

نکات برجسته استانداردهای حسابداری ایران

به اهتمام
حمید دیانت‌پی



نکات برجسته‌ی استانداردهای حسابداری ایران

(همراه با استانداردهای جدید و تجدید نظر شده)

به اهتمام حمید دیانت‌پی

ویرایش پنجم

(اسفندماه ۱۳۹۹)

«ارزش هر فرد به اخلاق و دانش اوست»

این اثر با هدف مرور بندهای برجسته و مهم مندرج در استانداردهای حسابداری ایران تهیه و گردآوری گردیده است؛ بر این اساس، کلیه حقوق محتوای آن منحصر به سازمان حسابرسی می‌باشد.
به جهت جستجوی آسان‌تر این بندها در مرجع اصلی، شماره بندها به همان ترتیب استانداردهای حسابداری ایران لحاظ گردیده است.

تاریخچه تجدید نشر اثر:

- ویرایش اول: بهار ۱۳۹۱
- ویرایش دوم: پاییز ۱۳۹۲
- ویرایش سوم: پاییز ۱۳۹۴
- ویرایش چهارم: پاییز ۱۳۹۷

حمید دیانت‌پی

hdianatpey@gmail.com



نقدیم به:

پدرم

کوهی استوار و حامی من در طول تمام زندگی

مادرم

سنگ صبوری که الفبای زندگی به من آموخت

همسرم

که در سایه همیاری و همدلی او به این منظور نائل شدم

نفسم

امید بخش جانم که آسایش او آرامش من است



فهرست مطالب

.....	استاندارد حسابداری شماره ۱
۷	اوانه صورت‌های مالی (تجدید نظر شده ۱۳۹۷)
.....	استاندارد حسابداری شماره ۲
۲۱	صورت جریان‌های نقدی (تجدید نظر شده ۱۳۹۷)
.....	استاندارد حسابداری شماره ۳
۲۷	درآمد عملیاتی
.....	استاندارد حسابداری شماره ۴
۳۲	ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی
.....	استاندارد حسابداری شماره ۵
۳۷	رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه
.....	استاندارد حسابداری شماره ۶
۳۹	گزارش عملکرد مالی (کنارگزارده شده است)
.....	استاندارد حسابداری شماره ۷
۴۰	حسابداری مخارج تحقیق و توسعه (کنارگزارده شده است)
.....	استاندارد حسابداری شماره ۸
۴۱	حسابداری موجودی مواد و کالا
.....	استاندارد حسابداری شماره ۹
۴۳	حسابداری پیمانهای بلندمدت
.....	استاندارد حسابداری شماره ۱۰
۴۷	حسابداری کمکهای باعوض دولت
.....	استاندارد حسابداری شماره ۱۱
۵۰	دارایی‌های ثابت مشهود
.....	استاندارد حسابداری شماره ۱۲
۵۶	افشای اطلاعات اشخاص وابسته
.....	استاندارد حسابداری شماره ۱۳
۵۹	حسابداری مخارج تأمین مالی
.....	استاندارد حسابداری شماره ۱۴
۶۱	نحوه اوانه داراییهای جاری و بدهیهای جاری (کنارگزارده شده است)
.....	استاندارد حسابداری شماره ۱۵
۶۲	حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها (اصلاح شده سال ۱۳۹۹)
.....	استاندارد حسابداری شماره ۱۶
۷۰	آثار تغییر در نرخ ارز
.....	استاندارد حسابداری شماره ۱۷



۷۴	دارایی های نامشهود	استاندارد حسابداری شماره ۱۸
۸۱	صورت های مالی جداگانه (تجدید نظر شده سال ۱۳۹۸)	استاندارد حسابداری شماره ۱۹
۸۵	ترکیب های تجاری (کنارگزارده شده است)	استاندارد حسابداری شماره ۲۰
۸۶	حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص (تجدید نظر شده سال ۱۳۹۸)	استاندارد حسابداری شماره ۲۱
۹۴	حسابداری اجاره ها	استاندارد حسابداری شماره ۲۲
۹۹	گزارشگری مالی میان دوره ای	استاندارد حسابداری شماره ۲۳
۱۰۲	حسابداری مشارکتهای خاص (کنارگزارده شده است)	استاندارد حسابداری شماره ۲۴
۱۰۳	گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری	استاندارد حسابداری شماره ۲۵
۱۰۴	گزارشگری بر حسب قسمت های مختلف	استاندارد حسابداری شماره ۲۶
۱۰۸	فعالیت های کشاورزی	استاندارد حسابداری شماره ۲۷
۱۱۲	طرح های مزایای بازنشستگی	استاندارد حسابداری شماره ۲۸
۱۱۶	فعالیت های بیمه عمومی	استاندارد حسابداری شماره ۲۹
۱۱۹	فعالیت های ساخت املاک	استاندارد حسابداری شماره ۳۰
۱۳۳	سود هر سهم	استاندارد حسابداری شماره ۳۱
۱۳۶	دارایی های غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده	استاندارد حسابداری شماره ۳۲
۱۳۸	کاهش ارزش داراییها	استاندارد حسابداری شماره ۳۳
۱۴۲	مزایای بازنشستگی کارکنان	استاندارد حسابداری شماره ۳۴
۱۴۷	رویه های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات (مصوب سال ۱۳۹۷)	استاندارد حسابداری شماره ۳۵
۱۵۴	مالیات بر درآمد (مصوب سال ۱۳۹۷)	استاندارد حسابداری شماره ۳۶



۱۶۴		ابزارهای مالی؛ ارائه (مصوب سال ۱۳۹۷)	استاندارد حسابداری شماره ۳۷
۱۶۹		ابزارهای مالی؛ افشا (مصوب سال ۱۳۹۷)	استاندارد حسابداری شماره ۳۸
۱۷۳		ترکیبهای تجاری (مصوب سال ۱۳۹۸)	استاندارد حسابداری شماره ۳۹
۱۸۲		صورت‌های مالی تلفیقی (مصوب سال ۱۳۹۸)	استاندارد حسابداری شماره ۴۰
۱۸۷		مشارکتهای (مصوب سال ۱۳۹۸)	استاندارد حسابداری شماره ۴۱
۱۹۰		افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر (مصوب سال ۱۳۹۸)	استاندارد حسابداری شماره ۴۲
۱۹۸		اندازه‌گیری ارزش منصفانه (مصوب سال ۱۳۹۹)	
۲۱۲		منبع	





استاندارد حسابداری شماره ۱ ارائه صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۳۹۷)

۱. این استاندارد، مبنای ارائه صورتهای مالی با مقاصد عمومی را مقرر می‌کند تا از قابل مقایسه بودن آن با صورتهای مالی دوره‌های قبل واحد تجاری و نیز با صورتهای مالی سایر واحدهای تجاری اطمینان حاصل شود. این استاندارد، الزامات کلی درباره ارائه صورتهای مالی، رهنمودهایی درباره ساختار و حداقل الزامات مربوط به محتوای آنها را تعیین می‌کند.

۲. واحد تجاری باید این استاندارد را در تهیه و ارائه صورتهای مالی با مقاصد عمومی بر اساس استانداردهای حسابداری بکار گیرد.

۷. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص بکار رفته است:

صورتهای مالی با مقاصد عمومی (که از این پس "صورتهای مالی" نامیده می‌شود)، صورتهای مالی است که هدف آن تأمین نیازهای استفاده‌کنندگانی است که در موقعیتی قرار ندارند که واحد تجاری را ملزم کنند گزارشهایی مطابق با نیازهای اطلاعاتی خاص آنها تهیه کند.

غیرعملی بکارگیری یک الزام در صورتی غیرعملی است که واحد تجاری پس از هرگونه تلاش معقول، نتواند آن را بکار گیرد.

بااهمیت عدم ارائه یا ارائه نادرست اقلام در صورتی بااهمیت است که بتواند به تنهایی یا در مجموع، بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر اساس صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، تأثیر بگذارد. اهمیت، به اندازه و ماهیت عدم ارائه یا ارائه نادرست بستگی دارد که با توجه به شرایط محیطی در مورد آن قضاوت می‌شود. اندازه یا ماهیت یک قلم، یا ترکیب هر دو، می‌تواند عامل تعیین‌کننده باشد.

یادداشتهای توضیحی شامل اطلاعاتی است افزون بر آنچه در صورت وضعیت مالی، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت تغییرات در حقوق مالکانه و صورت جریانهای نقدی ارائه می‌شود. این یادداشتهای، اطلاعات توضیحی یا جزئیات اقلام ارائه‌شده در صورتهای مالی و اطلاعاتی در ارتباط با اقلامی که واجد شرایط لازم برای شناسایی در صورتهای مالی نیست را ارائه می‌کند.

سایر اقلام سود و زیان جامع در برگیرنده اقلامی از درآمدها و هزینه‌ها (شامل تعدیلات تجدیدطبقه‌بندی) است که سایر استانداردهای حسابداری، شناسایی آنها را در صورت سود و زیان، الزامی یا مجاز نکرده باشد.

اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع، شامل موارد زیر است:

الف. تغییرات در مازاد تجدید ارزیابی (به استاندارد حسابداری ۱۱ داراییهای ثابت مشهود، استاندارد حسابداری ۱۷ داراییهای نامشهود و استاندارد حسابداری ۱۵ حسابداری سرمایه‌گذاریها مراجعه شود)؛



ب. تجدید اندازه گیری طرحهای با مزایای معین (به استاندارد حسابداری ۳۳ مزایای بازنشستگی کارکنان مراجعه شود)؛
و

پ. سود و زیان ناشی از تسعیر صورتهای مالی عملیات خارجی (به استاندارد حسابداری ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز مراجعه شود).

مالکان دارندگان ابزارهایی هستند که به عنوان حقوق مالکانه طبقه بندی شده است.

سود یا زیان دوره درآمدها منهای هزینه ها، به جز اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع است.

تعدیلات تجدید طبقه بندی مبالغی است که در دوره جاری یا دوره های قبل، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است و در دوره جاری، به صورت سود و زیان منتقل می شود.

مجموع سود و زیان جامع تغییر در حقوق مالکانه طی دوره در نتیجه معاملات و سایر رویدادها به جز تغییرات ناشی از معامله با مالکان به عنوان مالک می باشد.

مجموع سود و زیان جامع، متشکل از تمام اجزای "صورت سود و زیان" و "سایر اقلام سود و زیان جامع" است.

۸. صورتهای مالی، ارائه ساختاریافته وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری است. هدف صورتهای مالی، ارائه اطلاعاتی درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری است که برای تصمیم گیریهای اقتصادی طیف گسترده ای از استفاده کنندگان مفید باشد. همچنین، صورتهای مالی نتایج مباشرت مدیریت نسبت به منابعی که به آن سپرده شده است را نشان می دهد. برای دستیابی به این هدف، صورتهای مالی اطلاعات زیر را درباره واحد تجاری ارائه می کند:

الف. داراییها؛

ب. بدهیها؛

پ. حقوق مالکانه؛

ت. درآمدها و هزینه ها، شامل سودها و زیانها؛

ث. آورده مالکان و توزیع منابع بین آنها به عنوان مالک؛ و

ج. جریانهای نقدی.

