

**BULLETIN OF NATIONAL ACADEMY OF SCIENCES  
OF THE REPUBLIC OF KAZAKHSTAN**

ISSN 1991-3494

Volume 5, Number 369 (2017), 171 – 177

**A. K. Ussabayev**

Al-Farabi Kazakh national university, Almaty, Kazakhstan

**METHODOLOGICAL BASIS OF ACCOUNTING IN FOREIGN ENTITIES  
IN ACCORDANCE WITH IPSAS 4 AND IFRS 21  
"THE EFFECTS OF CHANGES IN FOREIGN EXCHANGE RATES"  
AND PECULIARITIES OF FINANCIAL STATEMENTS**

**Abstract.** In terms of radical reform of accounting system at public institutions of the Republic of Kazakhstan, the scientific article on methodological questions and accounting practice at foreign institutions in public sector of economics and foreign institutions in accordance with IPSAS 4 "The effects of changes in foreign exchange rates" and IFRS 21 "The effects of changes in foreign exchange rates" respectively certainly represents scientific and practical interest.

The author made an attempt to analyze and present a comparative description of the organization of accounting and the formation of financial statements at foreign divisions in the sectors of non-financial and financial corporations on the one hand and at foreign subdivisions of the public sector of the economy of the Republic of Kazakhstan on the other hand.

In the article the author presents the results of a study on accounting for foreign exchange transactions, conversion of financial statements of foreign divisions. The author used for the first time the terms "financing currency", "host country currency".

The author has systematized and presented the main rules for the preparation and formation of financial statements by foreign divisions and identified problematic issues on the recalculation of financial statements of foreign divisions from the currency of the host country to the reporting currency.

The present article considers the actual questions of accounting of foreign currency transactions and translation of financial statements of foreign operations of the reporting entity, financed from the state budget. It contains recommendations for improving the accounting of foreign operations of the reporting entity in order to form complete and useful information for the analysis and evaluation of the effective use of budget resources.

**Keywords:** functional currency, presentation currency The reporting currency of the host country, a funding currency, the financial statements of a foreign operation, the consolidated financial statements of the reporting entity, IPSAS (IPSAS) 4, IFRS (IAS) 21.

УДК 657 (075.8)

**A. K. Усабаев**

Казахский Национальный Университет им. аль-Фараби г. Алматы

**МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА В ЗАРУБЕЖНЫХ  
ПОДРАЗДЕЛЕНИЯХ В СООТВЕТСТВИИ С МСФООС 4 И МСФО 4  
"ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ ВАЛЮТНЫХ КУРСОВ" И  
ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

**Аннотация.** В условиях коренного реформирования системы бухгалтерского учета в государственных учреждениях Республики Казахстан научная статья по вопросам методологии и практики учета в зарубежных учреждениях в соответствии с МСФООС 4 "Влияние изменений валютных курсов" в государственном секторе экономики и соответственно в зарубежных организациях в соответствии с МСФО 21 "Влияние изменений валютных курсов", безусловно, представляет научный и практический интерес.

Автором предпринята попытка проанализировать и представить сравнительную характеристику организации бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности в зарубежных подразделениях в секторах нефинансовых и финансовых корпораций с одной стороны и в зарубежных подразделениях государственного сектора экономики Республики Казахстан с другой стороны.

В статье автором представлены результаты исследования по вопросам учета валютных операций, пересчета финансовой отчетности зарубежных подразделений. Автором впервые использованы новые термины: "валюта финансирования", "валюта страны пребывания".

Автором систематизированы и представлены основные правила подготовки и формирования финансовой отчетности зарубежными подразделениями, и определены проблемные вопросы по пересчету финансовой отчетности зарубежных подразделений из валюты страны пребывания в валюту отчетности.

**Ключевые слова:** функциональная валюта, валюта представления отчетности, валюта страны пребывания, валюта финансирования, финансовая отчетность зарубежного подразделения, консолидированная финансовая отчетность отчитывающегося субъекта, МСФООС (IPSAS) 4, МСФО (IAS) 21.

