Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 21

Արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքներ

Նպատակը

1. Կազմակերպությունը արտերկրյա գործունեություն կարող է իրականացնել երկու եղանակով: Այն կարող է կատարել արտարժույթով գործառնություններ կամ ունենալ արտերկրյա ստորաբաժանումներ: Ի լրումն՝ կազմակերպությունը կարող է իր ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնել արտարժույթով: Սույն ստանդարտի նպատակն է սահմանել, թե ինչպես պետք է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլվեն արտարժույթով գործառնությունները և արտերկրյա ստորաբաժանումները և, թե ինչպես պետք է ֆինանսական հաշվետվությունները վերահաշվարկվեն ներկայացման արժույթով:

2. Այս առումով հիմնական խնդիրներն են՝ որոշել, թե ինչպիսի փոխարժեք (փոխարժեքներ) պետք է կիրառել, և ֆինանսական հաշվետվություններում ինչպես պետք է ճանաչել փոխարժեքների փոփոխությունների հետևանքները:

Գործողության ոլորտը

3. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի[1]՝

ա) արտարժույթով գործառնությունները և մնացորդները հաշվառելիս, բացառությամբ ածանցյալ գործիքներով իրականացվող գործառնությունների ու դրանց գծով մնացորդների, որոնք «*Ֆինանսական գործիքներ*» ՖՀՄՍ 9-ի գործողության ոլորտում են,

բ) կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում համախմբման կամ բաժնեմասնակցության մեթոդով ներառվող արտերկրյա ստորաբաժանումների ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը վերահաշվարկելիս, և

գ) կազմակերպության արդյունքները և ֆինանսական վիճակը ներկայացման արժույթով վերահաշվարկելիս:

4. ՖՀՄՍ 9-ը կիրառվում է արտարժութային բազմաթիվ ածանցյալ գործիքների նկատմամբ, և, հետևաբար, դրանք բացառվում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտից: Այնուամենայնիվ, այն արտարժութային ածանցյալ գործիքները, որոնք չեն ներառվում ՖՀՄՍ 9-ի գործողության ոլորտում (օրինակ՝ այլ պայմանագրերում պարունակվող որոշ արտարժութային ածանցյալ գործիքներ), ներառվում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում: Ի լրումն նշվածի՝ սույն ստանդարտը կիրառվում է կազմակերպության կողմից ածանցյալ գործիքների գումարները կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթից ներկայացման արժույթի վերահաշվարկելիս:

5. Սույն ստանդարտը չի կիրառվում արտարժույթով հոդվածների հեջավորման հաշվառման, ներառյալ արտերկրյա ստորաբաժանումում զուտ ներդրման հեջավորման դեպքում: ՖՀՄՍ 9-ը անդրադառնում է հեջի հաշվապահական հաշվառմանը:

6. Սույն ստանդարտը կիրառվում է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները արտարժույթով ներկայացնելիս և սահմանում է արդյունքում ստացված ֆինանսական հաշվետվությունների՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին (ՖՀՄՍ-ներ)

[1] Տես նաև «*Անցումը եվրոյի*» ՄՄԿ-7 Մեկնաբանությունը

համապատասխանելու պահանջները: Եթե ֆինանսական տեղեկատվությունը արտարժույթով վերահաշվարկելիս չեն բավարարվում վերը նշված պահանջները, ապա սույն ստանդարտը սահմանում է բացահայտման ենթակա տեղեկատվությունը:

7. Սույն ստանդարտը չի կիրառվում դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունում դրամական այնպիսի հոսքերի ներկայացման համար, որոնք առաջանում են արտարժույթով գործառնությունների կամ արտերկրյա ստորաբաժանումների դրամական հոսքերի վերահաշվարկման արդյունքում (տե՛ս *«Դրամական հոսքերի մասին հաշվետվություն»* ՀՀՄՍ 7):

Սահմանումներ

8. Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Փակման փոխարժեք. **սփոթ փոխարժեքն է հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:**

Փոխարժեքային տարբերություն. **տարբերություն է, որն առաջանում է մեկ արժույթով մեկ այլ արժույթի միևնույն քանակը տարբեր փոխարժեքներով վերահաշվարկելու արդյունքում:**

Փոխանակման փոխարժեք. **երկու արժույթների հարաբերակցությունն է:**

Իրական արժեք. **գին, որը, չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում կստացվեր ակտիվի վաճառից կամ կվճարվեր պարտավորության փոխանցման դիմաց (տես «*Իրական արժեքի չափում*» ՖՀՄՍ 13-ը):**

Արտարժույթ. **արժույթ է, որը տարբերվում է կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթից:**

Արտերկրյա ստորաբաժանում. **հաշվետու կազմակերպության հսկվող կազմակերպությունը, ասոցիացված կազմակերպությունը, համատեղ պայմանավորվածությունը կամ մասնաճյուղն է, որոնց գործունեությունը տեղակայված է հաշվետու կազմակերպության երկրից դուրս կամ ծավալվում է այլ արժույթով:**

Ֆունկցիոնալ արժույթ. **այն հիմնական տնտեսական միջավայրի արժույթն է, որտեղ կազմակերպությունը իրականացնում է գործունեություն:**

Խումբ. **մայր կազմակերպությունն է և իր բոլոր դուստր կազմակերպությունները:**

Դրամային հոդվածներ. **առկա արժույթի միավորներ, ինչպես նաև ակտիվներ և պարտավորություններ, որոնց դիմաց պետք է ստացվեն կամ վճարվեն ֆիքսված կամ որոշելի գումարով արժույթ:**

Զուտ ներդրումներ արտերկրյա ստորաբաժանումում. **հաշվետու կազմակերպության մասնակցությունն է այդ արտերկրյա ստորաբաժանման զուտ ակտիվներում:**

Ներկայացման արժույթ. **արժույթ է, որով ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացվում են:**

Սփոթ փոխարժեք. **անհապաղ համար մատչելի փոխարժեք:**

Սահմանումների զարգացում

Ֆունկցիոնալ արժույթ

9. Հիմնական տնտեսական միջավայրը, որտեղ կազմակերպությունն իրականացնում է գործունեություն, սովորաբար այն միջավայրն է, որտեղ հիմնականում ստացվում և ծախսվում են դրամական միջոցները: Ֆունկցիոնալ արժույթը որոշելիս կազմակերպությունը հաշվի է առնում ստորև նշված գործոնները՝

ա) արժույթը՝

(i) որը հիմնականում ազդում է ապրանքների և ծառայությունների վաճառքի գների վրա

(հաճախ այն արժույթը, որով իր ապրանքների և ծառայությունների վաճառքի գները սահմանվում և հաշվարկները կատարվում են), և

(ii) այն երկրի արժույթը, որի մրցակցային գործոններն ու կանոններն են հիմնականում որոշում իր ապրանքների և ծառայությունների վաճառքի գները,

բ) արժույթ, որը հիմնականում ազդում է ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման համար անհրաժեշտ աշխատուժի, նյութական և այլ ծախսումների վրա (նշվածը հաճախ այն արժույթն է, որով նման ծախսումները սահմանվում և կատարվում են):

10. Ստորև նշված գործոնները նույնպես կարող են տեղեկատվություն տրամադրել կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթի մասին՝

ա) արժույթ, որով արտահայտված են ֆինանսավորման գործունեությունից ստացված միջոցները (օրինակ՝ պարտքային և սեփական կապիտալի գործիքների թողարկում),

բ) արժույթ, որով սովորաբար պահվում են գործառնական գործունեությունից առաջացած մուտքերը:

11. Արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթը որոշելիս, ինչպես նաև ֆունկցիոնալ արժույթը հաշվետու կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթի հետ նույնականացնելիս հաշվի են առնվում ստորև նշված հետևյալ լրացուցիչ գործոնները (այս համատեքստում, հաշվետու կազմակերպությունը այն կազմակերպությունն է, որն ունի արտերկրյա ստորաբաժանում՝ որպես իր դուստր կազմակերպություն, մասնաճյուղ, ասոցիացված կազմակերպություն կամ համատեղ պայմանավորվածություն)՝

ա) արդյոք արտերկրյա ստորաբաժանման գործունեությունն իրականացվում է որպես հաշվետու կազմակերպության գործունեության շարունակություն, թե ունի ինքնուրույնության բավականին բարձր աստիճան: Առաջին տարբերակի օրինակ է այն, երբ արտերկրյա ստորաբաժանումը վաճառում է միայն հաշվետու կազմակերպությունից ներմուծված ապրանքներ և ստացված մուտքերը փոխանցում է հաշվետու կազմակերպությանը: Երկրորդ տարբերակի օրինակ է, երբ ստորաբաժանումը ըստ էության ամբողջությամբ իր տեղական արժույթով է կուտակում դրամական միջոցներ և այլ դրամական հոդվածներ, կատարում ծախսեր, ստանում եկամուտներ և վերցնում փոխառություններ,

բ) արդյոք հաշվետու կազմակերպության հետ իրականացվող գործառնությունները կազմում են արտերկրյա ստորաբաժանման գործունեության գերակշիռ, թե փոքր մասը,

գ) արդյոք արտերկրյա ստորաբաժանման գործունեությունից առաջացող դրամական հոսքերը ուղղակիորեն ազդում են հաշվետու կազմակերպության դրամական հոսքերի վրա, և արդյոք դրանք ցանկացած պահի հասանելի են հաշվետու կազմակերպությանը փոխանցման համար,

դ) արդյոք արտերկրյա ստորաբաժանման գործունեությունից առաջացող դրամական հոսքերը բավարար են՝ մարելու առկա և սովորաբար ակնկալվող պարտքային պարտավորությունները՝ առանց հաշվետու կազմակերպության կողմից միջոցներ հատկացնելու:

12. Եթե վերը նշված հայտանիշները առանձին հնարավոր չէ դիտարկել, ինչի հետևանքով ֆունկցիոնալ արժույթը ակնհայտորեն որոշելի չէ, ապա կազմակերպության ղեկավարությունը կիրառում է իր դատողությունը՝ որոշելու այն ֆունկցիոնալ արժույթը, որն առավել ճշմարիտ է ներկայացնում հիմքում ընկած գործառնությունների, դեպքերի և իրադարձությունների տնտեսական հետևանքները: Այս մոտեցման շրջանակներում կազմակերպության ղեկավարությունը, նախքան 10-րդ և 11-րդ պարագրաֆներում նշված հայտանիշների դիտարկումը, առաջնահերթությունը տալիս է 9-րդ պարագրաֆի հիմնական հայտանիշներին, քանի որ 10-րդ և 11-րդ պարագրաֆներում ներկայացված

հայտանիշները նախատեսված են կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթի որոշման վերաբերյալ լրացուցիչ օժանդակող տեղեկատվություն տրամադրելու համար:

13. Կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթն արտացոլում է կազմակերպությանը վերաբերող՝ հիմքում ընկած գործառնությունները, դեպքերը և իրադարձությունները: Ուստի, ֆունկցիոնալ արժույթը որոշելուց հետո այն ենթակա չէ փոփոխման, բացառությամբ եթե փոփոխության են ենթարկվում հիմքում ընկած այդ գործառնությունները, դեպքերը և իրադարձությունները:

14. Եթե կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթը հանդիսանում է գերսղաճային տնտեսություն ունեցող երկրի արժույթ, ապա կազմակերպությունն իր ֆինանսական հաշվետվությունները վերահաշվարկում է *«Ֆինանսական հաշվետվությունները գերսղաճային տնտեսություններում»* ՀՀՄՍ 29-ի համաձայն: Կազմակերպությունը չի կարող խուսափել ՀՀՄՍ 29-ով նախատեսված վերահաշվարկումից՝ որպես իր ֆունկցիոնալ արժույթ ընդունելով, օրինակ, սույն ստանդարտի համաձայն որոշված ֆունկցիոնալ արժույթ չհանդիսացող այլ արժույթ (օրինակ՝ իր մայր կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթը):

Զուտ ներդրում արտերկրյա ստորաբաժանումում

15. Կազմակերպությունը կարող է ունենալ արտերկրյա ստորաբաժանմանը վճարման կամ նրանից ստացման ենթակա դրամային հոդված: Հոդվածը, որի մարումը մոտ ապագայում ո՛չ ծրագրված է, և ո՛չ էլ հավանական, ըստ էության, համարվում է կազմակերպության արտերկրյա այդ ստորաբաժանումում ունեցած զուտ ներդրումների մաս և հաշվառվում է 32-րդ և 33-րդ պարագրաֆների համաձայն: Նման դրամային հոդվածները կարող են ներառել երկարաժամկետ դեբիտորական պարտքերը կամ փոխառությունները, բայց չեն ներառում առևտրական դեբիտորական պարտքերը կամ առևտրական կրեդիտորական պարտքերը:

15Ա. Կազմակերպությունը, որն ունի արտերկրյա ստորաբաժանմանը վճարման կամ նրանից ստացման ենթակա դրամային հոդված, ինչպես նկարագրված է 15-րդ պարագրաֆում, կարող է լինել խմբի ցանկացած դուստր կազմակերպություն: Օրինակ՝ կազմակերպությունն ունի երկու դուստր կազմակերպություն՝ Ա և Բ: Բ դուստր կազմակերպությունը արտերկրյա ստորաբաժանում է: Ա դուստր կազմակերպությունը փոխառություն է տրամադրում Բ դուստր կազմակերպությանը: Բ դուստր կազմակերպությունից Ա դուստր կազմակերպությանը վճարման ենթակա փոխառությունը կհամարվի Ա դուստր կազմակերպության զուտ ներդրման մի մասը Բ դուստր կազմակերպությունում, եթե այդ փոխառության մարումը ծրագրված չէ կամ հավանական չէ, որ տեղի կունենա տեսանելի ապագայում: Նույնը նաև տեղի կունենար, եթե Ա դուստր կազմակերպությունն ինքը լիներ արտերկրյա ստորաբաժանում:

Դրամային հոդվածներ

16. Դրամային հոդվածի հիմնական հատկանիշը ֆիքսված կամ որոշելի արժույթի քանակի ստացման իրավունքն է (կամ վճարման պարտականությունը): Դրամային հոդվածների օրինակներ են՝ դրամական միջոցներով վճարման ենթակա նպաստներ և աշխատակիցների այլ հատուցումներ, դրամական միջոցներով կարգավորման ենթակա պահուստները, վարձակալության պարտավորությունները և որպես պարտավորություն ճանաչվող դրամական միջոցներով վճարման ենթակա շահաբաժինները: Նմանապես, կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների փոփոխվող քանակ կամ ակտիվների փոփոխվող գումար ստանալու (կամ տրամադրելու) պայմանագիրը, ըստ որի՝ ստացման (կամ տրամադրման) ենթակա իրական արժեքը հավասար է ֆիքսված կամ որոշելի արժույթի քանակի, իրենից ներկայացնում է դրամային հոդված: Ի տարբերություն դրամային հոդվածների՝ ոչ դրամային հոդվածների հիմնական հատկանիշը ֆիքսված կամ որոշելի արժույթի քանակի ստացման իրավունքի (կամ վճարման պարտականության) բացակայությունն է: Ոչ դրամային հոդվածների օրինակներ են՝ ապրանքների և ծառայությունների դիմաց վճարված կանխավճարները, գուդվիլը, ոչ նյութական

ակտիվները, պաշարները, հիմնական միջոցները, օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվները և պահուստները, որոնց կարգավորումն իրականացվում է ոչ դրամային ակտիվի տրամադրմամբ (սպառմամբ):

Սույն ստանդարտով պահանջվող մոտեցման ամփոփ նկարագիր

17. Ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս յուրաքանչյուր կազմակերպություն՝ անկախ այն հանգամանքից՝ ինքը որևէ տնտեսական միավորում չներառված միավոր է, արտերկրյա ստորաբաժանում ունեցող կազմակերպություն (օրինակ՝ մայր կազմակերպություն), թե արտերկրյա ստորաբաժանում (օրինակ՝ դուստր կազմակերպություն կամ մասնաճյուղ), որոշում է իր ֆունկցիոնալ արժույթը 9-14-րդ պարագրաֆների համաձայն: Կազմակերպությունը արտարժույթով հոդվածները վերահաշվարկում է իր ֆունկցիոնալ արժույթով և այդ վերահաշվարկի հետևանքները արտացոլում 20-37-րդ և 50-րդ պարագրաֆների համաձայն:

18. Բազմաթիվ հաշվետու կազմակերպություններ ներառում են մի շարք առանձին կազմակերպություններ (օրինակ՝ երբ խումբը կազմված է մայր կազմակերպությունից և մեկ կամ ավելի դուստր կազմակերպություններից): Կազմակերպությունների տարբեր տեսակներ՝ անկախ այն հանգամանքից՝ խմբի անդամներ են, թե ոչ, կարող են ներդրումներ ունենալ ասոցիացված կազմակերպություններում կամ համատեղ պայմանավորվածությունում: Դրանք կարող են ունենալ նաև մասնաճյուղեր: Հաշվետու կազմակերպությունում ներառվող յուրաքանչյուր առանձին կազմակերպության գործունեության արդյունքները և ֆինանսական վիճակը անհրաժեշտ է վերահաշվարկել այն արժույթով, որով հաշվետու կազմակերպությունը ներկայացնում է իր ֆինանսական հաշվետվությունները: Սույն ստանդարտի համաձայն՝ հաշվետու կազմակերպության ներկայացման արժույթը կարող է լինել ցանկացած արժույթ (կամ արժույթներ): Հաշվետու կազմակերպության կազմում ցանկացած առանձին միավոր, որի գործունեության արդյունքների և ֆինանսական վիճակի արտացոլման ֆունկցիոնալ արժույթը տարբերվում է հաշվետու կազմակերպության ներկայացման արժույթից, վերահաշվարկվում է 38-50-րդ պարագրաֆների համաձայն:

19. Սույն ստանդարտի համաձայն՝ ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստող, որևէ տնտեսական միավորում չներառված կազմակերպությունը կամ *«Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ»* ՀՀՄՍ 27-ի համաձայն առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստող կազմակերպությունը կարող է ներկայացնել իր ֆինանսական հաշվետվությունները ցանկացած արժույթով (կամ արժույթներով): Եթե կազմակերպության ներկայացման արժույթը տարբերվում է ֆունկցիոնալ արժույթից, ապա կազմակերպության ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը նույնպես վերահաշվարկվում են ներկայացման արժույթով՝ 38-50-րդ պարագրաֆների համաձայն:

Արտարժույթով գործառնությունների արտացոլումը ֆունկցիոնալ արժույթով

Սկզբնական ճանաչում

20. Արտարժույթով գործառնությունը այնպիսի գործառնություն է, որը սահմանված է արտարժույթով, կամ որը պահանջում է արտարժույթով կարգավորում, ներառյալ այն գործառնությունները, որոնք առաջանում են, երբ կազմակերպությունը՝

    ա) գնում կամ վաճառում է ապրանքներ կամ ծառայություններ, որոնց գինը սահմանված է արտարժույթով,

    բ) ստանում կամ հատկացնում է միջոցներ, որոնց վճարման կամ ստացման ենթակա գումարները սահմանված են արտարժույթով, կամ

գ) այլ ձևով ձեռք է բերում կամ օտարում է ակտիվներ, ստանձնում կամ մարում է պարտավորություններ, որոնք սահմանված են արտարժույթով:

21. Արտարժույթով գործառնությունը սկզբնապես ճանաչման պահին պետք է հաշվառվի ֆունկցիոնալ արժույթով՝ արտարժույթի գումարի նկատմամբ կիրառելով ֆունկցիոնալ արժույթի և արտարժույթի միջև գործառնության ամսաթվի դրությամբ սփոթ փոխարժեքը:

22. Գործառնության ամսաթիվ է համարվում այն ամսաթիվը, երբ գործառնությունն առաջին անգամ որակվում է որպես ճանաչման ենթակա՝ ՖՀՄՍ-ների համաձայն: Գործնական նկատառումներից ելնելով՝ հաճախ կիրառվում է մի փոխարժեք, որը մոտավորապես հավասար է գործառնության ամսաթվի փոխարժեքին, օրինակ՝ շաբաթվա կամ ամսվա միջին փոխարժեքը կարող է կիրառվել միևնույն արտարժույթով կատարված բոլոր գործառնությունների համար, որոնք տեղի են ունեցել տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում: Այնուամենայնիվ, երբ փոխարժեքը ենթարկվում է զգալի տատանումների, միջին փոխարժեքի կիրառումն ամբողջ ժամանակաշրջանի համար նպատակահարմար չէ:

Հաջորդող հաշվետու ժամանակաշրջանների վերջի դրությամբ տեղեկատվության ներկայացում

23. Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին՝

ա) արտարժույթով դրամային հոդվածները պետք է վերահաշվարկվեն՝ կիրառելով փակման փոխարժեքը,

բ) սկզբնական արժեքով չափվող արտարժույթով ոչ դրամային հոդվածները պետք է վերահաշվարկվեն (ներկայացվեն) գործառնության ամսաթվի փոխարժեքով, և

գ) իրական արժեքով չափվող արտարժույթով ոչ դրամային հոդվածները պետք է վերահաշվարկվեն (ներկայացվեն) իրական արժեքի չափման օրվա փոխարժեքով:

24. Հոդվածի հաշվեկշռային արժեքը որոշվում է այլ համապատասխան ստանդարտների դրույթների համաձայն: Օրինակ՝ հիմնական միջոցները կարող են չափվել իրական կամ սկզբնական արժեքով՝ *«Հիմնական միջոցներ»* ՀՀՄՍ 16-ի համաձայն: Անկախ այն հանգամանքից՝ հաշվեկշռային արժեքը որոշվում է սկզբնական արժեքի հիմունքով, թե իրական արժեքի հիմունքով, եթե այդ գումարը սահմանված է արտարժույթով, այն այնուհետև վերահաշվարկվում է ֆունկցիոնալ արժույթով՝ սույն ստանդարտի համաձայն:

25. Որոշ հոդվածների հաշվեկշռային արժեքը որոշվում է երկու կամ ավելի գումարներ համեմատելու միջոցով: Օրինակ՝ պաշարների հաշվեկշռային արժեքը ինքնարժեքի և իրացման զուտ արժեքի նվազագույնն է՝ *«Պաշարներ»* ՀՀՄՍ 2-ի համաձայն: Նմանապես, *«Ակտիվների արժեզրկում»* ՀՀՄՍ 36-ի համաձայն, ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը, որի համար առկա է արժեզրկման հայտանիշ, նախքան արժեզրկման հնարավոր կորուստները հաշվի առնելը հաշվեկշռային արժեքի և փոխհատուցվող գումարի նվազագույնն է: Երբ նման ակտիվը ոչ դրամային է և չափվում է արտարժույթով, հաշվեկշռային արժեքը որոշվում է՝ համեմատելով՝

ա) ինքնարժեքը կամ հաշվեկշռային արժեքը, որը տեղին է, վերահաշվարկված այն օրվա փոխարժեքով, որի դրությամբ այդ գումարը որոշվել է (այսինքն՝ սկզբնական արժեքով չափված հոդվածի գծով՝ գործառնության ամսաթվի փոխարժեքը), և

բ) իրացման զուտ արժեքը կամ փոխհատուցվող գումարը, որը տեղին է, վերահաշվարկված այն օրվա փոխարժեքով, որի դրությամբ այդ արժեքը որոշվել է (օրինակ՝ փակման փոխարժեքը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ):

Նման համադրման արդյունքը կարող է լինել այն, որ արժեզրկումից կորուստը կճանաչվի ֆունկցիոնալ արժույթով, այլ ոչ արտարժույթով կամ հակառակը:

26. Մի քանի փոխարժեքի առկայության դեպքում օգտագործվում է այն փոխարժեքը, որով տվյալ գործառնությունից բխող դրամական հոսքերը կամ հաշիվների մնացորդները կարող էին կարգավորվել (մարվել), եթե այդ դրամական հոսքերը տեղի ունենային չափման ամսաթվի դրությամբ: Եթե երկու արժույթների միջև հնարավորությունը ժամանակավորապես անհնարին է, օգտագործվում է առաջին հաջորդող փոխարժեքը, որը կկիրառվեր հնարավոր դեպքում:

Փոխարժեքային տարբերությունների ճանաչումը

27. Ինչպես շարադրված է 3(ա) և 5-րդ պարագրաֆներում, ՖՀՄՍ 9-ը կիրառվում է արտարժութային հոդվածների հեջավորումը հաշվառելիս: Հեջավորման հաշվառման կիրառումը պահանջում է, որ կազմակերպության կողմից որոշ փոխարժեքային տարբերությունների հաշվառումն իրականացվի սույն ստանդարտով պահանջվող՝ փոխարժեքային տարբերությունների հաշվառումից տարբերվող ձևով: Օրինակ՝ ՖՀՄՍ 9-ը պահանջում է, որ որպես դրամական հոսքերի հեջավորման գործիքներ որակված դրամային հոդվածների գծով փոխարժեքային տարբերությունները սկզբնապես ճանաչվեն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում՝ պայմանով, որ հեջն արդյունավետ է:

28. Փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք առաջանում են դրամային հոդվածների մարման արդյունքում, կամ երբ դրամային հոդվածները վերահաշվարկվում են մի փոխարժեքով, որը տարբերվում է տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում դրանց սկզբնապես ճանաչման կամ նախորդ ֆինանսական հաշվետվություններում վերահաշվարկման փոխարժեքից, պետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում այն ժամանակաշրջանում, որում դրանք առաջացել են, բացառությամբ այն փոխարժեքային տարբերությունների, որոնք նշված են 32-րդ պարագրաֆում:

29. Երբ դրամային հոդվածները առաջանում են արտարժույթով գործառնություններից, և առկա է գործառնության ամսաթվի և մարման ամսաթվի միջև փոխարժեքի փոփոխություն, առաջանում է փոխարժեքային տարբերություն: Երբ գործառնության հետ կապված հոդվածների մարումը կատարվում է նույն հաշվետու ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում կատարվել է գործառնությունը, փոխարժեքային ամբողջ տարբերությունը ճանաչվում է այդ ժամանակաշրջանում: Այնուամենայնիվ, երբ գործառնության հետ կապված հոդվածների մարումը կատարվում է հաջորդող հաշվետու ժամանակաշրջաններում, մինչև մարման ժամանակաշրջանն ընկած յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում ճանաչված փոխարժեքային տարբերությունը որոշվում է յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում տեղի ունեցած փոխարժեքի փոփոխությամբ:

30. Եթե ոչ դրամային հոդվածի գծով օգուտ կամ վնաս է ճանաչվում այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, ապա այդ օգուտի կամ վնասի ցանկացած բաղադրիչ պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում: Եվ հակառակը՝ եթե ոչ դրամային հոդվածի գծով օգուտ կամ վնաս է ճանաչվում շահույթում կամ վնասում, ապա այդ օգուտի կամ վնասի ցանկացած բաղադրիչ ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում:

31. Այլ ՖՀՄՍ-ներով պահանջվում է, որ որոշ օգուտներ և վնասներ ճանաչվեն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում: Օրինակ՝ ՀՀՄՍ 16-ով պահանջվում է, որ հիմնական միջոցների վերագնահատումից առաջացած որոշ օգուտներ ու վնասներ ճանաչվեն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում: Երբ նման ակտիվը չափվում է արտարժույթով, սույն ստանդարտի 23(գ) պարագրաֆը պահանջում է, որ վերագնահատված գումարը վերահաշվարկվի՝ կիրառելով այդ արժեքի որոշման օրվա դրությամբ գործող փոխարժեքը՝ հանգեցնելով փոխարժեքային տարբերության, որը նույնպես ճանաչվում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում:

32. Դրամային հոդվածի հետ կապված փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք կազմում են արտերկրյա ստորաբաժանումում հաշվետու կազմակերպության կատարած զուտ ներդրման մի մասը (տե՛ս պարագրաֆ 15), կոնկրետ իրավիճակից ելնելով, ճանաչվում են հաշվետու

կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների կամ արտերկրյա ստորաբաժանման անհատական ֆինանսական հաշվետվությունների շահույթում կամ վնասում: Այն ֆինանսական հաշվետվություններում, որոնք ներառում են և՛ արտերկրյա ստորաբաժանումը, և՛ հաշվետու կազմակերպությունը (օրինակ՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները, երբ արտերկրյա ստորաբաժանումը դուստր կազմակերպություն է), այդպիսի փոխարժեքային տարբերությունները սկզբնապես ճանաչվում են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում և սեփական կապիտալից վերադասակարգվում են որպես զուտ ներդրման օտարումից շահույթ կամ վնաս՝ համաձայն 48-րդ պարագրաֆի:

33. Եթե դրամային հոդվածը կազմում է արտերկրյա ստորաբաժանումում հաշվետու կազմակերպության զուտ ներդրման մի մասը և սահմանված է հաշվետու կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթով, ապա արտերկրյա ստորաբաժանման անհատական ֆինանսական հաշվետվություններում առաջանում է փոխարժեքային տարբերություն՝ 28-րդ պարագրաֆի համաձայն: Եթե այդպիսի հոդվածը սահմանված է արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթով, ապա փոխարժեքային տարբերություն առաջանում է հաշվետու կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում՝ 28-րդ պարագրաֆի համաձայն: Եթե այդպիսի հոդվածը սահմանված է արժույթով, որը տարբերվում է և՛ հաշվետու կազմակերպության, և՛ արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթից, ապա առաջանում է փոխարժեքային տարբերություն և՛ հաշվետու կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում, և՛ արտերկրյա ստորաբաժանման անհատական ֆինանսական հաշվետվություններում՝ 28-րդ պարագրաֆի համաձայն: Փոխարժեքային նման տարբերությունները ճանաչվում են այն ֆինանսական հաշվետվությունների այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, որոնք ներառում են և՛ արտերկրյա ստորաբաժանումը, և՛ հաշվետու կազմակերպությունը (այսինքն՝ ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնցում արտերկրյա ստորաբաժանումը համախմբված է կամ հաշվառվում է բաժնեմասնակցության մեթոդով):

34. Եթե կազմակերպությունն իր հաշվապահական գրառումներն ու գրանցամատյանները վարում է իր ֆունկցիոնալ արժույթից տարբերվող արժույթով, ապա իր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման պահին բոլոր գումարները վերահաշվարկվում են կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթով՝ 20-26-րդ պարագրաֆների համաձայն: Այս դեպքում ֆունկցիոնալ արժույթով ներկայացված գումարները պետք է հավասար լինեն հոդվածների այն գումարներին, որոնք կլինեին, եթե այդ հոդվածներն ի սկզբանե գրանցված լինեին ֆունկցիոնալ արժույթով: Օրինակ՝ դրամային հոդվածները վերահաշվարկվում են ֆունկցիոնալ արժույթով՝ կիրառելով փակման փոխարժեքը, իսկ սկզբնական արժեքի հիմունքով չափվող ոչ դրամային հոդվածները վերահաշվարկվում են՝ կիրառելով դրանց ճանաչմանը հանգեցնող գործառնության ամսաթվի փոխարժեքը:

Ֆունկցիոնալ արժույթի փոփոխություն

35. Երբ կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթը փոփոխվում է, կազմակերպությունը պետք է վերահաշվարկման ընթացակարգերը նոր ֆունկցիոնալ արժույթի նկատմամբ կիրառի առաջընթաց՝ փոփոխություն կատարելու ամսաթվից սկսած:

36. Ինչպես նշված է 13-րդ պարագրաֆում, կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթն արտացոլում է կազմակերպությանը վերաբերող՝ հիմքում ընկած գործառնությունները, դեպքերը և իրադարձությունները: Հետևաբար, ֆունկցիոնալ արժույթը որոշելուց հետո այն կարող է փոփոխվել միայն այն դեպքում, եթե հիմքում ընկած գործառնությունների, դեպքերի և իրադարձությունների փոփոխություն է կատարվել: Օրինակ՝ արժույթի փոփոխությունը, որը հիմնականում ազդում է ապրանքների և ծառայությունների վաճառքի գների վրա, կարող է հանգեցնել կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթի փոփոխության:

37. Ֆունկցիոնալ արժույթի փոփոխության հետևանքը հաշվառվում է առաջընթաց: Այսինքն՝

կազմակերպությունը բոլոր հոդվածները վերահաշվարկում է նոր ֆունկցիոնալ արժույթով՝ կիրառելով այն փոխարժեքը, որն առկա է փոփոխության ամսաթվի դրությամբ: Ոչ դրամային հոդվածների վերահաշվարկված գումարների նկատմամբ կիրառվում է այն մոտեցումը, որը կիրառվում է դրանց սկզբնական արժեքի նկատմամբ: Արտերկրյա ստորաբաժանման վերահաշվարկից առաջացող փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք նախկինում ճանաչվել են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում՝ 32-րդ և 39(գ) պարագրաֆների համաձայն, սեփական կապիտալից չեն վերադասակարգվում որպես շահույթ կամ վնաս՝ մինչև ստորաբաժանման օտարումը:

Ֆունկցիոնալ արժույթ չհանդիսացող ներկայացման արժույթի կիրառումը

Վերահաշվարկումը ներկայացման արժույթով

38. Կազմակերպությունը կարող է իր ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնել ցանկացած արժույթով (կամ արժույթներով): Այն դեպքում, երբ ներկայացման արժույթը տարբերվում է կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթից, այն իր ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը վերահաշվարկում է ներկայացման արժույթով: Օրինակ՝ երբ խումբը ներառում է առանձին կազմակերպություններ տարբեր ֆունկցիոնալ արժույթներով, յուրաքանչյուր միավորի ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը արտահայտվում են մեկ ընդհանուր արժույթով, որպեսզի հնարավոր լինի ներկայացնել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ:

39. Այն կազմակերպության ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը, որի ֆունկցիոնալ արժույթը գերսղաճային տնտեսություն ունեցող երկրի արժույթը չէ, պետք է վերահաշվարկվեն այլ ներկայացման արժույթով՝ ստորև նշված ընթացակարգերի համաձայն՝

ա) ֆինանսական վիճակի մասին ներկայացված յուրաքանչյուր հաշվետվության ակտիվները և պարտավորությունները (այսինքն՝ համադրելի գումարները ևս) պետք է վերահաշվարկվեն այդ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության ամսաթվի դրությամբ առկա փակման փոխարժեքով,

բ) շահույթ կամ վնաս և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունք ներկայացնող յուրաքանչյուր ֆինանսական հաշվետվության եկամուտները և ծախսերը (այսինքն՝ համադրելի գումարները ևս) պետք է վերահաշվարկվեն գործառնությունների կատարման ամսաթվի դրությամբ առկա փոխարժեքով, և

գ) առաջացող բոլոր փոխարժեքային տարբերությունները պետք է ճանաչվեն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում:

40. Գործնական նկատառումներից ելնելով՝ հաճախ կիրառվում է մի փոխարժեք, որը գրեթե հավասար է գործառնությունների ամսաթվի փոխարժեքին, օրինակ՝ եկամտի և ծախսի հոդվածների վերահաշվարկման համար կարող է կիրառվել ժամանակաշրջանի միջին փոխարժեքը: Այնուամենայնիվ, երբ փոխարժեքը ենթարկվում է զգալի տատանումների, միջին փոխարժեքի կիրառումն ամբողջ ժամանակաշրջանի համար նպատակահարմար չէ:

41. 39(գ) պարագրաֆում նշված փոխարժեքային տարբերություններն առաջանում են՝

ա) եկամուտների և ծախսերի՝ գործառնության ամսաթվի փոխարժեքով, իսկ ակտիվներն ու պարտավորությունները՝ փակման փոխարժեքով վերահաշվարկելիս,

բ) զուտ ակտիվների սկզբնական մնացորդը նախկին փակման փոխարժեքից տարբերվող փակման փոխարժեքով վերահաշվարկելիս:

Այս փոխարժեքային տարբերությունները չեն ճանաչվում տվյալ ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում, որովհետև փոխարժեքների փոփոխությունները ազդեցություն չունեն կամ քիչ ազդեցություն

ունեն գործունեության հետևանքով առաջացած ներկա և ապագա դրամական հոսքերի վրա: Փոխարժեքային տարբերությունների կուտակային գումարը ներկայացվում է սեփական կապիտալի առանձին բաղադրիչում մինչև արտերկրյա ստորաբաժանման օտարումը: Երբ փոխարժեքային տարբերությունները վերաբերում են արտերկրյա ստորաբաժանմանը, որը համախմբված է, բայց ամբողջովին չի պատկանում հաշվետու կազմակերպությանը, կուտակված փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք առաջանում են վերահաշվարկումից և վերաբերում են չհսկող բաժնեմասին, բաշխվում և ճանաչվում են որպես չհսկող բաժնեմասեր՝ համախմբված ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության մեջ:

42. Այն կազմակերպության ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը, որի ֆունկցիոնալ արժույթը համարվում է գերսղաճային տնտեսություն ունեցող երկրի արժույթ, պետք է վերահաշվարկվեն մեկ այլ ներկայացման արժույթով՝ կիրառելով հետևյալ ընթացակարգերը՝

ա) բոլոր գումարները (այսինքն՝ ակտիվները, պարտավորությունները, սեփական կապիտալի հոդվածները, եկամուտները և ծախսերը, ներառյալ դրանց համադրելի գումարները) պետք է վերահաշվարկվեն այն փակման փոխարժեքով, որն առկա էր ամենավերջին ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության օրվա դրությամբ, բացառությամբ՝

բ) երբ գումարները վերահաշվարկվում են ոչ գերսղաճային տնտեսություն ունեցող երկրի արժույթով, որպես համադրելի գումարներ պետք է համարվեն այն գումարները, որոնք նախորդ տարվա համապատասխան ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվել են որպես ընթացիկ տարվա գումարներ (այսինքն՝ ճշգրտված չեն գնային մակարդակի կամ փոխարժեքի հետագա փոփոխությունների գծով):

43. Եթե կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթը գերսղաճային տնտեսություն ունեցող երկրի արժույթ է, ապա կազմակերպությունն իր ֆինանսական հաշվետվությունները վերահաշվարկում է ՀՀՄՍ 29-ի համաձայն, նախքան 42-րդ պարագրաֆում սահմանված վերահաշվարկման մեթոդը կիրառելը, բացառությամբ համադրելի գումարների, որոնք վերահաշվարկված են ոչ գերսղաճային տնտեսություն ունեցող երկրի արժույթով (տե՛ս 42(բ) պարագրաֆը): Եթե տնտեսությունը դադարում է գերսղաճային լինելուց, և կազմակերպությունը դադարում է իր ֆինանսական հաշվետվությունները վերահաշվարկել ՀՀՄՍ 29-ի համաձայն, ապա այն պետք է օգտագործի իր ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկման դադարեցման ամսաթվի դրությամբ առկա գների մակարդակով վերահաշվարկված գումարները՝ որպես ներկայացման արժույթով վերահաշվարկման համար սկզբնական արժեք:

Արտերկրյա ստորաբաժանման վերահաշվարկ

44. Ի լրումն 38-43-րդ պարագրաֆների՝ 45-47-րդ պարագրաֆները կիրառվում են, երբ արտերկրյա ստորաբաժանման ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը վերահաշվարկվում են ներկայացման արժույթով, որպեսզի արտերկրյա ստորաբաժանումը կարողանա ներառվել հաշվետու կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում համախմբման կամ բաժնեմասնակցության մեթոդով:

45. Արտերկրյա ստորաբաժանման ֆինանսական արդյունքների և ֆինանսական վիճակի ներառումը հաշվետու կազմակերպության համապատասխան հաշվետվություններում կատարվում է համախմբման սովորական ընթացակարգերով, ինչպիսին է դուստր կազմակերպության ներխմբային մնացորդների և ներխմբային գործառնությունների բացառումը (տե՛ս «*Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ*» ՖՀՄՍ 10-ը): Այնուամենայնիվ, ներխմբային դրամային ակտիվը (կամ պարտավորությունը)՝ անկախ այն հանգամանքից՝ կարճաժամկետ է, թե երկարաժամկետ, չի կարող բացառվել ներխմբային համապատասխան պարտավորության (կամ ակտիվի) հանդեպ՝ առանց համախմբված

ֆինանսական հաշվետվություններում արտարժույթի տատանումների արդյունքները ներկայացնելու: Սա հետևանք է այն բանի, որ դրամային հոդվածի առկայությունը վկայում է մեկ արժույթը այլ արժույթով փոխարկելու հանձնառության մասին և հանգեցնում է հաշվետու կազմակերպության կողմից արժույթի տատանումների արդյունքում օգուտի կամ վնասի առաջացման: Հետևաբար, հաշվետու կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում այդպիսի փոխարժեքային տարբերությունները ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում, կամ, եթե դրանք առաջանում են 32-րդ պարագրաֆում նկարագրված հանգամանքներից, ճանաչվում են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում և կուտակվում են սեփական կապիտալի առանձին բաղադրիչում մինչև արտերկրյա ստորաբաժանման օտարումը:

46. Եթե արտերկրյա ստորաբաժանման ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացված են հաշվետու կազմակերպության հաշվետու ամսաթվից տարբերվող ամսաթվով, ապա արտերկրյա ստորաբաժանումը շատ դեպքերում պատրաստում է լրացուցիչ հաշվետվություններ հաշվետու կազմակերպության հաշվետվության ամսաթվով: Եթե դա հնարավոր չէ, ապա ՖՀՄՍ 10-ը թույլ է տալիս ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնել տարբեր ամսաթվերով՝ պայմանով, որ դրանց միջև տարբերությունը երեք ամսից ավելի չլինի, և կատարվել են այդ ամսաթվերի միջև տեղի ունեցած յուրաքանչյուր նշանակալի գործառնությունների կամ այլ դեպքերի հետևանքների ճշգրտումներ: Նման դեպքում արտերկրյա ստորաբաժանման ակտիվներն ու պարտավորությունները վերահաշվարկվում են արտերկրյա ստորաբաժանման հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի փոխարժեքով: Մինչև հաշվետու կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը փոխարժեքների նշանակալի փոփոխություն-ները ճշգրտվում են՝ ՖՀՄՍ 10-ի համաձայն: Նույն մոտեցումը կիրառվում է բաժնեմասնակցության մեթոդը ասոցիացված կազմակերպությունների և համատեղ ձեռնարկումների նկատմամբ կիրառելիս՝ համաձայն ՀՀՄՍ 28-ի (փոփոխված 2011 թվականին):

