

## Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21

### ВПЛИВ ЗМІН ВАЛЮТНИХ КУРСІВ

#### МЕТА

1. Суб'єкт господарювання може здійснювати зовнішню діяльність двома шляхами – проводячи операції в іноземній валюті або маючи закордонні господарські одиниці. Крім того, суб'єкт господарювання може подавати свої фінансові звіти в іноземній валюті. Мета цього Стандарту – встановити, як включати операції в іноземній валюті і закордонні господарські одиниці у фінансові звіти суб'єкта господарювання та як переводити фінансові звіти у валюту подання.
2. Основні проблеми полягають у тому, який валютний курс (валютні курси) використовувати та як відображати вплив змін валютних курсів у фінансових звітах.

#### СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ

3. Цей Стандарт слід застосовувати<sup>4</sup>:
  - а) в обліку операцій та сальдо в іноземних валютах, за винятком операцій з тими похідними інструментами та їх сальдо, на які поширюється сфера застосування МСБО 39 „Фінансові інструменти: визнання та оцінка”;
  - б) при переведенні результатів та фінансового стану закордонних господарських одиниць, включених до фінансових звітів суб'єкта господарювання шляхом консолідації, пропорційної консолідації або методом участі в капіталі;
  - в) при переведенні результатів та фінансового стану суб'єкта господарювання у валюту подання.
4. МСБО 39 застосовується для багатьох похідних інструментів в іноземній валюті, і, відповідно, вони не входять до сфери застосування цього Стандарту. Проте на похідні інструменти в іноземній валюті, що не входять до сфери застосування МСБО 39 (наприклад, деякі похідні інструменти в іноземній валюті, вбудовані в інші контракти), поширюється сфера застосування цього Стандарту. Крім того, цей Стандарт застосовується, коли суб'єкт господарювання переводить суми, пов'язані з похідними інструментами, зі своєї функціональної валюти у свою валюту подання.
5. Цей Стандарт не застосовується для обліку хеджування статей в іноземній валюті, у тому числі хеджування чистих інвестицій у закордонну господарську одиницю. До обліку хеджування застосовується МСБО 39.

<sup>4</sup> Див. також ПКТ-7 „Введення сво”.

6. Цей Стандарт застосовується для подання фінансових звітів суб'єкта господарювання в іноземній валюті та встановлює вимоги визначати кінцеві фінансові звіти як такі, що відповідають Міжнародним стандартам фінансової звітності (МСФЗ). Щодо переведення фінансової інформації в іноземну валюту, яке не відповідає цим вимогам, то Стандарт визначає, яку інформацію слід розкривати.
7. Цей Стандарт не застосовується для подання у звіті про рух грошових коштів грошових потоків, які виникають унаслідок операцій в іноземній валюті, або для переведення грошових потоків закордонної господарської одиниці (див. МСБО 7 „Звіт про рух грошових коштів”).

## ВИЗНАЧЕННЯ

8. Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

*Валюта подання* – це валюта, у якій подаються фінансові звіти.

*Валютний курс* – це коефіцієнт обміну двох валют.

*Група* – це материнське підприємство та всі його дочірні підприємства.

*Закордонна господарська одиниця* – це суб'єкт господарювання, який є дочірнім, асоційованим, спільним підприємством або відділенням суб'єкта господарювання, що звітує, діяльність якого базується або здійснюється в іншій країні або валюті, ніж країна та валюта суб'єкта господарювання, що звітує.

*Іноземна валюта* – це валюта, інша, ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання.

*Курсова різниця* – це різниця, яка є наслідком переведення визначеної кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами.

*Курс при закритті* – це курс „спот” на кінець звітного періоду.

*Курс „спот”* – це валютний курс у разі негайної купівлі-продажу валюти.

*Монетарні статті* – це утримувані одиниці валюти, а також активи та зобов'язання, що їх мають отримати або сплатити у фіксованій або визначеній кількості одиниць валюти.

*Справедлива вартість* – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

*Функціональна валюта* – це валюта основного економічного середовища, у якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність.

*Чисті інвестиції в закордонну господарську одиницю* – це сума частки суб'єкта господарювання, що звітує, в чистих активах цієї господарської одиниці.

## Уточнення визначень

### Функціональна валюта

9. Основним економічним середовищем, у якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність, як правило, є середовище, у якому він в основному генерує і витрачає грошові кошти. Визначаючи свою функціональну валюту, суб'єкт господарювання розглядає такі чинники:
- а) валюту:
    - і) яка впливає в основному на ціни продажу товарів і послуг (часто це валюта, у якій визначаються ціни продажу його товарів і послуг та здійснюються розрахунки);
    - ii) країни, у якій ціни продажу його товарів і послуг визначаються в основному конкурентними чинниками та нормативними документами;
  - б) валюту, яка впливає в основному на витрати на оплату праці, матеріали та інші витрати, пов'язані з наданням товарів або послуг (часто це буде валюта, у якій визначаються такі витрати та здійснюються розрахунки).
10. Наведені далі чинники також можуть надавати свідчення щодо функціональної валюти суб'єкта господарювання:
- а) валюта, у якій генеруються кошти від фінансової діяльності (тобто від випуску боргових інструментів та інструментів власного капіталу);
  - б) валюта, у якій, як правило, зберігаються надходження від операційної діяльності.
11. Наведені далі додаткові чинники беруться до уваги при визначенні функціональної валюти закордонної господарської одиниці, а також при визначенні того, чи є її функціональна валюта такою самою, як валюта суб'єкта господарювання, який звітує (суб'єктом господарювання, що звітує, у цьому контексті є суб'єкт господарювання, який має закордонну господарську одиницю у формі дочірнього підприємства, відділення, асоційованого чи спільного підприємства):
- а) чи здійснюється діяльність закордонної господарської одиниці як продовження діяльності суб'єкта господарювання, що звітує, чи здійснюється із значним ступенем автономності. Приклад першого – коли закордонна господарська одиниця тільки продає товари, імпортовані із суб'єкта господарювання, що звітує, і переказує йому виручку. Приклад другого – коли господарська одиниця акумулює грошові кошти та інші монетарні статті, несе витрати, генерує дохід та погашає позики (усі переважно у своїй місцевій валюті);
  - б) чи становлять операції із суб'єктом господарювання, що звітує, велику частину діяльності закордонної господарської одиниці чи малу частину;
  - в) чи впливають прямо грошові потоки від діяльності закордонної господарської одиниці на грошові потоки суб'єкта господарювання, що звітує, та чи легко їх переказати суб'єктові господарювання, що звітує;

- г) чи достатні грошові потоки від діяльності закордонної господарської одиниці для обслуговування існуючих та очікуваних боргових зобов'язань без коштів, доступних завдяки суб'єктові господарювання, що звітує.
12. Якщо зазначені вище показники є змішаними і функціональна валюта не є очевидною, тоді визначення функціональної валюти, яка найбільш достовірно відображає економічний вплив основних операцій, подій та умов, є питанням судження управлінського персоналу. При цьому управлінський персонал надає перевагу основним показникам, визначеним у параграфі 9, перед тим, як розглянути показники параграфів 10 та 11, які розроблено для надання додаткових підтверджувальних свідчень для визначення функціональної валюти суб'єкта господарювання.
  13. Функціональна валюта суб'єкта господарювання відображає основні операції, події та умови, які зв'язані з нею. Після визначення функціональної валюти її не змінюють, якщо не відбудеться зміна цих основних операцій, подій та умов.
  14. Якщо функціональна валюта є валютою країни з гіперінфляційною економікою, то фінансові звіти суб'єкта господарювання перераховуються відповідно до МСБО 29 „Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”. Суб'єкт господарювання не може уникнути перерахування фінансових звітів згідно з МСБО 29, прийнявши, наприклад, своєю функціональною валютою іншу валюту, ніж функціональна валюта, визначена відповідно до цього Стандарту (наприклад, функціональну валюту материнського підприємства).

#### **Чисті інвестиції в закордонну господарську одиницю**

15. Суб'єкт господарювання може мати монетарну статтю, яка є його дебіторською або кредиторською заборгованістю щодо закордонної господарської одиниці. Стаття, розрахунки за якою не плануються і не є ймовірними в недалекому майбутньому, за сутністю є частиною чистих інвестицій суб'єкта господарювання в цю закордонну господарську одиницю та обліковуються згідно з параграфами 32 і 33. Такі монетарні статті можуть містити довгострокову дебіторську заборгованість або позики. Вони не включають торговельну дебіторську або кредиторську заборгованість.
- 15A. Суб'єкт господарювання, що має монетарну статтю, яка є його дебіторською або кредиторською заборгованістю щодо закордонної господарської одиниці, описану в параграфі 15, може бути дочірнім підприємством групи. Наприклад, у суб'єкта господарювання є два дочірні підприємства, А та Б. Дочірнє підприємство Б – закордонна господарська одиниця. Дочірнє підприємство А надає позику Дочірньому підприємству Б. Дебіторська заборгованість Дочірнього підприємства Б за позикою Дочірнього підприємства А становитиме частину чистих інвестицій суб'єкта господарювання в Дочірнє підприємство Б, якщо розрахунки за позикою не плануються і не є ймовірними в недалекому майбутньому. Це було б також правильним, якби Дочірнє підприємство А само було закордонною господарською одиницею.

**Монетарні статті**

16. Основною характеристикою монетарної статті є право отримувати (або зобов'язання надати) фіксовану або визначену кількість одиниць валюти. Приклади охоплюють: пенсії та інші виплати працівникам, які підлягають сплаті грошовими коштами; забезпечення, за які слід розраховуватися грошовими коштами, та дивіденди грошовими коштами, які визнаються зобов'язанням. Аналогічно, контракт на отримання (або надання) змінної кількості власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання або змінної суми активів, у якому справедлива вартість, що має бути отримана (чи надана), дорівнює фіксованій кількості або кількості одиниць валюти, яку можна визначити, є монетарною статтею. І навпаки, основною характеристикою немонетарної статті є відсутність права отримувати (або зобов'язання надати) фіксовану кількість або кількість одиниць валюти, яку можна визначити. Прикладами є: суми, сплачені авансом за товари та послуги (наприклад, попередньо сплачена орендна плата); гудвіл; нематеріальні активи; запаси; основні засоби та забезпечення, розрахунки за якими здійснюють шляхом надання немонетарного активу.

**УЗАГАЛЬНЕННЯ ПІДХОДУ, ЯКОГО ВИМАГАЄ ЦЕЙ СТАНДАРТ**

17. При складанні фінансових звітів кожен суб'єкт господарювання, незалежно від того, чи є він автономним суб'єктом господарювання (таким, як материнське підприємство) чи закордонною господарською одиницею (такою, як дочірнє підприємство чи відділення), визначає свою функціональну валюту згідно з параграфами 9-14. Суб'єкт господарювання переводить статті в іноземній валюті у функціональну валюту та відображає в звітності вплив такого переведення відповідно до параграфів 20-37 та 50.
18. Багато суб'єктів господарювання, що звітують, складаються з кількох окремих суб'єктів господарювання (наприклад, група може складатися з материнського підприємства та одного або кількох дочірніх підприємств). Різні типи суб'єктів господарювання, незалежно від того, чи є вони членами групи, чи ні, можуть мати інвестиції в асоційовані або спільні підприємства. Вони також можуть мати відділення. Результати та фінансовий стан кожного окремого суб'єкта господарювання, який є складовою частиною суб'єкта господарювання, що звітує, треба переводити у валюту, в якій суб'єкт господарювання, що звітує, подає свої фінансові звіти. Цей Стандарт дозволяє, щоб валютою подання суб'єкта господарювання, що звітує, була будь-яка валюта (або валюти). Результати та фінансовий стан будь-якого окремого суб'єкта господарювання в межах суб'єкта господарювання, що звітує, функціональна валюта якого відрізняється від валюти подання, переводяться згідно з параграфами 38-50.
19. Цей Стандарт також дозволяє автономному суб'єктові господарювання, який складає фінансові звіти, або суб'єктові господарювання, який складає окремі фінансові звіти згідно з МСБО 27 „Консолідовані та окремі фінансові звіти”,

подавати свої фінансові звіти у будь-якій валюті (або валютах). Якщо валюта подання фінансових звітів суб'єкта господарювання відрізняється від його функціональної валюти, його результати та фінансовий стан також переводяться у валюту подання згідно з параграфами 38-50.

## **ВИКОРИСТАННЯ ФУНКЦІОНАЛЬНОЇ ВАЛЮТИ ПРИ ЗВІТУВАННІ ПРО ОПЕРАЦІЇ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ**

### **Первісне визнання**

20. Операція в іноземній валюті – це операція, яка визначається (чи потребує розрахунків) в іноземній валюті, включаючи операції, що виникають, коли суб'єкт господарювання:
- а) купує або продає товари чи послуги, ціна на які визначена в іноземній валюті;
  - б) отримує або надає кошти, якщо суми, які підлягають сплаті або отриманню, визначені в іноземній валюті,
- або
- в) іншим чином купує або ліквідує активи або бере на себе зобов'язання, визначені в іноземній валюті, чи погашає їх.
21. **Операцію в іноземній валюті слід відображати після первісного визнання у функціональній валюті, застосовуючи до суми в іноземній валюті курс обміну „спот” між функціональною валютою та іноземною валютою на дату операції.**
22. Дата операції – це дата, на яку операція вперше кваліфікується для визнання згідно з МСФЗ. З практичних причин часто застосовується курс, який наближається до фактичного курсу на дату операції, наприклад, можна використати середній курс протягом тижня або місяця для всіх операцій у кожній іноземній валюті, які здійснюються протягом цього періоду. Однак, якщо валютні курси суттєво коливаються, застосування середнього курсу є недоречним.

### **Звітність на кінець наступних звітних періодів**

23. **На кінець кожного звітного періоду:**
- а) **монетарні статті в іноземній валюті слід переводити, застосовуючи курс при закритті;**
  - б) **немонетарні статті, які оцінюються за історичною собівартістю в іноземній валюті, слід переводити, застосовуючи валютний курс на дату операції;**
  - в) **немонетарні статті, які оцінюються за справедливою вартістю в іноземній валюті, слід переводити, застосовуючи валютні курси на дату визначення справедливої вартості.**

## МСБО 21

24. Балансова вартість статті визначається також згідно з іншими відповідними стандартами. Наприклад, основні засоби можна оцінювати за справедливою вартістю або за історичною собівартістю згідно з МСБО 16 „Основні засоби”. Незалежно від того, чи визначається балансова вартість на основі історичної собівартості чи справедливої вартості, якщо сума визначається в іноземній валюті, вона потім переводиться у функціональну валюту відповідно до цього Стандарту.
25. Балансова вартість деяких статей визначається шляхом порівняння двох або кількох сум. Наприклад, балансова вартість запасів є нижчою з двох оцінок: собівартості або чистої вартості реалізації згідно з МСБО 2 „Запаси”. Подібним чином, згідно з МСБО 36 „Зменшення корисності активів”, балансова вартість активу, щодо якого існує ознака зменшення корисності, є нижчою з двох оцінок: балансової вартості до врахування можливих збитків від зменшення корисності або суми очікуваного відшкодування. Якщо такий актив є немонетарним і оцінюється в іноземній валюті, то балансова вартість визначається шляхом порівняння:
- а) собівартості чи балансової вартості (якщо доречно), переведеної за валютним курсом на дату визначення цієї суми (тобто за курсом на дату операції для статті, що оцінюється за історичною вартістю);
  - б) чистої вартості реалізації або суми очікуваного відшкодування (якщо доречно), переведеної за валютним курсом на дату визначення цієї вартості (наприклад, за курсом при закритті на кінець звітного періоду).
- Вплив такого порівняння може полягати в тому, що збиток від зменшення корисності визнається у функціональній валюті, але не визнаватиметься в іноземній валюті (або навпаки).
26. Якщо доступні кілька валютних курсів, то використаний курс – це курс, за яким можна було б розрахуватися за майбутні грошові потоки, представлені операцією або сальдо, якби ці грошові потоки виникли на дату оцінки. Якщо тимчасово немає можливості обміну двох валют, використаний курс – це перший наступний курс, за яким було можливим здійснити обмін.

### Визнання курсових різниць

27. Як зазначено в параграфі 3, МСБО 39 застосовується до обліку хеджування статей в іноземній валюті. Застосування обліку хеджування вимагає від суб'єкта господарювання обліковувати деякі курсові різниці інакше, ніж цього вимагає підхід до курсових різниць у цьому Стандарті. Наприклад, МСБО 39 вимагає, щоб курсові різниці від монетарних статей, які при хеджуванні грошових потоків кваліфікуються як інструменти хеджування, первісно відображалися в іншому сукупному прибутку тією мірою, якою хеджування є ефективним.
28. **Курсові різниці, що виникають при розрахунках за монетарними статтями або при переведенні монетарних статей за курсами, котрі відрізняються від тих, за якими вони переводилися при первісному визнанні протягом періоду або в попередніх фінансових звітах, визнаються в прибутку або збитку в тому періоді, у якому вони виникають, за винятком наведеного в параграфі 32.**

29. Курсова різниця виникає тоді, коли монетарні статті виникають від операції в іноземній валюті, а зміна у валютному курсі відбувається в період між датою операції і датою розрахунку. Коли розрахунки за операцію здійснюються протягом того самого облікового періоду, в якому операція відбулася, тоді вся курсова різниця визнається в цьому періоді. Проте, коли розрахунок за операцією здійснюється в наступному обліковому періоді, курсова різниця, визнана в кожному проміжному періоді до дати розрахунку, визначається на основі зміни у валютних курсах протягом кожного періоду.
30. **Коли прибуток або збиток за немонетарною статтею визнається в іншому сукупному прибутку, будь-який компонент валюти цього прибутку чи збитку визнаватиметься прямо в іншому сукупному прибутку. І навпаки, коли прибуток або збиток за немонетарною статтею визнається в прибутку або збитку, то будь-який валютний компонент цього прибутку чи збитку визнаватиметься в прибутку або збитку.**
31. Інші МСФЗ вимагають визнавати деякі прибутки чи збитки в іншому сукупному прибутку. Наприклад, МСБО 16 вимагає визнавати деякі прибутки чи збитки, що виникають від переоцінки основних засобів, в іншому сукупному прибутку. Якщо такий актив оцінюється в іноземній валюті, то параграф 23 в) цього Стандарту вимагає переводити переоцінену суму, застосовуючи курс на дату визначення вартості, що приводить до курсової різниці, яка також визнається в сукупному прибутку.
32. **Курсові різниці, що виникають за монетарною статтею, яка становить частину чистих інвестицій суб'єкта господарювання, що звітує, в закордонну господарську одиницю (див. параграф 15), визнаватимуться у прибутку або збитку в окремих фінансових звітах суб'єкта господарювання, що звітує, або в індивідуальних фінансових звітах закордонної господарської одиниці (якщо доречно). У фінансових звітах, які містять дані про закордонну господарську одиницю та суб'єкт господарювання, що звітує (наприклад, консолідовані фінансові звіти, коли закордонна господарська одиниця є дочірнім підприємством), такі курсові різниці первісно визнаються в іншому сукупному прибутку та перекласифікують з власного капіталу в прибуток або збиток від вибуття чистих інвестицій згідно з параграфом 48.**
33. Коли монетарна стаття становить частину чистих інвестицій суб'єкта господарювання, що звітує, у закордонну господарську одиницю та визначається у функціональній валюті суб'єкта господарювання, що звітує, тоді курсова різниця виникає в індивідуальних фінансових звітах закордонної господарської одиниці згідно з параграфом 28. Якщо ця стаття визначена у функціональній валюті закордонної господарської одиниці, то курсова різниця виникає в окремих фінансових звітах суб'єкта господарювання, що звітує, згідно з параграфом 28. Якщо ця стаття визначена у валюті іншій, ніж функціональна валюта або суб'єкта господарювання, що звітує, або закордонної господарської одиниці, курсова різниця виникає в окремих фінансових звітах суб'єкта господарювання, що звітує, та в індивідуальних фінансових звітах закордонної господарської одиниці згідно з



