

قوانین و مقررات مالیاتی

## دستورالعمل تسعیر ارز

رسول رضایی • ۶ فروردین ماه ۱۳۹۶ • ۷,۹۲۳

دستورالعمل تسعیر ارز (بخشنامه شماره ۵۲۴/۹۳/۲۰۰ مورخ ۲۲/۶/۱۳۹۳ سازمان امور مالیاتی کشور)

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:

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

۲- تاریخ ترازنامه: صرفاً اقلام پولی ارزی باید به نرخ ارز در تاریخ ترازنامه تسعیر شود.

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

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

نمونه ای از اقلام پولی، در ترازنامه نمونه سازمان امور مالیاتی کشور که به همراه اظهارنامه اشخاص حقوقی و یا اشخاص حقیقی موضوع بند (الف) ماده ۹۵ قانون

مالیتهای مستقیم در اختیار مودیان محترم مالیاتی قرار گرفته است و یا در صورتهای مالی اساسی (ترازنامه) مطابق استاندارد شماره (۱) 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 دریافت ها (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 اقلام پولی دیگری و تحت عناوین دیگر در صورتهای مالی مودی محترم وجود داشته باشد.

در مقابل اقلام غیر پولی اقلامی هستند که ویژگی اصلی آنها، نبودن در یافت (یا تعهد پرداخت) مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد می باشد. پیش پرداخت خرید کالا و خدمات به قیمت ثابت (مانند پیش پرداخت اجاره)، سرقتی، دارایی های نامشهود، موجودی های مواد و کالا، دارایی های ثابت مشهود و بدهی هایی که از طریق تحویل دارایی غیر پولی تسویه می شود، نمونه هایی از اقلام غیر پولی است.

مطابق بند ۲۹ استاندارد حسابداری شماره ۱۶، تفاوت های 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. همچنین تفاوت های 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 می شود:

الف- کاهش ارزش ریال نسبت به تاریخ شروع کاهش ارزش، حداقل ۲۰ درصد باشد.

ب- در مقابل بدهی حفاظی وجود نداشته باشد.

در ضمن 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.

### 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 می باشد. 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 نمی باشد.

بدیهی 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 ۲۴ ماده ۱۴۸ 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 ۲ و تبصره ۲ ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم قابل اضافه نمودن به درآمد مشمول مالیات بوده و لزومی به ارسال به هیات موضوع بند ۳ ماده مذکور ندارد. ضمناً عدم شناسایی زیان تسعیر ارز نیز از موارد قابل ارجاع به هیات مذکور نمی باشد.

انواع ارز

سال عملکرد نوع ارز

مرجع مبادله ای توافقی نزد صرافی مورد تایید بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران  
(آزاد)

\* ۱۳۹۰ \* \_ \*

\* ۱۳۹۱ \* (از مهرماه ۹۱ به بعد) \*

\* \* \* ۱۳۹۲

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

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

### نکات قابل توجه در رسیدگی مالیاتی:

۱- 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 می آید، نخواهد بود). بدیهی است زیان تسعیر ارز حاصل از صادرات نیز به شرط رعایت مقررات قابل قبول خواهد بود.

۲- 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 ارقام پولی ارزی مرتبط با عملیات فروش صادراتی با نرخ ارز مرجع می باشد 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 می باشد 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 توافقی می باشد که به نرخ تاریخ های مربوطه اعمال خواهد شد.

د- با توجه به ماده ۱۶ قانون امور گمرکی مصوب ۲۲/۸/۱۳۹۰ چنانچه ارزش کالای صادراتی مندرج در پروانه های گمرکی با مبلغ ثبت شده در دفاتر متفاوت باشد، در اینصورت نوع ارز مورد استفاده در تعیین بهای کالای صادراتی و شناسایی درآمد حاصل از صادرات فارغ از نوع ارز مورد استفاده توسط گمرک در تعیین ارزش ریالی کالای صادره با توجه به بندهای (الف)، (ب) و (ج) فوق نرخ مرجع، مبادله ای و یا توافقی حسب مورد خواهد بود.

### ۳- در خصوص واردات:

الف- چنانچه ارز مورد نیاز مودی برای واردات توسط بانک مرکزی و به نرخ مرجع تامین شده باشد، ثبت اولیه معامله ارزی، تسویه بدهی ارزی و نیز تسعیر مانده کلیه اقلام پولی ارزی مرتبط با عملیات واردات با نرخ ارز مرجع می باشد که به نرخ تاریخ های مربوطه اعمال خواهد شد.

ب- در صورتیکه ارز مورد نیاز مودی برای واردات از اتاق مبادلات ارزی تامین شده باشد، ثبت اولیه معامله ارزی، و تسویه بدهی ارزی و تسعیر مانده کلیه اقلام پولی ارزی مرتبط با عملیات واردات با نرخ ارز اتاق مبادلات ارزی می باشد که به نرخ تاریخ های مربوطه اعمال خواهد شد.

ج- چنانچه ارز مورد نیاز برای واردات از طریق بانک مرکزی و یا اتاق مبادلات ارزی تامین نشده باشد، ثبت اولیه معامله ارزی، تسویه طلب ارزی و تسعیرمانده کلیه اقلام پولی ارزی مرتبط با عملیات واردات با نرخ ارز توافقی می باشد که به نرخ تاریخ های مربوطه اعمال خواهد شد.

د- با توجه به ماده ۱۴ قانون امور گمرکی مصوب ۲۲/۸/۱۳۹۰ چنانچه ارزش کالای وارداتی مندرج در پروانه گمرکی با مبلغ ثبت شده در دفاتر متفاوت باشد، در اینصورت نوع ارز مورد استفاده در تعیین بهای کالای وارداتی فارغ از نوع ارز مورد استفاده توسط گمرک در تعیین ارزش ریالی کالای وارده با توجه به بندهای (الف)، (ب) و (ج) فوق نرخ مرجع، مبادله ای و یا توافقی حسب مورد خواهد بود.

#### ۴- درخصوص مطالبات/ بدهی سهامداران( شرکاء)، تسهیلات ارزی

استفاده از هر یک از نرخ های ارز شامل نرخ های ارز مرجع، مبادله ای و توافقی در ثبت اولیه معامله ارزی و تسعیر مانده کلیه اقلام پولی ارزی مربوط به معامله ارزی در تاریخ ترازنامه( نظیر مانده دارایی/ بدهی ارزی در صورت عدم تسویه در همان دوره وقوع)، با ملحوظ نظر داشتن اینکه مودی مالیاتی مطابق مقررات مکلف به تسویه حساب به نرخ ارز مرجع یا مبادله ای است یا تکلیفی در این خصوص نداشته و تسویه حساب به نرخ توافقی می باشد، صورت می پذیرد. همچنین، به هنگام تسویه طلب/بدهی ارزی علاوه بر ملاحظات فوق، مستندات کافی جهت اثبات نوع ارز از طرف مودی ارائه شود.

#### ۵- درخصوص خرید و فروش ارز

الف- درخصوص فروش ارز می بایست فاکتور فروش توسط فروشنده صادر و نام و نشانی کامل خریدار و یا مستندات مربوط به فروش ارز به صرافی های مجاز بانک مرکزی ( فاکتور خرید صرافی ها) و یا سایر مراجع ذیربط ارائه گردد.

ب- درخصوص خرید ارز می بایست کلیه مستندات مربوط از جمله فاکتور خرید ارز از صرافی ها، بانکها و یاسایر مراجع ذیربط ارائه گردد.

علی عسکری- رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور