

**Людмила Михайловна КОРЧАГИНА**

*старший преподаватель базовой кафедры финансового контроля, анализа и аудита  
Главного контрольного управления Российского экономического университета  
им. Г.В. Плеханова, г. Москва, [Kortchagina.LM@rea.ru](mailto:Kortchagina.LM@rea.ru)*

**Арина Александровна БОБРОВА**

*студентка направления подготовки «Экономика» Российского экономического  
университета им. Г.В. Плеханова, г. Москва, [arina.bobrova.2001@inbox.ru](mailto:arina.bobrova.2001@inbox.ru)*

## **КЛАССИФИКАЦИЯ СТАТЕЙ В МЕТОДАХ ТРАНСЛЯЦИИ ФУНКЦИОНАЛЬНОЙ ВАЛЮТЫ**

**Аннотация.** Консолидированная финансовая отчетность может предоставляться в валюте отчетности отличной от функциональной. В статье рассмотрены подходы к классификации исходных показателей при применении различных методов трансляции валют, применяемых в международной практике и международных стандартах финансовой отчетности, которые должны быть приняты во внимание при организации внутреннего контроля бизнеса. В качестве иллюстративного примера приведены данные по выбору функциональной валюты и валюты отчетности, и их раскрытия в консолидированной финансовой отчетности ПАО «НК «Роснефть».

**Ключевые слова:** консолидированная отчетность, функциональная валюта, курсовые разницы, дочерние компании, внутренний контроль, экономическая безопасность.

**Lyudmila Mikhailovna KORCHAGINA**

*Senior Lecturer of the Basic Department of Financial Control, Analysis and Audit  
of the Main Control Department of the Plekhanov Russian University of Economics,  
Moscow, [Kortchagina.LM@rea.ru](mailto:Kortchagina.LM@rea.ru)*

**Arina Aleksandrovna BOBROVA**

*Student of the specialty "Economics" of the Plekhanov Russian University of Economics,  
Moscow, [arina.bobrova.2001@inbox.ru](mailto:arina.bobrova.2001@inbox.ru)*

## **CLASSIFICATION OF ARTICLES IN FUNCTIONAL CURRENCY TRANSLATION METHODS**

**Abstract.** Consolidated financial statements may be presented in a reporting currency other than the functional one. The article discusses approaches to the classification of baseline indicators when using various methods of currency translation used in international practice and international financial reporting standards, which should be taken into account when organizing internal control of a business. As an illustrative example, the data on the choice of functional currency and reporting currency and their disclosure in the consolidated financial statements of PJSC NK Rosneft are given.

**Keywords:** consolidated financial statements, functional currency, accounting currency, exchange differences, subsidiaries, internal control, economic security.

Вопросы выбора валюты ведения учета и валюты отчетности, а также методов их трансляции являются не только исследовательским направлением, но и носит практический характер при организации внутреннего контроля бизнеса. Российские компании, обязанные представлять консолидированную отчетность в соответствии с ФЗ № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», должны применять валюту отчетности российский рубль, однако это не препятствует пересчитать показатели и представить отчетность в любой валюте, согласно международным стандартам финансовой отчетности. Соответственно, основным вопросом является выбор валюты для материнской и дочерних компаний, а также методы трансляции, применяемые при составлении

консолидированной отчетности, которые должны рассматриваться при организации внутреннего контроля, что является значимым аспектом для экономической безопасности бизнеса.

Исходя из этого, целью работы является сравнение методов трансляции валют при составлении консолидированной отчетности. Для достижения поставленной цели определены следующие задачи: сравнить методы трансляции при составлении консолидированной отчетности, применяемые в международной практике; проанализировать выбор валюты ведения учета и отчетности в ПАО «НК «Роснефть». Основные методы исследования: изучение специальной методической литературы, анализ и синтез теоретической информации, практический анализ, обобщение результатов исследования.

Консолидированная финансовая отчетность — это, в первую очередь, финансовая отчетность, в которой активы, обязательства, капитал, доходы, расходы и потоки денежных средств представлены как отчетность единого экономического субъекта, включая материнское предприятие и его дочерние [1]. Такое определение дает МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность». При этом, консолидированная группа налогоплательщиков может быть, не равна периметру консолидированной финансовой отчетности и курсовые разницы при пересчете валюты ведения учета в валюту отчетности влияют только на достоверность данных финансовой отчетности, однако при наличии налоговых эффектов применяется МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» [2]. Финансовая отчетность предназначена для того, чтобы удовлетворить информационные потребности заинтересованных пользователей, прежде всего, потенциальные инвесторы, заимодавцы и прочие кредиторы [3].

В соответствии с МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» важными компонентами при консолидации материнской и дочерних компаний с разными локальными валютами, будет являться определения функциональной валюты и валюты предоставления отчетности [4]. Согласно п. 8 МСФО (IAS) 21, функциональная валюта — валюта, используемая в основной экономической среде, в которой организация осуществляет свою деятельность, а валюта предоставления отчетности — валюта, в которой предоставляется финансовая отчетность. При этом, как показывает практика, финансовая отчетность компаний может представляться одновременно в разных валютах отчетности, что говорит о намерении руководства компаний представить адаптивную информацию для групп пользователей разных географических секторов [5].

Определение функциональной валюты организации является одним из важных процессов, так как она, как правило, остается неизменна. Это необходимо для сопоставимости показателей в ретроспективе, чтобы отражать в динамике все операции и события в Группе. При определении функциональной валюты необходимо принять во внимание множество факторов [6], которые можно классифицировать как первичные, вторичные и дополнительные (табл. 1).

**Основные факторы, влияющие на выбор функциональной валюты**

<i>Классификация факторов</i>	<i>Факторы</i>
Первичные факторы	Валюта используется в стране, конкурентные силы которой оказывают наибольшее влияние на стоимость реализации товаров и услуг
	Валюта оказывает наибольшее влияние на цены реализации товаров и услуг
Вторичные факторы	Валюта, в которой привлекаются средства от финансовой деятельности
	Валюта, в которой обычно хранятся поступления от операционной деятельности
Дополнительные факторы	Является ли иностранное подразделение лишь расширением операций отчитывающей компании, или такие подразделения являются автономными
	Значительную или незначительную долю сделок зарубежного предприятия составляют сделки с отчитывающей компанией
	Достаточны ли потоки денежных средств иностранного подразделения

Источник: составлено авторами на основе данных [4].

Комментируя данные таблицы 1, можно отметить, что, как правило, функциональной валютой становится та, которая оказывает значительное влияние на деятельность организации. Так, например, в функциональной валюте осуществляются расчеты за товары или услуги, производится расчет с персоналом.

При составлении отчетов функциональная валюта должна быть транслирована в валюту отчетности. Так как сначала операции отражаются в функциональной валюте, и уже затем могут быть переведены в валюту отчетности. Если компания международная, то она может представить свою отчетность в той валюте, которая является основной в стране, где зарегистрирована компания [7]. Так, российские компании, как правило, выбирают единую функциональную и валюту отчетности российский рубль. Однако есть отрасли, где необходимо использовать валюту отличную от российского рубля. Применение иной валюты может привести к значительным изменениям финансовых результатов организации.

В таблице 2 представлены валюты транснациональной компании ПАО «НК «Роснефть». Данная компания специализируется на добыче нефти и газа, а реализацию продукции осуществляет, как в России, так и за рубежом. При консолидации отчетности учитываются показатели материнской и двадцати пяти дочерних компаний ПАО «НК «Роснефть» [8].

Таблица 2

**Характеристика валют отдельных дочерних компаний ПАО «НК «Роснефть»**

<i>Компания</i>	<i>Страна регистрации</i>	<i>Функциональная валюта</i>	<i>Валюта консолидированной финансовой отчетности</i>
ПАО АНК «Башнефть»	Россия	Р	Российский рубль
АО «АНХК»	Россия	Р	
Rosneft Deutschland GmbH	Германия	\$	
Rosneft Singapore Pte.Ltd.	Сингапур	\$	
TOC Investments Corporation Limited	Кипр	\$	

Источник: составлено авторами на основе данных [8].

Комментируя данные таблицы 2, можно отметить, что функциональной валютой компаний, осуществляющих свою деятельность в России, является российский рубль. Это связано с тем, что основную деятельность компании проводят в России. Другие же иностранные дочерние компании используют американский доллар в качестве функциональной валюты. Необходимо отметить, если операции совершаются в иностранной валюте, то их необходимо перевести в функциональную валюту на дату операции по курсу пересчета. Данные курсовые разницы признаются в составе прибыли или убытка в консолидированном отчете о движении денежных средств, о совокупном доходе, о прибылях и убытке. В таблице 3 представлены данные по курсовым разницам ПАО «НК «Роснефть», отражаемые в финансовой отчетности [8].

Таблица 3

**Курсовые разницы ПАО «НК «Роснефть» (млрд российских руб.)**

<i>Наименование характеристики</i>	<i>Отчет</i>	<i>2019 г.</i>	<i>2020 г.</i>	<i>Абсолютное изменение</i>
Курсовые разницы	О прибылях и убытках	64	(163)	(227)
Курсовые разницы от пересчета иностранных операций	О совокупном доходе	(88)	119	207
Прибыль от курсовых разниц неоперационного характера	О движении денежных средств	(105)	252	357

Источник: составлено автором самостоятельно на основе данных [8].

Согласно показателям, в результате курсовых разниц ПАО «НК «Роснефть» получила в 2020 г. убыток по сравнению с 2019 в размере 227 млрд руб., отраженным в отчете о прибылях и убытках. Это связано с глобальным кризисом Covid-19 и тем, что курс доллара увеличился на 32,69%. Но стоит отметить, что прибыль от курсовых разниц неоперационного характера увеличилась в 2020 г. по сравнению с 2019 на 357 млрд руб.

Если дочернее общество имеет функциональную валюту отличную от российского рубля, то для консолидированного отчета иностранная валюта может

транслироваться по методу текущего обменного курса и методу первоначального обменного курса, применяемых в международной практике (рис. 1).

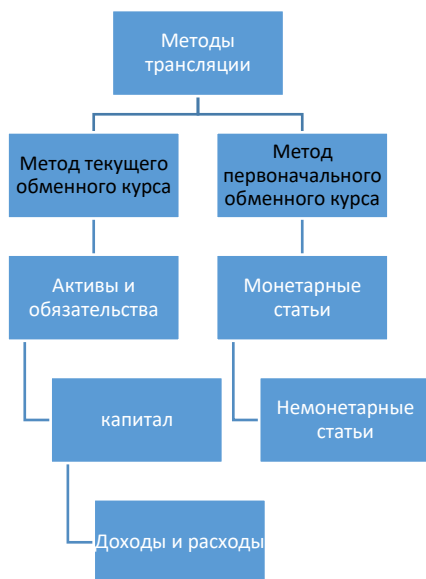


Рис. 1. Классификация статей в методах трансляции функциональной валюты в валюту отчетности

Источник: составлено авторами на основе данных [4, 9].

Согласно FASB Statement (FAS) N 52 "Foreign currency translation" метод текущего обменного курса предусматривает текущие курсы валют для активов и обязательств. Для доходов и расходов средневзвешенный курс за весь период, а для счетов капитала — исторический курс [9]. Это обусловлено тем, что зарубежная дочерняя компания рассматривается как объект инвестиций материнской компании, но признается необходимость функционирования зарубежной компании как самостоятельного субъекта бизнеса, обусловленного особенностями экономической среды ее деятельности.

Согласно МСФО (IAS) 21, при применении метода первоначального обменного курса статьи рассматриваются как монетарные, которые пересчитываются по текущему курсу и немонетарные, которые пересчитываются по историческому курсу [10]. По историческому курсу также пересчитываются статьи обязательств и капитала. Статьи, которые отражаются в отчете о прибылях и убытках и соответствуют неденежным активам и обязательствам, таким как себестоимость продукции (работ, услуг), амортизация амортизируемых объектов, пересчитываются по курсу, применяемому к аналогичным статьям в балансе [11].

По результатам проведенного исследования можно сделать вывод, что в разных методах трансляции валют применяются разные классификации исходных параметров и методы адаптивны при различных исходных данных. По нашему мнению, метод текущего обменного курса может применяться, когда дочерняя компания в качестве функциональной устанавливает иностранную валюту, которая отличается от функциональной валюты материнской и других

дочерних компаний Группы и является локальной для страны функционирования. Метод первоначального обменного курса является более распространенным в практике, поскольку именно он определен международными стандартами финансовой отчетности, является более универсальным и применяется в том случае, когда дочерняя компания устанавливает функциональную валюту отличную от материнской и других дочерних компаний Группы. Организация эффективного контроля на этом участке учета будет способствовать не только достоверности финансовой отчетности, но и экономической безопасности бизнеса в целом.

#### **БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**

1. МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» // КонсультантПлюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт]. 1997-2022. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193739/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193739/) (дата обращения 10.04.2022).
2. Ахмадеев Р.Г., Морозова Т.В., Аввакумова И.В., Калимуллина О.В. Макроэкономические аспекты развития института консолидированного налогообложения. Наука Красноярья. 2021. Т. 10. №1-3. С. 7-20.
3. Концептуальные основы финансовой отчетности // КонсультантПлюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт]. 1997-2022. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_310681/83f0c1c5f2138b6c1922f483743e4cbc6e548930/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_310681/83f0c1c5f2138b6c1922f483743e4cbc6e548930/) (дата обращения 10.04.2022).
4. МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» // КонсультантПлюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт]. 1997-2022. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193597/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193597/) (дата обращения 10.04.2022 г.).
5. Морозова Т.В., Малицкая В.Б. Международные стандарты финансовой отчетности: материальные и нематериальные активы. Практика Применения // Сер. Высшее образование. 2022. 293 с.
6. Косов М.Е., Морозова Т.В., Ахмадеев Р.Г. Финансы групп компаний. Финансовая отчетность. Налог на прибыль: учебник для студентов вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА. 2018. 199 с.
7. Учебное пособие АССА ДипИФР 2020-Академия РwC. 425 с.
8. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «НК «Роснефть» [https://www.rosneft.ru/upload/site1/document\\_cons\\_report/Rosneft\\_IFRS\\_12m2020\\_rus.pdf](https://www.rosneft.ru/upload/site1/document_cons_report/Rosneft_IFRS_12m2020_rus.pdf) (дата обращения 10.04.2022).
9. FASB Statement (FAS) N 52 "Foreign currency translation" // Financial accounting standards board: [официальный сайт]. URL: <https://www.fasb.org/RedirectPagetpg52.shtml> (дата обращения 10.04.2022).
10. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Применение в учете и отчетности требований МСФО (IAS) 21 // Бухгалтерский учет. 2015. № 4. С. 19-25.
11. Сафонова Э.Г. Применение стандарта МСФО (IAS) 21 в учете курсовых разниц // Горный информационно-аналитический бюллетень (научно-технический журнал). 2015. № 1. С. 185-188.