

МСБОДС 4 - ВПЛИВ ЗМІН ВАЛЮТНИХ КУРСІВ

Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору базується в основному на Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 21 „Вплив змін валютних курсів,” опублікованому Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО). У 2001 році була створена Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) і Фонд Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО), які замінили КМСБО. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), опубліковані КМСБО, залишаються чинними до їх зміни або вилучення РМСБО. У цьому виданні Комітету з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів витяги з МСБО 21 наводяться з дозволу РМСБО.

Затвердженим текстом Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) є текст, опублікований РМСБО англійською мовою, примірники якого можна отримати безпосередньо у видавничому відділі РМСБО, розташованому за адресою: 7th Floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

Адреса електронної пошти: publications@iasb.org.uk

Сторінка в Інтернеті: <http://www.iasb.org.uk>

Авторське право на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, на Проекти для обговорення та інші публікації КМСБО та РМСБО належить ФКМСБО.

“МСБО”, “РМСБО”, “КМСБО”, “ФКМСБО” та “Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку” є торговими знаками Фонду Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО) і не повинні використовуватися без затвердження ФКМСБО.

Травень 2000 р.

МСБОДС 4 - ВПЛИВ ЗМІН ВАЛЮТНИХ КУРСІВ

ЗМІСТ

ПАРАГРАФИ

МЕТА

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ.....1-8

ВИЗНАЧЕННЯ.....9-15

ЕКОНОМІЧНА ГРУПА.....10-12

МАЙБУТНІ ЕКОНОМІЧНІ ВИГОДИ АБО ПОТЕНЦІАЛ КОРИСНОСТІ.....13

ДЕРЖАВНІ КОМЕРЦІЙНІ ПІДПРИЄМСТВА.....14

ЧИСТІ АКТИВИ / ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ.....15

ОПЕРАЦІЇ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ.....16-32

ПЕРВІСНЕ ВИЗНАННЯ.....16-19

ЗВІТНІСТЬ НА НАСТУПНІ ДАТИ ЗВІТНОСТІ.....20-21

ВИЗНАННЯ КУРСОВОЇ РІЗНИЦІ.....22-32

ЧИСТІ ІНВЕСТИЦІЇ В ЗАКОРДОННИЙ СУБ'ЄКТ ГОСПОДАРЮВАННЯ.....27-29

ДОЗВОЛЕНИЙ АЛЬТЕРНАТИВНИЙ ПІДХІД.....30-32

**ФІНАНСОВІ ЗВІТИ ЗАКОРДОННИХ ГОСПОДАРСЬКИХ
ОДИНИЦЬ.....33-59**

КЛАСИФІКАЦІЯ ЗАКОРДОННИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ОДИНИЦЬ.....33-36

**ЗАКОРДОННІ ГОСПОДАРСЬКІ ОДИНИЦІ, ЯКІ Є НЕВІДДІЛЬНОЮ ЧАСТИНОЮ
ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЩО ЗВІТУЄ.....37-40**

ЗАКОРДОННІ СУБ'ЄКТИ ГОСПОДАРЮВАННЯ.....41-56

ВИБУТТЯ ЗАКОРДОННОГО СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ.....	55-56
ЗМІНИ У КЛАСИФІКАЦІЇ ЗАКОРДОННОЇ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОДИНИЦІ.....	57-59
УСІ ЗМІНИ ВАЛЮТНИХ КУРСІВ.....	60
ВПЛИВ КУРСОВИХ РІЗНИЦЬ НА ПОДАТКИ.....	60
РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ.....	61-65
ПОЛОЖЕННЯ ПЕРЕХІДНОГО ПЕРІОДУ.....	66
ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ.....	67-68
ПОРІВНЯННЯ З МСБО 21	

МСБОДС 4 - ВПЛИВ ЗМІН ВАЛЮТНИХ КУРСІВ

Положення стандартів, виділені напівжирним курсивом, слід читати в контексті параграфів з коментарями в цьому Стандарті, наведеними звичайним шрифтом, а також у контексті Передмови до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору не призначені для застосування до несуттєвих статей.

Мета

Суб'єкт господарювання може здійснювати зовнішню діяльність двома шляхами. Він може проводити операції в іноземній валюті або мати закордонні господарські одиниці. Для відображення операцій в іноземній валюті та діяльності закордонних господарських одиниць у фінансових звітах суб'єкта господарювання операції слід відображати у валюті звітності суб'єкта господарювання, а фінансові звіти про діяльність закордонних господарських одиниць треба також перераховувати у валюту суб'єкта господарювання, що звітує.

Основні проблеми обліку операцій в іноземній валюті та діяльності закордонних господарських одиниць полягають у прийнятті рішення щодо того, який курс обміну використовувати і як визнавати фінансовий вплив змін валютних курсів у фінансових звітах.

Сфера застосування

- Суб'єктові господарювання, який складає і подає фінансові звіти за принципом нарахування в бухгалтерському обліку, слід застосовувати цей Стандарт:*
 - а) в обліку операцій (у тому числі й у наступній звітності монетарних і немонетарних статей) в іноземній валюті;*
 - б) при переведенні фінансових звітів закордонних господарських одиниць, які включаються до фінансових звітів суб'єкта господарювання, шляхом консолідації, пропорційної консолідації або методом пайової участі в капіталі.*
- Цей Стандарт не розглядає облік хеджування статей в іноземній валюті, за винятком тієї групи курсових різниць, які виникають у зв'язку із зобов'язаннями в іноземній валюті, що обліковуються як хеджування чистих інвестицій у закордонний суб'єкт господарювання. Суб'єкти господарювання можуть застосовувати відповідні національні стандарти бухгалтерського обліку, які розглядають облік хеджування.
- Керівні положення щодо інших аспектів обліку хеджування, в тому числі критерії використання обліку хеджування, можна знайти в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка".
- Цей Стандарт застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, крім Державних комерційних підприємств.*
- Державні комерційні підприємства (ДКП) повинні дотримуватися

Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), розроблених Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. В Рекомендації № 1 “Фінансова звітність державних комерційних підприємств” зазначається, що положення МСБО поширюються на всі комерційні підприємства, незалежно від того, в якому секторі вони працюють – у державному чи в приватному. Рекомендація № 1 зазначає, що ДКП мають подавати фінансові звіти, які відповідають МСБО у всіх суттєвих аспектах.

6. Цей Стандарт не визначає валюту, в якій суб’єкт господарювання подає свої фінансові звіти. Проте суб’єкт господарювання, як правило, використовує валюту тієї країни, в якій він розташований. Якщо суб’єкт господарювання використовує іншу валюту, то, згідно з цим Стандартом, слід розкривати причину використання цієї валюти. Стандарт також вимагає розкривати інформацію про причину будь-яких змін валюти звітності.
7. Цей Стандарт не розглядає перерахування фінансових звітів суб’єкта господарювання з його валюти звітності в іншу валюту для більшої зручності користувачів, які звикли саме до такої валюти, або для аналогічних цілей.
8. Цей Стандарт розглядає відображення доходів та витрат, що виникають унаслідок операцій в іноземній валюті та переведення фінансових звітів закордонної господарської одиниці. Цей Стандарт не розглядає відображення у звіті про рух грошових коштів грошових потоків, що виникають унаслідок операцій в іноземній валюті і переведення грошових потоків закордонних господарських одиниць (див. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектора (МСБОДС) 2 "Звіт про рух грошових коштів").

Визначення

9. *Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:*

Активи – ресурси, контрольовані суб’єктом господарювання в результаті минулих подій, від яких очікують надходження суб’єктові господарювання майбутніх економічних вигод або які мають потенціал корисності для суб’єкта господарювання.

Асоційована компанія – суб’єкт господарювання, у якому інвестор має суттєвий вплив і який не є ні контрольованим суб’єктом господарювання, ні спільним підприємством інвестора.

Валюта звітності – валюта, яку використовують при поданні фінансових звітів.

Валютний курс – коефіцієнт обміну двох валют.

Виплати власникам – виплати в результаті майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності, які розподіляються суб’єктом господарювання між усіма або кількома власниками у вигляді доходу з інвестицій або як повернення інвестицій.

Витрати – зменшення економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду у вигляді вибуття чи споживання активів або у вигляді виникнення зобов’язань, що призводить до зменшення чистих

активів / власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами власникам.

Внески власників – майбутні економічні вигоди або потенціал корисності, забезпечені завдяки внескам зовнішніх щодо суб'єкта господарювання сторін, за винятком тих внесків, які спричиняють зобов'язання цього суб'єкта господарювання, створюють фінансовий інтерес у чистих активах / власному капіталі суб'єкта господарювання, який:

а) обумовлює право на розподіл майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності суб'єктом господарювання протягом строку його функціонування. Рішення щодо такого розподілу приймається власниками або їх представниками, як і рішення щодо розподілу будь-якого надлишку активів відносно зобов'язань у разі припинення діяльності суб'єкта господарювання,

та / або

б) може бути предметом продажу, обміну, передачі або викупу.

Грошові кошти – готівка в касі й депозити до запитання.

Грошові потоки – надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.

Дата звітності – дата, на яку припадає останній день звітного періоду, представленого у фінансових звітах.

Державне комерційне підприємство (ДКП) – суб'єкт господарювання, який має такі характеристики:

- а) є суб'єктом господарювання, уповноваженим укладати контракти від власного імені;*
- б) має фінансові та операційні повноваження для здійснення діяльності;*
- в) реалізує товари або надає послуги іншим суб'єктам господарювання у процесі звичайної діяльності й отримує прибутки або повністю відшкодовує витрати;*
- г) не залежить від постійного фінансування держави для безперервного здійснення своєї діяльності (крім придбання продукції в комерційних операціях із зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами);*
- г) перебуває під контролем суб'єкта господарювання державного сектору.*

Дохід – валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи / власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників.

Еквіваленти грошових коштів – короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості.

Економічна група – група суб'єктів господарювання, до складу якої входить

контролюючий суб'єкт господарювання та один або кілька контрольованих суб'єктів господарювання.

Екстраординарні статті – дохід або витрати, які виникають у результаті подій чи операцій, що чітко відрізняються від звичайної діяльності суб'єкта господарювання, а отже, не очікується, що вони повторюватимуться часто або регулярно, хоча такі події або операції й перебувають поза контролем чи впливом з боку такого суб'єкта господарювання.

Закордонна господарська одиниця – контрольований суб'єкт господарювання, асоційована компанія, спільне підприємство або відділення суб'єкта господарювання, що звітує, діяльність яких базується або здійснюється в іншій країні, ніж країна цього суб'єкта господарювання.

Закордонний суб'єкт господарювання – закордонна господарська одиниця, діяльність якої не є невіддільною частиною діяльності суб'єкта господарювання, що звітує.

Звичайна діяльність – будь-яка діяльність, що здійснюється суб'єктом господарювання з надання послуг або торгової діяльності. Звичайна діяльність включає також таку супутню діяльність, яка здійснюється суб'єктом господарювання для підтримки його діяльності, є додатковою або виникає внаслідок неї.

Зобов'язання – теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності.

Інвестиційна діяльність – придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

Іноземна валюта – валюта, інша, ніж валюта звітності суб'єкта господарювання.

Консолідовані фінансові звіти – фінансові звіти економічної групи, подані як фінансові звіти єдиного суб'єкта господарювання.

Контроль – повноваження управляти фінансовою та операційною політикою іншого суб'єкта господарювання з метою одержання вигод від його діяльності.

Контрольований суб'єкт господарювання – суб'єкт господарювання, який перебуває під контролем іншого суб'єкта господарювання (відомого як контролюючий суб'єкт господарювання).

Контролюючий суб'єкт господарювання – суб'єкт господарювання, під контролем якого перебуває один або кілька контрольованих суб'єктів господарювання.

Курс при закритті – обмінний курс "spot" на дату подання звіту.

Курсова різниця – різниця, яка є наслідком відображення у звітності тієї

самої кількості одиниць іноземної валюти у валюті звітності при різних курсах обміну.

Метод пайової участі в капіталі – метод обліку, згідно з яким інвестицію первісно відображають за собівартістю, а потім коригують відповідно до зміни частки інвестора в чистих активах / власному капіталі об'єкта інвестування після придбання. Звіт про фінансові результати відображає частку інвестора в результатах діяльності об'єкта інвестування.

Монетарні статті – утримувані гроші, а також активи та зобов'язання, які мають бути отримані або сплачені у фіксованій або визначеній сумі грошей.

Надлишок / дефіцит у результаті звичайної діяльності – різниця, яка залишається після вирахування витрат, що виникають від звичайної діяльності, з доходів, отриманих у результаті звичайної діяльності.

Операційна діяльність – види діяльності суб'єкта господарювання, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Принцип нарахування – принцип обліку, за яким операції та інші події визнаються, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримують або сплачують грошові кошти або їх еквіваленти). Отже, операції та події відображаються в бухгалтерських записах і визнаються у фінансових звітах тих періодів, до яких вони належать. Елементами, які визнаються за принципом нарахування в обліку, є активи, зобов'язання, чисті активи / власний капітал, доходи і витрати.

Пропорційна консолідація – метод обліку і звітності, згідно з яким частка контролюючого учасника в кожному з активів, зобов'язань, доходів і витрат спільно контрольованого суб'єкта господарювання об'єднується на постатейній основі з подібними статтями у фінансових звітах контролюючого учасника або відображається як окремі статті у фінансових звітах контролюючого учасника.

Спільне підприємство – контрактна угода, за якою дві або кілька сторін приймають зобов'язання здійснювати економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю.

Справедлива вартість – сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання в комерційній операції між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами.

Фінансова діяльність – діяльність, результатом якої є зміни розміру та складу власного і запозиченого капіталу суб'єкта господарювання.

Частка меншості – та частина чистого надлишку (дефіциту) і чистих активів / власного капіталу контрольованого суб'єкта господарювання, яка відноситься до часток, що не належать прямо або непрямо (через контрольовані суб'єкти господарювання) контролюючому суб'єктові господарювання.

Чистий надлишок / дефіцит складається з таких компонентів:

а) чистого надлишку або дефіциту, отриманих у результаті звичайної діяльності;

б) екстраординарних статей.

Чисті активи / власний капітал – залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.

Чисті інвестиції в закордонний суб'єкт господарювання – частка суб'єкта господарювання, що звітує, у чистих активах / власному капіталі цього суб'єкта господарювання.

Економічна група

10. Термін „економічна група” вживається в цьому Стандарті для позначення для цілей фінансової звітності групи суб'єктів господарювання, до складу якої входить контролюючий суб'єкт господарювання та один або кілька контрольованих суб'єктів господарювання.
11. Серед інших термінів, які інколи вживаються для позначення економічної групи, – „адміністративний суб'єкт господарювання,” “фінансовий суб'єкт господарювання”, “консолідований суб'єкт господарювання” та “група”.
12. Економічна група може включати суб'єкти господарювання, які функціонують як з метою виконання завдань соціальної політики, так і з комерційною метою. Наприклад, державний департамент житлового і комунального господарства може бути суб'єктом економічної діяльності, який включає суб'єкти господарювання, що забезпечують житлом за номінальною вартістю, і суб'єкти господарювання, які надають житло на комерційній основі.

Майбутні економічні вигоди або потенціал корисності

13. Активи суб'єкта господарювання є засобом для досягнення визначеної ним мети. Ті активи, які використовуються для надання товарів і послуг відповідно до визначених суб'єктом господарювання цілей, але які безпосередньо не генерують надходжень грошових коштів, часто визначають як такі, що мають “потенціал корисності”. Ті активи, які використовуються для генерування надходжень грошових коштів, часто характеризують як активи, що втілюють “майбутні економічні вигоди”. Отже, щоб охопити всі цілі, на досягнення яких можуть бути спрямовані активи, для опису всіх суттєвих характеристик активів у цьому Стандарті застосовується термін “майбутні економічні вигоди або потенціал корисності”.

Державні комерційні підприємства

14. Державні комерційні підприємства (ДКП) включають як торгові підприємства (наприклад, підприємства комунальних послуг), так і фінансові підприємства (наприклад, фінансові установи). ДКП, по суті, нічим не відрізняються від суб'єктів господарювання, що займаються аналогічними видами діяльності у приватному секторі. Як правило, ДКП функціонують з метою отримання прибутку, хоча деякі з них можуть мати обмежені зобов'язання щодо надання послуг громаді, за якими від них вимагається надавати деяким особам та організаціям у громаді товари та послуги або безплатно, або за значно нижчою

ціною. У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку для державного сектора (МСБОДС) 6 „Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання” вміщено рекомендації щодо визначення наявності контролю для цілей фінансової звітності. До зазначеного Стандарту слід звертатися при визначенні, чи контролюється ДКП іншим суб'єктом господарювання державного сектору.

