



مرکز مالی اقتصادی همت تراز



سازمان حسابرسی
۱۷۶

راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

دکتر یونس بادآور نهندی

دکتر موسی بزرگ اصل

سازمان حسابرسی
مدیریت تدوین استانداردها

۱۳۹۵

www.hemattaraz.ir

آثار تغییر در نرخ ارز

دامنه کاربرد

استاندارد حسابداری شماره ۱۶ برای موارد زیر کاربرد دارد:

۱. تسعیر معاملات و مانده حسابهای ارزی،
۲. تسعیر عملیات خارجی برای انعکاس در صورتهای مالی یک واحد تجاری از طریق تلفیق، روش ارزش ویژه و روش ارزش ویژه ناخالص،
۳. تسعیر صورتهای مالی به واحد پول گزارشگری (مانند تسعیر صورتهای مالی بانکها به یک واحد پول خارجی).

تسعیر جریانهای نقدی ناشی از معاملات ارزی یا صورت جریان وجوه نقد عملیات خارجی مشمول این استاندارد نیست و در استاندارد حسابداری شماره ۲ "صورت جریان وجوه نقد" مطرح شده است.

حسابداری عملیات مصونسازی ارقام ارزی (شامل مصونسازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی) نیز در دامنه کاربرد این استاندارد قرار نمی‌گیرد.

تعاریف

ارز: عبارت است از هر واحد پولی، به غیر از واحد پول عملیاتی واحد تجاری.

ارزش منصفانه: مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله یا یک بدهی را تسویه نمایند.

ارقام پولی: عبارت است از وجه نقد و داراییها و بدهیهایی که قرار است به مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد دریافت یا پرداخت شود.

آثار تغییر در نرخ ارز



تسعیر: فرایندی است که از طریق آن، اطلاعات مالی مبتنی بر ارز، برحسب واحد پول گزارشگری بیان شود. واژه تسعیر، گزارش معاملات منفرد ارزی برحسب واحد پول گزارشگری و همچنین برگردان یک مجموعه کامل صورتهای مالی تهیه شده برحسب ارز به واحد پول گزارشگری را دربرمی گیرد.

تفاوت تسعیر: عبارت است از تفاوت ناشی از تسعیر میزان معینی از یک واحد پول به واحد پول دیگر با نرخهای مختلف.

خالص سرمایه گذاری در یک عملیات خارجی: عبارت است از سهم واحد تجاری گزارشگر در خالص داراییهای عملیات خارجی.

عملیات خارجی: عبارت است از یک واحد تجاری فرعی، واحد تجاری وابسته، مشارکت خاص یا شعبه واحد تجاری گزارشگر که فعالیتهای آن در خارج از کشور محل فعالیت واحد تجاری گزارشگر یا برحسب واحد پولی غیر از واحد پول واحد تجاری گزارشگر انجام می شود.

طبق این تعریف شعب هم می توانند دارای واحد پول عملیاتی متفاوت از ستاد مرکزی یا واحد اصلی باشند. این وضعیت در مواردی اتفاق می افتد که شعب اساساً مستقل باشند و برای مقاصد مالیاتی یا دلایل مشابه دیگری در قالب یک شخصیت قانونی واحد با هم ترکیب شده باشند.

گروه: عبارت است از واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی آن.

واحد پول عملیاتی: عبارت است از واحد پول محیط اقتصادی اصلی که واحد تجاری در آن فعالیت می کند.

واحد پول گزارشگری: عبارت است از واحد پول مورد استفاده در ارائه صورتهای مالی.

واحد پول عملیاتی

واحد پول عملیاتی، واحد پول محیط اقتصادی اصلی است که واحد تجاری در آن فعالیت می کند. طبق بند ۸ استاندارد، محیط اقتصادی اصلی محل فعالیت واحد تجاری، به طور معمول

آثار تغییر در نرخ ارز

محیطی است که بخش عمده وجه نقد واحد تجاری در آن ایجاد و مصرف می‌شود. برای تعیین واحد پول عملیاتی، واحد تجاری عوامل زیر را مد نظر قرار می‌دهد:

الف. واحد پولی که قیمت فروش کالاها و خدمات عمدتاً با آن تعیین و تسویه می‌شود و رقابت و مقررات موجود در محل فعالیت، قیمت فروش کالا و خدمات را تعیین می‌کند.

ب. واحد پولی که بخش عمده مواد، دستمزد، و سایر مخارج تأمین کالاها و خدمات با آن تعیین و تسویه می‌شود.

برای مثال قیمت نفت معمولاً براساس دلار تعیین می‌شود. بنابراین قیمت‌های فروش شرکتی که فعالیت اصلی آن فروش نفت است تحت تأثیر قیمت دلار خواهد بود. حتی اگر صورتحساب‌های فروش نفت به واحد پول داخلی باشد باز هم این موضوع مصداق دارد. بنابراین واحد پول عملیاتی این‌گونه واحدها با در نظر گرفتن سایر شاخص‌های اصلی مندرج در بند ۸ استاندارد، غالباً دلار است. همچنین طبق بند ۹ استاندارد حسابداری شماره ۱۶ عوامل زیر می‌تواند شواهدی برای تعیین واحد پول عملیاتی واحد تجاری فراهم کند:

الف. واحد پولی که وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های تأمین مالی (برای مثال، افزایش سرمایه یا استقراض) با آن تحصیل می‌شود.

ب. واحد پولی که معمولاً وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی براساس آن دریافت می‌شود.

ارزیابی واحد پول عملیاتی در یک عملیات خارجی

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



الف. اینکه آیا فعالیتهای عملیات خارجی به عنوان توسعه فعالیت واحد تجاری گزارشگر انجام می‌شود، یا به میزان زیادی مستقل است. نمونه توسعه فعالیت واحد تجاری گزارشگر زمانی است که عملیات خارجی صرفاً کالاهای وارداتی از واحد تجاری گزارشگر را می‌فروشد و عواید آن را به واحد تجاری گزارشگر برمی‌گرداند. نمونه مستقل بودن فعالیتهای عملیات خارجی زمانی است که عملیات خارجی دریافت وجه نقد و دیگر ارقام پولی، انجام هزینه، ایجاد درآمد و اخذ تسهیلات مالی را عمدتاً با واحد پول محلی انجام می‌دهد.

ب. اینکه آیا معاملات با واحد تجاری گزارشگر، بخش جزئی یا عمده‌ای از فعالیتهای عملیات خارجی را تشکیل می‌دهد.

ج. اینکه آیا جریانهای نقدی واحد تجاری گزارشگر به طور مستقیم تحت تأثیر فعالیتهای عملیات خارجی قرار می‌گیرد و انتقال وجوه نقد به سهولت امکان پذیر است یا خیر.

د. اینکه آیا جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیات خارجی برای پرداخت تعهدات فعلی و تعهدات مورد انتظار آن کافی است و به تأمین نقدینگی از طریق واحد تجاری گزارشگر نیاز دارد یا خیر.

واحد پول عملیاتی یک عملیات خارجی که بخش لاینفک گروه است همانند واحد پول عملیاتی شرکت اصلی است. زمانی که فعالیت یک واحد خارجی عملاً گسترش عملیات شرکت اصلی است محیط اقتصادی اصلی واحد خارجی نباید با محیط اقتصادی شرکت اصلی متفاوت باشد.

تشخیص واحد پول عملیاتی در شرایط پیچیده

در شرایط پیچیده که واحد پول عملیاتی روشن نیست، مدیریت از قضاوت خود برای تعیین واحد پول عملیاتی که به نحو مناسبتری بیانگر آثار اقتصادی معاملات و سایر رویدادهاست استفاده می‌کند. در این قضاوت ابتدا معیارهای اصلی و سپس معیارهای مکمل مورد توجه قرار می‌گیرد.

در نظر گرفتن عوامل زیر، باتوجه به ماهیت عملیات خارجی، می‌تواند به تعیین واحد پول عملیاتی کمک کند. (Barden, et.al, 2011)

- اگر شرکت اصلی میانی وظایف مربوط به واحدهای زیرمجموعه خود را انجام می‌دهد (مثلاً اگر مدیران و کارکنان شرکت اصلی میانی متفاوت از شرکت اصلی نهایی باشند، دارای مسئولیت گزارشگری خاص خود باشد و صورتهای مالی تلفیقی تهیه کند و همچنین در یک منطقه جغرافیایی فعالیتهایی را انجام و هزینه‌هایی به پول محلی متحمل می‌شود) بیانگر این است که واحد پول عملیاتی آن با واحد پول عملیاتی شرکت اصلی نهایی متفاوت است.
- اگر شرکت اصلی میانی فقط برای کسب منافع مالیاتی، مقرراتی یا منافع مشابه آن برای شرکت اصلی نهایی تشکیل شده است، در این حالت عملیات شرکت اصلی میانی همان گسترش فعالیتهای شرکت اصلی نهایی است.
- اگر عملیات خارجی به صورت واحد با مقاصد خاص (SPE) تشکیل شود، فعالیتهای آن به نمایندگی از شرکت اصلی انجام شود و واحد با مقاصد خاص توسعه فعالیت شرکت اصلی باشد، واحد پول عملیاتی آن، همان واحد پول شرکت اصلی است.
- در مورد واحدهایی که وظیفه خزانهداری را انجام می‌دهند باید مشخص شود که آیا این واحدها برای نیازهای تأمین منابع و مدیریت وجوه نقد گروه ایجاد شده‌اند یا اینکه تنها برای ارائه خدمات به یک زیرمجموعه خاص از گروه تشکیل شده‌اند. در حالت دوم، واحد پول عملیاتی واحد خزانهداری ممکن است با شرکت اصلی متفاوت باشد.

مثال - تعیین واحد پول عملیاتی

شرکت الف، ریال را به عنوان واحد پول عملیاتی خود تعیین کرده است. شرکت الف دو شرکت ب و ج را تأسیس کرده است که شرکت ب در امارات و شرکت ج در مالزی ثبت شده است. در یک دوره خاص معاملات زیر بین این شرکتها انجام شده است.



آثار تغییر در نرخ ارز

شرکت الف مبلغ ۲ میلیارد درهم به هر یک از شرکتهای ب و ج وام پرداخت کرده است و هر دو شرکت این مبالغ را به عنوان بدهیهای بین گروهی ثبت کرده‌اند.

شرکت ب مبلغ ۳ میلیارد درهم وام نیز از یک شخص غیروابسته دریافت کرده است که توسط شرکت ج تضمین شده است.

شرکت ب تمام مبلغ ۵ میلیارد درهم را برای ایجاد یک کارخانه در امارات مصرف کرده است که هدف آن تأمین نیازهای داخلی بازار امارات است. این شرکت قصد دارد که وام دریافتی از اشخاص غیروابسته را از محل سود تولید تسویه کند.

شرکت ج مبلغ ۲ میلیارد درهم وام خود را برای سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار بازارهای بین‌المللی مصرف می‌کند. استراتژیهای سرمایه‌گذاری شرکت ج توسط شرکت الف تعیین می‌شود.

واحد پول عملیاتی شرکتهای ب و ج چیست؟

واحد پول عملیاتی یک شرکت باید اطلاعاتی درباره آن شرکت ارائه کند که منعکس‌کننده محتوای اقتصادی رویدادها و شرایط مربوط به آن شرکت باشد. اگر از یک واحد پول خاص به‌طور گسترده استفاده شود یا اینکه یک واحد پول خاص اثر عمده‌ای بر یک شرکت داشته باشد، آن واحد پول، واحد پول عملیاتی است.

واحد پول عملیاتی شرکت ب با توجه به توضیحات بالا درهم است چرا که واحد پول کشوری است که بر قیمت فروش و بهای تمام شده فروش محصولات شرکت مؤثر است و همچنین این شرکت تحت تأثیر مقررات و عوامل رقابتی در کشور امارات قرار دارد.

شرکت ج اگرچه در مالزی ثبت شده است اما به نظر می‌رسد استقلال زیادی ندارد و فعالیتهای آن (سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار) گسترش دامنه فعالیت شرکت الف است و در نتیجه واحد پول عملیاتی آن ریال است.

آثار تغییر در نرخ ارز

اقتصاد با تورم حاد

در مواردی که واحد پول عملیاتی، واحد پول یک اقتصاد با تورم حاد است صورتهای مالی باید طبق استاندارد بین‌المللی شماره ۹ "گزرشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد" تجدید ارائه کند. یک شرکت نمی‌تواند با انتخاب یک واحد پول غیر از واحد پول عملیاتی منطبق با تعاریف استاندارد حسابداری شماره ۱۶ ایران از تجدید ارائه خودداری کند.

گزارش معاملات ارزی به واحد پول عملیاتی

معاملات بین یک واحد تجاری داخلی و یک واحد تجاری خارجی اغلب به واحد پولی غیر از ریال انجام می‌شود که آن را معاملات ارزی می‌نامند. رایجترین معاملات ارزی شرکتها خرید مواد، کالا و ماشین‌آلات از خارج، اخذ تسهیلات ارزی و صدور محصولات به خارج از کشور است. زمانی که شرکت برای تولید محصول، مواد اولیه وارد می‌کند، باید خرید را در دفاتر خود براساس ریال ثبت کند. اگر شرکتی مقداری مواد خام به ارزش ۲۰۰۰۰۰۰ یورو از خارج خریداری کند، این معامله باید به چه مبلغی در دفاتر ثبت شود؟ یا اگر یک شرکت مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ یورو از یک شرکت اروپایی وام گرفته باشد معادل ریالی این مبلغ که باید در دفاتر ثبت شود چقدر است؟

براساس استاندارد حسابداری شماره ۱۶، معاملات ارزی در زمان شناخت اولیه باید براساس نرخ تسعیر در تاریخ انجام معامله به واحد پول عملیاتی (به طور معمول ریال) ثبت شود. در بعضی موارد ممکن است تشخیص نرخ تسعیر در تاریخ انجام معامله مشکل باشد. در چنین مواردی، اگر نوسانات نرخ ارز کم باشد، طبق استاندارد می‌توان برای تسعیر ارز از نرخ میانگین استفاده کرد. چنانچه نوسانات نرخ ارز زیاد باشد نرخ میانگین قابل اتکا نیست.

مثال (۱): فرض کنید شرکت سبلان کالایی را در تاریخ $13 \times 1/7/25$ به مبلغ ۱۵۰۰۰۰ یورو از خارج خریداری کرده است. اگر نرخ یورو در این تاریخ ۱۱۰۰۰ ریال باشد، معادل ریالی این خرید ۱۶۵۰۰۰۰۰ ریال و نحوه ثبت آن به صورت زیر است:

۱۳×۱/۷/۲۵	موجودی کالا	۱۶۵۰۰۰۰۰
	حسابهای پرداختی	۱۶۵۰۰۰۰۰

آثار تغییر در نرخ ارز

گزارشگری پس از شناخت اولیه

چنانچه این مبلغ تا $13 \times 1/12/29$ تسویه نشود، شرکت سبلان در تاریخ ترازنامه یک بدهی ارزی دارد. اگرچه این معامله به ریال ثبت شده است ولی باید به یورو تسویه شود. چنانچه نرخ یورو در تاریخ ترازنامه ۱۱۵۰۰ ریال باشد، انتظار می‌رود برای تسویه بدهی به ازای هر یورو ۵۰۰ ریال بیش از مبلغ ثبت شده اولیه مورد نیاز باشد. در اینجا از اصطلاح «انتظار می‌رود» استفاده شده است، زیرا این بدهی در آینده تسویه می‌شود و ممکن است نرخ ارز تا زمان تسویه تغییر کند. حال در تاریخ ترازنامه، بدهی ارزی به چه مبلغی گزارش می‌شود؟

ضوابط تسعیر اقلام ارزی در تاریخ ترازنامه به شرح زیر است:

- الف. اقلام پولی ارزی باید با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه تسعیر شود،
- ب. اقلام غیرپولی که به بهای تمام شده تاریخی برحسب ارز ثبت شده است باید با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ انجام معامله تسعیر شود، و
- ج. اقلام غیرپولی که به ارزش منصفانه برحسب ارز ثبت شده است باید با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ تعیین ارزش منصفانه تسعیر شود.

حسابهای پرداختی ارزی، یک بدهی پولی است که باید به نرخ تسعیر ترازنامه تسعیر شود. بنابراین این بدهی به مبلغ ۱۷۲۵۰۰۰۰۰ ریال در ترازنامه منعکس می‌شود.

آثار تغییر در نرخ ارز

نمونه‌های اقلام بولی و غیربولی با توجه به تعریف آن در استاندارد شماره ۱۶ به شرح زیر است:

نمونه اقلام بولی و غیربولی

غیربولی	بولی	اقلام
	✓	موجودی نقد و بانک
	✓	سپرده‌ها
✓		سرمایه‌گذاری در سهام
	✓	اوراق مشارکت
	✓	حسابها و اسناد دریافتی
	✓	ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول
✓		موجودی کالا
✓		پیش‌پرداختها
	✓	مطالبات بلندمدت
✓		داراییهای ثابت مشهود و نامشهود
	✓	حسابها و اسناد پرداختی
	✓	هزینه‌های معوق
	✓	سود سهام پرداختی
	✓	مالیات بردرآمد پرداختی
✓		پیش‌دریافت درآمد
✓		سهام عادی
✓		سود انباشته

شناخت تفاوت‌های تسعیر

در نتیجه تسعیر، مبلغ بدهی ارزی از ۱۶۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال به ۱۷۲۵٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال افزایش یافته است. تفاوت ناشی از تسعیر مبلغ ۷۵٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال است. این تفاوت به بدهکار چه حسابی منظور شود؟

اقلام پولی

تفاوت‌های تسعیر در نتیجه تسویه اقلام پولی پس از شناخت اولیه یا تجدید اندازه‌گیری اقلام پولی با نرخ‌های متفاوت از نرخ مورد استفاده در شناخت اولیه یا پایان دوره قبل ایجاد می‌شود. این تفاوت‌ها به استثنای موارد زیر به سود و زیان دوره منظور می‌شود:

الف. تفاوت‌های تسعیر بدهی‌های ارزی مربوط به دارایی‌های واجد شرایط،

ب. تفاوت‌های تسعیر مربوط به کاهش شدید ارزش ریال،

پ. تفاوت‌های تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی شرکت‌های دولتی،

ت. تفاوت‌های تسعیر اقلام پولی که بخشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری گزارشگر در عملیات خارجی را نشان می‌دهد.

اگر مبلغ بدهی ارزی شرکت سبلان که در نتیجه تسعیر از ۱۶۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال به مبلغ ۱۷۲۵٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال افزایش یافته است مشمول موارد استثنا نباشد تفاوت تسعیر آن یعنی مبلغ ۷۵٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال به حساب زیان تسعیر ارز منظور می‌شود.

۱۳×۱/۱۲/۲۹	زیان تسعیر ارز	۷۵٫۰۰۰٫۰۰۰
	حسابهای پرداختی	۷۵٫۰۰۰٫۰۰۰

تفاوت‌های تسعیر مربوط به دارایی‌های واجد شرایط

طبق بند ۲۹ استاندارد حسابداری شماره ۱۶ که در سال ۱۳۹۱ تجدیدنظر شده است تفاوت‌های تسعیر بدهی‌های ارزی مربوط به دارایی‌های واجد شرایط، به شرط رعایت معیارهای مربوط به احتساب مخارج مالی در بهای تمام شده دارایی‌ها طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۳ با عنوان "مخارج تأمین مالی"، باید به بهای تمام شده آن دارایی منظور شود.

آثار تغییر در نرخ ارز

شرکتها برای طرحهای توسعه خود از منابع ارزی داخلی یا خارجی استفاده می‌کنند. به دلیل تغییرات قابل توجه نرخ ارز و الزام استاندارد به تسعیر بدهیهای ارزی، زیانهای ارزی بااهمیتی قبل از بهره‌برداری از پروژه‌ها در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود. این زیانها در حالی شناسایی می‌شود که پروژه‌ها به مرحله درآمدزایی نرسیده‌اند و از سوی دیگر ابزارهای مصون‌سازی در برابر این زیانها در محیط اقتصادی کشور وجود ندارد. لذا در تجدیدنظر استاندارد شماره ۱۶ بند ۲۹ اضافه شده است که با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی انطباق ندارد و به دلیل شرایط خاص کشور پیش‌بینی شده است. برای احتساب تفاوت‌های تسعیر بدهیهای ارزی در بهای تمام شده داراییهای واجد شرایط طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۳ وجود شرایط زیر لازم است:

الف. برای دارایی مربوط مخارجی در حال انجام باشد، و

ب. فعالیت‌های لازم برای آماده‌سازی دارایی مربوط جهت استفاده مورد نظر یا فروش در جریان باشد.

لازم به یادآوری است که تفاوت تسعیر مربوط به هزینه مالی ارزی نیز طبق بند ۵ استاندارد حسابداری شماره ۱۳ جزئی از هزینه مالی است و به بهای تمام شده دارایی منظور می‌شود.

تفاوت‌های تسعیر مربوط به کاهش ارزش شدید ریال

اخیراً تغییرات شدید نرخ ارز به‌گونه‌ای بوده است که شرایط ویژه‌ای را در محیط اقتصادی کشور ایجاد کرده است. افزایش بیش از دو برابری نرخ ارز موضوعی نیست که آن را بتوان در قالب استانداردهای حسابداری که برای شرایط عادی تدوین می‌شود حل و فصل کرد. این افزایش شدید اگرچه بدهیها را افزایش می‌دهد ولی در مواردی که این بدهیها مربوط به تحصیل داراییهای مولد است باعث افزایش بهای جایگزینی داراییها و همچنین افزایش نرخ فروش محصولات و خدمات می‌شود.

لذا استاندارد حسابداری شماره ۱۶ مجدداً در سال ۱۳۹۲ اصلاح شد و بند زیر به استاندارد اضافه شد.

تفاوت‌های تسعیر بدهیهای ارزی مربوط به تحصیل و ساخت داراییها، ناشی از کاهش شدید ارزش ریال، در صورت احراز تمام شرایط زیر، تا سقف مبلغ قابل بازیافت به بهای تمام شده دارایی مربوط اضافه می‌شود:

آثار تغییر در نرخ ارز

الف. کاهش ارزش ریال نسبت به تاریخ شروع کاهش ارزش، حداقل ۲۰ درصد باشد.

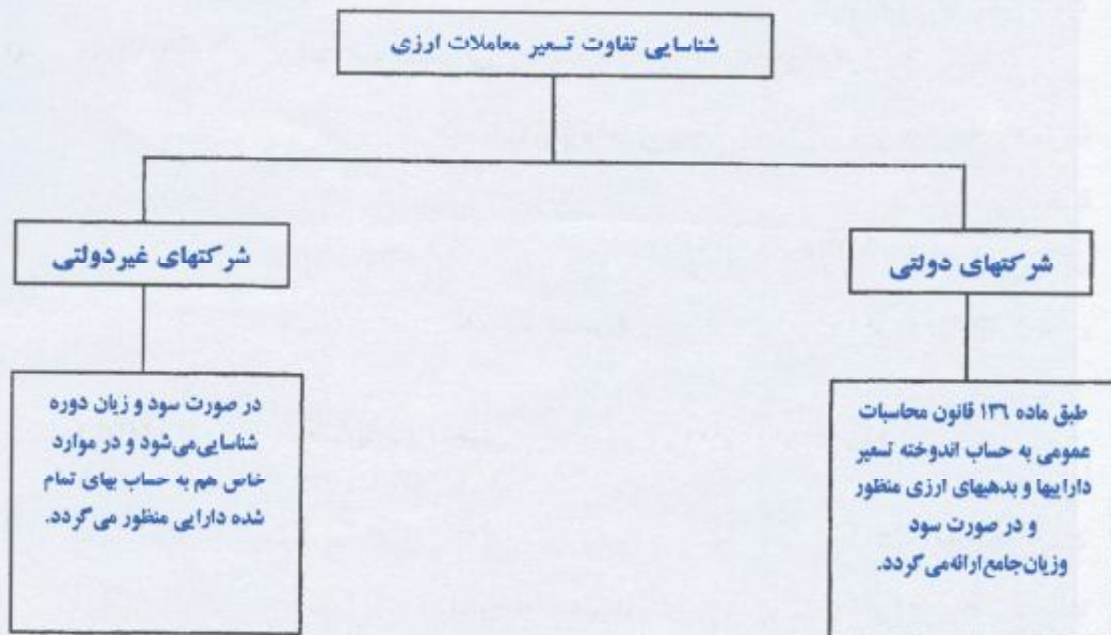
ب. در مقابل بدهی حفاظی وجود نداشته باشد.

همچنین در صورت برگشت شدید کاهش ارزش ریال (حداقل ۲۰ درصد) سود ناشی از تسعیر بدهیهای مزبور تا سقف زیانهای تسعیری که قبلاً به بهای تمام شده دارایی منظور شده است متناسب با عمر مفید باقیمانده از بهای تمام شده دارایی کسر می شود.

تفاوتهای تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی شرکتهای دولتی

در شرکتهای دولتی ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی یک محدودیت ایجاد کرده است. براساس این ماده، تفاوتهای تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی شرکتهای دولتی به حساب اندوخته تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی منظور و در بخش حقوق صاحبان سهام طبقه بندی می شود. در صورتی که در پایان سال مالی، مانده حساب اندوخته بدهکار باشد، این مبلغ به حساب سود و زیان همان سال منظور خواهد شد.

به دلیل اینکه براساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی، تفاوت تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی ماهیت درآمد و هزینه دارد ولی قانون محاسبات عمومی در این مورد محدودیت برقرار کرده است، خالص تفاوتهای تسعیری که موجب تغییر اندوخته تسعیر طی دوره گردیده است باید در صورت سود و زیان جامع دوره منعکس شود. تصویر کلی شناسایی تفاوت تسعیر معاملات ارزی در نمودار زیر ارائه شده است:



راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۱۶

آثار تغییر در نرخ ارز

مثال (۲): یک شرکت دولتی تجهیزاتی را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریورو از خارج در تاریخ ۱۳۰۱/۸/۱۰ خریداری کرده و قرار است مبلغ معامله در ۱۳۰۲/۲/۳۱ پرداخت شود. نرخ یورو در تاریخهای مربوط به صورت زیر است:

۱۳۰۱/۸/۱۰ ۱۲٫۰۰۰ ریال

۱۳۰۱/۱۲/۲۹ ۱۴٫۰۰۰ ریال

۱۳۰۲/۲/۳۱ ۱۳٫۰۰۰ ریال

با فرض اینکه مانده حساب اندوخته تسعیر ارز تا قبل از ۱۳۰۱/۱۲/۲۹ مبلغ ۶۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال بستانکار باشد، ثبتهای حسابداری در تاریخ تحصیل دارایی، تاریخ ترازنامه و تاریخ تسویه بدهی ارزی به صورت زیر خواهد بود:

۱۲٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	تجهیزات	۱۳۰۱/۸/۱۰	(۱)
۱۲٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	حسابهای پرداختی		
۲٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	اندوخته تسعیر ارز	۱۳۰۱/۱۲/۲۹	(۲)
۲٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	حسابهای پرداختی		
۱٫۳۷۵٫۰۰۰٫۰۰۰	زیان تسعیر ارز		(۳)
۱٫۳۷۵٫۰۰۰٫۰۰۰	اندوخته تسعیر ارز		
۱۴٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	حسابهای پرداختی	۱۳۰۲/۲/۳۱	
۱۳٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک		(۴)
۱٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	اندوخته تسعیر ارز		

حساب اندوخته تسعیر ارز

۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ^(۲)	۶۲۵,۰۰۰,۰۰۰ مانده اول دوره
۱,۳۷۵,۰۰۰,۰۰۰	۱,۳۷۵,۰۰۰,۰۰۰ ^(۳)
۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ^(۴)	

خالص سرمایه‌گذاری در یک واحد تجاری خارجی

مجموع (واحد تجاری ممکن است دارای ارقام پولی قابل دریافت از عملیات خارجی یا قابل پرداخت به آن باشد. چنانچه تسویه این ارقام برنامه‌ریزی نشده باشد یا احتمال تسویه آن در آینده بعید باشد، بخشی از خالص سرمایه‌گذاری تلقی می‌شود.)

تفاوت‌های تسعیر ارقام پولی که بخشی از خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی است در صورت سود و زیان جامع شناسایی و تا زمان واگذاری سرمایه‌گذاری در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی می‌شود.

تفاوت تسعیر ارقام غیر پولی

چنانچه درآمد یا هزینه مربوط به ارقام غیر پولی در صورت سود و زیان جامع شناسایی شود، هرگونه درآمد یا هزینه ناشی از تسعیر آن ارقام نیز باید در صورت سود و زیان جامع شناسایی گردد. برعکس، زمانی که درآمد یا هزینه مربوط به ارقام غیر پولی در صورت سود و زیان دوره شناسایی می‌شود، هرگونه درآمد یا هزینه ناشی از تسعیر آن ارقام نیز باید در صورت سود و زیان دوره شناسایی شود.

برای مثال طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ "داراییهای ثابت مشهود" مازاد تجدید ارزیابی دارایی در صورت سود و زیان جامع گزارش می‌شود. اگر دارایی ثابت مشهود در یک کشور خارجی باشد در زمان تجدید ارزیابی با نرخ ارز در تاریخ تجدید ارزیابی تسعیر می‌شود. تفاوت تسعیر ارز ناشی از نرخهای متفاوت در اینجا به سود و زیان جامع منظور می‌شود.

آثار تغییر در نرخ ارز

مثال - دارایی غیرپولی

شرکت الف ساختمانی را در کشور امارات به مبلغ ۲۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰ درهم زمانی که نرخ درهم ۱۵۰ ریال بوده است خریداری کرده است. این ساختمان دو سال بعد که مبلغ دفتری آن ۱۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰ درهم است به مبلغ ۱۷۰٫۰۰۰٫۰۰۰ درهم تجدید ارزیابی می‌شود. نرخ درهم در زمان تجدید ارزیابی ۱۵۰ ریال است.

استهلاک انباشته دارایی تا زمان تجدید ارزیابی ۵۷٫۵۰۰٫۰۰۰ ریال (۵۰٫۰۰۰ × ۱۵۰) است.

میلیون ریال	
$۱۷۰.۰۰۰ \times ۱۵۰ = ۲۵۵۰۰.۰۰۰$	مبلغ تجدید ارزیابی
$۱۵۰.۰۰۰ \times ۱۵۰ = ۱۷۲.۵۰۰.۰۰۰$	مبلغ دفتری دارایی قبل از تجدید ارزیابی
<u>۸۲.۵۰۰.۰۰۰</u>	مازاد تجدید ارزیابی

ثبت روزنامه:

ساختمان	۸۲٫۵۰۰٫۰۰۰
مازاد تجدید ارزیابی	۸۲٫۵۰۰٫۰۰۰

استهلاک انباشته	۵۷٫۵۰۰٫۰۰۰
ساختمان	۵۷٫۵۰۰٫۰۰۰

روشهای حسابداری تسعیر ارز برای عملیات خارجی

در ادبیات حسابداری روشهای تسعیر ارز برای عملیات خارجی به چهار گروه تقسیم

می‌شود:

۱. روش جاری - غیرجاری
۲. روش پولی - غیرپولی
۳. روش موقتی
۴. روش نرخ جاری

آثار تغییر در نرخ ارز



روش جاری - غیرجاری

در این روش داراییها و بدهیها براساس سررسید یا به عبارتی براساس طول عمر تسعیر می‌شوند. داراییها و بدهیهای جاری براساس نرخهای جاری ارز و داراییها و بدهیهای غیرجاری براساس نرخهای تاریخی ارز در زمان تحصیل داراییها و تحمل بدهیهای مربوطه تسعیر می‌شوند. اغلب اقلام صورت سود و زیان به استثنای اقلام مرتبط با داراییها و بدهیهای غیرجاری، با نرخ میانگین دوره تسعیر می‌شود. این روش با آثار اقتصادی نوسانات نرخ ارز بر داراییها و بدهیها نامرتبط است. به عنوان مثال، وجه نقد و موجودیها به‌طور یکسان در معرض ریسک تغییر نرخ ارز قرار ندارند. قیمت موجودیها در مقایسه با وجه نقد، در صورت کاهش ارزش پول افزایش می‌یابد. این دو با هم قابل مقایسه نیستند در صورتی که هر دو با نرخ یکسان تسعیر می‌شوند.

روش پولی - غیرپولی

در این روش اقلام پولی (مانند موجودی نقد، مطالبات و بدهیها) با این دیدگاه که در معرض خطر تغییر نرخ ارز قرار دارند، با استفاده از نرخهای جاری ارز تسعیر می‌شوند. اقلام غیرپولی مانند موجودیها و داراییهای ثابت با نرخهای تاریخی ارز تسعیر می‌شوند. بیشتر اقلام صورت سود و زیان با نرخ میانگین دوره تسعیر می‌شوند، هرچند که بعضی از اقلام صورت سود و زیان از قبیل بهای تمام شده کالای فروش رفته و استهلاک که با اقلام غیرپولی ترازنامه مانند موجودیها و داراییهای ثابت مرتبط هستند با استفاده از نرخ تاریخی تسعیر می‌شوند. روش پولی - غیرپولی، داراییها و بدهیها را براساس میزان تأثیرپذیری آنها از تغییرات نرخ ارز طبقه‌بندی می‌کند.

روش موقتی

در این روش، نرخ تسعیر باتوجه به مبنای اندازه‌گیری داراییها و بدهیها تعیین می‌شود. برطبق این فرض، اقلام غیرپولی مانند موجودیها و داراییهای ثابت در صورتی که به بهای تمام شده تاریخی منعکس شوند به نرخ تاریخی و چنانچه به ارزش بازار منعکس شوند به نرخ جاری تسعیر می‌شوند. در این روش مبنای اندازه‌گیری اولیه برای اقلام غیرپولی بعد از تسعیر حفظ می‌گردد. در روش موقتی درآمدها و هزینه‌ها با نرخ میانگین دوره تسعیر می‌شوند و هزینه استهلاک و بهای تمام شده کالای فروش رفته در صورتی که موجودیها و داراییهای ثابت به بهای تمام شده تاریخی نگهداری شوند با نرخ تاریخی تسعیر می‌شوند.

آثار تغییر در نرخ ارز

روش نرخ جاری

در این روش کلیه اقلام ترازنامه (بجز حقوق صاحبان سهام) با استفاده از نرخ جاری (نرخ تاریخ ترازنامه) تسعیر می‌شوند. سرمایه و اندوخته‌ها نیز بر اساس نرخهای تاریخی تسعیر می‌شوند. در روش نرخ جاری، سود و زیان ناشی از تسعیر بر صورت سود و زیان تأثیر نمی‌گذارد و کلیه اقلام درآمد و هزینه در صورت سود و زیان با نرخ میانگین تسعیر می‌شوند. این روش نسبت به سایر روشها ساده‌تر است زیرا از یک نرخ ثابت استفاده می‌کند. در روش نرخ جاری، ارتباط صورتهای مالی اولیه واحدها با صورتهای مالی تلفیقی حفظ می‌گردد. همچنین در این روش فرض می‌شود که کلیه داراییها در معرض ریسک تغییر نرخ ارز قرار دارند. اما باید توجه داشته باشیم که این فرض همواره درست نیست، زیرا تورم بر ارزش بازار داراییهای فیزیکی مانند موجودیها و داراییهای ثابت در کشورهایی که پول آنها ضعیف است، اثر می‌گذارد و از این رو حاصل تسعیر بهای تمام شده تاریخی به نرخ جاری مبلغی خواهد بود که نه بیانگر ارزشهای تاریخی است و نه بیانگر ارزشهای بازار.

روش نرخ جاری مبتنی بر مفهوم «خالص سرمایه‌گذاری» است که برطبق آن، واحد تجاری خارجی به عنوان واحد تجاری مجزا که واحد اصلی در آن سرمایه‌گذاری کرده است در نظر گرفته می‌شود نه به عنوان بخشی از عملیات واحد اصلی. البته این رویکرد زمانی بکار می‌رود که بدهی ارزی برای تحصیل داراییهای تحمل می‌شود که درآمدهای ارزی ایجاد می‌کنند. بنابراین این داراییها به عنوان حفاظی در مقابل آثار و تبعات تغییرات در نرخ تسعیر بدهیها تلقی می‌شوند. مازاد (یا خالص) داراییها تحت تأثیر ریسک تسعیر ارز قرار خواهد گرفت و اثر آن در ترازنامه شرکت اصلی منعکس می‌شود.

جدول صفحه ۱۹ خلاصه نرخهای مورد استفاده جهت تسعیر اقلام ترازنامه و صورت سود و زیان را طبق روشهای بالا نشان می‌دهد:

ج = نرخ جاری ارز

ت = نرخ تاریخی ارز

م = نرخ میانگین ارز

ب = مبلغ باقیمانده



روشهای تسعیر				حساب
روش موقتی	روش بولی / غیر بولی	روش جاری / غیر جاری	روش نرخ جاری	
ج	ج	ج	ج	موجودی نقد
ج	ج	ج	ج	حسابهای دریافتی جاری
				موجودیها:
ت	ت	ج	ج	بهای تمام شده
ج	ت	ج	ج	ارزش جاری
ج	ج	ت	ج	حسابهای دریافتی غیر جاری
				سرمایه گذاری بلندمدت:
ت	ت	ت	ج	بهای تمام شده
ج	ت	ت	ج	ارزش بازار
ت	ت	ت	ج	داراییهای ثابت مشهود
ت	ت	ت	ج	داراییهای نامشهود
ج	ج	ج	ج	بدهیهای جاری
ج	ج	ت	ج	بدهیهای غیر جاری
ت	ت	ت	ت	سرمایه و اندوخته‌ها
ب	ب	ب	ب	سود انباشته
م	م	م	م	فروش
ت	ت	م	م	بهای تمام شده کالای فروش رفته
ت	ت	ت	م	هزینه استهلاک
م	م	م	م	سایر هزینه‌های عمومی، اداری و فروش

آثار تغییر در نرخ ارز

تسعیر صورتهای مالی عملیات خارجی

در استاندارد قبلی عملیات خارجی به دو گروه عملیات لاینفک از عملیات واحد تجاری گزارشگر و واحد مستقل خارجی تقسیم می‌شد. برای تسعیر صورتهای مالی عملیات لاینفک از عملیات واحد تجاری گزارشگر همانند معاملات ارزی از روش پولی و غیرپولی استفاده می‌شد. در استاندارد تجدید نظر شده دیگر از عبارت عملیات لاینفک از عملیات واحد تجاری گزارشگر استفاده نمی‌شود بلکه این نوع واحدها را به عنوان واحدهایی می‌شناسد که واحد پول عملیاتی آن با واحد پول عملیاتی واحد اصلی یکی است. با این‌گونه واحدها کماکان همانند معاملات ارزی برخورد می‌شود.

اما واحد مستقل خارجی در استاندارد جدید به عنوان واحدهایی شناخته می‌شود که واحد پول عملیاتی آن با واحد پول عملیاتی شرکت اصلی متفاوت است و موضوعات آن با عنوان "استفاده از واحد پول گزارشگری متفاوت از واحد پول عملیاتی" مطرح شده است.

تسعیر صورتهای مالی عملیات خارجی که واحد پول عملیاتی آن با واحد گزارشگر یکسان است

مبانی تسعیر صورتهای مالی این‌گونه عملیات خارجی همانند مبانی تسعیر معاملات ارزی و به شرح مندرج در زیر است:

۱. اقلام پولی ارزی باید با نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه، تسعیر شود.
۲. اقلام غیرپولی ارزی که به بهای تمام شده تاریخی ثبت می‌شود باید با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ معامله، تسعیر شود (به عبارت دیگر این اقلام مجدداً تسعیر نمی‌شود). داراییهای ثابت مشهود و موجودیها نمونه‌هایی از این‌گونه اقلام است.
۳. اقلام غیرپولی ارزی که به ارزش منصفانه ثبت می‌شود (مانند داراییهای ثابت مشهود که تجدید ارزیابی شده است) باید با استفاده از نرخهای رایج در زمان تعیین ارزشهای منصفانه، تسعیر شود.

۴. اکثر درآمدها و هزینه‌ها باید با استفاده از نرخهای تسعیر در تاریخ معامله تسعیر شود. اما ممکن است در عمل این کار میسر نباشد و به همین دلیل از نرخهایی استفاده می‌شود که تقریبی از نرخ واقعی در تاریخ معامله است. برای مثال، ممکن است برای تسعیر درآمدها و هزینه‌های عملیات خارجی از نرخ میانگین مبتنی بر نرخهای تسعیر پایان ماه استفاده شود. هزینه استهلاک باید با استفاده از نرخ رایج در تاریخ خرید دارایی تسعیر شود، مگر اینکه دارایی تجدید ارزیابی شده باشد که در این حالت نرخ رایج در تاریخ تجدید ارزیابی استفاده می‌شود.

۵. عموماً تفاوت‌های ناشی از تسعیر اقلام پولی واحد تجاری به نرخهای متفاوت از نرخهای تسعیر در صورتهای مالی دوره قبل باید در دوره‌ای که ایجاد می‌شوند به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی شوند (موارد استثنا همانند معاملات ارزی است که قبلاً مطرح شده است).

از میان اقلام غیرپولی، تسعیر موجودیها دارای نکات خاصی است که نیازمند تشریح بیشتر است. موجودیها باید به نرخ ارز در تاریخ معامله تسعیر شود. چنانچه با اعمال قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، موجودیها به خالص ارزش فروش گزارش شوند برای تسعیر موجودیها از نرخ ارز در تاریخ تعیین خالص ارزش فروش استفاده می‌شود. گاهی اوقات ممکن است تعدیل مبلغ دفتری موجودیها در صورتهای مالی واحد تجاری گزارشگر لازم باشد ولی انجام تعدیل در صورتهای مالی ارزی عملیات خارجی ضرورتی نداشته باشد.

مثال (۳): موجودی کالای عملیات خارجی (مثلاً شعبه الف) مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰ یورو می‌باشد. فرض کنید نرخ تسعیر از ۸۰۰۰ ریال در $۱۳ \times ۳ / ۸ / ۳۰$ (تاریخ خرید کالا) به ۷۶۰۰ ریال در $۱۳ \times ۳ / ۱۲ / ۲۹$ (تاریخ ترازنامه) کاهش یابد. اگرچه خالص ارزش فروش (که برحسب یورو ۳۰۰۰۰۰ یورو می‌باشد) بیشتر از مبلغ دفتری به یورو (یعنی ۳۰۰۰۰۰ یورو) است، اما پس از تسعیر، خالص ارزش فروش کمتر از مبلغ دفتری



راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۱۶

آثار تغییر در نرخ ارز

(تسعیر شده به ریال با نرخ رایج در تاریخ خرید کالا) می‌باشد. بنابراین، در صورتهای مالی عملیات خارجی، تعدیل موجودی لازم نیست. اما هنگام تسعیر خالص ارزش فروش با نرخ تاریخ ترازنامه (هر یورو برابر ۷۶۶۰۰ ریال) تعدیل زیر لازم خواهد بود:

خالص ارزش فروش تسعیر شده با نرخ تاریخ ترازنامه	$3,100,000 \times 7,600 = 23,560,000$	ریال
مبلغ دفتری موجودی قبل از تعدیل در تاریخ ترازنامه	$3,000,000 \times 8,000 = 24,000,000$	ریال
تعدیل مورد نیاز در صورتهای مالی واحد تجاری گزارشگر در ایران	$23,560,000 - 24,000,000 = -440,000$	ریال

از سوی دیگر ممکن است تعدیل انجام شده در صورتهای مالی عملیات خارجی، در صورتهای مالی واحد تجاری گزارشگر مورد نیاز نباشد. برای نشان دادن این موضوع، مفروضات منال بالا با اندکی تغییرات به شرح زیر ارائه می‌شود:

فرض کنیم در پایان سال خالص ارزش فروش آن ۲۹۰۰۰ یورو بوده و نرخ تسعیر از ۸۰۰۰ ریال در تاریخ خرید کالا به ۸۵۰۰ ریال در تاریخ ترازنامه افزایش یافته است.

از آنجا که خالص ارزش فروش در تاریخ ترازنامه برحسب یورو کمتر از مبلغ دفتری موجودی است، تعدیل لازم باید در ترازنامه عملیات خارجی جهت تقلیل مبلغ دفتری به خالص ارزش فروش انجام شود. به بیان دیگر، باید یک حساب کاهنده دارایی (ذخیره کاهش ارزش موجودیها) که نشان‌دهنده تفاوت بین مبلغ دفتری موجودی (۳۰۰۰ یورو) و خالص ارزش فروش آن (۲۹۰۰ یورو) می‌باشد، در دفاتر عملیات خارجی ایجاد شود.

