НАЦИОНАЛЬНАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ ПО СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

ПРОЕКТ ДЛЯ ОБСУЖДЕНИЯ

СТАНДАРТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

СФО 21 - *ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ ВАЛЮТНЫХ КУРСОВ*

ПРИГЛАШЕНИЕ К КОММЕНТИРОВАНИЮ

Национальный совет по стандартам финансовой отчетности приглашает все заинтересованные стороны представлять свои замечания и предложения к проекту Стандарта финансовой отчетности СФО 21 «ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ ВАЛЮТНЫХ КУРСОВ».

Комментарии должны быть представлены в Совет до 30 апреля 2007 года. Для облегчения анализа полученных комментариев Советом приветствуется их подача в электронной форме, при этом сами комментарии должны содержать указание параграфа, к которому предлагаются изменения и его альтернативный текст. Подача концептуальных замечаний также допускается.

Комментарии могут быть представлены по электронной почте nsfo@nsfo.ru, по факсу +7 495 5105046 или по почтовым отправлением на адрес 109012, Российская Федерация, Москва, а/я 13 до 30 апреля 2007 г.

© 2006 Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности». Все права защищены. Копирование настоящего Проекта для обсуждения разрешается только в целях подготовки комментариев к нему, предназначенных для представления в Национальный совет по стандартам финансовой отчетности, при условии, что создаваемые копии предназначаются исключительно для личного использования или для использования внутри организации, не подлежат продаже или распространению, и на каждом экземпляре содержится знак защиты авторского права Фонда «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» и приводится полный адрес Фонда. В противном случае никакая часть настоящей публикации не может быть перепечатана, переведена или использована в какой бы то ни было форме, как полностью, так и частично, какими бы то ни было средствами, как известными сейчас, так и изобретенными впоследствии, включая копирование, запись на магнитный носитель, или в любой системе хранения и обработки данных, если на то нет письменного разрешения Фонда «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности».

Национальный совет по стандартам финансовой отчетности, Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности», авторы и издатели не несут ответственности за ущерб, причиненный любому лицу, которое совершает какие-либо действия или отказывается от совершения каких-либо действий, полагаясь на материалы, содержащиеся в настоящей публикации, независимо от того, наступил ли такой ущерб вследствие халатности или по иным причинам.

СТАНДАРТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ СФО 21

Влияние изменений валютных курсов

Настоящий стандарт финансовой отчетности вступает в силу с [дата будет определена после обсуждения стандарта].

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Взаимосвязь СФО и МСФО	
Цель	1-2
Сфера применения	3-7
Определения	8-16
Уточнения определений	9-16
Функциональная валюта	9-14
Чистые инвестиции в зарубежную деятельность	15
Монетарные статьи	16
Краткое изложение подхода, требуемого настоящим Стандартом	17-19
Отражение операций в иностранной валюте в отчетности, представленной в функциональной валюте	20-37
Первоначальное признание	20-22
Отчетность на последующие отчетные даты	23-26
Признание курсовых разниц	27-34
Изменение функциональной валюты	35-37
Использование валюты представления, отличной от функциональной валюты	38-49
Пересчет в валюту отчетности	38-43
Пересчет финансовой отчетности зарубежной деятельности	44-47
Выбытие зарубежной деятельности	48-49
Налоговые последствия любых курсовых разниц	50
Раскрытие информации	51-57
Дата вступления в силу и переход к настоящему Стандарту	58-60
Отмена других решений	61-62

При разработке настоящего Стандарта использован русский перевод Международных стандартов финансовой отчетности О.М-А.Аскери, В.И.Тарусина, и Л.Е.Ходырева (Международные стандарты финансовой отчетности 2006, М.: Аскери, 2006)

ЦЕЛЬ

1. Организация может вести деятельность, связанную с иностранной валютой, двумя способами - в виде сделок в иностранной валюте или через зарубежную деятельность. Наряду с этим, организация может представлять финансовую отчетность в иностранной валюте. Цель настоящего Стандарта установить порядок отражения сделок в иностранной валюте и зарубежной деятельности в финансовой отчетности организации, а также пересчета показателей финансовой отчетности в валюту отчетности.
2. Основные вопросы заключаются в выборе обменного курса (курсов) и отражении в финансовой отчетности результатов изменения обменных курсов.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

3. ***Настоящий стандарт применяется:*[[1]]**

(a) ***при учете сделок и остатков в иностранной валюте, [кроме тех операций с производными финансовыми инструментами и остатков, которые регулируются СФО 39*** **«Финансовые инструменты - признание и оценка»]*;***

(b) ***при пересчете финансовых результатов и финансового положения зарубежной деятельности, включенных в финансовую отчетность организации методами консолидации, пропорциональной консолидации или долевого участия;***

