# استاندارد حسابداری شماره ۱۶

# آثار تغییر در نرخ ارز

**(تجدید نظر شده ۱۳۹۱ و اصلاح شده ۱۳۹۲)**

# استاندارد حسابداری شماره ۱۶
# آثار تغییر در نرخ ارز
(تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

## فهرست مندرجات


| | شماره بند |
|---|---|
| ■ پیشگفتار | (۱) - (۱۰) |
| ■ استاندارد حسابداری شماره ۱۶ " آثار تغییر در نرخ ارز" | |
| • هدف | ۱-۲ |
| • دامنه کاربرد | ۳-۶ |
| • تعاریف | ۷-۱۶ |
| - تشریح تعاریف | ۸-۱۶ |
| • خلاصه رویکرد مورد نظر این استاندارد | ۱۷ - ۱۹ |
| • گزارش معاملات ارزی به واحد پول عملیاتی | ۲۰ - ۳۸ |
| - شناخت اولیه | ۲۰ - ۲۲ |
| - گزارشگری پس از شناخت اولیه | ۲۳ - ۲۶ |
| - شناخت تفاوتهای تسعیر | ۲۷ - ۳۵ |
| -تغییر در واحد پول عملیاتی | ۳۶ - ۳۸ |
| • استفاده از واحد پول گزارشگری متفاوت با واحد پول عملیاتی | ۳۹ - ۵۵ |
| - تسعیر به واحد پول گزارشگری | ۳۹ – ۴۵ |
| - تسعیر عملیات خارجی | ۴۶ – ۴۹ |
| - واگذاری تمام یا بخشی از عملیات خارجی | ۵۰ – ۵۵ |
| • افشا | ۵۶ – ۶۱ |
| • تاریخ اجرا و دوره گذار | ۶۲ – ۶۴ |
| • مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری | ۶۵ |
| • پیوست: مبانی نتیجه‌گیری | |

# استاندارد حسابداری شماره ۱۶
# آثار تغییر در نرخ ارز
## (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

## پیشگفتار

(۱) استاندارد حسابداری شماره ۱۶ با عنوان **آثار تغییر در نرخ ارز** که در تاریخ ۱۳۹۱/۹/۲۲ توسط مجمع عمومی سازمان حسابرسی تصویب شده است، جایگزین استاندارد حسابداری شماره ۱۶ قبلی با عنوان **تسعیر ارز** می‌شود و الزامات آن در مورد صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

### دلایل تجدید نظر در استاندارد

(۲) این تجدیدنظر با هدف هماهنگی بیشتر با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و بهبود استاندارد قبلی، انجام شده است.

### تغییرات اصلی

#### دامنه کاربرد

(۳) حسابداری عملیات مصون‌سازی به طور کامل از دامنه کاربرد این استاندارد خارج شده است.

(۴) در استاندارد قبلی، ارائه صورتهای مالی واحد تجاری به واحد پول گزارشگری غیر از واحد پول عملیاتی مطرح نشده بود. این استاندارد، برای ارائه صورتهای مالی به ارز نیز کاربرد دارد.

#### تعاریف

(۵) در استاندارد قبلی تنها واحد پول گزارشگری تعریف شده بود. در این استاندارد، علاوه بر واحد پول گزارشگری، واحد پول عملیاتی نیز تعریف شده است.

#### احتساب تفاوت تسعیر در بهای تمام شده دارایی

(۶) در استاندارد قبلی، احتساب زیان تسعیر ناشی از کاهش شدید یا افت قابل ملاحظه در ارزش رسمی ریال در بهای تمام شده دارایی، به‌عنوان نحوه عمل جایگزین، مجاز بود. نحوه عمل جایگزین در این استاندارد به شرایط خاصی محدود شده است. علاوه بر این، تفاوتهای تسعیر بدهیهای ارزی

# استاندارد حسابداری شماره ۱۶
# آثار تغییر در نرخ ارز
## (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

به شرط رعایت الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱۳ با عنوان مخارج تأمین مالی به بهای تمام شده منظور می‌شود.

**تغییر در واحد پول عملیاتی**

(۷) این استاندارد، الزامات پیشین مربوط به تغییر در طبقه‌بندی عملیات خارجی را با الزامات مربوط به تغییر در واحد پول عملیاتی جایگزین کرده است.

**تسعیر به واحد پول گزارشگری**

(۸) در استاندارد قبلی برای تعیین روش تسعیر، "واحد مستقل خارجی" از "عملیات خارجی لاینفک از عملیات واحد تجاری گزارشگر" تفکیک شده بود. این تفکیک در استاندارد جدید وجود ندارد اما معیارهایی که در استاندارد قبلی برای تشخیص یک عملیات خارجی به عنوان "واحد مستقل خارجی" استفاده شده بود در این استاندارد برای تشخیص واحد پول عملیاتی بکار گرفته شده است.

**سرقفلی و تعدیلات ارزش منصفانه**

(۹) در این استاندارد، تعدیلات ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای عملیات خارجی و سرقفلی ناشی از تحصیل عملیات خارجی، بخشی از داراییها و بدهیهای عملیات خارجی محسوب می‌شود و تسعیر آنها باید با نرخ ارز در تاریخ ترازنامه انجام گیرد. در استاندارد قبلی رویه دیگری نیز مجاز بود که در استاندارد جدید حذف شده است.

**افشا**

(۱۰) بر اساس این استاندارد، واحد تجاری باید هرگونه تغییر در واحد پول عملیاتی و دلیل آن را افشا کند. موارد افشای مربوط به تغییر در طبقه‌بندی عملیات خارجی و نحوه عمل مجاز جایگزین در مورد تفاوتهای تسعیر، در این استاندارد حذف شده است.

# استاندارد حسابداری شماره ۱۶
# آثار تغییر در نرخ ارز
## (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

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

**هدف**

۱. یک واحد تجاری ممکن است معاملاتی به ارز انجام دهد یا دارای عملیات خارجی باشد. علاوه بر این، یک واحد تجاری 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 تجاری و همچنین نحوه تسعیر صورتهای مالی به واحد پول گزارشگری است.

۲. موضوعات اصلی استاندارد این است که از چه نرخی 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، روش ارزش ویژه ناخالص 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 مصون سازی اقلام ارزی (شامل مصون سازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی) که با هدف کاهش یا جبران ریسک ناشی از تغییر نرخ ارز انجام می‌گیرد، کاربرد ندارد.

# استاندارد حسابداری شماره ۱۶
# آثار تغییر در نرخ ارز
## (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

۵. این استاندارد برای ارائه صورتهای مالی یک واحد تجاری به ارز 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 و تسعیر جریانهای نقدی عملیات خارجی در صورت جریان وجوه نقد در این استاندارد مطرح نمی‌شود (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:**

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

**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 یا یک بدهی را تسویه نمایند.**

**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.**

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

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

**خالص سرمایه‌گذاری در یک عملیات خارجی: عبارت است از سهم واحد تجاری گزارشگر در خالص داراییهای عملیات خارجی.**

**عملیات خارجی: عبارت است از یک واحد تجاری فرعی، واحد تجاری وابسته، مشارکت خاص یا شعبه واحد تجاری گزارشگر که فعالیتهای آن در خارج از کشور محل فعالیت واحد تجاری گزارشگر یا برحسب واحد پولی غیر از واحد پول واحد تجاری گزارشگر انجام می‌شود.**

# استاندارد حسابداری شماره ۱۶
# آثار تغییر در نرخ ارز
## (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

**گروه: عبارت است از واحد تجاری اصلی و کلیه 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 پول مورد استفاده در ارائه صورتهای مالی.**

## تشریح تعاریف

### واحد پول عملیاتی

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

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

الف. واحد پولی که وجوه نقد حاصل از فعالیتهای تأمین مالی (برای مثال، افزایش سرمایه یا استقراض) با آن تحصیل می‌شود.

ب . واحد پولی که معمولاً وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی براساس آن دریافت 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 حسابداری شماره ۱۶
## آثار تغییر در نرخ ارز
### (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

استاندارد، واحد تجاری گزارشگر، واحد تجاری است که دارای عملیات خارجی به صورت واحد تجاری فرعی، شعبه، واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص می‌باشد):

الف. اینکه آیا فعالیتهای عملیات خارجی به عنوان توسعه فعالیت واحد تجاری گزارشگر انجام می‌شود، یا به میزان زیادی مستقل است. نمونه توسعه فعالیت واحد تجاری گزارشگر زمانی است که عملیات خارجی صرفاً کالاهای وارداتی از واحد تجاری گزارشگر را می‌فروشد و عواید آن را به واحد تجاری گزارشگر برمی‌گرداند. نمونه مستقل بودن فعالیتهای عملیات خارجی زمانی است که عملیات خارجی دریافت وجه نقد و دیگر اقلام پولی، انجام هزینه، ایجاد درآمد و اخذ تسهیلات مالی را عمدتاً با واحد پول محلی انجام می‌دهد.

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

ج . اینکه آیا جریانهای نقدی واحد تجاری گزارشگر به طور مستقیم تحت تأثیر فعالیتهای عملیات خارجی قرار می‌گیرد و انتقال وجوه نقد به سهولت امکان پذیر است یا خیر.

د . اینکه آیا جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیات خارجی برای پرداخت تعهدات فعلی و تعهدات مورد انتظار آن کافی است و به تأمین نقدینگی از طریق واحد تجاری گزارشگر نیاز دارد یا خیر.