برای تعیین نحوه عمل در دفاتر واحد تجاری گزارشگر در ایران، محاسبات زیر انجام می‌شود:

مبلغ دفتری تسعیر شده به ریال با نرخ رایج در تاریخ خرید کالا	$3,000,000 \times 8,000 = 24,000,000$	ریال
مبلغ تسعیر شده خالص ارزش فروش با نرخ رایج در تاریخ ترازنامه	$2,900,000 \times 8,500 = 24,650,000$	ریال

آثار تغییر در نرخ ارز



چون مبلغ تسعیر شده خالص ارزش فروش بیشتر از مبلغ دفتری تسعیر شده به ریال با نرخ رایج در تاریخ خرید کالا می‌باشد، نیازی به تعدیل مبلغ موجودی در صورتهای مالی واحد تجاری گزارشگر نمی‌باشد.

مثالهای تشریحی تسعیر صورتهای مالی عملیات خارجی

مثال (۴): ترازنامه و صورت سود و زیان شرکت نمونه که در کشور هلند فعالیت می‌کند براساس یورو تهیه شده است. برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی، باید صورتهای مالی شرکت نمونه به ریال تسعیر شود. با مفروضات زیر، تسعیر صورتهای مالی عملیات خارجی به ریال انجام می‌شود:

- الف. عملیات خارجی دارای واحد پول عملیاتی یکسان با واحد گزارشگر است.
- ب. عملیات خارجی دارای واحد پول عملیاتی متفاوت با واحد گزارشگر است.

همه موارد یک واحد پول است
بله (تفاوتها هم است)

مثال



<u>شرکت نمونه (با مسئولیت محدود)</u>	
<u>صورت سود و زیان</u>	
<u>برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱</u>	
<u>سال ۱۳۰۱</u>	
یورو	
۲٫۴۰۲٫۳۳۹/۰۷	درآمد حاصل از خدمات
	کسر می شود:
۲٫۳۰۶٫۴۲۴/۶۳	هزینه های عملیاتی
۹۵٫۹۱۴/۴۴	سود عملیاتی (خالص قبل از کسر مالیات)
(۵۱٫۰۱۶/۳۰)	مالیات عملکرد
۴۴٫۸۹۸/۱۴	سود خالص
	<u>گردش حساب سود انباشته</u>
۴۴٫۸۹۸/۱۴	سود خالص
۴۰٫۳۸۸/۸۶	سود انباشته اول دوره
۸۵٫۲۸۷/۰۰	سود قابل تخصیص
(۹٫۳۷۶/۵۰)	سود سهام مصوب
۷۵٫۹۱۰/۵۰	سود انباشته پایان دوره

راهنمای بکارگیری اسنادارد حسابداری شماره ۱۶
آثار تغییر در نرخ ارز

<u>شرکت نمونه (با مسئولیت محدود)</u>		<u>توازننامه</u>	
<u>در تاریخ ۱۳×۱/۱۲/۲۹</u>		<u>بدهیها و حقوق صاحبان سهام</u>	<u>۱۳×۱/۱۲/۲۹</u>
<u>۱۳×۱/۱۲/۲۹</u>	<u>۱۳×۱/۱۲/۲۹</u>		
موجودی			
داراییهای جاری:		بدهیهای جاری:	
موجودی نقد	۱۶۴٫۶۷۶٫۳۰۹/۹۰	حسابهای پرداختی تجاری	۱۳۴٫۲۵۴٫۱۷۶/۵۰
حسابهای دریافتی تجاری	۷۸٫۰۴۷٫۲۹۲/۵۰	سایر حسابهای پرداختی	۱٫۶۹۱٫۸۵۲/۱۷
سایر حسابهای دریافتی	۶۲٫۹۷۰/۸۵	مالیات پرداختی	۹۶٫۱۱۳/۱۵
پیش پرداختها	۳٫۰۴۲٫۰۱۴/۳۱	تسهیلات مالی دریافتی	۵۸٫۸۵۷٫۴۴۱/۱۴
جمع داراییهای جاری	۱۹۵٫۸۲۸٫۵۸۷/۴۱	جمع بدهیهای جاری	۱۹۴٫۸۹۹٫۵۸۲/۹۱
داراییهای غیر جاری:		حقوق صاحبان سهام	
داراییهای ثابت مشهود	۱۴۶٫۹۰۶/۰۰	سرمایه	۱٫۰۰۰٫۰۰۰/۰۰
		سود انباشته	۷۵٫۹۱۰/۵۰
جمع داراییهای ثابت مشهود	۱۴۶٫۹۰۶/۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام	۱٫۰۷۵٫۹۱۰/۵۰
جمع داراییها	۱۹۵٫۹۷۵٫۴۹۳/۴۱	جمع بدهیها و حقوق صاحبان سهام	۱۹۵٫۹۷۵٫۴۹۳/۴۱



آثار تغییر در نرخ ارز

سایر اطلاعات:

۱ - داراییهای ثابت مشهود در مقاطع مختلف خریداری می‌شود و بنابراین در تسعیر آنها نرخهای متفاوت بکار می‌رود. به منظور تسهیل کار، در این مثال فرض شده است که مبلغ ۱۰۰٫۰۰۰ یورو از داراییهای ثابت مشهود در تاریخ ۱۳/۱/۵/۲ تحصیل شده است. در این تاریخ نرخ یورو ۱۰٫۴۵۰ ریال فرض شده است. مابقی داراییهای ثابت مشهود که در سنوات قبل تحصیل شده است با نرخ فرضی ۸٫۷۰۰ ریال تسعیر می‌شود. پیش‌پرداختها در تاریخ ۱۳/۱/۱۰/۳ انجام گردیده است.

۲ - نرخ یورو مورد استفاده برای تسعیر صورتهای مالی به شرح زیر است:

نرخ یورو	تاریخ
ریال	
۱۲٫۰۵۰	۱۳×۰/۱۲/۲۹
۱۰٫۴۵۰	۱۳×۱/۵/۲
۱۱٫۳۰۰	۱۳×۱/۱۰/۳
۱۱٫۲۰۰	۱۳×۱/۱۲/۲۹
۱۱٫۰۹۰	نرخ میانگین

۳ - سرمایه براساس نرخهای تاریخی تسعیر می‌شود که در این مثال، نرخ تسعیر آن ۶٫۰۰۰ ریال می‌باشد و ضمناً فرض بر این است که معادل ریالی سود انباشته در اول دوره ۱۴۰٫۹۹۴٫۵۰۸ ریال می‌باشد.

تسعیر صورتهای مالی عملیات خارجی که واحد پول آن با واحد پول واحد گزارشگر (شرکت اصلی) یکسان است:

شرکت نمونه (با مسئولیت محدود)			
صورت سود و زیان			
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱			
میلیون ریال	نرخ تسعیر	رول	
۲۶,۶۴۲	۱۱,۰۹۰	۲,۴۰۲,۳۳۹/۰۷	درآمد حاصل از خدمات
(۲۵,۴۹۱)	(۱)	(۲,۳۰۶,۴۲۴/۰۰)	هزینه‌های عملیاتی
۱,۱۵۱		۹۵,۹۱۴/۴۴	سود عملیاتی
۵,۴۷۹	(۲)	-	تفاوت تسعیر
(۵۷۱)	۱۱,۲۰۰	(۵۱,۰۱۶/۳۰)	مالیات عملکرد
۶,۰۵۹		۴۴,۸۹۸/۱۴	سود خالص
گردش حساب سود انباشته			
۶,۰۵۹		۴۴,۸۹۸/۱۴	سود خالص
۱۴۱		۴۰,۳۸۸/۸۶	سود انباشته اول دوره
۶,۲۰۰		۸۵,۲۸۷/۰۰	سود قابل تخصیص
(۱۰۵)	۱۱,۲۰۰	(۹,۳۷۶/۵۰)	سود سهام مصوب
۶,۰۹۵		۷۵,۹۱۰/۵۰	سود انباشته پایان دوره



راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۱۶

آثار تغییر در نرخ ارز

(۱) از این رقم حدود ۶۴٫۰۰۰ یورو مربوط به استهلاك می باشد. فرض کنید ۳۸٫۰۰۰ یورو آن مربوط به داراییهای تحصیل شده در تاریخ ۱۳۸۱/۵/۲ و مابقی مربوط به سایر داراییهای ثابت مشهود است. مابقی هزینهها با نرخ میانگین تسعیر شده است.

یورو	نرخ تسعیر	میلیون ریال
۲۶٫۰۰۰	۸٫۷۰۰	۲۲۶
۳۸٫۰۰۰	۱۰٫۴۵۰	۳۹۷
۲٫۲۴۲٫۴۲۴	۱۱٫۰۹۰	۲۴٫۸۶۸
		۲۵٫۴۹۱

(۲) تفاوت تسعیر در اینجا مربوط به تفاوتهای ناشی از تسعیر درآمدها و هزینهها به نرخ میانگین و داراییها و بدهیهای بولی به نرخ جاری است. نحوه محاسبه این تفاوت به شرح زیر است:

یورو	میلیون ریال
۴۰٫۳۸۸/۸۶	۱۴۱
۴۴٫۸۹۸/۱۴	۵۸۰
۸۵٫۲۸۷	۷۲۱
(۹٫۳۷۶/۵۰)	(۱۰۵)
۷۵٫۹۱۰/۵۰	۶۱۶
	۶٫۰۹۵
	۵٫۴۷۹

* سود خالص قبل از محاسبه تفاوت تسعیر = ۵۸۰ = مالیات ۵۷۱ - سود عملیاتی ۱٫۱۵۱



آثار تغییر در نرخ ارز

شرکت نمونه (با مسئولیت محدود)					
ترازنامه					
در تاریخ ۱۳۰۱/۱۲/۳۰					
میلیون ریال	نرخ تسعیر	غیر پولی	پولی	یورو	
داراییهای جاری					
۱۸۴۴۳۷۴	۱۱٫۲۰۰		✓	۱۶۴٫۶۷۶٫۳۰۹/۹۰	موجودی نقد
۳۱۴٫۱۲۹	۱۱٫۲۰۰		✓	۲۸٫۰۴۷٫۲۹۲/۴۵	حسابهای دریافتی تجاری
۷۰۵	۱۱٫۲۰۰		✓	۶۲٫۹۷۰/۸۵	سایر حسابهای دریافتی
۳۴٫۳۷۵	۱۱٫۳۰۰	✓		۳٫۰۴۲٫۰۱۴/۲۱	پیش پرداختها
<u>۲٫۱۹۳٫۵۸۳</u>				<u>۱۹۵٫۸۲۸٫۵۸۷/۴۱</u>	
داراییهای غیر جاری					
۱٫۳۸۷	(۱)	✓		۱۴۶٫۹۰۶	داراییهای ثابت مشهود
<u>۲٫۱۹۴٫۹۷۰</u>				<u>۱۹۵٫۹۷۵٫۴۹۳/۴۱</u>	جمع داراییها
بدهیهای جاری					
۱٫۵۰۳٫۶۴۷	۱۱٫۲۰۰		✓	۱۳۴٫۲۵۴٫۱۷۶/۴۵	حسابهای پرداختی تجاری
۱۸٫۹۴۹	۱۱٫۲۰۰		✓	۱٫۶۹۱٫۸۵۲/۱۷	سایر حسابهای پرداختی
۱٫۰۷۶	۱۱٫۲۰۰		✓	۹۶٫۱۱۳/۱۵	مالیات پرداختی
۶۵۹٫۲۰۳	۱۱٫۲۰۰		✓	۵۸٫۸۵۷٫۴۴۱/۱۴	تسهیلات مالی دریافتی
<u>۲٫۱۸۲٫۸۷۵</u>				<u>۱۹۴٫۸۹۹٫۵۸۲/۹۱</u>	
حقوق صاحبان سرمایه					
۶٫۰۰۰	۶٫۰۰۰	✓		۱٫۰۰۰٫۰۰۰/۰۰	سرمایه
۶٫۰۹۵				۷۵٫۹۱۰/۵۰	سود انباشته
<u>۱۲٫۰۹۵</u>				<u>۱٫۰۷۵٫۹۱۰/۵۰</u>	
<u>۲٫۱۹۴٫۹۷۰</u>				<u>۱۹۵٫۹۷۵٫۴۹۳/۴۱</u>	جمع بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه

(۱) داراییهای ثابت مشهود

میلیون ریال	نرخ تسهیر	یورو	
۷۳۹	۸,۷۰۰	۸۴,۹۰۶	خالص داراییهای ثابت مشهود تحصیل شده در سنوات قبل
۶۴۸	۱۰,۴۵۰	۶۲,۰۰۰	خالص داراییهای ثابت مشهود تحصیل شده در سال جاری
			(۳۸,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰)
۱,۳۸۷		۱۴۶,۹۰۶	

تغییر در واحد پول عملیاتی

واحد پول عملیاتی واحد تجاری منعکس کننده شرایط، رویدادها و معاملات اصلی مربوط به واحد تجاری می باشد. بر این اساس، واحد پول عملیاتی فقط در صورت تغییر شرایط، رویدادها و معاملات اصلی مربوط به واحد تجاری می تواند تغییر کند. برای مثال، تغییر در واحد پولی که قیمتهای فروش کالاها و خدمات را به طور قابل ملاحظه تحت تأثیر قرار دهد ممکن است به تغییر در واحد پول عملیاتی واحد تجاری منجر گردد. (Barden, et.al, 2011)

مثال (الف): اثر استقراض ارزی بر واحد پول عملیاتی

واحد پول عملیاتی شرکت الف یورو است. شرکت الف ۴۳ درصد سرمایه گذاری در یک شرکت ایرانی (شرکت ب) دارد که حسابداری آن با روش ارزش ویژه انجام می شود. واحد پول عملیاتی شرکت ب ریال است. در سال جاری شرکت ب مبلغ ۲۰۰ میلیون یورو از شخص ثالثی استقراض می کند. اغلب عملیات، هزینه های دستمزد و خریدهای شرکت ب به ریال و در ایران انجام می شود. آیا پس از این استقراض شرکت ب باید واحد پول عملیاتی خود را به یورو تغییر دهد؟

چون اغلب عملیات فروش، خرید، هزینه های دستمزد و غیره به ریال است و شرکت ب تحت تأثیر عوامل رقابت و مقررات در ایران است، واحد پول عملیاتی این شرکت کماکان ریال است. اگرچه تأمین مالی عمده از اشخاص ثالث و با واحد پول عملیاتی سهامدار (شرکت الف) شواهدی را برای تغییر در واحد پول عملیاتی ارائه می کند اما فروش، خرید و هزینه دستمزد وزن

آثار تغییر در نرخ ارز

بیشتری برای تعیین واحد پول عملیاتی دارد و در نتیجه تأمین مالی عمده به تنهایی توجیه کافی برای تغییر در واحد پول عملیاتی نیست.