Чисті активи / власний капітал

15. Термін „чисті активи / власний капітал” використовується в цьому Стандарті для позначення залишкової частки в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань. Чисті активи / власний капітал можуть бути додатними або від'ємними. Замість терміна „чисті активи / власний капітал” можуть уживатись інші терміни, за умови, що їхнє значення зрозуміле.

Операції в іноземній валюті

Первісне визнання

16. Операція в іноземній валюті – це операція, яка визначається в іноземній валюті або потребує розрахунків в іноземній валюті, включаючи операції, що виникають, коли суб'єкт господарювання:
- а) купує або продає товари чи послуги, ціна на які визначена в іноземній валюті;
 - б) отримує або надає позику, якщо суми, які треба сплатити або отримати, визначені в іноземній валюті;
 - в) стає стороною невиконаного валютного контракту або
 - г) іншим чином купує або продає активи чи бере на себе або погашає зобов'язання, визначені в іноземній валюті.
17. **Операції в іноземній валюті слід відображати при первісному визначенні у валюті звітності, перераховуючи суми в іноземній валюті із застосуванням курсу обміну між валютою звітності та іноземною валютою на дату здійснення операції.**
18. Валютний курс на дату здійснення операції часто називають спот-курсом. Для зручності часто застосовують курс, який наближається до фактичного курсу на дату здійснення операції, наприклад, можна використати середній курс протягом тижня або місяця для всіх операцій у кожній іноземній валюті, які були здійснені протягом цього звітного періоду. Однак, якщо валютний курс суттєво коливається, застосування середнього курсу не є надійним.
19. Зміни валютного курсу можуть впливати на грошові кошти або їх еквіваленти, наявні або такі, що належать до сплати в іноземній валюті. Відображення такої курсової різниці розглядається в МСБОДС 2. Хоча ці зміни не є грошовими потоками, наслідки зміни валютного курсу на грошові кошти або на їх

еквіваленти, наявні або такі, що належать до сплати в іноземній валюті, відображаються у звіті про рух грошових коштів з метою узгодити грошові кошти та їх еквіваленти на початок та на кінець звітного періоду. Ці суми відображаються окремо від грошових потоків унаслідок операційної, інвестиційної та фінансової діяльності і включають різниці, якщо такі є, з тими сумами, які були б, якби грошові потоки відображалися за валютним курсом на кінець періоду.

Звітність на наступні дати звітності

20. На кожен дату звітності:

- а) монетарні статті в іноземній валюті слід відображати з використанням валютного курсу при закритті;*
- б) немонетарні статті, які відображаються за історичною собівартістю, визначеною в іноземній валюті, необхідно визнавати за валютним курсом на дату здійснення операції;*
- в) немонетарні статті, які відображаються за справедливою вартістю, визначеною в іноземній валюті, слід визнавати за валютним курсом, який існував на момент визначення цієї вартості.*

21. Балансова вартість статті визначається згідно з відповідними Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектора. Наприклад, певні фінансові інструменти, а також основні засоби можна оцінювати за справедливою вартістю або за історичною собівартістю. Згідно з цим Стандартом, якщо балансова вартість визначена на основі історичної собівартості чи справедливої вартості, суми, визначені таким чином, щодо статей в іноземній валюті потім відображаються у валюті звітності.

Визнання курсової різниці

22. Параграфи 24-28 визначають обліковий підхід, який відповідає вимогам цього Стандарту стосовно курсових різниць від операцій в іноземній валюті. Ці параграфи містять базовий підхід до обліку курсових різниць, які є наслідком значної девальвації або знецінення валюти, проти чого не існує практичних засобів хеджування, і це впливає на заборгованість, яку не можна погасити і яка виникає безпосередньо після придбання активів, рахунок на які був виписаний в іноземній валюті. Дозволений альтернативний підхід до обліку таких курсових різниць визначений у параграфі 31.

23. У цьому Стандарті не розглядається облік хеджування статей в іноземній валюті, за винятком тієї групи курсових різниць, які виникають у зв'язку із зобов'язаннями в іноземній валюті, що обліковуються як хеджування чистих інвестицій у закордонний суб'єкт господарювання. Інші аспекти обліку хеджування, включаючи критерії щодо використання обліку хеджування, розглядаються у МСБО 39.

24. *Курсові різниці, що виникають при розрахунках за монетарними статтями або при складанні звітів про монетарні статті суб'єкта господарювання за курсами, відмінними від курсів, за якими вони були*

первісно відображені протягом певного періоду або визначені у попередніх фінансових звітах, мають бути визнані як доходи або витрати протягом того періоду, коли вони виникають, за винятком курсових різниць, які відображаються згідно з параграфами 27 та 29.

25. Курсова різниця виникає тоді, коли зміна у валютному курсі відбувається у період між датою здійснення операції і датою розрахунку за будь-якими монетарними статтями, що є наслідком операцій в іноземній валюті. Коли розрахунки за операцію здійснюються протягом того самого облікового періоду, в якому операція була здійснена, вся курсова різниця визнається в цьому періоді. Проте, коли розрахунок за операцією здійснюється в наступному обліковому періоді, курсова різниця, визнана в кожному проміжному періоді до періоду розрахунку, визначається зміною у валютних курсах протягом цього періоду.
26. Підхід до відображення змін валютного курсу у звіті про рух грошових коштів описаний у параграфі 19.

