

УДК 657

¹*М.В. Булычева, ²Т.В. Булычева, ²О.В. Елисеева*

¹Национальный исследовательский ядерный университет МИФИ Обнинский институт атомной энергетики, Обнинск, email: bulychevamv20@oiate.ru

²Саранский кооперативный институт (филиал) Российского университета кооперации, Саранск, email: m-tatyana@list.ru

ВАЛЮТА ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ И ФУНКЦИОНАЛЬНАЯ ВАЛЮТА, ОСОБЕННОСТИ ПЕРЕСЧЕТА

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, финансовая отчетность, функциональная валюта, аудиторское заключение, курс валюты, учетная политика.

Многие российские организации, которые готовят финансовую отчетность по МСФО, заботит вопрос привлечения денежных средств от дружественных иностранных партнеров. Для этого нужно переводить отчетность в другую валюту. В статье рассматриваются особенности и нюансы пересчета функциональной валюты. Финансовая отчетность в российских рублях не всегда удобна для иностранных инвесторов из-за сложности корректного пересчета в валюту представления, отличную от официальной валюты Российской Федерации. Поэтому для большинства организаций, которые сегодня готовят финансовую отчетность по МСФО, актуален вопрос представления финансовой отчетности в двух валютах, например в российских рублях и в китайских юанях. Еще более остро этот вопрос стоит для публичных организаций, акции или облигации, которые котируются на Московской бирже.

¹ *M.V. Bulychева, ²T.V. Bulychева, ²O.V. Eliseeva*

¹National Research Nuclear University MEPhI Obninsk Institute of Atomic Energy, Obninsk, email: bulychevamv20@oiate.ru

²Saransk Cooperative Institute (branch) of the Russian University of Cooperation, Saransk, email: m-tatyana@list.ru

PRESENTATION CURRENCY AND FUNCTIONAL CURRENCY, PARTICULAR TRANSLATION

Keywords: international financial reporting standards, financial statements, functional currency, auditor's report, exchange rate, accounting policy.

Many Russian organizations that prepare financial statements in accordance with IFRS are concerned about raising funds from friendly foreign partners. And for this you need to translate statements into another currency. The article discusses the features and nuances of the functional currency translation. Financial reporting in Russian rubles is not always convenient for foreign investors due to the difficulty of correctly converting to a presentation currency other than the official currency of the Russian Federation. Therefore, for most organizations that today prepare financial statements in accordance with IFRS, the issue of presenting financial statements in two currencies, for example, in Russian rubles and in Chinese yuan, is relevant. This issue is even more acute for public organizations whose shares or bonds are listed on the Moscow Exchange.

По требованиям Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» валютой представления финансовой отчетности по МСФО для публичных организаций является российский рубль [1]. В текущих условиях есть несколько вариантов представления финансовой отчетности:

1. Финансовая отчетность, которая готовится инициативно, может содержать сразу четыре колонки (за отчетный и сравнительный период): для двух

колонок валютой представления может быть российский рубль, в двух других – иная валюта. Такой подход был широко распространен ранее, когда финансовая отчетность по МСФО готовилась в инициативном порядке.

2. Дополнительная финансовая отчетность за тот же период, но в валюте представления, отличной от российского рубля. Стоит сразу уточнить, что такая отчетность, хоть и составленная по нормам МСФО, не будет считаться финансовой отчетностью, соответствующей

МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности» [2]. Это – финансовая отчетность, представленная в иной функциональной валюте, которая готовится в дополнение к основной финансовой отчетности. Отличия от основной отчетности: иная валюта представления и параграф, указывающий, что организация выпускает вторую финансовую отчетность. Организация вольна представлять такую финансовую отчетность по своему усмотрению. Прекращение представления такой отчетности не ведет к отказу от подготовки финансовой отчетности по МСФО. Здесь важно упомянуть, что аудиторское заключение к финансовой отчетности, подготовленной по МСФО и представленной в российских рублях, не может быть приложено к финансовой отчетности, представленной в иной валюте. В отношении финансовой отчетности, подготовленной в иной валюте представления, независимый аудитор обычно выдает отдельное аудиторское заключение, содержащее параграф «Важные обстоятельства», который привлекает внимание к примечанию о том, что такая отчетность выпущена в дополнение к основной.

Материал и методы исследования

Вопросам изучения международных стандартов финансовой отчетности в современных условиях в России уделяется достаточно большое внимание. При этом следует отметить широкий спектр изучаемых вопросов. В работе использованы такие общенаучные методы, как анализ и синтез, обобщение.

Результаты исследования и их обсуждение

При пересчете финансовой отчетности по МСФО в иную валюту представления следует уделить пристальное внимание курсам валют.

В 2022 и в 2023 годах обменный курс рубля сильно колебался относительно доллара США, евро, китайского юаня и прочих резервных валют. Например, курс юаня относительно рубля в 2022 году, по данным биржи, выглядел так: в январе – 11,75 руб. за 1 юань, на пике в марте – 24,89 руб. за 1 юань, а на минимуме в июне – 7,47 руб.

за 1 юань. Такие резкие колебания курса рубля заметно усложнили организациям пересчет финансовой отчетности в иную валюту представления. Пункт 39 МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» предлагает следующие способы пересчета в валюту представления, отличную от функциональной валюты. Активы и обязательства в каждом из представленных отчетов о финансовом положении, то есть, включая сравнительные данные, пересчитываются по курсу на отчетную дату – дату отчета о финансовом положении. Доходы и расходы для каждого отчета, представляющего прибыль, убыток и прочий совокупный доход, то есть, включая сравнительные данные, пересчитываются по обменным курсам на даты соответствующих операций [3].

МСФО (IAS) 21, как правило, требует использовать текущий обменный курс для отражения операций в иностранной валюте или финансовых результатов и финансового положения иностранного подразделения [4]. МСФО (IAS) 21 определяет обменный курс, используемый для отражения в учете операций в иностранной валюте, когда обмен между двумя валютами временно отсутствует. Так, в пункте 26 МСФО (IAS) 21 указано, что если одну валюту временно невозможно обменять на другую, то нужно применять первый же курс, по которому можно будет выполнить обмен. Однако МСФО не определяют, что должна делать организация, если возможность обмена валюты отсутствует достаточно долго.

Существуют различные мнения, как определить, есть ли возможность обменять одну валюту на другую и какой обменный курс использовать, когда такой возможности нет. Но существующий плюрализм мнений может привести к существенным различиям в финансовых отчетностях организаций, затронутых валютой, не поддающейся обмену. В связи с этим Совет по МСФО предлагает добавить в МСФО (IAS) 21 положения о том, как определить возможность обмена одной валюты на другую, а также требования к учету, которые будут применяться, когда возможности для обмена нет.

Совет по МСФО предлагает раскрывать информацию, которая позволит пользователям финансовой отчетности оценить, как отсутствие возможности обмена валюты влияет или повлияет на финансовые результаты, финансовое положение и движение денежных средств компании.

Для достижения этой цели нужно будет раскрывать информацию:

- о характере и финансовых последствиях отсутствия возможности обмена;
- об используемом текущем обменном курсе или курсах;
- о процессе оценки;
- о риске, которому подвергается организация из-за отсутствия возможности обмена валют.

В частности, МСФО (IAS) 21 требует раскрывать:

- валюту и описание ограничений, приводящих к тому, что эта валюта не подлежит обмену;
- описание затронутых операций;
- балансовую стоимость затронутых активов и обязательств;
- используемые текущие обменные курсы и пояснения о том, являются ли эти курсы наблюдаемыми или определяются с использованием метода оценки;
- описание любого метода оценки, применяемого организацией, а также качественную и количественную информацию об исходных данных, используемых при этом методе оценки;
- качественную информацию о каждом виде риска, которому подвергается организация из-за отсутствия возможности обмена, а также о характере и балансовой стоимости активов и обязательств, подверженных каждому виду риска.

