

расходы на устранение препятствий на участке (например, снос старого здания).

Не капитализируйте:

- расходы на обучение персонала;
- расходы на рекламу и маркетинг;
- расходы на наем сотрудников.

Александр БУГАЕВ,

аудитор, профессор ВГТУ, академик Ассоциации международных бухгалтеров — FAIA (acad) (Лондон), член-академик Американской бухгалтерской ассоциации — AAA (США), член Европейской бухгалтерской ассоциации — EAA-EIASM (Брюссель)

29.08.2018

КОНСОЛИДАЦИЯ ОТЧЕТНОСТИ, СОСТАВЛЕННОЙ В РАЗНЫХ ВАЛЮТАХ

Сегодня большинство групп ведут свою деятельность за рубежом, и естественно, что разные участники группы совершают свои операции в разных валютах.

Отличается ли процесс консолидации финансовой отчетности двух (или более) компаний, составленной в разных валютах, от процесса консолидации отчетности, составленной в одной валюте?

И да, и нет.

Если вы хотите объединить финансовую отчетность, подготовленную в разных валютах, вы все равно будете следовать одним и тем же процедурам консолидации.

Вам все равно придется элиминировать акционерный капитал и прибыль до приобретения дочерней компании вместе с инвестициями материнской компании в дочернюю компанию (плюс признать некоторый гудвилл и/или неконтролируемую долю участия).

Вам по-прежнему необходимо будет исключить внутригрупповые остатки имущества, обязательств и трансакции, в том числе нереализованную прибыль от внутригрупповых продаж и любые дивиденды, выплачиваемые дочерней компанией материнской компании.

Основная проблема такой консолидации заключается в том, что нельзя объединять белорусские рубли с монгольскими тугриками, потому что это не имеет смысла.

Поэтому, перед тем как вы начнете выполнять процедуры консолидации, вам необходимо перевести финансовую отчетность дочерней компании в валюту представления материнской компании.

ОБЩИЕ ПРАВИЛА: ПЕРЕВОД ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ДОЧЕРНЕЙ КОМПАНИИ

Вам придется руководствоваться правилами [МСФО 21](#) The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов») для перевода финансовой отчетности в валюту представления.

При этом важным является необходимость четкого разделения понятий функциональной валюты с валютой представления.

У каждой компании есть только одна функциональная валюта, но она может представлять свои финансовые отчеты во **многих** валютах.

В то время как функциональная валюта зависит от экономической среды компании и ее конкретных операций, валюта представления является вопросом **выбора** менеджмента группы.

Например, возьмите стандартную белорусскую компанию. Ее функциональной валютой в большинстве случаев будет белорусский рубль (BYN), но эта компания может принять решение о подготовке своей финансовой отчетности в EUR или USD — они и будут являться валютой представления отчетности.

В [таблице](#) приведено, какие курсы валют следует использовать для перевода финансовой отчетности в валюту представления:

Наименование	Дата	Курс валюты
Имущество (активы) и обязательства	Текущий период (20X1)	Курс на дату закрытия (20X1)
	Сопоставимый период (20X0)	Курс на дату закрытия (20X0)
Статьи капитала	Текущий и сопоставимый период	Не установлено

Доходы и расходы (прибыли/убытки и прочий совокупный доход)	Текущий период (20X1)	Действующий курс* или средний курс в 20X1
	Сопоставимый период (20X0)	Действующий курс или средний курс в 20X0
Курсовые разницы	Курсовые разницы при пересчете = отдельная статья в капитале	

* Действующий курс — это курс на дату осуществления отдельных операций (транзакций), но вы можете использовать средний курс за отчетный год, если в целом курсы обмена по отдельным датам не сильно отличаются.

Обратите внимание, что положения в приведенной выше [таблице](#) применяются, если ни функциональная валюта, ни валюта представления отчетности не применяются при составлении отчетности в условиях гиперинфляционной экономики.

ПОЧЕМУ ВОЗНИКАЮТ КУРСОВЫЕ РАЗНИЦЫ ПРИ ПЕРЕСЧЕТЕ (CURRENCY TRANSLATION DIFFERENCE)

Если вы формируете финансовую отчетность с использованием разных валютных курсов, тогда отчет о финансовой позиции не будет балансировать (то есть активы не будут равны обязательствам плюс капитал).

Таким образом и возникает STD, или курсовые разницы, при пересчете отчетности в валюту ее представления: это результат последующего расчета с целью обеспечения условия выполнения балансового равенства в отчете о финансовой позиции.

КАК ПЕРЕВЕСТИ ОПРЕДЕЛЕННЫЕ СТАТЬИ В ВАЛЮТУ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ

Если вы пересчитываете финансовые отчеты в валюту представления в целях консолидации, вам необходимо очень внимательно относиться к пересчету отдельных статей.

КАК ПЕРЕСЧИТЫВАТЬ СТАТЬИ КАПИТАЛА

В тексте стандарта [МСФО 21](#) о капитале вы практически ничего не найдете. А это означает, что в большинстве случаев компании сами решают, применяют они курс на дату закрытия или же курс на дату проведения операции. В практике белорусских организаций применяются оба подхода. Однако при этом вы должны быть последовательными в своих действиях, то есть не метаться в выборе способа пересчета от одного отчетного периода к другому (или от одного дочернего предприятия к другому).

