

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:

<b>Наименование</b>	<b>Дата</b>	<b>Курс валюты</b>
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**