



Co-funded by the  
Erasmus+ Programme  
of the European Union



**PASSFR.EU**

A Digital Learning Platform for Generation Z:  
Passport to IFRS®

**A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®**

# Международен МСС® 21 Ефекти от промените в обменните курсове



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

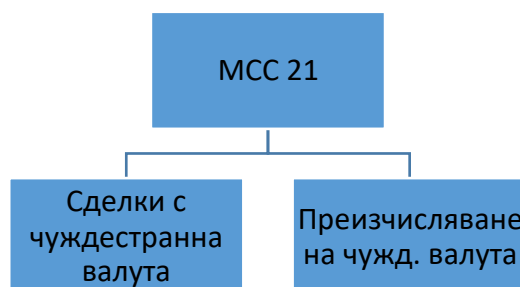
© Copyright 2021, Istanbul University

## Международен счетоводен стандарт (МСС) 21 Ефекти от промените в обменните курсове

### ОБХВАТ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Международен счетоводен стандарт (МСС) 21 Ефекти от промените в обменните курсове третира ефектите от промени в обменните курсове на чуждестранни валути. МСС 21 определя как сделките с чуждестранна валута и чуждестранната дейност да бъдат включени във финансовите отчети на предприятието и как финансовите отчети на предприятието да се преизчисляват във валутата на представяне. Фигура 1 представя обхвата на МСС 21.

Фиг. 1 Обхват на МСС 21



МСС 21 се прилага (МСС 21.3):

- при отчитане на сделки и салда в чуждестранна валута,
- при преизчисляване на резултатите и финансовото състояние на чуждестранните дейности, които се включват във финансовите отчети на предприятието чрез консолидация или по метода на собствения капитал;
- при преизчисляване на резултатите на предприятието и неговото финансово състояние във валутата на представяне.

МСС 21 не се прилага (МСС 21.4-7):

- при отчитане на деривативни инструменти в чуждестранна валута и салда, които попадат в обхвата на МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване и МСФО 9 Финансови инструменти.
- при отчитане на хеджирането на позиции в чуждестранна валута, включително хеджирането на нетната инвестиция в чуждестранна дейност.
- при представянето на парични потоци, възникнали в резултат на сделки в чуждестранна валута или за преизчисляване на паричен поток на чуждестранна дейност.

За правилното разбиране на стандарта трябва да се знаят следните основни определения.

**Функционална валута:** Функционална валута е валутата на основната икономическа среда, в която функционира едно предприятие (МСС 21.8). Основната икономическа среда, в която функционира едно предприятие, е тази среда, в която то предимно генерира и изразходва парични средства.

**Чуждестранна дейност:** Чуждестранна дейност е предприятие, което:

- е дъщерно, асоциирано, съвместно или клон на отчитащото се предприятие, и
- чиито дейности са базирани или се ръководят в страна или валута, различни от тези на отчитащото се предприятие (МСС 21.8).

*Валута на представяне:* Валутата, използвана при представянето на финансовите отчети на отчитащото се предприятие. Валутата на представяне е по избор на предприятието.

*Сделка в чуждестранна валута:* Сделка в чуждестранна валута е сделка, която е сключена в чуждестранна валута или изисква разплащания в чуждестранна валута.

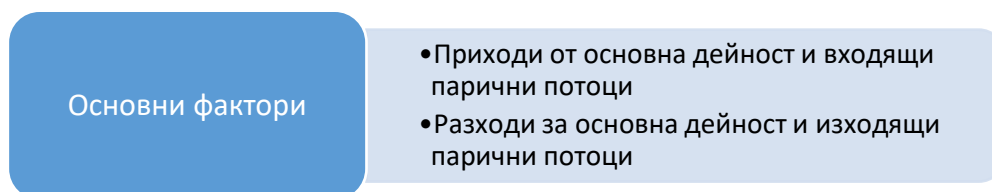
*Парични позиции:* Парични наличности, както и активи и пасиви, които предстои да бъдат получени или заплатени в определен или определим брой валутни единици. Съществената характеристика на паричната позиция е правото да бъдат получени определен или определим брой валутни единици.