ПЕРЕСЧЕТ АКЦИОНЕРНОГО КАПИТАЛА В ВАЛЮТУ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ

Для акционерного капитала наиболее подходящим представляется, по-видимому, фактический (исторический) курс, применяемый на дату приобретения дочерней компании материнской компанией, а не фактический курс, применяемый при выпуске акционерного капитала.

Причина в том, что легче и логичнее установить и зафиксировать курс на дату приобретения дочернего предприятия, когда рассчитываются гудвилл и/или неконтролируемая доля участия.

ПЕРЕВОД ДРУГИХ СТАТЕЙ КАПИТАЛА

Если суммы (остатки) по отдельным статьям капитала возникают в результате операций с акционерами (например, эмиссионный доход), то тогда целесообразно для пересчета применять фактический (исторический) курс, соответствующий курсу, применяемому к пересчету уставного капитала.

Если суммы (остатки) по отдельным статьям капитала возникают из доходов и расходов компании, представленных в прочем совокупном доходе (OCI; например, суммы переоценки объектов основных средств и нематериальных активов), то более целесообразно переводить их по курсу на дату операции.

КАК ПЕРЕВЕСТИ ВНУТРИГРУППОВЫЕ БАЛАНСЫ В ВАЛЮТУ ОТЧЕТНОСТИ

Внутригрупповые активы и обязательства

Внутригрупповая дебиторская и кредиторская задолженность пересчитывается по курсу закрытия, как и любые другие активы или обязательства.

Иногда высказывается мнение о том, что курсовые разницы по внутригрупповой дебиторской задолженности или кредиторской задолженности **не должны** влиять на консолидированную прибыль или убыток. Но это не так. Фактически они влияют на прибыль или убыток компании, что отражается так:

Дебет счета Торговая задолженность к оплате

Кредит счета Прибыли/убытки-доходы по курсовым разницам
или же

Дебет счета Прибыли/убытки-убытки по курсовым разницам

Кредит счета Торговая задолженность к оплате.

Но есть одно важное исключение: когда денежные статьи являются частью чистых инвестиций в зарубежную деятельность, то курсовая разница отражается в прочем совокупном доходе, а не в прибыли/убытках компании.

Внутригрупповые продажи и нереализованная прибыль

Что касается статей прибыли, убытка или внутригрупповых продаж, вы должны пересчитать их по курсу на дату транзакции, если это необходимо. Если нет, то примените средний курс за отчетный период.

Резервы по нереализованной прибыли

МСФО 21 опять же не дает конкретных комментариев, как действовать в этом случае, но, на наш взгляд, наиболее подходящим представляется применение ставки, действующей на дату совершения операции. Это полностью согласуется с US GAAP.

Внутригрупповые дивиденды

Если дочерняя компания выплачивает дивиденды своей материнской компании, то тогда родитель регистрирует дивидендный доход по курсу на дату заявления о выплате дивидендов, а не по курсу на дату выплаты.

Причина в том, что материнская компания должна признать дивидендный доход, когда было установлено право акционеров на его получение (и это дата декларации, а не дата фактического платежа).

Теперь вы сможете самостоятельно консолидировать отчетность в иностранной валюте.

После перевода отчета о финансовой позиции в иностранной валюте и отчета о прибылях и убытках (или OCI) можно применить обычные процедуры консолидации.

Но есть определенные особенности в составлении консолидированного отчета о движении денежных средств.

Ошибочно составлять отчет о движении денежных средств на основе консолидированных балансовых ведомостей, то есть рассчитывать курсовые разницы в балансах, классифицировать их, делать неденежные корректировки и т.д.

Данные о движении денежных средств будут содержать в этом случае много неденежных валютных курсовых разниц, и это неверно. Кроме того, это не разрешено требованиями **МСФО (IAS) 21**.

Просто выполните следующие действия:

1. Сделайте отчеты о движении денежных средств отдельно для материнской и отдельно для дочерней компании.

2. Переведите отчеты дочерних компаний о движении денежных средств в валюту представления. Для этой цели обычно используются курсы на дату совершения отдельных операций, но вы можете использовать средние курсы в качестве приблизительных (точно так же, как и для пересчета доходов и расходов).

3. Консолидируйте (объедините) денежные потоки дочерних компаний и материнских компаний.

4. Исключите внутригрупповые транзакции. Для этого требуется немного больше работы, но это правильный подход в данном случае.

5. И на выходе у вас появился консолидированный отчет о движении денежных средств.

Александр БУГАЕВ,

аудитор, профессор ВГТУ, академик Ассоциации международных бухгалтеров — FAIA (acad) (Лондон),

член-академик Американской бухгалтерской ассоциации — AAA (США),

член Европейской бухгалтерской ассоциации — EAA-EIASM (Брюссель)

27.06.2018

КАК РАССЧИТАТЬ РЕЗЕРВЫ ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ СОГЛАСНО IFRS 9