параграфом 28. Такі курсові різниці визнаються в іншому сукупному прибутку у фінансових звітах, які містять закордонну господарську одиницю та суб'єкт господарювання, що звітує (тобто у фінансових звітах, у яких закордонна господарська одиниця консолідується, пропорційно консолідується чи обліковується із застосуванням методу участі в капіталі).

34. Якщо суб'єкт господарювання веде свої бухгалтерські книги та реєстри в іншій валюті, ніж функціональна валюта, в той час, коли він складає свої фінансові звіти, то всі суми переводяться у функціональну валюту згідно з параграфами 20-26. Це приводить до тих самих сум у функціональній валюті, які були б отримані, якби ці статті первісно визнавалися в функціональній валюті. Наприклад, монетарні статті переводять у функціональну валюту, застосовуючи курс при закритті, а немонетарні статті, що оцінюються на основі історичної собівартості, переводять, застосовуючи валютний курс на дату операції, яка привела до їх визнання.

### **Зміна функціональної валюти**

35. **Якщо відбувається зміна функціональної валюти суб'єкта господарювання, то він повинен використовувати процедури переведення, застосовні до нової функціональної валюти, перспективно з дати зміни.**
36. Як зазначено в параграфі 13, функціональна валюта суб'єкта господарювання відображає основні операції, події та умови, що стосуються цього суб'єкта господарювання. Відповідно, як тільки функціональна валюта визначена, її можна змінити, лише якщо відбувається зміна основних операцій, подій та умов. Наприклад, зміна валюти, яка впливає в основному на ціну продажу товарів і послуг, може привести до зміни функціональної валюти суб'єкта господарювання.
37. Вплив зміни функціональної валюти обліковується перспективно. Іншими словами, суб'єкт господарювання переводить усі статті в нову функціональну валюту, застосовуючи валютний курс на дату зміни. Остаточні переведені суми за немонетарними статтями вважаються їх історичною собівартістю. Курсові різниці, що виникають від переведення закордонної господарської одиниці, які раніше визнавалися в сукупному прибутку згідно з параграфами 32 та 39 в), не перекласифікуються в прибуток або збиток, доки не відбудеться вибуття господарської одиниці.

## **ВИКОРИСТАННЯ ВАЛЮТИ ПОДАННЯ ІНШОЇ, НІЖ ФУНКЦІОНАЛЬНА ВАЛЮТА**

### **Переведення у валюту подання**

38. Суб'єкт господарювання може подавати свої фінансові звіти в будь-якій валюті (або валютах). Якщо валюта подання відрізняється від функціональної валюти суб'єкта господарювання, він переводить свої результати та фінансовий стан у валюту подання. Наприклад, якщо група складається з окремих суб'єктів господарювання з різними функціональними валютами, результати та

фінансовий стан кожного суб'єкта господарювання відображаються в загальній валюті, щоб можна було подати консолідовані фінансові звіти.

- 39. Результати та фінансовий стан суб'єкта господарювання, функціональна валюта якого не є валютою країни з гіперінфляційною економікою, переводяться в іншу валюту подання із застосуванням таких процедур:**
- а) активи та зобов'язання в кожному поданому звіті про фінансовий стан (тобто включаючи порівняльні дані) переводяться за курсом при закритті на дату цього звіту про фінансовий стан;**
  - б) дохід та витрати в кожному звіті про сукупні прибутки та збитки або окремому звіті про прибутки та збитки (тобто включаючи порівняльні дані), переводяться за валютними курсами на дату операцій;**
  - в) усі остаточні курсові різниці визнаються в іншому сукупному прибутку.**
40. З практичних причин курс, який наближається до валютних курсів на дату операцій (наприклад, середній курс протягом періоду), часто застосовують для переведення статей доходу та витрат. Однак, якщо валютні курси суттєво коливаються, застосування середнього курсу є недоречним.
41. Курсові різниці, зазначені в параграфі 39 в), виникають унаслідок:
- а) переведення доходу та витрат за валютним курсом на дату операцій, а активів та зобов'язань – за курсом при закритті;
  - б) переведення чистих активів на початок періоду за курсом при закритті, який відрізняється від попереднього курсу при закритті.

Ці курсові різниці не визнаються в прибутку або збитку, оскільки зміни валютних курсів несуттєво впливають або зовсім не впливають на теперішні та майбутні грошові потоки від господарських одиниць. Кумулятивна сума курсових різниць подається в окремому компоненті власного капіталу, доки не відбудеться вибуття закордонної господарської одиниці. Якщо курсові різниці стосуються закордонної господарської одиниці, яка є консолідованою, проте не є в повному володінні, то акумульовані курсові різниці, які виникають від переведення і розподіляються на неконтрольовані частки, відносяться до неконтрольованих часток і визнаються як їх частина в консолідованому звіті про фінансовий стан.

- 42. Результати та фінансовий стан суб'єкта господарювання, функціональна валюта якого є валютою країни з гіперінфляційною економікою, переводяться в іншу валюту подання із застосуванням таких процедур:**
- а) усі суми (тобто активи, зобов'язання, статті власного капіталу, дохід і витрати, включаючи порівняльні дані) переводяться за курсом при закритті на дату найостаннішого звіту про фінансовий стан, за винятком того, що**
  - б) коли суми переводяться у валюту країни, економіка якої не є гіперінфляційною, порівняльними сумами будуть ті суми, що були**

подані як суми поточного року у відповідних фінансових звітах за попередній рік (тобто нескориговані на подальші зміни в рівні цін або подальші зміни валютних курсів).

43. Якщо функціональна валюта суб'єкта господарювання є валютою країни з гіперінфляційною економікою, суб'єкт господарювання повинен перерахувати свої фінансові звіти згідно з МСБО 29 до того, як буде застосовано метод переведення, наведений у параграфі 42, за винятком порівняльних сум, що переводяться у валюту країни, економіка якої не є гіперінфляційною (див. параграф 42 б)). Коли економіка країни перестає бути гіперінфляційною і суб'єкт господарювання більше не перераховує свої фінансові звіти згідно з МСБО 29, він використовує суми, перераховані до рівня цін на дату, коли суб'єкт господарювання припинив перераховувати свої фінансові звіти, як історичну собівартість для переведення у валюту подання.

### Переведення закордонної господарської одиниці

44. Параграфи 45-47 на додаток до параграфів 38-43, застосовують, коли результати та фінансовий стан закордонної господарської одиниці переводяться у валюту подання таким чином, щоб закордонну господарську одиницю можна було включити у фінансові звіти суб'єкта господарювання, що звітує, шляхом консолідації, пропорційної консолідації або методом участі в капіталі.
45. Об'єднання результатів та фінансового стану закордонної господарської одиниці з результатами та фінансовим станом суб'єкта господарювання, що звітує, здійснюється за стандартними процедурами консолідації, такими як вилучення внутрішньогрупових сальдо і внутрішньогрупових операцій дочірнього підприємства (див. МСБО 27 та МСБО 31 „*Частки у спільних підприємствах*”). Проте внутрішньогруповий монетарний актив (або зобов'язання), незалежно від того, є він коротко- або довгостроковим, не може бути вилученим із відповідного внутрішньогрупового зобов'язання (або активу) без відображення наслідків коливань валюти у консолідованих фінансових звітах. Це відбувається тому, що монетарна стаття являє собою зобов'язання конвертувати одну валюту в іншу, і суб'єкт господарювання, що звітує, отримує прибуток чи збиток через коливання валюти. Відповідно, у консолідованих фінансових звітах суб'єкта господарювання, що звітує, така курсова різниця визнається в прибутку чи збитку або, якщо вона виникає за обставин, які наведені в параграфі 32, її класифікують в іншому сукупному прибутку та накопичують в окремому компоненті власного капіталу, доки не відбудеться вибуття закордонної господарської одиниці.
46. Якщо фінансові звіти закордонної господарської одиниці складаються станом на іншу дату, ніж фінансові звіти суб'єкта господарювання, що звітує, то закордонна господарська одиниця часто складає додаткові звіти на ту саму дату, що й фінансові звіти суб'єкта господарювання, який звітує. Коли це не зроблено, МСБО 27 дозволяє використання іншої звітної дати, за умови, що різниця не становить більше трьох місяців і робляться коригування на вплив будь-яких

суттєвих операцій або інших подій, які виникли в період між цими різними датами. У такому випадку активи та зобов'язання закордонної господарської одиниці переводяться за валютним курсом на кінець звітного періоду закордонної господарської одиниці. Згідно з МСБО 27, робляться коригування на суттєві зміни валютних курсів до кінця звітного періоду суб'єкта господарювання, що звітує. Такий самий підхід використовується при застосуванні методу участі в капіталі до асоційованих та спільних підприємств та при застосуванні пропорційної консолідації до спільних підприємств згідно з МСБО 28 „*Інвестиції в асоційовані підприємства*” та МСБО 31.