مثال (ب): تغییر در واحد پول عملیاتی

شرکت آریان یک شرکت فرعی متعلق به گروه البرز است. محل فعالیت این شرکت در امارات است. خرید و فروشهای این شرکت عمدتاً به یورو است و به همین دلیل واحد پول عملیاتی شرکت آریان یورو می‌باشد. در سال جاری به دلیل تحریمهای خارجی عملیات بازرگانی شرکت آریان به یورو به شدت کاهش یافته است و عمده خرید و فروش کنونی آن به روپیه هند است. به دلیل همین تغییر، اغلب جریانهای نقدی ورودی و خروجی شرکت آریان به استثنای هزینه دستمزد به روپیه هند است.

طبق بند ۳۷ استاندارد حسابداری ۱۶، تغییر در واحد پولی که قیمتهای فروش کالاها و خدمات را به طور قابل ملاحظه تحت تأثیر قرار دهد ممکن است به تغییر در واحد پول عملیاتی منجر شود. در این مثال شواهدی وجود دارد که می‌تواند بیانگر تغییر واحد پول عملیاتی باشد. برای مثال واحد پول فروش و خرید از یورو به روپیه تغییر یافته است و احتمالاً موقتی هم نباشد.

واحد پول عملیاتی از تاریخ تغییر شرایط مربوط به واحد گزارشگری تغییر می‌یابد. این تغییر می‌تواند در هر مقطعی از سال باشد. برای تسهیل کار معمولاً تاریخ آغاز آخرین دوره سالانه یا میان دوره‌ای به عنوان مقطع زمانی اعمال تغییر بکار گرفته می‌شود.

اثر تغییر در واحد پول عملیاتی از تاریخ تغییر به حساب گرفته می‌شود. به عبارت دیگر، واحد تجاری با استفاده از نرخ ارز در تاریخ تغییر، تمام اقلام را به واحد پول عملیاتی جدید تسعیر می‌نماید. مبالغ تسعیر شده برای اقلام غیر پولی به عنوان بهای تمام شده آنها در نظر گرفته می‌شود. تفاوت‌های تسعیر ناشی از تسعیر عملیات خارجی که قبلاً در صورت سود و زیان جامع شناسایی شده است تا زمان واگذاری عملیات خارجی، به سود (زیان) انباشته منتقل نمی‌شود.

تغییر در واحد پول عملیاتی و دلایل آن باید در صورتهای مالی افشا شود.



آثار تغییر در نرخ ارز

واحد پول گزارشگری

واحد پول گزارشگری، واحد پول مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی است. واحد پول گزارشگری برخلاف واحد پول عملیاتی می تواند هر نوع ارزی باشد.

هر شرکت معمولاً صورتهای مالی خود را به واحد پول عملیاتی خود (مثلاً ریال در ایران) ارائه می کند. اما یک شرکت ممکن است صورتهای مالی را به دلایلی به ارز متفاوتی ارائه کند. ارائه صورتهای مالی به واحد پول غیر از واحد پول عملیاتی، روش اندازه گیری اقلام صورتهای مالی را تغییر نمی دهد. در ارائه صورتهای مالی به این شکل تنها همان اقلام صورتهای مالی که به واحد پول عملیاتی است به واحد پول متفاوتی ارائه می شود.

انتخاب واحد پول گزارشگری

کاربرد اصلی واحد پول گزارشگری مربوط به حوزه تلفیق صورتهای مالی است. زمانی که یک گروه متشکل از شرکتهای فرعی با واحدهای پول عملیاتی مختلف است باید این صورتهای مالی را به یک واحد پول مشترک ارائه کنند تا تهیه صورتهای مالی تلفیقی امکان پذیر گردد. واحد پول گزارشگری صورتهای مالی تلفیقی معمولاً واحد پول عملیاتی شرکت اصلی است. مثلاً اگر شرکت اصلی در ایران باشد و شرکتهای فرعی در خارج باشند واحد پول گزارشگری برای ارائه صورتهای مالی تلفیقی، واحد پول عملیاتی شرکت اصلی یعنی ریال است.

عملیات یک گروه ممکن است به طور گسترده ای در سطح بین المللی انجام شود. در این شرایط تعیین واحد پول گزارشگری مشکل است و معمولاً از ارزهای بین المللی مثل دلار یا یورو استفاده می شود.

شرکتهای انفرادی یا گروههایی که واحد پول عملیاتی یکسان دارند نیز ممکن است صورتهای مالی خود را به واحد پولی غیر از واحد پول عملیاتی ارائه کنند. این عمل ممکن است در شرایطی از قبیل موارد زیر لازم باشد:

- ارائه اطلاعات به سهامداران خارجی، یا
- ارائه صورتهای مالی به مراجع قانونی یک کشور براساس واحد پول آن در شرایطی که واحد پول عملیاتی یک شرکت با واحد پول محل فعالیت آن متفاوت است (برای

آثار تغییر در نرخ ارز

مثال اگر تمام فعالیتهای اصلی یک شرکت خارجی در ایران به دلار باشد، تهیه صورتهای مالی به ریال برای ارائه به مراجع قانونی در ایران لازم است، یا

- شرکت فرعی که صورتهای مالی خود را به واحد پول عملیاتی شرکت اصلی خود ارائه می‌کند و واحد پول عملیاتی آن با واحد پول عملیاتی شرکت اصلی متفاوت است.

تسعیر به واحد پول گزارشگری

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

۱. تمام داراییها و بدهیها (از جمله ارقام مقایسه‌ای) باید با نرخ ارز در تاریخ ترازنامه تسعیر شود.
۲. درآمدها و هزینه‌ها (از جمله ارقام مقایسه‌ای) باید با نرخ ارز در تاریخ انجام معاملات تسعیر شود.
۳. تمامی تفاوتهای تسعیر حاصل شده باید در صورت سود و زیان جامع انعکاس یابد.
۴. جریانهای نقدی براساس مبانی مشابه با درآمدها و هزینه (یعنی نرخ تسعیر ارز تاریخ معاملات) تسعیر می‌شود، و
۵. حقوق صاحبان سهام (افزایش سرمایه و توزیع سود) با نرخ تاریخ وقوع آن تسعیر می‌شود.

بنا به ملاحظات کاربردی، معمولاً برای تسعیر درآمدها و هزینه از نرخ میانگین سالانه استفاده می‌شود مگر اینکه نرخ ارز نوسان عمده داشته باشد که در این وضعیت نرخ میانگین مناسب نیست.



تسعیر صورتهای مالی عملیات خارجی به واحد پول گزارشگری به شرح زیر است:

شرکت نمونه (با مسئولیت محدود)			
صورت سود و زیان			
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱			
میلیون ریال	نرخ تسعیر	یورو	
۲۶,۶۴۲	۱۱,۰۹۰	۲,۴۰۲,۳۳۹/۰۷	درآمد حاصل از خدمات
(۲۵,۵۷۸)	۱۱,۰۹۰	(۲,۳۰۶,۴۲۴/۰۰)	هزینه‌های عملیاتی
۱,۰۶۴		۹۵,۹۱۴/۴۴	سود عملیاتی
(۵۷۱)	۱۱,۲۰۰	(۵۱,۰۱۶/۳۰)	مالیات عملکرد
۴۹۳		۴۴,۸۹۸/۱۴	سود خالص
گردش حساب سود انباشته			
میلیون ریال	نرخ تسعیر	یورو	
۴۹۳		۴۴,۸۹۸/۱۴	سود خالص
۱۴۱		۴۰,۳۸۸/۸۶	سود انباشته اول دوره
۶۳۴		۸۵,۲۸۷/۰۰	سود قابل تخصیص
(۱۰۵)	۱۱,۲۰۰	(۹,۳۷۷/۵۰)	سود سهام مصوب
۵۲۹		۷۵,۹۱۰/۵	سود انباشته پایان دوره



آثار تغییر در نرخ ارز

شرکت نمونه (با مسئولیت محدود)		
صورت سود و زیان جامع		
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱		
میلیون ریال	یورو	
۴۹۳	۴۴٫۱۹۸٫۱۴	سود خالص
۵٫۵۲۱	-	تفاوت تسعیر ارز (۱)
۶٫۰۱۴	۴۴٫۱۹۸٫۱۴	سود جامع سال مالی

(۱) این مبلغ به عنوان رقم موازنه ترازنامه است و به خاطر اینکه اطلاعات دوره‌های قبل در دسترس نیست، کل تفاوت تسعیر با این فرض که مربوط به دوره جاری می‌باشد، در صورت سود و زیان جامع سال ۱۳۰۱ منظور شده است.



<u>شرکت نمونه (با مسئولیت محدود)</u>		
<u>توازننامه</u>		
در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱		
میلیون ریال	نرخ تسعیر	پورو
		داراییهای جاری
۱۸۴۴۳۷۵	۱۱٫۲۰۰	۱۶۴٫۶۷۶٫۳۰۹/۹۰
		موجودی نقد
۳۱۴٫۱۳۰	۱۱٫۲۰۰	۲۸٫۰۴۷٫۲۹۲/۴۵
		حسابهای دریافتی
۷۰۵	۱۱٫۲۰۰	۶۲٫۹۷۰/۸۵
		سایر حسابهای دریافتی
۳۴٫۰۷۰	۱۱٫۲۰۰	۳۰۴۲٫۰۱۴/۲۱
<u>۲٫۱۹۳٫۲۸۰</u>		<u>۱۹۵٫۸۲۸٫۵۸۷/۴۱</u>
		داراییهای غیر جاری
۱٫۷۴۵	۱۱٫۲۰۰	۱۴۶٫۹۰۶/۰۰
		داراییهای ثابت مشهود
<u>۲٫۱۹۴٫۹۲۵</u>		<u>۱۹۵٫۹۷۵٫۴۹۳/۴۱</u>
		جمع داراییها
		بدهیهای جاری
۱٫۵۰۳٫۶۴۷	۱۱٫۲۰۰	۱۳۴٫۲۵۴٫۱۷۶/۴۵
		حسابهای پرداختی تجاری
۱۸٫۹۴۹	۱۱٫۲۰۰	۱٫۶۹۱٫۸۵۲/۱۷
		سایر حسابهای پرداختی
۱٫۰۷۶	۱۱٫۲۰۰	۹۶٫۱۱۳/۱۵
		مالیات پرداختی
۶۵۹٫۲۰۳	۱۱٫۲۰۰	۵۸٫۸۵۷٫۴۴۶/۱۴
		تسهیلات مالی دریافتی
<u>۲٫۱۸۲٫۸۷۵</u>		<u>۱۹۴٫۸۹۹٫۵۸۲/۹۱</u>
		حقوق صاحبان سرمایه
۶٫۰۰۰	۶٫۰۰۰	۱٫۰۰۰٫۰۰۰/۰۰
		سرمایه
۵۲۹		۷۵٫۹۱۰/۵۰
		سود انباشته
۵٫۵۲۱		-
<u>۲٫۱۹۴٫۹۲۵</u>		<u>۱۹۵٫۹۷۵٫۴۹۳/۴۱</u>
		تفاوت انباشته تسعیر ارز
		جمع بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه

راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۱۶

آثار تغییر در نرخ ارز

مثال (۵): یک شرکت ایرانی مالک صد درصد یک واحد فرعی در فرانسه است که عملیات آن در سال ۱۳×۲ آغاز شده است. بهای تمام شده ساختمان محل فعالیت واحد فرعی ۵ میلیون یورو است که عمدتاً به وسیله بانکهای فرانسوی تأمین مالی شده و شرکت اصلی ۲ میلیون یورو در واحد فرعی سرمایه‌گذاری کرده است. تمام درآمدها و هزینه‌ها به یورو انجام می‌شود و واحد فرعی دفاتر و سوابق خود را برحسب یورو نگهداری می‌کند. از این رو، مدیریت شرکت ایرانی تصمیم گرفته است صورتهای مالی واحد فرعی را برای تلفیق تسعیر کند (در اینجا واحد پول عملیاتی یورو و واحد پول گزارشگری ریال است). ترازنامه واحد خارجی در ۱۳×۲/۱۲/۲۹ و صورت سود و زیان و گردش حساب سود انباشته آن برای سال مالی منتهی به ۱۳×۲/۱۲/۲۹ برحسب یورو به صورت زیر می‌باشد:

شرکت فرعی			
ترازنامه			
در ۱۳×۲/۱۲/۲۹			
هزار یورو	بدهیها و حقوق صاحبان سهام	هزار یورو	داراییها
۲۵۰	حسابهای پرداختی تجاری	۵۰۰	وجوه نقد
۵۰	مالیات پرداختی	۲۰۰	اسناد دریافتی
۱۰۰	پیش‌دریافت اجاره	۱٫۰۰۰	زمین
۴٫۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی	۵٫۰۰۰	ساختمان
۴۰۰	سهام عادی	(۱۰۰)	استهلاک انباشته
۱٫۶۰۰	صرف سهام		
۲۰۰	سود انباشته		
۶٫۶۰۰	جمع بدهیها و حقوق صاحبان سهام	۶٫۶۰۰	جمع داراییها



آثار تغییر در نرخ ارز

شرکت فرعی	
صورت سود و زیان	
برای سال مالی منتهی به ۱۳۰۲/۱۲/۲۹	
هزار یورو	درآمدها
۲,۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی (شامل هزینه استهلاک به مبلغ ۱۰۰ هزار یورو)
(۱,۵۵۰)	سود عملیاتی
۴۵۰	هزینه مالی
(۵۰)	سود قبل از مالیات
۴۰۰	مالیات
(۱۰۰)	سود خالص
۳۰۰	گردش حساب سود انباشته
هزار یورو	سود انباشته در ۱۳۰۲/۱/۱
-	سود خالص
۳۰۰	کسر می‌شود: سود سهام مصوب
(۱۰۰)	سود انباشته در ۱۳۰۲/۱۲/۲۹
۲۰۰	

نرخهای تسعیر برای سال ۱۳۰۲ به شرح زیر است:

۱ یورو = ۷,۲۰۰ ریال در آغاز سال ۱۳۰۲ (زمانی که سهام عادی صادر گردید و زمین و ساختمان از طریق وام، تأمین مالی شد).