این اطلاعات، همراه با سایر اطلاعات مندرج در یادداشتهای توضیحی، به استفاده کنندگان صورتهای مالی برای پیش بینی جریانهای نقدی آتی واحد تجاری، به ویژه زمانبندی و قطعیت آنها، کمک می کند.

۹. مجموعه کامل صورتهای مالی شامل موارد زیر است:

الف. صورت وضعیت مالی به تاریخ پایان دوره؛

ب. صورت سود و زیان برای دوره؛

پ. صورت سود و زیان جامع برای دوره؛



- ت. صورت تغییرات در حقوق مالکانه برای دوره؛
- ث. صورت جریانهای نقدی برای دوره،
- ج. یادداشتهای توضیحی، شامل اهم رویههای حسابداری و سایر اطلاعات توضیحی؛
- چ. اطلاعات مقایسه‌ای دوره قبل طبق بندهای ۳۶ و ۳۷؛ و
- ح. صورت وضعیت مالی به تاریخ ابتدای دوره قبل، چنانچه واحد تجاری یک رویه حسابداری را با تسری به گذشته بکار گیرد یا اقلام صورتهای مالی را با تسری به گذشته تجدید ارائه نماید، یا اقلام صورتهای مالی را طبق بندهای ۳۹ تا ۴۱ تجدید طبقه‌بندی کند.
۱۰. واحد تجاری باید در مجموعه کامل صورتهای مالی، تمام صورتهای مالی را با اهمیت یکسان ارائه کند.
۱۲. برخی واحدهای تجاری، خارج از صورتهای مالی، گزارشها و صورتهایی از قبیل گزارشهای زیست‌محیطی نیز ارائه می‌کنند، به‌خصوص در صنایعی که عوامل زیست‌محیطی، از اهمیت برخوردار است. گزارشها و صورتهایی که خارج از صورتهای مالی ارائه می‌شود در دامنه کاربرد استانداردهای حسابداری قرار نمی‌گیرد.
۱۳. صورتهای مالی باید وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری را به طور منصفانه ارائه کند. ارائه منصفانه مستلزم بیان صادقانه آثار معاملات، سایر رویدادها و شرایط طبق تعاریف و معیارهای شناخت داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه‌ها در **مفاهیم نظری گزارشگری مالی** است. فرض بر این است که بکارگیری استانداردهای حسابداری، و در صورت لزوم افشای اطلاعات بیشتر، منجر به ارائه منصفانه صورتهای مالی می‌شود.
۱۴. واحد تجاری که صورتهای مالی آن طبق استانداردهای حسابداری تهیه می‌شود، باید با عبارتی صریح و بی‌قید و شرط، این مطابقت را در یادداشتهای توضیحی افشا کند. واحد تجاری نباید در صورتهای مالی اظهار نماید که صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری است، مگر اینکه این صورتهای تمام الزامات استانداردهای حسابداری مطابقت داشته باشد.
۱۵. تقریباً در تمام شرایط، واحد تجاری با رعایت استانداردهای حسابداری مربوط، به ارائه منصفانه دست می‌یابد. علاوه بر این، ارائه منصفانه واحد تجاری را ملزم می‌کند که:
- الف. رویههای حسابداری را طبق استاندارد حسابداری ۳۴ رویههای حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات، انتخاب و اعمال نماید. استاندارد حسابداری ۳۴، سلسله مراتب رهنمودهای معتبری را تعیین می‌کند که مدیریت در نبود استاندارد حسابداری که بطور مشخص برای یک قلم کاربرد دارد، مورد توجه قرار می‌دهد.
- ب. اطلاعات، از جمله رویههای حسابداری، را به‌گونه‌ای ارائه کند که مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهم باشد.
- پ. در مواردی که رعایت الزامات خاصی از استانداردهای حسابداری برای بهبود درک استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از تأثیر معاملات خاص، سایر رویدادها و شرایط، بر وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری کافی نباشد، اطلاعات بیشتری را افشا کند.
۱۶. واحد تجاری نمی‌تواند بکارگیری رویههای حسابداری نامناسب را با افشای رویههای حسابداری استفاده‌شده یا از طریق توصیف در یادداشتهای توضیحی جبران کند.



۱۷. در شرایط بسیار نادر، که مدیریت به این نتیجه می‌رسد که رعایت یک الزام از یک استاندارد حسابداری، آنقدر گمراه‌کننده است که با هدف صورتهای مالی، مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، ناسازگار است، انحراف واحد تجاری از آن الزام، به شیوه تعیین‌شده در بند ۱۸، الزامی است، به شرط آنکه مقررات مربوط، چنین انحرافی را الزامی کند یا مانع آن نشود.

۱۸. در صورت انحراف واحد تجاری طبق بند ۱۷، موارد زیر باید افشا شود:
الف. اینکه مدیریت به این نتیجه رسیده است که صورتهای مالی، وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری را به طور منصفانه ارائه می‌کند؛

ب. اینکه واحد تجاری، به استثنای انحراف از یک الزام خاص جهت دستیابی به ارائه منصفانه، استانداردهای حسابداری مربوط را رعایت کرده است؛

پ. عنوان استاندارد حسابداری که واحد تجاری از رعایت الزام آن منحرف شده است، ماهیت انحراف، شامل نحوه عمل حسابداری مقرر در آن استاندارد، دلیل اینکه چرا در آن شرایط آن نحوه عمل آنقدر گمراه‌کننده است که با هدف صورتهای مالی، مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، ناسازگار می‌باشد و نحوه عمل حسابداری استفاده‌شده؛ و

ت. در هر یک از دوره‌های ارائه شده، اثر مالی انحراف بر هر یک از اقلام صورتهای مالی با فرض رعایت الزام استاندارد حسابداری مربوط.

۱۹. چنانچه واحد تجاری در یکی از دوره‌های قبل، از الزامات یک استاندارد حسابداری منحرف شده باشد و آن انحراف بر مبالغ شناسایی‌شده در صورتهای مالی دوره جاری مؤثر باشد، باید موارد تعیین‌شده در بند ۱۸(پ) و (ت) را افشا کند.

۲۰. بند ۱۹، برای مثال زمانی کاربرد دارد که در یکی از دوره‌های قبل، واحد تجاری از یک الزام مندرج در یک استاندارد حسابداری برای اندازه‌گیری داراییها یا بدهیها، منحرف شده باشد و آن انحراف، اندازه‌گیری تغییر در داراییها و بدهیهای شناسایی‌شده در صورتهای مالی دوره جاری را تحت تأثیر قرار دهد.

۲۱. در شرایط بسیار نادر که مدیریت واحد تجاری به این نتیجه می‌رسد که رعایت یک الزام از یک استاندارد حسابداری، آنقدر گمراه‌کننده است که با هدف صورتهای مالی در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ناسازگار می‌باشد، اما مقررات مربوط، انحراف از این الزام را منع می‌کند، واحد تجاری باید تا حد ممکن جنبه‌های گمراه‌کننده متصور از رعایت آن الزام را با افشای موارد زیر کاهش دهد:

الف. عنوان استاندارد حسابداری مورد نظر، ماهیت الزام و دلیل اینکه چرا مدیریت به این نتیجه رسیده است که رعایت آن الزام آنقدر گمراه‌کننده است که با هدف صورتهای مالی در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ناسازگار است؛ و

ب. در هر یک از دوره‌های ارائه‌شده، تعدیلات اقلامی از صورتهای مالی که از نظر مدیریت برای دستیابی به ارائه منصفانه ضروری است.



۲۲. به منظور رعایت بندهای ۱۷ تا ۲۱، یک قلم از اطلاعات، زمانی با هدف صورتهای مالی ناسازگار خواهد بود که به طور صادقانه معرف معاملات، سایر رویدادها و شرایطی نباشد که مدعی بیان آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند و در نتیجه بتواند تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار دهد. مدیریت برای ارزیابی این موضوع که آیا رعایت الزام خاص در یک استاندارد حسابداری، آنقدر همراه‌کننده است که با هدف صورتهای مالی در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ناسازگار باشد، موارد زیر را مورد توجه قرار می‌دهد:

- الف. دلایل عدم دستیابی به هدف صورتهای مالی در شرایط خاص؛ و
- ب. تفاوت شرایط واحد تجاری با شرایط سایر واحدهای تجاری که آن الزام را رعایت می‌کنند. اگر سایر واحدهای تجاری در شرایط مشابه آن الزام را رعایت می‌کنند، این فرض قابل رد وجود دارد که رعایت آن الزام توسط واحد تجاری آنقدر همراه‌کننده نیست که با هدف صورتهای مالی در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ناسازگار باشد.
۲۳. مدیریت در زمان تهیه صورتهای مالی، باید توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت را ارزیابی کند. واحد تجاری باید صورتهای مالی را بر مبنای تداوم فعالیت تهیه کند، مگر اینکه مدیریت قصد انحلال واحد تجاری یا توقف عملیات را داشته باشد یا گزینه واقع‌بینانه دیگری نداشته باشد. زمانی که مدیریت در ارزیابیهای خود، از عدم اطمینان بااهمیت در ارتباط با رویدادها و شرایطی آگاه است که ممکن است نسبت به توانایی تداوم فعالیت واحد تجاری، تردید اساسی ایجاد کند، واحد تجاری باید این عدم اطمینان را افشا کند. هنگامی که واحد تجاری صورتهای مالی را بر مبنای تداوم فعالیت تهیه نمی‌کند، باید این واقعیت را همراه با مبنای تهیه صورتهای مالی و دلایل عدم تداوم فعالیت واحد تجاری، افشا کند.
۲۵. واحد تجاری باید صورتهای مالی خود را، به استثنای اطلاعات جریانهای نقدی، بر مبنای تعهدی تهیه کند.
۲۷. واحد تجاری باید هر طبقه بااهمیت از اقلام مشابه را به طور جداگانه ارائه کند. واحد تجاری باید اقلامی را که ماهیت یا کارکرد مشابه ندارند، به طور جداگانه ارائه کند مگر آنکه این اقلام بی‌اهمیت باشند.
۳۱. واحد تجاری نباید داراییها و بدهیها یا درآمدها و هزینه‌ها را تهاتر کند، مگر اینکه در یکی از استلنداردهای حسابداری، تهاتر آنها الزامی یا مجاز شده باشد.
۳۲. واحد تجاری داراییها و بدهیها، و درآمدها و هزینه‌ها را جداگانه گزارش می‌کند. تهاتر در صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع یا صورت وضعیت مالی، موجب کاهش توانایی درک استفاده‌کنندگان از معاملات انجام‌شده، سایر رویدادها و شرایط و ارزیابی جریانهای نقدی آتی واحد تجاری می‌شود، به استثنای مواردی که تهاتر، محتوای معامله یا رویدادی دیگر را منعکس می‌کند. اندازه‌گیری داراییها پس از کسر اقلام کاهنده ارزش- برای مثال، ذخیره کاهش ارزش موجودیها و ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول، تهاتر محسوب نمی‌شود.
۳۵. واحد تجاری باید مجموعه کامل صورتهای مالی (شامل اطلاعات مقایسه‌ای) را حداقل بطور سالانه ارائه کند. زمانی که واحد تجاری پایان دوره گزارشگری خود را تغییر می‌دهد و صورتهای مالی را برای دوره‌ای طولانی‌تر یا کوتاهتر از یکسال ارائه می‌کند، باید افزون بر دوره تحت پوشش صورتهای مالی، موارد زیر را افشا کند:
- الف. دلیل استفاده از دوره طولانی‌تر یا کوتاهتر؛ و



