

استاندارد حسابداری شماره ۱۶

تسعیر ارز

فهرست مندرجات

شماره بند	
۱ - ۲	. مقدمه
۳ - ۶	. دامنه کاربرد
۷	. تعاریف
۸ - ۲۶	. معاملات ارزی
۸ - ۱۰	- شناخت اولیه
۱۱ - ۱۴	- تسعیر ارقام ارزی در تاریخ ترازنامه
۱۵ - ۲۳	- شناخت تفاوت تسعیر - نحوه عمل اصلی
۲۴ - ۲۶	- شناخت تفاوت تسعیر - نحوه عمل مجاز جایگزین
۲۷ - ۴۴	. صورتهای مالی عملیات خارجی
۲۷ - ۳۰	- طبقه بندی عملیات خارجی
۳۱ - ۳۳	- عملیات خارجی لاینفک از عملیات واحد تجاری گزارشگر
۳۴ - ۴۰	- واحدهای مستقل خارجی
۴۱ - ۴۲	- واگذاری واحد مستقل خارجی
۴۳ - ۴۴	- تغییر طبقه بندی عملیات خارجی
۴۵ - ۴۸	. افشا
۴۹	. تاریخ اجرا
۵۰	. مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری

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

مقدمه

۱. یک واحد تجاری می‌تواند فعالیت‌های خارجی خود را به دو طریق انجام دهد. واحد تجاری ممکن است معاملاتی به ارزش انجام دهد یا دارای عملیات خارجی باشد. برای انعکاس معاملات ارزی و عملیات خارجی در صورت‌های مالی واحد تجاری باید معاملات ارزی و صورت‌های مالی عملیات خارجی به واحد پول گزارشگری (ریال) تسعیر شود. موضوعات اصلی در حسابداری معاملات ارزی و عملیات خارجی عبارت از این است که چه نرخ‌ی برای تسعیر بکار گرفته شود و آثار مالی ناشی از تغییر نرخ ارز چگونه در صورت‌های مالی شناسایی شود.

۲. هدف این است که تسعیر معاملات ارزی و عملیات خارجی به نحوی صورت گیرد که نتایج آن عموماً با آثار تغییرات نرخ ارز بر جریان‌های وجوه نقد واحد تجاری و ارزش ویژه آن هماهنگی داشته باشد و این اطمینان را ایجاد کند که صورت‌های مالی تصویری مطلوب از نتایج عملکرد ارائه می‌دهد. همچنین، صورت‌های مالی تلفیقی، نتایج مالی و ارتباط اقلام را به گونه‌ای که در صورت‌های مالی ارزی قبل از تسعیر نشان داده شده است، منعکس کند.

دامنه کاربرد

۳. الزامات این استاندارد باید در موارد زیر بکار گرفته شود:

الف. تسعیر معاملات ارزی، و

ب. تسعیر صورت‌های مالی عملیات خارجی که از طریق تلفیق یا روش ارزش ویژه در صورت‌های مالی واحد تجاری منعکس می‌شود.

۴. در این استاندارد، به استثنای طبقه بندی تفاوت تسعیر مربوط به آن گروه از بدهی‌های ارزی که به عنوان حفاظی برای خالص سرمایه‌گذاری در یک واحد مستقل خارجی محسوب می‌گردد، سایر جنبه‌های نحوه حسابداری عملیات حفاظی مطرح نمی‌شود.

۵. ارائه مجدد صورت‌های مالی از ریال به واحد پول دیگر به منظور راحتی استفاده کنندگانی که به آن واحد پول عادت دارند یا برای مقاصد مشابه دیگر، در این استاندارد مطرح نمی‌شود.

۶. نحوه ارائه جریان‌های نقدی ناشی از معاملات ارزی و تسعیر جریان‌های نقدی عملیات خارجی در صورت جریان وجوه نقد در این استاندارد مطرح نمی‌شود (برای این منظور به استاندارد حسابداری شماره ۲ با عنوان صورت جریان وجوه نقد مراجعه شود).

تعاریف

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

. 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 ایران استقرار یافته یا اداره می‌شود .

. واحد مستقل خارجی به آن دسته از عملیات خارجی اطلاق می‌شود که فعالیت‌های آن بخش لاینفک واحد تجاری گزارشگر را تشکیل نمی‌دهد.

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

. ارز عبارت است از هر واحد پولی به غیر از واحد پول گزارشگری.

. 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 بر حسب ارز به واحد پول گزارشگری را در بر می‌گیرد.

