

ISSN 2518-1467 (Online),
ISSN 1991-3494 (Print)

ҚАЗАҚСТАН РЕСПУБЛИКАСЫ
ҰЛТТЫҚ ҒЫЛЫМ АКАДЕМИЯСЫНЫҢ

Х А Б А Р Ш Ы С Ы

ВЕСТНИК

НАЦИОНАЛЬНОЙ АКАДЕМИИ НАУК
РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН

THE BULLETIN

OF THE NATIONAL ACADEMY OF SCIENCES
OF THE REPUBLIC OF KAZAKHSTAN

1944 ЖЫЛДАН ШЫҒА БАСТАҒАН
ИЗДАЕТСЯ С 1944 ГОДА
PUBLISHED SINCE 1944

5

АЛМАТЫ
АЛМАТЫ
ALMATY

2017

SEPTEMBER
СЕНТЯБРЬ
ҚЫРКҮЙЕК

Б а с р е д а к т о р ы

х. ғ. д., проф., ҚР ҰҒА академигі

М. Ж. Жұрынов

Р е д а к ц и я а л қ а с ы:

Абиев Р.Ш. проф. (Ресей)
Абишев М.Е. проф., корр.-мүшесі (Қазақстан)
Аврамов К.В. проф. (Украина)
Аппель Юрген проф. (Германия)
Баймуқанов Д.А. проф., корр.-мүшесі (Қазақстан)
Байпақов К.М. проф., академик (Қазақстан)
Байтулин И.О. проф., академик (Қазақстан)
Банас Иозеф проф. (Польша)
Берсимбаев Р.И. проф., академик (Қазақстан)
Велихов Е.П. проф., РҒА академигі (Ресей)
Гашимзаде Ф. проф., академик (Әзірбайжан)
Гончарук В.В. проф., академик (Украина)
Давлетов А.Е. проф., корр.-мүшесі (Қазақстан)
Джрбашян Р.Т. проф., академик (Армения)
Қалимолдаев М.Н. проф., академик (Қазақстан), бас ред. орынбасары
Лаверов Н.П. проф., академик РАН (Россия)
Лупашку Ф. проф., корр.-мүшесі (Молдова)
Мохд Хасан Селамат проф. (Малайзия)
Мырхалықов Ж.У. проф., академик (Қазақстан)
Новак Изабелла проф. (Польша)
Огарь Н.П. проф., корр.-мүшесі (Қазақстан)
Полещук О.Х. проф. (Ресей)
Поняев А.И. проф. (Ресей)
Сагиян А.С. проф., академик (Армения)
Сатубалдин С.С. проф., академик (Қазақстан)
Таткеева Г.Г. проф., корр.-мүшесі (Қазақстан)
Умбетаев И. проф., академик (Қазақстан)
Хрипунов Г.С. проф. (Украина)
Юлдашбаев Ю.А. проф., РҒА корр.-мүшесі (Ресей)
Якубова М.М. проф., академик (Тәжікстан)

«Қазақстан Республикасы Ұлттық ғылым академиясының Хабаршысы».

ISSN 2518-1467 (Online),

ISSN 1991-3494 (Print)

Меншіктенуші: «Қазақстан Республикасының Ұлттық ғылым академиясы»РҚБ (Алматы қ.)

Қазақстан республикасының Мәдениет пен ақпарат министрлігінің Ақпарат және мұрағат комитетінде
01.06.2006 ж. берілген №5551-Ж мерзімдік басылым тіркеуіне қойылу туралы куәлік

Мерзімділігі: жылына 6 рет.

Тиражы: 2000 дана.

Редакцияның мекенжайы: 050010, Алматы қ., Шевченко көш., 28, 219 бөл., 220, тел.: 272-13-19, 272-13-18,
www: nauka-nanrk.kz, bulletin-science.kz

© Қазақстан Республикасының Ұлттық ғылым академиясы, 2017

Типографияның мекенжайы: «Аруна» ЖК, Алматы қ., Муратбаева көш., 75.

Г л а в н ы й р е д а к т о р
д. х. н., проф. академик НАН РК
М. Ж. Журинов

Р е д а к ц и о н н а я к о л л е г и я:

