

23 ПОСЛЕДСТВИЯ ИЗМЕНЕНИЯ КУРСОВ ОБМЕНА ВАЛЮТ

1. Операции в иностранной валюте
 - 1.1. Определение курсовой разницы
 - 1.2. Учет курсовой разницы
 - 1.3. Признание курсовой разницы
 - 1.4. Хеджирование
 - 1.5. Отличие курсовой разницы от других видов доходов и расходов, связанных с операциями в иностранной валюте
 2. Пересчет финансовых отчетов иностранных предприятий
 3. Раскрытие информации по иностранной валюте
-

1. ОПЕРАЦИИ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

Операции в иностранной валюте - это операции, которые устанавливаются или требуют совершения в иностранной валюте, включая сделки, возникающие, когда предприятие:

- а) покупает или продает товары или услуги, цены на которые установлены в иностранной валюте;
- б) берет или предоставляет займ, по которому суммы к оплате или получению установлены в иностранной валюте;
- в) становится стороной неосуществленного контракта по обмену (когда оплата производится в будущем);
- г) иным образом приобретает или продает активы, берет на себя обязательства или рассчитывается по данным обязательствам в иностранной валюте.

Записи в бухгалтерском учете по операциям, производимым в иностранной валюте, должны отражаться на счетах бухгалтерского учета в тенге, в пересчете по курсу, установленному Национальным банком Республики Казахстан.

1.1. Определение курсовой разницы

Курсовая разница – это разница, возникающая в результате отражения в отчетах того же количества единиц иностранной валюты в валюте отчетности по другим валютным курсам.

1.2. Учет курсовой разницы

Последствия изменения курсов валют.

При первоначальном отражении в бухгалтерском учете операции в иностранной валюте оцениваются в казахстанских тенге путем пересчета по курсу на дату совершения операций. Дата совершения операций зависит от вида отдельных операций и определяется в соответствии с приложением к «Методическим рекомендациям».

Параллельно с записями в тенге, операции в иностранной валюте должны отражаться также в валюте расчетов (платежей) по ее номиналу. Для этого можно использовать различные приемы: запись данных дробью или вторые комплекты учетных регистров.

Отражение изменений курсовых разниц от обмена валют на дату балансового отчета:

- денежные статьи, в т.ч. дебиторская и кредиторская задолженности в иностранной валюте должны отражаться в тенге с использованием курса на время завершения отчетного периода;
- неденежные статьи, в том числе собственный капитал, основные средства, товарно-материальные запасы, нематериальные активы, оцениваемые по первоначальной стоимости в иностранной валюте, отражаются в тенге с использованием курса на дату совершения операций.

1.3. Признание курсовых разниц

Курсовые разницы возникают в период между датой совершения хозяйственной операции и датой расчета по этой операции или отчетной датой.

В бухгалтерском учете и отчетности отражается курсовая разница, возникающая:

- по операциям, связанным с полным или частичным погашением дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс Национального банка Республики Казахстан на дату расчета отличался от курса на дату отражения этой дебиторской или кредиторской задолженности в системе бухгалтерского учета в отчетном периоде, либо от курса на дату составления финансовой отчетности за предыдущий отчетный период, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз;
- по операциям, связанным с пересчетом стоимости остатков денежных средств в иностранной валюте на каждую отчетную дату и перед каждой операцией по движению средств на этих счетах.

Последствия изменения курсов валют.

Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете и финансовой отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата их расчета и за который составлена финансовая отчетность.

Курсовые разницы зачисляются в состав доходов или расходов субъекта и отражаются в системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности отдельно от других видов доходов и расходов от деятельности субъекта.

1.4. Хеджирование

Хедж, хеджирование – страхование или ограждение от потерь - сделки, осуществляемые в целях установления сумм в валюте отчетности, которые требуются или должны быть в наличии на дату расчетов по сделкам в иностранной валюте.

1.5. Отличие курсовых разниц от других видов доходов, связанных с операциями в иностранной валюте

Курсовые разницы следует отличать от иных видов доходов и расходов, связанных с операциями в иностранной валюте, в частности от суммовых разниц, появление которых вызывается использованием разных видов курсов. Например, при операции купли-продажи иностранной валюты возникающая суммовая разница не может квалифицироваться как курсовая, поскольку она образуется в связи с применением двух различных видов курсов на одну и ту же дату – курса Нац. Банка РК, по которому иностранная валюта учитывается в бухгалтерском учете и курса реальной сделки, т.е. курса, по которому эта валюта в данном случае покупается или продается. Положительная суммовая разница, выявляемая у субъекта-продавца иностранной валюты в результате разницы между курсом Нац. Банка РК и курсом реальной сделки, квалифицируемой как доходы от прочей реализации.