. نرخ تسعیر عبارت است از نرخ تبدیل دو واحد پولی به یکدیگر (شامل انواع نرخهای برابری رسمی، قراردادی و غیره) که در فرایند تسعیر بکار گرفته می‌شود.

. تفاوت تسعیر عبارت است از تفاوت ناشی از تسعیر میزان معینی از یک ارز به واحد پول گزارشگری با نرخهای تسعیر متفاوت.

. خالص سرمایه‌گذاری در یک واحد مستقل خارجی عبارت است از سهم واحد تجاری گزارشگر در خالص داراییهای آن واحد مستقل خارجی.

. اقلام 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.

. 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 کنند.

. 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. استقراض خارجی به منظور پوشش ریسک تغییرات نرخ ارز ناشی از سرمایه‌گذاری در یک واحد مستقل خارجی از جمله عملیات حفاظی است.

معاملات ارزی

شناخت اولیه

۸. معامله ارزی معامله‌ای است که به ارز انجام می‌شود یا مستلزم تسویه به ارز است . نمونه‌هایی از معاملات ارزی به شرح زیر است :

الف. خرید و فروش کالاها و خدماتی که قرار است بهای آنها به ارز پرداخت یا دریافت شود،

ب. استقراض یا اعطای تسهیلاتی که قرار است تسویه آنها به ارز صورت گیرد،

ج . معاملات ناشی از قراردادهای ارزی اجرا نشده که یک طرف آن واحد تجاری باشد، و

د . معاملات مربوط به تحصیل یا فروش داراییها و تقبل یا تسویه بدهیها به ارز.

۹. معامله ارزی در زمان شناخت اولیه باید براساس نرخ تسعیر در تاریخ انجام معامله به ریال ثبت شود.

۱۰. منظور از نرخ تسعیر در تاریخ معامله (اعم از نرخهای برابری رسمی یا قراردادی وغیره) نرخ ارز در لحظه انجام معامله است. از آنجا که تعیین نرخ لحظه‌ای ارز دشوار است، بنا به ملاحظات عملی از نرخی استفاده می‌شود که تقریبی از نرخ تسعیر در تاریخ انجام معامله باشد. برای مثال، کلیه معاملاتی که طی یک هفته یا یک ماه انجام می‌شود براساس نرخ میانگین هفتگی یا ماهانه تسعیر می‌شود. لیکن چنانچه نوسانات نرخ ارز قابل توجه باشد، استفاده از نرخ میانگین برای تسعیر معاملات ارزی انجام شده طی دوره، قابل اتکا نخواهد بود.

تسعیر اقلام ارزی در تاریخ ترازنامه

۱۱. در تاریخ ترازنامه:

الف. اقلام پولی ارزی باید با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه تسعیر شود،

ب. اقلام غیر پولی 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.

۱۲. در مورد اقلام پولی بلند مدت، اگر چه نرخ تسعیر در تاریخ سررسید به سهولت قابل پیش بینی نیست، لیکن لازم است به منظور تسعیر این اقلام در تاریخ ترازنامه، عینی‌ترین برآورد ممکن در پرتو اطلاعات موجود به عمل آید. در شرایط معمول، تسعیر به نرخ تاریخ ترازنامه بهترین برآورد را به دست می‌دهد، به ویژه اگر واحد پول مربوط در بازارهای ارزی روز و سلف آزادانه معامله شود. با این حال هرگاه در رابطه با قابلیت تبدیل یا قابلیت خرید و فروش ارز مورد نظر تردید وجود داشته باشد، لازم است از نرخ تسعیری استفاده گردد که در پرتو اطلاعات موجود بهترین برآورد معادل ریالی اقلام پولی ارزی بلند مدت را در تاریخ ترازنامه به دست دهد.

۱۳. در شرایط چند نرخ بودن ارز که در آن، تخصیص ارز برای برخی معاملات یا واحدهای تجاری مشمول مقررات خاص است، ثبت اولیه و تسعیر اقلام ارزی در تاریخ ترازنامه براساس نرخ ارز تعیین شده طبق مقررات ارزی مربوط انجام می‌شود.

۱۴. مبلغ دفتری اقلام براساس استانداردهای حسابداری مربوط تعیین می‌شود. برای مثال ممکن است برخی سرمایه‌گذاریها یا داراییهای ثابت مشهود به بهای تمام شده تاریخی یا ارزش منصفانه اندازه‌گیری شود. مبلغ دفتری اقلام ارزی، چه براساس بهای تمام شده تاریخی تعیین شده باشد و چه بر مبنای ارزش منصفانه، طبق این استاندارد به ریال تسعیر می‌شود.