- ب. این واقعیت که مبالغ ارائه شده در صورتهای مالی، به طور کامل قابل مقایسه نیستند.
۳۶. واحد تجاری باید اطلاعات مقایسه‌ای دوره قبل را برای تمام مبالغ گزارش شده در صورتهای مالی دوره جاری ارائه کند، مگر در مواردی که استانداردهای حسابداری، نحوه عمل دیگری را مجاز یا الزامی کرده باشد. واحد تجاری در صورتی باید اطلاعات مقایسه‌ای مربوط به اطلاعات تشریحی و توضیحی را افشا کند که برای درک صورتهای مالی دوره جاری مربوط باشد.
۳۷. واحد تجاری باید، حداقل، دو صورت وضعیت مالی، دو صورت سود و زیان، دو صورت سود و زیان جامع، دو صورت جریانهای نقدی و دو صورت تغییرات در حقوق مالکانه، و یادداشتهای توضیحی مربوط را ارائه نماید.
۳۹. واحد تجاری در صورتی باید علاوه بر حداقل صورتهای مالی مقایسه‌ای مقرر در بند ۳۷، سومین صورت وضعیت مالی را به تاریخ ابتدای دوره قبل ارائه کند که:
- الف. یک رویه حسابداری را با تسری به گذشته بکار گیرد، اقلامی از صورتهای مالی را با تسری به گذشته تجدید ارائه نماید یا اقلامی در صورتهای مالی را تجدید طبقه‌بندی کند؛ و
- ب. بکارگیری رویه حسابداری با تسری به گذشته، تجدید ارائه با تسری به گذشته یا تجدید طبقه‌بندی، اثر بااهمیتی بر اطلاعات مندرج در صورت وضعیت مالی در ابتدای دوره قبل، داشته باشد.
۴۰. در شرایط توصیف شده در بند ۳۹، واحد تجاری باید سه صورت وضعیت مالی به تاریخهای زیر ارائه کند:
- الف. پایان دوره جاری؛
- ب. پایان دوره قبل؛ و
- پ. ابتدای دوره قبل.
۴۲. چنانچه واحد تجاری، ارائه یا طبقه‌بندی اقلام را در صورتهای مالی تغییر دهد، مبالغ مقایسه‌ای نیز باید تجدید طبقه‌بندی شود، مگر اینکه تجدید طبقه‌بندی غیرعملی باشد. هنگامی که واحد تجاری مبالغ مقایسه‌ای را تجدید طبقه‌بندی می‌کند، موارد زیر، از جمله به تاریخ ابتدای دوره قبل، باید افشا شود:
- الف. ماهیت تجدید طبقه‌بندی؛
- ب. مبلغ هر قلم یا هر طبقه از اقلام که تجدید طبقه‌بندی می‌شود؛ و
- پ. دلیل تجدید طبقه‌بندی.
۴۳. هنگامی که تجدید طبقه‌بندی مبالغ مقایسه‌ای غیرعملی باشد، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:
- الف. دلیل عدم تجدید طبقه‌بندی آن مبالغ؛ و
- ب. ماهیت تعدیلاتی که در صورت تجدید طبقه‌بندی مبالغ، انجام می‌شد.
۴۶. واحد تجاری نباید ارائه و طبقه‌بندی اقلام مندرج در صورتهای مالی را از دوره‌ای به دوره دیگر تغییر دهد، مگر آنکه:
- الف. در پی تغییر عمده ماهیت عملیات واحد تجاری یا بررسی صورتهای مالی آن، مناسب‌تر بودن نحوه دیگری از ارائه و طبقه‌بندی، با توجه به معیارهای انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری طبق استاندارد حسابداری ۳۴، واضح باشد؛ یا



- ب. یکی از استانداردهای حسابداری، تغییر در ارائه را الزامی کند.
۵۰. صورتهای مالی باید به وضوح از سایر اطلاعاتی که همراه آن در یک مجموعه انتشار می‌یابد، قابل تشخیص و متمایز باشد.
۵۲. 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:
- الف. نام واحد گزارشگر یا سایر شناسه‌های هویت و هرگونه تغییر در آن اطلاعات نسبت به دوره قبل؛
- ب. اینکه صورتهای مالی، مربوط به یک واحد تجاری یا گروه واحدهای تجاری است؛
- پ. تاریخ پایان دوره گزارشگری یا دوره تحت پوشش مجموعه صورتهای مالی و یادداشتهای توضیحی؛
- ت. واحد پول گزارشگری، طبق تعریف استاندارد حسابداری ۱۶؛ و
- ث. سطح گرد کردن مبالغ مندرج در صورتهای مالی.
۵۵. صورت وضعیت مالی باید حداقل شامل اقلام اصلی نشان‌دهنده مبالغ زیر باشد:
- الف. داراییهای ثابت مشهود؛
- ب. سرمایه‌گذاری در املاک؛
- پ. داراییهای نامشهود؛
- ت. داراییهای مالی (به جز مبالغ مندرج در قسمتهای (ث)، (ح) و (د))؛
- ث. سرمایه‌گذاری‌هایی که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام شده است؛
- ج. داراییهای زیستی؛
- چ. موجودیها؛
- ح. دریافتنیهای تجاری و سایر دریافتنیها؛
- خ. سفارشات و پیش‌پرداختها؛
- د. نقد و معادلهای نقد؛
- ذ. مجموع داراییهایی که طبق استاندارد حسابداری ۳۱ داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف‌شده، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است و داراییهای قرارگرفته در مجموعه واحد که طبق همان استاندارد به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است؛
- ر. پرداختنیهای تجاری و سایر پرداختنیها؛
- ز. ذخایر؛
- ژ. بدهیهای مالی (به جز مبالغ مندرج در قسمتهای (ر) و (ز))؛
- س. بدهیها و داراییهای مالیات جاری، طبق تعریف استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد؛
- ش. بدهیهای مالیات انتقالی و داراییهای مالیات انتقالی طبق تعریف استاندارد حسابداری ۳۵؛
- ص. پیش‌دریافتها؛



- ض. بدهیهای مجموعه واحد که طبق استاندارد حسابداری ۳۱، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است؛
- ط. منافع فاقد حق کنترل، ارائه شده در بخش حقوق مالکانه؛ و
- ظ. سرمایه و اندوخته‌های قابل انتساب به مالکان واحد تجاری اصلی.
۵۶. اگر ارائه اقلام اصلی دیگر (از جمله از طریق تفکیک اقلام اصلی مندرج در بند ۵۵)، عناوین و جمعهای فرعی دیگر برای درک وضعیت مالی واحد تجاری، مربوط باشد، واحد تجاری باید آنها را در صورت وضعیت مالی ارائه کند.
۵۸. چنانچه واحد تجاری، داراییها و بدهیها را در صورت وضعیت مالی به جاری و غیرجاری طبقه‌بندی کند، باید داراییهای (بدهیهای) مالیات انتقالی را به عنوان دارایی (بدهی) غیرجاری تلقی کند.
۵۹. این استاندارد ترتیب یا شکل خاصی برای ارائه اقلام توسط واحد تجاری تجویز نمی‌کند. بند ۵۵، تنها اقلامی را فهرست می‌کند که ماهیت یا کارکرد آنها به اندازه‌ای متفاوت است که ارائه جداگانه در صورت وضعیت مالی را توجیه می‌کند. افزون بر این:
- الف. اگر اندازه، ماهیت یا کارکرد یک قلم یا مجموعه‌ای از اقلام مشابه به گونه‌ای باشد که ارائه جداگانه آن برای درک وضعیت مالی واحد تجاری، مربوط باشد، آن قلم در زمره اقلام اصلی قرار می‌گیرد؛ و
- ب. عناوین مورد استفاده یا ترتیب ارائه اقلام یا مجموعه‌ای از اقلام مشابه، ممکن است به دلیل ماهیت واحد تجاری و معاملات آن اصلاح شود تا اطلاعاتی مربوط برای درک وضعیت مالی فراهم کند. برای مثال، ممکن است یک مؤسسه مالی، عنوانهای بالا را برای فراهم کردن اطلاعات مربوط درباره عملیات مؤسسه مالی، تغییر دهد.
۶۰. واحد تجاری، برای قضاوت جهت ارائه جداگانه اقلام دیگر، موارد زیر را ارزیابی می‌کند:
- الف. ماهیت و نقدشوندگی داراییها؛
- ب. کارکرد داراییها در واحد تجاری؛ و
- پ. مبالغ، ماهیت و زمانبندی بدهیها.
۶۲. واحد تجاری باید داراییهای جاری و غیرجاری، و بدهیهای جاری و غیرجاری را طبق بندهای ۶۸ تا ۷۸، در طبقات جداگانه در صورت وضعیت مالی ارائه کند، مگر در مواردی که ارائه بر مبنای نقدشوندگی، اطلاعات قابل اتکا و مربوطتر فراهم آورد. در صورت بکارگیری این استثنا، واحد تجاری باید تمام داراییها و بدهیها را به ترتیب نقدشوندگی ارائه کند.
۶۳. صرف‌نظر از روش ارائه انتخاب‌شده، واحد تجاری باید مبلغی را که انتظار می‌رود در مدتی بیش از دوازده ماه بازیافت یا تسویه شود، برای هر یک از اقلام اصلی دارایی و بدهی که مبلغ آنها ترکیب مبالغ زیر است، افشا کند:
- الف. مبالغی که انتظار می‌رود طی مدت حداکثر دوازده ماه پس از دوره گزارشگری، بازیافت یا تسویه شود؛ و
- ب. مبالغی که انتظار می‌رود در مدتی بیش از دوازده ماه پس از دوره گزارشگری بازیافت یا تسویه شود.



۶۸. واحد تجاری هنگامی باید یک دارایی را به عنوان جاری طبقه‌بندی کند که:
- الف. انتظار داشته باشد در چرخه عملیاتی عادی، دارایی به نقد تبدیل شود یا قصد فروش یا مصرف آن را داشته باشد؛
- ب. دارایی را اساساً با هدف مبادله نگهداری کند؛
- پ. انتظار داشته باشد دارایی در مدت دوازده ماه پس از دوره گزارشگری، به نقد تبدیل شود؛ یا
- ت. دارایی به صورت نقد یا معادل نقد (طبق تعریف استاندارد حسابداری ۲) باشد، مگر اینکه دارایی برای مبادله یا برای تسویه بدهیها، برای حداقل دوازده ماه پس از دوره گزارشگری، با محدودیت مواجه باشد.
- واحد تجاری باید تمام داراییهای دیگر را به عنوان غیرجاری طبقه‌بندی کند.
۷۰. چرخه عملیاتی واحد تجاری، مدت زمان بین تحصیل داراییها به منظور پردازش و تبدیل آنها به نقد یا معادلها، نقد است. در مواردی که چرخه عملیاتی عادی واحد تجاری به وضوح قابل تشخیص نیست، مدت آن دوازده ماه فرض می‌شود. داراییهای جاری شامل داراییهایی (نظیر موجودیها و دریافتنیهای تجاری) است که در چرخه عملیاتی عادی واحد تجاری فروخته می‌شود، به مصرف می‌رسد یا به نقد تبدیل می‌شود، حتی اگر انتظار نرود که طی دوازده ماه پس از دوره گزارشگری به نقد تبدیل شود. همچنین، داراییهای جاری، داراییهایی که اساساً با هدف مبادله نگهداری می‌شود و حصه جاری داراییهای مالی غیرجاری را دربرمی‌گیرد.
۷۱. واحد تجاری هنگامی باید یک بدهی را به عنوان جاری طبقه‌بندی کند که:
- الف. انتظار داشته باشد بدهی را در چرخه عملیاتی عادی تسویه کند؛
- ب. بدهی را اساساً با هدف مبادله نگهداری کند؛
- پ. متعهد باشد بدهی را در مدت دوازده ماه پس از دوره گزارشگری تسویه کند؛ یا
- ت. برای حداقل دوازده ماه پس از دوره گزارشگری، حق بی‌قید و شرط برای به تعویق انداختن تسویه بدهی را نداشته باشد (به بند ۷۵ مراجعه شود). شرایط یک بدهی که به اختیار طرف مقابل می‌تواند موجب تسویه آن از طریق انتشار ابزارهای مالکانه شود، طبقه‌بندی بدهی را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد.
- واحد تجاری باید تمام بدهیهای دیگر را به عنوان غیر جاری طبقه‌بندی کند.
۷۴. واحد تجاری، هنگامی بدهیهای مالی خود را به عنوان جاری طبقه‌بندی می‌کند که سررسید آن طی دوازده ماه پس از دوره گزارشگری باشد، حتی اگر:
- الف. دوره اولیه، طولانی‌تر از دوازده ماه بوده باشد؛ و
- ب. پس از دوره گزارشگری و پیش از تأیید صورتهای مالی برای انتشار، به منظور تأمین مالی مجدد یا زمانبندی مجدد پرداختها به صورت بلندمدت، توافق صورت گرفته باشد.
۷۵. اگر واحد تجاری انتظار و اختیار تأمین مالی مجدد یا تمدید تعهد مرتبط با تسهیلات مالی موجود را برای حداقل دوازده ماه پس از دوره گزارشگری داشته باشد، این تعهد را به عنوان غیرجاری طبقه‌بندی می‌کند، حتی اگر سررسید آن در دوره‌ای کوتاهتر باشد. با وجود این، در صورتی که واحد تجاری اختیار تأمین مالی مجدد یا تمدید تعهد را نداشته باشد (برای مثال، برای تأمین مالی مجدد، توافقی صورت نگرفته باشد)، قابلیت تأمین مالی مجدد تعهد را در نظر نمی‌گیرد و این تعهد را به صورت جاری طبقه‌بندی می‌کند.



۷۸. اگر در ارتباط با وامهای طبقه‌بندی شده به عنوان بدهی جاری، رویدادهای زیر بین تاریخ پایان دوره گزارشگری و تاریخ تأیید صورتهای مالی برای انتشار رخ دهد، طبق استاندارد حسابداری ۵ رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، این رویدادها به عنوان رویدادهای غیر تعدیلی افشا می‌شود:
- الف. تأمین مالی مجدد به صورت بلندمدت؛
 - ب. رفع موارد نقض قرارداد وام بلندمدت؛
 - پ. اعطای مهلت توسط وام‌دهنده برای رفع موارد نقض قرارداد وام بلندمدت که پایان آن حداقل دوازده ماه پس از دوره گزارشگری است.
۷۹. واحد تجاری باید برای اقلام اصلی ارائه شده، طبقات فرعی بیشتری را متناسب با عملیات واحد تجاری، در صورت وضعیت مالی یا در یادداشتهای توضیحی افشا کند.
۸۱. واحد تجاری باید موارد زیر را در صورت وضعیت مالی یا صورت تغییرات در حقوق مالکانه یا در یادداشتهای توضیحی افشا کند:
- الف. برای هر طبقه از سهام؛
 - تعداد سهام مصوب؛
 - تعداد سهام منتشر شده و تماماً پرداخت شده، و سهام منتشر شده اما تماماً پرداخت نشده؛
 - ارزش اسمی هر سهم؛
 - صورت تطبیق تعداد سهام در جریان در ابتدا و پایان دوره؛
 - حقوق، امتیازات و محدودیتهای مربوط به هر طبقه شامل محدودیتهای تقسیم سود و بازپرداخت سرمایه؛
 - سهام واحد تجاری که در اختیار واحد تجاری یا واحدهای فرعی یا وابسته آن است؛ و
 - ب. توصیف ماهیت و هدف هر یک از اندوخته‌ها در حقوق مالکانه.
۸۲. واحدهای تجاری فاقد سهام، مانند واحدهای تجاری تضامنی یا صندوقهای سرمایه‌گذاری، باید اطلاعاتی معادل اطلاعات مقرر در بند ۸۱(الف) افشا کنند بطوری که تغییرات طی دوره در هر طبقه از حقوق مالکانه، و حقوق، امتیازات و محدودیتهای مربوط به هر طبقه از حقوق مالکانه را نشان دهد.
۸۳. افزون بر اقلام الزامی طبق سایر استانداردهای حسابداری، صورت سود و زیان باید دربردارنده اقلام اصلی باشد که مبالغ زیر را برای دوره ارائه می‌کند:
- الف. درآمدهای عملیاتی؛
 - ب. هزینه‌های مالی؛
 - پ. سهم از سود یا زیان واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام می‌شود؛
 - ت. هزینه مالیات؛
 - ث. یک مبلغ مجزا برای کل عملیات متوقف شده (به استاندارد حسابداری ۳۱ مراجعه شود)؛
 - ج. سود یا زیان دوره؛



- چ. سود یا زیان دوره، قابل انتساب به:
- منافع فاقد حق کنترل؛ و
- مالکان واحد تجاری اصلی.
۸۴. واحد تجاری باید تمام اقلام درآمد و هزینه یک دوره را در صورت سود و زیان منظور کند مگر اینکه یکی از استانداردهای حسابداری، روش دیگری را الزامی یا مجاز کرده باشد.
۸۶. اگر ارائه اقلام اصلی دیگر (از جمله از طریق تفکیک اقلام اصلی مندرج در بند ۸۳)، عناوین و جمعهای فرعی بیشتر برای درک عملکرد مالی واحد تجاری مربوط باشد، واحد تجاری باید آنها را در صورت سود و زیان ارائه کند.
۹۰. واحد تجاری، نباید هیچیک از اقلام درآمد یا هزینه را در صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع یا در یادداشتهای توضیحی، به عنوان اقلام غیرمترقبه ارائه کند.
۹۱. هرگاه اقلام درآمد یا هزینه بااهمیت باشد، واحد تجاری باید ماهیت و مبلغ آنها را جداگانه افشا کند.
۹۲. شرایط زیر موجب می شود اقلام درآمد و هزینه، جداگانه افشا شود:
- الف. کاهش ارزش موجودیها به خالص ارزش فروش یا کاهش ارزش داراییهای ثابت مشهود به مبلغ بازیافتنی و همچنین برگشت این گونه کاهش ارزشها؛
- ب. تجدید ساختار فعالیتهای واحد تجاری و برگشت هرگونه ذخیره مخارج تجدید ساختار؛
- پ. واگذاری اقلام داراییهای ثابت مشهود؛
- ت. واگذاری سرمایه گذارها؛
- ث. عملیات متوقف شده؛
- ج. حل و فصل دعاوی حقوقی؛ و
- چ. سایر موارد برگشت ذخایر.
۹۳. واحد تجاری باید اجزای هزینههای شناسایی شده در صورت سود و زیان را با استفاده از طبقه بندی مبتنی بر ماهیت هزینهها یا کارکرد هزینهها در واحد تجاری، هر کدام که اطلاعات قابل اتکا و مربوطتر فراهم می کند، ارائه نماید.
۹۴. به واحدهای تجاری توصیه می شود که اطلاعات موضوع بند ۹۳ را در صورت سود و زیان ارائه کنند.
۹۶. اولین روش طبقه بندی، روش "ماهیت هزینه" است. واحد تجاری، هزینهها را بر اساس ماهیت آنها (برای مثال، استهلاک، مواد اولیه مصرف شده، هزینههای حمل و نقل، هزینه مزایای کارکنان و هزینههای تبلیغات) در صورت سود و زیان جمع می کند و آنها را به کارکردهای واحد تجاری، تخصیص مجدد نمی دهد. بکارگیری این روش ساده است، زیرا تخصیص هزینهها بر اساس کارکرد، ضرورتی ندارد.
۹۷. روش دوم طبقه بندی، روش "کارکرد هزینه" یا روش "بهای تمام شده فروش" است. در این روش هزینهها بر اساس کارکرد آنها، به عنوان بخشی از بهای تمام شده فروش یا، برای مثال، هزینههای فروش یا هزینههای



اداری طبقه‌بندی می‌شوند. در این روش، حداقل، واحد تجاری بهای تمام شده فروش را جدا از سایر هزینه‌ها افشا می‌کند. این روش در مقایسه با روش طبقه‌بندی هزینه‌ها بر اساس ماهیت، می‌تواند اطلاعات مربوطتری برای استفاده‌کنندگان فراهم کند، اما تخصیص هزینه‌ها به کارکردها، ممکن است مستلزم تخصیص اختیاری و اعمال قضاوت قابل ملاحظه باشد.

۹۸. واحد تجاری که هزینه‌ها را بر اساس کارکرد طبقه‌بندی می‌کند، باید اطلاعات بیشتری درباره ماهیت هزینه‌ها، شامل هزینه استهلاک داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود و هزینه مزایای کارکنان، افشا کند.

۱۰۰. واحد تجاری باید موارد زیر را در صورت سود و زیان جامع ارائه کند:

الف. سود یا زیان دوره؛

ب. سایر اقلام سود و زیان جامع؛

پ. مجموع سود و زیان جامع دوره؛

ت. مجموع سود و زیان جامع دوره، قابل انتساب به:

منافع فاقد حق کنترل؛ و

مالکان واحد تجاری اصلی.

۱۰۱. اقلام اصلی زیر باید در سایر اقلام سود و زیان جامع ارائه شود:

الف. اقلام سایر اقلام سود و زیان جامع (به استثنای مبالغ مندرج در قسمت (ب)) باید بر حسب ماهیت طبقه‌بندی شود و به دو گروه اقلامی تفکیک گردد که طبق سایر استانداردهای حسابداری:

۱. در دوره‌های آتی به سود یا زیان دوره منتقل نخواهد شد؛ و

۲. در صورت تحقق شرایط خاص، در دوره‌های آتی به سود یا زیان دوره منتقل خواهد شد.

ب. سهم از سایر اقلام سود و زیان جامع واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام می‌شود، به دو گروه اقلامی تفکیک شود که طبق سایر استانداردهای حسابداری:

۱. در دوره‌های آتی به سود یا زیان دوره منتقل نخواهد شد؛ و

۲. در صورت تحقق شرایط خاص، در دوره‌های آتی به سود یا زیان دوره منتقل خواهد شد.

۱۰۲. واحد تجاری باید مبلغ مالیات بر درآمد مرتبط با هر یک از اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع، شامل تعدیلات تجدید طبقه‌بندی را در صورت سود و زیان جامع یا در یادداشت‌های توضیحی افشا کند.

۱۰۳. واحد تجاری می‌تواند اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع را به یکی از روشهای زیر ارائه کند:

الف. پس از کسر آثار مالیاتی مربوط؛ یا

ب. قبل از کسر آثار مالیاتی مربوط، به همراه یک رقم برای نشان دادن جمع مبلغ مالیات بر درآمد مربوط به آن اقلام.

اگر واحد تجاری روش (ب) را انتخاب کند، باید مالیات را بین اقلامی که ممکن است در دوره‌های آینده به صورت سود و زیان منتقل شوند و اقلامی که در دوره‌های آینده به صورت سود و زیان منتقل نخواهند شد، تخصیص دهد.

۱۰۴. واحد تجاری باید تعدیلات تجدید طبقه‌بندی مرتبط با اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع را افشا کند.



۱۰۸. واحد تجاری صورت تغییرات در حقوق مالکانه را باید طبق الزامات بند ۹ ارائه کند. صورت تغییرات در حقوق مالکانه شامل اطلاعات زیر است:
- الف. مجموع سود و زیان جامع دوره، که جمع مبالغ قابل انتساب به مالکان واحد تجاری اصلی و منافع فاقد حق کنترل را جداگانه نشان می‌دهد؛
- ب. برای هر یک از اجزای حقوق مالکانه، آثار بکارگیری با تسری به گذشته یا تجدید ارائه با تسری به گذشته که طبق استاندارد حسابداری ۳۴ شناسایی می‌شود؛
- پ. برای هر یک از اجزای حقوق مالکانه، صورت تطبیق مبالغ دفتری ابتدا و پایان دوره که به‌طور جداگانه تغییرات موارد زیر را افشا می‌کند:
- سود یا زیان دوره؛
- سایر اقلام سود و زیان جامع؛ و
- معاملات با مالکان به عنوان ملوک، که بطور جداگانه آورده مالکان و توزیع منابع بین آنها و تغییر منافع مالکیت در واحدهای تجاری فرعی که موجب از دست دادن کنترل نمی‌شود را نشان می‌دهد.
۱۰۹. واحد تجاری، برای هر یک از اجزای حقوق مالکانه، باید اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع را در صورت تغییرات در حقوق مالکانه یا در یادداشتهای توضیحی ارائه کند (به بند ۱۰۸(پ)(۲) مراجعه شود).
۱۱۰. واحد تجاری باید کل سود تقسیمی و مبلغ سود تقسیمی برای هر سهم را در صورت تغییرات در حقوق مالکانه یا در یادداشتهای توضیحی ارائه کند.
۱۱۵. یادداشتهای توضیحی باید:
- الف. اطلاعاتی درباره مبنای تهیه صورتهای مالی و رویه‌های حسابداری خاص مورد استفاده طبق بندهای ۱۱۹ تا ۱۲۴ ارائه کند؛
- ب. اطلاعات الزامی طبق استانداردهای حسابداری، که در جای دیگری از صورتهای مالی ارائه نمی‌شود را افشا کند؛
- و
- پ. اطلاعاتی ارائه کند که در جای دیگری از صورتهای مالی ارائه نمی‌شود، اما برای درک صورتهای مالی، مربوط است.
۱۱۶. واحد تجاری باید تا آنجا که عملی است، یادداشتهای توضیحی را بطور منظم ارائه کند. برای تعیین ارائه منظم، واحد تجاری باید به تأثیر صورتهای مالی بر قلیل فهم بودن و قلیل مقایسه بودن اطلاعات توجه کند. واحد تجاری باید هر یک از اقلام مندرج در صورت وضعیت مالی، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت تغییرات در حقوق مالکانه و صورت جریانهای نقدی را به اطلاعات مرتبط در یادداشتهای توضیحی عطف متقابل دهد.
۱۱۹. در خلاصه اهم رویه‌های حسابداری، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:
- الف. مبنای (یا مبانی) اندازه‌گیری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی؛ و
- ب. سایر رویه‌های حسابداری مورد استفاده که برای درک صورتهای مالی، مربوط است.



۱۲۳. واحد تجاری باید در اهم رویه های حسابداری یا سایر یادداشتهای توضیحی، قضاوت های مدیریت در فرایند بکارگیری رویه های حسابداری واحد تجاری و قضاوت هایی که بیشترین تأثیر را بر مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی داشته است، جدا از قضاوت های مربوط به برآوردها (به بند ۱۲۵ مراجعه شود) افشا کند.

۱۲۵. چنانچه در انجام برآوردها در پایان دوره گزارشگری، موارد عدم اطمینانی وجود داشته باشد که ریسک قابل ملاحظه ای را برای تعدیل بااهمیت مبالغ دفتری داراییها و بدهیها در سال مالی آتی ایجاد کند، واحد تجاری باید اطلاعاتی را درباره مفروضات مرتبط با آینده و سایر منابع عمده عدم اطمینان این برآوردها افشا کند. در مورد این داراییها و بدهیها، یادداشتهای توضیحی باید شامل جزئیات زیر باشد:

الف. ماهیت آنها؛ و

ب. مبلغ دفتری آنها در پایان دوره گزارشگری.

۱۳۴. واحد تجاری باید اطلاعاتی را افشا کند تا استفاده کنندگان صورتهای مالی بتوانند اهداف، خط مشی ها و فرایندهای مدیریت سرمایه واحد تجاری را ارزیابی کنند.

۱۳۷. واحد تجاری باید موارد زیر را در یادداشتهای توضیحی افشا کند:

الف. مبلغ سود تقسیمی پیشنهادی قبل از تأیید صورتهای مالی برای انتشار، که طی دوره به عنوان ستانده مالکان شناسایی نشده است و مبلغ مربوط به هر سهم؛ و

ب. مبلغ هرگونه سود سهام ممتاز انباشت شونده که شناسایی نشده است.

۱۳۸. واحد تجاری باید موارد زیر را، چنانچه در جای دیگری از صورتهای مالی افشا نکرده باشد، افشا کند:

الف. اقامتگاه و شکل حقوقی واحد تجاری، کشور محل تاسیس و نشانی مرکز ثبت شده آن (یا محل اصلی فعالیت در صورتی که متفاوت از مرکز ثبت شده باشد)؛

ب. شرح ماهیت عملیات واحد تجاری و فعالیتهای اصلی آن؛

پ. نام واحد تجاری اصلی و واحد تجاری اصلی نهایی گروه؛ و

ت. اطلاعات مربوط به عمر واحد تجاری، در صورتی که واحد تجاری با عمر محدود است.

۱۳۹. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۸/۱/۱ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی حسابداری ۱ ارائه صورتهای مالی (ویرایش ۲۰۱۷) نیز رعایت می شود.

استاندارد حسابداری ۱ ارائه صورتهای مالی (مصوب ۱۳۹۷)، جایگزین استاندارد حسابداری ۱ نحوه ارائه صورتهای مالی (مصوب ۱۳۷۹) می شود. اجرای الزامات این استاندارد، منجر به کنارگذاری استاندارد حسابداری ۱۴ نحوه ارائه داراییهای جاری و بدهیهای جاری می گردد. همچنین، اجرای همزمان این استاندارد و استاندارد حسابداری ۳۴ رویه های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباه، موجب کنارگذاری استاندارد حسابداری ۶ گزارش عملکرد مالی می شود.





صورت جریان های نقدی (تجدید نظر شده ۱۳۹۷)

۲. واحد تجاری باید صورت جریانهای نقدی را طبق الزامات این استاندارد تهیه کند و آن را به عنوان بخش جدانشدنی صورتهای مالی، برای هر دوره ای که صورتهای مالی تهیه می شود، ارائه نماید.
۶. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص بکار رفته است:
- نقد**، شامل نقد در دسترس و سپرده های دیداری است.
- معادل های نقد** سرمایه گذاریهای کوتاه مدت با نقدشوندگی بالا است که به سرعت قابل تبدیل به مبلغ معینی نقد می باشد و ریسک تغییر ارزش آن کم است.
- جریان های نقدی** عبارت از جریانهای ورودی و خروجی نقد و معادل های نقد است.
- فعالیت های عملیاتی** عبارت است از فعالیتهای اصلی مولد درآمد عملیاتی واحد تجاری و سایر فعالیتهایی که جزء فعالیتهای سرمایه گذاری و تأمین مالی نباشند.
- فعالیت های سرمایه گذاری**، تحصیل یا واگذاری داراییهای بلندمدت و سایر سرمایه گذاریها بجز معادل های نقد است.
- فعالیت های تأمین مالی**، فعالیتهایی است که موجب تغییر مبلغ و ترکیب حقوق مالکانه و استقراضهای واحد تجاری می شود.
۷. معادل های نقد با هدف ایفای تعهدات نقدی کوتاه مدت، و نه با هدف سرمایه گذاری یا سایر اهداف، نگهداری می شود. برای اینکه سرمایه گذاری به عنوان معادل نقد شناخته شود، باید به سرعت قابل تبدیل به مبلغ معینی نقد باشد و ریسک تغییر ارزش آن کم باشد. بنابراین، سرمایه گذاری معمولاً فقط زمانی واجد شرایط به عنوان معادل های نقد است که سررسید آن کوتاه، مثلاً حداکثر سه ماه از تاریخ تحصیل، باشد. سرمایه گذاری در ابزارهای مالکانه معادل نقد نیست، مگر اینکه ماهیت آن، معادل نقد باشد.
۹. صورت جریانهای نقدی باید جریانهای نقدی طبقه بندی شده بر حسب فعالیتهای عملیاتی، سرمایه گذاری و تأمین مالی را گزارش کند.
۱۰. واحد تجاری، جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی، سرمایه گذاری و تأمین مالی را متناسب با فعالیتهای خود ارائه می کند. طبقه بندی بر حسب فعالیت، اطلاعاتی فراهم می کند که استفاده کنندگان می توانند تأثیر آن فعالیتها بر وضعیت مالی واحد تجاری و مبلغ نقد و معادل های نقد را ارزیابی کنند. این اطلاعات، همچنین می تواند برای ارزیابی روابط بین فعالیتهای مزبور مورد استفاده قرار گیرد.
۱۳. جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی، اساساً مربوط به فعالیتهای اصلی مولد درآمد عملیاتی واحد تجاری است. بنابراین، جریانهای نقدی یاد شده، معمولاً ناشی از معاملات و سایر رویدادهایی است که در محاسبه سود یا زیان دوره منظور می شود. مثالی از جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی، به شرح زیر است:
- الف. دریافت های نقدی حاصل از فروش کالا و ارائه خدمات؛



- ب. دریافت‌های نقدی حاصل از حق امتیاز، حق الزحمه، کارمزد و سایر درآمدهای عملیاتی؛
- پ. پرداخت‌های نقدی به عرضه‌کنندگان کالا و خدمات؛
- ت. پرداخت‌های نقدی به کارکنان و از جانب آنها؛
- ث. دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی شرکت بیمه بابت حق بیمه‌ها، خسارت‌ها، مستمری‌ها و سایر مزایای بیمه‌ای؛
- ج. پرداخت‌های نقدی یا استرداد‌های نقدی مربوط به مالیات بر درآمد، به غیر از مواردی که بتوان بطور مشخص آنها را به عنوان فعالیت‌های تأمین مالی و سرمایه‌گذاری شناسایی کرد؛ و
- چ. دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی مربوط به قراردادهای منعقد شده با مقاصد تجاری یا معاملاتی.
۱۵. افشای جداگانه جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری اهمیت دارد زیرا این گونه جریان‌های نقدی، نشان‌دهنده میزان مخارجی است که برای تحصیل منابع به منظور ایجاد سود و جریان‌های نقدی آتی، مصرف شده است. تنها، مخارجی که منجر به شناسایی دارایی در صورت وضعیت مالی می‌شود واجد شرایط طبقه‌بندی به عنوان فعالیت‌های سرمایه‌گذاری است. نمونه‌هایی از جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری به شرح زیر است:
- الف. پرداخت‌های نقدی برای تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود، دارایی‌های نامشهود و سایر دارایی‌های بلندمدت. این پرداخت‌ها شامل مخارج توسعه سرمایه‌ای و دارایی‌های ثابت مشهود ساخته‌شده در داخل واحد تجاری نیز می‌باشد؛
- ب. دریافت‌های نقدی حاصل از فروش دارایی‌های ثابت مشهود، دارایی‌های نامشهود و سایر دارایی‌های بلندمدت؛
- پ. پرداخت‌های نقدی برای تحصیل ابزارهای مالکانه یا ابزارهای بدهی سایر واحدهای تجاری و منافع در مشارکت‌های خاص (بجز پرداخت‌های مربوط به تحصیل ابزارهایی که معادل‌های نقد محسوب می‌شوند یا سایر ابزارهایی که با مقاصد تجاری یا معاملاتی نگهداری می‌شوند)؛
- ت. دریافت‌های نقدی حاصل از فروش ابزارهای مالکانه یا ابزارهای بدهی سایر واحدهای تجاری و منافع در مشارکت‌های خاص (بجز دریافت‌های مربوط به ابزارهایی که معادل‌های نقد محسوب می‌شوند یا سایر ابزارهایی که با مقاصد تجاری یا معاملاتی نگهداری می‌شوند)؛
- ث. تسهیلات اعطایی به دیگران (بجز تسهیلات اعطایی توسط مؤسسات مالی)؛
- ج. وصول تسهیلات اعطایی به دیگران (بجز تسهیلات اعطایی مؤسسات مالی)؛
- ح. پرداخت‌های نقدی مرتبط با قراردادهای آتی، پیمان‌های آتی، قراردادهای اختیار معامله و قراردادهای سوآپ به استثنای مواقعی که این قراردادها با مقاصد تجاری یا معاملاتی نگهداری می‌شوند یا پرداخت‌هایی که به عنوان فعالیت‌های تأمین مالی طبقه‌بندی می‌شوند؛ و
- خ. دریافت‌های نقدی حاصل از قراردادهای آتی، پیمان‌های آتی، قراردادهای اختیار معامله و قراردادهای سوآپ، به استثنای مواقعی که این قراردادها با مقاصد تجاری یا معاملاتی نگهداری می‌شوند یا دریافت‌هایی که به عنوان فعالیت‌های تأمین مالی طبقه‌بندی می‌شوند.



۱۶. افشای جداگانه جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای تأمین مالی، اهمیت دارد زیرا به تأمین کنندگان منابع مالی واحد تجاری در پیش بینی ادعاها نسبت به جریانهای نقدی آتی کمک می کند. نمونه هایی از جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای تأمین مالی، به شرح زیر است:
- الف. دریافت های نقدی حاصل از انتشار سهام یا سایر ابزارهای مالکانه؛
- ب. پرداخت های نقدی به مالکان برای تحصیل یا بازخرید سهام واحد تجاری؛
- پ. دریافت های نقدی حاصل از انتشار اوراق بدهی، تسهیلات، اسناد تجاری و سایر استقراضهای کوتاه مدت یا بلندمدت؛
- ت. پرداخت های نقدی برای تسویه مبالغ استقراض شده؛ و
- ث. پرداخت های نقدی توسط اجاره کننده بابت تسویه بدهی مربوط به اجاره تأمین مالی.
۱۷. واحد تجاری باید جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی را با بکارگیری یکی از روشهای زیر گزارش کند:
- الف. روش مستقیم، که به موجب آن طبقات اصلی ناخالص دریافت های نقدی و ناخالص پرداخت های نقدی افشا می شود؛ یا
- ب. روش غیرمستقیم، که به موجب آن سود یا زیان دوره، بابت آثار معاملات دارای ماهیت غیرنقدی، آثار اqlام تعهدی یا انتقالی مرتبط با دریافت ها و پرداخت های نقدی عملیاتی گذشته یا آینده، و آثار اqlام درآمد یا هزینه مرتبط با جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای سرمایه گذاری یا تأمین مالی، تعدیل می شود.
۱۸. به واحدهای تجاری توصیه می شود جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی را با استفاده از روش مستقیم گزارش کنند. روش مستقیم اطلاعاتی ارائه می کند که می تواند در پیش بینی جریانهای نقدی آتی مفید واقع شود و این در حالی است که در روش غیرمستقیم این گونه اطلاعات ارائه نمی شود. طبق روش مستقیم، اطلاعات مربوط به طبقات اصلی ناخالص دریافت های نقدی و ناخالص پرداخت های نقدی واحد تجاری ممکن است از طریق یکی از موارد زیر بدست آید:
- الف. سوابق حسابداری واحد تجاری؛ یا
- ب. تعدیل فروش، بهای تمام شده فروش (درآمد مالی و درآمدهای مشابه و هزینه مالی و هزینه های مشابه برای یک مؤسسه مالی) و سایر اqlام صورت سود و زیان بابت موارد زیر:
۱. تغییرات در موجودیها و دریافتنی ها و پرداختنی های عملیاتی طی دوره؛
 ۲. سایر اqlام غیرنقدی؛ و
 ۳. سایر اqlامی که آثار نقدی آنها، مربوط به جریانهای نقدی سرمایه گذاری یا تأمین مالی است.
۱۹. در روش غیرمستقیم، خالص جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی، از طریق تعدیل سود یا زیان دوره بابت موارد زیر، محاسبه می شود:



- الف. تغییرات در موجودیها و دریافتیها و پرداختیهای عملیاتی طی دوره؛
- ب. اقلام غیرنقدی نظیر استهلاک، ذخایر، مالیاتهای انتقالی، سودها و زیانهای تحقق نیافته تغییر در نرخهای ارز و سود توزیع نشده واحدهای تجاری وابسته؛ و
- پ. تمام اقلام دیگری که آثار نقدی آنها، جریانهای نقدی مربوط به سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی است.
۲۰. واحد تجاری باید طبقات اصلی ناخالص دریافتیهای نقدی و ناخالص پرداختیهای نقدی حاصل از فعالیتهای سرمایه‌گذاری و تأمین مالی را، به استثنای جریانهای نقدی موضوع بندهای ۲۱ و ۲۴، که بر مبنای خالص گزارش می‌شوند، بطور جداگانه گزارش کند.
۲۱. جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی زیر، ممکن است بر مبنای خالص گزارش شود:
- الف. دریافتها و پرداختیهای نقدی از طرف مشتریان، در صورتی که آن جریانهای نقدی منعکس‌کننده فعالیتهای مشتری، و نه واحد تجاری، باشد، و
- ب. دریافتها و پرداختیهای نقدی در رابطه با اقلامی که گردش آنها سریع، مبالغ آنها بزرگ و سررسید آنها کوتاه باشد.
۲۲. نمونه‌هایی از دریافتها و پرداختیهای موضوع بند ۲۱(الف) به شرح زیر است:
- الف. قبول و بازپرداخت سپرده‌های دیداری توسط یک بانک؛
- ب. وجوه نگهداری‌شده مشتریان توسط یک شرکت سرمایه‌گذاری؛ و
- پ. اجاره‌های وصول‌شده از طرف مالکان داراییها و پرداخت آن به مالکان.
۲۳. مثالهایی از دریافتها و پرداختیهای نقدی موضوع بند ۲۱(ب)، شامل تسهیلات اعطایی و بازپرداخت آن در موارد زیر است:
- الف. اصل مبالغ مرتبط با مشتریان کارتهای اعتباری؛
- ب. خرید و فروش سرمایه‌گذاریها؛ و
- پ. سایر استقراضهای کوتاه‌مدت، برای مثال، مواردی که سررسید سه ماه یا کمتر دارند.
۲۴. در مؤسسات مالی، می‌توان جریانهای نقدی حاصل از هر یک از فعالیتهای زیر را بر مبنای خالص گزارش کرد:
- الف. دریافتها و پرداختیهای نقدی مربوط به قبول و بازپرداخت سپرده‌های دارای سررسید ثابت؛
- ب. سپرده‌گذاری نزد سایر مؤسسات مالی و برداشت از سپرده‌های مذکور؛ و
- پ. تسهیلات اعطایی به مشتریان و بازپرداخت آنها.
۲۵. جریانهای نقدی حاصل از معاملات ارزی باید به واحد پول عملیاتی واحد تجاری ثبت شود. برای این کار مبلغ ارزی بر مبنای نرخ مبادله بین پول عملیاتی و ارز در تاریخ جریانهای نقدی، تسعیر می‌شود.
۲۶. جریانهای نقدی واحد تجاری فرعی خارجی باید با استفاده از نرخهای مبادله بین واحد پول عملیاتی و ارز در تاریخ جریانهای نقدی، تسعیر شود.
۲۹. جریانهای نقدی حاصل از سود تسهیلات و سود تقسیمی دریافتی و پرداختی، باید جداگانه افشا شود.



۳۲. جریانهای نقدی حاصل از مالیات بردرآمد، باید جداگانه افشا و به عنوان جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی طبقه‌بندی شود، مگر اینکه بتوان آن را به طور مشخص، مرتبط با فعالیتهای تأمین مالی و سرمایه‌گذاری تشخیص داد.
۳۶. مجموع جریانهای نقدی حاصل از تحصیل یا از دست دادن کنترل واحدهای تجاری فرعی یا سایر فعالیتهای تجاری، باید جداگانه ارائه و به عنوان فعالیتهای سرمایه‌گذاری طبقه‌بندی شود.
۳۷. واحد تجاری باید در ارتباط با بدست آوردن و از دست دادن کنترل واحدهای تجاری فرعی یا سایر فعالیتهای تجاری طی دوره، هر یک از موارد زیر را بصورت تجمیعی افشا کند:
- الف. کل مابه‌ازای پرداختی یا دریافتی؛
- ب. آن بخش از مابه‌ازا که به صورت نقد و معادل‌های نقد است؛
- پ. مبلغ نقد و معادل‌های نقد در واحدهای تجاری فرعی یا سایر فعالیتهای تجاری که کنترل آنها بدست آمده یا از دست رفته است؛ و
- ت. مبلغ داراییها و بدهیها، به غیر از نقد و معادل‌های نقد، در واحدهای تجاری فرعی یا سایر فعالیتهای تجاری که کنترل آنها بدست آمده یا از دست رفته است، بصورت خلاصه و بر حسب طبقات اصلی.
۴۲. معاملات سرمایه‌گذاری و تأمین مالی که مستلزم استفاده از نقد یا معادل‌های نقد نیست، نباید در صورت جریانهای نقدی انعکاس یابد. چنین معاملاتی باید در جای دیگری در صورتهای مالی به‌گونه‌ای افشا شود که تمام اطلاعات مربوط به این‌گونه فعالیتهای سرمایه‌گذاری و تأمین مالی ارائه شود.
۴۴. واحد تجاری باید اطلاعاتی افشا کند که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند تغییر در بدهیهای حاصل از فعالیتهای تأمین مالی، شامل تغییرات حاصل از جریانهای نقدی و تغییرات غیرنقدی را ارزیابی کنند.
۴۵. برای رعایت الزام مندرج در بند ۴۴، واحد تجاری باید تغییرات زیر در بدهیهای حاصل از فعالیتهای تأمین مالی را افشا کند:
- الف. تغییرات حاصل از جریانهای نقدی تأمین مالی؛
- ب. تغییرات حاصل از بدست آوردن یا از دست دادن کنترل واحدهای تجاری فرعی یا سایر فعالیتهای تجاری؛
- پ. تأثیر تغییر در نرخهای مبادله ارز؛
- ت. تغییر در ارزش منصفانه؛ و
- ث. سایر تغییرات.
۴۹. 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 گزارش‌شده در صورت وضعیت مالی را ارائه نماید.
۵۲. واحد تجاری باید مبلغ مانده‌های بااهمیت نقد و معادل‌های نقد نگهداری‌شده توسط واحد تجاری که برای استفاده گروه در دسترس نمی‌باشد و همچنین دلیل آن را افشا کند.
۵۷. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۸/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.



۵۸. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری ۷ **صورت جریان‌های نقدی** (ویرایش ۲۰۱۷) نیز رعایت می‌شود.

۵۹. استاندارد حسابداری ۲ **صورت جریان‌های نقدی** (مصوب ۱۳۹۷)، جایگزین استاندارد حسابداری ۲ **صورت جریان وجوه نقد** (مصوب ۱۳۷۹) می‌شود.





درآمد عملیاتی

۲. مبحث اصلی در حسابداری درآمد عملیاتی عمدتاً معطوف به تعیین زمان شناخت درآمد عملیاتی است. درآمد عملیاتی زمانی شناسایی می‌شود که شواهد کافی مبنی بر وقوع یک جریان آتی ورودی منافع اقتصادی وجود داشته باشد (یعنی جریان منافع اقتصادی مرتبط با درآمد عملیاتی به درون واحد تجاری محتمل باشد) و این منافع را بتوان به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.
۳. این استاندارد باید برای حسابداری درآمد عملیاتی حاصل از معاملات و رویدادهای زیر بکار گرفته شود:
 - الف. فروش کالا،
 - ب. ارائه خدمات، و
 - ج. استفاده دیگران از داراییهای واحد تجاری که مولد سود تضمین شده، درآمد حق امتیاز و سود سهام است.
۴. کالا شامل کالای تولید شده توسط واحد تجاری برای فروش و همچنین کالای خریداری شده جهت فروش مجدد از قبیل کالای خریداری شده توسط یک واحد بازرگانی یا زمین و سایر املاک نگهداری شده برای فروش مجدد است.
۵. ارائه خدمات، معمولاً متضمن اجرای وظیفه‌ای مورد توافق طی مدتی معین توسط واحد تجاری است. خدمات ممکن است طی یک یا چند دوره مالی ارائه شود. برخی از پیمانهای ارائه خدمات ماهیتاً از نوع پیمانهای بلندمدت است. درآمد عملیاتی حاصل از چنین پیمانهایی، طبق استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان حسابداری پیمانهای بلندمدت شناسایی می‌شود.
۶. استفاده دیگران از داراییهای واحد تجاری منجر به تحصیل درآمدهای عملیاتی زیر می‌شود:
 - الف. سود تضمین شده: مبالغی که بابت استفاده از وجوه نقد یا معادل وجه نقد واحد تجاری مطالبه می‌شود،
 - ب. درآمد حق امتیاز: مبالغی که بابت استفاده از داراییهای غیرجاری واحد تجاری نظیر امتیاز ساخت، علائم تجاری، حق انتشار و نرم‌افزار رایانه‌ای مطالبه می‌شود، و
 - ج. سود سهام: مبالغی از سود توزیع شده واحد سرمایه‌پذیر که متناسب با سهم‌الشرکه واحد تجاری عاید آن می‌شود.
۷. در این استاندارد، درآمد عملیاتی حاصل از موارد زیر مطرح نمی‌شود:
 - الف. سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاریهایی که به روش ارزش ویژه به حساب گرفته می‌شود،
 - ب. پیمانهای بلندمدت (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان حسابداری پیمانهای بلندمدت)،
 - ج. قراردادهای اجاره،



- د. کمکهای بلاعوض و سایر کمکهای مشابه دولتی (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۱۰ با عنوان حسابداری کمکهای بلاعوض دولت)،
- ه. قراردادهای بیمه در شرکتهای بیمه،
- و. شناخت اولیه تولید کشاورزی و شناخت اولیه و تغییرات ارزش منصفانه داراییهای زیستی غیرمولد مربوط به فعالیت کشاورزی (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با عنوان فعالیتهای کشاورزی)،
- ز. استخراج مواد معدنی، و
- ح. تغییر ارزش سایر داراییهای جاری از قبیل سرمایه گذاریها (در مؤسسات تخصصی سرمایه گذاری) یا سرمایه گذاری در املاک در واحدهای تجاری که به خرید و فروش املاک اشتغال دارند.
- ط. درآمد ناشی از فعالیتهای ساخت املاک.
۸. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- درآمد عملیاتی: عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه، بجز موارد مرتبط با آورده صاحبان سرمایه، که از فعالیتهای اصلی و مستمر واحد تجاری ناشی شده باشد.
- ارزش منصفانه: مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشندهای مطلع و مایل می توانند در معامله ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.
۹. مبالغی که به نمایندگی از طرف اشخاص ثالث (از قبیل برخی مالیاتها) وصول می شود، به افزایش حقوق صاحبان سرمایه منجر نمی گردد و لذا درآمد عملیاتی محسوب نمی شود. به گونه مشابه، در مورد کارگزاران، مبالغ ناخالص دریافتی یا دریافتی به افزایش حقوق صاحبان سرمایه منجر نمی گردد و لذا تنها مبلغ حق العمل یا کارمزد، درآمد عملیاتی محسوب می شود.
۱۰. درآمد عملیاتی باید به ارزش منصفانه مابه ازای دریافتی یا دریافتی اندازه گیری شود.
۱۱. مبلغ درآمد عملیاتی حاصل از یک معامله معمولاً طبق توافقی که بین واحد تجاری و خریدار یا استفاده کننده از دارایی به عمل می آید، تعیین می شود. این مبلغ به ارزش منصفانه مابه ازای دریافتی و دریافتی با احتساب تخفیفات تجاری اندازه گیری می شود.
۱۲. در بسیاری حالات، مابه ازای مربوط، به شکل وجه نقد یا معادل آن می باشد و مبلغ درآمد عملیاتی همان مبلغ وجه نقد دریافتی است. با این حال، هرگاه جریان ورودی وجه نقد به آینده موکول شود، به گونه ای که طبق قرارداد منعقد بین فروشنده و خریدار و یا ضوابط معمول فروشنده، مبلغی اضافه بر بهای فروش نقدی کالا یا خدمات دریافت شود، در این حالت ارزش منصفانه مابه ازای مربوط، بهای فروش نقدی است و مبلغ اضافه دریافتی درآمد عملیاتی فروشنده محسوب نمی شود، بلکه باید باتوجه به محتوای تجاری معامله تحت عنوان "درآمد تأمین مالی" به طور جداگانه نمایش یابد.
۱۳. هرگاه کالاها یا خدمات در قبال کالاها یا خدمات دیگری که از لحاظ ماهیت و ارزش مشابه باشد مبادله گردد، این مبادله به عنوان معامله ای درآمدزا تلقی نمی شود. برای مثال می توان از مبادله شیر توسط دو شرکت تولیدکننده محصولات لبنی جهت تأمین به موقع تقاضای مشتریان در حوزه توزیع محصولاتشان اشاره کرد.



چنانچه کالا یا خدمات غیر مشایبه مبادله شود، این مبادله به عنوان معامله ای درآمدزا تلقی می گردد. در این حالت درآمد عملیاتی به ارزش منصفانه کالاها یا خدمات دریافتی پس از تعدیل از بابت سرک نقدی اندازه گیری می شود. هرگاه ارزش منصفانه کالاها یا خدمات دریافتی را نتوان به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد، درآمد عملیاتی به ارزش منصفانه کالاها یا خدمات واگذار شده پس از تعدیل از بابت سرک نقدی، اندازه گیری می شود.

۱۴. معیارهای شناخت مندرج در این استاندارد معمولاً به طور جداگانه در مورد هر معامله اعمال می شود. با این حال، در برخی شرایط، جهت انعکاس محتوای معامله لازم است معیارهای شناخت در مورد اجزای قابل تفکیک یک معامله منفرد بکار گرفته شود. برای مثال، هرگاه قیمت فروش محصول شامل یک مبلغ قابل تفکیک جداگانه در ارتباط با خدمات بعدی باشد، این مبلغ به دوره های آتی منتقل و به عنوان درآمد عملیاتی طی دوره اجرای خدمات مورد شناخت قرار می گیرد. بالعکس، هرگاه دو یا چند معامله به گونه ای به هم پیوسته باشد که اثر تجاری آن را نتوان بدون توجه به کلیت آن درک کرد، معیارهای شناخت در مورد آن به طور یکجا اعمال می شود. برای مثال، یک واحد تجاری ممکن است کالاهایی را به فروش رساند و همزمان قراردادی جداگانه برای بازخرید همان کالاها در آینده منعقد کند. این امر موجب نفی اثر محتوایی معامله فروش می شود و لذا در چنین حالتی باید دو معامله فروش و بازخرید همان کالا را یکجا شناسایی کرد.

۱۵. درآمد عملیاتی حاصل از فروش کالا باید زمانی شناسایی شود که کلیه شرایط زیر تحقق یافته باشد:

الف. واحد تجاری مخاطرات و مزایای عمده مالکیت کالای مورد معامله را به خریدار منتقل کرده باشد،

ب. واحد تجاری هیچ دخالت مدیریتی مستمر در حدی که معمولاً با مالکیت همراه است یا کنترل مؤثری نسبت به کالای فروش رفته اعمال نکند،

ج. مبلغ درآمد عملیاتی را بتوان به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد،

د. جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله فروش به درون واحد تجاری محتمل باشد، و

ه. مخارجی را که در ارتباط با کالای فروش رفته تحمل شده یا خواهد شد بتوان به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد.