и

(c) ***при пересчете финансовых результатов и финансового положения организации в валюту отчетности.***

4. [СФО 39 применяется к значительному количеству производных финансовых инструментов в иностранной валюте и, соответственно, такие инструменты исключаются из сферы применения настоящего Стандарта. Тем не менее, те производные финансовые инструменты в иностранной валюте, которые находятся вне сферы применения стандарта СФО 39 (в частности, некоторые производные финансовые инструменты в иностранной валюте, встроенные в другие контракты), подпадают под действие настоящего Стандарта.] Кроме того, настоящий Стандарт применяется при пересчете относящихся к производным финансовым инструментам сумм из функциональной валюты в валюту представления.
5. Настоящий Стандарт не применяется при учете инструментов хеджирования, выраженных в иностранной валюте, в том числе при хеджировании чистых инвестиций в зарубежную деятельность. [Правила учета хеджирования установлены СФО 39].
6. Настоящий Стандарт применяется при представлении финансовой отчетности организации в иностранной валюте и устанавливает требования соответствия финансовой отчетности в ее окончательном виде Стандартам финансовой отчетности. При пересчете финансовой информации в иностранную валюту, не отвечающей указанным требованиям, настоящий Стандарт определяет информацию, подлежащую раскрытию.

[1] См. ИСФО 7.

© Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности»

7. Настоящий Стандарт не применяется к отчету о движении денежных средств при представлении изменения денежных средств от сделок в иностранной валюте или пересчете движения денежных средств от зарубежной деятельности [(см. СФО 7 «Отчет о движении денежных средств»).]

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

8. ***Следующие термины используются в настоящем Стандарте в указанных значениях***:

Курс на отчетную дату - текущий валютный курс на отчетную дату.

Курсовая разница - разница, возникающая в результате пересчета одинакового количества единиц одной валюты в другую валюту по другим валютным курсам.

Обменный (валютный) курс - коэффициент обмена одной валюты на другую.

Справедливая стоимость - сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

Иностранная валюта - валюта, отличная от функциональной валюты организации.

Зарубежная деятельность - это дочерние или ассоциированные организации, совместная деятельность, а также филиалы отчитывающейся организации, операции которых базируются или осуществляются в стране или ведутся в валюте, отличной от страны или валюты отчитывающейся организации

Функциональная валюта - валюта доминирующей макроэкономической среды, в которой организация осуществляет свою деятельность.

Группа - материнская организация со всеми ее дочерними организациями.

Монетарными статьями являются имеющиеся в наличии денежные средства, а также активы и обязательства к получению или выплате в фиксированных или установимых денежных величинах.

Чистые инвестиции в зарубежную деятельность – это стоимостное выражение доли отчитывающейся организации в чистых активах этой деятельности.

Валюта представления - валюта, в которой представляется финансовая отчетность.

Текущий валютный курс - обменный курс для немедленных расчетов.

Уточнение определений

Функциональная валюта

9. Доминирующей макроэкономической средой, в которой осуществляет деятельность

© Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности»

организация, как правило, является среда, в которой она генерирует и расходует основную часть своих денежных средств. При определении своей функциональной валюты организация принимает во внимание следующее:

(a) валюту:

(i) которая оказывает основное влияние на цены продажи товаров и услуг (такой валютой, как правило, является валюта, в которой устанавливается цена продажи товаров, работ, услуг и производятся расчеты);

и

(ii) валюту страны, конкурентные силы и конкурентные правила которой в основном определяют формирование цен на товары, работы, услуги организации.

(b) валюту, которая оказывает основное влияние на трудовые, материальные и другие затраты, связанные с поставкой товаров или оказанием работ и услуг (такой валютой, как правило, является валюта, в которой выражаются и оплачиваются такие затраты).

10. Ниже перечисленные факторы также могут служить признаками функциональной валюты организации:

(a) валюта, в которой генерируются денежные средства от финансовой деятельности (т.е. эмиссии долговых и долевых инструментов).

(b) валюта, в которой обычно аккумулируются поступления от операционной деятельности.

11. При определении функциональной валюты зарубежной деятельности и определении, является ли она такой же, как и валюта отчитывающейся организации (в данном контексте отчитывающейся организацией является организация, которая осуществляет зарубежную деятельность через свои филиалы, дочерние, ассоциированные организации или совместную деятельность), дополнительно принимается во внимание:

(a) является ли такая зарубежная деятельность продолжением деятельности отчитывающейся организации или обладает значительной степенью автономности. Примером первого является зарубежная деятельность, связанная только лишь с продажей товаров, импортируемых от отчитывающейся организации, и переводом ей выручки. Примером второго является зарубежная деятельность, в результате которой аккумулируются денежные средства и другие монетарные статьи, осуществляются расходы, генерируется доход и получаются займы преимущественно в валюте страны пребывания;

(b) составляют ли операции с отчитывающейся организацией значительную или незначительную долю в операциях этой зарубежной деятельности;

(c) оказывают ли поступающие от зарубежной деятельности денежные средства прямое воздействие на денежные потоки отчитывающейся организации, и могут ли они без задержки переводиться на ее счета;

(d) достаточны ли денежные средства, генерируемые в результате зарубежной деятельности, для обслуживания существующей задолженности при ее нормальном уровне, без привлечения финансирования отчитывающейся организацией.

© Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности»

12. Когда вышеперечисленные индикаторы носят неоднозначный характер, а функциональная валюта не очевидна, руководство организации определяет функциональную валюту на основе собственных суждений таким образом, чтобы она наиболее точно отражала экономические результаты лежащих в основе хозяйственных операций, событий и условий. В рамках такого подхода руководство организации отдает приоритет главным индикаторам, указанным в параграфе 9, а затем использует индикаторы, рассмотренные в параграфах 10 и 11, содержащие перечень дополнительных косвенных признаков для выбора функциональной валюты организации.

13. Функциональная валюта организации отражает валюту хозяйственных операций, событий и условий, лежащих в основе ее деятельности. Соответственно, установленная функциональная валюта не подлежит изменению , если не изменились упомянутые выше хозяйственные операции, события и условия.

14. [Если функциональной валютой является валюта, используемая в условиях гиперинфляционной экономики, то финансовая отчетность организации подлежит пересчету в соответствии с СФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции». Организация не может избежать предусмотренного СФО 29 пересчета, в частности, приняв в качестве своей функциональной валюты другую валюту, нежели та, которая должна определяться в соответствии с настоящим Стандартом (в частности, функциональную валюту своей материнской организации).]

Чистые инвестиции в зарубежную деятельность

15. Организация может иметь монетарные статьи, подлежащие получению или выплате в результате зарубежной деятельность. Статья, расчет по которой в обозримом будущем не планируется или маловероятен, является, по существу, частью чистых инвестиций организации в такую зарубежную деятельность, и должна отражаться в учете в соответствии с параграфами 32 и 33. Такие монетарные статьи включают долгосрочную дебиторскую задолженность или займы. Они не включают дебиторскую или кредиторскую задолженность по торговым операциям.

15A Организация, указанная в п. 15, имеющая монетарные статьи в виде дебиторской и кредиторской задолженности по зарубежной деятельности, может быть дочерней организацией или группой. В частности, организация имеет две дочерние организации –А и В . Дочерняя организация В является зарубежной деятельностью. Дочерняя организация А представляет заем организации В. Задолженность по займу дочерней организации В будет отражаться организацией А как часть чистых инвестиций в организацию В, если погашение займа не планируется и не предвидится в обозримом будущем. Таким же образом будут отражаться и операции, если А сама являлась бы зарубежной деятельностью.

Монетарные статьи

16. Главной характеристикой монетарных статей является право получить (или обязанность предоставить) фиксированную или определимую величину денежных единиц. В частности - пенсии и другие пособия работникам, подлежащие выплате денежными средствами; обязательства, подлежащие погашению в денежной форме; дивиденды в денежной форме, признанные в качестве обязательства. Аналогичным образом, монетарной статьей является контракт на получение (или представление) меняющегося числа долевых инструментов организации или меняющейся величины

© Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности»

активов, справедливая стоимость к получению (или выплате) которых, выражена в фиксированной или определяемой величине денежных единиц. И наоборот, основной отличительной чертой немонетарной статьи является отсутствие права на получение (или обязанности по предоставлению) фиксированной или определимой величины денежных единиц. В частности немонетарными статьями являются: предоплата товаров и услуг (арендная плата, выплаченная авансом); деловая репутация; нематериальные активы; запасы; основные средства; оценочные обязательства, подлежащие урегулированию путем предоставления немонетарного актива.

КРАТКОЕ ИЗЛОЖЕНИЕ ПОДХОДА, ТРЕБУЕМОГО НАСТОЯЩИМ СТАНДАРТОМ

17. При составлении финансовой отчетности каждая организация, будь то отдельная организация или организация, имеющая зарубежную деятельность (в частности, материнская) или сама зарубежная деятельность (в частности, дочерняя организация или филиал) определяет свою функциональную валюту в соответствии с параграфами 9-14. Организация производит пересчет статей в иностранной валюте в свою функциональную валюту и отражает последствия такого пересчета в финансовой отчетности в соответствии с параграфами 20-37 и 50.

