

# استاندارد حسابداری ۱۶

## آثار تغییر در نرخ ارز

(تجدیدنظر شده ۱۴۰۰)

بند

### فهرست مندرجات



#### استاندارد حسابداری شماره ۱۶ "آثار تغییر در نرخ ارز"

۱-۲	هدف
۳-۶	دامنه کاربرد
۷-۱۶	تعاریف
۸-۱۶	تشریح تعاریف
۱۷ - ۱۹	خلاصه رویکرد مورد نظر این استاندارد
۲۰ - ۳۸	گزارش معاملات ارزی به واحد پول عملیاتی
۲۰ - ۲۲	شناخت اولیه
۲۳ - ۲۶	گزارشگری پس از شناخت اولیه
۲۷ - ۳۵	شناخت تفاوت‌های تسعیر
۳۶ - ۳۸	تغییر در واحد پول عملیاتی
۳۹ - ۵۵	استفاده از واحد پول گزارشگری متفاوت با واحد پول عملیاتی
۳۹ - ۴۵	تسعیر به واحد پول گزارشگری
۴۶ - ۴۹	تسعیر عملیات خارجی
۵۰ - ۵۵	واگذاری تمام یا بخشی از عملیات خارجی
۵۶ - ۶۱	افشا
۶۲	تاریخ اجرا و دوره گذار
۶۳	مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

این استاندارد باید با توجه به "مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری" مطالعه و بکار گرفته شود.

## هدف

۱. یک واحد تجاری ممکن است معاملاتی به ارزش انجام دهد یا دارای عملیات خارجی باشد. علاوه بر این، یک واحد تجاری ممکن است صورتهای مالی خود را به ارزش ارائه کند. هدف این استاندارد، تجویز چگونگی انعکاس معاملات ارزی و عملیات خارجی در صورتهای مالی یک واحد تجاری و همچنین نحوه تسعیر صورتهای مالی به واحد پول گزارشگری است.
۲. موضوعات اصلی استاندارد این است که از چه نرخ برای تسعیر استفاده شود و آثار تغییر در نرخ ارز، چگونه در صورتهای مالی گزارش شود.

## دامنه کاربرد

۳. الزامات این استاندارد باید در موارد زیر بکار گرفته شود:
  - الف. حسابداری معاملات و مانده حسابهای ارزی،
  - ب. تسعیر نتایج عملکرد و وضعیت مالی عملیات خارجی که از طریق تلفیق یا روش ارزش ویژه در صورتهای مالی واحد تجاری منظور می‌شود، و
  - ج. تسعیر نتایج عملکرد و وضعیت مالی واحد تجاری به واحد پول گزارشگری.
۴. این استاندارد برای حسابداری عملیات مصون‌سازی اقلام ارزی (شامل مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی) که با هدف کاهش یا جبران ریسک ناشی از تغییر نرخ ارز انجام می‌گیرد، کاربرد ندارد.
۵. این استاندارد برای ارائه صورتهای مالی یک واحد تجاری به ارزش نیز کاربرد دارد و الزامات مربوط برای انطباق این صورتهای مالی با استانداردهای حسابداری را تعیین می‌نماید.
۶. نحوه ارائه جریانهای نقدی ناشی از معاملات ارزی یا تسعیر جریانهای نقدی عملیات خارجی در صورت جریانهای نقدی، در این استاندارد مطرح نمی‌شود (به استاندارد حسابداری ۲ صورت جریانهای نقدی (تجدید نظر شده ۱۳۹۷) مراجعه شود).

## تعاریف

۷. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

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

ارزش منصفانه قیمتی است که بابت فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله‌ای نظام‌مند بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه‌گیری قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود.

اقلام پولی عبارت است از واحدهای پول نگهداری‌شده و داراییها و بدهیهای که قرار است به تعداد ثابت یا تعداد قابل تعیینی از واحد پول، دریافت یا پرداخت شود.

تسعیر فرایندی 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 تهیه‌شده بر حسب ارز به واحد پول گزارشگری را در برمی‌گیرد.

تفاوت تسعیر عبارت است از تفاوت ناشی از تسعیر تعداد معینی از یک واحد پول به واحد پول دیگر با نرخهای متفاوت.

خالص سرمایه‌گذاری در یک عملیات خارجی عبارت است از میزان منافع واحد تجاری گزارشگر در خالص داراییهای عملیات خارجی.

عملیات خارجی، یک واحد تجاری است که واحد تجاری فرعی، واحد تجاری وابسته، مشارکت یا شعبه واحد گزارشگر است و فعالیتهای آن در کشوری متفاوت از محل فعالیت واحد گزارشگر یا بر حسب واحد پولی متفاوت از واحد پول واحد گزارشگر انجام می‌شود.

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

واحد پول عملیاتی عبارت است از واحد پول محیط اقتصادی اصلی که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند.

واحد پول گزارشگری عبارت است از واحد پولی که صورتهای مالی بر اساس آن ارائه می‌شود.

## تشریح تعاریف

### واحد پول عملیاتی

۸ محیط اقتصادی اصلی محل فعالیت واحد تجاری، به‌طور معمول محیطی است که بخش عمده 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. همچنین عوامل زیر ممکن است شواهدی برای تعیین واحد پول عملیاتی واحد تجاری فراهم کند:

۹ الف. واحد پولی که وجوه حاصل از فعالیتهای تأمین مالی (یعنی انتشار ابزارهای بدهی و ابزارهای مالکانه) بر حسب آن تحصیل می‌شود.

ب. واحد پولی که دریافتهای حاصل از فعالیتهای عملیاتی، به‌طور معمول بر اساس آن نگهداری می‌شود.

۱۰ 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 نیز مد نظر قرار می‌گیرد (در این استاندارد، واحد گزارشگر، واحد تجاری است که دارای عملیات خارجی به صورت واحد تجاری فرعی، شعبه، واحد تجاری وابسته یا مشارکت باشد):

الف. اینکه فعالیتهای عملیات خارجی به عنوان توسعه فعالیت واحد تجاری گزارشگر انجام می‌شود، یا به میزان زیادی مستقل است. نمونه توسعه فعالیت واحد گزارشگر زمانی است که عملیات خارجی صرفاً کالاهای وارداتی از واحد گزارشگر را می‌فروشد و عواید آن را به واحد 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 معاملات با واحد گزارشگر، بخش جزئی یا عمده‌ای از فعالیتهای عملیات خارجی را تشکیل می‌دهد.

ج. اینکه جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیات خارجی، به‌طور مستقیم بر جریانهای نقدی واحد گزارشگر تأثیر می‌گذارد و برای انتقال به آن، به سهولت در دسترس است یا خیر.

د. اینکه جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیات خارجی، برای ایفای تعهدات استقرایی فعلی و تعهدات استقرایی مورد انتظار آن در روال عادی، بدون نیاز به وجوهی که از طریق واحد گزارشگر فراهم می‌شود، کافی است یا خیر.

۱۱. زمانی که تعدادی از نشانه‌های فوق همزمان وجود دارد و واحد پول عملیاتی به وضوح قابل تعیین نیست، مدیریت برای تعیین واحد پول عملیاتی که اثرات اقتصادی شرایط، رویدادها و معاملات اصلی را به طور صادقانه ارائه نماید، از قضاوت خود استفاده می‌کند. به عنوان بخشی از این رویکرد، مدیریت قبل از توجه به نشانه‌های مندرج در بندهای ۹ و ۱۰، که به عنوان شواهد پشتیبان تکمیلی برای تعیین واحد پول عملیاتی واحد تجاری تشریح شده است، به نشانه‌های اصلی مندرج در بند ۸ اولویت می‌دهد.

۱۲. واحد پول عملیاتی واحد تجاری منعکس کننده شرایط، رویدادها و معاملات اصلی مربوط به واحد تجاری می‌باشد. بنابراین، واحد پول عملیاتی تعیین شده تنها زمانی تغییر می‌کند که شرایط، رویدادها و معاملات اصلی مربوط به واحد تجاری تغییر کند.

۱۳. اگر واحد پول عملیاتی واحد تجاری، واحد پول یک اقتصاد با تورم حاد باشد، صورتهای مالی آن بر اساس الزامات "گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد" تجدید ارائه می‌شود. واحد تجاری نمی‌تواند با انتخاب یک واحد پولی مغایر با الزامات این استاندارد به عنوان واحد پول عملیاتی خود (مانند واحد پول عملیاتی واحد تجاری اصلی)، از تجدید ارائه صورتهای مالی طبق اصول مذکور اجتناب نماید.

### خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی

۱۴. واحد تجاری ممکن است دارای یک قلم پولی باشد که قابل دریافت از عملیات خارجی یا قابل پرداخت به عملیات خارجی است. یک قلم که برای تسویه آن برنامه‌ریزی نشده است و تسویه آن در آینده قابل پیش‌بینی محتمل نیست، از نظر محتوا بخشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری در آن عملیات خارجی محسوب می‌شود و طبق بندهای ۳۲ و ۳۲ الف به حساب منظور می‌گردد. چنین اقلام پولی ممکن است شامل دریافتهای بلندمدت یا وامهای بلندمدت باشد. این اقلام پولی، دریافتهای تجاری یا پرداختیهای تجاری را دربرنمی‌گیرد.

۱۵. واحد تجاری که طبق توضیح بند ۱۴، دارای یک قلم پولی قابل دریافت از عملیات خارجی یا قابل پرداخت به عملیات خارجی است، ممکن است واحد تجاری فرعی گروه باشد. برای مثال، یک واحد تجاری، دو واحد تجاری فرعی الف و ب را دارد. واحد تجاری فرعی ب، عملیات خارجی است. واحد تجاری فرعی الف، به واحد تجاری فرعی ب وام اعطا می‌کند. در صورتی که برای تسویه این وام، برنامه‌ریزی نشده باشد و تسویه آن در آینده قابل پیش‌بینی محتمل نباشد، وام اعطایی واحد تجاری فرعی الف به واحد تجاری فرعی ب، بخشی از خالص سرمایه‌گذاری این واحد تجاری در واحد تجاری فرعی ب است. در صورتی که واحد تجاری فرعی الف نیز عملیات خارجی باشد، این موضوع همچنان مصداق دارد.

### اقلام پولی

۱۶. ویژگی اصلی یک قلم پولی، حق دریافت (یا تعهد تحویل) تعداد ثابت یا قابل تعیینی از واحد پول است. مزایای بازنشستگی و دیگر مزایای کارکنان که باید بطور نقدی پرداخت شود؛ ذخایری که باید بطور نقدی تسویه گردند؛ بدهیهای اجاره و سود تقسیمی نقدی که به عنوان بدهی شناسایی می‌شود، مثالهایی از اقلام پولی است. همچنین، قرارداد دریافت (یا تحویل) تعداد متغیری از ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری یا میزان متغیری از داراییها که در آن قرارداد ارزش منصفانه دریافتهای (یا قابل تحویل) آنها با تعداد ثابت یا قابل تعیینی از واحد پول برابر می‌شود، یک قلم پولی است. در مقابل، ویژگی اصلی یک قلم غیر پولی، نبود حق دریافت (یا تعهد تحویل) تعداد ثابت یا قابل تعیینی از واحد پول است. پیش‌پرداخت (یا پیش‌دریافت) برای کالاها یا خدمات، سرقفلی، داراییهای نامشهود، موجودیهای مواد و کالا، داراییهای ثابت مشهود و ذخایری که باید از طریق تحویل یک دارایی غیر پولی تسویه شوند، مثالهایی از اقلام غیر پولی است.

## خلاصه رویکرد مورد نظر این استاندارد

۱۷. در تهیه صورتهای مالی، هر واحد تجاری، اعم از واحد تجاری منفرد، واحد تجاری دارای عملیات خارجی (مانند واحد تجاری اصلی) یا یک عملیات خارجی (مانند واحد تجاری فرعی یا شعبه)، واحد پول عملیاتی خود را طبق بندهای ۸ تا ۱۳ تعیین می کند. واحد تجاری، اقلام ارزی را با استفاده از واحد پول عملیاتی خود تسعیر و آثار تسعیر را طبق بندهای ۲۰ تا ۳۸ گزارش می کند.
۱۸. بسیاری از واحدهای گزارشگر از تعدادی واحد تجاری منفرد تشکیل شده اند (برای مثال، یک گروه شامل یک واحد تجاری اصلی و یک یا چند واحد تجاری فرعی است). انواع مختلف واحدهای تجاری، اعم از اعضای یک گروه یا غیر از آن، ممکن است سرمایه گذارهایی در واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتها داشته باشند. آنها ممکن است شعبی نیز داشته باشند. زمانی که نتایج عملکرد و وضعیت مالی واحد تجاری منفرد در صورتهای مالی واحد تجاری گزارشگر منعکس می شود، ضروری است که نتایج عملکرد و وضعیت مالی آن واحد تجاری با استفاده از واحد پول واحد گزارشگر تسعیر شود. این استاندارد اجازه می دهد که واحد گزارشگر، هر واحد پولی (یا واحدهای پولی) را به عنوان واحد پول گزارشگری انتخاب نماید. نتایج عملکرد و وضعیت مالی هر واحد تجاری منفرد که واحد پول عملیاتی آن با واحد پول گزارشگری متفاوت است برای انعکاس در صورتهای مالی واحد تجاری گزارشگر، طبق بندهای ۳۹ تا ۵۵ تسعیر می شود.
۱۹. این استاندارد همچنین به یک واحد تجاری منفرد که صورتهای مالی تهیه می کند یا یک واحد تجاری که طبق استاندارد حسابداری ۱۸ صورتهای مالی جداگانه (تجدید نظر شده ۱۳۹۷)، صورتهای مالی جداگانه تهیه می کند، اجازه می دهد 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 طبق بندهای ۳۹ تا ۵۵ به واحد پول گزارشگری تسعیر می شود.

## گزارش معاملات ارزی به واحد پول عملیاتی

### شناخت اولیه

۲۰. معامله ارزی، معامله ای است که مبلغ آن بر حسب ارز تعیین می شود یا مستلزم تسویه بر حسب ارز است و شامل معاملاتی است که در صورتی به وجود می آیند که واحد تجاری:
- الف. کالاها و خدماتی را که قیمت آنها بر حسب ارز تعیین می شود، خریداری کند یا بفروشد؛
  - ب. جوهری را استقراض کند یا قرض دهد، مشروط بر اینکه مبلغ پرداختی یا دریافتی بر حسب ارز تعیین شود؛ یا
  - ج. به شیوه ای دیگر، داراییهایی را تحصیل یا واگذار کند، یا بدهیهایی را متحمل شود یا تسویه کند مشروط بر اینکه مبلغ آن بر حسب ارز تعیین شود.
۲۱. معامله ارزی در زمان شناخت اولیه باید به واحد پول عملیاتی و بر اساس نرخ ارز در تاریخ معامله ثبت شود.
۲۲. تاریخ معامله، تاریخی است که در آن تاریخ، معامله برای نخستین بار شرایط شناخت طبق استانداردهای حسابداری را احراز می کند. بنا به ملاحظات عملی، اغلب از نرخ استفاده می شود که تقریبی از نرخ واقعی در تاریخ معامله باشد. برای مثال، کلیه معاملاتی که طی یک هفته یا یک ماه انجام می شود بر اساس نرخ میانگین هفتگی یا ماهانه تسعیر می شود. با این حال، اگر نوسان نرخ ارز قابل توجه باشد، استفاده از نرخ میانگین برای یک دوره، مناسب نیست.

## گزارشگری پس از شناخت اولیه

۲۳. در پایان هر دوره گزارشگری:

- الف. ارقام پولی ارزی باید به نرخ ارز در پایان دوره تسعیر شوند،
- ب. ارقام غیر پولی که به بهای تمام شده بر حسب ارز اندازه‌گیری شده است باید به نرخ ارز در تاریخ معامله تسعیر شوند، و
- ج. ارقام غیر پولی که به ارزش منصفانه بر حسب ارز اندازه‌گیری شده است باید به نرخ ارز در تاریخ اندازه‌گیری ارزش منصفانه تسعیر شوند.

۲۴. مبلغ دفتری یک قلم با توجه به استانداردهای حسابداری مربوط تعیین می‌شود. برای مثال، ممکن است داراییهای ثابت مشهود طبق استاندارد حسابداری ۱۱ با عنوان داراییهای ثابت مشهود به بهای تمام شده یا ارزش منصفانه (مبلغ تجدید ارزیابی) اندازه‌گیری شوند. در صورتی که مبلغ دفتری بر حسب ارز تعیین شود، مبلغ دفتری تعیین شده بر مبنای بهای تمام شده یا بر مبنای ارزش منصفانه (مبلغ تجدید ارزیابی)، طبق این استاندارد به واحد پول عملیاتی تسعیر می‌شود.

۲۵. مبلغ دفتری برخی ارقام با مقایسه دو یا چند مبلغ تعیین می‌شود. برای مثال، مبلغ دفتری موجودیها، طبق استاندارد حسابداری ۸ حسابداری موجودی مواد و کالا، اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش می‌باشد. همچنین طبق استاندارد حسابداری ۳۲ کاهش ارزش داراییها، مبلغ دفتری دارایی که نشانه‌ای از کاهش ارزش آن وجود دارد، اقل مبلغ دفتری (قبل از در نظر گرفتن زیانهای کاهش ارزش احتمالی) و مبلغ بازیافتنی آن است. زمانی که این دارایی غیرپولی باشد و به ارز اندازه‌گیری شود، مبلغ دفتری آن با مقایسه موارد زیر تعیین می‌شود:

الف. بهای تمام شده یا مبلغ دفتری، حسب مورد، که به نرخ ارز در تاریخ تعیین آن مبلغ تسعیر می‌شود (یعنی نرخ ارز در تاریخ معامله برای قلمی که به بهای تمام شده اندازه‌گیری می‌شود)، و

ب. خالص ارزش فروش یا مبلغ بازیافتنی، حسب مورد، که به نرخ ارز در تاریخ تعیین آن مبلغ تسعیر می‌شود (برای مثال، نرخ ارز در پایان دوره گزارشگری).

اثر این مقایسه ممکن است این باشد که زیان کاهش ارزش بر حسب واحد پول عملیاتی شناسایی شود ولی بر حسب ارز شناسایی نشود یا بر عکس.

۲۶. هنگامی که چندین نرخ ارز وجود داشته باشد، نرخ مورد استفاده نرخ است که جریانهای نقدی آتی ناشی از معامله یا مانده حساب در صورتی که در تاریخ اندازه‌گیری واقع شود، می‌تواند بر حسب آن تسویه گردد. اگر قابلیت تبدیل دو واحد پول به یکدیگر به صورت موقت ممکن نباشد، نرخ مورد استفاده، نرخ اولین تاریخی است که در آن، تبدیل امکانپذیر می‌شود.

## شناخت تفاوت‌های تسعیر

۲۷. به استثنای موارد مندرج در بندهای ۲۹، ۳۰ و ۳۲، تفاوت‌های ناشی از تسویه یا تسعیر ارقام پولی ارزی واحد تجاری به نرخهایی متفاوت با نرخهای مورد استفاده در شناخت اولیه این ارقام طی دوره یا در تسعیر این ارقام در صورتهای مالی دوره قبل، باید در سود یا زیان دوره وقوع شناسایی شود.

۲۸. چنانچه نرخ ارز در فاصله تاریخ معامله و تاریخ تسویه ارقام پولی مربوط به آن تغییر کند، تفاوت تسعیر به وجود می‌آید. اگر معامله در همان دوره وقوع تسویه شود کلیه تفاوت‌های تسعیر در همان دوره شناسایی می‌شود، اما

در صورتی که معامله در یکی از دوره‌های مالی بعد تسویه شود، تفاوت تسعیر شناسایی شده در هر یک از دوره‌های مالی تا تاریخ تسویه، با توجه به تغییر در نرخهای تسعیر طی آن دوره‌ها تعیین می‌شود.

۲۹- الف. 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 ۱۳ حسابداری مخارج تأمین مالی، باید به بهای تمام شده آن دارایی منظور شود.

۲۹- ب. 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:

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 می‌شود.

۳۰. تفاوت‌های تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی شرکت‌های دولتی مشمول قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ماه ۱۳۶۶، به استثنای موارد مندرج در بندهای الف، ۲۹، ب، ۳۲ و ۳۴، در اجرای ماده ۱۳۶ این قانون باید به حساب اندوخته تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی منظور و در صورت بستنکار بودن مانده آن، در سرفصل حقوق مالکانه 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 گردیده است، باید پس از کسر مبلغ شناسایی شده در سود و زیان دوره جاری، در صورت سود و زیان جامع دوره منعکس شود.

۳۱. ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ماه ۱۳۶۶ مقرر می‌دارد:

”سود و زیان حاصل از تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی شرکت‌های دولتی، درآمد یا هزینه تلقی نمی‌گردد. مابه‌التفاوت حاصل از تسعیر داراییها و بدهیهای مذکور باید در حساب ذخیره تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی منظور شود. در صورتی که در پایان سال مالی، مانده حساب ذخیره بدهکار باشد، این مبلغ به حساب سود و زیان همان سال منظور خواهد شد.

تبصره: 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 انتقال به حساب سرمایه شرکت می‌باشد.“

با توجه به ضرورت رعایت مفاد ماده فوق توسط شرکت‌های دولتی، به موجب این استاندارد، آن قسمت از تفاوت‌های حاصل از تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی شرکت‌های دولتی که با استنباط از تبصره ماده فوق مستقیماً در حساب اندوخته تسعیر ارز تحت سرفصل حقوق مالکانه منظور می‌گردد، در سایر اقلام سود و زیان جامع منعکس می‌شود.

۳۲. تفاوت‌های تسعیر ناشی از یک قلم پولی که بخشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد گزارشگر در عملیات خارجی را تشکیل می‌دهد (به بند ۱۴ مراجعه شود)، باید، حسب مورد، در صورت‌های مالی جداگانه واحد گزارشگر یا صورت‌های مالی منفردهای خارجی، در سود یا زیان دوره شناسایی شود. در صورت‌های مالی که شامل عملیات خارجی و واحد گزارشگر است (مانند صورت‌های مالی تلفیقی هنگامی که عملیات خارجی، واحد تجاری فرعی است)، این تفاوت‌های

تسعیر باید در ابتدا در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شود و در زمان واگذاری خالص سرمایه‌گذاری، طبق بند ۵۰، از حقوق مالکانه به صورت سود و زیان تجدید طبقه‌بندی گردد.

۳۲ الف. چنانچه یک قلم پولی، بخشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد گزارشگر در عملیات خارجی را تشکیل دهد و بر حسب واحد پول عملیاتی واحد گزارشگر تعیین شود، طبق بند ۲۷، در صورتهای مالی منفرد عملیات خارجی، تفاوت تسعیر ایجاد می‌شود. اگر چنین قلمی بر حسب واحد پول عملیاتی عملیات خارجی تعیین شود، طبق بند ۲۷، در صورتهای مالی جداگانه واحد گزارشگر تفاوت تسعیر ایجاد می‌شود. اگر چنین قلمی بر حسب واحد پولی غیر از واحد پول عملیاتی واحد گزارشگر یا عملیات خارجی تعیین شود، طبق بند ۲۷، در صورتهای مالی جداگانه واحد گزارشگر و صورتهای مالی منفرد عملیات خارجی، تفاوت تسعیر ایجاد می‌شود. این تفاوت‌های تسعیر، در سایر اقلام سود و زیان جامع در صورتهای مالی که شامل عملیات خارجی و واحد گزارشگر است (یعنی صورتهای مالی که عملیات خارجی در آن تلفیق می‌شود یا با استفاده از روش ارزش ویژه به حساب منظور می‌گردد)، شناسایی می‌شود.

۳۳. چنانچه سودها یا زیانهای یک قلم غیرپولی، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شود، بخشی از آن سودها یا زیانها که مربوط به تسعیر ارز است، باید در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی گردد. در مقابل، هنگامی که سودها یا زیانهای یک قلم غیرپولی در صورت سود و زیان شناسایی شود، بخشی از آن سودها یا زیانها که مربوط به تسعیر ارز است، باید در صورت سود و زیان شناسایی گردد.

۳۴. طبق سایر استانداردهای حسابداری برخی سودها و زیانها در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می‌شود. برای مثال، طبق استاندارد حسابداری ۱۱ داراییهای ثابت مشهود، سود یا زیان ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می‌گردد. در صورتی که چنین داراییهایی بر حسب ارز اندازه‌گیری شود، طبق بند ۲۳ (ج) این استاندارد، مبلغ تجدید ارزیابی شده با استفاده از نرخ ارز در تاریخ تجدید ارزیابی، تسعیر و تفاوت تسعیر حاصل نیز در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می‌شود.

۳۵. در صورتی که واحد تجاری دفاتر و ثبتهای خود را به واحد پولی غیر از واحد پول عملیاتی خود نگهداری نماید، هنگام تهیه صورتهای مالی، تمام مبالغ طبق بندهای ۲۰ تا ۲۶ بر حسب واحد پول عملیاتی واحد تجاری تسعیر می‌شود و در نتیجه به مبالغی منجر می‌شود که اگر این اقلام از ابتدا به واحد پول عملیاتی ثبت شده بود، ایجاد می‌شد. برای مثال، اقلام پولی با استفاده از نرخ ارز در پایان دوره گزارشگری و اقلام غیر پولی که بر مبنای بهای تمام شده اندازه‌گیری می‌شود، با استفاده از نرخ ارز در تاریخ معامله، به واحد پول عملیاتی تسعیر می‌شود.

### تغییر در واحد پول عملیاتی

۳۶. هنگامی که واحد پول عملیاتی واحد تجاری تغییر کند، واحد تجاری باید روشهای تسعیر قابل استفاده برای واحد پول عملیاتی جدید را از تاریخ تغییر با تسری به آینده بکار گیرد.

۳۷. طبق بند ۱۲، واحد پول عملیاتی واحد تجاری منعکس‌کننده شرایط، رویدادها و معاملات اصلی مربوط به واحد تجاری است. بر این اساس، واحد پول عملیاتی فقط در صورت تغییر شرایط، رویدادها و معاملات اصلی مربوط به واحد تجاری می‌تواند 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.

۳۸. اثر تغییر در واحد پول عملیاتی، با تسری به آینده به حساب منظور 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 طبق بند ۳۲ و



بند ۴۰(ج) در سایر اقسام سود و زیان جامع شناسایی شده است تا زمان واگذاری عملیات خارجی، از حقوق مالکانه به صورت سود و زیان تجدیدطبقه‌بندی نمی‌شود.

## استفاده از واحد پول گزارشگری متفاوت با واحد پول عملیاتی

### تسعیر به واحد پول گزارشگری

۳۹. واحد تجاری می‌تواند صورتهای مالی خود را بر اساس هر واحد پول (یا واحدهای پول) 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. برای مثال، در صورتی که یک گروه شامل واحدهای تجاری منفرد با واحدهای پول عملیاتی متفاوت باشد، به منظور تهیه صورتهای مالی تلفیقی، نتایج عملکرد و وضعیت مالی هر یک از واحدهای تجاری به واحد پول مشترک ارائه می‌شود.

۴۰. 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:

الف. داراییها و بدهیهای هر صورت وضعیت مالی ارائه‌شده (از جمله ارقام مقایسه‌ای) باید با استفاده از نرخ ارز در تاریخ آن صورت وضعیت مالی تسعیر شود،

ب. درآمدها و هزینه‌های هر صورت سود و زیان و صورت جامع ارائه‌شده (از جمله ارقام مقایسه‌ای)، باید با استفاده از نرخ ارز در تاریخ معاملات تسعیر شود.

ج. تمام تفاوت‌های تسعیر حاصل باید در سایر اقسام سود و زیان جامع شناسایی شود.

۴۱. بنا به ملاحظات عملی، اغلب برای تسعیر اقسام درآمد و هزینه از نرخ‌های تقریبی از نرخهای ارز در تاریخهای معاملات باشد، برای مثال نرخ میانگین برای دوره، استفاده می‌شود. با این حال، چنانچه نوسانات نرخ ارز قابل توجه باشد، استفاده از نرخ میانگین برای یک دوره مناسب نیست.

۴۲. تفاوت‌های تسعیر مورد اشاره در بند ۴۰(ج) ناشی از موارد زیر است:

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

ب. تسعیر خالص داراییهای اول دوره با استفاده از نرخ ارز در پایان دوره که متفاوت از نرخ ارز در پایان دوره قبل باشد. 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. مبلغ انباشته تفاوت‌های تسعیر تا زمان واگذاری عملیات خارجی به صورت مجزا در حقوق مالکانه ارائه می‌شود. هنگامی که تفاوت‌های تسعیر، به عملیات خارجی تلفیق شده با مالکیت کمتر از ۱۰۰ درصد مربوط باشد، تفاوت‌های تسعیر انباشته ناشی از تسعیر و قابل انتساب به منافع فاقد حق کنترل، در صورت وضعیت مالی تلفیقی به منافع فاقد حق کنترل تخصیص داده می‌شود و به عنوان بخشی از آن شناسایی می‌گردد.

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

الف . کلیه مبالغ (یعنی داراییها، بدهیها، ارقام حقوق مالکانه، درآمدها و هزینه‌ها، از جمله ارقام مقایسه‌ای) باید با استفاده از نرخ ارز در تاریخ آخرین صورت وضعیت مالی تسعیر شود. به استثنای اینکه؛

ب . اگر 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).

۴۴. در صورتی که واحد پول عملیاتی یک واحد تجاری، واحد پول یک اقتصاد با تورم حاد باشد، واحد تجاری قبل از اینکه روش تسعیر تعیین شده در بند ۴۳ را بکار گیرد، باید صورتهای مالی خود را بر اساس الزامات گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد تجدید ارائه نماید، (به استثنای مبالغ مقایسه‌ای که طبق بند ۴۳(ب) به واحد پول یک اقتصاد بدون تورم حاد تسعیر می‌شود). در صورتی که اقتصاد از حالت تورم حاد خارج شود و واحد تجاری صورتهای مالی خود را دیگر طبق الزامات گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد تجدید ارائه نکند، واحد تجاری باید برای تسعیر صورتهای مالی به واحد پول گزارشگری از مبالغ تجدید ارائه شده بر حسب سطح عمومی قیمتها در تاریخ توقف تجدید ارائه صورتهای مالی به عنوان بهای تمام شده استفاده نماید.

۴۵. در استانداردهای حسابداری نرخ مطلق برای تشخیص اقتصاد با تورم حاد، تعیین نشده است و تشخیص لزوم ارائه مجدد صورتهای مالی طبق "الزامات حاکم بر گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد" مستلزم اعمال قضاوت است. با این حال، برخی ویژگیهای یک اقتصاد با تورم حاد به شرح زیر است:

الف . عموم مردم ترجیح می‌دهند ثروت خود را به صورت داراییهای غیر پولی یا ارز نسبتاً با ثبات نگهداری کنند. پس اندازهای وجوه مبتنی بر پول رایج، برای حفظ قدرت خرید بلافاصله سرمایه گذاری می‌شوند،

ب . 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،

ج . 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،

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

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

### تسعیر عملیات خارجی

۴۶. هنگام تسعیر نتایج عملکرد و وضعیت مالی عملیات خارجی به واحد پول گزارشگری، بندهای ۴۷ تا ۴۹ علاوه بر بندهای ۳۹ تا ۴۳ بکار گرفته می‌شود، به گونه‌ای که بتوان عملیات خارجی را با استفاده از تلفیق یا روش ارزش ویژه، در صورتهای مالی واحد گزارشگر منظور کرد.

۴۷. منظور کردن نتایج عملکرد و وضعیت مالی عملیات خارجی در صورتهای مالی واحد گزارشگر براساس روشهای معمول تلفیق، از قبیل حذف مانده‌ها و معاملات درون گروهی انجام می‌شود (به استاندارد حسابداری ۳۹ صورتهای مالی تلفیقی (تصویب شده ۱۳۹۸) مراجعه شود). با وجود این، یک دارایی (بدهی) پولی درون گروهی، اعم از کوتاه مدت یا بلندمدت، نمی‌تواند بدون انعکاس نتایج نوسان واحد پول در صورتهای مالی تلفیقی، در مقابل یک بدهی (دارایی) درون گروهی متقابل حذف گردد. دلیل این امر آن است که یک قلم پولی بیانگر تعهدی برای تبدیل یک واحد پول

به واحد پول دیگر است و واحد گزارشگر را در معرض سود یا زیان ناشی از نوسان نرخ ارز قرار می‌دهد. در نتیجه، در صورت‌های مالی تلفیقی واحد گزارشگر، این تفاوت‌های تسعیر ارز در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود یا، اگر تفاوت تسعیر ناشی از شرایط تشریح‌شده در بند ۳۲ باشد، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می‌گردد و تا زمان واگذاری عملیات خارجی در بخش جداگانه‌ای از حقوق مالکانه انباشته می‌شود.

۴۸. چنانچه پایان دوره مالی عملیات خارجی متفاوت از پایان دوره مالی واحد گزارشگر باشد، عملیات خارجی اغلب یک مجموعه صورت‌های مالی به تاریخ پایان دوره مالی واحد گزارشگر نیز تهیه می‌نماید. در صورتی که چنین صورت‌های مالی تهیه نشود، طبق استانداردهای حسابداری مربوط، استفاده از تاریخهای متفاوت برای گزارشگری مالی به شرطی مجاز است که تفاوت بین تاریخ صورت‌های مالی عملیات خارجی و تاریخ صورت‌های مالی تلفیقی، بیش از ۳ ماه نباشد و تعدیلات لازم برای انعکاس آثار تمام معاملات و سایر رویدادهای با اهمیت که در فاصله دو تاریخ اتفاق افتاده است به عمل آید. در چنین مواردی داراییها و بدهیهای عملیات خارجی با استفاده از نرخ ارز در پایان دوره گزارشگری عملیات خارجی تسعیر می‌شود. طبق استاندارد حسابداری ۳۹ برای تغییرات بااهمیت در نرخ ارز تا پایان دوره گزارشگری واحد گزارشگر تعدیلات لازم صورت می‌گیرد. همین رویکرد در بکارگیری روش ارزش ویژه برای واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص طبق استاندارد حسابداری ۲۰ سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص (تجدیدنظرشده ۱۳۹۹) استفاده می‌شود.

۴۹. سرقفلی ناشی از تحصیل عملیات خارجی و تعدیلات ارزش منصفانه در مبالغ دفتری داراییها و بدهیها که در نتیجه تحصیل عملیات خارجی حاصل شده است، باید به عنوان داراییها و بدهیهای عملیات خارجی تلقی گردد. این اقلام باید به واحد پول عملیاتی عملیات خارجی ارائه و طبق بندهای ۴۰ و ۴۳ با استفاده از نرخ ارز در پایان دوره تسعیر شود.

#### واگذاری تمام یا بخشی از عملیات خارجی

۵۰. در زمان واگذاری عملیات خارجی، مبلغ انباشته تفاوت‌های تسعیر مربوط به آن عملیات خارجی که در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی و در بخش جداگانه‌ای از حقوق مالکانه انباشته شده است، هنگام شناسایی سود یا زیان واگذاری باید از حقوق مالکانه به صورت سود و زیان تجدید طبقه‌بندی شود (به عنوان تعدیل تجدید طبقه بندی) (به استاندارد حسابداری ۱ ارائه صورت‌های مالی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۷) مراجعه شود).

۵۱. علاوه بر واگذاری تمام منافع واحد تجاری در عملیات خارجی، در موارد زیر، واگذاری بخشی از منافع به عنوان واگذاری محسوب می‌شود:

الف. واگذاری بخشی از منافع، مستلزم از دست دادن کنترل واحد تجاری فرعی باشد که دربردارنده یک عملیات خارجی است، صرف‌نظر از اینکه واحد تجاری، منافع فاقد حق کنترل در واحد تجاری فرعی پیشین را پس از واگذاری بخشی از منافع، حفظ کند؛ و

ب. منافع باقیمانده پس از واگذاری بخشی از منافع در یک مشارکت یا واگذاری بخشی از منافع در یک واحد تجاری وابسته که دربردارنده یک عملیات خارجی است، یک دارایی مالی باشد که دربردارنده عملیات خارجی است.

۵۲. هنگام واگذاری یک واحد تجاری فرعی که دربردارنده یک عملیات خارجی است، مبلغ انباشته تفاوت‌های تسعیر مربوط به آن عملیات خارجی که به منافع فاقد حق کنترل انتساب داده شده است، باید قطع شناخت شود، اما نباید به صورت سود و زیان تجدید طبقه‌بندی گردد.

۵۳. هنگام واگذاری بخشی از منافع در یک واحد تجاری فرعی که دربردارنده یک عملیات خارجی است، واحد تجاری باید سهم متناسبی از مبلغ انباشته تفاوت‌های تسعیر را که در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است، به منافع فاقد حق کنترل در آن عملیات خارجی، مجدداً انتساب دهد. در سایر موارد واگذاری بخشی از عملیات خارجی، واحد تجاری باید تنها سهم متناسبی از مبلغ انباشته تفاوت‌های تسعیر را که در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است، به صورت سود یا زیان تجدید طبقه‌بندی کند.
۵۴. واگذاری بخشی از منافع واحد تجاری در عملیات خارجی عبارت است از کاهش در منافع مالکانه واحد تجاری در عملیات خارجی، به استثنای کاهش‌های مندرج در بند ۵۱ که به عنوان واگذاری در نظر گرفته می‌شوند.
۵۵. واحد تجاری ممکن است تمام یا بخشی از منافع خود در عملیات خارجی را از طریق فروش، انحلال، بازپرداخت سهام سرمایه، یا توقف تمام یا بخشی از آن واحد تجاری، واگذار کند. کاهش مبلغ دفتری عملیات خارجی، به دلیل زیانهای عملیات خارجی یا به دلیل کاهش ارزش شناسایی شده توسط سرمایه‌گذار، واگذاری بخشی از منافع محسوب نمی‌شود. در نتیجه، در زمان کاهش مبلغ دفتری، هیچ بخشی از سود یا زیان تسعیر ارزش شناسایی شده در سایر اقلام سود و زیان جامع، به صورت سود و زیان تجدید طبقه‌بندی نمی‌شود.

## افشا

۵۶. در بندهای ۵۸، ۶۰ و ۶۱ منظور از واحد پول عملیاتی در مورد گروه، واحد پول عملیاتی واحد تجاری اصلی است.
۵۷. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا نماید:
- الف. مبلغ تفاوت‌های تسعیر شناسایی شده در صورت سود یا زیان؛
- ب. خالص تفاوت‌های تسعیر شناسایی شده در سایر اقلام سود و زیان جامع و انباشته‌شده به عنوان یک قلم جداگانه در حقوق مالکانه و صورت تطبیق مانده آن در ابتدا و پایان دوره.
۵۸. 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.
۵۹. در صورتی که واحد پول عملیاتی واحد گزارشگر یا عملیات خارجی بااهمیت تغییر کند باید این موضوع و دلیل تغییر واحد پول عملیاتی افشا شود.
۶۰. 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.
۶۱. ممکن است واحد تجاری، صورتهای مالی یا سایر اطلاعات مالی خود را بدون رعایت الزامات بند ۶۰، بر حسب واحد پولی متفاوت با واحد پول عملیاتی خود ارائه کند. برای مثال، واحد تجاری ممکن است فقط اقلام خاصی از صورتهای مالی خود را به یک واحد پولی دیگر تبدیل نماید. یا واحد تجاری که واحد پول عملیاتی آن، واحد پول اقتصادی با تورم حاد نیست ممکن است با تسعیر تمام اقلام با استفاده از آخرین نرخ ارز در پایان دوره، صورتهای مالی خود را به واحد پولی دیگری تبدیل نماید. این تبدیل‌ها طبق استانداردهای حسابداری نیست.

## **تاریخ اجرا و دوره گذار**

---

۶۲. الزامات این استاندارد (تجدیدنظرشده ۱۴۰۰) در مورد تمام صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱/۱/۱۴۰۱ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجرا است.

## **مطابقت با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی**

---

۶۳. به استثنای موارد مندرج در بندهای ۲۹ تا ۳۱، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی حسابداری ۲۱ با عنوان آثار تغییر در نرخ ارز نیز رعایت می شود.