Чисті інвестиції в закордонний суб'єкт господарювання

27. *Курсові різниці, що виникають унаслідок монетарної статті, яка, по суті, є частиною чистих інвестицій суб'єкта господарювання в закордонний суб'єкт господарювання, у фінансових звітах суб'єкта господарювання слід класифікувати як чисті активи / власний капітал до вибуття чистих інвестицій, коли їх слід визнавати як дохід або витрати згідно з параграфом 55.*
28. Суб'єкт господарювання може мати монетарну статтю, яка підлягає отриманню від закордонного суб'єкта господарювання або виплаті йому. Стаття, розрахунки за якою не плануються і не є ймовірними в недалекому майбутньому, по суті, додається до чистих інвестицій суб'єкта господарювання в цей закордонний суб'єкт господарювання або вираховуються з них. Такі монетарні статті можуть містити довгострокову дебіторську заборгованість або позики.
29. *Курсові різниці, які виникають унаслідок зобов'язання в іноземній валюті, що визнаються як хеджування чистих інвестицій суб'єкта господарювання в закордонний суб'єкт господарювання, у фінансових звітах суб'єкта господарювання слід класифікувати як чисті активи / власний капітал до вибуття чистих інвестицій, коли їх слід визнавати як дохід або витрати згідно з параграфом 55.*

Дозволений альтернативний підхід

30. Базовий підхід до курсових різниць, які розглядаються у параграфі 31, визначений у параграфі 24.
31. *Курсові різниці можуть бути наслідком значної девальвації або знецінення валюти, проти чого не існує практичних засобів хеджування, і це впливає на заборгованість, яку не можна погасити і яка виникає безпосередньо після придбання активів, рахунок на які був виписаний в іноземній валюті. Такі курсові різниці слід додавати до балансової вартості відповідного*

активу.

32. Курсові різниці не включаються до балансової вартості активу, коли суб'єкт господарювання може погасити або хеджувати зобов'язання в іноземній валюті, що виникає від придбання активу. Однак збитки від курсу обміну є частиною витрат, які безпосередньо відносяться на актив, коли зобов'язання не може бути погашене і практично не підлягає хеджуванню, наприклад коли внаслідок валютного контролю затримується одержання іноземної валюти. Отже, згідно з дозволеним альтернативним підходом, собівартість активу, рахунок на який виставляється в іноземній валюті, розглядається як сума у валюті звітності, яку суб'єкт господарювання зрештою повинен сплатити для погашення своїх зобов'язань, що виникають після останнього придбання активу.

Фінансові звіти закордонних господарських одиниць

Класифікація закордонних господарських одиниць

33. Метод, який застосовується для переведення фінансових звітів закордонних господарських одиниць, залежить від способу фінансування і функціонування суб'єкта господарювання щодо суб'єкта господарювання, який звітує. Для цього закордонні господарські одиниці класифікуються або як "закордонні господарські одиниці, які є невіддільною частиною діяльності суб'єкта господарювання, що звітує", або як "закордонні суб'єкти господарювання".
34. Закордонна господарська одиниця, яка є невіддільною частиною діяльності суб'єкта господарювання, що звітує, здійснює свою діяльність так, ніби вона є продовженням діяльності суб'єкта господарювання, що звітує. Наприклад, департамент оборони може мати за кордоном низку баз, які проводять діяльність від імені національного уряду. Оборонні військові бази можуть проводити свою діяльність значною мірою у валюті звітності суб'єкта господарювання, що звітує. Наприклад, військовий персонал може отримувати платню у валюті звітності і лише невелику суму в місцевій валюті. Придбання продовольства й амуніції може значною мірою здійснюватися через суб'єкт господарювання, що звітує, причому купівлі, що здійснюються у місцевій валюті, зводяться до мінімуму. Іншим прикладом є закордонна філія державного університету, яка діє під керівництвом і управлінням національного університету. У таких випадках зміна в курсі обміну валюти звітності на валюту країни розташування закордонної господарської одиниці впливає майже безпосередньо на грошові потоки від операцій суб'єкта господарювання, що звітує. Відтак зміна у валютному курсі впливає на окремі монетарні статті закордонної господарської одиниці, а не на чисті інвестиції суб'єкта господарювання, що звітує, в цю господарську одиницю.
35. Закордонний суб'єкт господарювання, навпаки, накопичує грошові кошти або інші монетарні статті, несе витрати, генерує прибуток і, можливо, погашає позики – все це переважно у своїй місцевій валюті. Він може також здійснювати операції в іноземних валютах, включаючи операції у валюті звітності. Прикладами державних закордонних суб'єктів господарювання, які можуть функціонувати незалежно від інших державних установ, є туристичних агентства, нафтовидобувні компанії, торгові палати і телерадіомовні компанії.

Такі суб'єкти господарювання можуть бути створені як Державні підприємства. Коли існує різниця в курсі обміну валюти звітності на місцеву валюту, вона мало впливає (або зовсім не впливає) безпосередньо на теперішні та майбутні грошові потоки від діяльності закордонного суб'єкта господарювання чи суб'єкта господарювання, що звітує. Зміна валютного курсу впливає на чисті інвестиції суб'єкта господарювання, що звітує, у закордонний суб'єкт господарювання, а не на окремі монетарні та немонетарні статті, що їх має закордонний суб'єкт господарювання.

36. Далі наведено ознаки того, що закордонна господарська одиниця є закордонним суб'єктом господарювання, а не закордонною господарською одиницею, яка є складовою частиною діяльності суб'єкта господарювання, що звітує:

- а) оскільки суб'єкт господарювання, що звітує, може контролювати закордонну господарську одиницю, діяльність закордонної господарської одиниці здійснюється зі значним ступенем автономності від суб'єкта господарювання, що звітує;
- б) операції з суб'єктом господарювання, що звітує, не становлять значної частини діяльності закордонної господарської одиниці;
- в) діяльність закордонної господарської одиниці фінансується, головним чином, за рахунок її власних операцій або місцевих запозичень, а не за рахунок коштів суб'єкта господарювання, що звітує;
- г) витрати на заробітну плату, матеріали та інші складники продукції або послуг закордонної господарської одиниці сплачуються або компенсуються переважно у місцевій валюті, а не у валюті звітності;
- г) реалізація в закордонній господарській одиниці здійснюється переважно у валюті, іншій, ніж валюта звітності;
- д) рух грошових коштів суб'єкта господарювання, що звітує, відокремлений від повсякденної діяльності закордонної господарської одиниці і не зазнає прямого впливу діяльності закордонної господарської одиниці.

