

خلاصه استانداردهای حسابداری

استانداردهای حسابداری شماره ۱ الی ۴۳

ترجمه و گردآوری:

دکتر حلیمه رحمانی

دکتر ارمغان ناصر ترابی

حمیدرضا باباکوهی

فهرست

شماره استاندارد	نام استاندارد	شماره صفحه	شماره استاندارد	نام استاندارد	شماره صفحه
۱	نحوه ارائه صورتهای مالی	۳	۲۶	فعالیت‌های کشاورزی	۴۰
۲	صورتهای جریان‌های نقدی	۵	۲۷	طرح‌های مزایای بازنشستگی	۴۱
۴	ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی	۷	۲۸	فعالیت‌های بیمه عمومی	۴۳
۵	رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه	۹	۳۰	سود هر سهم	۴۶
۸	حسابداری موجودی مواد و کالا	۱۱	۳۱	دارایی‌های غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف‌شده	۴۷
۱۰	حسابداری کمک‌های بلاعوض دولت	۱۳	۳۲	کاهش ارزش دارایی‌ها	۴۹
۱۱	دارایی‌های ثابت مشهود	۱۴	۳۳	مزایای بازنشستگی کارکنان	۵۱
۱۲	افشای اطلاعات اشخاص وابسته	۱۶	۳۴	رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات	۵۶
۱۳	حسابداری مخارج تأمین مالی	۱۷	۳۵	مالیات بر درآمد	۵۸
۱۵	حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها	۱۹	۳۶	ابزارهای مالی؛ اوراق	۶۰
۱۶	آثار تغییر در نرخ ارز	۲۱	۳۷	ابزارهای مالی، اوراق	۶۲
۱۷	دارایی‌های نامشهود	۲۳	۳۸	ترکیب‌های تجاری	۶۴
۱۸	صورتهای مالی جداگانه	۲۵	۳۹	صورتهای مالی تلفیقی	۶۷
۲۰	سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته	۲۸	۴۰	مشارکت‌ها	۷۱
۲۱	حسابداری اجاره‌ها	۳۱	۴۱	افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر	۷۵
۲۲	گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای	۳۴	۴۲	اندازه‌گیری ارزش منصفانه	۸۰
۲۴	گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری	۳۶	۴۳	درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان	۸۳
۲۵	گزارشگری برحسب قسمت‌های مختلف	۳۸			

استاندارد حسابداری شماره ۱ – نحوه ارائه صورتهای مالی

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

- با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ ارائه صورتهای مالی (ویرایش ۲۰۱۷) نیز رعایت می‌شود.

تاریخ اجرا

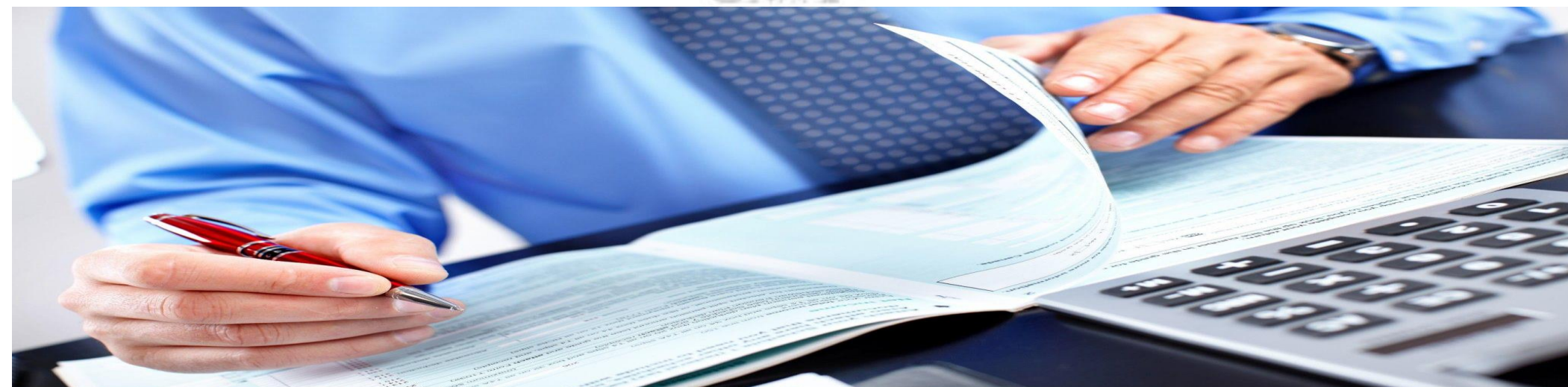
- الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱/۱/۱۳۹۸ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

تشخیص صورتهای مالی

- واحد تجاری باید هر یک از صورتهای مالی و یادداشتهای توضیحی را به وضوح مشخص کند. افزون بر این، واحد تجاری باید اطلاعات زیر را به گونه‌ای بارز منعکس کند و در صورت لزوم برای قابل فهم بودن اطلاعات ارائه‌شده، آن را تکرار نماید:
- نام واحد گزارشگر یا سایر شناسه‌های هویت و هرگونه تغییر در آن اطلاعات نسبت به دوره قبل؛
 - اینکه صورتهای مالی، مربوط به یک واحد تجاری یا گروه واحدهای تجاری است؛
 - تاریخ پایان دوره گزارشگری یا دوره تحت پوشش مجموعه صورتهای مالی و یادداشتهای توضیحی؛
 - واحد پول گزارشگری، طبق تعریف استاندارد حسابداری ۱۶؛ و
 - سطح گرد کردن مبالغ مندرج در صورتهای مالی.

freestockphotos.name

استاندارد حسابداری شماره ۲ – صورت جریان های نقدی



استاندارد حسابداری شماره ۲ – صورت جریان های نقدی

گزارشگری جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی
• واحد تجاری باید جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی را با بکارگیری روش مستقیم یا غیرمستقیم گزارش کند.

روش مستقیم	روش غیر مستقیم
• طبق این روش سود یا زیان دوره، بابت آثار معاملات دارای ماهیت غیرنقدی، آثار اقلام تعهدی یا انتقالی مرتبط با دریافتها و پرداختهای نقدی عملیاتی گذشته یا آینده، و آثار اقلام درآمد یا هزینه مرتبط با جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی، تعدیل می‌شود. • در روش غیرمستقیم، خالص جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی، از طریق تعدیل سود یا زیان دوره بابت موارد زیر، محاسبه می‌شود: ۱. تغییرات در موجودیها و دریافتنی‌ها و پرداختنی‌های عملیاتی طی دوره؛ ۲. اقلام غیرنقدی نظیر استهلاک، ذخایر، مالیاتهای انتقالی، سودها و زیانهای تحقق نیافته تغییر در نرخهای ارز و سود توزیع نشده واحدهای تجاری وابسته ۳. تمام اقلام دیگری که آثار نقدی آنها، جریانهای نقدی مربوط به سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی است.	• طبق این روش طبقات اصلی ناخالص دریافتهای نقدی و ناخالص پرداختهای نقدی افشا می‌شود. • اطلاعات مربوط به طبقات اصلی ناخالص دریافتهای نقدی و ناخالص پرداختهای نقدی واحد تجاری ممکن است از طریق یکی از موارد زیر بدست آید: ۱. سوابق حسابداری واحد تجاری؛ یا ۲. تعدیل فروش، بهای تمام شده فروش (درآمد مالی و درآمدهای مشابه و هزینه مالی و هزینه‌های مشابه برای یک مؤسسه مالی) و سایر اقلام صورت سود و زیان بابت موارد زیر: - الف) تغییرات در موجودیها و دریافتنی‌ها و پرداختنی‌های عملیاتی طی دوره؛ ب) سایر اقلام غیرنقدی؛ و پ) سایر اقلامی که آثار نقدی آنها، مربوط به جریانهای نقدی سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی است.

تاریخ اجرا و مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
• الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۸/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست. • با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری ۷ صورت جریانهای نقدی (ویرایش ۲۰۱۷) نیز رعایت می‌شود.

تعریف نقد و معادلهای نقد
• نقد، شامل نقد در دسترس و سپرده‌های دیداری است. • معادلهای نقد سرمایه‌گذاریهای کوتاه‌مدت با نقدشوندگی بالا است که به سرعت قابل تبدیل به مبلغ معینی نقد می‌باشد و ریسک تغییر ارزش آن کم است.

سایر ملاحظات که باید به آنها توجه داشت
• فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و تأمین مالی غیر نقدی باید به طور جداگانه افشا شود • جریان‌های نقدی باید ناخالص گزارش شود. تسویه حساب فقط در موارد بسیار محدود مجاز است و نیاز به افشای اضافی است (برای مثال‌های مربوط به سپرده‌های مدت دار و وام به بندهای استاندارد مراجعه کنید). • معاملات ارزی باید به نرخ تاریخ جریانهای نقدی ثبت شود • تحصیل و واگذاری شرکت‌های فرعی فعالیت‌های سرمایه‌گذاری است و افشای اضافی خاص مورد نیاز است • یک واحد تجاری که منافع خود در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را به روش ارزش ویژه گزارش می‌کند، در صورت جریانهای نقدی خود، جریانهای نقدی مربوط به سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، و مبالغ توزیع سود و سایر دریافتها و پرداختها با واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را گزارش می‌کند. • واحد تجاری باید اجزای تشکیل‌دهنده نقد و معادلهای نقد را افشا کند و باید صورت تطبیق این مبالغ در صورت جریانهای نقدی و اقلام مشابه گزارش شده در صورت وضعیت مالی را ارائه نماید. • افشای اطلاعات مربوط به توافقات مالی تأمین‌کننده برای استفاده‌کنندگان جهت ارزیابی اثرات آن بر بدهی‌های واحد تجاری، جریان‌های نقدی و ریسک نقدینگی واحد تجاری. • معاملات سرمایه‌گذاری و تأمین مالی غیرنقدی در صورت جریان‌های نقدی منظور نمی‌شود و باید در جای دیگری صورتهای مالی افشا شود. • پول نقدی که برای استفاده گروه در دسترس نیست را افشا کنید. • دارایی‌ها و بدهی‌های به ارز خارجی معمولاً شامل عنصری از تفاوت تسعیر تحقق نیافته در تاریخ گزارش است. • پرداخت‌های نقدی که مستاجر برای کاهش بدهی اجاره انجام می‌شود، فعالیت‌های تأمین مالی است

استاندارد حسابداری شماره ۴ – ذخایر، دارایی‌های احتمالی و بدهی‌های احتمالی

تعاریف

• **ذخیره:** نوعی بدهی است که زمان تسویه و یا تعیین مبلغ آن توأم با ابهام نسبتاً قابل توجه است

• بدهی احتمالی:

الف) تعهدی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که بطور کامل در کنترل

ب) تعهدی فعلی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود اما بدلائل زیر شناسایی نمی‌شود:

(۱) خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل نیست.

(۲) مبلغ تعهد را نمی‌توان با قابلیت اتکای کافی اندازه‌گیری کرد.

• دارایی احتمالی:

یک دارایی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که بطور کامل تحت کنترل واحد تجاری نیست، تأیید خواهد شد.

دامنه کاربرد

• این استاندارد باید توسط کلیه واحدهای تجاری برای حسابداری ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی، به استثنای موارد زیر، بکار رود:

الف) قراردادهایی که به موجب آن هیچ یک از طرفین به تعهدات خود عمل نکرده‌اند یا هر دو طرف طبق قرارداد بخشی از تعهداتشان را متناسباً انجام داده‌اند، مگر در مواردی که قرارداد زیانبار باشد، و

ب) آنچه که مشمول سایر استانداردهای حسابداری است. به عنوان مثال:

(۱) پیمانهای بلندمدت (به استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان حسابداری پیمانهای بلندمدت مراجعه شود)،

(۲) اجاره‌ها (به استاندارد حسابداری شماره ۲۱ با عنوان حسابداری اجاره‌ها مراجعه شود). با توجه به اینکه استاندارد حسابداری شماره ۲۱ حاوی

الزامات خاصی برای اجاره‌های عملیاتی زیانبار نیست، این استاندارد در چنین مواردی کاربرد دارد، و

(۳) فعالیتهای بیمه عمومی (به استاندارد حسابداری شماره ۲۸ با عنوان فعالیتهای بیمه عمومی مراجعه شود).



استاندارد حسابداری شماره ۴ – ذخایر، دارایی های احتمالی و بدهی های احتمالی

شناخت

بدهی های احتمالی	دارایی های احتمالی
● بدهی احتمالی افشا می شود، مگر اینکه امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد.	● واحد تجاری نباید دارایی احتمالی را شناسایی کند.

ذخایر

- ذخیره باید در صورت احراز معیارهای زیر شناسایی شود:
- (الف) واحد تجاری تعهدی فعلی (قانونی یا عرفی) دارد که در نتیجه رویدادی در گذشته ایجاد شده است،
- (ب) خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل باشد ، و
- (ج) مبلغ تعهد به گونه ای اتکاپذیر قابل برآورد باشد.

اندازه گیری

- مبلغ شناسایی شده بعنوان ذخیره باید بهترین برآورد از مخارجی باشد که برای تسویه تعهد فعلی در تاریخ ترازنامه لازم است.
- ریسک و ابهام حاکم بر بسیاری از رویدادها و شرایط باید در دستیابی به بهترین برآورد ذخیره درنظر گرفته شود.
- هنگامی که اثر ارزش زمانی پول با اهمیت است، مبلغ ذخیره باید معادل ارزش فعلی مخارج مورد انتظار لازم برای تسویه تعهد باشد.
- اگر شواهد عینی کافی وجود داشته باشد که رویدادهای آتی مؤثر برمبلغ مورد نیاز برای تسویه تعهد، رخ خواهد داد، این رویدادها باید در تعیین مبلغ ذخیره در نظر گرفته شود.
- سود ناشی از واگذاری مورد انتظار داراییها نباید در اندازه گیری ذخیره در نظر گرفته شود.
- چنانچه انتظار رود تمام یا بخشی از مخارج مورد نیاز برای تسویه ذخیره توسط شخص دیگری جبران شود، این مبلغ تنها زمانی بعنوان یک دارایی جداگانه شناسایی می شود که جبران آن پس از تسویه تعهد توسط واحد تجاری تقریباً قطعی باشد. مبلغ شناسایی شده برای جبران مخارج نباید بیش از مبلغ ذخیره باشد.
- در صورت سود و زیان می توان هزینه مرتبط با یک ذخیره را پس از کسر مبلغ شناسایی شده برای جبران مخارج ارائه کرد.
- ذخایر باید در پایان هردوره مالی بررسی و برای نشان دادن بهترین برآورد جاری تعدیل شود. هرگاه خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد، دیگر محتمل نباشد، ذخیره باید برگشت داده شود.
- ذخیره باید تنها برای مخارجی استفاده شود که در اصل برای آن شناسایی شده است.
- بابت زیانهای عملیاتی آتی نباید ذخیره های شناسایی شود.

قراردادهای زیانبار

- قرارداد زیانبار قراردادی است که مخارج غیرقابل اجتناب برای ایفای تعهدات ناشی از قرارداد بیش ازمنافع اقتصادی مورد انتظار آن قرارداد باشد. مخارج غیرقابل اجتناب قرارداد عبارت از حداقل خالص مخارج خروج از قرارداد یعنی اقل ” زیان ناشی از اجرای قرارداد“ و ” مخارج جبران خسارت ناشی از ترک قرارداد“ است.
- در صورتی که واحد تجاری قرارداد زیانبار داشته باشد، تعهد فعلی مربوط به زیان قرارداد باید به عنوان ذخیره شناسایی شود.
- بسیاری از قراردادها، نظیر بعضی از سفارشات خرید عادی را می توان بدون پرداخت خسارت به طرف قرارداد فسخ کرد و بنابراین بابت آنها تعهدی وجود ندارد. سایر قراردادها هم حقوق و هم تعهداتی را برای طرفین قرارداد ایجاد می کند. هرگاه رویدادهایی موجب زیانبار شدن قرارداد شود، چنین قراردادی در دامنه کاربرد این استاندارد قرار می گیرد و یک بدهی وجود دارد که شناسایی می شود.
- قبل از ایجاد ذخیره برای یک قرارداد زیانبار، واحد تجاری زیان کاهش ارزش داراییهای اختصاص یافته به آن قرارداد را شناسایی می کند.

تجدید ساختار

- تعهد عرفی در مورد تجدید ساختار تنها زمانی رخ می دهد که واحد تجاری:
- (الف) طرح تفصیلی مصوب برای تجدید ساختار داشته باشد که حداقل موارد زیر در آن مشخص شده باشد:
- (۱) فعالیت تجاری موردنظر،
- (۲) مکان های اصلی متأثر از تجدید ساختار،
- (۳) مکان، کارکرد و تعداد تقریبی کارکنانی که برای خاتمه خدمت آنها مزایایی پرداخت خواهد شد،
- (۴) مخارجی که تحمل خواهد شد، و
- (۵) زمان اجرای طرح، و
- (ب) با شروع اجرای طرح یا اعلام ویژگیهای اصلی آن به اشخاصی که از آن متأثر می شوند، در آنها انتظاری بجا ایجاد کند که تجدید ساختار انجام خواهد شد.

استاندارد حسابداری شماره ۵ – رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

تعاریف

رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، رویدادهای مطلوب و نامطلوبی است که بین تاریخ ترازنامه و تاریخ تأیید صورتهای مالی رخ می‌دهد.

رویدادهای غیر تعدیلی

- رویدادهایی که بیانگر شرایط ایجاد شده بعد از تاریخ ترازنامه است.

مثال :

- وارد شدن خسارت به تأسیسات و تجهیزات اصلی تولید بر اثر آتش‌سوزی بعد از تاریخ ترازنامه

- موارد عمده ترکیب تجاری بعد از تاریخ ترازنامه (استاندارد حسابداری شماره ۱۹ با عنوان ترکیبهای تجاری افشای موارد خاصی را الزامی می‌کند) یا واگذاری یک واحد فرعی

- موارد عمده خرید داراییها، طبقه‌بندی داراییها طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده به عنوان نگهداری شده برای فروش، و سایر موارد واگذاری داراییها یا مصادره داراییها توسط دولت

- اعلام یا شروع اجرای تجدید ساختار عمده

- ایجاد تعهدات یا بدهیهای احتمالی عمده، برای مثال از طریق صدور ضمانت‌نامه

- تغییرات عمده در سرمایه و ترکیب سهامداران واحد تجاری بعد از تاریخ ترازنامه

- تغییرات عمده غیرمتعارف در قیمت داراییها یا نرخ ارز بعد از تاریخ ترازنامه

- تغییرات در نرخهای مالیاتی یا قوانین مالیاتی وضع شده یا اعلام شده بعد از تاریخ ترازنامه، در صورتی که به دوره‌های مالی گذشته تسری نداشته باشد

- دعوای حقوقی عمده که صرفاً ناشی از رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه باشد

واحد تجاری نباید به‌منظور انعکاس رویدادهای غیرتعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه، مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی خود را تعدیل کند.

رویدادهای تعدیلی

- رویدادهایی که شواهدی در مورد شرایط موجود در تاریخ ترازنامه فراهم می‌کند.

مثال :

- حل و فصل یک دعوای حقوقی بعد از تاریخ ترازنامه که وجود تعهد فعلی واحد تجاری در تاریخ ترازنامه را تأیید می‌کند

- اطلاعات دریافتی بعد از تاریخ ترازنامه بیانگر آن باشد که ارزش یک دارایی در تاریخ ترازنامه کاهش یافته یا مبلغ زیان کاهش ارزش شناسایی شده قبلی برای آن دارایی نیازمند تعدیل است

- مشخص شدن بهای تمام شده داراییهای خریداری شده یا عواید حاصل از فروش داراییها بعد از تاریخ ترازنامه، چنانچه معاملات قبل از تاریخ ترازنامه انجام شده باشد

- تعیین مبلغ پرداختهای مربوط به مشارکت در سود یا پاداش بعد از تاریخ ترازنامه، در صورتی که واحد تجاری در تاریخ ترازنامه تعهد فعلی قانونی یا عرفی برای چنین پرداختهایی، در نتیجه رویدادهای قبل از تاریخ مذکور، داشته باشد

- تصویب سود سهام توسط مجمع عمومی شرکتهای فرعی و وابسته برای دوره یا دوره‌های قبل از تاریخ ترازنامه شرکت اصلی یا همزمان با آن

- دریافت وجه یا مشخص شدن مبلغ قابل وصول بابت ادعاهای خسارت از شرکتهای بیمه که در تاریخ ترازنامه در مرحله مذاکره بوده است

- کشف موارد تقلب یا اشتباهی که حاکی از نادرست بودن صورتهای مالی است

واحد تجاری باید به‌منظور انعکاس رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه، مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی خود را تعدیل کند

استاندارد حسابداری شماره ۵ – رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

سود سهام

واحد تجاری نباید سود سهام مصوب بعد از تاریخ ترازنامه یا سود سهام پیشنهادی را به عنوان بدهی در تاریخ ترازنامه شناسایی کند

تداوم فعالیت

چنانچه بعد از تاریخ ترازنامه، انحلال واحد تجاری یا توقف فعالیتهای آن توسط ارکان صلاحیتدار اعلام شود، یا اینکه واحد تجاری عملاً ناگزیر به انجام این امر گردد، صورتهای مالی نباید بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شود.

افشا

واحد تجاری باید اطلاعات زیر را برای هر گروه با اهمیت از رویدادهای غیر تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه افشا کند :

الف . ماهیت رویداد، و

ب. برآوردی از اثر مالی آن، یا بیان اینکه انجام چنین برآوردی امکان پذیر نیست.

افشا رویدادهای تعدیلی و غیر تعدیلی

- واحد تجاری باید تاریخ تأیید صورتهای مالی و اسامی تأییدکنندگان آن را افشا کند.
- آگاهی از تاریخ تأیید صورتهای مالی برای استفاده کنندگان اهمیت دارد، زیرا صورتهای مالی رویدادهای بعد از آن تاریخ را منعکس نمی کند.
- چنانچه واحد تجاری بعد از تاریخ ترازنامه اطلاعاتی درباره شرایط موجود در تاریخ ترازنامه کسب کند، باید موارد افشای مربوط به این شرایط را با توجه به اطلاعات جدید به روز کند.

استاندارد حسابداری شماره ۸ - حسابداری موجودی مواد و کالا

دامنه کاربرد

انواع موجودی مواد و کالا به جز :

- کار در جریان پیشرفت پیمانهای بلندمدت (استاندارد حسابداری ۹ حسابداری پیمان های بلندمدت)
- ابزارهای مالی پیچیده (استاندارد حسابداری ۱۵ حسابداری سرمایه گذاریها و استاندارد حسابداری ۳۶ ابزارهای مالی : ارائه)
- تولیدات کشاورزی در زمان برداشت و داراییهای زیستی غیرمولد (استاندارد حسابداری ۲۶ فعالیتهای کشاورزی)

برای ارزشیابی و انعکاس موجودی های زیر کاربرد ندارد :

- موجودی محصولات جنگلی که به خالص ارزش فروش اندازه گیری می شوند
- موجودی محصولات معدنی که به خالص ارزش فروش اندازه گیری می شوند

تعاریف - موجودی مواد و کالا

به دارایی هایی اطلاق می شود که :

- برای فروش در روال عادی عملیات واحد تجاری نگهداری می شود
- به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات در فرایند تولید قرار دارد
- به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات، خریداری شده و نگهداری می شود
- ماهیت مصرفی دارد و به طور غیرمستقیم در جهت فعالیت واحد تجاری مصرف می شود

بهای تمام شده

مشمول بر :

- مخارج خرید شامل بهای خرید و هر گونه مخارج دیگری از قبیل حقوق و عوارض گمرکی و حمل است که مستقیماً به خرید مربوط می گردد. تخفیفات تجاری از بهای خرید کسر می شود
- مخارج تبدیل شامل مخارجی که مستقیماً به اقلام تولیدشده مربوط می گردد.
- سایر مخارج تنها تا میزانی که آشکارا به رساندن موجودی مواد و کالا به مکان و شرایط فعلی آن مربوط است.

استثناها :

- مبالغ غیرعادی مربوط به ضایعات مواد، دستمزد و سایر مخارج تولید (ضایعات قابل کنترل).
- مخارج انبارداری بااستثنای مخارجی که در فرایند تولید برای انبارداری محصولاتی که نیاز به پردازش بیشتر دارند، انجام می شود
- سربار اداری که در رساندن موجودیها به مکان و شرایط فعلی نقشی ندارد.
- مخارج فروش.

خالص ارزش فروش

خالص ارزش فروش " عبارت است از بهای فروش اقلام موجودی مواد و کالا پس از کسر تمام مخارج مربوط بعدی تا مرحله تکمیل و کلیه مخارجی که واحد تجاری در رابطه با بازاریابی، فروش و توزیع کالا متحمل خواهد شد و مستقیماً به اقلام مورد نظر مربوط می شود

تکنیک های محاسبه بهای تمام شده :

هزینه یابی استاندارد:

عبارت است از محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا براساس هزینه های از پیش تعیین شده برای هر دوره که بر مبنای تخمین های مدیریت درخصوص سطوح مورد انتظار هزینه ها و عملیات، کارآیی عملیاتی و مخارج مربوط محاسبه می گردد

روش خرده فروشی :

در مورد واحدهای خرده فروشی که تعداد زیادی کالاهای متفاوت و سریعاً در حال تغییر دارند، کالاهای موجود در محوطه واحدهای مزبور اغلب برحسب قیمت فروش به کسر درصد معمول برای سود ناخالص منعکس می شود

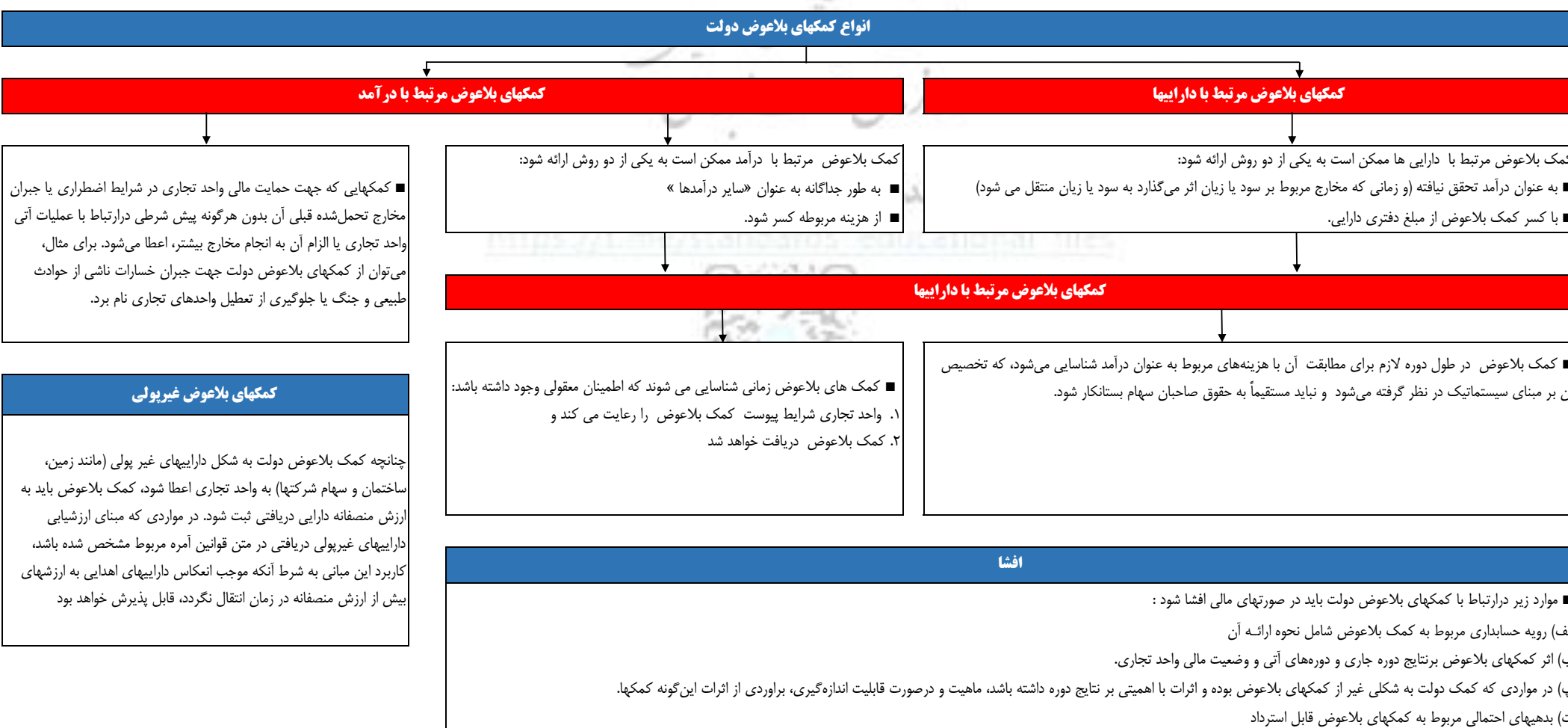
روشهای محاسبه بهای تمام شده :

- اولین صادره از اولین وارده
- میانگین موزون
- شناسایی ویژه
- اولین صادره از آخرین وارده
- موجودی پایه
- خرده فروشی



استاندارد حسابداری شماره ۱۰ – کمکهای بلاعوض دولت

تعاریف	دامنه کاربرد
کمکهای بلاعوض دولت عبارتند از: - کمکهای دولت به واحد تجاری - به شکل انتقال دارایی به واحد تجاری یا جلوگیری از خروج آن از واحد تجاری - اگر تعیین ارزش آنها به نحو معقولی امکان پذیر نباشد و همچنین معاملات واحد تجاری با دولت که نتوان آنها را از فعالیتهای عادی واحد تمیز داد، جزء کمکهای بلاعوض دولت محسوب نمی شود	- این استاندارد باید برای حسابداری کمکهای بلاعوض دولت و سایر اشکال کمکهای دولتی بکار گرفته شود. - الزامات این استاندارد، همچنین می تواند به عنوان بهترین الگوی عمل حسابداری کمکهای بلاعوض و سایر اشکال کمک دریافتی از منابع غیر دولتی مورد استفاده قرار گیرد.



کمکهای بلاعوض غیر پولی
چنانچه کمک بلاعوض دولت به شکل داراییهای غیر پولی (مانند زمین، ساختمان و سهام شرکتها) به واحد تجاری اعطا شود، کمک بلاعوض باید به ارزش منصفانه دارایی دریافتی ثبت شود. در مواردی که مبنای ارزشیابی داراییهای غیر پولی دریافتی در متن قوانین امره مربوط مشخص شده باشد، کاربرد این مبنای به شرط آنکه موجب انعکاس داراییهای اهدایی به ارزشهای بیش از ارزش منصفانه در زمان انتقال نگردد، قابل پذیرش خواهد بود

استاندارد حسابداری شماره ۱۱ – دارایی های ثابت مشهود

شناخت و اندازه گیری

شناخت :

■ مخارج مرتبط با یک قلم دارایی ثابت مشهود، تنها زمانی به عنوان دارایی شناسایی می شود که:

الف) جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط با دارایی به درون واحد تجاری محتمل باشد

ب) بهای تمام شده دارایی به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد

■ مخارج بعدی مرتبط با دارایی ثابت مشهود تنها زمانی شناسایی می شوند که شواهد کافی مبنی بر وقوع جریان منافع اقتصادی ناشی از این مخارج به درون واحد تجاری وجود داشته باشد

اندازه گیری :

■ یک قلم دارایی ثابت مشهود که واجد شرایط شناخت به عنوان دارایی باشد، باید به بهای تمام شده اندازه گیری شود.

اجزای بهای تمام شده :

■ قیمت خرید، شامل عوارض گمرکی و مالیاتهای غیرقابل استرداد خرید، پس از کسر تخفیفات تجاری

■ هرگونه مخارج مرتبط مستقیم یا غیرمستقیمی که برای رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره برداری تحمل می شود

■ برآورد اولیه مخارج پیاده سازی و برچیدن دارایی و بازسازی محل آن از بابت تعهدی که در زمان تحصیل دارایی یا در نتیجه استفاده از

دارایی طی یک دوره خاص برای مقاصد غیر از تولید کالا (برای مثال بازسازی زمین مورد استفاده جهت استخراج مواد معدنی به حالت اولیه در پایان فعالیت) طی آن دوره، تقبل می شود. باتوجه به اینکه چنین مخارجی در آینده واقع می شود تعهد مرتبط با آن باید براساس ارزش فعلی آن مخارج در زمان تحصیل دارایی شناسایی شود.

اندازه گیری پس از شناخت

روش تجدید ارزیابی

■ پس از شناخت دارایی ثابت مشهود، چنانچه ارزش منصفانه به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد، باید آن را به مبلغ تجدید ارزیابی یعنی ارزش منصفانه در تاریخ تجدید ارزیابی پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته بعد از تجدید ارزیابی، ارائه کرد.

استهلاک :

■ مبلغ استهلاک پذیر یک دارایی باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن تخصیص یابد.

■ عمر مفید یک دارایی باید حداقل در پایان هر دوره مالی بازنگری شود. چنانچه تفاوت قابل ملاحظه ای بین پیش بینیهای فعلی و برآوردهای قبلی وجود داشته باشد، این تغییرات باید به عنوان تغییر دربرآورد حسابداری محسوب و طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۴ با عنوان ” رویه های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات“ شناسایی شود.

■ روش استهلاک مورد استفاده، باید منعکس کننده الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی توسط واحد تجاری باشد.

■ روش استهلاک مورد استفاده برای دارایی باید حداقل در پایان هر دوره مالی بازنگری شود. در صورت تغییر قابل ملاحظه در الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی مربوط، جهت انعکاس الگوی جدید، روش استهلاک باید تغییر یابد. چنین تغییری باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب و طبق استاندارد شماره ۳۴ با عنوان ” رویه های حسابداری، تغییر برآوردهای حسابداری و اشتباهات“ شناسایی شود.

■ چنانچه بهای تمام شده هر جزء یک دارایی ثابت مشهود در مقایسه با کل بهای تمام شده آن دارایی با اهمیت و عمر مفید یا الگوی کسب منافع اقتصادی از آن متفاوت از سایر اجزای با اهمیت باشد، آن جزء باید بطور جداگانه مستهلک شود

استاندارد حسابداری شماره ۱۱ – دارایی های ثابت مشهود

افشا
موارد زیر باید برای هرطبقه از داراییهای ثابت مشهود در صورتهای مالی افشا شود: ■ مبانی اندازه گیری مورد استفاده جهت تعیین ناخالص مبلغ دفتری ■ روشهای استهلاک مورد استفاده ■ عمر مفید یا نرخهای استهلاک مورد استفاده ■ ناخالص مبلغ دفتری ، کاهش ارزش انباشته و استهلاک انباشته در ابتدا و انتهای دوره ■ صورت تطبیق مبلغ دفتری در ابتدا و انتهای دوره به گونه ای که موارد زیر را نشان دهد: (الف) اضافات (ب) فروش، سایر واگذاریها، داراییهای برکنار شده و داراییهایی که طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان ”داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده“ به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است. (پ) تحصیل دارایی از طریق ترکیب واحدهای تجاری (ت) افزایش یا کاهش ناشی از تجدید ارزیابی مطابق بندهای ۳۹ و ۴۰ و زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده یا برگشت شده به طور مستقیم در حقوق صاحبان سهام طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان ”کاهش ارزش داراییها“ (ث) زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده در سود و زیان طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان ”کاهش ارزش داراییها“ (ج) برگشت زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده در سود و زیان طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان ”کاهش ارزش داراییها“ (چ) استهلاک دوره (ح) خالص تفاوتهای ارزی ناشی از تسعیر صورتهای مالی یک واحد مستقل خارجی (خ) سایر تغییرات ■ در صورتهای مالی همچنین باید موارد زیر افشا گردد: (الف) وجود و میزان محدودیت در رابطه با مالکیت داراییها و نیز داراییهایی که وثیقه بدهیهاست. (ب) مخارج منظور شده به حساب داراییهای در جریان ساخت طی دوره (پ) مبلغ تعهدات قراردادی مربوط به تحصیل داراییهای ثابت مشهود (ت) مبلغ جبران شده توسط اشخاص ثالث بابت خسارتهای وارده به داراییهای ثابت مشهود که در سود و زیان منظور گردیده اما بطور جداگانه در متن صورت سود و زیان افشا نشده است (ث) مانده داراییهای ثابت مشهود در جریان ساخت در راه، نگهداری شده در انبار و نیز پیش پرداختهای سرمایه ای در انتها و ابتدای دوره

سایر موارد
برکناری دائمی و واگذاری : ■ یک قلم دارایی ثابت مشهود در زمان واگذاری یا هنگامی که به طور دائمی بلا استفاده می شود و هیچ منافع اقتصادی آتی از واگذاری آن انتظار نمی رود، باید از صورت وضعیت مالی حذف شود. ■ سود یا زیان ناشی از حذف یک دارایی ثابت مشهود باید معادل تفاوت بین عواید خالص ناشی از واگذاری دارایی و مبلغ دفتری آن تعیین شود. ■ سود یا زیان ناشی از برکناری یا واگذاری دارایی ثابت مشهود باید در زمان حذف در صورت سود و زیان منظور شود. مگر در رابطه با فروش و اجاره مجدد که رعایت استاندارد حسابداری شماره ۲۱ با عنوان ”حسابداری اجاره ها“ الزامی می باشد. اجزای عمده : ■ اجزای عمده برخی از اقلام دارایی ثابت مشهود ممکن است مستلزم جایگزینی در فواصل منظم باشد. ■ واحد تجاری مخارج اجزای جایگزین شده چنین داراییهای ثابتی را در زمان تحمل، چنانچه حائز معیارهای شناخت باشد، در مبلغ دفتری دارایی مربوط منظور می کند. ■ در پاره ای موارد، ادامه کارکرد یک قلم دارایی ثابت مشهود (مانند هواپیما) ممکن است مستلزم انجام بازرسیهای عمده به منظور رفع نواقص باشد اعم از اینکه نیاز به جایگزینی قطعات باشد یا نباشد. ■ به شرط احراز معیارهای شناخت، مخارج هر بازرسی عمده در زمان انجام آن به مبلغ دفتری دارایی منظور می شود.

تاریخ اجرا و مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری
■ الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۶/۱/۱ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست. ■ با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱۶ با عنوان ”املاک، ماشین آلات و تجهیزات“، به استثنای تجدیدنظر در برآورد ارزش باقیمانده دارایی، نیز رعایت می شود

استاندارد حسابداری شماره ۱۲ – افشای اطلاعات اشخاص وابسته

تعاریف	دامنه کاربرد
■ خویشاوندان نزدیک: خویشاوند نسبی و سببی فرد که انتظار می رود در معامله با واحد تجاری وی را تحت نفوذ قرار دهد یا تحت نفوذ وی واقع شود که معمولاً شامل خویشاوندان نسبی و سببی طبقه اول تا سوم است . ■ اشخاص وابسته: یک شخص در صورتی وابسته به واحد تجاری است که (۱) واحد تجاری را کنترل کند، (۲) توسط واحد تجاری کنترل شود (۳) تحت کنترل واحد قرار گیرد (۴) نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد (۵) یا کنترل مشترک داشته باشد (۶) وابسته باشد (۷) مشارکت خاص باشد (۸) از مدیران اصلی واحد تجاری باشد (۹) خویشاوندان نزدیک (۱۰) طرح بازنشستگی خاص کارکنان واحد تجاری و واحدهای تجاری تحت کنترل اینگونه طرح ها به نمودار صفحه بعد مراجعه شود)	■ واحدهای تجاری تحت کنترل ، دولت در خصوص معاملات با سایر واحدهای تجاری که مستقیماً و نه از طریق واحد تجاری گزارشگر تحت کنترل دولت میباشند در دامنه کاربرد این استاندارد قرار نمیگیرد مگر اینکه اوراق سهام یا اوراق مشارکت واحد تجاری گزارشگر به عموم عرضه شده یا در جریان عرضه عمومی باشد. ■ طبق این استاندارد معاملات با اشخاص وابسته و مانده حسابهای فیما بین باید در صورتهای مالی کلیه واحدهای تجاری از جمله صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری اصلی، شریک خاص یا سرمایه گذار که طبق استانداردهای حسابداری شماره ۱۸، ۲۰ و ۲۳ ارائه می شود افشا گردد . ■ در صورتهای مالی یک واحد، تجاری معاملات با اشخاص وابسته و مانده حسابهای فیما بین با سایر واحدهای تجاری گروه افشا می شود. در صورتهای مالی تلفیقی، معاملات با اشخاص وابسته درون گروهی و مانده حسابهای درون گروهی حذف می گردد.

واحدهای تجاری تحت کنترل دولت

■ با اجرای الزامات این استاندارد ، مفاد استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۲۴ با عنوان افشای اطلاعات اشخاص وابسته ویرایش ۳۱ مارس ۲۰۰۴ به استثنای موارد زیر نیز رعایت میشود : الف) افشای حقوق و مزایای مدیران ب) واحد های تجاری تحت کنترل دولت ، به استثنای واحدهایی که اوراق سهام یا اوراق مشارکت آنها به عموم عرضه شده یا در جریان عرضه ی عمومی است ، در خصوص معاملات با سایر واحدهای تجاری که مستقیماً و نه از طریق واحد تجاری گزارشگر تحت کنترل دولت میباشد از شمول این استاندارد خارج شده است

افشا

■ فقط در صورتی که معاملات بین اشخاص وابسته وجود داشته باشد، افشا شود: ● مانده حسابهای فیما بین با اشخاص وابسته ، دوره تسویه و نرخ سود تضمین شده تضمینهای مربوط و ماهیت ما به ازای تسویه ● جزئیات هرگونه تضمین ارائه شده یا دریافت شده و ● تسویه بدهی ها از طرف واحد تجاری یا توسط واحد تجاری از طرف شخص دیگر ● هزینه مطالبات سوخت شده و مشکوک الوصول ناشی از معاملات با اشخاص وابسته	■ افشای اینکه شرایط معاملات با اشخاص وابسته با شرایط حاکم بر سایر معاملات انجام شده در روال عادی داد و ستدهای واحد تجاری (معاملات حقیقی) یکسان است ، در مواردی که این امر قابل اثبات باشد ■ مبلغ معاملات ، و مبالغ پرداختی به اشخاص وابسته و مبالغ دریافتنی از آنان به تفکیک طبقات مشخص .	■ روابط بین واحدهای تجاری اصلی و فرعی باید صرف نظر از انجام یا عدم انجام معامله بین آنها افشا شود واحد تجاری باید نام واحد تجاری اصلی و در صورت متفاوت بودن، کنترل کننده نهایی را افشا کند. چنانچه هیچ یک از واحدهای تجاری اصلی و کنترل کننده نهایی صورتهای مالی برای استفاده عمومی تهیه نکنند، نام واحد تجاری اصلی بعدی که این کار را انجام میدهد باید افشا شود.
---	---	--

استاندارد حسابداری شماره ۱۳ - مخارج تأمین مالی

تعاریف

دارایی واجد شرایط

- دارایی واجد شرایط : یک دارایی است که آماده سازی آن جهت استفاده مورد انتظار یا فروش الزاماً مدت زیادی طول می کشد.
- موجودیهایی که رساندن آن به وضعیت قابل فروش مستلزم صرف دوره زمانی قابل ملاحظه‌ای است و نیز ماشین‌آلات تولیدی، تأسیسات تولید نیرو و ساختمانها، نمونه‌هایی از دارایی واجد شرایط می‌باشد.
- سایر سرمایه‌گذاریها و موجودیهایی که مرتباً یا به شیوه‌های دیگر به مقادیر زیاد و به طور مستمر در کوتاه‌مدت تولید می‌شود، دارایی واجد شرایط نیست. داراییهایی که به‌هنگام تحصیل برای استفاده مورد نظر یا فروش آماده است، به عنوان دارایی واجد شرایط تلقی نمی‌شود.