Если функциональная валюта иностранного подразделения не подлежит обмену на валюту представления отчетности, также требуется раскрывать:

- наименование иностранного подразделения независимо от того, является ли оно дочерней компанией, совместной операцией, совместным предприятием, ассоциированной компанией или филиалом, и его основное место деятельности;
- обобщенную финансовую информацию об иностранном подразделении;
- характер и условия любых договоров, по которым от организации могут потребовать оказания финансовой под-

держки иностранному подразделению, включая события или обстоятельства, которые могут привести к признанию организацией убытков.

Стандарт также предлагает упрощения технического характера, связанные с пересчетом статей доходов и расходов, например, использование среднего курса за отчетный период. Но его запрещается применять, если курс существенно колебался. В качестве технического упрощения организация может использовать следующие курсы валют для пересчета доходов и расходов:

- среднемесячный курс;
- средний курс за квартал;
- средний курс за полугодие.

Нужно предельно внимательно подходить к расчету курса для пересчета в иную валюту представления своих доходов и расходов. Так, в ряде организаций основная выручка может признаваться в определенные месяцы. Например, если в организации 80% выручки признается в декабре, можно использовать средний курс декабря для выручки, признанной в декабре, а для остальной выручки – средний курс за одиннадцать месяцев. В отдельных случаях корректно применять для соответствующих транзакций курс иностранной валюты на день свершения операции. Отдельно стоит упомянуть о пересчете собственного капитала организации. Так как МСФО не затрагивает этот вопрос, используют два варианта пересчета:

- по курсу на отчетную дату;
- по историческому курсу.

Второй вариант наиболее приемлем и распространен. Основной аргумент против применения курса на отчетную дату – изменение собственного капитала без дополнительной эмиссии акций/долей или его уменьшение без принятия решения о выкупе собственниками. Акционерам / собственникам организации важно понимать произошли ли какие-то изменения в структуре уставного капитала за отчетный период. Собственник был бы, как минимум, удивлен, увидев в отчетности, что его доля владения уменьшилась на условные 30% в результате изменения курса иностранной валюты относительно рубля. Дополнительным аргументом в отношении уставного капитала является конвергенция

с US GAAP, который предлагает отражать капитал по первоначальному курсу при применении метода «временных отсылок» (Temporal Method) в соответствии с ASC 830 «Вопросы, связанные с иностранными валютами». Но если организация предпочтет пересчитать капитал по историческому курсу, это необходимо будет сделать для всех статей в составе собственного капитала.

Результатом пересчета финансовой отчетности в иную валюту представления будет курсовая разница, связанная с различными курсами пересчета собственного капитала и статей активов и обязательств [5]. Такая курсовая разница должна быть отдельно представлена в составе собственного капитала в статье «Резервы курсовых разниц, возникших от пересчета в иную валюту представления» – накопительным итогом, а в отчете о прибыли или убытках и прочем совокупном доходе за отчетный период – в составе прочего совокупного дохода, не подлежащего реклассификации в прибыль или убытки в последующих периодах.

В рамках курса на дедолларизацию и переход на расчеты с дружественными странами в национальных валютах, перед российскими организациями, которые ранее выбрали своей функциональной валютой доллар США, евро или японскую иену, может встать вопрос о корректности такого выбора. По МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» валюта, используемая организацией в качестве функциональной, должна достоверно отражать относящиеся к этой организации операции, события и обстоятельства. Изменение функциональной валюты допускается лишь в случае изменения базовых операций, событий и обстоятельств, в которых организация ведет свою деятельность.

Выбор функциональной валюты не определяется одной учетной политикой организации. Организация не может лишь по своему усмотрению выбирать и менять функциональную валюту. Чтобы оценить необходимость смены функциональной валюты, организация обязана повторно рассмотреть определенные факторы (см. табл. 1).

Таблица 1

Индикаторы, указывающие на необходимость сменить функциональную валюту

Индикатор	Комментарий
Валюта, которая больше всего влияет на цены товаров и услуг (часто это валюта, в которой установлены цены продажи и производятся расчеты за товары и услуги организации)	1. Следует анализировать обстоятельства, имеющие место не только де-юре, но и де-факто – если у организации сохраняется привязка к какому-то показателю, который зависит от условного доллара, то смена платежей на рубли не будет считаться сменой функциональной валюты. 2. Нужно рассмотреть будущие поступления. Если ожидания организации в обозримом будущем смещаются от экспорта к внутреннему рынку, это обстоятельство может стать индикатором для смены функциональной валюты на российский рубль. 3. Если платежи между двумя российскими организациями будут привязаны к иностранной валюте, высока вероятность, что функциональной валютой будет российский рубль. Все рыночные и экономические процессы будут привязаны к российскому рублю. Так, повышение курса иностранной валюты не всегда автоматически приводит к увеличению цены конечной продукции между покупателем и продавцом в Российской Федерации. На ценообразование также влияет множество факторов: падение реальных доходов населения, сезонный фактор колебания курса иностранной валюты и пр. Соответственно, цена может быть скорректирована по результатам переговоров.
Валюта страны, чьи условия конкуренции и нормативная база в основном определяют цены продажи товаров и услуг	Если организация продолжает оказывать услуги на территории России, это аргумент в пользу того, что функциональной валютой организации должен оставаться российский рубль.

продолжение табл. 1

окончание табл. 1	
Индикатор	Комментарий
Валюта, которая в основном определяет затраты на оплату труда и материалы, а также прочие затраты, связанные с предоставлением товаров и услуг (часто это валюта, в которой определены такие затраты и в которой производятся расчеты)	В первую очередь нужно ориентироваться на долю в себестоимости реализованной продукции, товаров или услуг, а также на страну возникновения затрат. Например, если себестоимость товара на 70% состоит из стоимости полуфабрикатов, которые импортируются из-за рубежа, а оплата труда и прочие расходы составляют 30%, то функциональной валютой с высокой долей вероятности будет не российский рубль. Однако, если индивидуально доля каждой иностранной валюты в общей корзине себестоимости не превышает 10%, а общая сумма себестоимости на 70% состоит из импортных поставок, которые приобретаются за иностранную валюту, вопрос выбора функциональной валюты требует суждения. Если ряд покупок совершается в иностранных валютах (в составе 70% от общих закупок в валюте) и в отношении валют отсутствуют прямые обменные курсы к российскому рублю, с высокой долей вероятности ключевая резервная валюта, к которой привязывается обменный курс иных валют, может быть функциональной валютой организации. Необходимо рассмотреть на предмет себестоимости и будущие платежи. Если организация планирует перейти на российские аналоги зарубежных полуфабрикатов/комплектующих и прочих, это обстоятельство может трактоваться как индикатор в пользу смены функциональной валюты на российский рубль. Но если сроки перехода невозможно достоверно оценить или переход планируется через несколько лет, при рассмотрении данного индикатора нужно сохранять скептицизм.

Таблица 2

Вторичные факторы, которые помогут определиться с функциональной валютой

Индикатор	Комментарий
Валюта, в которой поступают средства от финансовой деятельности (например, от эмиссии долговых и долевого инструментов)	Рассматриваются все варианты эмиссии и заимствований: – акции/доли; – облигации; – кредиты; – аренда. Важно учесть частоту заимствований. Если организация редко заимствует денежные средства, этот индикатор можно не принимать во внимание. Дополнительная эмиссия акций/долей – достаточно редкое явление на российском рынке. В большинстве случаев нет необходимости рассматривать данный фактор.
Валюта, в которой обычно хранятся денежные средства, полученные от операционной деятельности	Существует множество причин, которые могут побудить организацию хранить деньги в иностранной валюте, например: – получение дохода от курсовых разниц; – выплата фиксированной суммы дивидендов иностранной материнской компании. Если организация не проводит в иностранной валюте регулярные платежи, а лишь хранит в ней денежные средства для определенных целей, это обстоятельство нельзя рассматривать в качестве индикатора для смены функциональной валюты.