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

## استاندارد حسابداری شماره ۱۶
## آثار تغییر در نرخ ارز
### (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

در بندهای ۹ و ۱۰، که به عنوان شواهد اضافی 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 ارائه مجدد صورتهای مالی طبق اصول مذکور اجتناب نماید.

**خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی**

۱۴. واحد تجاری ممکن است دارای اقلام پولی قابل دریافت از عملیات خارجی یا قابل پرداخت به آن باشد. یک قلم که تسویه آن برنامه‌ریزی نشده و احتمال تسویه آن در آینده نزدیک بعید است، در واقع بخشی از خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی است و طبق بند ۳۲ به حساب گرفته می‌شود. این‌گونه اقلام پولی ممکن است شامل حسابها یا تسهیلات مالی دریافتنی بلند مدت باشد اما حسابهای دریافتنی و پرداختنی تجاری را دربر نمی‌گیرد.

۱۵. واحد تجاری که طبق بند ۱۴ دارای اقلام پولی قابل دریافت از عملیات خارجی یا قابل پرداخت به آن باشد ممکن است واحد تجاری فرعی گروه باشد. برای مثال، یک واحد تجاری دو واحد تجاری فرعی الف و ب دارد. واحد تجاری فرعی ب یک عملیات خارجی است. واحد تجاری فرعی الف تسهیلاتی را به واحد تجاری فرعی ب اعطا می‌کند. در صورتی که تسویه این تسهیلات برنامه‌ریزی نشده باشد و احتمال پرداخت آن

در آینده نزدیک بعید باشد، تسهیلات دریافتنی واحد تجاری فرعی الف از واحد تجاری فرعی ب، بخشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری اصلی در واحد تجاری فرعی ب می‌باشد. در صورتی که واحد تجاری فرعی الف نیز عملیات خارجی باشد، همچنان این موضوع مصداق دارد.

**اقلام پولی**

۱۶. ویژگی اصلی اقلام پولی، حق دریافت (یا تعهد پرداخت) مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد می‌باشد. حسابهای دریافتنی و پرداختنی تجاری و سود سهام پرداختنی، نمونه‌هایی از اقلام پولی است. مطالبات و بدهیهایی که به صورت غیرنقدی و برمبنای ارزش منصفانه کالا و خدمات درآینده تسویه می‌شود (مانند پیش‌دریافت بابت فروش کالاهایی که قیمت آن در زمان تحویل مشخص می‌شود) نیز جزء اقلام پولی محسوب می‌گردد. برعکس، ویژگی اصلی اقلام غیر پولی، نبود حق دریافت (یا تعهد پرداخت) مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد می‌باشد. پیش‌پرداخت خرید کالا و خدمات به قیمت ثابت (مانند پیش‌پرداخت اجاره)، سرقفلی، داراییهای نامشهود، موجودیهای مواد و کالا، داراییهای ثابت مشهود و بدهیهایی که از طریق تحویل دارایی غیر پولی تسویه می‌شود، نمونه‌هایی 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 می‌کند. واحد تجاری، اقلام ارزی را با استفاده از واحد پول عملیاتی خود تسعیر و اثرات تسعیر را طبق بندهای ۲۰ تا ۳۸ گزارش می‌کند.

# استاندارد حسابداری شماره ۱۶
# آثار تغییر در نرخ ارز
## (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

۱۸. بسیاری از واحدهای تجاری گزارشگر از تعدادی واحد تجاری منفرد تشکیل شده‌اند (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 دارای سرمایه‌گذاریهایی در واحدهای تجاری وابسته، مشارکتهای خاص یا شعبه‌هایی نیز باشند. زمانی که نتایج عملکرد و وضعیت مالی واحد تجاری منفرد در صورتهای مالی واحد تجاری گزارشگر منعکس می‌شود، ضروری است که نتایج عملکرد و وضعیت مالی آن واحد تجاری با استفاده از واحد پول واحد تجاری گزارشگر تسعیر شود. این استاندارد اجازه می‌دهد که واحد تجاری 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 می‌شود.

۱۹. این استاندارد همچنین به واحد تجاری منفرد که صورتهای مالی تهیه می‌کند و یا واحد تجاری که طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان **صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی**، استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان **سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته** یا استاندارد حسابداری شماره ۲۳ با عنوان **حسابداری مشارکتهای خاص** 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 تجاری متفاوت از واحد پول عملیاتی آن باشد، نتایج عملکرد و وضعیت مالی آن طبق بندهای ۳۹ تا ۵۵ 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 مندرج در صفحه بعد است:

# استاندارد حسابداری شماره ۱۶
# آثار تغییر در نرخ ارز
## (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

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

ب . دریافت یا پرداخت تسهیلات ارزی، یا

ج . معاملات مربوط به تحصیل یا فروش داراییها.

