

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21

«Влияние изменений валютных курсов»

Цель

- 1 Организация может осуществлять валютные операции двумя способами: заключать сделки, выраженные в иностранных валютах, или владеть иностранными подразделениями. Кроме того, организация может представлять свою финансовую отчетность в иностранной валюте. Цель настоящего стандарта – определить, каким образом следует отражать операции в иностранной валюте и показатели иностранного подразделения в финансовой отчетности организации и как пересчитывать финансовую отчетность в валюту представления отчетности.
- 2 Основные возникающие при этом вопросы: какой обменный курс (курсы) применять и каким образом отражать влияние изменений обменных курсов в финансовой отчетности.

Сфера применения

- 3 **Настоящий стандарт применяется¹:**
 - (a) для учета операций и остатков, выраженных в иностранных валютах, за исключением тех операций с производными инструментами и их остатков, которые входят в сферу применения МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*»;
 - (b) для пересчета результатов и финансового положения иностранных подразделений, включенных в финансовую отчетность организации посредством консолидации или методом долевого участия; и
 - (c) при пересчете результатов организации и ее финансового положения в валюту представления отчетности.
- 4 Ко многим производным инструментам на иностранную валюту применяется МСФО (IAS) 39 и, следовательно, такие инструменты исключены из сферы применения настоящего стандарта. Однако производные инструменты на иностранную валюту, на которые не распространяется действие МСФО (IAS) 39 (например, некоторые производные инструменты на иностранную валюту, встроенные в другие договоры), входят в сферу применения настоящего стандарта. Кроме того, настоящий стандарт применяется в случаях, когда организация пересчитывает относящиеся к производным инструментам суммы из своей функциональной валюты в валюту представления отчетности.
- 5 Настоящий стандарт не применяется к учету хеджирования в отношении валютных объектов, в том числе к хеджированию чистых инвестиций в иностранное подразделение. Для учета хеджирования применяется МСФО (IAS) 39.
- 6 Настоящий стандарт применяется для представления финансовой отчетности организации в иностранной валюте и устанавливает требования, при соблюдении которых полученная финансовая отчетность будет соответствовать Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). Настоящий стандарт также определяет информацию, подлежащую раскрытию при пересчете финансовой информации в иностранную валюту без соблюдения указанных требований.
- 7 Настоящий стандарт не применяется при представлении в отчете о движении денежных средств денежных потоков, возникших в результате операций в иностранной валюте, а также при пересчете денежных потоков иностранного подразделения (см. МСФО (IAS) 7 «*Отчет о движении денежных средств*»).

Определения

- 8 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:
Курс на отчетную дату – текущий обменный курс на конец отчетного периода.

¹ См. также Разъяснение ПКР (SIC) - 7 «*Введение евро*».

Курсовая разница – разница, возникающая при пересчете определенного количества единиц в одной валюте в другую валюту с использованием разных обменных курсов.

Обменный курс – соотношение при обмене одной валюты на другую.

Справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. (См. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».)

Иностранная валюта – валюта, отличная от функциональной валюты организации.

Иностранное подразделение – организация, являющаяся дочерней организацией, ассоциированной организацией или совместным предпринимательством, либо подразделение отчитывающейся организации, деятельность которого базируется или осуществляется в стране или в валюте, отличающейся от страны или валюты отчитывающейся организации.

Функциональная валюта – валюта, используемая в основной экономической среде, в которой организация осуществляет свою деятельность.

Группа – материнская организация и все ее дочерние организации.

Монетарные статьи – единицы имеющейся в наличии валюты, а также активы и обязательства к получению или выплате, выраженные фиксированным или определяемым количеством валютных единиц.

Чистые инвестиции в иностранное подразделение – доля участия отчитывающейся организации в чистых активах данного подразделения.

Валюта представления отчетности – валюта, в которой представляется финансовая отчетность.

Текущий обменный курс – обменный курс валют при немедленной поставке.

Дальнейшее уточнение определений

Функциональная валюта

- 9 Основная экономическая среда, в которой организация осуществляет свою деятельность, как правило, та экономическая среда, в которой она в основном зарабатывает и расходует денежные средства. При определении своей функциональной валюты организация должна учитывать следующее:
- (a) валюту:
 - (i) которая больше всего влияет на цены товаров и услуг (часто таковой является валюта, в которой установлены цены продажи и производятся расчеты за товары и услуги организации); и
 - (ii) страны, чьи условия конкуренции и нормативная база в основном определяют цены продажи на товары и услуги;
 - (b) валюту, которая в основном определяет затраты на оплату труда, материалы и прочие затраты, связанные с предоставлением товаров и услуг (часто таковой является валюта, в которой определены такие затраты и в которой производятся расчеты);
- 10 Для подтверждения определения функциональной валюты организации также могут использоваться следующие факторы:
- (a) валюта, в которой поступают средства от финансовой деятельности (например, от эмиссии долговых и долевых инструментов);
 - (b) валюта, в которой обычно хранятся денежные средства от операционной деятельности.
- 11 При определении функциональной валюты иностранного подразделения и того, совпадает ли она с функциональной валютой отчитывающейся организации (отчитывающаяся организация в данном контексте – организация, имеющая иностранное подразделение в виде дочерней организации, филиала, ассоциированной организации или совместного предпринимательства), следует учитывать следующие дополнительные факторы:
- (a) является ли деятельность иностранного подразделения расширением операций отчитывающейся организации или же она осуществляется со значительной степенью самостоятельности. Примером расширения операций отчитывающейся организации может быть ситуация, в которой иностранное подразделение осуществляет только продажу товаров, импортированных от отчитывающейся организации, и перечисление ей выручки. Примером в значительной степени самостоятельной деятельности может быть ситуация, в которой

иностранное подразделение накапливает денежные средства и прочие монетарные статьи, несет расходы, получает доходы и привлекает заимствования, главным образом, в местной валюте;

- (b) представляет ли объем операций с отчитывающейся организацией большую (или меньшую) часть в общем объеме операций иностранного подразделения;
 - (c) оказывают ли денежные потоки иностранного подразделения прямое влияние на денежные потоки отчитывающейся организации, а также являются ли денежные средства доступными в любой момент к перечислению в пользу отчитывающейся организации;
 - (d) достаточны ли денежные потоки иностранного подразделения для обслуживания существующих и обоснованно ожидаемых долговых обязательств без привлечения средств отчитывающейся организации.
- 12 Если указанные выше показатели не позволяют сделать однозначный вывод и выбор функциональной валюты не очевиден, руководство организации на основании собственного суждения определяет функциональную валюту, которая наиболее правдиво отражает экономические последствия соответствующих операций, событий и обстоятельств. При применении этого подхода руководство рассматривает в качестве приоритетных первичные показатели, приведенные в пункте 9, и только после этого – показатели, указанные в пунктах 10 и 11, предназначенные для предоставления дополнительных обоснований при определении функциональной валюты организации.
- 13 Функциональная валюта организации отражает операции, события и обстоятельства, относящиеся к организации. Таким образом, после определения функциональная валюта остается неизменной, за исключением возникновения изменений в рассматриваемых базовых операциях, событиях и обстоятельствах.
- 14 Если функциональная валюта является валютой гиперинфляционной экономики, финансовая отчетность организации пересчитывается в соответствии с МСФО (IAS) 29 «*Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике*». Организация не может избежать перерасчета в соответствии с МСФО (IAS) 29, приняв в качестве функциональной валюты какую-либо валюту, отличающуюся от функциональной валюты, определенной в соответствии с настоящим стандартом (например, функциональную валюту материнской организации).

Чистые инвестиции в иностранное подразделение

- 15 У организации может быть монетарная статья к получению или выплате иностранному подразделению. Статья, расчеты по которой в обозримом будущем не планируются и, вероятно, не произойдут, по сути, является частью чистых инвестиций организации в иностранное подразделение и учитывается в соответствии с пунктами 32 и 33. К таким монетарным статьям могут относиться долгосрочная дебиторская задолженность и займы. К ним не относятся торговая дебиторская и кредиторская задолженности.
- 15A Организацией, имеющей монетарную статью к получению от иностранного подразделения или к выплате иностранному подразделению, описанную в пункте 15, может быть любая дочерняя организация группы. Например, у организации есть две дочерних организации – А и В. Дочерняя организация В является иностранным подразделением. Дочерняя организация А предоставляет заем дочерней организации В. Задолженность по займу, предоставленному дочерней организацией А дочерней организации В, будет частью чистых инвестиций организации в дочернюю организацию В, если погашение займа в обозримом будущем не планируется и, вероятно, не произойдет. Это будет справедливо и в случае, если дочерняя организация А сама является иностранным подразделением.

Монетарные статьи

- 16 Неотъемлемой характеристикой монетарной статьи является право получить (или обязанность предоставить) фиксированное или определяемое количество валютных единиц. Примерами являются: пенсии и другие вознаграждения работникам, подлежащие выплате в виде денежных средств, оценочные обязательства, подлежащие погашению денежными средствами, а также дивиденды, подлежащие выплате в виде денежных средств и признанные в качестве обязательства. Аналогично монетарной статьей является договор о получении (или предоставлении) переменного количества собственных долевых инструментов организации или переменного количества активов, в отношении которых справедливая стоимость, которую предстоит получить (или предоставить), равна фиксированному или определяемому количеству валютных единиц. При этом неотъемлемой характеристикой немонетарной статьи является отсутствие права получить (или обязанность предоставить) фиксированное или измеримое количество валютных единиц. Примерами являются:

суммы авансовых платежей за товары и услуги (например, предоплата по аренде), гудвил, нематериальные активы, запасы, основные средства и оценочные обязательства, расчет по которым должен быть произведен путем предоставления немонетарного актива.

Краткое изложение подхода, предписанного настоящим стандартом

- 17 При подготовке финансовой отчетности каждая организация – как самостоятельная организация, организация с иностранным подразделением (например, материнская организация), так и иностранное подразделение (например, дочерняя организация или филиал) – определяет свою функциональную валюту в соответствии с пунктами 9–14. Организация пересчитывает статьи в иностранной валюте в свою функциональную валюту и отражает результаты такого пересчета в соответствии с пунктами 20–37 и 50.
- 18 Многие отчитывающиеся организации состоят из ряда отдельных организаций (например, группа, состоящая из материнской организации и одной или нескольких дочерних организаций). Организации разных видов, независимо от того, входят ли они в состав группы или нет, могут иметь инвестиции в ассоциированные организации или в совместное предпринимательство. У них также могут быть филиалы. Результаты и финансовое положение каждой из организаций, входящих в отчитывающуюся организацию, необходимо перевести в валюту, в которой отчитывающаяся организация представляет свою финансовую отчетность. Настоящий стандарт позволяет принимать любую валюту (или валюты) в качестве валюты представления отчетности отчитывающейся организации. Результаты и финансовое положение каждой отдельной организации в составе отчитывающейся организации, функциональная валюта которой отличается от валюты представления отчетности, пересчитываются в соответствии с пунктами 38–50.
- 19 Настоящий стандарт также позволяет самостоятельным организациям, подготавливающим финансовую отчетность, или организациям, подготавливающим отдельную финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность», представлять свою финансовую отчетность в любой валюте (или валютах). Если валюта представления отчетности организации отличается от ее функциональной валюты, ее результаты и финансовое положение также пересчитываются в валюту представления отчетности в соответствии с пунктами 38–50.

Отражение операций в иностранных валютах в функциональной валюте

Первоначальное признание

- 20 Операция в иностранной валюте – операция, выраженная в иностранной валюте или предполагающая расчет в иностранной валюте, включая операции, которые организация проводит при:
- (a) приобретении или продаже товаров или услуг, цены на которые выражены в иностранной валюте;
 - (b) займе или предоставлении средств, если подлежащие выплате или получению суммы выражены в иностранной валюте; или
 - (c) ином приобретении или выбытии активов, или принятии на себя или урегулировании обязательств, выраженных в иностранной валюте.
- 21 **При первоначальном признании операция в иностранной валюте учитывается в функциональной валюте по текущему обменному курсу иностранной валюты, определенному на дату операции.**
- 22 Датой операции является дата, на которую впервые выполнены критерии признания операции в соответствии с МСФО. В целях практического применения часто используется обменный курс, приблизительно равный фактическому курсу на дату операции: например, средний курс за неделю или за месяц может быть применен ко всем операциям во всех иностранных валютах, осуществленным в течение соответствующего периода. Однако, если обменный курс существенно колеблется, средний курс за период применять некорректно.

Отражение в отчетности на дату окончания последующих отчетных периодов

- 23 **На конец каждого отчетного периода:**

- (a) **монетарные статьи в иностранной валюте пересчитываются по курсу на отчетную дату;**
- (b) **немонетарные статьи, которые оцениваются по исторической стоимости в иностранной валюте, пересчитываются по обменному курсу на дату операции; и**
- (c) **немонетарные статьи, которые оцениваются по справедливой стоимости в иностранной валюте, пересчитываются по обменному курсу на дату оценки справедливой стоимости.**

24 Балансовая стоимость статьи определяется с учетом требований других применяемых стандартов. Например, основные средства могут оцениваться по справедливой стоимости или по исторической стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*». Независимо от того, каким образом определяется балансовая стоимость – исходя из справедливой стоимости или на основании исторической стоимости, – если сумма установлена в иностранной валюте, в дальнейшем ее нужно пересчитывать в функциональную валюту в соответствии с настоящим стандартом.

25 Балансовая стоимость некоторых статей определяется путем сравнения двух или более сумм. Балансовой стоимостью запасов, например, является наименьшая из двух величин – себестоимости или чистой возможной цены продажи – в соответствии с МСФО (IAS) 2 «*Запасы*». Аналогично в соответствии с МСФО (IAS) 36 «*Обесценение активов*» балансовой стоимостью актива, для которого существуют признаки обесценения, является наименьшая из его балансовой стоимости до учета возможных убытков от обесценения или его возмещаемой суммы. Если такой актив является немонетарным и оценен в иностранной валюте, его балансовая стоимость определяется путем сравнения:

- (a) первоначальной стоимости или балансовой стоимости (в зависимости от конкретного случая), переведенной по обменному курсу на дату определения этой величины (т. е. для статьи, оцениваемой по исторической стоимости, это будет курс на дату операции); и
- (b) чистой возможной цены продажи или возмещаемой суммы (в зависимости от того, что применимо в конкретном случае), пересчитанной по обменному курсу на дату определения этой стоимости (т. е. по курсу на конец отчетного периода).

В результате такого сравнения может возникнуть ситуация, когда убыток от обесценения признается в функциональной валюте, но не признается в иностранной валюте, или наоборот.

26 При наличии нескольких обменных курсов используется обменный курс, по которому могли бы производиться расчеты по будущим денежным потокам, связанным с данной операцией или остатком по такой операции, если бы такие денежные потоки возникли на дату оценки. Если одну валюту временно невозможно обменять на другую, следует применять первый же курс, по которому можно будет выполнить обмен.

Признание курсовых разниц

27 Как указано в пунктах 3(a) и 5, для учета хеджирования статей в иностранной валюте применяется МСФО (IAS) 39. Применение учета хеджирования требует от организации учитывать некоторые курсовые разницы с использованием подхода, отличного от подхода к курсовым разницам, требуемого настоящим стандартом. Например, МСФО (IAS) 39 требует, чтобы курсовые разницы по монетарным статьям, которые отвечают требованиям, предъявляемым к инструментам хеджирования денежных потоков, первоначально признавались в составе прочего совокупного дохода, если хеджирование является эффективным.

28 **Курсовые разницы, возникающие при расчетах по монетарным статьям или при пересчете монетарных статей по курсам, отличающимся от курсов, по которым они были пересчитаны при первоначальном признании в течение периода или в предыдущей финансовой отчетности, признаются в составе прибыли или убытка за период, в котором они возникли, за исключением случаев, описанных в пункте 32.**

29 Если монетарные статьи возникают в результате операций в иностранной валюте и обменный курс изменяется между датой проведения операции и датой проведения расчетов, возникает курсовая разница. Если расчет по операции происходит в том же отчетном периоде, в каком проведена операция, вся курсовая разница признается в этом периоде. Однако если расчет по операции происходит в последующем отчетном периоде, курсовая разница, признаваемая в каждом из периодов до даты расчета, определяется изменением обменных курсов в каждом из периодов.

30 **Если прибыль или убыток от немонетарной статьи признается в составе прочего совокупного дохода, каждый валютно-обменный компонент такой прибыли или убытка также признается в составе прочего совокупного дохода. Однако, если прибыль или убыток от немонетарной статьи признается в составе прибыли или убытка, каждый валютно-обменный компонент такой прибыли или убытка признается в составе прибыли или убытка.**

- 31 Другие стандарты требуют, чтобы некоторые прибыли и убытки признавались в составе прочего совокупного дохода. Например, МСФО (IAS) 16 требует, чтобы некоторые прибыли и убытки, возникающие при переоценке основных средств, признавались в составе прочего совокупного дохода. Если такой актив оценен в иностранной валюте, пункт 23(с) настоящего стандарта предписывает, чтобы сумма после переоценки пересчитывалась по курсу на дату, когда была определена стоимость, что приводит к курсовой разнице, которая также признается в составе прочего совокупного дохода.
- 32 **Курсовые разницы, возникающие в связи с монетарной статьей, которая составляет часть чистых инвестиций отчитывающейся организации в иностранное подразделение (см. пункт 15), признается в составе прибыли или убытка в отдельной финансовой отчетности отчитывающейся организации или в индивидуальной финансовой отчетности иностранного подразделения (в зависимости от конкретного случая). В финансовой отчетности, которая включает иностранное подразделение и отчитывающуюся организацию (например, в консолидированной финансовой отчетности, если иностранное подразделение является дочерней организацией), такие курсовые разницы первоначально признаются в составе прочего совокупного дохода и реклассифицируются из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка при выбытии чистой инвестиции в соответствии с пунктом 48.**
- 33 Если монетарная статья является компонентом чистых инвестиций отчитывающейся организации в иностранное подразделение и выражена в функциональной валюте отчитывающейся организации, в индивидуальной финансовой отчетности иностранного подразделения возникает курсовая разница в соответствии с пунктом 28. Если такая статья выражена в функциональной валюте иностранного подразделения, курсовая разница возникает в отдельной финансовой отчетности отчитывающейся организации в соответствии с пунктом 28. Если такая статья выражена в валюте, отличающейся от функциональной валюты как отчитывающейся организации, так и иностранного подразделения, курсовая разница в соответствии с пунктом 28 возникает и в отдельной финансовой отчетности отчитывающейся организации, и в индивидуальной финансовой отчетности иностранного подразделения. Такие курсовые разницы признаются в составе прочего совокупного дохода в финансовой отчетности, которая включает иностранное подразделение и отчитывающуюся организацию (т. е. финансовая отчетность, в которой отчетность иностранного подразделения консолидируется или учитывается с использованием метода долевого участия).
- 34 Если организация ведет свой учет в валюте, отличающейся от ее функциональной валюты, на момент подготовки финансовой отчетности все суммы пересчитываются в функциональную валюту в соответствии с пунктами 20–26. Это позволяет получить в функциональной валюте те же суммы, которые были бы получены, если бы соответствующие статьи изначально учитывались в функциональной валюте. Например, монетарные статьи пересчитываются в функциональную валюту с использованием курса на отчетную дату, а немонетарные статьи, которые учитываются по исторической стоимости, пересчитываются по обменному курсу валют на дату операции, в результате которой они были признаны.

Изменение функциональной валюты

- 35 **При изменении функциональной валюты организации она применяет процедуры пересчета, связанные с новой функциональной валютой, перспективно, с даты такого изменения.**
- 36 Как указано в пункте 13, функциональная валюта организации отражает базовые операции, события и обстоятельства, относящиеся к организации. Таким образом, после определения функциональной валюты ее можно изменить только при появлении изменений в таких базовых операциях, событиях и обстоятельствах. Например, изменение валюты, оказывающей основное влияние на цены продажи на товары и услуги, может привести к изменению функциональной валюты организации.
- 37 Влияние изменения функциональной валюты учитывается перспективно. Иными словами, организация пересчитывает все статьи в новую функциональную валюту, применяя обменный курс на дату изменения. Стоимость немонетарных статей, полученная в результате такого пересчета, считается их исторической стоимостью. Курсовые разницы, возникающие при пересчете иностранного подразделения и ранее признанные в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктами 32 и 39(с), не реклассифицируются из собственного капитала в прибыль или убыток до момента выбытия иностранного подразделения.

Использование валюты представления отчетности, которая отличается от функциональной валюты

Пересчет в валюту представления отчетности

- 38 Организация может представлять свою финансовую отчетность в любой валюте (валютах). Если валюта представления отчетности отличается от функциональной валюты организации, она пересчитывает свои результаты и финансовое положение в валюту представления отчетности. Например, если в состав группы входят организации с разными функциональными валютами, результаты и финансовое положение каждой из них выражаются в единой валюте для целей представления в консолидированной финансовой отчетности.
- 39 **Результаты и финансовое положение организации, функциональная валюта которой не является валютой гиперинфляционной экономики, пересчитываются в другую валюту представления отчетности с использованием следующих процедур:**
- активы и обязательства в каждом из представленных отчетов о финансовом положении (т. е. включая сравнительные данные) пересчитываются по курсу на отчетную дату – дату отчета о финансовом положении;**
 - доходы и расходы для каждого отчета, представляющего прибыль или убыток и прочий совокупный доход (т. е. включая сравнительные данные) пересчитываются по обменным курсам на даты соответствующих операций; и**
 - все возникающие в результате пересчета курсовые разницы признаются в составе прочего совокупного дохода.**
- 40 На практике для пересчета статей доходов и расходов часто используется обменный курс, который приблизительно равен фактическому курсу на даты операций: например, средний курс за период. Однако, если обменный курс существенно колеблется, средний курс за период применять некорректно.
- 41 Курсовые разницы, упомянутые в пункте 39(c), являются результатом:
- пересчета доходов и расходов по обменным курсам на даты операций и пересчета активов и обязательств по курсу на отчетную дату;
 - пересчета входящей суммы чистых активов по курсу на отчетную дату, который отличается от курса на предыдущую отчетную дату.
- Эти курсовые разницы не признаются в составе прибыли или убытка, поскольку изменения обменных курсов оказывают лишь незначительное непосредственное влияние (или не оказывают никакого влияния) на текущие и будущие денежные потоки от операционной деятельности. Накопленная сумма курсовых разниц представляется в отдельном компоненте собственного капитала до момента выбытия иностранного подразделения. Если курсовая разница касается деятельности иностранного подразделения, которая консолидирована, но не находится в полной собственности, накопленные курсовые разницы, возникающие при пересчете и относящиеся к неконтролирующей доле участия, рассчитываются и признаются в консолидированном отчете о финансовом положении как компонент неконтролирующей доли участия.
- 42 **Результаты и финансовое положение организации, функциональная валюта которой является валютой гиперинфляционной экономики, пересчитывается в другую валюту представления отчетности с использованием следующих процедур:**
- все суммы (т. е. активы, обязательства, статьи собственного капитала, доходы и расходы, в том числе сравнительные данные) пересчитываются по курсу на отчетную дату – дату текущего отчета о финансовом положении, за следующим исключением:**
 - если суммы пересчитываются в валюту, которая не является валютой гиперинфляционной экономики, в качестве сравнительной информации используются данные, представленные как данные за текущий год в соответствующей финансовой отчетности за прошлый год (т. е. без корректировки на последующие изменения уровня цен или обменных курсов).**
- 43 Если функциональной валютой организации является валюта гиперинфляционной экономики, прежде чем применить метод пересчета валюты, описанный в пункте 42, организация должна пересчитать свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IAS) 29; последнее не относится к сравнительным данным, переведенным в валюту экономики, не являющейся гиперинфляционной (см. пункт 42(b)). Если экономика перестает быть гиперинфляционной и организация более не пересчитывает свою финансовую отчетность в соответствии с

МСФО (IAS) 29, для пересчета в валюту представления отчетности она должна использовать в качестве исторической стоимости суммы, пересчитанные до уровня цен, существовавшего на момент, когда организация перестала пересчитывать свою финансовую отчетность.

Пересчет данных о деятельности иностранного подразделения

- 44 В дополнение к пунктам 38–43 должны применяться пункты 45–47, если результаты и финансовое положение иностранного подразделения пересчитываются в валюту представления отчетности, с тем чтобы это иностранное подразделение можно было включить в финансовую отчетность отчитывающейся организации посредством консолидации или методом долевого участия.
- 45 Объединение результатов и финансового положения иностранного подразделения с результатами и финансовым положением отчитывающейся организации происходит в соответствии с общими процедурами консолидации, такими как исключение внутригрупповых остатков и внутригрупповых операций дочерней организации (см. МСФО (IFRS) 10 «*Консолидированная финансовая отчетность*»). При этом внутригрупповой монетарный актив (или обязательство), как краткосрочный, так и долгосрочный, нельзя свернуть с соответствующим внутригрупповым обязательством (или активом), не показав результаты валютных колебаний в консолидированной финансовой отчетности. Это связано с тем, что монетарная статья предусматривает договорное обязательство по будущим операциям конвертировать одну валюту в другую, и приводит к возникновению у отчитывающейся организации прибыли или убытка в результате валютных колебаний. Таким образом, в консолидированной финансовой отчетности отчитывающейся организации данная курсовая разница будет и далее признаваться в составе прибыли или убытка или, если курсовая разница возникла при обстоятельствах, описанных в пункте 32, она будет включаться в состав прочего совокупного дохода и накапливаться в составе отдельного компонента собственного капитала до момента выбытия иностранного подразделения.
- 46 Если дата финансовой отчетности иностранного подразделения отличается от отчетной даты отчитывающейся организации, иностранное подразделение часто готовит дополнительную отчетность на отчетную дату отчитывающейся организации. Если это не выполняется, МСФО (IFRS) 10 разрешает использовать другую дату отчетности при условии, что разница не превышает трех месяцев и что были сделаны корректировки, учитывающие эффект всех существенных операций или других событий, произошедших между двумя отчетными датами. В таком случае активы и обязательства иностранного подразделения пересчитываются по обменному курсу на конец отчетного периода такого иностранного подразделения. По существенным изменениям обменных курсов за период до конца отчетного периода отчитывающейся организации проводятся корректировки в соответствии с МСФО (IFRS) 10. Такой же подход применяется при использовании метода долевого участия в отношении ассоциированных организаций и совместных предприятий в соответствии с МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года).
- 47 Гудвил, возникающий при приобретении иностранного подразделения, а также какие-либо корректировки справедливой стоимости в отношении балансовой стоимости активов и обязательств, возникающих в результате приобретения такого иностранного подразделения, рассматриваются как активы и обязательства иностранного подразделения. Следовательно, они должны быть выражены в функциональной валюте иностранного подразделения и переведены по курсу на отчетную дату, в соответствии с пунктами 39 и 42.

Выбытие или частичное выбытие иностранного подразделения

- 48 При выбытии иностранного подразделения накопленная сумма курсовых разниц, касающихся этого иностранного подразделения, признанная в составе прочего совокупного дохода и накопленная в отдельном компоненте собственного капитала, должна реклассифицироваться из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка (реклассификационная корректировка) при признании прибыли или убытка от выбытия (см. МСФО (IAS) 1 «*Представление финансовой отчетности*» (пересмотренный в 2007 году)).
- 48A Помимо выбытия полной доли организации в иностранном подразделении, следующие частичные выбытия учитываются как выбытия:
- (a) когда частичное выбытие включает в себя потерю контроля над дочерней организацией, в состав которой входит иностранное подразделение, независимо от того, сохраняет ли организация неконтролирующую долю участия в своей бывшей дочерней организации после частичного выбытия; и
 - (b) когда оставшаяся доля после частичного выбытия доли в совместном предпринимательстве или частичного выбытия доли в ассоциированной организации, в состав которой входит

иностранное подразделение, является финансовым активом, в состав которого входит иностранное подразделение.

- 48B При выбытии дочерней организации, в состав которой входит иностранное подразделение, должно быть прекращено признание накопленной суммы курсовых разниц, относящихся к данному иностранному подразделению, которая была отнесена на неконтролирующие доли участия, при этом она не подлежит реклассификации в состав прибыли или убытка.
- 48C При частичном выбытии дочерней организации, в состав которой входит иностранное подразделение, организация должна перераспределить пропорциональную долю накопленной суммы курсовых разниц, признанную в составе прочего совокупного дохода, на неконтролирующие доли участия в данном иностранном подразделении. При любых других случаях частичного выбытия иностранного подразделения организация должна реклассифицировать в состав прибыли или убытка только пропорциональную долю накопленной суммы курсовых разниц, признанных в составе прочего совокупного дохода.
- 48D Частичное выбытие доли организации в иностранном подразделении – любое уменьшение доли владения организацией в иностранном подразделении, за исключением тех случаев уменьшения, которые описаны в пункте 48А как учитываемые в качестве выбытий.
- 49 Выбытие или частичное выбытие доли в иностранном подразделении может быть достигнуто организацией путем продажи, ликвидации, выплаты акционерного капитала или прекращения использования такой организации, полностью или частично. Списание балансовой стоимости иностранного подразделения, вне зависимости от того, произошло ли это из-за убытков самого подразделения или из-за обесценения, признанного инвестором, не представляет собой частичное выбытие. Следовательно, никакая часть прибыли или убытка от курсовой разницы, признанная в составе прочего совокупного дохода, не реклассифицируется в прибыль или убыток на момент списания.

Налоговые эффекты всех курсовых разниц

- 50 Прибыли и убытки от операций в иностранной валюте и курсовые разницы, которые возникают при пересчете результатов и финансового положения организации (включая иностранное подразделение) в другую валюту, могут иметь налоговые эффекты. К таким налоговым эффектам применяется МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Раскрытие информации

- 51 В отношении групп ссылки на функциональную валюту в пунктах 53 и 55–57 относятся к функциональной валюте материнской организации.
- 52 Организация должна раскрывать:
- (a) сумму курсовых разниц, признанную в составе прибыли или убытка, за исключением возникающих в отношении финансовых инструментов, учтенных по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IAS) 39; и
 - (b) чистые курсовые разницы, признанные в составе прочего совокупного дохода и классифицированные как отдельный компонент собственного капитала, а также сверку суммы таких курсовых разниц на начало и на конец периода.
- 53 Если валюта представления отчетности отличается от функциональной валюты, этот факт необходимо указать, а также раскрыть информацию о функциональной валюте и о причинах использования другой валюты представления отчетности.
- 54 Если отчитывающаяся организация либо иностранное подразделение, являющееся существенным для отчитывающейся организации, меняет свою функциональную валюту, необходимо раскрыть факт изменения и его причины.
- 55 Если организация представляет свою финансовую отчетность в валюте, отличающейся от ее функциональной валюты, она может характеризовать свою финансовую отчетность как соответствующую МСФО, только если соблюдены все требования МСФО, включая метод пересчета, изложенный в пунктах 39 и 42.
- 56 Иногда организация представляет свою финансовую отчетность или иную финансовую информацию в валюте, которая не является ее функциональной валютой, не соблюдая требований пункта 55. К примеру, организация может перевести в другую валюту только отдельные статьи своей финансовой отчетности. Кроме того, организация, функциональная валюта которой не является валютой

гиперинфляционной экономики, может конвертировать финансовую отчетность в другую валюту путем пересчета всех статей по курсу на последнюю отчетную дату. Такое конвертирование не соответствует МСФО и требует раскрытия информации в соответствии с пунктом 57.

- 57 Если в своей финансовой отчетности или другой финансовой информации организация использует валюту, отличающуюся от ее функциональной валюты или валюты представления отчетности, и при этом не выполняются требования пункта 55, организация должна:**
- (а) четко обозначить информацию как вспомогательную и отделить ее от информации, соответствующей МСФО;**
 - (б) указать, в какой валюте представлена вспомогательная информация; и**
 - (с) указать функциональную валюту организации и метод пересчета, использованный для определения вспомогательной информации.**

Дата вступления в силу и переходные положения

- 58 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 года, она должна раскрыть этот факт.
- 58А Поправками к МСФО (IAS) 21 «*Чистые инвестиции в иностранное подразделение*», выпущенными в декабре 2005 года, включен пункт 15А и изменен пункт 33. Организация должна применять эти изменения и дополнения для годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется.
- 59 Организация применяет пункт 47 перспективно ко всем приобретениям, осуществленным после начала отчетного финансового периода, в котором впервые был применен настоящий стандарт. Разрешается применять пункт 47 ретроспективно к приобретениям, осуществленным ранее. При приобретении иностранного подразделения, которое учитывается перспективно, но произошло до даты первого применения настоящего стандарта, организация не должна пересчитывать данные прошлых лет и, следовательно, при необходимости может рассматривать возникшие в результате такого приобретения гудвил и корректировки справедливой стоимости как активы и обязательства самой организации, а не как активы и обязательства иностранного подразделения. Таким образом, гудвил и корректировки справедливой стоимости или уже выражены в функциональной валюте организации, или являются немонетарными статьями в иностранной валюте, отраженными в отчетности с использованием обменного курса на дату приобретения.
- 60 Все прочие изменения, ставшие результатом применения настоящего стандарта, должны учитываться согласно МСФО (IAS) 8 «*Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки*».
- 60А МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того, им внесены поправки в пункты 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 и 52. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 60В МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года) добавлены пункты 48А–48D и внесены поправки в пункт 49. Организация должна применять указанные поправки на перспективной основе в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода
- 60С *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*
- 60D В пункт 60В внесены поправки документом «*Улучшения МСФО*», выпущенным в мае 2010 года. Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 июля 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение.
- 60Е *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*
- 60F МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11 «*Совместное предпринимательство*», выпущенными в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 3(б), 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 и 48А. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11.

- 60G МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в определение справедливой стоимости в пункте 8, а также поправки в пункт 23. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.
- 60H Документом «Представление статей прочего совокупного дохода» (поправки к МСФО (IAS) 1), выпущенными в июне 2011 года, внесены поправки в пункт 39. Организация должна применять эти поправки при применении МСФО (IAS) 1 в действующей редакции с учетом поправок, внесенных в июне 2011 года.
- 60I *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*
- 60J *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

Прекращение действия других документов

- 61 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» (пересмотренный в 1993 году).
- 62 Настоящий стандарт заменяет собой следующие разъяснения:
- (a) Разъяснение ПКР (SIC) - 11 «Обмен валют – капитализация убытков, возникающих в результате значительной девальвации»;
 - (b) Разъяснение ПКР (SIC) - 19 «Валюта отчетности – оценка показателей и представление финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 21 и МСФО (IAS) 29»; и
 - (c) Разъяснение ПКР (SIC) - 30 «Валюта отчетности – перевод из валюты измерения в валюту представления».