

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳
آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳

آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز

فهرست مندرجات

شماره بند	
۱-۲	• هدف
۳-۶	• دامنه کاربرد
۷-۱۶	• تعاریف
۸-۱۳	- واحد پول عملیاتی
۱۴	- اقلام پولی
۱۵-۱۶	- خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی
۱۷ - ۱۹	• خلاصه رویکرد مورد نظر این استاندارد
۲۰ - ۳۹	• گزارش معاملات ارزی به واحد پول عملیاتی
۲۰ - ۲۳	- شناخت اولیه
۲۴ - ۲۷	- گزارشگری پس از شناخت اولیه
۲۸ - ۳۶	- شناخت تفاوت‌های تبدیل
۳۷ - ۳۹	- تغییر در واحد پول عملیاتی
۴۰ - ۵۳	• استفاده از واحد پول گزارشگری متفاوت با واحد پول عملیاتی
۴۰ - ۴۶	- تسعیر به واحد پول گزارشگری
۴۷ - ۵۱	- تسعیر عملیات خارجی
۵۲ - ۵۳	- واگذاری تمام یا بخشی از عملیات خارجی
۵۴ - ۵۹	• افشا
۶۰	• تاریخ اجرا

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳

آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز

هدف

۱. یک واحد گزارشگر ممکن است معاملاتی به ارز انجام دهد یا دارای عملیات خارجی باشد. علاوه بر این، یک واحد گزارشگر ممکن است صورتهای مالی خود را به ارز ارائه کند. هدف این استاندارد، تجویز چگونگی انعکاس معاملات ارزی و عملیات خارجی در صورتهای مالی یک واحد گزارشگر و همچنین نحوه تسعیر صورتهای مالی به واحد پول گزارشگری است.
۲. موضوعات اصلی استاندارد این است که از چه نرخ تبدیلی برای تسعیر استفاده شود و آثار تغییر در نرخ تبدیل، 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 عملکرد مالی و وضعیت مالی عملیات خارجی که از طریق تلفیق یا روش ارزش ویژه در صورتهای مالی واحد گزارشگر منظور می شود، و
 - پ. تسعیر عملکرد مالی و وضعیت مالی واحد گزارشگر به واحد پول گزارشگری.
۴. این استاندارد برای حسابداری عملیات مصون سازی ارقام ارزی (شامل مصون سازی خالص سرمایه گذاری در عملیات خارجی) که با هدف کاهش یا جبران ریسک ناشی از تغییر نرخ تبدیل انجام می گیرد، کاربرد ندارد.
۵. این استاندارد برای ارائه صورتهای مالی یک واحد گزارشگر بر حسب ارز نیز کاربرد دارد و الزامات مربوط برای انطباق این صورتهای مالی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی را تعیین می نماید.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳

آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز

۶. نحوه ارائه جریانهای نقدی ناشی از معاملات ارزی و تسعیر جریانهای نقدی عملیات خارجی در صورت جریانهای نقدی در این استاندارد مطرح نمی‌شود (به استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۹ با عنوان صورت جریانهای نقدی مراجعه شود).

تعاریف

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

- ارز: هر واحد پولی به غیر از واحد پول عملیاتی واحد گزارشگر.
- اقلام پولی: واحدهای پولی نگهداری شده و دارایی‌ها و بدهی‌هایی که قرار است به تعداد ثابت یا تعداد قابل تعیینی از واحد پول دریافت یا پرداخت شود.
- تفاوت تبدیل: تفاوت ناشی از تسعیر میزان معینی از یک واحد پول به واحد پول دیگر با نرخهای تبدیل متفاوت.
- خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی: میزان منافع واحد گزارشگر در خالص داراییهای عملیات خارجی.
- عملیات خارجی: یک واحد تحت کنترل، واحد وابسته، مشارکت خاص یا شعبه که فعالیتهای آن در خارج از کشور محل فعالیت واحد گزارشگر یا برحسب واحد پولی غیر از واحد پول واحد گزارشگر انجام می‌شود.
- نرخ تبدیل: نسبت تبدیل دو واحد پول.
- واحد پول عملیاتی: واحد پول محیط اقتصادی اصلی که واحد گزارشگر در آن فعالیت می‌کند.
- واحد پول گزارشگری: واحد پول مورد استفاده در ارائه صورتهای مالی.

