

Настоящие методические рекомендации по применению Международных стандартов бухгалтерского учета не являются нормативными правовыми актами и разработаны Министерством финансов Республики Казахстан в целях оказания содействия бухгалтерам при применении Международных стандартов финансовой отчетности, в соответствии с которыми составляется финансовая отчетность финансовыми организациями с 1 января 2003 года, акционерными обществами с 1 января 2005 года и иными организациями с 1 января 2006 года.

Рекомендовано к применению Экспертным советом Министерства финансов Республики Казахстан по вопросам бухгалтерского учета и аудита согласно протоколу от 23 марта 2005 года № 2

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ПРИМЕНЕНИЮ МЕЖДУНАРОДНОГО СТАНДАРТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА 21 "ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ ОБМЕННЫХ КУРСОВ ВАЛЮТ"

Содержание	Пункты
Введение	
Цель, статус и сфера применения	1-3
Определения	4-15
Валюта измерения	16-19
Представление операций в иностранной валюте - в валюте измерения. Первоначальное признание	20
Отчетность на последующие даты баланса	21-22
Признание курсовой разницы	
По монетарным статьям	23-26
По немонетарным статьям	27
Перевод валюты измерения в валюту отчетности	28-30
Доля меньшинства	31
Выбытие зарубежной деятельности	32-34
Раскрытие информации	35-39

Введение

Настоящие методические рекомендации разработаны Департаментом методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан в целях реализации Закона Респуб-

лики Казахстан "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности", а также для оказания практической помощи в применении МСФО (IAS) 21 "Влияние изменений обменных курсов валют".

Цель, статус и сфера применения

1. Целью данных методических рекомендаций является разъяснение применения МСФО (IAS) 21 "Влияние изменений обменных курсов валют".

2. Данные методические рекомендации не являются МСФО и предназначены только для оказания практической помощи в применении МСФО (IAS) 21 "Влияние изменений обменных курсов валют" в Республике Казахстан. Ни одно положение в данных рекомендациях не опровергает МСФО (IAS) 21 "Влияние изменений обменных курсов валют".

3. Настоящие методические рекомендации применяются:

1) для учета операций в иностранной валюте, за исключением операций с производными инструментами, определенных в МСФО (IAS) 39 "Финансовые инструменты: признание и измерение";

2) при переводе и включении результатов и финансового положения зарубежной деятельности в финансовую отчетность отчитывающейся организации; а также при переводе финансовой отчетности организации в валюту отчетности.

Определения

4. **Ассоциированная организация** - организация, на деятельность которой оказывает существенное влияние материнская организация, 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.

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

6. **Группа, объединение организаций** - группа из двух или более организаций, где одна организация контролирует все остальные.

7. **Монетарные статьи** - денежные средства, а также активы и обязательства к получению или оплате в фиксированных или определяемых суммах.

8. **Зарубежная деятельность** - это дочерняя или ассоциированная организация, совместная деятельность или отде-

ление отчитывающейся организации, деятельность которых базируется или осуществляется в стране, отличной от страны отчитывающейся организации.

9. **Иностранная валюта** - это любая валюта, кроме валюты измерения данной организации.

10. **Курсовая разница** - это разница, возникающая в результате отражения в отчетах одинакового количества единиц иностранной валюты, выраженной в валюте отчетности с использованием разных обменных курсов валют.

11. **Курс на отчетную дату** - текущий курс обмена валют на отчетную дату.

12. **Курс "spot"** - курс обмена для немедленного совершения операций.

13. **Справедливая стоимость** - это сумма, на которую актив может быть обменян или обязательство исполнено при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию, независимыми сторонами.

14. Валюта измерения - это основная валюта экономической среды, в которой данная организация осуществляет свою деятельность.

15. Чистые инвестиции в зарубежную деятельность - это доля отчитываемой организацией в чистых активах зарубежной деятельности.

Валюта измерения

16. Основной экономической средой, в которой организация осуществляет свою деятельность, обычно является та, в которой организация генерирует денежные средства. При составлении отчетов в соответствии с МСФО валюта измерения играет основную роль. Валюта измерения - 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 валюты измерения, следующие:

1) валюта, в которой поступают средства от финансовой деятельности (долговые и долевого инструменты);

2) валюта, оказывающая основное влияние на трудовые, материальные и другие затраты.

17. При этом, когда валюта измерения организации должна совпадать с валютой отчитываемой организацией (под отчитываемой организацией подразумевается организация, владеющая зарубежной деятельностью, в силу того, что последняя является ее дочерней организацией, филиалом, ассоциированной организацией или стороной совместной деятельности), учитываются следующие дополнительные факторы:

1) является ли зарубежная деятельность неотъемлемой частью деятельности отчитываемой организации либо осуществляется в достаточной степени автономно;

2) составляют ли операции с отчитываемой организацией большую часть деятельности зарубежной деятельности или нет;

3) оказывают ли потоки денежных средств от зарубежной деятельности непосредственное влияние на потоки денежных средств отчитываемой организации и могут ли быть оперативно переведены на счета отчитываемой организации;

4) являются ли потоки денежных средств от зарубежной деятельности достаточными для покрытия долговых обязательств без привлечения средств отчитываемой организации.

