

ПРАКТИЧЕСКИ КОМЕНТАР

МСС 21 - Ефекти от промените в обменните курсове

I. ВЪВЕДЕНИЕ

С настоящата работа се цели да се разкрият същността, обхвата и отчитането на сделки в чуждестранна валута съгласно изискванията на **Международен Счетоводен Стандарт 21 – Ефекти от промените в обменните курсове**.

II. ЦЕЛ

Целта на МСС 21 е да предпише как да бъдат включени сделките с чуждестранна валута и чуждестранната дейност във финансовите отчети на предприятието и как финансовите отчети на предприятието да бъдат превърнати в валутата на представяне.

От така формулираното определение следва, че МСС 21 се прилага към:

↪ Счетоводното отчитане на сделките в чуждестранна валута (т.е. внос, износ и заеми), които са деноминирани във валута, различна от функционалната валута на предприятието;

↪ Преизчисляването на финансовите отчети в чуждестранна валута на клонове, подразделения, дъщерни и други инвестирани предприятия, които се включват във финансовите отчети на предприятието чрез консолидация, пропорционална консолидация или по капиталовия метод.

Основните въпроси, които стоят пред този стандарт са:

Кой обменен курс да се използва?

Как да се представя влиянието на промените в обменните курсове във финансовите отчети?

III. ОБХВАТ

Обхватът е логически свързан с целта на стандарта и указва в кои случаи следва да се приложи и в кои – не.

МСС 21 се прилага при:

↪ **Отчитане на сделки в чуждестранна валута**, с изключение на деривативните сделки, които се разглеждат от *МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване*;

↪ **Преизчисляване на резултатите и финансовото състояние на чуждестранни дейности**, които се включват във финансовите отчети на предприятието чрез консолидация, пропорционална консолидация или по метода на собствения капитал;

↪ **Преизчисляване на резултатите на предприятието и финансовото му състояние във валутата на представяне.**

МСС 21 не се отнася за:

↪ Деривативните инструменти в чуждестранна валута, за които е в сила МСС 39;

↪ При отчитане на хеджирането на позиции в чуждестранна валута, включително хеджирането на нетната инвестиция в чуждестранна дейност. За отчитане на хеджирането се прилага МСС 39;

☞ Този стандарт не се прилага при представянето на отчета за паричните потоци, за парични потоци, възникнали в резултат на сделки в чуждестранна валута или за преизчисляване на паричен поток на чуждестранна дейност.

IV. ДЕФИНИЦИИ

Както се посочва във въведението на МСС 21, той заменя МСС 21 (преработен през 1993 г.) и трябва да се прилага за годишни периоди, започващи на или след 01 януари 2005 г., като по-ранното му прилагане се насърчава. Това означава, че от тази дата са в сила и новите (променените) дефиниции, които формулира стандарта, а именно:

- ☞ **Заключителен курс** – обменен спот курс към датата на баланса;
- ☞ **Курсова разлика** – разликата, възникнала в резултат от преизчисляването на даден брой единици от една валута в друга валута при различни обменни курсове;
- ☞ **Обменен курс** – съотношението, в което се обменят две валути;
- ☞ **Справедлива стойност** – сумата, срещу която един актив може да бъде разменен, или даден пасив – уреден, между информирани и желаещи страни в пряка сделка помежду им;
- ☞ **Чуждестранна валута** – всяка валута, различна от функционалната валута на предприятието;
- ☞ **Чуждестранна дейност** – предприятие, което е дъщерно, асоциирано, съвместно или клон на отчитащото се предприятие, дейностите на което са базирани или се ръководят в страна или валута, различна от тези на отчитащото се предприятие;
- ☞ **Функционална валута** – валутата на основната икономическа среда, в която едно предприятието функционира;
- ☞ **Група** – предприятие-майка и всички негови дъщерни предприятия;
- ☞ **Парични позиции** – парични наличности, както и активи и пасиви, които предстои да бъдат получени или заплатени в определени или определяеми брой валутни единици;
- ☞ **Нетна инвестиция в чуждестранна дейност** – дялът на отчитащото се предприятие в нетните активи на дадената дейност;
- ☞ **Валута на представяне** – валутата, използвана при представянето на финансовите отчети;
- ☞ **Спот курс** – обменният курс при незабавна доставка.

МСС 21 представя по-детайлно уточняване на няколко от горепосочените дефиниции, а именно:

A. Функционална валута

При определянето на функционалната валута всяко предприятие трябва да има в предвид следните **фактори**:

- ☞ Валутата, която основно влияе върху продажните цени на стоките и услугите (това често е валутата, в която се определят и разплащат цените на неговите стоки и услуги), както и валутата на страната, по която се определя продажната цена на стоките и услугите;
- ☞ Валутата, която основно влияе върху разходите за труд, материали и другите разходи за предоставянето на стоки или услуги.