Для успешной реализации реформы бухгалтерского учета в государственном секторе Республики Казахстан по переходу от кассового метода к методу начисления были разработаны и приняты новые правила ведения бухгалтерского учета в государственных учреждениях в соответствии с методологическими основами МСФООС [1].

Новые правила ведения бухгалтерского учета в государственных учреждениях по методу начисления в соответствии с МСФООС, введенные с 1 января 2013 года, заложили прочные основы для последующего развития бухгалтерского учета в государственном секторе экономики Республики Казахстан с целью представления полезной информации для реализации принципа подотчетности и оценки эффективности использования общественных ресурсов.

Международные стандарты финансовой отчетности для общественного (государственного) сектора (МСФООС) имеют единую методологическую основу с МСФО с учетом особенностей деятельности субъектов государственного сектора, финансируемых из бюджета.

В настоящее время международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора насчитывают 38 стандартов, в том числе по учету операций в иностранной валюте МСФООС 4 «Влияние изменений валютных курсов». Стандарт для общественного (государственного) сектора экономики МСФООС 4 «Влияние изменений валютных курсов» содержит правила определения и отражения в учете изменений валютных курсов по операциям в иностранной валюте и порядок включения зарубежных подразделений в финансовую отчетность отчитывающегося субъекта, с пересчетом финансовой отчетности контролируемых субъектов в валюту представления отчетности отчитывающегося субъекта [1].

По данному стандарту основным вопросом является определение функциональной валюты. И только после решения вопроса по выбору функциональной валюты следует переходить к проблемам учета и оценки влияния изменения валютных курсов, расчета и признания курсовых разниц в бухгалтерском учете. В МСФООС 4 функциональная валюта определена как основная валюта экономической среды, в которой субъект осуществляет свою деятельность. При определении функциональной валюты субъекта следует использовать профессиональное суждение, при формировании которого необходимо учитывать следующие факторы: в какой валюте формируются доходы, в том числе налоги, гранты и штрафы; в какой валюте в основном определяются затраты на оплату труда, материалы и прочие затраты, связанные с предоставлением товаров и услуг субъекта, в какой валюте выражаются продажные цены товаров и услуг и производятся расчеты по ним; и др. При обосновании функциональной валюты субъекта также могут использоваться следующие факторы:

- валюта средств, поступающих от деятельности по финансированию (например, от эмиссии долговых и долевых инструментов);

- валюта, в которой хранятся поступления от операционной деятельности.

Для определения функциональной валюты зарубежного подразделения следует учитывать следующие факторы:

- является ли деятельность данного подразделения продолжением операций отчитывающегося субъекта или зарубежная деятельность подразделения осуществляется со значительной степенью автономности.

- какую долю составляют операции, осуществляемые с отчитывающимся субъектом, в деятельности иностранного подразделения;

- оказывают ли потоки денежных средств иностранного подразделения прямое воздействие на денежные потоки отчитывающегося субъекта;

- достаточны ли потоки денежных средств иностранного подразделения для обслуживания существующих и в норме ожидаемых долговых обязательств без привлечения средств отчитывающегося субъекта [1].

В соответствии с положениями МСФООС 4 "Влияние изменений курсов валют" в результате изменения обменного курса в период между датой совершения операции и датой погашения денежных (монетарных) статей по операции в иностранной валюте возникает курсовая разница.

Изменение курсовой разницы в учете отражается по кредиту счета «Доходы от курсовой разницы» либо по дебету счета «Расходы по курсовой разнице» в корреспонденции с соответствующими счетами.

При подготовки финансовой отчетности:

- денежные (монетарные) статьи в иностранной валюте должны представляться с использованием конечного курса;

- не денежные (немонетарные) статьи в иностранной валюте, учтенные по первоначальной фактической стоимости приобретения, должны представляться на основе валютного курса на дату совершения операции; и

- не денежные (немонетарные) статьи в иностранной валюте, учтенные по справедливой стоимости, должны представляться на основе валютных курсов, которые действовали на момент определения стоимости [1].