Абиев Р.Ш. проф. (Россия)
Абишев М.Е. проф., член-корр. (Казахстан)
Аврамов К.В. проф. (Украина)
Апель Юрген проф. (Германия)
Баймуканов Д.А. проф., чл.-корр. (Казахстан)
Байпаков К.М. проф., академик (Казахстан)
Байтулин И.О. проф., академик (Казахстан)
Банас Иозеф проф. (Польша)
Берсимбаев Р.И. проф., академик (Казахстан)
Велихов Е.П. проф., академик РАН (Россия)
Гашимзаде Ф. проф., академик (Азербайджан)
Гончарук В.В. проф., академик (Украина)
Давлетов А.Е. проф., чл.-корр. (Казахстан)
Джрбашян Р.Т. проф., академик (Армения)
Калимолдаев М.Н. академик (Казахстан), зам. гл. ред.
Лаверов Н.П. проф., академик РАН (Россия)
Лупашку Ф. проф., чл.-корр. (Молдова)
Моход Хасан Селамат проф. (Малайзия)
Мырхалыков Ж.У. проф., академик (Казахстан)
Новак Изабелла проф. (Польша)
Огарь Н.П. проф., чл.-корр. (Казахстан)
Полещук О.Х. проф. (Россия)
Поняев А.И. проф. (Россия)
Сагиян А.С. проф., академик (Армения)
Сатубалдин С.С. проф., академик (Казахстан)
Таткеева Г.Г. проф., чл.-корр. (Казахстан)
Умбетаев И. проф., академик (Казахстан)
Хрипунов Г.С. проф. (Украина)
Юлдашбаев Ю.А. проф., член-корр. РАН (Россия)
Якубова М.М. проф., академик (Таджикистан)

«Вестник Национальной академии наук Республики Казахстан».

ISSN 2518-1467 (Online),

ISSN 1991-3494 (Print)

Собственник: РОО «Национальная академия наук Республики Казахстан» (г. Алматы)

Свидетельство о постановке на учет периодического печатного издания в Комитете информации и архивов Министерства культуры и информации Республики Казахстан №5551-Ж, выданное 01.06.2006 г.

Периодичность: 6 раз в год

Тираж: 2000 экземпляров

Адрес редакции: 050010, г. Алматы, ул. Шевченко, 28, ком. 219, 220, тел. 272-13-19, 272-13-18.

www: nauka-nanrk.kz, bulletin-science.kz

© Национальная академия наук Республики Казахстан, 2017

Адрес типографии: ИП «Аруна», г. Алматы, ул. Муратбаева, 75

E d i t o r i n c h i e f

doctor of chemistry, professor, academician of NAS RK

M. Zh. Zhurinov

E d i t o r i a l b o a r d:

Abiyev R.Sh. prof. (Russia)
Abishev M.Ye. prof., corr. member. (Kazakhstan)
Avramov K.V. prof. (Ukraine)
Appel Jurgen, prof. (Germany)
Baimukanov D.A. prof., corr. member. (Kazakhstan)
Baipakov K.M. prof., academician (Kazakhstan)
Baitullin I.O. prof., academician (Kazakhstan)
Joseph Banas, prof. (Poland)
Bersimbayev R.I. prof., academician (Kazakhstan)
Velikhov Ye.P. prof., academician of RAS (Russia)
Gashimzade F. prof., academician (Azerbaijan)
Goncharuk V.V. prof., academician (Ukraine)
Davletov A.Ye. prof., corr. member. (Kazakhstan)
Dzhrbashian R.T. prof., academician (Armenia)
Kalimoldayev M.N. prof., academician (Kazakhstan), deputy editor in chief
Laverov N.P. prof., academician of RAS (Russia)
Lupashku F. prof., corr. member. (Moldova)
Mohd Hassan Selamat, prof. (Malaysia)
Myrkhalykov Zh.U. prof., academician (Kazakhstan)
Nowak Isabella, prof. (Poland)
Ogar N.P. prof., corr. member. (Kazakhstan)
Poleshchuk O.Kh. prof. (Russia)
Ponyaev A.I. prof. (Russia)
Sagiyani A.S. prof., academician (Armenia)
Satubaldin S.S. prof., academician (Kazakhstan)
Tatkeyeva G.G. prof., corr. member. (Kazakhstan)
Umbetayev I. prof., academician (Kazakhstan)
Khripunov G.S. prof. (Ukraine)
Yuldashbayev Y.A., prof. corresponding member of RAS (Russia)
Yakubova M.M. prof., academician (Tadjikistan)

Bulletin of the National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan.

ISSN 2518-1467 (Online),

ISSN 1991-3494 (Print)

Owner: RPA "National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan" (Almaty)

The certificate of registration of a periodic printed publication in the Committee of Information and Archives of the Ministry of Culture and Information of the Republic of Kazakhstan N 5551-Ж, issued 01.06.2006

Periodicity: 6 times a year

Circulation: 2000 copies

Editorial address: 28, Shevchenko str., of. 219, 220, Almaty, 050010, tel. 272-13-19, 272-13-18,
<http://nauka-nanrk.kz/>, <http://bulletin-science.kz>

© National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan, 2017

Address of printing house: ST "Aruna", 75, Muratbayev str, Almaty

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)

А. К. 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 долевого 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 отчитываемым субъектом, в деятельности иностранного подразделения;
- оказывают ли потоки денежных средств иностранного подразделения прямое воздействие на денежные потоки отчитываемого субъекта;
- достаточны ли потоки денежных средств иностранного подразделения для обслуживания существующих и в норме ожидаемых долговых обязательств без привлечения средств отчитываемого субъекта [1].