Для того, щоб класифікувати закордонну господарську одиницю як закордонний суб'єкт господарювання, наявність усіх цих ознак не обов'язкова. Відповідна класифікація кожної господарської одиниці може бути встановлена, в принципі, на основі фактичної інформації за всіма показниками, наведеними вище. У деяких випадках неможливо чітко класифікувати закордонну господарську одиницю як закордонний суб'єкт господарювання або як невіддільну складову частину суб'єкта господарювання, що звітує, тому для визначення відповідної класифікації необхідне судження.

Закордонні господарські одиниці, які є невіддільною частиною діяльності суб'єкта господарювання, що звітує

37. *Фінансові звіти закордонної господарської одиниці, яка є невіддільною частиною діяльності суб'єкта господарювання, що звітує, мають бути переведені із застосуванням стандартів і процедур, визначених у*

параграфів 16–32, так, ніби операції закордонної господарської одиниці були операціями самого суб'єкта господарювання, що звітує.

38. Окремі статті у фінансових звітах закордонної господарської одиниці переводяться так, ніби всі її операції були проведені самим суб'єктом господарювання, що звітує.
39. Собівартість і амортизація основних засобів переводяться із застосуванням валютного курсу на дату придбання активу або, якщо актив відображається за справедливою вартістю, із застосуванням валютного курсу, який був на дату здійснення оцінки. Собівартість запасів переводиться за валютними курсами, які діяли на дату здійснення цих витрат. Сума очікуваного відшкодування або вартість реалізації активу переводиться із застосуванням валютного курсу, який діяв на дату визначення суми очікуваного відшкодування або чистої вартості реалізації. Наприклад, коли чиста вартість реалізації одиниці запасів визначена в іноземній валюті, тоді ця вартість переводиться із застосуванням валютного курсу на дату визначення чистої вартості реалізації. Таким чином, курс, який був застосований, є, як правило, курсом при закритті. Коригування може бути потрібним для зниження балансової вартості активу в фінансових звітах суб'єкта господарювання, що звітує, до його чистої вартості реалізації, навіть коли таке коригування не потрібне у фінансових звітах закордонної господарської одиниці. Або коригування у фінансових звітах закордонної господарської одиниці, можливо, потрібно сторнувати у фінансових звітах суб'єкта господарювання, що звітує.
40. Для зручності часто застосовують валютний курс, який наближається до фактичного курсу на дату операції, наприклад, середній курс протягом тижня або місяця можна застосувати до всіх операцій у конкретній іноземній валюті, які здійснюються протягом цього періоду. Однак, якщо валютний курс суттєво коливається, застосування середнього курсу протягом звітного періоду не є надійним.

Закордонні суб'єкти господарювання

41. *При переведенні фінансових звітів закордонного суб'єкта господарювання з метою його включення у фінансові звіти суб'єкт господарювання, що звітує, слід застосовувати такі процедури:*
 - а) переведення як монетарних, так і немонетарних активів та зобов'язань закордонного суб'єкта господарювання за курсом при закритті;*
 - б) переведення статей доходів та витрат закордонного суб'єкта господарювання за валютними курсами на дату операцій, окрім випадків, коли закордонний суб'єкт господарювання звітує у валюті країни з гіперінфляційною економікою; у цьому випадку статті доходів та витрат слід перераховувати за валютними курсами при закритті;*
 - в) класифікація всіх курсових різниць як чистих активів / власного капіталу, доки не відбудеться вибуття чистих інвестицій.*
42. Обговорення перерахування фінансових звітів закордонного суб'єкта господарювання, який звітує у валюті країни з гіперінфляційною економікою,

див. у параграфі 52.

43. При переведенні грошових потоків, які є надходженнями грошових коштів та грошовими платежами, закордонного суб'єкта господарювання суб'єкт господарювання, що звітує, у звіті про грошові потоки повинен дотримуватися процедур, описаних у МСБОДС 2. МСБОДС 2 вимагає, щоб грошові потоки закордонного контрольованого суб'єкта господарювання перераховувалися за валютним курсом обміну валюти звітності та іноземної валюти на дату здійснення операцій з грошовими потоками. У МСБОДС 2 також підкреслюється необхідність відображення нереалізованих прибутків або збитків, що виникають унаслідок впливу змін у валютному курсі на грошові кошти та їхні еквіваленти, наявні або що належать до сплати в іноземній валюті.
44. Для перерахування статей доходів та витрат закордонного суб'єкта господарювання для зручності часто застосовують курс, який наближається до фактичних курсів обміну, наприклад, середній курс протягом звітного періоду.
45. Переведення фінансових звітів закордонного суб'єкта господарювання веде до визнання курсових різниць, які виникають унаслідок:
- а) перерахування статей доходів та витрат за валютними курсами на дату операцій, а також активів та зобов'язань за курсом при закритті;
 - б) перерахування чистих інвестицій на початок періоду в закордонний суб'єкт господарювання за валютним курсом, який відрізняється від курсу, за яким було складено попередні звіти;
 - в) інших змін у чистих активах / власному капіталі закордонного суб'єкта господарювання.
- Такі курсові різниці не визнаються як доходи або витрати за певний період, тому що зміни в курсових різницях мало впливають (або зовсім не впливають) прямо на теперішній або майбутній рух грошових коштів ні від операцій закордонного суб'єкта господарювання, ні суб'єкта господарювання, що звітує. Коли закордонний суб'єкт господарювання консолідується, проте не є повною власністю, акумульовані курсові різниці, які виникають через переведення і розподіляються на частку меншості, відносяться до частки меншості і відображаються як її частина в консолідованому звіті про фінансовий стан.
46. Будь-який гудвіл, що виникає внаслідок придбання закордонного суб'єкта господарювання, та будь-які коригування справедливої вартості до балансової вартості активів і зобов'язань, що виникають унаслідок придбання такого закордонного суб'єкта господарювання, розглядаються:
- а) або як активи і зобов'язання закордонного суб'єкта господарювання та підлягають переведенню згідно з параграфом 41;
 - б) або як активи і зобов'язання суб'єкта господарювання, що звітує, які вже визначені у валюті звітності або є немонетарними статтями в іноземній валюті, звіт про які складається із застосуванням валютного курсу на дату операції згідно з параграфом 20б.

