

تفکیک سود و زیان تسعیر ارقام ارزی

به عملیاتی و غیرمرتبط با عملیات

امکانپذیر است؟

آیا

اصغر طاهری



مقدمه

تا قبل از تدوین و انتشار «رهنمودها» و «استانداردهای ملی حسابداری» توسط مراجع ذیصلاح در سازمان حسابرسی، مفاد نشریه شماره ۷۶ با نام «صورت‌های مالی اساسی» که علیرغم نبود مبانی رسمی برای گزارشگری مالی، نقش بسزایی را در خصوص یکنواختی تهیه صورت‌های مالی ایفا کرد، عملاً به عنوان مرجعی برای تهیه صورت‌های مالی از سوی حسابداران به کار می‌رفت و حساب‌رسان نیز در خصوص رعایت اصل افشا و اصول گزارشگری مالی، مفاد نشریه یادشده را ملاک قضاوت حرفه‌ای خود قرار می‌دادند. پس از انتشار «رهنمودهای حسابداری» (لازم‌الاجرا از تاریخ ۱۳۷۷/۱۳) و در پی آن «استانداردهای ملی حسابداری» (لازم‌الاجرا از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱) و تغییرات به عمل آمده در برخی مفاهیم گزارشگری مالی، نمونه‌هایی از صورت‌های مالی با نام‌های «شرکت سهامی عام نمونه (صورت‌های مالی)» و «شرکت سهامی عام نمونه (صورت‌های مالی تلفیقی گروه و شرکت اصلی)» توسط اعضای محترم کمیته فنی سازمان حسابرسی تهیه و تدوین و در اختیار استفاده کنندگان قرار گرفت. یکی از مواردی که در مجموعه‌های مزبور مورد تغییر قرار گرفته و به نظر نگارنده بیش از سایر تغییرات درخور توجه است، تفکیک «سود و زیان تسعیر ارز» به «عملیاتی» و «غیرمرتبط با عملیات» در واحدهای تجاری غیردولتی و طبقه‌بندی آن در سرفصل‌های جداگانه در صورت سود و زیان است. مقاله حاضر، مقوله یادشده را مورد بررسی قرار می‌دهد. با این امید که مطالب

ارائه شده در بهبود نظام گزارشگری مالی سودمند واقع شود اشاره می‌نماید که برای رعایت اختصار مطلب، از مطالبی که پیرامون موضوع مقاله در دیگر نوشته‌ها ارائه شده، پرهیز شده است.

تسعیر ارقام ارزی

فرایند تبدیل واحد پول غیر از واحد پول گزارشگری به واحد پول گزارشگری را تسعیر می‌نامند و به دلیل نرخهای متفاوت تسعیر از یک ارز به واحد پول گزارشگری، سود و زیان تسعیر ارز پدیدار می‌گردد.

هدفهای تسعیر ارقام ارزی

هدفهای عمده تسعیر ارقام ارزی عبارت است از:

الف- رعایت اصل یا فرض واحد اندازه گیری،

ب- رعایت اصل افشا،

ج- انعکاس داراییها و بدهیها در صورتهای مالی به ارزش منصفانه،

د- انعکاس حقوق صاحبان سهام به ارزش منصفانه،

ه- انعکاس مطلوب نتایج عملیات واحد تجاری.

تغییر طبقه بندی سودزبان تسعیر اقلام پولی ارزی

تا قبل از لازم الاجرا شدن مفاد «رهنمودهای حسابداری» و در پی آن «استانداردهای ملی حسابداری» که اساساً موجب تغییر عمده در نحوه گزارشگری مالی گردید، سودزبان ناشی از تسعیر اقلام پولی ارزی که به تاسی از مفاد نشریه شماره ۷۶ سازمان حسابرسی با نام «صورتهای مالی اساسی» مطرح شده بود، به شرح زیر در یادداشتهای

جدول ۱

بخشی از یادداشتهای همراه صورتهای مالی

تا قبل از سال ۱۳۷۸

هزینه های متفرقه

هزینه های متفرقه متشکل از اقلام زیر است:

سال ۱۳۷۱	سال ۱۳۷۲
ریال	ریال
xxx	xxx
xxx	xxx
xxx	xxx

همراه صورتهای مالی انعکاس می یافت:

۱- در صورتی که حاصل سودزبان اقلام ارزی طی دوره مالی مورد گزارش نهایتاً منجر به زیان تسعیر ارز می گردید، شیوه افشای زیان مزبور در یادداشتهای همراه صورتهای مالی به شرحی که در جدول ۱ تشریح شده است، صورت می گرفت.

۲- در صورتی که حاصل سودزبان اقلام ارزی طی دوره مالی مورد گزارش در نهایت منجر به سود تسعیر ارز می گردید، شیوه افشای سود مزبور در یادداشتهای همراه صورتهای مالی به شرحی که در جدول ۲ تشریح شده است، انجام می گرفت.

پس از تدوین و انتشار نشریات شماره ۱۳۷ با نام «شرکت سهامی عام نمونه (صورتهای مالی)» و ۱۵۶ با نام «شرکت سهامی عام نمونه (صورتهای مالی تلفیقی گروه و شرکت اصلی)» توسط اعضای محترم کمیته فنی سازمان حسابرسی و به جهت رعایت مفاد بند ۵۸

جدول ۲

بخشی از یادداشتهای همراه صورتهای مالی

تا قبل از سال ۱۳۷۸

درآمدهای متفرقه

درآمدهای متفرقه متشکل از اقلام زیر است:

سال ۱۳۷۱	سال ۱۳۷۲
ریال	ریال
xxx	xxx
xxx	xxx
xxx	xxx

جدول ۳

بخشی از یادداشتهای همراه صورتهای مالی

از سال ۱۳۷۸ به بعد

خالص سایر درآمدها و هزینه های عملیاتی

خالص سایر درآمدها و هزینه های عملیاتی متشکل از اقلام زیر است:

سال ۱۳۷۱	سال ۱۳۷۲
میلیون ریال	میلیون ریال
xx	xx
xx	(xx)
(xx)	xx

خالص سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی

خالص سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی از اقلام زیر تشکیل شده است:

سال ۱۳۷۱	سال ۱۳۷۲
میلیون ریال	میلیون ریال
xx	xx
xx	(xx)
xx	(xx)

استاندارد ملی حسابداری شماره ۱ با نام «نحوه ارائه صورتهای مالی»، تفکیک سودزبان ناشی از تسعیر اقلام ارزی در واحدهای تجاری غیردولتی به «عملیاتی» و «غیر مرتبط با عملیات» و شیوه افشا به شرحی که در جدول ۳ تشریح گردیده، توصیه شده است.

تعریف داراییها و بدهیهای عملیاتی و

غیر مرتبط با عملیات

در مفاد استاندارد ملی حسابداری شماره ۱ با نام «نحوه ارائه صورتهای مالی»، استاندارد ملی حسابداری شماره ۱۶ با نام «تسعیر ارز» و سایر

استانداردهای ملی، تعریفی از داراییها و بدهیهای عملیاتی و غیر مرتبط با عملیات ارائه نشده و دسته بندی مشخصی در این زمینه صورت نگرفته است تا از این طریق امکان ارتباط داراییها و بدهیهای ارزی عملیاتی و غیر مرتبط با عملیات با سودوزیان تسعیر ارز مربوط فراهم گردد، لیکن از محتوای عبارات به کار رفته در خصوص تفکیک سودوزیان تسعیر ارز داراییها و بدهیهای ارزی به عملیاتی و غیر مرتبط با عملیات به شرح مفاد مطالب صفحات ۲۸ و ۲۹ نشریه شماره ۱۳۷ و صفحات ۴۲ و ۴۳ نشریه شماره ۱۵۶ چنین استنباط می شود که یکی از تعریفهای زیر مدنظر اعضای محترم کمیته فنی سازمان حسابرسی برای این تفکیک و دسته بندی بوده است.

تعریف اول

داراییها و بدهیهایی که در چرخه محاسبه جریان وجوه نقد مرتبط با فعالیتهای عملیاتی قرار می گیرند، داراییها و بدهیهای عملیاتی و سایر داراییها و بدهیهای خارج از چرخه مزبور داراییها و بدهیهای غیر مرتبط با عملیات می باشند.

تعریف دوم

داراییها و بدهیهای عملیاتی به آن دسته از داراییها و بدهیها اطلاق می گردد که از فعالیتهای عادی و مستمر واحد تجاری ناشی می شود و سایر داراییها و بدهیهای خارج از تعریف مزبور، داراییها و بدهیهای غیر مرتبط با عملیات می باشند.

طبقه بندی داراییها و بدهیهای ارزی به عملیاتی و غیر مرتبط با عملیات

همان گونه که در بخشهای قبلی بیان شد، در رهنمودها و استانداردهای ملی حسابداری، نحوه عمل حسابداری و گزارشگری مالی در مورد سودوزیان تسعیر اقلام پولی ارزی نسبت به آنچه تا قبل از الزامی شدن مفاد رهنمودها و استانداردهای اشاره شده مطرح شده بود، تغییر کرده است. لازمه رعایت تغییرات اشاره شده برای گزارشگری مالی در واحدهای تجاری غیردولتی (طبق مفاد بند ۱۹ استاندارد ملی حسابداری شماره ۱۶ با نام «تسعیر ارز»، سودوزیان تسعیر اقلام ارزی در واحدهای تجاری دولتی باید تحت عنوان «اندوخته تسعیر ارز» در سرفصل «حقوق صاحبان سهام» و «سود(زیان) تحقق نیافته تسعیر ارز» در «صورت سودوزیان جامع» منعکس گردد)، تفکیک سودوزیان تسعیر اقلام پولی ارزی به عملیاتی و غیر مرتبط با عملیات است. برای اینکه بتوان این تفکیک و دسته بندی را به انجام رسانید، دسته بندی و تفکیک داراییها و

بدهیهای پولی ارزی واحد تجاری به عملیاتی و غیر مرتبط با عملیات امری اجتناب ناپذیر است.

حال اگر برای تفکیک و دسته بندی داراییها و بدهیهای پولی ارزی به عملیاتی و غیر مرتبط با عملیات، تعریف اول به شرحی که در بخشهای قبلی آمده است ملاک عمل قرار گیرد، موجودی نقد که خود شامل اقلام متنوعی است از نظر دور می ماند و جامعیت لازم را برای این منظور نخواهد داشت. اگر تعریف اول را به دلیل عدم جامعیت و عدم شمول کلیه اقلام داراییها و بدهیها برای دسته بندی و تفکیک داراییها و بدهیهای پولی ارزی به عملیاتی و غیر مرتبط با عملیات به کنار نهاده و مفاد تعریف دوم را به شرحی که در بخشهای قبلی آمده حاکم و ملاک عمل قرار دهیم، امکان دسته بندی و تفکیک کلیه اقلام داراییها و بدهیهای پولی ارزی (بجز اقلام موجودی نقد) به عملیاتی و غیر مرتبط با عملیات امکان پذیر خواهد بود، لیکن در خصوص اقلام ارزی «موجودی نقد» این سؤال مطرح می شود که سودوزیان تسعیر این اقلام که از منابع عملیاتی و غیر مرتبط با عملیات (به عنوان مثال تسعیر موجودی ارزی نزد بانکها که این موجودی هم از محل صادرات محصولات که جزء فعالیت عادی و مستمر است و هم از محل سود سرمایه گذاری در سهام شرکتهای خارجی که جزء فعالیتهای غیرعادی و غیرمستمر تحصیل شده است) حاصل شده و به شرحی که در نمودار ۱ آمده است این وجوه در خزانه و وجه نقد مخلوط و صرف فعالیتهای عادی و مستمر و همچنین فعالیتهای غیرعادی و غیرمستمر می گردد و تفکیک آن به عملیاتی و غیر مرتبط با عملیات غیرممکن است، باید تحت چه سرفصلی از عناوین زیر:

- سود (زیان) تسعیر ارز داراییها و بدهیهای ارزی عملیاتی،
 - سود (زیان) داراییها و بدهیهای ارزی غیر مرتبط با عملیات،
- در صورت سودوزیان و یادداشتهای همراه صورتهای مالی انعکاس یابد؟

نتیجه گیری و پیشنهاد

با توجه به مطالب پیشگفته به نظر نگارنده تفکیک منطقی سودوزیان تسعیر ارز به عملیاتی و غیر مرتبط با عملیات امکان پذیر نیست و در این خصوص باید رویه مشخصی از طرف اعضای محترم کمیته فنی سازمان حسابرسی تهیه و ابلاغ شود.



نمودار ۱

