

تسعیر ارز در مورد مودیانی که دارای معاملات ارزی با دارایی

و بدهی پولی ارزی می باشند

با توجه به سوالات و ابهامات مطرح شده درخصوص تسعیر ارز در ارتباط با مودیانی که دارای معاملات ارزی یا دارایی و بدهی پولی ارزی می باشند و به منظور وحدت رویه در رسیدگی های مالیاتی، مقرر می دارد موارد به شرح زیر ملحوظ نظر قرارگیرد:

کلیات

بطورکلی تسعیر ارز در دو مقطع زمانی صورت می پذیرد:

1- تاریخ انجام معامله: بهای معاملات ارزی اعم از ارقام پولی و غیر پولی براساس نرخ ارز در تاریخ معامله تسعیر و در حسابها ثبت می شود.

2- تاریخ ترانزنامه: صرفاً ارقام پولی ارزی باید به نرخ ارز در تاریخ ترانزنامه تسعیر شود.

چنانچه نرخ ارز ارقام پولی در فاصله تاریخ انجام معامله تا تاریخ تسویه معامله و یا تا پایان دوره مالی متفاوت باشد، در این صورت تفاوت نرخ ارز در تاریخ تسویه و یا در تاریخ ترانزنامه

حسب مورد، با نرخ قبلی اعمال شده در حسابها، به عنوان سود (زیان) تسعیر ارز شناسایی می شود.

ارقام پولی در واقع اقلامی هستند که قرار است به مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد دریافت یا پرداخت شوند. ویژگی اصلی ارقام پولی، حق دریافت یا تعهدپرداخت (مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد میباشد).

نمونه ای از ارقام پولی، در ترانزنامه نمونه سازمان امور مالیاتی کشور که به همراه اظهارنامه اشخاص حقوقی و یا اشخاص حقیقی موضوع بند (الف) ماده 95 قانون مالیاتهای مستقیم در اختیار مودیان محترم مالیاتی قرار گرفته است و یا در صورتهای مالی اساسی (ترانزنامه) مطابق استاندارد شماره (1) حسابداری ایران عنوان شده اند، عبارتند از:

- موجودی نقد و بانک

- حسابها و اسناد دریافتی و پرداختی تجاری

- سایر حسابها و اسناد دریافتی و پرداختی تجاری

- تسهیلات مالی دریافتی/پرداختی

- سود سهام پرداختی (صرفاً اشخاص حقوقی)

- پیش دریافتها (صرفاً پیش دریافت بابت فروش کالاهایی که قیمت آن در زمان تحویل مشخص میشود)

- جاری شرکا و سهامداران

لازم به توضیح است، اشاره به موارد فوق به صورت نمونه بوده و ممکن است ارقام پولی دیگری و تحت عناوین دیگر در صورتهای مالی مودی محترم وجود داشته باشد.

در مقابل ارقام غیر پولی اقلامی هستند که ویژگی اصلی آنها، نبود حق دریافت یا تعهدپرداخت (مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد) میباشد. پیش پرداخت خرید کالا و خدمات به قیمت ثابت (مانند پیش پرداخت اجاره)، سرقفلی، داراییهای نامشهود، موجودیهای مواد و کالا، داراییهای ثابت مشهود و بدهیهایی که از طریق تحویل دارایی غیر پولی تسویه میشود، نمونه هایی از ارقام غیر پولی است. مطابق بند 29 استاندارد حسابداری شماره 16، 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 13 با عنوان "مخارج تأمین مالی"، باید به بهای تمام شده آن دارایی منظور شود. همچنین 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 بازافت، به بهای تمام شده دارایی مربوط اضافه می شود:

الف. کاهش ارزش ریال نسبت به تاریخ شروع کاهش ارزش، حداقل 20 درصد باشد.

ب. در مقابل بدهی حفاظی وجود نداشته باشد.

در ضمن در صورت برگشت شدید کاهش ارزش ریال (حداقل 20 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.

اتخاذ یک روش یکنواخت:

منظور از روش یکنواخت حفظ ویژگی کیفی اطلاعات مالی و مقایسه پذیری آن از طریق همسانی در اندازه گیری و نمایش اثرات معاملات و رویدادهای مالی می‌باشد. در واقع اقدام به شناسایی یا عدم شناسایی سود(زیان) تسعیر ارز بطور کلی بیانگر رعایت یا عدم رعایت استانداردهای حسابداری بوده و لزوماً به معنای نفی روش های یکنواخت نمی‌باشد.

بدهی است چنانچه مودی در سنوات گذشته نسبت به شناسایی سود(زیان) تسعیر ارز اقدام ننموده باشد و در سال مورد رسیدگی برای اولین بار اقدام به شناسایی زیان تسعیر ارز بر اساس استانداردها و اصول متداول حسابداری نموده باشد، هزینه مذکور در اجرای بند 24 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم قابل قبول خواهد بود.

همچنین چنانچه سود تسعیر ارز با توجه به نوع ارز یا نرخهای اعلام شده توسط مراجع مربوط کمتر از واقع ثبت شده باشد باستناد بند 2 و تبصره 2 ماده 97 قانون مالیاتهای مستقیم قابل اضافه نمودن به درآمد مشمول مالیات بوده و لزومی به ارسال به هیات موضوع بند 3 ماده مذکور ندارد. ضمناً عدم شناسایی زیان تسعیر ارز نیز از موارد قابل ارجاع به هیات مذکور نمی‌باشد.

انواع ارز

سال عملکرد	نوع ارز	
	مرجع	مبادله ای
1390	*	توافقی نزد صرافی مورد تایید بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (آزاد)
1391	*	*(از مهرماه 91 به بعد) *
1392	*	*

در این دستورالعمل ارز توافقی نزد صرافی مجاز (آزاد) برای اختصار ارز توافقی نامیده می‌شود. همچنین منظور از نوع ارز، مرجع، مبادله ای و یا توافقی می‌باشد.

در مواقعی که برای تسعیر ارز، نرخ های متعددی (شامل انواع نرخ های مرجع، مبادله ای و توافقی) وجود داشته باشد، می‌بایست با ملحوظ نظر داشتن اینکه مودی مالیاتی مطابق مقررات مکلف به تسویه حساب به نرخ مرجع یا نرخمبادله ای می‌باشد و یا اینکه تکلیفی در این خصوص نداشته و تسویه حساب به نرخ توافقی صورت می‌پذیرد، از نرخ های فوق حسب مورد برای تسعیر در تاریخ معامله یا تسعیر مانده اقلام پولی استفاده شود.

نکات قابل توجه در رسیدگی مالیاتی:

1- سود حاصل از تسعیر ارز صرفنظر از منشاء تحصیل آن مشمول مالیات خواهد بود (بطور مثال معافیت حاصل از صادرات دلیلی بر معافیت درآمدهایی که به لحاظ نگهداری یا کاربرد ارز حاصل از صادرات بدست می‌آید، نخواهد بود). بدهی است زیان تسعیر ارز حاصل از صادرات نیز به شرط رعایت مقررات قابل قبول خواهد بود.

2- درخصوص صادرات:

الف- در مواردیکه مودی ملزم به فروش ارز حاصل از صادرات، به نرخ ارز مرجع به بانک مرکزی باشد، ثبت اولیه معامله ارزی، تسویه طلب ارزی و تسعیرمانده کلیه اقلام پولی ارزی مرتبط با عملیات فروش صادراتی با نرخ ارز مرجع می‌باشد که به نرخ تاریخ های مربوط اعمال خواهد شد.

ب- چنانچه مودی ملزم به فروش ارز حاصل از صادرات در اتاق مبادله ارزی باشد، ثبت اولیه معامله ارزی، تسویه طلب ارزی و تسعیرمانده کلیه اقلام پولی ارزی مرتبط با عملیات فروش صادراتی با نرخ ارز اتاق مبادلات ارزی می‌باشد که به نرخ تاریخ های مربوطه اعمال خواهد شد.

ج- چنانچه مودی الزامی به فروش ارز حاصل از صادرات در اتاق مبادلات ارزی و نیز بانک مرکزی(نرخ ارز مرجع) نداشته باشد، ثبت اولیه معامله ارزی، تسویه طلب ارزی و تسعیرمانده کلیه اقلام پولی ارزی مرتبط با عملیات فروش صادراتی با نرخ

ارز توافقي مي باشد که به نرخ تاريخ هاي مربوطه اعمال خواهد شد.

د- با توجه به ماده 16 قانون امور گمرکي مصوب 1390/8/22 چنانچه ارزش کالاي صادراتي مندرج در پروانه هاي گمرکي با مبلغ ثبت شده در دفاتر متفاوت باشد، در اينصورت نوع ارز مورد استفاده در تعيين بهاي کالاي صادراتي و شناسايي درآمد حاصل از صادرات فارغ از نوع ارز مورد استفاده توسط گمرک در تعيين ارزش ريال کالاي صادره با توجه به بندهاي (الف)، (ب) و (ج) فوق نرخ مرجع، مبادله اي و يا توافقي حسب مورد خواهد بود.

3- درخصوص واردات

الف- چنانچه ارز مورد نیاز مودي براي واردات توسط بانک مرکزي و به نرخ مرجع تامین شده باشد، ثبت اوليه معامله ارزي، تسويه بدهي ارزي و نیز تسعير مانده کليه اقلام پولي ارزي مرتبط با عمليات واردات با نرخ ارز مرجع مي باشد که به نرخ تاريخ هاي مربوطه اعمال خواهد شد.

ب- در صورتیکه ارز مورد نیاز مودي براي واردات از اتاق مبادلات ارزي تامین شده باشد، ثبت اوليه معامله ارزي، و تسويه بدهي ارزي و تسعير مانده کليه اقلام پولي ارزي مرتبط با عمليات واردات با نرخ ارز اتاق مبادلات ارزي مي باشد که به نرخ تاريخ هاي مربوطه اعمال خواهد شد.

ج- چنانچه ارز مورد نیاز براي واردات از طريق بانک مرکزي و يا اتاق مبادلات ارزي تامین نشده باشد، ثبت اوليه معامله ارزي، تسويه طلب ارزي و تسعير مانده کليه اقلام پولي ارزي مرتبط با عمليات واردات با نرخ ارز توافقي مي باشد که به نرخ تاريخ هاي مربوطه اعمال خواهد شد.

د- با توجه به ماده 14 قانون امور گمرکي مصوب 1390/8/22 چنانچه ارزش کالاي وارداتي مندرج در پروانه گمرکي با مبلغ ثبت شده در دفاتر متفاوت باشد، در اينصورت نوع ارز مورد استفاده در تعيين بهاي کالاي وارداتي فارغ از نوع ارز مورد استفاده توسط گمرک در تعيين ارزش ريال کالاي وارده با توجه به بندهاي (الف)، (ب) و (ج) فوق نرخ مرجع، مبادله اي و يا توافقي حسب مورد خواهد بود.

4- درخصوص مطالبات/ بدهي سهامداران (شرکاء)، تسهيلات ارزي

استفاده از هر یک از نرخ هاي ارز شامل نرخ هاي ارز مرجع، مبادله اي و توافقي در ثبت اوليه معامله ارزي و تسعير مانده کليه اقلام پولي ارزي مربوط به معامله ارزي در تاريخ ترازنامه (نظير مانده دارايي/ بدهي ارزي در صورت عدم تسويه در همان دوره وقوع)، با ملحوظ نظر داشتن اینکه مودي مالياتي مطابق مقررات مکلف به تسويه حساب به نرخ ارز مرجع يا مبادله اي است يا تکليفي در اين خصوص نداشته و تسويه حساب به نرخ توافقي مي باشد، صورت مي پذيرد. همچنين، به هنگام تسويه طلب/بدهي ارزي علاوه بر ملاحظات فوق، مستندات کافي جهت اثبات نوع ارز از طرف مودي ارائه شود.

5- درخصوص خريد و فروش ارز

الف - درخصوص فروش ارز مي بايست فاکتور فروش توسط فروشنده صادر و نام و نشاني کامل خريدار و يا مستندات مربوط به فروش ارز به صرافي هاي مجاز بانک مرکزي (فاکتور خريد صرافي ها) و يا ساير مراجع ذيربط ارائه گردد.

ب- درخصوص خريد ارز مي بايست کليه مستندات مربوط از جمله فاکتور خريد ارز از صرافي ها، بانکها و ياساير مراجع ذيربط ارائه گردد.

علي عسکري