В определени случаи, като **индикатори** на функционалната валута могат да служат и:

- ☞ Валутата, в която се генерират средства от финансова дейност;
- ☞ Валутата, в която са държани постъпленията от оперативната дейност.

Когато се определя функционалната валута на чуждестранната дейност и дали нейната функционална валута съвпада с функционалната валута на **отчитащата се стопанска единица** (отчитащата се стопанска единица в този контекст е предприятие, което има чуждестранна дейност като

дъщерно предприятие, клон, асоциирано предприятие или съвместно предприятие) се взимат под внимание и следните **допълнителни фактори**:

- a. **Степен на автономност на чуждестранната единица;**
- b. **Абсолютен/относителен дял на сделките между чуждестранната дейност и отчитащата се стопанска единица;**
- c. **Влияние на паричните потоци на чуждестранната дейност върху паричните потоци на отчитащата се стопанска единица;**
- d. **Степен на зависимост на паричните потоци на чуждестранната дейност от отчитащата се стопанска единица.**

Когато гореизброените индикатори са смесени и функционалната валута не е очевидна, ръководството на предприятието трябва да прецени коя валута най-достоверно представя резултатите от дейността.

В МСС 21 се казва, че един път дефинирана, основната валута не се променя, освен в случай на промяна на основните сделки, събития и условия.

Ако функционалната валута е валута на свръхинфлационна икономика, финансовите отчети на предприятието се преизчислява отново, съобразно с *МСС 29 Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики*.

В. Нетна инвестиция в чуждестранна дейност

Нетната инвестиция в чуждестранна дейност представлява позиция, чието уреждане не е планирано, нито ще настъпи в обозримо бъдеще. Тя се отчита в съответствие с параграфи 32 и 33 от МСС 21. Такива парични позиции могат да включват дългосрочни вземания или кредити, но не и търговски вземания или задължения.

С. Парични позиции

Основният признак при определянето на дадена позиция като парична е правото на предприятието да получи или задължение да достави точен или определим брой валутни единици. Типични примери за това са: доходи на наети лица, които се изплащат с парични средства; провизии, които се уреждат с парични средства; и парични дивиденди, които се признават за пасиви.

V. ОТЧИТАНЕ НА СДЕЛКИ В ЧУЖДЕСТРАННА ВАЛУТА ВЪВ ФУНКЦИОНАЛНАТА ВАЛУТА

А. Първоначално признаване

Сделка в чуждестранна валута е всяка сделка, която е деноминирана или изисква разплащане в чуждестранна валута. Типични примери за такава сделка са:

- ↪ Покупко-продажбата на стоки или услуги, чиято цена е деноминирана в чуждестранна валута;
- ↪ Получените или предоставените парични заеми, при което платимите или дължими суми са деноминирани в чуждестранна валута;
- ↪ Придобиването или освобождаването от активи, или поемането, или уреждането на пасиви, деноминирани в чуждестранна валута.

Всяка сделка в чуждестранна валута се записва при първоначалното ѝ признаване във функционалната валута, като към сумата в чуждестранна валута се прилага спот курса между функционалната и чуждестранната валута към датата на сделката!

Важен момент при първоначалното признаване е **датата на сделката**. Това е тази дата, на която сделката добива право да бъде призната в съответствие с Международните стандарти за финансови отчети. По практически причини най-често се използва курс, близък до този от датата на сделката. Например, осредненият курс за седмицата или месеца може да се използва за всички сделки в съответната чуждестранна валута, възникнали през този период. Но, ако валутният курс има значителни колебания, използването на осреднен курс е неподходящо.

С цел практическо онагледяване на тези възлови постановки е и следния пример:

ПРИМЕР 01:

1. На 03.10.2018 г. предприятие «Алфа» ООД продава съгласно фактура № 1234 от 03.10.2018 г. на предприятие «Бета» от Руската Федерация, продукцията от вида "AM" – 3 000 бр. с продажна цена 10 щатски долара за брой. Предприятие «Алфа» ООД има открита разплащателна сметка в щатски долари в Уникредит Булбанк – клон Света Неделя. За 03.10.2018 г. горепосочената банка е обявила следните валутни курсове:

	Валутни единици USD	Валутни единици BGN
Курс «Купува»	1.00	1.38
Курс «Продава»	1.00	1.42

Официалният обменен курс, обявен от БНБ за този ден е 1.40 лв. за 1 щатски долар.

Начислено е вземането от клиента и е признат текущ приход от продажбата.

2. На 04.10.2018 г. касиерът на «Алфа» ООД купува от обслужващата банка 700 щатски долара и ги заприходява във валутната каса, с цел предоставяне на служебен аванс на ръководителя на предприятието. Прилагат се обменните валутни курсове от 03.10.2018 г.

3. На 06.10.2018 г. касиерът е предоставил на изпълнителния директор на дружеството 550 щатски долара, като служебен аванс за командировка в Турция, а останалите във валутната каса 150 щатски долара внася в разплащателната сметка във валута на дружеството. В счетоводната политика на дружеството е прието валутните позиции да се преоценяват всеки ден. Централният курс на БНБ за 06.10.2018 г. е 1.44 лв. за 1 щатски долар.

РЕШЕНИЕ:

1. За начисляване на вземането – вземането се преизчислява във функционалната валута на «Алфа» ООД, която е българският лев. Прилага се спот курса в деня на сделката, т.е. валутния курс, обявен от БНБ. Съставя се следната счетоводна статия:

Дт с/ка 411 Клиенти **42'000**
анал. с/ка «Бета» 3000 бр. x 10 USD x 1.40 лв.

Кт с/ка 701 Приходи от продажба на продукция **42'000**

2. За покупката на валутата се съставя счетоводна статия, като се прилага курс „продава” на обслужващата банка:

Дт с/ка 502 Каса във валута **994**
анал. с/ка USD – 700 USD x 1.42 лв.

Кт с/ка 501 Каса в левове **994**

3. Това условие изисква да се направят следните счетоводни записвания:

3.1. За валутната преоценка на касовата наличност:

Дт с/ка 502 Каса във валута	14
анал. с/ка USD – 700 USD x 0.02 лв.	
Кт с/ка 724 Приходи от валутни операции	14
3.2. За предоставянето на служебния аванс:	
Дт с/ка 422 Подотчетни лица	792
анал. с/ка USD – 550 USD x 1.44 лв.	
Кт с/ка 502 Каса във валута	792
анал. с/ка USD – 550 USD x 1.44 лв.	
3.3. При внасянето на валутата в разплащателната сметка:	
Дт с/ка 504 Разплащателна сметка във валута	216
анал. с/ка USD – 150 USD x 1.44 лв.	
Кт с/ка 502 Каса във валута	216
анал. с/ка USD – 150 USD x 1.44 лв.	

В. Последващо оценяване

Съгласно изискванията на стандарта към всяка дата на баланса позициите в чуждестранна валута трябва да се преоценят както следва:

↪ **паричните позиции в чуждестранна валута следва да се преизчисляват, използвайки заключителен курс;**

↪ **непаричните позиции, които се водят по историческа цена в чуждестранна валута, следва да се преизчисляват, използвайки обменният курс към датата на сделката; и**

↪ **непаричните позиции, които се водят по справедлива стойност в чуждестранна валута, следва да се преизчисляват, използвайки обменните курсове, от датата, когато е била определена справедливата стойност.**

В определени случаи балансовата стойност на дадена позиция се определя съгласно **други приложими стандарти**. Например, имоти, машини и съоръжения могат да бъдат оценявани по справедлива стойност или по историческа цена в съответствие с *МСС 16 Имоти, машини и съоръжения*. Независимо от това, сумите за позициите в чуждестранна валута се превръщат във функционалната валута в съответствие с МСС 21.

Балансовата стойност на някои позиции се определя чрез **съпоставянето на две или повече суми**. Например балансовата стойност на материалните запаси е по-ниската от себестойността и нетната реализуема стойност в съответствие с *МСС 2 Материални запаси*. Когато такъв актив е непаричен и се оценява в чуждестранна валута, балансовата стойност се определя съпоставяйки:

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

Като ефект от това съпоставяне, загубата от обезценка може да бъде призната във функционалната валута, но да не бъде призната в чуждестранна валута и обратно.

Тази постановка на МСС 21 може най-добре да бъде илюстрирана посредством примера по-долу:

ПРИМЕР 02: Предприятие „X” със седалище Лондон, Великобритания, притежава няколко чуждестранни дейности, една от които се намира в Република България. Материалните запаси от стоки, притежавани от чуждестранна дейност в България, се отчитат в баланса на тази дейност на стойност от 3`750`000 BGN (български лева). Да предположим, че валутният курс е вариал от 3,75 BGN за 1 GBP на 15.09.2018 г., когато материалните запаси са били закупени, до 4,25 BGN за 1 GBP към 31.12.2018 г. (датата на баланса).

Преизчисляването на тази позиция в отчетната валута ще наложи корекция, за да се намали балансовата стойност на материалните запаси до тяхната нетна реализируема стойност, ако тази стойност, когато е преизчислена в отчетната валута, е по-ниска от балансовата стойност, преизчислена по валутния курс, преобладаващ на датата на покупката на стоката.

Въпреки че нетната реализируема стойност изразена в български левове е 4`000`000 BGN и е по-висока от балансовата стойност в левове, когато се преизчисли в британски лири (функционалната валута) към датата на баланса, нетната реализируема стойност е по-ниска от балансовата стойност. Поради това във финансовите отчети на чуждестранната дейност материалните запаси не трябва да бъдат коригирани.

Когато, обаче, нетната реализируема стойност се преизчисли по заключителния курс (4.25 BGN за 1 GBP) във функционалната валута ще бъде необходимо да се направят следните корекции:

1. Балансова стойност, преизчислена по валутния курс на 15.09.2018 г. е равна на 1`000`000 GBP (3`750`000 BGN/3.75).

2. Нетната реализируема стойност, преизчислена по заключителния курс е равна на 941`176 GBP (4`000`000 BGN/4.25).

3. Корекция = 1`000`000 – 941`176 = 58`824 GBP.

В този случай предприятието трябва да състави счетоводна статия, с която да отрази като разход по-ниската нетна реализируема стойност на стоките, а именно:

Дт с/ка 608 Разходи от последващи оценки на активи	58`824
Кт с/ка 304 Стоки	58`824

Забележка: Посочените суми са в британски лири, т.е. във функционалната валута на отчитащата се стопанска единица.

МСС 21 посочва, че една корекция, която вече съществува във финансовите отчети на чуждестранната дейност, може да се наложи да бъде анулирана във финансовите отчети на отчитащата се стопанска единица.

Когато има налице **няколко обменни курсове**, курсът който се използва е този, по който бъдещите парични потоци, представени от сделката или остатъка, ако те са възникнали на датата на оценката. Ако размяната между две валути временно не е възможна, се използва първият обменен курс, по който обмяната може да бъде направена.

С. Признаване на курсови разлики

Курсовите разлики, възникващи при уреждане на парични позиции или при преизчисляването на паричните позиции на предприятието по курсове, различни от тези, при които са били преизчислени при първоначалното признаване през периода или в предходни финансови отчети, следва да бъдат признати като **печалба или загуба за периода**, в който са възникнали, с изключение на нетните инвестиции в чуждестранна дейност. Казаното дотук може да бъде представено с помощта на следните няколко примера, в които се разглежда счетоводното отчитане при покупко-продажба на стоки, както от страна

на доставчика, така и от страна на получателя. Участниците в сделката са юридически лица от две независими държави, чиито функционални валути са различни.

ПРИМЕР 03: Търговско дружество «Зора-М» ООД продава на предприятието «Деница Трейд» от Република Македония 100 комплекта униформено облекло с единична продажна цена 20 щатски долара. Издадена е фактура № 269 от 11.10.2018 г. с обща фактурна стойност 2000 щатски долара. Централният курс на БНБ за 11.10.2018 г. е 1.50 лв. за 1 щатски долар. Стоките са изпратени с товарен автомобил, собственост на клиента. На 16.10.2018 г. «Деница Трейд» превежда дължимата сума по фактура № 269, която постъпва по разплащателната сметка в щатски долари на «Зора-М» ООД, открита в Райфайзен Банк ЕАД – клон София-Юг. Фиксингът на БНБ за 16.10.2018 г. е:

Първи вариант: 1 щатски долар = 1.48 лв.

Втори вариант: 1 щатски долар = 1.53 лв.

РЕШЕНИЕ:

В «Зора-М» ООД следва да се направят следните записвания:

1. При издаване на фактурата:

Дт с/ка 411 Клиенти	3'000
анал. с/ка «Деница Трейд» 100 компл. x 20 USD x 1.50 лв.	
Кт с/ка 702 Приходи от продажби на стоки	3'000

2. При получаване на вземането на 16.10.2018 г.

2.1. **Първи вариант:** 1 щатски долар = 1.48 лв.

Дт с/ка 504 Разплащателна сметка във валута	2'960
анал. с/ка USD – 2'000 USD x 1.48 лв.	
Дт с/ка 624 Разходи по валутни операции	40
Кт с/ка 411 Клиенти	3'000
анал. с/ка «Деница Трейд» 100 компл. x 20 USD x 1.50 лв.	

2.2. **Втори вариант:** 1 щатски долар = 1.53 лв.