**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 طبق استانداردهای حسابداری، معامله برای اولین بار در آن تاریخ شرایط شناخت را احراز می‌کند. بنا به ملاحظات عملی، اغلب از نرخی 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 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. اقلام پولی ارزی باید به نرخ ارز در تاریخ ترازنامه تسعیر شود،**

**ب . اقلام غیر پولی که به بهای تمام شده ارزی اندازه‌گیری شده است باید به نرخ ارز در تاریخ معامله تسعیر شود، و**

**ج . اقلام غیر پولی که به ارزش منصفانه بر حسب ارز اندازه‌گیری شده است باید به نرخ ارز در تاریخ تعیین ارزش منصفانه تسعیر شود.**

۲۴. مبلغ دفتری یک قلم با توجه به استانداردهای حسابداری مربوط تعیین می‌شود. برای مثال، ممکن است داراییهای ثابت مشهود طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان **داراییهای ثابت مشهود** به بهای تمام شده یا مبلغ تجدید ارزیابی اندازه‌گیری شود. مبلغ دفتری اقلام ارزی، چه بر اساس بهای تمام شده تعیین شده باشد و چه بر مبنای مبلغ تجدید ارزیابی، طبق این استاندارد به واحد پول عملیاتی تسعیر می‌شود.

## استاندارد حسابداری شماره ۱۶
## آثار تغییر در نرخ ارز
### (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

۲۵. مبلغ دفتری برخی اقلام با مقایسه دو یا چند مبلغ تعیین می‌شود. برای مثال، مبلغ دفتری موجودیها، طبق استاندارد حسابداری شماره ۸ با عنوان **حسابداری موجودی مواد و کالا**، اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش می‌باشد. همچنین طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان **کاهش ارزش داراییها**، مبلغ دفتری دارایی که برای آن، نشانه کاهش ارزش وجود دارد، 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 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 شده است (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 شده است (برای مثال، نرخ ارز در تاریخ ترازنامه).

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. در صورت وجود نرخهای متعدد برای یک ارز، از نرخی برای تسعیر استفاده می‌شود که جریانهای نقدی آتی ناشی از معامله یا مانده حساب مربوط، بر حسب آن تسویه می‌شود. اگر 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.

**شناخت تفاوتهای تسعیر**

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

# استاندارد حسابداری شماره ۱۶
# آثار تغییر در نرخ ارز
## (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

۲۸. چنانچه نرخ ارز در فاصله تاریخ انجام معامله ارزی و تاریخ تسویه اقلام 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 درصورتی که معامله 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.

**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 شماره ۱۳ با عنوان "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 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 صورت بستانکار بودن مانده آن، 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 می شود. 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.**

## استاندارد حسابداری شماره ۱۶
## آثار تغییر در نرخ ارز
**(تجدید نظر شده ۱۳۹۱)**

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 نمی گردد. 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.

**۳۲. تفاوتهای تسعیر آن گروه از اقلام پولی که ماهیتاً بخشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری گزارشگر در عملیات خارجی را تشکیل می‌دهد (به بند ١٤ مراجعه شود) باید در صورت سود و زیان جامع شناسایی و تا زمان واگذاری سرمایه‌گذاری تحت سرفصل حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه طبقه‌بندی شود. این تفاوتها باید در زمان واگذاری سرمایه‌گذاری، طبق بند ۵۰ به سود (زیان) انباشته منتقل شود.**

**۳۳. چنانچه درآمد یا هزینه مربوط به اقلام غیر پولی در صورت سود و زیان جامع شناسایی شود، هرگونه درآمد یا هزینه ناشی از تسعیر آن اقلام نیز باید در صورت سود و زیان جامع شناسایی گردد. بر عکس، زمانی که درآمد یا هزینه مربوط به اقلام غیر پولی در صورت سود و زیان دوره شناسایی می‌شود، هرگونه درآمد یا هزینه ناشی از تسعیر آن اقلام نیز باید در صورت سود و زیان دوره شناسایی شود.**

## استاندارد حسابداری شماره ۱۶
## آثار تغییر در نرخ ارز
### (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

۳۴. طبق سایر استانداردهای حسابداری برخی درآمدها و هزینه‌ها در صورت سود و زیان جامع شناسایی می‌شود. برای مثال، طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان **داراییهای ثابت مشهود**، درآمد یا هزینه ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود در صورت سود و زیان جامع شناسایی می‌گردد. در صورتی که چنین داراییهایی بر حسب ارز اندازه‌گیری شود، طبق قسمت ج بند ۲۳ این استاندارد، مبلغ تجدید ارزیابی شده با استفاده از نرخ ارز در تاریخ تجدید ارزیابی، تسعیر و تفاوت تسعیر حاصل نیز در صورت 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 تاریخ ترازنامه 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. در صورت تغییر واحد پول عملیاتی ، واحد تجاری باید ضوابط تسعیر به واحد پول عملیاتی جدید را از تاریخ تغییر بکار گیرد.**

۳۷. طبق بند ۱۲، واحد پول عملیاتی واحد تجاری منعکس کننده شرایط، رویدادها و معاملات اصلی مربوط به واحد تجاری می‌باشد. 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.