مخارج تأمین مالی

- سود تضمین شده، کارمزد و جرایم دیرکرد تسهیلات مالی کوتاه‌مدت و بلندمدت.
- مخارج جنبی تسهیلات مالی دریافتی از قبیل حق ثبت و حق تمبر اسناد تضمینی واگذاری در رابطه با قراردادهای مربوط.
- مخارج تأمین مالی مربوط به قراردادهای اجاره به شرط تملیک و خرید اقساطی که براساس استانداردهای حسابداری مربوط شناسایی می‌شود.
- تفاوت تسعیر ارز ناشی از تسهیلات ارزی دریافتی تا حدی که به عنوان تعدیل سود تضمین شده و کارمزد تسهیلات مذکور محسوب می‌شود.

شناخت

- مخارج تأمین مالی باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود به استثنای مواردی که به بهای تمام‌شده دارایی منظور می‌شود.
- آن بخش از مخارج تأمین مالی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل یک دارایی واجد شرایط است باید به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی محسوب شود. مبلغ مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی، باید طبق این استاندارد تعیین شود.
- مخارج تأمین مالی در صورتی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی است که دارای منافع اقتصادی آتی برای واحد تجاری بوده و به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

- احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی واجد شرایط باید زمانی شروع شود که:
 - برای دارایی مربوط مخارجی در حال انجام باشد،
 - مخارج تأمین مالی در حال وقوع باشد، و
 - فعالیت‌های لازم برای آماده سازی دارایی مربوط جهت استفاده مورد نظر یا فروش در جریان باشد.

- چنانچه عملیات ساخت فعالانه‌دارایی برای مدت طولانی متوقف شود، باید از احتساب مخارج تأمین مالی طی مدت مزبور در بهای تمام شده دارایی خودداری کرد.

- از زمانی که کلیه فعالیت‌های لازم برای آماده سازی دارایی واجد شرایط برای استفاده مورد نظر یا فروش به طور اساسی تکمیل شود، باید احتساب مخارج تأمین مالی را در بهای تمام شده آن دارایی متوقف کرد.
- چنانچه ساخت بخش‌هایی از یک دارایی واجد شرایط به طور اساسی تکمیل شده باشد و هریک از بخش‌های تکمیل شده همزمان با ادامه ساخت سایر بخش‌ها قابل استفاده مورد نظر یا فروش باشد، باید احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده بخش‌های تکمیل شده را متوقف کرد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۳ – مخارج تامین مالی

افشا

- موارد زیر باید برحسب مورد در صورتهای مالی افشا شود:
- مبلغ مخارج تأمین مالی که طی دوره به بهای تمام شده دارایی منظور شده است، و
- نرخ جذب استفاده شده برای تعیین مبلغ مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی واجد شرایط.

تاریخ اجرا

- الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۰۱/۰۱ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری

- با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۲۳ با عنوان مخارج تأمین مالی نیز رعایت می شود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵ – حسابداری سرمایه گذاری ها

دامنه کاربرد
- این استاندارد به نحوه حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها و الزامات افشای اطلاعات مربوط می‌پردازد. - موارد زیر در این استاندارد مورد بحث قرار نمی‌گیرد: - مبانی شناخت درآمدهایی که به‌صورت سود تضمین شده، سود سهام و غیره از سرمایه‌گذاری‌ها عاید می‌شود (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۳ با عنوان درآمد عملیاتی). - سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته در صورتهای مالی تلفیقی. - سرمایه‌گذاریهای خاص ازجمله ابزارهای مالی پیچیده. - سرمایه‌گذاریهایی که توسط طرحهای مزایای بازنشستگی و مؤسسات بیمه عمر انجام می‌شود. - سرمایه‌گذاری در املاک.

طبقه‌بندی سرمایه گذاری ها

آن گروه از واحدهای تجاری که طبق الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان “نحوه ارائه صورتهای مالی”، داراییهای جاری و غیرجاری را در صورتهای مالی خود تفکیک می‌کنند باید سرمایه‌گذاریهای جاری را به عنوان دارایی جاری و سرمایه‌گذاریهای بلندمدت را به عنوان دارایی غیرجاری منعکس کنند.

بهای تمام شده سرمایه گذاری ها

- بهای تمام شده یک سرمایه‌گذاری، مخارج تحصیل آن، ازقبیل کارمزد کارگزار، حق‌الزحمه‌ها و عوارض و مالیات را نیز دربر می‌گیرد لیکن شامل مخارج مالی تحمل‌شده در رابطه با ایجاد تدریجی یک سرمایه‌گذاری نیست. بهای تمام شده پرتفوی سرمایه‌گذاریها بر مبنای تک‌تک سرمایه‌گذاریهای آن تعیین می‌شود. - اگر سرمایه‌گذاری کلاً یا جزئاً در مقابل مابه‌ازای غیرنقد تحصیل شود، بهای تمام شده آن معادل ارزش منصفانه دارایی یا اوراق بهاداری خواهد بود که به عنوان مابه‌ازا واگذار شده است. لیکن هرگاه ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری تحصیل شده با سهولت بیشتری قابل تعیین باشد، مبلغ اخیر ممکن است در تعیین بهای تمام شده سرمایه‌گذاری ملاک عمل قرار گیرد. - چنانچه سرمایه‌گذاری تحصیل شده دربرگیرنده حداقل سود تضمین شده یا سود سهام تعلق گرفته و دریافت نشده باشد، بهای تمام شده سرمایه‌گذاری عبارت از بهای خرید بعد از کسر هرگونه سود تعلق گرفته و دریافت نشده خواهد بود

مبلغ دفتری سرمایه گذاری ها

سرمایه گذاری های بلندمدت
- سرمایه‌گذاریهایی که تحت عنوان دارایی غیرجاری طبقه‌بندی می‌شود باید در ترازنامه به یکی از روشهای زیر منعکس شود: - بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته. - مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین. - در صورت انعکاس به مبلغ تجدید ارزیابی، مطابق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان “داراییهای ثابت مشهود” عمل می‌شود.

تعاریف

سرمایه‌گذاری: نوعی دارایی است که واحد سرمایه‌گذار برای افزایش منافع اقتصادی از طریق توزیع منافع (به شکل سود سهام، سود تضمین شده و اجاره)، افزایش ارزش یا سایر مزایا (مانند مزایای ناشی از مناسبات تجاری) نگهداری می‌کند. سرمایه‌گذاری بلندمدت: به طبقه‌ای از سرمایه‌گذاریها گفته می‌شود که به قصد استفاده مستمر در فعالیتهای واحد تجاری نگهداری شود. یک سرمایه‌گذاری هنگامی به عنوان دارایی غیرجاری طبقه‌بندی می‌شود که قصد نگهداری آن برای مدت طولانی به وضوح قابل اثبات باشد یا توانایی واگذاری آن توسط سرمایه‌گذار مشمول محدودیتهایی باشد. سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار: نوعی سرمایه‌گذاری است که برای آن بازار فعالی که آزاد و در دسترس است وجود دارد به‌طوری که از طریق آن بتوان به ارزش بازار یا شاخصی قابل اتکا که محاسبه ارزش بازار را امکان‌پذیر سازد، دست یافت. سرمایه‌گذاری جاری: به طبقه‌ای از سرمایه‌گذاریها گفته می‌شود که سرمایه‌گذاری بلندمدت نباشد.
--

ارزش بازار

- استفاده از ارزش بازار در مورد سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار عملاً موجب می‌شود کلیه تغییرات در ارزش بازار سرمایه‌گذاری در صورتهای عملکرد مالی شناسایی شود صرف‌نظر از اینکه سرمایه‌گذاری به فروش رسیده یا نرسیده باشد. - در عمل، در هر مقطع زمانی، دو قیمت برای ارزیابی اوراق سریع‌المعامله به ارزش بازار وجود دارد. اول: قیمت “پیشنهاد خرید” است که انتظار می‌رود سرمایه‌گذاری به آن قیمت واگذار شود و دوم: قیمت “پیشنهاد فروش” است که انتظار می‌رود یک سرمایه‌گذار برای تحصیل سرمایه‌گذاری بپردازد. قیمت سومی که می‌تواند برای مقاصد ارزیابی بکار گرفته شود، قیمت میانگین بازار، یعنی میانگین قیمت “پیشنهاد خرید” و “پیشنهاد فروش” است. - قیمت اعلام شده بازار قیمتی میانگین است و اغلب مبتنی بر حجم معینی از معاملات است. بنابراین ممکن است راهنمای قابل اتکایی برای استفاده توسط واحد تجاری در شرایط خاص آن نباشد. این امر بویژه هنگامی مصداق دارد که سرمایه‌گذار، بیش از اندازه معمول از یک سرمایه‌گذاری را در اختیار داشته باشد. در چنین شرایطی واگذاری کل سرمایه‌گذاری بدون تغییر در قیمت امکان‌پذیر نیست و بنابراین قیمت مزبور باید درحدی تعدیل شود که درآمد قابل شناسایی در تاریخ ترازنامه به‌نحوی اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

سرمایه گذاری کوتاه مدت (سایر سرمایه گذاری ها)

- سایر سرمایه‌گذاریهایی که تحت عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی می‌شود، باید در ترازنامه به یکی از دو روش زیر منعکس شود: - اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، یا - خالص ارزش فروش.
--

سرمایه گذاری کوتاه مدت (سریع معامله در بازار)

- سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار هرگاه به عنوان دارایی جاری نگهداری شود باید در ترازنامه به یکی از دو روش زیر منعکس شود: - ارزش بازار، یا - اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش.
--

استاندارد حسابداری شماره ۱۵ – حسابداری سرمایه گذاری ها

■ در صورت بکارگیری روش تجدید ارزیابی، افزایش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت در نتیجه تجدید ارزیابی باید به عنوان مازاد تجدید ارزیابی، به عنوان بخشی از حقوق مالکانه منعکس شود. هرگاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به عنوان هزینه شناسایی شده است، این افزایش باید تا میزان هزینه شناسایی شده در رابطه با همان دارایی به عنوان درآمد شناسایی شود. کاهش مبلغ دفتری یک قلم سرمایه‌گذاری بلندمدت در نتیجه تجدید ارزیابی باید به عنوان هزینه شناسایی شود.

■ هرگاه سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله‌ای که به عنوان دارایی جاری نگهداری شده است، به ارزش بازار منعکس شود، هر گونه افزایش یا کاهش در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری باید به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی شود.

■ هرگاه سایر سرمایه‌گذاریهای جاری (یعنی غیر از سریع‌المعامله در بازار) به خالص ارزش فروش منعکس شود، هرگونه افزایش و کاهش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری باید به‌عنوان درآمد یا هزینه شناسایی شود.

هرگاه یک سرمایه‌گذاری واگذار شود، تفاوت عواید حاصل از واگذاری و مبلغ دفتری باید به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی شود.

در مورد سرمایه گذاری هایی بلند مدتی که به مبلغ تجدید ارزیابی انعکاس یافته است، سود یا زیان واگذاری باید نسبت به آخرین مبلغ دفتری تعیین شود. همچنین تفاوت مذکور باید به عنوان سود یا زیان واگذاری شناسایی شود.
هر گونه خالص مازاد ناشی از تجدید ارزیابی یک سرمایه‌گذاری که قبلاً در حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور و در آن نگهداری شده است، باید به عنوان تغییر در اجزای حقوق صاحبان سرمایه، به بستانکار حساب سود و زیان انباشته منظور شود.

■ هرگاه سرمایه‌گذاری بلندمدت به مبلغ تجدید ارزیابی ثبت شده باشد هرگونه کاهش در ارزش نسبت به مبلغ تجدید ارزیابی اندازه‌گیری می‌شود. نحوه به حساب گرفتن این مبالغ طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان حسابداری داراییهای ثابت مشهود خواهد بود.

■ سود نگهداری مربوط به اوراق سریع‌المعامله در بازار در سود و زیان به عنوان درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری طی دوره منظور می‌شود. هرگونه کاهش در ارزش بازار طی دوره نیز به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

■ هرگونه هزینه ناشی از کاهش خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاریهای کوتاه‌مدتی که به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزیابی می‌شود، در سود و زیان دوره شناسایی می‌شود.

در مورد سایر سرمایه‌گذاریهای جاری، هرگاه خالص ارزش فروش کمتر از بهای تمام شده گردد، برای زیان مربوط، ذخیره ایجاد می‌شود. به گونه‌ای مشابه برای کاهش ارزش سرمایه‌گذاریهای بلندمدت، ذخیره ایجاد می‌گردد. ذخایر مزبور در صورتی که به دلیل تغییر در شرایط مورد نیاز نباشد، برگشت می‌شود.

مؤسسات تخصصی سرمایه‌گذاری
■ مؤسسات تخصصی سرمایه‌گذاری که از توزیع سود حاصل از واگذاری سرمایه‌گذاری منع شده‌اند، باید سود یا زیان حاصل از واگذاری سرمایه‌گذاری و نیز تغییرات ارزش سرمایه‌گذاریها را که طبق الزامات این استاندارد به سود و زیان منظور می‌شود، نخست در صورت سود و زیان منعکس و سپس از طریق تخصیص سود به حساب اندوخته‌های غیرقابل تقسیم منتقل کنند.

■ در صورتهای مالی، رویه‌های حسابداری مورد استفاده برای سرمایه‌گذاری افشا می‌شود به گونه‌ای که مبانی ارزیابی و شرایطی که در آن هریک از رویه‌ها اعمال شده، به وضوح مشخص شده باشد. افشای مزبور شامل رویه‌های مربوط به نحوه حسابداری تغییرات مبلغ دفتری سرمایه‌گذاریها نیز می‌باشد.
■ برای درک صورتهای مالی، بویژه صورت سود و زیان، افشای میزان تأثیر عملکرد سرمایه‌گذاری بر نتایج عملیات واحد تجاری طی دوره از اهمیت برخوردار است. این امر، مقایسه با سالهای قبل و واحدهای تجاری دیگر را تسهیل می‌کند. براین اساس، در صورت اهمیت، مبلغ سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار که به عنوان دارایی جاری نگهداری شده، همراه با درآمد حاصل از آنها و در صورت استفاده از روش ارزش بازار درآمد ناشی از تغییرات در ارزش بازار آنها، جداگانه افشا می‌شود.

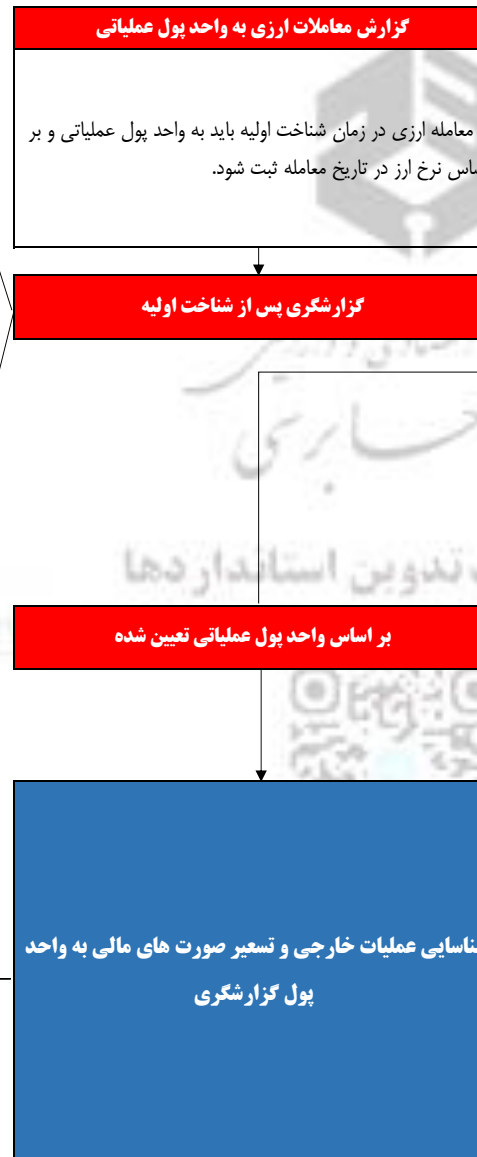
افشا

- رویه‌های حسابداری مورد استفاده برای سرمایه‌گذاریها مشتمل بر نحوه حسابداری تغییرات مبلغ دفتری،
- مبلغ سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله در بازار که به عنوان دارایی جاری نگهداری شده است،
- مبلغ درآمد حاصل از سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله در بازار که به عنوان دارایی جاری نگهداری و به روش ارزش بازار ارزیابی شده است، شامل درآمد حاصل از تغییر در ارزش بازار و تفکیک جداگانه سود و زیان ناشی از انتقال سرمایه‌گذاری بین جاری و بلندمدت،
- ارزش بازار سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله در بازار که به عنوان دارایی جاری نگهداری شده و به روش اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش ارزیابی شده است،
- ارزش بازار سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله در بازار که به عنوان دارایی غیرجاری نگهداری شده است،
- مبلغ هر گونه سود یا زیان ناشی از واگذاری سرمایه‌گذاریهای بلندمدت،
- مبلغ کاهش ارزش سرمایه‌گذاریهای بلندمدت،
- محدودیتهای قابل توجه در رابطه با امکان تبدیل سرمایه‌گذاریها به نقد یا وصول درآمد و عواید واگذاری آنها، و
- در مورد مؤسساتی که فعالیت عمده آنها سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار است، صورت تحلیلی پرتفوی سرمایه‌گذاری.

استاندارد حسابداری شماره ۱۶ – آثار تغییر در نرخ ارز

واحد پول عملیاتی
- واحد پول عملیاتی عبارت است از واحد پول محیط اقتصادی اصلی که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند. - محیط اقتصادی اصلی محل فعالیت واحد تجاری، به‌طور معمول محیطی است که بخش عمده نقد واحد تجاری در آن ایجاد و مصرف می‌شود.
تعیین واحد پول عملیاتی
شواهد اصلی - 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. - واحد پولی که بخش عمده مواد، دستمزد، و سایر مخارج تأمین کالاها و خدمات با آن تعیین و تسویه می‌شود. شواهد تکمیلی - اینکه معاملات با واحد گزارشگر، بخش جزئی یا عمده‌ای از فعالیتهای عملیات خارجی را تشکیل می‌دهد. - اینکه فعالیتهای عملیات خارجی به عنوان توسعه فعالیت واحد تجاری گزارشگر انجام می‌شود، یا به میزان زیادی مستقل است. - اینکه جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیات خارجی، به‌طور مستقیم بر جریانهای نقدی واحد گزارشگر تأثیر می‌گذارد و برای انتقال به آن، به سهولت در دسترس است یا خیر. - اینکه جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیات خارجی، برای ایفای تعهدات استقراری فعلی و تعهدات استقراری مورد انتظار آن در روال عادی، بدون نیاز به وجوهی که از طریق واحد گزارشگر فراهم می‌شود، کافی است یا خیر.

در صورتی که واحد تجاری دارای عملیات خارجی باشد، واحد پول عملیاتی عملیات خارجی باید طبق شواهد اصلی و تکمیلی تعیین شود. آمازماتی 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 گزارشگر تسعیر شود. این استاندارد اجازه می‌دهد که واحد گزارشگر، هر واحد پولی (یا واحدهای پولی) را به عنوان واحد پول گزارشگری انتخاب نماید.



اقلام پولی

- اقلام پولی ارزی باید به نرخ ارز در پایان دوره تسعیر شوند
- شناسایی تفاوت تسعیر ارز در صورت سود و زیان (به استثنای موارد مندرج در بندهای ۲۹، ۳۰ و ۳۲ استاندارد حسابداری ۱۶)

اقلام غیر پولی

- اقلام غیر پولی که به بهای تمام شده بر حسب ارز اندازه‌گیری شده است باید به نرخ ارز در تاریخ معامله تسعیر شوند، و
- اقلام غیر پولی که به ارزش منصفانه بر حسب ارز اندازه‌گیری شده است باید به نرخ ارز در تاریخ اندازه‌گیری ارزش منصفانه تسعیر شوند.
- آزمون کاهش ارزش بر اساس مقایسه:
 - بهای تمام شده یا مبلغ دفتری، حسب مورد، که به نرخ ارز در تاریخ تعیین آن مبلغ تسعیر می‌شود
 - خالص ارزش فروش یا مبلغ بازبافتنی، حسب مورد، که به نرخ ارز در تاریخ تعیین آن مبلغ تسعیر می‌شود

تفاوت تسعیر یک قلم پولی که بخشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد گزارشگر در عملیات خارجی را تشکیل می‌دهد، در صورتهای مالی جداگانه واحد گزارشگر یا صورتهای مالی منفرد عملیات خارجی، در سود یا زیان دوره و در صورتهای مالی شامل عملیات خارجی، در سود و زیان جامع شناسایی می‌شود.

در زمان واگذاری عملیات خارجی، مبلغ انباشته تفاوتهای تسعیر مربوط به آن عملیات خارجی که در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی و در بخش جداگانه‌ای از حقوق مالکانه انباشته شده است، هنگام شناسایی سود یا زیان واگذاری باید از حقوق مالکانه به صورت سود و زیان تجدید طبقه‌بندی شود

استاندارد حسابداری شماره ۱۶ – آثار تغییر در نرخ ارز

اصول کلیدی

- واحد تجاری منفرد می تواند صورتهای مالی خود را به هر واحد پولی (یا واحدهای پولی) ارائه نماید.
- تمام معاملات ارزی باید بر حسب واحد پول عملیاتی شناسایی شوند.
- واحد پول عملیاتی برای هر واحد تجاری به صورت جداگانه تعیین می شود و نمی توان برای یک گروه (شامل شرکتهای فرعی، وابسته و...) واحد عملیاتی ثابت تعیین کرد.

استثنای مربوط به شناسایی تفاوت های ناشی از تسعیر ارز اقلام پولی

▪ روش های تسعیر به واحد پول گزارشگری متفاوت:

داراییها و بدهیها – تسعیر با نرخ ارز در پایان دوره

درآمدها و هزینهها – تسعیر با نرخ ارز در تاریخ معاملات

▪ تمام تفاوتهای تسعیر حاصل باید در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شود.

در مواردی که درآمد یا هزینه در صورت سود و زیان شناسایی می شود، تفاوت های ناشی از تسعیر ارز آن نیز در صورت سود و زیان شناسایی می شود.

▪ 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 ۱۳ حسابداری مخارج تأمین مالی، باید به بهای تمام شده آن دارایی منظور شود.

▪ 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 می شود:

- کاهش ارزش ریال نسبت به تاریخ شروع کاهش ارزش، حداقل ۳۰ درصد باشد.
- در مقابل بدهی حفاظی وجود نداشته باشد

تفاوتهای تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی شرکتهای دولتی مشمول قانون محاسبات باید به حساب اندوخته تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی منظور و در صورت بستنکار بودن مانده آن، در سرفصل حقوق مالکانه طبقه بندی 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.

تفاوتهای تسعیر ناشی از یک قلم پولی که بخشی از خالص سرمایه گذاری واحد گزارشگر در عملیات خارجی را تشکیل می دهد، باید، حسب مورد، در صورتهای مالی جداگانه واحد گزارشگر یا صورتهای مالی منفرد عملیات خارجی، در سود یا زیان دوره شناسایی شود. در صورتهای مالی که شامل عملیات خارجی و واحد گزارشگر است (مانند صورتهای مالی تلفیقی هنگامی که عملیات خارجی، واحد تجاری فرعی است)، این تفاوتهای تسعیر باید در ابتدا در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شود و در زمان واگذاری خالص سرمایه گذاری، از حقوق مالکانه به صورت سود و زیان تجدید طبقه بندی گردد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۷ – داراییهای نامشهود

تعاریف	دامنه کاربرد
■ دارایی: حقوق نسبت به منافع اقتصادی آتی یا سایر راههای دستیابی مشروع به آن منافع که در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته به کنترل واحد تجاری درآمده است. ■ دارایی نامشهود: یک دارایی قابل تشخیص غیر پولی و فاقد ماهیت عینی ■ یک دارایی هنگامی معیار قابلیت تشخیص را در تعریف دارایی نامشهود احراز می کند که یکی از شرایط زیر را داشته باشد: ● جدا شدنی باشد، یعنی بتوان آن را به منظور فروش، انتقال، اعطای حق امتیاز، اجاره یا مبادله (به صورت جداگانه یا همراه با یک قرارداد، دارایی یا بدهی مرتبط) از واحد تجاری جدا کرد، یا ● از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی ناشی شود، صرف نظر از اینکه آیا چنین حقوقی قابل انتقال یا جدا شدنی از واحد تجاری یا سایر حقوق و تعهدات باشد یا خیر.	■ الزامات این استاندارد باید در مورد حسابداری تمام داراییهای نامشهود بکار گرفته شود مگر اینکه به موجب استاندارد دیگری، نحوه حسابداری متفاوتی، الزامی شده باشد. ■ این استاندارد از جمله در موارد زیر کاربرد ندارد: ● سرقتی ناشی از ترکیب تجاری (به استاندارد حسابداری شماره ۲۸ با عنوان ترکیبهای تجاری مراجعه شود). ● حق امتیاز معادن و مخارج اکتشاف، توسعه و استخراج معادن، نفت، گاز طبیعی و منابع مشابهی که احیاشونده نیست. ● اجارهها (به استاندارد حسابداری شماره ۲۱ با عنوان حسابداری اجارهها مراجعه شود). ● داراییهای نامشهودی که در روال عادی عملیات واحد تجاری به قصد فروش نگهداری می شود (به استانداردهای حسابداری شماره ۸ یا ۹ با عناوین حسابداری موجودی مواد و کالا و حسابداری پیمانهای بلندمدت مراجعه شود). ● مخارج قبل از بهره برداری (به استاندارد حسابداری شماره ۲۴ با عنوان گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری مراجعه شود). ● داراییهای نامشهودی که طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است. ■ این استاندارد همچنین برای مخارج تبلیغات، آموزش، تحقیق و توسعه بکار می رود. فعالیتهای تحقیق و توسعه در راستای توسعه دانش است. بنابراین، اگرچه این فعالیتها ممکن است منجر به ایجاد یک دارایی با ماهیت عینی گردد (برای مثال نمونه سازی یک محصول) اما عنصر عینی دارایی نسبت به وجه نامشهود، یعنی دانش مستتر در آن، در درجه دوم اهمیت قرار دارد.

شناخت و اندازه گیری

بهای تمام شده دارایی نامشهود ایجاد شده در واحد تجاری	سرقطی ایجاد شده در واحد تجاری	معاوضه داراییها	داراییهای نامشهود ایجاد شده در واحد تجاری	تحصیل از طریق ترکیب	تحصیل جداگانه
■ بهای تمام شده یک دارایی نامشهود ایجاد شده در واحد تجاری، شامل مجموع مخارج واقع شده از تاریخی می باشد که دارایی نامشهود برای اولین بار معیارهای شناخت را احراز می کند. مخارجی که قبلاً به عنوان هزینه شناسایی شده است، به حساب دارایی برگشت داده نمی شود. ■ بهای تمام شده یک دارایی نامشهود ایجاد شده در واحد تجاری شامل تمام مخارج ضروری است که بطور مستقیم یا براساس مبانی تخصیص معقول و یکنواخت قابل انتساب به ایجاد، تولید و آماده سازی دارایی برای استفاده مورد نظر مدیریت می باشد. ■ استاندارد حسابداری شماره ۱۳ با عنوان حسابداری مخارج تأمین مالی، معیارهایی را برای شناسایی مخارج تأمین مالی به عنوان جزئی از بهای تمام شده یک دارایی نامشهود ایجاد شده در واحد تجاری، مشخص می کند	■ سرقطی ایجاد شده در واحد تجاری اگرچه انتظار می رود به جریان منافع اقتصادی آتی کمک کند، لیکن به طور جداگانه قابل تشخیص نیست و لذا حائز معیارهای شناخت به عنوان دارایی نمی باشد. در واقع سرقطی ایجاد شده در واحد تجاری به علت اینکه حقوقی قابل کنترل نیست، منافع اقتصادی آتی مشخصی ایجاد نمی کند و بهای تمام شده آن نیز به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری نیست، لذا اساساً به عنوان دارایی شناسایی نمی شود.	■ یک یا چند دارایی نامشهود ممکن است در ازای تمام یا بخشی از یک یا چند دارایی غیر پولی، یا ترکیبی از داراییهای پولی و غیر پولی تحصیل شود. بهای تمام شده این گونه داراییهای نامشهود به ارزش منصفانه اندازه گیری می شود، مگر اینکه معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد یا ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده و دارایی واگذار شده به نحو اتکا پذیر قابل اندازه گیری نباشد. اگر دارایی تحصیل شده به ارزش منصفانه اندازه گیری نشود، بهای تمام شده آن به مبلغ دفتری دارایی واگذار شده اندازه گیری می شود.	■ مخارج تحقیق یا مخارجی که در مرحله تحقیقاتی یک پروژه داخلی واقع می شود نباید به عنوان دارایی نامشهود شناسایی شود. این مخارج در هنگام وقوع باید به عنوان هزینه شناسایی گردد. ■ مخارج توسعه یا مخارجی که در مرحله توسعه یک پروژه داخلی واقع می گردد تنها در صورت اثبات تمام شرایط زیر به عنوان دارایی نامشهود شناسایی می شود: ● امکان پذیری تکمیل دارایی نامشهود از نظر فنی، به گونه ای که برای استفاده یا فروش آماده شود. ● قصد واحد تجاری برای تکمیل دارایی نامشهود و استفاده یا فروش آن. ● توانایی واحد تجاری برای استفاده یا فروش دارایی نامشهود. ● ایجاد منافع اقتصادی آتی توسط دارایی نامشهود.	■ در صورتی که یک دارایی نامشهود در ترکیب تجاری تحصیل گردد، براساس استاندارد حسابداری شماره ۲۸ با عنوان ترکیبهای تجاری، بهای تمام شده آن دارایی نامشهود، ارزش منصفانه آن در تاریخ تحصیل می باشد. ■ براساس این استاندارد و استاندارد حسابداری شماره ۳۸ با عنوان ترکیبهای تجاری، واحد تحصیل کننده در تاریخ تحصیل، دارایی نامشهود واحد تحصیل شده را در صورتی جدا از سرقطی شناسایی می کند که ارزش منصفانه آن دارایی را بتوان به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد، صرف نظر از اینکه واحد تحصیل شده، پیش از ترکیب تجاری، دارایی را شناسایی کرده باشد یا خیر.	■ جریان منافع اقتصادی آتی دارایی به درون مایه ازای آن معمولاً مشخص است و در نتیجه می توان بهای تمام شده را به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد. واحد تجاری محتمل باشد، و

اندازه‌گیری دارایی نامشهود پس از شناخت اولیه

▪ واحد تجاری باید یکی از دو روش ”بهای تمام‌شده“ یا ”تجدید ارزیابی“ را به عنوان رویه حسابداری خود انتخاب کند و آن را در مورد تمام اقلام یک طبقه دارایی نامشهود بکار گیرد

▪ روش تجدید ارزیابی:

● پس از شناخت اولیه دارایی نامشهود، چنانچه ارزش منصفانه به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد باید آن را به مبلغ تجدید ارزیابی (ارزش منصفانه در تاریخ تجدید ارزیابی) پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته بعدی، ارائه کرد. تجدید ارزیابی باید به طور منظم انجام شود تا اطمینان حاصل گردد مبلغ دفتری، تفاوت با اهمیتی با ارزش منصفانه در تاریخ ترازنامه ندارد. شرایط ارزیابی و نحوه انعکاس در صورتهای مالی تابع مفاد استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان ”داراییهای ثابت مشهود“ است.

اعمال روش تجدید ارزیابی در مورد داراییهای نامشهودی که قبلاً معیارهای شناخت به عنوان دارایی را احراز نکرده‌اند، مجاز نیست.

▪ روش تجدید ارزیابی پس از شناخت اولیه دارایی به کار می‌رود. بالین‌حال، چنانچه به دلیل احراز نشدن معیارهای شناخت طی بخشی از فرایند ایجاد دارایی، تنها بخشی از مخارج آن به عنوان دارایی شناسایی شده باشد، روش تجدید ارزیابی می‌تواند برای کل دارایی به کار رود. همچنین روش تجدید ارزیابی می‌تواند برای دارایی نامشهود تحصیل‌شده از طریق کمکهای بلاعوض دولت بکار رود.

▪ برای داراییهای نامشهود عموماً تعیین ارزش منصفانه به‌گونه‌ای قابل‌اتکا امکان‌پذیر نیست. برای مثال، اگرچه ارزش منصفانه برای بعضی از داراییهای نامشهود مانند حق کسب، پیشه و تجارت و حق امتیاز تلفن، قابل‌تعیین است اما تعیین ارزش منصفانه مواردی مانند نامهای تجاری، حق نشر و تکثیر آثار فرهنگی و هنری، حق اختراع یا علایم تجاری مشکل است زیرا چنین داراییهایی منحصر بفرد می‌باشند. همچنین، باوجود اینکه داراییهای نامشهود خرید و فروش می‌شوند، اما قراردادهای براساس مذاکرات بین خریداران و فروشندگان خاص منعقد می‌گردد و معاملات غیر مکرر هستند. به همین دلیل، قیمتی که برای یک دارایی پرداخت می‌شود ممکن است شواهد کافی برای ارزش منصفانه دارایی دیگر فراهم نکند.

▪ چنانچه در یک طبقه از داراییهای نامشهود تجدید ارزیابی شده، به دلیل قابل‌اتکا نبودن ارزش منصفانه، تجدید ارزیابی یک قلم دارایی نامشهود امکان‌پذیر نباشد، آن دارایی باید به بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته منعکس شود

▪ داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین:

● دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین نباید مستهلک شود.

● طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان ”کاهش ارزش داراییها“، واحد تجاری باید آزمون کاهش ارزش دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین را از طریق مقایسه مبلغ بازیافتنی با مبلغ دفتری آن در مقاطع زیر انجام دهد:

الف. به صورت سالانه، و

ب. هنگامی که شواهدی در خصوص کاهش ارزش دارایی نامشهود وجود داشته باشد.

بررسی عمر مفید

● عمر مفید دارایی نامشهودی که مستهلک نمی‌شود باید در هر دوره بررسی شود تا اطمینان حاصل گردد رویدادها و شرایط همچنان از نامعین بودن عمر مفید آن دارایی پشتیبانی می‌کنند. در غیر این صورت، تغییر در ارزیابی عمر مفید از نامعین به معین باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب شود.

● ارزیابی مجدد عمر مفید یک دارایی نامشهود از نامعین به معین، بیانگر آن است که ارزش دارایی ممکن است کاهش یافته باشد. در نتیجه، واحد تجاری برای تعیین کاهش ارزش دارایی، الزامات استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان کاهش ارزش داراییها را بکار می‌گیرد.

▪ مبلغ استهلاک‌پذیر دارایی نامشهود با عمر مفید معین باید بر مبنایی سیستماتیک طی عمر مفید آن مستهلک شود. محاسبه استهلاک باید از زمانی شروع شود که دارایی برای استفاده آماده باشد، یعنی زمانی که دارایی در موقعیت و شرایط لازم برای استفاده موردنظر مدیریت قرار دارد.

ارزش باقیمانده

▪ ارزش باقیمانده یک دارایی نامشهود با عمر مفید معین باید صفر فرض شود

بررسی دوره و روش استهلاک

▪ دوره و روش استهلاک یک دارایی نامشهود با عمر مفید معین باید حداقل در پایان هر سال مالی بازنگری شود. چنانچه تفاوت قابل ملاحظه‌ای بین عمر مفید برآوردی جدید و برآوردهای قبلی وجود داشته‌باشد، دوره استهلاک باید تغییر یابد. در صورتی که تغییر قابل ملاحظه‌ای در الگوی جریان منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی مربوط صورت پذیرد، روش استهلاک باید تغییر کند تا منعکس کننده الگوی جدید باشد. این تغییرات باید به‌عنوان تغییر در برآوردهای

حسابداری محسوب شود.

استاندارد حسابداری ۱۸ – صورتهای مالی جداگانه

دامنه کاربرد	تعاریف
◀ این استاندارد باید در مورد نحوه حسابداری موارد زیر در صورتهای مالی جداگانه بکار گرفته شود : • سرمایه گذاری در واحد تجاری فرعی • سرمایه گذاری در مشارکتهای خاص • سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته • در این استاندارد مقرر نمی‌شود که کدام واحدهای تجاری، صورتهای مالی جداگانه تهیه کنند. این استاندارد زمانی کاربرد دارد که واحد تجاری صورتهای مالی جداگانه را طبق استانداردهای حسابداری تهیه می‌کند.	◀ صورتهای مالی جداگانه • صورتهای مالی ارائه‌شده توسط واحد تجاری است که به موجب الزامات این استاندارد، واحد تجاری باید سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص را به بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته یا به مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین طبق استاندارد حسابداری ۱۵ حسابداری سرمایه‌گذاریها یا در مواردی خاص طبق بندهای ۱۲، ۱۳ و ۱۴ استاندارد ۱۸، به ارزش منصفانه گزارش کند. ◀ صورتهای مالی تلفیقی • صورتهای مالی گروه است که در آن داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمدها، هزینه‌ها و جریانهای نقدی واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن به‌گونه‌ای ارائه می‌شود که گویی متعلق به شخصیت اقتصادی واحدی است.

صورتهای مالی جداگانه
• صورتهای مالی جداگانه، صورتهای مالی است افزون بر صورتهای مالی تلفیقی یا افزون بر صورتهای مالی سرمایه‌گذار فاقد سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی اما دارای سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص که در آنها سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص، به استثنای شرایط معین در بندهای ۸ و ۹ این استاندارد، با استفاده از روش ارزش ویژه طبق الزام استاندارد حسابداری ۲۰ گزارش می‌شود (صورتهای مالی مجموعه). • صورتهای مالی واحد تجاری فاقد واحد تجاری فرعی، واحد تجاری وابسته یا منافع شریک خاص در مشارکت خاص، صورتهای مالی جداگانه محسوب نمی‌شود. • یک واحد تجاری که طبق بند ۴ استاندارد حسابداری ۳۹، از تلفیق، یا طبق بند ۱۷ استاندارد حسابداری ۲۰ از بکارگیری روش ارزش ویژه معاف شده است، می‌تواند صورتهای مالی جداگانه را به عنوان تنها صورتهای مالی خود ارائه کند.

کانال مدیریت تدوین استانداردها

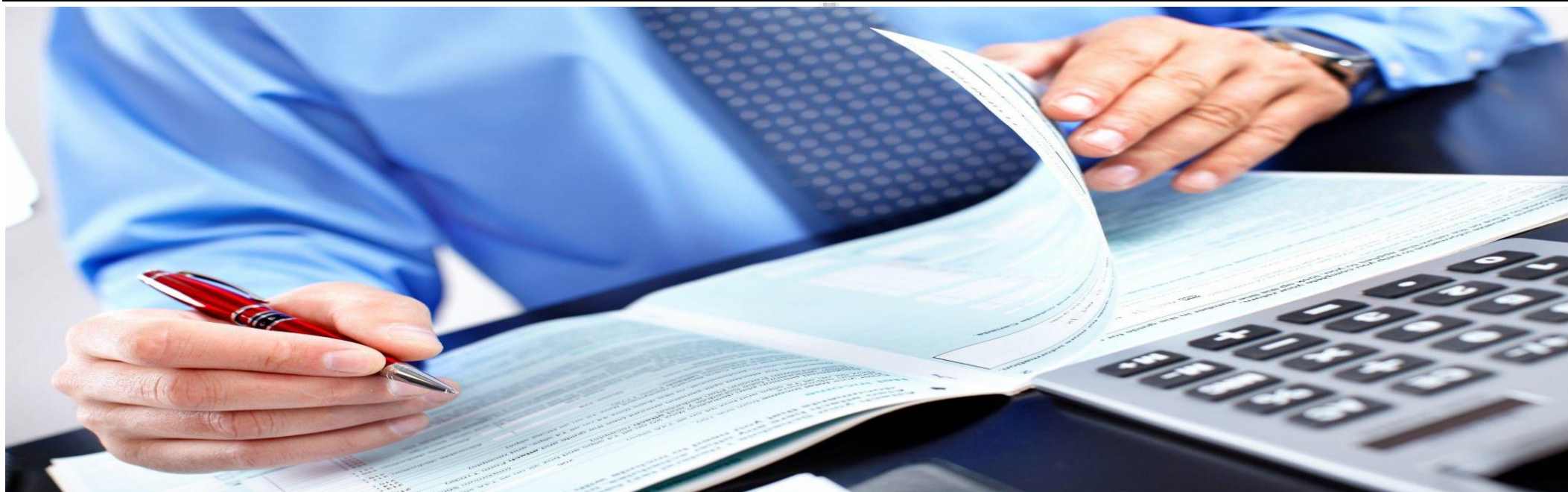
https://t.me/standards_educational_files



استاندارد حسابداری ۱۸ – صورتهای مالی جداگانه

تهیه صورتهای مالی جداگانه

◀ سودهای تقسیمی دریافتی	◀ سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته	◀ اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص به ارزش منصفانه	◀ طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص به عنوان نگهداری‌شده برای فروش
سودهای تقسیمی دریافتی واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته باید در زمان احراز حق دریافت آن، به شرح زیر در صورتهای مالی جداگانه شناسایی شود: • اگر سرمایه‌گذاری به بهای تمام شده یا به ارزش منصفانه محاسبه شود، به عنوان سود و زیان شناسایی می‌شود. • اگر سرمایه‌گذاری با استفاده از روش ارزش ویژه محاسبه شود، به عنوان کاهش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری شناسایی می‌شود.	گزارش در صورتهای مالی جداگانه به یکی از روش‌های زیر: • بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته • مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین طبق استاندارد حسابداری ۱۵ • در موارد خاص طبق بندهای ۱۲، ۱۳ و ۱۴، به ارزش منصفانه	• اگر واحد تجاری، طبق بند ۱۸ استاندارد حسابداری ۲۰، تصمیم بگیرد سرمایه‌گذاریهای خود در واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری و تغییرات آن را در سود یا زیان دوره منعکس کند، باید در صورتهای مالی جداگانه خود نیز، آن سرمایه‌گذاریها را به همان روش به حساب منظور کند	سرمایه‌گذاریهایی که به بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته یا به مبلغ تجدید ارزیابی به حساب منظور می‌شود، در صورت طبقه‌بندی به عنوان نگهداری‌شده برای فروش (یا قرار گرفتن در مجموعه واحد طبقه‌بندی‌شده به عنوان نگهداری‌شده برای فروش): • باید طبق استاندارد حسابداری ۳۱ داراییهای غیرجاری نگهداری‌شده برای فروش و عملیات متوقف‌شده به حساب گرفته شود. • اندازه‌گیری سرمایه‌گذاریهایی که در موارد خاص طبق بندهای ۱۲، ۱۳ و ۱۴، به ارزش منصفانه به حساب منظور می‌شود، در چنین شرایطی تغییر نمی‌کند.



استاندارد حسابداری ۱۸ – صورتهای مالی جداگانه

تاریخ اجرا و مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
◀ الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۴۰۰/۰۱/۰۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست. ◀ به استثنای موارد مندرج در بند ۸۱، با اجرای الزامات این استاندارد، الزامات استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷ صورتهای مالی جداگانه (ویرایش ۲۰۱۸) رعایت می‌شود. طبق این استاندارد، بکارگیری روش ارزش ویژه در صورتهای مالی جداگانه مجاز نیست و با توجه به اینکه استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ ابزارهای مالی در ایران لازم‌الاجرا نمی‌باشد، شرکتها باید در صورتهای مالی جداگانه، رویه حسابداری مندرج در بند ۱۱ این استاندارد را برای سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته بکار گیرند.

