Standardul Internaţional de Contabilitate 21   
*Efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar*

Obiectiv

1 O entitate poate desfăşura activităţi în străinătate în două moduri. Ea poate realiza tranzacţii în valută sau poate avea operaţiuni în străinătate. În plus, o entitate îşi poate prezenta situaţiile financiare într-o monedă străină. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie modul în care se includ tranzacţiile valutare şi operaţiunile din străinătate în situaţiile financiare ale unei entităţi şi modul în care se convertesc situaţiile financiare într-o monedă de prezentare.

2 Principalele probleme sunt ce curs (cursuri) de schimb valutar trebuie utilizat(e) şi în ce mod trebuie să se facă raportarea efectelor variaţiilor cursurilor de schimb valutar în situaţiile financiare.

Domeniu de aplicare

**3** **Prezentul standard trebuie aplicat**[[1]](#footnote-1)**:**

**(a)****la contabilizarea tranzacţiilor şi a soldurilor în valută, cu excepţia acelor tranzacţii şi solduri aferente instrumentelor derivate care intră sub incidenţa IFRS 9 *Instrumente financiare*;**

**(b)****la conversia rezultatelor şi a poziţiei financiare ale operaţiunilor din străinătate care sunt incluse în situaţiile financiare ale entităţii prin consolidare sau prin metoda punerii în echivalenţă; și**

**(c)****la conversia rezultatelor şi a poziţiei financiare ale entităţii într-o monedă de prezentare.**

4 IFRS 9 se aplică în cazul multor instrumente derivate valutare şi, în consecinţă, acestea sunt excluse din domeniul de aplicare al prezentului standard. Cu toate acestea, instrumentele derivate valutare care nu intră sub incidenţa IFRS 9 (de exemplu, anumite instrumente derivate valutare care sunt încorporate în alte contracte) intră sub incidenţa prezentului standard. În plus, prezentul standard se aplică atunci când o entitate converteşte valori legate de instrumente derivate din moneda sa funcţională în moneda sa de prezentare.

5 Prezentul standard nu se aplică în cazul contabilității de acoperire împotriva riscurilor pentru elemente valutare, inclusiv în cazul contabilității de acoperire a unei investiţii nete într-o operaţiune din străinătate. IFRS 9 se aplică contabilității de acoperire împotriva riscurilor.

6 Prezentul standard se aplică la prezentarea situaţiilor financiare în valută ale unei entităţi şi stabileşte dispoziţiile care trebuie respectate pentru ca situaţiile financiare rezultate să fie în conformitate cu Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS-uri). Pentru conversiile într-o valută ale informaţiilor financiare care nu respectă aceste dispoziţii, prezentul standard specifică informaţiile care trebuie prezentate.

7 Prezentul standard nu se aplică pentru prezentarea în situaţia fluxurilor de trezorerie a fluxurilor de trezorerie provenind din tranzacţiile realizate în valută sau la conversia fluxurilor de trezorerie ale unei operaţiuni din străinătate (a se vedea IAS 7 *Situaţia fluxurilor de trezorerie*).

Definiţii

**8** **Următorii termeni sunt utilizaţi în prezentul standard cu înţelesul specificat în continuare:**

***Cursul de închidere*** **este cursul de schimb la vedere la finalul perioadei de raportare.**

***Diferenţa de curs valutar*** **este diferenţa care rezultă din conversia unui anumit număr de unităţi ale unei monede într-o altă monedă la cursuri de schimb valutar diferite.**

***Cursul de schimb valutar*** **este rata de schimb dintre două monede.**

***Valoarea justă*** **reprezintă preţul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacţie reglementată între participanţii de pe piaţă, la data evaluării. (A se vedea IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*.)**

***Valuta* este o monedă, alta decât moneda funcţională a entităţii**.

***Operaţiunea din străinătate*** **este o entitate care este o filială, o entitate asociată, o asociere în participaţie sau o sucursală a unei entităţi raportoare, ale cărei activităţi sunt localizate sau se desfăşoară într-o altă ţară sau monedă decât cea a entităţii raportoare.**

***Moneda funcţională*** **este moneda din mediul economic principal în care operează entitatea.**

**Un *grup* reprezintă o societate-mamă şi toate filialele acesteia.**

***Elementele monetare*** **sunt unităţi monetare deţinute şi active şi datorii de primit sau de plătit într-un număr fix sau determinabil de unităţi monetare.**

***Investiţia netă într-o operaţiune din străinătate*** **este valoarea participației entităţii raportoare la activele nete ale acelei operaţiuni.**

***Moneda de prezentare*** **este moneda în care sunt prezentate situaţiile financiare.**

***Cursul de schimb la vedere*** **este cursul de schimb valutar pentru livrări imediate.**

Detalierea definiţiilor

Moneda funcţională

9 Mediul economic principal în care operează o entitate este, în mod normal, cel în care aceasta generează şi cheltuieşte, de obicei, numerar. O entitate ia în considerare următorii factori în determinarea monedei sale funcţionale:

(a) moneda:

(i) care influenţează în principal preţurile de vânzare ale bunurilor şi serviciilor (aceasta va fi deseori moneda în care preţurile de vânzare pentru bunurile şi serviciile sale sunt exprimate şi decontate); și

(ii) ţării ale cărei forţe competitive şi reglementări determină în principal preţurile de vânzare ale bunurilor şi serviciilor sale.

(b) moneda care influenţează în principal costurile cu forţa de muncă, costurile cu materialele şi alte costuri de furnizare a bunurilor sau serviciilor (aceasta va fi deseori moneda în care astfel de costuri sunt exprimate şi decontate).

10 Următorii factori pot, de asemenea, să ofere indicaţii privind moneda funcţională a unei entităţi:

(a) moneda în care sunt generate fondurile din activitățile de finanțare (adică emiterea de instrumente de datorie și de instrumente de capitaluri proprii).

(b) moneda în care sunt exprimate în general încasările din activităţile de exploatare.

11 Următorii factori suplimentari sunt luaţi în considerare la determinarea monedei funcţionale a unei operaţiuni din străinătate, precum şi a măsurii în care moneda sa funcţională este aceeaşi cu cea a entităţii raportoare (entitatea raportoare, în acest context, fiind entitatea ce are operaţiunea din străinătate ca filială, sucursală, entitate asociată sau angajament comun):

(a) dacă activităţile operaţiunii din străinătate sunt realizate mai degrabă ca o extensie a entităţii raportoare decât să fie îndeplinite cu un grad semnificativ de autonomie. Un exemplu de activităţi îndeplinite ca o extensie a entităţii raportoare este atunci când operaţiunea din străinătate vinde doar bunuri importate de la entitatea raportoare şi îi remite acesteia încasările. Un exemplu de grad semnificativ de autonomie este atunci când operaţiunea acumulează numerar sau alte elemente monetare, suportă cheltuieli, generează venit şi pune la punct împrumuturi, toate în mare parte în moneda sa locală.

(b) dacă tranzacţiile cu entitatea raportoare reprezintă o proporţie mare sau mică din activităţile operaţiunii din străinătate.

(c) dacă fluxurile de trezorerie din activitățile operaţiunii din străinătate afectează direct fluxurile de trezorerie ale entității raportoare și sunt disponibile rapid pentru a-i fi remise.

(d) dacă fluxurile de trezorerie din activităţile operaţiunii din străinătate sunt suficiente pentru a acoperi obligațiile existente şi pe cele preconizate în mod normal fără ca entitatea raportoare să îi pună la dispoziție fonduri.

12 Atunci când indicatorii de mai sus sunt combinaţi, iar moneda funcţională nu este evidentă, conducerea utilizează propriul raţionament pentru a determina moneda funcţională care reprezintă cel mai exact efectele economice ale tranzacţiilor, evenimentelor şi condiţiilor de bază. Ca parte a acestei abordări, conducerea acordă prioritate indicatorilor primari de la punctul 9 înainte de a analiza indicatorii de la punctele 10 şi 11, care sunt creaţi pentru a oferi probe suplimentare justificative în vederea determinării monedei funcţionale a unei entităţi.

13 Moneda funcţională a unei entităţi reflectă tranzacţiile, evenimentele şi condiţiile de bază care sunt relevante pentru aceasta. În consecinţă, odată determinată, moneda funcţională nu este schimbată decât dacă există o modificare a acelor tranzacţii, evenimente şi condiţii de bază.

14 Dacă moneda funcţională este moneda unei economii hiperinflaţioniste, situaţiile financiare ale unei entităţi sunt retratate în conformitate cu IAS 29 *Raportarea financiară în economiile hiperinflaţioniste*. O entitate nu poate evita retratarea în conformitate cu IAS 29, de exemplu, prin adoptarea ca monedă funcţională a unei alte monede decât moneda funcţională determinată în conformitate cu prezentul standard (cum ar fi moneda funcţională a societăţii-mamă).

Investiţie netă într-o operaţiune din străinătate

15 O entitate poate avea un element monetar ce urmează a fi primit de la sau plătit unei operaţiuni din străinătate. Un element pentru care decontarea nu este nici planificată şi nici probabilă în viitorul apropiat este, în esenţă, o parte a investiţiei nete a entităţii în acea operaţiune din străinătate şi este contabilizat în conformitate cu punctele 32 şi 33. Astfel de elemente monetare pot include creanţe sau împrumuturi pe termen lung. Ele nu includ creanţele şi datoriile comerciale.

15A Entitatea care deţine un element monetar ce urmează a fi primit de la sau plătit unei operaţiuni din străinătate, descrisă la punctul 15, poate fi oricare filială a grupului. De exemplu, o entitate are două filiale, A şi B. Filiala B este o operaţiune din străinătate. Filiala A îi acordă un împrumut Filialei B. Împrumutul care urmează să îi fie returnat Filialei A de către Filiala B ar constitui o parte din investiţiile nete ale entităţii în Filiala B dacă decontarea împrumutului nu este nici planificată, nici probabilă în viitorul apropiat. Acest lucru ar fi valabil şi dacă Filiala A ar fi ea însăşi o operaţiune din străinătate.

Elementele monetare

16 Caracteristica esenţială a unui element monetar este dreptul de a primi (sau obligaţia de a furniza) un număr fix sau determinabil de unităţi monetare. Exemplele includ: pensiile şi alte beneficii ale angajaţilor ce trebuie plătite în numerar; provizioane ce trebuie decontate în numerar; datorii care decurg din contractele de leasing; şi dividende în numerar care sunt recunoscute ca datorie. În mod similar, un contract de a primi (sau de a furniza) un număr variabil de instrumente de capitaluri proprii ale entităţii sau o cantitate variabilă de active în care valoarea justă ce trebuie primită (sau furnizată) este egală cu un număr fix sau determinabil de unităţi monetare este un element monetar. Dimpotrivă, caracteristica esenţială a unui element nemonetar este absenţa unui drept de a primi (sau a unei obligaţii de a furniza) un număr fix sau determinabil de unităţi monetare. Exemplele includ: sumele plătite în avans pentru bunuri şi servicii; fondul comercial; imobilizările necorporale; stocurile; imobilizările corporale; activele aferente dreptului de utilizare; şi provizioanele care urmează a fi decontate prin furnizarea unui activ nemonetar.

Rezumatul abordării impuse de prezentul standard

17 În întocmirea situaţiilor financiare, fiecare entitate – indiferent dacă este o entitate de sine stătătoare, o entitate cu operaţiuni din străinătate (cum ar fi o societate-mamă) sau o operaţiune din străinătate (cum ar fi o filială sau o sucursală) – îşi determină moneda funcţională în conformitate cu punctele 9-14. Entitatea converteşte elementele valutare în moneda sa funcţională şi raportează efectele unei astfel de conversii în conformitate cu punctele 20-37 şi 50.

18 Multe entităţi raportoare cuprind un anumit număr de entităţi individuale (de exemplu, un grup este alcătuit dintr-o societate-mamă şi una sau mai multe filiale). Diferite tipuri de entităţi, indiferent dacă sunt sau nu membre ale unui grup, pot deține investiţii în entităţi asociate sau în angajamente comune. Ele pot, de asemenea, să aibă filiale. Este necesar ca rezultatele şi poziţia financiară ale fiecărei entităţi individuale incluse în entitatea raportoare să fie convertite în moneda în care entitatea raportoare îşi prezintă situaţiile financiare. Prezentul standard permite ca moneda de prezentare a unei entităţi raportoare să fie orice monedă (sau monede). Rezultatele şi poziţia financiară ale oricărei entităţi individuale din cadrul entităţii raportoare, a cărei monedă funcţională diferă de moneda de prezentare, sunt convertite în conformitate cu punctele 38-50.

19 Prezentul standard permite, de asemenea, unei entităţi de sine stătătoare care întocmeşte situaţii financiare sau unei entităţi care întocmeşte situaţii financiare separate în conformitate cu IAS 27 *Situaţii financiare individuale* să îşi prezinte situaţiile financiare în orice monedă (sau monede). Dacă moneda de prezentare a unei entităţi diferă de moneda sa funcţională, rezultatele sale şi poziţia sa financiară sunt, de asemenea, convertite în moneda de prezentare în conformitate cu punctele 38-50.

Raportarea tranzacţiilor valutare în moneda funcţională

Recunoaştere iniţială

20 O tranzacţie valutară este o tranzacţie care este exprimată sau care prevede decontarea în valută, inclusiv tranzacţiile rezultate atunci când o entitate:

(a) cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preţ este exprimat în valută;

(b) împrumută sau oferă spre împrumut fonduri atunci când valorile de plătit sau de încasat sunt exprimate în valută; sau

(c) achiziţionează sau cedează într-un alt mod active ori suportă sau decontează într-un alt mod datorii exprimate în valută.

**21** **O tranzacţie valutară trebuie înregistrată în momentul recunoaşterii iniţiale în moneda funcţională, aplicându-se sumei în valută cursul de schimb la vedere dintre moneda funcţională şi moneda străină, la data efectuării tranzacţiei.**

22 Data efectuării tranzacţiei este data la care tranzacţia îndeplineşte pentru prima oară condiţiile de recunoaştere în conformitate cu IFRS-urile. Din motive practice, este deseori folosit un curs care aproximează cursul real de la data efectuării tranzacţiei; de exemplu, un curs mediu calculat pentru o săptămână sau o lună se aplică tuturor tranzacţiilor efectuate în fiecare valută survenite în acea perioadă. Totuşi, în cazul în care cursurile de schimb valutar fluctuează semnificativ, folosirea cursului mediu pentru o perioadă este necorespunzătoare.

Raportarea la finalurile perioadelor de raportare ulterioare

**23** **La finalul fiecărei perioade de raportare:**

**(a)** **elementele monetare exprimate în valută trebuie convertite pe baza cursului de închidere;**

**(b)** **elementele nemonetare exprimate în valută evaluate pe baza costului istoric trebuie convertite utilizându-se cursul de schimb de la data efectuării tranzacţiei; și**

**(c)** **elementele nemonetare evaluate la valoarea justă într-o valută trebuie convertite utilizându-se cursurile de schimb de la data la care a fost evaluată valoarea justă.**

24 Valoarea contabilă a unui element este determinată coroborat cu alte standarde relevante. De exemplu, imobilizările corporale pot fi evaluate la valoarea justă sau la costul istoric în conformitate cu IAS 16 *Imobilizări corporale*. Indiferent dacă valoarea contabilă se determină pe baza costului istoric sau a valorii juste, dacă valoarea este determinată într-o monedă străină, aceasta este convertită apoi în moneda funcţională în conformitate cu prezentul standard.