# استاندارد حسابداری شماره ۱۶
# آثار تغییر در نرخ ارز
## (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

۳۸. اثر تغییر در واحد پول عملیاتی از تاریخ تغییر به حساب گرفته می‌شود. به عبارت دیگر، واحد تجاری با استفاده از نرخ ارز در تاریخ تغییر، تمام اقلام را به واحد پول عملیاتی جدید تسعیر می‌نماید. 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 قسمت ج بند ۴۰ در صورت سود و زیان جامع شناسایی شده است تا زمان واگذاری عملیات خارجی، به سود (زیان) انباشته منتقل نمی‌شود.

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

**تسعیر به واحد پول گزارشگری**

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

**٤٠. 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 بدهیها (از جمله ارقام مقایسه‌ای) باید با استفاده از نرخ ارز در تاریخ ترازنامه تسعیر شود،**

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

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

۴۱. بنا به ملاحظات عملی، اغلب برای تسعیر اقلام درآمد و هزینه از نرخی که 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 قسمت ج بند ۴۰ ناشی از موارد زیر می‌باشد:

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

ب . تسعیر خالص داراییهای اول دوره با استفاده از نرخ ارز در تاریخ ترازنامه که متفاوت از نرخ ارز در تاریخ ترازنامه 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 نمی شود. مبلغ انباشته تفاوتهای تسعیر تا زمان واگذاری عملیات خارجی به صورت مجزا در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه ارائه می‌شود. در مواردی که عملیات خارجی تحت تملک کامل واحد تجاری گزارشگر نباشد لیکن صورتهای مالی آن با صورتهای مالی واحد تجاری گزارشگر تلفیق شود، مبلغ انباشته تفاوتهای تسعیر اقلام ارزی قابل انتساب به اقلیت، به سهم اقلیت تخصیص می‌یابد و در ترازنامه تلفیقی به عنوان بخشی از سهم اقلیت گزارش می‌شود.

**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، اقلام حقوق صاحبان سرمایه، درآمدها و هزینه‌ها، از جمله ارقام مقایسه‌ای) باید با استفاده از نرخ ارز در تاریخ آخرین ترازنامه تسعیر شود.**

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

## استاندارد حسابداری شماره ۱۶
## آثار تغییر در نرخ ارز
(تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

**٤٤. 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 ٤٣ 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 قسمت ب بند ٤٣ 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 مطلقی 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 غیرپولی یا ارز نسبتاً با ثبات نگهداری کنند. پس‌اندازهای وجوه مبتنی‌بر 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،

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.

# استاندارد حسابداری شماره ۱۶
# آثار تغییر در نرخ ارز
## (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

**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، روش ارزش ویژه ناخالص یا روش ارزش ویژه در صورتهای مالی واحد تجاری گزارشگر منظور کرد.

۴۷. منظور کردن نتایج عملکرد و وضعیت مالی عملیات خارجی در صورتهای مالی واحد تجاری گزارشگر براساس روشهای معمول تلفیق، از قبیل حذف مانده‌ها و معاملات درون گروهی انجام می‌شود. به هر حال، یک دارایی (بدهی) پولی درون گروهی، 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 تجاری را در معرض سود یا زیان ناشی از نوسانات نرخ ارز قرار می‌دهد. در نتیجه، در صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری گزارشگر، این تفاوتهای تسعیر ارز در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود یا، اگر ناشی از شرایط تشریح شده در بند ۳۲ باشد، در صورت سود و زیان جامع شناسایی می‌شود و تا زمان واگذاری عملیات خارجی در بخش جداگانه‌ای در حقوق صاحبان سرمایه انباشته می‌شود.

۴۸. چنانچه پایان دوره مالی عملیات خارجی متفاوت از پایان دوره مالی واحد تجاری گزارشگر باشد، عملیات خارجی اغلب یک مجموعه صورتهای مالی به تاریخ پایان دوره مالی واحد تجاری 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 پایان دوره مالی عملیات خارجی بیشتر از سه ماه قبل از پایان دوره مالی واحد تجاری گزارشگر نباشد و تعدیلات لازم برای انعکاس اثرات تمام معاملات و سایر رویدادهای با اهمیت که در فاصله دو تاریخ اتفاق افتاده است به عمل آید. در چنین

# استاندارد حسابداری شماره ۱۶
# آثار تغییر در نرخ ارز
## (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

مواردی داراییها و بدهیهای عملیات خارجی با استفاده از نرخ ارز در پایان دوره مالی عملیات خارجی تسعیر می‌شود. طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان **صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی** برای تغییرات بااهمیت در نرخ ارز تا پایان دوره مالی واحد تجاری گزارشگر تعدیلات لازم صورت می‌گیرد. همین رویکرد در بکارگیری روش ارزش ویژه برای واحدهای تجاری وابسته طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان **سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته** و بکارگیری روش ارزش ویژه ناخالص برای مشارکتهای خاص طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۳ با عنوان **حسابداری مشارکتهای خاص** استفاده می‌شود.

