступающие от финансовой деятельности (например, от эмиссии долговых и долевых инструментов), и в какой валюте хранятся средства от операционной деятельности.

Существуют дополнительные факторы, при выборе функциональной валюты иностранного подразделения следует учитывать:

является ли иностранное подразделение лишь расширением операций отчитывающегося предприятия или же осуществляется со значительной степенью самостоятельности;

представляет ли объем операций с отчитывающимся предприятием большую (или меньшую) часть в общем объеме иностранного подразделения;

оказывают ли потоки денежных средств иностранного подразделения прямое влияние на потоки денежных средств отчитывающегося предприятия, а также имеются ли в наличии денежные средства, подлежащие перечислению в пользу отчитывающегося предприятия;

достаточны ли потоки денежных средств иностранного подразделения для обслуживания существующих и обоснованно ожидаемых долговых обязательств без привлечения средств отчитывающегося предприятия.

Иностранное подразделение – предприятие, являющееся дочерним, ассоциированным, совместным предприятием, либо это подразделение отчитывающегося предприятия, деятельность которого базируется или осуществляется в стране или в валюте, отличающейся от страны или валюты отчитывающегося предприятия [2].

Иногда на основе предлагаемых МСФО факторов определить функциональную валюту затруднительно, и руководству компании нужно применять профессиональное суждение. Также используются многофакторные модели, математическим путем оценивается удельный вес каждого фактора. После определения функциональная валюта остается неизменной, исключения составляют случаи появления изменений в базовых операциях, событиях и обстоятельствах. Правильность выбора функциональной валюты может существенно сказаться на финансовых показателях, рассчитанных на основе международной отчетности, в сторону их улучшения.

Если функциональная валюта и валюта представления различаются, необходимо осуществить перевод результатов работы предприятия и его финансового положения. Если экономика страны, чья валюта принята за функциональную, не является гиперинфляционной, перевод осуществляется посредством выполнения следующих действий:

активы и обязательства в отчетах о финансовом положении, включая сравнительные данные, переводятся по курсу закрытия на дату составления отчета о финансовом положении;

доходы и расходы отчета о совокупной прибыли или отдельного отчета о прибылях и убытках, включая сравнительные данные, переводятся по обменным курсам валют на даты соответствующих операций;

все возникающие в результате перевода курсовые разницы признаются в составе прочей совокупной прибыли.

Данный алгоритм применим и к российской экономике. В практике перевода статей доходов и затрат часто используется обменный курс валют, который приблизительно равен фактическому курсу на даты операций: например, средний курс за период. Однако если обменный курс валют существенно колеблется, применять средний курс за период нецелесообразно.

Для лучшего понимания описанной выше процедуры перевода в МСФО (IAS 21) приводятся определения некоторых терминов:

курс закрытия – текущий обменный курс на конец отчетного периода;

курсовая разница – разница, возникающая при переводе определенного количества единиц в одной валюте в другую валюту с использованием разных обменных курсов;

обменный курс валют – соотношение при обмене одной валюты на другую [2].

В том случае, когда организация представляет свою финансовую отчетность в валюте, отличающейся от ее функциональной валюты, она должна указывать, что представляемая ею финансовая отчетность соответствует Международным стандартам финансовой отчетности [4].

Рассмотренные выше аспекты использования валюты в финансовом учете и отчетности согласно МСФО позволяют сделать вывод, что организация, осуществляющая валютные операции, при переходе на МСФО приобретает ряд преимуществ на рынке:

данные учета и отчетности отражаются в «удобной» для экономической деятельности данного субъекта валюте;

существует возможность использования валют нескольких стран одновременно;

финансовая информация в отчетности раскрывается в форме адаптированной для прочтения внешними пользователями, способными повлиять на увеличение прибыли организации.

1. Грибов, М. Валюта международной отчетности // Публикации и комментарии Baker Tilly International. 2006. URL: <http://www.bakertillyrussaudit.ru>.

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»: [Утвержден Приказом Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н, в ред. Приказа Минфина России от 18 июля 2012 г. № 106н] // КонсультантПлюс. URL: <http://base.consultant.ru>.

3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»: [Утверждено Приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н, в ред. Приказа Минфина России от 24 декабря 2010 г. № 186н] // КонсультантПлюс. URL: <http://base.consultant.ru>.

4. Суркова, М.И. IAS (МСФО) 21 «Влияние изменений валютных курсов» // МСФО и МСА в кредитной организации. Методический журнал. – 2011. – № 5. – С. 6-18.

5. Шуклов, Л.В. Специфика финансового анализа международной отчетности российских предприятий // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 5. – С. 10-17.