Дт с/ка 504 Разплащателна сметка във валута	3'060
анал. с/ка USD – 2'000 USD x 1.53 лв.	
Кт с/ка 724 Приходи от валутни операции	60
Кт с/ка 411 Клиенти	3'000
анал. с/ка «Деница Трейд» 100 компл. x 20 USD x 1.50 лв.	

ПРИМЕР 04: Да приемем данните от пример № 03, но при условие, че «Зора-М» ООД е клиент, а «Деница Трейд» - доставчик.

РЕШЕНИЕ:

В случая в счетоводната система на «Зора-М» ООД ще се съставят счетоводните записвания:

1. При получаване на фактурата:

Дт с/ка 304 Стоки	3'000
анал. с/ка Униформено облекло 100 компл. x 20 USD x 1.50 лв.	
Кт с/ка 401 Доставчици	3'000
анал. с/ка «Деница Трейд» 100 компл. x 20 USD x 1.50 лв.	

2. При погасяване на задължението към доставчика:

2.1. **Първи вариант:** 1 щатски долар = 1.48 лв.

Дт с/ка 401 Доставчици	3`000
анал. с/ка «Деница Трейд» 100 компл. x 20 USD x 1.50 лв.	
Кт с/ка 504 Разплащателна сметка във валута	2`960
анал. с/ка USD – 2`000 USD x 1.48	
Кт с/ка 724 Приходи от валутни операции	40

2.2. **Втори вариант:** 1 щатски долар = 1.53 лв.

Дт с/ка 401 Доставчици	3`000
анал. с/ка «Деница Трейд» 100 компл. x 20 USD x 1.50 лв.	
Дт с/ка 624 Разходи по валутни операции	60
Кт с/ка 504 Разплащателна сметка във валута	3`060
анал. с/ка USD – 2`000 USD x 1.53	

Съгласно други счетоводни стандарти се изисква някои печалби или загуби да се отразяват директно в капитала. Така например МСС 16 изисква някои печалби или загуби, възникнали от преценка на имоти, машини и съоръжения, да бъдат признати директно в капитала. Когато такъв актив се оценявана в чуждестранна валута е необходимо преоценената стойност да бъде преизчислена, използвайки курса към датата на определяне на стойността, в резултат на което се получава курсова разлика, която също се признава в капитала.

МСС 21 изисква курсовите разлики, възникващи по дадена парична позиция, която по същността си представлява част от **нетна инвестиция на отчитаща се стопанска единица** в чуждестранна дейност, да се признаят като **печалба или загуба в отделните финансови отчети** на отчитащата се стопанска единица или в самостоятелните отчети на чуждестранната дейност. **Във финансовите отчети, които са общи** за чуждестранната дейност и отчитащата се стопанска единица, такива курсови разлики следва да бъдат признати **първоначално като отделен компонент на капитала и признати като печалба или загуба след освобождаване от нетната инвестиция**. Значимостта на този параграф ще бъде илюстрирана с помощта на следния подробен пример:

ПРИМЕР 05: Американската компания «Холи Рент» притежава 100 % от капитала на гръцкото дружество «Еврокапитал», което е започнало дейността си на 07.01.2018 г. Дейностите на гръцкото предприятие се състоят в отдаване на собствени помещения в бизнес-сграда при условията на оперативен лизинг. Придобиването на сградата е станало чрез строителство по стопански начин, като себестойността ѝ възлиза на 5 млн. евро. Строителството е било финансирано главно със заемни средства от гръцки банки. Всички приходи и парични разходи са били получавани и изплащани в евро. Счетоводната система на предприятието ползва като основен паричен измерител (функционална валута) еврото.

Във връзка с изготвянето на консолидирания финансов отчет за 2018 г. компанията-майка, т.е. «Холи Рент» трябва да преизчисли индивидуалния финансов отчет на дъщерното предприятие «Еврокапитал» в щатски долари.

Балансът на «Еврокапитал» към 31.12.2018 г. и неговият Комбиниран Отчет за доходите и неразпределената печалба за годината, приключваща на 31.12.2018 г., са представени по-долу в евро.

Фиг. 1

Счетоводен баланс
на «Еврокапитал»
към 31.12.2018 г.

(в хил. евро)

Активи	сума	Пасиви и собствен капитал	сума
1. Парични средства	500	1. Текущи задължения	300
2. Вземания	200	2. Нереализиран наем	100
3. Земя	1`000	3. Нетекущи задължения	4`000
4. Сгради	5`000	4. Акционерен капитал	400
- Натрупана амортизация	(100)	5. Допълнителен капитал	1`600
		6. Неразпределена печалба	200
Общо активи	6`600	Общо пасиви и собствен капитал	6`600

Фиг. 2

Отчет за доходите и неразпределената печалба
на «Еврокапитал»
за годината, приключваща на 31.12.2018 г.