47. Включення фінансових звітів закордонного суб'єкта господарювання у фінансові звіти суб'єкта господарювання, що звітує, здійснюється за стандартними процедурами консолідації, такими як вилучення внутрішньогрупових сальдо і внутрішньогрупових операцій економічної групи (див. МСБОДС 6 та Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектора (МСБОДС) 8 та МСБО 31 "Фінансова звітність про частки у спільних суб'єктах господарювання").
48. Проте курсові різниці, які виникають за внутрішньогруповими монетарними статтями (незалежно від того, чи є вони коротко- або довгостроковими), не можуть бути вилученими з відповідної суми, яка є наслідком інших внутрішньогрупових сальдо, оскільки монетарні статті зобов'язують конвертувати одну валюту в іншу і приносять суб'єкту господарювання, що звітує, прибутки або збитки через коливання валют. Відповідно, в консолідованих фінансових звітах суб'єкта господарювання, що звітує, така курсова різниця продовжує визнаватися як дохід чи витрати або, якщо вона виникає за обставин, наведених у параграфах 27 та 29, класифікується як чисті активи / власний капітал, доки не здійсниться вибуття чистих інвестицій.
49. Коли фінансові звіти закордонного суб'єкта господарювання складаються на дату звітності, іншу, ніж дата звітності суб'єкта господарювання, що звітує, то закордонний суб'єкт господарювання часто складає звіти на ту саму дату, що й суб'єкт господарювання, який звітує, для включення до фінансових звітів суб'єкта господарювання, який звітує. Коли це неможливо зробити, МСБОДС 6 дозволяє використання фінансових звітів, складених на іншу дату звітності, за умови, що різниця не становить більше трьох місяців.
50. Якщо дати звітності суб'єкта господарювання, що звітує, і закордонного суб'єкта господарювання відрізняються, то активи і зобов'язання закордонного суб'єкта господарювання переводяться за валютним курсом на дату звітності закордонного суб'єкта господарювання.
51. Якщо зміни у валютному курсі до дати звітності суб'єкта господарювання, що звітує, значні, то коригування роблять, коли це потрібно, згідно з МСБОДС 6 та Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 7 "Облік інвестицій в асоційовані компанії".
52. *Фінансові звіти закордонного суб'єкта господарювання, який складає звітність у країні з гіперінфляційною економікою, мають бути перераховані згідно з відповідними стандартами, які розглядають питання фінансової звітності в умовах з гіперінфляційною економікою, до того, як вони будуть переведені у валюту звітності суб'єкта господарювання, що звітує. Коли економіка країни перестає бути гіперінфляційною, а закордонний суб'єкт господарювання припиняє підготовку та подання фінансових звітів, складених згідно з відповідними стандартами, у яких розглядаються питання фінансової звітності в умовах гіперінфляційної економіки, він має використовувати суми, визначені у тій самій одиниці виміру, яка діяла на дату припинення, як історичну собівартість для переведення у валюту звітності суб'єкта господарювання, що звітує.*

53. Гіперінфляційна економіка – це така економіка, в якій втрата купівельної спроможності грошей відбувається такими темпами, що порівняння сум, отриманих унаслідок операцій, або інших подій, які відбулися в різний час навіть упродовж того ж самого періоду, не дає ніяких результатів.
54. Гіперінфляція визначається характеристиками економічного середовища країни, які включають і такі характеристики:
- а) населення в цілому віддає перевагу збереженню багатства в немонетарних активах або у відносно стабільній іноземній валюті. Наявні суми в національній валюті відразу інвестуються з метою збереження купівельної спроможності;
 - б) населення в цілому розглядає монетарні суми не в термінах національної валюти, а в термінах відносно стабільної іноземної валюти. Ціни можуть устанавлюватися в цій валюті;
 - в) купівля та продаж у кредит здійснюється за цінами, які компенсують очікувану втрату купівельної спроможності протягом періоду погашення кредиту, навіть якщо період короткий;
 - г) відсоткові ставки, зарплатня і ціни прив'язані до індексу цін;
 - г) сукупний рівень інфляції протягом останніх трьох років наближається або перевищує 100%.

Вибуття закордонного суб'єкта господарювання

55. ***При вибутті закордонного суб'єкта господарювання кумулятивну суму курсових різниць, які були відстрочені і відносяться до цього закордонного суб'єкта господарювання, слід визнавати як дохід або витрати того самого періоду, в якому визнається прибуток або збиток від вибуття.***
56. Суб'єкт господарювання може позбутися своєї частки участі в закордонному суб'єкті господарювання шляхом продажу, ліквідації, вилучення акціонерного капіталу чи відмови від усього або частини цього суб'єкта господарювання. Сплата дивідендів становить частину вибуття, тільки якщо вона є частиною прибутку, отриманого від інвестиції. У випадку часткового вибуття лише пропорційна частка відповідних акумульованих курсових різниць включається до прибутку або збитку. Списання балансової вартості закордонного суб'єкта господарювання не є складником часткового вибуття. Відповідно, жодна частина відстроченого прибутку або збитку від іноземної валюти не визнається на момент списання.