18. Многие отчитывающиеся организации состоят из отдельных организаций (в частности, группа, состоящая из материнской организации и одной или нескольких дочерних организаций). Организации различного типа в составе группы или вне ее могут иметь инвестиции в ассоциированные компании или совместную деятельность, а также филиалы. Необходимо, чтобы финансовые результаты и финансовое положение каждой отдельно взятой организации в составе отчитывающейся организации, пересчитывались в валюту, в которой отчитывающаяся организация представляет свою финансовую отчетность. В соответствии с настоящим Стандартом, любая валюта (или валюты) может использоваться в качестве валюты представления отчетности организации. Финансовые результаты и финансовое положение любой отдельно взятой организации в составе отчитывающейся организации, чья функциональная валюта отличается от валюты отчетности, подлежат пересчету в соответствии с параграфами 38-50.

19. [Кроме того, в соответствии с настоящим Стандартом, отдельная организация, составляющая финансовую отчетность, или организация, составляющая финансовую отчетность в соответствии со Стандартом финансовой отчетности СФО 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», вправе представлять такую отчетность в любой валюте (или валютах). Если валюта отчетности организации, отличается от ее функциональной валюты, то ее финансовые результаты и финансовое положение также пересчитываются в валюту представления отчетности в соответствии с параграфами 38-50.]

© Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности»

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ В ФУНКЦИОНАЛЬНОЙ ВАЛЮТЕ ОПЕРАЦИЙ, ОСУЩЕСТВЛЕННЫХ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

Первоначальное признание

20. Хозяйственная операция в иностранной валюте - это операция, выраженная в иностранной валюте, или требующая расчета в иностранной валюте, включая операции организации связанные с:

    (a) покупкой или продажей товаров, работ, услуг, цены которых указаны в иностранной валюте;

    (b) получением или представлением займов в иностранной валюте;

или

    (c) иным приобретением или выбытием активов, или принятием и погашением обязательств, выраженных в иностранной валюте.

21. ***Операции, выполняемые в иностранной валюте, при их первичном признании в функциональной валюте отражаются в учете умножением суммы иностранной валюты на текущий валютный курс на дату осуществления операции***

22. Датой операции является дата, на которую данная операция впервые отражается в соответствии с критериями признания, предусмотренными Стандартами финансовой отчетности. По практическим соображениям может использоваться обменный курс, приблизительно равный фактическому курсу на дату совершения операции, В частности, средний курс за неделю или за месяц для всех операций в иностранной валюте, осуществленных в этом периоде. Однако в случае значительных колебаний обменных курсов, использование среднего курса за период является нецелесообразным.

Отчетность на последующие отчетные даты

23. ***На каждую отчетную дату:***

    (a) ***Монетарные статьи в иностранной валюте подлежат пересчету с использованием курса на отчетную дату;***

    (b) ***Немонетарные статьи в иностранной валюте, учтенные по первоначальной стоимости, подлежат пересчету по обменному курсу на дату осуществления операции;***

и

    (c) ***немонетарные статьи в иностранной валюте, оцененные по справедливой стоимости, подлежат пересчету по обменным курсам, действовавшим на дату определения справедливой стоимости.***

24. Балансовая стоимость статьи определяется с учетом положений других соответствующих Стандартов. [В соответствии с СФО 16 «Основные средства»

© Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности»

основные средства оцениваются либо по первоначальной, либо по справедливой стоимости]. Вне зависимости от того, определялась ли балансовая стоимость на основе первоначальной стоимости или справедливой стоимости, эта стоимость подлежит последующему пересчету в функциональную валюту в соответствии с настоящим Стандартом, если она выражена в иностранной валюте.

25. Балансовая стоимость некоторых статей определяется путем сопоставления двух или более величин. [В соответствии с СФО 2 «Запасы» балансовая стоимость запасов представляет собой наименьшую величину из их себестоимости и возможной чистой стоимости реализации]. [Аналогичным образом, в соответствии с СФО 36 «Обесценение активов», балансовая стоимость актива, в отношении которого выявлены признаки обесценения, представляет собой наименьшую величину из его балансовой стоимости до принятия в расчет возможных убытков от обесценения и его возмещаемой суммы.] В случае если такой актив является немонетарным активом и оценивается в иностранной валюте, его балансовая стоимость определяется путем сопоставления:

(a) себестоимости либо балансовой стоимости, пересчитанной по обменному курсу на дату определения этой величины (т.е. по курсу на дату хозяйственной операции со статьей, оцененной по фактической стоимости);

и

(b) возможной чистой стоимости реализации либо возмещаемой суммы, пересчитанной по обменному курсу на дату определения этой величины (в частности, по курсу на отчетную дату).

Результатом такого сопоставления может быть признание убытка от обесценения в функциональной валюте и его отсутствие в иностранной валюте, или наоборот.