۱ یورو = ۸,۴۰۰ ریال میانگین موزون برای سال ۱۳۰۲



آثار تغییر در نرخ ارز

۱ یورو = ۸۱۰۰ ریال در تاریخ اعلام سود سهام و وصول پیش دریافت اجاره

۱ یورو = ۹۶۰۰ ریال در پایان سال ۱۳×۲

فرآیند تسعیر صورتهای مالی به واحد پول گزارشگری به صورت زیر خواهد بود:

شرکت فرعی			
ترازنامه			
در تاریخ ۱۳×۲/۱۲/۲۹			
هزار ریال	نرخ تسعیر	هزار یورو	
داراییها			
۴۸۰۰۰۰۰	۹۶۰۰	۵۰۰	موجودی نقد
۱۹۲۰۰۰۰	۹۶۰۰	۲۰۰	حسابهای دریافتی
۹۶۰۰۰۰۰	۹۶۰۰	۱۰۰۰۰	زمین
۴۷۰۴۰۰۰۰	۹۶۰۰	۴۹۰۰	ساختمان (خالص)
<u>۶۳۳۶۰۰۰۰</u>		<u>۶۶۰۰</u>	جمع داراییها
بدهیها و حقوق صاحبان سهام			
۲۴۰۰۰۰۰	۹۶۰۰	۲۵۰	حسابهای پرداختی تجاری
۴۸۰۰۰۰۰	۹۶۰۰	۵۰	مالیات پرداختی
۹۶۰۰۰۰۰	۹۶۰۰	۱۰۰	پیش دریافت اجاره
۳۸۴۰۰۰۰۰	۹۶۰۰	۴۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی
۲۸۸۰۰۰۰۰	۷۲۰۰	۴۰۰	سهام عادی
۱۱۰۵۲۰۰۰۰	۷۲۰۰	۱۶۰۰	صرف سهام
۱۰۵۲۰۰۰۰۰	از گردش حساب سود انباشته	۲۰۰	سود انباشته
۵۲۰۰۰۰۰۰	-	-	تفاوت انباشته تسعیر ارز
<u>۶۳۳۶۰۰۰۰</u>		<u>۶۶۰۰</u>	جمع بدهیها و حقوق صاحبان سهام

۴,۴ - ۴,۴ - ۲,۲ - ۹۲

۲,۰۰۰
۳۹

$$5,2 - 0 = [4,4 - 0] - [(2,2 \times 92) - (2,0 \times 72)] = 5,2 - 0 = 5,2$$

راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۱۶

آثار تغییر در نرخ ارز

<u>شرکت فرعی</u>			
<u>صورت سود و زیان</u>			
برای سال مالی منتهی به ۱۳۰۲/۱۲/۲۹			
هزار ریال	نرخ تسعیر	هزار یورو	
			درآمدها
۱۶۸۰۰۰۰۰۰	۸ر۴۰۰	۲ر۰۰۰	
(۱۳۰۲۰۰۰۰۰)	۸ر۴۰۰	(۱ر۵۵۰)	هزینه‌ها (شامل هزینه استهلاک به مبلغ ۱۰۰ هزار یورو)
۳۷۸۰۰۰۰۰		۴۵۰	سود عملیاتی
(۴۲۰۰۰۰۰)	۸ر۴۰۰	(۵۰)	هزینه مالی
۳۳۶۰۰۰۰۰		۴۰۰	سود قبل از مالیات
(۹۶۰۰۰۰۰)	۹ر۶۰۰	(۱۰۰)	مالیات
۲۴۰۰۰۰۰۰		۳۰۰	سود خالص
گردش حساب سود انباشته			
			سود انباشته در ۱۳۰۲/۱/۱
-		-	
۲۴۰۰۰۰۰۰		۳۰۰	سود خالص
(۸۸۰۰۰۰۰)	۸ر۸۰۰	(۱۰۰)	سود سهام مصوب
۱۵۲۰۰۰۰۰		۲۰۰	سود انباشته در ۱۳۰۲/۱۲/۲۹
<u>شرکت فرعی</u>			
<u>صورت سود و زیان جامع</u>			
برای سال مالی منتهی به ۱۳۰۲/۱۲/۲۹			
هزار ریال	هزار یورو		
۲۴۰۰۰۰۰۰	۳۰۰	سود خالص	
۵۲۰۰۰۰۰۰	-	تفاوت تسعیر ارز	
۷۶۰۰۰۰۰۰		سود جامع سال مالی	

راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۱۶

آثار تغییر در نرخ ارز

شرکت فرعی			
صورت جریان وجوه نقد			
برای سال مالی منتهی به ۱۳۰۲/۱۲/۲۹			
شرح	پایه داشت	هزار یورو	نرخ تسعیر
		هزار ریال	
فعالتهای عملیاتی			
جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالتهای عملیاتی	۱	۷۰۰	۵۹۲۰۰۰۰۰
بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی			
سود سهام پرداخت شده		(۱۰۰)	(۸۸۰۰۰۰۰)
هزینه مالی		(۵۰)	(۴۲۰۰۰۰۰)
جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی		(۱۵۰)	(۱۳۰۰۰۰۰۰)
مالیات بر درآمد			
مالیات بر درآمد پرداختی		(۵۰)	(۴۸۰۰۰۰۰)
فعالتهای سرمایه‌گذاری			
خرید زمین		(۱۰۰۰)	(۷۲۰۰۰۰۰۰)
خرید ساختمان		(۵۰۰۰۰)	(۳۶۰۰۰۰۰۰۰)
جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالتهای سرمایه‌گذاری		(۶۰۰۰)	(۴۳۲۰۰۰۰۰۰)
جریان خالص خروج وجه نقد قبل از فعالتهای تأمین مالی		(۵۰۵۰۰)	(۳۹۰۶۰۰۰۰۰)
فعالتهای تأمین مالی			
انتشار سهام عادی		۲۰۰۰	۱۴۰۴۰۰۰۰۰۰
تسهیلات مالی دریافتی		۴۰۰۰	۲۸۰۸۰۰۰۰۰۰
جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالتهای تأمین مالی		۶۰۰۰	۴۳۲۰۰۰۰۰۰
خالص افزایش در وجه نقد		۵۰۰	۴۰۱۴۰۰۰۰۰
وجه نقد در ابتدای دوره		-	-
تأثیر تغییرات نرخ تسعیر بر وجه نقد		-	۶۶۰۰۰۰۰
وجه نقد در پایان دوره		۵۰۰	۴۰۸۰۰۰۰۰۰



راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۱۶

آثار تغییر در نرخ ارز

۱. صورت تطبیق سود عملیاتی با جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی به شرح زیر است:

هزار ریال	نرخ تسعیر	هزار یورو	
۳۷۸۰۰۰۰		۴۵۰	سود عملیاتی
۸۴۰۰۰۰	۸٫۴۰۰	۱۰۰	هزینه استهلاک
(۱۶۸۰۰۰۰)	۸٫۴۰۰	(۲۰۰)	افزایش حسابهای دریافتی
۲۱۰۰۰۰۰	۸٫۴۰۰	۲۵۰	افزایش حسابهای پرداختی
۸۸۰۰۰۰	۸٫۸۰۰	۱۰۰	افزایش پیش دریافت اجاره
۵۹۲۰۰۰۰		۷۰۰	جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی

بیشترین بهره

تفاوت انباشته تسعیر مبلغ ۵۲۰۰۰۰۰ ریال بستانکار است که به طریقه موازنه حساب شده است. چون سال ۱۳×۲ اولین سال فعالیت شرکت می باشد، کل این مبلغ به عنوان تفاوت تسعیر سال ۱۳×۲ می باشد.

از آنجا که مانده تعدیلات انباشته تسعیر به عنوان قلم جداگانه ای در حقوق صاحبان سهام گزارش می شود، تغییر در این مانده در طول سال باید در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی افشا شود.



آثار تغییر در نرخ ارز

البرسی ۵
۹۳۵

مثال (۶): صورتهای مالی شرکت فرعی در سال ۱۳×۳ به شرح زیر می باشد:

شرکت فرعی		
ترازنامه		
در تاریخ ۱۳×۳/۱۲/۲۹		
افزایش (کاهش)	۱۳×۲/۱۲/۲۹	۱۳×۳/۱۲/۲۹
هزار یورو	هزار یورو	هزار یورو
		داراییها
۵۰۰	۵۰۰	وجوه نقد
(۲۰۰)	۲۰۰	حسابهای دریافتی
۵۰۰	۱۰۰۰۰	زمین
(۱۰۰)	۴۹۰۰	ساختمان (خالص)
۷۰۰	۶۶۰۰	جمع داراییها
		بدهیها و حقوق صاحبان سهام
۲۰۰	۲۵۰	حسابهای پرداختی تجاری
-	۵۰	مالیات پرداختی
(۱۰۰)	۱۰۰	پیش دریافت اجاره
۵۰۰	۴۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی
-	۴۰۰	سهام عادی
-	۱۶۰۰	صرف سهام
۱۰۰	۲۰۰	سود انباشته
۷۰۰	۶۶۰۰	جمع بدهیها و حقوق صاحبان سهام



راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۱۶

آثار تغییر در نرخ ارز

<u>شرکت فرعی</u>	
<u>صورت سود و زیان</u>	
برای سال مالی منتهی به ۱۳۰۳/۱۲/۲۹	
<u>هزار یورو</u>	
۲,۲۰۰	درآمدها
(۱,۵۰۰)	هزینه‌های عملیاتی (شامل هزینه استهلاک به مبلغ ۱۰۰ هزار یورو)
۷۰۰	سود عملیاتی
(۵۰)	هزینه مالی
۶۵۰	سود خالص قبل از مالیات
(۱۵۰)	مالیات
<u>۵۰۰</u>	<u>سود خالص</u>
گردش حساب سود انباشته	
<u>هزار یورو</u>	
۲۰۰	سود انباشته در ۱۳۰۳/۱/۱
۵۰۰	سود خالص
(۴۰۰)	کسر می‌شود: سود سهام مصوب
<u>۳۰۰</u>	<u>سود انباشته در ۱۳۰۳/۱۲/۲۹</u>

نرخهای تسعیر در سال ۱۳۰۳ به صورت زیر بوده است:

۱ یورو = ۹,۶۶۰ ریال در آغاز سال ۱۳۰۳

۱ یورو = ۹,۲۸۰ ریال میانگین موزون برای سال ۱۳۰۳

۱ یورو = ۸,۶۴۰ ریال در پایان سال ۱۳۰۳

۱ یورو = ۸,۱۰۰ ریال هنگام پرداخت سود سهام و خرید زمین از طریق وام

آثار تغییر در نرخ ارز

تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی

شرکت فرعی			
ترازنامه			
در تاریخ ۱۳۰۳/۱۲/۲۹			
هزار ریال	نرخ تسعیر	هزار یورو	
			داراییها
۸٫۶۴۰٫۰۰۰	۸٫۶۴۰	۱٫۰۰۰	وجه نقد
۱۲٫۹۶۰٫۰۰۰	۸٫۶۴۰	۱٫۵۰۰	زمین
۴۱٫۴۷۲٫۰۰۰	۸٫۶۴۰	۴٫۸۰۰	ساختمان (خالص)
۶۳٫۰۷۲٫۰۰۰		۷٫۳۰۰	جمع داراییها
			بدهیها و حقوق صاحبان سهام
۳٫۸۸۸٫۰۰۰	۸٫۶۴۰	۴۵۰	حسابهای پرداختی تجاری
۴۳۲٫۰۰۰	۸٫۶۴۰	۵۰	مالیات پرداختی
۳۸٫۸۸۰٫۰۰۰	۸٫۶۴۰	۴٫۵۰۰	تسهیلات مالی دریافتی
۲٫۸۸۰٫۰۰۰	۷٫۲۰۰	۴۰۰	سهام عادی
۱۱٫۵۲۰٫۰۰۰	۷٫۲۰۰	۱٫۶۰۰	صرف سهام
۲٫۷۳۶٫۰۰۰	از گردش حساب سود انباشته	۳۰۰	سود انباشته
۲٫۷۳۶٫۰۰۰	-	-	تفاوت انباشته تسعیر ارز
۶۳٫۰۷۲٫۰۰۰		۷٫۳۰۰	جمع بدهیها و حقوق صاحبان سهام



راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۱۶

آثار تغییر در نرخ ارز

<u>شرکت فرعی</u>			
<u>صورت سود و زیان</u>			
برای سال مالی منتهی به ۱۳۰۳/۱۲/۲۹			
هزار ریال	نرخ تسعیر	هزار یورو	
۲۰,۴۱۶,۰۰۰	۹,۲۸۰	۲,۲۰۰	درآمدها
(۱۳,۹۲۰,۰۰۰)	۹,۲۸۰	(۱,۵۰۰)	هزینه‌های عملیاتی (شامل هزینه استهلاک به مبلغ ۱۰۰ هزار یورو)
۶,۴۹۶,۰۰۰		۷۰۰	سود عملیاتی
(۴,۶۴,۰۰۰)	۹,۲۸۰	(۵۰)	هزینه مالی
۶,۰۳۲,۰۰۰		۶۵۰	سود قبل از مالیات
(۱,۲۹۶,۰۰۰)	۸,۶۴۰	(۱۵۰)	مالیات
۴,۷۳۶,۰۰۰		۵۰۰	سود خالص
گودش حساب سود انباشته			
هزار ریال	نرخ تسعیر	هزار یورو	
۱,۵۲۰,۰۰۰		۲۰۰	سود انباشته در ۱۳۰۳/۱/۱
۴,۷۳۶,۰۰۰		۵۰۰	سود خالص
(۳,۵۲۰,۰۰۰)	۸,۸۰۰	(۴۰۰)	کسر می‌شود: سود سهام مصوب
۲,۷۳۶,۰۰۰		۳۰۰	سود انباشته در ۱۳۰۳/۱۲/۲۹
<u>شرکت فرعی</u>			
<u>صورت سود و زیان جامع</u>			
برای سال مالی منتهی به ۱۳۰۳/۱۲/۲۹			
هزار ریال	هزار یورو		
۴,۷۳۶,۰۰۰	۵۰۰	سود خالص	
(۲,۴۶۴,۰۰۰)	-	تفاوت تسعیر ارز	
۲,۲۷۲,۰۰۰		سود جامع سال مالی	

شرکت فرعی				
صورت جریان وجوه نقد				
برای سال مالی منتهی به ۱۳۰۳/۱۲/۲۹				
شرح	پانداخت	هزار یورو	نرخ تسعیر	هزار ریال
فعالیت‌های عملیاتی				
جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی	۱	۱٫۱۰۰		۱۰٫۲۰۸٫۰۰۰
بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی		(۴۰۰)	۸٫۸۰۰	(۳٫۵۲۰٫۰۰۰)
سود سهام پرداخت شده		(۵۰)	۹٫۲۸۰	(۴۶۴٫۰۰۰)
هزینه مالی		(۴۵۰)		(۳٫۹۸۴٫۰۰۰)
جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی		(۱۵۰)	۸٫۶۴۰	(۱٫۲۹۶٫۰۰۰)
مالیات بر درآمد		(۵۰۰)		(۴٫۴۰۰٫۰۰۰)
مالیات بر درآمد پرداختی		(۵۰۰)		(۴٫۴۰۰٫۰۰۰)
فعالیت‌های سرمایه‌گذاری		۰		۵۲۸٫۰۰۰
خرید زمین		۵۰۰	۸٫۸۰۰	۴٫۴۰۰٫۰۰۰
جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری		۵۰۰		(۴٫۴۰۰٫۰۰۰)
فعالیت‌های تأمین مالی		۰		۵۲۸٫۰۰۰
جریان خالص ورود وجه نقد قبل از فعالیت‌های تأمین مالی		۵۰۰	۸٫۸۰۰	۴٫۴۰۰٫۰۰۰
تسهیلات مالی دریافتی		۵۰۰		۴٫۴۰۰٫۰۰۰
جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی		۵۰۰		۴٫۹۲۸٫۰۰۰
خالص افزایش در وجه نقد		۵۰۰		۴٫۹۲۸٫۰۰۰
وجه نقد در ابتدای دوره		۵۰۰	۹٫۶۰۰	۴٫۸۰۰٫۰۰۰
تأثیر تغییرات نرخ تسعیر بر وجه نقد		-		(۱٫۰۸۸٫۰۰۰)
وجه نقد در پایان دوره		۱٫۰۰۰	۸٫۶۴۰	۸٫۶۴۰٫۰۰۰



راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۱۶

آثار تغییر در نرخ ارز

۱. صورت تطبیق سود عملیاتی با جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی به شرح زیر است:

هزار یورو	نرخ تسعیر	هزار ریال	
۷۰۰		۶ر۴۹۶ر۰۰۰	سود عملیاتی
۱۰۰	۹ر۲۸۰	۹۲۸ر۰۰۰	هزینه استهلاك
۲۰۰	۹ر۲۸۰	۱ر۸۵۶ر۰۰۰	کاهش حسابهای دریافتی
۲۰۰	۹ر۲۸۰	۱ر۸۵۶ر۰۰۰	افزایش حسابهای پرداختی
(۱۰۰)	۹ر۲۸۰	(۹۲۸ر۰۰۰)	کاهش پیش دریافت اجاره
۱ر۱۰۰		۱۰ر۲۰۸ر۰۰۰	جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی

در سال ۱۳×۳ تفاوت انباشته تسعیر ۲ر۷۳۶ر۰۰۰ ریال پست‌انکار است. تفاوت تسعیر مربوط به این دوره نیز به صورت زیر قابل محاسبه است:

$$\text{تفاوت تسعیر مربوط به سال } ۱۳ \times ۳ = (۲ر۴۶۴ر۰۰۰) - ۵ر۲۰۰ر۰۰۰ = ۲ر۷۳۶ر۰۰۰$$

تفاوت تسعیر علاوه بر طریقه موازنه، به صورت زیر هم قابل محاسبه است:

××	خالص داراییها در ابتدای دوره × (نرخ تسعیر در ابتدای دوره - نرخ تسعیر در پایان دوره)
××	سود خالص قبل از مالیات × (نرخ میانگین تسعیر - نرخ تسعیر در پایان دوره)
	کسر می‌شود:
(××)	مالیات × (نرخ تسعیر در تاریخ محاسبه مالیات - نرخ تسعیر در پایان دوره)
(××)	سود سهام مصوب × (نرخ تسعیر در تاریخ اعلام سود سهام - نرخ تسعیر در پایان دوره)
××	تفاوت تسعیر مربوط به دوره

آثار تغییر در نرخ ارز

بنابراین تفاوت تسعیر مربوط به سال ۱۳×۳ شرکت فرعی به صورت مندرج در صفحه بعد

محاسبه می شود:

$$\begin{aligned}
 &(۸,۶۴۰ - ۹,۶۰۰) \times ۲,۲۰۰ = (۲,۱۱۲,۰۰۰) \\
 &(۸,۶۴۰ - ۹,۲۸۰) \times ۶۵۰ = (۴۱۶,۰۰۰) \\
 &(۸,۶۴۰ - ۸,۶۴۰) \times ۱۵۰ = ۰ \\
 &(۸,۶۴۰ - ۸,۸۰۰) \times ۴۰۰ = ۶۴,۰۰۰ \\
 &\text{تفاوت تسعیر مربوط به سال } ۱۳ \times ۳ \text{ (} ۲,۴۶۶,۰۰۰ \text{)} \\
 &\text{تفاوت انباشته تسعیر در } ۱۳ \times ۳ / ۱۲ / ۲۹ = ۲,۷۳۶,۰۰۰ + \text{تفاوت انباشته تسعیر در } ۱۳ \times ۲ / ۱۲ / ۲۹ = ۵,۲۰۰,۰۰۰
 \end{aligned}$$

تفاوتهای ناشی از تسعیر به واحد پول گزارشگری حاصل موارد زیر است:

- الف. تسعیر درآمدها و هزینه به نرخ تاریخ معامله و داراییها و بدهیها به نرخ تاریخ ترازنامه.
- ب. تسعیر خالص داراییها در اول دوره به نرخ متفاوت با نرخ قبلاً بر اساس آن گزارش شده است.

لازم به یادآوری است که برای تسعیر سرمایه، اندوخته و مازاد تجدید ارزیابی به واحد پول گزارشگری از نرخ ارز در تاریخ افزایش سرمایه یا انجام تجدید ارزیابی استفاده می شود.

حسابداری موارد خاص

سرقفلی تلفیقی

سرقفلی تلفیقی تفاوت بین بهای تمام شده سرمایه گذاری و سهم واحد تجاری اصلی از ارزش منصفانه خالص داراییهای شرکت سرمایه پذیر در تاریخ تحصیل است. برای شرکت فرعی خارجی، خالص داراییها در تاریخ تحصیل از طریق تسعیر داراییها و بدهیهای آن به نرخ ارز در تاریخ تحصیل محاسبه می شود.

مسئله مهم در مورد سرقفلی این است که آیا سرقفلی پس از تاریخ تحصیل باید مجدداً تسعیر شود یا خیر؟ طبق استاندارد حسابداری ۱۶ سرقفلی دارایی شرکت فرعی است و بنابراین به عنوان بخشی از خالص سرمایه گذاری باید به نرخ تاریخ ترازنامه تسعیر شود.



مثال (۶): صورتهای مالی زیر متعلق به یک شرکت فرعی خارجی در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۲ است:

<u>شرکت فرعی</u> <u>ترازنامه</u> در تاریخ ۱۳۰۲/۱۲/۲۹		
۱۳۰۱	۱۳۰۲	
هزار دلار	هزار دلار	
۹۶۰	۱٫۲۵۰	داراییهای غیر جاری
۷۲۰	۱٫۰۸۰	خالص داراییهای جاری
<u>۱٫۶۸۰</u>	<u>۲٫۳۳۰</u>	
۷۵۰	۷۵۰	سرمایه
۳۳۰	۹۸۰	سود انباشته
۶۰۰	۶۰۰	تسهیلات مالی دریافتی
<u>۱٫۶۸۰</u>	<u>۲٫۳۳۰</u>	
<u>شرکت فرعی</u> <u>صورت سود و زیان</u> برای دوره منتهی به ۱۳۰۲/۱۲/۲۹		
	۱٫۰۵۰	سود قبل از مالیات
	(۴۰۰)	مالیات
	<u>۶۵۰</u>	سود خالص



راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۱۶

آثار تغییر در نرخ ارز

سایر اطلاعات

الف. تسهیلات مالی از یک بانک اروپایی اخذ شده است. در زمان اخذ تسهیلات مالی نرخ یورو با دلار برابر بود.

ب. یک شرکت ایرانی ۱۰۰ درصد سهام شرکت فرعی خارجی را در اول فروردین ۱۳۸۱ به مبلغ ۹۶۰,۰۰۰ دلار تحصیل کرده است. در آن زمان سود انباشته شرکت فرعی خارجی ۱۲۰,۰۰۰ دلار بود.

پ. نرخ دلار به شرح زیر است:

نرخ تسعیر	تاریخ
ریال	
۸,۵۰۰	۱۳۸۱/۱/۱
۸,۶۰۰	۱۳۸۱/۱۲/۲۹
۸,۹۰۰	۱۳۸۲/۱۲/۲۹
۸,۵۵۰	میانگین ۱۳۸۱
۸,۷۰۰	میانگین ۱۳۸۲

ت. نرخ برابری دلار و یورو به شرح زیر است:

نرخ تسعیر	تاریخ
یورو ۱ = ۱ دلار	۱۳۸۱/۱۲/۲۹
یورو ۰/۸۹ = ۱ دلار	۱۳۸۲/۱۲/۲۹

راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۱۶

آثار تغییر در نرخ ارز

حل

الف. صورتهای مالی جداگانه شرکت فرعی خارجی
وام ارزی در صورتهای مالی این شرکت به نرخ پایان سال ۱۳×۱ منعکس شده است.
در پایان سال ۱۳×۲ مبلغ وام ارزی باید به نرخ پایان سال تسعیر شود.

$$600,000 + 8\% = 648,000$$

$$600,000 - 648,000 = -48,000$$

زیان تسعیر

اگر از اثر مالیاتی آن صرفنظر کنیم زیان تسعیر باعث کاهش سود به مبلغ ۴۸٫۰۰۰ دلار می‌شود و در نهایت سود انباشته از ۹۸۰٫۰۰۰ دلار به ۹۰۵٫۸۴۳ دلار کاهش می‌یابد.

ب. صورتهای مالی تلفیقی

نخست مبلغ سرقتی محاسبه می‌شود:

دلار
۹۶۰٫۰۰۰
(۸۷۰٫۰۰۰) *
۹۰٫۰۰۰

بهای تمام شده سرمایه‌گذاری

خالص داراییهای تحصیل شده

سرقتی

* خالص داراییهای تحصیل شده در ۱/۱/۱۳ = سود انباشته ۱۲۰٫۰۰۰ + سرمایه ۷۵۰٫۰۰۰

فرض شده است که ارزش منصفانه و مبلغ دفتری خالص داراییها در تاریخ تحصیل مساوی است.



راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۱۶

آثار تغییر در نرخ ارز

تسعیر خالص داراییهای شرکت فرعی خارجی در ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

میلیون ریال	نرخ تسعیر	هزار دلار	
۸۲۵۶	۸۶۰۰	۹۶۰	خالص داراییهای غیر جاری
۷۷۴	۸۶۰۰	۹۰	سرقفلی
۶۱۹۲	۸۶۰۰	۷۲۰	خالص داراییهای جاری
(۵۱۶۰)	۸۶۰۰	(۶۰۰)	تسهیلات مالی دریافتی
<u>۱۰۰۶۲</u>		<u>۱۱۷۰</u>	

تفاوت تسعیر ارز سال ۱۳۸۱ را می توان به شرح زیر حساب کرد:

میلیون ریال	
	تسعیر خالص داراییها در اول سال:
۸۱۶۰	با نرخ ارز در اول دوره ۹۶۰.۰۰۰×۸.۵۰۰ *
۸۲۵۶	با نرخ ارز در پایان دوره ۹۶۰.۰۰۰×۸.۶۰۰
<u>۹۶</u>	سود تسعیر
	تسعیر سود سال:
۱۷۹۵/۵	با نرخ میانگین ۲۱۰.۰۰۰×۸.۵۵۰ **
۱۸۰۶	با نرخ پایان دوره ۲۱۰.۰۰۰×۸.۶۰۰
<u>۱۰/۵</u>	
<u>۱۰۶/۵</u>	سود تسعیر

* خالص داراییها در اول سال $۹۶۰.۰۰۰ = (سرقفلی) ۹۰.۰۰۰ + (سود قبل از تحصیل) ۱۲۰.۰۰۰ + ۷۵۰.۰۰۰$

** سود سال ۱۳۸۱ برای انعکاس در صورت سود و زیان تلفیقی $۲۱۰.۰۰۰ = ۱۲۰.۰۰۰ - ۳۳۰.۰۰۰$

سود تسعیر به مبلغ ۱۰۶/۵ میلیون ریال در صورت سود و زیان تلفیقی نمی آید، بلکه در بخش

حقوق صاحبان سهام منعکس می گردد و در صورت سود و زیان جامع نیز شناسایی می شود.



راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۱۶

آثار تغییر در نرخ ارز

تسمیر خالص داراییهای شرکت فرعی خارجی در ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۲ به شرح مندرج در

زیر است:

میلیون ریال	نرخ به ریال	هزار دلار	
۱۱,۱۲۵	۸,۹۰۰	۱,۲۵۰	خالص داراییهای غیر جاری
۷۱۲	۸,۹۰۰	۸۰	سرقفلی پس از کسر استهلاك
۹,۶۱۲	۸,۹۰۰	۱,۰۸۰	خالص داراییهای جاری
(۵,۹۹۸/۶)	۸,۹۰۰	(۶۷۴)	وام بلندمدت
۱۵,۴۵۰/۴		۱,۷۳۶	خالص داراییها

تفاوت تسمیر ارز در سال ۱۳۰۲ به شرح زیر محاسبه می شود:

میلیون ریال	
	تسمیر خالص داراییهای اول سال:
۱۰,۰۶۲	با نرخ اول سال (۸,۶۰۰ × ۱,۱۷۰)
۱۰,۴۱۳	با نرخ پایان سال (۸,۹۰۰ × ۱,۱۷۰)
۳۵۱	سود تسمیر
	تسمیر سود سال (به توضیح ۱ مراجعه شود)
۴,۹۲۴/۲	به نرخ میانگین (۵۶۶ × ۸,۷۰۰)
۵,۰۳۷/۴	به نرخ پایان سال (۵۶۶ × ۸,۹۰۰)
۱۱۳/۲	سود تسمیر
۴۶۴/۲	مجموع سود تسمیر



راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۱۶

آثار تغییر در نرخ ارز

تغییر حقوق صاحبان سرمایه طی دو سال به شرح زیر است:

میلون ریال		
۸,۱۶۰	خالص داراییها در اول سال ۱۳×۱ (۸,۵۰۰ × ۹۶۰)	
۱,۷۹۵/۵	سود سال ۱۳×۱ (۸,۵۵۰ × ۲۱۰)	
۱۰۶/۵	سود تسعیر	
۱۰,۰۶۲	خالص داراییها در اول سال ۱۳×۲	
۴,۹۲۴/۲	سود سال ۱۳×۲ (۸,۷۰۰ × ۵۶۶)	
۴۶۴/۲	سود تسعیر	
۱۵,۴۵۰/۴	خالص داراییها در پایان سال ۱۳×۲	
	توضیح (۱):	
	هزار دلار	
	۶۵۰	سود سال ۱۳×۲
	(۷۴)	زیان تسعیر وام ارزی
	(۱۰)	استهلاک سرقفلی
	<u>۵۶۶</u>	سود نهایی سال ۱۳×۲



سهم اقلیت

سهم اقلیت از سود دوره جاری پس از تسعیر صورت سود و زیان به نسبت درصد مالکیت اقلیت محاسبه می‌شود. سهم اقلیت از خالص داراییها نیز پس از تسعیر به نسبت درصد مالکیت محاسبه می‌شود. در نتیجه بخشی از سود یا زیان تسعیر به حساب اقلیت منظور می‌شود. در ضمن، مبلغ تفاوت‌های انباشته تسعیر ارز قابل انتساب به اقلیت نیز به نسبت درصد مالکیت اقلیت محاسبه و در ترازنامه تلفیقی به عنوان بخشی از سهم اقلیت گزارش می‌شود.

