

# استاندارد حسابداری شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

(تجدید نظر شده ۱۳۹۱ و اصلاح شده ۱۳۹۲)

دی ۱۳۹۹

# فهرست مطالب

❖ بخش اول: کلیات

❖ بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی

❖ بخش سوم: واحد پول گزارشگری متفاوت با واحد پول عملیاتی

❖ بخش چهارم: حسابداری عملیات خارجی

❖ بخش پنجم: افشا

# بخش اول: کلیات

الزامات این استاندارد باید در موارد زیر بکار گرفته شود:

حسابداری معاملات و مانده حسابهای ارزی



تسعیر نتایج عملکرد و وضعیت مالی عملیات خارجی که از طریق تلفیق، روش ارزش ویژه ناخالص یا روش ارزش ویژه در صورت‌های مالی واحد تجاری منظور می‌شود



تسعیر نتایج عملکرد و وضعیت مالی واحد تجاری به واحد پول گزارشگری.



### ارز

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

### تسعیر

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

### واحد پول عملیاتی

واحد پول محیط اقتصادی اصلی که واحد تجاری در آن فعالیت می کند.

### واحد پول گزارشگری

واحد پول مورد استفاده در ارائه صورتهای مالی.

محیط اقتصادی اصلی محل فعالیت واحد تجاری، به طور معمول محیطی است که بخش عمده وجه نقد واحد تجاری در آن ایجاد و مصرف می‌شود.

شواهد اصلی:

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

شواهد اضافی:

- واحد پولی که **وجه نقد حاصل از فعالیتهای تأمین مالی (برای مثال، افزایش سرمایه یا استقراض)** با آن تحصیل می‌شود.
- واحد پولی که معمولاً **وجه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی** براساس آن دریافت می‌شود.

مثال: شرکت ایرانی فردوسی دارای یک واحد فرعی صد در صدی به نام شکسپیر در انگلیس است. این شرکت خرید مواد اولیه را با یورو تسویه نموده و نیز عمده فروش خود را در کشورهای اروپایی انجام می‌دهد و وجوه حاصل از فروش را نیز به یورو دریافت می‌نماید. این شرکت بر اساس قوانین مالیاتی انگلیس مشمول تسلیم اظهارنامه مالیاتی در آن شرکت بوده و هر ساله باید صورت‌های مالی خود را به بانکی در آمریکا (بابت تامین مالی از طریق تسهیلات) تحویل دهد.

بر اساس اطلاعات فوق پول عملیاتی و گزارشگری را مشخص نمایید.

پول عملیاتی: یورو

پول‌های گزارشگری: پوند، دلار آمریکا و ریال



- ✓ در صورت تغییر واحد پول عملیاتی ، واحد تجاری باید ضوابط تسعیر به واحد پول عملیاتی جدید را از تاریخ تغییر بکار گیرد.
- ✓ 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.
- ✓ کاربرد حسابداری معاملات ارزی در مواردی است که پول گزارشگری و پول عملیاتی یکسان هستند.
- ✓ کاربرد حسابداری عملیات خارجی در مواردی است پول گزارشگری و پول عملیاتی متفاوت هستند.



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.

اقلام  
پولی

به اقلامی که متضمن مصرف یا تسویه بر اساس نرخ‌های ثابت و از پیش تعیین شده‌ای از وجه نقد نیستند، اقلام غیرپولی اطلاق می‌شود. ارزش این اقلام متأثر از عاملی چون تورم عمومی، تورم اختصاصی، تغییرات تکنولوژیکی و سایر عوامل خاص اثر گذار بر قلم مورد نظر، می‌تواند تغییرات ارزشی مساعد و غیر مساعد را تجربه نماید.

اقلام  
غیرپولی



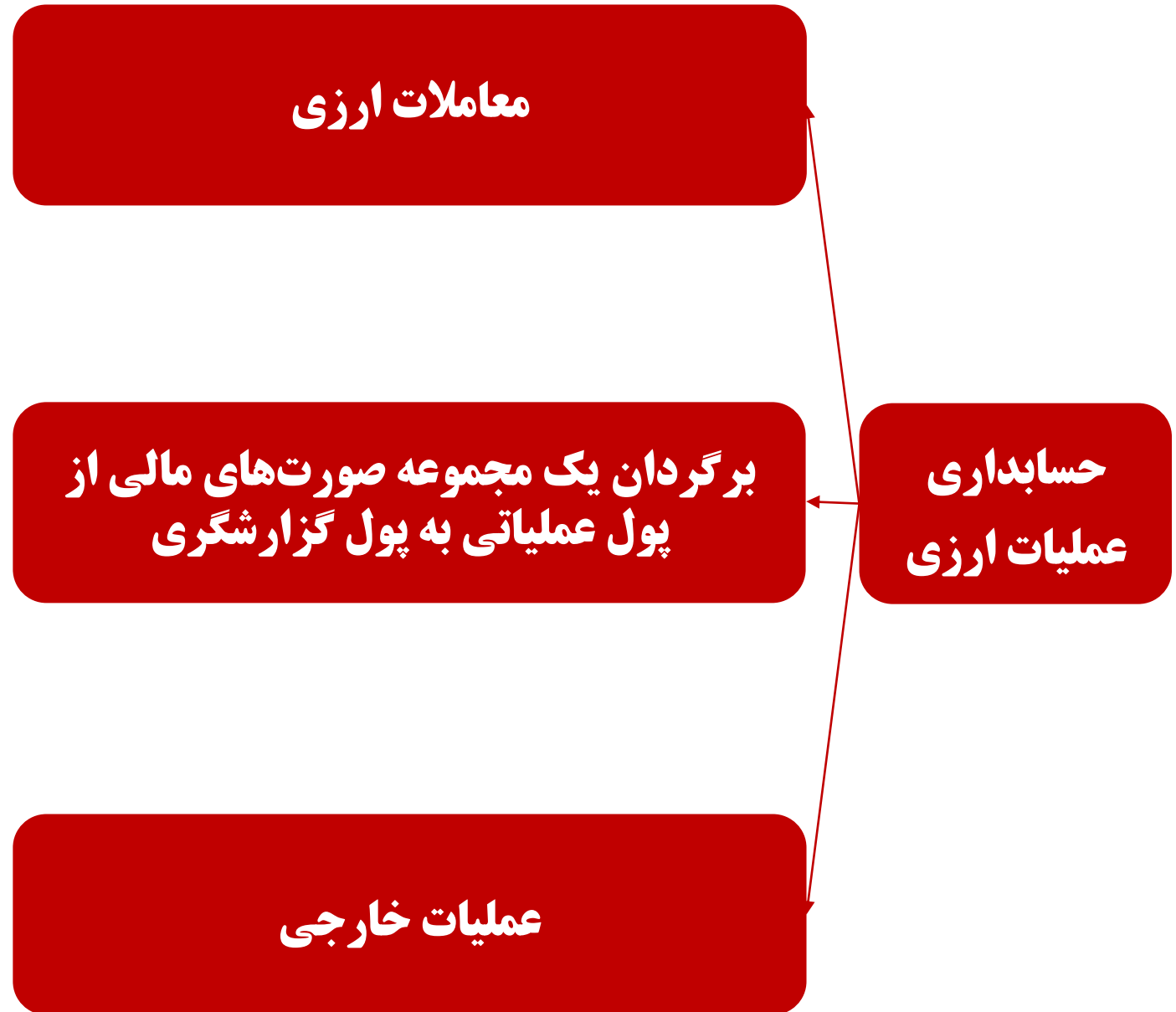
حقوق صاحبان سهام اقلام باقیمانده بوده و با توجه به این که برخی از دارایی‌ها و بدهی‌ها، غیرپولی هستند، تفاوت باقیمانده تحت عنوان حقوق صاحبان سهام نیز غیرپولی خواهد بود.