26. При наличии нескольких обменных курсов применяется тот, по которому могли бы быть урегулированы остатки по расчетам и будущее движение денежных средств по операциям, если бы такое движение денежных средств имело место на дату оценки. При временной невозможности обмена двух валют в качестве обменного курса используется первый доступный в дальнейшем курс, по которому может быть совершен обмен.

Признание курсовых разниц

27. Как указано в параграфе 3, [к учету хеджирования статей, выраженных в иностранной валюте, применяется СФО 39.]. Применение учета хеджирования требует, чтобы учет некоторых курсовых разниц производился организацией иначе, чем учет курсовых разниц в соответствии с требованиями настоящего Стандарта. Так, [СФО 39 требует, чтобы курсовые разницы по немонетарным статьям, которые могут служить инструментами хеджирования денежных потоков, первоначально отражались в капитале, в той части, в которой хеджирование является эффективным.]

28. ***Курсовые разницы, возникающие при расчетах по монетарным статьям или при пересчете монетарных статей по курсам, отличным от курсов пересчета при первоначальном признании в течение отчетного периода или в предыдущей финансовой отчетности, подлежат признанию в качестве прибыли или убытка***

© Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности»

в том периоде, в котором они возникают, за исключением случая, описанного в параграфе 32.

29. Курсовая разница возникает при изменении обменного курса на дату совершения операции по монетарным статьям в иностранной валюте и датой расчетов по ним. Когда операция и расчет по ней осуществляются в течение одного и того же учетного периода, то курсовая разница признается в том же периоде. Однако когда расчет по операции производится в последующем периоде, курсовая разница, признаваемая в каждом промежуточном периоде вплоть до даты расчета, определяется изменением обменных курсов в течение каждого промежуточного периода.

30. ***В случае если прибыль или убыток по немонетарной статье признается непосредственно в капитале, любая курсовая разница как часть такой прибыли или такого убытка подлежит признанию непосредственно в капитале. И, наоборот, в случае если прибыль или убыток по немонетарной статье признан в составе финансового результата организации, любая курсовая разница в составе такой прибыли или этого убытка подлежит признанию в составе финансового результата организации.***

31. Другие Стандарты требуют признания некоторых прибылей и убытков непосредственно в капитале. [Так, в соответствии с СФО 16 , некоторые прибыли и убытки, возникающие в результате переоценки основных средств, в обязательном порядке подлежат признанию непосредственно в капитале.] Когда такой актив оценивается в иностранной валюте, то в соответствии с параграфом 23(с) настоящего Стандарта, пересчет производится по курсу, действующему на дату оценки, в результате чего возникает курсовая разница, которая тоже признается в капитале.

32. ***Курсовые разницы, возникающие по монетарным статьям, составляющим долю чистых инвестиции отчитывающейся организации в зарубежную деятельность (см. параграф 15), должны быть учтены в составе финансового результата в отдельной финансовой отчетности отчитывающейся организации, либо в финансовой отчетности организации представляющей собой зарубежную деятельность, – в зависимости от конкретной ситуации. В финансовой отчетности, которая включает зарубежную деятельность и отчитывающуюся организацию (в частности, в консолидированной финансовой отчетности, в случае если зарубежная деятельность представлена дочерней организацией), такие курсовые разницы должны первоначально признаваться отдельной статьей в составе капитала, а при выбытии чистых инвестиции - в составе финансового результата организации в соответствии с параграфом 48.***

33. В случае если монетарная статья является частью чистых инвестиции отчитывающейся организации в зарубежную деятельность и деноминирована в функциональной валюте отчитывающейся организации, в индивидуальной финансовой отчетности организации, представляющей собой зарубежную деятельность, в соответствии с параграфом 28 возникает курсовая разница. Аналогичным образом, если такая статья выражена в функциональной валюте организации, являющейся зарубежной деятельностью, то в соответствии с параграфом 28 курсовая разница отражается в отдельной финансовой отчетности отчитывающейся организации. Такие курсовые разницы реклассифицируются в отдельный компонент собственного капитала в финансовой отчетности, охватывающей и зарубежную деятельность, и отчитывающуюся организацию (т.е. финансовой отчетности, в которой зарубежная деятельность включена на основе полной консолидации, на основе пропорциональной консолидации или отражено с использованием метода учета инвестиций по долевому участию). Однако монетарная

© Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности»

статья, составляющая долю чистой инвестиции отчитывающейся организации в зарубежную деятельность, может быть выражена в валюте, отличной от функциональной валюты как отчитывающейся организации, так и зарубежной деятельность. Курсовые разницы, возникающие при пересчете монетарной статьи в функциональную валюту отчитывающейся организации и зарубежной деятельности, не реклассифицируются в отдельный компонент собственного капитала в финансовой отчетности, включающей зарубежную деятельность и отчитывающуюся организацию (т.е. они по-прежнему признаются в составе финансовых результатов).