Курсовая разница, которая возникает в результате операций по погашению денежных статей или при представлении в финансовой отчетности денежных статей, должна признаваться в качестве дохода или расходов в периоде ее возникновения.

При пересчете финансовой отчетности зарубежного подразделения для целей консолидации в валюту представления отчетности группы применяется метод конечного курса.

Метод конечного курса предполагает, что все активы и обязательства переводятся по курсу на отчетную дату. Метод конечного курса применяется для пересчета финансовой отчетности зарубежных подразделений.

Этот метод базируется на том предположении, что дочерняя организация является самостоятельным юридическим лицом, совершающим свои операции независимо от материнской организации, обеспечивая автономный поток финансовых ресурсов, при котором:

- операции контролируемой (дочерней) организации осуществляются автономно от материнской;

- операции между дочерней и материнской организацией не составляют большую часть деятельности зарубежной дочерней организации;

- деятельность за рубежом финансируется главным образом за счет собственных операций или местных займов, а не за счет материнской организации;

- затраты труда, материалов и другие составляющие элементы продукции или услуг зарубежного производства в основном оплачиваются и рассчитываются в местной валюте (валюте страны пребывания), а не в валюте отчетности;

- продажи зарубежного подразделения в основном производятся не в валюте отчетности; и

- потоки денежных средств отчитывающегося субъекта изолированы от повседневной деятельности зарубежной организации и не испытывают на себе ее влияния.

При пересчете финансовой отчетности зарубежной организации для включения в финансовую отчетность отчитывающегося субъекта зарубежная организация должна выполнить следующие процедуры:

- активы и обязательства зарубежного подразделения или организации, как денежные так и не денежные, должны пересчитываться по конечному курсу;

- статьи доходов и расходов зарубежного подразделения или организации должны пересчитываться по обменным курсам на дату совершения операций,

- курсовая разница должна классифироваться как собственный капитал до реализации чистой инвестиции.

Эти курсовые разницы не признаются в качестве дохода или расхода за период, потому что изменения валютных курсов оказывают незначительное влияние или совсем не влияют на текущие и будущие денежные потоки от операций зарубежного подразделения или отчитывающегося субъекта.

Курсовая разница, возникшая в результате пересчета финансовой отчетности зарубежной подразделения или организации, отражаются в бухгалтерском балансе, в разделе «Собственный капитал» до момента выбытия.

Поскольку иностранные дочерние организации осуществляют свою деятельность относительно независимо, обеспечивая автономный поток финансовых ресурсов, то перевод финансовой отчетности иностранной дочерней организации, представленной в иностранной валюте в валюту отчетности материнской организации, не оказывает никакого влияния на финансовые результаты материнской организации. И соответственно перевод финансовой отчетности дочерней организации в отчетную валюту материнской организации не подлежит отражению в отчете о результатах финансовой деятельности материнской организации. При выбытии зарубежного подразделения, отложенные, накопленные статьи курсовой разницы, отраженные в разделе собственного капитала бухгалтерского баланса, подлежат признанию в составе отчета о результатах финансовой деятельности [2].

Несмотря на единые методологические основы МСФООС с МСФО по учету операций в иностранной валюте, порядок пересчета в субъектах государственного сектора, например, в странах с развивающейся экономикой имеют определенные отличия. Так, в МСФО 21 заложены методологические основы с позиции субъекта, самостоятельно генерирующего денежные средства в экономических условиях деятельности в зарубежных странах или совершения операций в валюте, отличной от функциональной валюты отчитывающегося субъекта. Идентичный подход принят и в МСФООС 4, но следует отметить, что субъекты государственного сектора самостоятельно денежных потоков не генерируют, а получают финансирование из бюджета.

Валютой финансирования зарубежных подразделений может выступать иностранная валюта, отличная от валюты страны пребывания.

При разработке национальных правил ведения бухгалтерского учета в Республике Казахстан возникла потребность в определении методологии учета и методики пересчета операций в иностранной валюте для целей подготовки финансовой отчетности зарубежного подразделения, в случаях, когда зарубежное подразделение финансируется в валюте, отличной от валюты отчетности государственного органа (национальной валюты).

Таким образом, возникает необходимость определения порядка пересчета статей финансовой отчетности зарубежных подразделений, финансируемых и представляющих финансовую отчетность в валюте финансирования.

В данных условиях операции зарубежного подразделения совершаются в валюте страны пребывания, валютой представления отчетности зарубежного подразделения является валюта финансирования, а консолидированная отчетность отчитывающегося субъекта должна быть представлена в валюте отчетности (в национальной валюте).

В условиях перехода государственных учреждений в Республике Казахстан на новые правила ведения бухгалтерского учета в соответствии с МСФООС по методу начисления необходимо было принять во внимание ряд особенностей организации учета операций в иностранной валюте в зарубежных подразделениях. В процессе реформирования системы бухгалтерского учета в государственном секторе экономики Республики Казахстан стала актуальной проблема отсутствия в международном стандарте МСФООС 4 определения категории "валюта финансирования".

Прежде всего, эта проблема связана со следующими обстоятельствами имеющей место учетной практики, когда зарубежные подразделения отчитывающегося субъекта получают финансирование в валюте, отличной от национальной валюты отчетности государственных органов и функциональной валюты страны пребывания.

Финансирование может быть представлено в иностранной валюте, отличной от валюты страны пребывания. Таким образом, принимая во внимание, что для финансирования деятельности зарубежных подразделений были выделены валютные средства, то по операциям с дебиторской или кредиторской задолженностью, расчеты по которой производятся в валюте страны пребывания,

определяется курсовая разница в связи с изменением обменных курсов валют между датой возникновения денежных (монетарных) статей и датой обмена валюты финансирования для их погашения.

И соответственно, для определения порядка учета операций в иностранной валюте для заграничных подразделений, финансируемых из бюджета, наряду с функциональной валютой и иностранной валютой, стало необходимым введение в оборот категории «валюта финансирования», поскольку функциональная валюта в стране пребывания не совпадает с валютой представления отчетности отчитывающегося субъекта и соответственно от валюты финансирования.

При определении порядка признания операций в иностранной валюте и пересчета их денежного эквивалента в валюте отчетности в зарубежных подразделениях, подведомственных отчитывающемуся субъекту на территории Республики Казахстан, необходимо при разработке правил ведения учета было введение новой категории "валюта финансирования".

И, соответственно, при разработке национальных правил ведения бухгалтерского учета в зарубежных подразделениях в учетный процесс должен был быть включен промежуточный этап при пересчете операций, совершаемых в функциональной валюте страны пребывания в валюту финансирования.

Функциональная валюта зарубежного подразделения - это валюта страны пребывания, являющейся по отношению к валюте отчетности отчитывающегося субъекта иностранной.

В случае, когда в качестве функциональной валюты и соответственно валютой представления отчетности отчитывающегося субъекта в головное подразделение определена валюта финансирования, то валюта страны пребывания по отношению к валюте финансирования выступает в качестве иностранной валюты, порядок расчета соответствует общим положениям МСФООС 4: первоначальное признание активов и обязательств по курсу на дату совершения операции, а на отчетную дату – с пересчетом по курсу закрытия по монетарным статьям. Изменение валютных курсов между датой совершения операции и отчетной датой признается в составе прибылей и убытков в корреспонденции по дебету или кредиту счетов для учета монетарных статей. Пересчет по немонетарным статьям не требуется,

Принимая во внимание, что все операции в иностранной, по отношению к функциональной, валюте должны быть отражены в функциональной валюте, возникает учетная проблема пересчета по курсу на дату совершения операции и в дальнейшем расчета и признания курсовой разницы.