(в хил. евро)

Наименование на позицията	сума
1. Приходи	2`000
2. Разходи за оперативна дейност	1`700
3. Нетни приходи	300
+ Неразпределена печалба към 01.01.2018 г.	-
- Дивиденди	(100)
4. Неразпределена печалба към 31.12.2018 г.	200

През 2018 г. валутните курсове са били както следва:

1 евро = 0.90 щ.д. на 07.01.2018 г. (валутен курс, по който е формиран акционерния капитал и земята и сградата са били финансирани чрез ипотека).

1 евро = 1.05 щ.д. - среднопретеглена стойност за 2018 г.

1 евро = 1.10 щ.д. - към датата на която са обявени дивидентите и е бил получен нереализирания наем.

1 евро = 1.20 щ.д. - заключителен курс за 2018 г.

Тъй като гръцкото дъщерно дружество «Еврокапитал» е чуждестранна дейност съгласно МСС 21, финансовите му отчети трябва да бъдат преизчислени в щатски долари по „метода на текущия валутен курс“. Процесът на преизчисляване е представен по-долу.

Фиг. 3

**Преизчисляване на Счетоводния баланс
на «Еврокапитал»
към 31.12.2018 г.**

<i>Наименование на позицията</i>	<i>Евро</i>	<i>Валутен курс</i>	<i>Щатски долари</i>
Активи			
1. Парични средства	500	1.20	600
2. Вземания	200	1.20	240
3. Земя	1`000	1.20	1`200
4. Сгради (нето)	4`900	1.20	5`880
Общо активи:	6`600		7`920
Пасиви и собствен капитал			
1. Текущи задължения	300	1.20	360
2. Нереализиран наем	100	1.20	120
3. Нетекущи задължения	4`000	1.20	4`800
4. Акционерен капитал	400	0.90	360
5. Допълнителен капитал	1`600	0.90	1`440
6. Неразпределена печалба	200	-	205
7. Корекция от преизчислението	-	-	635
Общо пасиви и собствен капитал	6`600		7`920

Фиг. 4

**Преизчисляване
на Отчета за доходите и неразпределената печалба
на «Еврокапитал»
за годината, приключваща на 31.12.2018 г.**

<i>Наименование на позицията</i>	<i>Евро</i>	<i>Валутен курс</i>	<i>Щатски долари</i>
1. Приходи	2`000	1.05	2`100
2. Разходи за оперативна дейност	1`700	1.05	1`785
3. Нетни приходи	300		315
+ Неразпределена печалба към 01.01.2018 г.	-	-	-
- Дивиденди	(100)	1.10	(110)
4. Неразпределена печалба към 31.12.2018 г.	200		205

По отношение приложимостта на „метода на текущия валутен курс“ в горепосочения пример е необходимо още веднъж да се отбележи следното:

1. Всички активи и пасиви се преизчисляват, като се използва текущия валутен курс към датата на баланса (заклучителен курс), който в примера е 1 евро = 1.20 щатски долара.

2. Всички приходи и разходи се преизчисляват по среднопретеглен валутен курс, поради практически съображения.

3. Обикновените акции, т.е. акционерния капитал се преизчислява по историческия валутен курс, който е 1 евро = 0.90 щатски долара.

4. Преизчисленото салдо на неразпределената печалба е резултат от среднопретегления валутен курс, приложен към приходите и разходите и конкретния курс, който е действал, когато са били обявени дивидентите.

5. Кумулативните курсови разлики (корекции от преизчисляването) са резултат от преизчисляването на активите и пасивите по заключителен курс, докато собствения капитал на акционерите се преизчислява чрез използване на исторически и среднопретеглен валутен курс. Ефект върху размера на корекциите от преизчисляването оказват основно нетните инвестиции, а не дейностите на дъщерното предприятие. По тези причини салдото на **корекциите от преизчисляване се отчита като отделен компонент в раздела за собствения капитал в консолидирания баланс на «Холи Рент».**

Както вече стана ясно от пример № 05, когато парична позиция е част от нетната инвестиция на отчитащата се стопанска единица в чуждестранна дейност и е деноминирана във функционалната валута на отчитащата се стопанска единица, възниква курсова разлика в индивидуалните финансовите отчети на чуждестранната дейност в съответствие с параграф 28 от МСС 21, и обратно. Такава курсова разлика се прекласифицира в отделен компонент на капитала във финансовите отчети, включващи отчитащата се стопанска единица и чуждестранната дейност (т.е. финансовите отчети, където чуждестранната дейност е консолидирана, пропорционална консолидирана или отчетена по метода на собствения капитал).