25 Valoarea contabilă a anumitor elemente este determinată prin compararea a două sau mai multe valori. De exemplu, valoarea contabilă a stocurilor este cea mai mică dintre cost şi valoarea realizabilă netă în conformitate cu IAS 2 *Stocuri*. În mod similar, în conformitate cu IAS 36 *Deprecierea activelor*, valoarea contabilă a unui activ pentru care există un indiciu de depreciere este cea mai mică dintre valoarea sa contabilă înainte de a lua în considerare posibilele pierderi din depreciere şi valoarea sa recuperabilă. Atunci când un astfel de activ este nemonetar şi este evaluat în valută, valoarea contabilă este determinată prin compararea:

(a) costului sau a valorii contabile, după caz, convertite la cursul de schimb valutar de la data la care a fost determinată acea valoare (adică acel curs de schimb de la data tranzacţiei pentru un element evaluat la costul istoric); și

(b) a valorii realizabile nete sau a valorii recuperabile, după caz, convertite la cursul de schimb valutar de la data la care a fost determinată acea valoare (de exemplu, cursul de închidere la finalul perioadei de raportare).

Efectul acestei comparaţii poate fi acela că o pierdere din depreciere este recunoscută în moneda funcţională, dar nu ar fi recunoscută în moneda străină sau invers.

26 Atunci când sunt disponibile mai multe cursuri de schimb valutar, cursul utilizat este acela la care fluxurile de trezorerie viitoare reprezentate de tranzacţie sau soldul ar fi putut fi decontat(e) dacă acele fluxuri de trezorerie ar fi avut loc la data de evaluare. În cazul în care convertibilitatea dintre două monede lipseşte temporar, cursul utilizat este primul curs ulterior la care au putut fi făcute schimburile.

Recunoaşterea diferenţelor de curs valutar

27 Aşa cum se menționează la punctele 3 litera (a) şi 5, IFRS 9 se aplică în cazul contabilităţii de acoperire împotriva riscurilor pentru elementele valutare. Aplicarea contabilităţii de acoperire împotriva riscurilor prevede ca o entitate să contabilizeze anumite diferenţe de curs valutar în mod diferit faţă de tratamentul diferenţelor de curs valutar prevăzut de prezentul standard. De exemplu, IFRS 9 prevede ca diferenţele de curs valutar pentru elementele monetare care se califică drept instrumente de acoperire împotriva riscurilor într-o operaţiune de acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor să fie recunoscute iniţial în alte elemente ale rezultatului global, în măsura în care acoperirea este eficace.

**28** **Diferenţele de curs valutar ce apar cu ocazia decontării elementelor monetare sau a conversiei elementelor monetare la cursuri diferite de cele la care au fost convertite la recunoaşterea iniţială pe parcursul perioadei sau în situaţiile financiare anterioare trebuie recunoscute în profit sau pierdere în perioada în care apar, cu excepţia situațiilor descrise la punctul 32.**

29 Atunci când elementele monetare rezultă dintr-o tranzacţie valutară şi există o modificare a cursului de schimb valutar între data efectuării tranzacţiei şi data decontării, apare o diferenţă de curs valutar. Dacă tranzacţia este decontată în decursul aceluiaşi exerciţiu financiar în care a survenit, întreaga diferenţă de curs valutar este recunoscută în acel exerciţiu. Totuşi, atunci când tranzacţia este decontată într-o perioadă contabilă ulterioară, diferenţa de curs valutar recunoscută în fiecare perioadă până la data decontării este determinată ţinând seama de variația cursurilor de schimb valutar din cursul fiecărei perioade.

**30** **Atunci când un câştig sau o pierdere aferent(ă) unui element nemonetar este recunoscut(ă) în alte elemente ale rezultatului global, orice componentă de schimb a acelui câştig sau a acelei pierderi trebuie recunoscută direct în alte elemente ale rezultatului global. Invers, atunci când un câştig sau o pierdere aferent(ă) unui element nemonetar este recunoscut(ă) în profit sau pierdere, orice componentă de schimb a acelui câştig sau a acelei pierderi trebuie recunoscută în profit sau pierdere.**

31 Alte IFRS-uri prevăd ca anumite câştiguri şi pierderi să fie recunoscute în alte elemente ale rezultatului global. De exemplu, IAS 16 prevede ca anumite câştiguri şi pierderi care apar la reevaluarea imobilizărilor corporale să fie recunoscute în alte elemente ale rezultatului global. Atunci când un astfel de activ este evaluat într-o valută, punctul 23 litera (c) din prezentul standard prevede ca valoarea reevaluată să fie convertită la cursul de la data la care este determinată valoarea, rezultând o diferenţă de curs valutar care este recunoscută și în alte elemente ale rezultatului global.

**32** **Diferenţele de curs valutar apărute la un element monetar care face parte din investiţia netă a unei entităţi raportoare într-o operaţiune din străinătate (a se vedea punctul 15) trebuie recunoscute în profit sau pierdere în situaţiile financiare individuale ale entităţii raportoare sau în situaţiile financiare individuale ale operaţiunii din străinătate, după caz. În situaţiile financiare care includ operaţiunea din străinătate şi entitatea raportoare (de exemplu, situaţiile financiare consolidate atunci când operaţiunea din străinătate este o filială), astfel de diferenţe de curs valutar trebuie recunoscute iniţial în alte elemente ale rezultatului global şi reclasificate din capitaluri proprii în profit sau pierdere la cedarea investiţiei nete în conformitate cu punctul 48.**