سهم

تعدیلات ارزش منصفانه برای مبلغ دفتری داراییها و بدهیهای ایجاد شده از تحصیل یک واحد مستقل خارجی استاندارد حسابداری شماره ۱۶ در مورد سرقتی ناشی از تحصیل یک واحد مستقل خارجی و همچنین تعدیلات ارزش منصفانه برای مبلغ دفتری داراییها و بدهیهای ایجاد شده از تحصیل واحد مستقل خارجی نحوه عمل یکسانی را بکار می‌برد.

تفاوت‌های تسعیر در حذف مانده‌های درون گروهی

در تلفیق صورتهای مالی عملیات خارجی با صورتهای مالی واحد تجاری گزارشگر از روشهای معمول تلفیق همچون حذف مانده‌ها و معاملات درون‌گروهی استفاده می‌شود. با این حال تفاوت‌های تسعیر اقلام پولی درون‌گروهی اعم از کوتاه‌مدت یا بلندمدت قابل‌تفاوت با تفاوت‌های تسعیر دیگر مانده‌های درون‌گروهی مرتبط نیست، چرا که اقلام پولی معرف الزام به تبدیل یک واحد پول به واحد پول دیگر است و واحد تجاری گزارشگر را از طریق نوسانات نرخ ارز در معرض کسب سود یا تحمل زیان قرار می‌دهد. در نتیجه، در صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری گزارشگر، این تفاوت‌های تسعیر به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی می‌شود، و اگر تفاوت‌های تسعیر مربوط به آن گروه از اقلام پولی باشد که ماهیتاً بخشی از خالص سرمایه‌گذاری در یک عملیات خارجی را تشکیل می‌دهد، باید تا زمان واگذاری خالص سرمایه‌گذاری به عنوان حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه طبقه‌بندی شود و در صورت سود (زیان) جامع انعکاس یابد. این تفاوتها باید در زمان واگذاری سرمایه‌گذاری به حساب سود (زیان) انباشته منظور شود.

تاریخهای گزارشگری متفاوت

چنانچه تاریخ گزارشگری عملیات خارجی با واحد تجاری گزارشگر متفاوت باشد، معمولاً عملیات خارجی صورتهای مالی خود را منطبق با تاریخ گزارشگری واحد تجاری گزارشگر نیز تهیه می‌کند، با این حال بعضی اوقات انجام این کار عملی نیست. در این گونه شرایط، استاندارد حسابداری شماره ۱۸ "صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی" استفاده از صورتهای مالی تهیه شده برای تاریخهای متفاوت را مشروط بر اینکه این تفاوت زمانی بیشتر از سه ماه نباشد، مجاز دانسته است. در این موارد داراییها و بدهیهای عملیات خارجی با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه عملیات خارجی، به ریال تسعیر می‌شود. چنانچه در فاصله تاریخ ترازنامه عملیات خارجی و تاریخ ترازنامه واحد تجاری گزارشگر نرخ تسعیر دچار تغییرات عمده و قابل توجهی شده باشد، تعدیلات لازم از این بابت به عمل می‌آید.

واگذاری تمام یا بخشی از عملیات خارجی

در زمان واگذاری عملیات خارجی، مبلغ انباشته تفاوت‌های تسعیر اقلام ارزی مربوط به آن که تا پایان دوره مالی قبل در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه منعکس شده است باید در دوره واگذاری به سود (زیان) انباشته منظور شود. (Barden, et. al, 2011)

علاوه بر واگذاری تمام منافع در عملیات خارجی، با رویدادهای زیر نیز همانند واگذاری کامل برخوردار می‌شود، حتی اگر بخشی از منافع در واحد تجاری فرعی، واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص قبلی، باقی بماند:

- از دست دادن کنترل در واحد تجاری فرعی که دارای عملیات خارجی است،
- از دست دادن نفوذ قابل ملاحظه در واحد تجاری وابسته که دارای عملیات خارجی است، و
- از دست دادن کنترل مشترک بر واحد تجاری تحت کنترل مشترکی که دارای عملیات خارجی است.



آثار تغییر در نرخ ارز

بنابراین در این شرایط تمام تفاوت‌های تسعیر طبقه‌بندی شده در بخش حقوق صاحبان سهام به سود (زیان) انباشته منتقل می‌شود، حتی اگر بخشی از مالکیت حفظ شده باشد. لازم به یادآوری است که طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی این تفاوت به سود و زیان دوره منتقل می‌شود.

مثال: از دست دادن کنترل یک عملیات خارجی تحت تملک کامل

شرکت الف مالک ۱۰۰ درصد سهام شرکت ب بوده است. شرکت ب عملیات خارجی محسوب شده است و تمام تفاوت‌های تسعیر ارز آن به مبلغ ۲۵ میلیارد ریال در صورت سود و زیان جامع گزارش و به طور جداگانه در بخش حقوق صاحبان سهام طبقه‌بندی شده است. شرکت الف در سال جاری ۹۰ درصد سهام شرکت ب را واگذار کرده است. صرف نظر از باقیمانده مالکیت (۱۰ درصد)، کل مبلغ تفاوت تسعیر (۲۵ میلیارد ریال) به سود (زیان) انباشته منتقل می‌شود.

تفاوت‌های قابل انتساب به اقلیت

در مواردی که یک شرکت سهام خود در یک شرکت فرعی را می‌فروشد که تملک کامل بر آن نداشته است، تفاوت‌های تسعیر انباشته‌ای که قبلاً به سهم اقلیت اختصاص یافته بود حذف می‌شود اما به سود (زیان) انباشته منتقل نمی‌گردد. این تفاوت‌ها قبلاً در محاسبه سهم اقلیت منظور شده و در ترازنامه تلفیقی انعکاس یافته است.

مثال: از دست دادن کنترل عملیات خارجی با مالکیت کمتر از ۱۰۰ درصد

شرکت "د" مالک ۸۰ درصد شرکت فرعی "س" است. شرکت "س" به عنوان عملیات خارجی طبقه‌بندی شده است و مبلغ ۲۵ میلیارد ریال تفاوت تسعیر آن در صورت سود و زیان جامع شناسایی شده است. ۸۰ درصد این تفاوت به مبلغ ۲۰ میلیارد ریال به عنوان اندوخته تسعیر ارز در بخش حقوق صاحبان سهام طبقه‌بندی شده است و باقیمانده آن به اقلیت تخصیص یافته است.

شرکت "د" ۳۱ درصد سهام خود در شرکت "س" را فروخته است و کنترل آن را از دست داده است. این شرکت ۴۹ درصد مالکیت را در اختیار دارد که باعث حفظ نفوذ قابل ملاحظه در



آثار تغییر در نرخ ارز

شرکت "س" می‌شود. علی‌رغم حفظ نفوذ قابل ملاحظه، تمام تفاوت‌های تسعیر به مبلغ ۲۵ میلیارد ریال حذف می‌شود.

- تفاوت تسعیر مربوط به شرکت "د" به مبلغ ۲۰ میلیارد ریال از اندوخته تسعیر ارز به سود (زیان) انباشته منتقل می‌شود (طبق استانداردهای بین‌المللی این مبلغ به سود یا زیان منتقل می‌شود).

- تفاوت تسعیر مربوط به سهم اقلیت به مبلغ ۵ میلیارد ریال قبلاً به عنوان جزئی از سهم اقلیت در ترازنامه تلفیقی منعکس شده است. با از دست رفتن کنترل، سهم اقلیت حذف می‌شود و در محاسبه سود یا زیان واگذاری شرکت "س" منظور می‌شود.

واگذاری بخشی از مالکیت (به جز از دست دادن کنترل، کنترل مشترک و نفوذ قابل ملاحظه)

طبق استاندارد، واگذاری بخشی از عملیات خارجی به دو قسمت تفکیک شده است:

- ۱) واگذاری بخشی از واحد تجاری فرعی دارای عملیات خارجی (ضمن حفظ کنترل)، و
- ۲) سایر موارد واگذاری بخشی از عملیات خارجی (واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص).

چنانچه بخشی از مالکیت در یک واحد تجاری فرعی (دارای عملیات خارجی) واگذار شود، بخشی از مبلغ انباشته تفاوت تسعیر شناسایی شده در صورت سود و زیان جامع به اقلیت مجدداً تخصیص می‌یابد.

مثال: واگذاری بخشی از واحد تجاری فرعی خارجی

شرکت الف مالک ۱۰۰ درصد شرکت فرعی ب است. تفاوت‌های تسعیر آن به مبلغ ۲۵ میلیارد ریال در صورت سود و زیان جامع شناسایی و در یک سرفصل مجزا در بخش حقوق صاحبان سهام منعکس شده است.

شرکت الف ۲۰ درصد سهام خود در شرکت ب را فروخته است اما کنترل خود را بر شرکت ب حفظ کرده است. در تاریخ انجام معامله ۲۰ درصد اندوخته تسعیر ارز به مبلغ



آثار تغییر در نرخ ارز

۵ میلیارد ریال در بخش حقوق صاحبان سهام از سرفصل اندوخته تسعیر به حقوق اقلیت منتقل می‌شود.

در سایر موارد واگذاری بخشی از مالکیت در عملیات خارجی غیر از واگذاری بخشی از واحد تجاری فرعی، بخشی از مبلغ انباشته تفاوت تسعیر شناسایی شده در صورت سود و زیان جامع به سود (زیان) انباشته منتقل می‌شود.

باتوجه به اینکه این نوع واگذاری، شامل این دو نوع واگذاری نیست: الف. واگذاریهایی که باعث از دست رفتن کنترل، نفوذ قابل ملاحظه و کنترل مشترک می‌شود. ب. واگذاری بخشی از واحد تجاری فرعی که باعث از دست رفتن کنترل نمی‌شود.

در نتیجه تنها محدود به واگذاری بخشی از مالکیت در مشارکتهای خاصی و واحدهای تجاری وابسته است که باعث از دست رفتن کنترل و نفوذ قابل ملاحظه نمی‌شود.

مثال: واگذاری بخشی از مالکیت در یک واحد تجاری وابسته

شرکت الف مالک ۴۰ درصد شرکت ب است و در آن نفوذ قابل ملاحظه دارد. مبلغ ۸ میلیارد ریال تفاوت انباشته تسعیر ارز در این رابطه در صورت سود و زیان جامع شناسایی و در بخش حقوق صاحبان سرمایه جداگانه منعکس شده است.

شرکت الف ۱۵ درصد سهام خود در شرکت ب را فروخته است اما کماکان در آنجا نفوذ قابل ملاحظه دارد. در نتیجه این کاهش مالکیت مبلغ ۳ میلیارد ریال $(۸ \times \frac{۱۵}{۴۰})$ از اندوخته تسعیر ارز حذف و به سود (زیان) انباشته منتقل می‌شود.

تسعیر به واحد پول گزارشگری از واحد پول یک اقتصاد با تورم حاد

چنانچه واحد پول عملیاتی یک شرکت، واحد پول یک اقتصاد با تورم حاد باشد باید قبل از تسعیر به واحد پول گزارشگری مورد نظر، صورتهای مالی آن طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۹ گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد تجدید ارائه شود.

پس از تجدید ارائه صورتهای مالی طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۹ نتایج عملیات و وضعیت مالی به شرح صفحه بعد به واحد پول گزارشگری متفاوت تسعیر می‌شود:



راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۱۶

آثار تغییر در نرخ ارز

دوره مالی استاندارد تورم ۱۰

• کلیه مبالغ (یعنی داراییها، بدهیها، ارقام حقوق صاحبان سرمایه، درآمدها و هزینهها از جمله ارقام مقایسه‌ای) باید با استفاده از نرخ ارز در تاریخ آخرین ترازنامه تسعیر شود.

• اگر ارقام مقایسه‌ای به واحد پول اقتصاد بدون تورم حاد تسعیر می‌شود این ارقام مجدداً تسعیر نخواهد شد (یعنی به دلیل تغییرات بمدی سطح قیمت‌ها یا تغییر نرخ ارز تغییر نخواهند کرد).

لازم به یادآوری است برخورد متفاوت با ارقام مقایسه‌ای که در بالا آمده است برای شرایطی که واحد پول گزارشگری مربوط به یک اقتصاد با تورم حاد (دیگر) است کاربرد ندارد. در آن شرایط، تمام مبالغ به نرخ ارز در تاریخ آخرین ترازنامه تسعیر می‌شود.

با خروج یک اقتصاد از حالت تورم حاد، مبالغ تجدید ارائه شده براساس سطح عمومی قیمت‌ها در تاریخ توقف تجدید ارائه صورتهای مالی به عنوان بهای تمام شده استفاده می‌شود و همین مبالغ به واحد پول گزارشگری تسعیر می‌شود.

افشا

الزامات عمومی

طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۶ واحد تجاری باید موارد زیر را در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی افشا کند:

الف. مبلغ تفاوت‌های تسعیر شناسایی شده در صورت سود و زیان دوره،

ب. خالص تفاوت‌های تسعیر شناسایی شده در صورت سود و زیان جامع و طبقه‌بندی شده به عنوان یک قلم جداگانه در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه و صورت تطبیق مانده آن در ابتدا و پایان دوره، و

نحوه طبقه‌بندی تفاوت‌های تسعیر در صورت سود و زیان به ماهیت دارایی و بدهی مربوط بستگی دارد. اگر تفاوت تسعیر مربوط به داراییها و بدهیهای عملیاتی باشد تفاوت‌های تسعیر در بخش فعالیت‌های عملیاتی صورت سود و زیان گزارش می‌شود. در صورتی که تفاوت‌های تسعیر



آثار تغییر در نرخ ارز

مربوط به اقلام دیگر مانند تسهیلات ارزی باشد اثر آن در سود یا زیان عملیاتی گزارش نمی‌شود.

تغییر واحد پول عملیاتی

در صورت تغییر واحد پول عملیاتی واحد گزارشگر یا عملیات خارجی با اهمیت، این واقعیت و دلیل تغییر آن باید افشا شود.

تغییر واحد پول عملیاتی یک انتخاب نیست بلکه به شرایط بستگی دارد. این تغییر تنها در صورتی انجام می‌شود که محیط اقتصادی اصلی تغییر کند. لذا در افشای دلایل آن باید بر تغییرات مربوط به محیط اقتصادی اصلی تأکید شود.

واحد پول گزارشگری متفاوت با واحد پول عملیاتی

اگر واحد پول گزارشگری و واحد پول عملیاتی متفاوت باشد باید این واقعیت، دلیل آن و

همچنین واحد پول عملیاتی افشا شود.

چنانچه واحد تجاری صورتهای مالی خود را برحسب واحد پول متفاوت با واحد پول عملیاتی خود ارائه دهد تنها در صورتی مجاز است اعلام کند صورتهای مالی خود را طبق استانداردهای حسابداری تهیه کرده است که تمام الزامات این استاندارد از جمله روش تسعیر (بندهای ۴۰ و ۴۳) استاندارد حسابداری شماره ۱۶ را رعایت کرده باشد.