افشاء	
◀ هنگامی که واحد تجاری اصلی (به غیر از واحد تجاری اصلی موضوع بند ۱۹ تا ۲۰) یا سرمایه‌گذار دارای کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر سرمایه‌پذیر، صورتهای مالی جداگانه تهیه می‌کند، واحد تجاری اصلی یا سرمایه‌گذار باید مشخص کند که صورتهای مالی طبق کدام یک از استانداردهای حسابداری ۳۹، ۴۰ یا ۲۰ حسب مورد، تهیه شده است. واحد تجاری اصلی یا سرمایه‌گذار، همچنین در صورتهای مالی جداگانه خود باید موارد زیر را افشا کند: • اینکه صورتهای مالی تهیه‌شده، صورتهای مالی جداگانه است. • از معافیت از تلفیق استفاده شده است. • نام و محل اصلی فعالیت تجاری (و در صورت متفاوت بودن، کشور محل تأسیس) واحد تجاری که صورتهای مالی تلفیقی آن، طبق استانداردهای حسابداری به منظور استفاده عموم تهیه شده است. • آدرس دستیابی به صورتهای مالی تلفیقی مزبور. • فهرستی از سرمایه‌گذاریهایی بااهمیت در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته، شامل: - نام سرمایه‌پذیران؛ - نسبت منافع مالکیت (و در صورت متفاوت بودن، درصد حق رأی) در سرمایه‌پذیران؛ و - محل اصلی فعالیت تجاری (و در صورت متفاوت بودن، کشور محل تأسیس) سرمایه‌پذیران؛ و - نسبت منافع مالکیت (و در صورت متفاوت بودن، نسبت حق رأی) در سرمایه‌پذیران. • رویه حسابداری مورد استفاده برای سرمایه‌گذاریهایی فوق.	◀ واحد تجاری هنگام افشای اطلاعات در صورتهای مالی جداگانه، باید تمام استانداردهای حسابداری مربوط، شامل الزامات بندهای ۱۹ تا ۲۱ را بکار گیرد. • هنگامی که واحد تجاری اصلی، صورتهای مالی تلفیقی تهیه نکند و صورتهای مالی جداگانه را به عنوان تنها صورتهای مالی خود تهیه نماید، موارد زیر را باید در صورتهای مالی جداگانه افشا کند: • اینکه صورتهای مالی تهیه‌شده، صورتهای مالی جداگانه است. • از معافیت از تلفیق استفاده شده است. • نام و محل اصلی فعالیت تجاری (و در صورت متفاوت بودن، کشور محل تأسیس) واحد تجاری که صورتهای مالی تلفیقی آن، طبق استانداردهای حسابداری به منظور استفاده عموم تهیه شده است. • آدرس دستیابی به صورتهای مالی تلفیقی مزبور. • فهرستی از سرمایه‌گذاریهایی بااهمیت در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته، شامل: - نام سرمایه‌پذیران؛ - نسبت منافع مالکیت (و در صورت متفاوت بودن، درصد حق رأی) در سرمایه‌پذیران؛ و - محل اصلی فعالیت تجاری (و در صورت متفاوت بودن، کشور محل تأسیس) سرمایه‌پذیران. • رویه حسابداری مورد استفاده برای سرمایه‌گذاریهایی فوق. • موارد افشای مرتبط با واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری را که در استاندارد حسابداری ۴۱ افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر.

کانال مدیریت تدوین استانداردها

https://t.me/standards_educational_files



استاندارد حسابداری ۲۰ – سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص

دامنه کاربرد
◀ بکارگیری توسط تمام واحدهای تجاری دارای کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر سرمایه پذیر

تعاریف
◀ مشارکت: • توافقی است که به موجب آن، دو یا چند طرف کنترل مشترک دارند. ◀ کنترل مشترک: • تسهیم کنترل یک مشارکت بطور قراردادی است که تنها زمانی وجود دارد که تصمیمات درباره فعالیتهای مربوط، مستلزم اجماع تمام طرفهایی است که در کنترل سهیم هستند. ◀ مشارکت خاص: • مشارکتی است که به موجب آن، طرفهای دارای کنترل مشترک بر مشارکت، نسبت به خالص داراییهای مشارکت از حق برخوردار هستند.
◀ واحد تجاری وابسته: • واحد تجاری است که سرمایه‌گذار، بر آن نفوذ قابل ملاحظه دارد. ◀ نفوذ قابل ملاحظه: • توانایی شرکت در تصمیم‌گیریهای مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی سرمایه‌پذیر است، اما کنترل یا کنترل مشترک آن سیاستها نیست.

تعاریف
◀ روش ارزش ویژه: • روش حسابداری است که بر اساس آن، سرمایه‌گذاری در ابتدا به بهای تمام‌شده شناسایی می‌شود و پس از آن، بابت تغییر سهم سرمایه‌گذار از خالص داراییهای سرمایه‌پذیر پس از تحصیل، تعدیل می‌گردد. سود یا زیان سرمایه‌گذار، شامل سهم آن از سود یا زیان سرمایه‌پذیر است و سایر اقلام سود و زیان جامع سرمایه‌گذار، شامل سهم آن از سایر اقلام سود و زیان جامع سرمایه‌پذیر می‌باشد.
◀ اصطلاحات زیر در بند ۴ استاندارد حسابداری ۱۸ صورتهای مالی جداگانه (تجدیدنظرشده ۱۳۹۸) و در پیوست الف استاندارد حسابداری ۳۹ صورتهای مالی تلفیقی (مصوب ۱۳۹۸) تعریف شده است و در این استاندارد، با معانی مشخص‌شده در استانداردهایی که در آنها تعریف شده‌اند، بکار می‌رود: • کنترل سرمایه‌پذیر • گروه • واحد تجاری اصلی • صورتهای مالی جداگانه • واحد تجاری فرعی.

بکارگیری

نفوذ قابل ملاحظه
◀ چنانچه واحد تجاری بطور مستقیم یا غیرمستقیم (برای مثال، از طریق واحدهای تجاری فرعی)، حداقل ۲۰ درصد از حق رأی در سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد، فرض می‌شود که واحد تجاری نفوذ قابل ملاحظه دارد، مگر اینکه به روشنی اثبات شود که چنین نیست. ◀ وجود یک یا چند مورد از موارد زیر، بطور معمول نشان‌دهنده وجود نفوذ قابل ملاحظه توسط یک واحد تجاری است: • داشتن نماینده در هیئت مدیره یا رکن اداره‌کننده مشابه در سرمایه‌پذیر؛ • مشارکت در فرایندهای سیاست‌گذاری، شامل مشارکت در تصمیمات مربوط به سود تقسیمی یا دیگر مبالغ قابل توزیع بین مالکان؛ • معاملات بااهمیت بین واحد تجاری و سرمایه‌پذیر آن؛

روش ارزش ویژه
◀ واحد تجاری دارای نفوذ قابل ملاحظه یا کنترل مشترک بر سرمایه‌پذیر، باید حسابداری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را به روش ارزش ویژه انجام دهد، مگر اینکه سرمایه‌گذاری، شرایط معافیت را احراز کند. ◀ سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، در زمان شناخت اولیه به بهای تمام شده شناسایی می‌شود. ◀ برای شناسایی سهم سرمایه‌گذار از سود یا زیان سرمایه‌پذیر پس از تاریخ تحصیل، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری افزایش یا کاهش می‌یابد. سهم سرمایه‌گذار از سود یا زیان سرمایه‌پذیر، در سود یا زیان سرمایه‌گذار شناسایی می‌شود. ◀ مبالغ توزیع‌شده بین مالکان توسط سرمایه‌پذیر، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری را کاهش می‌دهد. ◀ سهم سرمایه‌گذار از تغییر در منافع نسبی در سرمایه‌پذیر که از تغییر در سایر اقلام سود و زیان جامع سرمایه‌پذیر ناشی می‌شود، در سایر اقلام سود و زیان جامع سرمایه‌گذار شناسایی می‌شود ◀ حسابداری بخش باقیمانده از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که طبق استاندارد ۳۱ به عنوان نگهداری‌شده برای فروش شناسایی نشده است، باید تا زمان واگذاری بخشی که به صورت نگهداری‌شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، با استفاده از روش ویژه انجام شود.

نکات قابل توجه
◀ هرگاه حق رأی بالقوه یا سایر ابزارهای مشتقه دارای حق رأی بالقوه وجود داشته باشد، منافع واحد تجاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص فقط بر مبنای منافع مالکیت فعلی تعیین می‌شود و اعمال یا تبدیل احتمالی حق رأی بالقوه و سایر ابزارهای مشتقه بر آن مؤثر نیست، مگر اینکه بند ۱۳ این استاندارد کاربرد داشته باشد. ◀ چنانچه، طبق بند ۳۳ این استاندارد، صورتهای مالی واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که برای بکارگیری روش ارزش ویژه مورد استفاده قرار می‌گیرد به تاریخی تهیه شود که متفاوت از تاریخ مورد استفاده واحد تجاری است، بابت آثار معاملات یا رویدادهای قابل ملاحظه‌ای که بین آن تاریخ و تاریخ صورتهای مالی واحد تجاری رخ می‌دهد، باید تعدیلات اعمال شود. به هر حال، تفاوت بین پایان دوره گزارشگری واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص و پایان دوره گزارشگری واحد تجاری، نباید بیش از سه ماه باشد. طول دوره‌های گزارشگری و هرگونه تفاوت بین پایان دوره‌های گزارشگری، باید در دوره‌های مختلف، یکسان باشد. ◀ سودها و زیانهای ناشی از معاملات "با بالادستی" و "با پایین‌دستی" در صورتهای مالی واحد تجاری (شامل واحدهای تجاری فرعی تلفیقی آن)، فقط تا میزان منافع سرمایه‌گذاران غیروابسته در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، شناسایی می‌شود. معاملات "با بالادستی"، برای مثال، شامل فروش داراییهای واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص به سرمایه‌گذار است. معاملات با پایین‌دستی، برای مثال، شامل واگذاری داراییها توسط سرمایه‌گذار به واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص آن می‌باشد. سهم سرمایه‌گذار از سودها یا زیانهای واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که ناشی از این معاملات است، حذف می‌شود. ◀ صورتهای مالی واحد تجاری، باید برای معاملات و رویدادهای مشابه در شرایط مشابه، با استفاده از رویه‌های حسابداری یکسان تهیه شود.

بکارگیری (۱۵۱مه)

نقوذ قابل ملاحظه

- تبادل کارکنان رده مدیریت؛ یا
- تأمین اطلاعات فنی اساسی.

روش ارزش ویژه

◀ استاندارد حسابداری ۱۵ حسابداری سرمایه‌گذاریها، در خصوص منافع در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام می‌شود، کاربرد ندارد. هرگاه ابزارهای دارای حق رأی بالقوه، از نظر ماهیت، دسترسی فعلی به بازده مرتبط با منافع مالکیت در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را فراهم کند، این ابزارها موضوع استاندارد حسابداری ۱۵ نیست. در تمام موارد دیگر، حسابداری ابزارهای دارای حق رأی بالقوه در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، طبق استاندارد حسابداری ۱۵ انجام می‌شود.

◀ شناسایی درآمد بر مبنای مبالغ توزیع‌شده بین مالکان، ممکن است معیار مناسبی از درآمد کسب‌شده توسط سرمایه‌گذار از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص نباشد، زیرا ممکن است مبالغ توزیع‌شده بین مالکان، ارتباط اندکی با عملکرد واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص داشته باشد. از آنجا که سرمایه‌گذار، کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر سرمایه‌پذیر دارد، در عملکرد واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص از منافعی برخوردار است که بازده سرمایه‌گذاری آن می‌باشد. سرمایه‌گذار با گسترش دامنه صورتهای مالی به منظور انعکاس سهم خود از سود یا زیان سرمایه‌پذیر، این منافع را به حساب می‌گیرد. در نتیجه، بکارگیری روش ارزش ویژه، گزارش مفیدتری درباره خالص داراییها و سود یا زیان سرمایه‌گذار ارائه می‌کند.

نکات قابل توجه

◀ چنانچه سهم واحد تجاری از زیانهای واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، مساوی یا بیش از منافع آن در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص باشد، واحد تجاری شناسایی سهم خود از زیانهای اضافی را متوقف می‌کند. منافع در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص است که با استفاده از روش ارزش ویژه همراه با هرگونه منافع بلندمدتی که از نظر ماهیت، تشکیل‌دهنده بخشی از سرمایه‌گذاری خالص در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص است، تعیین می‌شود. برای مثال، اقلامی که برای تسویه آنها نه برنامه‌ریزی شده است و نه تحقق آنها در آینده قابل پیش‌بینی محتمل است، از نظر ماهیت، افزایش سرمایه‌گذاری واحد تجاری در آن واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص محسوب می‌شود. چنین اقلامی می‌تواند شامل سهام ممتاز، دریافتنی‌ها یا تسهیلات بلندمدت باشد، اما شامل دریافتنی‌های تجاری، پرداختنی‌های تجاری یا هرگونه دریافتنی بلندمدت که برای آن وثیقه کافی وجود دارد، مانند وامهای تضمین‌شده، نمی‌باشد. زیانهای شناسایی‌شده با استفاده از روش ارزش ویژه، که مازاد بر سرمایه‌گذاری واحد تجاری در سهام عادی است، از سایر اجزای منافع واحد تجاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، به ترتیب عکس اولویت آنها (یعنی تقدم در نقدشوندگی) کسر می‌گردد.

◀ پس از آنکه منافع واحد تجاری به صفر رسید، زیانهای اضافی و بدهی مربوطه، تنها تا میزان تعهدات حقوقی یا عرفی واحد تجاری یا پرداختهای انجام‌شده به نیابت از واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، شناسایی می‌شود. در صورتی که واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص متعاقباً سود گزارش کند، واحد تجاری تنها پس از اینکه سهم از سودها یا سهم از زیانهای شناسایی‌شده برابر شد، شناسایی سهم خود از آن سودها را از سر می‌گیرد.

استاندارد حسابداری ۲۰ – سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص

بکارگیری (۱۹۹۱)

زبان کاهش ارزش

◀ از آنجا که سرقفلی بخشی از مبلغ دفتری خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را تشکیل می‌دهد و جداگانه شناسایی نمی‌شود، با بکارگیری الزامات آزمون کاهش ارزش سرقفلی در استاندارد حسابداری ۳۲ کاهش ارزش داراییها، جداگانه بابت کاهش ارزش مورد آزمون قرار نمی‌گیرد؛ بلکه، اگر مشخص شود که ممکن است خالص سرمایه‌گذاری کاهش ارزش داشته باشد، کل مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری، طبق استاندارد حسابداری ۳۲ از طریق مقایسه مبلغ دفتری با مبلغ بازیافتنی آن (ارزش اقتصادی و خالص ارزش فروش، هر کدام که بیشتر باشد)، به عنوان یک دارایی واحد بابت کاهش ارزش آزمون می‌شود.

توقف استفاده از روش ارزش ویژه

◀ واحد تجاری باید استفاده از روش ارزش ویژه را از تاریخی متوقف کند که سرمایه‌گذاری آن، به شرح زیر، به عنوان سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص تلقی نشود:

- در صورتی که سرمایه‌گذاری مزبور به سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی تبدیل شود، واحد تجاری باید حسابداری سرمایه‌گذاری را طبق استاندارد حسابداری ۳۸ ترکیبهای تجاری (مصوب ۱۳۹۸) و استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸) انجام دهد.
- در صورتی که منافع باقیمانده در یک واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص قبلی، دارایی مالی باشد، واحد تجاری باید منافع باقیمانده را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کند. ارزش منصفانه منافع باقیمانده، باید به عنوان ارزش منصفانه در زمان شناخت اولیه به عنوان دارایی مالی، در نظر گرفته شود. واحد تجاری باید هرگونه تفاوت بین دو مورد زیر را در صورت سود و زیان شناسایی کند:

۱. ارزش منصفانه منافع باقیمانده و هرگونه عایدات حاصل از واگذاری بخشی از منافع در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص؛ و
۲. مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در تاریخی که روش ارزش ویژه متوقف شده است.

پ. زمانی که واحد تجاری استفاده از روش ارزش ویژه را متوقف می‌کند، باید تمام مبالغی را که قبلاً در ارتباط با آن سرمایه‌گذاری، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی کرده است، بر همان مبنایی به حساب بگیرد که در صورت واگذاری مستقیم داراییها یا بدهیهای مربوط توسط سرمایه‌پذیر، ضرورت می‌یافت.

معافیت از بکارگیری روش ارزش ویژه

◀ در صورتی که واحد تجاری، به موجب استثنای بند ۴ استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸)، واحد تجاری اصلی باشد که از تهیه صورتهای مالی تلفیقی معاف است یا در صورت احراز تمام شرایط زیر، واحد تجاری ضرورتی ندارد روش ارزش ویژه را برای سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص بکار گیرد:

- واحد تجاری مزبور، واحد تجاری فرعی تماماً متعلق به واحد تجاری دیگر باشد یا واحد تجاری فرعی باشد که کمتر از ۱۰۰ درصد مالکیت آن متعلق به واحد تجاری دیگر است و سایر مالکان آن، شامل مالکان فاقد حق رأی، از عدم استفاده واحد تجاری از روش ارزش ویژه مطلع شده‌اند و یا آن مخالفت نمی‌کنند؛
- ابزارهای بدهی یا مالکانه واحد تجاری در بازار در دسترس عموم (بورس اوراق بهادار داخلی یا خارجی یا بازار فرابورس، شامل بازارهای محلی و منطقه‌ای) معامله نمی‌شود؛
- واحد تجاری، برای انتشار هر طبقه از ابزارهای مالی خود در بازار در دسترس عموم، صورتهای مالی خود را به سازمان بورس و اوراق بهادار یا نهاد نظارتی دیگر، ارائه نکرده باشد و در فرایند ارائه آن نیز نباشد؛ و
- واحد تجاری اصلی نهایی یا یکی از واحدهای تجاری اصلی میانی، صورتهای مالی قابل استفاده برای عموم را طبق استانداردهای حسابداری تهیه می‌کند که در صورتهای مزبور، واحدهای تجاری فرعی، طبق استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸) تلفیق یا به ارزش منصفانه همراه با انعکاس تغییرات ارزش منصفانه در صورت سود و زیان، اندازه‌گیری شده‌اند.

◀ چنانچه سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، توسط صندوقهای سرمایه‌گذاری جسورانه، صندوقهای سرمایه‌گذاری مشترک، صندوقهای سرمایه‌گذاری ویژه و واحدهای تجاری مشابه نگهداری شود یا بطور غیرمستقیم از طریق این واحدها نگهداری گردد، واحد تجاری ممکن است تصمیم بگیرد که سرمایه‌گذاری در آن واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کند و تغییرات آن را در صورت سود و زیان نشان دهد.

◀ هرگاه واحد تجاری دارای سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته‌ای باشد که بخشی از آن سرمایه‌گذاری، بطور غیرمستقیم از طریق صندوقهای سرمایه‌گذاری جسورانه، صندوقهای سرمایه‌گذاری مشترک، صندوقهای سرمایه‌گذاری ویژه و واحدهای تجاری مشابه نگهداری شود، صرف‌نظر از اینکه صندوقهای سرمایه‌گذاری جسورانه، صندوقهای سرمایه‌گذاری مشترک، صندوقهای سرمایه‌گذاری ویژه و واحدهای تجاری مشابه، نفوذ قابل ملاحظه بر آن بخش از سرمایه‌گذاری داشته باشند، واحد تجاری ممکن است تصمیم بگیرد آن بخش از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کند و تغییرات آن را در صورت سود و زیان نشان دهد. در صورتی که واحد تجاری چنین تصمیمی اتخاذ کند باید برای بخش باقیمانده سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته که از طریق صندوقهای سرمایه‌گذاری جسورانه، صندوقهای سرمایه‌گذاری مشترک، صندوقهای سرمایه‌گذاری ویژه و واحدهای تجاری مشابه نگهداری نمی‌شود، روش ارزش ویژه را بکار گیرد.

صورتهای مالی جداگانه

◀ سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، باید طبق بند ۱۱ استاندارد حسابداری ۱۸ (تجدیدنظرشده ۱۳۹۸) در صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری گزارش شود.

کنارگذاری استاندارد حسابداری ۲۰ – تاریخ اجرا

◀ این استاندارد، جایگزین استاندارد حسابداری ۲۰ سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته (تجدیدنظرشده ۱۳۸۹) می‌شود.
 ◀ الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۴۰۰/۰۱/۰۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

استاندارد حسابداری شماره ۲۱ – حسابداری اجاره‌ها

دامنه کاربرد
- الزامات این استاندارد باید برای حسابداری کلیه اجاره‌ها به استثنای موارد زیر بکار گرفته شود : - قراردادهای اجاره برای اکتشاف یا بهره‌برداری از منابع طبیعی مانند نفت، گاز، جنگل، فلزات و سایر حقوق مربوط به معادن، و - قراردادهای اعطای مجوز درخصوص استفاده از مواردی نظیر فیلمهای سینمایی و ویدیویی، نمایشنامه، حق اختراع، حق تألیف و نرم‌افزارهای رایانه‌ای.

این استاندارد، برای قراردادهایی کاربرد دارد که حق استفاده از دارایی را انتقال می‌دهد، حتی اگر بخش عمده‌ای از خدمات تعمیر و نگهداری دارایی توسط اجاره‌دهنده ارائه شود. ازسوی دیگر، این استاندارد برای قراردادهای خدماتی که حق استفاده از دارایی را از یک طرف قرارداد به طرف دیگر منتقل نمی‌کند، کاربرد ندارد.

طبقه بندی اجاره ها
در این استاندارد طبقه‌بندی اجاره‌ها مبتنی بر میزان مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی است که به اجاره‌دهنده یا اجاره‌کننده تعلق می‌گیرد. مخاطرات شامل امکان وقوع زیان ناشی از ظرفیت بلااستفاده یا منسوخ شدن فناوری و کاهش در بازده دارایی به دلیل تغییر شرایط اقتصادی است. همچنین مواردی از قبیل انتظار عملیات سودآور در طول عمر اقتصادی دارایی و هر گونه سود حاصل از افزایش ارزش دارایی یا تحقق ارزش باقیمانده می‌تواند معرف مزایا باشد. ■ اجاره‌ای به عنوان اجاره سرمایه‌ای طبقه‌بندی می‌شود که به موجب آن تقریباً تمامی مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی منتقل شود. اجاره‌ای که تقریباً تمام مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی را منتقل نکند به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود. ■ نمونه‌هایی از شرایطی که در آن، یک اجاره معمولاً به عنوان اجاره سرمایه‌ای طبقه‌بندی می‌شود، به شرح زیر است: - طبق قرارداد اجاره، مالکیت دارایی در پایان دوره اجاره به اجاره‌کننده منتقل شود (اجاره به شرط تملیک)، - اجاره‌کننده اختیار داشته باشد که دارایی مورد اجاره را در تاریخ اعمال اختیار خرید به قیمتی که انتظار می‌رود به مراتب کمتر از ارزش منصفانه دارایی در آن تاریخ باشد خریداری کند و در آغاز اجاره، انتظار معقولی وجود داشته باشد که اجاره‌کننده از این اختیار استفاده خواهد کرد، - دوره اجاره حداقل ۷۵ درصد عمر اقتصادی دارایی را دربر گیرد، حتی اگر مالکیت دارایی نهایتاً منتقل نشود. - ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره در آغاز اجاره حداقل برابر با ۹۰ درصد ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره باشد، و - دارایی مورد اجاره دارای ماهیت خاصی باشد به گونه‌ای که تنها اجاره‌کننده بتواند بدون انجام تغییرات قابل ملاحظه، از آن استفاده کند. ■ طبقه‌بندی اجاره‌ها در آغاز اجاره صورت می‌گیرد. اگر در هر زمانی اجاره‌دهنده و اجاره‌کننده توافق کنند که به جای تجدید قرارداد اجاره، شرایط آن را به گونه‌ای تغییر دهند که منجر به طبقه‌بندی متفاوتی نسبت به اجاره قبلی شود، قرارداد تجدیدنظر شده به عنوان یک قرارداد جدید تلقی می‌شود. تغییر در برآوردها (نظیر تغییر در برآورد عمر اقتصادی یا ارزش باقیمانده دارایی مورد اجاره) یا تغییر شرایط (به طور مثال، عدم پرداخت اجاره توسط اجاره‌کننده) نمی‌تواند به عنوان دلیلی جهت تجدید طبقه‌بندی اجاره برای مقاصد حسابداری بکار رود.

تعاریف

- **اجاره** : موافقتنامه‌ای است که به موجب آن، اجاره‌دهنده در قبال دریافت مبلغ یا مبالغ مشخصی حق استفاده از دارایی را برای مدت مورد توافق به اجاره‌کننده واگذار می‌کند.
- **اجاره سرمایه‌ای** : عبارت است از اجاره‌ای که به موجب آن تقریباً تمام مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی به اجاره‌کننده منتقل می‌شود. مالکیت دارایی ممکن است نهایتاً انتقال یابد یا انتقال نیابد.
- **اجاره عملیاتی** : به اجاره‌ای غیر از اجاره سرمایه‌ای اطلاق می‌شود.
- **دوره اجاره** : عبارت از دوره غیرقابل فسخی است که اجاره‌کننده، دارایی مورد نظر را برای آن دوره اجاره کرده است به اضافه هر مدت زمان دیگری که اجاره‌کننده اختیار دارد اجاره آن دارایی را با پرداخت یا بدون پرداخت مبلغ اضافی ادامه دهد و در آغاز اجاره اطمینان معقولی وجود داشته باشد که اجاره‌کننده از این اختیار استفاده خواهد کرد.
- **عمر اقتصادی** : عبارت است از :
 - مدت زمانی که انتظار می‌رود یک دارایی از لحاظ اقتصادی توسط یک یا چند کاربر قابل استفاده باشد، یا
 - تعداد تولید یا واحدهای مشابهی که انتظار می‌رود در فرایند استفاده از دارایی توسط یک یا چند استفاده‌کننده کسب شود
- **ارزش باقیمانده تضمین نشده** : عبارت است از آن بخش از ارزش باقیمانده دارایی که اجاره‌دهنده نسبت به تحقق آن اطمینان کافی ندارد یا تنها توسط شخص وابسته به اجاره‌دهنده تضمین شده است.
- **سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره** : عبارت است از مجموع حداقل مبالغ اجاره مربوط به اجاره سرمایه‌ای از دید اجاره‌دهنده و هر گونه ارزش باقیمانده تضمین نشده‌ای که به وی تعلق می‌گیرد.
- **درآمد مالی کسب نشده** : عبارت است از تفاوت بین:
 - مجموع حداقل مبالغ اجاره مربوط به قرارداد اجاره سرمایه‌ای از دید اجاره‌دهنده و هر گونه ارزش باقیمانده تضمین نشده‌ای که به وی تعلق می‌گیرد، و
 - ارزش فعلی مبلغ یاد شده در بند فوق با نرخ ضمنی سود تضمین‌شده اجاره.
- **سرمایه‌گذاری خالص در اجاره** : عبارت است از سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره پس از کسر درآمد مالی کسب نشده.
- **نرخ ضمنی سود تضمین‌شده اجاره** : عبارت است از نرخ تنزیلی که در آغاز اجاره، سبب شود مجموع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره و ارزش باقیمانده تضمین نشده دارایی با ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره برابر شود.
- **نرخ فرضی/استقراض برای اجاره‌کننده** : نرخ سود تضمین شده‌ای است که اجاره‌کننده ناگزیر می‌بود برای یک اجاره مشابه پرداخت کند یا در صورت عدم امکان تعیین آن، نرخي که اجاره‌کننده ناگزیر می‌بود در آغاز اجاره برای دریافت وامی با شرایط بازپرداخت و تضمین مشابه جهت استقراض مورد نیاز برای خرید دارایی مورد نظر متحمل شود.

استاندارد حسابداری شماره ۲۱ – حسابداری اجاره‌ها

حسابداری اجاره‌ها توسط اجاره‌کننده

اجاره‌های عملیاتی

- در اجاره‌های عملیاتی، مبالغ اجاره باید بر مبنای خط مستقیم طی دوره اجاره به عنوان هزینه دوره شناسایی شود مگر اینکه مبنای سیستماتیک دیگری بیانگر الگوی زمانی کسب منافع اقتصادی توسط استفاده‌کننده باشد.
- برای اجاره‌های عملیاتی، مبالغ اجاره (به استثنای مخارج خدماتی نظیر بیمه و نگهداری) بر مبنای خط مستقیم به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود، مگر اینکه مبنای سیستماتیک دیگری معرف الگوی زمانی کسب منافع اقتصادی دارایی توسط استفاده‌کننده باشد، حتی اگر پرداختهای مربوط به اجاره بر آن مبنا نباشد.
- اجاره‌کننده باید در رابطه با اجاره‌های عملیاتی موارد زیر را افشا کند:
 - حداقل مبالغ اجاره آتی برای اجاره‌های عملیاتی غیرقابل فسخ همراه با اطلاعات مربوط به مدت و مبلغ اجاره سالیانه،
 - مبالغ اجاره که به عنوان هزینه دوره شناسایی شده است، و
 - شرح کلی از اهم شرایط اجاره در مورد اجاره‌کننده از جمله محدودیتهای پیش‌بینی شده در قرارداد اجاره، شامل محدودیت در تقسیم سود، استقراضهای جدید و انعقاد قراردادهای اجاره جدید.

اجاره‌های سرمایه‌ای

- اجاره‌های سرمایه‌ای باید تحت عنوان دارایی و بدهی و به مبلغی معادل ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره در آغاز اجاره یا به ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره، هر کدام کمتر است، در ترازنامه اجاره‌کننده منعکس شود. برای محاسبه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره، از نرخ ضمنی سود تضمین‌شده اجاره و در صورتی که تعیین نرخ ضمنی سود تضمین‌شده اجاره امکان‌پذیر نباشد از نرخ فرضی استقراض برای اجاره‌کننده استفاده می‌شود.
- مبالغ اجاره باید بین هزینه‌های مالی و کاهش مانده بدهی تسهیم شود. هزینه مالی باید به گونه‌ای به دوره‌های مالی در طول دوره اجاره تسهیم شود که یک نرخ سود تضمین شده ادواری ثابت نسبت به مانده بدهی برای هر دوره ایجاد کند. در عمل برای سهولت محاسبه می‌توان از نرخ تقریبی برای این منظور استفاده کرد.
- در هر دوره مالی اجاره سرمایه‌ای، سبب ایجاد هزینه استهلاک دارایی و هزینه‌های مالی می‌شود. رویه استهلاک دارایی مورد اجاره باید با رویه مورد استفاده برای داراییهای استهلاک‌پذیر تحت تملک واحد تجاری یکسان باشد. هزینه استهلاک باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان "داراییهای ثابت مشهود" محاسبه و شناسایی شود. اگر نسبت به تملک دارایی در پایان دوره اجاره توسط اجاره‌کننده، اطمینان معقولی وجود ندارد، دارایی اجاره‌شده باید در طول دوره اجاره یا عمر مفید آن هر کدام کوتاه‌تر است، مستهلک شود.

- اجاره‌کننده باید در رابطه با اجاره‌های سرمایه‌ای موارد زیر را افشا کند:

- رویه حسابداری مورد استفاده جهت شناسایی اجاره‌های سرمایه‌ای،
- روشهای مورد استفاده جهت محاسبه استهلاک و عمر مفید یا نرخهای استهلاک مورد استفاده،
- صورت تطبیق ناخالص مبلغ دفتری، کاهش ارزش انباشته دارایی و استهلاک انباشته در ابتدا و انتهای دوره که اضافات، کاهش، استهلاک دوره و سایر اقلام گردش داراییهای مورد اجاره را نشان دهد،
- مجموع هزینه‌های مالی که بابت قراردادهای اجاره سرمایه‌ای به دوره جاری تخصیص یافته است،
- مبالغ تعهدات ناشی از قراردادهای اجاره سرمایه‌ای پس از کسر هزینه‌های مالی تخصیص یافته به دوره‌های آتی و تفکیک خالص بدهیهای مربوط به دو طبقه جاری و غیرجاری.
- شرح کلی از اهم شرایط قرارداد اجاره برای اجاره‌کننده از جمله مدت، مبلغ اجاره سالانه، شرایط تجدید قرارداد، اختیار خرید و محدودیتهای پیش‌بینی شده در قرارداد اجاره شامل محدودیت در تقسیم سود، استقراضهای جدید یا قراردادهای اجاره جدید.

استاندارد حسابداری شماره ۲۱ – حسابداری اجاره‌ها

حسابداری اجاره‌ها توسط اجاره دهنده

اجاره های عملیاتی

- اجاره دهنده باید داراییهای موضوع اجاره عملیاتی را براساس ماهیت تحت سرفصل داراییهای ثابت مشهود یا داراییهای نامشهود در ترازنامه ارائه کند .
- درآمد اجاره ناشی از اجاره عملیاتی باید به روش خط مستقیم در طول دوره اجاره شناسایی شود، مگر اینکه مبنای منظم دیگری، الگوی زمانی کسب منافع ناشی از دارایی را به گونه مناسبتری نشان دهد .
- استهلاك داراییهای اجاره داده شده باید منطبق با رویه معمول اجاره‌دهنده برای داراییهای مشابه باشد و هزینه استهلاك باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان ” داراییهای ثابت مشهود “ محاسبه و شناسایی شود .
- تولیدکننده یا فروشنده اجاره‌دهنده در رابطه با اجاره عملیاتی سودی بابت فروش شناسایی نمی‌کند.

اجاره‌های سرمایه‌ای

- اجاره‌دهنده باید دارایی مرتبط با اجاره سرمایه‌ای را در ترازنامه به عنوان یک رقم دریافتی و به مبلغی معادل سرمایه‌گذاری خالص در اجاره منعکس کند.
- درآمد مالی باید براساس الگوی شناسایی شود که نسبت به مانده سرمایه‌گذاری خالص اجاره‌دهنده در رابطه با اجاره سرمایه‌ای، نرخ بازده ادواری ثابتی ایجاد کند.
- اجاره دهنده‌ای که تولیدکننده یا فروشنده است، باید سود یا زیان فروش را همانند رویه مورد استفاده برای فروشهای قطعی در صورت سود و زیان شناسایی کند. چنانچه عمداً از نرخ سود تضمین‌شده کمتری استفاده شود، سود حاصل از فروش باید با اعمال نرخ سود تضمین‌شده تجاری رایج شناسایی شود. افزون براین، مخارج مستقیم اولیه باید در شروع دوره اجاره به عنوان هزینه در صورت سود و زیان شناسایی شود.

- اجاره‌دهنده باید در رابطه با اجاره‌های عملیاتی موارد زیر را افشا کند:

- صورت تطبیق ناخالص مبلغ دفتری، استهلاك انباشته و کاهش ارزش انباشته برای هر گروه اصلی از داراییهای مورد اجاره در ابتدا و انتهای دوره که حسب مورد نشان‌دهنده موارد زیر باشد:
 - هزینه استهلاك دوره،
 - زیان کاهش ارزش شناسایی شده در صورت سود و زیان و طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲
 - برگشت زیانهای کاهش ارزش داراییها طی دوره طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲
- حداقل مبالغ اجاره آتی مربوط به اجاره‌های عملیاتی غیرقابل فسخ همراه با اطلاعات مربوط به مدت و مبلغ اجاره سالیانه، و
- شرح کلی از اهم شرایط اجاره‌ها در مورد اجاره‌دهنده.

- اجاره‌دهنده باید در رابطه با اجاره‌های سرمایه‌ای موارد زیر را افشا کند :

- سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره‌ها، درآمد مالی کسب نشده و سرمایه‌گذاری خالص در اجاره‌ها در تاریخ ترازنامه و همچنین تفکیک خالص مطالبات مربوط (سرمایه‌گذاری خالص در اجاره) به دو طبقه جاری و غیرجاری،
- ذخیره انباشته برای حداقل مبالغ اجاره غیرقابل وصول، و
- شرح کلی از اهم شرایط قرارداد اجاره بلندمدت در مورد اجاره‌دهنده .

معاملات فروش و اجاره مجدد

- معاملات فروش و اجاره مجدد متضمن فروش دارایی و اجاره آن توسط همان فروشنده است. مبالغ اجاره و قیمت فروش دارایی معمولاً به هم وابستگی دارند زیرا هر دو به طور یکجا مورد مذاکره قرار می‌گیرند. نحوه حسابداری معاملات فروش و اجاره مجدد به نوع اجاره بستگی دارد.
- چنانچه معامله فروش و اجاره مجدد از نوع اجاره سرمایه‌ای باشد مازاد عواید فروش نسبت به مبلغ دفتری دارایی نباید بی‌درنگ به عنوان درآمد در صورتهای مالی فروشنده (اجاره‌کننده) منعکس شود. این مازاد باید در طول دوره اجاره به عنوان درآمد شناسایی شود.
- چنانچه معامله فروش و اجاره مجدد از نوع اجاره عملیاتی باشد و مشخص گردد که معامله بر مبنای ارزش منصفانه انجام شده است، سود یا زیان باید بی‌درنگ شناسایی شود. در صورتی که قیمت فروش کمتر از ارزش منصفانه دارایی باشد، زیان باید بی‌درنگ شناسایی شود، مگر اینکه زیان حاصل، با مبالغ اجاره‌ای کمتر از نرخ بازار، در آینده جبران شود. در این حالت، زیان یادشده باید متناسب با مبالغ اجاره طی دوره‌ای که انتظار می‌رود از دارایی مورد نظر استفاده شود، مستهلک گردد. چنانچه قیمت فروش بیش از ارزش منصفانه باشد، مبلغ مازاد باید طی دوره‌ای که انتظار می‌رود از دارایی مورد اجاره استفاده شود، مستهلک گردد.
- در اجاره‌های عملیاتی، چنانچه ارزش منصفانه دارایی در زمان فروش و اجاره مجدد کمتر از مبلغ دفتری دارایی باشد باید بی‌درنگ زیانی معادل تفاوت مبلغ دفتری و ارزش منصفانه شناسایی شود .

استاندارد حسابداری ۲۲ – گزارشگری مالی میان دوره ای

◀ دولت و نهادهای ناظر مانند بورس اوراق بهادار، اغلب آن دسته از واحدهای تجاری که اوراق بهادار بدهی یا مالکانه آنها بطور عمومی معامله می‌شود را ملزم به انتشار گزارشهای مالی میان‌دوره‌ای می‌کنند.

◀ این استاندارد در صورتی کاربرد دارد که واحد تجاری ملزم باشد یا بطور اختیاری تصمیم بگیرد گزارش مالی میان‌دوره‌ای را طبق استانداردهای حسابداری منتشر کند.

◀ در این استاندارد، در رابطه با اینکه کدام واحدهای تجاری، با چه تناوب زمانی یا چه مدت پس از پایان دوره میانی، ملزم به انتشار گزارشهای مالی میان‌دوره‌ای هستند، الزامات خاصی تعیین نمی‌شود.

سایر

• دوره میانی – دوره مالی گزارشگری کوتاه‌تر از یک سال مالی است.

• گزارش مالی میان‌دوره‌ای – گزارشی برای یک دوره میانی است که شامل مجموعه کامل صورتهای مالی (طبق استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان “نحوه ارائه صورتهای مالی”) یا صورتهای مالی فشرده (طبق این استاندارد) است.

شناخت و اندازه گیری

رویه های حسابداری

◀ اصول شناخت داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه‌های دوره‌های میانی همانند صورتهای مالی سالانه است، به استثنای:

• تغییر در رویه‌های حسابداری بعد از تاریخ آخرین صورتهای مالی سالانه که در صورتهای مالی سالانه بعدی منعکس می‌شود.

◀ هزینه مالیات بر درآمد، در هر دوره میانی بر مبنای بهترین برآورد مورد انتظار از میانگین موزون نرخ مالیات بر درآمد سالانه برای کل سال مالی شناسایی می‌شود.

◀ مبالغ منظور شده برای هزینه مالیات بر درآمد در یک دوره میانی، به دلیل تغییر در برآورد نرخ مالیات بر درآمد سالانه، ممکن است در دوره میانی بعدی آن سال مالی مستلزم تعدیل باشد.

◀ گزارش مالی میان‌دوره‌ای باید حداقل شامل اجزای زیر باشد:

- صورت وضعیت مالی فشرده؛
- صورت سود و زیان فشرده؛
- صورت سود و زیان جامع فشرده؛
- صورت تغییرات در حقوق مالکانه فشرده؛
- صورت جریانهای نقدی فشرده؛ و
- گزیده یادداشتهای توضیحی.

◀ اگر واحد تجاری در گزارش مالی میان‌دوره‌ای خود، مجموعه کامل صورتهای مالی را منتشر کند، شکل و محتوای این صورتهای مالی باید طبق الزامات استاندارد حسابداری ۱ برای مجموعه کامل صورتهای مالی باشد.

• چنانچه واحد تجاری در گزارش مالی میان‌دوره‌ای خود، مجموعه صورتهای مالی فشرده را منتشر کند، این صورتهای مالی فشرده باید حداقل شامل هر یک از عناوین و جمعیهای فرعی مندرج در آخرین صورتهای مالی سالانه و گزیده یادداشتهای توضیحی طبق الزامات این استاندارد باشد. اقلام اصلی یا یادداشتهای توضیحی بیشتر به شرطی باید در صورتهای مالی میان‌دوره‌ای فشرده درج شود که حذف آنها موجب گمراه‌کنندگی این صورتهای مالی گردد.

• در صورت سود و زیان میان‌دوره‌ای، واحد تجاری باید سود پایه و تقلیل‌یافته هر سهم را برای دوره‌ای که آن واحد تجاری مشمول دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۳۰ سود هر سهم است، ارائه کند.

• در صورتی که آخرین صورتهای مالی سالانه واحد تجاری، شامل صورتهای مالی تلفیقی نیز باشد، گزارش مالی میان‌دوره‌ای علاوه بر صورتهای مالی جداگانه باید بر مبنای تلفیقی نیز تهیه شود.

استفاده از برآوردها

◀ تهیه گزارشهای مالی میان‌دوره‌ای نسبت به گزارشهای مالی سالانه، عموماً مستلزم استفاده گسترده‌تر از روشهای برآوردی است.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

◀ با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۴ گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای (ویرایش ۲۰۱۸) نیز رعایت می‌شود.

سایر

◀ برای واحد های تجاری دارای گزارشگری فصلی، گزارشگری اطلاعات اضافی برای ۱۲ ماه در نظر گرفته شود.

◀ تغییرات در رویه های حسابداری طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۴ رویه های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات به صورت عادی به شمار می آید.

◀ در پیوست شماره ۲ این استاندارد، مثالهایی در این خصوص ارائه شده است.

کاهش ارزش

در دوره میانی برای بررسی، شناسایی و برگشت زیان کاهش ارزش داراییهای غیرجاری از الزامات استاندارد حسابداری شماره ۳۲ کاهش ارزش داراییها استفاده می‌شود. البته در پایان هر دوره میانی انجام محاسبات تفصیلی برای تعیین زیان کاهش ارزش داراییهای غیرجاری لازم نیست؛ بلکه واحد تجاری برای تعیین لزوم چنین محاسباتی، یک بررسی اجمالی را انجام می‌دهد.

دوره‌هایی که ارائه صورتهای مالی میان‌دوره‌ای برای آنها الزامی است

- گزارشهای میان‌دوره‌ای باید شامل صورتهای مالی میان‌دوره‌ای (فشرده یا کامل) برای دوره‌های زیر باشد:
- صورت وضعیت مالی به تاریخ پایان دوره میانی جاری و صورت وضعیت مالی مقایسه‌ای به تاریخ پایان سال مالی قبل،
- صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع برای دوره میانی جاری و بطور انباشته برای سال مالی جاری تا تاریخ صورتهای مالی، همراه با صورت سود و زیان جامع مقایسه‌ای برای دوره‌های میانی قابل مقایسه (جاری و از ابتدای سال تا تاریخ صورتهای مالی) در سال مالی قبل.
- صورت تغییرات در حقوق مالکانه بطور انباشته برای سال مالی جاری تا تاریخ صورتهای مالی، همراه با صورت تغییرات در حقوق مالکانه مقایسه‌ای برای دوره قابل مقایسه سال تا تاریخ صورتهای مالی در سال مالی قبل.
- صورت جریانهای نقدی بطور انباشته برای سال مالی جاری تا تاریخ صورتهای مالی، همراه با صورت جریانهای نقدی مقایسه‌ای برای دوره قابل مقایسه سال تا تاریخ صورتهای مالی در سال مالی قبل.



استاندارد حسابداری شماره ۲۴ – گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری

تعاریف

واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری :

- ◀ یک واحد تجاری است که بخش عمده کوششهای خود را برای ایجاد یک فعالیت جدید بکار برد و یکی از شرایط زیر در مورد آن صدق کند:
- عملیات اصلی برنامه‌ریزی شده، شروع نشده باشد، یا
- عملیات اصلی برنامه‌ریزی شده، شروع شده ولی درآمد عملیاتی قابل توجهی از آن حاصل نشده باشد.