# استاندارد حسابداری شماره ۱۶: آثار تغییر در نرخ ارز

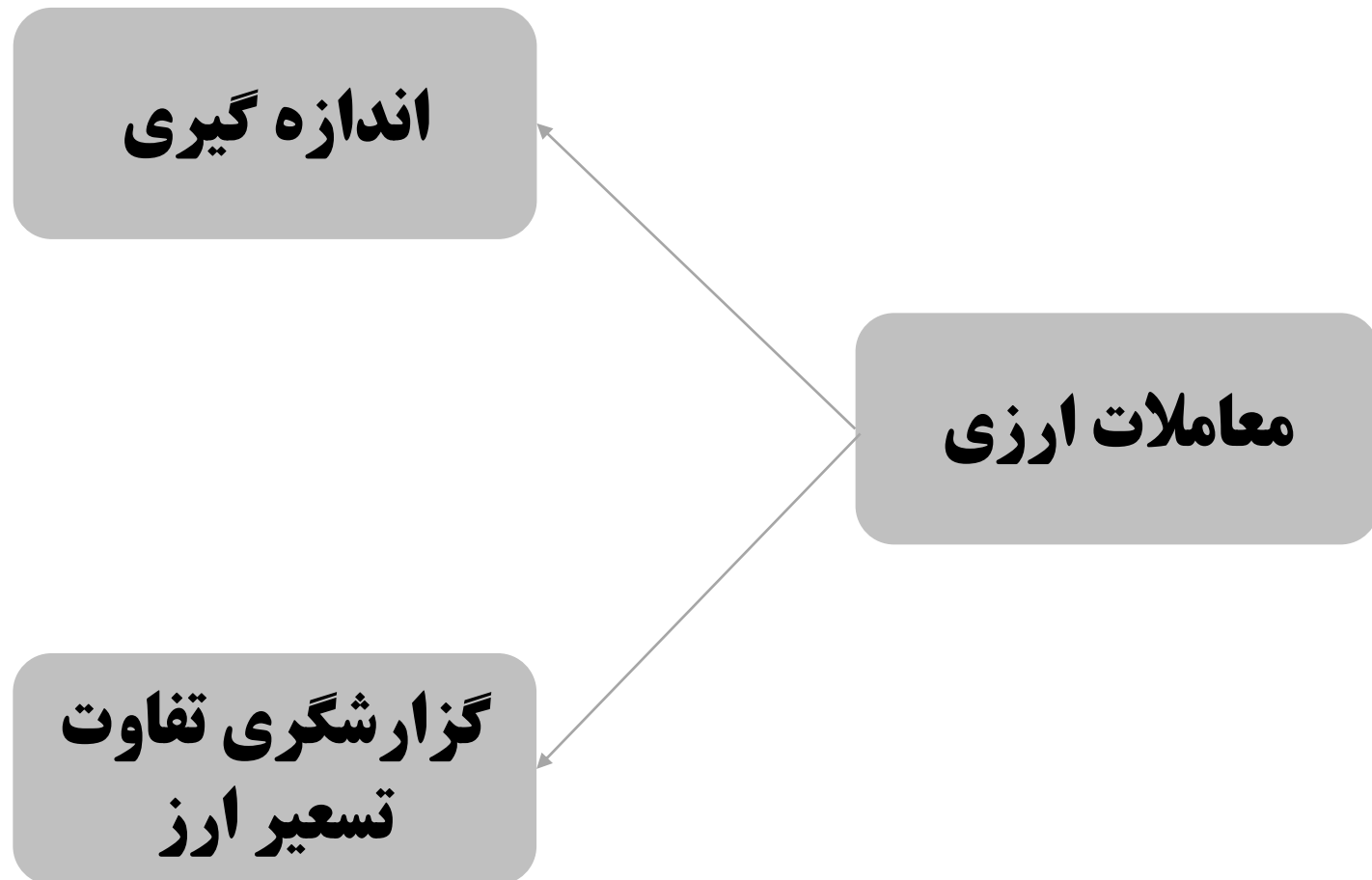
## بخش اول: کلیات

غیر پولی	پولی	اقلام ترازنامه
	*	۱ نقد
*	*	۲ سرمایه‌گذاری کوتاه مدت
	*	۳ دریافتی‌های تجاری و غیر تجاری
*		۴ موجودی مواد و کالا
*	*	۵ پیش‌پرداخت‌ها
*		۶ دارایی‌های غیرجاری نگهداری شده برای فروش
	*	۷ دریافتی‌های بلندمدت
*	*	۸ سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت
*		۹ سرمایه‌گذاری در املاک
*		۱۰ دارایی‌های نامشهود
*		۱۱ سرقفلی تجاری
*		۱۲ دارایی ثابت مشهود
	*	۱۳ وام دریافتی

غیر پولی	پولی	اقلام ترازنامه
	*	۱ پرداختی‌های تجاری و غیر تجاری
	*	۲ تسهیلات دریافتی
*	*	۳ پیش‌دریافت‌ها
	*	۴ ذخیره مزایای پایان خدمت
*	*	۵ ذخیره گارانتی
	*	۶ مالیات پرداختی
	*	۷ پرداختی‌های بلندمدت
	*	۸ سپرده مشتریان
*		۹ سرمایه و افزایش سرمایه در جریان
*		۱۰ صرف سهام
*		۱۱ مزاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها
*		۱۲ سهام خزانه
*		۱۳ حقوق منافع فاقد کنترل

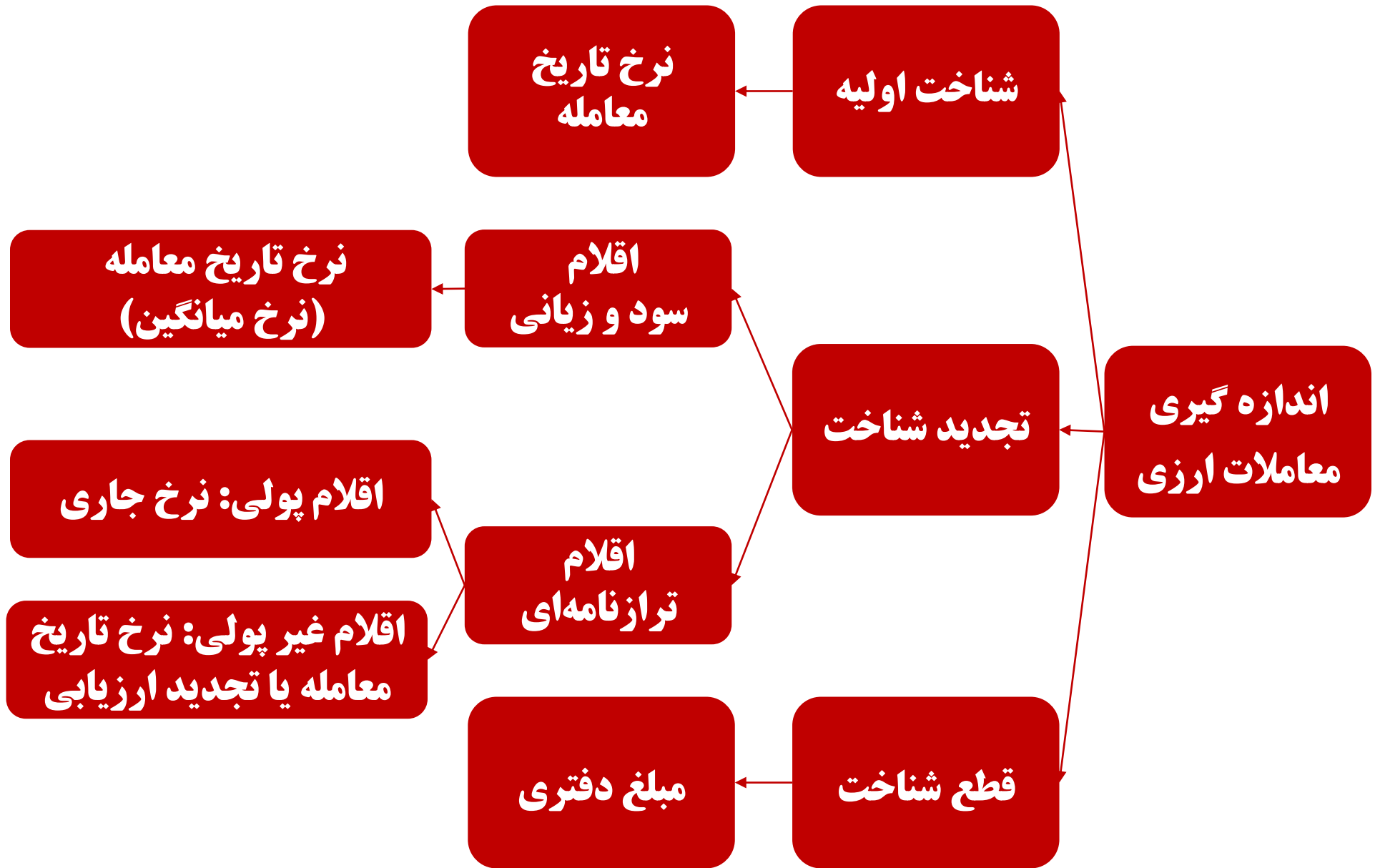


# بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی



# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی-اندازه گیری



# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی - گزارشگری





# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی-نرخ ارز مناسب

نرخ فروش	نرخ خرید	اقلام	
	*	دارایی‌های پولی	ترازنامه
*		بدهی‌های پولی	
	*	درآمدها	صورت سود و زیان
*		هزینه‌ها	
	*	جریان‌های ورودی	صورت جریان‌های نقدی
*		جریان‌های خروجی	



\* در صورت وجود نرخهای متعدد برای یک ارز، از نرخي برای تسعير استفاده می‌شود که جریانهای نقدی آتی ناشی از معامله یا مانده حساب مربوط، بر حسب آن تسویه می‌شود.

\* در مواردی که تبدیل مطالبات ارزی یا تبدیل وجوه ریالی به ارز جهت تسویه بدهی‌های ارزی مبتنی بر نرخ قراردادی یا دستوری است برای تسعير ارز اقلام باید از همان نرخها استفاده کرد. (به عنوان مثال تسویه در عملیات بانکی با نرخ نیمایی است لیکن تسعير ارز اقلام ارزی در پایان دوره‌های مالی بانکها بر اساس نرخ دستوری ابلاغی بانک مرکزی است).

مثال ۱: معاملات زیر در عملیات بازرگانی شرکت پاییز رخ داده است. مطلوب است ثبت معاملات و محاسبه تفاوت تسعیر پایان سال.

### نرخ برابری هر یورو

۱,۰۰۰	۱	خرید ۱۰۰ یورو
۱,۱۰۰	۲	خرید نسبه کالا به مبلغ ۸۰ یورو
۱,۲۰۰	۳	فروش نسبه ۷۰ درصد از کالاها به مبلغ ۹۰ یورو
۱,۱۸۰	۴	وصول ۶۰ درصد از مطالبات
۱,۲۳۰	۵	پرداخت بابت هزینه‌ها به مبلغ ۴۰ یورو
۱,۲۵۰	۶	پرداخت ۳۰ درصد از بدهی‌ها

نرخ تسعیر ارز در پایان سال ۱,۳۰۰ ریال به ازای هر یورو می‌باشد

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی-مثال

\*خرید ۱۰۰ یورو

بستانکار	بدهکار	
	۱۰۰,۰۰۰	نقد-ارزی
۱۰۰,۰۰۰		نقد-ریالی

\*خرید نسبه کالا به مبلغ ۸۰ یورو

	۸۸,۰۰۰	موجودی کالا
۸۸,۰۰۰		حسابهای پرداختی-ارزی

\*فروش نسبه ۷۰ درصد از کالا به مبلغ ۹۰ یورو

	۸۸,۰۰۰	حسابهای دریافتی-ارزی
۸۸,۰۰۰		فروش
	۶۱,۶۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۶۱,۶۰۰		موجودی کالا

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی-مثال

\*وصول ۶۰ درصد از مطالبات

بستانکار	بدهکار	
	۶۳,۷۲۰	نقد-ارزی
	۱,۰۸۰	تفاوت تسعیر ارز
۶۴,۸۰۰		حسابهای دریافتی-ارزی

\*پرداخت هزینه‌ها به مبلغ ۴۰ یورو

	۴۲,۵۲۰	هزینه‌ها
۴۲,۵۲۰		نقد

\*پرداخت ۳۰ درصد از بدهی‌ها

	۲۶,۴۰۰	حسابهای پرداختی-ارزی
۲۵,۵۱۲		نقد
۸۸۸		تفاوت تسعیر ارز

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی-مثال

\*تسعیر اقلام پولی در پایان سال:

بستانکار	بدهکار	
	۲۱,۳۱۲	نقد-ارزی
	۳,۶۰۰	حساب‌های دریافتی-ارزی
۱۱۲,۰۰۰		حساب‌های پرداختی-ارزی
۱۳,۷۱۲		تفاوت تسعیر ارز
	۱۳,۵۲۰	تفاوت تسعیر ارز
۱۳,۵۲۰		سود تسعیر ارز

$$[(۹۰ * ۱,۳۰۰) - ۹۵,۶۸۸] + [(۳۶ * ۱,۳۰۰) - ۴۳,۲۰۰] - [(۵۶ * ۱,۳۰۰) - ۶۱,۶۰۰] = ۱۳,۷۱۲$$

نقد

حساب‌های دریافتی

حساب‌های پرداختی

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی-مثال

\*تسعیر اقلام پولی در پایان سال (راه حل کاربرگی):

معادل ریالی	مبلغ ارزی	اقلام پولی
۹۵,۶۸۸	۹۰	نقد
۴۳,۲۰۰	۳۶	حساب‌های دریافتی
(۶۱,۶۰۰)	(۵۶)	حساب‌های پرداختی
۷۷,۲۸۸	۷۰	جمع قبل از تسعیر
۹۱,۰۰۰	تسعیر وضعیت باز ارزی (۱,۳۰۰*۷۰)	
۱۳,۷۱۲	تفاوت تسعیر ارز در پایان سال	

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی-مثال

**مثال ۲:** شرکت خسرو اقدام به اخذ تسهیلات در تاریخ ۱۳۹۸/۱۰/۰۱ از بانک سامان به مبلغ ۲.۰۰۰.۰۰۰ یورو نموده است. نرخ این تسهیلات ۷ درصد و سررسید آن یک سال بعد است. اطلاعات مربوط به مربوط به نرخ یورو به شرح زیر است:

نرخ خرید	نرخ فروش	
۳,۵۶۵	۳,۶۲۵	۱۳۹۸/۱۰/۰۱
۳,۶۰۰	۳,۶۷۰	نرخ میانگین سه ماه چهارم سال ۱۳۹۸
۳,۶۴۰	۳,۷۲۰	۱۳۹۸/۱۲/۲۹
۳,۷۰۰	۳,۷۹۰	نرخ میانگین نه ماهه اول سال ۱۳۹۹
۳,۷۵۵	۳,۸۶۰	۱۳۹۸/۱۰/۰۱

عملیات حسابداری دریافت تسهیلات، شناخت بهره، تجدید شناخت و تسویه تسهیلات ارزی را ارائه کنید. فرض بر این است که وجه توسط بانک عینا برای پرداخت بهای خرید مواد اولیه به یک شرکت در آلمان حواله شده است. قیمت موارد اولیه مورد توافق هر دو طرف بوده و غیرقابل تغییر است.

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی-مثال

\*دریافت تسهیلات و حواله آن برای شرکت آلمانی

بستانکار	بدهکار	
	۷,۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰	سفارشات و پیش پرداختها
۷,۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰		تسهیلات پرداختنی ارزی-اصل
		*هزینه مالی سه ماهه پایانی سال ۱۳۹۸
	۱۲۸,۴۵۰,۰۰۰	هزینه مالی
۱۲۸,۴۵۰,۰۰۰		تسهیلات پرداختنی ارزی-بهره
		*محاسبه تفاوت تسعیر ارز در پایان سال ۱۳۹۸
	۲,۰۰۰,۰۰۰ × ۷٪ × ۱/۴ × ۳,۶۷۰	
	۱۹۱,۷۵۰,۰۰۰	زیان تسعیر ارز
۱۹۰,۰۰۰,۰۰۰		تسهیلات پرداختنی ارزی-اصل
۱,۷۵۰,۰۰۰		تسهیلات پرداختنی ارزی-بهره
	(۲,۰۳۵۰۰۰ × ۳۷۲۰) - ۷,۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۲۸,۴۵۰,۰۰۰	



# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی-مثال

\*ثبت هزینه مالی نه ماهه سال ۱۳۹۹

بستانکار	بدهکار	
	۳۹۷,۹۵۰,۰۰۰	هزینه مالی
۳۹۷,۹۵۰,۰۰۰		تسهیلات پرداختی ارزی-بهره
	$۲,۰۰۰,۰۰۰ \times ۷\% \times ۳/۴ \times ۳,۷۰۰$	*ثبت تسعیر بدهی در تاریخ ۱۳۹۹/۱۰/۰۱
	۲۹۲,۲۵۰,۰۰۰	زیان تسعیر ارز
۲۸۰,۰۰۰,۰۰۰		تسهیلات پرداختی ارزی-اصل
۱۲,۲۵۰,۰۰۰		تسهیلات پرداختی ارزی-بهره
		*تسویه بدهی در سررسید
	۷,۷۲۰,۰۰۰,۰۰۰	تسهیلات پرداختی ارزی-اصل
	۵۴۰,۴۰۰,۰۰۰	تسهیلات پرداختی ارزی-بهره
		نقد
	$۸,۲۶۰,۴۰۰,۰۰۰$	
	$۲,۱۴۰,۰۰۰ \times ۷\% \times ۳,۸۶۰$	

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی – موارد خاص

موارد خاص در تسعیر اقلام پولی



بر اساس رویه عمومی پیش بینی شده در استانداردهای بین‌المللی، تفاوت تسعیر معاملات ارزی به استثنای تسعیر خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی، باید در صورت سود و زیان نمایش داده شود.

در ایران بر اساس شرایط اقتصادی و الزامات قانونی استثنائات دیگری نیز وجود دارد.

برای دارایی مخارجی در حال انجام باشد

تفاوت تسعیر ارز ایجاد شده در رابطه با دارایی ایجاد شده باشد

فعالیت‌های لازم برای آماده سازی دارایی مربوط جهت استفاده مورد نظر یا فروش در جریان باشد

شروط احتساب تفاوت تسعیر در بهای تمام شده دارایی



\*چنان چه شرکت به منظور آماده سازی دارایی واجد شرایط، اقدام به اخذ تسهیلات مالی کند، تفاوت تسعیر ارز ایجاد شده ناشی از پرداخت اقساط نیز قابل احتساب به بهای دارایی است.

\*سقف تفاوت تسعیر ارز قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی، مبلغ بازیافتنی دارایی است. مبلغ بازیافتنی، خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی دارایی، هر کدام بیشتر است.

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی-مثال

**مثال:** شرکت دلاویز در حال ساخت یک نیروگاه به منظور تولید برق است. ساخت این نیروگاه چندین سال به طول خواهد انجامید. این شرکت در تاریخ ۱۳۹۸/۰۷/۰۱ تجهیزات مورد نیاز خود را به بهای ۹.۰۰۰.۰۰۰ یورو خریداری نموده است. سررسید تادیه بدهی ۱۳۹۹/۰۵/۰۱ است. پایان سال مالی شرکت مزبور ۳۰ آذر هر سال است. اطلاعات مربوط به نرخ ارز در تاریخ‌های مختلف به شرح زیر است:

نرخ فروش	تاریخ
۴,۰۲۰	۱۳۹۸/۰۷/۰۱
۴,۱۲۰	۱۳۹۸/۰۹/۳۰
۴,۱۸۰	۱۳۹۸/۱۲/۲۹
۴,۳۰۰	۱۳۹۹/۰۵/۰۱

عملیات حسابداری دارایی در جریان ساخت و احتساب تفاوت‌های تسعیر بدهی‌های ارزی را ارائه کنید.

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی-مثال

\* خرید تجهیزات

بستانکار	بدهکار	
	۳۶,۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰	دارایی در جریان ساخت
۳۶,۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰		حساب‌های پرداختی ارزی
<p>* احتساب زیان تسعیر ارز در بهای تمام شده دارایی در جریان ساخت- سال مالی ۱۳۹۸</p>		
	۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰	دارایی در جریان ساخت $9,000,000 \times (4,120 + 4,020)$
۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰		حساب‌های پرداختی ارزی
<p>* احتساب زیان تسعیر ارز در بهای تمام شده در جریان ساخت- سال مالی ۱۳۹۹</p>		
	۱,۶۲۰,۰۰۰,۰۰۰	دارایی در جریان ساخت $9,000,000 \times (4,300 + 4,120)$
۱,۶۲۰,۰۰۰,۰۰۰		حساب‌های پرداختی ارزی
<p>* تسویه بدهی ارزی</p>		
	۳۸,۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰	حساب‌های پرداختی ارزی $9,000,000 \times 4,300$
۳۸,۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰		موجودی نقد

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

در مقابل بدهی، حفاظی وجود نداشته باشد.

شروط احتساب تفاوت تسعیر در بهای تمام شده دارایی



\* تفاوت تسعیر مربوط به کاهش شدید در ارزش ریال قابل احتساب به تحصیل و ساخت دارایی‌هاست. بنابراین در صورت احراز شرایط می‌توان تفاوت مزبور را در بهای تمام شده موجودی کالا نیز احتساب نمود.

\* برای تحقق شرط اول، باید در تاریخ تسویه، ریال نسبت به تاریخ شروع سیر نزولی کاهش ارزش، حداقل ۲۰ درصد تنزل را تجربه نموده باشد.

\* در صورت برگشت شدید کاهش ارزش ریال (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 می‌شود.

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی-موارد خاص (کاهش شدید در ارزش ریال)



\* عملیات حفاظی به اقداماتی اطلاق می‌شود که به منظور کاهش یا جبران ریسک ناشی از تغییرات قیمت بازار، نرخ سود تضمین شده یا نرخ ارز صورت می‌گیرد. این امر در قالب اقدامات تأمینی و مدیریت ریسک به واسطه مصون‌سازی از طریق ابزار مشتقه صورت می‌پذیرد (حسابداری مصون‌سازی).

\* عملیات حفاظی در برابر کاهش ارزش ریال می‌توان شامل موارد زیر باشد:

- ایجاد یک دارایی ارزی مانند سپرده یا طلب ارزی
- استفاده از ابزار مشتقه سواپ ارزی
- انعقاد قرارداد با یک شرکت بیمه



\* بر اساس استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۱ به استثنای تفاوت‌های حاصل از خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی، تمامی تفاوت‌های تسعیر ارز ناشی از تسویه ارقام پولی یا تسعیر ارقام پولی به نرخ‌های متفاوت با نرخ‌های تسعیر مورد استفاده در شناخت اولیه طی دوره یا در صورت‌های مالی قبلی، باید سود و زیان دوره وقوع شناسایی شوند.

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی-مثال

مثال: شرکت پشوتن در تاریخ ۱۳۹۸/۰۳/۰۱، ۱۰۰ تن از یک کالا را به مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰ یورو از آلمان خریداری نمود. براساس توافقات فی مابین بدهی می‌بایست در تاریخ ۱۳۹۸/۰۸/۲۶ تسویه شود. نرخ ارز در تاریخ انجام معامله ۲.۴۲۰ ریال و در تاریخ تسویه ۲.۸۰۰ ریال است. افزایش نرخ یورو در برابر ریال از اردیبهشت آغاز شده به طوری که در ابتدای اردیبهشت نرخ ارز ۲.۱۰۰ ریال بوده است. عملیات حسابداری خرید کالا و تسویه بدهی ارزی را ارائه کنید.

بستانکار	بدهکار		
	۲,۴۲۰,۰۰۰,۰۰۰	موجودی کالا	۱۳۹۸/۰۳/۰۳
۲,۴۲۰,۰۰۰,۰۰۰		حساب‌های پرداختی ارزی	
	۳۸۰,۰۰۰,۰۰۰	موجودی کالا	۱۳۹۸/۰۸/۲۶
۳۸۰,۰۰۰,۰۰۰		حساب‌های پرداختی ارزی	
	۲,۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰	حساب‌های پرداختی ارزی	۱۳۹۸/۰۸/۲۶
۲,۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰		نقد	



# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی-موارد خاص (خرید اعتباری)

بر اساس استاندارد شماره ۸، مخارج تامین مالی واردات مواد و کالا به صورت اعتباری از نوع یوزانس به شرط آن که به موجب مقررات موضوعه، واردات مزبور به صورت نقدی مجاز نباشد، به بهای تمام شده مواد و کالا منظور می شود.

یوزانس اعتبار اسنادی نسبه است و واحد خریدار به موجب آن وجه معامله را در آینده، طی یک دوره زمانی مشخص شده در اعتبار اسنادی (که معمولاً ۱۸۰ روز تا یکسال است) می پردازد.

فرض بر این است که با توجه به این که واردات نقدی مجاز نیست، تحمل هزینه مالی و تفاوت تسعیر از بابت اصل و دیرکرد نیز غیر قابل اجتناب بوده و در کنترل واحد تجاری نیست. بنابراین به عنوان بخشی از بهای جایگزینی محسوب می شود.

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی – موارد خاص (خرید اعتباری)



\* با احتساب تفاوت‌های تسعیر ایجاد شده، مبلغ دفتری یا بهای تمام شده موجودی مواد و کالا، نباید از مبلغ بازیافتنی آن تجاوز نماید.



\* در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲ در رابطه با مخارج مربوط به واردات مواد و کالا به صورت اعتباری از نوع یوزانس و تفاوت‌های تسعیر ارز ناشی از تسویه اعتباری، نحوه برخورد خاصی تجویز نشده است. بنابراین تفاوت‌های تسعیر ارز حاصل شده به سود و زیان دوره منظور می‌گردد.

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی - موارد خاص (دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی شرکت‌های دولتی)

تفاوت‌های تسعیردارایی‌ها و بدهی‌های ارزی شرکت‌های دولتی به حساب اندوخته تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی منظور و در صورت بستانکار بود مانده آن، در سرفصل حقوق صاحبان سهام به طور مجزا طبقه‌بندی شود. چنانچه در پایان دوره مالی، مانده حساب اندوخته مزبور بدهکار باشد، این مبلغ به سود و زیان همان دوره منظور می‌شود. همچنین خالص تفاوت‌های تسعیری که به ترتیب فوق موجب تغییر اندوخته تسعیر طی دوره می‌گردد، باید پس از کسر مبلغ شناسایی شده در سود و زیان دوره جاری، در صورت سود و زیان جامع منعکس شود.

ماده ۱۳۶ قانون  
محاسبات عمومی

در صورتی که مانده حساب ذخیره تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی در پایان سال مالی از مبلغ سرمایه ثبت شده شرکت تجاوز نماید، مبلغ مازاد پس از طی مراحل قانونی قابل انتساب به حساب سرمایه شرکت است.

تبصره  
ماده ۱۳۶



بر اساس استاندارد بین‌المللی شماره ۲۱ تمامی تفاوت‌های تسعیر ارز ناشی از تسویه اقلام پولی یا تسعیر اقلام پولی به نرخ‌های متفاوت با نرخ‌های تسعیر مورد استفاده در شناخت اولیه این اقلام طی دوره یا در صورت‌های مالی قبلی، فارغ از نوع شخصیت حقوقی باید در سود و زیان دوره وقوع شناسایی شوند.

**مثال ۲:** شرکت ناپیرآسو یک شرکت دولتی است و سرمایه آن به مبلغ یک میلیارد ریال ثبت شده است. این شرکت در حوزه صادرات و واردات فعالیت دارد. این شرکت در تاریخ ۱۳۹۷/۱۱/۰۱، ۵۰۰ تن شکر به مبلغ ۱۵.۰۰۰.۰۰۰ روپیه از هند خریداری نموده است که سررسید آن ۱۳۹۸/۰۲/۰۱ است. همچنین این شرکت در تاریخ ۱۳۹۷/۱۲/۰۱، ۲ تن زعفران به ارزش ۳.۰۰۰.۰۰۰ پوند انگلیس صادر نموده است که بهای آن در تاریخ ۱۳۹۸/۰۲/۰۱ دریافت خواهد شد. اطلاعات مربوط به نرخ ارز روپیه و پوند به شرح زیر است:

نرخ هر روپیه	نرخ هر پوند	
۷۲	-	۱۳۹۷/۱۱/۰۱
-	۴,۹۲۰	۱۳۹۷/۱۲/۰۱
۶۵	۴,۸۰۰	۱۳۹۷/۱۲/۲۹
۷۰	۵,۲۰۰	۱۳۹۸/۰۲/۰۱

مطلوبست محاسبه مبالغ قابل انتقال به اندوخته تسعیر ارز و افزایش سرمایه. ضمناً مانده ابتدای دوره اندوخته تسعیر ارز ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ می باشد.

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی-مثال

زیان تسعیر ارز اقلام پولی سال ۱۳۹۷  $= ۲۵۵,۰۰۰,۰۰۰ + [۱۵,۰۰۰,۰۰۰ * (۶۵ - ۷۲)] + [۳,۰۰۰,۰۰۰ * (۴,۸۰۰ - ۴,۹۲۰)]$

مانده اندوخته تسعیر ارز (بدهکار) در پایان سال ۱۳۹۷  $۱۵۵,۰۰۰,۰۰۰ = ۲۵۵,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰$

بستانکار	بدهکار	زیان تسعیر ارز	۱۳۹۷/۱۲/۲۹
	۱۵۵,۰۰۰,۰۰۰		
۱۵۵,۰۰۰,۰۰۰		اندوخته تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌ها	

سود تسعیر ارز اقلام پولی سال ۱۳۹۸  $= ۱,۱۲۵,۰۰۰,۰۰۰ + [۱۵,۰۰۰,۰۰۰ * (۷۰ - ۶۵)] + [۳,۰۰۰,۰۰۰ * (۵,۲۰۰ - ۴,۸۰۰)]$

بر اساس تبصره ماده ۱۳۶ با توجه به این که مانده اندوخته تسعیر ارز در پایان سال ۱۳۹۸ بستانکار بوده و بیش از سرمایه ثبت شده است می‌توان تا مبلغ مازاد نسبت به سرمایه را صرف افزایش سرمایه کرد. بنابراین شرکت می‌تواند مبلغ ۱۲۵.۰۰۰.۰۰۰ ریال را در صورت احراز افزایش سرمایه در سال ۱۴۰۰ ثبت زیر در دفاتر انجام می‌شود:

۱۲۵,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌ها
	افزایش سرمایه در جریان

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی-مثال

نحوه نمایش اندوخته تسعیر شرکت‌های دولتی در صورت سود و زیان جامع:

شرکت ناپیرآسو

صورت سود و زیان جامع

برای سال مالی منتهی به ۱۳۹۸/۱۲/۲۹

(تجدید ارائه شده)

سال ۱۳×۱	سال ۱۳×۲	یادداشت	
میلیون ریال	میلیون ریال		سود خالص
.....	.....		سایر اقلام سود و زیان جامع
-	.....	۱۶	مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود
.....	۱.۱۲۵	۳۴	افزایش در اندوخته تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی
(.....)	(.....)		مالیات مربوط به سایر اقلام سود و زیان جامع
.....	.....		سایر اقلام سود و زیان جامع پس از کسر مالیات
.....	.....		سود جامع سال

اقلام پولی قابل دریافت از "عملیات خارجی" یا قابل پرداخت به آن می‌باشد.

تسویه آن برنامه‌ریزی نشده و احتمال تسویه آن در آینده نزدیک بعید است و در واقع بخشی از خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی است.

این مبالغ، منافع غیر مستقیم واحد تجاری در عملیات خارجی محسوب می‌گردد.

خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی



\*این مبلغ عموماً شامل مطالبات و تسهیلات دریافتی بلندمدت (سرمایه‌گذار) باشد اما حساب‌های دریافتی تجاری، حساب‌های پرداختی تجاری یا هرگونه حساب‌های دریافتی بلندمدتی که برای آن وثیقه کافی وجود دارد، مانند وام تضمین شده را شامل نمی‌شود.

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی-مثال

**مثال:** شرکت آران دارای نفوذ قابل ملاحظه در یک شرکت در آلمان است. بنابراین این شرکت، عملیات خارجی شرکت الوند محسوب می‌گردد. همچنین شرکت الوند دارای منافع غیر مستقیم دیگری در این شرکت می‌باشد. مانده مطالبات شرکت الوند از این شرکت در پایان سال مالی ۱۳۹۶ به شرح زیر است:

یورو	
۱,۰۰۰,۰۰۰	سود سهام دریافتی سنوات گذشته
۲,۰۰۰,۰۰۰	علی‌الحساب خرید سهام شرکت آلمانی
۴,۰۰۰,۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی
۷,۰۰۰,۰۰۰	جمع

با توجه به وضعیت شرکت انتظار نمی‌رود که این مبالغ در آینده نزدیک وصول شوند. مانده انباشته تفاوت‌های تسعیر خالص سرمایه‌گذاری در شرکت آلمانی در ابتدای دوره معادل ۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال می‌باشد. اطلاعات مربوط به نرخ یورو به شرح زیر است:



# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی-مثال

### نرخ هر یورو

۴,۷۲۰

۱۳۹۵/۱۲/۲۹

۴,۸۵۰

۱۳۹۶/۱۲/۲۹

$$۷,۰۰۰,۰۰۰ * (۴,۸۵۰ - ۴,۷۲۰) = ۹۱۰,۰۰۰,۰۰۰$$

سود تسعیر ارز اقلام پولی سال ۱۳۹۶

بستانکار

بدهکار

۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰

۲۶۰,۰۰۰,۰۰۰

۵۲۰,۰۰۰,۰۰۰

۹۱۰,۰۰۰,۰۰۰

انباشته تفاوت تسعیر ارز

سود سهام دریافتنی ارزی ۱۳۹۶/۱۲/۲۹

سایر حساب دریافتنی ارزی

تسهیلات دریافتنی

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی-مثال

نحوه نمایش انباشته تفاوت تسعیر ارز خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی:

شرکت آران

صورت سود و زیان جامع

برای سال مالی منتهی به ۱۳۹۶/۱۲/۲۹

(تجدید ارائه شده)		یادداشت	
سال ۱۳۹۵	سال ۱۳۹۶		
میلیون ریال	میلیون ریال		
.....	.....		سود خالص
			سایر اقلام سود و زیان جامع
-	.....	۱۶	مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود
.....	۹۱۰	۳۴	تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی
(.....)	(.....)		مالیات مربوط به سایر اقلام سود و زیان جامع
.....	.....		سایر اقلام سود و زیان جامع سال پس از کسر مالیات
.....	.....		سود جامع سال



\* چنانچه عملیات خارجی واگذار گردد یا با واگذاری بخشی از سهام، شرکت آران نفوذ قابل ملاحظه در آن شرکت را از دست بدهد، تمامی انباشته تفاوت‌های تسعیر عملیات خارجی که در صورت‌های مالی جداگانه یا حسب مورد مجموعه یا تلفیقی انعکاس یافته است، تحقق یافته و به سود و زیان انباشته منظور می‌گردد.

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی – تجدید شناخت اقلام غیر پولی ارزی

اقلام غیر پولی که به بهای تمام شده اندازه گیری شده است باید به نرخ ارز در تاریخ معامله تسعیر شود.

تجدید شناخت اقلام  
غیر پولی ارزی

اقلام غیر پولی که به ارزش منصفانه بر حسب ارز اندازه گیری شده است باید به نرخ ارز در تاریخ تعیین ارزش منصفانه تسعیر شود



\* نحوه تسعیر این اقلام به واحد پول عملیاتی به روش نگهداری آن‌ها بستگی دارد.  
\* در مورد اقلام غیر پولی که به بهای تمام شده نگهداری می‌شوند، بهای تمام شده همان دارایی در تاریخ انجام معامله است که باید به نرخ در تاریخ معامله تسعیر شوند.  
در مورد اقلام مورد تجدید ارزیابی، ابتدا می‌بایست بهای آن به ارز اولیه تعیین و با نرخ ارز در تاریخ تعیین ارزش منصفانه تسعیر شوند.

**مثال:** شرکت ایران در ابتدای سال ۱۳۹۱ بیست درصد سهام شرکت آلمانی را خریداری را نمود. شرکت ایران در سال ۱۳۹۵ شواهدی مبنی بر کاهش ارزش سهام شرکت آلمانی را احراز نمود. فرض کنید ارزش اقتصادی و خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری مزبور به ترتیب ۱۵.۶۲۵.۰۰۰ یورو و ۱۵.۰۰۰.۰۰۰ می‌باشد. سرمایه‌گذاری فوق در تاریخ ۱۳۹۵/۱۲/۲۹ به چه مبلغی گزارش خواهد شد.

### نرخ هر یورو

۳,۰۰۰

۱۳۹۱/۰۱/۰۱

۳,۲۰۰

۱۳۹۵/۱۲/۲۹

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی-مثال

$$۱۵,۶۲۵,۰۰۰ * ۳,۲۰۰ = ۵۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰$$

تسعیر مبلغ بازیافتنی به ریال

$$۱۵,۶۲۵,۰۰۰ * ۳,۰۰۰ = ۴۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰$$

بهای تمام شده سرمایه گذاری به ریال

---

$$(۱۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰)$$

زیان کاهش ارزش

بستانکار

بدهکار

---

$$۱۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰$$

هزینه کاهش ارزش

$$۱۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰$$

کاهش ارزش انباشته

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی-مثال

**مثال:** شرکت تهران مواد اولیه و محصولات دارویی را از چند شرکت خارجی (به دلار) خریداری نموده است. شرکت در تاریخ ترازنامه، موجودی‌های خود را طبقه روش "اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش" مورد ارزشیابی قرار می‌دهد. موجودی‌های پایان دوره حاصل خریدهای طی دوره می‌باشند. اطلاعات بهای تمام شده و خالص ارزش فروش موجودیها بر حسب دلار به شرح زیر است:

خالص ارزش فروش	بهای تمام شده	نرخ ارز در زمان معامله	
۱,۰۸۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	۲,۹۰۰	مواد اولیه و بسته‌بندی
۱,۲۹۰,۰۰۰	۱,۴۰۰,۰۰۰	۲,۷۵۰	قطعات و لوازم یدکی

نرخ ارز در تاریخ ترازنامه ۳.۰۰۰ ریال به ازای هر یورو بوده است. موجودی کالا به چه مبلغی در ترازنامه گزارش خواهد شد؟

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: حسابداری معاملات ارزی – مثال

مرحله یک (دلاری):

بهای تمام شده	خالص ارزش فروش	اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش
۱,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۸۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰
۱,۴۰۰,۰۰۰	۱,۲۹۰,۰۰۰	۱,۲۹۰,۰۰۰

مواد اولیه و بسته‌بندی  
قطعات و لوازم یدکی

مرحله دو (ریالی):

بهای تمام شده	خالص ارزش فروش	اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش
۲,۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۲,۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰
۳,۸۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۳,۸۷۰,۰۰۰,۰۰۰	۳,۸۵۰,۰۰۰,۰۰۰
۶,۷۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۶,۸۷۰,۰۰۰,۰۰۰	۶,۷۵۰,۰۰۰,۰۰۰

مواد اولیه و بسته‌بندی  
قطعات و لوازم یدکی

$$۱,۰۰۰,۰۰۰ * ۳,۰۰۰ = ۳,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰$$

خالص ارزش فروش مواد اولیه و بسته‌بندی

$$۱,۲۹۰,۰۰۰ * ۳,۰۰۰ = ۳,۸۷۰,۰۰۰,۰۰۰$$

خالص ارزش فروش مواد اولیه و بسته‌بندی

# بخش سوم: واحد پول گزارشگری متفاوت با واحد پول عملیاتی



# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش سوم: واحد پول گزارشگری متفاوت با واحد پول عملیاتی

- در صورتی که واحد پول گزارشگری واحد تجاری متفاوت از واحد پول عملیاتی آن باشد، تسعیر نتایج عملکرد و وضعیت مالی به واحد پول گزارشگری ضرورت می‌یابد.
- واحد تجاری می‌تواند صورتهای مالی خود را به هر واحد پولی (یا واحدهای پولی) ارائه نماید.
- در مواردی ممکن است واحد تجاری گزارشگری خود را در راستای مقاصد دیگری نظیر تامین مالی خارجی مبادرت به برگردان صورتهای مالی خود به یک واحد پول گزارشگری دیگر نماید.
- در برخی کشورها الزام به ارائه صورتهای مالی به واحد پول آن کشور به مراجع قانونی وجود دارد.



**\* برگردان یک مجموعه صورتهای مالی از پول عملیاتی به پول گزارشگری باید بر اساس الزامات استاندارد شماره ۱۶ انجام پذیرد.**

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش سوم: واحد پول گزارشگری متفاوت با واحد پول عملیاتی

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

۱

داراییها و بدهیها (از جمله ارقام مقایسه‌ای) باید با استفاده از نرخ ارز در تاریخ ترازنامه تسعیر شود،

۲

درآمدها و هزینه‌ها (از جمله ارقام مقایسه‌ای) باید با استفاده از نرخ ارز در تاریخ معاملات تسعیر شود، و

۳

تمام تفاوت‌های تسعیر حاصل باید در صورت سود و زیان جامع شناسایی شود.

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش سوم: واحد پول گزارشگری متفاوت با واحد پول عملیاتی

تسعیر درآمدها و هزینه‌ها با استفاده از نرخهای ارز در تاریخ معاملات و داراییها و بدهیها با استفاده از نرخ ارز در تاریخ ترازنامه.



تسعیر خالص داراییهای اول دوره با استفاده از نرخ ارز در تاریخ ترازنامه که متفاوت از نرخ ارز در تاریخ ترازنامه دوره قبل باشد.



تسعیر شناسایی شده در صورت سود و زیان جامع



\* از آنجا که تغییرات در نرخهای ارز تأثیر مستقیمی بر جریانهای نقدی فعلی و آتی ناشی از عملیات ندارد یا اینکه تأثیر آن ناچیز است، تفاوت‌های تسعیر مزبور به عنوان درآمد یا هزینه دوره شناسایی نمی‌شود.

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش سوم: واحد پول گزارشگری متفاوت با واحد پول عملیاتی

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

۱

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

۲

زمانی که مبالغ به واحد پول اقتصاد بدون تورم حاد تسعیر می‌شود، ارقام مقایسه‌ای باید ارقامی باشد که در صورتهای مالی سال قبل به عنوان مبالغ جاری ارائه شده است (یعنی نباید برای تغییرات بعدی در سطح قیمتها یا نرخ ارز تعدیل شود).