47. Будь-який гудвіл, що виникає при придбанні закордонної господарської одиниці, та будь-які коригування справедливої вартості до балансової вартості активів і зобов'язань, що виникають унаслідок придбання цієї закордонної господарської одиниці, розглядаються як активи та зобов'язання закордонної господарської одиниці. Отже, їх відображають у функціональній валюті закордонної господарської одиниці та переводять за курсом при закритті відповідно до параграфів 39 і 42.

#### **Вибуття або часткове вибуття закордонної господарської одиниці**

48. При вибутті закордонної господарської одиниці кумулятивну суму курсових різниць, що відноситься до цієї закордонної господарської одиниці, були визнані в іншому сукупному прибутку та накопичені в окремому компоненті власного капіталу, перекласифікують із власного капіталу в прибуток або збиток (коригування, пов'язане з перекласифікацією), коли визнається прибуток або збиток від вибуття (див. МСБО 1 „*Подання фінансових звітів*” (переглянутий в 2007 р.)).
- 48А Крім вибуття всієї частки суб'єкта господарювання в закордонній господарській одиниці, наведено далі обліковують як вибуття, навіть якщо суб'єкт господарювання зберігає частку в колишньому дочірньому підприємстві, асоційованому підприємстві або спільно контрольованому суб'єкті господарювання:
- а) втрата контролю за дочірнім підприємством, до складу якого входить закордонна господарська одиниця;
  - б) втрата суттєвого впливу на асоційоване підприємство, до складу якого входить закордонна господарська одиниця;
  - в) втрата спільного контролю за спільно контрольованим суб'єктом господарювання, до складу якого входить закордонна господарська одиниця
- 48Б При вибутті дочірнього підприємства, до складу якого входить закордонна господарська одиниця, припиняється визнання кумулятивної суми курсових різниць, пов'язаних із цією закордонною господарською одиницею, які відносилися до неконтрольованих часток, але вона не пере класифікується в прибуток або збиток.

- 48В** При частковому вибутті дочірнього підприємства, до складу якого входить закордонна господарська одиниця, суб'єкт господарювання перерозподіляє пропорційну частину кумулятивної суми курсових різниць, визнаної в іншому сукупному прибутку, на неконтрольовані частки в цій закордонній господарській одиниці. При будь-якому іншому вибутті закордонної господарської одиниці суб'єкт господарювання перекласифікує в прибуток або збиток лише пропорційну частину кумулятивної суми курсових різниць, визнаної в іншому сукупному прибутку.
- 48Г Часткове вибуття частки участі суб'єкта господарювання в закордонній господарській одиниці – це будь-яке зменшення частки власності суб'єкта господарювання в закордонній господарській одиниці, за винятком зменшень в параграфі 48А, що їх обліковують як вибуття.
49. Суб'єкт господарювання може позбутися своєї частки участі в закордонній господарській одиниці шляхом продажу, ліквідації, вилучення акціонерного капіталу або відмови від усього або частини цього суб'єкта господарювання. Часткове списання балансової вартості закордонної господарської одиниці, або внаслідок його власних збитків, або внаслідок зменшення корисності, визнаного інвестором, не є складником часткового вибуття. Відповідно, жодна частина прибутку або збитку від курсових різниць, визнаного в іншому сукупному прибутку, не перекласифікується у прибуток або збиток на момент часткового списання.

## **ПОДАТКОВИЙ ВПЛИВ УСІХ КУРСОВИХ РІЗНИЦЬ**

50. Прибутки і збитки від операцій в іноземній валюті та курсові різниці, які виникають при переведенні результатів та фінансового стану суб'єкта господарювання (включаючи закордонну господарську одиницю) в іншу валюту, можуть мати податковий вплив. До такого податкового впливу застосовується МСБО 12 „Податки на прибуток”.

## **РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ**

51. Посилання на „функціональну валюту” в параграфах 53 та 55-57 застосовуються (у випадку групи) до функціональної валюти материнського підприємства.
52. Суб'єкті господарювання розкриває:
- суму курсових різниць, визнаних у прибутку або збитку, за винятком тих, що виникають від фінансових інструментів, оцінених за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку чи збитку згідно з МСБО 39;
  - чисті курсові різниці, визнані в іншому сукупному прибутку та накопичені в окремому компоненті власного капіталу, а також узгодження суми таких курсових різниць на початок та кінець періоду.

53. Коли валюта подання відрізняється від функціональної валюти, слід зазначити цей факт разом із розкриттям інформації про функціональну валюту та про причину застосування іншої валюти подання.
54. Коли відбувається зміна функціональної валюти або суб'єкта господарювання, що звітує, або суттєвої закордонної господарської одиниці, слід розкрити цей факт і причину зміни функціональної валюти.
55. Коли суб'єкт господарювання подає свої фінансові звіти в іншій валюті, ніж його функціональна валюта, він визначає фінансові звіти як такі, що відповідають МСФЗ, тільки якщо вони відповідають усім вимогам МСФЗ, включаючи метод переведення, встановлений у параграфах 39 і 42.
56. Інколи суб'єкт господарювання подає свої фінансові звіти або іншу фінансову інформацію у валюті, яка не є його функціональною валютою, не виконуючи вимоги параграфа 55. Наприклад, суб'єкт господарювання може конвертувати в іншу валюту тільки окремі статті з його фінансових звітів. Або суб'єкт господарювання, функціональна валюта якого не є валютою країни з гіперінфляційною економікою, може переводити фінансові звіти в іншу валюту шляхом переведення всіх статей за найостаннішим курсом при закритті. Такі переведення не відповідають МСФЗ, а тому слід розкрити інформацію, зазначену в параграфі 57.
57. Коли суб'єкт господарювання наводить свої фінансові звіти або іншу фінансову інформацію в іншій валюті, ніж його функціональна валюта або валюта подання, і не виконуються вимоги параграфа 55, йому слід:
- а) чітко ідентифікувати інформацію як додаткову, щоб відрізнити її від інформації, що відповідає МСФЗ;
  - б) розкривати інформацію про валюту, в якій наводиться додаткова інформація;
  - в) розкривати інформацію про функціональну валюту суб'єкта господарювання та метод переведення, використаний для визначення додаткової інформації.

## ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ ТА ПЕРЕХІДНИЙ ПЕРІОД

58. Суб'єктові господарювання слід застосовувати цей Стандарт для річних періодів, що починаються з 1 січня 2005 г. або пізніше. Застосування до цієї дати заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до періоду, що розпочався до 1 січня 2005 р., інформацію про це слід розкривати.
- 58А. Унаслідок видання „*Чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю*” (Зміни до МСБО 21) в грудні 2005 р. додано параграф 15А та змінено параграф 33. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2006 р. або пізніше. Застосування до цієї дати заохочується.
59. Суб'єктові господарювання застосовує параграф 47 перспективно до всіх придбань, що відбуваються після початку того фінансового звітного періоду, в якому цей Стандарт застосовується вперше. Дозволяється ретроспективне

## МСБО 21

застосування параграфу 47 до придбань, які відбулися раніше. Щодо придбання закордонної господарської одиниці, яке розглядалося перспективно, але відбулося до дати першого застосування цього Стандарту, суб'єктові господарювання не слід перераховувати попередні роки і, відповідно, він може (якщо це доречно) розглядати коригування гудвілу та справедливої вартості, що виникають при цьому придбанні, як активи і зобов'язання суб'єкта господарювання, а не як активи і зобов'язання закордонної господарської одиниці. Отже, це коригування гудвілу та справедливої вартості або вже відображені у функціональній валюті суб'єкта господарювання, або є немонетарними статтями в іноземній валюті, відображеними у звітності із застосуванням валютного курсу на дату придбання.

60. Усі інші зміни, що виникають у результаті застосування цього Стандарту, слід обліковувати відповідно до вимог МСБО 8 „Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”.
- 60А МСБО 1 (переглянутий у 2007) змінив термінологію, що вживається у всіх МСФЗ. Крім того, він змінив параграфи 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 та 52. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, які починаються 1 січня 2009 р. або після цієї дати. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) до періоду раніше цієї дати, ці зміни слід застосовувати до цього періоду.
- 60Б МСБО 27 (змінений у 2008 р.) привів до додання параграфів 48А–48Г та змінив параграф 49. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, які починаються 1 липня 2009 р. або після цієї дати. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 27 (змінений у 2008 р.) до періоду раніше цієї дати, ці зміни слід застосовувати до цього періоду.

## ВИЛУЧЕННЯ ІНШИХ ПОЛОЖЕНЬ

61. Цей Стандарт замінює МСБО 21 „Вплив змін валютних курсів” (переглянутий у 1993 р.).
62. Цей Стандарт замінює такі тлумачення:
- а) ПКТ-11 „Обмін валют: капіталізація збитків унаслідок значної девальвації валюти”;
  - б) ПКТ-19 „Валюта звітності: оцінка та подання фінансових звітів відповідно до МСБО 21 та МСБО 29”;
  - в) ПКТ-30 „Валюта звітності: переведення з валюти оцінки у валюту подання”.