33 Atunci când un element monetar face parte din investiţia netă a unei entităţi raportoare într-o operaţiune din străinătate şi este exprimat în moneda funcţională a entităţii raportoare, în situaţiile financiare individuale ale operaţiunii din străinătate apare o diferenţă de curs valutar, în conformitate cu punctul 28. Dacă un astfel de element este exprimat în moneda funcţională a operaţiunii din străinătate, în situaţiile financiare individuale ale entităţii raportoare apare o diferenţă de curs valutar, în conformitate cu punctul 28. Dacă un astfel de element este exprimat într-o altă monedă decât cea funcţională, fie a entităţii raportoare, fie a operaţiunii din străinătate, în situaţiile financiare separate ale entităţii raportoare şi în situaţiile financiare individuale ale operaţiunii din străinătate apare o diferenţă de curs valutar, în conformitate cu punctul 28. Astfel de diferenţe de schimb valutar sunt recunoscute în alte elemente ale rezultatului global din situaţiile financiare care includ operaţiunea din străinătate şi entitatea raportoare (adică situaţiile financiare în care operaţiunea din străinătate este consolidată sau contabilizată utilizându-se metoda punerii în echivalenţă).

34 Atunci când o entitate îşi păstrează registrele şi jurnalele în altă monedă decât cea funcţională, la momentul în care entitatea îşi întocmeşte situaţiile financiare toate valorile sunt convertite în moneda sa funcţională în conformitate cu punctele 20-26. Acest lucru conduce la aceleaşi sume în moneda funcţională ca în cazul în care elementele ar fi fost înregistrate iniţial în moneda funcţională. De exemplu, elementele monetare sunt convertite în moneda funcţională utilizându-se cursul de închidere, iar elementele nemonetare care sunt evaluate pe baza costului istoric sunt convertite utilizându-se cursul de schimb valutar de la data tranzacţiei care a avut drept rezultat recunoaşterea lor.

Schimbarea monedei funcţionale

**35** **Atunci când există o schimbare a monedei funcţionale a unei entităţi, entitatea trebuie să aplice procedurile de conversie aplicabile noii monede funcţionale prospectiv de la data schimbării.**

36 Aşa cum se arată la punctul 13, moneda funcţională a unei entităţi reflectă tranzacţiile, evenimentele şi condiţiile de bază care sunt relevante pentru entitate. În consecinţă, odată determinată, moneda funcţională nu poate fi schimbată decât dacă există o modificare în respectivele tranzacţii, evenimente şi condiţii de bază. De exemplu, o schimbare a monedei care influenţează în principal preţurile de vânzare ale bunurilor şi serviciilor poate duce la o schimbare a monedei funcţionale a unei entităţi.

37 Efectul unei schimbări a monedei funcţionale este contabilizat prospectiv. Cu alte cuvinte, o entitate converteşte toate elementele într-o nouă monedă funcţională utilizând cursul de schimb valutar de la data schimbării. Sumele convertite rezultate pentru elementele nemonetare sunt tratate drept costul lor istoric. Diferenţele de curs valutar care apar din conversia unei operaţiuni din străinătate recunoscute anterior în alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctele 32 şi 39 litera (c) nu sunt reclasificate din capitaluri proprii în profit sau pierdere până la cedarea operaţiunii.

Utilizarea unei monede de prezentare diferite de moneda funcţională

Conversia la moneda de prezentare

38 O entitate îşi poate prezenta situaţiile financiare în orice monedă (sau monede). Dacă moneda de prezentare diferă de moneda funcţională a entităţii, aceasta îşi converteşte rezultatele şi poziţia financiară în moneda de prezentare. De exemplu, atunci când un grup conţine entităţi individuale cu monede funcţionale diferite, rezultatele şi poziţia financiară ale fiecărei entităţi sunt exprimate într-o monedă comună, astfel încât să permită prezentarea situaţiilor financiare consolidate.

**39** **Rezultatele şi poziţia financiară ale unei entităţi a cărei monedă funcţională nu este moneda unei economii hiperinflaţioniste trebuie convertite într-o monedă de prezentare diferită utilizând următoarele proceduri:**

**(a)** **activele şi datoriile pentru fiecare situaţie a poziţiei financiare prezentate (adică inclusiv cifrele comparative) trebuie convertite la cursul de închidere de la data acelei situaţii a poziţiei financiare;**

**(b)** **venitul şi cheltuielile pentru fiecare situaţie care prezintă profitul sau pierderea și alte elemente ale rezultatului global (adică inclusiv cifrele comparative) trebuie convertite la cursurile de schimb valutar de la datele tranzacţiilor; și**

**(c)** **toate diferenţele de curs valutar rezultate trebuie recunoscute în alte elemente ale rezultatului global.**

40 Din motive practice, un curs care aproximează cursurile de schimb valutar de la datele tranzacţiilor, de exemplu, o medie a cursurilor pentru acea perioadă, este deseori utilizat pentru conversia elementelor de venit şi cheltuieli. Totuşi, în cazul în care cursurile de schimb valutar fluctuează semnificativ, folosirea cursului mediu pentru o perioadă este necorespunzătoare.

41 Diferenţele de curs valutar la care se face referire la punctul 39 litera (c) rezultă din:

(a) conversia venitului şi cheltuielilor la cursurile de schimb de la datele tranzacţiilor şi a activelor şi datoriilor la cursul de închidere.

(b) conversia activelor nete de deschidere la un curs de închidere care diferă de cursul de închidere precedent.

