

## تغییرات نرخ ارز و چالش‌های آن در حسابداری

حمیدبداغی<sup>1</sup>، عصمت عزیزیان<sup>2\*</sup>، جوادشیبانی<sup>3</sup>

1- عضو هیأت علمی موسسه آموزش عالی بینالود مشهد

2- دانشجوی کارشناسی ارشد موسسه آموزش عالی بینالود مشهد، n.azizian.68@gmail.com

3- دانشجوی کارشناسی ارشد موسسه آموزش عالی بینالود مشهد

### چکیده

واحد تجاری می‌تواند فعالیت‌های خارجی خود را از دو طریق انجام دهد. واحد تجاری می‌تواند معاملاتی را به ارز انجام دهد یا دارای عملیات خارجی باشد. موضوعات اصلی در حسابداری معاملات ارزی و عملیات خارجی عبارت از این است که چه نرخ‌های تسعیر بکار گرفته شود و آثار مالی ناشی از تغییر نرخ ارز چگونه در صورتهای مالی شناسایی شود. هدف این است که تسعیر معاملات ارزی و عملیات خارجی به نحوی صورت گیرد که این اطمینان را ایجاد کند که صورتهای مالی تصویری مطلوب از نتایج عملکرد واحد تجاری ارائه می‌دهد.

مقاله حاضر به تغییرات نرخ ارز و چالش‌های آن در حسابداری می‌پردازد. 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 به واحد پول گزارشگری تسعیر می‌شود. تفاوت‌های تسعیر بدهیهای ارزی برای رساندن یک دارایی به مرحله بهره برداری یا آماده سازی برای فروش اجتناب ناپذیر است. از سوی دیگر، شناسایی این تفاوتها در صورت سود و زیان قبل از شروع درآمدزایی یک دارایی موجب تحریف عملکرد می‌شود. اکثریت اعضای کمیته با احتساب این تفاوتها در بهای تمام شده داراییهای واجد شرایط به شرط رعایت معیارهای مربوط به احتساب مخارج تامین مالی در بهای تمام شده دارایی طبق استاندارد حسابداری شماره 13 با عنوان مخارج تامین مالی موافقت کردند. در این مقاله به بررسی استاندارد شماره 16 حسابداری ایران با عنوان تغییرات نرخ ارز و استاندارد شماره 21 بین الملل پرداخته شده و سپس به مقایسه این دو و چالشهای پیش روی آن پرداخته شده است.

واژه‌های کلیدی: تسعیر ارز - نرخ ارز - پول عملیاتی - تبدیل ارز

## مقدمه

همان گونه که می‌دانیم بازار ارزهای خارجی بخصوص دلار با نوسانات و التهابهای زیادی روبرو شده و تحلیل‌های بسیاری در مورد دلایل آن وجود دارد. برخی آن را ناشی از افزایش تقاضای بازار و عرضه محدود می‌دانند و برخی دیگر آن را ناشی از کاهش ارزش پول ملی و گروهی نیز آن را یک سیاست پولی برای ایجاد توازن در صادرات در مقابل واردات می‌دانند. در واقع نرخ ارز می‌بایست توسط عرضه و تقاضا تعیین گردد عرضه و تقاضا نیز به کسری یا مازاد تراز پرداختهای هر کشور جهت پرداخت تعهدات و نیز انتظارات مربوط به تغییرات آتی نرخ ارز بستگی دارد، اما بسیاری از کشورهای جهان از جمله ایران به دلایل گوناگون کنترل ویژه ای بر نرخ برابری پول ملی با ارزهای خارجی برقرار می‌نمایند، لذا چنانچه مدیریت نرخ ارز توسط دولت (بانک مرکزی) صورت گیرد تعیین این نرخ به صورت شناور مدیریت شده صورت می‌گیرد.

## تسعیر:

فرآیندی است که از طریق آن، اطلاعات مالی مبنی بر ارز، بر حسب پول گزارشگری بیان می‌شود. واژه تسعیر، گزارش معاملات منفرد ارزی بر حسب واحد پول گزارشگری و هم چنین برگرداندن یک مجموعه کامل صورت‌های مالی تهیه شده بر حسب ارز به واحد پول گزارشگری را در بر می‌گیرد.

این یک پدیده اقتصادی مهمی است که اتفاق افتاده و در عملکرد مالی شرکتها مؤثر است که هم برای شرکت ها و هم برای حسابداران و حسابرسان مشکلاتی پدید آورده است. برای چنین مشکلی، قبل از اینکه گزارشی از سازمان حسابرسی منتشر شود، در جامعه و سازمان های بورس و حسابرسی جلساتی گذاشته شد. پیشتر هم مؤسسات حسابرسی خصوصی به دنبال راه حل این مشکل بوده اند، چرا که وقتی چند نرخ ارز وجود دارد باید دید اگر شرکت دارایی دارد یا بدهی، دارایی را با کدام نرخ می‌توان تبدیل و تسعیر کرد.

در بسیاری از شرکت‌هایی که وام‌های بلندمدت ارزی گرفته‌اند رقم خیلی سنگینی باید به عنوان زبان تسعیر ارز شناسایی شود. برخی به اندازه سرمایه شرکت باید زبان تسعیر ارز شناسایی کنند اما شرکت ها زیر بار نرفتند و حسابرسان نتوانستند برخوردی کنند چون اگر این کار را بکنند حساب‌هایشان مردود می‌شود و در مجموع باید طبق استاندارد، زبان ها را شناسایی کنند و نهایتاً چنین شرکت ورشکسته می‌شود. برخی شرکت های ما که در نتیجه تغییر نرخ ارز به شرکت های ورشکسته تبدیل شده اند، آیا وضعیت مالی آنها را باید به این شکل نشان بدهیم. این مسأله سنگینی است و چیزی کمتر از بحران های غرب نیست. در این صورت برخی صنایع ما مثل صنعت سیمان که از صندوق ذخیره ارزی وام سنگینی گرفته‌اند ورشکسته می‌شوند. مشمول ماده 141، در این حالت سهامداران خرد به شدت ضرر خواهند کرد.<sup>[1]</sup>

## تبدیل ارز:

در مواردی راه مطلوب این است که مجموع دارایی‌ها، بدهی‌ها یا رویدادهای مالی را بر حسب پول رایج کشورهای مختلف گزارش کرد. در چنین حالتی اطلاعاتی که براساس واحدهای پولی مختلف گزارش می‌شود باید به صورت واحد پولی باشد که بیشتر خوانندگان این صورت‌های مالی در آن کشور ساکن هستند. معمولاً نیاز به تبدیل ارز زمانی به وجود می‌آید که صورت حسابهای یک شعبه یا واحد فرعی در واحد تجاری اصلی (شرکت اصلی) تلفیق شده باشد، زمانی که صورت‌های مالی یک شرکت مستقل خارجی را برحسب کشور دیگری ارائه می‌شود که بتوان از آن استفاده کرد.

هنگام تبدیل ارز 2 پرسش اصلی مطرح در تصمیم‌گیری، در مورد نرخ ارز و تصمیم‌گیری در مورد حمایت سود یا زیان غیر عملیاتی ناشی از تبدیل ارز مطرح اند، چندین روش پیشنهاد شده است که برخی از آنها از این قرارند.

1- روش مبتنی بر اقلام پولی - اقلام غیر پولی: این روش مشابه دلار ثابت - بهای تمام شده تاریخی می‌باشد که دارایی‌ها و بدهی‌های پولی بر حسب مقادیر جاری گزارش می‌کنند و از این رو باید با استفاده از نرخ ارز در تاریخ ترانزاکشن آنها را تبدیل سود یا زیان غیرعملیاتی ناشی از تبدیل ارز باید در صورت سود و زیان گزارش شود. دارایی‌ها و بدهی‌های غیرپولی کرد را بر

مبنای نرخ ارز رایج در زمان خرید اقلام تبدیل می کنند. یعنی اساس فرض بر این پایه گذاشته می شود که بهای تمام شده اقلام بر حسب دلار یا پول رایج کشوری است که واحد تجاری اصلی در آن قرار دارد و آن برابر با تعداد دلارهایی است که برای خرید ارز خارجی لازم است که این دلارها هم، به نوبه خود، برای خرید داراییها مورد استفاده قرار گرفته است. کاهش در نرخ ارز پس از تاریخ منجر به زیان ناشی از کاربرد این روش نخواهد شد. زیرا بهای تمام شده تاریخی، بر حسب دلارهای معادل، تغییر نکرده است یکی از مشکلات کاربرد روش مزبور این است. همان گونه که پیش از این گفتیم برای طبقه بندی اقلام پولی از اقلام غیرپولی هیچ ضابطه ای وجود ندارد.

2- بر مبنای طبقه بندی اقلام جاری از اقلام غیرجاری: اقلام جاری بر مبنای نرخ جاری تبدیل می شوند، زیرا آنها به عملیات جاری شرکت مربوط می شوند. ولی چنین استدلال می شود که با گزارش کردن تغییرات نرخ ارزی که فقط در مورد اقلام جاری اعمال می شود، سود و زیان غیرعملیاتی باعث خواهد شد که ریسک ارز بیش از مقدار واقعی گزارش شود. یعنی داراییهای جاری و غیرجاری به صورت اقلام مصون ساز در برابر ریسک ناشی از اوراق قرضه منتشر شده و در دست مردم عمل می کنند و عکس آن هم صادق است.

3- روش مبتنی بر رویه های حسابداری (روش موقتی یا گذرا هم می نامند): حالت اصلاح شده ای از روش بالاست. در این روش هدف از تبدیل ارز این است که بتوان برای سیستم حسابداری یک مبنای تعیین ارزش اقلام و محاسبه بدست آورد. یعنی اقلامی که بر حسب بهای تمام شده تاریخی گزارش شده اند بر اساس نرخ ارز در تاریخی تبدیل می شوند، اقلامی که بر حسب قیمت جاری یا قیمت مورد انتظار آینده گزارش می شوند بر مبنای نرخ ارز جاری تبدیل می شوند. چنین به نظر می رسد که روش مزبور با رویه های ساختاری مبتنی بر سیستم حسابداری به بهای تمام شده تاریخی سازگارتر باشد. ولی روش مزبور نمی تواند منطقی باشد زیرا سود و زیان غیرعملیاتی ناشی از ارز به روش های حسابداری بستگی دارد که شرکت به کار می برد. از این رو، هیچ نوع اطلاعاتی در مورد تفسیر وضع کنونی سیستم اقتصادی به خوانندگان صورت های مالی داده نخواهد شد.

4- روش مبتنی بر خالص سرمایه گذاری ها: در این روش فرض بر این گذاشته می شود که این فعالیتها در معرض ریسک ناشی از تغییرات نرخ ارز قرار دارد. اینکه آیا باید اثرهای ناشی از تغییر نرخ ارز را به عنوان سود و زیان غیرعملیاتی گزارش کرد یا خیر به دیدگاهی بستگی دارد که از زاویه به خالص سرمایه گذاریها و مفروضات مرتبط به اقلامی که در معرض ریسک قرار گیرند نگاه می شود. اگر فرض بر این باشد که سرمایه گذاریها، از نظر ماهیت، به صورت مبنی دائمی هستند، در آن صورت می توان ادعا کرد، زمانی که سرمایه گذاریها به واحد پول رایج کشور تبدیل نشوند هیچ نوعی سود و زیان غیرعملیاتی وجود نخواهد داشت، یعنی تا زمانی که مبالغ سرمایه گذاری به پول نقد تبدیل نشوند چیزی به نام سود و زیان غیرعملیاتی وجود ندارد در آن زمان هم چنین فرض خواهد شد که سود و زیان غیرعملیاتی تحقق یافته اند. تئوری اقتصادی این دیدگاه را تأیید می کند که طی دوره های نسبتاً بلند مدت، بیشتر داراییها و بدهیها در معرض ریسک مربوط به سود و زیان غیرعملیاتی ناشی از تبدیل ارز قرار نمی گیرند.

بررسی تبدیل ارز و صورتهای مالی شرکت های فرعی فعال در کشورهای خارجی:

برای تبدیل صورتهای مالی مربوط به عملیات شرکت های فرعی فعال در کشورهای خارجی، موارد مطروحه در این استانداردها، چگونگی گزارش عملیات شرکت های فرعی خارج از کشور در صورتهای مالی تلفیقی و تبدیل پول رایج در آن کشورها به پول ملی شرکت اصلی می باشد. بنابراین، نرخ تبدیل ارز و نوسان های آن، عاملی با اهمیت و تأثیر گذار است.

چه عواملی نرخ تبدیل بین پولهای رایج در کشورهای مختلف را تعیین می کنند؟

نرخهای تبدیل ارز معمولاً منتج از دو عامل می باشند:

- 1- نرخهای اسمی سود تضمین شده (بهره) در کشورهای مختلف که از نرخ تورم مورد انتظار متأثر است.
- 2- نسبت قیمت های نسبی سبد کالا و خدمات در دو کشور معین که از تقسیم سطح قیمت های این کشور بر یکدیگر بدست می آید.

## اولین کنفرانس سالانه موسسه آموزش عالی بینالود مشهد

ACOB 2015

ثابت نبودن نرخ تورم و قدرت خرید در کشورهای مختلف موجب نوسان نرخ تبدیل ارز و در نهایت منتج به ایجاد مبالغ معتناهی سود (زیان) ناشی از تسعیر ارز می شود.

رویکردهای اصلی مطرح شده برای تبدیل صورتهای مالی شرکت های فرعی فعال در کشورهای خارجی: رویکرد اول: کانون توجه پول رایج در کشور متبوع شرکت اصلی است و فرض بر این که عملیات شرکت فرعی خارجی براساس این پول ثبت و گزارش می شود. به بیان دیگر، داراییها، بدهیها، درآمد فروش و هزینه ها بر مبنای پول رایج در کشور شرکت اصلی گزارش می گردد.

رویکرد دوم: فرض بر این است که عملیات شرکت فرعی بر مبنای پول رایج در کشور خارجی رخ داده و تأثیری بر پول رایج در کشور متبوع شرکت اصلی نداشته است. بنابراین داراییها، بدهیها، درآمد فروش و هزینه ها براساس پول خارجی اندازه گیری اما از لحاظ مقاصد گزارشگری به پول کشور متبوع شرکت اصلی تبدیل می شود. نتیجه ای که از پیروی رویکرد دوم حاصل می شود این است که تغییرات نرخ تبدیل ارزی تأثیری بر عملیات یا گردش وجود نقد ندارد مگر اینکه داراییهای خالص شرکت فرعی مورد مبادله قرار گیرد. بنابراین، مادام که داراییهای خالص مبادله نشده است، اثر تغییر نرخ تبدیل ارز در صورت سود و زیان گزارش نمی شود.

IFRS و استانداردهای ما قبل آن، با رویکرد اول مطروحه بالا هماهنگ بوده است. در این استاندارد به کارگیری روش موقتی برای تبدیل صورتهای مالی توصیه شده است. در این روش، تمامی اقلام ترازنامه که بر مبنای قیمت های گذشته گزارش شده اند با استفاده از نرخ تبدیل ارز در زمان تحصیل آن اقلام تسعیر می شود. اقلام صورت سود و زیان نیز بر مبنای نرخ توسط تبدیل ارز در دوره مورد گزارش تسعیر می گردند. تفاوت های حاصل از تسعیر بر مبنای نرخهای تبدیل نیز به عنوان سود (زیان) تسعیر اقلام ارزی در صورت سود و زیان گزارش می شوند.<sup>[2]</sup>

### واحد پول عملیاتی:

در استاندارد قبلی اصطلاح "واحد پول گزارشگری" به عنوان واحد پول مورد استفاده در ارائه صورت های مالی تعریف شده بود. این تعریف مفهوم واحد پول اندازه گیری را نیز در بر می گرفت که واحد پول مورد استفاده در اندازه گیری اقلام صورت های مالی است. رویکرد استاندارد جدید، تفکیک این دو مفهوم است. از آنجا که واحد پول اندازه گیری، بیش از تأکید بر واحد پول محیط اقتصادی اصلی که واحد تجاری در آن فعالیت می کند و تعیین کننده قیمت معاملات است، بر واحد پول مورد استفاده برای اندازه گیری معاملات تأکید می کند، در این استاندارد واحد پول عملیاتی به جای واحد پول اندازه گیری به کار گرفته می شود.

واحد پول عملیاتی عبارت است از واحد پول محیط اقتصادی اصلی که واحد تجاری در آن فعالیت می کند.<sup>[3]</sup> پول عملیاتی نیز پول رایج در کشور متبوع شرکت فرعی خارجی است که دریافتها و پرداختهای آن بر حسب آن پول انجام می شود. سود شرکت فرعی که بر حسب پول عملیاتی محاسبه می شود نیز بر مبنای نرخ متوسط تسعیر ارز طی دوره مالی به پول رایج در کشور متبوع شرکت اصلی تبدیل می گردد. در پایان دوره مالی، تمامی اقلام ترازنامه شرکت فرعی، بر مبنای نرخ متوسط تسعیر و براساس واحد پول عملیاتی شرکت اصلی بیان می شود. هرگونه تعدیل ناشی از نوسان نرخ تسعیر، نیز به جای گزارش به عنوان سود (زیان) غیر عملیاتی، به عنوان جزیی جداگانه در حقوق صاحبان سهام منعکس می گردد. این نحوه عمل، قبل از انتشار استاندارد مربوط به سود جامع، موجب از دست رفتن همبستگی بین صورتهای مالی تعریف می شد. ارز: عبارت است از هر واحد پولی، به غیر از واحد پول عملیاتی واحد تجاری.

در شرایط کنونی، آیا نرخ تسعیر باید نرخ رسمی یا نرخ بازار آزاد ارز باشد؟

هر چند در استاندارد شماره 16، در مورد این موضوع راهکاری ارائه نشده است، در خصوص نحوه برخورد در شرایط وجود نرخ های متعدد، مفاد استاندارد بین المللی حسابداری را به عنوان معتبرترین مرجع حرفه ای این (با هدف مفیدترین اطلاعات)، -

## اولین کنفرانس سالانه موسسه آموزش عالی بینالود مشهد

ACOB 2015

مدنظر قرار دهیم، راهکار آن به شرح زیر تجویز می شود: در صورتی که نرخ‌های متعددی برای تبدیل یک ارز وجود داشته باشد، از نرخ برای تسعیر استفاده می‌شود که مانده حساب مربوط با جریان‌های نقدی آتی ناشی از معامله، بر حسب آن تسویه می‌شود. استاندارد شماره 21 بین الملل با عنوان اثرات تغییر در نرخ ارز - لازم الاجرا از اول ژانویه 2005 (بند 26) همچنین، در مواقعی که نوسانات نرخ ارز قابل توجه باشد، رهنمود زیر توصیه شده است:

به دلیل ملاحظات عملی، اغلب از نرخ برای تسعیر اقلام درآمد و هزینه استفاده می‌شود که تقریبی از نرخ‌های ارز در تاریخ های معاملات است.

احتساب تفاوت‌های تسعیر بدهی های ارزی در بهای تمام شده دارایی بسیاری از شرکت‌ها دارایی‌هایی را در ازای ایجاد بدهی‌های ارز تحصیل کرده اند و ما به التفاوت در سال های گذشته به لحاظ نوسانات اندک در نرخ ارز و نیز تفاوت ناچیز نرخ ارز رسمی و بازار با عنوان تسعیر ارز به عنوان درآمد و هزینه دوره شناسایی می کردند. اما به دنبال نوسانات شدید نرخ ارز در سالهای اخیر اصلاحاتی در استاندارد حسابداری شماره 16 انجام شده است. طبق این اصلاحات تفاوت های ناشی از تسعیر ارز باید به مبلغ دفتری دارایی‌های مربوط منظور شود به شرط آن که مبلغ دفتری پس از تعدیل از قفل بهای جایگزین و مبلغ بازیافت ناشی از فروش یا کاربرد آن دارایی تجاوز نکند. از زمان شروع بحران ارزی و آغاز روند تضعیف ارزش ریال، این ابهام برای بسیاری از سهامداران ایجاد شد که تکلیف صنایع بورسی در بازپرداخت وام های ارزی که حال در اثر کاهش ارزش پول ملی آنها نسبت به دو سال گذشته سه برابر شده است چه خواهد شد؟ با یک تأخیر نسبتاً طولانی، سرانجام سازمان های حسابرسی به عنوان متولی تدوین استانداردهای حسابداری دست به کار شد و مجوز انتقال هزینه سنگین تسعیر ارز این وام های ارزی به بهای تمام شده دارایی ها به جای شناسایی در صورت سود و زیان را صادر کرده است.

بر اساس استاندارد حسابداری شماره 16، تفاوت‌های تسعیر بدهی‌های ارزی برای رساندن یک دارایی به مرحله بهره‌برداری یا آماده‌سازی برای فروش اجتناب ناپذیر 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، این گونه 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 13 با عنوان مخارج تأمین مالی موافقت کردند.

### مزایای سرمایه ای کردن تفاوت های تسعیر بدهی های ارزی

الف- ارائه تصویری مطلوب تر از نتایج عملکرد واحد جاری در مقایسه با انجام تسعیر ارز بر اساس روش اصلی آن، زیرا در صورت تحصیل موجودی مواد و کالا (به نسبت موجودی‌های مصرف نشده)، به خصوص در صورتی که دارایی ثابت تحصیل شود و به نسبت عمر مفید دارایی ثابت) این تفاوت های تسعیر بدهی‌های ارزی که سرمایه ای تلقی می‌شود، آثار به مراتب کمتری بر EPS خواهد گذاشت. (نباید تصور کرد که به کارگیری رویه مجاز برای شناخت تفاوت های تسعیر بدهی ارزی، هیچ گونه تأثیری بر EPS بر جای نخواهد گذاشت) چه بسا یک واحد تجاری در صورت شناسایی تفاوت های مربوط به عنوان هزینه، در شمول ماده 141 قانون تجارت قرار گیرد و مدیریت باید این موضوع را مدنظر قرار دهد.

ب- احتساب تفاوت های قابل ملاحظه ناشی از تسعیر بدهی های ارزی در ارزش دفتری دارایی، به دلیل اجتناب از ارائه سودها و زیان های پر نوسان و ناهموار باعث افزایش قابلیت پیش بینی نتایج عملکرد آتی واحد تجاری خواهد شد.

ج- احتساب هزینه های ناشی از تفاوت های تسعیر بدهی های ارزی به ارزش دفتری دارایی‌هایی که از محل بدهی‌های مزبور تحصیل شده است، به عنوان بخشی از مخارج ضروری و اجتناب ناپذیر موجب می‌شود تا ارزش دفتری این دارایی‌ها اطلاعات مربوط در خصوص منافع اقتصادی ناشی از فروش یا استفاده مستمر دارایی‌های مزبور در اختیار قرار دهد.

### معایب سرمایه ای کردن تفاوت های تسعیر بدهی های ارزی

الف) از لحاظ تئوریک و انطباق با مفاهیم نظری گزارشگری مالی، دو ایراد عمده وجود دارد:

1- چنانچه بدهی های ارزی از بابت دارایی ثابت تحصیل شده باشد زمانی که دارایی به وضعیت و شرایط لازم برای بهره برداری رسیده باشد، شناسایی مخارج در مبلغ دفتری دارایی مشهود متوقف می شود؛ به خصوص در حالتی که منافع اقتصادی دارایی در حال استفاده باشد یا در حال بهره برداری باشد، ضرورت توقف شناسایی مخارج در ارزش دفتری و رعایت بند اخیر، اجتناب ناپذیر خواهد بود. در غیر این صورت به دلیل فرآیند شناخت طولانی می شود، اندازه گیری ارزش دفتری دارایی به گونه ای اتکاپذیر، در عمل ناممکن به نظر می رسد.

2- چنانچه تفاوت های ناشی از تسعیر بدهی های ارزی را با فرض پیروی از مفاهیم نظام بهای تمام شده تاریخی، سرمایه ای تلقی کنیم، باید در نظر داشته باشیم که نظام بهای تمام شده تاریخی مبتنی بر دو خاصیت مهم است. خاصیت اول مبتنی بودن آن بر معاملات است و خاصیت دوم این است که بهای تمام شده تاریخی بیانگر ارزش جاری در زمان تحصیل است اما واقعیت آن است که سرمایه ای تلقی کردن تفاوت های مزبور، با هر دو خاصیت یاد شده هم خوانی ندارد؛ زیرا:

1- شناسایی تفاوت های مزبور، به منظور تسعیر اقلام پولی در تاریخ تزارنامه، نوعی رویداد مالی است نه معامله،  
2- نمی توان انتظار داشت تا به مبلغی که منعکس کننده ارزش جاری (منصفانه) در زمان تحصیل است، دست یافت.  
ب) به کارگیری رویه مجاز جایگزین، در خصوص نحوه شناسایی تفاوت های تسعیر بدهی های ارزی و سرمایه ای کردن تفاوت های مزبور در ارزش های دفتری، از طریق افزایش بهای تمام شده کالاها و خدمات، موجب افزایش قیمت کالاها و خدمات ارائه شده خواهد شد.

ج) از آنجا که تصویب متن پیش نویس تجدیدنظر شده استاندارد شماره 16 (با عنوان آثار تغییر در نرخ ارز که پایان مهلت نظرخواهی آن تا تاریخ 31 خرداد 1390 بوده است) توسط سازمان حسابرسی - به عنوان مرجع استانداردگذار در کشور - با هدف انطباق به استاندارد بین المللی مراحل پایانی خود را پشت سر می گذارد و در استاندارد تجدید نظر شده جدید، رویه جایگزین مورد بحث حذف شده است؛ آن دسته از واحدهای تجاری که رویه جایگزین مجاز را مورد استفاده قرار دهند با دو چالش مهم مواجه می گردند.

1- مقایسه پذیری صورت های مالی واحدهای تجاری مزبور، از بابت ارائه وضعیت و عملکرد مالی (برای سال های تصویب پیش نویس و آخرین سال به کار گیری رویه جایگزین مجاز فعلی)، با اشکال عمده مواجه خواهد شد.

2- با در نظر داشتن مفاد بند 24 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم، که بر اساس آن هزینه (زیان) حاصل از تسعیر ارز واحدهای تجاری (مودی)، مشروط بر ثبات رویه در طی سال های مختلف است؛ در نتیجه، اثبات هزینه مزبور به عنوان هزینه ای قابل قبول توسط واحدهای تجاری (مودی) و پذیرش آن توسط میزان سازمان امور مالیاتی، ناممکن می نماید.<sup>[8]</sup>

### چالش های ارزی

نرخ تسعیر ارز در سود و زیان شرکت ها لحاظ نمی شود. هزینه های ناشی از تسعیر ارز طرح های توسعه و دارایی های در حال ساخت شرکت ها به جای لحاظ شدن در هزینه های جاری، در سر فصل قیمت تمام شده پروژه ها منتقل خواهد شد و در سود و زیان شرکت ها درج نمی شود. این تصمیم به خاطر مشکلات برخی از شرکت ها بود که تفاوت مربوط به نرخ تسعیر ارز در طرح های اجرایی و همچنین دارایی های در حال ساخت موجب افزایش هزینه های آنها می شد، ولی با این تغییر این مشکل حل شده و پروژه های بزرگ با سهولت بهتری انجام خواهند شد. بنابراین طبق این استاندارد تا زمانی که دارایی ها به بهره برداری نرسند، نرخ تسعیر ارز به جای هزینه های جاری در حساب بهای تمام شده لحاظ خواهد شد. اثر چنین مصوبه هایی بر روی شرکت های بورسی و فرابورسی این است که آن دسته از شرکت هایی که دارای چنین پروژه ها و دارایی هایی هستند، با آثار منفی تسعیر ارز مواجه خواهند شد، اما شرکت هایی که بدهی بلند مدت داشته یا پروژه های آنها به بهره برداری رسیده از این استاندارد چندان بهره ای نخواهند برد و باید در حسابرسی فکری به حالشان شود. اغلب شرکت ها به دلیل چند نرخی بودن ارزش دارایی مشکلاتی هستند. آن دسته از شرکت ها به ویژه سیمانی ها که از صندوق ذخیره ارزی وام گرفته یا از تسهیلات خارجی بهره برده اند، با آثار منفی ناشی از افزایش نرخ ارز مواجه هستند. بنابراین اگر چه چنین استانداردهایی اصلاح نشده، بازار سرمایه

## اولین کنفرانس سالانه موسسه آموزش عالی بینالود مشهد

ACOB 2015

با مشکلات اساسی روبه رو می شود. بزرگ اصل در پایان گفت: در این میان نکته اصلی این است که به دلیل شرایط موجود، نرخ های فعلی ارز پایدار نبوده و قابل اتکا نیستند. به همین دلیل پیشنهاد می شود بدهی های ارزی بلند مدت به حالت ابهام در نظر گرفته شود. تا شرایط به حالت عادی برگردد.<sup>[6]</sup>

بسیاری از شرکت ها دارایی هایی را در ازای ایجاد بدهی های ارزی تحصیل کرده اند و در سال های گذشته به لحاظ نوسانات اندک در نرخ ارز و نیز تفاوت ناچیز نرخ ارز رسمی و بازار، ما به التفاوت تسعیر ارز را در اجرای استاندارد حسابداری 16 با عنوان تسعیر ارز، به عنوان درآمد و هزینه دوره شناسایی می کردند. اما در سال جاری با افزایش 50 درصدی در نرخ ارز تا این تاریخ مواجه بوده ایم.

در عین حال نرخ های چندگانه ای هم برای ارز تعریف شده است که کمترین آن نرخ رسمی و بیشترین آن نرخ بازار است که در حال حاضر، 36 درصدی با یکدیگر دارند. طبعاً باید در نظر داشت که این تغییر در نرخ ارز منجر به افزایش قیمت ریالی کالاهای وارداتی حداقل به میزان این تغییر نیز شده است. حال این سوال پیش می آید آیا اشخاص، به خصوص آنها که که بدهی های ارزی شان به مراتب سنگین تر است، باید:

1- از نرخ رسمی ارز برای تسعیر استفاده کنند یا از نرخ بازار؟

2- این تفاوت را باید به عنوان درآمد و هزینه دوره شناسایی کنند یا به حساب دارایی های ارزی که در مقابل ایجاد این بدهی ها تحصیل شده است، منظور منند؟

طبعاً در صورتی که شرکت ها اقدام به تسعیر اقلام پولی ارزی آزاد کنند، مبالغ هنگفتی تحت عنوان هزینه تسعیر در صورت سود و زیان آنان منعکس خواهد شد و این در حالی است که این شرکت ها، دارایی هایی را از محل این بدهی های ارزی تحصیل کرده اند که ارزش دفتری آنها در حال حاضر به مراتب کمتر از ارزش جایگزینی آنها است. حال باید دید که استانداردهای حسابداری در این مورد چه می گویند؟ استاندارد حسابداری 16 با عنوان تسعیر ارز که توسط سازمان حسابداری بر اساس نسخه های اولیه استاندارد حسابداری بین المللی شماره 21 به فارسی ترجمه شده و از سال 1380 لازم الاجرا بوده است، در بخش الف بند 11 الزام می دارد: «اقلام پولی ارزی باید با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه تسعیر شود». در بند 16 این استاندارد نیز آمده است: «تفاوت های ناشی از تسویه یا تسعیر اقلام پولی ارزی واحد تجاری به نرخ هایی متفاوت با نرخ هایی که در ثبت این اقلام در صورت های مالی دوره قبل به کار رفته است، باید به عنوان درآمد یا هزینه دوره وقوع شناسایی شود». از سوی دیگر در بند 25 این استاندارد، نحوه عمل جایگزین برای شناخت تفاوت تسعیر در مواقع کاهش شدید یا افت قابل ملاحظه در نرخ برابری ریال در مقابل ارزهای خارجی را مجاز دانسته است. به موجب بند 25 استاندارد: «تفاوت های 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 بدهی هایی را تحت تأثیر قرار دهد که به تازگی و به طور مستقیم در ارتباط با تحصیل دارایی های ارزی ایجاد شده است و واحد تجاری قادر به تسویه آنها نیست. این تفاوت های تسعیر باید به مبلغ دفتری دارایی های مربوط منظور شود، به شرط آن که مبلغ دفتری پس از تعدیل، از اقل بهای جایگزینی و مبلغ بازیافت ناشی از فروش یا کاربرد آن دارایی تجاوز نکند.

باید توجه داشت که استاندارد حسابداری بین المللی شماره 21 در سال های بعد چندین بار تغییر یافته و یکی از مهم ترین این تغییرات، حذف نحوه عمل مجاز جایگزین (بند 25 استاندارد 16 ایران که در بالا توضیح داده شد) از متن این استاندارد بوده است. دلیل حذف رویه جایگزین از استاندارد بین المللی، انطباق نداشتن آن با چارچوب نظری تهیه و ارائه صورت های مالی است، زیرا زبان ناشی از تسعیر ارز فاقد شرایط شناسایی به عنوان دارایی است. در مقابل، اگر در مواردی شرایط برای شناسایی به عنوان دارایی از این بابت فراهم باشد، این دارایی ها باید در چارچوب استاندارد حسابداری بین المللی شماره 29 با عنوان «گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم شدید» تجدید ارائه شوند که با وجود گذشت سال ها از انتشار این استاندارد 6 صفحه ای، متأسفانه هنوز توسط سازمان حسابداری به فارسی ترجمه و لازم الاجرا نشده است و در این مورد دارای خلأ استانداردی

## اولین کنفرانس سالانه موسسه آموزش عالی بینالود مشهد

ACOB 2015

هستیم به عبارت دیگر، به موجب استانداردهای حسابداری بین المللی، بنگاه های اقتصادی از چند سال پیش در شرایط کاهش شدید یا افت قابل ملاحظه در نرخ برابری ارزهای خارجی، دیگر مجاز به منظور کردن تفاوت تسعیر به مبلغ دفتری دارایی های غیر پولی نبوده اند و تنها باید آن را به حساب سود و زیان دوره منظور کنند. اما به دلیل بازنگری نشدن در این استاندارد توسط حسابرسی از ده سال پیش تا کنون و انعکاس نیافتن تغییرات در استاندارد بین المللی در آن، به خصوص مورد بالا و نیز وجود خلأ استاندارد در مورد گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم شدید، استفاده از نحوه عمل مجاز جایگزین در شناخت تفاوت تسعیر ارز در حال حاضر در ایران مجاز است و این امر همان گونه که در ادامه خواهیم گفت، موجبات سردرگمی بنگاه های اقتصادی را در گزارشگری مالی آنها در سال جاری، فراهم خواهد آورد. با در نظر گرفتن این واقعیات، حال این سوال مطرح می شود که آیا شرکت های ایرانی در صورت های مالی عملکرد سال 1390 خود می توانند تفاوت تسعیر اقلام ارزی را در اجرای بند 25 استاندارد حسابداری 16 تسعیر ارز، به جای شناسایی به عنوان هزینه دوره، به مبلغ دفتری دارایی مربوطه منظور کنند مشروط بر آن که مبلغ دفتری دارایی پس از تعدیل، از اقل بهای جایگزینی و مبلغ قابل باز یافت ناشی از فروش یا کاربرد آن دارایی تجاوز نکند؟

در این جا توجه به 3 نکته ضروری است: اول اینکه نرخ رسمی ریال در مقابل دلار نسبت به پایان سال قبل تغییر چندانی نکرده است. اما این نرخ آزاد ریال در مقابل دلار است که تغییر 50 درصدی در مقایسه با پایان سال قبل داشته است. دوم اینکه به موجب استاندارد حسابداری ایران، تسعیر در اقلام ارزی که در نتیجه کاهش شدید یا افت قابل ملاحظه در ارزش رسمی ریال باشد مشمول نحوه عمل مجاز جایگزین است. آیا این نوسان، کاهش شدید یا افت قابل ملاحظه تلقی می شود؟ سوم، بالاخره آیا می توان آن را کاهش در ارزش رسمی ریال کرد یا به همان گونه که در ابتدای این نوشتار مطرح کردم، برخی از صاحب نظران، تغییرات در نرخ تسعیر ارز را ناشی از کاهش ارزش پول ملی و برخی دیگر، ناشی از سیاست های پولی اتخاذ شده توسط دولت می دانند.

### تورم چیست؟

تورم، یکی از واقعیت های زندگی امروز در اغلب کشورهای جهان به شمار می آید. اگر چه تغییر ارزش واحد اندازه گیری بر حسب پول مورد تأیید تمامی حسابداران است اما در مورد روش های نظری و عملی تعدیل این تغییر ارزش، توافق کلی وجود ندارد. تعریف های مختلفی از تورم وجود دارد که همه آنها تقریباً بیانگر یک موضوع هستند: تورم عبارت است از افزایش دائم و بی رویه سطح عمومی قیمت کالاها و خدمات که در نهایت منجر به کاهش قدرت خرید و نابسامانی اقتصادی می شود.

در دوران تورم نگهداری دارایی های پولی، موجب از دست رفتن قدرت خرید و داشتن بدهی، موجب به دست آوردن قدرت خرید اضافی می گردد. در دوره های تورم، یک واحد تجاری که خالص وضعیت پولی منفی دارد، موفق به کسب سود ناشی از تغییر کلی سطح قیمت ها می شود؛ زیرا می تواند بدهی های خود را با مبالغ ریالی ثابتی که با گذشت زمان ارزان تر می شود، پرداخت نماید. خالص وضعیت پولی مثبت، در دوره های تورم، موجب تحمل زیان ناشی از تغییر کلی سطح قیمت ها می شود؛ زیرا می تواند بدهی های خود را با مبلغ ریالی ثابتی که با گذشت زمان ارزان تر می شود، پرداخت نماید. خالص وضعیت پولی مثبت، در دوره های تورم، موجب تحمل زیان ناشی از تغییر کلی سطح قیمت ها می شود؛ زیرا قدرت خرید ریال کاهش می یابد. هر چند دارایی ها و بدهی های پولی، در ترازنامه مبتنی بر تغییرات کلی سطح قیمت ها، دوباره تنظیم و ارایه نمی شود؛ اما سود و زیان ناشی از تغییرات کلی سطح قیمت ها، محاسبه و در صورت حساب سود و زیان مبتنی بر تغییرات کلی سطح قیمت ها شناسایی می گردد.