## **ФУНКЦИОНАЛНА ВАЛУТА**

Функционалната валута се определя като се вземат предвид факторите, определени в МСС 21. Тя не може да се определя по избор на предприятието. Веднъж дефинирана, тя не може да се променя, освен в случай на промяна в определящите обстоятелства. МСС 21 описва подробно основните и допълнителните фактори, които предприятието трябва да вземе предвид при определяне на функционалната валута.

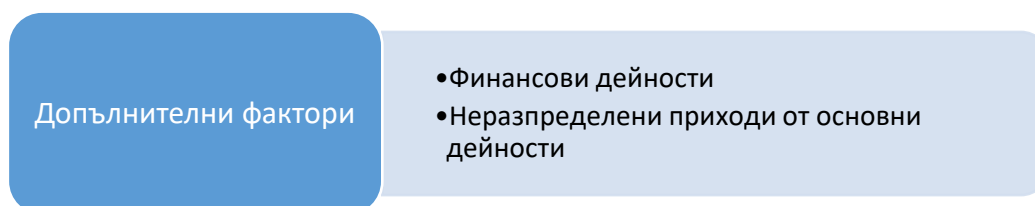
Основните фактори, които определят функционалната валута на дадено предприятие са илюстрирани на Фиг. 2.

**Фиг. 2 Основни фактори**



Допълнителните фактори, които определят функционалната валута на предприятието са илюстрирани на Фиг. 3.

**Фиг. 3 Допълнителни фактори**



Правилното определяне на функционалната валута може да има голямо влияние върху финансовите отчети. Например, ако тя бъде определена неправилно, транзакциите в правилната функционална валута ще бъдат записани като транзакции в чуждестранна валута. Следователно курсови разлики ще бъдат признати по сделки, за които не е трябвало да възникнат курсови разлики.

**Пример:** На 01. 10. 2021 г. Предприятие А купува материални запаси на стойност 115 000 BEX. Обменният курс е 1 BEY = 1.15 BEX. Себестойността на материалните запаси е 100 000 BEY.

Към 31. 10. 2021 г. плащането е уредено при обменен курс 1 BEY = 1.16 BEX. По този начин платената по договор сума от 115 000 BEX към този момент се равнява на 99 138 BEY.

Ако функционалната валута на предприятието е BEY, в отчета за печалбата и загубата и другия всеобхватен доход трябва да се признае положителна разлика от валутни курсове в размер на 862 BEY. Ако функционалната валута на предприятието е BEX, стойността на плащането не се променя (тя си остава 115 000 BEX), т.е. не възниква нито положителна, нито отрицателна разлика.

## **ФУНКЦИОНАЛНА ВАЛУТА НА ЧУЖДЕСТРАННА ДЕЙНОСТ**

Чуждестранна дейност е предприятие, което:

- е дъщерно, асоциирано, съвместно или клон на отчитащото се предприятие, и
- чиито дейности са базирани или се ръководят в страна или валута, различни от тези на отчитащото се предприятие.

Функционалната валута се определя отделно за всяка отделна стопанска единица. Не съществува групова функционална валута. Съгласно МСС 21, когато се определя функционалната валута на чуждестранната дейност и дали нейната функционална валута съвпада с функционалната валута на отчитащата се стопанска единица, се вземат предвид следните допълнителни фактори:

- ако дейностите на чуждестранната единица се осъществяват като продължение на дейностите на отчитащата се стопанска единица или по-скоро със значителна степен на автономност, това е доказателство, че функционалната валута на чуждестранната единица трябва да е същата като тази на отчитащата се стопанска единица.
- ако сделките с отчитащата се стопанска единица представляват голям процент от дейността на чуждестранната дейност, това е доказателство, че функционалната валута на чуждестранната единица трябва да е същата като тази на отчитащата се стопанска единица, тъй като дейностите на чуждестранната единица се възприемат като продължение на дейностите на отчитащата се стопанска единица.
- ако паричните потоци от работата на чуждестранната дейност:
  - влияят директно върху паричните потоци на отчитащата се стопанска единица; и
  - са на разположение за превеждане към нея веднага,

това е доказателство, че функционалната валута на чуждестранната единица трябва да е същата като тази на отчитащата се стопанска единица.

- Ако паричните потоци от работата на чуждестранната дейност са достатъчни, за да се обслужват съществуващите и нормално очакваните задължения по дълга, без да се налага осигуряване на финансиране от отчитащата се стопанска единица, това е доказателство, че функционалната валута на чуждестранната единица трябва да е същата като тази на отчитащата се стопанска единица.

## **ВАЛУТА НА ПРЕДСТАВЯНЕ**

Ако валутата на представяне е различна от функционалната валута на предприятието, то преизчислява резултата и финансовото си състояние във валутата на представяне.

Представянето на финансовите отчети във валута, различна от функционалната валута, не променя начина, по който се оценяват основните позиции. Той просто изразява основните суми в различна държава, които се оценяват във функционалната валута.

Когато едно предприятие обхваща отделни предприятия с различна функционална валута, техните резултати и финансово състояние се изразяват в една обща валута, за да могат да бъдат изготвени консолидирани финансови отчети. Валутата на представяне на консолидираните финансови отчети най-често е функционалната валута на предприятието-майка.

Валутата на представяне на едно предприятие може да е различна от неговата функционалната валута, тъй като:

- Една група може да има мащабни операции в много страни и да извършва бизнеса си предимно на международни пазари, което може да затрудни определянето на подходяща валута на представяне. В такива случаи може да се използва международна валута като USD или Euro. Това често се прави в полза на потребителите на финансовите отчети от предприятия, които набират капитал на международните пазари.
- Някои национални законодателства задължават предприятията да представят своите финансови отчети в местната валута, дори и тя да не е функционалната им валута.
- Една чуждестранна дейност има право да представя своите финансови отчети във функционалната валута на компанията-майка, ако тя е различна от собствената му функционална валута.

## **СДЕЛКИ В ЧУЖДЕСТРАННА ВАЛУТА**

Сделка в чуждестранна валута е всяка сделка, която е деноминирана или изисква разплащане в чуждестранна валута.

Например, такава сделка възниква, когато предприятието:

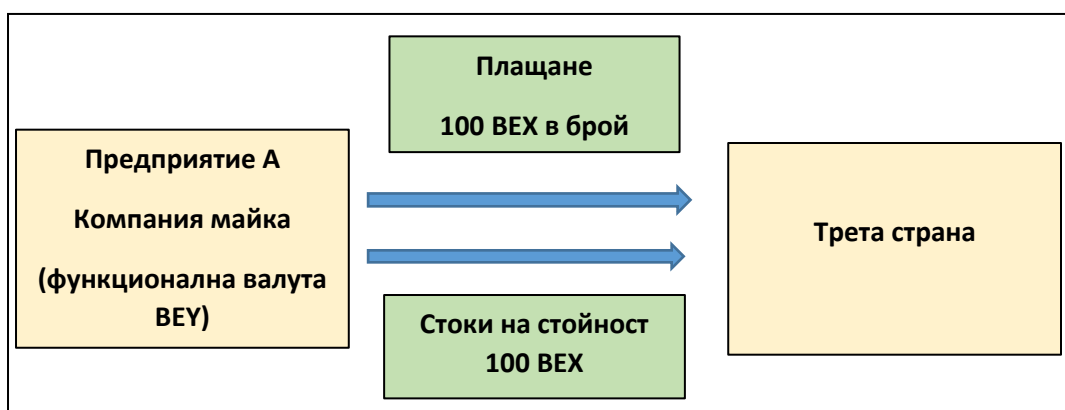
- купува или продава стоки или услуги, чиято цена е деноминирана в чуждестранна валута;
- взема или дава в заем средства, при което платимите или дължими суми са деноминирани в чуждестранна валута; или
- придобива или се освобождава от активи, или поема или урежда пасиви, деноминирани в чуждестранна валута.

Тъй като предприятието участва пряко в тези сделки, то е изложено на ефектите върху паричния поток от промените в чуждестранната валута. Предприятието трябва да преизчисли позициите в чуждестранна валута в своята функционална валута за записване в своите счетоводни книги.

При осчетоводяването на такива сделки възникват курсови разлики, които променят балансовите стойности.

Сделките в чуждестранна валута се сключват пряко от съответното предприятие. Обикновено такива сделки се сключват сравнително често като част от обичайната му дейност и пораждат парични потоци, които увеличават или намаляват нетните му активи.

Фиг. 4 Сделка в чуждестранна валута



Такива сделки се отчитат при първоначално признаване във функционалната валута, като към сумата в чуждестранна валута се прилага спот курсът между:

- функционалната валута; и
- чуждестранната валута към датата на сделката.

**Пример:** Предприятие (с функционална валута BEX) купува материални запаси за 15 000 BEY на кредит на 23. 02. 2022 г. Спот курсът е 1 BEX = 1,5 BEY. Сделката е осчетоводена на стойност 10 000 BEX (15 000/1,5).

23. 02. 2022	Dr.	Материални запаси	10 000
	Cr.	Търговско плащане	10 000

Понякога едно предприятие може да представя своите финансови отчети във валута различна от функционалната му валута. Например, за по-голяма яснота на управленските счетоводни отчети, едно дъщерно предприятие може да прави счетоводни записи във функционалната валутата на предприятието-майка, а не в собствената си функционална валута.

Ако валутата на представяне на едно предприятие е различна от неговата функционална валута, неговите резултати и финансово състояние се преизчисляват във функционалната му валута по обменния курс към датата на първоначалното признаване. След това се извършва последващо преизчисляване само на парични позиции в чуждестранна валута. При този метод се получават същите суми, които биха се получили при първоначално признаване във функционалната валута.

Третирането на позиции в чуждестранна валута в края на отчетния период зависи от това дали позицията е парична или непарична и дали се отчита по историческа цена или по справедлива стойност.

\* В края на всеки отчетен период **паричните позиции** в чуждестранна валута се преизчисляват по **заклучителния курс**.

**Пример:** Предприятие (с функционална валута BEY) има неразплатено търговско плащане на стойност 1 500 BEX във връзка със сделка, която е сключена при обменен курс 1 BEY = 1,2 BEX и следователно е била първоначално осчетоводена като 1 250 BEY. Заклучителният курс на 31. 12. 2021 г. е 1 BEY = 1.2 BEX.

Следователно плащането към края на отчетния период възлиза на 1 000 BEY (1 500/1,5).

31. 12. 2021	Dr.	Търговско плащане	250
	Cr.	Положителна разлика от обменни курсове	250

\* В края на всеки отчетен период **непаричните позиции** в чуждестранна валута и определени по **историческа цена**, се преизчисляват по **обменния курс на датата на сделката**.

**Пример:** Предприятие (с функционална валута BEY) закупува машина на стойност 12 000 BEY при обменен курс 1 BEY = 1,2 BEX, като спот курсът на датата на сделката е 1 BEY = 1.2 BEX, а заключителният курс е 1 BEY = 1.5 BEX.

Машината е отчетена на стойност 10 000 BEY (12 000/1,2) към края на отчетния период. Няма да бъдат направени счетоводни записи в резултат на промяната на обменните курсове, отнасящи се до закупената с чуждестранна валута машина.

\* В края на всеки отчетен период **непаричните позиции** в чуждестранна валута и определени по **справедлива стойност**, се преизчисляват по **обменния курс към датата, на която е определена стойността**.

**Пример:** Предприятие (с функционална валута BEY) притежава сграда. Предприятието отчита сградите по тяхната справедлива цена. Справедливата цена в края на отчетния период е била 150 000 BEX. Сградата е закупена за 100 000 BEX, когато обменният курс е бил 1 BEY = 1,2 BEX. Заключителният курс към 31. 12. 2001 г. е 1 BEY = 1,5 BEX.

Сградата е отчетена на стойност 100 000 BEY (150 000/1,5) към 31. 12. 2021 г.

31. 12. 2021	Dr.	Сгради	16,667
	Cr.	Друг всеобхватен доход	16,667

Балансовата стойност на позицията се определя във връзка с други свързани МСФО. Понякога балансовата стойност на една позиция се определя чрез сравняване на две или повече суми.