◀ واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری، عمدتاً کوششهای خود را برای اموری مانند برنامه‌ریزی مالی، تأمین سرمایه، اکتشاف و گسترش منابع طبیعی، تحقیق و توسعه، شناسایی منابع تامین مواد اولیه، تحصیل داراییهای ثابت مشهود یا سایر داراییهای عملیاتی مانند حق امتیاز بهره‌برداری از معادن و نیز استخدام و آموزش کارکنان، بازاریابی و راه‌اندازی عملیات تولیدی صرف می‌کند. از نظر مقاصد این استاندارد، برای ایجاد یکنواختی فرض بر این است هر واحد تجاری که درآمد عملیاتی آن کمتر از حدود ۲۰٪ درآمد عملیاتی برنامه‌ریزی شده باشد، واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری تلقی می‌شود.

مخارج

◀ در مورد مخارج واقع شده در دوران قبل از بهره‌برداری، فقط موارد زیر قابل انتساب به بهای تمام شده دارایی‌ها می‌باشد:

- مخارجی که به منظور تحصیل داراییهای ثابت مشهود، داراییهای نامشهود و موجودی مواد و کالا تحمل می‌گردد. این مخارج با رعایت معیارهای شناخت مندرج در استانداردهای حسابداری شماره ۸، ۱۱، ۱۳ و ۱۷ در دوره وقوع به عنوان دارایی شناسایی می‌شود.
- مخارج سربار اداری و عمومی که بتوان آن را به طور مشخص با تحصیل دارایی یا رساندن آن به وضعیت قابل بهره‌برداری ارتباط داد و لذا این گونه هزینه‌ها براساس مبانی منطقی بین داراییهای مربوط تسهیم می‌شود.
- مواردی از قبیل پیش‌پرداخت بیمه یا حقوق و دستمزد که در صورت انطباق با معیارهای شناخت دارایی در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، به عنوان دارایی شناسایی می‌شود.

◀ مخارج زیر قابل انتساب به بهای تمام شده دارایی نیستند و در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شوند:

- مخارجی که هر چند ممکن است به جریان منافع اقتصادی آتی کمک کند، اما به عنوان یک دارایی جداگانه قابل تشخیص نیست و لذا حائز معیارهای شناخت به عنوان دارایی نمی‌باشد. این گونه مخارج در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.
 - مخارجی که هیچ گونه منافع اقتصادی آتی ندارد و لذا در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.
- مخارج دوران توقف غیر عادی در فعالیتهای قبل از بهره‌برداری، خسارات وارده به داراییها، مخارج دوباره کاری و مخارج نیروی کار مازاد، نمونه‌هایی از این گونه مخارج است.

استاندارد حسابداری شماره ۲۴ – گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری

افشاء

- ◀ واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری باید صورتهای مالی خود را مشابه با صورتهای مالی واحدهای تجاری در حال بهره‌برداری ارائه کنند.
- ◀ علاوه بر این، صورتهای مالی واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری باید شامل اطلاعات اضافی زیر باشد:
- درج عبارت “ قبل از مرحله بهره‌برداری ” در کلیه صفحات صورتهای مالی،
- انعکاس مبالغ انباشته جریانهای ورودی و خروجی نقدی از ابتدای شروع فعالیت واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری در صورت جریان وجوه نقد،
- ارائه اطلاعات در مورد نوع، ماهیت و مراحل فعالیتهای انجام شده (از جمله درصد پیشرفت پروژه)،
- ارائه جدول زمانبندی اجرای پروژه و دلایل تأخیر در اجرا در صورت وجود،
- ارائه جدول مقایسه‌ای عملکرد پروژه با برآوردهای اولیه (اعم از ریالی و ارزی)، و
- ارائه اطلاعات مربوط به مبالغ انباشته درآمد و هزینه از ابتدای فعالیت واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری به تفکیک اقلام عمده .

درآمدها

- ◀ درآمد در واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری براساس استانداردهای حسابداری که در واحدهای تجاری در حال بهره‌برداری استفاده می‌شود، شناسایی می‌گردد.
- ◀ درآمدهایی که به طور مشخص بیانگر باز یافت بخشی از مخارج (اعم از دارایی و هزینه) است، از مخارج مربوط کسر می‌شود. سود حاصل از سرمایه‌گذاری موقت تسهیلات مالی دریافتی، فروش ضایعات و فروش تولیدات آزمایشی، نمونه‌هایی از این گونه درآمدهاست.

تاریخ اجرا

- ◀ الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۱/۰۱/۰۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

- ◀ استاندارد بین‌المللی حسابداری جداگانه‌ای در رابطه با “ گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری ” وجود ندارد.

استاندارد حسابداری شماره ۲۵ – گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف

هدف اصلی
هدف این استاندارد، تجویز مبنای گزارشگری اطلاعات مالی بر حسب قسمتهای مختلف یک واحد تجاری است. این اطلاعات در مورد انواع مختلف محصولات و خدمات ارائه شده و نیز مناطق جغرافیایی مختلف عملیات واحد تجاری است که به استفاده کنندگان صورتهای مالی در درک بهتر عملکرد گذشته، ارزیابی بهتر مخاطرات و بازدهها و قضاوتهای آگاهانهتر در مورد کل واحد تجاری کمک می کند.

آستانه های اهمیت
قسمت تجاری یا قسمت جغرافیایی در صورتی باید به عنوان قسمت قابل گزارش مشخص شود که : - اکثر درآمد عملیاتی آن از فروش به مشتریان برون سازمانی عاید گردد؛ و - درآمد عملیاتی حاصل از فروش به مشتریان برون سازمانی و معاملات با سایر قسمتها، حداقل ۱۰ درصد جمع درآمد تمام قسمتها اعم از برون سازمانی یا داخلی باشد، یا - نتیجه عملیات قسمت اعم از سود یا زیان حداقل ۱۰ درصد مجموع سود عملیاتی قسمتهای سود ده یا مجموع زیان عملیاتی قسمتهای زیان ده، هر کدام که قدر مطلق آن بزرگتر است، باشد، یا - داراییهای آن حداقل ۱۰ درصد جمع داراییهای تمام قسمتها باشد. اگر جمع درآمد عملیاتی از فروش به مشتریان برون سازمانی که قابل انتساب به قسمتهای قابل گزارش است کمتر از ۷۵ درصد جمع درآمد عملیاتی تلفیقی یا درآمد عملیاتی واحد تجاری باشد، باید قسمتهای دیگری به عنوان قسمتهای قابل گزارش مشخص شود، حتی اگر آن قسمتها زیر آستانه های ۱۰ درصد بند ۱۴ باشد. این عمل تا آنجا ادامه می یابد که مجموع درآمد عملیاتی قسمتهای قابل گزارش حداقل ۷۵ درصد جمع درآمد عملیاتی تلفیقی یا درآمد عملیاتی واحد تجاری باشد.

تخصیص اقلام صورتهای مالی
واحد تجاری باید اقلام زیر را به هر قسمت قابل گزارش به صورت مستقیم انتساب دهد یا بر مبنایی منطقی تخصیص دهد: - درآمد عملیاتی (درآمد حاصل از فعالیتهای اصلی و مستمر) - هزینه عملیاتی (هزینه های مرتبط با فعالیتهای اصلی و مستمر) - داراییهای مربوط به فعالیتهای عملیاتی هر قسمت - بدهیهای مربوط به فعالیتهای عملیاتی هر قسمت

قسمت تجاری
جزئی قابل تفکیک از واحد تجاری است که یک محصول یا خدمت یا گروهی از محصولات یا خدمات مرتبط را ارائه می کند و دارای مخاطره و بازدهای متفاوت از سایر قسمتهای واحد تجاری است. عوامل زیر باید در تعیین محصولات و خدمات مرتبط در نظر گرفته شود : - ماهیت محصولات یا خدمات، - ماهیت فرآیندهای تولید، - نوع یا طبقه مشتریان برای محصولات یا خدمات، - روشهای توزیع محصولات یا ارائه خدمات، و - ماهیت مقررات مربوط، برای مثال، مقررات بانکی و بیمه ای.

تاریخ اجرا
الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۱/۰۱/۰۱ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست .

دامنه کاربرد
رعایت استاندارد حسابداری ۲۵ برای واحدهای تجاری که اوراق سهام آنها به عموم عرضه می شود یا در جریان انتشار عمومی است، الزامی می باشد. سایر واحدهای تجاری به شرط رعایت کامل الزامات، می توانند این استاندارد را اجرا کنند.

قسمت جغرافیایی
جزئی قابل تفکیک از واحد تجاری است که به ارائه محصولات یا خدمات در منطقه جغرافیایی مشخصی مشتمل بر یک کشور یا گروهی از کشورها اشتغال دارد و دارای مخاطره و بازدهای متفاوت از اجزایی است که در سایر مناطق جغرافیایی فعالیت می کنند. عوامل زیر باید در تشخیص قسمتهای جغرافیایی در نظر گرفته شود: - تشابه شرایط اقتصادی و سیاسی، - روابط بین عملیات در مناطق جغرافیایی مختلف، - مجاورت عملیات، - مخاطرات خاص ناشی از عملیات در مناطق مشخص، - مقررات کنترل ارز، و - مخاطرات نوسانات ارزی.

قسمت قابل گزارش
قسمتی تجاری یا جغرافیایی است که طبق تعاریف فوق، مشخص می شود و براساس این استاندارد، افشای اطلاعات قسمت در مورد آن ضرورت دارد.

مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری
به استثنای موارد زیر، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱۴ با عنوان گزارشگری قسمتها نیز رعایت می شود (این موارد در استاندارد بین المللی حسابداری ۱۴ وجود دارند، اما در استاندارد حسابداری ۲۵ ایران مقرر نشده اند): - الزامات گزارشگری بر مبنای اولیه و ثانویه - افشای سهم واحد تجاری از سود یا زیان واحدهای تجاری وابسته، مشارکتهای خاص یا سایر سرمایه گذاریهایی که به روش ارزش ویژه منعکس می شود و عملیات آنها در حوزه یک قسمت واحد قرار می گیرد

استاندارد حسابداری شماره ۲۵ – گزارشگری بر حسب قسمت‌های مختلف

افشاء

❖ افشائات مربوط به هر قسمت قابل گزارش تجاری یا جغرافیایی مبتنی بر مکان استقرار داراییها :

● درآمد عملیاتی قسمت ناشی از فروش به مشتریان برون سازمانی و معاملات با سایر قسمت‌ها، به طور جداگانه،

● نتیجه عملیات قسمت،

● جمع مبلغ دفتری داراییهای قسمت،

● بدهیهای قسمت،

● جمع اضافات داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود هر قسمت طی دوره،

● جمع مبلغ هزینه استهلاک داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود هر دوره قسمت که در نتیجه عملیات آن قسمت

منظور شده است، و

● جمع مبلغ سایر هزینه‌های غیرنقدی عمده هر دوره قسمت که در هزینه‌های عملیاتی آن قسمت منظور شده است.

❖ تغییرات در رویه‌های حسابداری بکار گرفته شده برای گزارشگری قسمت که تأثیر عمده‌ای بر اطلاعات قسمت دارد، باید افشا شود. همچنین اطلاعات دوره گذشته قسمت برای مقاصد مقایسه‌ای باید ارائه مجدد شود، مگر آنکه انجام این کار عملی نباشد. این افشا باید شرحی از ماهیت تغییر، دلایل تغییر، اینکه اطلاعات مقایسه‌ای ارائه مجدد شده یا اینکه انجام این کار غیرعملی است و اثر مالی تغییر راه در صورتی که به طور منطقی قابل تعیین باشد، دربرگیرد. چنانچه واحد تجاری نحوه تشخیص قسمت‌های خود را تغییر دهد و اطلاعات دوره گذشته قسمت را به دلیل عملی نبودن بر مبنای جدید ارائه مجدد نکند، به منظور مقایسه، واحد تجاری باید اطلاعات قسمت را در سالی که نحوه تشخیص قسمت‌ها را تغییر داده است، بر مبنای قسمت‌های قدیم و جدید گزارش کند.

❖ واحد تجاری باید صورت تطبیق اطلاعات افشا شده برای قسمت‌های قابل گزارش و اطلاعات تجمعی در صورتهای مالی تلفیقی یا صورتهای مالی واحد تجاری را ارائه کند. برای این منظور باید درآمد عملیاتی قسمت با درآمد عملیاتی واحد تجاری از مشتریان برون سازمانی (شامل افشای مبلغ درآمد عملیاتی واحد تجاری از مشتریان برون سازمانی که در درآمد عملیاتی هیچیک از قسمت‌ها منظور نشده است)، نتیجه عملیات قسمت با سود یا زیان عملیاتی واحد تجاری، داراییهای قسمت با داراییهای واحد تجاری و بدهیهای قسمت با بدهیهای واحد تجاری تطبیق داده شود.

❖ در اندازه‌گیری و گزارشگری درآمد عملیاتی قسمت ناشی از معاملات با سایر قسمت‌ها، انتقالات بین قسمت‌ها باید بر مبنای اندازه‌گیری شود که واحد تجاری در عمل برای قیمت‌گذاری انتقالات استفاده می‌کند. مبنای قیمت‌گذاری انتقالات بین قسمت‌ها و هر تغییر مربوط باید در صورتهای مالی افشا شود.



استاندارد حسابداری شماره ۲۶ – فعالیتهای کشاورزی

دامنه کاربرد		
• در دامنه کاربرد: • دارایی های زیستی • تولید کشاورزی در زمان برداشت	▪ خارج از دامنه کاربرد: • زمین مربوط به فعالیت کشاورزی (به استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان داراییهای ثابت مشهود مراجعه شود)، و • داراییهای نامشهود مربوط به فعالیت کشاورزی (به استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان داراییهای نامشهود مراجعه شود).	

شناخت
▪ واحد تجاری باید دارایی زیستی یا تولید کشاورزی را فقط زمانی شناسایی کند که: • کنترل دارایی را در نتیجه رویدادهای گذشته بدست آورده باشد ، • جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط به دارایی به درون واحد تجاری محتمل باشد و • ارزش منصفانه یا بهای تمام شده دارایی به گونه ای اتکا پذیر قابل اندازه گیری باشد.

اندازه گیری		
▪ دارایی زیستی غیرمولد: • از دارایی زیستی غیر مولد خریداری شده: بهای تمام شده • سایر داراییهای زیستی غیر مولد: ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش (به استثنای مواردی که پس ارزش منصفانه به گونه ای اتکا پذیر برآورد نمی شود) - در صورت عدم امکان اندازه گیری ارزش منصفانه به گونه ای اتکاپذیر داراییهای زیستی به بهای تمام شده اندازه گیری می شود.	▪ تولید کشاورزی: • در زمان برداشت ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش • پس از برداشت بهای تمام شده (طبق استاندارد حسابداری شماره ۸ یا استاندارد حسابداری دیگری	▪ دارایی زیستی مولد: • بر مبنای بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته یا مبلغ تجدید ارزیابی
درآمد و هزینه های ناشی از اندازه گیری به ارزش منصفانه		
▪ درآمد ناشی از شناخت اولیه دارایی زیستی غیر مولد به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش و نیز درآمد یا هزینه ناشی از تغییر در ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش دارایی زیستی غیرمولد، باید در سود و زیان دوره وقوع منظور شود.	▪ درآمد یا هزینه ناشی از شناخت اولیه تولید کشاورزی به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش باید در سود یا زیان دوره وقوع منظور شود.	
عدم امکان اندازه گیری ارزش منصفانه به گونه ای اتکا پذیر		
▪ اگر در شناخت اولیه قیمت یا ارزش بازار دارایی در دسترس نباشد و سایر برآوردهای ارزش منصفانه آن به وضوح غیر قابل اتکا باش: • دارایی زیستی غیر مولد باید به بهای تمام شده پس از کسر هر گونه کاهش ارزش در هر زمان که بتوان ارزش منصفانه چنین دارایی را به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد، واحد تجاری باید آن را به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه گیری کند.		

کمک های بلاعوضی دولت
▪ طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۰: • اگر دارایی زیستی توسط دولت به عنوان کمک بلاعوض در اختیار واحد تجاری قرار گیرد به ارزش منصفانه دارایی زیستی پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش شناسایی می شود.

تعاریف
- فعالیت کشاورزی : عبارت است از مدیریت بر دگردیسی داراییهای زیستی برای فروش، تبدیل به تولید کشاورزی یا افزایش داراییهای زیستی - دگردیسی : شامل فرایندهای رشد، تحلیل، تولید و تولید مثل است که به تغییرات کیفی یا کمی دارایی زیستی می انجامد. - دارایی زیستی : عبارت است از حیوان یا گیاه زنده. - تولید کشاورزی عبارت است از محصول برداشت شده از داراییهای زیستی واحد تجاری . - گروهی از داراییهای زیستی : عبارت است از مجموعه حیوانات یا گیاهان زنده مشابه . - برداشت: عبارت است از جداسازی تولید کشاورزی از دارایی زیستی یا پایان دادن به فرایند زندگی دارایی زیستی . - دارایی زیستی مولد: عبارت است از یک دارایی که به قصد تولید مثل اصلاح نژاد و یا تولید کشاورزی ، با حفظ حیات دارایی زیستی ، نگهداری می شود و قابلیت برداشت در بیش از یک سال را دارد . - دارایی زیستی غیر مولد: به طبقه ای از داراییهای زیستی گفته میشود که واجد شرایط تعیین شده برای داراییهای زیستی مولد نیست . - بازار فعال : عبارت است از بازاری که کلیه شرایط زیر را دارد: - اقدام مبادله شده در بازار متجانس هستند، - معمولاً خریداران و فروشندگان مایل در هر زمان وجود دارند، و - قیمتها برای عموم قابل دسترسی است.

استاندارد حسابداری شماره ۲۷ – طرحهای مزایای بازنشستگی

دامنه کاربرد	تعاریف
■ بکارگیری این استاندارد در حسابداری طرحهای مزایای بازنشستگی الزامی است. کلیه صندوقهایی که متولی اجرای طرحهای مزایای بازنشستگی میباشند، مشمول این استاندارد هستند. طرحهای مزایای بازنشستگی که شخصیت حقوقی جداگانه ای ندارند نیز در صورت گزارشگری مستقل، مشمول این استاندارد میباشند الزامات سایر استانداردهای حسابداری در صورتی برای طرحهای مزایای بازنشستگی کاربرد دارد که توسط این استاندارد جایگزین نشده باشد.	■ طرحهای مزایای بازنشستگی برنامه هایی است که به موجب آن برای اعضا پس از خاتمه خدمت مزایایی در قالب حقوق بازنشستگی یا مستمری فراهم می شود، به شرطی که بتوان این مزایا را قبل از خاتمه خدمت بر اساس شرایط مصوب یا رویه مورد عمل تعیین یا برآورد کرد. ■ مزایای بازنشستگی عبارت است از حقوق بازنشستگی و سایر مستمریهایی که به موجب مقررات طرح انتظار می رود با توجه به سنوات خدمت گذشته اعضا به آنان پرداخت شود. ■ اعضا : شامل کلیه افراد اعم از شاغلین بازنشستگان و مستمری گیرانی که از مزایای طرح بازنشستگی بهره مند می شوند . ■ صندوق بازنشستگی : شخصیت حقوقی مستقلی که تحت عناوینی مانند صندوق، سازمان، مؤسسه و غیره براساس قانون، اساسنامه یا دستورالعمل خاص، در حوزه تأمین مزایای بازنشستگی اعضا، فعالیت می کند.
ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکچوئری	تناوب ارزیابی مبتنی بر اکچوئری
■ ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکچوئری باید براساس پرداختهای مورد انتظار طبق شرایط طرح با توجه به سنوات خدمت اعضا تا تاریخ مورد نظر و سطح حقوق و مزایای جاری اعضا محاسبه شود. ■ در طرحهای مزایای بازنشستگی ایفای تعهدات طرح به وضعیت مالی، طرح حق بیمه های آتی و همچنین کارایی عملیاتی طرح شامل عملکرد سرمایه گذاری بستگی دارد. ■ ارزیابی شرایط مالی طرح، بررسی مفروضات و تعیین میزان حق بیمه های آتی، نیاز به گزارش اکچوئر واجد صلاحیت حرفه ای دارد. ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکچوئری که براساس حقوق و مزایای جاری است تعهدات مربوط به مزایا را تا تاریخ گزارش مدمات مربوط به مزایا را تا تاریخ گزارش اکچوئری افشا می کند . ■ برای تعیین ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکچوئری مزایایی منظور میشود که با توجه به احتمال پرداخت مواردی مانند فوت، از کار افتادگی، انتقال به سایر طرحها، بازنشستگی و ... انتظار می رود به بازنشستگان و مستمری بگیران پرداخت شود. ارزش فعلی این مزایا با استفاده از مفروضات مناسب تعیین میشود تا ارزش زمانی پول از طریق تنزیل یا نرخ بازدهی مناسب بین تاریخ تهیه اطلاعات و تاریخ پرداخت مورد انتظار را منعکس کند.	■ ارزیابی مبتنی بر اکچوئری باید حداقل هر سه سال یکبار انجام شود. ■ بر اساس قوانین و مقررات موجود، معمولاً طرحهای مزایای بازنشستگی ملزم به انجام ارزیابی مبتنی بر اکچوئری حداقل هر سه سال یکبار هستند. با این وجود به منظور تشویق طرحهای مزایای بازنشستگی به ارائه اطلاعات به موقع ارزیابی مزبور در فواصل زمانی کوتاه تر توصیه میشود چنانچه ارزیابی مبتنی بر اکچوئری به تاریخ صورتهای مالی انجام نشده باشد از آخرین ارزیابی انجام شده استفاده و تاریخ آن افشا می شود.



استاندارد حسابداری شماره ۲۷ – طرحهای مزایای بازنشستگی

اندازه گیری دارایی های طرح	صورت های مالی طرح های مزایای بازنشستگی	افشا
■ سرمایه گذاریها: سرمایه گذاریهای طرح باید براساس مفاد استانداردهای شماره ۱۵، ۱۸، ۱۹، ۲۰ و ۲۳ اندازه گیری و گزارش شود. صورت های مالی تلفیقی طرح باید بر مبنای ساختار پیش بینی شده در این استاندارد برای صورت های مالی طرح های مزایای بازنشستگی تهیه و ارائه شود. ■ حق بیمه های دریافتنی: حق بیمه های دریافتنی باید به مبالغ قابل دریافت اندازه گیری و گزارش شود مشروط به اینکه جریان منافع اقتصادی مرتبط با حق بیمه به درون طرح محتمل باشد. حق بیمه های دریافتنی، مبالغی است که در تاریخ گزارشگری طرح از اعضاء کارفرمایان و دولت قابل دریافت میباشد حق بیمه مبتنی بر تعهدات قانونی با قراردادی است. ■ داراییهای ثابت مشهود: داراییهای ثابت مشهود مورد استفاده برای اداره عملیات طرح باید به بهای تمام شده یا مبلغ تجدید ارزیابی به کسر استهلاک انباشته اندازه گیری و گزارش شود.	■ در یادداشتهای توضیحی صورت های مالی علاوه بر الزامات افشای سایر استانداردهای حسابداری مربوط، باید حداقل موارد زیر افشا شود: ● رویه ها و مفروضات مورد استفاده برای تعیین ارزش منصفانه .، سرمایه گذاریها، ● رویه ها و مفروضاتی که در محاسبه ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکچوئری بکار رفته است و هرگونه تغییر در رویه ها و مفروضات در فاصله بین دو تاریخ انجام اکچوئری، ● تاریخ انجام آخرین ارزیابی مبتنی بر اکچوئری، ● اطلاعات مختصر در مورد گروه های کارکنان تحت پوشش و کارفرمایان، ● اطلاعات آماری در خصوص تعداد بازنشستگان مستمری بگیران و اعضای شاغل ● اطلاعات مختصر در مورد طرح های بازنشستگی و ارائه اطلاعات کلی در خصوص شرایط هر کدام (نظیر شرایط استحقاق، مبالغ و درصدهای قابل پرداخت) ● شرح تغییرات طی سال مالی در شرایط پرداخت مزایای بازنشستگی حق بیمه ها شرایط عضویت طرح و قوانین و مقررات مرتبط با طرح و اینکه تغییرات یاد شده در محاسبات اکچوئری منظور شده است یا خیر، ● خط مشی تامین منابع و هرگونه هر گونه تغییر در آن طی سال مالی، ● وضعیت مالیاتی طرح ● معاملات طرح با واحدهای تجاری تحت کنترل یا تحت نفوذ قابل ملاحظه تمام یا برخی از اعضا، کارفرمایان با نفوذ قابل ملاحظه در طرح کانونهای بازنشستگی و سازمانها و تشکلهای مرتبط با اعضا و یا طرح، ● سیاستهای سرمایه گذاری منابع طرح، ● سرمایه گذاری طرح در سهام کارفرمایانی که بر طرح نفوذ قابل ملاحظه دارند، و ● جدول جزئیات ارزش منصفانه خالص داراییهای طرح به استثنای داراییهای ثابت مشهود که به بهای تمام شده یا مبلغ تجدید ارزیابی به کسر استهلاک انباشته منعکس میشود و مقایسه آن با ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکچوئری و تشریح سیاستهای تامین مبالغ کسری.	■ برای تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان صورت های مالی طرح باید شامل موارد زیر باشد: ● صورت وضعیت مالی، ● صورت تغییرات در خالص داراییها ● صورت درآمد و هزینه و ● یادداشتهای توضیحی صورت های مالی. ■ هدف گزارشگری طرح، ارائه ادواری اطلاعات درباره منابع مالی و فعالیتهای و آن است که برای ارزیابی ارتباط بین انباشت منابع و مزایای طرح مفید باشد. این هدف معمولاً با ارائه گزارشی شامل موارد زیر تامین می شود: ● توصیف فعالیتهای عمده طی دوره ل مالی و اثر تغییرات مربوط به مقررات اصلی طرح از قبیل نرخهای حق بیمه و شرایط بازنشستگی، ● صورت های عملکرد سرمایه گذاری و سایر عملیات طرح برای دوره مالی و وضعیت مالی در پایان دوره مالی ● اطلاعات اکچوئری، و ● توصیف خط مشی های سرمایه گذاری

استاندارد حسابداری شماره ۲۸ – فعالیتهای بیمه عمومی

تعاریف
■ قرارداد بیمه (بیمه نامه): عقدی است که به موجب آن یک طرف (بیمه گر) متعهد می شود در ازای دریافت حق بیمه از طرف دیگر (بیمه گذار)، در صورت وقوع حادثه، خسارت وارده به او یا شخص ذینفع را جبران کند یا مبلغ معینی را به وی یا شخص ذینفع بپردازد. ■ بیمه زندگی: نوعی بیمه مرتبط با حیات یا فوت انسان است که بیمه گر نسبت به پرداخت وجوهی معین براساس رویداد مشخصی، اطمینان می دهد. ■ بیمه عمومی: به بیمه های غیر از بیمه زندگی اطلاق می شود. ■ حق بیمه: مبلغی است که بیمه گر در ازای پذیرش خطر طبق قرارداد بیمه از بیمه گذار مطالبه می کند. ■ تاریخ شروع پوشش بیمه ای: عبارت است از تاریخ شروع پذیرش خطر توسط بیمه گر طبق قرارداد بیمه. ■ بیمه اتکایی: بیمه ای است که به موجب آن یک طرف (بیمه گر اتکایی) در ازای دریافت حق بیمه، جبران تمام یا بخشی از خسارت وارده به طرف دیگر (بیمه گر واگذارنده) را بابت بیمه نامه یا بیمه نامه های صادره و یا قبولی توسط وی، تعهد می کند. ■ بیمه اتکایی نسبی: نوعی بیمه اتکایی است که به موجب آن بیمه گر اتکایی در قبال دریافت نسبتی از حق بیمه قرارداد بیمه اولیه، تعهد می کند به همان نسبت خسارت وارده به بیمه گر واگذارنده را جبران کند. ■ بیمه اتکایی غیرنسبی: نوعی بیمه اتکایی است که در آن بیمه گر اتکایی در قبال دریافت حق بیمه، تعهد می کند تمام یا بخشی از خسارت مازاد بر سقف از پیش تعیین شده را جبران کند. ■ خسارت: عبارت است از مبلغ قابل پرداخت در اثر وقوع حوادث تحت پوشش قرارداد بیمه.

درآمد حق بیمه		
مبنای شناخت	بیمه نامه های بین راهی	تعدیلات بیمه
■ درآمد حق بیمه باید از تاریخ شروع پوشش بیمه ای و به محض اینکه حق بیمه به گونه ای انکاپذیر قابل اندازه گیری باشد، شناسایی شود. هنگامی که شناسایی درآمد حق بیمه به تفکیک هر بیمه نامه، از تاریخ دقیق شروع پوشش بیمه ای امکانپذیر نباشد، بیمه گران می توانند از مبنایی استفاده کنند که تاریخ شروع پوشش بیمه ای را به طور تقریبی تعیین کند. استفاده از این مفروضات در صورتی قابل پذیرش است که نتیجه حاصل از بکارگیری آن با شناسایی درآمد از تاریخ شروع پوشش بیمه ای هر بیمه نامه در دوره مالی مربوط، تفاوت با اهمیتی نداشته باشد. ■ درآمد حق بیمه باید به طور یکنواخت در طول دوره بیمه نامه (برای بیمه های مستقیم) یا در طول دوره پذیرش غرامت (برای بیمه های اتکایی) شناسایی شود مگر اینکه الگوی وقوع خطر در طول دوره بیمه نامه یکنواخت نباشد که در این صورت درآمد حق بیمه متناسب با الگوی وقوع خطر برآوردی، شناسایی می شود.	■ بیمه گر ممکن است اطلاعات کافی جهت تشخیص بیمه نامه های صادر شده در اواخر سال مالی که تاریخ شروع پوشش بیمه ای آن قبل از تاریخ ترازنامه است، نداشته باشد. این نوع بیمه نامه ها را بیمه نامه های بین راهی می گویند. ■ باتوجه به اینکه درآمد حق بیمه از تاریخ شروع پوشش بیمه ای شناسایی می شود، مبلغ بیمه نامه های بین راهی براساس تجارب گذشته و رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه برآورد می شود و حصه عاید شده آن به عنوان درآمد حق بیمه شناسایی می شود.	■ در مواردی که طبق بیمه نامه، مبلغ حق بیمه در آینده مشمول تعدیل می باشد، حق بیمه تعدیل شده باید در موارد ممکن به عنوان مبنای شناسایی درآمد حق بیمه مورد استفاده قرار گیرد. ■ اگر نتوان مبلغ تعدیل را به گونه ای انکاپذیر برآورد کرد، مبلغ اولیه حق بیمه که باتوجه به سایر اطلاعات مربوط تعدیل می شود باید به عنوان مبنای شناسایی درآمد حق بیمه استفاده شود. ■ در بعضی از انواع بیمه ها، حق بیمه باتوجه به نتایج رویدادها و اطلاعاتی که تنها در طول دوره بیمه یا پس از آن مشخص می شود، تعدیل می گردد (مانند بیمه باربری دریایی و بیمه آتش سوزی انبارها).

استاندارد حسابداری شماره ۲۸ – فعالیت‌های بیمه عمومی

خسارت معوق
- بدهی بابت خسارت معوق شامل مبالغ زیر می باشد: - خسارت واقع شده‌ای که گزارش نشده است، - خسارت گزارش شده‌ای که پرداخت نشده است، - خسارتی که به طور کامل گزارش نشده است و - مخارج برآوردی تسویه خسارت.
بدهی بابت خسارت معوق شامل خسارت پرداخت نشده و مخارج مستقیم و غیرمستقیمی می‌باشد که در دوره‌های مالی جاری و گذشته واقع شده است، چون این مبالغ بیانگر تعهد فعلی بیمه‌گر در نتیجه وقوع رویدادهای گذشته است. مبلغ خسارت معوق باید بیانگر برآورد معقولی از مخارج لازم برای تسویه تعهد فعلی در تاریخ ترازنامه باشد.
تشخیص اجزای تشکیل دهنده مخارج نهایی جبران خسارت توسط بیمه‌گر، برای تعیین هزینه‌های خسارت دوره مالی و بدهی خسارت معوق در تاریخ ترازنامه، حائز اهمیت است. این اجزا شامل مبالغ قابل پرداخت بابت خسارت طبق مفاد بیمه‌نامه و مخارج تعیین و تسویه خسارت است. مخارج تعیین و تسویه خسارت شامل مخارج مستقیم هر خسارت مانند حق‌الزحمه خدمات کارشناسی و حقوقی و همچنین آن‌دسته از مخارج غیرمستقیمی است که بتوان با هر خسارت مرتبط دانست. در تعیین مخارج نهایی جبران خسارت، مبالغ بازیافتی از طریق حق جانشینی و یا اقالام اسقاطی از مبلغ خسارت کسر می‌شود. تعدیل بدهی خسارت معوق براساس اطلاعاتی که پس از شناخت اولیه بدست می‌آید، ضروری است. هدف از انجام این تعدیلات، برآورد دقیق‌تر مخارج مورد انتظار جبران خسارت است. همانند سایر بدهیها، اثر این تعدیلات بر بدهی خسارت معوق و هزینه خسارت به محض دسترسی به اطلاعات جدید، شناسایی می‌شود. با این‌گونه تعدیلات به عنوان تغییر در برآورد حسابداری برخورد می‌شود. مبالغ دریافتی از بیمه‌گر اتکایی بابت خسارت واقع شده، اعم از گزارش شده و گزارش نشده، باید در دوره وقوع از یک طرف به‌عنوان دارایی و از طرف دیگر به‌عنوان درآمد بیمه‌گر واگذارنده شناسایی شود و نباید حسب مورد با بدهی یا هزینه مربوط تهاثر شود.

حق بیمه عاید نشده
- بخشی از حق بیمه مرتبط با بیمه‌نامه‌های صادره طی دوره مالی که قابل انتساب به پوشش خطر بعد از پایان دوره مالی است به‌عنوان حق بیمه عاید نشده شناسایی می‌شود. - روشهای برآورد حق بیمه عاید نشده باید به‌گونه‌ای انتخاب شود که مبلغ برآوردی تفاوت با اهمیتی با بدهی واقعی در تاریخ ترازنامه نداشته باشد. - درموردی که الگوی وقوع خطر در طول دوره بیمه‌نامه تقریباً یکنواخت است برای محاسبه حق‌بیمه عاید نشده از روش تناسب زمانی استفاده می‌شود. شیوه‌های محاسبه حق بیمه عاید نشده در روش تناسب زمانی برای بیمه‌نامه‌های سالانه شامل روزانه (۳۶۵/۱)، ماهانه (۲۴/۱)، فصلی (۸/۱) و سالانه (۲/۱) است. - در مواردی که حق بیمه متناسب با گذشت زمان به عنوان درآمد شناسایی می‌شود، روش تناسب زمانی باید به‌گونه‌ای انتخاب و بکار گرفته شود که دقت آن از روش فصلی (یا روش ۸/۱) کمتر نباشد.

بیمه اتکایی
- حق بیمه اتکایی واگذاری به بیمه‌گران اتکایی باید توسط بیمه‌گر واگذارنده از تاریخ شروع پوشش بیمه‌ای و طی دوره تأمین خسارت قرارداد بیمه اتکایی، به‌طور یکنواخت طی دوره پوشش بیمه‌ای یا متناسب با الگوی وقوع خطر، به‌عنوان هزینه بیمه اتکایی واگذاری در صورت سود و زیان شناسایی شود. - هزینه بیمه اتکایی واگذاری باتوجه به شرایط قرارداد منعقد شده با بیمه‌گر اتکایی یا الزامات قانونی شناسایی می‌شود. - حق بیمه واگذاری به بیمه‌گران اتکایی باید عنوان هزینه شناسایی شود و نمی‌توان آن را با درآمد حق بیمه تهاثر کرد. همچنین خسارت دریافتی یا دریافتی از بیمه‌گران اتکایی توسط بیمه‌گر مستقیم باید به عنوان درآمد شناسایی شود و با هزینه خسارت یا هزینه حق بیمه اتکایی واگذاری تهاثر نمی‌شود.

بیمه‌های اتکایی غیر نسبی	بیمه‌های اتکایی نسبی
هزینه بیمه اتکایی واگذاری در بیمه‌های اتکایی غیرنسبی نیز معمولاً طی دوره بیمه اتکایی به‌طور یکنواخت به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود.	حق بیمه باید طور هماهنگ با بیمه‌های مستقیم مربوط به عنوان هزینه شناسایی گردد. به عبارت دیگر بسته به نوع بیمه مستقیم، می‌تواند به طور یکنواخت در طول دوره بیمه مستقیم، و یا بر اساس الگوی وقوع خطر مربوطه شناسایی شود.

استاندارد حسابداری شماره ۲۸ – فعالیتهای بیمه عمومی

انتقال پرتفوی

- طبق ماده ۵۴ قانون تأسیس بیمه مرکزی ایران و بیمه‌گری، مؤسسات بیمه می‌توانند با موافقت بیمه مرکزی ایران و تصویب شورای عالی بیمه تمام یا قسمتی از پرتفوی خود را با کلیه حقوق و تعهدات ناشی از آن به یک یا چند مؤسسه بیمه مجاز دیگر واگذار کنند.
- باتوجه به اینکه مسئولیت مرتبط با خسارت بیمه انتقالی از بیمه‌گر انتقال دهنده به بیمه‌گر قبول کننده منتقل می‌شود، انتقال پرتفوی باید توسط بیمه‌گر انتقال دهنده به‌عنوان حذف پرتفوی و توسط بیمه‌گر قبول کننده به‌عنوان قبول پرتفوی به‌حساب گرفته شود.

بیمه‌گر انتقال دهنده

- حذف پرتفوی باید توسط بیمه‌گر انتقال دهنده از طریق حذف بدهیها و داراییهای مرتبط با خطرات منتقل شده، به‌حساب گرفته شود.

بیمه‌گر قبول کننده

- قبول پرتفوی باید توسط بیمه‌گر قبول کننده از طریق شناسایی درآمد حق بیمه عاید نشده و خسارت معوق پذیرفته شده، به‌حساب گرفته شود.

تاریخ اجرا

- الزامات این استاندارد درمورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۶/۰۱/۰۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

- در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۴ با عنوان "قراردادهای بیمه" چارچوبهای کلی در مورد تعریف بیمه و فعالیتهای بیمه‌ای ارائه شده است.

بیمه مشترک

- بیمه‌گران مستقیم یا اتکایی ممکن است طی یک قرارداد بیمه مشترک، طرف بیمه‌گذار واقع شوند یا اینکه هریک به نسبت سهم خود از بیمه مشترک، قراردادهای جداگانه با بیمه‌گذار منعقد کنند. در این موارد بیمه‌گران سهم خود از حق بیمه‌ها، خسارت و سایر هزینه‌ها را براساس نسبتهای توافقی به حساب می‌گیرند.

افشائات صورتهای مالی

متن صورت وضعیت مالی

- مطالبات از بیمه‌گذاران و نمایندگان،
- مطالبات از بیمه‌گران اتکایی،
- بدهی خسارت معوق،
- بدهی به بیمه‌گران اتکایی،
- حق بیمه عاید نشده، و
- ذخیره تکمیلی.

متن صورت سود و زیان

- درآمد حق بیمه (مستقیم و اتکایی قبولی)،
- درآمد بازیافت خسارت از بیمه‌گران اتکایی،
- هزینه خسارت بیمه‌های مستقیم و اتکایی قبولی، و
- هزینه حق بیمه اتکایی واگذاری.

یادداشت های توضیحی

- رویه شناسایی درآمد حق بیمه و حق بیمه عاید نشده (اعم از بیمه‌های مستقیم و بیمه‌های اتکایی)،
- رویه شناسایی هزینه حق بیمه بیمه‌های اتکایی واگذاری، و
- نحوه محاسبه ذخیره خسارت معوق و ذخیره تکمیلی.

استاندارد حسابداری شماره ۳۰ – سود هر سهم

دامنه کاربرد

- این استاندارد باید توسط واحدهای تجاری که سهام عادی یا سهام عادی بالقوه آنها به عموم عرضه شده یا در جریان عرضه عمومی است، بکار گرفته شود.
- در مورد واحد تجاری اصلی که صورتهای مالی تلفیقی و صورتهای مالی جداگانه را با هم ارائه کند الزامات افشای این استاندارد تنها باید بر مبنای اطلاعات تلفیقی اعمال شود.

انواع سود هر سهم (EPS)

سود پایه هر سهم

باید در متن صورت سود و زیان افشا شود

- سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی سود خالص یا زیان ناشی از عملیات در حال تداوم پس از کسر سهم منافع فاقد حق کنترل

پایه – میانگین موزون تعداد سهام

- میانگین موزون تعداد سهام عادی طی دوره برابر است با تعداد سهام عادی موجود در ابتدای دوره و تغییرات سهام عادی طی دوره که با استفاده از عامل وزنی زمان تعدیل می شود.
- عامل وزنی زمان نسبت تعداد روزهای در جریان بودن سهام به مجموع تعداد روزهای دوره است.
- در تعیین میانگین موزون تعداد سهام عادی در شرکتهای سهامی عام تاریخ ثبت افزایش سرمایه در مرجع شرکتهای ملاک عمل قرار می گیرد.
- در سایر واحدهای تجاری زمان منظور کردن سهام عادی با توجه به شرایط خاص صدور آنها تعیین می شود. در این رابطه بررسی دقیق محتوای رویدادهای مرتبط با صدور سهام به خصوص زمان دسترسی به منابع ناشی از افزایش سرمایه یا تسویه تعهدات مربوط از اهمیت خاصی برخوردار است.

سود تقلیل یافته هر سهم

باید در متن صورت سود و زیان افشا شود

- سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
- سود پایه هر سهم پس از تعدیل بابت: هزینه های مالی مربوط به سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده طی دوره و هر گونه درآمد یا هزینه ناشی از تبدیل سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده با در نظر داشتن آثار مالیاتی مربوط

تقلیل یافته – میانگین موزون تعداد سهام

- واحد تجاری باید میانگین موزون تعداد سهام عادی را با این فرض که کلیه سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده به سهام عادی تبدیل شده است، تعدیل نماید.
- باید فرض شود سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده در ابتدای دوره به سهام عادی تبدیل شده است، مگر اینکه تاریخ صدور آن در طی دوره، باشد که در این صورت تاریخ صدور ملاک عمل است.
- تعداد سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده برای هر دوره به طور مستقل تعیین می شود
- سهام عادی بالقوه ای که در دوره گزارشگری بازخرید یا ابطال میشود فقط برای بخشی از دوره که در جریان بوده است در محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم منظور میشود
- سهام عادی بالقوه ای که در دوره گزارشگری به سهام عادی تبدیل شده است، در محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم از ابتدای دوره تا تاریخ تبدیل و از تاریخ تبدیل نیز سهام عادی مربوط در محاسبه سود پایه و تقلیل یافته هر سهم در نظر گرفته می شود.
- سهام عادی بالقوه تنها در صورتی باید به عنوان تقلیل دهنده در نظر گرفته شود که تبدیل آن، سود هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم را کاهش یا زیان هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم را افزایش دهد.
- در مواردی مانند سود سهمی و تجزیه سهام و عنصر جایزه در حق تقدم یا کاهش اجباری سرمایه در اجرای ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت سود پایه و تقلیل یافته هر سهم باید بر مبنای تعداد جدید سهام تعدیل گردد.

سایر

باید در یادداشتهای توضیحی افشا شود

مبالغ استفاده شده در صورت کسر محاسبه سود پایه و تقلیل یافته هر سهم و تطبیق این مبالغ با سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی . میانگین موزون تعداد سهام عادی استفاده شده در مخرج کسر محاسبه سود پایه و تقلیل یافته هر سهم و تطبیق میانگین موزون تعداد سهام هر کدام با یکدیگر. ا توصیف تغییرات عمده در تعداد سهام عادی یا سهام عادی بالقوه، که بعد از تاریخ صورت وضعیت مالی انجام می شود.

ملاحظات که باید به آن توجه داشت

- واحد تجاری که عملیات متوقف شده را گزارش می کند باید سود پایه و تقلیل یافته هر سهم عملیات متوقف شده را در متن صورت سود و زیان ارائه کند.
- واحد تجاری باید سود پایه و تقلیل یافته هر سهم را ارائه کند حتی اگر مبلغ آنها منفی (زیان) هر سهم باشد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۱ – داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

تعاریف

- واحد مولد وجه نقد : کوچکترین مجموعه داراییهای قابل شناسایی ایجاد کننده جریان ورودی وجه نقدی که به میزان عمده ای مستقل از جریانهای ورودی وجه نقد سایر داراییها یا مجموعه ای از داراییها میباشد.
- عملیات متوقف شده: یک بخش از واحد تجاری است که واگذار یا برکنار شده یا به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است، و :
 - بیانگر یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است،
 - قسمتی از یک برنامه هماهنگ برای واگذاری یا برکناری یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است، و یا
 - یک واحد فرعی است که صرفاً با قصد فروش مجدد خریداری شده است.

دامنه کاربرد

- الزامات طبقه بندی و ارائه استاندارد برای تمام داراییهای غیر جاری و تمام مجموعه های واحد بکار می رود.
- الزامات اندازه گیری استاندارد برای تمام داراییهای غیر جاری و مجموعه های واحد، به استثنای داراییهایی که طبق استاندارد مربوط اندازه گیری می شود، کاربرد دارد .
- داراییهایی که طبق استاندارد حسابداری شماره ۱ به عنوان غیر جاری طبقه بندی می شوند، نباید مجدداً به عنوان داراییهای جاری طبقه بندی شوند مگر اینکه معیارهای طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش طبق این استاندارد را احراز نمایند.
- در برخی موارد واحد تجاری گروهی از داراییها و بدهیهای وابسته به آن را به عنوان یک مجموعه واحد واگذار یا برکنار میکند چنین مجموعه واحدی ممکن است یک گروه از واحدهای مولد وجه نقد، یک واحد مولد وجه نقد، یا قسمتی از واحد مولد وجه نقد باشد. این مجموعه می تواند در برگیرنده هر گونه دارایی و بدهی واحد تجاری باشد.
- اگر یک دارایی غیر جاری به عنوان قسمتی از یک مجموعه واحد در دامنه الزامات اندازه گیری این استاندارد قرار گیرد، الزامات اندازه گیری این استاندارد برای کل مجموعه بکار می رود به گونه ای که این مجموعه به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش اندازه گیری می شود.
- الزامات اندازه گیری این استاندارد در مورد داراییها و بدهیهای زیر کاربرد ندارد :
 - سرمایه گذاریهای بلند مدتی که به روش تجدید ارزیابی اندازه گیری می شود.
 - داراییهای جاری و بدهیهایی که جزئی از یک مجموعه واحد نگهداری شده برای فروش است.

استاندارد حسابداری شماره ۳۱ – داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

طبقه بندی دارایی های غیر جاری (یا مجموعه واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش
▪ واحد تجاری باید دارایی غیرجاری یا مجموعه ای (واحد را که مبلغ دفتری آن عمدتاً از طریق فروش و نه استفاده مستمر بازیافت میگردد تنها پس از احراز شرایط زیر به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی کند • دارایی غیر جاری یا مجموعه (واحد برای فروش فوری در وضعیت فعلی آن، آماده باشد • فروش آن بسیار محتمل باشد • فروش دارایی غیرجاری (یا) مجموعه واحد باید مرسوم و معمول چنین داراییهایی باشد • سطح مناسبی از مدیریت واحد تجاری متعهد به اجرای طرح فروش دارایی (یا مجموعه واحد) باشد • برنامه فعالی برای یافتن خریدار و تکمیل طرح فروش، شروع شده باشد • برای فروش دارایی یا مجموعه واحد به قیمتی منطقی نسبت به ارزش روز آن بازاریابی مؤثری انجام شده باشد • انتظار رود که شرایط تکمیل فروش طی یکسال از تاریخ طبقه بندی احراز گردد • اقدامات لازم برای تکمیل طرح فروش نشان دهد که انجام تغییرات با اهمیت یا توقف آن بعید است • معاملات فروش شامل معاوضه داراییهای غیر جاری با یکدیگر نیز میشود به شرطی که این معاوضه طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ دارای محتوای تجاری باشد • چنانچه واحد تجاری یک دارایی غیرجاری یا مجموعه ای (واحد را صرفاً به قصد واگذاری تحصیل نماید، در تاریخ تحصیل آن دارایی غیرجاری را فقط در صورتی باید به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی کند که الزام یکسال رعایت شود • در خصوص واحدهای فرعی اخیراً تحصیل شده که شرایط طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را در زمان تحصیل احراز میکنند؛ الزامات خاصی وجود دارد

عملیات متوقف شده
▪ طبقه بندی به عنوان یک عملیات متوقف شده بستگی به این دارد که چه زمانی عملیات دارای شرایط لازم برای طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش باشد ▪ نتایج عملیات متوقف شده به صورت مبلغ واحد در متن صورت سود و زیان ارائه می شود. ▪ اجزای مبلغ ذکر شده در یادداشتهای توضیحی یا در متن صورت سود و زیان افشا می شود. ▪ افشای خالص جریانهای نقدی الزامی است - چه در یادداشتهای یا متن صورت جریان وجه نقد ▪ اقلام مقایسه ای تجدید ارائه میشود.

اندازه گیری
▪ مبلغ دفتری یک دارایی غیرجاری یا داراییها و بدهیهای مربوط به یک مجموعه واحد، بلافاصله قبل از طبقه بندی اولیه آن به عنوان نگهداری شده برای فروش باید طبق استاندارد حسابداری مربوط اندازه گیری شود. ▪ بعد از طبقه بندی واحد تجاری باید دارایی را به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش اندازه گیری نماید. ▪ زیان کاهش ارزش برای هر گونه کاهش ارزش اولیه یا بعدی باید شناسایی شود. ▪ برای هر گونه افزایش بعدی در خالص ارزش فروش مجموعه واحد، باید تا حدی که طبق این استاندارد شناسایی نشده است اما تا حدی که از زیان کاهش ارزش انباشته شناسایی، شده طبق این استاندارد و یا سایر استانداردهای حسابداری بیشتر نباشد، سود شناسایی شود. ▪ یک دارایی غیر جاری که منفرداً یا در قالب بخشی از یک مجموعه واحد به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است نباید مستهلک شود.

افشا
▪ دارایی غیرجاری و داراییهای یک مجموعه واحد طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای (فروش باید جدا از سایر داراییها در صورت وضعیت مالی ارائه شود. بدهیهای مجموعه واحد طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش نیز باید جدا از سایر بدهیها در صورت وضعیت مالی ارائه گردد. ▪ شرحی از دارایی غیر جاری یا مجموعه واحد و تشریح واقعیتها و شرایطی که به واگذاری مورد انتظار منجر میشود و روش و زمان مورد انتظار واگذاری ▪ سود یا زیان شناسایی شده اندازه گیری اولیه و بعدی خالص ارزش فروش، و در صورت عدم ارائه جداگانه در متن صورت سود و زیان، سرفصلی از صورت سود و زیان که شامل آن سود و زیان میباشد ▪ در صورت تغییر طبقه بندی داراییهای غیر جاری یا داراییها و بدهیهای مجموعه واحدی که در صورت وضعیت مالی دوره های قبل به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است تجدید ارائه اقلام مقایسه ای از این بابت ضرورت ندارد. ▪ در موارد لازم قسمتی که در آن دارایی غیر جاری یا مجموعه واحد) طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۵ با عنوان گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف ارائه می شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲ – کاهش ارزش داراییها

دامنه کاربرد

دارایی هایی که باید
بررسی شوند

دارایی منفرد

دارایی مولد وجه نقد

▪ واحد مولد وجه نقد در برگیرنده یک دارایی کوچکترین مجموعه داراییهایی میباشد که در برگیرنده دارایی مورد نظر است و جریانهای نقدی ورودی حاصل از آن تا حد زیادی مستقل از

کاهش ارزش = مبلغ دفتری < مبلغ بازیافتنی

مبلغ بازیافتنی = خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی یا واحد مولد وجه نقد، هر کدام بیشتر است

▪ ارزش اقتصادی:

ارزش فعلی خالص جریانهای نقدی آتی مورد انتظار ناشی از کاربرد مستمر دارایی یا واحد مولد وجه نقد، از جمله جریانهای نقدی ناشی از واگذاری نهایی آن است.

▪ خالص ارزش فروش:

مبلغ وجه نقد یا معادل آن که از طریق فروش یک دارایی یا واحد مولد وجه نقد در شرایط عادی و پس از کسر کلیه مخارج فروش حاصل می شود.

▪ نرخ تنزیل:

نرخ نرخهای تنزیل باید نرخ نرخهای قبل از مالیات باشد که منعکس کننده ارزیابیهای جاری بازار از موارد زیر است:

- ارزش زمانی پول و
- ریسکهای مختص دارایی که جریانهای نقدی آتی برآوردی بابت آن تعدیل نشده است.

▪ جریانهای نقدی:

- حاصل از کاربرد مستمر و واگذاری دارایی
- با توجه به وضعیت فعلی دارایی به استثنای فعالیت های تامین مالی
- قبل از مالیات

▪ مخارج فروش:

- کلیه مخارج تبعی که به طور مستقیم در رابطه با فروش دارایی یا واحد مولد وجه نقد، به استثنای مخارج تأمین مالی واقع می شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲ - کاهش ارزش داراییها



استاندارد حسابداری شماره ۳۳ – مزایای بازنشتی کارکنان

تعاریف	دامنه کاربرد
- طرحهای با کمک معین: طرحهای مزایای بازنشتی که بر اساس آن واحد تجاری مبالغ ثابت و توافق شده‌ای را به یک واحد تجاری جداگانه (صندوق) می‌پردازد و در صورتی که صندوق داراییهای کافی برای پرداخت تمام مزایای مربوط به خدمات دوره جاری و دوره‌های گذشته کارکنان در اختیار نداشته باشد، واحد تجاری هیچ تعهد قانونی یا عرفی برای پرداخت مبالغ بیشتر ندارد. - طرحهای با مزایای معین: طرحهای مزایای بازنشتی غیر از طرحهای با کمک معین است. - طرحهای مزایای بازنشتی: توافقهایی رسمی یا غیر رسمی که بر اساس آن واحد تجاری به کارکنان، مزایای بازنشتی پرداخت می‌کند.	- واحد تجاری باید این استاندارد را برای گزارشگری مالی مزایای بازنشتی کارکنان خود بکار گیرد. - گزارشگری مالی طرحهای مزایای بازنشتی کارکنان در دامنه کاربرد این استاندارد قرار نمی‌گیرد (استاندارد ۲۷) - این استاندارد برای گزارشگری مالی مزایای پایان خدمت کارکنان کاربرد ندارد.

مزایای بازنشتی کارکنان
- طرحهای مزایای بازنشتی، توافقهایی است که واحد تجاری بر اساس آن، مزایای بازنشتی ارائه می‌کند. واحد تجاری این استاندارد را برای این توافقه‌ها، صرف نظر از تأسیس واحد تجاری جداگانه به منظور دریافت کمکها و پرداخت مزایا، بکار می‌گیرد. موارد زیر نمونه‌هایی از مزایای بازنشتی است: - حقوق و مستمری بازنشتی، - سایر مزایای بازنشتی، نظیر بیمه عمر و خدمات درمانی دوران بازنشتی، و - مستمری از کارافتادگی. - طرحهای مزایای بازنشتی بر اساس ماهیت اقتصادی طرح که از مفاد و شرایط اصلی آن نشأت می‌گیرد، به عنوان “طرح با کمک معین” یا “طرح با مزایای معین” طبقه‌بندی می‌شود. - در طرح با کمک معین، تعهد قانونی یا عرفی واحد تجاری محدود به مبلغی است که برای کمک به صندوق توافق شده است. از این رو، مبلغ مزایای بازنشتی دریافتی کارکنان معادل مجموع مبلغ کمکهای پرداختی توسط واحد تجاری (و در برخی موارد کارکنان) به صندوق بازنشتی و بازده سرمایه‌گذاری صندوق است. در نتیجه، ریسک اکچوئری (مزایا کمتر از حد انتظار باشد) و ریسک سرمایه‌گذاری (سرمایه‌گذاریهای صندوق برای تأمین مزایای مورد انتظار کافی نباشد) متوجه کارکنان می‌باشد. - نمونه‌هایی که در آن تعهد واحد تجاری به مبلغ توافق شده برای کمک به صندوق محدود نمی‌شود، زمانی است که واحد تجاری به دلایل زیر تعهد قانونی یا عرفی داشته باشد: - مبلغ مزایای طرح لزوماً محدود به مبلغ کمکها نباشد، - بازده مشخص برای کمکها، به طور مستقیم یا از طریق طرح تضمین شده باشد، یا - رویه‌های غیر رسمی وجود داشته باشد که منجر به تعهد عرفی شود. برای مثال، تعهد عرفی ممکن است هنگامی ایجاد شود که واحد تجاری سابقه افزایش مزایای کارکنان پیشین به موازات تورم را دارد، حتی اگر تعهد قانونی برای آن وجود نداشته باشد. - در طرحهای با مزایای معین: - تعهد واحد تجاری ارائه مزایای مورد توافق به کارکنان فعلی و پیشین است، و - به لحاظ محتوایی، ریسک اکچوئری (مزایا بیش از حد انتظار باشد) و ریسک سرمایه‌گذاری، متوجه واحد تجاری است. در صورتی که بازده سرمایه‌گذاری کمتر از میزان مورد انتظار باشد یا پیش‌بینی‌های اکچوئری به نحو مطلوب محقق نشود، تعهد واحد تجاری ممکن است افزایش یابد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۳ – مزایای بازنشتی کارکنان

طرحهای با کمک معین

- در حسابداری طرحهای با کمک معین، نیازی به اکچوئری نیست و امکان وقوع سود یا زیان اکچوئری نیز وجود ندارد. علاوه بر این، تعهدات به صورت تنزیل نشده اندازه گیری می شود به جز در مواردی که سررسید تعهدات بیش از ۱۲ ماه پس از پایان دوره ای است که کارکنان خدمات مربوط را ارائه کرده اند.
- هرگاه کارکنان خدماتی را طی دوره به واحد تجاری ارائه کنند، واحد تجاری باید کمک قابل پرداخت در ازای آن خدمات به طرح با کمک معین را به صورت زیر شناسایی کند:
 - به عنوان بدهی، پس از کسر مبالغی که قبلاً پرداخت شده است. در صورتی که مبالغ پرداختی بیش از کمکهای مربوط به خدمات ارائه شده تا پایان دوره گزارشگری باشد، مازاد باید تا میزانی که مبلغ پیش پرداخت منجر به کاهش پرداختهای آتی یا بازپس گیری مازاد پرداختی شود، به عنوان دارایی (پیش پرداخت هزینه) شناسایی گردد، و
 - به عنوان هزینه، مگر اینکه استاندارد دیگری شمول کمکها در بهای تمام شده یک دارایی را مجاز یا الزامی کرده باشد (برای مثال، به استاندارد حسابداری شماره ۸ با عنوان "حسابداری موجودی مواد و کالا" و استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان "داراییهای ثابت مشهود" مراجعه شود).
- در مواردی که سررسید پرداخت کمک به طرحی با کمک معین بیش از ۱۲ ماه پس از پایان دوره ای است که کارکنان خدمات مربوط را ارائه کرده اند، واحد تجاری باید با استفاده از نرخ تنزیل آن را تنزیل کند.

طرحهای با مزایای معین

شناسایی و اندازه گیری

- تعیین خالص بدهی (دارایی) طرح، به صورت زیر:
 - استفاده از اکچوئری برای برآورد اتکاپذیر مبلغ مزایایی که به کارکنان در ازای خدمات آنها در دوره جاری و دوره های گذشته تعلق گرفته است. بدین منظور، واحد تجاری میزان مزایای قابل انتساب به دوره جاری و دوره های گذشته را تعیین می کند و مفروضات اکچوئری مؤثر بر مزایا از قبیل متغیرهای جمعیت شناسی و متغیرهای مالی را برآورد می نماید،
 - تنزیل آن مزایا به منظور تعیین ارزش فعلی تعهدات طرح و مخارج خدمات جاری،
 - کسر نمودن ارزش منصفانه داراییهای طرح از ارزش فعلی تعهدات مزایای معین.
 - تعیین مبلغی که در سود و زیان دوره شناسایی می شود، شامل:
 - (۱) مخارج خدمات جاری
 - (۲) مخارج خدمات گذشته و سود یا زیان تسویه طرح
 - (۳) خالص مخارج مالی مربوط به خالص بدهی (دارایی) طرح
 - تعیین تفاوت ناشی از اندازه گیری مجدد خالص بدهی (دارایی) طرح که در صورت سود و زیان جامع شناسایی می شود، شامل:
 - (۱) سود و زیان اکچوئری، و
 - (۲) بازده داراییهای طرح، به جز مبالغی که در محاسبه خالص مخارج مالی مربوط به خالص بدهی (دارایی) طرح منظور شده است

استاندارد حسابداری شماره ۳۳ – مزایای بازنشتی کارکنان

▪ واحد تجاری باید ارزش فعلی تعهدات مزایای معین و ارزش منصفانه داراییهای طرح را در فواصل زمانی منظم تعیین کند؛ به گونه‌ای که مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی با مبالغی که در صورت تعیین آنها در پایان دوره گزارشگری به‌دست می‌آید تفاوت قابل توجهی نداشته باشد.

حسابداری تعهدات عرفی

▪ واحد تجاری باید علاوه بر تعهدات قانونی ناشی از شرایط رسمی طرح با مزایای معین، هرگونه تعهد عرفی ناشی از رویه‌های غیر رسمی را نیز به حساب منظور نماید. رویه‌های غیر رسمی زمانی منجر به تعهد عرفی می‌شود که واحد تجاری هیچ گزینه منطقی به جز پرداخت مزایای کارکنان نداشته باشد. نمونه‌ای از تعهد عرفی زمانی است که تغییر در رویه‌های غیر رسمی واحد تجاری به روابط واحد تجاری با کارکنان آسیب جدی وارد می‌کند.

صورت وضعیت مالی

- واحد تجاری باید خالص بدهی (دارایی) طرح را در صورت وضعیت مالی شناسایی کند.
- خالص دارایی طرح، زمانی به وجود می‌آید که کمک به طرح بیش از میزان مورد نیاز باشد یا سود اکچوئری ایجاد گردد. در چنین مواردی، واحد تجاری خالص دارایی طرح را شناسایی می‌کند، زیرا:
 - واحد تجاری بر منابعی کنترل دارد، که این کنترل به مفهوم توانایی استفاده از مازاد جهت ایجاد منافع آتی است،
 - این کنترل نتیجه رویدادهای گذشته است (کمکهای پرداختی توسط واحد تجاری و خدمات ارائه شده توسط کارکنان)، و
 - منافع اقتصادی آتی، به شکل کاهش پرداختهای آتی یا استرداد مازاد پرداختی، در دسترس واحد تجاری است.

ارزش فعلی تعهدات مزایای معین و مخارج خدمات جاری

▪ متغیرهای بسیاری نظیر آخرین حقوق، گردش شغلی و مرگ و میر کارکنان، و روندهای مخارج بهداشتی و درمانی ممکن است مخارج نهایی طرح با مزایای معین را تحت تأثیر قرار دهد. درمورد مخارج نهایی طرح، عدم اطمینان وجود دارد و این عدم اطمینان احتمالاً برای مدت زمانی طولانی باقی خواهد ماند. به منظور اندازه‌گیری ارزش فعلی تعهدات مزایای معین و مخارج خدمات جاری مربوط، لازم است که:

مفروضات اکچوئری تعیین شود

مزایا به دوره‌های ارائه خدمات تخصیص داده شود

یک روش ارزیابی مبتنی بر اکچوئری بکار گرفته شود

روش ارزیابی مبتنی بر اکچوئری

- واحد تجاری باید برای تعیین ارزش فعلی تعهدات مزایای معین، مخارج خدمات جاری مربوط و مخارج خدمات گذشته از روش "تعلق مزایای پیش‌بینی شده به تناسب خدمات" استفاده کند.
- در روش "تعلق مزایای پیش‌بینی شده به تناسب خدمات"، هر دوره ارائه خدمات به عنوان یک واحد اضافی حق برخورداری از مزایا تلقی و برای تعیین تعهد نهایی، هر واحد به طور جداگانه اندازه‌گیری می‌شود.
- واحد تجاری کل تعهدات مزایای بازنشتی را تنزیل می‌کند، حتی اگر بخشی از تعهدات طی دوازده ماه پس از پایان دوره گزارشگری تسویه شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۳ – مزایای بازنشتی کارکنان

تخصیص مزایا به دوره‌های ارائه خدمات

- هنگام تعیین ارزش فعلی تعهدات مزایای معین، مخارج خدمات جاری و مخارج خدمات گذشته، واحد تجاری باید بر اساس فرمول مزایای طرح، مزایا را به دوره‌های ارائه خدمات تخصیص دهد. با این حال، در صورتی که ارائه خدمات کارکنان در سالهای بعد موجب افزایش بااهمیت مزایا نسبت به سالهای پیشین شود، واحد تجاری باید مزایا را در محدوده زمانی زیر بر اساس روش خط مستقیم تخصیص دهد:
- از اولین تاریخی که خدمات کارکنان، طبق طرح به مزایا منجر می‌شود (خواه مزایا مشروط به ارائه خدمات بیشتر باشد یا نباشد)، تا
- تاریخی که ارائه خدمات بیشتر توسط کارکنان، طبق طرح به افزایش بااهمیت مزایا، منجر نشود.

مفروضات اکچوئری

- مفروضات اکچوئری شامل موارد زیر است: - مفروضات جمعیت‌شناسی درباره ویژگیهای آتی کارکنان فعلی و پیشین (و افراد تحت تکفل آنها) که واجد شرایط دریافت این مزایا هستند. مفروضات جمعیت‌شناسی به موضوعاتی نظیر موارد زیر مربوط است: ۱) مرگ و میر، طی دوره اشتغال و پس از آن، ۲) نرخ گردش شغلی، از کارافتادگی و بازنشتی پیش از موعد کارکنان، ۳) نسبتی از اعضای طرح که دارای بستگان واجد شرایط دریافت مزایای طرح هستند، و ۴) نرخ مراجعه جهت بهره‌مندی از مزایای طرحهای درمانی، و - مفروضات مالی، در رابطه با عواملی مانند موارد زیر: ۱) نرخ تنزیل ۲) سطح حقوق و مزایای آتی ۳) در مورد مزایای درمانی، مخارج درمانی آتی، شامل مخارج بررسی موارد مراجعه و پرداخت مزایا، در صورت بااهمیت بودن	نرخ مورد استفاده برای تنزیل تعهدات مزایای بازنشتی (تأمین مالی شده یا تأمین مالی نشده) باید با مراجعه به نرخ بازده بازار در پایان دوره گزارشگری برای اوراق مشارکت دولتی تعیین شود. واحد پول و مدت اوراق مشارکت دولتی باید با واحد پول و مدت مورد انتظار تعهدات مزایای بازنشتی همخوانی داشته باشد. یکی از مفروضات اکچوئری که تأثیر بااهمیتی دارد، نرخ تنزیل است. نرخ تنزیل ارزش زمانی پول را منعکس می‌کند اما منعکس‌کننده ریسک اکچوئری یا ریسک سرمایه‌گذاری نیست. علاوه بر این، نرخ تنزیل، ریسک اعتباری مختص واحد تجاری که اعتباردهندگان واحد تجاری متحمل می‌شوند و ریسک متفاوت بودن تجربیات آینده با مفروضات اکچوئری را منعکس نمی‌کند. نرخ تنزیل، منعکس‌کننده زمانبندی برآوردی پرداخت مزایا است. در عمل، واحد تجاری نرخ تنزیل را با استفاده از میانگین موزونی محاسبه می‌کند که منعکس‌کننده زمانبندی و مبلغ برآوردی پرداخت مزایا است. در برخی موارد، بازار عمیقی برای اوراق مشارکتی که سررسید آن برای مطابقت با سررسید برآوردی تمام پرداختهای مزایا به میزان کافی طولانی باشد، وجود ندارد. در چنین مواردی واحد تجاری از نرخهای جاری بازار اوراق مشارکت با مدت زمان مناسب برای تنزیل پرداختها استفاده می‌کند.	- تعهدات مزایای بازنشتی باید بر مبنایی اندازه‌گیری شود که موارد زیر را منعکس کند: - برآورد افزایش حقوق آتی که بر مزایای پرداختی اثرگذار باشد، - مزایای تعیین شده در مفاد طرح (یا ناشی از تعهدات عرفی فراتر از این مفاد) در پایان دوره گزارشگری، و - برآورد تغییرات در سطح مزایای دولتی که بر مزایای قابل پرداخت یک طرح با مزایای معین تأثیرگذار است، مشروط بر آنکه: ۱) این تغییرات قبل از پایان دوره گزارشگری تصویب شده باشد، یا ۲) تجربه گذشته، یا سایر شواهد اتکاپذیر نشان دهد که مزایای دولتی به گونه‌ای قابل پیش‌بینی، برای مثال همسو با تغییرات آتی در سطح عمومی قیمتها یا سطح عمومی حقوق، تغییر خواهد کرد. - در مفروضات مربوط به مخارج درمانی باید تغییرات مورد انتظار آتی در مخارج خدمات درمانی نیز در نظر گرفته شود. این تغییرات می‌تواند نتیجه تورم یا تغییرات خاص در مخارج درمانی باشد.
---	--	---

مخارج خدمات گذشته و سودها و زیانهای تسویه

- پیش از تعیین مخارج خدمات گذشته، یا سود و زیان تسویه، واحد تجاری باید خالص بدهی (دارایی) طرح با مزایای معین را با استفاده از ارزش منصفانه جاری داراییهای طرح و مفروضات اکچوئری جاری (شامل نرخ تنزیل جاری و سایر قیمتهای جاری بازار) تعیین کند، به گونه‌ای که منعکس‌کننده مزایای طرح پیش از تغییر، محدودسازی یا تسویه آن باشد.
- واحد تجاری باید مخارج خدمات گذشته را در یکی از تاریخهای زیر، هر کدام زودتر باشد، به عنوان هزینه شناسایی کند:
 - زمانی که تغییر یا محدودسازی طرح رخ می‌دهد، و
 - زمانی که واحد تجاری مخارج تجدید ساختار (طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان "ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی") را شناسایی می‌کند.

استاندارد حسابداری شماره ۳۳ – مزایای بازنشتی کارکنان

سود یا زیان تسویه

▪ سود یا زیان تسویه عبارتست از تفاوت:

- ارزش فعلی تعهدات مزایای معینی که تسویه می‌شود، در تاریخ تسویه، و
- قیمت تسویه، شامل داراییهای انتقال یافته طرح یا پرداختهایی که مستقیماً در رابطه با تسویه توسط واحد تجاری انجام شده است.
- واحد تجاری باید سود یا زیان تسویه طرح با مزایای معین را هنگام وقوع تسویه شناسایی کند.

داراییهای طرح

عناصر مخارج طرح با مزایای معین

- واحد تجاری باید عناصر مخارج طرح با مزایای معین را، به استثنای مواردی که طبق سایر استانداردها به بهای تمام شده داراییها منظور می‌شود، به ترتیب زیر شناسایی کند:
 - مخارج خدمات در صورت سود و زیان دوره؛
 - خالص مخارج مالی مربوط به خالص بدهی (دارایی) طرح در صورت سود و زیان دوره؛ و
 - تفاوت ناشی از اندازه‌گیری مجدد خالص بدهی (دارایی) طرح در صورت سود و زیان جامع.
- تفاوت ناشی از اندازه‌گیری مجدد خالص بدهی (دارایی) طرح که در صورت سود و زیان جامع شناسایی شده است نباید در دوره‌های بعد به صورت سود و زیان دوره تجدید طبقه‌بندی شود.
- خالص مخارج مالی مربوط به خالص بدهی (دارایی) طرح باید از حاصل ضرب خالص بدهی (دارایی) طرح در نرخ تنزیل محاسبه شود که هر دو در ابتدای دوره گزارشگری تعیین، و اثر تغییرات در خالص بدهی (دارایی) طرح طی دوره، در نتیجه کمک به طرح یا پرداخت مزایا در آن لحاظ می‌شود.
- تفاوت ناشی از اندازه‌گیری مجدد خالص بدهی (دارایی) طرح از موارد زیر تشکیل می‌شود:
 - سود و زیان اکچوئری، و
 - بازده داراییهای طرح، به استثنای مبالغی که در خالص مخارج مالی مربوط به خالص بدهی (دارایی) طرح منعکس شده است.
- سود و زیان اکچوئری ناشی از افزایش یا کاهش ارزش فعلی تعهدات مزایای معین به دلیل تغییرات در مفروضات اکچوئری و تعدیلات مبتنی بر تجربه است. برای مثال، موارد زیر می‌تواند موجب ایجاد سود و زیان اکچوئری شود:
 - بالا یا پایین بودن غیرمنتظره نرخ گردش کارکنان، بازنشتی پیش از موعد یا مرگومیر یا افزایش حقوق، مزایا (در صورتی که در مفاد رسمی یا عرفی طرح افزایش مزایا به دلیل تورم ذکر شده باشد) یا مخارج درمانی،
 - آثار تغییر در برآورد گردش آتی کارکنان، بازنشتی پیش از موعد یا مرگومیر یا افزایش حقوق، مزایا (در صورتی که در مفاد رسمی یا عرفی طرح افزایش مزایا به دلیل تورم ذکر شده باشد) یا مخارج درمانی، و
 - آثار تغییر در نرخ تنزیل.

ارزش منصفانه داراییهای طرح

- سرمایه‌گذارهای طرح براساس مبانی زیر اندازه‌گیری می‌شود:
 - سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس به خالص ارزش فروش با توجه به استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان سرمایه‌گذارها.
 - سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکتها به مبلغ تجدید ارزیابی با توجه به استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان سرمایه‌گذارها.
 - سرمایه‌گذاری با درآمد ثابت (مانند اوراق مشارکت) در صورتی که مدیریت طرح قصد نگهداری این اوراق را تا سررسید داشته باشد به مبلغ دفتری (ارزش اسمی با احتساب هرگونه صرف یا کسر مستهلک نشده) و در غیر این صورت به خالص ارزش فروش (در صورت عدم دسترسی به خالص ارزش فروش، به ارزش فعلی اوراق با توجه به نرخ بازدهی داراییهای مشابه).
 - املاک و سایر اموالی که به قصد سرمایه‌گذاری نگهداری می‌شود به مبلغ تجدید ارزیابی با عنوان داراییهای ثابت مشهود.
 - سایر داراییهای طرح (از جمله داراییهای مورد استفاده در عملیات طرح) طبق استانداردهای حسابداری مربوط شناسایی و اندازه‌گیری می‌شوند.
 - کمک‌های سررسید شده‌ای که از طرف واحد تجاری گزارشگر به صندوق پرداخت نشده است جزء داراییهای طرح محسوب نمی‌شود. هرگونه بدهی صندوق که به مزایای کارکنان ارتباطی ندارد، مانند بدهیهای تجاری و سایر بدهیها، از داراییهای طرح کسر می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۴ - رویه های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

رویه های حسابداری

تعریف:

- رویه های حسابداری عبارت از، اصول، مبانی، میثاق ها، قواعد و روشهای مشخصی است که توسط واحد تجاری در تهیه و ارائه صورتهای مالی بکار گرفته می شود.

انتخاب و بکارگیری رویه های حسابداری:

- اگر یک استاندارد حسابداری بطور مشخص در مورد یک معامله رویداد دیگر یا شرایط کاربرد دارد، آن استاندارد باید بکار گرفته شود.
- در غیر اینصورت مدیریت باید با بکارگیری منابع زیر، از قضاوت خود در تعیین و بکارگیری رویه حسابداری استفاده کند
- الزامات استانداردهای حسابداری که به موضوعات مشابه و مربوط می پردازد؛ و

تنها در صورتی باید یک رویه حسابداری تغییر یابد که آن تغییر:

- طبق یک استاندارد حسابداری، الزامی باشد؛ یا
- منجر به ارائه اطلاعات قابل اتکا و مربوط تر درباره آثار معاملات، سایر رویدادها یا شرایط بر وضعیت مالی عملکرد مالی یا جریانهای نقدی واحد تجاری در صورتهای مالی شود.

اصل:

- اگر تغییر به واسطه استاندارد جدید باشد، طبق شرایط گذار خاص مندرج در آن استاندارد عمل شود.
- در صورت نبود شرایط گذار تغییر با تسری به گذشته اعمال شود.

- چنانچه در ابتدای دوره جاری تعیین اثر انباشته بکارگیری رویه حسابداری جدید برای تمام دوره های قبل غیر عملی باشد، واحد تجاری باید برای بکارگیری رویه حسابداری جدید با تسری به آینده اطلاعات مقایسه ای را از نخستین تاریخی که عملی است تعدیل کند.

تغییر در برآوردهای حسابداری

تعریف:

تعدیل مبلغ دفتری دارایی یا بدهی، یا مصرف ادواری یک دارایی، است که ناشی از ارزیابی وضعیت فعلی و منافع و تعهدات آتی مورد انتظار مربوط به داراییها و بدهیها می باشد. تغییر در برآوردهای حسابداری، ناشی از اطلاعات جدید یا پیشرفتهای جدید است و در نتیجه اصلاح اشتباه محسوب نمی شود

تغییر در برآورد حسابداری:

- برآورد ممکن است به دلیل تغییر در شرایط مبنای انجام برآورد یا به دلایل زیر واحد تجاری ممکن است مستلزم تغییر در برآورد باشد:
- اطلاعات جدید
- پیشرفتهای جدید
- تجربه بیشتر

اشتباهات

تعریف:

عدم ارائه و ارائه نادرست در صورتهای مالی یک یا چند دوره قبل واحد تجاری، به دلیل ناتوانی در استفاده یا استفاده نادرست از اطلاعات قابل اتکایی است که:

- در زمان تأیید صورتهای مالی برای انتشار در آن دوره ها، در دسترس بوده است؛ و
- بطور معقول انتظار می رود برای تهیه و ارائه آن صورتهای مالی کسب و در نظر گرفته شده باشد. اشتباهات عبارتند از: (۱) اشتباهات ریاضی (۲) اشتباهات در بکارگیری رویه های حسابداری (۳) نادیده گرفتن یا تفسیر نادرست واقعیتها (۴) تقلب

اصل:

واحد تجاری باید اشتباهات با اهمیت کشف شده دوره (های) قبل را با تسری به گذشته در نخستین مجموعه صورتهای مالی تأیید شده برای انتشار، به یکی از روشهای زیر اصلاح کند:

- تجدید ارائه مبالغ مقایسه ای دوره های قبلی ارائه شده که اشتباه در آن واقع شده است؛ یا
- تجدید ارائه مانده حسابهای دارایی بدهی و حقوق مالکانه در ابتدای نخستین دوره قبلی ارائه شده، در صورتی که اشتباه قبل از نخستین دوره قبلی ارائه شده واقع شده باشد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۴ – رویه های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

■ چنانچه در ابتدای دوره جاری، تعیین اثر انباشته اشتباه بر تمام دوره های قبل غیر عملی باشد واحد تجاری باید اطلاعات مقایسه ای را تجدید ارائه کند تا اشتباه را از نخستین تاریخی که عملی است با تسری به آینده اصلاح کند.



افشا:

- ماهیت اشتباه دوره های قبل
 - مبلغ اصلاح مرتبط با موارد زیر برای هر دوره قبلی ارائه شده تا آنجا که عملی است:
 ۱. برای هر قلم اصلی صورت مالی که تحت تأثیر قرار گرفته است؛ و
 ۲. برای سود پایه هر سهم و سود تقلیل یافته هر سهم در صورتی که استاندارد حسابداری ۳۰ کاربرد داشته باشد؛
 - مبلغ اصلاح در ابتدای نخستین دوره قبل ارائه شده؛ و
 - چنانچه تجدید ارائه با تسری به گذشته برای دوره معینی از گذشته غیر عملی باشد، شرایطی که منجر به ایجاد آن وضعیت شده است و تشریح چگونگی و زمان اصلاح آن اشتباه .
- تکرار این موارد افشا در صورتهای مالی دوره های بعد، الزامی نیست.

- اثر تغییر در برآورد حسابداری، ، باید با تسری به آینده و با انعکاس در صورت سود و زیان در صورت سود و زیان دوره های زیر شناسایی شود:
- دوره تغییر در صورتی که تغییر تنها بر آن دوره تأثیر داشته باشد؛ یا
- دوره تغییر و دوره های آتی، در صورتی که تغییر بر هر دو تأثیر داشته باشد.



افشا:

- واحد تجاری باید ماهیت و مبلغ تغییر در برآورد حسابداری را که بر دوره جاری اثر دارد یا انتظار می رود دوره های آتی را تحت تأثیر قرار دهد، افشا کند، مگر اینکه برآورد اثر تغییر در برآورد بر دوره های آتی، غیر عملی باشد.
- چنانچه اثر تغییر در برآورد بر دوره های آتی به دلیل غیر عملی بودن برآورد آن، افشا نشود، واحد تجاری باید این موضوع را افشا کند.

افشا

- عنوان استاندارد حسابداری؛
 - چنانچه کاربرد داشته باشد، اینکه تغییر در رویه حسابداری طبق شرایط گذار انجام شده است؛
 - ماهیت تغییر در رویه حسابداری
 - چنانچه کاربرد داشته باشد، توصیفی از شرایط گذار؛
 - چنانچه کاربرد داشته باشد، شرایط گذاری که ممکن است بر دوره های آتی اثر داشته باشد؛
 - مبلغ تعدیل مرتبط با موارد زیر برای دوره جاری و هر یک از دوره های قبلی ارائه شده، تا آنجا که عملی است:
 - برای هر قلم اصلی صورت مالی که تحت تأثیر قرار گرفته است؛
 - برای سود پایه هر سهم و سود تقلیل یافته هر سهم در صورتی که استاندارد حسابداری ۳۰ سود هر سهم بکار گرفته شود؛
 - مبلغ تعدیل مربوط به دوره های قبل از دوره های ارائه شده، تا آنجا که عملی است؛ و
 - در صورتی که بکارگیری با تسری به گذشته یا برای دوره ای معین از گذشته، یا برای دوره های قبل از دوره های ارائه شده غیر عملی باشد شرایطی که منجر به ایجاد آن شرایط شده است و توصیفی از چگونگی و زمان اعمال تغییر در رویه حسابداری
- تکرار این موارد افشا در صورتهای مالی دوره های بعد، ضروری نیست.

تعاریف معیارهای شناخت و مفاهیم اندازه گیری داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه ها طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی.

- همچنین برای اعمال قضاوت توصیف شده ، مدیریت ممکن است آخرین بیانیه های سایر نهادهای تدوین کننده استاندارد را که از مفاهیم نظری مشابهی برای تدوین استانداردهای حسابداری میکنند به شرطی که در تضاد با منافع نباشد، در نظر گیرد



یکنواختی در رویه های حسابداری:

رویدادها باید برای معاملات، رویدادها یا شرایط مشابه به طور یکنواخت بکار گرفته شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۵ – مالیات بر درآمد

تعاریف – تفاوت های موقت و مبنای مالیاتی

■ تفاوت های موقتی تفاوت بین مبلغ دفتری یک دارایی یا یک بدهی در صورت وضعیت مالی و مبنای مالیاتی آن است.

■ مبنای مالیاتی یک دارایی:

- مبلغی است که از هر گونه منافع اقتصادی مشمول مالیات کسب شده توسط واحد تجاری در زمان بازیافت مبلغ دفتری دارایی برای مقاصد مالیاتی قابل کسر خواهد بود.
- در صورتی که این منافع اقتصادی مشمول مالیات نباشد، مبنای مالیاتی دارایی برابر با مبلغ دفتری آن است.

■ مبنای مالیاتی یک بدهی:

- مبلغ دفتری آن پس از کسر مبالغی است که برای مقاصد مالیاتی، در ارتباط با آن بدهی در دوره های آتی قابل کسر باشد.

■ مبنای مالیاتی بدهی در مورد پیش دریافت درآمد:

- برابر با مبلغ دفتری آن پس از کسر هر گونه درآمدی است که در دوره های آتی مشمول مالیات نخواهد شد.

مالیات جاری

- مالیاتی که هنوز پرداخت نشده است، باید به عنوان بدهی شناسایی شود.
- اگر مبلغ پرداخت شده تا پایان دوره گزارشگری، بیش از مبلغ بدهی مربوط باشد مازاد به عنوان دارایی پیش پرداخت مالیات شناسایی میشود.
- زیانهای مالیاتی قابل استفاده در مقابل سود مشمول مالیات آتی را می توان به عنوان یک دارایی (دارایی مالیات انتقالی) شناسایی کرد.

اندازه گیری مالیات جاری

- بدهیهای مالیات جاری داراییهای مالیات جاری مربوط به دوره جاری و دوره های قبل باید به مبلغی اندازه گیری شود که انتظار میرود با استفاده از نرخهای مالیاتی و قوانین مالیاتی لازم الاجرا تا پایان دوره گزارشگری، به مراجع مالیاتی پرداخت گردد یا از آنها بازیافت شود.

تفاوت های موقتی

تفاوت های موقتی مشمول مالیات که تفاوت های موقتی هستند که هنگام بازیافت مبلغ دفتری یک دارایی یا تسویه مبلغ دفتری یک بدهی، در تعیین سود مشمول مالیات (زیان) مالیاتی دوره های آتی منجر به ایجاد مبالغ مشمول مالیات خواهند شد.

تفاوت های موقتی کاهنده مالیات که تفاوت های موقتی هستند که هنگام بازیافت مبلغ دفتری یک دارایی یا تسویه مبلغ دفتری یک بدهی، در تعیین سود مشمول مالیات (زیان) مالیاتی دوره های آتی منجر به ایجاد مبالغ کاهنده مالیات خواهند شد.



استاندارد حسابداری شماره ۳۵ – مالیات بر درآمد

دارایی اندازه گیری شده به ارزش منصفانه

- چنانچه طبق قوانین مالیاتی تجدید ارزیابی یا نوع دیگری از تجدید ارائه دارایی به ارزش منصفانه بر سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی دوره جاری تأثیر بگذارد، مبنای مالیاتی دارایی تعدیل میشود و تفاوت موقتی ایجاد نمی شود.
- در غیر این صورت تجدید ارزیابی یا تجدید ارائه دارایی سود مشمول مالیات را در دوره تجدید ارزیابی یا تجدید ارائه تحت تأثیر قرار نمیدهد و در نتیجه، مبنای مالیاتی دارایی تعدیل نمیشود.

بدهی مالیات انتقالی:

- بدهی مالیات انتقالی باید برای تمام تفاوتهای موقتی مشمول مالیات شناسایی شود مگر به ميزانی که بدهی مالیات انتقالی از موارد زیر ناشی شود
- شناخت اولیه سرقفل؛ یا
- شناخت اولیه یک دارایی یا یک بدهی در معامله ای که
- ترکیب تجاری نیست؛ و
- در زمان معامله، سود حسابداری و سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی)، تحت تأثیر قرار نمی گیرد.
- سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتهای، در صورتی که واحد تجاری بتواند زمانبندی برگشت تفاوتهای موقتی را کنترل کند.

مالیات انتقالی

دارایی مالیات انتقالی:

- بابت انتقال زیانهای مالیاتی استفاده نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده به دوره های آتی باید تا میزان دارایی مالیات انتقالی شناسایی شود که در مقابل زیانهای مالیاتی استفاده نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده وجود سود مشمول مالیات قابل استفاده محتمل باشد.
- برای تمام تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات ناشی از سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتهای باید دارایی مالیات انتقالی تنها به میزان که تفاوتهای موقتی در آینده قابل پیش بینی برگشت شود، در مقابل تفاوتهای موقتی سود مشمول مالیات قابل استفاده وجود داشته باشد، شناسایی شود.
- دارایی مالیات انتقالی ناشی از زیانهای مالیاتی استفاده نشده یا اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده تنها تا میزان باید شناسایی شود که تفاوتهای موقتی مشمول مالیات به اندازه کافی وجود داشته باشد یا شواهد متقاعد کننده دیگری مبنی بر در دسترس بودن سود مشمول مالیات قابل استفاده در آینده در مقابل زیانهای مالیاتی استفاده نشده یا اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده موجود باشد.