### تورم حاد

می توان تورم حاد را وضعیتی تعریف کرد که در آن افزایش مدام قیمت ها انتظار افزایش باز هم بیش تر از پیش می آورد به نحوی که جوش و خروش برای کالاها وضعیتی را پدید می آورد که پایان آن سقوط کامل پول است، در حالت تورم حاد سرعت



## اولین کنفرانس سالانه موسسه آموزش عالی بینالود مشهد

ACOB 2015

گردش پول نقش مهمی ایفا می کند. به آن چنان سطحی ارتقا می یابد که واحد پول نخست نقش خود را به صورت ذخیره ساز ارزش و بالاخره ضابطه تعیین ارزش و واسطه مبادله از دست می دهد.

### تورم و آثار آن بر سرمایه گذاری

تأثیرات تورم بر سرمایه گذاری به صورت مستقیم و غیرمستقیم بروز می کند. تورم هزینه معاملات و کسب اطلاعات موردنیاز را افزایش می دهد. هزینه هایی که به طور مستقیم باعث جلوگیری از توسعه اقتصادی می شود. برای مثال، زمانیکه تورم باعث بی ثباتی ارزشهای جاری می شود، برنامه ریزی در زمینه سرمایه گذاری با مشکل روبرو می شود. تمایل به انجام معاملات در زمان عدم امکان پیش بینی تورم نامشخص بودن قیمتها از بین می رود. این عدم تمایل به انجام معاملات به مرور زمان باعث خودداری از سرمایه گذاری و به تبع آن کاهش رشد اقتصادی خواهد شد. در این رابطه، تورم با کاهش سرمایه گذاری، رکود مالی را به دنبال خواهد داشت (هلر اشتاین، 1997). در چنین شرایطی، واسطه ها اشتیاق خود برای تأمین سرمایه درازمدت را از دست می دهند. در نتیجه هم وام دهندگان و هم وام گیرندگان دیگر تمایلی به انعقاد قراردادهای درازمدت نخواهند داشت. تورم بالا اغلب با نظارت و کنترل شدید همراه خواهد بود. زیرا دولت ها برای حمایت از بخشهای خاص اقتصادی به اقداماتی دست خواهند زد. برای مثال، در محیطهای با تورم حاد سقف نرخ تورم اعمال خواهد شد (مورلی، 1971).

تورم به چند طریق بر سرمایه گذاری تأثیر گذاشته و کاهش رشد اقتصادی را به همراه خواهد داشت. منبع و سرچشمه تورم، پول و عرضه آن است. سرمایه گذاران باید بتوانند سود خود را برای اتخاذ تصمیمهای سرمایه گذاری پیش بینی کنند. اگر مردم نتوانند به پول اعتماد کنند، از آن در روابط تجاری خود کمتر استفاده خواهند کرد. این امر سبب سرمایه گذاری و تولید کمتر و کاهش تعاملات مثبت اجتماعی خواهد شد. از دیگر آثار تورم می توان به انجام معاملات نامطمئن تر به منظور اجتناب از مشکلات ناشی از عدم امکان پیش بینی قیمتها اشاره کرد.

### تأثیر تورم بر صورتهای مالی

در شرایط حاد تورمی، صورتهای مالی بازتاب وضعیت مالی و عملکرد شرکت ها، سازمان ها و مؤسسه های اقتصادی نمی باشد و وضع به گونه ای است که ارزیابی و برنامه ریزی ناممکن شده و باید برای این تنگنا چاره ای اندیشید. آنچه حسابداران در شرایط تورمی به نام صورتهای مالی منتشر می کنند و مورد تأیید حسابرسان و ملاک کار تحلیل گران اقتصادی و مالی قرار می گیرد، چیزی جز انباشت ارقامی نامربوط نیست.

یکی از اهداف اصلی حسابداری مالی، اندازه گیری عناصر مربوط به وضعیت مالی و نتایج عملیات واحدهای تجاری به مفهوم نگهداشت سرمایه می باشد. براساس مفهوم نگهداشت سرمایه، محاسبه و شناخت سود به بعد از حفظ سرمایه و بازیافت بهای مصرف شده موکول می شود. سود واقعی، مبلغی است که بعد از توزیع آن بین سهامداران، سبب می شود که قدرت خرید سرمایه اولیه محفوظ بماند. نگهداشت سرمایه را می توان براساس دو مفهوم واحد پول (سرمایه مالی) و واحد قدرت خرید عمومی، (سرمایه فیزیکی) بیان نمود (ریاحی بلکویی، 2000).

### ویژگی های یک اقتصاد با تورم حاد:

- 1- عموم مردم ترجیح می دهند ثروت خود را به صورت دارایی غیر پولی نگهداری کنند.
- 2- عموم مردم مبالغ پولی را به جای واحد پول محلی بر حسب ارز بیان می نمایند.
- 3- خرید و فروشهای اعتباری به قیمت هایی انجام می شود که کاهش مورد انتظار قدرت خرید طی دوره اعتبار را جبران نماید حتی اگر دوره مزبور کوتاه باشد.
- 4-4- نرخ سود و کارمزد تسهیلات مالی و دستمزدها و قیمت ها به شاخص قیمت وابسته باشند.
- 5- نرخ انباشته تورم طی 3 سال اخیر تقریباً برابر 100 درصد یا بیشتر از آن باشد، آیا افزایش تقریبی 50 درصدی در نرخ تسعیر ارز در بازار آزاد (از اول اسفند 89 تا دی ماه) کاهش شدید یافت قابل ملاحظه ای تلقی می شود؟

## اولین کنفرانس سالانه موسسه آموزش عالی بینالود مشهد

ACOB 2015

صرف نظر موضوع تسعیر ارز برای پاسخ به این پرسش نیز مطابق با بند 19- الف در استاندارد شماره 1 الزامات استانداردهای حسابداری را در مورد موضوعات مشابه و مربوط، به منظور تعیین حدود قضاوت حرفه ای، مدنظر قرار داده می شود. با تعمق و بررسی موضوعات مشابه در استانداردهای دیگر، در میابیم نقطه 50 درصد، در غیاب شواهد و نقض کننده بنا به شرایط و اهمیت نسبی که مبنای قضاوت حرفه ای است، مرز وجود و احراز حقایق است.

در صورت مثبت بودن به پاسخ قبل آیا کاهش شدید یا افت قابل ملاحظه در نرخ تسعیر ارز در بازارهای آزاد، دال بر کاهش شدید یا افت قابل ملاحظه در ارزش رسمی ریال است؟

تردید نیست که در حال حاضر، روند افزایش قابل ملاحظه نرخ دلار و دیگر ارزهای رایج، در کنار سیر صعودی قیمت طلا، کالاها و خدمات در کشور، نشان از افت قابل ملاحظه ارزش رسمی ریال دارد حال اگر مقصود سوال، تخصیص احراز شرایط بکارگیری رویه مجاز جایگزین تسعیر ارز است، نباید فراموش کنیم کاهش شدید یا افت قابل ملاحظه در غیاب مواردی که شواهد زیر است اعمال رویه مجاز جایگزین تسعیر ارز نیست، به عبارت دیگر، کاهش در ارزش رسمی زیر در دسترس باشد، شواهد نقض کننده محسوب می شود:

1- بدهی های متأثر از تحصیل دارایی ها، اخیراً و به طور مستقیم، در ارتباط با تحصیل قادر به تسویه بدهی ارزی ایجاد نشده باشد.

2- عملاً هیچ گونه حفاظتی در مقابل این کاهش شدید یا افت قابل ملاحظه در ارزش رسمی یال نباشد.

3- واحد تجاری قادر به تسویه بدهی ارزی ایجاد شده نباشد، یا بنا به هریک از دلایل زیر حتی در صورت تمایل وجود نقدینگی کافی نتواند بدهی ارزی خود را تسویه کند:

1-3- به دلیل کمبود ارز (که می تواند ناشی از مازاد تقاضا بر عرضه و یا پدیده تحریم باشد).

2-3- در نتیجه شناخته های کنترل ارزی، توسط بانک مرکزی صورت پذیرد.

### کارآیی استاندارد حسابداری 16 تسعیر ارز در مواجهه با تغییرات شدید نرخ ارز

طبق استاندارد حسابداری شماره 16 با عنوان تسعیر ارز، تفاوت های ناشی از تسویه یا تسعیر بدهی های پولی - ارزی واحد تجاری به نرخ هایی بالاتر از نرخ هایی که در ثبت اولیه این اقلام یا در تسعیر این اقلام در صورتهای مالی دوره قبل به کاررفته است، به عنوان نحوه عمل اصلی حسابداری تفاوت تسعیر، باید به عنوان هزینه در دوره وقوع شناسایی شود.

اما در حالتی خاص چنان چه تفاوت های تسعیر در نتیجه کاهش شدید یا افت قابل ملاحظه در ارزش رسمی ریال باشد، به نحوی که عملاً در مقابل آن حفاظتی وجود نداشته باشد و کاهش یا افت مزبور، بدهی هایی را تحت تأثیر قرار دهد که اخیراً او به طور مستقیم در ارتباط با تحصیل دارایی های ارزی ایجاد شده است و واحد تجاری قادر به تسویه آنها نیست؛ این تفاوت های 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) لذا به دلایل زیر تفاوت های تسعیر ناشی از بدهی های ارزی که در ارتباط با تحصیل دارایی قابل شناسایی است، باید به جای شناسایی هزینه، به عنوان نحوه عمل جایگزین در بهای تمام شده دارایی مزبور (با در نظر داشت اقل بهای جایگزینی و مبلغ قابل بازیافت ناشی از فروش یا کاربرد آن دارایی) انعکاس یابد.

1- بسیاری از شرکت های تجاری ایرانی در کشور، فاقد عملیات حفاظتی بوده و عملاً قادر به ایجاد آن نیستند.

2- اغلب واحدهای تجاری حتی قادر به تسویه بدهی های ارزی ریالی خود نیستند، به طوری که در موارد زیادی تسهیلات مالی (ریالی) دریافتی از اعتباردهندگان و بانک ها را با اخذ تسهیلات مالی جدید تسویه می کنند.

3- عدم توان واحد تجاری در تسویه بدهی های ارزی صرفاً به مفهوم نبود نقدینگی کافی نیست، بلکه در شرایط کمبود ارز یا کنترل ارز به وسیله بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، شرکت ها حتی در صورت تمایل و وجود نقدینگی کافی نمی توانند بدهی های ارزی خود را تسویه کنند و از آنجا که کمبود ارز در ماههای قبل مشهود بوده و افزایش شدید اخیر در ارزش نرخ ارز به روایت بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، در جهت تک نرخ شدن - به عنوان کنترل آن - صورت پذیرفته است؛ از مصادیق

## اولین کنفرانس سالانه موسسه آموزش عالی بینالود مشهد

ACOB 2015

بار زلزوم سرمایه ای کردن مخارج ناشی از این تفاوت های تسعیر است با توجه به دلایل برشمرد شده در بالا، اجرای رویه جایگزین تشریح شده، نتایج مناسب زیر را در پی خواهد داشت:

1- آنالیز و تفکیک زیان مربوط به تسعیر بدهی های پولی ایجاد شده جهت تحصیل دارایی از سود (زیان) خالص که به ارائه تصویری مطلوب از نتایج عملکرد دوره واحد تجاری می انجامد.

2- با احتساب زیان ناشی از افزایش قابل ملاحظه نرخ رسمی ارز در مخارج خرید و بهای تمام شده، به ترتیب الزامات مندرج در استاندارد حسابداری شماره 8 با عنوان حسابداری موجودی مواد و کالا و استاندارد حسابداری شماره 11 با عنوان دارایی های ثابت مشهود نیز رعایت می شود.

کمک به ارائه تصویری مناسب تراز عملکرد آن دسته از واحدهای تجاری که تبلور زیان ناشی از تفاوت های تسعیر ارزی در زیان انباشته آنها، می تواند تصمیمات سرمایه گذاران بالفعل و بالقوه، مشتریان و به ویژه اعتباردهندگان ذی ربط را تحت تأثیر قرار داده و مشکلات و چالش های واحدهای تجاری مزبور را در نتیجه این تصمیمات به طور به سزایی تشدید کند.

### تسعیر سرقفلی تلفیقی:

سرقفلی تلفیقی تفاوت بین بهای تمام شده سرمایه گذاری و سهم واحد تجاری اصلی از ارزش منصفانه خالص داراییهای شرکت سرمایه پذیر در تاریخ تحصیل است. برای شرکت فرعی خارجی، خالص داراییها در تاریخ تحصیل از طرق تسعیر داراییها و بدهیهای آن به نرخ ارز در تاریخ تحصیل محاسبه می شود. مسئله مهم در مورد سرقفلی این است که آیا سرقفلی پس از تاریخ تحصیل باید مجدداً تسعیر شود یا خیر؟ طبق استاندارد های تسعیر ارز دو روش وجود دارد:

1- سرقفلی دارایی شرکت اصلی است، بنابراین در تاریخ تحصیل محاسبه می شود و مجدداً تسعیر نمی گردد.  
2- سرقفلی دارایی شرکت فرعی است، بنابراین به عنوان بخشی از خالص سرمایه گذاری باید به نرخ تاریخ ترازنامه تسعیر شود. طبق استاندارد حسابداری 16 قبل تحت عنوان تسعیر ارز، هر دو رویه فوق پذیرفته شده بود اما براساس استاندارد تجدید نظر شده 16 تحت عنوان آثار تغییر در نرخ ارز، هرگونه سرقفلی ناشی از تحصیل عملیات خارجی و هرگونه تعدیلات ناشی از کاربرد ارزش منصفانه برای مبالغ دفتری دارایی ها و بدهی ها که در نتیجه تحصیل عملیات خارجی حاصل شده است، باید به عنوان دارایی ها و بدهی های عملیات خارجی تلقی گردد و این اقلام باید به واحد پول عملیاتی خارجی ارائه و با استفاده از نرخ ارز در تاریخ ترازنامه تسعیر شود.

### اقلام پولی و اقلام غیر پولی:

برای کاربرد حسابداری ارزش های جاری و تغییر قیمت ها لازم است که دارایی ها و بدهی ها به طبقات پولی و غیر پولی تفکیک گردد. اقلام پولی دارایی ها و بدهی هایی هستند که مبلغ آنها در اثر گذشت زمان تغییر نموده، ولی بر اثر تورم یا رکود، قدرت خرید خود را از دست داده و یا قدرت خرید اضافی بدست می آورند. اقلام غیر پولی اقلامی هستند که با گذشت زمان قدرت خرید خود را حفظ نموده، و قیمت آنها بر حسب تغییرات واحد پولی به نسبت سطح عمومی قیمت ها یا قیمت های خاص تغییر می یابد. (همتی، 1385).

