

IPSAS 4: Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος

Η παρούσα περιγραφή αποτελεί σύντομη περίληψη και απόδοση του προτύπου από τους συγγραφείς του βιβλίου «Λογιστική Δημοσίου Τομέα: Τάσεις και Πρακτικές» για εκπαιδευτικούς σκοπούς και σε καμία περίπτωση δεν ενέχει τη θέση επίσημης μετάφρασης του προτύπου.

Αθήνα, Σεπτέμβριος 2020

IPSAS 4: Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος

Μια οντότητα μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους. Μπορεί να έχει συναλλαγές σε ξένα νομίσματα ή δικές της εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό. Επιπρόσθετα, μια οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε ξένο νόμισμα. Ο σκοπός του IPSAS 4 είναι να προσδιορίσει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό στις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας του δημοσίου τομέα και τον τρόπο με τον οποίο μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης. Το IPSAS 4 βασίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 21 «Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος».

Βασικοί ορισμοί

Ισοτιμία κλεισίματος είναι η τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Νόμισμα λειτουργίας είναι το νόμισμα του κύριου οικονομικού περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιείται η οντότητα του δημοσίου τομέα. **Νόμισμα παρουσίασης** είναι το νόμισμα που χρησιμοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.

Συναλλαγματική διαφορά είναι η διαφορά που προκύπτει από τη μετατροπή, με διαφορετικές ισοτιμίες, δεδομένου αριθμού μονάδων ενός νομίσματος σε άλλο νόμισμα. **Συναλλαγματική ισοτιμία** είναι η σχέση ανταλλαγής δύο νομισμάτων.

Σκοπός

Οι οντότητες του δημοσίου τομέα που προετοιμάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με την λογιστική της δεδουλευμένης βάσης, πρέπει να εφαρμόζουν το IPSAS 4:

(α) στο λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών και των υπολοίπων σε ξένα νομίσματα, εκτός από συναλλαγές που αφορούν παράγωγα και υπόλοιπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του IPSAS 29 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση»,

(β) στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό, που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας μέσω μιας ολικής ή αναλογικής ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, και

(γ) στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της οντότητας σε νόμισμα παρουσίασης.

Νόμισμα λειτουργίας

Το κύριο οικονομικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται η οντότητα συνήθως είναι εκείνο στο οποίο δημιουργεί και αναλύει μετρητά κατά κύριο λόγο. Η οντότητα εξετάζει τους ακόλουθους παράγοντες προκειμένου να καθορίσει το νόμισμα λειτουργίας της:

(α) το νόμισμα (ι) από το οποίο προκύπτουν έσοδα, όπως φόροι, επιχορηγήσεις και πρόστιμα, (ιι) συχνά θα πρόκειται για το νόμισμα στο οποίο εκφράζονται και διακανονίζονται οι τιμές πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών της, και (ιιι) της χώρας της οποίας ο ανταγωνισμός και οι κανονισμοί καθορίζουν κατά το πλείστον τις τιμές πώλησης των αγαθών και υπηρεσιών της,

(β) το νόμισμα που κατά κύριο λόγο επηρεάζει την εργασία, τα υλικά και τα άλλα είδη κόστους που συνδέονται με την παροχή αγαθών και υπηρεσιών (συχνά πρόκειται για το νόμισμα στο οποίο εκφράζονται και διακανονίζονται τέτοια είδη κόστους).

Το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας αντανακλά τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που την αφορούν. Συνεπώς, όταν καθοριστεί, το νόμισμα λειτουργίας δεν μεταβάλλεται εκτός αν υπάρξει μεταβολή σε εκείνες τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα ή τις περιστάσεις.

Αν το νόμισμα λειτουργίας είναι νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας, οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας επαναδιατυπώνονται σύμφωνα με το IPSAS 10 «Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες».

Λογιστική συναλλαγών σε ξένο νόμισμα

Κατά την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων, κάθε οντότητα —είτε πρόκειται για ανεξάρτητη οντότητα, οντότητα με εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό (όπως μια ελέγχουσα οντότητα) ή εκμετάλλευση στο εξωτερικό (όπως μια ελεγχόμενη οντότητα ή ένα υποκατάστημα)— καθορίζει το νόμισμα λειτουργίας της.

Η αρχική αναγνώριση στο νόμισμα λειτουργίας, μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα, γίνεται με την εφαρμογή, στο ποσό του ξένου νομίσματος, της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της συναλλαγής.

Για την παρουσίαση σε καταστάσεις οικονομικής θέσης μεταγενέστερων περιόδων, το Πρότυπο ορίζει ότι σε κάθε ημερομηνία αναφοράς:

(α) τα σε ξένο νόμισμα, χρηματικά στοιχεία, μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος

(β) τα μη χρηματικά στοιχεία, που επιμετρώνται βάσει του ιστορικού κόστους σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής, και

(γ) τα μη χρηματικά στοιχεία, που επιμετρώνται σε εύλογη αξία σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που υπήρχαν, όταν προσδιορίστηκε η εύλογη αξία.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τον διακανονισμό χρηματικών στοιχείων ή την μετατροπή τέτοιων στοιχείων σε τιμές που διαφέρουν από εκείνες με τις οποίες είχαν αρχικώς μετατραπεί και αναγνωριστεί κατά τη διάρκεια της περιόδου ή σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία προκύπτουν. Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν σε χρηματικό στοιχείο που αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης της αναφέρουσας οντότητας σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό

αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οντότητας ή στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, όπως αρμόζει. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, τέτοιες συναλλαγματικές διαφορές αναγνωρίζονται αρχικά σε ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της καθαρής επένδυσης.

Μεταβολή του νόμισματος λειτουργίας

Αν υπάρξει μεταβολή στο νόμισμα λειτουργίας της οντότητας, η οντότητα εφαρμόζει τις διαδικασίες μετατροπής που εφαρμόζονται στο νέο νόμισμα λειτουργίας μελλοντικά από την ημερομηνία της μεταβολής.

Μετατροπή στο νόμισμα παρουσίασης

Το IPSAS 4 επιτρέπει στις οντότητες να επιλέξουν το νόμισμα παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων ελεύθερα. Επιπλέον, σε περίπτωση που η οικονομική θέση και η οικονομική απόδοση κάθε επιπρόσθετης οντότητας που περιλαμβάνεται στην οντότητα, βρίσκονται σε διαφορετικό νόμισμα από το νόμισμα παρουσίασης, τα στοιχεία αυτά πρέπει να μετατραπούν στο νόμισμα παρουσίασης. Η οικονομική θέση και η οικονομική απόδοση της οντότητας του δημοσίου της οποίας το νόμισμα λειτουργίας δεν είναι το νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας μετατρέπονται σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, σύμφωνα με τις ακόλουθες διαδικασίες:

- (α) τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις για κάθε κατάσταση οικονομικής θέσης που παρουσιάζεται, μετατρέπονται με τις ισοτιμίες κλεισίματος που ισχύουν κατά την ημερομηνία της σχετικής κατάστασης,
- (β) έσοδα και έξοδα για κάθε κατάσταση οικονομικής απόδοσης, μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που ίσχυαν κατά την ημερομηνία των συναλλαγών, και
- (γ) κάθε προκύπτουσα συναλλαγματική διαφορά αναγνωρίζεται ως ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων