

# Учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте: анализ последних изменений

## Accounting for Assets and Liabilities Denominated in Foreign Currencies: Analysis of Recent Changes

УДК 657.1

DOI: 10.12737/article\_5dcbed27bace85.50376403

**Ю.Ю. Кочинев**, д-р экон. наук, доцент, профессор, Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого

**e-mail:** Kochinev@kafedrapik.ru

**Yu.Yu. Kochinev**, Doctor of Economic Sciences, Associate Professor, Professor of Peter the Great St. Petersburg Polytechnic University

**e-mail:** Kochinev@kafedrapik.ru

**О.Н. Соболев**, ассистент, Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого

**e-mail:** O-SOBA@yandex.ru

**O.N. Sobol**, Assistant, Peter the Great St. Petersburg Polytechnic University

**e-mail:** O-SOBA@yandex.ru

**Аннотация.** В статье рассмотрены изменения в ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», связанные с учетом операций в зарубежных подразделениях российских организаций. Показана возможность ведения учета в зарубежном подразделении российской организации в функциональной валюте, отличной от валюты головной организации.

**Ключевые слова:** зарубежные подразделения российских организаций; пересчет активов и обязательств; определение функциональной валюты.

**Abstract.** The article describes the changes in PBU 3/2006 "Accounting for assets and liabilities denominated in foreign currencies" related to the accounting of operations in foreign units of Russian organizations. The possibility of accounting in a foreign division of a Russian organization in a functional currency other than the currency of the parent organization is shown.

**Keywords:** foreign divisions of Russian organizations; recalculation of assets and liabilities; definition of functional currency.

С 1 января 2019 г. в ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утвержденном приказом Минфина России от 09.11.2017 № 180, внесен ряд дополнений и изменений, важнейшее из которых коснулось раздела IV «Учет активов и обязательств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами Российской Федерации».

Данный раздел ПБУ 3/2006 устанавливает, что выраженная в иностранной валюте стоимость активов и обязательств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, для составления бухгалтерской отчетности подлежит пересчету в рубли.

До 1 января 2019 г. раздел IV ПБУ 3/2006 предусматривал следующий порядок пересчета активов и обязательств, а также доходов и расходов, выраженных в иностранной валюте, в рубли:

- выраженные в иностранной валюте статьи, которые международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» определяет как монетарные (денежные средства, ценные бумаги за исключением акций, средства в расчетах, за исключением средств полученных и выданных авансов и предварительной оплаты), подлежали пересчету в рубли на отчетную дату;
- статьи же, являющиеся в соответствии с IAS 21 немонетарными (вложения во внеоборотные активы, материально-производственные запасы и др.), выраженные в иностранной валюте, ПБУ 3/2006 до 2019 г. предписывал пересчитывать в рубли по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой указанные активы принимаются к бухгалтерскому учету;
- выраженные в иностранной валюте доходы и расходы, формирующие финансовые резуль-

таты от ведения организацией деятельности за пределами Российской Федерации, согласно разделу IV ПБУ 3/2006, должны были пересчитываться в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте, либо с использованием средней величины курсов, исчисленной как результат от деления суммы произведений величин официальных курсов этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемых ЦБ РФ, и дней их действия в отчетном периоде на количество дней в отчетном периоде.

Отметим, что IAS 21 устанавливает следующие принципы:

а) функциональная валюта иностранного подразделения может быть отлична от функциональной валюты отчитывающегося предприятия (головной организации). При этом в качестве функциональной валюты иностранного подразделения руководством может быть определена валюта страны пребывания иностранного подразделения, поскольку при этом полностью удовлетворяются условия, установленные стандартом для выбора функциональной валюты (влияние на цены товаров и услуг; определение затрат на оплату труда, материалы и прочие затраты; хранение денежных средств от операционной деятельности и др.);

б) при составлении финансовой отчетности организации все активы и обязательства иностранного подразделения переводятся в функциональную валюту организации с использованием курса закрытия (курса на отчетную дату), доходы и расходы переводятся по обменным курсам валют на даты соответствующих операций.

Можно предположить, что предусмотренный в разделе IV ПБУ 3/2006 порядок пересчета был обусловлен стремлением Минфина России приблизить нормы ПБУ 3/2006 к положениям IAS 21, но выполнение этих норм в отношении немонетарных статей (основных средств, запасов и др.) вступало бы в противоречие с нормами соответствующих ПБУ, не предусматривающих подобного изменения исторической стоимости этих активов.