34. Если организация ведет бухгалтерский учет в валюте, отличающейся от ее функциональной валюты, то при составлении такой организацией финансовой отчетности все суммы пересчитываются в функциональную валюту в соответствии с параграфами 20-26. В результате получаются те же суммы в функциональной валюте, которые получились бы при первоначальном учете этих статей в функциональной валюте. В частности, монетарные статьи пересчитываются в функциональную валюту по курсу на отчетную дату, а немонетарные статьи, учтенные по первоначальной стоимости, пересчитываются по курсу на дату осуществления операции, которая явилась основанием для их признания.

Изменение функциональной валюты

35. ***При изменении функциональной валюты организация должна применять по отношению к новой функциональной валюте процедуры пересчета на перспективной основе, начиная с момента перехода на другую валюту.***

36. Как отмечается в параграфе 13, функциональная валюта организации отражает валюту операций, событий и условий, лежащих в основе деятельности данной организации. Соответственно, после определения функциональной валюты, она может быть заменена другой валютой только в том случае, если произошло изменение в таких операциях, события и условиях. В частности, изменение валюты, влияющей главным образом на цены реализации товаров и услуг, могут привести к изменению функциональной валюты организации.

37. Результат изменения функциональной валюты отражается в учете на перспективной основе. Иными словами, организация производит пересчет всех статей в новую функциональную валюту по курсу, существующему на дату изменения валюты. Полученные в результате пересчета немонетарных статей суммы отражаются в учете по их первоначальной стоимости. Возникшие при пересчете финансовой отчетности зарубежной деятельности курсовые разницы, ранее признанные в капитале, в соответствии с параграфами 32 и 39 (с), не подлежат признанию в составе финансовых результатов до выбытия данной зарубежной деятельности.

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ВАЛЮТЫ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ, ОТЛИЧНОЙ ОТ ФУНКЦИОНАЛЬНОЙ ВАЛЮТЫ

Пересчет в валюту представления отчетности

38. Организация может представлять свою финансовую отчетность в любой валюте (или валютах). Если валюта представления отчетности отличается от функциональной валюты организации, она производит пересчет своих результатов и финансового

© Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности»

положения в валюту отчетности. В частности, когда в состав группы входят отдельные организации, использующие разные функциональные валюты, финансовые результаты и финансовое положение каждой из них выражаются в общей для всех валюте, что позволяет представить консолидированную финансовую отчетность.

39. ***Финансовые результаты и финансовое положение организации, чья функциональная валюта не является валютой гиперинфляционной экономики, подлежат пересчету в другую валюту представления с использованием следующих процедур:***

(a) ***активы и обязательства каждого представленного баланса (т.е. включая сравнительные данные) подлежат пересчету по курсу на отчетную дату представления такого баланса;***

(b) ***Доходы и расходы каждого отчета о прибылях и убытках (т.е. включая сравнительные данные) подлежат пересчету по курсам на даты осуществления хозяйственных операций;***

и

(c) ***все возникшие при этом курсовые разницы подлежат признанию в качестве отдельного компонента капитала.***

40. По практическим соображениям, курс, приблизительно равный обменным курсам на даты осуществления операций (в частности, средний курс за период), часто используется для пересчета статей доходов и расходов. Однако в случае значительных колебаний обменных курсов использование среднего курса за период представляется нецелесообразным.

41. Курсовые разницы, указанные в параграфе 39 (c), возникают в результате:

(a) пересчета доходов и расходов по обменным курсам на дату осуществления соответствующих операций, а активов и обязательств - по курсу на отчетную дату. Такие курсовые разницы возникают как по статьям доходов и расходов, учтенным как в составе финансового результата, так и признанным непосредственно в капитале.

(b) пересчета чистых активов на начало периода по курсу на отчетную дату, отличающемуся от предыдущего курса на отчетную дату.

Такие курсовые разницы не подлежат признанию в составе финансового результата, поскольку изменения обменных курсов оказывают незначительное воздействие, или вообще не влияют, на текущие и будущие потоки денежных средств по операциям. Курсовые разницы, относящиеся к зарубежной деятельности, находящейся не в полной собственности, которые включены в консолидированную отчетность, накопленные курсовые разницы, возникающие при пересчете и относимые на доли меньшинства, соответствующим образом распределяются и признаются как часть доли меньшинства в консолидированном балансе.

42. ***Финансовые результаты и финансовое положение организации, чья функциональная валюта является валютой гиперинфляционной экономики, подлежат пересчету в другую валюту отчетности с использованием следующих процедур:***

(a) ***все суммы (т.е. активы, обязательства, долевые инструменты, доходы и***

© Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности»

расходы, включая сравнительные данные по ним) подлежат пересчету по курсу на самую последнюю отчетную дату, однако,

(b) ***При пересчете в валюту страны с негиперинфляционной экономикой, в качестве сопоставимых используются суммы, которые были представлены как суммы текущего периода в соответствующей финансовой отчетности предшествующего периода (т.е. не скорректированные на последующие изменения цен или последующие изменения обменных курсов).***

43. ***[Если функциональной валютой организации является валюта страны с гиперинфляционной экономикой, организация производит пересчет своей финансовой отчетности в соответствии со СФО 29*** **«Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»** ***до применения метода пересчета, предусмотренного параграфом 42, за исключением сравнительных сумм, которые подлежат пересчету в валюту негиперинфляционной экономики (см. параграф 42 (b)). При прекращении гиперинфляционной ситуации в экономике, и прекращении организацией пересчета финансовой отчетности в соответствии со СФО 29, для пересчета в валюту представления отчетности в качестве фактической стоимости используются суммы, пересчитанные на уровень цен, существовавший на момент прекращения указанного пересчета.]***

Пересчет финансовой отчетности зарубежной деятельности

44. Параграфы 45-47 в дополнение к параграфам 38-43 применяются, когда финансовые результаты и финансовое положение зарубежной деятельности пересчитываются в валюту представления с тем, чтобы эта зарубежная деятельность могла быть включена в финансовую отчетность отчитывающейся организации на основе полной, пропорциональной консолидации или с использованием метода учета инвестиций по долевому участию.

45. Объединение финансовых результатов и финансового положения зарубежной деятельности с аналогичными данными отчитывающейся организации производится в соответствии с принятыми процедурами консолидации, такими как элиминирование остатков по расчетам внутри группы и внутригрупповых операций дочерней организации [(см. СФО 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» и СФО 31 «Участие в совместной деятельности»)]. Однако внутригрупповой монетарный актив (или обязательство), как краткосрочный, так и долгосрочный, не может быть элиминирован соответствующим внутригрупповым обязательством (или активом) без отражения в финансовой отчетности результатов колебаний валютных курсов. Это происходит потому, что монетарная статья должна быть в будущем конвертирована из одной валюты в другую, что приводит к получению прибылей или убытков, связанных с изменением валютных курсов. Соответственно, в финансовой отчетности отчитывающейся организации такая курсовая разница по-прежнему признается в качестве прибыли или убытка, либо, если она возникает в результате обстоятельств, описанных в параграфе 32, то классифицируется как капитал до выбытия зарубежной деятельности.

46. [В случае, если отчетные даты организации, представляющей собой зарубежную деятельность, и отчитывающейся организации не совпадают, организация, представляющая собой зарубежную деятельность, во многих случаях составляет дополнительную отчетность на дату, совпадающую с отчетной датой отчитывающейся организации. Если дополнительная отчетность не составляется, то

© Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности»

СФО 27 разрешает использовать другую отчетную дату при условии, что разрыв между отчетными датами не превышает трех месяцев и произведены корректировки на последствия любых значительных операций или других событий, имевших место в период между разными датами. В таком случае активы и обязательства зарубежной деятельности пересчитываются по курсу, действующему на ее отчетную дату. В соответствии с СФО 27, при значительных изменениях обменных курсов корректировки производятся вплоть до отчетной даты отчитывающейся организации. Такой же порядок используется при применении метода учета инвестиций по долевому участию в ассоциированных организациях и совместной деятельности, а также при применении пропорциональной консолидации в совместной деятельности в порядке, установленном СФО 28 «Инвестиции в ассоциированные организации» и СФО 31].

47. ***Любая деловая репутация, возникающая при приобретении зарубежной деятельности, и любые корректировки балансовой стоимости активов и обязательств до их справедливой стоимости, возникающие при приобретении этой зарубежной деятельности, подлежат учету в качестве ее активов и обязательств. Соответственно, они должны быть выражены в функциональной валюте данной зарубежной деятельности и пересчитаны по курсу на отчетную дату в соответствии с параграфами 39 и 42.***

Выбытие зарубежной деятельности

48. ***При выбытии зарубежной деятельности соответствующая часть отложенных курсовых разниц, учтенная в составе отдельного компонента капитала, признается в составе финансового результата того периода, в котором признается такое выбытие.***

49. Выбытие доли в зарубежной деятельности организации может осуществляться путем продажи, ликвидации, изъятия акционерного капитала или отказа от всей или части этой деятельности. Выплата дивидендов отражается в составе выбытия только в том случае, когда она представляет собой возврат инвестиций, в частности, когда дивиденды выплачиваются из прибылей, полученных до приобретения. В случае частичного выбытия, в финансовый результат включается только пропорциональная часть соответствующей кумулятивной курсовой разницы. Снижение балансовой стоимости зарубежной деятельности не является частичным выбытием. Соответственно, никакая часть отложенной курсовой прибыли или убытка не подлежит признанию в составе финансовых результатов на момент такого снижения.

НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ КУРСОВЫХ РАЗНИЦ

50. [Прибыли и убытки по операциям в иностранной валюте и курсовые разницы, возникающие при пересчете финансовых результатов и финансового положения организации (в том числе, зарубежной деятельности) в другую валюту, могут иметь налоговые последствия. Порядок учета таких налоговых последствий установлен СФО 12 «Налоги на прибыль»].

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

© Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности»

51. ***В случае группы компаний, под функциональной валютой в параграфах 53 и 57 настоящего Стандарта понимается функциональная валюта материнской организации.***

52. ***Организация должна раскрывать:***

(a) ***сумму курсовых разниц, признанных в составе финансового результата, [кроме тех, которые возникли по финансовым инструментам, оцененным по справедливой стоимости через прибыли или убытки в соответствии с СФО 39];***

и

(b) ***курсовые разницы нетто, признанные в составе отдельного компонента капитала, и сверку сумм этих курсовых разниц на начало и конец периода.***

53. ***Когда валюта представления отчетности отличается от функциональной валюты, этот факт подлежит отражению, равно как и сама функциональная валюта, а также причина, в силу которой используется другая валюта представления.***

54. ***В случае изменения функциональной валюты отчитывающейся организации или значимой зарубежной деятельности, факт изменения и его причина должны быть раскрыты.***

55. ***Финансовая отчетность, составленная в валюте, отличной от функциональной, объявляется соответствующей Стандартам финансовой отчетности, только если она соответствует всем применимым СФО и Интерпретациям, включая методы пересчета, установленные параграфами 39 и 42.***

56. В некоторых случаях организация представляет свою финансовую отчетность или другую финансовую информацию в валюте, которая не является ее функциональной валютой, но при этом не отвечает требованиям параграфа 55. В частности, организация может выборочно перевести в другую валюту некоторые статьи своей финансовой отчетности. Или, организация, чья функциональная валюта не является валютой гиперинфляционной экономики, может перевести свою финансовую отчетность в другую валюту путем пересчета всех статей по самому последнему курсу на отчетную дату. Такие пересчеты не соответствуют Стандартам финансовой отчетности, поэтому в этих случаях требуется раскрытие информации в соответствии с параграфом 57.

57. ***В тех случаях, когда организация представляет свою финансовую отчетность или другую финансовую информацию в валюте, отличной от ее функциональной валюты или валюты представления, и при этом не выполняются требования параграфа 55, она обязана:***

(a) ***четко идентифицировать такую информацию, как дополнительную, т.е. не относящуюся к информации, представляемой в соответствии со Стандартами финансовой отчетности;***

(b) ***раскрыть валюту, в которой представляется дополнительная информация; и***

(c) ***раскрыть свою функциональную валюту и метод пересчета, использованный для определения дополнительной информации.***

© Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности»

ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ И ПЕРЕХОД К НАСТОЯЩЕМУ СТАНДАРТУ

58. ***Организация обязана применять настоящий Стандарт в отношении отчетных периодов, начинающихся с или после даты [дата будет установлена после обсуждения проекта]. Организация вправе применять Стандарт досрочно. Если организация применяет настоящий Стандарт в отчетных периодах до установленной даты, она обязана раскрыть этот факт.***

58А ***Удалено Советом НСФО***

59. ***Организация применяет параграф 47 на перспективной основе ко всем приобретениям после начала отчетного периода, в котором впервые применен настоящий Стандарт. Разрешено ретроспективное применение параграфа 47 в отношении предшествующих приобретений. Применительно к приобретению зарубежной деятельности, учитываемому на перспективной основе, но имевшему место до даты первого применения настоящего Стандарта, организации не вправе производить пересчет за предшествующие годы, и, соответственно, может, когда это уместно, отражать в учете корректировки деловой репутации и справедливой стоимости, возникающие при таком приобретении, в качестве активов и обязательств зарубежной деятельности. Соответственно, такие корректировки деловой репутации и справедливой стоимости либо уже выражены в функциональной валюте организации, либо представляют собой немонетарные валютные статьи, отражаемые в отчетности с использованием обменного курса, действовавшего на дату приобретения.***

60. ***Все остальные изменения, возникающие в результате применения настоящего Стандарта, подлежат учету в соответствии с требованиями [Стандарта финансовой отчетности 8*** **«Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки»].**

61. [Удалено]

62. [Удалено]

© Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности»