

استاندارد بین‌المللی حسابداری 21
آثار تغییر در نرخ ارز

استاندارد بین‌المللی حسابداری 21
آثار تغییر در نرخ ارز

فهرست مندرجات

از بند	هدف
1	دامنه کاربرد
3	تعاریف
8	تشریح تعاریف
9	واحد پول عملیاتی
9	خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی
15	اقلام پولی
16	خلاصه رویکرد الزام‌شده در این استاندارد
17	گزارشگری معاملات ارزی به واحد پول عملیاتی
20	شناخت اولیه
20	گزارشگری در پایان دوره‌های گزارشگری بعدی
23	شناخت تفاوت‌های مبادله
27	تغییر در واحد پول عملیاتی
35	استفاده از واحد پول گزارشگری متفاوت از واحد پول عملیاتی
38	تسعیر به واحد پول گزارشگری
38	تسعیر عملیات خارجی
44	واگذاری تمام یا بخشی از عملیات خارجی
48	آثار مالیاتی تمام تفاوت‌های مبادله
50	افشا
51	تاریخ اجرا و گذار
58	کنارگذاری سایر بیانی‌ها
61	

استاندارد بین‌المللی حسابداری 21 آثار تغییر در نرخ ارز

استاندارد بین‌المللی حسابداری 21 آثار تغییر در نرخ ارز

هدف

1. واحد تجاری ممکن است فعالیت‌های خارجی را به دو روش انجام دهد؛ معاملات ارزی یا عملیات خارجی. افزون بر این، واحد تجاری ممکن است صورت‌های مالی خود را بر حسب ارز ارائه کند. هدف این استاندارد، تجویز نحوه منظور کردن معاملات ارزی و عملیات خارجی در صورت‌های مالی واحد تجاری و نحوه تسعیر صورت‌های مالی به واحد پول گزارشگری است.
2. موضوعات اصلی عبارتند از اینکه کدام نرخ(های) مبادله مورد استفاده قرار گیرد و آثار تغییر در نرخ‌های مبادله، چگونه در صورت‌های مالی گزارش شود.

دامنه کاربرد

3. این استاندارد باید در موارد زیر بکار گرفته شود:¹
 - الف. حسابداری معاملات و مانده حساب‌های ارزی، به غیر از معاملات اِبخارهای مشتقه و مانده حساب‌هایی که در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 39 اِبخارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری قرار می‌گیرد؛
 - ب. تسعیر نتایج عملکرد و وضعیت مالی عملیات خارجی که از طریق تلفیق، یا روش ارزش ویژه در صورت‌های مالی واحد تجاری منظور می‌شود؛ و
 - پ. تسعیر نتایج عملکرد و وضعیت مالی واحد تجاری به واحد پول گزارشگری.
4. استاندارد بین‌المللی حسابداری 39، برای بسیاری از اِبخارهای مشتقه ارزی کاربرد دارد و در نتیجه، این اِبخارهای مشتقه در دامنه کاربرد این استاندارد قرار نمی‌گیرند. با این وجود، اِبخارهای مشتقه ارزی که در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 قرار نمی‌گیرند (مانند برخی اِبخارهای مشتقه ارزی که در سایر قراردادها تعبیه شده است)، در دامنه کاربرد این استاندارد قرار دارند. افزون بر این، هنگامی که واحد تجاری مبالغ مربوط به اِبخارهای مشتقه را از واحد پول عملیاتی به واحد پول گزارشگری تسعیر می‌کند، این استاندارد کاربرد دارد.

¹ به تفسیر 7 کمیته تفاسیر مباحث جاری مقدمه‌ای بر یورو مراجعه شود.

استاندارد بین‌المللی حسابداری 21 آثار تغییر در نرخ ارز

5. این استاندارد در حسابداری مصون‌سازی اقلام ارزی، شامل مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی کاربرد ندارد. استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 برای حسابداری مصون‌سازی بکار می‌رود.
6. این استاندارد برای ارائه صورتهای مالی واحد تجاری برحسب ارز کاربرد دارد و الزاماتی را برای انطباق صورتهای مالی حاصل با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تعیین می‌کند. برای تسعیر اطلاعات مالی که این الزامات را احراز نمی‌کند، در این استاندارد اطلاعاتی تعیین شده است که باید افشا شود.
7. این استاندارد برای ارائه جریانهای نقدی ناشی از معاملات ارزی، یا تسعیر جریانهای نقدی عملیات خارجی در صورت جریانهای نقدی کاربرد ندارد (به استاندارد بین‌المللی حسابداری 7 صورت جریانهای نقدی مراجعه شود).

تعاریف

8. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- نرخ مبادله در پایان دوره نرخ مبادله نقطه‌ای در پایان دوره گزارشگری است.
- تفاوت مبادله عبارت است از تفاوت ناشی از تسعیر تعداد معینی از یک واحد پول به واحد پول دیگر با نرخهای مبادله متفاوت.
- نرخ مبادله نسبت مبادله دو واحد پول است.
- ارزش منصفانه قیمتی است که برای فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله‌ای متعارف بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه‌گیری قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود. (به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 13 اندازه‌گیری ارزش منصفانه مراجعه شود.)
- ارز عبارت است از هر واحد پولی به غیر از واحد پول عملیاتی واحد تجاری.
- عملیات خارجی یک واحد تجاری است که واحد تجاری فرعی، واحد تجاری وابسته، مشارکت یا شعبه واحد گزارشگر است و فعالیتهای آن در کشوری متفاوت از محل فعالیت واحد گزارشگر یا بر حسب واحد پولی متفاوت از واحد پول واحد گزارشگر انجام می‌شود.
- واحد پول عملیاتی واحد پول محیط اقتصادی اصلی است که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند.
- گروه عبارت است از واحد تجاری اصلی و تمام واحدهای تجاری فرعی آن.
- اقلام پولی عبارت است از واحد پول نگهداری‌شده و داراییها و بدهیهایی که قرار است به مبلغ ثابت یا مبلغ قابل تعیینی از واحد پول، دریافت یا پرداخت شود.

استاندارد بین‌المللی حسابداری 21 آثار تغییر در نرخ ارز

خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی عبارت از میزان منافع واحد گزارشگر در خالص داراییهای عملیات خارجی می‌باشد.

واحد پول گزارشگری واحد پولی است که صورتهای مالی بر اساس آن ارائه می‌شود.

نرخ مبادله نقطه‌ای نرخ مبادله برای تحویل فوری است.

تشریح تعاریف

واحد پول عملیاتی

9. محیط اقتصادی اصلی که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند، بطور معمول محیطی است که بخش عمده موجودی نقد، در آن ایجاد و مصرف می‌شود. برای تعیین واحد پول عملیاتی، واحد تجاری عوامل زیر را در نظر می‌گیرد:

الف. واحد پولی که:

1. بر قیمت فروش کالاها و خدمات تأثیر عمده دارد (این واحد پول، اغلب واحد پولی است که قیمت فروش کالاها و خدمات بر اساس آن تعیین و تسویه می‌شود)؛ و

2. مربوط به کشوری است که نیروهای رقابتی و مقررات آن، بطور عمده تعیین‌کننده قیمت فروش کالاها و خدمات است.

ب. واحد پولی که بر دستمزد، مواد و سایر مخارج تهیه کالاها و خدمات تأثیر عمده دارد (این واحد پول، واحد پولی است که اغلب چنین مخارجی بر اساس آن تعیین و تسویه می‌شود).

10. همچنین، عوامل زیر می‌توانند شواهدی از واحد پول عملیاتی واحد تجاری فراهم کند:

الف. واحد پولی که وجوه حاصل از فعالیتهای تأمین مالی (یعنی انتشار ابزارهای بدهی و مالکانه) بر حسب آن تحصیل می‌شود.

ب. واحد پولی که دریافتهای حاصل از فعالیتهای عملیاتی، بطور معمول بر اساس آن نگهداری می‌شود.

11. برای تعیین واحد پول عملیاتی عملیات خارجی، و اینکه واحد پول عملیاتی آن با واحد پول عملیاتی واحد گزارشگر یکسان است یا خیر، عوامل زیر نیز مورد توجه قرار می‌گیرد (در این استاندارد، واحد گزارشگر، واحد تجاری است که دارای عملیات خارجی به صورت واحد تجاری فرعی، شعبه، واحد تجاری وابسته یا مشارکت است):

استاندارد بین‌المللی حسابداری 21 آثار تغییر در نرخ ارز

الف. اینکه فعالیتهای عملیات خارجی، به میزان زیادی مستقل است یا به عنوان توسعه واحد گزارشگر انجام می‌شود. نمونه‌ای از توسعه فعالیت واحد گزارشگر هنگامی است که عملیات خارجی، تنها کالاهای وارداتی از واحد گزارشگر را می‌فروشد و عواید آن را به واحد گزارشگر برمی‌گرداند. نمونه‌ای از استقلال فعالیتهای عملیات خارجی هنگامی است که عملیات خارجی، دریافت نقد و سایر اقلام پولی، تحمل هزینه، ایجاد درآمد و استقراض را اساساً بر حسب واحد پول محلی انجام می‌دهد.

ب. اینکه معاملات با واحد گزارشگر، بخش عمده یا جزئی فعالیتهای عملیات خارجی را تشکیل می‌دهد.

پ. اینکه جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیات خارجی، بطور مستقیم بر جریانهای نقدی واحد گزارشگر تأثیر می‌گذارد و برای انتقال به آن، به سهولت در دسترس است یا خیر.

ت. اینکه جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیات خارجی، برای ایفای تعهدات استقراضی فعلی و مورد انتظار عادی، بدون نیاز به دسترسی به وجوهی که از طریق واحد گزارشگر فراهم می‌شود، کافی است یا خیر.

12. در صورتی که تعدادی از نشانه‌های بالا همزمان وجود داشته باشد و واحد پول عملیاتی به وضوح قابل تعیین نباشد، مدیریت برای تعیین واحد پول عملیاتی که آثار اقتصادی معاملات اصلی، رویدادها و شرایط را صادقانه‌تر بیان کند، از قضاوت استفاده می‌نماید. به عنوان بخشی از این رویکرد، مدیریت قبل از توجه به نشانه‌های مندرج در بندهای 10 و 11، که به منظور ارائه شواهد پشتیبان بیشتر برای تعیین واحد پول عملیاتی واحد تجاری طراحی شده‌اند، برای نشانه‌های اصلی مندرج در بند 9 اولویت قائل می‌شود.

13. واحد پول عملیاتی واحد تجاری، معاملات اصلی، رویدادها و شرایط مرتبط با آن را منعکس می‌کند. بنابراین، واحد پول عملیاتی پس از آنکه تعیین شد، تنها زمانی تغییر می‌کند که معاملات اصلی، رویدادها و شرایط تغییر کنند.

14. اگر واحد پول عملیاتی، واحد پول اقتصاد با تورم حاد باشد، صورتهای مالی واحد تجاری طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 29 گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد تجدید ارائه می‌شود. واحد تجاری نمی‌تواند، برای مثال، با انتخاب واحد پولی متفاوت از واحد پول

استاندارد بین‌المللی حسابداری 21 آثار تغییر در نرخ ارز

عملیاتی تعیین‌شده طبق این استاندارد به‌عنوان واحد پول عملیاتی خود (مانند واحد پول عملیاتی واحد تجاری اصلی)، از تجدید ارائه صورتهای مالی طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 29 اجتناب کند.

خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی

15. واحد تجاری ممکن است دارای اقلام پولی باشد که قابل دریافت از عملیات خارجی یا قابل پرداخت به عملیات خارجی است. قلمی که برای تسویه آن برنامه‌ریزی نشده است و تسویه آن در آینده قابل پیش‌بینی، محتمل نیست، از نظر محتوا بخشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری در آن عملیات خارجی محسوب می‌شود و طبق بندهای 32 و 33 به حساب منظور می‌گردد. این اقلام پولی ممکن است شامل دریافتنی‌ها یا وامهای بلندمدت باشند اما دریافتنی‌های تجاری یا پرداختنی‌های تجاری را دربرنمی‌گیرد.

15الف. واحد تجاری که طبق توضیح بند 15، دارای اقلام پولی قابل دریافت از عملیات خارجی یا قابل پرداخت به عملیات خارجی است، ممکن است واحد تجاری فرعی گروه باشد. برای مثال، یک واحد تجاری دو واحد تجاری فرعی الف و ب را دارد. واحد تجاری فرعی ب، عملیات خارجی است. واحد تجاری فرعی الف، به واحد تجاری فرعی ب وام اعطا می‌کند. در صورتی که برای تسویه این وام، برنامه‌ریزی نشده باشد و تسویه آن در آینده قابل پیش‌بینی، محتمل نباشد، وام دریافتنی واحد تجاری فرعی الف از واحد تجاری فرعی ب، بخشی از خالص سرمایه‌گذاری این واحد تجاری در واحد تجاری فرعی ب است. در صورتی که واحد تجاری فرعی الف نیز عملیات خارجی باشد، این موضوع همچنان مصداق دارد.

اقلام پولی

16. ویژگی اصلی اقلام پولی، حق دریافت (یا تعهد تحویل) تعداد ثابت یا قابل تعیینی از واحد پول است. مزایای بازنشستگی و دیگر مزایای کارکنان که بطور نقدی پرداخت می‌شود، ذخایری که بطور نقدی تسویه می‌گردد و سود تقسیمی نقدی که به عنوان بدهی شناسایی می‌شود، مثالهایی از اقلام پولی است. همچنین، قرارداد دریافت (یا تحویل) تعداد متغیری از ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری یا مبلغ متغیری از داراییهایی که ارزش منصّفانه دریافتنی (یا قابل تحویل) آنها برابر با تعداد ثابت یا قابل تعیینی از واحد پول است، اقلام پولی محسوب می‌شوند. در مقابل، ویژگی اصلی اقلام

استاندارد بین‌المللی حسابداری 21 آثار تغییر در نرخ ارز

غیرپولی، نبود حق دریافت (یا تعهد تحویل) تعداد ثابت یا قابل تعیینی از واحد پول است. مبالغ پیشپرداخت کالاها و خدمات (مانند پیشپرداخت اجاره)، سرقفلی، داراییهای نامشهود، موجودیها، املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات، و ذخایری که از طریق تحویل دارایی غیرپولی تسویه می‌شوند، مثالهایی از اقلام غیرپولی است.

خلاصه رویکرد الزام‌شده در این استاندارد

17. در تهیه صورتهای مالی، هر واحد تجاری- اعم از واحد تجاری مستقل، واحد تجاری دارای عملیات خارجی (مانند واحد تجاری اصلی) یا عملیات خارجی (مانند واحد فرعی یا شعبه)- واحد پول عملیاتی خود را طبق بندهای 9 تا 14 تعیین می‌کند. واحد تجاری، اقلام ارزی را به واحد پول عملیاتی خود تسعیر و آثار تسعیر را طبق بندهای 20 تا 37 و 50 گزارش می‌کند.

18. بسیاری از واحدهای گزارشگر، از تعدادی واحد تجاری منفرد تشکیل شده‌اند (برای مثال، گروه از واحد تجاری اصلی و یک یا چند واحد تجاری فرعی تشکیل شده است). انواع مختلف واحدهای تجاری، اعم از اعضای یک گروه یا غیر از آن، ممکن است سرمایه‌گذاریهایی در واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتها داشته باشند. آنها ممکن است شعبی نیز داشته باشند. لازم است که نتایج عملکرد و وضعیت مالی هر واحد تجاری منفرد که جزئی از واحد گزارشگر است، به واحد پولی که واحد گزارشگر صورتهای مالی خود را بر اساس آن ارائه می‌کند، تسعیر شود. طبق این استاندارد، واحد پول گزارشگری واحد گزارشگر، هر واحد پولی (یا واحدهای پولی) می‌تواند باشد. نتایج عملکرد و وضعیت مالی هر واحد تجاری منفرد در واحد گزارشگر، که واحد پول عملیاتی آن با واحد پول گزارشگری متفاوت است، طبق بندهای 38 تا 50 تسعیر می‌شود.

19. همچنین، طبق این استاندارد، واحد تجاری مستقلی که صورتهای مالی تهیه می‌کند یا واحد تجاری که طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 27 صورتهای مالی جداگانه، صورتهای مالی جداگانه تهیه می‌کند، مجاز است صورتهای مالی خود را به هر واحد پولی (یا واحدهای پولی) ارائه نماید. در صورتی که واحد پول گزارشگری واحد تجاری متفاوت از واحد پول عملیاتی آن باشد، نتایج عملکرد و وضعیت مالی آن نیز طبق بندهای 38 تا 50، به واحد پول گزارشگری تسعیر می‌شود.

گزارشگری معاملات ارزی به واحد پول عملیاتی

شناخت اولیه

20. معامله ارزی، معامله‌ای است که مبلغ آن بر حسب ارز تعیین می‌شود یا مستلزم تسویه بر حسب ارز است و شامل معاملاتی است که در صورتی به وجود می‌آیند که واحد تجاری:

الف. کالاها و خدماتی را که قیمت آنها بر حسب ارز تعیین می‌شود، خریداری کند یا بفروشد؛
ب. وجوهی را استقراض کند یا قرض دهد، مشروط بر اینکه مبالغ پرداختنی یا دریافتنی، بر حسب ارز تعیین شود؛ یا

پ. به شیوه‌ای دیگر، داراییهایی را تحصیل یا واگذار کند، یا بدهیهایی را متحمل شود یا تسویه کند مشروط بر اینکه مبلغ آن بر حسب ارز تعیین شود.

21. برای ثبت معامله ارزی در شناخت اولیه به واحد پول عملیاتی، باید نرخ مبادله نقطه‌ای بین واحد پول عملیاتی و ارز در تاریخ معامله برای مبلغ ارزی اعمال شود.

22. تاریخ معامله، تاریخی است که در آن تاریخ، معامله برای نخستین بار شرایط شناخت طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را احراز می‌کند. بنا به دلایل عملی، اغلب نرخی که تقریبی از نرخ واقعی در تاریخ معامله است، مورد استفاده قرار می‌گیرد، برای مثال، میانگین نرخ یک هفته یا یک ماه ممکن است برای تمام معاملات ارزی که در آن دوره واقع می‌شود، مورد استفاده قرار گیرد. با این وجود، اگر نوسان نرخ مبادله قابل ملاحظه باشد، استفاده از میانگین نرخ یک دوره مناسب نیست.

گزارشگری در پایان دوره‌های گزارشگری بعد

23. در پایان هر دوره گزارشگری:

الف. اقلام پولی ارزی باید با استفاده از نرخ مبادله در پایان دوره تسعیر شوند؛

ب. اقلام غیرپولی که به بهای تمام شده بر حسب ارز اندازه‌گیری شده است، باید با استفاده از نرخ مبادله در تاریخ معامله تسعیر شوند؛ و

پ. اقلام غیرپولی که به ارزش منصفانه بر حسب ارز اندازه‌گیری شده است، باید با استفاده از نرخهای مبادله در تاریخ اندازه‌گیری ارزش منصفانه تسعیر شود.

استاندارد بین‌المللی حسابداری 21 آثار تغییر در نرخ ارز

24. مبلغ دفتری یک قلم، با توجه به سایر استانداردهای مربوط تعیین می‌شود. برای مثال، ممکن است املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات، به ارزش مذصفانه یا بهای تمام شده اندازه‌گیری شود. در صورتی که مبلغ دفتری بر حسب ارز تعیین شود، مبلغ دفتری تعیین شده بر مبنای بهای تمام شده یا بر مبنای ارزش مذصفانه، طبق این استاندارد به واحد پول عملیاتی تسعیر می‌شود.

25. مبلغ دفتری برخی اقلام، از طریق مقایسه دو یا چند مبلغ تعیین می‌شود. برای مثال، مبلغ دفتری موجودیها، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 2 موجودیها، اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش است. همچنین، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 36 کاهش ارزش داراییها، مبلغ دفتری دارایی که نشانه‌ای از کاهش ارزش آن وجود دارد، اقل مبلغ دفتری آن قبل از در نظر گرفتن زیانهای کاهش ارزش احتمالی و مبلغ بازیافتنی آن است. هنگامی که چنین دارایی، غیرپولی باشد و بر حسب ارز اندازه‌گیری شود، مبلغ دفتری آن با مقایسه موارد زیر تعیین می‌شود:

الف. حسب مورد، بهای تمام شده یا مبلغ دفتری که به نرخ مبادله در تاریخ تعیین آن مبلغ تسعیر می‌شود (یعنی نرخ مبادله در تاریخ معامله برای قلمی که به بهای تمام شده اندازه‌گیری می‌شود)؛ و

ب. حسب مورد، خالص ارزش فروش یا مبلغ بازیافتنی که به نرخ مبادله در تاریخ تعیین آن مبلغ تسعیر می‌شود (برای مثال، نرخ مبادله در پایان دوره گزارشگری).

اثر این مقایسه ممکن است این باشد که زیان کاهش ارزش بر حسب واحد پول عملیاتی شناسایی شود اما بر حسب ارز شناسایی نشود یا برعکس.

26. در صورتی که چندین نرخ مبادله موجود باشد، نرخ مورد استفاده نرخ است که جریانهای نقدی آتی ناشی از معامله یا مانده حساب، در صورتی که در تاریخ اندازه‌گیری واقع شود، می‌تواند بر حسب آن تسویه شود. اگر قابلیت مبادله دو واحد پول به یکدیگر، بطور موقتی امکانپذیر نباشد، نرخ مورد استفاده، نرخ نخستین تاریخ بعدی است که در آن، مبادله امکانپذیر می‌شود.

شناخت تفاوت‌های مبادله

27. همان‌طور که در بندهای 3 (الف) و 5 مطرح شد، استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 برای حسابداری مصون‌سازی اقلام

استاندارد بین‌المللی حسابداری 21 آثار تغییر در نرخ ارز

ارزی بکار گرفته می‌شود. بکارگیری حسابداری مصون‌سازی، واحد تجاری را ملزم می‌کند که برخی تفاوت‌های مبادله را به‌گونه‌ای متفاوت از تفاوت‌های مبادله الزامی طبق این استاندارد، به حساب منظور نماید. برای مثال، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 39، تفاوت‌های مبادله مربوط به اقسام پولی که در مصون‌سازی جریانهای نقدی، واجد شرایط ابزارهای مصون‌سازی است، باید در زمان شناخت اولیه، تا میزانی که مصون‌سازی اثربخش است، در سایر اقسام سود و زیان جامع شناسایی شود.

28. به استثنای موارد مندرج در بند 32، تفاوت‌های مبادله ناشی از تسویه اقسام پولی یا تسعیر اقسام پولی به نرخهایی متفاوت با نرخهای تسعیر مورد استفاده در شناخت اولیه این اقسام طی دوره یا در صورت‌های مالی قبلی، باید در سود یا زیان دوره وقوع شناسایی شوند.

29. چنانچه از معاملات ارزی اقسام پولی ایجاد شود و نرخ مبادله بین تاریخ معامله و تاریخ تسویه تغییر کند، تفاوت مبادله به وجود می‌آید. اگر معامله در همان دوره حسابداری که به وقوع پیوسته است تسویه شود، تمام تفاوت‌های مبادله در همان دوره شناسایی می‌شود. اما، در صورتی که معامله در یکی از دوره‌های حسابداری بعدی تسویه شود، تفاوت مبادله شناسایی شده در هر دوره تا تاریخ تسویه، با توجه به تغییر در نرخهای مبادله طی آن دوره‌ها تعیین می‌شود.

30. چنانچه سود یا زیان قلم غیرپولی، در سایر اقسام سود و زیان جامع شناسایی شود، بخشی از آن سود یا زیان که مربوط به مبادله ارزی است، باید در سایر اقسام سود و زیان جامع شناسایی شود. در مقابل، هنگامی که سود یا زیان قلم غیرپولی در سود یا زیان دوره شناسایی شود، بخشی از سود یا زیان که مربوط به مبادله ارزی است، باید در سود یا زیان دوره شناسایی گردد.

31. سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مقرر می‌کنند که برخی سودها و زیانها، در سایر اقسام سود و زیان جامع شناسایی شود. برای مثال، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 16، برخی سودها و زیانهای ناشی از تجدید ارزیابی املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات باید در سایر اقسام سود و زیان جامع شناسایی شود. چنانچه چنین دارایی برحسب ارز اندازه‌گیری شود، طبق بند 23(پ) این استاندارد، مبلغ تجدید ارزیابی شده، باید با استفاده از نرخ تاریخ تعیین ارزش تسعیر گردد، که این امر منجر به تفاوت مبادله می‌شود و این تفاوت نیز در سایر اقسام سود و زیان جامع شناسایی می‌گردد.

استاندارد بین‌المللی حسابداری 21 آثار تغییر در نرخ ارز

32. تفاوت‌های مبادله ناشی از یک قلم پولی که بخشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد گزارشگر در عملیات خارجی را تشکیل می‌دهد (به بند 15 مراجعه شود)، باید، حسب مورد، در سود یا زیان دوره، در صورت‌های مالی جداگانه واحد گزارشگر یا صورت‌های مالی منفرد عملیات خارجی، شناسایی شود. در صورت‌های مالی که شامل عملیات خارجی و واحد گزارشگر است (مانند صورت‌های مالی تلفیقی هنگامی که عملیات خارجی، واحد تجاری فرعی است)، این تفاوت‌های مبادله باید در ابتدا در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شود و در زمان واگذاری خالص سرمایه‌گذاری، طبق بند 48، از حقوق مالکانه به سود یا زیان دوره تجدید طبقه‌بندی گردد.

33. چنانچه قلم پولی، بخشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد گزارشگر در عملیات خارجی را تشکیل دهد و بر حسب واحد پول عملیاتی واحد گزارشگر تعیین شود، طبق بند 28، در صورت‌های مالی منفرد عملیات خارجی تفاوت مبادله ایجاد می‌شود. اگر چنین قلمی بر حسب واحد پول عملیاتی عملیات خارجی تعیین شود، طبق بند 28، در صورت‌های مالی جداگانه واحد گزارشگر تفاوت مبادله ایجاد می‌شود. چنین قلمی بر حسب واحد پولی غیر از واحد پول عملیاتی واحد گزارشگر یا عملیات خارجی تعیین شود، طبق بند 28، در صورت‌های مالی جداگانه واحد گزارشگر و صورت‌های مالی منفرد عملیات خارجی، تفاوت مبادله ایجاد می‌شود. این تفاوت‌های مبادله، در سایر اقلام سود و زیان جامع در صورت‌های مالی که شامل عملیات خارجی و واحد گزارشگر است (یعنی صورت‌های مالی که عملیات خارجی در آن تلفیق می‌شود یا با استفاده از روش ارزش ویژه به حساب منظور می‌گردد)، شناسایی می‌شود.

34. در صورتی که واحد تجاری دفاتر و سوابق خود را به واحد پولی غیر از واحد پول عملیاتی آن نگهداری کند، هنگام تهیه صورت‌های مالی، طبق بندهای 20 تا 26 تمام مبالغ به واحد پول عملیاتی تسعیر می‌شود. این کار به مبالغی منجر می‌شود که اگر این اقلام در ابتدا به واحد پول عملیاتی ثبت شده بود، ایجاد می‌شد. برای مثال، اقلام پولی با استفاده از نرخ مبادله در پایان دوره، و اقلام غیرپولی اندازه‌گیری‌شده بر مبنای بهای تمام شده تاریخی، با استفاده از نرخ مبادله در تاریخ معامله‌ای که منجر به شناخت آنها می‌شود، به واحد پول عملیاتی تسعیر می‌شوند.

تغییر در واحد پول عملیاتی

35. در صورتی که واحد پول عملیاتی واحد تجاری تغییر کند، واحد تجاری باید روشهای تسعیر قابل استفاده برای واحد پول عملیاتی جدید را از تاریخ تغییر با تسری به آینده بکار گیرد.

36. همان‌طور که در بند 13 اشاره شد، واحد پول عملیاتی واحد تجاری انعکاسی از معاملات، رویدادها و شرایط اصلی مربوط به واحد تجاری است. بنابراین، واحد پول عملیاتی پس از آنکه تعیین شد، تنها در صورتی تغییر می‌کند که آن معاملات، رویدادها و شرایط اصلی تغییر کند. برای مثال، تغییر در واحد پولی که بطور عمده قیمت فروش کالاها و خدمات را تحت تأثیر قرار می‌دهد ممکن است منجر به تغییر در واحد پول عملیاتی واحد تجاری شود.

37. اثر تغییر در واحد پول عملیاتی، با تسری به آینده به حساب منظور می‌شود. به عبارت دیگر، واحد تجاری با استفاده از نرخ مبادله در تاریخ تغییر، تمام اقلام را به واحد پول عملیاتی جدید تسعیر می‌کند. مبالغ تسعیرشده حاصل برای اقلام غیرپولی، همانند بهای تمام شده در نظر گرفته می‌شود. تفاوت‌های مبادله ناشی از تسعیر عملیات خارجی که در گذشته، طبق بند 32 و بند 39(پ)، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است، تا زمان واگذاری عملیات، از حقوق مالکانه به سود یا زیان دوره تجدید طبقه‌بندی نمی‌شود.

استفاده از واحد پول گزارشگری متفاوت با واحد پول عملیاتی

تسعیر به واحد پول گزارشگری

38. ممکن است واحد تجاری صورتهای مالی خود را بر اساس هر واحد پولی (یا واحدهای پولی) ارائه کند. در صورتی که واحد پول گزارشگری واحد تجاری، متفاوت از واحد پول عملیاتی آن باشد، واحد تجاری نتایج عملکرد و وضعیت مالی خود را به واحد پول گزارشگری تسعیر می‌کند. برای مثال، در صورتی که گروه، شامل واحدهای تجاری منفرد با واحدهای پول عملیاتی متفاوت باشد، نتایج عملکرد و وضعیت مالی هر واحد تجاری، بر اساس واحد پول مشترک ارائه می‌شود به‌گونه‌ای که ارائه صورتهای مالی تلفیقی امکانپذیر شود.

39. نتایج عملکرد و وضعیت مالی واحد تجاری که واحد پول عملیاتی آن، واحد پول اقتصاد با تورم حاد نیست، باید با استفاده از روشهای زیر، به یک واحد پول گزارشگری متفاوت، تسعیر شود:

الف. داراییها و بدهیها در هر صورت وضعیت مالی ارائه‌شده (یعنی، شامل مبالغ مقایسه‌ای)، باید با نرخ مبادله پایان دوره در تاریخ آن صورت وضعیت مالی تسعیر شود؛

ب. درآمدها و هزینه‌ها در هر صورت مالی که سود و زیان و سایر اقلام سود و زیان جامع را ارائه می‌کند (یعنی شامل مبالغ

استاندارد بین‌المللی حسابداری 21 آثار تغییر در نرخ ارز

مقایسه‌ای)، باید با استفاده از نرخ مبادله در تاریخ معاملات تسعیر شود؛ و

پ. تمام تفاوت‌های مبادله حاصل باید در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شود.

40. بنا به دلایل عملی، برای تسعیر اقلام درآمد و هزینه، اغلب از نرخ‌ی که تقریبی از نرخ‌های مبادله در تاریخ معاملات است، برای مثال میانگین نرخ یک دوره، استفاده می‌شود. با وجود این، چنانچه نرخ‌های مبادله نوسان قابل توجهی داشته باشد، استفاده از میانگین نرخ یک دوره، مناسب نیست.

41. تفاوت‌های مبادله که در بند 39(پ) به آنها اشاره شد، ناشی از موارد زیر است:

الف. تسعیر درآمدها و هزینه‌ها با نرخ‌های مبادله در تاریخ معاملات و دارایی‌ها و بدهی‌ها با نرخ مبادله در پایان دوره.

ب. تسعیر خالص دارایی‌های ابتدای دوره با نرخ مبادله در پایان دوره در صورتی که متفاوت از نرخ مبادله در پایان دوره قبل باشد.

از آنجا که تغییر در نرخ‌های مبادله، تأثیر مستقیم بر جریان‌های نقدی فعلی و آتی ناشی از عملیات ندارد یا تأثیر آن ناچیز است، این تفاوت‌های مبادله در سود یا زیان دوره شناسایی نمی‌شود. مبلغ انباشته تفاوت‌های مبادله تا زمان واگذاری عملیات خارجی، به صورت مجزا در حقوق مالکانه ارائه می‌شود. هنگامی که تفاوت‌های مبادله، به عملیات خارجی تلفیق شده با مالکیت کمتر از 100 درصد مربوط باشد، تفاوت‌های مبادله انباشته ناشی از تسعیر و قابل انتساب به منافع فاقد حق کنترل، در صورت وضعیت مالی تلفیقی به منافع فاقد حق کنترل تخصیص داده می‌شود و به عنوان بخشی از آن شناسایی می‌گردد.

42. نتایج عملکرد و وضعیت مالی واحد تجاری که واحد پول عملیاتی آن، واحد پول اقتصاد با تورم حاد است، باید با استفاده از روش‌های زیر، به واحد پول گزارشگری متفاوتی تسعیر شود:

الف. تمام مبالغ (یعنی دارایی‌ها، بدهی‌ها، اقلام حقوق مالکانه، درآمدها و هزینه‌ها، شامل مبالغ مقایسه‌ای)، باید با نرخ مبادله پایان دوره در تاریخ آخرین صورت وضعیت مالی تسعیر شود. به استثنای اینکه؛

ب. اگر مبالغ به واحد پول اقتصاد بدون تورم حاد تسعیر شود، مبالغ مقایسه‌ای باید مبالغی باشد که در صورت‌های مالی مربوط به سال قبل، به عنوان مبالغ جاری ارائه شده است

استاندارد بین‌المللی حسابداری 21 آثار تغییر در نرخ ارز

(یعنی بابت تغییرات بعدی در سطح قیمت یا تغییرات بعدی در نرخهای مبادله، تعدیل نمی‌شود).

43. در صورتی که واحد پول عملیاتی واحد تجاری، واحد پول اقتصاد با تورم حاد باشد، واحد تجاری باید قبل از بکارگیری روش تسعیر تعیین‌شده در بند 42، صورتهای مالی خود را طبق الزامات استاندارد بین‌المللی حسابداری 29 تجدید ارائه کند، به استثنای مبالغ مقایسه‌ای که به واحد پول اقتصاد بدون تورم حاد تسعیر می‌شود (به بند 42(ب) مراجعه شود). در صورتی که اقتصاد از حالت تورم حاد خارج شود و به همین دلیل، واحد تجاری صورتهای مالی را طبق الزامات استاندارد بین‌المللی حسابداری 29 تجدید ارائه نکند، واحد تجاری باید برای تسعیر به واحد پول گزارشگری، از مبالغ تجدید ارائه‌شده بر حسب سطح عمومی قیمت در تاریخ توقف تجدید ارائه صورتهای مالی، به عنوان بهای تمام شده استفاده کند.

تسعیر عملیات خارجی

44. هنگام تسعیر نتایج عملکرد و وضعیت مالی عملیات خارجی به واحد پول گزارشگری، افزون بر بندهای 38 تا 43، بندهای 45 تا 47 کاربرد دارد، به‌گونه‌ای که منظور کردن عملیات خارجی در صورتهای مالی واحد گزار شگر، از طریق تلفیق یا روش ارزش ویژه امکانپذیر می‌شود.

45. ترکیب نتایج عملکرد و وضعیت مالی عملیات خارجی و نتایج عملکرد و وضعیت مالی واحد گزار شگر، از روشهای معمول تلفیق، مانند حذف مانده‌های درون‌گروهی و معاملات درون‌گروهی واحد تجاری فرعی پیروی می‌کند (به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10 صورتهای مالی تلفیقی مراجعه شود). با این وجود، حذف دارایی (یا بدهی) پولی درون‌گروهی، صرف‌نظر از اینکه کوتاه‌مدت یا بلندمدت باشد، در مقابل بدهی (دارایی) متقابل درون‌گروهی، بدون انعکاس نتایج نوسان واحد پول در صورتهای مالی تلفیقی امکانپذیر نیست. دلیل این امر این است که قلم پولی، بیانگر تعهد به تبدیل یک واحد پول به واحد پول دیگر است و واحد گزار شگر را از طریق نوسانات واحد پول، در معرض سود یا زیان قرار می‌دهد. در نتیجه، در صورتهای مالی تلفیقی واحد گزار شگر، این تفاوت مبادله در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود یا، اگر تفاوت مبادله ناشی از شرایط بیان شده در بند 32 باشد، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می‌شود و تا زمان واگذاری عملیات خارجی، در بخش جداگانه‌ای از حقوق مالکانه انباشته می‌گردد.

46. چنانچه تاریخ صورتهای مالی عملیات خارجی متفاوت از تاریخ صورتهای مالی واحد گزار شگر باشد، عملیات خارجی

استاندارد بین‌المللی حسابداری 21 آثار تغییر در نرخ ارز

اغلب مجموعه دیگری از صورتهای مالی به تاریخ صورتهای مالی واحد گزارشگر تهیه می‌کند. در صورتی که چنین صورتهای مالی تهیه نشود استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10، در صورتی استفاده از تاریخ متفاوت را مجاز است می‌داند که این تفاوت، بیشتر از سه ماه نباشد و بابت آثار تمام معاملات یا سایر رویدادهای بااهمیت که در فاصله این تاریخهای متفاوت واقع شده است، تعدیلات به عمل آید. در چنین مواردی، داراییها و بدهیهای عملیات خارجی، با نرخ مبادله در پایان دوره گزارشگری عملیات خارجی تسعیر می‌شود. بابت تغییرات بااهمیت در نرخهای مبادله تا پایان دوره گزارشگری واحد گزارشگر، طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10، تعدیلات اعمال می‌شود. همین رویکرد در بکارگیری روش ارزش ویژه برای واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 28 (اصلاح شده در سال 2011) مورد استفاده قرار می‌گیرد.

47. هرگونه سرقفلی ناشی از تحصیل عملیات خارجی و تمام تعدیلات ارزش مذصفانه در مبالغ دفتری داراییها و بدهیها که ناشی از تحصیل عملیات خارجی است، باید به عنوان داراییها و بدهیهای عملیات خارجی در نظر گرفته شود. بنابراین، این اقلام باید به واحد پول عملیاتی عملیات خارجی ارائه شود و طبق بندهای 39 و 42، با استفاده از نرخ مبادله در پایان دوره، تسعیر شود.

واگذاری تمام یا بخشی از عملیات خارجی

48. در واگذاری عملیات خارجی، مبلغ انباشته تفاوتهای مبادله مربوط به آن عملیات خارجی، که در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی و در بخش جداگانه‌ای از حقوق مالکانه انباشته شده است، هنگام شناسایی سود یا زیان واگذاری باید از حقوق مالکانه به سود یا زیان دوره تجدید طبقه‌بندی شود (به عنوان تعدیل تجدید طبقه بندی) (به استاندارد بین‌المللی حسابداری 1 ارائه صورتهای مالی تجدیدنظر شده در سال 2007) مراجعه شود).

48 الف. افزون بر واگذاری کل منافع واحد تجاری در عملیات خارجی، در موارد زیر واگذاری بخشی از منافع به عنوان واگذاری محسوب می‌شود:

الف. واگذاری بخشی از منافع، مستلزم از دست دادن کنترل واحد تجاری فرعی باشد که دربردارنده یک عملیات خارجی است، صرفنظر از اینکه واحد تجاری، منافع فاقد حق کنترل در واحد تجاری فرعی پیشین را پس از واگذاری بخشی از منافع، حفظ کند؛ و

ب. منافع باقیمانده پس از واگذاری بخشی از منافع در یک مشارکت یا واگذاری بخشی از منافع در یک واحد تجاری وابسته که دربردارنده یک عملیات خارجی

استاندارد بین‌المللی حسابداری 21 آثار تغییر در نرخ ارز

است، یک دارایی مالی با شد که دربردارنده عملیات خارجی است.

48ب. هنگام واگذاری یک واحد تجاری فرعی که دربردارنده یک عملیات خارجی است، مبلغ انباشته تفاوت‌های مبادله مربوط به آن عملیات خارجی که به منافع فاقد حق کنترل انتساب داده شده است، باید قطع شناخت شود، اما نباید به سود یا زیان دوره تجدید طبقه‌بندی گردد.

48پ. هنگام واگذاری بخشی از منافع در یک واحد تجاری فرعی که دربردارنده یک عملیات خارجی است، واحد تجاری باید سهم متناسبی از مبلغ انباشته تفاوت‌های مبادله را که در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است، به منافع فاقد حق کنترل در آن عملیات خارجی، مجدداً انتساب دهد. در سایر موارد واگذاری بخشی از عملیات خارجی، واحد تجاری باید تنها سهم متناسبی از مبلغ انباشته تفاوت‌های مبادله را که در صورت سود و زیان جامع شناسایی شده است، به سود یا زیان دوره تجدید طبقه‌بندی کند.

48ت. به استثنای کاهش‌های اشاره شده در بند 48الف که به عنوان واگذاری در نظر گرفته می‌شود، هرگونه کاهش در منافع مالکیت واحد تجاری در عملیات خارجی، واگذاری بخشی از منافع محسوب می‌گردد.

49. واحد تجاری ممکن است تمام یا بخشی از منافع خود در عملیات خارجی را از طریق فروش، انحلال، بازپرداخت سهام سرمایه، یا توقف تمام یا بخشی از آن واحد تجاری، واگذار نماید. کاهش مبلغ دفتری عملیات خارجی، به دلیل زیان‌های عملیات خارجی یا به دلیل کاهش ارزش شناسایی شده توسط سرمایه‌گذار، واگذاری بخشی از منافع محسوب نمی‌شود. بنابراین، هنگام کاهش مبلغ دفتری، هیچ بخشی از سود یا زیان مبادله ارزی شناسایی شده در سایر اقلام سود و زیان جامع، به سود یا زیان دوره تجدید طبقه‌بندی نمی‌شود.

آثار مالیاتی تمام تفاوت‌های مبادله

50. سودها و زیان‌های معاملات ارزی و تفاوت‌های مبادله ناشی از تسعیر نتایج عملکرد و وضعیت مالی واحد تجاری (شامل عملیات خارجی) به واحد پول دیگر، ممکن است دارای آثار مالیاتی باشند. استاندارد بین‌المللی حسابداری 12 مالیات بر درآمد برای آثار مالیاتی مزبور بکار گرفته می‌شود.

افشا

51. در بندهای 53 و 55 تا 57، منظور از « واحد پول عملیاتی»، در مورد گروه، واحد پول عملیاتی واحد تجاری اصلی است.
52. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:
- الف. مبلغ تفاوت‌های مبادله شناسایی‌شده در سود یا زیان دوره، به غیر از مبالغی که ناشی از ابزارهای مالی اندازه‌گیری‌شده به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 است؛ و
- ب. خالص تفاوت‌های مبادله شناسایی‌شده در سایر اقلام سود و زیان جامع و انباشته‌شده در بخش جداگانه‌ای از حقوق مالکانه، و صورت تطبیق مبلغ این تفاوت‌های مبادله در ابتدا و پایان دوره.
53. در صورتی که واحد پول گزارشگری، متفاوت از واحد پول عملیاتی باشد، این موضوع باید همراه با افشای واحد پول عملیاتی و دلیل استفاده از واحد پول گزارشگری متفاوت، بیان شود.
54. در صورتی که واحد پول عملیاتی واحد گزارشگر یا یک عملیات خارجی با اهمیت تغییر کند، این موضوع و دلیل تغییر در واحد پول عملیاتی باید افشا شود.
55. در صورتی که واحد تجاری صورتهای مالی خود را بر حسب واحد پولی متفاوت از واحد پول عملیاتی ارائه کند، تنها در صورتی مجاز است اعلام کند که صورتهای مالی را طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه کرده است که تمام الزامات این استانداردها، از جمله روش تسعیر تعیین‌شده در بندهای 39 و 42 را رعایت کرده باشد.
56. برخی مواقع واحد تجاری، صورتهای مالی یا سایر اطلاعات مالی خود را بدون رعایت الزامات بند 55، بر حسب واحد پولی متفاوت از واحد پول عملیاتی ارائه می‌کند. برای مثال، واحد تجاری ممکن است تنها اقلام منتخب از صورتهای مالی خود را به واحد پولی دیگر تبدیل کند. یا واحد تجاری که واحد پول عملیاتی آن، واحد پول اقتصاد با تورم حاد نیست ممکن است با تسعیر تمام اقلام بر حسب آخرین نرخ مبادله در پایان دوره، صورتهای مالی خود را به واحد پول دیگری تبدیل کند. این تبدیلهای، مطابق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیست و افشای معین‌شده در بند 57 الزامی است.
57. در صورتی که واحد تجاری صورتهای مالی یا سایر اطلاعات مالی را به واحد پولی متفاوت از واحد پول عملیاتی یا واحد پول گزارشگری، بیان کند و الزامات بند 55 احراز نشود، باید:
- الف. به منظور متمایز کردن آن اطلاعات از اطلاعاتی که مطابق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است، به روشنی اطلاعات مزبور را با عنوان اطلاعات تکمیلی مشخص نماید؛

استاندارد بین‌المللی حسابداری 21 آثار تغییر در نرخ ارز

ب. واحد پولی را که اطلاعات تکمیلی بر اساس آن ارائه می شود افشا کند؛ و

پ. واحد پول عملیاتی و روش تسمیر مورد استفاده در تعیین اطلاعات تکمیلی را افشا کند.

تاریخ اجرا و گذار

58. واحد تجاری باید این استاندارد را برای دوره های سالانه ای که از اول ژانویه سال 2005 یا پس از آن شروع می شود، بکارگیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری این استاندارد را برای دوره هایی که قبل از اول ژانویه سال 2005 شروع می شود بکارگیرد، باید این موضوع را افشا کند.

58الف. **خالص سرمایه گذاری در عملیات خارجی** (اصلاح استاندارد بین‌المللی حسابداری 21)، منتشر شده در دسامبر سال 2005، بند 15الف را اضافه و بند 33 را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره های سالانه ای که از اول ژانویه سال 2006 یا پس از آن شروع می شود، بکارگیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است.

59. واحد تجاری باید بند 47 را برای تمام تحصیلهای واقع شده پس از ابتدای دوره گزارشگری مالی که این استاندارد برای نخستین بار بکار گرفته شده است، با تسری به آینده بکار گیرد. بکارگیری بند 47 با تسری به گذشته برای تحصیلهای قبلی، مجاز است. برای تحصیل عملیات خارجی که با تسری به آینده به حساب منظور می شود، اما پیش از تاریخ نخستین بکارگیری این استاندارد واقع شده است، واحد تجاری نباید سالهای گذشته را تجدید ارائه کند و در صورت مناسب بودن، می تواند تعدیلات سرقفلی و ارزش منصفانه ناشی از آن تحصیل را به جای داراییها و بدهیهای عملیات خارجی، به عنوان داراییها و بدهیهای واحد تجاری به حساب منظور کند. بنابراین، این تعدیلات سرقفلی و ارزش منصفانه یا از قبل بر حسب واحد پول عملیاتی واحد تجاری بیان شده اند یا اقلام ارزی غیرپولی هستند، که با استفاده از نرخ مبادله در تاریخ تحصیل، گزارش می شوند.

60. تمام تغییرات دیگر ناشی از بکارگیری این استاندارد، باید طبق الزامات استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات به حساب منظور شود.

استاندارد بین‌المللی حسابداری 21 آثار تغییر در نرخ ارز

60الف. استاندارد بین‌المللی حسابداری 1 (تجدیدنظر شده در سال 2007)، اصطلاحات بکار رفته در کل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را اصلاح کرد. افزون بر این، بندهای 27، 30 تا 33، 37، 39، 41، 45، 48 و 52 را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال 2009 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. اگر واحد تجاری استاندارد بین‌المللی حسابداری 1 (تجدیدنظر شده در سال 2007) را پیش از موعد بکار گیرد، این اصلاحات باید برای آن دوره‌ها اعمال شود.

60ب. استاندارد بین‌المللی حسابداری 27 (اصلاح شده در سال 2008)، بندهای 48الف تا 48ت را اضافه و بند 49 را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول جولای سال 2009 یا پس از آن شروع می‌شود، با تسری به آینده بکار گیرد. اگر واحد تجاری استاندارد بین‌المللی حسابداری 27 (اصلاح شده در سال 2008) را پیش از موعد بکار گیرد، این اصلاحات باید برای این دوره‌ها اعمال شود.

60پ. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش منظور نشده است.]

60ت. اصلاحات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، منتشر شده در می سال 2010، بند 60ب را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که در اول جولای سال 2010 یا پس از آن شروع می‌شود، بکارگیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است.

60ث. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش منظور نشده است.]

60ج. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10 و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 11 مشارکتها، منتشر شده در می سال 2011، بندهای 3(ب)، 8، 11، 18، 19، 33، 44 تا 46 و 48الف را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10 و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 11 بکار گیرد.

60چ. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 13، منتشر شده در می سال 2011، تعریف ارزش منصفانه در بند 8 را اصلاح و بند 23 را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 13 بکار گیرد.

استاندارد بین‌المللی حسابداری 21 آثار تغییر در نرخ ارز

60ح. ارائه اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع (اصلاحات استاندارد بین‌المللی حسابداری 1)، منتشر شده در ژوئن سال 2011، بند 39 را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری 1 که در ژوئن سال 2011 اصلاح شد، بکار گیرد.

60خ. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش منظور نشده است.]

60د. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش منظور نشده است.]

کنارگذاری سایر بیانی‌ها

61. این استاندارد، جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری 21 آثار تغییر در نرخ ارز (تجدیدنظر شده در سال 1993) می‌شود.

62. این استاندارد جایگزین تفاسیر زیر می‌شود:

الف. تفسیر 11 کمیته تفاسیر مباحث جاری مبادله ارزی-احتساب زیان ناشی از کاهش شدید ارزش واحد پول در بهای تمام شده؛

ب. تفسیر 19 کمیته تفاسیر مباحث جاری واحد پول گزارشگری-اندازه‌گیری و ارائه صورت‌های مالی طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 21 و استاندارد بین‌المللی حسابداری 29؛ و

پ. تفسیر 30 کمیته تفاسیر مباحث جاری واحد پول گزارشگری-تسعیر از واحد پول اندازه‌گیری به واحد پول گزارشگری.