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش دوم: واحد پول گزارشگری متفاوت با واحد پول عملیاتی

عموم مردم ترجیح می‌دهند ثروت خود را به صورت داراییهای غیر پولی یا ارز نسبتاً با ثبات نگهداری کنند.

عموم مردم مبالغ پولی را به جای واحد پول محلی بر حسب ارز نسبتاً با ثبات محاسبه می‌کنند. قیمت‌ها نیز ممکن است بر حسب ارز نسبتاً با ثبات تعیین شود.

خریدها و فروشهای اعتباری به قیمت‌هایی انجام می‌شود که کاهش مورد انتظار قدرت خرید طی دوره اعتبار را جبران نماید حتی اگر دوره مزبور کوتاه باشد.

نرخهای سود و کارمزد تسهیلات مالی، دستمزدها و قیمت‌ها به شاخص قیمت وابسته باشند.

نرخ انباشته (مرکب) تورم طی سه سال اخیر تقریباً برابر با ۱۰۰ درصد یا بیشتر از آن باشد.

### شرایط احراز اقتصاد با تورم حاد

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش سوم: واحد پول گزارشگری متفاوت با واحد پول عملیاتی – مثال

**مثال:** شرکت شراگیم که واحد پول عملیاتی آن دلار است در ایران فعالیت دارد. بر اساس الزامات محل فعالیت باید صورت‌های مالی به ریال را به مراجعه قانونی تحویل دهد. این شرکت تمام معاملات خود را به دلار در دفاتر ثبت نموده است و صورت وضعیت مالی و صورت سود و زیان خود را به دلار تهیه نموده است.

<b>دلار</b>	
۱۴۶,۱۱۴	فروش
(۱۱۳,۹۶۹)	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۳۲,۱۴۵	سود ناخالص
(۹,۰۰۰)	هزینه‌های عمومی و اداری
(۱۵۰)	هزینه‌های توزیع و فروش
(۱,۰۰۰)	سایر هزینه‌های عملیاتی
(۳,۰۰۰)	هزینه‌های مالی
۱۸,۹۹۵	سود قبل از مالیات
(۴,۴۹۵)	مالیات
۱۴,۵۰۰	سود خالص

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش سوم: واحد پول گزارشگری متفاوت با واحد پول عملیاتی - مثال

۱۳۹۸		
۵,۰۰۰		نقد
۸,۰۰۰		موجودی مواد و کالا
۱۲,۰۰۰		حساب‌های دریافتی تجاری و غیرتجاری
۸۵,۰۰۰		املاک، ماشین آلات و تجهیزات
۱۱۰,۰۰۰		جمع دارایی‌ها
۵,۵۰۰		حساب‌های پرداختی تجاری و غیرتجاری
۵,۰۰۰		پیش دریافت‌ها
۵۰,۰۰۰		وام پرداختی
۲۰,۰۰۰		سرمایه
۲۹,۵۰۰		سود انباشته
۱۱۰,۰۰۰		جمع بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام

دلار		
۱۸,۰۰۰	سود انباشته ابتدای دوره	
۱۴,۵۰۰	سود خالص	
(۳,۰۰۰)	سود سهام مصوب	
۲۹,۵۰۰	سود انباشته پایان دوره	

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش سوم: واحد پول گزارشگری متفاوت با واحد پول عملیاتی – مثال

شرکت سود سهام پرداختی را در ابتدای تیرماه تصویب و پرداخت کرده است. سهام عادی شرکت تماماً در تاریخ ۱۳۹۶/۰۱/۰۱ پرداخت شده است.

انباشته تفاوت تسعیر صورت‌های مالی سال گذشته ۲.۸۰۰ هزار ریال است.

سود انباشته تسعیر شده پایان دوره سال قبل به مبلغ ۳۷.۲۰۰ هزار ریال است.

نرخ های تسعیر در طی سال ۱۳۹۸ به شرح زیر است:

نرخ برابری هر دلار

۱,۸۰۰	۱۳۹۶/۰۱/۰۱
۲,۰۰۰	۱۳۹۸/۰۱/۰۱
۲,۲۵۰	۱۳۹۸/۰۴/۰۱
۲,۳۰۰	۱۳۹۸/۱۲/۲۹
۲,۲۰۰	نرخ میانگین سال مالی ۱۳۹۸

تسعیر صورت‌های مالی سال ۱۳۹۸ را از نرخ دلار به ریال انجام دهید.



# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش سوم: واحد پول گزارشگری متفاوت با واحد پول عملیاتی – مثال

صورت سود و زیان			حل:
ریال	نرخ تسعیر	دلار	
۳۲۱,۴۵۰,۸۰۰	۲,۲۰۰	۱۴۶,۱۱۴	فروش
(۲۵۰,۷۳۱,۸۰۰)	۲,۲۰۰	(۱۱۳,۹۶۹)	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۷۰,۷۱۹,۰۰۰		۳۲,۱۴۵	سود ناخالص
(۱۹,۸۰۰,۰۰۰)	۲,۲۰۰	(۹,۰۰۰)	هزینه‌های عمومی و اداری
(۳۳۰,۰۰۰)	۲,۲۰۰	(۱۵۰)	هزینه‌های توزیع و فروش
(۲,۲۰۰,۰۰۰)	۲,۲۰۰	(۱,۰۰۰)	سایر هزینه‌های عملیاتی
(۶,۶۰۰,۰۰۰)	۲,۲۰۰	(۳,۰۰۰)	هزینه‌های مالی
۴۱,۷۸۹,۰۰۰		۱۸,۹۹۵	سود قبل از مالیات
(۱۰,۳۳۸,۵۰۰)	۲,۳۰۰	(۴,۴۹۵)	مالیات
۳۱,۴۵۰,۵۰۰		۱۴,۵۰۰	سود خالص

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش سوم: واحد پول گزارشگری متفاوت با واحد پول عملیاتی – مثال

حل:

گردش سود و زیان انباشته

ریال	نرخ تسعیر	دلار	
۳۷,۲۰۰,۰۰۰	دوره قبل	۱۸,۰۰۰	سود انباشته ابتدای دوره
۳۱,۴۵۰,۵۰۰	نقل از ص س ز	۱۴,۵۰۰	سود خالص
(۶,۷۵۰,۰۰۰)	۲,۲۵۰	(۳,۰۰۰)	سود سهام مصوب
(۱۹,۸۰۰,۰۰۰)	۲,۲۰۰	۲۹,۵۰۰	سود انباشته پایان دوره

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش سوم: واحد پول گزارشگری متفاوت با واحد پول عملیاتی – مثال

ریال	نرخ تسعیر	دلار	
۱۱,۵۰۰,۰۰۰	۲,۳۰۰	۵,۰۰۰	نقد
۱۸,۴۰۰,۰۰۰	۲,۳۰۰	۸,۰۰۰	موجودی مواد و کالا
۲۷,۶۰۰,۰۰۰	۲,۳۰۰	۱۲,۰۰۰	حساب‌های دریافتی تجاری و غیرتجاری
۱۹۵,۵۰۰,۰۰۰	۲,۳۰۰	۸۵,۰۰۰	املاک، ماشین آلات و تجهیزات
۲۵۳,۰۰۰,۰۰۰		۱۱۰,۰۰۰	جمع دارایی‌ها
۱۲,۶۵۰,۰۰۰	۲,۳۰۰	۵,۵۰۰	حساب‌های پرداختی تجاری و غیرتجاری
۱۱,۵۰۰,۰۰۰	۲,۳۰۰	۵,۰۰۰	پیش دریافت‌ها
۱۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۲,۳۰۰	۵۰,۰۰۰	وام پرداختی
۳۶,۰۰۰,۰۰۰	۲,۳۰۰	۲۰,۰۰۰	سرمایه
۶۱,۹۰۰,۵۰۰	نقل از گردش سود انباشته	۲۹,۵۰۰	سود انباشته
۱۵,۹۴۹,۵۰۰	موازنه	-	انباشته تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی
۲۵۳,۰۰۰,۰۰۰		۱۱۰,۰۰۰	جمع بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش سوم: واحد پول گزارشگری متفاوت با واحد پول عملیاتی – مثال

تفاوت تسعیر ارز ایجاد شده در طی دوره

حل:

	ریال	
$38,000 * (2,300 - 2,000)$	11,400,000	
$18,995 * (2,300 - 2,200)$	1,899,500	
$3,000 * (2,300 - 2,250)$	(150,000)	
	13,149,500	→
		$15,949,500 - 2,800,000$

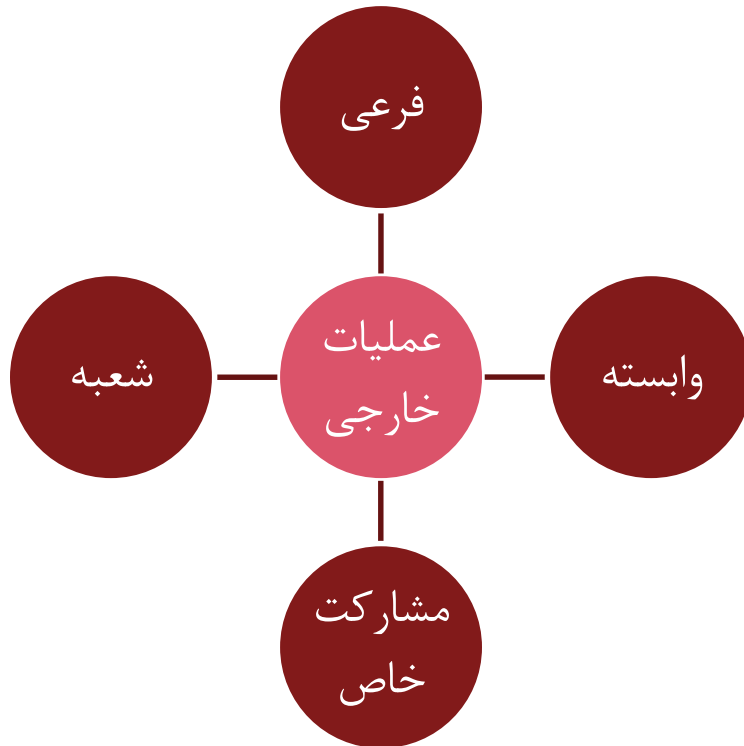
صورت سود و زیان جامع

ریال	
31,450,500	سود و زیان خالص
	سایر اقلام سود و زیان جامع:
13,149,500	تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی
44,600,000	

# بخش سوم: 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 می‌شود.



\* واحد تجاری می‌تواند صورتهای مالی خود را به هر واحد پولی (یا واحدهای پولی) ارائه نماید. در صورتی که واحد پول گزارشگری واحد تجاری متفاوت از واحد پول عملیاتی آن باشد، نتایج عملکرد و وضعیت مالی آن واحد به واحد پول گزارشگری تسعیر می‌شود.

### تعیین واحد پول عملیاتی یک عملیات خارجی و اینکه آیا این واحد پولی با واحد پول عملیاتی واحد گزارشگر یکسان است یا خیر

الف. اینکه آیا فعالیتهای عملیات خارجی به عنوان **توسعه فعالیت واحد تجاری** گزارشگر انجام می‌شود، یا به میزان زیادی مستقل است.

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.

# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش چهارم: حسابداری عملیات خارجی

قواعد تسعیر نتایج عملکرد و وضعیت مالی عملیات خارجی که واحد پول عملیاتی آن با واحد پولی گزارشگری واحد تجاری اصلی متفاوت است عینا مانند برگردان یک مجموعه صورت مالی از پول عملیاتی به پول گزارشگری است.

در ویرایش جدید استاندارد، تعدیلات ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌ها ب عملیات خارجی و سرقتی ناشی از تحصیل عملیات خارجی، برخی از دارایی‌ها و بدهی‌های عملیات خارجی محسوب شده و تسعیر آنها باید با نرخ ارز در تاریخ ترازنامه انجام گیرد



# استاندارد حسابداری: شماره ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز

## بخش چهارم: حسابداری عملیات خارجی



# بخش پنجم: افشا

۱

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

۲

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.

۳

در صورتی که واحد پول گزارشگری، متفاوت از واحد پول عملیاتی باشد باید این موضوع به همراه افشای واحد پول عملیاتی و دلیل استفاده از واحد پول گزارشگری متفاوت بیان گردد.

۴

در صورتی که واحد پول عملیاتی واحد تجاری گزارشگر یا عملیات خارجی با اهمیت تغییر کند باید این موضوع و دلیل تغییر واحد پول عملیاتی افشا شود.

۵

در صورتی که واحد تجاری صورتهای مالی خود را بر حسب واحد پولی متفاوت با واحد پول عملیاتی خود ارائه دهد، فقط در صورتی مجاز است اعلام نماید صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است که تمام الزامات این استانداردها، از جمله روش تسعیر تشریح شده در بندهای ۴۰ و ۴۳، این استاندارد رعایت شده باشد.



موسسه حسابرسی آزمون پرداز

(حسابداران رسمی)

✓ **تحصیلات:** کارشناسی ارشد حسابداری (دانشگاه الزهرا)، کارشناسی حسابداری و کارشناسی حقوق

✓ **مدارک حرفه‌ای:** حسابدار رسمی، حسابدار مستقل

✓ **عضویت:** عضو جامعه حسابداران رسمی

#### حوزه‌های تخصص

- حسابرسی
- استانداردهای حسابداری ایران
- استانداردهای حسابرسی ایران
- قوانین و مقررات مالیاتی
- قوانین و مقررات تامین اجتماعی
- قوانین و مقررات بانکی در ایران
- استانداردهای بین‌المللی حسابداری
- قانون تجارت

#### فعالیت‌های علمی و آموزشی

- برگزاری دوره‌ها و همایش‌های متعدد در ارتباط با استانداردهای حسابداری ایران
- تدریس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
- تدریس دوره تهیه صورتهای مالی
- چاپ مقالات متعدد در حسابداری و حسابرسی



**کبری پورقنبری**

**شریک حسابرسی بانک**

تلفن: +۹۸ ۲۱ ۸۸۵۴۴۵۹۰

همراه: +۹۸ ۹۱۲۳۰۵۸۲۰۸

ایمیل: [K.pourghanbari@azpar.com](mailto:K.pourghanbari@azpar.com)



موسسه حسابرسی آزمون پرداز

(حسابداران رسمی)

- ✓ مدارک حرفه‌ای: حسابدار رسمی، حسابدار مستقل، حسابدار خبره مالی
- ✓ عضویت: عضو جامعه حسابداران رسمی، انجمن حسابداران خبره ایران
- ✓ عضو کمیته کارشناسی کارگروه بانک و بیمه جامعه حسابداران رسمی ایران

#### حوزه‌های تخصص

- حسابرسی
- استانداردهای حسابداری ایران
- استانداردهای حسابرسی ایران
- قوانین و مقررات بانکی در ایران
- استانداردهای بین‌المللی حسابداری
- قوانین و مقررات مالیاتی
- حسابداری ابزارهای مالی (IFRS9)
- قوانین و مقررات تامين اجتماعي
- قانون تجارت
- راستی‌آزمایی (Due Diligence)

#### فعالیت‌های علمی و آموزشی

- کسب رتبه اول آزمون حسابدار رسمی
- کسب رتبه اول آزمون حسابدار خبره مالی
- شرکت در دوره یک ماهه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی زیر نظر موسسه حسابرسی PwC
- تالیف کتاب ابزارهای مالی (آماده برای چاپ)
- برگزاری دوره‌ها و همایش‌های متعدد در ارتباط با استانداردهای حسابداری ایران
- تدریس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
- تدریس دوره تهیه صورتهای مالی



**همایون خوبان عنبران**

**مدیر حسابرسی بانک**

تلفن: +۹۸ ۲۱ ۸۸۵۴۴۵۹۰

همراه: +۹۸ ۹۱۲۷۹۲۴۷۱۳

ایمیل: [Homayoonkhoban@gmail.com](mailto:Homayoonkhoban@gmail.com)

توصیه می کنیم با نصب اپلیکیشن **سahوما** (قابل نصب بر روی گوشی موبایل) از آخرین تغییرات قانون مالیاتهای مستقیم و کلیه بخشنامه ها و آرای شورای عالی مالیاتی و .... مربوط به هر ماده اطلاع پیدا کنید. ضمن آن که **خلاصه نکات کاربردی مالیاتی** بصورت دوره ای برای کاربران این اپلیکیشن ارسال می گردد.

# سahوما

## سامانه هوشمند مالیاتی

<https://cafebazaar.ir/app/com.arad.app.sahoma>



<https://play.google.com/store/apps/details?id=com.arad.app.sahoma>



<https://sibche.com/applications/sahoma>