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

18. Валюта измерения отражает совершенные операции, события и связанные с ними условия. После того, как выбрана та или иная валюта измерения, она не меняется, если только не происходят изменения в совершаемых операциях, событиях и условиях.

19. В случае, когда изменяются индикаторы определения валюты измерения, меняется и валюта измерения, при этом организация должна провести процедуры по переводу учета в новую валюту измерения перспективно с даты изменения.

Представление операций в иностранной валюте в валюте измерения.

Первоначальное признание

20. Первоначально операции в иностранной валюте должны отражаться в валюте измерения по обменному курсу на дату их совершения. Дата совершения операции - это дата, когда данная операция должна быть отражена в финансовой отчетности в соответствии с МСФО. С практической точки зрения допускается использование средних курсов (например, за неделю или месяц) для пересчета иностранных валют по операциям, произошедшим в данном периоде. Однако если курс подвержен значительным колебаниям, то использование его средней величины не обеспечивает надежность информации.

Пример

1 января организация "М" предоставила иностранному клиенту услуги в кредит на сумму 1 000 долларов США с уче-

том НДС 15%. Обменный курс составил \$1 = 130 тенге.

В бухгалтерской отчетности организации эта операция отражается записью:

Д-т Дебиторская задолженность	130 000
К-т Доход от оказания услуг	113 044
К-т НДС к оплате	16 956

Расчет по операции произведен в долларах США 1 февраля. Обменный курс изменился и составил 125 тенге за 1 доллар США.

В бухгалтерской отчетности организации эта операция отражается записью:

Д-т Деньги на расчетном счете	125 000
Д-т Расходы по курсовой разнице	5 000
К-т Дебиторская задолженность	130 000

Отчетность на последующие даты баланса

21. Каждая организация определяет для себя валюту измерения. Все статьи в иностранной валюте переводятся в валюту измерения.

22. В последующем на каждую отчетную дату:

1) монетарные статьи в иностранной валюте - деньги, активы и обязательства, подлежащие оплате денежными средствами или их эквивалентами, должны быть представлены в валюте измерения с использованием курса на отчетную дату;

2) немонетарные статьи должны учитываться по курсу на дату совершения операции или определения справедливой стоимости немонетарной статьи. В зависимости от того, учитываются ли немонетарные активы по первоначальной стоимости или справедливой стоимости в иностранной валюте, используется курс на дату определения первоначальной стоимости по фактическим затратам на приобретение или на дату определения по справедливой стоимости.

Признание курсовой разницы по монетарным статьям

23. Курсовая разница, возникающая при погашении денежных статей, либо при пересчете на другую валюту по курсу, отличному от курса первоначального признания или перевода на предыдущую дату балан-

са, должна признаваться в отдельной финансовой отчетности отчитывающейся организации или зарубежной деятельности, в частности в отчете о прибылях и убытках в периоде ее возникновения.

24. Курсовая разница, возникающая от монетарной статьи, которая по существу является частью чистых инвестиций отчитывающейся организации, должна признаваться в отчете о прибылях и убытках в отдельной финансовой отчетности отчитывающейся организации или в отдельной финансовой отчетности зарубежной деятельности соответственно.

25. В консолидированной финансовой отчетности, где зарубежная деятельность учитывается как дочерняя организация, такая курсовая разница должна учитываться как отдельный компонент собственного капитала и признаваться в отчете о прибылях и убытках только при реализации данных чистых инвестиций.

Пример

Организация "А" учредила зарубежную дочернюю организацию "М". Стоимость чистых активов дочерней организации "М" на 1 января составляет 300 000 долларов США. 100 000 долларов США составляет акционерный капитал дочерней организации, а оставшиеся 200 000 долларов США

являются внутригрупповым кредитом. Данный кредит должен рассматриваться как часть чистых инвестиций в дочернюю организацию, а относящаяся к нему курсовая разница учитывается в составе изменения собственного капитала. Если обменный курс на дату создания дочерней организации составлял $\$1 = 135$ тенге, а на отчетную дату он составил $\$1 = 137$ тенге, то стоимость займа изменилась следующим образом:

$\$200\,000 \times (137 \text{ тенге} - 135 \text{ тенге}) = 400\,000 \text{ тенге}$. Курсовая разница в сумме 400 000 тенге учитывается как отдельный компонент собственного капитала организации "А".

26. В случае, если чистые инвестиции деноминированы в валюте, отличной от валюты измерения отчитывающейся организации либо ее зарубежной деятельности, то курсовая разница признается в отчете о прибылях и убытках финансовой отчетности, которая включает как отчитывающуюся организацию, так и ее зарубежную деятельность.

По немонетарным статьям

27. По немонетарным статьям:

1) в случае, когда доходы или убытки в соответствии с требованиями других стандартов по немонетарным статьям, например МСФО (IAS) 16 "Недвижимость, здания и оборудование", в отношении отражения переоценки недвижимости, зданий и оборудования, отражаются как отдельный компонент собственного капитала, любой компонент, отно-

сящий к курсовой разнице в данном доходе или убытке, также должен признаваться в разделе собственного капитала;

2) в случае, если все доходы или убытки по немонетарным статьям отражаются в доходах или расходах периода, то любой компонент, относящийся к курсовой разнице, также отражается в доходах или расходах периода.

Перевод валюты измерения в валюту отчетности

28. МСФО (IAS) 21 определяет следующие правила перевода валюты измерения в валюту отчетности:

1) активы и обязательства (включая

сравнительную информацию) пересчитываются по курсу валюты отчетности на дату баланса;

2) статьи доходов и расходов (включая

сравнительную информацию) пересчитываются по курсу на дату совершения операций;

3) вся курсовая разница, образующаяся в результате перерасчетов, должна рассматриваться как отдельный компонент собственного капитала.

29. Курсовые разницы, описанные в предыдущем параграфе, возникают:

1) при пересчете активов и обязательств по конечному курсу, доходов и расходов - по обменным курсам на дату осуществления операций;

2) при пересчете чистых активов на начало отчетного периода по конечному курсу, отличному от предыдущего.

30. Гудвилл, возникающий при приобретении зарубежной деятельности, и корректировки балансовой стоимости активов и обязательств до их справедливой стоимости, возникающие при приобретении этой зарубежной организации, учитываются как активы и обязательства зарубежной организации, первоначально отражаются в валюте измерения и переводятся в валюту отчетности по курсу закрытия.

Доля меньшинства

31. При наличии в зарубежной деятельности доли меньшинства соответствующая часть прибыли (убытков) относится на статью "Доля меньшинства" консолидированного бухгалтерского баланса. Например, если доля меньшинства в зарубежной организации составляет 30%, то 30% относящейся к этой организации курсовой разницы за каждый отчетный период должны быть отнесены на долю меньшинства. При этом никаких средств не переводится, поскольку это исключительно бухгалтерская операция.

Пример

Материнская организация "А" владеет 70% зарубежной дочерней организации "Б". Стоимость чистых активов до-

черней организации "Б" 10 млн. долларов США. За отчетный период торговые операции не производились.

Обменные курсы составили:

1 января - \$1 = 132 тенге;

31 января - \$1 = 137 тенге.

Курсовая разница:

10 млн. \$ x (137 тенге - 132 тенге) = 50 млн. тенге.

Поскольку материнской организации "А" принадлежит только 70% дочерней организации "Б", то 35 млн. тенге (50 млн. тенге x 70%) курсовой разницы учитываются как отдельный компонент собственного капитала, а оставшиеся 15 млн. тенге относятся на статью "Доля меньшинства" бухгалтерского баланса.

Выбытие зарубежной деятельности

32. При выбытии зарубежной деятельности вся сумма курсовой разницы, учтенная как отдельный компонент собственного капитала, фиксируется и признается при реализации как доход или расход в отчете о прибылях и убытках.

Пример

Зарубежная организация продана за 600 000 долларов США. Ее акционерный капитал составил 85 000 долларов США, нераспределенная прибыль - 450 000 долларов США и курсовые убытки, классифицированные как отдельный компо-

мент собственного капитала, 90 000 долларов США.

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

Доход от выбытия:
 $\$600\,000 - (\$85\,000 + \$450\,000 - \$90\,000) = \$155\,000.$

Доход пересчитывается в валюте отчетности по курсу "спот" на дату операции.

33. В случае частичного выбытия зарубежной деятельности в прибыль или убыток включается только пропорциональная часть соответствующей накопленной курсовой разницы.

Пример —
 20% зарубежной организации "Б" ре-

ализовано за 250 000 долларов США. Ее акционерный капитал составил 100 000 долларов США, нераспределенная прибыль - 14 000 000 долларов США и курсовая прибыль, классифицированная как отдельный компонент собственного капитала, - 50 000 долларов США.

Убыток от выбытия:
 $\$250\,000 - 20\% (\$100\,000 + \$14\,000\,000 + \$50\,000) = \$60\,000$ (убыток).

Убыток пересчитывается в валюте отчетности по курсу "спот" на дату совершения операции.

34. Списание балансовой стоимости зарубежной организации не является частичным выбытием, поэтому в данном случае никакая часть отсроченной прибыли или убытка по курсовой разнице не признается на момент списания.

Раскрытие информации

35. В финансовой отчетности организации должна быть раскрыта следующая информация:

1) сумма курсовых разниц, включенных в чистую прибыль или убыток за период, за исключением курсовых разниц, возникающих по финансовым инструментам, измеряемым по справедливой стоимости с отражением изменения стоимости как прибыли или убытка;

2) чистая курсовая разница, классифицируемая как отдельный компонент собственного капитала, и сверка суммы этой курсовой разницы на начало и конец периода.

36. Если валюта отчетности отличается от валюты измерения организации, причину этого расхождения необходимо

раскрыть в отчетности. Также должна раскрываться причина любого изменения валюты отчетности или валюты измерения.

37. 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.

38. Также поощряется раскрытие политики организации в отношении управления валютными рисками.

39. Более подробные требования по раскрытию информации изложены МСФО (IAS) 21 "Влияние изменений обменных курсов валют".