اندازه گیری مالیات انتقالی

- بدهیهای مالیات جاری داراییهای مالیات (جاری مربوط به دوره جاری و دوره های قبل باید به مبلغی اندازه گیری شود که انتظار می رود با استفاده از نرخهای مالیاتی و قوانین مالیاتی لازم الاجرا تا پایان دوره گزارشگری به مراجع مالیاتی پرداخت گردد یا از مراجع مالیاتی باز یافت شود.
- داراییها و بدهیهای مالیات انتقالی باید به نرخهای مالیاتی قابل اعمال در دوره ای که انتظار می رود دارایی باز یافت یا بدهی تسویه شود، اندازه گیری گردد، و این اندازه گیری مبتنی بر نرخهای مالیاتی و قوانین مالیاتی لازم الاجرا تا پایان دوره گزارشگری است.
- داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی نباید تنزیل شوند.
- نرخ مالیات قابل اعمال بستگی به نحوه باز یافت (تسویه) مبلغ دفتری یک دارایی یک بدهی دارد.
- مالیات جاری و مالیات انتقالی مربوط به اقلامی که در همان دوره یا دوره ای دیگر
- در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است باید در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شود.
- بطور مستقیم در حقوق مالکانه شناسایی شده است باید بطور مستقیم در حقوق مالکانه شناسایی شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۶ – ابزارهای مالی: ارائه

سهام خزانه

در صورتی که واحد تجاری ابزارهای مالکانه خود را بازخرید کند این ابزارها (سهام خزانه باید از حقوق مالکانه کسر شود در زمان خرید فروش انتشار یا ابطال ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری نباید هیچ سود یا زیانی در صورت سود و زیان شناسایی شود. سهام خزانه ممکن است توسط واحد تجاری یا سایر اعضای گروه تلفیقی خریداری و نگهداری شود. ما به ازای پرداختی یا دریافتی باید بطور مستقیم در بخش حقوق مالکانه شناسایی گردد.

تهاتر

- دارایی مالی و بدهی مالی تنها زمانی باید تهاتر شود که واحد تجاری در حال حاضر، حق قانونی برای تهاتر مبالغ شناسایی شده داشته باشد و قصد داشته باشد یا به صورت خالص تسویه کند یا همزمان با نقد کردن دارایی بدهی را تسویه نماید. حق تهاتر :
 - نباید مشروط به رویدادهای آتی باشد؛ و
 - باید در تمام شرایط زیر از نظر قانونی قابل اعمال باشد:
 - روال عادی فعالیتهای تجاری
 - نکول؛ و
 - ناتوانی مالی یا ورشکستگی
- واحد تجاری و تمام طرفهای مقابل.

دامنه کاربرد

- این استاندارد باید توسط تمام واحدهای تجاری برای انواع ابزارهای مالی به جز موارد زیر بکار گرفته شود:
 - منافع در واحدهای تجاری فرعی واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص که حسابداری آنها طبق استاندارد حسابداری ۱۸ استاندارد حسابداری ۲۰ یا استاندارد حسابداری ۴۰ انجام می گیرد
 - حقوق و تعهدات کارفرمایان در طرحهای مزایای کارکنان که استاندارد حسابداری ۳۳ برای آنها کاربرد دارد.
 - قراردادهای بیمه صادر شده توسط بیمه گر طبق تعریف استاندارد حسابداری ۲۸
 - ابزارهای مالی که به دلیل دارا بودن ویژگی مشارکت اختیاری در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۲۸ قرار میگیرند به علاوه این استاندارد برای ابزارهای مشتقه تعبیه شده در این ابزارها کاربرد دارد.

ارزش منصفانه

- ارزش منصفانه قیمتی است که برای فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله ای متعارف بین فعالان بازار در تاریخ اندازه گیری قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود.

معاملات مالکانه

- مخارج مربوط به معاملات حقوق مالکانه باید به عنوان کاهنده حقوق مالکانه منظور شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۶ – ابزارهای مالی: ارائه

نوع ابزار

ابزار مالکانه

- ابزار مالکانه قراردادی است که نشان دهنده منافع باقیمانده در داراییهای واحد تجاری پس از کسر تمام بدهیهای آن می باشد .
- برخی از ابزارهایی که با تعریف بدهی مطابقت دارند اما نشان دهنده منافع باقیمانده در خالص داراییهای واحد تجاری هستند ممکن است در شرایط خاص به عنوان حقوق مالکانه طبقه بندی شوند مانند ابزارهای قابل فروش که به دارنده آن حق فروش به ناشر را در ازای نقد یا دارایی مالی دیگر میدهد یا به خودی خود با وقوع رویدادهای آتی نامطمئن یا فوت یا بازنشستگی دارنده آن ابزار، به ناشر بازگردانده می شود.
- حق تقدمها، اختیاراتهای معامله یا امتیازهای خرید جهت تحصیل تعداد ثابتی از ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری در ازای مبلغ ثابتی از هر واحد پول، در صورتی ابزار مالکانه محسوب می شود که واحد تجاری متناسب با تمام مالکان فعلی همان طبقه از ابزارهای مالکانه غیر مشتقه خود حق تقدمها اختیاراتهای معامله با امتیازهای خرید را اعطا کند.

بدهی مالی

- بدهی مالی هر بدهی است که یکی از موارد زیر باشد:
 - تعهد قراردادی برای (۱) تحویل نقد یا دارایی مالی دیگر به واحد تجاری دیگر یا (۲) مبادله داراییهای مالی یا بدهیهای مالی با واحد تجاری دیگر در شرایطی که بطور بالقوه برای واحد تجاری نامطلوب است؛ یا
 - قراردادی که از طریق ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری قابل تسویه است یا تسویه خواهد شد و (۱) ابزار غیر مشتقه ای است که واحد تجاری در ازای آن نسبت به تحویل تعداد متغیری از ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری متعهد است یا ممکن است متعهد شود؛ یا (۲) ابزار مشتقه ای است که به روشی غیر از مبادله مبلغ ثابتی نقد یا دارایی مالی دیگر با تعداد ثابتی از ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری قابل تسویه است یا تسویه خواهد شد.

طبقه بندی به عنوان بدهی یا حقوق مالکانه

- در زمان شناخت اولیه ناشر ابزار، مالی به عنوان بدهی مالی یا ابزار مالکانه طبقه بندی شود. در صورتی که ناشر متعهد به تسویه نقدی یا تسویه از طریق ابزار مالی دیگری باشد، ابزار یک بدهی است. یک ابزار در صورتی بدهی است که با تعداد متغیری از ابزارهای مالکانه یک واحد تجاری تسویه شود یا ممکن باشد تسویه شود. برخی از ابزارها ممکن است به عنوان بدهی طبقه بندی شوند. اگر به صورت سهام منتشر شوند.

ابزار مالی

- ابزار مالی قراردادی است که برای یک واحد تجاری دارایی مالی و برای واحد تجاری دیگر بدهی مالی یا ابزار مالکانه ایجاد می کند.

دارایی مالی

- دارایی مالی هر دارایی است که یکی از موارد زیر باشد
 - نقد؛
 - ابزار مالکانه واحد تجاری دیگر؛
 - حق قراردادی برای ۱. دریافت نقد یا دارایی مالی دیگر از واحد تجاری دیگر؛ یا ۲. مبادله داراییهای مالی یا بدهیهای مالی با واحد تجاری دیگر در شرایطی که بطور بالقوه برای واحد تجاری مطلوبست؛ یا
 - قراردادی که از طریق ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری قابل تسویه است یا تسویه خواهد شد و :
 - ابزار غیر مشتقه ای است که واحد تجاری در ازای آن نسبت به دریافت تعداد متغیری از ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری متعهد است یا ممکن است متعهد شود؛ یا
 - ابزار مشتقه ای است که به روشی غیر از مبادله مبلغ ثابتی نقد یا دارایی مالی دیگر با تعداد ثابتی از ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری قابل تسویه است یا تسویه خواهد شد. برای این منظور ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری شامل ابزارهای مالی قابل فروش به ناشر که به عنوان ابزار مالکانه طبقه بندی میشود ابزارهایی که واحد تجاری را تنها در زمان انحلال، به انتقال سهم متناسبی از خالص داراییهای خود به طرف دیگر، متعهد می کند و به عنوان ابزارهای مالکانه طبقه بندی میشود یا ابزارهایی که قراردادهایی برای دریافت یا تحویل آتی ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری است، نمی باشد.

ابزارهای مالی مرکب

- ناشر یک ابزار مالی غیر مشتقه باید شرایط ابزار مالی را از نظر وجود هر دو جزء بدهی و حقوق مالکانه ارزیابی کند. ابزارهای مالکانه ابزارهایی هستند که نشان دهنده منافع باقیمانده در داراییهای واحد تجاری پس از کسر مام بدهیهای آن میباشد. از شناخت اولیه اجزای یک ابزار بطور جداگانه، سود یا زیانی حاصل می شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۷ – ابزارهای مالی: افشا



استاندارد حسابداری شماره ۳۷ – ابزارهای مالی: افشا

انتقال دارایی های مالی

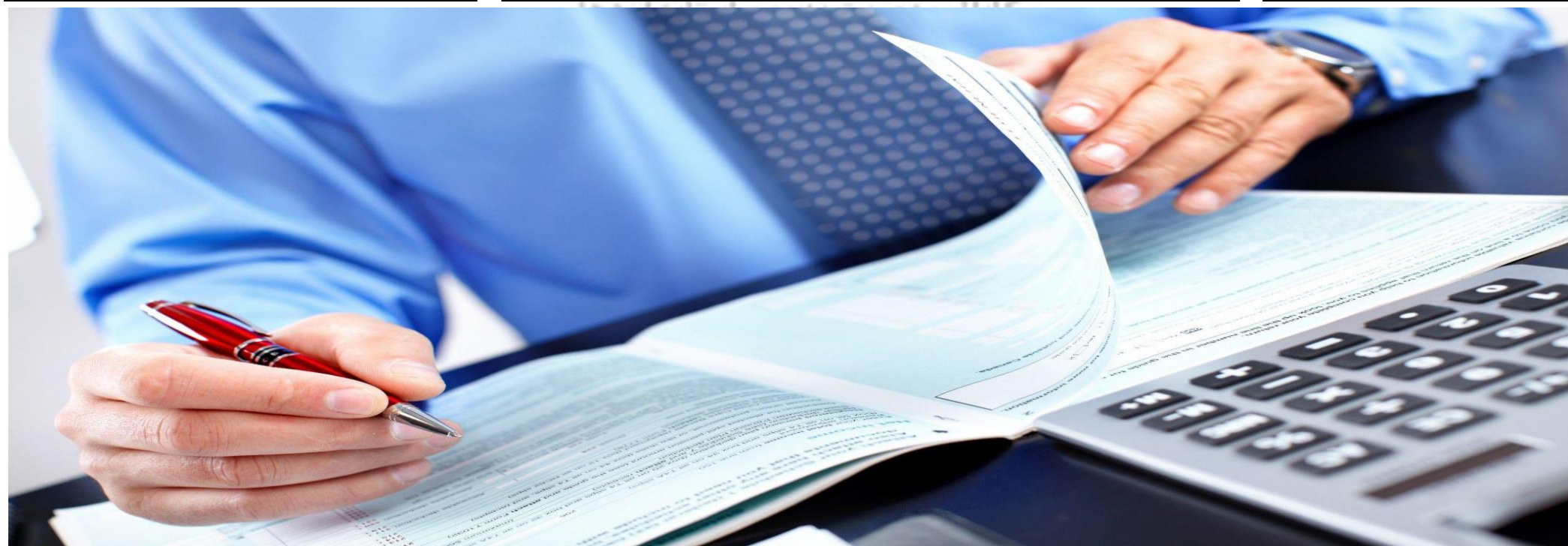
- واحد تجاری باید اطلاعاتی افشا کند که برای استفاده کنندگان صورتهای مالی، موارد زیر را امکانپذیر سازد:
- درک رابطه بین داراییهای مالی انتقال یافته ای که بطور کامل قطع شناخت نشده اند و بدهیهای مربوط؛ و
- ارزیابی ماهیت و ریسکهای مربوط به مشارکت مستمر واحد تجاری در داراییهای مالی قطع شناخت شده.

سلسله مراتب ارزش منصفانه

- ابزارهای مالی اندازه گیری شده به ارزش منصفانه باید در سطوح زیر طبقه بندی شوند که بیانگر نحوه تعیین ارزش منصفانه
- سطح ۱ قیمتهای اعلام شده تعدیل نشده در بازارهای فعال برای داراییها یا بدهیهای همانند است که واحد تجاری میتواند در تاریخ اندازه گیری به آنها دست یابد.
- سطح ۲ دادههای ورودی غیر از قیمتهای اعلام شده مشمول سطح ۱ هستند و برای دارایی یا بدهی مورد نظر، بطور مستقیم یا غیر مستقیم قابل مشاهده میباشند.
- سطح ۳ داده های ورودی غیر قابل مشاهده برای دارایی یا بدهی هستند. یک ابزار مالی بر اساس پایین ترین سطح از هر یک از ورودیهای مورد استفاده برای ارزیابی آن طبقه بندی می شود. افشای زیر نیز الزامی است:
- انتقال ابزارهای مالی بین سطوح فوق - و دلایل آن
- برای سطح ۳ صورت تطبیق مانده های ابتدا و پایان دوره شامل؛ سود زیان خرید / فروش / تسویه حساب، انتقالها
- مبالغ سود و زیان و محل درج آنها در سود و زیان
- برای سطح ۳، اگر تغییر یک یا چند داده ورودی غیرقابل مشاهده به منظور انعکاس مفروضات دیگری که بطور معقول محتمل است، ارزش منصفانه را بطور با اهمیتی تغییر دهد

دامنه کاربرد

- تمام واحدهای تجاری برای انواع ابزارهای مالی به جز:
- منافع در واحدهای تجاری فرعی، واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص که حسابداری آنها طبق استاندارد حسابداری ۱۸ صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی، استاندارد حسابداری ۲۰ سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته یا استاندارد حسابداری ۲۳ حسابداری مشارکتهای خاص انجام می گیرد
- حقوق و تعهدات کارفرمایان در طرحهای مزایای کارکنان که استاندارد حسابداری ۳۳ مزایای بازنشستگی کارکنان برای آنها کاربرد دارد.
- قراردادهای بیمه صادر شده توسط بیمه گر طبق تعریف استاندارد حسابداری ۲۸
- فعالیتهای بیمه عمومی
- ابزارهایی که طبق استاندارد حسابداری ۳۶ ابزارهای مالی ارائه باید به عنوان ابزارهای مالکانه طبقه بندی شوند.



استاندارد حسابداری شماره ۳۸ – ترکیب های تجاری

دامنه کاربرد / شناسایی یک ترکیب تجاری

▪ ترکیب تجاری عبارت است از:

- معامله یا رویداد دیگری که در آن واحد تحصیل کننده کنترل یک یا چند فعالیت تجاری را بدست میآورد (مثلاً) تحصیل سهام یا دارایی خالص، ادغام قانونی، خرید معکوس).

▪ این استاندارد در موارد زیر بکار گرفته نمی شود:

- به حساب گرفتن تشکیل مشارکت در صورتهای مالی آن مشارکت.
- تحصیل یک دارایی یا گروهی از داراییها که تشکیل دهنده فعالیت تجاری نباشد.
- ترکیب واحدهای تجاری یا فعالیتهای تجاری تحت کنترل واحد.

▪ تعریف «کنترل سرمایه پذیر»:

- سرمایه گذار زمانی بر سرمایه پذیر کنترل دارد که در معرض بازده متغیر ناشی از ارتباط با سرمایه پذیر قرار گرفته باشد یا نسبت به آن بازده از حق برخورداری با شد و از طریق تسلط بر سرمایه پذیر، توانایی اثر گذاری بر آن بازده را داشته باشد.

▪ تسلط: سرمایه گذار در صورتی بر سرمایه پذیر تسلط دارد که دارای حق بالفعل باشد که به او توانایی فعلی برای هدایت فعالیتهای مربوط، یعنی فعالیتهای دارای اثر قابل ملاحظه بر بازده سرمایه پذیر را بدهد.

▪ بازده متغیر: چنانچه بازده سرمایه گذار که از ارتباط با سرمایه پذیر ناشی میشود در نتیجه عملکرد سرمایه پذیر امکان تغییر داشته باشد سرمایه گذار در معرض بازده متغیر ناشی از ارتباط با سرمایه پذیر قرار میگیرد یا نسبت به آن بازده از حق برخورداری میشود. بازده سرمایه گذار

میتواند فقط مثبت فقط منفی یا هم مثبت و هم منفی باشد. ارتباط بین تسلط و بازده سرمایه گذار زمانی بر سرمایه پذیر کنترل دارد که علاوه بر تسلط بر سرمایه پذیر و آسیب پذیری از بازده متغیر ناشی از ارتباط با سرمایه پذیر یا برخورداری از حق نسبت به آن بازده، بتواند با استفاده از تسلط خود بر بازده ناشی از ارتباط با سرمایه پذیر تأثیر بگذارد.

▪ اصل یا نمایندگی: سرمایه گذار دارای حق تصمیم گیری باید تعیین کند که اصل است یا نماینده یک سرمایه گذار که نماینده محسوب می شود، در صورت اعمال حق تصمیم گیری تفویض شده به آن، بر سرمایه پذیر کنترل ندارد.

▪ تعریف فعالیت تجاری:

- مجموعه ای یکپارچه از فعالیتهای و داراییهایی که به قصد کسب بازده به شکل سود تقسیمی، مخارج کمتر یا منافع اقتصادی دیگری که بطور مستقیم عاید سرمایه گذاران یا سایر مالکان، اعضا یا مشارکت کنندگان خواهد شد از قابلیت هدایت و مدیریت برخوردار است.

روش تحصیل

واحد تجاری باید هر ترکیب تجاری را با استفاده از روش تحصیل به حساب منظور کند.

مرحله یک: شناسایی تحصیل

- در هر ترکیب تجاری، یک از واحدهای ترکیب شونده باید به عنوان واحد تحصیل کننده مشخص شود.

مرحله دو: تعیین تاریخ تحصیل

- واحد تحصی کننده باید تاریخ تحصیل را، که تاریخ کسب کنترل واحد تحصی شده می باشد، مشخص کند.

مرحله سوم: شناخت و اندازه گیری داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده و منافع فاقد حق کنترل (NCI) در

واحد تحصیل شده

- در تاریخ تحصیل، واحد تحصیل کننده جدا از سرقفلی شناسایی می کند:
- داراییهای تحصیل شده.

استاندارد حسابداری شماره ۳۸ – ترکیب های تجاری

مرحله چهار: شناخت و اندازه گیری سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت

- واحد تحصیل کننده باید سرقفلی را در تاریخ تحصیل و با اندازه گیری مازاد (الف) بر (ب)، شناسایی کند: (الف) حاصل جمع:
 - مابه ازای انتقال یافته اندازه گیری شده طبق این استاندارد که معمولاً به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه گیری می شود.
 - مبلغ هرگونه NCI در واحد تحصیل شده که طبق این استاندارد اندازه گیری می شود؛ و
 - در ترکیب تجاری مرحله ای ارزش منصفانه منافع مالکانه قبلی واحد تحصیل کننده در واحد تحصیل شده در تاریخ تحصیل (ب) خالص مبالغ داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در تاریخ تحصیل که طبق این استاندارد اندازه گیری می شود.
 - سرقفلی می تواند شامل مبالغ متعلق به NCI نیز باشد اگر برای اندازه گیری NCI از روش ارزش منصفانه استفاده شده باشد.
 - سود حاصل از خرید زیر قیمت باید در صورت سود و زیان شناسایی شود.
 - مابه ازای انتقالی شامل مابه ازای احتمالی باید به ارزش منصفانه اندازه گیری شود.
 - مابه ازای احتمالی ممکن است بسته به شرایط ابزار مالکانه با بدهی تلقی شود.

- بدهیهای تقبل شده
- منافع فاقد حق کنترل

دارایی ها و بدهی های فوق باید به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه گیری شوند.

استثنائاتی بر اصل شناخت و یا اندازه گیری وجود دارد که شامل بدهی های احتمالی، مالیات بر درآمد، مزایای کارکنان

داراییهای جبرانی حقوق باز تحصیل شده، و دارایی های نگهداری شده برای فروش است.

▪ اجزای NCI را که نشان دهنده منافع مالکیت فعلی است و برای دارندگان آن، نسبت به سهم متناسبی از خالص داراییهای

واحد تجاری در زمان انحلال حق ایجاد می کند، به یکی از مبالغ زیر اندازه گیری کند.

▪ اجزای دیگر NCI باید به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، اندازه گیری شوند؛ مگر اینکه مبنای اندازه گیری دیگری توسط

استانداردهای حسابداری الزامی شده باشد

راهنمایی بیشتر برای به کارگیری روش تحصیل در خصوص انواع خاصی از ترکیبهای تجاری

ترکیب تجاری مرحله ای

- برخی مواقع، واحد تحصیل کننده کنترل واحد تحصیل شده ای را به دست می آورد که قبل از تاریخ تحصیل، در آن واحد تحصیل شده منافع مالکانه داشته است.
- در ترکیب تجاری مرحله ای واحد تحصیل کننده باید منافع مالکانه نگهداری شده قبلی خود در واحد تحصیل شده را به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، تجدید اندازه گیری و سود یا زیان حاصل را، در صورت وجود در صورت سود و زیان شناسایی کند.
- در دوره های گزارشگری قبل، واحد تحصیل کننده ممکن است تغییر در ارزش منافع مالکانه خود در واحد تحصیل شده را در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی کرده باشد. در این صورت، مبلغی که در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می شود باید بر همان مبنایی شناسایی شود که با فرض واگذاری مستقیم منافع مالکانه نگهداری شده قبلی توسط واحد تحصیل کننده، الزامی می شد.

تعیین اجزای معامله ترکیب تجاری

- واحد تحصیل کننده و واحد تحصیل شده، ممکن است پیش از شروع مذاکرات مربوط به ترکیب تجاری روابط قبلی یا توافق دیگری با یکدیگر داشته باشند یا در طول، مذاکرات به توافقی جدا از ترکیب تجاری دست یابند در هریک از این وضعیتها واحد تحصیل کننده باید هرگونه مبلغی که بخشی از مبلغ مبادله شده بین واحد تحصیل کننده و واحد تحصیل شده یا مالکان قبلی (آن در ترکیب تجاری نمیباشد، یعنی مبالغی که بخشی از مبادله با واحد تحصیل شده نیست را مشخص کند.
- مخارج مرتبط با تحصیل: مخارج مرتبط با تحصیل در دوره تحمل مخارج و دریافت خدمات به عنوان هزینه به حساب منظور می شود؛ به استثنای مخارج انتشار اوراق بدهی یا اوراق مالکانه که باید طبق استاندارد ۳۶ شناسایی شود.

دوره اندازه گیری

- اگر حسابداری اولیه برای ترکیب تجاری، در پایان دو گزارشگری که ترکیب در آن واقع می شود کامل نشده باشد، واحد تحصیل کننده باید برای اقلامی که حسابداری آنها کامل نیست، مبالغ غیر قطعی را در صورتهای مالی افشا کند. به محض اینکه واحد تحصیل کننده به اطلاعات درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل دست یابد یا به این نتیجه برسد که اطلاعات بیشتر قابل دستیابی نیست دوره اندازه گیری به پایان میرسد. با وجود این دوره اندازه گیری نباید فراتر از یک سال از تاریخ تحصیل باشد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۸ – ترکیب های تجاری

اندازه گیری و حسابداری پس از تحصیل

- بطور کلی واحد تحصیل کننده باید داراییهای تحصیل شده بدهیهای تقبل شده یا تحمل شده و ابزارهای مالکانه منتشر شده در ترکیب تجاری را پس از تحصیل طبق سایر استانداردهای حسابداری مربوط برای آن اقلام، با توجه به ماهیت آنها، اندازه گیری و به حساب منظور کند.
- با این وجود این استاندارد برای حقوق باز تحصیل شده بدهیهای احتمالی شناسایی شده در تاریخ تحصیل، داراییهای جبرانی و ما به ازای احتمالی رهنمود اندازه گیری و حسابداری پس از تحصیل را ارائه میکند

ترکیب تجاری بدون انتقال مابه از

- برخی مواقع، واحد تحصیل کننده، کنترل واحد تحصیل شده را بدون انتقال مابه از به دست می آورد. در چنین ترکیبهایی روش حسابداری تحصیل برای ترکیب تجاری بکار میرود این شرایط، شامل موارد زیر است:
- واحد تحصیل شده تعداد کافی از سهام خود را به منظور کسب کنترل توسط سرمایه گذار فعلی (واحد تحصیل کننده بازخرید میکند).
- حق وتوی اقلیت که پیش از این مانع کنترل واحد تحصیل شده توسط واحد تحصیل کننده دارای حق رأی اکثریت می شد، لغو شده باشد.
- پ. واحد تحصیل کننده و واحد تحصیل شده توافق کرده باشند که فعالیتهای تجاری خود را تنها از طریق قرارداد ترکیب کنند. واحد تحصیل کننده در قبال کنترل واحد تحصیل شده ما به ازایی منتقل نمی کند و در تاریخ تحصیل یا قبل از آن هیچگونه منافع مالکانهای در واحد تحصیل شده ندارد.



استاندارد حسابداری شماره ۳۹ – صورتهای مالی تلفیقی

مدل کنترل	
■ برای تعیین کنترل توجه به عوامل زیر میتواند کمک کننده باشد: ● هدف و سازماندهی سرمایه پذیر ● فعالیتهای مربوط و نحوه تصمیم گیری در خصوص آنها ● اینکه حقوق سرمایه گذار به او توانایی فعلی برای هدایت فعالیتهای مربوط را میدهد یا خیر ● اینکه سرمایه گذار در معرض بازده متغیر ناشی از ارتباط با سرمایه پذیر قرار می گیرد یا نسبت به آن بازده از حق برخوردار است یا خیر ● اینکه سرمایه گذار توانایی استفاده از تسلط سرمایه پذیر را برای تحت تأثیر قراردادن میزان بازده خود دارد یا خیر	■ برای تعیین اینکه سرمایه گذار بر سرمایه پذیر کنترل دارد یا خیر، سرمایه گذار باید ارزیابی کند که آیا از تمام موارد زیر برخوردار است یا خیر: ● تسلط بر سرمایه پذیر؛ ● آسیب پذیری از بازده متغیر ناشی از ارتباط با سرمایه پذیر یا برخورداری از حق نسبت به آن بازده؛ و ● توانایی استفاده از تسلط بر سرمایه پذیر برای تحت تأثیر قرار دادن میزان بازده سرمایه گذار

(۱) هدف و سازماندهی
■ سرمایه گذار هنگام ارزیابی کنترل بر سرمایه پذیر باید موارد زیر را بررسی کند: هدف و سازماندهی سرمایه پذیر ● نحوه تصمیم گیری در خصوص فعالیتهای مربوط ● شخصی که توانایی فعلی برای هدایت فعالیتهای مربوط را دارد ● شخص دریافت کننده بازده حاصل از این فعالیتهای ■ در برخی موارد، حق رای ممکن است عامل اصلی تعیین کنترل نباشد

دامنه کاربرد
■ واحد تجاری اصلی باید صورتهای مالی تلفیقی ارائه کند مگر اینکه تمام موارد زیر را احراز کند: ● واحد تجاری مزبور واحد تجاری فرعی تماماً متعلق به واحد تجاری دیگر باشد یا واحد تجاری فرعی باشد که کمتر از ۱۰۰ درصد مالکیت آن متعلق به واحد تجاری دیگر است و سایر مالکان آن شامل مالکان فاقد حق رأی، از عدم ارائه صورتهای مالی تلفیقی توسط واحد تجاری اصلی مطلع شده اند و با آن مخالفت نمی کنند؛ ● ابزارهای بدهی یا مالکانه واحد تجاری در بازار در دسترس عموم بورس اوراق بهادار داخلی یا خارجی یا بازار فرابورس، شامل بازارهای محلی و منطقه ای) معامله نمی شود؛ ● واحد تجاری برای انتشار هر طبقه از ابزارهای مالی خود در بازار در دسترس عموم صورتهای مالی خود را به سازمان بورس و اوراق بهادار یا نهاد نظارتی، دیگر ارائه نکرده باشد و در فرایند ارائه آن نیز نباشد؛ و ت واحد تجاری اصلی نهایی یا یکی از واحدهای تجاری اصلی، میانی صورتهای مالی قابل استفاده برای عموم را طبق استانداردهای حسابداری تهیه میکند که در صورتهای مزبور واحدهای تجاری، فرعی طبق این استاندارد تلفیق یا به ارزش منصفانه همراه با انعکاس تغییرات ارزش منصفانه در سود یا زیان دوره، اندازه گیری شده اند. ■ این استاندارد، برای طرحهای مزایای پس از بازنشستگی کارکنان بکار گرفته نمی شود. ■ واحد تجاری اصلی، واحد تجاری سرمایه گذاری، باشد این استاندارد کاربرد ندارد.

(۲) فعالیت های مربوط
■ نمونه فعالیتهایی که با توجه به شرایط، می توان آنها را به عنوان فعالیتهای مربوط در نظر گرفت شامل موارد زیر میباشد اما محدود به این موارد نیست: ● فروش و خرید کالا یا خدمات؛ ● مدیریت داراییهای مالی در طول عمر آنها از جمله در زمان نکول آنها؛ پ انتخاب، تحصیل یا واگذاری داراییها؛ ● تحقیق و توسعه محصولات یا فرایندهای جدید؛ و ● تعیین ساختار تأمین منابع مالی یا نحوه دستیابی به منابع مالی. ■ نمونه هایی از تصمیمات درباره فعالیتهای مربوط شامل موارد زیر است اما محدود به این موارد نیست: ● اتخاذ تصمیمات عملیاتی و سرمایه ای سرمایه پذیر، از جمله بوجه ها؛ و ● انتصاب و جبران خدمات مدیران اصلی یا ارائه دهندگان خدمات و خاتمه دادن به اشتغال یا خدمات آنها. فعالیت مربوط

(۳) حق هدایت فعالیت های مربوط
■ نمونه حقوقی که به تنهایی یا به صورت ترکیبی می توانند موجب تسلط سرمایه گذار شوند شامل موارد زیر است اما محدود به این موارد نمی شود ● حق در قالب حق رأی یا حق رأی بالقوه در سرمایه پذیر ● حق انتصاب جابه جایی یا برکناری مدیران اصلی سرمایه پذیر که توانایی هدایت فعالیتهای مربوط را دارند ● حق تعیین یا برکناری واحد تجاری دیگری که فعالیتهای مربوط را هدایت می کند ● حق هدایت سرمایه پذیر برای ورود به معاملات یا حق وتوی تغییر در معاملات، به نفع سرمایه گذار ● سایر حقوق (مانند حق تصمیم گیری مندرج در قرارداد مدیریتی) که به دارنده آن توانایی هدایت فعالیتهای مربوط را می دهد

استاندارد حسابداری شماره ۳۹ – صورتهای مالی تلفیقی

■ روابط خاص فراتر از حق منفعل در سرمایه پذیر:

- نشانه هایی از ارتباط خاص سرمایه گذار با سرمایه پذیر وجود دارد که حاکی از آن است که سرمایه گذار حقی فراتر از حق منفعل در سرمایه پذیر دارد.
- وجود هر یک از نشانه ها یا ترکیب خاصی از نشانه ها، لزوماً به این معنا نیست که معیار تسلط احراز شده است اما ممکن است نشان دهنده آن باشد که سرمایه گذار دارای

حقوق مرتبط دیگری است که برای تسلط کافی است:

- مدیران اصلی سرمایه پذیر که توانایی هدایت فعالیتهای مربوط را دارند، جزء کارکنان فعلی یا قبلی سرمایه گذار می باشند
- عملیات سرمایه پذیر به سرمایه گذار وابسته است
- بخش قابل ملاحظه ای از فعالیتهای سرمایه پذیر با مشارکت سرمایه گذار یا از طرف سرمایه گذار انجام می شود
- آسیب پذیری سرمایه گذار از بازده ناشی از ارتباط با سرمایه پذیر یا برخورداری از حق نسبت به آن بازده به مراتب بیشتر از حق رأی یا سایر حقوق مشابه سرمایه گذار است

■ روابط خاص فراتر از حق منفعل در سرمایه پذیر:

- نشانه هایی از ارتباط خاص سرمایه گذار با سرمایه پذیر وجود دارد که حاکی از آن است که سرمایه گذار حقی فراتر از حق منفعل در سرمایه پذیر دارد.
- وجود هر یک از نشانه ها یا ترکیب خاصی از نشانه ها، لزوماً به این معنا نیست که معیار تسلط احراز شده است اما ممکن است نشان دهنده آن باشد که سرمایه گذار دارای

حقوق مرتبط دیگری است که برای تسلط کافی است:

- مدیران اصلی سرمایه پذیر که توانایی هدایت فعالیتهای مربوط را دارند، جزء کارکنان فعلی یا قبلی سرمایه گذار می باشند
- عملیات سرمایه پذیر به سرمایه گذار وابسته است
- بخش قابل ملاحظه ای از فعالیتهای سرمایه پذیر با مشارکت سرمایه گذار یا از طرف سرمایه گذار انجام می شود
- آسیب پذیری سرمایه گذار از بازده ناشی از ارتباط با سرمایه پذیر یا برخورداری از حق نسبت به آن بازده به مراتب بیشتر از حق رأی یا سایر حقوق مشابه سرمایه گذار است

■ حق حمایتی:

حق حمایتی برای حمایت از منافع دارندگان آن بدون ایجاد تسلط بر سرمایه پذیر، سازماندهی شده است. مثالهایی از حق حمایتی عبارتند از :

- حق وام دهنده برای محدود کردن وام گیرنده از انجام اقداماتی که میتواند بطور قابل ملاحظه ای ریسک اعتباری وام گیرنده را به ضرر وام دهنده تغییر دهد.
- حق شخص دارنده منافع فاقد حق کنترل در سرمایه پذیر برای تصویب مخارج سرمایه ای بیشتر از مبالغ ضروری در روال عادی فعالیتهای تجاری یا تصویب انتشار ابزارهای مالکانه یا بدهی.

- حق وام دهنده برای توقیف داراییهای وام گیرنده در صورتی که وام گیرنده در ایفای شرایط بازپرداخت وام قصور کند.

- فرانشیزها

■ حق رأی:

سرمایه گذار دارای بیش از نصف حق رأی در سرمایه پذیر، دارای تسلط است اگر:

- فعالیتهای مربوط از طریق رأی دارنده اکثریت حق رأی هدایت شود، یا
- بیشتر اعضای ارکان اداره کننده که فعالیتهای مربوط را هدایت می کنند، از طریق رأی دارنده اکثریت حق رأی منصوب شوند.

■ اکثریت حق رأی بدون تسلط زمانی وجود دارد که:

- حق رأی در سرمایه پذیر، ماهوی نباشد
- هدایت فعالیتهای مربوط از طریق حق رأی انجام نمی شود

■ کنترل بالفعل (deface control) – تسلط بدون داشتن اکثریت حق رأی زمانی وجود دارد که:

- توافق قراردادی بین سرمایه گذار و سایر دارندگان حق رأی وجود دارد
- هدایت فعالیتهای مربوط از طریق توافق انجام می شود
- سرمایه گذار با در نظر گرفتن تمام حقایق و شرایط زیر، توانایی عملی برای هدایت یکجانبه فعالیتهای مربوط دارد:

– اندازه و پراکندگی سایر دارندگان حق رأی حق رأی بالقوه نگهداری شده توسط سرمایه گذار و دیگر طرفها

– حقوق حاصل از توافقهای قراردادی

هر گونه شرایط دیگر (یعنی الگوهای رای دهی)

■ حق رأی بالقوه:

- حق رأی بالقوه فقط در شرایطی در نظر گرفته می شود که ماهوی باشد

- باید هدف و سازماندهی ابزار در نظر گرفته شود

استاندارد حسابداری شماره ۳۹ – صورتهای مالی تلفیقی

(۴) آسیب پذیری از بازده متغیر ناشی از ارتباط با سرمایه پذیر یا بر خورداری از حق نسبت به آن بازده

- بازده متغیر، بازدهی است که ثابت نباشد و امکان تغییر آن در نتیجه عملکرد سرمایه پذیر وجود داشته باشد و متغیر بودن این بازده بر مبنای ماهیت توافق و صرف نظر از شکل حقوقی بازده، ارزیابی می شود.
- بازده متغیر می تواند فقط مثبت فقط منفی یا هم مثبت و هم منفی باشد. نمونه هایی از بازده، شامل موارد زیر است:
- سود تقسیمی، سایر منافع اقتصادی توزیع شده توسط سرمایه پذیر (برای مثال، سود حاصل از اوراق بدهی منتشر شده توسط سرمایه پذیر) و تغییر در ارزش سرمایه گذاری سرمایه گذار در سرمایه پذیر مزبور .
- حقوق و مزایا بابت ارائه خدمات مرتبط با داراییها یا بدهیهای سرمایه پذیر، حق الزحمه ها و آسیب پذیری از زیان ناشی از پشتیبانی اعتباری یا نقدی، منافع باقیمانده در داراییها و بدهیهای سرمایه پذیر هنگام انحلال سرمایه پذیر مزایای مالیاتی و دسترسی به نقدینگی آتی که سرمایه گذار در اثر ارتباط با سرمایه پذیر به دست می آورد.
- بازدهی که سایر ذینفعان به آن دسترسی ندارند برای مثال سرمایه گذار ممکن است داراییهای خود را در ترکیب با داراییهای سرمایه پذیر مورد استفاده قرار دهد مانند ترکیب وظایف عملیاتی به منظور صرفه جویی در مقیاس کاهش هزینه ها تأمین محصولات کمیاب،
- دسترسی به دانش اختصاصی یا محدود کردن برخی عملیات یا داراییها با هدف افزایش ارزش سایر داراییهای سرمایه گذار.

(۵) ارتباط بین تسلط و بازده

- زمانی که سرمایه گذار دارای حق تصمیم گیری (تصمیم گیرنده) وجود کنترل خود بر سرمایه پذیر را ارزیابی می کند، باید تعیین کند که اصل است یا نماینده.
- همچنین سرمایه گذار باید تعیین کند که آیا واحد تجاری دیگری که دارای حق تصمیم گیری است به عنوان نماینده سرمایه گذار عمل می کند یا خیر. نماینده، شخصی است که عمدتاً از سوی شخص یا اشخاص دیگر (اصلی(ها)) و برای منافع آنها کار میکند و بنابراین در زمان اعمال اختیار تصمیم گیری، بر سرمایه پذیر کنترل ندارد.
- سرمایه گذار ممکن است در خصوص موضوعاتی خاص یا تمام فعالیتهای مربوط، اختیار تصمیم گیری خود را به نماینده تفویض کند. سرمایه گذار هنگام ارزیابی وجود کنترل خود بر سرمایه پذیر، باید با حق تصمیم گیری تفویض شده به نماینده خود، همانند زمانی که سرمایه گذار بطور مستقیم عمل می کند، برخورد نماید.
- در شرایطی که بیش از یک اصل وجود داشته باشد، هر یک از اشخاص اصل باید با در نظر گرفتن الزامات زیر، ارزیابی کنند که آیا بر سرمایه پذیر تسلط دارند یا خیر

واحدهای تجاری سرمایه گذاری

- واحد تجاری سرمایه گذاری باید سرمایه گذاری در واحد تجاری
- فرعی را به ارزش منصفانه اندازه گیری کند و تغییرات آن را در سود یا زیان دوره نشان دهد.
- تعریف واحد سرمایه گذاری:
- واحد تجاری که :
- به منظور ارائه خدمات مدیریت سرمایه گذاری به یک یا چند سرمایه گذار، وجوهی را از آنها دریافت می کند؛
 - در برابر سرمایه گذار (سرمایه گذاران) متعهد میشود که هدف فعالیتهای تجاری آن سرمایه گذاری وجوه مزبور تنها برای کسب بازده از محل افزایش ارزش سرمایه گذاری درآمد سرمایه گذاری یا هر دو باشد؛ و
 - اساساً عملکرد تمام سرمایه گذاریهای خود را بر مبنای ارزش منصفانه، اندازه گیری و ارزیابی می کند.
 - سایر ویژگی های معمولی (نباید همه وجود داشته باشند اما در صورت وجود افشای اضافی مورد نیاز است):
 - بیش از یک سرمایه گذاری
 - بیش از یک سرمایه گذار
 - سرمایه گذاران غیر وابسته به واحد تجاری
 - منافع مالکانه به صورت سهام یا منافع مشابه .

بازده ناشی از منافع دیگر

- اگر تصمیم گیرنده منافع دیگری در سرمایه پذیر داشته باشد (برای مثال، سرمایه گذاری در سرمایه پذیر یا ارائه تضمین در ارتباط با عملکرد سرمایه پذیر) برای ارزیابی اینکه نماینده است یا کند که خیر باید بررسی کند که:
- هر چه مبلغ و نوسان منافع اقتصادی، شامل حقوق و مزایا و منافع دیگر، بیشتر باشد، احتمال اینکه تصمیم گیرنده اصل باشد، بیشتر است .
- اینکه آسیب پذیری تصمیم گیرنده از نوسان بازده در مقایسه با آسیب پذیری سرمایه گذاران دیگر از نوسان بازده متفاوت است یا خیر، و اگر چنین است، آیا این موضوع، اقدامات گیرنده را تحت تأثیر قرار می دهد یا خیر

حقوق و مزایا

- هرچه مبلغ و نوسان حقوق و مزایای تصمیم گیرنده در مقایسه با بازده مورد انتظار حاصل از فعالیتهای سرمایه پذیر بیشتر باشد احتمال اینکه تصمیم گیرنده اصل باشد بیشتر است .
- تصمیم گیرنده برای تعیین اینکه اصل است یا نماینده باید وجود شرایط زیر را نیز بررسی کند:
- اینکه حقوق و مزایای تصمیم گیرنده با خدمات وی متناسب است.
- اینکه توافق حقوق و مزایا تنها شامل شرایط یا مالیاتی است که در توافقههای خدمات مشابه و سطح مهارتهای مذاکره شده در شرایط متعارف، مرسوم است.

حقوق اشخاص دیگر

- ممکن است بر توانایی تصمیم گیرنده برای هدایت فعالیتهای مربوط سرمایه پذیر مؤثر باشد.
- حق برکناری ماهوی یا سایر حقوق ممکن است نشان دهد که تصمیم گیرنده نماینده است.
- حق ماهوی اشخاص دیگر که موجب محدود شدن اختیار تصمیم گیرنده می شود باید به شیوه ای مشابه با حق برکناری مورد توجه قرار گیرد.

دامنه اختیار تصمیم گیری

- فعالیتهایی که طبق توافقههای تصمیم گیری، مجاز و طبق قانون تصریح شده باشد:
- اختیاری که تصمیم گیرنده هنگام تصمیم گیری درباره فعالیتهای مزبور دارد.
- هدف و سازماندهی سرمایه پذیر:
- ریسکهایی که مقرر شده است سرمایه پذیر در معرض آنها قرار بگیرد
- ریسکهایی که مقرر شده است سرمایه پذیر به دیگر اشخاص در ارتباط با سرمایه پذیر، انتقال دهد
- میزان نقش تصمیم گیرنده در سازماندهی سرمایه پذیر را مورد توجه قرار دهد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۹ – صورتهای مالی تلفیقی

روش های تلفیق
■ در صورتهای مالی تلفیقی: ● اقلام مشابه دارایی بدهی، حقوق مالکانه درآمد، هزینه و جریانهای نقدی واحد شرکت با شرکتهای فرعی، ترکیب می شود. ● مبلغ دفتری سرمایه گذاری واحد تجاری اصلی و سهم شرکت اصلی از حقوق مالکانه هر یک از شرکتهای فرعی، تهاثر (حذف) میشود. ● تمام مانده حسابها و معاملات درونگروهی بطور کامل حذف می شود. ■ صورتهای مالی تلفیقی باید با استفاده از رویه های حسابداری و تاریخهای گزارشگری شرکت های اصلی و فرعی باید یکسان باشند. در غیر اینصورت، برای اطمینان از این یکسانی، هنگام تهیه صورتهای مالی تلفیقی باید تعدیلات مناسب انجام شود. ■ تلفیق از تاریخ کسب کنترل شروع می شود.