Пример 1:

Компания “Marino”, находящаяся в Казахстане, продает товары покупателю из США за 10,000 дол. США с обязательством произвести оплату в течение 90 дней. Валютный курс на дату совершения сделки составляет 125 тенге за 1 дол. США.

“Marino” отражает сумму продаж на дату отгрузки, отражая возникновение дебиторской задолженности и признавая доход на:

Последствия изменения курсов валют.

$$10,000 \text{ дол.} \times 125 \text{ тенге} = 1,250,000 \text{ тенге.}$$

Дт Счета к получению. 1,250,000
Кт Доход от реализации. 1,250,000

Предположим, что финансовый год, принятый в “Marino” заканчивается через 60 дней после даты отгрузки, до погашения дебиторской задолженности, и что курс кассовых операций на эту дату составляет 128 тенге за 1 дол. США.

В балансе дебиторская задолженность корректируется с учетом курса на дату кассовых сделок:

$$10,000 \text{ дол.} \times 128 \text{ тенге} = 1,280,000 \text{ тенге.}$$

Сумма изменения балансовой дебиторской задолженности признается как доход, как показано ниже:

$$1,280,000 \text{ дол.} - 1,250,000 \text{ тенге.} = 30,000 \text{ тенге.}$$

Дт Счета к получению. 30,000
Кт Доход от курсовых разниц. 30,000

Предположим, что в день погашения дебиторской задолженности курс по кассовым операциям составляет:

$$126 \text{ тенге} = 1 \text{ дол. США.}$$

Таким образом, полученная дебиторская задолженность исчисляется следующей суммой:

$$10,000 \text{ дол. США} \times 126 \text{ тенге} = 1,260,000 \text{ тенге}$$

На эту дату в балансе отражается убыток от разницы валютных курсов, на основании уменьшения дебиторской задолженности с даты составления бухгалтерского баланса:

$$1,280,000 - 1,260,000 = 20,000 \text{ тенге}$$

Последствия изменения курсов валют.

Дт Наличность на валютном счете внутри страны.	1,260,000
Дт Расходы по курсовой разнице.	20,000
Кт Счета к получению.....	1,280,000

Пример 2:

Американская промышленная компания по производству точных приборов произвела следующие операции в иностранной валюте:

- а) 10 декабря 1994 г. компания открыла счет в Национальном Банке Японии на сумму 250,000 иен. На момент открытия счета курс обмена валюты составлял $\$1.00 = 110$ иен.
- б) 15 декабря 1994 г. компания купила станок у японской компании за 500,000 иен, часть суммы в 100,000 иен была выплачена через Национальный Банк Японии, а оставшуюся сумму необходимо было выплатить через 30 дней. Курс обмена валюты на дату совершения сделки составлял $\$1.00 = 100$ иен.
- в) 15 января 1995 г. промышленная компания по производству точных приборов выплатила оставшуюся сумму за станок в американских долларах. Курс обмена валюты на момент выплаты составлял $\$1.00 = 85$ иен.

Требуется:

Определить: как следует первоначально отразить сделки а) и б) в учётных регистрах компании. Затем, с учетом того, что курс обмена на 31 декабря 1994 г. составлял $\$1.00 = 90$ иен, укажите, какие корректировки, если таковые будут иметь место, нужно внести в финансовые отчеты на эту дату. И, наконец, как следует отразить погашение оставшейся суммы задолженности за станок?

Решение:

а) 10 декабря 1994 г. $250,000 / 110 = \$ 2,272.73$

Дт Наличность на валютном счете за рубежом	2,272.73
Кт Наличность на расчетном счете.	2,272.73

Последствия изменения курсов валют.