Пример:

- по-ниската от себестойността и нетната реализируема стойност (МСС 2)
- по-ниската от балансовата стойност на актива, преди да се вземат под внимание възможните загуби от обезценката му, и неговата възстановима стойност (МСС 36)

Когато активът е непаричен и се оценява в чуждестранна валута, балансовата стойност се определя от по-ниската стойност, като се съпоставят:

- себестойността или балансовата стойност, преизчислена по обменния курс към датата на определяне на стойността (т. е. датата на сделката за позиция, оценявана по историческа цена); и
- нетната реализируема стойност или възстановимата стойност, преизчислена по обменния курс към датата, когато стойността е била определена (например заключителния курс към датата на баланса)

## ОТЧИТАНЕ НА СДЕЛКИ В ЧУЖДЕСТРАННА ВАЛУТА

Много от отчитащите се стопански единици се състоят от определен брой самостоятелни предприятия с различни функционални валути. Тези предприятия отчитат своите дейности в собствената си функционална валута. Необходимо е резултатите и финансовото състояние на

всяко отделно предприятие, включено в отчитащата се стопанска единица, да бъдат преизчислени във валутата, в която отчитащата се стопанска единица представя своите финансови отчети, ако тя е различна от тези валути.

Процесът на преизчисляване е приложим и ако валутата на представяне на едно предприятие е различна от неговата функционална валута и от валутата на представяне на групата, от която то е част, за да може неговите резултати и финансово състояние да се преизчислят във валутата на представяне на финансовите отчети на групата.

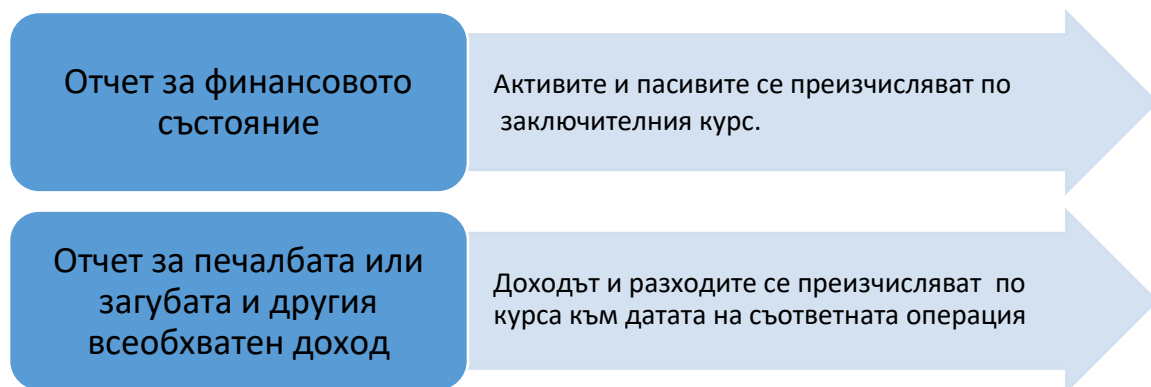
Преизчисляването на финансовите отчети на предприятието цели да ги представи в определена валута на представяне. Това често се прави, за да се представят финансовите отчети на чуждестранна дейност във функционалната валута на компанията майка и за да може чуждестранната дейност да бъде включена във финансовите отчети на отчитащото се предприятие, в които чуждестранната дейност е консолидирана или отчетена по метода на собствения капитал.

Следователно, за целите на финансовото отчитане такова преизчисляване се налага да се прави обикновено в края на отчетния период или на междинните отчетни периоди.

МСС 21 разрешава валутата на представяне на отчитащата се стопанска единица да бъде всяка валута. Ако валутата на представяне на предприятието се различава от неговата функционална валута, резултатите и финансовото състояние на предприятието трябва да бъдат преизчислени в нея.

- Активите и пасивите за всеки представен баланс се преизчисляват по заключителен курс към датата на отчета за финансовото състояние.
- Доходът и разходите за всеки отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход се преизчисляват по курса към датата на съответната операция (или осреднен курс, ако има съществени колебания на курса в рамките на периода).

Фиг. 5. Обменни курсове за преизчисляване на финансовите отчети



Всички възникващи курсови разлики се признават в **друг всеобхватен доход**. Такива курсови разлики не се признават в печалбата или загубата, тъй като промените във валутните курсове имат малък или нулев пряк ефект върху настоящите и бъдещите парични потоци от дейността на предприятието.

