

به نام خدا

راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابداری (۱)

(استاندارد حسابداری شماره ۱۶)

آثار تغییر در نرخ ارز

ترجمه و تالیف: دکتر حسن همتی
یوسف پویان
دکتر علی‌اکبر محمودزاده

مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای

جامعه حسابداران رسمی ایران

۱۳۹۳

سرشناسه	: همتی، حسن، ۱۳۲۰ -
عنوان و نام پدیدآور	: استاندارد حسابداری شماره ۱۶: آثار تغییر در نرخ ارز/ ترجمه و
تألیف حسن همتی، علی حرفت پویان، علی اصغر محمودزاده: [برای] جامعه حسابداران رسمی ایران، مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای.	
مشخصات نشر	: تهران: شهر یاس، ۱۳۹۳.
مشخصات ظاهری	: ۹۶ ص.: جدول (بخشی رنگی)، نمودار (بخشی رنگی): ۲۹×۲۲ س.م.
فروست	: جامعه حسابداران رسمی ایران: ۱۴. رهنمودهای حسابداری: ۲.
شابک	: ۸۰۰۰۰ ریال: ۵-۶-۹۵۹۲۵-۹۶۴-۹۷۸
وضعیت فهرست نویسی	: فیپا
یادداشت	: بالای عنوان: راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابداری (۱).
یادداشت	: کتابنامه: ص. ۸۷.
یادداشت	: واژه‌نامه.
یادداشت	: نمایه.
عنوان دیگر	: آثار تغییر در نرخ ارز.
عنوان دیگر	: راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابداری (۱).
موضوع	: حسابداری -- استانداردها
موضوع	: ارز -- نرخ‌ها
شناسه افزوده	: حرفت پویان، علی، ۱۳۴۰ -
شناسه افزوده	: محمودزاده، علی اصغر، ۱۳۵۳ -
شناسه افزوده	: جامعه حسابداران رسمی ایران. مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای
رده بندی کنگره	: ۱۳۹۳ / HF۵۶۲۶
رده بندی دیویی	: ۶۵۱.۰۲۱۸
شماره کتابشناسی ملی	: ۲۵۵۴۱۰۴

نام کتاب : راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابداری (۱) (استاندارد حسابداری شماره ۱۶) آثار تغییر در نرخ ارز

تألیف : حسن همتی، علی حرفت پویان، علی اصغر محمودزاده

ناشر : انتشارات شهر یاس

چاپ : اول

تیراژ : ۲۰۰۰ جلد

نوبت چاپ : چاپ اول - ۱۳۹۳

چاپخانه : چاپ سامان

قیمت : ۸۰۰۰۰ ریال

شابک : ۹۷۸-۹۶۴-۹۵۹۲۵-۶-۵

جامعه حسابداران رسمی ایران

تهران - خیابان سپهبد قرنی، نرسیده به پل کریم خان زند، کوچه شهید امانی، پلاک

صندوق پستی: تهران ۷۵۴۳-۱۵۸۷۵

تلفن: ۳-۸۸۸۰۲۶۴۱ نمایر: ۸۸۸۰۵۱۱۹

پیشگفتار

تغییرات سریع شرایط اقتصادی و گسترش معاملات از یک سو و افزایش نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری از دیگر سو، باعث شده است تا نحوه اندازه‌گیری و پردازش اطلاعات و همچنین، زیربنای تئوریک حسابداری به طور چشمگیری تغییر کند. در این زمینه، ایجاد درک مشترک در روابط بین‌الملل برای افرادی که با این اطلاعات سروکار دارند امری اجتناب‌ناپذیر می‌نماید. از این رو، سعی در ایجاد هماهنگی در رویه‌های حسابداری، هم در شکل و هم در محتوا به منظور ایجاد قابلیت مقایسه با هدف ایجاد درک مشترک، یکی از چندین سعی است که بررسی آن در جامعه حسابداران رسمی ضرورت می‌یابد. راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابداری در این خصوص سعی می‌نماید تا ضمن ایجاد وحدت رویه بکارگیری استانداردهای حسابداری را برای جامعه حسابداران، حساب‌رسان، دانشجویان و علاقه‌مندان به این رشته آسان‌تر نماید.

امید است انتشار مجموعه راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابداری بتواند گامی هر چند کوچک در پیشبرد این مسأله باشد.

مسئولیت تألیف این راهنما با آقایان دکتر حسن همتی، علی حرفست پویان، دکتر علی‌اصغر محمودزاده است که نظرات ارزشمند اساتید گرامی از جمله آقای دکتر مهدی مرادزاده‌فرد، دکتر بهمن بنی‌مهدی، دکتر ابراهیم نورمحمدی و عباس ارباب‌سلیمانی استفاده برده‌اند. بدیهی است تلاش و زحمات سایر همکاران در جمله سرکار خانم فاطمه دستمزد که با دقت و حوصله فراوان مسئولیت حروفچینی و صفحه‌آرایی این مجموعه را به عهده داشته‌اند را نباید از نظر دور داشت.

در پایان، از تمامی عزیزانی که در تدوین و تألیف این مجموعه به صورت مستقیم و غیرمستقیم تقویم ما را یاری رسانده‌اند نیز تشکر و قدردانی می‌شود.

مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای

جامعه حسابداران رسمی ایران

راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابداری (۱)
(استاندارد حسابداری شماره ۱۶)
آثار تغییر در نرخ ارز

فهرست مطالب

شماره صفحه

۱	اهداف کلی
۲	مقدمه
۳	تعاریف
۵	حسابداری آثار تغییر در نرخ ارز
۶	ساخت اولیه معاملات ارزی
۸	گزارشگری پس از ساخت اولیه
۸	اقدام پولی و غیر پولی
۱۱	نحوه برخورد با کاهش شدید ارزش اسمی پول
۱۶	تشریح تکمیلی حسابداری معاملات ارزی
۱۸	حسابداری معاملات ارزی همراه با پیش روایات و یا پیش پرداخت (پولی، غیر پولی)
۲۳	شرایط احتساب مخارج تأمین مال به حساب ارزی
۲۴	تسعیر عملیات خارجی (صورتهای مالی)
۲۶	تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی شرکتهای دولتی
۳۰	خالص سرمایه گذاری در عملیات خارجی
۳۲	تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی
۳۵	نحوه محاسبه تسعیر سود انباشته و سود سهام
۳۸	تسعیر سرقفلی ناشی از تحصیل در عملیات خارجی
۳۸	واگذاری تمام یا بخشی از سرمایه گذاری عملیات خارجی
۵۴	الزامات افشا
۵۵	پرسشها
۵۷	پرسشهای چند گزینه‌ای
۷۲	مسائل
۷۲	واژه‌نامه - انگلیسی به فارسی
۸۱	واژه‌نامه - فارسی به انگلیسی
۸۵	فهرست موضوعی
۸۷	منابع
۸۹	فهرست انتشارات جامعه حسابداران رسمی ایران

راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابداری (۱)

(استاندارد حسابداری شماره ۱۶)

آثار تغییر در نرخ ارز

اهداف کلی

هدف این راهنمای بکارگیری آشنایی با نحوه انعکاس معاملات ارزی، عملیات خارجی در صورتهای مالی یک واحد تجاری و نیز نحوه تسعیر یا برگردان یک مجموعه کامل صورتهای مالی به واحد پول گزارشگری است، بدین ترتیب در این استاندارد هدف از برگردان (تبدیل) یک مجموعه کامل صورتهای مالی به واحد پول گزارشگری مورد بررسی قرار نمی‌گیرد. در این راهنما موضوعات زیر مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد:

- (۱) نرخ مورد استفاده برای تسعیر معاملات ارزی و عملیات خارجی،
- (۲) نحوه انعکاس آثار تغییر نرخ ارز در معاملات ارزی و عملیات خارجی در صورتهای مالی،
- (۳) بررسی تغییرات نرخ ارز در افزایش یا کاهش در وجه نقد ناشی از معاملات ارزی واحد تجاری،
- (۴) بررسی آثار تغییرات نرخ ارز با کاهش حقوق صاحبان سهام (ارزش ویژه)،
- (۵) نحوه تشخیص واحد پول عملیاتی و واحد پول گزارشگر،
- (۶) نحوه برگردان صورتهای مالی از واحد پول عملیاتی به واحد پول گزارشگر،
- (۷) نحوه تسعیر داراییها و بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه، هزینهها و درآمدهای واحد تجاری که واحد پول عملیاتی آن، واحد پول یک اقتصاد تورمی باشد و یا بدون تورم حاد،
- (۸) نحوه برگردان صورتهای مالی شرکت اصلی و فرعی در زمان تبدیل و بعد از تحصیل، شعب خارجی، سرمایه‌گذاریهای تحت کنترل مشترک و شرکت خالص و شرکت‌های وابسته، و
- (۹) علاوه بر موارد فوق، هدف از تدوین راهنمای بکارگیری تسعیر معاملات ارزی و عملیات خارجی به استثنای حسابداری عملیات مصون سازی اقلام ارزی به شرحی است که نتایج آن عمدتاً با آثار تغییرات نرخ ارز بر جریانهای وجوه نقد واحد تجاری و ارزش ویژه آن هماهنگی داشته و این اطمینان را ایجاد نماید که صورتهای مالی مصون سازی مطلوب از نتایج عملکرد و وضعیت مالی را ارائه دهند.

۱. عملیات مصون سازی اقداماتی است که به منظور کاهش یا جبران ریسک ناشی از تغییرات ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی مربوط به یک قلم خاص، شامل نرخ سود تضمین شده یا نرخ ارز، که بتواند بر سود یا زیان تأثیر گذارد، صورت می‌گیرد (هجینگ (Hedging)).

مقدمه

شرکتهای چند ملیتی فعالیتهای تجاری خود را بر حسب واحد پول رایج هر کشور انجام می‌دهند و معاملات، فعالیتها و رویدادهای مالی را با همان واحد پول رایج در کشور متبوع اندازه‌گیری و در دفاتر ثبت می‌نمایند. در راستای گزارشگری مالی، باید عملیات واحدهای خارجی طبق استانداردهای حسابداری به واحد پول گزارشگری تبدیل و ارائه گردد. موضوعات ارزی مورد بحث در این استاندارد عبارتند از:

(۱) حسابداری معاملات و مانده حساب‌های ارزی شامل:

الف) خرید یا فروش کالاها و خدماتی که بهای آن بر حسب ارز تعیین می‌شود.

ب) بافتها و پرداخت‌های تسهیلات ارزی.

ج) معاملات مربوط به تحصیل یا واگذاری داراییهای بلند مدت.

د) معاملات مربوط به تأمین مالی از قراردادهای ارزی اجرا نشده که یک طرف آن واحد تجاری باشد.

منظور از معاملات ارزی، هر عملی است که به ارز انجام می‌شود یا مستلزم تسویه به ارز است. بنا به تعریف، معاملات ارزی زمانی اطلاق می‌شود که به موجب آنها خدمات یا علایقی در اموال توسط یک واحد ارزی از بخش دیگری تحصیل می‌شود. با انجام یک معامله داراییها و بدهیهای تحصیل یا ایجا شده از آن باید شناسایی شود، در مواردی که معاملات حقیقی دارای مابه‌ازای ارزی باشد، مبالغ را ارزی گویند.

(۲) **عملیات خارجی:** واحدهای تجاری علاوه بر عملیتهای داخلی ممکن است جهت گسترش فعالیتها در حوزه عملیات خارجی از طریق شعب یا مشارکت خاص (سرمایه‌گذاری مشترک) و یا شرکتهای فرعی و یا وابسته اقدام نماید. وضعیت مالی، عملکرد مالی و اطلاعات مربوط به جریانهای وجوه نقد از طریق تلفیق و یا روش ارزش ویژه خالص و یا ناخالص می‌بایست صورت‌های مالی واحد تجاری سرمایه‌گذار منظور شود.

(۳) **برگردان صورت‌های مالی به واحد پول گزارشگر:** در صورتی که واحد پول گزارشگری واحد تجاری متفاوت از واحد پولی عملیاتی آن باشد، طبق استاندارد باید نتایج عملی و وضعیت مالی آن واحد به واحد پولی گزارشگری تسعیر شود. ارائه مجدد صورت‌های مالی ارزی باید به واحد پول گزارشگر به دو منظور صورت می‌گیرد:

الف) افزایش توان بالقوه فهم استفاده‌کنندگان در گزارشگری،

ب) سایر مقاصد تجاری.