شناخت تفاوت تسعیر - نحوه عمل اصلی

۱۵. بندهای ۱۶ تا ۲۳ این استاندارد، نحوه حسابداری تفاوت‌های تسعیر معاملات ارزی را بیان می‌کند. نحوه عمل مندرج در بندهای مذکور در مورد تفاوت‌های ناشی از کاهش رسمی شدید یا افت قابل ملاحظه در ارزش ریال به عنوان نحوه عمل اصلی نیز کاربرد دارد. لیکن در مواردی که در قبال کاهش یا افت یاد شده، حفاظتی وجود ندارد و کاهش یا افت مزبور بدهی‌هایی را تحت تاثیر قرار دهد که اخیراً به دلیل تحصیل داراییهای ارزی در حسابها ایجاد شده است و واحد تجاری قادر به تسویه آنها نیست، علاوه بر نحوه عمل اصلی، نحوه عمل مجاز جایگزین مندرج در بند ۲۵ را نیز می‌توان به کار گرفت.

۱۶. تفاوت‌های ناشی از تسویه یا تسعیر ارقام پولی ارزی واحد تجاری به نرخهایی متفاوت با نرخهایی که در ثبت اولیه این ارقام یا در تسعیر این ارقام در صورت‌های مالی دوره قبل بکار رفته است، باید به عنوان درآمد یا هزینه دوره وقوع شناسایی شود. شناخت تفاوت‌های تسعیر مطرح شده در بندهای ۱۹ الی ۲۳ و همچنین تفاوت تسعیر ارزی که طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۳ در قالب مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام‌شده دارایی واجد شرایط می‌باشد، از این قاعده مستثنی است.

۱۷. چنانچه نرخ تسعیر در فاصله تاریخ انجام معامله و تاریخ تسویه ارقام پولی مربوط به معاملات ارزی تغییر کند، تفاوت تسعیر بوجود می‌آید. اگر معاملات در همان دوره وقوع تسویه شود کلیه تفاوت‌های تسعیر در همان دوره شناسایی می‌شود، لیکن هر گاه معاملات در یکی از دوره‌های مالی بعد تسویه شود، تفاوت تسعیر در هر یک از دوره‌های مالی تا دوره تسویه، با توجه به تغییر در نرخهای تسعیر طی آن دوره‌ها تعیین و شناسایی می‌شود.

۱۸. تفاوت‌های تسعیر معاملات انجام شده بین یک واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن و نیز بین واحدهای تجاری فرعی یک واحد تجاری اصلی، در صورت‌های مالی واحد تجاری همانند تفاوت‌های ناشی از معاملات انجام شده با سایر اشخاص، به عنوان بخشی از سود و زیان دوره گزارش می‌شود.

۱۹. تفاوت‌های تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی شرکت‌های دولتی باید در اجرای مفاد ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ماه ۱۳۶۶، به حساب اندوخته تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی منظور و در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه 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 در صورت سود و زیان جامع دوره منعکس شود.

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

"سود و زیان حاصل از تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی شرکت‌های دولتی، در آمد 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 صاحبان سرمایه منظور می‌گردد، در جهت انطباق با الزامات استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی در صورت سود و زیان جامع دوره منعکس می‌شود.

۲۱. تفاوت‌های تسعیر آن گروه از ارقام پولی که ماهیتاً بخشی از خالص سرمایه‌گذاری در یک واحد مستقل خارجی را تشکیل می‌دهد، باید تا زمان واگذاری خالص سرمایه‌گذاری به عنوان حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه طبقه‌بندی شود و در صورت سود و زیان جامع انعکاس یابد. این تفاوت‌ها باید در زمان واگذاری سرمایه‌گذاری، طبق بند ۴۱ به حساب سود و زیان انباشته منظور شود.

۲۲. اگرچه سرمایه‌گذاری در ارزش ویژه واحد مستقل خارجی، معمولاً از طریق خرید سهام آن انجام می‌شود ولی ممکن است از طریق وام‌های بلند مدت و مانده تجاری معوق بین شرکتها نیز سرمایه‌گذاریهایی صورت گیرد. چنانچه تصمیم بر این باشد که تأمین مالی واحد مستقل خارجی به طرق فوق از نظر دائمی بودن از کلیه جهات عملی مانند خرید سهام عادی باشد، این مانده‌ها و وام‌های بین شرکتها به عنوان جزئی از خالص سرمایه‌گذاری در آن واحد مستقل خارجی محسوب می‌شود. تفاوت‌های تسعیر این اقلام پولی تا زمان فروش خالص سرمایه‌گذاری به عنوان حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه طبقه بندی می‌شود و در صورت سود و زیان جامع انعکاس می‌یابد. این تفاوتها در زمان واگذاری سرمایه‌گذاری طبق بند ۴۱ به حساب سود و زیان انباشته منظور می‌شود.

۲۳. تفاوت‌های تسعیر یک بدهی ارزی که به عنوان حفاظ خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری در یک واحد مستقل خارجی محسوب می‌شود باید تا زمان واگذاری خالص سرمایه‌گذاری به عنوان حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه طبقه بندی شود و در صورت سود و زیان جامع انعکاس یابد. این تفاوتها باید در زمان واگذاری خالص سرمایه‌گذاری طبق بند ۴۱ به حساب سود و زیان انباشته منظور شود.

شناخت تفاوت تسعیر - نحوه عمل مجاز جایگزین

۲۴. نحوه عمل اصلی حسابداری تفاوت‌های تسعیر مندرج در بند ۲۵، در بند ۱۶ درج شده است.

۲۵. تفاوت‌های تسعیر اقلام ارزی ممکن است در نتیجه کاهش شدید یا افت قابل ملاحظه در ارزش رسمی ریال باشد به نحوی که عملاً در مقابل آن حفاظی وجود نداشته باشد و کاهش یا افت مزبور بدهیهایی را تحت تأثیر قرار دهد که اخیراً و به طور مستقیم در ارتباط با تحصیل داراییهای ارزی ایجاد شده‌است و واحد تجاری قادر به تسویه آنها نیست. این تفاوت‌های تسعیر باید به مبلغ دفتری دارایی مربوط منظور شود، به شرط آنکه مبلغ دفتری پس از تعدیل، از اقل بهای جایگزینی و مبلغ قابل بازیافت ناشی از فروش یا کاربرد آن دارایی تجاوز نکند.

۲۶. در مواردی که واحد تجاری قادر به تسویه بدهی ارزی ناشی از تحصیل دارایی یا تأمین حفاظ در مقابل آن باشد، تفاوت تسعیر در مبلغ دفتری دارایی منظور نمی‌شود. در غیر این صورت، زیان تسعیر بخشی از مخارجی است که به طور مستقیم قابل انتساب به بهای تمام شده دارایی می‌باشد. برای مثال در شرایط کمبود ارز یا کنترل ارز به وسیله بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، ممکن است شرکتها حتی در صورت تمایل و وجود نقدینگی کافی، نتوانند بدهیهای ارزی خود را تسویه کنند. در چنین حالتی براساس نحوه عمل مجاز جایگزین، بهای تمام شده دارایی مربوط که اخیراً به صورت ارزی خریداری شده، عبارت از مبلغی است که واحد تجاری نهایتاً برای تسویه بدهی ارزی مربوط به ریال باید پرداخت کند.

صورت‌های مالی عملیات خارجی

طبقه‌بندی عملیات خارجی

۲۷. روش مورد استفاده برای تسعیر صورت‌های مالی عملیات خارجی، به رابطه عملیاتی و تأمین مالی بین واحد تجاری گزارشگر و عملیات خارجی بستگی دارد. به همین منظور، عملیات خارجی به دو بخش "عملیات خارجی لاینفک از عملیات واحد تجاری گزارشگر" و "واحد مستقل خارجی" تفکیک می‌شود.

۲۸. آن دسته از عملیات خارجی که بخش لاینفک عملیات واحد تجاری گزارشگر است همانند شاخه‌ای از عملیات واحد تجاری گزارشگر، فعالیت‌های تجاری خود را انجام می‌دهد. برای مثال ممکن است این عملیات خارجی تنها کالاهای دریافتی از واحد تجاری گزارشگر را به فروش رساند و عواید آن را به واحد تجاری گزارشگر ارسال دارد. در این موارد، تغییر نرخ تسعیر بین ریال و واحد پول کشور محل انجام عملیات خارجی بر جریانهای نقدی ناشی از عملیات واحد تجاری گزارشگر تقریباً اثر آنی دارد. بنابراین، تغییر در نرخ تسعیر به جای تأثیر بر خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری گزارشگر در آن عملیات خارجی، بر هر یک از اقلام پولی نگهداری شده توسط عملیات خارجی تأثیر می‌گذارد.

۲۹. برعکس، یک واحد مستقل خارجی کلاً بر حسب واحد پول محل فعالیت خود وجوه نقد و سایر اقلام پولی را جمع‌آوری می‌کند، متحمل مخارج می‌شود، درآمد کسب می‌کند و ممکن است قرارداد وام منعقد کند. همچنین ممکن است معاملاتی بر حسب واحدهای پولی به غیر از واحد پول محل فعالیت خود، از جمله به ریال، انجام دهد. در این حالت، تغییر در نرخ تسعیر ریال به واحد پول محل فعالیت واحد مستقل خارجی، اثر مستقیمی بر جریانهای نقدی فعلی یا آتی واحد مستقل خارجی یا واحد تجاری گزارشگر ندارد و یا اینکه اثر آن بسیار ناچیز است. تغییر در نرخ تسعیر یاد شده، به جای تأثیر بر هر یک از اقلام پولی و غیرپولی واحد مستقل خارجی، خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری گزارشگر در واحد مستقل خارجی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

۳۰. نشانه‌های تشخیص یک عملیات خارجی به عنوان "واحد مستقل خارجی" از جمله شامل موارد زیر است:

الف. فعالیت‌های واحد مورد نظر به نحوی انجام می‌شود که تا حد قابل ملاحظه‌ای از عملیات واحد تجاری گزارشگر مستقل است، اگرچه ممکن است واحد تجاری گزارشگر، عملیات آن واحد را کنترل کند،

ب. معاملات با واحد تجاری گزارشگر، بخش کوچکی از فعالیت‌های واحد مورد نظر را تشکیل دهد،

ج. فعالیت‌های واحد خارجی عمدتاً از طریق عملیات آن واحد یا از طریق استقراض محلی و نه از طریق واحد تجاری گزارشگر، تأمین مالی شود،

د. مخارج دستمزد، مواد و سایر اجزای تشکیل دهنده محصولات و خدمات واحد خارجی عمدتاً با استفاده از واحد پول محلی و نه ریال، پرداخت یا تسویه شود،

ه. فروش توسط واحد خارجی اساساً بر حسب واحد پولی بجز ریال انجام شود، و

و. جریانهای نقدی واحد تجاری گزارشگر از فعالیت‌های روزمره واحد خارجی مجزا باشد و به طور مستقیم تحت تأثیر فعالیت‌های واحد خارجی قرار نگیرد.

اصولاً طبقه‌بندی مناسب هر یک از عملیات را می‌توان با توجه به واقعیات مرتبط با نشانه‌های بالا تعیین کرد. در برخی موارد، تشخیص "واحد مستقل خارجی" از "عملیات خارجی لاینفک از عملیات واحد تجاری گزارشگر" به وضوح میسر نیست و طبقه‌بندی مناسب عملیات خارجی مستلزم اعمال قضاوت است.

عملیات خارجی لاینفک از عملیات واحد تجاری گزارشگر

۳۱. صورتهای مالی آن دسته از عملیات خارجی که جزء لاینفک عملیات واحد تجاری گزارشگر است باید با اعمال الزامات مندرج در بندهای ۸ تا ۲۶ این استاندارد به ریال تسعیر شود. عملیات تسعیر مبتنی بر این فرض است که معاملات انجام شده عملاً توسط واحد تجاری گزارشگر صورت گرفته است.

۳۲. هر یک از اقلام صورتهای مالی عملیات خارجی، همانند معاملاتی که توسط خود واحد تجاری گزارشگر صورت گرفته است، تسعیر می‌شود. بهای تمام شده داراییهای ثابت مشهود با نرخ تسعیر در تاریخ خرید، ثبت و مستهلک می‌شود یا چنانچه آن داراییها به ارزش منصفانه نگهداری شود با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ تجدید ارزیابی تسعیر می‌شود. بهای تمام شده موجودیهای مواد و کالا به نرخ تسعیر در تاریخ تحمل مخارج مربوط تسعیر می‌گردد. مبلغ بازیافتی یا خالص ارزش فروش یک قلم دارایی با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ تعیین مبلغ بازیافتی یا خالص ارزش فروش آن دارایی تسعیر می‌شود. در این قبیل موارد، نرخ تسعیر مورد استفاده همان نرخ تسعیر در تاریخ ترانزنامه است. ممکن است لازم باشد به منظور کاهش مبلغ دفتری یک دارایی مربوط به عملیات خارجی به خالص مبلغ بازیافتی یا خالص ارزش فروش آن (حتی در مواردی که انجام چنین تعدیلاتی در صورتهای مالی خود عملیات خارجی مورد نداشته باشد) در صورتهای مالی واحد تجاری گزارشگر تعدیلاتی صورت گیرد. بر عکس نیز ممکن است تعدیل انجام شده در صورتهای مالی عملیات خارجی، در صورتهای مالی واحد تجاری گزارشگر برگشت شود.

۳۳. در مورد معاملات انجام شده طی دوره، در عمل غالباً از نرخ استفاده می‌شود که تقریبی از نرخ واقعی رایج در تاریخ انجام معامله است. به عنوان مثال ممکن است برای معاملات انجام گرفته طی یک هفته یا یک ماه مشخص، از نرخ میانگین هفتگی یا ماهانه استفاده شود. به هر حال، چنانچه نوسانات نرخ تسعیر طی دوره عمده باشد، استفاده از نرخ میانگین قابل اتکا نخواهد بود.

واحدهای مستقل خارجی

۳۴. واحد تجاری گزارشگر، برای تسعیر صورتهای مالی یک واحد مستقل خارجی به منظور انعکاس آن در صورتهای مالی خود باید روشهای زیر را بکار گیرد :

- الف. داراییها و بدهیهای واحد مستقل خارجی، اعم از پولی و غیر پولی، باید با نرخ تسعیر در تاریخ ترانزنامه تسعیر شود،
- ب. اقلام درآمد و هزینه واحد مستقل خارجی باید با نرخ تسعیر در تاریخ انجام معاملات تسعیر شود، به استثنای مواردی که صورتهای مالی واحد مستقل خارجی برحسب واحد پول یک اقتصاد با تورم حاد ارائه شده است که در این صورت اقلام درآمد و هزینه باید با نرخ تسعیر در تاریخ ترانزنامه تسعیر شود، و
- ج. تمامی تفاوتهای تسعیر حاصل شده باید تا زمان فروش خالص سرمایه‌گذاری تحت سرفصل حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی شود و در صورت سود و زیان جامع انعکاس یابد.

۳۵. برای تسعیر اقلام درآمد و هزینه یک واحد مستقل خارجی، در عمل به جای استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ انجام معاملات، اغلب از نرخ که تقریبی از نرخهای واقعی تسعیر طی دوره را بدست دهد، از قبیل میانگین نرخهای تسعیر طی دوره، استفاده می‌شود. برای محاسبه نرخ میانگین تسعیر، روشی قطعی توصیه نمی‌شود چرا که بنا بر دلایل موجه، روش مناسب برای واحدهای تجاری مختلف می‌تواند متفاوت باشد. در این ارتباط روشهای داخلی حسابداری و دامنه تغییرات فصلی تجاری از جمله عواملی است که باید در نظر گرفته شود. در اغلب موارد، محاسبه میانگین موزون مطلوب خواهد بود. چنانچه نرخ میانگین مورد استفاده با نرخ تسعیر در تاریخ ترانزنامه متفاوت باشد، تفاوتی ایجاد می‌شود که باید به شرح بند ۳۶ به حساب گرفته شود.

۳۶. تسعیر صورتهای مالی یک واحد مستقل خارجی منجر به شناخت تفاوتهایی ناشی از موارد زیر می‌شود:

الف. تسعیر اقلام درآمد و هزینه به نرخهای تسعیر در تاریخ انجام معاملات و تسعیر اقلام دارایی و بدهی به نرخ تسعیر در تاریخ ترانزنامه،

ب. تسعیر مانده اول دوره خالص سرمایه گذاری در واحد مستقل خارجی به نرخی متفاوت با نرخی که مانده مزبور قبلاً به آن نرخ تسعیر شده است، و

ج. سایر تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه واحد مستقل خارجی.

از آنجا که تغییرات در نرخهای تسعیر تاثیر مستقیمی بر جریانهای نقدی فعلی و آتی ناشی از عملیات واحد مستقل خارجی یا واحد تجاری گزارشگر ندارد یا اینکه تاثیر آن بسیار ناچیز است، تفاوتهای تسعیر مزبور به عنوان درآمد یا هزینه دوره شناسایی نمی شود. در مواردی که واحد مستقل خارجی تحت تملک صد در صد واحد تجاری گزارشگر قرار ندارد لیکن صورتهای مالی آن با صورتهای مالی واحد تجاری گزارشگر تلفیق می شود، مبلغ انباشته تفاوتهای تسعیر اقلام ارزی که قابل انتساب به اقلیت است، به سهم اقلیت تخصیص می یابد و در ترازنامه تلفیقی به عنوان بخشی از سهم اقلیت گزارش می شود.

۳۷. با سرفعلی ناشی از تحصیل یک واحد مستقل خارجی و با تعدیلات ناشی از کاربرد ارزش منصفانه به جای مبالغ دفتری داراییها و بدهیها که در نتیجه تحصیل آن واحد مستقل خارجی صورت می گیرد، به یکی از دو روش زیر برخورد می شود:

الف. به عنوان داراییها و بدهیهای واحد مستقل خارجی تلقی و طبق بند ۳۴ به نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه تسعیر می شود، یا
ب. به عنوان داراییها و بدهیهای واحد تجاری گزارشگر تلقی می گردد که یا قبلاً به ریال تسعیر شده است یا به عنوان اقلام غیر پولی ارزی بر طبق بند ۱۱.ب، با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ معامله تسعیر می شود.

۳۸. در تلفیق صورتهای مالی واحد مستقل خارجی با صورتهای مالی واحد تجاری گزارشگر از روشهای معمول تلفیق همچون حذف ماندهها و معاملات درون گروهی استفاده می شود. با این حال تفاوتهای تسعیر اقلام پولی درون گروهی اعم از کوتاه مدت یا بلند مدت قابل تهاوتر با تفاوتهای تسعیر دیگر ماندههای درون گروهی 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 می دهد. در نتیجه، در صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری گزارشگر، این تفاوتهای تسعیر به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی می شود، مگر اینکه شرایط بند ۲۱ صدق کند که در این صورت تفاوتهای تسعیر یاد شده تا زمان واگذاری خالص سرمایه گذاری به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه طبقه بندی می شود.

۳۹. در صورت عدم تطبیق دوره مالی واحد مستقل خارجی با دوره مالی واحد تجاری گزارشگر، در بیشتر موارد، واحد مستقل خارجی به منظور تسهیل در تهیه صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری گزارشگر، یک مجموعه صورتهای مالی به تاریخ صورتهای مالی واحد تجاری گزارشگر نیز تهیه و ارائه می کند. در صورتی که تهیه این مجموعه عملی نباشد و تفاوت بین تاریخ صورتهای مالی واحد مستقل خارجی و تاریخ صورتهای مالی واحد تجاری گزارشگر از سه ماه فراتر نرود، می توان از همان صورتهای مالی جهت تهیه صورتهای مالی تلفیقی استفاده کرد. در این موارد، داراییها و بدهیهای واحد مستقل خارجی، با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه واحد مستقل خارجی، به ریال تسعیر می شود. چنانچه در فاصله تاریخ ترازنامه واحد مستقل خارجی و تاریخ ترازنامه واحد تجاری گزارشگر نرخ تسعیر دچار تغییرات عمده و قابل توجهی شده باشد، تعدیلات لازم از این بابت به عمل می آید.

۴۰. صورتهای مالی یک واحد مستقل خارجی که به واحد پول اقتصادی با تورم حاد گزارش می شود باید قبل از اینکه به ریال تسعیر شود با توجه به اصول حاکم بر "گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد" ارائه مجدد شود. زمانی که اوضاع اقتصادی از حالت تورم حاد خارج می شود و واحد مستقل خارجی تهیه و ارائه صورتهای مالی مبتنی بر اقتصاد با تورم حاد را متوقف

می‌کند، باید از مبلغ اظهارشده در تاریخ خروج از دوران تورم حاد، به عنوان بهای تمام شده تاریخی جهت تسعیر به ریال استفاده شود.

واگذاری واحد مستقل خارجی

۴۱. در زمان واگذاری یک واحد مستقل خارجی، مبلغ انباشته تفاوت‌های تسعیر اقلام ارزی مربوط به آن واحد مستقل خارجی که تا پایان دوره مالی قبل در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه منعکس شده است باید در دوره واگذاری به حساب سود و زیان انباشته منظور شود.

۴۲. واحد تجاری ممکن است حقوق مالی خود در یک واحد مستقل خارجی را از طریق فروش، انحلال، استرداد سهم خود از سرمایه یا انصراف از حق خود در تمام یا بخشی از آن واحد، واگذار کند. دریافت سود سهام فقط زمانی که حاکی از بازیافت بخشی از سرمایه‌گذاری باشد به عنوان بخشی از فرایند واگذاری واحد مستقل خارجی تلقی می‌شود. در صورت واگذاری بخشی از حقوق مالی در واحد مستقل خارجی، تنها بخشی از مبلغ انباشته تفاوت‌های تسعیر مربوط که متناسب با بخش واگذار شده است به حساب سود و زیان انباشته منظور می‌شود. کاهش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در واحد مستقل خارجی در نتیجه کاهش ارزش آن، به عنوان واگذاری بخشی از سرمایه‌گذاری تلقی نمی‌شود و لذا در زمان کاهش ارزش سرمایه‌گذاری هیچ بخشی از تفاوت‌های تسعیر معوق به حساب سود و زیان انباشته منظور نمی‌شود.

تغییر طبقه‌بندی عملیات خارجی

۴۳. زمانی که طبقه‌بندی یک عملیات خارجی تغییر می‌یابد، روش‌های تسعیر قابل اعمال به طبقه‌بندی جدید باید از تاریخ تغییر طبقه بندی بکار گرفته شود.

۴۴. تغییر در نحوه ارتباط عملیات خارجی با واحد تجاری گزارشگر از نظر تأمین مالی و عملیاتی ممکن است منجر به تغییر طبقه‌بندی آن عملیات خارجی شود. در مواردی که عملیات خارجی لاینفک از عملیات واحد تجاری گزارشگر، به عنوان یک واحد مستقل خارجی تجدید طبقه‌بندی می‌شود، تفاوت‌های تسعیر مربوط به داراییهای غیر پولی آن در تاریخ تجدید طبقه‌بندی به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی می‌شود و در صورت سود و زیان جامع انعکاس می‌یابد. زمانی که یک واحد مستقل خارجی به عنوان عملیات خارجی لاینفک از عملیات واحد تجاری گزارشگر، تجدید طبقه‌بندی می‌شود، مبلغ تسعیر شده مربوط به اقلام غیرپولی در تاریخ تغییر طبقه‌بندی به عنوان بهای تمام شده تاریخی آن اقلام در دوره تغییر و دوره‌های بعد از آن در نظر گرفته می‌شود. تفاوت‌های تسعیری که قبلاً در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه منظور شده است تا زمان واگذاری آن عملیات خارجی به حساب سود و زیان انباشته منظور نمی‌شود.

افشا

۴۵. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

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

ب. خالص تفاوت‌های تسعیر طبقه بندی شده به عنوان یک قلم جداگانه در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه و صورت تطبیق مانده آن در آغاز و پایان دوره، و

ج . مبلغ تفاوت‌های تسعیری که طی دوره به موجب نحوه عمل مجاز جایگزین مندرج در بند ۲۵ به عنوان بخشی از مبلغ دفتری یک دارایی منظور شده است .

۴۶ . در مواقعی که طبقه بندی یک عملیات خارجی با اهمیت تغییر داده می‌شود، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. ماهیت و دلیل تغییر طبقه بندی،

ب . آثار تغییر طبقه بندی بر حقوق صاحبان سرمایه، و

ج . آثار تغییر طبقه بندی بر خالص سود یا زیان دوره مالی قبل با این فرض که تغییر طبقه‌بندی در ابتدای آن دوره رخ داده است.

۴۷ . واحد تجاری باید رویه انتخاب شده طبق بند ۳۷ در خصوص نحوه تسعیر سرقفلی و تعدیلات ارزش منصفانه ناشی از تحصیل یک واحد مستقل خارجی را افشا کند.

۴۸ . چنانچه آثار ناشی از تغییر در نرخهای تسعیر بعد از تاریخ ترازنامه بر اقلام پولی ارزی یا صورتهای مالی عملیات خارجی چنان با اهمیت باشد که عدم افشای آن توان استفاده کنندگان صورتهای مالی را در ارزیابی و تصمیم‌گیری تحت تأثیر قرار دهد، این آثار به نحو مناسبی افشا می‌شود (به استاندارد حسابداری شماره ۵ با عنوان حسابداری رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه مراجعه شود).

تاریخ اجرا

۴۹ . الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۵۰ . به استثنای موارد مندرج در بندهای ۱۹، ۲۱، ۲۳ و ۴۱، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۱ با عنوان آثار تغییرات در نرخ ارز نیز رعایت می‌شود.