Введение

В IAS 21 «Влияние изменений валютных курсов» описывается порядок учета положительных и отрицательных курсовых разниц, а также методы пересчета финансовой отчетности, составленной в иностранной валюте. Новая редакция стандарта применяется с 1 января 2005 г. и заменяет собой предыдущую редакцию 1993 г..

Как составление консолидированной отчетности, так и учет иностранной валюты представляют собой операции, осуществляемые после трансформации финансовой отчетности в формате МСФО.

##### 1 Основные термины и определения IAS 21

Операции организации, связанные с иностранной валютой, могут быть двух видов:   
— операции в иностранной валюте в текущей деятельности;   
— операции в иностранной валюте в зарубежной деятельности.

Оба вида операций в иностранной валюте увеличивают коммерческие риски организации по причине возможных колебаний обменного курса между валютой отчетности и местной валютой.

Для того чтобы включить валютные операции и зарубежную деятельность в финансовую отчетность компании, операции должны выражаться, а финансовая отчетность по зарубежной деятельности пересчитываться в валюту отчетности компании.

Главные вопросы в учете операций в иностранной валюте и по зарубежной деятельности состоят в том, чтобы определить, какой курс использовать и как признавать в финансовой отчетности финансовое воздействие изменений обменных курсов.

IAS 21 применяется организациями в следующих ситуациях:   
— для учета операций в иностранной валюте;   
— при пересчете финансовой отчетности по зарубежной деятельности, включенной в финансовую отчетность компании методами консолидации, пропорциональной консолидации или по долевому участию;   
— при пересчете результатов и финансовых показателей организации в валюту представления.

Аспекты учета при хеджировании, в том числе критерии использования этого метода, рассматриваются в IAS 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

Стандарт применяется при представлении финансовой отчетности организации в иностранной валюте и устанавливает требования, согласно которым финансовая отчетность в ее окончательном виде должна соответствовать Международным стандартам финансовой отчетности. Применительно к пересчетам финансовой информации в иностранную валюту, не отвечающим этим требованиям, стандарт определяет, какая информация подлежит раскрытию.

Стандарт не касается представления в отчете о движении денежных средств тех денежных потоков, которые возникают в результате операций в иностранной валюте или пересчета денежных потоков от зарубежной деятельности согласно IAS 7 «Отчеты о движении денежных средств».

Термины, которые необходимо понимать для применения стандарта, следующие:   
— конечный курс — текущий валютный курс на отчетную дату;   
— курсовая разница — разница, возникающая в результате пересчета одинакового количества единиц одной валюты в другую валюту по другим валютным курсам;   
— валютный курс — коэффициент обмена одной валюты на другую;   
— справедливая стоимость — та сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами;   
— иностранная валюта — валюта, отличная от функциональной валюты организации;   
— зарубежная деятельность — организация, являющаяся дочерней, ассоциированной, совместной организацией или филиалом отчитывающейся организации, деятельность которой базируется или осуществляется в стране или в валюте, отличной от страны или валюты отчитывающейся организации;   
— функциональная валюта — валюта, используемая в основной экономической среде, в которой организация осуществляет свою деятельность. Группа — материнская организация со всеми ее дочерними организациями;   
— денежные статьи — имеющиеся единицы валюты, активы и обязательства к получению или выплате, выраженные фиксированными или определимыми суммами единиц валюты;   
— чистая инвестиция в зарубежную деятельность — величина доли отчитывающейся организации в чистых активах этой деятельности;   
— валюта представления — валюта, в которой представляется финансовая отчетность;   
— текущий валютный курс — обменный курс для немедленных расчетов.

##### 2 Функциональная валюта

Основной экономической средой, в которой осуществляет свою деятельность организация, как правило, является та среда, в которой она зарабатывает и расходует основную часть своих денежных средств.

Функциональная валюта — это валюта, которая главным образом влияет на цену продаж банковских продуктов и услуг, а также валюта страны, которая влияет на стоимость статей расходов, включаемых в себестоимость.

Признаки функциональной валюты организации следующие:   
— является валютой, в которой поступают средства от финансовой деятельности, то есть эмиссии долговых и долевых инструментов;   
— является валютой, в которой организация обычно оставляет у себя поступления от операционной деятельности и ведется первичная документация.

Отчитывающейся организацией является организация, которая осуществляет зарубежную деятельность через дочернюю, ассоциированную организацию, филиал или совместную деятельность.

При определении функциональной валюты зарубежной компании, а также при принятии решения, должна ли функциональная валюта компании совпадать с валютой отчитывающейся организации учитываются следующие дополнительные факторы:   
— зарубежная деятельность должна являться неотъемлемой частью деятельности отчитывающейся компании либо осуществляться в достаточной степени автономно;   
— операции с отчитывающейся компанией должны составлять большую часть деятельности зарубежной компании;   
— потоки денежных средств от зарубежной деятельности должны оказывать непосредственное влияние на потоки денежных средств отчитывающейся компании и могут быть оперативно переведены на счета отчитывающейся компании;   
— потоки денежных средств от зарубежной деятельности должны быть достаточными для покрытия долговых обязательств без привлечения средств отчитывающейся компании.

В случае если вышеупомянутые факторы не позволяют четко определить функциональную валюту, то решением руководства на основе профессионального суждения определяется валюта, которая наиболее адекватно отражает экономический эффект от операций, событий и условий. Отражение в функциональной валюте операций в иностранной валюте Первоначальное признание Валютная операция — это операция, деноминированная в иностранной валюте или требующая расчета в ней, включая операции, возникающие, когда организация:   
— покупает или продает товары или услуги, цены которых указаны в иностранной валюте;   
— одалживает или занимает средства, когда суммы к погашению или к получению указываются в иностранной валюте;   
— каким-либо другим образом приобретает или реализует активы или принимает на себя или погашает обязательства, выраженные в иностранной валюте.

При первичном признании в функциональной валюте операция в иностранной валюте должна учитываться путем применения к сумме в иностранной валюте текущего валютного курса между функциональной валютой и иностранной валютой на дату осуществления операции.

Дата совершения операции — это дата заключения контракта или отражения операции в учете, а не дата осуществления расчетов по сделке. В том случае, когда средства получены до этой даты, регистрируется получение аванса. Если же расчет осуществляется после этой даты, то дебиторская или кредиторская задолженность учитываются по курсу «спот». Часто, по практическим соображениям, используется обменный курс, который приблизительно равен фактическому курсу на день совершения операции, например средний курс за неделю или за месяц может использоваться для всех операций в иностранной валюте, осуществленных в этом периоде. Однако в случае значительных колебаний обменных курсов использование среднего курса за период представляется нецелесообразным.

При незначительных колебаниях валютных курсов можно использовать средний курс за неделю или за месяц для всех операций по каждой иностранной валюте.

##### 3 Отчетность на последующие отчетные даты

На каждую отчетную дату:   
— статьи в иностранной валюте подлежат пересчету с использованием конечного курса;   
— неденежные статьи в иностранной валюте, учтенные по исторической стоимости, подлежат пересчету по обменному курсу на дату осуществления операции;   
— неденежные статьи в иностранной валюте, оцененные по справедливой стоимости, подлежат пересчету по обменным курсам, действовавшим на дату определения справедливой стоимости.

Балансовая стоимость статьи определяется с учетом положений других применимых МСФО.

Например, основные средства могут оцениваться по справедливой стоимости или исторической стоимости в соответствии с IAS 16 «Основные средства». Вне зависимости от того, определялась ли балансовая стоимость на основе исторической стоимости или на основе справедливой стоимости, если эта стоимость определена в иностранной валюте, она подлежит последующему пересчету в функциональную валюту.

Балансовая стоимость некоторых статей определяется путем сопоставления двух или более величин. Например, балансовая стоимость запасов представляет собой наименьшую величину из себестоимости и возможной чистой стоимости продаж в соответствии с IAS 2 «Запасы». Аналогичным образом согласно IAS 36 «Обесценение активов» балансовая стоимость актива, в отношении которого выявлены признаки обесценения, представляет собой наименьшую величину из его балансовой стоимости до принятия в расчет возможных убытков от обесценения и его возмещаемой суммы.

В том случае, когда актив является неденежным активом и оценивается в иностранной валюте, его балансовая стоимость определяется путем сопоставления:   
— себестоимости либо балансовой стоимости по курсу на дату операции со статьей, оцененной по исторической стоимости;   
— возможной чистой стоимости продаж либо возмещаемой суммы, пересчитанной по обменному курсу, на дату определения этой величины, например по конечному курсу на отчетную дату.

##### 4 Признание курсовых разниц

Курсовые разницы, возникающие при расчете по денежным статьям или при пересчете денежных статей по курсам, отличающимся от курсов, по которым они пересчитывались при первоначальном признании в течение отчетного периода или в предыдущей финансовой отчетности, подлежат признанию в прибыли или убытке в том периоде, в котором они возникают.

В том случае, когда прибыль или убыток по неденежной статье признается непосредственно в капитале, любой валютный компонент такой прибыли или такого убытка подлежит признанию непосредственно в капитале. И наоборот, когда прибыль или убыток по неденежной статье признан в прибыли или убытке, любой валютный компонент этой прибыли или этого убытка подлежит признанию в качестве прибыли или убытка.

Исключение из этого правила представляет курсовая разница, возникающая по денежной статье, которая по существу составляет часть чистых инвестиций в зарубежную компанию (например, кредит внутри группы компаний), которая должна учитываться как собственный капитал, вплоть до продажи данной инвестиции. После продажи она должна признаваться в отчете о прибылях и убытках как прибыль или убыток.

##### 5 Смена функциональной валюты

При смене своей функциональной валюты организация должна прибегать к процедурам пересчета, применимым к новой функциональной валюте на перспективной основе, начиная с даты перехода на другую валюту. Последствия смены функциональной валюты отражаются в учете на перспективной основе. Иными словами, организация производит пересчет всех статей в новую функциональную валюту по курсу, существующему на дату смены валюты. Полученные в результате пересчета неденежных статей суммы отражаются в учете по их исторической стоимости. Возникшие при пересчете финансовой отчетности о зарубежной деятельности курсовые разницы, ранее признанные в капитале, не подлежат признанию в прибыли или убытке до выбытия данной деятельности.

##### 6 Использование валюты представления, отличной от функциональной валюты

6.1 Пересчет в валюту представления

Организация может представлять свою финансовую отчетность в любой валюте (или валютах). Если валюта представления отличается от функциональной валюты организации, она производит пересчет своих результатов и финансовых показателей в валюту представления

. Например, когда в состав группы входят отдельные организации, использующие разные функциональные валюты, результаты и финансовые показатели каждой из этих организаций выражаются в общей для всех валюте, что позволяет представить консолидированную финансовую отчетность. Результаты и финансовые показатели организации, чья функциональная валюта не является валютой гиперинфляционной экономики, подлежат пересчету в другую валюту представления с использованием следующих процедур:   
— активы и обязательства по каждому представленному балансу (т.е. включая сравнительные данные) подлежат пересчету по конечному курсу на дату представления такого баланса;   
— доходы и расходы по каждому отчету о прибылях и убытках (т.е. включая сравнительные данные) подлежат пересчету по курсам на даты осуществления операций;   
— все возникшие курсовые разницы подлежат признанию в качестве отдельного компонента капитала.

По практическим соображениям курс, приблизительно равный обменным курсам на даты осуществления операций, например средний курс за период, часто используется для пересчета статей дохода и расхода. Однако в случае значительных колебаний обменных курсов использование среднего курса за период представляется нецелесообразным.

Курсовые разницы возникают в результате:   
— пересчета дохода и расхода по обменным курсам на дату осуществления этих операций, а активов и обязательств — по конечному курсу;   
— пересчета чистых активов на начало периода по конечному курсу, отличающемуся от предыдущего конечного курса.

Первые курсовые разницы возникают по статьям дохода и расхода, признанным как в прибыли или убытке, так и непосредственно в капитале.

Вторые курсовые разницы не подлежат признанию в прибыли или убытке, поскольку изменения курсовых разниц оказывают незначительное воздействие или вообще не влияют на текущие и будущие потоки денежных средств по операциям.

Когда курсовые разницы относятся к зарубежной деятельности, которая консолидирована, но находится в неполной собственности, накопленные курсовые разницы, возникающие при пересчете и относимые на доли меньшинства, распределяются и признаются как часть доли меньшинства в консолидированном балансе.

Результаты и финансовые показатели организации, чья функциональная валюта является валютой гиперинфляционной экономики, подлежат пересету в другую валюту представления с использованием следующих процедур:   
— все суммы, то есть активы, обязательства, долевые инструменты, доходы и расходы, включая сравнительные данные, подлежат пересчету по конечному курсу на самую последнюю отчетную дату;   
— когда суммы пересчитываются в валюту негиперинфляционной экономики, в качестве сравнительных сумм надлежит в обязательном порядке использовать те, которые в соответствующей финансовой отчетности за предыдущий год были представлены как относящиеся к текущему году, то есть не скорректированные на последующие изменения в уровне цен или последующие изменения обменных курсов.

Когда функциональной валютой организации является валюта гиперинфляционной экономики, организация должна произвести пересчет своей финансовой отчетности в соответствии с IAS 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» прежде, чем применять метод пересчета.

Когда экономика перестает быть гиперинфляционной и организация больше не производит пересчет своей финансовой отчетности в соответствии с стандартом IAS 29, то в качестве исторической стоимости для пересчета в валюту представления она должна использовать суммы, пересчитанные на уровень цен, действительных на дату, на которую организация прекратила пересчет свой финансовой отчетности. На практике при подготовке квартальной или годовой отчетности, чтобы рассчитать чистую прибыль, выраженную в валюте отчетности, часто используют ежемесячную отчетность зарубежной компании, которая пересчитывается по своему обменному курсу. Зарубежная компания создана 1 января и начала свою деятельность с продаж предоставленных третьей стороной ценных бумаг на сумму 1 млн USD. В течение месяца в результате нескольких операций ценные бумаги были проданы на сумму 1,1 млн USD. 1 млн USD был направлен на покрытие кредиторской задолженности, таким образом, на 31 января остаток денежных средств составил 100 000 USD.

Обменные курсы:   
На 1 января — 1 USD = 26 руб.   
На 31 января — 1 USD = 28 руб.   
Средний курс — 1 USD = 27 руб.

В пересчете на рубли:   
Остаток денежных средств = 100 000 USD x x 28 = 2,8 млн руб. — курс на отчетную дату.   
Чистая прибыль = 100 000 USD x 27 = = 2,7 млн руб. (средний курс).

Курсовой убыток = 0,2 млн руб. — разница учитывается как собственный капитал.

Остаток денежных средств является определяющим показателем, поскольку он составляет увеличение стоимости инвестиций. Сумма убытка от курсовой разницы, таким образом, наряду с чистой прибылью уравновешивает бухгалтерский баланс компании. Убыток или прибыль от курсовой разницы будет зафиксирован только при возврате денежных средств в страну материнской компании. Однако нереализованная прибыль или убыток должны рассчитываться каждый месяц и учитываться в составе собственного капитала. В случае, когда зарубежная компания находилась в собственности в предыдущий период, в отличие от ситуации, когда она была приобретена или официально начала свою деятельность в ходе отчетного периода, чистые инвестиции на начало периода должны быть пересчитаны по курсу на отчетную дату.

Курсовая разница учитывается в составе собственного капитала.

Зарубежная компания создана 1 января и начала свою деятельность с продаж предоставленных третьей стороной ценных бумаг на сумму 1 млн USD. В течение месяца в результате нескольких операций ценные бумаги были проданы на сумму 1,1 млн USD. 1 млн USD был направлен на покрытие кредиторской задолженности, таким образом, на 31 января остаток денежных средств составил 100 000 USD.

В феврале те же самые операции были повторены.

Обменные курсы составили:   
На 1 января — 1 USD = 26 руб.   
На 31 января — 1 USD = 28 руб.   
Средний курс — 1 USD = 27 руб.   
1 февраля — 1 USD = 28 руб.   
28 февраля — 1 USD = 30 руб.   
Средний курс — 1 USD = 29 руб.

В пересчете на рубли:   
Январь   
В пересчете на рубли:   
Остаток денежных средств = 100 000 USD x x 28 = 2,8 млн руб. — курс на отчетную дату.   
Чистая прибыль = 100 000 USD x 27 = = 2,7 млн руб. — средний курс.   
Курсовая прибыль = 0,1 млн руб. — разница учитывается как собственный капитал.   
Февраль   
Пересчитанный по курсу на конец периода остаток денежных средств на начало периода.   
100 000 USD x (30 – 29) = 0,1 млн руб. = = курсовая прибыль — учитывается как собственный капитал.   
Остаток денежных средств = 200 000 USD x x 30 = 6,0 млн руб. — курс на отчетную дату.   
Чистая прибыль = 100 000 USD x 30 = = 3,0 млн руб. — средний курс.   
Курсовая прибыль на сумму чистой прибыли 100 000 USD x (30 – 29) = 0,1 млн руб. — учитывается как собственный капитал.

В завершении операции необходимо провести сверку расчетов.   
Остаток денежных средств = 200 000 USD x x 30 = 6,0 млн руб.   
Чистая прибыль за январь = 2,7 млн руб.   
Чистая прибыль за февраль = 3,0 млн руб.   
Курсовая прибыль за январь = 0,1 млн руб.   
Курсовая прибыль на денежные средства = = 0,1 млн руб.   
Курсовая прибыль за февраль = 0,1 млн руб.   
Итого = 6,0 млн руб.

Курсовая разница, возникающая в связи с изменениями в собственном капитале, в виде увеличения капитала или объявленных дивидендов, также должна классифицироваться как собственный капитал.

6.2 Пересчет финансовой отчетности о зарубежной деятельности

В том случае, когда результаты и финансовые показатели зарубежной деятельности пересчитываются в валюту представления с тем, чтобы эта зарубежная деятельность могла быть включена в финансовую отчетность отчитывающейся организации посредством консолидации, пропорциональной консолидации или метода учета по долевому участию, применяются правила IAS 21.

Включение результатов и финансовых показателей зарубежной деятельности в результаты и показатели отчитывающейся организации производится в соответствии с принятыми процедурами консолидации, такими, как элиминирование остатков по расчетам внутри группы и внутригрупповых операций дочерней организации согласно правилам IAS 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» и IAS 31 «Участие в совместной деятельности».

Однако внутригрупповой денежный актив (или обязательство), как краткосрочный, так и долгосрочный, не может быть элиминирован против соответствующего внутригруппового обязательства (или актива) без отражения в финансовой отчетности результатов колебаний валютных курсов.

Это является следствием того, что данная денежная статья представляет собой намерение перевести одну валюту в другую, а за счет колебаний валютных курсов приносит прибыль или убыток отчитывающейся организации. Соответственно в финансовой отчетности отчитывающейся организации такая курсовая разница по-прежнему признается в прибыли или убытке или она классифицируется как капитал до выбытия зарубежной деятельности.

Когда даты составления финансовой отчетности зарубежной деятельности и отчитывающейся организации не совпадают, организация, осуществляющая зарубежную деятельность, во многих случаях составляет дополнительную отчетность на дату, совпадающую с отчетной датой отчитывающейся организации.

Если это не делается, то IAS 27 разрешает использовать другую отчетную дату при условии, что разрыв между отчетными датами не превышает трех месяцев и произведены корректировки на последствия любых значительных операций или других событий, имевших место в период между этими разными датами. В таком случае активы и обязательства зарубежной деятельности пересчитываются по курсу, действующему на ее отчетную дату. Корректировки на значительные изменения обменных курсов согласно IAS 27 производятся вплоть до отчетной даты отчитывающейся организации.

Такой же подход используется при применении метода учета по долевому участию к ассоциированным организациям и совместной деятельности, а также при применении пропорциональной консолидации к совместной деятельности согласно IAS 28 «Инвестиции в ассоциированные организации» и IAS 31.

Любая деловая репутация, возникающая при приобретении зарубежной деятельности, и любые корректировки справедливой стоимости активов и обязательств, возникающих при приобретении этой зарубежной деятельности, подлежат учету в качестве ее активов и обязательств. Соответственно, они должны быть выражены в функциональной валюте данной зарубежной деятельности и пересчитаны по конечному курсу.

При наличии в зарубежных компаниях доли меньшинства соответствующая часть прибыли (убытков) относится на статью «Доля меньшинства» консолидированного бухгалтерского баланса. Например, если доля меньшинства в зарубежной компании составляет 20% , то 20% относящейся к этой компании курсовой разницы за каждый отчетный период должны быть отнесены на долю меньшинства. При этом никаких средств не переводится, поскольку это исключительно бухгалтерская операция.

Материнская компания владеет 80% зарубежной дочерней компании, и компания рассматривается как инвестиция. Стоимость чистых активов дочерней компании составляет 10 млн USD. За отчетный период торговых операций не производилось.

Обменные курсы составили:   
1 января — 1 USD = 30 руб.   
31 января — 1 USD = 35 руб.   
Курсовая прибыль:   
10 млн USD х (35 – 30) = 5 млн руб.

Поскольку материнской компании принадлежит только 80%, 4 млн руб. курсовой прибыли учитываются как собственный капитал, а оставшийся 1 млн руб. относится на статью «Доля меньшинства» бухгалтерского баланса. Прежде чем закончить подготовку финансовой отчетности, представляемой для консолидации, необходимо согласовать внутригрупповые остатки. Курсовая разница возникает довольно часто.

Очень важно наряду с учетом сумм в иностранной валюте вести учет сумм в рублях по каждой операции. Каждая операция совершается по своему обменному курсу, следовательно, без этой информации будет сложно рассчитать общую сумму в иностранной валюте.

Курсовая разница признается как доход или расход в период ее возникновения, за исключением сумм курсовой разницы, которая составляет часть чистых инвестиций в зарубежную компанию (например, внутригрупповой кредит).

В этом случае курсовая разница должна классифицироваться как собственный капитал вплоть до продажи чистой инвестиции. После продажи она признается как доход или расход в отчете о прибылях и убытках.

Если даты составления финансовой отчетности отличаются, активы и пассивы зарубежной компании пересчитываются на ее отчетную дату. В случае значительных расхождений по причине отличия отчетной даты зарубежной компании должны быть произведены соответствующие корректировки.

6.3 Выбытие зарубежной деятельности

При выбытии зарубежной деятельности совокупная сумма курсовых разниц, отсроченная в отдельном компоненте капитала, относящегося к этой зарубежной деятельности, должна признаваться в прибыли или убытке в том же периоде, когда признается прибыль или убыток от выбытия.

Организация может реализовать свою долю в зарубежной деятельности путем продажи, ликвидации, возмещения акционерного капитала или отказа от всей или части этой деятельности. Выплата дивидендов составляет часть выбытия только в том случае, когда она представляет собой возврат инвестиций, например, когда дивиденд выплачивается из прибылей, полученных до приобретения.

В случае частичного выбытия в прибыль или убыток включается только пропорциональная часть соответствующей накопленной курсовой разницы. Списание балансовой стоимости зарубежной деятельности не является частичным выбытием. Соответственно никакая часть отсроченной курсовой прибыли или убытка не подлежит признанию в прибыли или убытке на момент списания.

При продаже зарубежной компании вся сумма курсовой разницы, учтенная как собственный капитал, фиксируется и при реализации должна признаваться как доход или расход в отчете о прибылях и убытках. Зарубежная компания продана за 500 000 USD. Ее акционерный капитал составил 75 000 USD, нераспределенная прибыль — 350 000 USD и курсовые убытки, классифицированные как собственный капитал, — 80 000 USD. Суммарное значение трех вышеуказанных показателей будет эквивалентно стоимости чистых активов при условии, что в структуре собственного капитала нет других компонентов.

Прибыль от реализации рассчитывается следующим образом:   
500 000 – (75 000 + 50 000 – 80 000) = 155 000.

Прибыль пересчитывается в валюте отчетности по курсу «спот» на дату операции.

В случае частичной продажи в прибыль или убыток включается только пропорциональная часть соответствующей накопленной чистой курсовой разницы.

Убыток пересчитывается в валюте отчетности по курсу «спот» на дату совершения операции.

6.4 Налоговые последствия любых курсовых разниц

Прибыли и убытки по операциям в иностранной валюте и курсовым разницам, возникающие при пересчете результатов и финансовых показателей организации (в том числе зарубежной деятельности) в другую валюту, могут иметь налоговые последствия. Вопросы, связанные с такими налоговыми последствиями, регулируются IAS 12 «Налоги на прибыль».

6.5 Раскрытие информации

Организация должна раскрывать:   
— сумму курсовых разниц, признанных в прибыли или убытке, кроме тех, которые возникли по финансовым инструментам и оцененным по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с IAS 39;   
— чистые курсовые разницы, признанные в отдельном компоненте капитала, и сверку суммы этих курсовых разниц в начале и в конце периода;   
— когда валюта представления отличается от функциональной валюты, этот факт подлежит отражению, равно как и сама функциональная валюта, а также причина, в силу которой используется другая валюта представления;   
— при смене функциональной валюты либо отчитывающейся организации, либо значительной зарубежной деятельности данный факт и причина смены функциональной валюты подлежат раскрытию.

В том случае, когда организация представляет свою финансовую отчетность в валюте, отличающейся от ее функциональной валюты, она должна указывать, что представляемая ею финансовая отчетность соответствует Международным стандартам финансовой отчетности.

Это условие выполняется только в том случае, если она соответствует всем требованиям каждого применимого стандарта и каждой применимой интерпретации, включая метод пересчета.

Когда организация представляет свою финансовую отчетность или другую финансовую информацию в валюте, которая отличается от ее функциональной валюты или валюты представления, она обязана:   
— четко идентифицировать такую информацию как дополнительную, т.е. не относящуюся к информации, представляемой в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности;   
— раскрыть валюту, в которой представляется дополнительная информация;   
— раскрыть свою функциональную валюту и метод пересчета, использованный для определения дополнительной информации.

Заключение

Пересмотр существовавших и разработка новых МСФО в целях повышения качества стандартов не только приводит к новым редакциям IAS, но и к отмене ранее действующих интерпретаций. После введения в действие новой редакции стандарта утратили силу несколько интерпретаций, касающихся данного вопроса, поскольку IAS 21 заменил их.

Эти интерптретации следующие:   
— SIС-11 «Валютный обмен — капитализация убытков, возникающих в результате серьезной девальвации валюты»;   
— S1С-19 «Отчетная валюта — оценка и представление финансовой отчетности»;   
— S1С-30 «Отчетная валюта — пересчет из валюты оценки в валюту отчетности, оценка и представление финансовой отчетности».