Обаче парична позиция, която формира част от нетната инвестиция на отчитащата се стопанска единица в чуждестранната дейност може да бъде деноминирана във **валута, различна от функционалната валута на отчитащата се стопанска единица или чуждестранната дейност.** Курсовата разлика, която възниква при преизчисляването на паричните позиции във функционалната валута на отчитащата се стопанска единица и чуждестранната дейност **не се прекласифицира** в отделен компонент на капитала във финансовите отчети, които включват отчитащата се стопанска единица и чуждестранната дейност (т.е. остава призната като печалба или загуба).

В случаите, когато предприятието води счетоводните си книги и документи във **валута, различна от неговата функционалната валута**, при изготвянето на финансовите отчети всички суми се превръщат във функционалната валута в съответствие с изискванията на настоящия стандарт. Това дава същите стойности във функционалната валута, както ако позициите са били отразени първоначално във функционалната валута на предприятието.

D. Промяна във функционалната валута

Съгласно разпоредбите на МСС 21, когато има промяна във функционалната валута на предприятието, то трябва да направи **превръщане в новата функционална валута от датата на промяната** за бъдещи периоди. Това означава, че едно предприятие превръща всички позиции в новата функционална валута, използвайки валутния курс към датата на промяната. Произтеклите стойности на непаричните позиции се разглеждат като тяхната историческа цена. Курсовата разлика, която се получава при превръщането на паричните позиции на чуждестранната дейност, класифицирани в капитала в съответствие с изискванията на МСС 21, не се признава като печалба или загуба до момента на освобождаване от чуждестранната дейност.

VI. ИЗПОЛЗВАНЕ НА ВАЛУТА НА ПРЕДСТАВЯНЕ, РАЗЛИЧНА ОТ ФУНКЦИОНАЛНАТА ВАЛУТА

A. Преизчисляване във валута на представяне

Според разпоредбите на МСС 21 предприятието може да представя своите финансови отчети във всяка валута. Ако валутата на представяне е различна от функционалната валута на предприятието, то преизчислява резултата и финансовото си състояние във валутата на представяне. Ако едно предприятие съдържа в себе си отделни предприятия с различна функционална валута, то техните резултати и финансово състояние се изразяват в една обща валута, за да могат да бъдат изготвени консолидирани финансови отчети.

Когато финансовото състояние и резултатите от дейността на предприятието трябва да се представят във **валута, различна от неговата функционална валута**, то е необходимо да се направят следните преизчисления:

- a. активите и пасивите от всеки представен баланс (вкл. сравнителна информация) - по заключителен курс към датата на баланса;
- b. приходите и разходите от всеки отчет за доходите (вкл. сравнителна информация) - по курса към датата на сделката;
- c. всички курсови разлики, възникнали в резултат на превръщането, трябва да бъдат признати като отделен компонент на капитала.

Ако **функционалната валута е на свръхинфлационна икономика**, то предприятието следва да преизчисли своите финансови отчети в съответствие с *МСС 29 Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики*. Когато икономиката излезе от състоянието на свръхинфлация и предприятието преустанови преизчисляването на финансови отчети, следва да се използват сумите като историческа цена за превръщане във валутата на представяне на преизчислените суми на ценовото равнище към датата на прекратяване на преизчислението на финансовите отчети.

B. Преизчисляване на чуждестранна дейност

Според МСС 21 **обединяването на резултатите и финансовото състояние** на чуждестранна дейност с тези на отчитащата се стопанска единица се извършва чрез консолидационни процедури, като елиминиране на вътрешногруповите разчети и вътрешногруповите сделки на дъщерното предприятие. Но тук има и една особеност, която се изразява в това, че един вътрешногрупов актив или пасив, не може да бъде елиминиран срещу съответстващ пасив или актив, без да бъдат показани резултатите от валутните колебания в консолидираните финансови отчети. Това е така, тъй като паричните позиции предполагат обмяна от една валута в друга, което може да донесе на отчитащата се стопанска единица печалба или загуба от валутните колебания. Съответно в консолидираните отчети на отчитащата се стопанска единица такива курсови разлики продължават да бъдат признати като печалба или загуба или ако са възникнали в резултат на обстоятелства, описани в параграф 32 на МСС 21, се класифицират като капитал до освобождаването от чуждестранната дейност.

Възможни са ситуации, при които финансовите отчети на чуждестранната дейност да са изготвени към **дата, различна от тази на отчетите на отчитащата се стопанска единица**. При тази хипотеза чуждестранната дейност обикновено изготвя допълнителни финансови отчети към датата на отчетите на отчитащата се стопанска единица. Когато това не е направено МСС 27 позволява използването на различни отчетни дати, стига **разликата** да не е по-голяма **от три месеца** и да са направени допълнителни корекции, които да отразяват ефекта от всички важни сделки и събития, настъпили между двете дати. В такива случаи активите и пасивите на чуждестранната дейност се превръщат по курс към датата на баланса на чуждестранната дейност. При големи промени в обменните курсове до датата на

баланса на отчитащата се стопанска единица се правят корекции в съответствие с МСС 27. Същият подход се използва при прилагане на метода на собствения капитал за асоциирани предприятия и съвместни предприятия, както и при прилагане на пропорционално консолидиране за съвместни предприятия, в съответствие с МСС 28 и 31.

Всяка репутация, възникнала в следствие на придобиване на чуждестранна дейност, и всяко коригиране на справедливата цена на балансовите стойности на активи и пасиви, възникнало в резултат на придобиването на тази чуждестранна дейност, **следва да бъдат третирани като активи и пасиви на чуждестранната дейност**. Следователно те следва да бъдат изразени **във функционалната валута на чуждестранната дейност и трябва да бъдат превръщани по заключителен курс**, в съответствие с изискванията на МСС 21.

С. Освобождаване от чуждестранна дейност

При освобождаване от чуждестранна дейност кумулативната **сума на курсовите разлики**, които са били признати като отделен компонент в собствения капитал и които се отнасят за тази чуждестранна дейност, **следва да бъдат признати като печалба или загуба** за същия период, за който се признават печалбата или загубата от освобождаването.

Възможно е предприятието да се освободи от участието си в чуждестранна дейност по различни начини, като продажба, ликвидация, изплащане на дяловия капитал или закриване на цялата дейност или на част от нея. Тук е необходимо да се отбележи, че **изплащането на дивидент** съставлява част от **освобождаване, само когато представлява възвръщане на инвестицията**, например когато дивидентът е изплатен от печалбата преди придобиването. В случай на частично освобождаване в печалбата или загубата се включва само пропорционалният дял от съответните натрупани курсови разлики. Намалването на балансовата стойност на чуждестранната дейност **не** представлява частично освобождаване. Съответно отсрочената печалба или загуба от курсови разлики **не** се признава в момента на преоценката.

VII. ОПОВЕСТЯВАНЕ

МСС 21 определя редица изисквания за оповестяване. Преди всичко оповестяване се изисква за:

☞ 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 МСС 39;

☞ Нетни курсови разлики, класифицирани като отделен компонент от капитала, както и равнение на сумата на такива курсови разлики в началото и края на периода.

☞ Валутата на представяне, когато тя е различна от функционалната валута;

☞ Възникнали промени във функционалната валута на отчитащата се стопанска единица или на значителна чуждестранна дейност;

☞ Представена информация от финансови отчети или друга финансова информация, която е във валута, различна от функционалната валута, без да е в съответствие с изискванията на този стандарт.

☞ Когато едно предприятие представя своите финансови отчети във валута, различна от неговата функционална валута или валута на представяне и изискванията на този стандарт не са спазени, тогава:

- a. *трябва ясно да идентифицира информацията, като **допълнителна информация** за разграничаването ѝ от информацията, която е в съответствие с Международните стандарти за финансови отчети;*
- b. *трябва да оповести валутата, в която допълнителната информация е представена.*
- c. *трябва да оповести функционалната валута на предприятието и използваните методи на превръщане при определяне на допълнителната информация.*

ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА

I. ПУБЛИКАЦИИ

1. Душанов И., Димитров М., **Курс по счетоводство на предприятието**, Шесто издание, Ромина, 2007.
2. Драгийска К., Добазова А., Йонкова Б., Петрова Л., **Практическо прилагане на МСС**, ИК Труд и право, 2003.
3. Дурин С., Дурин Д., **Счетоводство на предприятието**, ФорКом, 2007.
4. Епстейн Б., Мирца А., **Международни стандарти за счетоводство и финансова отчетност 2004 – 2005**. Коментари и приложения, изд. Wiley & К&Б консулт ООД, 2004.
5. **Коментар на най-новите изменения и допълнения в МСФО и МСС**, изд. К&Б консулт ООД, 2006.

II. НОРМАТИВНА БАЗА

1. **Закон за Счетоводството**
2. **МСС 21 Ефекти от промените в обменните курсове**
3. **ПКР Разяснение 7 - Въвеждане на еврото.**