Но для заграничного подразделения функциональной валютой является валютой страны пребывания, и соответственно операции в валюте страны пребывания не являются операциями в иностранной валюте по отношению к функциональной валюте. Но с точки зрения выделенного финансирования функциональной валютой является также и валюта финансирования.

Таким образом, при представлении финансовой отчетности заграничного подразделения вместо одной учетной процедуры по пересчету финансовой отчетности из функциональной валюты страны пребывания в национальную валюту представления отчетности следует промежуточный этап по пересчету всех операций в валюту финансирования, отличной от валюты представления финансовой отчетности отчитывающегося субъекта.

На этапе подготовки консолидированной финансовой отчетности отчитывающегося субъекта (государственного органа) производится пересчет финансовой отчетности подведомственных заграничных подразделений, представленной в валюте финансирования, в национальную валюту отчетности отчитывающегося субъекта.

Для учета операций в валюте страны пребывания для пересчета в эквиваленте в валюте финансирования предусмотрен следующий порядок: операция в валюте страны пребывания должна учитываться, при первичном признании в валюте финансирования, и соответственно не по курсу на дату совершения операции, а по курсу конвертации валюты финансирования в валюту страны пребывания. Для целей учета по каждой операции в валюте страны пребывания определяется эквивалент в валюте финансирования.

Согласно разработанному порядку в зарубежных подразделениях пересчет производится с целью реализации принципа подотчетности по использованным средствам выделенного финансирования.

В условиях финансирования в валюте, отличной от валюты пребывания (функциональной валюты) зарубежного подразделения, необходимо четкое соответствие эквивалента сумм произведенных расходов в валюте страны пребывания суммам выделенного финансирования в валюте финансирования.

Таким образом, возникает потребность отражения операций зарубежного подразделения в двух валютах, как в валюте страны пребывания, так и в валюте финансирования. Более того, по операциям, совершенным в валюте страны пребывания, необходимо при пересчете применять курс валюты финансирования на валюту страны пребывания по дате фактической конвертации, а не по курсу на дату совершения операции.

В случае применения порядка пересчета операций по курсу на дату совершения операции, как это предусмотрено в МСФООС 4 "Влияние изменений валютных курсов, суммы фактических расходов не будет совпадать с суммой выделенного финансирования. Для целей подотчетности важно соответствие сумм выделенного финансирования и сумм произведенных расходов, приведенных в одном денежном эквиваленте.

Приоритетность принципа подотчетности в данной ситуации очевидна.

При этом при оплате текущих расходов зарубежных подразделений проблем с учетом и отражением в валюте финансирования не возникает, поскольку финансирование выделяется на ежемесячной основе в соответствии с планом финансирования. Учетная проблема возникает при приобретении долгосрочных активов, поскольку дата поступления актива не всегда совпадает с датой оплаты по данному активу.

Учитывая, что операция должна быть отражена и актив должен быть оприходован по курсу на дату совершения операции, то курс должен быть применен по дате конвертации валюты финансирования соответствующего месяца, с необходимостью пересчета в случае оплаты в следующем месяце. Но необходимость пересчета возникает не только по монетарным статьям учета дебиторской и кредиторской задолженности, но и по немонетарным статьям, как основные средства. Потому что необходимо добиться полного соответствия всех затрат, в том числе и по приобретению активов, суммам выделенного финансирования, но только по дате фактической оплаты в эквиваленте в валюте финансирования по курсу конвертации. Пересчета по дате отчетности по всем статьям не требуется, поскольку они отражены по дате фактического расходования по курсу конвертации валюты финансирования в валюту страны пребывания.

Фактически при выделении финансирования порядок учета операций в иностранной валюте соответствует методике учета по немонетарной статье предоплаченных расходов. Записи в учетных регистрах производятся одновременно и в валюте страны пребывания и в валюте финансирования.

Для этих целей по всем операциям, совершенным в валюте страны пребывания, определяется эквивалент в валюте финансирования.

Записи в мемориальных ордерах производятся в валюте финансирования. Для этих целей по всем операциям, совершенным в валюте страны пребывания, определяется эквивалент в валюте финансирования по курсу конвертации.

Аналитический учет должен вестись на карточках или книгах в валюте финансирования. Записи в регистрах бухгалтерского учета производятся с первичных документов не позднее следующего дня после их получения. По окончании каждого месяца в регистрах аналитического учета следует подсчитывать итоги оборотов и выводить остатки по субсчетам. Учет движения денежных средств в кассе заграничных подразделениях следует вести в отдельных кассовых книгах: в книге по учету денежных средств в валюте финансирования и книге по учету денежных средств в валюте страны пребывания.

В целом, новые правила по организации бухгалтерского учета в государственных учреждениях в Республике Казахстан в условиях перехода на метод начисления в соответствии с МСФООС направлены на формирование финансовой отчетности и представление полной и полезной информации для анализа и оценки эффективности использования бюджетных ресурсов.

---

## ЛИТЕРАТУРА

- [1] МСФООС 4 "Влияние изменений валютных курсов".
- [2] МСФО 21 "Влияние изменений валютных курсов".
- [3] Правила ведения бухгалтерского учета в государственных учреждениях», утвержденные Приказом министра финансов Республики Казахстан от 3 августа 2010г. № 393 (с изменениями и дополнениями).

## REFERENCES

- [1] MSFOOS 4 "Vlijanie izmenenij valjutnyh kursov".
- [2] MSFO 21 "Vlijanie izmenenij valjutnyh kursov".
- [3] Pravila vedenija buhgalterskogo ucheta v gosudarstvennyh uchrezhdennijah», utverzhdennye Prikazom ministra finansov Respubliki Kazahstan ot 3 avgusta 2010g. № 393 (s izmenenijami i dopolnenijami).

### **A. K. Усабаев**

Әл-Фараби атындағы Қазақ ұлттық университеті, Алматы, Қазақстан

### **ХҚЕС 21 ЖӘНЕ ҚСҚЕХС 4 "ВАЛЮТАЛЫҚ БАҒАМ ӨЗГЕРІСТЕРІНІҢ ҮКПАЛЫ"-ҒА СӘЙКЕС ЖӘНЕ ҚАРЖЫЛЫҚ ЕСЕПТІЛІКТІ ҚАЛЫПТАСТАРЫУ ЕРЕКШЕЛІКТЕРИ ШЕТЕЛДІК МЕКЕМЕЛЕРІНДЕ БУХГАЛТЕРЛІК ЕСЕП ӘДІСТЕМЕЛІК НЕГІЗІ**

**Аннотация.** Макалада шетелдік валютадағы операцияларды есепке алу және мемлекеттік бюджеттен қаржыландырылатын шетелдік белімшелердің қаржылық есептілігін қайта есептеу бойынша өзекті мәселе-лері қарастырылған. Есеп беретін субъектің шетелдік белімшелерінің толық және пайдалы ақпарат қалыптастыру бойынша және анализ пен бюджеттік ресурстарды пайдаланудың тиімділігін талдау үшін бухгалтерлік есебін жетілдіру туралы ұсыныстар берілген.

**Түйін сөздер:** аткарымдық валюта, есептілікті ұсыну валютасы, шетелдік белімше орналасқан мемлекеттің валютасы, қаржыландыру валютасы, шетелдік белімшешенің қаржылық есептілігі, есептілкті ұсынатын субъектің шоғырландырылған қаржылық есебі, ҚСХҚЕС 4 (IPSAS), ХҚЕС (IAS) 21.

#### **Сведения об авторе:**

Усабаев Арман Каирбекович – МВА, докторант PhD, Казахский Национальный университет им. аль-Фараби, Алматы, ussabayev@nationalbank.kz