Зміни у класифікації закордонної господарської одиниці

57. ***Коли є зміни у класифікації закордонної господарської одиниці, процедури переведення, які застосовуються до переглянутої класифікації, слід застосовувати, починаючи з дати зміни класифікації.***
58. Зміна способу фінансування закордонної господарської одиниці та її діяльності стосовно суб'єкта господарювання, що звітує, може призвести до зміни у класифікації цієї закордонної господарської одиниці.

59. Коли закордонна господарська одиниця, яка є невіддільною складовою частиною суб'єкта господарювання, що звітує, перекласифіковується як закордонний суб'єкт господарювання, курсові різниці, що виникають унаслідок переведення немонетарних активів на дату нової класифікації, класифікуються як чисті активи / власний капітал. Коли закордонна господарська одиниця перекласифіковується як закордонний суб'єкт господарювання, що є невіддільною складовою частиною суб'єкта господарювання, який звітує, переведені суми за немонетарними статтями на дату зміни розглядаються як історична собівартість цих статей протягом періоду зміни і наступних періодів. Курсові різниці, які були відстрочені, не визнаються як дохід або витрати до моменту вибуття цієї господарської одиниці.

Усі зміни валютних курсів

Вплив курсових різниць на податки

60. Для суб'єктів господарювання, які звітують і які обкладаються податками на прибуток, керівні положення щодо відображення впливу на податки, пов'язаного з прибутками та збитками від операції в іноземній валюті та курсових різниць, які виникають при переведенні фінансових звітів закордонних господарських одиниць, можна знайти в МСБО 12 "Податки на прибуток".

Розкриття інформації

61. *Суб'єкт господарювання повинен розкривати:*

- а) суму курсових різниць, включених до чистого прибутку або збитку протягом певного періоду;*
- б) чисті курсові різниці, класифіковані як окрема складова чистих активів / власного капіталу, а також узгодження суми таких курсових різниць на початок і кінець певного періоду;*
- в) суму курсових різниць, що виникають протягом періоду, яка включається до балансової вартості активу згідно з дозволим альтернативним підходом у параграфі 31.*

62. *Коли валюта звітності відрізняється від валюти країни розташування суб'єкта господарювання, треба розкривати причину використання іншої валюти. Слід розкривати також причину будь-якої зміни валюти звітності.*

63. *Коли відбувається зміна у класифікації важливої закордонної господарської одиниці, суб'єкт господарювання має розкривати:*

- а) характер зміни у класифікації;*
- б) причину зміни;*
- в) вплив зміни у класифікації на чисті активи / власний капітал;*
- г) вплив на чистий надлишок або дефіцит за кожний попередній наведений період, якщо зміна у класифікації відбулася на початку першого з*

наведених періодів.

64. *Суб'єкт господарювання має розкривати метод, який він обрав згідно з параграфом 46, для переведення коригувань гудвілу і справедливої вартості, що виникають при придбанні закордонного суб'єкта господарювання.*
65. *Заохочується також розкриття політики керівництва суб'єкта господарювання щодо стратегії управління валютним ризиком.*

Положення перехідного періоду

66. *При першому застосуванні суб'єктом господарювання цього Стандарту він має, за винятком суми, яку неможливо відповідно визначити, класифікувати окремо і розкривати кумулятивне сальдо на початку звітного періоду щодо курсової різниці, відстроченої і класифікованої як чисті активи / власний капітал у попередні періоди.*

Дата набрання чинності

67. *Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору набирає чинності для річних фінансових звітів за періоди, що починаються 1 липня 2001 р. або пізніше. Застосування до вказаної дати заохочується.*
68. *Якщо суб'єкт господарювання приймає для цілей фінансової звітності принцип нарахування (як визначено Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору) після вказаної дати набрання чинності, то цей Стандарт застосовується до річних фінансових звітів суб'єкта господарювання, що охоплюють періоди, які починаються в день прийняття облікової політики або пізніше.*

Порівняння з МСБО 21

В основу Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 4 „Вплив змін валютних курсів” покладено переважно Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 21 „Вплив змін валютних курсів.” Основні відмінності між МСБОДС 4 та МСБО 21 такі:

- У МСБОДС 4 включено додатковий, порівняно з МСБО 21, коментар для роз’яснення застосовності стандартів обліку суб’єктами господарювання державного сектору.
- У деяких випадках у МСБОДС 4 використовується інша, відмінна від МСБО 21 термінологія. Найбільш важливими прикладами є використання в МСБОДС 4 термінів „суб’єкт господарювання”, „звіт про фінансові результати”, „звіт про фінансовий стан”, „чисті активи / власний капітал”. Еквівалентні терміни в МСБО 21 – „підприємство”, „звіт про прибутки та збитки”, „баланс”, „капітал.”
- Список технічних термінів, визначення яких міститься в МСБОДС 4, відрізняється від списку термінів, умічених в МСБО 21 (параграф 9).
- Параграф 31 МСБОДС 4 вимагає, щоб курсові різниці, які виникають унаслідок серйозної девальвації або знецінення грошової одиниці за певних обставин, капіталізувались у відповідному активі. МСБО 21 містить додаткову вимогу про те, що така капіталізація не може перевищувати меншу з двох величин: вартість заміщення і відновну суму активу. Комітет має намір розглянути це питання в майбутньому стандарті щодо зменшення корисності.