В соответствии с положениями МСФО(С) 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 отчитываемого 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 отчитываемого 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 классифицироваться 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 зарубежных 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 отчитываемому 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 валютой 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 prepaid expenses. 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 подразделений 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 uchrezhdenijah», utverzhdennye Priказом ministra finansov Respubliki Kazahstan ot 3 avgusta 2010g. № 393 (s izmenenijami i dopolnenijami).

А. К. Усабаев

Әл-Фараби атындағы Қазақ ұлттық университеті, Алматы, Қазақстан

**ХҚЕС 21 ЖӘНЕ ҚСХҚЕС 4 "ВАЛЮТАЛЫҚ БАҒАМ ӨЗГЕРІСТЕРІНІҢ ЫҚПАЛЫ"-ҒА СӘЙКЕС
ЖӘНЕ ҚАРЖЫЛЫҚ ЕСЕПТІЛІКТІ ҚАЛЫПТАСТЫРУ ЕРЕКШЕЛІКТЕРІ
ШЕТЕЛДІК МЕКЕМЕЛЕРІНДЕ БУХГАЛТЕРЛІК ЕСЕП ӘДІСТЕМЕЛІК НЕГІЗІ**

Аннотация. Мақалада шетелдік валютадағы операцияларды есепке алу және мемлекеттік бюджеттен қаржыландырылатын шетелдік бөлімшелердің қаржылық есептілігін қайта есептеу бойынша өзекті мәселелері қарастырылған. Есеп беретін субъектің шетелдік бөлімшелерінің толық және пайдалы ақпарат қалыптастыру бойынша және анализ пен бюджеттік ресурстарды пайдаланудың тиімділігін талдау үшін бухгалтерлік есебін жетілдіру туралы ұсыныстар берілген.

Түйін сөздер: атқарымдық валюта, есептілікті ұсыну валютасы, шетелдік бөлімше орналасқан мемлекеттің валютасы, қаржыландыру валютасы, шетелдік бөлімшенің қаржылық есептілігі, есептілікті ұсынатын субъектің шоғырландырылған қаржылық есебі, ҚСХҚЕС 4 (IPSAS), ХҚЕС (IAS) 21.

Сведения об авторе:

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

Publication Ethics and Publication Malpractice in the journals of the National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan

For information on Ethics in publishing and Ethical guidelines for journal publication see <http://www.elsevier.com/publishingethics> and <http://www.elsevier.com/journal-authors/ethics>.

Submission of an article to the National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan implies that the described work has not been published previously (except in the form of an abstract or as part of a published lecture or academic thesis or as an electronic preprint, see <http://www.elsevier.com/postingpolicy>), that it is not under consideration for publication elsewhere, that its publication is approved by all authors and tacitly or explicitly by the responsible authorities where the work was carried out, and that, if accepted, it will not be published elsewhere in the same form, in English or in any other language, including electronically without the written consent of the copyright-holder. In particular, translations into English of papers already published in another language are not accepted.

No other forms of scientific misconduct are allowed, such as plagiarism, falsification, fraudulent data, incorrect interpretation of other works, incorrect citations, etc. The National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan follows the Code of Conduct of the Committee on Publication Ethics (COPE), and follows the COPE Flowcharts for Resolving Cases of Suspected Misconduct (http://publicationethics.org/files/u2/New_Code.pdf). To verify originality, your article may be checked by the Cross Check originality detection service <http://www.elsevier.com/editors/plagdetect>.

The authors are obliged to participate in peer review process and be ready to provide corrections, clarifications, retractions and apologies when needed. All authors of a paper should have significantly contributed to the research.

The reviewers should provide objective judgments and should point out relevant published works which are not yet cited. Reviewed articles should be treated confidentially. The reviewers will be chosen in such a way that there is no conflict of interests with respect to the research, the authors and/or the research funders.

The editors have complete responsibility and authority to reject or accept a paper, and they will only accept a paper when reasonably certain. They will preserve anonymity of reviewers and promote publication of corrections, clarifications, retractions and apologies when needed. The acceptance of a paper automatically implies the copyright transfer to the National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan.

The Editorial Board of the National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan will monitor and safeguard publishing ethics.

Правила оформления статьи для публикации в журнале смотреть на сайте:

www.nauka-nanrk.kz

ISSN 2518-1467 (Online), ISSN 1991-3494 (Print)

<http://www.bulletin-science.kz/index.php/ru/>

Редакторы *М. С. Ахметова, Д. С. Аленов, Т. М. Апендиев*
Верстка на компьютере *Д. Н. Калкабековой*

Подписано в печать 10.10.2017.

Формат 60x881/8. Бумага офсетная. Печать – ризограф.
15,4 п.л. Тираж 2000. Заказ 5.