Если по итогу анализа вышеуказанных критериев организация не смогла вынести суждение относительно своей функциональной валюты, необходимо рассмотреть вторичные индикаторы (табл. 2). На них стоит ориентироваться, если первичных факторов недостаточно для вынесения обоснованного суждения.

Организации, которая планирует перейти на иную функциональную валюту, имеет смысл провести анализ конкурентов и компаний-аналогов. Это важно для общего понимания трендов в индустрии. Такой подход применим для организаций – лидеров в отрасли, которые действуют в сегменте рынка

с едиными стандартами ведения бизнеса. Нам известны несколько российских организаций, чья функциональная валюта ранее отличалась от российского рубля. Например, АО «Гражданские самолеты Сухого» стало использовать доллар США в качестве функциональной валюты с 01 января 2013 года. В соответствии с правилами раскрытия информации в консолидированной финансовой отчетности причинами перехода на иную функциональную валюту были названы:

- структура себестоимости;
- начало продаж самолетов на экспорт за доллары США;
- модель финансирования, где денежные средства привлекались и хранились в иностранной валюте.

Свою роль, возможно, сыграл и анализ поведения иностранных компаний-конкурентов, чья модель ведения бизнеса совпадала с моделью данной организации, например бразильская Embraer или канадская Bombardier. Их функциональные валюты также отличались от национальных. В 2017 году в связи с изменением модели ведения бизнеса АО «Гражданские самолеты Сухого» изменило свою функциональную валюту с доллара США на российский рубль. Другим примером может послужить ПАО «Корпорация „Иркут“» – еще одна российская авиастроительная компания, которая долго считала своей функциональной валютой доллар США, а в 2017 году перешла на российский рубль. Такой переход виден

в их консолидированной финансовой отчетности за 2018 год.

Выводы

Какие же действия после перехода на функциональную валюту? В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 21 переход производится перспективно, на дату принятия решения, а в обычном случае – на отчетную дату. Все активы и обязательства пересчитываются по курсу на дату принятия решения о смене функциональной валюты. Стоимость активов и обязательств фиксируется и впоследствии отражается в российских рублях по курсу на дату фиксации. Важным аспектом станет выбор или перенастройка программного решения, используемого в организации для подготовки финансовой отчетности по МСФО. Если функциональная валюта организации отличается от российского рубля, учет придется вести в двух базах одновременно. В противном случае переход может стать проблематичным в части корректного пересчета операций в иную функциональную валюту. Скажем, в Microsoft Excel пересчет условных 10 тыс., 100 тыс. или 100 млн операций в зависимости от масштаба деятельности компании просто технически невозможен. Итак, при выборе функциональной валюты в 2023 году стоит быть предельно внимательным. Планы по ее изменению организации следует согласовать со своим аудитором – переход на иную функциональную валюту требует больших трудозатрат и времени на подготовку.

Библиографический список

1. Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 N 208-ФЗ. [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021/ (дата обращения: 10.05.2023).
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н). [Электронный ресурс]. URL: <https://docs.cntd.ru/document/420334230> (дата обращения: 11.05.2023).
3. Завьялова Т.В., Булычева Т.В. Ошибки при формировании бухгалтерской отчетности по МСФО // Результаты современных научных исследований: Материалы Международной научно-практической конференции. Саранск, 2021. С. 289-294.

4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н) (ред. от 26.08.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_123935/ (дата обращения: 10.05.2023).

5. Булычева М.В., Найденова К.В. Подтверждение оценки активов за 2021 год при проведении аудиторской проверки // Инновационные механизмы управления цифровой и региональной экономикой: Материалы IV Международной студенческой научной конференции. Москва, 2022. С. 141-147.