واحد پول عملیاتی

۸. محیط اقتصادی اصلی محل فعالیت واحد گزارشگر، به طور معمول محیطی است که بخش عمده وجه نقد واحد گزارشگر در آن ایجاد و مصرف می‌شود. برای تعیین واحد پول عملیاتی، واحد گزارشگر عوامل زیر را مد نظر قرار می‌دهد:

الف. واحد پولی که درآمدهایی نظیر مالیات، عوارض و جرایم با آن کسب می‌شود،

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳

آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز

ب. واحد پولی که قیمت فروش کالاها و ارائه خدمات عمدتاً با آن تعیین و تسویه می‌شود،

پ. واحد پول کشوری که اساساً محیط رقابتی و مقررات آن کشور، تعیین کننده قیمت فروش کالا و ارائه خدمات واحد گزارشگر است، و

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

۹. همچنین عوامل زیر می‌تواند شواهدی برای تعیین واحد پول عملیاتی واحد گزارشگر فراهم کند:

الف. واحد پولی که وجوه نقد حاصل از فعالیتهای تأمین مالی (برای مثال، انتشار اوراق مشارکت) بر حسب آن تحصیل می‌شود.

ب. واحد پولی که معمولاً دریافتهای حاصل از فعالیتهای عملیاتی براساس 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 رابطه، واحد گزارشگر، واحدی است که دارای عملیات خارجی به صورت واحد تحت کنترل، واحد وابسته، مشارکت خاص یا شعبه می‌باشد):

الف. اینکه آیا فعالیتهای عملیات خارجی به عنوان توسعه فعالیت واحد گزارشگر انجام می‌شود، یا به میزان قابل توجهی مستقل است. نمونه توسعه فعالیت واحد گزارشگر زمانی است که بخش دفاعی، چندین پایگاه خارج از کشور دارد که فعالیت‌ها را به نمایندگی از دولت انجام می‌دهند. پایگاه‌های دفاعی ممکن است این فعالیت‌ها را به طور قابل ملاحظه‌ای به واحد پول عملیاتی واحد گزارشگر انجام دهند. برای مثال، ممکن است پرداخت به کارکنان نظامی به واحد پول عملیاتی صورت گیرد و تنها

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳

آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز

بخش جزئی از مزایای آن‌ها به واحد پول محلی پرداخت شود یا اینکه بخش ناچیزی از خرید ملزومات و تجهیزات به واحد پول محلی صورت گیرد. مثال دیگر، واحد خارجی یک دانشگاه دولتی است که تحت مدیریت و سرپرستی آن دانشگاه فعالیت می‌کند. در مقابل، عملیات خارجی که به میزان قابل توجهی مستقل است، ممکن است دریافت وجه نقد و دیگر اقلام پولی، انجام هزینه، ایجاد درآمد و اخذ تسهیلات مالی را عمدتاً با واحد پول محلی انجام دهد. نمونه‌هایی از عملیات خارجی با مالکیت دولتی که ممکن است به طور مستقل از سایر واحدهای دولتی فعالیت کنند شامل دفاتر گردشگری و شرکتهای اکتشاف نفت است.

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

پ. اینکه آیا جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیات خارجی به طور مستقیم بر جریانهای نقدی واحد گزارشگر تأثیر دارد و به سهولت برای انتقال به واحد گزارشگر در دسترس است یا خیر.

ت. اینکه آیا جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیات خارجی برای تسویه بدهی‌ها (فعلی و مورد انتظار) بدون نیاز به تامین نقدینگی از طریق واحد گزارشگر، کافی است یا خیر.

۱۱. زمانی که بر اساس عوامل فوق، واحد پول عملیاتی به وضوح قابل تعیین نیست، مقامات اجرایی برای تعیین واحد پول عملیاتی که آثار اقتصادی معاملات و سایر رویدادهای اصلی را به صادقانه‌ترین حالت بیان کند، از قضاوت خود استفاده می‌کنند. بدین منظور، عوامل اصلی مندرج در بند ۸ نسبت به عوامل مندرج در بندهای ۹ و ۱۰، که به عنوان شواهد اضافی برای تعیین واحد پول عملیاتی واحد گزارشگر ارائه شده است، در اولویت قرار دارد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳

آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز

۱۲. واحد پول عملیاتی واحد گزارشگر منعکس کننده معاملات و سایر رویدادهای اصلی مربوط به واحد گزارشگر می باشد. بنابراین، واحد پول عملیاتی تعیین شده تنها زمانی تغییر می کند که معاملات و سایر رویدادهای اصلی مربوط به واحد گزارشگر تغییر کند.

۱۳. اگر واحد پول عملیاتی واحد گزارشگر، واحد پول یک اقتصاد با تورم حاد باشد، صورتهای مالی آن بر اساس الزامات "گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد" تجدید ارائه می شود. واحد گزارشگر نمی تواند با انتخاب یک واحد پولی مغایر با الزامات این استاندارد به عنوان واحد پول عملیاتی خود (مانند واحد پول عملیاتی واحد کنترل کننده)، از ارائه مجدد صورتهای مالی طبق اصول مذکور اجتناب نماید.