В свое время рядом авторов [1, 2, 3] было показано, что исходя из указанных норм раздела IV ПБУ 3/2006, бухгалтерский учет в иностранном подразделении российской организации, деятельность которого ограничена только операциями с монетарными активами и обязатель-

ствами (наличной и безналичной валютой, денежными документами, краткосрочными финансовыми вложениями, заемными средствами, средствами в расчетах), может вестись в функциональной валюте иностранного подразделения (валюте страны пребывания) с последующим пересчетом в функциональную валюту организации (рубли) на дату составления бухгалтерской отчетности организации. При этом рублевая оценка активов и обязательств иностранного подразделения на отчетную дату будет аналогична рублевой оценке, которая была бы получена при учете в рублях.

Авторами [1, 3] было также показано, что при ведении учета иностранным подразделением в функциональной валюте курсовая разница возникает только в расчетах с головной организацией (счете 79), поскольку при таком способе учета иностранное подразделение ведет учет внутрихозяйственных расчетов с головной организацией в валюте, а головная организация внутрихозяйственные расчеты учитывает и в валюте, и в рублях.

Если же иностранным подразделением российской организации осуществлялись операции как с монетарными, так и с немонетарными статьями (например, приобретение запасов, осуществление вложений во внеоборотные активы), то предусмотренный разделом IV ПБУ 3/2006 до 2019 г. порядок пересчета (немонетарные статьи пересчитываются в рубли на дату совершения операции, монетарные — на отчетную дату) вызывал ряд проблем, которые можно продемонстрировать на простейшем примере. Допустим, иностранное подразделение получило финансирование от головной организации (7500 €) и часть денежных средств (500 €) потратило на приобретение запасов. Тогда баланс иностранного подразделения в функциональной валюте (евро) будет выглядеть следующим образом (таблица).

Поскольку денежные средства (7000 €) должны пересчитываться на отчетную дату, а запасы (500 €) — на дату совершения операции, то в рублях пассив будет балансироваться с активом при пересчете расчетов с головной организацией (7500 €) по средневзвешенному курсу. Пересчет средств в расчетах по средневзвешенному курсу не может быть признан приемлемым, поскольку данное обстоятельство не предусмотрено ни ПБУ 3/2006, ни IAS 21.

Таблица

**Баланс представительства  
в функциональной валюте**

Счет	Актив	Пассив
52	7000 €	
10	500 €	
79		7500 €
Итого	7500 €	7500 €

Аналогичные проблемы возникали также при пересчете первоначальной стоимости и амортизации основных средств в заграничном подразделении российской организации.

В связи с изложенным автором [3] была предложена следующая рекомендация. Учет в заграничном подразделении, осуществляющем операции как с монетарными, так и с немонетарными статьями, следовало вести в рублях, пересчитывая выраженные в иностранной валюте монетарные активы и обязательства на дату совершения операции и на отчетную дату, немонетарные активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, — на дату совершения операции с отражением курсовых разниц на добавочном капитале. Следует указать, что пересчет монетарных статей кроме отчетной даты еще и на дату совершения операции не предусмотрен разделом IV ПБУ 3/2006, но с другой стороны, ПБУ 3/2006 не содержит каких-либо норм, исключающих подобную возможность.

Теперь остановимся на изменении, внесенном в ПБУ 3/2006 с 1 января 2019 г.: «*Пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Центральным банком Российской Федерации, действующему на отчетную дату*» (пункт 16 ПБУ 3/2006).

Безусловно, данное изменение еще более приближает ПБУ 3/2006 к нормам IAS 21, поскольку с 1 января 2019 г. стоимость немонетарных активов (вложений во внеоборотные активы, материально-производственных запасов и др.), выраженная в иностранной валюте, согласно разделу IV ПБУ 3/2006 также будет подлежать

пересчету в рубли только на отчетную дату. Из данного обстоятельства следует вывод о том, что заграничное подразделение российской организации, осуществляющее операции не только с монетарными, но и с немонетарными статьями, сможет вести учет в функциональной валюте (валюте страны пребывания) с последующим пересчетом в рубли для цели составления бухгалтерской отчетности организации в том случае, если немонетарные активы (запасы, вложения во внеоборотные активы и др.) выражены в иностранной валюте, то есть приобретены, изготовлены заграничным подразделением за иностранную валюту.

Вопрос возникает в том случае, если в заграничном подразделении российской организации осуществляются операции с немонетарными активами, стоимость которых не выражена в иностранной валюте. Например, головная российская организация приобретает в России за рубли имущество (основные средства, запасы) и передает это имущество своему заграничному подразделению. Способ учета в подобной ситуации не регламентируется разделом IV ПБУ 3/2006, которое, к сожалению, лишь частично приблизилось к принципам международного стандарта финансовой отчетности IAS 21. В частности, такое понятие как функциональная валюта ПБУ 3/2006 так и не использует.

В этом случае, согласно п. 7.1 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», организация должна разработать способ ведения бухгалтерского учета, исходя в первую очередь из положений, предусмотренных международными стандартами финансовой отчетности.

В соответствии с положениями, предусмотренными IAS 21, организация должна определить функциональную валюту своего заграничного подразделения, которая согласно IAS 21 может отличаться от функциональной валюты головной организации. При определении функциональной валюты заграничного подразделения должен быть учтен ряд факторов, на которые указывает IAS 21: объем и вид операций подразделения, его самостоятельность, потоки денежных средств и т.д.

Если в качестве функциональной валюты заграничного подразделения будет определена валюта страны пребывания (например, евро), то учет операций подразделения будет вестись

в этой валюте с пересчетом активов и обязательств в рубли на отчетную дату. Тогда при наделении головной организацией своего заграничного подразделения имуществом, приобретенным за рубли, заграничное подразделение должно пересчитать его для последующего учета в свою функциональную валюту.

Если же в качестве функциональной валюты заграничного подразделения будет выбрана

функциональная валюта головной организации (рубли), то заграничное подразделение будет вести учет в рублях, пересчитывая свои активы и обязательства в рубли на дату совершения операции, а активы и обязательства, выраженные в валюте (валюта — на счете 52, задолженность перед заграничными поставщиками — на счете 60 и т.д.) — еще и на отчетную дату.

### Литература

1. *Кочинев Ю.Ю.* Учет операций в заграничном представительстве российской организации // Бухгалтерский учет. 2010. № 2. С. 33–38.
2. *Романчук, О.* Минфин подкорректировал российские стандарты бухучета [Электронный ресурс] // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. 2011. № 4, 5. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=163427>.
3. *Соболь О.Н.* Сравнительный анализ возможных вариантов ведения бухгалтерского учета операций в заграничном представительстве (в рублях, в валюте страны пребывания) // Экономика и предпринимательство. 2015. № 9 (ч. 1). С. 504–510.

## МИНФИН ПРИНЯЛ УЧАСТИЕ В ОБСУЖДЕНИИ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

Пресс-центр Министерства финансов Российской Федерации сообщил краткие итоги последнего на данный момент, 36-го заседания Межправительственной рабочей группы экспертов по международным стандартам учета и отчетности (ISAR) Конференции по торговле и развитию ООН (UNCTAD), которое прошло в швейцарской Женеве с 30 октября по 1 ноября. Среди присутствующих были представители национальных и международных разработчиков стандартов отчетности, в том числе Совета по МСФО, Международного комитета по интегрированной отчетности (IIRC) и других организаций, профессиональных бухгалтерских объединений, университетов, коммерческих структур.

Ключевой темой в обсуждениях на заседании группы ISAR стала актуальная тема сопоставимости отчетности устойчивого развития. Эту проблему упомянул и глава Совета по МСФО Ханс Хугерворст в ходе своего выступления на ежегодном симпозиуме Eumedion: слишком большое разнообразие стандартов требует консолидации, поскольку и составители, и пользователи отчетности устойчивого развития в них элементарно путаются, причем уже давно.

Организация объединенных наций, однако, проблеме пытается как-то решить. Членами ООН была принята повестка дня по теме устойчивого развития до 2030 г., а на прошедшей недавно встрече участники обсудили

доработанные «Руководящие указания...» в отношении основных показателей, с помощью которых составители отчетности отражают влияние социальных, экологических и управленческих факторов (ESG) на свою деятельность. В документе выделяется, правда, еще и четвертая категория показателей — «экономические». На их основе пользователи отчетности смогут делать выводы о прогрессе в реализации целей устойчивого развития интересующими их организациями.

Участники международной встречи ISAR признали «Руководящие указания...» полезными, способствующими обеспечению сопоставимости отчетности устойчивого развития. Этот вывод они сделали по результатам «пилотной» апробации практической применимости документа в отдельных странах, в том числе и в Российской Федерации.

Кроме темы устойчивости на заседании также обсудили дальнейшее развитие МСФО и международных стандартов финансовой отчетности для общественных организаций, но в свете проблем с расширенной финансовой отчетностью, можем предположить, они сегодня имеют чуть меньший приоритет в плане актуальности сопряженных с ними проблем.

Источник: GAAP.RU

Дата публикации: 8 ноября 2019 г.