در دوران تورم نگهداری دارایی های پولی، موجب از دست رفتن قدرت خرید و داشتن بدهی، موجب به دست آوردن قدرت خرید اضافی می گردد. در دوره های تورم، یک واحد تجاری که خالص وضعیت پولی منفی دارد، موفق به کسب سود ناشی از تغییر کلی سطح قیمت ها می شود. زیرا نمی تواند بدهی های خود را با مبالغ ریالی ثابتی که با گذشت زمان ارزانتر می شود، پرداخت نماید. خالص وضعیت پولی مثبت، در دوره های تورم، موجب تحمل زیان ناشی از تغییر کل سطح قیمت ها می شود زیرا می تواند بدهی های خود را با مبالغ ریالی ثابتی که با گذشت زمان ارزانتر می شود، پرداخت نماید و همچنین خالص وضعیت پولی مثبت، در دوره های تورم، موجب تحمل زیان ناشی از تغییر کلی سطح قیمت ها می شود زیرا قدرت خرید ریال کاهش می یابد. هر چند دارایی ها و بدهی های پولی در ترازنامه مبتنی بر تغییرات کلی سطح قیمت ها، دوباره تنظیم و ارائه نمی شود،

اما سود و زیان ناشی از تغییرات کلی سطح قیمت ها، محاسبه و در صورت سود و زیان مبتنی بر تغییرات کلی سطح قیمت ها شناسایی می‌گردد

اقدام غیر پولی اقلامی هستند که با گذشت زمان قدرت خرید خود را حفظ ننموده و قیمت آنها بر حسب تغییرات واحد پولی به نسبت سطح عمومی قیمت‌ها یا قیمت‌ها به خاص تغییر می‌یابد. دارایی‌ها و بدهی‌هایی که پولی محسوب نمی‌گردند، از لحاظ مقاصد حسابداری تغییر قیمت‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌های غیر پولی تلقی می‌شوند. موجودی‌ها، سرمایه‌گذاری در سهام عادی، اموال، ماشین‌آلات، تجهیزات و مخارج انتقالی به دوره‌های آتی، نمونه‌هایی از اقدام غیر پولی می‌باشند. چنانچه ارزش اقدام غیر پولی متناسب با تغییر کلی سطح قیمت‌ها افزایش یا کاهش نیابد، دارندگان این اقدام ممکن است بر اثر افزایش یا کاهش شاخص سطح قیمت‌ها متحمل زیان یا موفق به کسب سود شوند، از طریق شاخص کلی سطح قیمت‌ها، اقدام غیر پولی بر حسب قدرت خرید جاری در پایان دوره مالی دوباره تنظیم و ارائه می‌گردد. ما به التفاوت ایجاد شده به سبب تنظیم و ارائه مجدد اقدام غیر پولی، نشان دهنده ارزش جایگزینی یا ارزش جاری نیست، بلکه اقدام بهای تمام شده تاریخی را بر حسب قدرت خرید جاری پول بیان می‌کند.

### نتیجه‌گیری

از زمان شروع بحران ارزی و آغاز روند تضعیف ارزش ریال، این ابهام برای بسیاری از سهامداران ایجاد شد که تکلیف صنایع بورسی در بازپرداخت وام‌های ارزی (که در حال در اثر کاهش ارزش پول ملی آنها نسبت به دو سال گذشته سه برابر شده است) چه خواهد شد؟ با یک تأخیر نسبتاً طولانی، حال سازمان حسابرسی به عنوان متولی تدوین استانداردهای حسابداری دست به کار شده و مجوز انتقال هزینه سنگین تسعیر ارز این وام‌های ارزی به بهای تمام شده دارایی‌ها (به جای شناسایی در صورت سود و زیان) را صادر کرده است. آثار اصلاح استاندارد باعث افزایش دارایی‌های غیر جاری و بدهی‌های جاری و بلند مدت (بر اساس سر زسید اقساط) و نیز هزینه استهلاک می‌شود. باید توجه داشت آثار مستقیم این امر بر نقدینگی شرکت‌ها بوده زیرا مبلغی که باید به بانک‌ها پرداخت شود، افزایش خواهد یافت. این نقدینگی باید از طریق افزایش سرمایه یا عدم توزیع سود نقدی یا استقراض از بانک‌ها تأمین شود، که در حالت اخیر سود شرکت‌ها کاهش خواهد یافت با اصلاح استاندارد شماره 16، شرکت‌ها می‌توانند آثار تغییرات شدید نرخ ارز را که باعث افزایش بدهی‌های ارزی و از سوی دیگر شناسایی زیان سنگین ارز شده به تعویق انداخته و آن را به بهای تمام شده دارایی‌های مربوطه منتقل کنند مشروط به اینکه مبلغ دفتری دارایی از مبلغ قابل بازیافت آن بیشتر نشود. با توجه به اینکه ارزش بازیافتی بیشتر دارایی‌های مشمول این استاندارد بیشتر از مبلغ دفتری آنها است، ناگزیر بیشتر شرکت‌ها می‌توانند زیان مزبور را به بهای تمام شده دارایی‌ها منتقل کنند و با این عمل زیان مزبور به جای شناسایی در یک دوره، در چند دوره شناسایی می‌شود، که خود به هموارسازی سود کمک می‌کند.

تسعیر زیان بدهی‌های ارزی جزو هزینه‌های غیرنقدی محسوب می‌شود و عملاً همچون استهلاک یک منبع تأمین مالی داخلی برای شرکت‌ها می‌تواند به حساب آید زیرا با توجه به شناسایی زیان مزبور هیچ گونه نقد آنی از شرکت خارج نشده، افزون بر این، سود قابل تقسیم شرکت به اندازه زیان تسعیر ارز کاهش یافته که می‌تواند به عنوان یک منبع تأمین مالی داخلی برای شرکت به حساب آید، اما با شناسایی تسعیر ارز مزبور به صورت مکرر، سود خالص جاری شرکت به شدت کاهش پیدا کرده به طوری که در بیشتر موارد منجر به شناسایی و گزارش زیان خالص توسط شرکت‌ها می‌شود که در نتیجه تقسیم سود شرکت‌ها به سمت صفر میل پیدا کرده و قیمت سهام کاهش پیدا می‌کند، آن هم به این دلیل که بازار بیشتر به سود جاری توجه کرده و قیمت‌ها سهام را معمولاً براساس سود جاری تعیین می‌کند.

### فهرست منابع

## اولین کنفرانس سالانه موسسه آموزش عالی بینالود مشهد ACOB 2015

(1) بزرگ اصل، م.، بادآور نهندی، ی.، راهنمای به کارگیری استاندارد حسابداری شماره 16 آثار تغییر در نرخ ارز، چاپ

هفتم، انتشارات سازمان حسابرسی (مدیریت تدوین استانداردها)، (1392)

(2) شباهنگ، ر.، تنوری، حسابداری، جلد دوم (1382) از انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان

حسابرسی

(3) استانداردهای حسابرسی ایران

(4) بزرگ اصل، م.، گفتگوی منتشر شده در دنیای اقتصاد 5شنبه 23 آذر 1391

(5) ریاحی، بلوکی، ح.، تنوری های حسابداری جلد دوم، ترجمه دکتر علی پارسائیان، چاپ یازدهم، انتشارات نصر، (1381).

(6) احمدپورا، غلامی کیان، ع. " بررسی اثرات تورم بر فرسایش سرمایه شرکت "، مجله علوم اجتماعی ها و انسانی دانشگاه

شیراز، دوره نوزدهم، شماره 2، بهار 1382.

(7) همتی، ح.، حسابداری پیشرفته (1)، چاپ یازدهم، انتشارات ترمه، (1385)

(8) <http://www.accpress.com/news>