اقلام پولی

۱۴. ویژگی اصلی اقلام پولی، حق دریافت (یا تعهد تحویل) تعداد ثابت یا قابل تعیینی از واحد پول است. مالیات و عوارض دریافتی، مزایای بازنشستگی و سایر مزایای کارکنان و ذخایر که به طور نقدی تسویه می شوند، نمونه هایی از اقلام پولی است. برعکس، ویژگی اصلی اقلام غیر پولی، نبود حق دریافت (یا تعهد تحویل) تعداد ثابت یا قابل تعیینی از واحد پول است. پیش پرداخت خرید کالا و خدمات (مانند پیش پرداخت اجاره)، داراییهای نامشهود (مانند سرقفلی)، موجودیها، داراییهای ثابت مشهود، و بدهیهایی که از طریق تحویل دارایی غیر پولی تسویه می شود، نمونه هایی از اقلام غیر پولی است.

خالص سرمایه گذاری در عملیات خارجی

۱۵. واحد گزارشگر ممکن است دارای اقلام پولی قابل دریافت از عملیات خارجی یا قابل پرداخت به آن باشد. چنانچه تسویه این اقلام برنامه ریزی نشده باشد یا تسویه آن در آینده نزدیک محتمل نباشد، از نظر محتوا بخشی از خالص سرمایه گذاری در عملیات خارجی است و طبق بند ۳۳ به حساب گرفته می شود. این گونه اقلام پولی ممکن است

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳

آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز

شامل دریافتنی‌ها یا تسهیلات مالی بلند مدت باشد اما دریافتنی‌ها و پرداختنی‌های جاری را در بر نمی‌گیرد.

۱۶. واحد گزارشگری که طبق بند ۱۵ دارای اقلام پولی قابل دریافت از عملیات خارجی یا قابل پرداخت به آن باشد ممکن است واحد تحت کنترل گروه گزارشگر باشد. برای مثال، یک واحد گزارشگر دو واحد تحت کنترل الف و ب دارد. واحد تحت کنترل ب یک عملیات خارجی است. واحد تحت کنترل الف تسهیلاتی را به واحد تحت کنترل ب اعطا می‌کند. در صورتی که تسویه این تسهیلات برنامه‌ریزی نشده باشد یا تسویه آن در آینده نزدیک محتمل نباشد، تسهیلات دریافتنی واحد تحت کنترل الف از واحد تحت کنترل ب، بخشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد تحت کنترل الف در واحد تحت کنترل ب می‌باشد. در صورتی که واحد تحت کنترل الف نیز عملیات خارجی باشد، همچنان این موضوع مصداق دارد.

خلاصه رویکرد مورد نظر این استاندارد

۱۷. در تهیه صورتهای مالی، هر واحد گزارشگر، اعم از واحد منفرد، واحد دارای عملیات خارجی (مانند واحد کنترل‌کننده) یا یک عملیات خارجی (مانند واحد تحت کنترل یا شعبه)، واحد پول عملیاتی خود را طبق بندهای ۸ تا ۱۳ تعیین می‌کند. واحد گزارشگر، اقلام ارزی را به واحد پول عملیاتی خود تسعیر و آثار تسعیر را طبق بندهای ۲۰ تا ۳۹ گزارش می‌کند.

۱۸. برخی از واحدهای گزارشگر از تعدادی واحد جداگانه تشکیل شده‌اند (برای مثال، یک گروه گزارشگر شامل یک واحد کنترل‌کننده و یک یا چند واحد تحت کنترل است). واحدهای گزارشگر، اعم از اعضای یک گروه گزارشگر یا غیر از آن، ممکن است دارای سرمایه‌گذاریهایی در واحدهای وابسته، مشارکتهای خاص یا شعبه‌هایی نیز باشند. ضروری

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳

آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز

است عملکرد مالی و وضعیت مالی هر واحد جداگانه که در صورتهای مالی واحد گزارشگر منعکس می‌شود، به واحد پولی که واحد گزارشگر صورتهای مالی خود را بر اساس آن ارائه می‌کند، تسعیر شود. این استاندارد اجازه می‌دهد که واحد گزارشگر، هر واحد پولی (یا واحدهای پولی) را به عنوان واحد پول گزارشگری انتخاب نماید. عملکرد مالی و وضعیت مالی هر واحد جداگانه که واحد پول عملیاتی آن با واحد پول گزارشگری متفاوت است برای انعکاس در صورتهای مالی واحد گزارشگر، طبق بندهای ۴۰ تا ۵۳ تسعیر می‌شود.

۱۹. این استاندارد همچنین به واحد منفرد که صورتهای مالی تهیه می‌کند یا واحد گزارشگری که طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۸ با عنوان صورتهای مالی جداگانه، صورتهای مالی جداگانه تهیه می‌کند، اجازه می‌دهد صورتهای مالی خود را به هر واحد پولی (یا واحدهای پولی) ارائه نماید. در صورتی که واحد پول گزارشگری واحد گزارشگر متفاوت از واحد پول عملیاتی آن باشد، عملکرد مالی و وضعیت مالی آن طبق بندهای ۴۰ تا ۵۳ به واحد پول گزارشگری تسعیر می‌شود.

گزارش معاملات ارزی به واحد پول عملیاتی

شناخت اولیه

۲۰. معامله ارزی، معامله‌ای است که بهای آن بر حسب ارز تعیین می‌شود یا مستلزم تسویه به ارز است. نمونه‌هایی از معاملات ارزی به شرح زیر است:

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

ب. دریافت یا پرداخت تسهیلاتی که تسویه آن به ارز صورت می‌گیرد، یا

پ. تحصیل یا واگذاری داراییها، یا ایجاد یا تسویه بدهیهایی که بر حسب ارز انجام می‌شود.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳

آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز

۲۱. معامله ارزی در شناخت اولیه باید به واحد پول عملیاتی و بر اساس نرخ تبدیل در تاریخ معامله ثبت شود.

۲۲. تاریخ معامله، تاریخی است که معامله برای اولین بار در آن تاریخ شرایط شناخت طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی را احراز می‌کند. بنا به ملاحظات عملی، اغلب از نرخ استفاده می‌شود که تقریبی از نرخ واقعی 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. با این حال، اگر نوسانات نرخ تبدیل قابل توجه باشد، استفاده از نرخ میانگین برای یک دوره، مناسب نیست.

۲۳. تغییرات نرخ تبدیل ممکن است بر نقد و معادل‌های نقد ارزی نگهداری شده تاثیر داشته باشد. نحوه ارائه این تفاوت‌های تبدیل در استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۹ (ترکیبهای تجاری) مطرح شده است. اگرچه این تغییرات، جریان نقدی محسوب نمی‌شود، به منظور تطابق نقد و معادل‌های نقد ابتدای دوره مالی و پایان دوره گزارشگری، تفاوت تبدیل به عنوان یک قلم جداگانه در صورت جریان‌های نقدی گزارش می‌شود.

گزارشگری پس از شناخت اولیه

۲۴. در هر دوره گزارشگری:

الف. اقلام پولی ارزی باید با استفاده از نرخ تبدیل در پایان دوره تسعیر شود،

ب. اقلام غیر پولی که به بهای تمام شده بر حسب ارز اندازه‌گیری شده است باید با استفاده از نرخ تبدیل در تاریخ معامله تسعیر شود، و

پ. اقلام غیر پولی که به ارزش منصفانه بر حسب ارز اندازه‌گیری شده است باید با استفاده از نرخ تبدیل در تاریخ تعیین ارزش منصفانه تسعیر شود.

۲۵. مبلغ دفتری یک قلم با توجه به استانداردهای حسابداری بخش عمومی مربوط تعیین می‌شود. برای مثال، ممکن است داراییهای ثابت مشهود طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۵ با عنوان داراییهای ثابت مشهود به بهای تمام شده یا مبلغ تجدید ارزیابی

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳

آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز

اندازه‌گیری شود. در هر صورت، چنانچه مبلغ دفتری بر حسب ارز تعیین شده باشد، طبق این استاندارد، آن مبلغ به واحد پول عملیاتی تسعیر می‌شود.

۲۶. مبلغ دفتری برخی اقلام با مقایسه دو یا چند مبلغ تعیین می‌شود. برای مثال، مبلغ دفتری موجودیها، طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۶ با عنوان موجودیها، معادل اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش می‌باشد. همچنین طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی، مبلغ دفتری دارایی که برای آن، نشانه کاهش ارزش وجود دارد، معادل اقل مبلغ دفتری (قبل از در نظر گرفتن زیانهای کاهش ارزش احتمالی) و مبلغ بازیافتنی آن است. زمانی که این دارایی غیر پولی باشد و بر حسب ارز اندازه‌گیری شود، مبلغ دفتری آن با مقایسه موارد زیر تعیین می‌شود:

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

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

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

۲۷. در صورت وجود نرخهای تبدیل متعدد، از نرخ استفاده می‌شود که جریانهای نقدی آتی ناشی از معامله یا مانده حساب در صورتی که در تاریخ اندازه‌گیری واقع شود، می‌تواند بر حسب آن تسویه شود. اگر قابلیت تبدیل دو واحد پول به یکدیگر به صورت موقت ممکن نباشد، نرخ مورد استفاده، نرخ اولین تاریخی است که در آن، تبدیل امکان پذیر می‌شود.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳

آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز

شناخت تفاوت‌های تبدیل

۲۸. به استثنای موارد مندرج در بندهای ۳۱ تا ۳۴، تفاوت‌های تبدیل ناشی از تسویه یا تسعیر اقلام پولی ارزی واحد گزارشگر باید به حساب تفاوت تسعیر ارز منظور و در صورت بستانکار بودن مانده آن، ضمن انعکاس در صورت تغییرات در ارزش خالص، در صورت وضعیت مالی به عنوان بخش جداگانه‌ای در ارزش خالص طبقه‌بندی شود. چنانچه در پایان دوره مالی، مانده حساب مزبور بدهکار باشد، این مبلغ باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی همان دوره شناسایی شود. در صورتی که مبلغ زیان تفاوت تبدیل طی دوره بیش از مانده بستانکار اول دوره حساب تفاوت تسعیر ارز باشد، مبلغ زیان تا میزان مانده مزبور در صورت تغییرات در ارزش خالص منعکس و باقیمانده در صورت تغییرات در وضعیت مالی منظور می‌شود. همچنین خالص مانده بستانکار حساب تفاوت تسعیر ارز، طی دوره باید در صورت تغییرات در ارزش خالص منعکس شود.

۲۹. چنانچه نرخ تبدیل بین تاریخ معامله ارزی و تاریخ تسویه اقلام پولی حاصل از آن تغییر کند، تفاوت تبدیل به وجود می‌آید. اگر اقلام پولی مرتبط در همان دوره وقوع معامله تسویه شود تمام تفاوت‌های تبدیل در همان دوره شناسایی می‌شود، اما در صورتی که اقلام پولی در دوره‌های مالی بعد از انجام معامله تسویه شود، تفاوت تبدیل با توجه به تغییر در نرخهای تبدیل طی آن دوره‌ها تعیین می‌شود.

۳۰. نحوه برخورد با تغییرات نرخ تبدیل بر موجودی نقد در صورت جریان نقدی، در بند ۲۳ تشریح شده است.

۳۱. تفاوت تبدیل بدهیهای ارزی مربوط به داراییهای واجد شرایط، به شرط رعایت معیارهای مربوط به احتساب مخارج مالی در بهای تمام شده دارایی‌ها طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۹ با عنوان حسابداری مخارج تأمین مالی، باید به بهای تمام شده آن دارایی منظور شود.

۳۲. تفاوت تبدیل بدهیهای ارزی مربوط به تحصیل و ساخت داراییها، ناشی از افزایش شدید نرخ تبدیل ارز به ریال در صورت احراز تمام شرایط زیر، تا سقف مبلغ قابل بازیافت، به بهای تمام شده دارایی مربوط اضافه می‌شود:

الف. افزایش نرخ تبدیل نسبت به تاریخ شروع افزایش نرخ، حداقل ۲۰ درصد باشد.

ب. در مقابل بدهی حفاظی وجود نداشته باشد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳

آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز

همچنین در صورت برگشت شدید افزایش نرخ تبدیل (حداقل ۲۰ درصد نسبت به تاریخ شروع افزایش نرخ)، 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.

۳۳. تفاوت تبدیل آن گروه از اقلام پولی که از نظر محتوا بخشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد گزارشگر در عملیات خارجی را تشکیل می‌دهد (به بند ۱۵ مراجعه شود) باید در صورت تغییرات در ارزش خالص منعکس و تا زمان واگذاری به عنوان بخش جداگانه‌ای در ارزش خالص در صورت وضعیت مالی طبقه‌بندی شود. این تفاوت باید در زمان واگذاری سرمایه‌گذاری، طبق بند ۵۲ به صورت تغییرات در وضعیت مالی منتقل شود.

۳۴. چنانچه درآمد یا هزینه مربوط به اقلام غیر پولی در صورت تغییرات در ارزش خالص شناسایی شود، هرگونه تفاوت تبدیل مربوط به آن درآمد یا هزینه نیز باید در صورت تغییرات در ارزش خالص منعکس شود.