**۴۹. هر گونه سرقفلی 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 ۴۰ و ۴۳ با استفاده از نرخ ارز در تاریخ ترازنامه 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 صورت سود و زیان جامع شناسایی و در بخش جداگانه‌ای در حقوق صاحبان سرمایه منعکس شده است، باید به سود (زیان) انباشته منتقل گردد.**

۵۱. علاوه بر واگذاری تمام منافع واحد تجاری در عملیات خارجی، موارد زیر نیز، حتی اگر واحد تجاری همچنان منافعی را در واحد تجاری فرعی، واحد تجاری وابسته، یا واحد تجاری تحت کنترل مشترک سابق نگهداری نماید، به عنوان واگذاری در نظر گرفته می‌شود:

الف. از دست دادن کنترل بر واحد تجاری فرعی که دارای عملیات خارجی است،

ب . از دست دادن نفوذ قابل ملاحظه بر واحد تجاری وابسته‌ای که دارای عملیات خارجی است، و

ج . از دست دادن کنترل مشترک بر واحد تجاری تحت کنترل مشترکی که دارای عملیات خارجی است.

۵۲. در زمان واگذاری واحد تجاری فرعی دارای عملیات خارجی، مبلغ انباشته تفاوتهای تسعیر مربوط به آن عملیات خارجی که به سهم اقلیت تخصیص داده شده است، حذف می‌گردد لیکن در سود (زیان) انباشته منعکس نمی‌شود.

**۵۳. در زمان واگذاری بخشی از واحد تجاری فرعی دارای عملیات خارجی، واحد تجاری باید متناسب با درصد واگذار شده، بخشی از مبلغ انباشته تفاوتهای تسعیر شناسایی شده در صورت سود و زیان جامع را به سهم اقلیت در آن عملیات خارجی منتقل کند. در سایر مواردی که بخشی از عملیات خارجی واگذار می‌شود، واحد تجاری باید فقط سهم متناسبی از مبلغ انباشته تفاوتهای تسعیر شناسایی شده در صورت سود و زیان جامع را به سود (زیان) انباشته منتقل نماید.**

۵۴. واگذاری بخشی از منافع واحد تجاری در عملیات خارجی عبارت است از هرگونه 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 نسبت به واگذاری تمام یا بخشی از منافع خود در عملیات خارجی از طرقی مانند فروش، انحلال یا توقف تمام یا بخشی از آن عملیات اقدام نماید. کاهش مبلغ دفتری عملیات خارجی، خواه به دلیل زیانهای عملیات خارجی باشد یا به دلیل کاهش ارزش شناسایی شده توسط واحد سرمایه‌گذار، واگذاری بخشی از عملیات خارجی محسوب نمی‌گردد. در نتیجه، در زمان کاهش مبلغ دفتری، هیچ بخشی از سود یا زیان تسعیر ارز شناسایی شده در صورت سود و زیان جامع به سود و زیان انباشته منتقل نمی‌شود.

# استاندارد حسابداری شماره ۱۶
# آثار تغییر در نرخ ارز
(تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

**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 و زیان دوره.**

**ب . خالص تفاوتهای تسعیر شناسایی شده در صورت سود و زیان جامع و طبقه‌بندی شده به عنوان یک قلم جداگانه در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه و صورت تطبیق مانده آن در ابتدا و پایان دوره.**

**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 تجاری 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 ٤٠ و ٤٣، 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 نرخ ارز در تاریخ آخرین ترازنامه، صورتهای مالی خود را به واحد پولی دیگری تبدیل نماید. این تبدیل‌ها طبق استانداردهای حسابداری نیست.

# استاندارد حسابداری شماره ۱۶
# آثار تغییر در نرخ ارز
## (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

### تاریخ اجرا و دوره گذار

۶۲. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ (به استثناء بند ۲۹- ب که از تاریخ ۱۳۹۱/۶/۱) و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجرا است.

۶۳. واحد تجاری باید مفاد بند ۴۹ را برای کلیه عملیات خارجی تحصیل شده بعد از ابتدای دوره مالی گزارشگری، که در آن این استاندارد برای اولین بار بکارگرفته می‌شود، با تسری به آینده رعایت نماید. بکارگیری بند ۴۹ برای عملیات خارجی که قبلاً تحصیل شده، مجاز است. در مورد تحصیل عملیات خارجی که بند ۴۹ با تسری به آینده بکار گرفته شده، ولی تحصیل قبل از اجرای این استاندارد برای اولین بار انجام پذیرفته است، واحد تجاری مبالغ مقایسه‌ای مربوط به سالهای قبل را تجدید ارائه نمی‌کند و در نتیجه ممکن است با سرقفلی و تعدیلات ارزش منصفانه ناشی از تحصیل به عنوان داراییها و بدهیهای واحد تجاری به جای داراییها و بدهیهای عملیات خارجی برخورد نماید. بنابراین، سرقفلی و تعدیلات ارزش منصفانه مذکور تاکنون یا بر حسب واحد پول عملیاتی واحد تجاری ارائه می‌شود یا اقلام ارزی غیرپولی است که با استفاده از نرخ ارز در تاریخ تحصیل گزارش می‌شود.