Aceste diferenţe de curs valutar nu sunt recunoscute în profit sau pierdere deoarece schimbările cursurilor valutare au un efect direct limitat sau nu au un efect direct asupra fluxurilor de trezorerie actuale sau viitoare din operaţiuni. Valoarea cumulativă a diferenţelor de curs valutar este prezentată într-o componentă separată a capitalurilor proprii până la cedarea operaţiunii din străinătate. Atunci când diferenţele de curs valutar sunt legate de o operaţiune din străinătate care este consolidată, dar nu este deţinută în întregime, diferenţele de curs valutar acumulate care provin din tranzacţie şi se pot atribui intereselor care nu controlează sunt alocate şi recunoscute ca parte a intereselor care nu controlează în situaţia consolidată a poziţiei financiare.

**42** **Rezultatele şi poziţia financiară ale unei entităţi a cărei monedă funcţională este moneda unei economii hiperinflaţioniste trebuie convertite într-o monedă de prezentare diferită utilizând următoarele proceduri:**

**(a)** **toate valorile (adică activele, datoriile, elementele de capitaluri proprii, veniturile şi cheltuielile, inclusiv cifrele comparative) trebuie convertite la cursul de închidere de la data celei mai recente situaţii a poziţiei financiare, numai că**

**(b)** **atunci când valorile sunt convertite în moneda unei economii care nu este hiperinflaţionistă, valorile comparative trebuie să fie cele care au fost prezentate drept valorile anului curent în situaţiile financiare relevante din anul anterior (adică neajustate pentru modificările ulterioare ale nivelului preţurilor sau pentru variațiile ulterioare ale cursurilor de schimb valutar).**

**43** **Atunci când moneda funcţională a unei entităţi este moneda unei economii hiperinflaţioniste, entitatea trebuie să îşi retrateze situaţiile financiare în conformitate cu IAS 29 înainte de aplicarea metodei de conversie prezentate la punctul 42, cu excepţia valorilor comparative care sunt convertite în moneda unei economii care nu este hiperinflaţionistă (a se vedea punctul 42 litera (b)). Atunci când economia încetează să mai fie hiperinflaţionistă şi entitatea nu îşi mai retratează situaţiile financiare în conformitate cu IAS 29, ea trebuie să utilizeze drept cost istoric pentru conversia în moneda de prezentare valorile retratate la nivelul preţurilor de la data la care entitatea a încetat să îşi mai retrateze situaţiile financiare.**

Conversia unei operaţiuni din străinătate

44 Pe lângă punctele 38-43, punctele 45-47 se aplică atunci când rezultatele şi poziţia financiară ale unei operaţiuni din străinătate sunt convertite într-o monedă de prezentare astfel încât operaţiunea din străinătate să poată fi inclusă în situaţiile financiare ale entităţii raportoare prin consolidare sau prin metoda punerii în echivalenţă.

45 Încorporarea rezultatelor și a poziției financiare ale unei operațiuni din străinătate în cele ale entității raportoare urmează procedurile normale de consolidare, cum ar fi eliminarea soldurilor din interiorul grupului și a tranzacțiilor din interiorul grupului ale unei filiale (a se vedea IFRS 10 *Situații financiare consolidate*). Cu toate acestea, un activ (o datorie) monetar(ă) din interiorul grupului, indiferent dacă este pe termen scurt sau lung, nu poate fi eliminat(ă) în raport cu datoria (activul) corespondent(ă) din interiorul grupului fără a se evidenţia rezultatele fluctuaţiilor valutare în situaţiile financiare consolidate. Aceasta pentru că elementul monetar reprezintă un angajament de a converti o monedă într-o alta şi expune entitatea raportoare la un câştig sau la o pierdere din fluctuaţii valutare. În consecinţă, în situaţiile financiare consolidate ale entităţii raportoare, o astfel de diferenţă de curs valutar este recunoscută în profit sau pierdere sau, dacă ea apare din cauzele descrise la punctul 32, este recunoscută în alte elemente ale rezultatului global şi inclusă într-o componentă separată a capitalurilor proprii până la cedarea operaţiunii din străinătate.

46 Atunci când situaţiile financiare ale unei operaţiuni din străinătate sunt de la o dată diferită de cea a entităţii raportoare, operaţiunea din străinătate întocmeşte deseori situaţii suplimentare la aceeaşi dată la care sunt întocmite situaţiile financiare ale entităţii raportoare. Când nu se face acest lucru, IFRS 10 permite utilizarea unei date de raportare diferite, cu condiţia ca diferenţa să nu fie mai mare de trei luni şi să fie făcute ajustări pentru efectele oricăror tranzacţii semnificative sau ale altor evenimente care au loc între datele diferite. Într-un astfel de caz, activele şi datoriile unei operaţiuni din străinătate sunt convertite la cursul de schimb valutar de la finalul perioadei de raportare a operaţiunii din străinătate. Ajustările sunt făcute pentru variațiile semnificative ale cursurilor de schimb valutar până la finalul perioadei de raportare a entităţii raportoare în conformitate cu IFRS 10. Atunci când se aplică metoda punerii în echivalență pentru entitățile asociate și asocierile în participație se utilizează aceeași abordare, în conformitate cu IAS 28 (modificat în 2011).