Курсовите разлики, произтичащи от преизчисляване на позициите на дадено предприятие във валута на представяне, са резултат от преизчисляване на:



- доходът и разходите, признати за съответния период - по по курса към датата на съответната операция, и на активите и пасивите - по заключителния курс към датата на отчета за финансовото състояние; и
- началните нетни активи - по заключителен курс, различен от предишния заключителен курс.

### **ОСВОБОЖДАВАНЕ ОТ ЧУЖДЕСТРАННА ДЕЙНОСТ**

Предприятие може да се освободи от своето участие в чуждестранно предприятие чрез продажба, ликвидация, обратно изкупуване на дялов капитал или изоставяне изцяло или частично на това предприятие. Пример за изоставяне е когато едно предприятие, което притежава две отделни операции (верига за търговия на дребно с дрехи и аптечна верига), изоставя една от операциите и се фокусира върху другата.

При освобождаване от чуждестранна дейност, кумулативната сума на обменните разлики, които:

- са били признати в друг всеобхватен доход и са натрупани като отделен компонент на собствения капитал; и
- са свързани с тази чуждестранна дейност,

се прекласифицира от собствен капитал в печалбата или загубата при признаване на печалбата или загубата от освобождаването.

Пример за такава курсова разлика би била курсовата разлика, възникваща при преизчисляване на позициите на чуждестранна дейност във валута на представяне с цел включване в консолидираните финансови отчети на група.

При освобождаване от чуждестранна дейност тези курсовите разлики се прекласифицират от собствен капитал в печалбата или загубата при признаване на печалбата или загубата от освобождаването. Например, ако предприятие майка контролира 90 процента от акционерния капитал с право на глас на изцяло притежавано дъщерно дружество, тогава целият натрупан резерв от приезчисления ще бъде прекласифициран в печалба или загуба.

### **ОПОВЕСТЯВАНЕ**

Предприятието оповестява:

- сумата на курсовите разлики, призната в печалбата или загубата, с изключение на тези, възникнали при финансови инструменти, оценявани по справедлива стойност, чрез печалба или загуба в съответствие с МСФО 9; и
- нетните курсови разлики, признати в друг всеобхватен доход и натрупани в отделен компонент на собствения капитал и равняването на сумата на тези курсови разлики в началото и края на периода (МСС 21.52).

Когато валутата на представяне е различна от функционалната валута, този факт следва да бъде обявен заедно с оповестяването на функционалната валута и причината за използването на различна валута на представяне.

Когато е налице промяна във функционалната валута на отчитащата се стопанска единица или на значителна чуждестранна дейност, този факт и причината за промяната трябва да бъдат оповестени.

Когато едно предприятие представя финансовите си отчети във валута, различна от неговата функционална валута, то посочва, че финансовите отчети са в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане, само ако те са в съответствие с изискванията на всички приложими стандарти и всички приложими разяснения на тези стандарти, включително изискванията за преизчисляване съгласно МСС 21.

#### ПРИМЕР

Предприятие Б притежава 100% от капитала на дъщерно предприятие (Предприятие А). Функционалната валута и отчетната валута на Предприятие Б е ВЕХ. Счетоводните книги и записи на Предприятие А са в БЕУ, която е неговата функционална валута. Финансовите отчети на Предприятие А трябва да бъдат преизчислени от функционалната валута (БЕУ) във валутата на представяне (ВЕХ), за да бъдат включени във финансовите отчети на Предприятие Б.

Отчетът за финансовото състояние на Предприятие А към 31 декември 2021 г. и неговият отчет за печалбата и загубата и другия всеобхватен доход за годината, приключваща на 31 декември 2021 г., са представени по-долу във функционалната валута (БЕУ).

<b>Предприятие А</b>			
<b>Отчет за финансовото състояние</b>			
<b>към 31 декември 2021 г. (БЕУ)</b>			
Парични средства	10 000	Плащания	50 000
Вземания	40 000	Нереализирани приходи	20 000
Материални запаси	70 000		
Оборудване	100 000	Собствен капитал	100 000
Натрупана амортизация	(20 000)	Неразпределена печалба	30 000
<b>Общо активи</b>	<b>200 000</b>	<b>Общо пасиви и собствен капитал</b>	<b>200 000</b>

<b>Предприятие А</b>	
<b>Отчет за печалбата и загубата и другия всеобхватен доход</b>	
<b>за 2021 г.</b>	
Приходи	260 000
Разходи	220 000
<b>Нетен доход</b>	<b>40 000</b>

Възприемат се следните обменни курсове за 2021 г.:

01 януари 2021 г.	1 БЕУ = 0.90 ВЕХ
Среднопретеглен за 2021 г.	1 БЕУ = 1.05 ВЕХ
15 април 2021 г.*	1 БЕУ = 1.1 ВЕХ
31 декември 2021 г.	1 БЕУ = 1.25 ВЕХ

\* Дивидентите (10 000) са обявени и нереализирания приход е получен were declared and the unearned revenue was received.

Финансовите отчети на Предприятие А трябва да бъдат преизчислени в ВЕХ съгласно разпоредбите на МСС 21 както следва:

Всички активи и пасиви се преизчисляват по заключителния курс към края на отчетния период (1 BEY = 1.25 BEX). Собственият капитал се преизчислява по историческия обменен курс (1 BEY = 0.90 BEX). Неразпределената печалба се преизчислява по среднопретегления курс, приложен към приходите и разходите, и курсът към датата на деклариране на дивидентите (1 BEY = 1,15 BEX).

<b>Предприятие А</b>			
<b>Преизчислен отчет за финансовото състояние</b>			
<b>към 31 декември 2021 г.</b>			
<b>Активи</b>	<b>BEX</b>	<b>Обменни курсове</b>	<b>BEY</b>
Парични средства	10 000	1.25	12 500
Вземания	40 000	1.25	50 000
Материални запаси	70 000	1.25	87 500
Оборудване (нето)	<u>80 000</u>	1.25	<u>100 000</u>
<b>Общо активи</b>	<b>200 000</b>		<b>250 000</b>
<b>Пасиви и собствен капитал</b>			
Плащания	50 000	1.25	62 500
Нереализирани приходи	20 000	1.25	25 000
Собствен капитал	100 000	0.90	90 000
Неразпределена печалба	30 000		30 500
Положителна разлика от обменни курсове			<u>42 000</u>
<b>Общо пасиви и собствен капитал</b>	<b>200 000</b>		<b>250 000</b>

Всички приходи и разходи трябва да бъдат преизчислени по курсовете в сила, когато тези позиции са признати през периода. Поради практически съображения, обаче, за преизчисляването на приходите и разходите може да се използва среднопретегленият курс (1 BEY= 1,05 BEX) само ако този среднопретеглен курс е близък до обменните курсове към датите на сделките.

<b>Предприятие А</b>			
<b>Преизчислен отчет за печалбата и загубата и другия всеобхватен доход</b>			
<b>за 2021 г.</b>			
	<b>BEX</b>	<b>Обменни курсове</b>	<b>BEY</b>
Приходи	260 000	1,05	273 000
Разходи	<u>220 000</u>	1,05	<u>(231 000)</u>
<b>Нетен доход</b>	<b>40 000</b>		<b>42 000</b>

	<b>BEX</b>	<b>Обменни курсове</b>	<b>BEY</b>
Нетен доход	40 000		42 000
(-) Дивидент	<u>(10 000)</u>	1,15	<u>(11 500)</u>
<b>Неразпределена печалба</b>	<b>30 000</b>		<b>30 500</b>

Кумулативните курсови разлики (с корекциите от преизчисляването) са резултат от преизчисляването на всички активи и пасиви по заключителния курс, докато собственият

капитал се преизчислява по исторически курс и среднопретеглен курс (приходи и разходи). Корекциите нямат пряк ефект върху паричните потоци; промените в обменния курс обаче ще имат пряк ефект върху продажбата или ликвидацията. Ефектът се дължи по-скоро на нетната инвестиция, отколкото на операциите на дъщерното дружество. Поради тези причини балансът на корекциите при преизчисляване се отчита като позиция „друг всеобхватен доход“ в отчета за финансовото състояние.