б) 15 декабря 1994 г.

$$500,000 / 100 = \$ 5,000$$

Дт Оборудование.....	5,000
Кт Наличность на валютном счете за рубежом	1,000
Кт Расчеты с поставщиками и подрядчиками	4,000

31 декабря 1994 (\$1.00 = 90 иен)

Иен	150,000 / 90 =	1,666.67
Остаток на счете		<u>1,272.73</u>
Увеличение остатка на счете		<u>393.94</u>

Обязательства -	400,000 иен/ 90 =	4,444.44
Остаток обязательства		<u>4,000.00</u>
Увеличение обязательства		<u>444.44</u>

Дт Наличность на валютном счете за рубежом	393.94
Дт Расходы по курсовой разнице	50.50
Кт Расчеты с поставщиками и подрядчиками	444.44

в) 15 января 1995 г.

$$400,000 / 85 = \$ 4,705.88$$

Дт Расчеты с поставщиками и подрядчиками	4,444.44
Дт Расходы по курсовой разнице	261.44
Кт Наличность на валютном счете за рубежом	4,705.88

2 ПЕРЕСЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТОВ ИНОСТРАННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Финансовые отчеты *зарубежного подразделения, являющегося неотъемлемой частью деятельности отчитывающегося предприятия,* следует пересчитывать, используя стандарты и процедуры, описанные выше, как если бы операции зарубежного подразделения являлись операциями самого отчитывающегося предприятия.

Последствия изменения курсов валют.

Отдельные статьи в финансовых отчетах зарубежного подразделения пересчитываются так, как если бы операции проводились бы самим отчитывающимся предприятием. Стоимость и износ земли, зданий и оборудования пересчитывается с использованием обменного курса на дату покупки актива или, если актив учитывается по справедливой стоимости, с использованием того курса, который существовал на дату оценки. Стоимость товарно-материальных запасов пересчитывается по тому обменному курсу, который существовал на момент приобретения. Стоимость возмещения или стоимость реализации актива пересчитывается по обменному курсу, который существовал на момент, когда эта стоимость возмещения или чистая стоимость реализации была определена. Например, если была определена чистая стоимость реализации единицы товарно-материальных запасов в иностранной валюте, эта стоимость пересчитывается с использованием обменного курса, который существовал на дату, когда была определена чистая стоимость реализации. Следовательно, используется курс на конец отчетного периода.

В финансовых отчетах отчитывающегося предприятия может потребоваться поправка для уменьшения балансовой стоимости актива до стоимости реализации, даже если не требуется внесения такой поправки в финансовые отчеты зарубежного подразделения. И, наоборот, может потребоваться перенос поправки из финансовых отчетов зарубежного подразделения в финансовые отчеты отчитывающегося предприятия.

При пересчете финансовых отчетов зарубежного предприятия для включения в свои финансовые отчеты отчитывающегося предприятия должно применять следующие принципы:

- активы и обязательства зарубежного предприятия, как денежные так и неденежные, должны быть пересчитаны по курсу на конец отчетного периода;
- доходные и расходные статьи зарубежного предприятия следует пересчитывать по обменному курсу на дату операции, кроме тех случаев, когда зарубежное предприятие подготавливает отчет в валюте страны с гиперинфляционной экономикой; в таком случае доходные и расходные статьи следует пересчитывать по курсу на конец отчетного периода.

Пересчет финансовых отчетов зарубежного предприятия приводит к признанию курсовой разницы, возникающей в результате:

- а) пересчета доходных и расходных статей по обменному курсу на дату операций, а активов и обязательств по курсу на конец отчетного периода;

Последствия изменения курсов валют.

- б) пересчета чистой инвестиции в зарубежное предприятие на начало периода по обменному курсу, отличному от того, по которому она ранее была включена в отчет;
- в) других изменений собственного капитала зарубежного предприятия.

Пример:

Иностранное дочернее предприятие американской компании, находящееся в Англии, классифицируется как зарубежное предприятие. Ниже приводятся курсы обмена на различные даты:

31 декабря 1994 г.	1 фунт стерл.=	1.60 дол. США
средний курс за 1994 г.		1.40 дол. США
дата выпуска простых акций		2.00 дол. США
средний предыдущий курс для нераспределенной прибыли		1.80 дол. США

Финансовые отчеты за 1994 г. в фунтах стерлингов пересчитываются следующим образом:

**ОТЧЕТ О РЕЗУЛЬТАТАХ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

	Фунты стерлингов	Курс обмена валют	Доллары США
Доход от реал.	100,000	1.40	140,000
Расходы	(40,000)	1.40	(56,000)
Чистая прибыль	<u>60,000</u>		<u>84,000</u>

ОТЧЕТ О НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ

	Фунты стерлингов	Курс обмена валют	Доллары США
Нераспределенная прибыль на начало года	200,000	1.80	360,000
Чистая прибыль, переведенная в нац. валюту	60,000		84,000
Нераспределенная прибыль на конец года	<u>260,000</u>		<u>444,000</u>

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

АКТИВЫ	Фунты стерлингов	Курс обмена валют	Доллары США
Денежные средства	20,000	1.60	32,000
Дебиторская задолженность	100,000	1.60	160,000
Оборудование	<u>300,000</u>	1.60	<u>480,000</u>
Всего:	<u>420,000</u>		<u>672,000</u>
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И КАПИТАЛ			
Кредиторская задолженность	150,000	1.60	240,000
Обыкновенные акции	10,000	2.00	20,000
Нераспределенная прибыль	260,000	см.выше	444,000
Добавочный капитал (Корректировка курсовой разницы)	<u>нет</u>	сводим баланс	<u>(32,000)</u>
Всего:	<u>420,000</u>		<u>672,000</u>

Выбытие зарубежного предприятия

После выбытия зарубежного предприятия совокупную сумму курсовых разниц, отсроченных и связанных с этим зарубежным предприятием, следует признать как доходы или расходы в тот же отчетный период, в течение которого признаются прибыли или убытки от выбытия.

Последствия изменения курсов валют.

Предприятие может избавляться от своей доли в зарубежном предприятии путем продажи, ликвидации, возврата акционерного капитала или прекращения деятельности всего или части предприятия. Выплата дивиденда образует выбываемую часть только в случае, когда представляет собой возврат инвестиций. В случае частичного выбытия только пропорциональная доля существующей совокупной курсовой разницы включается в прибыль или в убыток. Частичное списание балансовой стоимости зарубежного предприятия не представляет собой частичного выбытия. Соответственно, ни одна часть отсроченной прибыли или убытка от курсовой разницы не признается во время списания.

3 РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ ПО ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

В финансовых отчетах необходимо раскрывать:

- а) сумму курсовых разниц, включенную в расчет чистой прибыли или убыток за отчетный период;
- б) чистые курсовые разницы, классифицируемые как отдельный компонент собственного капитала, а также согласование суммы таких курсовых разниц в начале и в конце отчетного периода;
- в) сумму курсовых разниц, возникающих в течение отчетного периода, которая включается в балансовую стоимость актива в соответствии с допустимым альтернативным подходом.

В тех случаях, когда возникает изменение в классификации зарубежного подразделения, следует раскрывать:

- а) сущность изменения классификации;
- б) причину изменения;
- в) влияние изменения классификации на акционерный капитал;
- г) влияние на чистую прибыль или убыток за каждый предыдущий представленный отчетный период, как если бы изменение в классификации произошло в начале самого раннего представленного периода.

Субъекту следует раскрывать метод, с помощью которого он будет осуществлять пересчет гудвилла и поправок справедливой стоимости, возникающих при приобретении зарубежного предприятия.

Субъект раскрывает последствия изменения в курсах обмена валют, происходящих после даты балансового отчета, которое влияет на денежные

Последствия изменения курсов валют.

статьи, выраженные в иностранной валюте, и на финансовые отчеты зарубежного подразделения, если изменение настолько важно, что нераскрытие будет негативно влиять на способность пользователей финансовых отчетов проводить правильные оценки и принимать решения. Раскрытие поддерживается также политикой субъекта по избежанию риска в операциях с иностранной валютой.

ПРАКТИЧЕСКОЕ ЗАДАНИЕ

ОБМЕН ВАЛЮТ

Часовой завод в г. Каскелен 10 ноября приобрел оборудование у американской компании на сумму \$250,000, из которых \$50,000 следовало уплатить при доставке, а \$200,000 следовало выплатить через 90 дней. На время доставки курс обмена составлял \$1.00 = 117 тенге. В последующем, тенге обесценивается по отношению к доллару и на 31 декабря обменный курс составлял \$1.00 = 117.2 тенге. На дату выплаты оставшейся суммы курс обмена составлял \$1.00 = 118 тенге.

Требуется:

1. Отрадите первоначальную проводку, отражающую приобретение оборудования
2. Отрадите необходимую проводку на 31 декабря.
3. Отрадите проводку по окончательной выплате

Заметьте, что проводки должны быть сделаны в тенге.