۳۵. طبق سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی، برخی درآمدها و هزینه‌ها در صورت تغییرات در ارزش خالص شناسایی می‌شود. برای مثال، طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۵ با عنوان داراییهای ثابت مشهود، درآمد یا هزینه ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود در صورت تغییرات در ارزش خالص شناسایی می‌گردد. در صورتی که چنین داراییهایی بر حسب ارز اندازه‌گیری شود، طبق قسمت پ بند ۲۴ این استاندارد، باید مبلغ تجدید ارزیابی شده با استفاده از نرخ تبدیل در تاریخ تجدید ارزیابی، تسعیر و تفاوت تبدیل حاصل نیز ضمن انعکاس در صورت تغییرات در ارزش خالص، به عنوان بخش جداگانه‌ای در ارزش خالص در صورت وضعیت مالی طبقه‌بندی شود. بنابراین بخش مربوط به تفاوت تبدیل به عنوان جزئی از مازاد تجدیدارزیابی است و جداگانه منعکس نمی‌شود.

۳۶. در صورتی که واحد گزارشگر دفاتر و سوابق خود را به واحد پولی غیر از واحد پول عملیاتی خود نگهداری نماید، هنگام تهیه صورتهای مالی، تمام مبالغ طبق بندهای

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳

آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز

۲۰ تا ۲۷ بر حسب واحد پول عملیاتی واحد گزارشگر 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 تبدیل در تاریخ گزارشگری و اقلام غیر پولی که بر مبنای بهای تمام شده اندازه‌گیری می‌شود، با استفاده از نرخ تبدیل در تاریخ معامله، به واحد پول عملیاتی تسعیر می‌شود.

تغییر در واحد پول عملیاتی

۳۷. در صورت تغییر واحد پول عملیاتی، واحد گزارشگر باید روشهای تسعیر قابل استفاده برای واحد پول عملیاتی جدید را از تاریخ تغییر بکار گیرد.

۳۸. طبق بند ۱۲، واحد پول عملیاتی واحد گزارشگر منعکس کننده معاملات و رویدادهای اصلی مربوط به واحد گزارشگر می‌باشد. بر این اساس، واحد پول عملیاتی پس از تعیین، فقط در صورت تغییر معاملات و رویدادهای اصلی مربوط به واحد گزارشگر می‌تواند تغییر کند. برای مثال، تغییر در واحد پولی که قیمت فروش کالاها یا ارائه خدمات را به طور قابل ملاحظه تحت تأثیر قرار دهد ممکن است به تغییر در واحد پول عملیاتی واحد گزارشگر منجر گردد.

۳۹. اثر تغییر در واحد پول عملیاتی از تاریخ تغییر به حساب گرفته می‌شود. به عبارت دیگر، واحد گزارشگر با استفاده از نرخ تبدیل 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.

استفاده از واحد پول گزارشگری متفاوت با واحد پول عملیاتی

تسعیر به واحد پول گزارشگری

۴۰. واحد گزارشگر می‌تواند صورتهای مالی خود را به هر واحد پولی (یا واحدهای پولی) ارائه نماید. در صورتی که واحد پول گزارشگری واحد گزارشگر متفاوت از واحد پول

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳

آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز

عملیاتی آن باشد، عملکرد مالی و وضعیت مالی آن واحد به واحد پول گزارشگری تسعیر می‌شود. برای مثال، در صورتی که یک گروه گزارشگر شامل واحدهای گزارشگر با واحدهای پول عملیاتی متفاوت باشد، به منظور تهیه صورتهای مالی تلفیقی، عملکرد مالی و وضعیت مالی هر یک از واحدهای گزارشگر، بر اساس واحد پول مشترک ارائه می‌شود.

۴۱. عملکرد مالی و وضعیت مالی واحد گزارشگر 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 بدهی‌ها در هر صورت وضعیت مالی (از جمله ارقام مقایسه‌ای) باید با استفاده از نرخ تبدیل پایان دوره در تاریخ آن صورت وضعیت مالی تسعیر شود،

ب. درآمدها و هزینه‌ها در هر صورت تغییرات در وضعیت مالی (از جمله ارقام مقایسه‌ای) باید با استفاده از نرخ تبدیل در تاریخ معاملات تسعیر شود، و

پ. تمام تفاوت‌های تبدیل حاصل باید در صورت تغییرات در ارزش خالص منظور و به عنوان بخش جداگانه‌ای در ارزش خالص در صورت وضعیت مالی طبقه‌بندی شود.

۴۲. بنا به ملاحظات عملی، اغلب برای تسعیر اقلام درآمد و هزینه از نرخ استفاده می‌شود که تقریبی از نرخهای تبدیل در تاریخ معاملات، برای مثال نرخ میانگین برای دوره، باشد. با این حال، چنانچه نوسانات نرخ تبدیل قابل توجه باشد، استفاده از نرخ میانگین برای یک دوره مناسب نیست.