۶۴. سایر تغییرات ناشی از کاربرد این استاندارد، به استثناء بند ۲۹- الف، باید طبق الزامات استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان **گزارش عملکرد مالی** به حساب گرفته شود.

### مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۶۵. به استثنای موارد مندرج در بندهای ۲۹ تا ۳۲، ۵۰ و ۵۳ با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۱ با عنوان **آثار تغییر در نرخ ارز** نیز رعایت می‌شود.

# استاندارد حسابداری شماره ۱۶
# آثار تغییر در نرخ ارز
## (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

## پیوست
## مبانی نتیجه‌گیری

*این مبانی نتیجه‌گیری بخشی از الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱۶ را تشکیل نمی‌دهد.*

### واحد پول عملیاتی

۱. در استاندارد قبلی اصطلاح "واحد پول گزارشگری" به عنوان "واحد پول مورد استفاده در ارائه صورتهای مالی" تعریف شده بود. این تعریف مفهوم واحد پول اندازه‌گیری را نیز دربرمی‌گرفت که واحد پول مورد استفاده در اندازه‌گیری اقلام صورتهای مالی است. رویکرد استاندارد جدید، تفکیک این دو مفهوم است. از آنجا که واحد پول اندازه‌گیری، بیش از تاکید بر واحد پول محیط اقتصادی اصلی که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند و تعیین‌کننده قیمت معاملات است، بر واحد پول مورد استفاده برای اندازه‌گیری معاملات تاکید می‌کند، در این استاندارد اصطلاح واحد پول عملیاتی تعریف و به جای واحد پول اندازه‌گیری بکارگرفته شد.

۲. در استاندارد قبلی برای تعیین روش تسعیر، "واحد مستقل خارجی" از "عملیات خارجی لاینفک از عملیات واحد تجاری گزارشگر" تفکیک شده بود. با توجه به اینکه فعالیت یک عملیات خارجی لاینفک، خارج از محیط اقتصادی که واحد تجاری گزارشگر در آن فعالیت می‌کند با تعریف عملیات خارجی لاینفک سازگار نیست، واحد پول عملیاتی عملیات خارجی لاینفک و واحد تجاری گزارشگر همواره یکسان خواهد بود و تسعیر تنها در مورد صورتهای مالی واحد مستقل خارجی کاربرد خواهد داشت. معیارهایی که در استاندارد قبلی برای تشخیص واحد مستقل خارجی از عملیات خارجی لاینفک، استفاده شده بود در این استاندارد برای تشخیص واحد پول عملیاتی مورد استفاده قرار گرفته است و دیگر نیازی به تفکیک عملیات خارجی لاینفک از واحد مستقل خارجی نیست.

## استاندارد حسابداری شماره ۱۶
## آثار تغییر در نرخ ارز
## (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)
## پیوست (ادامه)

### واحد پول گزارشگری

۳. با توجه به روند جهانی‌شدن و ایجاد گروه‌های بزرگ که در کشورهای مختلف فعالیت می‌کنند، ممکن است یک گروه دارای بیش از یک واحد پول عملیاتی باشد. همچنین، مدیریت ممکن است نتواند برای کنترل و نظارت بر عملیات گروه از یک واحد پولی استفاده کند. بنابراین، واحدهای تجاری باید مجاز باشند که صورتهای مالی خود را بر حسب واحد پولی یا واحدهای پولی مختلف ارائه کنند. علاوه بر این، واحدهای تجاری در برخی کشورها ملزم به ارائه صورتهای مالی به واحد پول محلی هستند، حتی اگر آن واحد پولی، متفاوت از واحد پول عملیاتی آنها باشد. در این صورت، واحدهای تجاری ناچارند که دو مجموعه صورتهای مالی، یکی برحسب واحد پول عملیاتی و دیگری بر حسب واحد پول محلی، ارائه کنند. این استاندارد ارائه صورتهای مالی برحسب واحد پولی غیر از واحد پول عملیاتی را، با هدف کمک به استفاده‌کنندگان، منع نکرده است.