47. Ցանկացած գուդվիլ, որն առաջանում է արտերկրյա ստորաբաժանումը ձեռք բերելիս, և ակտիվների ու պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքի նկատմամբ իրական արժեքի ցանկացած ճշգրտում, որն առաջանում է այդ արտերկրյա ստորաբաժանումը ձեռք բերելիս, դիտարկվում են որպես արտերկրյա ստորաբաժանման ակտիվներ և պարտավորություններ: Դրանք պետք է արտահայտվեն արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթով և վերահաշվարկվեն փակման փոխարժեքով՝ 39-րդ և 42-րդ պարագրաֆների համաձայն:

Արտերկրյա ստորաբաժանման օտարում կամ մասնակի օտարում

48. Արտերկրյա ստորաբաժանումը օտարելիս արտերկրյա ստորաբաժանման հետ կապված փոխարժեքային տարբերությունների կուտակված գումարները, որոնք ճանաչվել են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում և կուտակվել են սեփական կապիտալի առանձին բաղադրիչում, պետք է սեփական կապիտալից վերադասակարգվեն որպես շահույթ կամ վնաս (որպես վերադասակարգման ճշգրտում), երբ ճանաչվում է օտարումից առաջացած օգուտը կամ վնասը (տե՛ս *«Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում»* ՀՀՄՍ 1-ի՝ 2007 թվականին վերանայված տարբերակը):

48Ա. Ի լրումն արտերկրյա ստորաբաժանումում կազմակերպության ամբողջ բաժնեմասի օտարմանը՝ ստորև նշված մասնակի օտարումները պետք է հաշվառվեն որպես օտարումներ՝

ա) երբ մասնակի օտարումը ընդգրկում է արտերկրյա ստորաբաժանում ներառող դուստր կազմա-կերպության նկատմամբ հսկողության կորուստ, անկախ այն հանգամանքից, թե արդյոք կազմակերպությունը մասնակի օտարումից հետո պահպանում է չհսկող բաժնեմաս իր նախկին դուստր կազմակերպությունում, և

բ) երբ համատեղ պայմանավորվածությունում մասնակցության մասնակի օտարումից կամ արտերկրյա ստորաբաժանում ներառող ասոցիացված կազմակերպության մասնակի օտարումից հետո պահպանվող մասնակցությունը արտերկրյա ստորաբաժանում ներառող ֆինանսական ակտիվ է:

48Բ. Արտերկրյա ստորաբաժանում ներառող դուստր կազմակերպությունն օտարելիս այդ արտերկրյա ստորաբաժանման հետ կապված փոխարժեքային տարբերությունների կուտակված գումարը, որը վերագրվել է չիսկող բաժնեմասին, պետք է ապաճանաչվի, սակայն չպետք է վերադասակարգվի որպես շահույթ կամ վնաս:

48Գ. Արտերկրյա ստորաբաժանում ներառող դուստր կազմակերպությունը մասնակի օտարելիս կազմակերպությունը պետք է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված փոխարժեքային տարբերությունների կուտակված գումարի համամասնական բաժինը հետ վերագրի այդ արտերկրյա ստորաբաժանումում չիսկող բաժնեմասը: Արտերկրյա ստորաբաժանման ցանկացած այլ մասնակի դուրսգրման դեպքում կազմակերպությունը պետք է որպես շահույթ կամ վնաս վերադասակարգի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված փոխարժեքային տարբերությունների կուտակված գումարի միայն համամասնական բաժինը:

48Դ. Արտերկրյա ստորաբաժանումում կազմակերպության մասնակցության մասնակի օտարումը արտերկրյա ստորաբաժանումում կազմակերպության տիրապետվող բաժնեմասի ցանկացած նվազեցումն է, բացառությամբ 48Ա պարագրաֆի այն նվազեցումների, որոնք հաշվառվում են որպես օտարումներ:

49. Կազմակերպությունը արտերկրյա ստորաբաժանումում ունեցած իր բաժնեմասը կարող է օտարել կամ մասամբ օտարել վաճառքի, լուծարման, բաժնային կապիտալի վերադարձման միջոցով, կամ՝ հրաժարվելով այդ կազմակերպությունից կամ նրա մի մասից: Արտերկրյա ստորաբաժանման հաշվեկշռային արժեքի իջեցումը իր սեփական վնասների կամ ներդրողի կողմից ճանաչված արժեզրկման պատճառով չի նշանակում մասնակի օտարում: Հետևաբար, այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված փոխարժեքային տարբերություններից առաջացած օգուտի կամ վնասի որևէ մաս իջեցման պահին չի վերադասակարգվում որպես շահույթ կամ վնաս:

Բոլոր փոխարժեքային տարբերությունների հարկային հետևանքները

50. Արտարժույթով գործառնությունների գծով օգուտի կամ վնասի, ինչպես նաև կազմակերպության (ներառյալ արտերկրյա ստորաբաժանման) ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը մեկ այլ արժույթով վերահաշվարկելու հետևանքով առաջացած փոխարժեքային տարբերությունները կարող են ունենալ հարկային հետևանքներ: *«Շահութահարկեր»* ՀՀՄՍ 12 -ը կիրառվում է այս հարկային հետևանքների հաշվառման համար:

Բացահայտում

51. 53-րդ և 55-57-րդ պարագրաֆներում նշված «ֆունկցիոնալ արժույթ» տերմինը, խմբի դեպքում, վերաբերում է մայր կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթին:

52. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

ա) շահույթում կամ վնասում ճանաչված փոխարժեքային տարբերությունների գումարը, բացառությամբ այն տարբերությունների, որոնք առաջանում են իրական արժեքով չափվող և չափման արդյունքները շահույթով կամ վնասով արտացոլվող ֆինանսական գործիքների չափումից՝ համաձայն ՖՀՄՍ 9-ի, և

բ) զուտ փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք ճանաչվում են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում և կուտակվում են սեփական կապիտալի առանձին բաղադրիչում, և այդպիսի փոխարժեքային տարբերությունների գումարների համադրումը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում և վերջում:

53. Երբ ներկայացման արժույթը տարբերվում է ֆունկցիոնալ արժույթից, ապա այդ փաստը պետք է արտացոլվի ֆունկցիոնալ արժույթի, ինչպես նաև մեկ այլ ներկայացման արժույթ կիրառելու պատճառի բացահայտման հետ միասին:

54. Երբ հաշվետու կազմակերպության կամ նշանակալի արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթը փոփոխվում է, այդ փաստը, ինչպես նաև ֆունկցիոնալ արժույթի փոփոխման պատճառները պետք է բացահայտվեն:

55. Եթե կազմակերպությունը ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնում է այն արժույթով, որը տարբերվում է իր ֆունկցիոնալ արժույթից, ապա այն պետք է իր ֆինանսական հաշվետվությունները որակի որպես ՖՀՄՍ-ներին համապատասխանող միայն այն դեպքում, եթե դրանք համապատասխանում են ՖՀՄՍ-ների բոլոր պահանջներին, ներառյալ 39-րդ և 42-րդ պարագրաֆներում սահմանված վերահաշվարկման մեթոդին:

56. Երբեմն կազմակերպությունը՝ չբավարարելով 55-րդ պարագրաֆի պահանջները, իր ֆինանսական հաշվետվությունները կամ այլ ֆինանսական տեղեկատվություն ներկայացնում է այնպիսի արժույթով, որն իր ֆունկցիոնալ արժույթը չէ: Օրինակ՝ կազմակերպությունն իր ֆինանսական հաշվետվություններից միայն ընտրված հոդվածներ կարող է փոխարկել մեկ այլ արժույթով, կամ այն կազմակերպությունը, որի ֆունկցիոնալ արժույթը չի համարվում գերսղաճային տնտեսության արժույթ, կարող է փոխարկել իր ֆինանսական հաշվետվությունները մեկ այլ արժույթով՝ բոլոր հոդվածներն ամենավերջին փակման փոխարժեքով վերահաշվարկելով: Նման փոխարկումները չեն համապատասխանում ՖՀՄՍ-ներին, ուստի պահանջվում է կատարել բացահայտումներ՝ 57-րդ պարագրաֆի համաձայն:

57. Եթե կազմակերպությունը իր ֆինանսական հաշվետվությունները կամ այլ ֆինանսական տեղեկատվություն ներկայացնում է այնպիսի արժույթով, որը տարբերվում է իր ֆունկցիոնալ արժույթից կամ ներկայացման արժույթից, և չեն բավարարվում 55-րդ պարագրաֆի պահանջները, ապա կազմակերպությունը պետք է՝

ա) հստակ տարբերակի այդ տեղեկատվությունը որպես լրացուցիչ, որպեսզի այն առանձնացնի ՖՀՄՍ-ներին համապատասխանող տեղեկատվությունից,

բ) բացահայտի արժույթը, որով ներկայացված է լրացուցիչ տեղեկատվությունը, և

գ) բացահայտի կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթը, ինչպես նաև լրացուցիչ տեղեկատվությունը որոշելու համար կիրառված վերահաշվարկման մեթոդը:

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը և անցումը

58. Կազմակերպությունը պետք է սույն ստանդարտը կիրառի 2005 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Ստանդարտի ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է մինչև 2005 թվականի հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանների համար, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

58Ա. 2005 թվականի դեկտեմբերին հրապարակված *«Զուտ ներդրում արտերկրյա ստորաբաժանումում»* ՀՀՄՍ 21-ի փոփոխությամբ ավելացվել է 15Ա պարագրաֆը և փոփոխվել է 33-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2006 թվականի հունվարի 1-ին կամ

դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է:

59. Կազմակերպությունը պետք է 47-րդ պարագրաֆն առաջընթաց կիրառի այն բոլոր ձեռքբերումների նկատմամբ, որոնք առաջացել են սույն ստանդարտն առաջին անգամ կիրառելու ֆինանսական հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբից սկսած: Ավելի վաղ ձեռքբերումների նկատմամբ 47-րդ պարագրաֆի հետընթաց կիրառումը թույլատրելի է: Առաջընթաց եղանակով արտերկրյա ստորաբաժանման ձեռքբերման հաշվառման դեպքում, որը, սակայն, տեղի է ունեցել սույն ստանդարտի առաջին անգամ կիրառելու ամսաթվից առաջ, կազմակերպությունը նախորդ տարիների համար չպետք է կատարի վերահաշվարկ և, հետևաբար, եթե տեղին է, կարող է այդ ձեռքբերման գծով առաջացող գուդվիլը և իրական արժեքի ճշգրտումները դիտարկել որպես իր ակտիվներ և պարտավորություններ, այլ ոչ թե որպես արտերկրյա ստորաբաժանման ակտիվներ և պարտավորություններ: Ուստի, գուդվիլի և իրական արժեքի այդ ճշգրտումները կա՛մ արդեն արտահայտված են կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթով, կա՛մ համարվում են ոչ դրամային արտարժութային հոդվածներ, որոնք գրանցվում են՝ կիրառելով ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ փոխարժեքը:

60. Սույն ստանդարտի կիրառումից առաջացող բոլոր այլ փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն *«Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ»* ՀՀՄՍ 8-ի համաձայն:

60Ա. ՀՀՄՍ 1-ով (2007 թվականին վերանայված տարբերակ) փոփոխվել է ՖՀՄՍ-ներում կիրառվող տերմինաբանությունը: Ի լրումն՝ փոփոխվել է 27-րդ, 30-33-րդ, 37-րդ, 39-րդ, 41-րդ, 45-րդ, 48-րդ և 52-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Եթե կազմակերպությունը 2007 թվականին վերանայված ՀՀՄՍ 1-ը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի նկատմամբ:

60Բ. 2008 թվականին փոփոխված ՀՀՄՍ 27-ով ավելացվել են 48Ա-48Դ պարագրաֆները և փոփոխվել է 49-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի առաջընթաց՝ 2009 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Եթե կազմակերպությունը 2008 թվականին փոփոխված ՀՀՄՍ 27-ը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի նկատմամբ:

60Գ. [Հանված է]

60Դ. Որպես 2010 թվականի մայիսին հրապարակված «*ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ*» փաստաթղթի մաս փոփոխվել է 60Բ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը 2010 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է:

60Ե. [Հանված է]

60Զ. ՖՀՄՍ 10-ով և 2011 թվականի մայիսին հրապարակված *«Համատեղ պայմանավորվածություններ»* ՖՀՄՍ 11-ով փոփոխվել են 3(ա), 8-րդ, 11-րդ, 18-րդ, 19-րդ, 33-րդ, 44-46-րդ և 48Ա պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 10-ը և ՖՀՄՍ 11-ը:

60Է. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ով փոփոխվել են 8-րդ պարագրաֆի իրական արժեքի սահմանումը և 23-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ այն կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:

60Ը. 2011 թվականի հունիսին հրապարակված *«Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հոդվածների ներկայացումը»* (փոփոխություններ ՀՀՄՍ 1-ում) փաստաթղթով փոփոխվել է 39-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՀՀՄՍ 1-ի 2011 թվականի հունիսին փոփոխված տարբերակը:

60Թ. [Հանված է]

60Ժ. 2014 թվականի հուլիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ով փոփոխվել են 3-րդ, 4-րդ, 5-րդ, 27-րդ և 52-րդ պարագրաֆները և հանվել են 60Գ, 60Ե և 60Թ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ը:

60ԺԱ.2016 թվականի հունվարին հրապարակված «*Վարձակալություններ*» ՖՀՄՍ 16-ով փոփոխվել է պարագրաֆ 16-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 16-ը:

Withdrawal of other pronouncements

61 This Standard supersedes IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (revised in 1993).

62 This Standard supersedes the following Interpretations:

(a) SIC-11 *Foreign Exchange—Capitalisation of Losses Resulting from Severe Currency Devaluations;*

(b) SIC-19 *Reporting Currency—Measurement and Presentation of Financial Statements under IAS 21 and IAS 29;* and

(c) SIC-30 *Reporting Currency—Translation from Measurement Currency to Presentation Currency.*