کنترل دارایی های مشخص
■ سرمایه گذار باید بررسی کند که آیا بخشی از سرمایه پذیر را به عنوان یک واحد تجاری فرضی جداگانه تلقی می کند یا خیر، و اگر چنین است آیا سرمایه گذار در صورت احراز شرایط زیر، بر آن واحد تجاری فرضی جداگانه کنترل دارد یا خیر. ■ داراییهای مشخص سرمایه پذیر (و تضمینهای اعتباری مرتبط با آن در صورت وجود) تنها منبع پرداخت بدهیهای مشخص سرمایه پذیر یا منافع مشخص دیگر در سرمایه پذیر است. ■ اشخاص به غیر از اشخاص دارای آن بدهی مشخص حق یا تعهدی در ارتباط با داراییهای مشخص یا جریانهای نقدی باقیمانده حاصل از آن داراییها ندارند. ■ بازده حاصل از این داراییهای مشخص اساساً نمی تواند توسط بقیه بخش های سرمایه پذیر، مورد استفاده قرار گیرد و بدهیهای واحد تجاری فرضی جداگانه از محل داراییهای بقیه بخش های سرمایه پذیر قابل بازپرداخت نیست. ■ بنابراین از نظر ماهیت تمام داراییها بدهیها و حقوق مالکانه واحد تجاری فرضی جداگانه، از مجموعه سرمایه پذیر مجزا است. اغلب به این واحد تجاری فرضی جداگانه، "سیلو" گفته می شود.

از دست دادن کنترل
■ قطع شناخت داراییها و بدهیهای شرکت فرعی پیشین، از صورت وضعیت مالی تلفیقی ■ شناسایی سرمایه گذاری باقیمانده در شرکت فرعی پیشین به ارزش منصفانه در زمان از دست دادن کنترل و حسابداری بعدی سرمایه گذاری و هرگونه مبالغ پرداختنی به واحد تجاری فرعی پیشین یا دریافتنی از آن طبق استانداردهای حسابداری مربوط.

ارتباط با دیگر اشخاص
■ در زمان ارزیابی کنترل سرمایه گذار باید ماهیت ارتباط خود با دیگر اشخاص و اینکه آنها از جانب سرمایه گذار عمل می کنند یا خیر را مورد توجه قرار دهد (یعنی آنها نمایندگان بالفعل هستند). ■ موارد زیر مثالهایی از اشخاصی است که به دلیل ماهیت ارتباط، ممکن است به عنوان نمایندگان بالفعل سرمایه گذار محسوب شوند: ● اشخاص وابسته سرمایه گذار ● شخصی که منافع خود در سرمایه پذیر را به عنوان کمک یا وام از سرمایه گذار دریافت کرده است ● شخصی که توافق کرده است بدون تصویب قبلی سرمایه گذار منافع خود در سرمایه پذیر را نفروشد، انتقال ندهد یا محدود نکند ● شخصی که بدون حمایت مالی سرمایه گذار، نمی تواند عملیات خود را تأمین مالی کند ● سرمایه پذیری که اکثریت ارکان اداره کننده آن با ارکان اداره کننده سرمایه گذار مشترک است ● شخصی که ارتباط تجاری تنگاتنگی با سرمایه گذار دارد

منافع فاقد حق کنترل
■ شرکت اصلی منافع فاقد حق کنترل را در صورت وضعیت مالی تلفیقی در حقوق صاحبان سهام، جدا از حقوق صاحبان سهام شرکت اصلی ارائه می کند. ■ تغییرات در نسبت مالکیت شرکت اصلی در یک شرکت فرعی که منجر به از دست دادن کنترل نمی شود معاملات مالکانه است.

استاندارد حسابداری شماره ۴۰ – مشارکت ها

دامنه کاربرد	
این استاندارد، باید توسط تمام واحدهای تجاری که طرف یک مشارکت هستند، بکار گرفته شود.	انواع مشارکتهای:
- طرف های مشارکت طبق یک قرارداد، الزاماتی دارند. قراردادهای به روش های مختلف مستند می شوند. یک قرارداد لازم الاجرا اغلب، ولی نه همیشه، به صورت مکتوب است. ساز و کارهای قانونی نیز به طور مستقل یا همراه با قراردادهای بین طرفها، توافقهایی الزام آور ایجاد می کنند. - آن قرارداد به دو یا چند طرف از آن طرف ها، کنترل مشترک بر مشارکت را اعطا می کند.	- عملیات مشترک: مشارکتی است که به موجب آن، طرفهای دارای کنترل مشترک بر مشارکت، نسبت به داراییها و بدهی های مربوط به مشارکت، حقوق و تعهدات داشته باشند. این طرف ها، مجریان عملیات مشترک نامیده می شوند. - مشارکت خاص: مشارکتی است که به موجب آن، طرف های دارای کنترل مشترک بر مشارکت، نسبت به خالص دارایی های مشارکت، از حق برخوردار باشند. این طرفها، شرکای خاص نامیده می شوند.

کنترل مشترک (کنترل بالفعل، حقوق ماهوی، حقوق حمایتی)	
کنترل مشترک مبتنی بر مفهوم مشابه کنترل طبق استاندارد حسابداری ۳۹ است (یعنی وجود تسلط، در معرض بازده متغیر قرار گرفتن، و توانایی اثر گذاری بر بازده از طریق تسلط). کنترل مشترک، تسهیم کنترل یک مشارکت به طور قراردادی است که تنها زمانی وجود دارد که تصمیمات درباره فعالیت های مربوط، مستلزم اجماع تمام طرف هایی است که در کنترل سهیم هستند، کنترل مشترک می تواند تلویحی یا صریح باشد: ● به عنوان مثال، فرض کنید دو طرف توافقی ایجاد می کنند که هر یک، ۵۰ درصد حق رای در آن دارند و قرارداد بین آنها تصریح می کند که برای تصمیم گیری درباره فعالیتهای مربوط، حداقل ۵۱ درصد آرا الزامی است. ● برای مثال، هنگامی که حداقل نسبت حق رای لازم، از طریق بیش از یک ترکیب از طرفهای توافق کننده قابل دستیابی باشد، آن توافق مشارکت تلقی نمی شود، مگر آنکه قرارداد تصریح کند کدامیک از طرفها (یا ترکیبی از طرفها) ملزم هستند برای تصمیم گیری درباره فعالیتهای مربوط به اجماع برسند.	کنترل مشترک بالفعل (de facto): کنترل مشترک بالفعل بر اساس همان اصل کنترل بالفعل طبق استاندارد حسابداری ۳۹ است. کنترل مشترک بالفعل تنها در صورتی وجود دارد که طرفین طبق قرارداد متعهد به رای دادن با هم در رابطه با تصمیمات مربوط به فعالیتهای مربوط باشند. در ارزیابی کنترل مشترک بالفعل، واحد تجاری ممکن است حضور در رای گیری های قبلی، و نه نتایج آنها را در نظر بگیرد (یعنی اینکه آیا آرای سایر طرفین در گذشته موافق آرای واحد تجاری بوده است یا خیر).
حقوق ماهوی و حمایتی: ارزیابی حقوق اساسی و حمایتی بر اساس همان اصول طبق استاندارد حسابداری ۳۹ است: - حقوق ماهوی (حقوقی که دارنده آن در عمل، توانایی اعمال آن حق را داشته باشد) در ارزیابی قدرت در نظر گرفته می شود. - حقوق حمایتی (حقوق که برای حمایت از منافع شخص دارنده طراحی شده است) در ارزیابی قدرت در نظر گرفته نمی شود.	

استاندارد حسابداری شماره ۴۰ – مشارکت ها

طبقه بندی مشارکت ها (به عنوان عملیات مشترک یا مشارکت خاص)

طبقه بندی مشارکت به حقوق و تعهدات طرف ها بستگی و (۱ ساختار (۲ شکل حقوقی (۳ شرایط قرارداد (۴ در صورت لزوم، سایر واقعیتهای و شرایط را در نظر می گیرد (به کادری زیر مراجعه شود).

۱) ساختار

- مشارکتی که از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی نمی شود، عملیات مشترک است.
- ساختار مشارکت ها از طریق شخصیت جداگانه ممکن است به عنوان عملیات مشترک یا مشارکت خاص، بسته به تجزیه و تحلیل ۱ و ۲ و ۳ زیر طبقه بندی شود:

۲) شکل حقوقی

- شکل حقوقی شخصیت جداگانه ممکن است در تعیین اینکه طرفها، نسبت به داراییها حق دارند و نسبت به بدهیها، تعهد دارند، یا نسبت به خالص دارایی های مشارکت خاص حق دارند، کمک کند. با این وجود، باید هرگونه شرایط قراردادی و سایر واقعیتهای و شرایط موثر بر حقوق طرف ها مورد بررسی قرار گیرد.

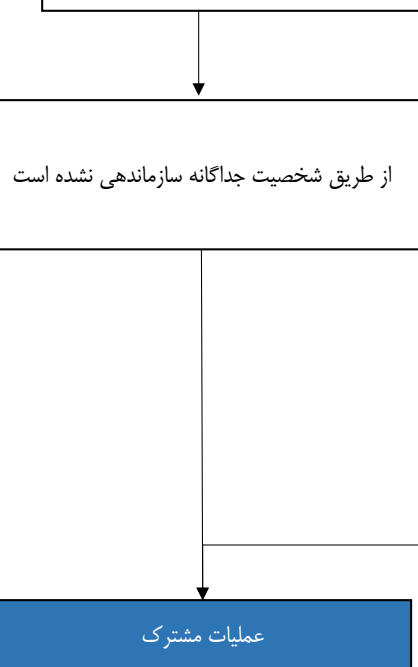
۳) شرایط توافق قراردادی

- در بسیاری از موارد، حقوق و تعهدات مورد پذیرش طرفها در قرارداد، با حقوق و تعهدات ایجاد شده برای طرفها به موجب شکل حقوقی شخصیت جداگانه ای که توافق در آن سازماندهی شده است، انطباق دارد یا با آن مغایرتی ندارد. گرچه طرفین باید شرایط قرارداد را ارزیابی کنند تا تایید کنند که در واقع چنین است.
- تضمین های ارائه شده به اشخاص ثالث و تعهدات برای سرمایه پرداخت نشده یا اضافی به تنهایی منجر به تعهد برای بدهی ها و در نتیجه طبقه بندی به عنوان عملیات مشترک نمی شود.

۴) سایر واقعیتهای و شرایط

- سایر واقعیتهای و شرایط ممکن است :
 - نشان دهنده حقوق طرفها نسبت به تمام منافع اقتصادی دارایی های مربوط به مشارکت باشد.
 - باعث شود مشارکت ها برای تسویه مستمر بدهی های خود به طرفین وابسته شود.
 - به عنوان مثال مشارکتهای طراحی شده برای فروش عمده محصول تمام منافع اقتصادی اساسی را به طرفین می دهد.
 - بدین معنی که مشارکتها برای تسویه بدهی های خود به جریان نقدی طرفین متکی است. بنابراین مشارکتها به عنوان عملیات مشترک طبقه بندی می شود.

ساختار مشارکت



استاندارد حسابداری شماره ۴۰ – مشارکت ها

شناخت و اندازه گیری: طرف های کنترل کننده مشترک

مشارکت خاص
■ صورت های مالی مجموعه یا تلفیقی: شریک خاص باید حسابداری منافع خود در مشارکت خاص را طبق استاندارد حسابداری ۲۰ با استفاده از روش ارزش ویژه انجام دهد، مگر آنکه واحد تجاری طبق شرایط مندرج در استاندارد مزبور، از بکارگیری روش ارزش ویژه معاف شده باشد.
■ صورت های مالی جداگانه: طبق استاندارد حسابداری ۱۵: ● بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته یا ● مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین

عملیات مشترک
■ صورت های مالی تلفیقی: مجری عملیات مشترک باید در رابطه با منافع خود در عملیات مشترک، موارد زیر را شناسایی کند: ● دارایی های خود، شامل سهم از دارایی هایی که به طور مشترک نگهداری می شود؛ ● بدهی های خود، شامل سهم از بدهی هایی که به طور مشترک تحمل می شود؛ ● درآمد عملیاتی خود، حاصل از فروش سهم خود از محصولات عملیات مشترک؛ و ● هزینه های خود، شامل سهم از هزینه هایی که به طور مشترک تحمل می شود. ■ موارد فوق مطابق با استانداردهای حسابداری مربوط (لازم الاجرا) حسابداری می شود.
■ صورت های مالی جداگانه: برخورد مشابه با صورت های مالی تلفیقی

معافیت از روش ارزش ویژه
■ بند های ۱۷ الی ۱۹ استاندارد حسابداری ۲۰

شناخت و اندازه گیری: واحدهایی که در مشارکت سهام هستند، اما کنترل مشترک ندارند (طرفین فاقد کنترل مشترک)
■ در برخی موارد ممکن است طرف های دیگری باشند که در یک مشارکت سرمایه گذارند اما کنترل مشترک بر مشارکت ندارند.

افشا
■ به استاندارد حسابداری ۴۱ افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر مراجعه شود.

عملیات مشترک
(طرف فاقد کنترل مشترک، حقوق و تعهدات قراردادی نسبت به دارایی ها و بدهی های مشارکت ندارد)

عملیات مشترک
(طرف فاقد کنترل مشترک، حقوق و تعهدات قراردادی نسبت به دارایی ها و بدهی های مشارکت دارد)

استاندارد حسابداری شماره ۴۰ – مشارکت ها

- به حساب گرفتن سهم قراردادی آن از دارایی ها، بدهی ها، هزینه ها و درآمدها در هر دو صورت مالی زیر:
- صورت های مالی تلفیقی
- صورت های مالی جداگانه

مشارکت خاص

مشابه عملیات مشترک که طرف کنترل مشترک، حقوق و تعهدات نسبت به دارایی ها، بدهی ها، هزینه ها و درآمدها ندارد.

تهیه صورت های مالی تلفیقی

■ کاملاً مشخص است که بحث صورت های مالی تلفیقی و صورت های مالی جداگانه زمانی مصداق پیدا می کند که واحد تجاری به دلیل داشتن سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی، ملزم به تهیه آنهاست، نه به دلیل مشارکت (اعم از مشارکت خاص یا عملیات مشترک).

■ صورت های مالی تلفیقی:

ارزیابی نفوذ قابل ملاحظه طبق استاندارد حسابداری ۳۰ (برای مثال، به عنوان یک واحد تجاری وابسته):

- در صورت وجود: از روش ارزش ویژه طبق استاندارد حسابداری ۳۰ استفاده کنید (مگر اینکه واحد تجاری از اعمال روش ارزش ویژه معاف باشد).
- در صورت عدم وجود: طبق استانداردهای حسابداری مربوطه (از جمله استاندارد حسابداری ۱۵)

■ صورت های مالی جداگانه:

طبق استانداردهای حسابداری مربوط (از جمله استاندارد حسابداری ۱۵)

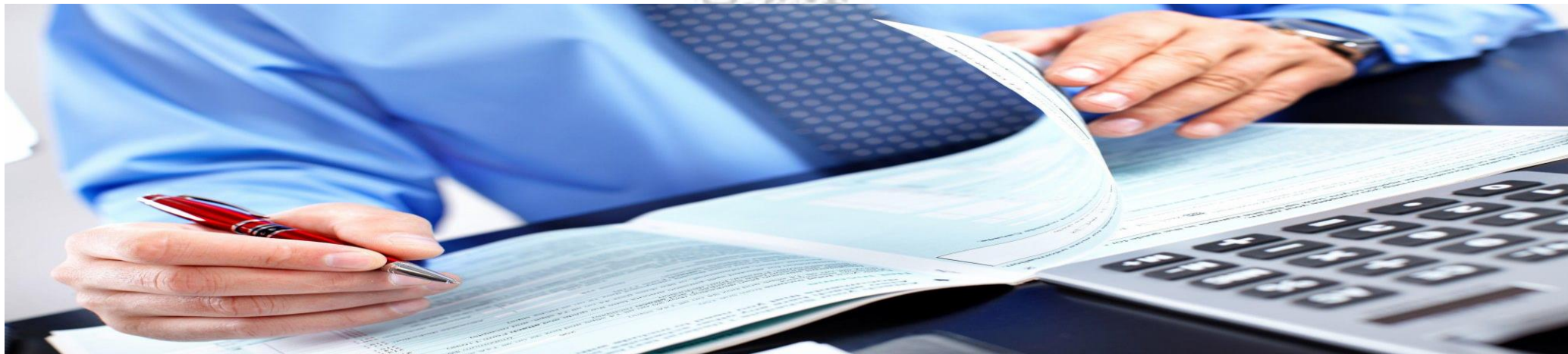
عملیات مشترک و ترکیب های تجاری

■ زمانی که واحد تجاری منفعتی در یک عملیات مشترک تحصیل می کند که حائز تعریف استاندارد حسابداری ۳۸ است، ملزم به بکارگیری تمام الزامات استاندارد حسابداری ۳۸ ترکیب های تجاری می باشد.



استاندارد حسابداری شماره ۴۱ – افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر

قضاوتها و مفروضات عمده	تعاریف	دامنه کاربرد
• واحد تجاری باید اطلاعاتی درباره قضاوتها و مفروضات عمده (و تغییر در آن قضاوتها و مفروضات) مورد استفاده برای تعیین موارد زیر را افشا کند: • اینکه بر واحد تجاری دیگر، یعنی واحد تجاری سرمایه‌پذیر تشریح‌شده در بندهای ۷ و ۸ استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸)، کنترل دارد یا خیر؛ • اینکه کنترل مشترک بر یک توافق، یا نفوذ قابل ملاحظه در واحد تجاری دیگر دارد یا خیر؛ و • نوع مشارکت (یعنی عملیات مشترک یا مشارکت خاص) هنگامی که مشارکت از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی شده باشد.	▪ <u>درآمد حاصل از واحد تجاری ساختاریافته:</u> برای مقاصد این استاندارد، درآمد حاصل از واحد تجاری ساختاریافته، شامل حق‌الزحمه‌های مکرر و غیرمکرر، درآمد مالی، سودهای تقسیمی، سود یا زیان ناشی از تجدید اندازه‌گیری یا قطع شناخت منافع در واحدهای تجاری ساختاریافته و سود یا زیان ناشی از انتقال داراییها و بدهیها به واحد تجاری ساختاریافته است، اما محدود به این موارد نیست. ▪ <u>منافع در واحد تجاری دیگر:</u> برای مقاصد این استاندارد، منافع در واحد تجاری دیگر، به روابط قراردادی و غیرقراردادی اشاره دارد که واحد تجاری را در معرض بازده متغیر ناشی از عملکرد واحد تجاری دیگر قرار می‌دهد. منافع در واحد تجاری دیگر، می‌تواند به صورت در اختیار داشتن بزارهای مالکانه یا بدهی و نیز اشکال دیگر رابطه مانند تأمین منابع مالی، تأمین نقدینگی، بهبود اعتبار و تضمینها باشد، اما محدود به این موارد نیست. منافع در واحد تجاری دیگر، شامل ابزاری است که واحد تجاری از طریق آن بر واحد تجاری دیگر، کنترل، کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه دارد. واحد تجاری لزوماً به صرف داشتن رابطه معمول مشتری-تأمین‌کننده، منفعی در واحد تجاری دیگر ندارد. ▪ <u>واحد تجاری ساختاریافته:</u> یک واحد تجاری که به‌گونه‌ای سازماندهی شده است که حق رأی یا سایر حقوق مشابه، عامل اصلی در تعیین کنترل‌کننده واحد تجاری نیست، مانند زمانی که حق رأی تنها در ارتباط با وظایف اداری است و فعالیتهای مربوط از طریق قرارداد هدایت می‌شود. ▪ اصطلاحات زیر، در استاندارد حسابداری ۱۸ (تجدیدنظرشده ۱۳۹۸)، استاندارد حسابداری ۲۰ (تجدیدنظرشده ۱۳۹۸)، استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸) و استاندارد حسابداری ۴۰ مشارکتها (مصوب ۱۳۹۸) تعریف شده است و در این استاندارد با معانی مشخص‌شده در استانداردهای مزبور، بکار گرفته می‌شود: • واحد تجاری وابسته، صورتهای مالی تلفیقی، کنترل واحد تجاری، روش ارزش ویژه، گروه، واحد تجاری سرمایه‌گذاری، مشارکت، کنترل مشترک، عملیات مشترک، مشارکت خاص، منافع فاقد حق کنترل، واحد تجاری اصلی، حق حمایتی، فعالیتهای مربوط، صورتهای مالی جداگانه، شخصیت جداگانه، نفوذ قابل ملاحظه، واحد تجاری فرعی.	▪ این استاندارد باید توسط یک واحد تجاری که در هر یک از موارد زیر منافع دارد، بکار گرفته شود: • واحدهای تجاری فرعی • مشارکتها (یعنی عملیات مشترک یا مشارکتهای خاص) • واحدهای تجاری وابسته • واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق‌نشده. ▪ این استاندارد در موارد زیر کاربرد ندارد: • طرحهای مزایای بازنشستگی یا سایر طرحهای مزایای بلندمدت کارکنان • صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری • منافع یک واحد تجاری که در مشارکت سهیم است اما کنترل مشترک بر آن ندارد؛ مگر اینکه آن منافع منجر به نفوذ قابل ملاحظه در توافق شود یا منفعی در واحد تجاری ساختاریافته باشد. • منافع در واحد تجاری دیگر که طبق استاندارد حسابداری ۱۵ حسابداری سرمایه‌گذاریها به حساب منظور می‌شود.



استاندارد حسابداری شماره ۴۱ – افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر

(۱) منافع در واحدهای تجاری فرعی			
▪ واحد تجاری باید اطلاعاتی افشا کند که برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی تلفیقی، موارد زیر امکانپذیر شود: ● درک: ۱. ترکیب گروه؛ و ۲. سهم دارندگان منافع فاقد حق کنترل از فعالیتها و جریانهای نقدی گروه؛ و ● ارزیابی: ۱. ماهیت و میزان محدودیتهای عمده مربوط به توانایی واحد تجاری برای دسترسی به، یا استفاده از، داراییهای گروه و تسویه بدهیهای گروه؛ ۲. ماهیت ریسکهای مرتبط با منافع واحد تجاری در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق‌شده و تغییر در آن ریسکها؛ ۳. آثار تغییر در منافع مالکیت واحد تجاری در واحد تجاری فرعی که منجر به از دست دادن کنترل نمی‌شود؛ و ۴. آثار از دست دادن کنترل یک واحد تجاری فرعی طی دوره گزارشگری	▪ سهم دارندگان منافع فاقد حق کنترل از فعالیتها و جریانهای نقدی گروه: ● نام واحد تجاری فرعی. ● محل اصلی فعالیت تجاری واحد تجاری فرعی (و کشور محل تأسیس آن، چنانچه متفاوت از محل اصلی فعالیت تجاری باشد). ● نسبت منافع مالکیت دارندگان منافع فاقد حق کنترل. ● نسبت حق رأی دارندگان منافع فاقد حق کنترل، در صورتی که با نسبت منافع مالکیت آنها تفاوت داشته باشد. ● سود یا زیان دوره که طی دوره گزارشگری به منافع فاقد حق کنترل واحد تجاری فرعی تخصیص یافته است. ● منافع فاقد حق کنترل انباشته واحد تجاری فرعی در پایان دوره گزارشگری. ● خلاصه اطلاعات مالی درباره واحد تجاری فرعی.	▪ ماهیت و میزان محدودیتهای عمده: ● محدودیتهای عمده (برای مثال، محدودیتهای قانونی، قراردادی و نظارتی) مربوط به توانایی واحد تجاری برای دسترسی به، یا استفاده از، داراییهای گروه و تسویه بدهیهای گروه، مانند: ۱. مواردی که توانایی واحد تجاری اصلی یا واحدهای تجاری فرعی آن را برای انتقال نقد یا سایر داراییها به (یا از) دیگر واحدهای تجاری گروه محدود می‌کند. ۲. تضمینها یا سایر الزاماتی که می‌تواند پرداخت سودهای تقسیمی و سایر ستانده‌های مالکانه یا اعطا یا بازپرداخت وام را به (یا توسط) دیگر واحدهای تجاری گروه محدود کند. ● ماهیت و میزان حق حمایتی دارندگان منافع فاقد حق کنترل در ایجاد محدودیت عمده در توانایی واحد تجاری برای دسترسی به، یا استفاده از، داراییهای گروه و تسویه بدهیهای گروه (مانند زمانی که واحد تجاری اصلی متعهد به تسویه بدهیهای واحد تجاری فرعی قبل از تسویه بدهیهای خود می‌باشد، یا زمانی که برای دسترسی به داراییها یا تسویه بدهیهای واحد تجاری فرعی، تصویب توسط دارندگان منافع فاقد حق کنترل الزامی است). ● مبالغ دفتری داراییها و بدهیهای انعکاس‌یافته در صورتهای مالی تلفیقی، که این محدودیتها در مورد آنها اعمال می‌شود.	▪ ماهیت ریسکهای مرتبط با منافع واحد تجاری در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق‌شده: واحد تجاری باید شرایط هر یک از قراردادهایی را که می‌تواند واحد تجاری اصلی یا واحدهای تجاری فرعی آن را ملزم به حمایت مالی از یک واحد تجاری ساختاریافته تلفیق‌شده نماید، شامل رویدادها یا شرایطی که می‌تواند واحد گزارشگر را در معرض زیان قرار دهد (برای مثال، توافقه‌های نقدشوندگی یا تعیین رتبه اعتباری که با تعهد خرید داراییهای واحد تجاری ساختاریافته یا انجام حمایت مالی از آن ارتباط دارد)، افشا کند. ● چنانچه طی دوره گزارشگری، واحد تجاری اصلی یا هر یک از واحدهای تجاری فرعی آن، بدون داشتن تعهد قراردادی، به انجام حمایت مالی یا سایر حمایتها از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق‌شده اقدام کرده باشند (مانند خرید داراییهای واحد تجاری ساختاریافته یا ابزارهای مالی منتشرشده توسط آن)، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند: ۱. نوع و میزان حمایت انجام‌شده، شامل وضعیتهایی که در آن واحد تجاری اصلی یا واحدهای تجاری فرعی آن، به واحد تجاری ساختاریافته در جذب حمایت مالی کمک می‌کنند؛ و ۲. دلایل انجام حمایت. ● چنانچه طی دوره گزارشگری، واحد تجاری اصلی یا هر یک از واحدهای تجاری فرعی آن، بدون داشتن تعهد قراردادی، به انجام حمایت مالی یا سایر حمایتها از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق‌شده پیشین اقدام کرده باشند و این حمایت منجر به کنترل واحد تجاری ساختاریافته توسط واحد تجاری شود، واحد تجاری باید توضیحی درباره عوامل مربوط به اتخاذ چنین تصمیمی را افشا کند. ● واحد تجاری باید قصد فعلی خود برای انجام حمایت مالی یا سایر حمایتها از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق‌شده، از جمله قصد کمک‌رسانی به واحد تجاری ساختاریافته در جذب حمایت مالی، را افشا کند.
▪ آثار تغییرات در منافع مالکیت واحد تجاری اصلی در واحد تجاری فرعی، که منجر به از دست دادن کنترل نمی‌شود: واحد تجاری باید جدولی ارائه دهد که آثار تغییر در منافع مالکیت در واحد تجاری فرعی که منجر به از دست دادن کنترل نمی‌شود را بر حقوق مالکانه قابل انتساب به مالکان واحد تجاری اصلی نشان دهد.			▪ آثار از دست دادن کنترل واحد تجاری فرعی طی دوره گزارشگری: واحد تجاری باید، در صورت وجود، سود یا زیان محاسبه‌شده طبق بند ۲۷ استاندارد حسابداری ۳۹ و موارد زیر را افشا کند: ● بخشی از سود یا زیان که قابل انتساب به اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری باقیمانده در واحد تجاری فرعی پیشین به ارزش منصفانه در تاریخ از دست دادن کنترل است؛ و ● قلم (اقدام) اصلی صورت سود و زیان که سود یا زیان مزبور (در صورتی که جداگانه ارائه نشده باشد)، در آن شناسایی می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۴۱ – افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر

۲) منافع در مشارکتها و واحدهای تجاری وابسته – الزام های افشا	
▪ واحد تجاری باید اطلاعاتی افشا کند که برای استفاده کنندگان صورتهای مالی آن، موارد زیر امکانپذیر شود: • ماهیت، میزان و آثار مالی منافع واحد تجاری در مشارکتها و واحدهای تجاری وابسته، شامل ماهیت و آثار رابطه قراردادی با دیگر سرمایه‌گذاران دارای کنترل مشترک بر مشارکتها یا دارای نفوذ قابل ملاحظه در واحدهای تجاری وابسته؛ و • ماهیت ریسکهای مرتبط با منافع واحد تجاری در مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته و تغییرات در آن ریسکها.	▪ ریسکهای مرتبط با منافع واحد تجاری در مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته : • تعهدات مرتبط با مشارکتهای خاص • طبق استاندارد حسابداری ۴ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی، به جز زمانی که احتمال زیان بعید باشد، بدهیهای احتمالی تحمل شده در ارتباط با منافع واحد تجاری در مشارکتهای خاص یا واحدهای تجاری وابسته (شامل سهم واحد تجاری از بدهیهای احتمالی که بطور مشترک، با دیگر سرمایه‌گذاران دارای کنترل مشترک بر مشارکت خاص، یا دارای نفوذ قابل ملاحظه بر واحدهای تجاری وابسته تحمل می‌کند، جدا از مبلغ بدهیهای احتمالی دیگر.

ماهیت، میزان و آثار مالی منافع واحد تجاری در مشارکتها و واحدهای تجاری وابسته:	
▪ اطلاعات مالی درباره سرمایه‌گذاریهای واحد تجاری در مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته که به تنهایی بااهمیت نیستند: • برای تمام مشارکتهای خاصی که به تنهایی بی‌اهمیت هستند، به صورت مجموع • و جداگانه برای تمام واحدهای تجاری وابسته‌ای که به تنهایی بی‌اهمیت هستند، به صورت مجموع. ▪ ماهیت و میزان محدودیتهای عمده درباره توانایی مشارکتهای خاص یا واحدهای تجاری وابسته برای انتقال وجوه به واحد تجاری بابت تقسیم سود نقدی سهام یا بازپرداخت وامهای اعطایی واحد تجاری. ▪ هنگامی که تاریخ یا دوره صورتهای مالی یک مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته که در بکارگیری روش ارزش ویژه استفاده شده است، با تاریخ یا دوره واحد تجاری تفاوت داشته باشد: • تاریخ پایان دوره گزارشگری صورتهای مالی آن مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته؛ و • دلیل استفاده از تاریخ یا دوره متفاوت. ▪ سهم شناسایی نشده از زیانهای مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته، هم برای دوره گزارشگری و هم به صورت انباشته، در صورتی که واحد تجاری هنگام بکارگیری روش ارزش ویژه، شناسایی سهم خود از زیانهای مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته را متوقف کرده باشد.	▪ برای هر مشارکت و واحد تجاری وابسته‌ای که برای واحد گزارشگر بااهمیت است: • نام مشارکت یا واحد تجاری وابسته. • ماهیت رابطه واحد تجاری با مشارکت یا واحد تجاری وابسته (برای مثال، از طریق تشریح ماهیت فعالیتهای مشارکت یا واحد تجاری وابسته و اینکه آن فعالیتها راهبردی هستند یا خیر). • محل اصلی فعالیت تجاری مشارکت یا واحد تجاری وابسته (و کشور محل تأسیس آن، چنانچه متفاوت از محل اصلی فعالیت تجاری باشد). • نسبت منافع مالکیت یا سهم مشارکت واحد تجاری و در صورت تفاوت، درصد حق رأی (اگر عملی باشد). ▪ برای هر مشارکت خاص و واحد تجاری وابسته‌ای که برای واحد گزارشگر بااهمیت است: • اینکه سرمایه‌گذاری در مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته به روش ارزش ویژه اندازه‌گیری می‌شود یا به روش ارزش منصفانه. • خلاصه اطلاعات مالی درباره مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته. • اگر مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته به روش ارزش ویژه به حساب منظور می‌شود، ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری واحد تجاری در مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته، مشروط بر اینکه برای سرمایه‌گذاری قیمت اعلام شده در بازار وجود داشته باشد.

استاندارد حسابداری شماره ۴۱ – افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر

(۳) منافع در واحدهای تجاری ساختار یافته تلفیق نشده

■ واحد تجاری باید اطلاعاتی افشا کند که برای استفاده کنندگان صورتهای مالی آن، موارد زیر امکانپذیر شود:

● درک ماهیت و میزان منافع واحد تجاری در واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده؛ و

● ارزیابی ماهیت ریسکهای مرتبط با منافع واحد تجاری در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده و تغییر در آن ریسکها.

■ اطلاعات الزامی شامل اطلاعاتی درباره آسیبپذیری واحد تجاری از ریسک ارتباط واحد تجاری با واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده در دورههای گذشته است (مانند حمایت از واحد تجاری ساختاریافته)، حتی اگر واحد تجاری در تاریخ گزارشگری، دیگر هیچ ارتباط قراردادی با واحد تجاری ساختاریافته در تاریخ گزارشگری نداشته باشد.

■ ماهیت منافع:

اطلاعات کمی و کیفی از جمله:

● ماهیت، هدف، اندازه و فعالیتهای واحد تجاری ساختاریافته و نحوه تأمین مالی آن واحد تجاری ساختاریافته را افشا کند. افشا محدود به این موارد نیست.

■ اگر واحد تجاری، به حمایت از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشدهای اقدام کند که اطلاعات الزامی را در مورد آن ارائه نمی کند، باید موارد زیر را افشا کند:

● نحوه تعیین واحدهای تجاری ساختاریافته برای حمایت توسط واحد تجاری؛

● درآمد حاصل از آن واحدهای تجاری ساختاریافته طی دوره گزارشگری، شامل شرحی از انواع درآمدهای گزارش شده؛ و

● مبلغ دفتری (در زمان انتقال) تمام داراییهای منتقل شده به آن واحدهای تجاری ساختاریافته طی دوره گزارشگری.

■ واحد تجاری باید اطلاعات را در قالب جدول ارائه کند، مگر اینکه شکل دیگر ارائه مناسبتر باشد، و فعالیتهای حمایتی خود را در طبقات مربوط تقسیم بندی نماید.

■ ماهیت ریسک ها:

واحد تجاری باید خلاصه ای از موارد زیر را در قالب جدول افشا کند، مگر اینکه شکل دیگر ارائه مناسبتر باشد:

● مبلغ دفتری داراییها و بدهیهای شناسایی شده در صورتهای مالی، که با منافع واحد تجاری در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده مرتبط است.

● اقلام اصلی مندرج در صورت وضعیت مالی، که داراییها و بدهیهای مزبور در آنها شناسایی می شود.

● مبلغی که نشان دهنده حداکثر آسیبپذیری واحد تجاری از زیان ناشی از منافع در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده را ارائه ی دهد و نحوه تعیین حداکثر آسیبپذیری از زیان. چنانچه واحد تجاری نتواند حداکثر آسیبپذیری خود از زیان ناشی از منافع در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده را به صورت کمی بیان کند، این موضوع و دلایل آن را باید افشا نماید.

● مقایسه مبالغ دفتری داراییها و بدهیهای واحد تجاری که با منافع آن در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده مرتبط است و حداکثر آسیبپذیری واحد تجاری از زیان ناشی از آن واحدهای تجاری.

■ چنانچه طی دوره گزارشگری، واحد تجاری بدون داشتن تعهد قراردادی، به انجام حمایت مالی یا سایر حمایتها از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشدهای اقدام کرده باشد که در حال حاضر در آن منفعتی دارد یا در گذشته در آن منفعتی داشته است (برای مثال، خرید داراییهای واحد تجاری ساختاریافته یا ابزارهای منتشر شده توسط آن)، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

● نوع و میزان حمایت انجام شده، شامل وضعیتهایی که در آن، واحد تجاری به واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده برای جذب حمایت مالی کمک می کند؛ و

● دلایل انجام حمایت.



استاندارد حسابداری شماره ۴۲ – اندازه‌گیری ارزش منصفانه

دامنه کاربرد
این استاندارد، به استثنای موارد مشخص شده، در مواردی کاربرد دارد که دیگر استانداردهای حسابداری، اندازه‌گیری ارزش منصفانه یا افشا درباره اندازه‌گیری ارزش منصفانه (و اندازه‌گیریهای مبتنی بر ارزش منصفانه، مانند ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش، یا افشا درباره آن اندازه‌گیریها) را الزامی یا مجاز کرده باشد. الزامات اندازه‌گیری و افشا در این استاندارد، در موارد زیر کاربرد ندارد: - معاملات اجاره در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۲۱ - اندازه‌گیریهای که شباهتهایی با ارزش منصفانه دارند، اما ارزش منصفانه نیستند، مانند: - خالص ارزش فروش (استاندارد حسابداری ۸) - ارزش اقتصادی (استاندارد حسابداری ۳۲) - الزامات افشای مقرر در این استاندارد، در موارد زیر الزامی نیست: - داراییهای طرح‌های مزایای بازنشستگی کارکنان (استاندارد حسابداری ۳۳) - سرمایه‌گذاریهای طرحهای مزایای بازنشستگی (استاندارد ۲۷) - چنانچه به موجب سایر استانداردهای حسابداری، بکارگیری ارزش منصفانه الزامی یا مجاز شده باشد، چارچوب اندازه‌گیری ارزش منصفانه که در این استاندارد تشریح شده است، هم در اندازه‌گیری اولیه و هم در اندازه‌گیری بعدی کاربرد دارد.

تعریف ارزش منصفانه
ارزش منصفانه، قیمتی است که بابت فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله‌ای نظام‌مند بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه‌گیری در شرایط جاری بازار قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود
■ قیمت: ارزش منصفانه، قیمتی است که بابت فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله‌ای نظام‌مند بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه‌گیری در شرایط جاری بازار قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود (یعنی قیمت خروجی)، صرف نظر از اینکه قیمت مزبور بطور مستقیم قابل مشاهده باشد یا با استفاده از تکنیک دیگر ارزشیابی برآورد شود
■ دارایی یا بدهی: باید ویژگیهای دارایی یا بدهی مورد نظر هنگام قیمت‌گذاری در نظر گرفته شود، شامل موارد زیر: - وضعیت و موقعیت مکانی دارایی و - محدودیت‌های فروش یا استفاده از دارایی در صورت وجود.
■ معامله: فرض بر این است که معامله فروش دارایی یا انتقال بدهی در یکی از بازارهای زیر اتفاق می‌افتد: - بازار اصلی برای دارایی یا بدهی؛ برای مثال بازار با بزرگترین حجم و سطح فعالیت (یا - در صورت نبود بازار اصلی بازار دارای بیشترین مزایا برای دارایی و بدهی (یعنی بازاری که مبلغ دریافتی / پرداختی را پس از کسر مخارج معامله و مخارج حمل حداکثر/ حداقل می‌کند) است.
■ فعالان بازار: واحد تجاری باید ارزش منصفانه دارایی یا بدهی را با استفاده از مفروضاتی اندازه‌گیری کند که فعالان بازار هنگام قیمت‌گذاری دارایی یا بدهی بکار گیرند، یا این فرض که فعالان بازار در جهت بهترین منافع اقتصادی خود اقدام می‌کنند.

کاربرد در مورد دارایی‌های غیر مالی

بیشترین و بهترین استفاده از دارایی‌های غیر مالی
در اندازه‌گیری ارزش منصفانه یک دارایی غیرمالی توانایی فعالان بازار برای ایجاد منافع اقتصادی از طریق بیشترین و بهترین استفاده از دارایی مورد نظر یا فروش آن به دیگر فعالان بازار که از آن دارایی بیشترین و بهترین استفاده کنند، در نظر گرفته می‌شود.

پیش فرض ارزشیابی – به تنهایی
در بیشترین و بهترین استفاده از دارایی غیرمالی، عوامل زیر در نظر گرفته می‌شود: - امکانپذیر بودن استفاده از دارایی به لحاظ فیزیکی - مجاز بودن از نظر قانونی - قابل توجیه بودن از نظر مالی

پیش فرض ارزشیابی – ترکیبی
اگر بیشترین و بهترین استفاده از دارایی در ترکیب با سایر داراییها باشد: ارزش منصفانه دارایی قیمتی است که در یک معامله جاری بابت فروش دارایی دریافت می‌شود یا این فرض که آن دارایی همراه با سایر داراییها یا همراه با سایر داراییها و بدهی‌ها مورد استفاده قرار میگیرد و داراییها و بدهیهای مزبور (یعنی داراییهای مکمل و بدهیهای مربوط به آن در دسترس فعالان بازار است.

استاندارد حسابداری شماره ۴۲ – اندازه گیری ارزش منصفانه

کاربرد در مورد بدهی ها و ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری

بدهیها و ابزارهای مالکانه به عنوان دارایی توسط اشخاص دیگر نگهداری می شود (یا نگهداری نمی شود)

ریسک عدم ایفای تعهد:

- ارزش منصفانه بدهی اثر ریسک عدم ایفای تعهد را منعکس می کند. و این ریسک شامل اور تجاری کا عدم را ریسک اعتباری خود واحد تجاری است اما محدود به آن نمی شود.
- فرض می شود ریسک عدم ایفای تعهد قبل و بعد از انتقال بدهی، یکسان است .
- واحد تجاری هنگام اندازه گیری ارزش منصفانه یک بدهی باید اثر ریسک اعتباری خود (وضعیت اعتباری و سایر عواملی را در نظر بگیرد که ممکن است احتمال ایفا یا عدم ایفای تعهد را تحت تاثیر قرار دهد این اثر ممکن است با توجه به بدهی متفاوت باشد، برای مثال : الف) اینکه بدهی تعهد تحویل نقد بدهی مالی است یا تعهد تحویل کالا یا خدمات (بدهی غیر مالی). ب) شرایط تضمین اعتباری مرتبط با بدهی در صورت وجود.

اصول کلی

- **بدهی** – فرض می شود به شکل تسویه نشده باقی میماند و فعال بازار که انتقال گیرنده است، ملزم به ایفای آن تعهد میباشد. بدهی، در تاریخ اندازه گیری با طرف مقابل تسویه نمی شود یا به طریق دیگری خاتمه نمی یابد .
- **ابزار مالکانه خود واحد تجاری** – فرض می شود همچنان در جریان باقی میماند و فعال بازار که انتقال گیرنده است حقوق و مسئولیتهای مرتبط با آن ابزار را میپذیرد. ابزار ،مالکانه در تاریخ اندازه گیری، ابطال نمی شود یا به طریق دیگری خاتمه نمی یابد.

کاربرد در مورد داراییهای مالی و بدهیهای مالی با موقعیتهای تهاثری در ریسکهای بازار یا ریسک اعتباری طرف معامله

استثنای تهاثر

- فقط در صورتی میتوان از آن استفاده کرد که واحد تجاری تمام موارد زیر را انجام دهد:
- گروه داراییهای مالی و بدهیهای مالی را طبق مدیریت ریسک یا راهبرد سرمایه گذاری مستند شده، بر مبنای خالص آسیب پذیری واحد تجاری از ریسک (یا ریسکهای خاص بازار یا ریسک اعتباری خاص طرف معامله مدیریت کند؛
- اطلاعاتی درباره گروه داراییهای مالی و بدهیهای مالی برای مدیران اصلی واحد تجاری طبق تعریف استاندارد حسابداری ۱۲ بر مبنای اشاره شده در قسمت الف تهیه کند؛
- ملزم باشد یا تصمیم گرفته باشد داراییهای مالی و بدهیهای مالی مزبور را در صورت وضعیت مالی در پایان هر دوره گزارشگری به ارزش منصفانه اندازه گیری نماید .
- استثنا مربوط به ارائه نیست.

برای استفاده از استثنا ، باید درباره رویه حسابداری طبق استاندارد حسابداری ۳۴ ، تصمیم گیری شود.

آسیب پذیری از ریسک بازار

هنگام بکارگیری استثنای تهاثر:

- برای اندازه گیری ارزش منصفانه گروهی از داراییهای مالی و بدهیهای مالی که بر مبنای خالص آسیب پذیری واحد تجاری از ریسک یا ریسکهای بازار مدیریت می شود، واحد تجاری باید قیمتی را در دامنه قیمتهای پیشنهادی خرید و فروش بکار گیرد که بهترین معرف از ارزش منصفانه در شرایط خالص آسیب پذیری واحد تجاری از ریسکهای بازار است .
- واحد تجاری هنگام بکارگیری استثنایها ، باید اطمینان یابد که ریسک یا ریسکهای بازار که واحد تجاری در آن گروه داراییهای مالی و بدهیهای مالی در معرض آن (آنها) قرار دارد تا حد زیادی یکسان است
- هنگام بکارگیری استثنایها باید برای اندازه گیری ارزش منصفانه داراییهای مالی و بدهیهای مالی هرگونه ریسک پایه ناشی از پارامترهای غیر همانند ریسک بازار در نظر گرفته شود.
- به همین ترتیب مدت زمان قرار گرفتن واحد تجاری در معرض ریسک (یا ریسکهای) بازار ناشی از داراییهای مالی و بدهیهای مالی، باید تا حد زیادی یکسان باشد.

آسیب پذیری از ریسک اعتباری

- هنگام بکارگیری استثنای تهاثر:
- زمانی که فعالان بازار توافق های موجود که موجب کاهش آسیب پذیری از ریسک اعتباری در شرایط نکول می شوند را در نظر می گیرند واحد تجاری باید اثر خالص آسیب پذیری واحد تجاری از ریسک اعتباری مرتبط با طرف معامله یا خالص آسیب پذیری آن طرف معامله از ریسک اعتباری واحد تجاری را در اندازه گیری ارزش منصفانه لحاظ کند. اندازه گیری ارزش منصفانه باید منعکس کننده انتظارات فعالان بازار از احتمال اجرای شدن قانونی برای چنین توافقی در شرایط نکول باشد.

استاندارد حسابداری شماره ۴۲ – اندازه‌گیری ارزش منصفانه

ارزش منصفانه در شناخت اولیه
▪ قیمت معامله معادل قیمت پرداختی برای تحصیل دارایی یا قیمت دریافتی برای تقبل بدهی (قیمت ورودی) است. ▪ در مقابل ارزش منصفانه دارایی یا بدهی قیمتی است که در ازای فروش دارایی دریافت یا در ازای انتقال بدهی پرداخت میشود (قیمت خروجی). ▪ در بسیاری موارد قیمت معامله با ارزش منصفانه برابر است (برای مثال این مورد زمانی مصداق دارد که در تاریخ معامله، خرید یک دارایی در بازاری انجام شود که آن دارایی به فروش می‌رسد).

سلسله مراتب ارزش منصفانه
▪ در این استاندارد سلسله مراتب ارزش منصفانه تعیین می‌شود که به موجب آن، داده‌های ورودی تکنیک‌های ارزشیابی برای استفاده در اندازه‌گیری ارزش منصفانه در سه سطح طبقه بندی می‌شوند: ● <u>سطح ۱</u> قیمت‌های اعلام شده تعدیل نشده) در بازارهای فعال برای داراییها یا بدهیهای همانند است که واحد تجاری می‌تواند در تاریخ اندازه‌گیری به آنها دست یابد. ● <u>سطح ۲</u> داده‌های ورودی غیر از قیمت‌های اعلام شده مشمول سطح ۱ هستند و برای دارایی یا بدهی مورد نظر، بطور مستقیم یا غیر مستقیم قابل مشاهده میباشند. ● <u>سطح ۳</u> داده‌های ورودی غیر قابل مشاهده برای دارایی یا بدهی هستند.

متناوب یا غیر متناوب
▪ استاندارد حسابداری ۴۲ الزامات افشای خاصی بر اساس این که آیا اندازه‌گیری ارزش منصفانه متناوب است یا غیر متناوب، ارائه می‌کند. ▪ متناوب و غیر متناوب در این استاندارد تعریف نشده است. با این حال به طور کلی ● <u>اندازه‌گیری متناوب</u> – به مواردی اطلاق میشود که طبق سایر استانداردهای حسابداری، انعکاس آن در صورت و وضعیت مالی پایان هر دوره گزار شگری الزامی یا مجاز است. ● <u>اندازه‌گیری غیر متناوب</u> – شامل مواردی است که سایر استانداردهای حسابداری انعکاس به ارزش منصفانه در صورت وضعیت مالی را در شرایط خاصی الزامی یا مجاز می‌کنند .

واحد حساب
▪ واحد حساب در بیشتر موارد ، در استاندارد حسابداری شماره ۴۲ مشخص نشده است . در عوض واحد حساب توسط استاندارد مشخص شده است که اندازه‌گیری ارزش منصفانه و افشای اقلام را مجاز یا ملزم می‌کند.

کانال مدیریت تدوین استانداردها

https://t.me/standards_educational_files



استاندارد حسابداری شماره ۴۲ – اندازه گیری ارزش منصفانه

تکنیک های ارزشیابی

▪ در شرایطی که داده های کافی برای اندازه گیری ارزش منصفانه در دسترس است باید از تکنیکهای ارزشیابی مناسب استفاده شود. تغییرات در کاربرد و تکنیکهای ارزشیابی طبق استاندارد حسابداری تغییر در برآورد است.

▪ تکنیکهای ارزشیابی برای ورودیها:
باید استفاده از ورودی های قابل مشاهده مربوط را حداکثر و استفاده از ورودی های غیر قابل مشاهده را به حداقل باشد. اگر دارایی و بدهی اندازه گیری شده به ارزش منصفانه هم قیمت فروش و هم پیشنهادی داشته باشد قیمت فروش پیشنهادی که نمایانگر ارزش منصفانه است استفاده می شود صرفنظر از این که ورودی در کجای سلسله مراتب ارزش منصفانه طبقه بندی می شود.

تکنیک های ارزشیابی

به پیوست استاندارد مراجعه شود

افشا

افشا FV	غیر متناوب	متناوب	الزامات افشا	افشا FV	غیر متناوب	متناوب	الزامات افشا
		✓	سطح ۳ – صورت تطبیق کل سود و زیان در صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع، خرید فروش، انتشار، تسویه و انتقال ها		✓	✓	ارزش منصفانه در تاریخ گزارشگری
		✓	سطح ۳ – سود و زیان های تحقق نیافته در صورت سود و زیان		✓		دلایل اندازه گیری ارزش منصفانه
		✓	سطح ۳ – تحلیل حساسیت تغییرات در ورودیهای غیرقابل مشاهده (کیفی برای ابزارهای غیرمالی و کمی برای ابزارهای مالی)	✓	✓	✓	سطح سلسله مراتب ارزش منصفانه یعنی سطوح ۱ و ۲ یا ۳
✓	✓	✓	دلایل تفاوت بیشترین و بهترین استفاده از داراییهای غیرمالی از استفاده جاری			✓	انتقال بین سطوح ۱ و ۲ (شامل دلایل انتقال و رویه واحد تجاری برای انتقال)
افشا (FV) به اقلامی اشاره دارد که بر مبنای غیر از ارزش منصفانه اندازه گیری می شوند، اما استاندارد حسابداری الزام به تعیین و افشای ارزش منصفانه در مورد آنها دارد.					✓	✓	سطح ۳ – فرآیند ارزشیابی / رویه
					✓	✓	سطح ۳ – ورودیهای غیرقابل مشاهده

استاندارد حسابداری شماره ۴۳ – درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

تعاریف				دامنه کاربرد
▪ <u>تعهد عملکردی:</u> تعهد در قرارداد با مشتری برای انتقال هر یک از موارد زیر به مشتری: الف. یک کالا یا خدمت (یا بسته‌ای از کالاها و خدمات) که متمایز است؛ یا ب. یک مجموعه از کالاها یا خدمات متمایز که تا حد زیادی یکسان هستند و الگوی انتقال آنها به مشتری یکسان است.	▪ <u>درآمد:</u> به مرحله ۲ زیر مراجعه شود.	▪ <u>درآمد:</u> افزایش در منافع اقتصادی طی دوره حسابداری به شکل جریانهای ورودی یا افزایش داراییها یا کاهش بدهیها که منجر به افزایش در حقوق مالکانه می‌شود؛ به غیر از موارد مرتبط با مبادلات با دارندگان حقوق مالکانه.	▪ <u>قرارداد:</u> توافق بین دو یا چند شخص که حقوق و تعهدات الزام‌آور ایجاد می‌کند.	▪ واحد تجاری باید این استاندارد را برای تمام قراردادهای با مشتریان، به استثنای موارد زیر، بکار گیرد: - قراردادهای اجاره مشمول دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۲۱ حسابداری اجاره‌ها؛ - قراردادهای بیمه مشمول دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۲۸ فعالیتهای بیمه عمومی؛ - ابزارهای مالی مشمول دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۱۵ حسابداری سرمایه‌گذاریها، استاندارد حسابداری ۳۹ صورتهای مالی تلفیقی، استاندارد حسابداری ۴۰ مشارکتهای استاندارد حسابداری ۱۸ صورتهای مالی جداگانه و استاندارد حسابداری ۲۰ سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص؛ و - مبادله‌های غیر پولی بین واحدهای تجاری دارای فعالیتهای تجاری همانند، برای تسهیل فروش به مشتریان یا مشتریان بالقوه. برای مثال، این استاندارد در خصوص قرارداد بین دو شرکت نفتی که توافق می‌کنند برای پاسخگویی به موقع به تقاضای مشتریان خود در مکانهای تعیین شده نفت را با یکدیگر مبادله کنند کاربرد ندارد.
	▪ <u>قیمت فروش مستقل:</u> قیمتی که واحد تجاری یک کالا یا خدمت تعهدشده را بطور جداگانه به آن قیمت به یک مشتری می‌فروشد.	▪ <u>درآمد عملیاتی:</u> درآمد کسب‌شده در روال فعالیتهای عادی که مربوط به فعالیتهای اصلی و مستمر واحد تجاری است.	▪ <u>مشتری:</u> شخصی که در قبال پرداخت مابه‌ازا برای دستیابی به کالاها یا خدماتی که خروجی فعالیتهای عادی واحد تجاری است، با واحد تجاری قرارداد منعقد کرده است.	

مدل پنج مرحله ای

- درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان بر اساس مدل مبتنی بر اصول "پنج مرحله ای" شناسایی می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۴۳ – درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

مرحله ۱ و ۲ تشخیص	مرحله ۳ تعیین	مرحله ۴ تخصیص	مرحله ۵ شناخت
قرارداد – تعهد (تعهدات) عملکردی	قیمت معامله	قیمت معامله به تعهدات عملکردی	درآمد در زمان انقاي تعهدات عملکردی

گام اول – تشخیص قرارداد	
▪ واحد تجاری باید قرارداد با یک مشتری، که در دامنه کاربرد این استاندارد است، را تنها هنگامی به حساب منظور کند که تمام معیارهای زیر احراز شود: ● طرفین، قرارداد را (به صورت کتبی، شفاهی یا طبق سایر رویه‌های مرسوم تجاری) تأیید کرده باشند و نسبت به انجام تعهدات خود، متعهد باشند؛ ● واحد تجاری بتواند حقوق هر یک از طرفین را در ارتباط با کالاها یا خدماتی که باید انتقال یابد، تشخیص دهد؛ ● واحد تجاری بتواند شرایط پرداخت برای کالاها یا خدماتی که باید انتقال یابد را تشخیص دهد؛ ● قرارداد محتوای تجاری داشته باشد (یعنی انتظار رود ریسک، زمانبندی یا مبلغ جریانهای نقدی آتی واحد تجاری، در نتیجه قرارداد تغییر کند)؛ و ● وصول مابه‌ازایی که واحد تجاری در قبال انتقال کالاها یا خدمات به مشتری نسبت به آن محق است، محتمل باشد. واحد تجاری در ارزیابی اینکه وصول مبلغ مابه‌ازا محتمل است یا خیر، تنها باید توانایی و قصد مشتری برای پرداخت مبلغ مابه‌ازای مذکور در سررسید را مورد توجه قرار دهد. اگر مبلغ مابه‌ازا به دلیل پیشنهاد مشوق قیمت به مشتری متغیر باشد، مبلغ مابه‌ازایی که واحد تجاری نسبت به آن محق است، ممکن است از قیمت ذکرشده در قرارداد کمتر باشد	ترکیب قراردادهای ▪ واحد تجاری، در صورت احراز یک یا چند معیار از معیارهای زیر، باید دو یا چند قرارداد را که هم‌زمان یا در زمانهای نزدیک به هم با یک مشتری (یا اشخاص وابسته به آن مشتری) منعقد کرده است، ترکیب کند و آنها را به عنوان قراردادی واحد در نظر بگیرد: ● قراردادهای به صورت یک بسته با یک هدف تجاری واحد، مذاکره شده باشند؛ ● مبلغ مابه‌ازای قابل پرداخت در یک قرارداد به قیمت یا عملکرد قرارداد دیگر بستگی داشته باشد؛ یا ● کالاها یا خدمات تعهدشده در قراردادهای (یا برخی کالاها یا خدمات تعهدشده در هر یک از قراردادهای)، تعهد عملکردی واحدی باشند.
تعدیل قرارداد ▪ تعدیل قرارداد، تغییر در دامنه یا قیمت (یا هر دو) یک قرارداد است که به تایید طرفهای قرارداد رسیده است. ▪ واحد تجاری باید تعدیل قرارداد را در صورت وجود هر دو شرط زیر، به عنوان قراردادی جداگانه در نظر بگیرد: ● دامنه قرارداد به دلیل اضافه کردن کالاها یا خدمات تعهدشده‌ای که متمایز هستند، افزایش یابد. ● تغییر در قیمت قرارداد نشان دهنده قیمت فروش مستقل کالاها یا خدمات متمایز است. ▪ اگر تعدیل قرارداد به عنوان قرارداد جداگانه در نظر گرفته نشود واحد تجاری باید کالاها یا خدمات تعهد شده ای که در تاریخ تعدیل قرارداد هنوز انتقال نیافته است را به یکی از شیوه‌های زیر، به حساب منظور کند ● اگر کالاها یا خدمات باقیمانده، متمایز از کالاها یا خدمات انتقال یافته در تاریخ تعدیل قرارداد یا قبل از آن باشد، واحد تجاری باید تعدیل قرارداد را به گونه‌ای به حساب منظور کند که گویی قرارداد موجود خاتمه یافته و یک قرارداد جدید منعقد شده است. ● اگر کالاها یا خدمات باقیمانده متمایز نباشند و در نتیجه بخشی از تعهد عملکردی منفردی را تشکیل دهند که قسمتی از آن تا تاریخ تعدیل قرارداد ایفا شده است واحد تجاری باید تعدیل قرارداد را به گونه‌ای به حساب منظور کند که گویی بخشی از قرارداد موجود است. ● اگر کالاها یا خدمات باقیمانده ترکیبی از موارد (الف) و (ب) باشد واحد تجاری باید آثار تعدیل بر تعهدات عملکردی ایفانشده (شامل تعهداتی که بخشی از آن ایفا نشده است) در قرارداد تعدیل شده را به شیوه‌ای ترکیبی از الف و ب به حساب منظور کند.	

استاندارد حسابداری شماره ۴۳ – درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

کام دوم – تشخیص تعهدات عملکردی

تعریف کالا یا خدمات متمایز (دو معیاری که باید رعایت شود)

- در آغاز قرارداد، واحد تجاری باید کالاها یا خدمات تعهد شده در قرارداد با مشتری را ارزیابی کند و هرگونه تعهد برای انتقال موارد زیر به مشتری را به عنوان یک تعهد عملکردی تشخیص دهد:
- یک کالا یا خدمت (یا بسته ای از کالاها یا خدمات) که متمایز است؛ یا
- یک مجموعه از کالاها یا خدمات متمایز که تا حد زیادی یکسان هستند الگوی انتقال آنها به مشتری یکسان است.
- فعالیتهای واحد تجاری که منجر به انتقال کالا یا خدمات به مشتری نمیشود (مثلاً برخی از فعالیتهای راه اندازی اداری داخلی) تعهدات عملکردی قرارداد با مشتری نیستند و در آمدی ایجاد نمی کنند.

- مشتری میتواند از یک کالا یا خدمت منتفع شود
- انتفاع مشتری از یک کالا یا خدمت از طرق زیر حاصل می شود:
- استفاده مصرف یا فروش در ازای مبلغی بیشتر از ارزش اسقاط آن کالا یا خدمت
- نگهداری آن کالا یا خدمت به نحوی که منافع اقتصادی آتی ایجاد نماید.
- انتفاع مشتری از یک کالا یا خدمت ممکن است به شکلهای زیر حاصل شود:
- به تنهایی
- در ترکیب با منابع دیگری که به سهولت در دسترس است (یعنی کالا یا خدمتی است که ر توسط واحد تجاری یا واحد تجاری دیگر بطور جداگانه به فروش میرسد

- تعهد واحد تجاری برای انتقال کالاها یا خدمات به مشتری بطور جداگانه قابل تشخیص است
- ارزیابی مستلزم قضاوت و در نظر گرفتن تمام واقعیتهای و شرایط مرتبط است.
- عواملی که نشان میدهد دو یا چند تعهد واحد تجاری برای انتقال کالاها یا خدمات به مشتری، بطور جداگانه قابل تشخیص نیست شامل موارد زیر است، اما محدود به این موارد نیست:
- واحد تجاری خدمت قابل ملاحظه ای برای یکپارچه سازی آن کالاها یا خدمات تعهد شده در قرارداد با سایر کالاها یا خدمات تعهد شده در قرارداد ارائه میکند تا به بسته ای از کالاها یا خدماتی دست یابد که نشان دهنده یک خروجی ترکیبی یا چندین خروجی است که مشتری برای دستیابی به آن خروجیها، قرارداد را منعقد کرده است.
- یک یا چند کالا یا خدمت تعهد شده در قرارداد، بطور قابل ملاحظه ای یک یا چند کالا یا خدمت دیگر تعهد شده در قرارداد را تعدیل یا سفارشی سازی کند، یا بطور قابل ملاحظه ای توسط یک یا چند کالا یا خدمت دیگر تعهد شده در قرارداد تعدیل یا سفارشی سازی شود.
- کالاها یا خدمات وابستگی یا ارتباط بسیار زیادی با یکدیگر داشته باشند.

استاندارد حسابداری شماره ۴۳ – درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

کام سوم – تعیین قیمت معامله

■ قیمت معامله، مبلغ مابه‌ازایی است که واحد تجاری انتظار دارد در قبال انتقال کالاها یا خدمات تعهدشده به مشتری، نسبت به آن محق باشد، به استثنای مبالغی که به نمایندگی از اشخاص ثالث وصول می‌شود (برای مثال، مالیات بر ارزش افزوده). مابه‌ازای تعهدشده در قرارداد با مشتری، ممکن است شامل مبالغ ثابت، مبالغ متغیر، یا هر دو باشد. قیمت معامله متأثر از ماهیت، زمانبندی و مبلغ مابه‌ازا است، و شامل جزء تأمین مالی عمده، مابه‌ازای متغیر، مابه‌ازای قابل پرداخت به مشتری و مابه‌ازای غیر نقدی است.

وجود جزء تأمین مالی با اهمیت در قرارداد

- حسابداری جزء تأمین مالی عمده در تعیین قیمت معامله، واحد تجاری در صورتی باید مبلغ ما به ازای تعهد شده را بابت آثار ارزش زمانی پول تعدیل کند که زمانبندی پرداختهای مورد توافق طرفهای قرارداد بطور صریح یا ضمنی، برای مشتری یا واحد تجاری منافع عمده‌ای از طریق تأمین مالی جهت انتقال کالاها یا خدمات به مشتری فراهم کند.
- اجزای تأمین مالی می‌تواند صریح یا ضمنی باشد.
- عواملی که باید در نظر گرفته شود عبارتند از:
 - تفاوت بین مبلغ ما به ازای تعهد شده و قیمت فروش نقدی کالاها یا خدمات تعهد شده، در صورت وجود؛ و
 - اثر ترکیبی هر دو مورد زیر:
- مدت زمان مورد انتظار بین زمان انتقال کالاها یا خدمات تعهد شده توسط واحد تجاری به مشتری و زمان پرداخت توسط مشتری بابت کالاها یا خدمات مذکور؛ و

– نرخهای سود رایج در بازار مربوط

- قرارداد با مشتری جزء تأمین مالی عمده ندارد اگر
 - مشتری بابت کالاها یا خدمات پیش پرداخت انجام داده باشد و زمانبندی انتقال کالاها یا خدمات مذکور، در اختیار مشتری باشد.
 - قسمت عمده مبلغ مابه‌ازای تعهد شده توسط مشتری، متغیر باشد و مبلغ یا زمانبندی مابه‌ازای مذکور، بر مبنای وقوع یا عدم وقوع یک رویداد آتی که اساساً در کنترل واحد تجاری یا مشتری نیست، تغییر کند.
 - تفاوت بین مابه‌ازای تعهد شده و قیمت فروش نقدی کالا یا خدمت به دلایلی غیر از تأمین منابع مالی برای مشتری یا واحد تجاری ایجاد شده باشد و تفاوت بین آن مبالغ متناسب با دلیل تفاوت باشد.
- نرخ تنزیل مورد استفاده، ویژگیهای اعتباری طرف دریافت‌کننده تأمین مالی در قرارداد، و نیز هرگونه وثیقه یا تضمین تأمین شده توسط مشتری یا واحد تجاری، از جمله داراییهای منتقل شده در قرارداد را منعکس می‌کند. به عنوان یک اقتضا اگر واحد تجاری در آغاز قرارداد انتظار داشته باشد که دوره زمانی بین انتقال کالا یا خدمت تعهد شده توسط واحد تجاری به مشتری و پرداخت توسط مشتری بابت کالا یا خدمت مذکور، یکسال یا کمتر باشد ضرورتی ندارد واحد تجاری مبلغ مابه‌ازای تعهد شده را بابت آثار جزء تأمین مالی با اهمیت تعدیل کند.

حسابداری ما به ازای متغیر

- می‌تواند به دلیل تخفیفها، استردادها، اعتبارات امتیازات قیمت مشوقها پاداشهای عملکرد جرائم یا اقلام مشابه دیگر باشد باید با استفاده از یکی از روشهای زیر برآورد شود:
 - ارزش مورد انتظار – ارزش مورد انتظار مجموع مبالغ موزون شده بر اساس احتمالات، در دامنه‌ای از مبالغ ممکن مابه‌ازا است (در صورت وجود تعداد زیادی قرارداد با ویژگیهای مشابه).
 - محتمل‌ترین مبلغ – مبلغی است که در دامنه‌ای از مبالغ ما به ازای ممکن بیشترین احتمال وقوع را دارد (یعنی محتمل‌ترین نتیجه قرارداد).
- تمام یا قسمتی از مبلغ ما به ازای متغیر برآورد شده تنها تا میزانی در قیمت معامله منظور می‌شود که در صورت برطرف شدن عدم اطمینان مرتبط با مابه‌ازای متغیر در آینده، بسیار محتمل باشد که برگشت عمده‌ای در مبلغ درآمد عملیاتی انباشته شناسایی شده رخ ندهد.

حسابداری مابه‌ازای قابل پرداخت به مشتری

- شامل مبالغ نقدی که واحد تجاری به مشتری (یا به اشخاص دیگری که کالاها یا خدمات واحد تجاری را از مشتری خریداری می‌کنند) پرداخت می‌کند یا انتظار دارد پرداخت کند، و همچنین اعتبار یا سایر اقلام (برای مثال، کوپن تخفیف)
- باید به عنوان کاهش قیمت معامله و بنابراین کاهش درآمد عملیاتی در نظر گرفته شود، مگر اینکه پرداخت به مشتری در قبال کالا یا خدمت متمایزی باشد که مشتری به واحد تجاری منتقل می‌کند.
- اگر مبلغ ما به ازای قابل پرداخت به مشتری از ارزش منصفانه کالا یا خدمت متمایزی که واحد تجاری از مشتری دریافت می‌کند بیشتر باشد، واحد تجاری باید این مبلغ مازاد را به عنوان کاهش قیمت معامله در نظر بگیرد. اگر واحد تجاری نتواند ارزش منصفانه کالا یا خدمت دریافتی از مشتری را بطور معقول برآورد کند باید تمام ما به ازای قابل پرداخت به مشتری را به عنوان کاهش قیمت معامله به حساب بگیرد.

استاندارد حسابداری شماره ۴۳ – درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

کام چهارم – تخصیص قیمت معامله به تعهدات عملکردی

تخصیص تخفیف

- در صورتی که جمع قیمت‌های فروش مستقل بسته ای از کالاها یا خدمات تعهد شده در قرارداد بیشتر از مابه ازای تعهد شده در قرارداد باشد، مشتری بابت خرید آن بسته از کالاها یا خدمات، تخفیف دریافت می کند.
- تخفیف بر مبنای مناسب تخصیص می یابد مگر اینکه شواهد قابل مشاهده ای وجود داشته باشد که نشان دهد تخفیف به یک یا چند تعهد عملکردی مشخص پس از برآورده کردن همه معیارهای زیر مربوط میشود:
- بطور معمول هر کالا یا خدمت متمایز (یا هر بسته از کالاها یا خدمات متمایز مندرج در قرارداد به صورت مستقل و با تخفیف به فروش می رسد؛
- همچنین بطور معمول یک بسته یا بسته هایی از برخی از آن کالاها یا خدمات متمایز با تخفیف نسبت به قیمت‌های فروش مستقل کالاها یا خدمات موجود در هر مجموعه، به صورت مستقل به فروش می رسد؛ و
- تخفیف قابل انتساب به هر بسته از کالاها یا خدمات، تقریباً با کل تخفیف مندرج در قرارداد یکسان باشد و تجزیه و تحلیل کالاها یا خدمات موجود ر بسته شواهدی قابل مشاهده از تعهد(ات) عملکردی که کل تخفیف قرارداد به آن تعلق دارد، فراهم کند.

تخصیص مابه ازای متغیر

- در صورت احراز هر دو معیار زیر، باید کل مبلغ متغیر (و تغییرات بعدی در آن مبلغ) به یک تعهد عملکردی یا به یک کالا یا خدمت متمایز که بخشی از یک تعهد عملکردی منفرد را تشکیل میدهد، تخصیص یابد:
- شرایط پرداخت متغیر بطور مشخص به تلاش واحد تجاری برای ایفای تعهد عملکردی یا انتقال کالا یا خدمت متمایز یا نتیجه مشخص حاصل از ایفای تعهد عملکردی یا انتقال مشخص به تلاش واحد تجاری برای ایفای تعهد عملکردی یا خدمت متمایز مرتبط باشد؛ و
- هنگام در نظر گرفتن تمام تعهدات عملکردی و شرایط پرداخت موجود در قرارداد، تخصیص کل مبلغ متغیر مابه ازای به یک تعهد عملکردی یا یک کالا یا خدمت متمایز، با هدف تخصیص مندرج در بند ۷۲ سازگار باشد

- قیمت معامله تعیین شده در مرحله (۳) به هر تعهد عملکردی (تعیین شده در مرحله ۲) براساس قیمت فروش مستقل هر تعهد عملکردی تخصیص می یابد
- اگر قیمت فروش مستقل بطور مستقیم قابل مشاهده نباشد، واحد تجاری باید قیمت فروش مستقل را به مبلغی برآورد کند رویکردهای برآورد ممکن عبارتند از:
 - (۱) رویکرد ارزیابی بازار تعدیل شده
 - (۲) رویکرد بهای تمام شده مورد انتظار به اضافه حاشیه سود
 - (۳) رویکرد باقیمانده
- توجه داشته باشید که معیارهای محدود کننده برای اعمال رویکرد (۳) باید رعایت شود.

استاندارد حسابداری شماره ۴۳ – درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

کام پنجم – شناخت درآمد در زمان ایفای تعهدات عملکردی

(۱) شناخت درآمد در طی زمان (در صورت رعایت هر سه معیار زیر) صورت می گیرد

- قیمت معامله تخصیص یافته به هر تعهد عملکرد تعیین شده در مرحله (۴) زمانی شناسایی می شود که تعهد عملکردی به یکی از روشهای زیر ایفا شود:
- ۱. طی زمانی یا
- ۲. در یک نقطه از زمان
- ایفای تعهد زمانی اتفاق می افتد که کنترل کالا و خدمات تعهد شده به مشتری منتقل می شود
- مشتری توانایی هدایت استفاده از دارایی مورد مبادله را کسب کرده و
- مشتری تقریباً تمام منافع باقیمانده حاصل از آن دارایی را به دست آورده است
- عوامل در ارزیابی انتقال کنترل در نظر گرفته می شود:
- واحد تجاری حق فعلی نسبت به پرداخت مشتری بابت دارایی داشته باشد
- مشتری مالکیت قانونی دارایی را داشته باشد واحد تجاری تصرف فیزیکی دارایی را منتقل کرده باشد
- مشتری ریسکها و مزایای عمده مالکیت دارایی را داشته باشد

الف) مشتری به طور همزمان همه مزایا را دریافت و مصرف کند

- برای مثال خدمات روزمره یا تکرار شونده نظیر خدمات نظافت اگر واحد تجاری دیگری بخواهد تعهد عملکردی باقیمانده را برای مشتری ایفا کند، لازم نیست بخش عمده کار تکمیل شده توسط واحد تجاری تا آن تاریخ را مجدداً انجام دهد.

ب) عملکرد واحد تجاری یک دارایی را ایجاد کند یا توسعه دهد که مشتری در طول زمان ایجاد یا توسعه دارایی آن را کنترل کند

- دارایی ایجاد شده یا توسعه یافته (برای مثال، کار در جریان پیشرفت)، می تواند مشهود یا نامشهود باشد.

استفاده جایگزین

- ارزیابی مستلزم قضاوت و در نظر گرفتن تمام حقایق و شرایط است.
- دارایی دارای استفاده جایگزین نیست اگر واحد تجاری نتواند به دلیل محدودیت عملی یا قید قراردادی، دارایی را به مشتری دیگری هدایت کند، نظیر:
- زبان های اقتصادی عمده از طریق کار مجدد روی دارایی یا کاهش قیمت فروش (محدودیت عملی)
- حقوق الزام آور نگهداری شده توسط مشتری برای ممانعت هدایت مجدد دارایی (قید قراردادی)

حقوق الزام آور نسبت به پرداخت

بررسی هر گونه شرایط قراردادی و قوانین و مقررات مربوط در نهایت اگر قرارداد به دلایلی غیر از عدم ایفای تعهد توسط واحد تجاری به وسیله مشتری یا شخص دیگری خاتمه یابد، واحد تجاری باید در تمام طول مدت قرارداد، نسبت به مبلغی محق باشد که حداقل عملکرد تکمیل شده توسط واحد تجاری تا آن تاریخ را جبران کند مبلغی که عملکرد تکمیل شده توسط واحد تجاری تا آن تاریخ را جبران می کند، تقریبی از قیمت فروش کالاها یا خدمات انتقال یافته تا آن تاریخ است. برای مثال، نسبتی از سود مورد انتظار در قرارداد که بطور معقول میزان عملکرد واحد تجاری طبق قرارداد را قبل از خاتمه آن توسط مشتری یا شخص دیگر، منعکس می کند.

روشهای اندازه گیری پیشرفت واحد تجاری در ایفای کامل تعهدات عملکردی که در طول زمان ایفا می شود، شامل موارد زیر است:

الف روشهای مبتنی بر خروجی (روش های مبتنی بر خروجی شامل روش های نظیر بررسی عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ، ارزیابی نتایج بدست آمده، دستیابی به مقاطع مشخص، زمان سپری شده و واحدهای تولید شده یا واحدهای تحویل داده شده است.)

ب. روشهای مبتنی بر ورودی (برای مثال، منابع مصرف شده ساعات کار صرف شده، مخارج تحمل شده، زمان سپری شده یا ساعات کارکرد ماشین آلات)

(۲) شناخت درآمد در یک نقطه از زمان

- اگر واحد تجاری تعهد عملکردی را در طول زمان ایفا نکند تعهد عملکردی در نقطه ای از زمان ایفا شده است.
- درآمد زمانی در نقطه ای از زمان است که واحد تجاری کنترل دارایی را به مشتری انتقال دهد.

استاندارد حسابداری شماره ۴۳ – درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

■ محتوای راهنمای بکارگیری استاندارد ۴۳ هزینه های قرارداد: ● فروش با حق برگشت ● ضمانت نامه ها ● ملاحظات مربوط به اصیل در مقابل ملاحظات مربوط به نماینده ● اختیار مشتری برای تحصیل کالاهای اضافی ● حق اعمال نشده توسط مشتری ● حق الزحمه غیر قابل استرداد و برخی از مخارج مرتبط) ● اعطای مجوز ● تعیین ماهیت تعهد واحد تجاری ● حق الامتیاز مبتنی بر فروش یا مبتنی بر استفاده ● توافقات بازخرید	مخارج قرارداد ■ چنانچه واحد تجاری انتظار داشته باشد مخارج مختص دستیابی به قرارداد با مشتری را باز یافت کند باید این مخارج را به عنوان دارایی شناسایی نماید. ■ اگر مخارج تحمل شده برای ایفای قرارداد با مشتری در دامنه کاربرد استاندارد دیگری (برای مثال، استاندارد حسابداری ۸ حسابداری موجودی مواد و کالا استاندارد حسابداری ۱۱ داراییهای ثابت مشهود یا استاندارد حسابداری ۱۷ داراییهای نامشهود) قرار نگیرد، واحد تجاری تنها در صورتی باید مخارج تحمل شده برای ایفای قرارداد را به عنوان دارایی شناسایی کند که مخارج مذکور تمام معیارهای زیر را احراز نماید: الف. مخارج مزبور بطور مستقیم به یک قرارداد یا یک قرارداد مورد انتظار که واحد تجاری می تواند آن را بطور خاص تشخیص دهد مرتبط باشد برای مثال مخارج مرتبط با خدماتی که به دلیل تمدید قرارداد موجود باید ارائه شود یا مخارج طراحی یک دارایی که قرار است طبق قراردادی مشخص که هنوز تأیید نشده است، انتقال یابد؛ ب. مخارج مزبور، منابع واحد تجاری را که برای ایفای یا تداوم ایفای تعهدات عملکردی در آینده تجاری را انتقالی دنیا تداوم در ملکردی در آین استفاده خواهد شد، افزایش دهد یا منابع جدیدی ایجاد کند؛ و پ. انتظار رود مخارج مزبور باز یافت شود. ■ در خصوص مخارج تحمل شده برای ایفای قرارداد با مشتری که در دامنه کاربرد استاندارد دیگری قرار میگیرد واحد تجاری باید این مخارج را طبق آن استانداردها به حساب منظور کند.	اعطای مجوز مالکیت معنوی یک واحد تجاری (IP) ■ مجوز، برای مشتری نسبت به دارایی فکری واحد تجاری حق ایجاد کند. ● مجوزهایی که از سایر کالاها یا خدمات تعهد شده در قرارداد متمایز نیستند، شامل موارد زیر است: الف. مجوزی که جزئی از یک کالای مشهود را تشکیل می دهد و بخش جدانشدنی قابلیت آن کالا است؛ و ب مجوزی که مشتری میتواند تنها همراه با یک خدمت مرتبط (مانند خدمت برخط ارائه شده توسط واحد تجاری که دسترسی مشتری به محتوا را از طریق اعطای مجوز امکانپذیر می کند از آن منتفع شود. ● اگر تعهد به اعطای مجوز از سایر کالاها یا خدمات تعهد شده مندرج در قرارداد متمایز باشد و بنابراین، تعهد به اعطای مجوز، یک تعهد عملکردی جداگانه محسوب شود، واحد تجاری باید تعیین کند که آیا مجوز در نقطه ای از زمان به مشتری منتقل میشود یا در طول زمان. برای تعیین این موضوع، واحد تجاری باید بررسی کند که ماهیت تعهد واحد تجاری در اعطای مجوز به مشتری، فراهم کردن کدام یک از موارد زیر برای مشتری است الف) حق دسترسی به دارایی فکری واحد تجاری که در سراسر دوره زمانی مجوز وجود دارد؛ یا ب) حق استفاده از دارایی فکری واحد تجاری که در نقطه زمانی اعطای مجوز وجود دارد.
---	--	---

استاندارد حسابداری شماره ۴۳ – درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

• توافقه‌های حق العمل کاری • توافقه‌های فروش و نگهداری • پذیرش مشتری خلاصه ای در این صفحه برای موارد بالا به صورت پیرنگ تر درج شده است.	■ مخارجی که بطور مستقیم به قرارداد (یا قرارداد مورد انتظار مشخص) مربوط می شود شامل هر یک از موارد زیر است: ● دستمزد مستقیم برای مثال، حقوق و دستمزد کارکنانی که خدمات تعهد شده را بطور مستقیم به مشتری ارائه میکنند؛ ● مواد مستقیم (برای مثال مواد و ملزومات مصرف شده برای ارائه خدمات تعهد شده به مشتری)؛ ● بطور مستقیم به قرارداد یا فعالیتهای قرارداد مربوط است برای مثال، مخارج مدیریت و نظارت بر قرارداد، بیمه و استهلاك ابزار آلات تجهیزات و داراییهای اجاره ای مورد استفاده برای ایفای قرارداد؛ ● مخارجی که طبق قرارداد قابل احتساب به حساب مشتری است؛ و ● سایر مخارجی که تنها به دلیل وارد کردن یک شخص دیگر به قرارداد، تحمل می شود ■ واحد تجاری باید مخارج زیر را در زمان وقوع به عنوان هزینه شناسایی کند:	■ درآمد ناشی از اعطای مجوز متمایز اگر معیار شناسایی طی زمان را نداشته باشد در نقطه ای از زمان شناسایی می شود به مرحله ۵ مراجعه شود) ■ در آمد در نقطه ای از زمان شناسایی میشود که در آن نقطه کنترل مجوز به مشتری منتقل می شود.
■ ضمانتها به یکی از دو دسته زیر تقسیم میشوند: ● نوع اطمینان - اطمینان به مشتری مبنی بر اینکه کالا و خدمات خاص عمل می کند. ■ مشتری نمیتواند این ضمانت را به طور جداگانه از واحد تجاری خریداری کند. ■ برای شناسایی طبقه بندی ضمانت یا بخشی از آن ضمانت واحد تجاری موارد زیر را در نظر میگیرد: ● الزامات قانونی الزامات ضمانت های قانونی وضع شده توسط قانون معمولاً از نوع اطمینان هستند) ● طول (طول پوشش طولانی تر خدمات اضافی بیشتری ارائه می دهد.	● مخارج عمومی و اداری به استثنای مخارجی که طبق قرارداد قابل احتساب به حساب مشتری است که در این مورد واحد تجاری باید مخارج مذکور را ارزیابی کند؛ ● مخارج هدر رفت مواد اولیه نیروی کار یا سایر منابع به منظور ایفای قرارداد که در قیمت قرارداد منعکس نشده است؛ ● مخارجی که به تعهدات عملکردی ایفا شده مندرج در قرارداد یا تعهدات عملکردی مندرج در قرارداد که بخشی از آن ایفا شده است مرتبط میباشد (یعنی مخارج مرتبط با عملکرد گذشته)؛ و ● مخارجی که واحد تجاری نمی تواند تشخیص دهد مرتبط با تعهدات عملکردی ایفاننشده است یا مرتبط با تعهدات عملکردی ایفا شده یا تعهدات عملکردی که بخشی از آن ایفا شده است. ● نوع عملکرد به طور جداگانه مطابق استاندارد IFRS ۱۵ در نظر گرفته می شود: - خدمات علاوه بر تضمین که به مشتری ارائه میشود که کالا و خدمات طبق چیز که مشخص شده عمل خواهد کرد. - این بدون در نظر گرفتن اینکه آیا مشتری قادر به خرید این ضمانت به طور جداگانه از واحد تجاری است یا نه.	حق الزحمه اولیه غیر قابل استرداد در برخی قراردادهای، واحد تجاری در آغاز قرارداد یا نزدیک به آن، حق الزحمه اولیه غیر قابل استرداد را از مشتری مطالبه میکند مثلاً شامل حق عضویت مندرج در قراردادهای عضویت در باشگاه تندرستی، حق الزحمه فعال سازی در قراردادهای ارتباطات از راه دور، حق الزحمه تنظیم برخی قراردادهای خدماتی و حق الزحمه اولیه در برخی قراردادهای تأمین است. واحد تجاری برای تشخیص تعهدات عملکردی در چنین قراردادهایی باید ارزیابی کند که آیا حق الزحمه اولیه انتقال کالا یا خدمت تعهد شده مربوط است یا خیر. بله: شناسایی درآمد بر طبق استاندارد حسابداری ۴۳ به عنوان کالا و خدمات منتقل شده) خیر: به عنوان پیش پرداخت برای اجرای تعهدات انجام شده تلقی می شود. توجه: اگر واحد تجاری اختیار تمدید قرارداد را به مشتری اعطا کند و این اختیار، حق با اهمیتی طبق توصیف بند ب ۴۰ برای مشتری فراهم نماید، دوره شناسایی درآمد عملیاتی از دوره قراردادی اولیه، فراتر خواهد رفت.

استاندارد حسابداری شماره ۴۳ – درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

صورت وضعیت مالی

– دارایی های حاصل از قرارداد و بدهی های حاصل از قرارداد با مشتریان به صورت جداگانه ارائه میشود
– حق غیر مشروط به طور جداگانه به عنوان دریافتی ارائه میشود

صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع

اقلام (درآمد و کاهش ارزش طبق الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱ ارائه صورتهای مالی به طور جداگانه ارائه می شود.

بکارگیری با تسری به گذشته:

- با تسری به هر دوره گزارشگری گذشته که طبق استاندارد حسابداری ۳۴ رویه های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات ارائه شده است؛ یا
 - با تسری به گذشته همراه با شناسایی اثر انباشته بکارگیری اولیه این استاندارد در تاریخ بکارگیری اولیه
 - هنگام بکارگیری این استاندارد با تسری به گذشته، واحد تجاری ممکن است یک یا چند اقتضای عملی زیر را بکار گیرد:
 - برای قراردادهای تکمیل شده نیازی به تجدید ارائه قراردادهایی زیر ندارد
 - ۱. قراردادهایی که در یک دوره گزارشگری شروع می شوند و خاتمه می یابند؛ یا
 - ۲. قراردادهایی که در شروع نخستین دوره ارائه شده، قراردادهای تکمیل شده محسوب می شوند.
 - می تواند برای قراردادهای تکمیل شده ای که ما به ازای متغیر دارند، از قیمت معامله در تاریخ تکمیل قرارداد به جای برآورد مبالغ مابه ازای متغیر در دوره های گزارشگری مقایسه ای، استفاده کند؛ و
 - ملزم نیست برای قراردادهایی که قبل از شروع نه نخستین دوره ارائه شده تعدیل شده اند، قرارداد را به دلیل تعدیل قرارداد، با تسری به گذشته تجدید ارائه کند.
- به جای آن واحد تجاری بلید اثر تجمیعی تمام تعدیلات واقع شده قبل از شروع نخستین دوره ارائه شده را نشان دهد.

هدف الزامات افشا این است که واحد تجاری اطلاعات کافی افشا کند تا استفاده کنندگان صورتهای مالی بتوانند ماهیت، مبلغ، زمانبندی و عدم اطمینان

قرارداد با مشتریان – اطلاعات درباره :

- تفکیک درآمد عملیاتی
- دارایی های حاصل از قرارداد و
- بدهی های حاصل از قرارداد
- تعهدات عملکردی (شامل مانده حساب قرارداد)

استفاده از اقتضاهای عملی مرتبط با:

- اجزای تأمین مالی با اهمیت (۱۲ ماه)
- مخارج قرارداد (۱۲ ماه منقضی شود)

قضاوت های عمده صورت گرفته در مورد:

- ایفای تعهدات عملکردی
- قیمت معاملات (شامل تخصیص)
- تعیین مخارج قرارداد سرمایه ای شده

مخارج قرارداد سرمایه ای شده:

- روش استهلاک
- مانده پایان دوره بر اساس نوع دارایی
- استهلاک و کاهش ارزش