**47** **Orice fond comercial apărut la achiziţionarea unei operaţiuni din străinătate şi orice ajustări de valoare justă ale valorilor contabile ale activelor şi datoriilor apărute la achiziţionarea respectivei operaţiuni din străinătate trebuie tratate ca active şi datorii ale operaţiunii din străinătate. Astfel, ele trebuie să fie exprimate în moneda funcţională a operaţiunii din străinătate şi trebuie convertite la cursul de închidere în conformitate cu punctele 39 şi 42.**

Cedarea sau cedarea parţială a unei operaţiuni din străinătate

**48** **La cedarea unei operaţiuni din străinătate, valoarea cumulativă a diferenţelor de curs valutar aferentă acelei operaţiuni din străinătate, recunoscută în alte elemente ale rezultatului global şi cumulată în componenta separată a capitalurilor proprii, trebuie reclasificată din capitaluri proprii în profit sau pierdere (ca ajustare din reclasificare) atunci când se recunoaște câştigul sau pierderea în urma cedării (a se vedea IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare*(revizuit în 2007)).**

48A În afară de cedarea întregii participaţii a unei entități într-o operațiune din străinătate, sunt contabilizate ca cedări următoarele cedări parțiale:

(a) atunci când cedarea parțială are drept urmare pierderea controlului asupra unei filiale care include o operațiune din străinătate, indiferent dacă entitatea păstrează un interes care nu controlează în fosta filială după cedarea parțială; și

(b) atunci când participaţia păstrată după cedarea parțială a unei participaţii într-un angajament comun sau după cedarea parțială a unei participaţii într-o entitate asociată care include o operațiune din străinătate este un activ financiar care include o operațiune din străinătate.

48B La cedarea unei filiale care include o operaţiune din străinătate, valoarea cumulativă a diferenţelor de curs valutar legate de acea operaţiune din străinătate care a fost atribuită intereselor care nu controlează trebuie derecunoscută, însă nu va fi reclasificată la profit sau pierdere.

**48C** **În cazul unei cedări parţiale a unei filiale care include o operaţiune din străinătate, entitatea trebuie să redistribuie partea proporţională a valorii cumulative a diferenţelor de curs valutar recunoscute în alte elemente ale rezultatului global către interesele care nu controlează din cadrul acelei operaţiuni din străinătate. În cazul oricărei alte cedări parţiale a unei operaţiuni din străinătate, entitatea trebuie să reclasifice la profit sau pierdere doar partea proporţională din valoarea cumulativă a diferenţelor de curs valutar care sunt recunoscute în alte elemente ale rezultatului global.**

48D Cedarea parţială a participației unei entităţi într-o operaţiune din străinătate este reprezentată de orice reducere a participaţiilor în capitalurile proprii ale unei entităţi într-o operaţiune din străinătate, cu excepţia reducerilor precizate la punctul 48A care sunt contabilizate ca cedări.

49 O entitate poate să îşi cedeze sau să îşi cedeze parţial participația într-o operaţiune din străinătate prin vânzare, lichidare, rambursarea capitalului social sau abandonarea întregii entităţi sau a unei părţi din aceasta. Reducerea valorii contabile a operaţiunii din străinătate, fie ca urmare a propriilor pierderi înregistrate, fie ca urmare a unei deprecieri recunoscute de către investitor, nu reprezintă o cedare parţială. În consecinţă, nicio parte a câştigului sau pierderii din diferenţe de curs valutar care este recunoscută în alte elemente ale rezultatului global nu este reclasificată la profit sau pierdere în momentul unei reduceri a valorii contabile.

Efectele fiscale ale tuturor diferenţelor de curs valutar

50 Câştigurile şi pierderile din tranzacţiile în valută şi diferenţele de curs valutar apărute din conversia rezultatelor şi a poziţiei financiare ale unei entităţi (inclusiv ale unei operaţiuni din străinătate) într-o monedă diferită pot antrena efecte fiscale. IAS 12 *Impozitul pe profit* se aplică acestor efecte fiscale.

Prezentarea informaţiilor

**51** **La punctele 53 şi 55-57 se aplică referințele la „moneda funcţională”, iar în cazul unui grup se aplică cele la moneda funcţională a societăţii-mamă.**

**52** **O entitate trebuie să prezinte:**

**(a)** **valoarea diferenţelor de curs valutar recunoscute în profit sau pierdere, cu excepţia celor apărute la instrumentele financiare evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu IFRS 9; și**

**(b)****diferenţele nete de curs valutar recunoscute în alte elemente ale rezultatului global şi cumulate în componenta separată a capitalurilor proprii şi o reconciliere a valorii diferenţelor de curs valutar de acest tip la începutul şi la sfârşitul perioadei.**

**53** **Când moneda de prezentare este diferită de moneda funcţională, acest lucru trebuie să fie declarat, împreună cu prezentarea monedei funcţionale şi a motivului utilizării unei monede de prezentare diferite.**

**54** **Când are loc o schimbare a monedei funcţionale a entităţii raportoare sau a unei operaţiuni importante din străinătate, acest fapt şi motivul schimbării monedei funcţionale trebuie să fie prezentate.**

**55** **Atunci când o entitate îşi prezintă situaţiile financiare într-o monedă care este diferită de moneda sa funcţională, ea trebuie să descrie situaţiile financiare ca fiind elaborate în conformitate cu IFRS-urile doar dacă ele respectă toate dispoziţiile din IFRS-uri, inclusiv metoda de conversie prezentată la punctele 39 şi 42.**

56 O entitate îşi prezintă uneori situaţiile financiare sau alte informaţii financiare într-o monedă care nu este moneda sa funcţională fără a respecta dispoziţiile de la punctul 55. De exemplu, o entitate poate să îşi convertească într-o altă monedă doar anumite elemente selectate din situaţiile sale financiare. Sau, o entitate a cărei monedă funcţională nu este moneda unei economii hiperinflaţioniste poate să îşi convertească situaţiile financiare într-o altă monedă prin conversia tuturor elementelor la cel mai recent curs de închidere. Astfel de conversii nu sunt conforme cu IFRS-urile şi sunt necesare prezentările de informaţii prevăzute la punctul 57.

**57** **Atunci când o entitate îşi prezintă situaţiile financiare sau alte informaţii financiare într-o monedă care este diferită de moneda sa funcţională sau de moneda sa de prezentare, iar dispoziţiile de la punctul 55 nu sunt îndeplinite, ea trebuie:**

**(a)** **să identifice în mod clar informaţiile drept informaţii suplimentare pentru a le distinge de informaţiile care respectă IFRS-urile;**

**(b)** **să raporteze moneda în care sunt prezentate informaţiile suplimentare; și**

**(c)** **să raporteze moneda funcţională a entităţii şi metoda de conversie folosită pentru a determina informaţiile suplimentare.**

Data intrării în vigoare şi tranziţia

58 O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2005, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

58A Documentul *Investiţie netă într-o operaţiune din străinătate* (Amendament la IAS 21), emis în decembrie 2005, a adăugat punctul 15A şi a modificat punctul 33. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2006 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date.

59 O entitate trebuie să aplice punctul 47 prospectiv tuturor achiziţiilor care au loc după începerea perioadei de raportare financiară în care prezentul standard este aplicat pentru prima dată. Este permisă aplicarea retroactivă a punctului 47 în cazul achiziţiilor anterioare. Pentru o achiziţie a unei operaţiuni din străinătate tratată prospectiv, dar care a avut loc înainte de data la care prezentul standard este aplicat pentru prima dată, entitatea nu trebuie să retrateze anii anteriori şi, în consecinţă, atunci când este cazul, poate trata ajustările fondului comercial şi ale valorii juste care rezultă în urma achiziţiei ca active şi datorii ale entităţii mai degrabă decât ca active şi datorii ale operaţiunii din străinătate. Astfel, respectivele ajustări ale fondului comercial şi ale valorii juste fie sunt deja exprimate în moneda funcţională a entităţii, fie sunt elemente valutare nemonetare, care sunt raportate utilizându-se cursul de schimb de la data achiziţiei.

60 Toate celelalte modificări care rezultă din aplicarea prezentului standard trebuie să fie contabilizate în conformitate cu dispoziţiile din IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori.*

60A IAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia folosită în cadrul IFRS-urilor. De asemenea, a modificat punctele 27, 30-33, 37, 39, 41, 45, 48 şi 52. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, amendamentele trebuie aplicate pentru acea perioadă anterioară.

60B IAS 27 (modificat în 2008) a adăugat punctele 48A - 48D şi a modificat punctul 49. O entitate trebuie să aplice în mod prospectiv amendamentele pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 27 (modificat în 2008) pentru o perioadă anterioară, amendamentele trebuie aplicate pentru acea perioadă anterioară.

60C [Eliminat]

60D Punctul 60B a fost modificat de documentul *Îmbunătăţiri la IFRS-uri* emis în mai 2010. O entitate trebuie să aplice acel amendament pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2010 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date.

60E [Eliminat]

60F IFRS 10 și IFRS 11 *Angajamente comune*, emise în mai 2011, au modificat punctele 3 litera (b), 8, 11, 18, 19, 33, 44-46 și 48A. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective atunci când aplică IFRS 10 și IFRS 11.

60G IFRS 13, emis în mai 2011, a modificat definiţia valorii juste de la punctul 8 şi a modificat punctul 23. O entitate trebuie să aplice acele amendamente atunci când aplică IFRS 13.

60H Documentul *Prezentarea altor elemente ale rezultatului global* (Amendamente la IAS 1), emis în iunie 2011, a modificat punctul 39. O entitate trebuie să aplice acel amendament atunci când aplică IAS 1 modificat în iunie 2011.

60I [Eliminat]

60J IFRS 9, emis în iulie 2014, a modificat punctele 3, 4, 5, 27 și 52 și a eliminat punctele 60C, 60E şi 60I. O entitate trebuie să aplice acele amendamente atunci când aplică IFRS 9.

60K IFRS 16 *Contracte de leasing*, emis în ianuarie 2016, a modificat punctul 16. O entitate trebuie să aplice amendamentul respectiv atunci când aplică IFRS 16.

Retragerea altor norme

61 Prezentul standard înlocuieşte IAS 21 *Efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar* (revizuit în 1993).

62 Prezentul standard înlocuieşte următoarele interpretări:

(a) SIC-11 *Schimb valutar—Capitalizarea pierderilor rezultate din devalorizări monetare accentuate*;

(b) SIC-19 *Monedă de raportare—Evaluarea şi prezentarea situaţiilor financiare în baza IAS 21 şi IAS 29*; și

(c) SIC-30 *Monedă de raportare—Conversia de la moneda de evaluare la moneda de prezentare*.

1. A se vedea şi SIC -7 *Introducerea monedei euro*. [↑](#footnote-ref-1)