### احتساب تفاوتهای تسعیر بدهیهای ارزی در بهای تمام شده دارایی

۴. تفاوتهای تسعیر بدهیهای ارزی برای رساندن یک دارایی به مرحله بهره‌برداری یا آماده‌سازی برای فروش اجتناب‌ناپذیر است. از سوی دیگر، شناسایی این تفاوتها در صورت سود و زیان قبل از شروع درآمدزایی یک دارایی موجب تحریف عملکرد می‌شود. افزون بر این، در تصمیم‌گیریهای مربوط به تحصیل و ساخت داراییها، این‌گونه تفاوتها به طور صریح یا ضمنی در نظر گرفته می‌شود. لذا اکثریت اعضای کمیته با احتساب این تفاوتها در بهای تمام شده داراییهای واجد شرایط به شرط رعایت معیارهای مربوط به احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۳ با عنوان **مخارج تأمین مالی** موافقت کردند. همچنین، منظور نمودن تفاوت تسعیر بدهیهای ارزی مربوط به تحصیل و ساخت داراییها در بهای تمام شده دارایی، در شرایط افت شدید ارزش ریال و پس از احراز شرایط مندرج در استاندارد،

مورد موافقت قرار گرفت. دلیل این تصمیم، آثار تورمی افت شدید ارزش ریال بر داراییهای مرتبط با بدهیهای ارزی است که نادیده گرفتن آن موجب مخدوش شدن صورتهای مالی می‌گردد.

**خالص سرمایه‌گذاری در یک عملیات خارجی**

۵. براساس بند ۳۲ استاندارد جدید، تفاوت تسعیر مربوط به اقلام پولی بلندمدت که ماهیتاً بخشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری گزارشگر در عملیات خارجی را تشکیل می‌دهد، به عنوان بخشی جداگانه در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری گزارشگر شناسایی می‌شود. ماهیت این اقلام پولی مشابه سرمایه‌گذاری در حقوق صاحبان سرمایه یک عملیات خارجی است به این معنا که تسویه این اقلام پولی برنامه‌ریزی نشده است و احتمال نمی‌رود که در آینده نزدیک تسویه شود. بنابراین با آن مشابه خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی برخورد می‌شود. این الزام بدون توجه به واحد پولی و اینکه قلم پولی ناشی از معامله با واحد تجاری گزارشگر یا هر یک از عملیات خارجی آن است، بکار گرفته می‌شود.

**سرقفلی و تعدیلات ارزش منصفانه**

۶. براساس استاندارد قبلی، تسعیر سرقفلی و تعدیلات ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای ناشی از تحصیل عملیات خارجی، به نرخ ارز در تاریخ ترازنامه یا نرخ ارز در تاریخ معامله مجاز بود. از لحاظ نظری، نحوه عمل مناسب بستگی به این دارد که سرقفلی و تعدیلات ارزش منصفانه بخشی از داراییها و بدهیهای واحد تجاری اصلی یا عملیات خارجی تلقی شود. در صورتی که سرقفلی و تعدیلات ارزش منصفانه بخشی از داراییها و بدهیهای واحد تجاری اصلی باشد، از نرخ ارز در تاریخ معامله و اگر متعلق به عملیات خارجی باشد، نرخ ارز در تاریخ ترازنامه استفاده می‌شود.

۷. از آنجا که تعدیلات ارزش منصفانه مربوط به داراییها و بدهیهای عملیات خارجی است، تسعیر آن باید به نرخ ارز در تاریخ ترازنامه انجام شود. سرقفلی بخشی از داراییهای عملیات خارجی است (که به دلیل قابل تشخیص نبودن، در صورتهای مالی عملیات خارجی شناسایی نمی‌شود) و نباید به شیوه‌ای متفاوت از سایر داراییهای عملیات خارجی با آن برخورد شود. بنابراین، به منظور تسعیر سرقفلی، از نرخ ارز در تاریخ ترازنامه استفاده می‌شود.

**واگذاری تمام یا بخشی از عملیات خارجی**

۸. طبق این استاندارد، با از دست دادن کنترل، نفوذ قابل ملاحظه، یا کنترل مشترک در عملیات خارجی، همانند واگذاری عملیات خارجی برخورد می‌شود. برای مثال، حتی اگر با از دست دادن کنترل، واحد تجاری اصلی همچنان نفوذ قابل ملاحظه خود را حفظ کند، این رویداد، واگذاری عملیات خارجی تلقی می‌گردد زیرا تغییر در ماهیت سرمایه‌گذاری یک رویداد اقتصادی بااهمیت است.

۹. در صورتی که واگذاری بخشی از منافع واحد تجاری گزارشگر در عملیات خارجی موجب از دست دادن کنترل، نفوذ قابل ملاحظه، یا کنترل مشترک نشود، با آن همانند یک مبادله مالکانه برخورد می‌شود اما در صورت از دست دادن کنترل، نفوذ قابل ملاحظه، یا کنترل مشترک، سود و زیان تسعیری که پیشتر در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه شناسایی شده بود به سود (زیان) انباشته منتقل می‌شود.