۴۳. تفاوت‌های تبدیل مورد اشاره در قسمت پ بند ۴۱ ناشی از موارد زیر می‌باشد:

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

ب. تسعیر خالص داراییهای ابتدای دوره با استفاده از نرخ تبدیل در پایان دوره که متفاوت از نرخ تبدیل در پایان دوره قبل باشد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳

آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز

در مواردی که صورتهای مالی عملیات خارجی با صورتهای مالی واحد گزارشگر تلفیق می شود لیکن آن عملیات خارجی تحت تملک کامل واحد گزارشگر نباشد، مبلغ انباشته تفاوت های تبدیل اقلام ارزی قابل انتساب به منافع فاقد حق کنترل، در صورت وضعیت مالی تلفیقی به منافع فاقد حق کنترل تخصیص داده می شود و به عنوان بخشی از آن شناسایی می شود.

۴۴. عملکرد مالی و وضعیت مالی یک واحد گزارشگر 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، اقلام تشکیل دهنده ارزش خالص، درآمدها و هزینه ها، از جمله ارقام مقایسه ای) باید با استفاده از نرخ تبدیل پایان دوره در تاریخ آخرین صورت وضعیت مالی تسعیر شود، مگر

ب. زمانی که مبالغ به واحد پول اقتصاد بدون تورم حاد تسعیر می شود، که در این حالت ارقام مقایسه ای باید ارقامی باشد که در صورتهای مالی سال قبل به عنوان مبالغ جاری ارائه شده است (یعنی نباید برای تغییرات بعدی در سطح قیمت ها یا نرخ تبدیل تعدیل شود).

۴۵. در صورتی که واحد پول عملیاتی یک واحد گزارشگر، واحد پول یک اقتصاد با تورم حاد باشد، واحد گزارشگر قبل از اینکه روش تسعیر تعیین شده در بند ۴۴ را بکار گیرد، باید صورتهای مالی خود را طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی مربوط به اقتصادهای با تورم حاد تجدید ارائه نماید (به استثنای مبالغ مقایسه ای که طبق قسمت ب بند ۴۴ به واحد پول یک اقتصاد بدون تورم حاد تسعیر می شود). در صورتی که اقتصاد از حالت تورم حاد خارج شود و واحد گزارشگر صورتهای مالی خود را دیگر طبق الزامات مربوط به گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد تجدید ارائه نکند، واحد گزارشگر باید برای تسعیر صورتهای مالی به واحد پول گزارشگری، از مبالغ تجدید ارائه شده بر حسب سطح عمومی قیمت ها در تاریخ توقف تجدید ارائه صورتهای مالی به عنوان بهای تمام شده استفاده نماید.

۴۶. 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

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳

آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز

در اقتصادهای با تورم حاد^{۴۷} 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 سرمایه‌گذاری 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،

پ. 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،

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

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

تسعیر عملیات خارجی

۴۷. هنگام تسعیر عملکرد مالی و وضعیت مالی عملیات خارجی به واحد پول گزارشگری، علاوه بر بندهای ۴۰ تا ۴۶، بندهای ۴۸ تا ۵۰ نیز 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.

۴۸. منظور کردن عملکرد مالی و وضعیت مالی عملیات خارجی در صورتهای مالی واحد گزارشگر براساس روشهای معمول تلفیق، از قبیل حذف مانده‌ها و معاملات درون گروه واحد گزارشگر انجام می‌شود (به استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۵ با عنوان صورت‌های مالی تلفیقی مراجعه شود).

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳

آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز

۴۹. در هر حال، یک دارایی (بدهی) پولی درون گروه واحد گزارشگر، اعم از کوتاه‌مدت یا بلندمدت، نمی‌تواند بدون انعکاس نتایج نوسانات واحد پول در صورتهای مالی تلفیقی، در مقابل یک بدهی (دارایی) درون گروهی متقابل حذف گردد. دلیل این امر آن است که اقلام پولی بیانگر تعهدی برای تبدیل یک واحد پولی به واحد پولی دیگر است و واحد گزارشگر را در معرض سود یا زیان ناشی از نوسانات نرخ تبدیل قرار می‌دهد. در نتیجه، در صورتهای مالی تلفیقی واحد گزارشگر، این تفاوت‌های مبادله تا زمان واگذاری عملیات خارجی، به عنوان تفاوت تبدیل در صورت تغییرات در ارزش خالص منظور و به عنوان بخش جداگانه‌ای در ارزش خالص در صورت وضعیت مالی طبقه‌بندی می‌شود.

۵۰. چنانچه تاریخ صورتهای مالی عملیات خارجی متفاوت از تاریخ صورتهای مالی واحد گزارشگر باشد، عملیات خارجی، اغلب مجموعه دیگری از صورتهای مالی به تاریخ صورتهای 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 مجاز می‌باشد مشروط بر اینکه این تفاوت، بیشتر از سه ماه نباشد و تعدیلات لازم برای انعکاس آثار تمام معاملات یا سایر رویدادهای با اهمیت که در فاصله دو تاریخ اتفاق افتاده است به عمل آید. هنگام وجود تفاوت بین تاریخ گزارشگری واحد گزارشگر و عملیات خارجی، دارایی‌ها و بدهیهای عملیات خارجی با استفاده از نرخ تبدیل در پایان دوره گزارشگری عملیات خارجی تسعیر می‌شود. طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۵ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی برای تغییرات بااهمیت در نرخ‌های تبدیل تا پایان دوره گزارشگری واحد گزارشگر، تعدیلات لازم صورت می‌گیرد. همین رویکرد در بکارگیری روش ارزش ویژه برای واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۶ با عنوان سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص استفاده می‌شود.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳

آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز

۵۱. هر گونه سرفلی ناشی از تحصیل عملیات خارجی و هر گونه تعدیلات ناشی از کاربرد ارزش منصفانه برای 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 ۴۱ و ۴۴ با استفاده از نرخ تبدیل در پایان دوره تسعیر شود.

واگذاری تمام یا بخشی از عملیات خارجی

۵۲. در زمان واگذاری عملیات خارجی، مبلغ انباشته تفاوت‌های تبدیل مربوط به آن عملیات خارجی که در صورت تغییرات در ارزش خالص منظور شده است، باید به صورت تغییرات در وضعیت مالی منتقل گردد.

۵۳. واحد گزارشگر ممکن است نسبت به واگذاری منافع خود در عملیات خارجی از طرقی مانند فروش، انحلال یا توقف تمام یا بخشی از آن عملیات اقدام نماید. توزیع منافع مالکانه زمانی به عنوان بخشی از واگذاری در نظر گرفته می‌شود که به منزله برگشت سرمایه‌گذاری باشد. در این حالت باید سهمی از مبلغ انباشته تفاوت تبدیل متناسب با مبلغ واگذاری به صورت تغییرات در وضعیت مالی منتقل شود. کاهش ارزش مبلغ دفتری عملیات خارجی، واگذاری بخشی از عملیات خارجی محسوب نمی‌گردد و در نتیجه، هیچ بخشی از تفاوت تبدیل شناسایی شده، به صورت تغییرات در وضعیت مالی منتقل نمی‌شود.

افشا

۵۴. در بندهای ۵۶، ۵۸ و ۵۹ منظور از واحد پول عملیاتی در مورد گروه، واحد پول عملیاتی واحد کنترل‌کننده است.

۵۵. واحد گزارشگر باید موارد زیر را افشا نماید:

الف. مبلغ تفاوت‌های تبدیل شناسایی شده در صورت تغییرات در وضعیت مالی دوره.

ب. خالص تفاوت‌های تبدیل منظور شده در صورت تغییرات در ارزش خالص و طبقه‌بندی شده به عنوان یک قلم جداگانه در سرفصل ارزش خالص و صورت تطبیق مانده آن در ابتدا و پایان دوره.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳

آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز

۵۶. 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.
۵۷. 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.
۵۸. در صورتی که واحد گزارشگر 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 بخش عمومی تهیه شده است که تمام الزامات این استانداردها، از جمله روش تسعیر تشریح شده در بندهای ۴۱ و ۴۲، این استاندارد رعایت شده باشد.
۵۹. واحد گزارشگر ممکن است صورتهای مالی یا سایر اطلاعات مالی خود را بدون رعایت الزامات بند ۵۸، بر حسب واحد پولی متفاوت با واحد پول عملیاتی خود ارائه کند. برای مثال، واحد گزارشگر ممکن است فقط اقلام خاصی از صورتهای مالی خود را به یک واحد پولی دیگر تبدیل نماید. یا واحد گزارشگر که واحد پول عملیاتی آن، واحد پول اقتصادی با تورم حاد نیست ممکن است با تسعیر تمام اقلام با استفاده از نرخ تبدیل در پایان دوره، صورتهای مالی خود را به واحد پولی دیگری تبدیل نماید. این تبدیلها طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیست.

تاریخ اجرا

۶۰. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۳۹۸ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجرا است.