۱۷. اگر واحد تجاری بخش عمده ای از مخاطرات و مزایای مالکیت را حفظ کند، معامله مربوط، فروش تلقی نمی گردد و لذا درآمدی از بابت آن شناسایی نمی شود. این امر ممکن است در حالات مختلفی اتفاق بیفتد. نمونه هایی از مواردی که واحد تجاری ممکن است مخاطرات و مزایای عمده مالکیت را حفظ کند به شرح زیر است:

الف. زمانی که واحد تجاری تعهداتی را در ارتباط با عملکرد غیر مطلوب مورد معامله که توسط مفاد ضمانت نامه کالای فروش رفته پوشش نیافته باشد، به عهده بگیرد،

ب. زمانی که دریافت درآمد عملیاتی مربوط به یک فروش خاص، مشروط به تحصیل درآمد توسط خریدار از محل فروش کالای مورد معامله باشد،



ج. زمانی که ارسال کالای مورد معامله متضمن خدمات نصب باشد، لیکن خدمات نصب که بخش عمده‌ای از مبلغ قرارداد را تشکیل می‌دهد، توسط واحد تجاری به‌طور کامل انجام نشده باشد، و

د. زمانی که خریدار حق فسخ معامله را براساس مفاد قرارداد داشته باشد و واحد تجاری در مورد احتمال برگشت کالای فروش رفته مطمئن نباشد.

۱۸. چنانچه، واحد تجاری تنها بخش کم‌اهمیتی از مخاطرات مالکیت را برای خود نگه دارد، معامله مورد نظر، فروش تلقی و درآمد عملیاتی شناسایی می‌شود. برای مثال، فروشنده ممکن است تنها به خاطر تضمین قابلیت وصول مطالبات، مالکیت قانونی کالا را برای خود حفظ کند. در چنین حالتی، اگر واحد تجاری مخاطرات و مزایای عمده مالکیت را منتقل کرده باشد، این معامله، فروش تلقی و درآمد عملیاتی آن شناسایی می‌گردد. مثال دیگر از حفظ بخش کم‌اهمیتی از مخاطرات مالکیت، وجود شرطی در خرده فروشی کالا است به گونه‌ای که در صورت عدم رضایت مشتری، برگشت کالا و استرداد مابه‌ازا به مشتری میسر باشد. در چنین حالتی، به شرط آنکه فروشنده بتواند مبالغ برگشتی آتی را به گونه‌ای اتکا پذیر برآورد کند و بدهی ناشی از برگشت کالا را باتوجه به تجربیات گذشته و سایر عوامل مربوط شناسایی کند، درآمد عملیاتی در زمان فروش مورد شناخت قرار می‌گیرد.

۲۱. هرگاه ماحصل معامله‌ای را که متضمن ارائه خدمات است بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، درآمد عملیاتی مربوط باید با توجه به میزان تکمیل آن معامله شناسایی شود. ماحصل معامله، زمانی به گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد است که همه شرایط زیر احراز شده باشد:

الف. جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله به درون واحد تجاری محتمل باشد،

ب. مبلغ درآمد عملیاتی را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد،

ج. میزان تکمیل معامله به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد، و

د. مخارجی که درارتباط با ارائه خدمات تحمل شده یا خواهد شد، به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

۲۶. هرگاه ماحصل معامله‌ای را که متضمن ارائه خدمات است نتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، درآمد عملیاتی را باید تنها تا میزان مخارج تحمل شده قابل بازیافت مورد شناخت قرار داد.

۲۹. درآمدهای عملیاتی ناشی از استفاده دیگران از داراییهای واحد تجاری که متضمن سود تضمین شده، درآمد حق امتیاز و سود سهام است باید براساس معیارهای مندرج در بند ۳۰ به شرط تحقق شرایط زیر شناسایی شود:

الف. جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله به درون واحد تجاری محتمل باشد، و

ب. مبلغ درآمد عملیاتی را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

۳۰. درآمد عملیاتی مذکور در بند ۲۹ باید با توجه به مبانی زیر شناسایی شود:

الف. سود تضمین شده براساس مدت زمان و باتوجه به مانده اصل طلب و نرخ مربوط،

ب. درآمد حق امتیاز طبق محتوای قرارداد مربوط، و



ج. سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری‌هایی که به روش ارزش ویژه ثبت نشده است، در زمان احراز حق دریافت توسط سهامدار، به استثنای سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته.

۳۴. واحد تجاری باید موارد زیر را در یادداشت‌های توضیحی افشا کند:

الف. رویه‌های حسابداری مورد استفاده برای شناخت درآمد عملیاتی باتوجه به الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان "نحوه ارائه صورتهای مالی"، و

ب. مبلغ هر یک از طبقات عمده درآمد عملیاتی شناسایی شده طی دوره ناشی از موارد زیر:

- فروش کالا،
- ارائه خدمات،
- سود تضمین شده،
- درآمد حق امتیاز،
- سود سهام، و

ج. مبلغ درآمد عملیاتی حاصل از مبادله کالا یا خدمات که در هر یک از طبقات عمده درآمد عملیاتی منظور شده است.

۳۵. واحد تجاری باید هرگونه سود یا زیان احتمالی را طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان ذخائر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی افشا کند. اینگونه سودها یا زیانها ممکن است ناشی از اقلامی از قبیل مخارج تضمین، ادعاها، جریمه‌ها یا زیانهای احتمالی باشد.

۳۶. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.





ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی

۲. 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.

۷. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است :

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

بدهی : عبارت از تعهد انتقال منافع اقتصادی توسط واحد تجاری، ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته است.

رویداد تعهد آور : رویدادی است که تعهدی قانونی یا عرفی ایجاد می‌کند به گونه‌ای که واحد تجاری ملزم به تسویه آن باشد.

تعهد قانونی : تعهدی است که از قرارداد یا الزامات قانونی ناشی می‌شود.

تعهد عرفی : تعهدی است ناشی از اقدامات واحد تجاری در مواردی که واحد تجاری با توجه به نحوه عمل خود در گذشته، سیاستهای اعلام شده یا آئین‌نامه‌های جاری کاملاً مشخص، به سایر اشخاص نشان داده است که مسئولیتهای خاصی را خواهد پذیرفت، و در نتیجه، واحد تجاری انتظاری بجا برای آنها ایجاد کرده است که مسئولیتهای خود را ایفا خواهد کرد.

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 واحد تجاری نیست، تأیید خواهد شد، یا

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.

قرارداد زیانبار : قراردادی است که مخارج غیرقابل اجتناب آن برای ایفای تعهدات ناشی از قرارداد، بیش از منافع اقتصادی مورد انتظار آن قرارداد است.

تجدید ساختار : برنامه‌ای است که توسط مدیریت طراحی و کنترل می‌شود و در دامنه فعالیت واحد تجاری و یا شیوه انجام آن فعالیت، تغییرات با اهمیتی ایجاد می‌کند.



۱۰. این استاندارد موارد زیر را از هم متمایز می کند:
- الف. ذخایر: بعنوان بدهی شناسایی می شود (با فرض اینکه برآورد اتکاپذیر قابل انجام باشد)، زیرا تعهدات فعلی است و ضرورت خروج منافع اقتصادی برای تسویه این تعهدات محتمل است.
- ب. بدهیهای احتمالی: بعنوان بدهی شناسایی نمی شود، زیرا:
۱. تعهدات احتمالی است و وجود تعهد فعلی واحد تجاری که منجر به خروج منافع اقتصادی می شود، باید تأیید گردد، یا
 ۲. تعهدات فعلی است که معیارهای شناخت مندرج در این استاندارد را ندارند (زیرا خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد، محتمل نیست یا برآورد اتکاپذیر مبلغ تعهد امکان پذیر نمی باشد).
۱۱. 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.
- اگر این شرایط احراز نگردد، هیچ ذخیره ای نباید شناسایی شود.
- تعهد فعلی
۱۲. در موارد بسیار نادر، وجود تعهد فعلی روشن نیست. در این موارد، چنانچه با در نظر گرفتن تمام شواهد در دسترس، احتمال وجود تعهد فعلی در تاریخ ترازنامه بیشتر باشد، چنین فرض می شود که یک رویداد گذشته تعهد فعلی را بوجود آورده است.
۲۴. واحد تجاری نباید بدهی احتمالی را شناسایی کند.
۲۵. بدهی احتمالی افشا می شود، مگر اینکه امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد.
۲۸. واحد تجاری نباید دارایی احتمالی را شناسایی کند.
۳۳. مبلغ شناسایی شده بعنوان ذخیره باید بهترین برآورد از مخارجی باشد که برای تسویه تعهد فعلی در تاریخ ترازنامه لازم است.
۳۶. نحوه برخورد با ابهام حاکم بر شناسایی ذخیره، به شرایط مرتبط با آن بستگی دارد. چنانچه ذخیره ای که اندازه گیری می شود مربوط به اقلام متعددی باشد، تعهد از طریق تعیین وزن هر یک از پیامدهای ممکن با توجه به احتمال وقوع آنها برآورد می شود. این روش آماری برآورد، "ارزش مورد انتظار" نامیده می شود. بنابراین، مبلغ ذخیره به تناسب میزان احتمال زیان، بعنوان مثال ۶۰ درصد یا ۹۰ درصد، متفاوت خواهد بود. هنگامی که پیامدهای احتمالی دارای یک دامنه پیوسته است و احتمال وقوع هر رویداد در این دامنه مشابه سایر رویدادهاست، نقطه میانی این دامنه بعنوان ذخیره برآوردی مدنظر قرار می گیرد.
- مثال: واحد تجاری محصولات خود را همراه با ضمانت شش ماهه بابت رفع هرگونه عیب و نقص ناشی از تولید به فروش می رساند. چنانچه عیب و نقص کشف شده در تمام محصولات فروش رفته جزئی باشد، هزینه رفع آن معادل یک میلیون ریال خواهد بود و اگر عیب و نقص کشف شده در تمام محصولات فروش رفته



عمده باشد، هزینه رفع آن معادل چهار میلیون ریال خواهد بود. تجربیات گذشته و انتظارات آتی واحد تجاری حاکی از آن است که در سال آینده، ۷۵ درصد محصولات فروش رفته فاقد عیب و نقص، ۲۰ درصد دارای عیب و نقص جزئی و ۵ درصد نیز دارای عیب و نقص عمده خواهد بود. براساس الزامات بند ۲۱، جاری احتمال خروج منافع اقتصادی بابت تعهدات مربوط به ضمانت محصولات را به طور کلی ارزیابی می‌کند.

ارزش مورد انتظار هزینه رفع عیب و نقص محصولات به شرح زیر است:

$$۰/۴ = (۴ \text{ میلیون} \times ۵\%) + (۱ \text{ میلیون} \times ۲۰\%) + (\text{صفر} \times ۷۵\%)$$

۳۷. ریسک و ابهام حاکم بر بسیاری از رویدادها و شرایط باید در دستیابی به بهترین برآورد ذخیره در نظر گرفته شود.
۳۹. هنگامی که اثر ارزش زمانی پول با اهمیت است، مبلغ ذخیره باید معادل ارزش فعلی مخارج مورد انتظار لازم برای تسویه تعهد باشد.
۴۱. اگر شواهد عینی کافی وجود داشته باشد که رویدادهای آتی مؤثر بر مبلغ مورد نیاز برای تسویه تعهد، رخ خواهد داد، این رویدادها باید در تعیین مبلغ ذخیره در نظر گرفته شود.
۴۳. سود ناشی از واگذاری مورد انتظار داراییها نباید در اندازه‌گیری ذخیره در نظر گرفته شود.
۴۵. 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 می‌شود 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.
۴۶. در صورت سود و زیان می‌توان هزینه مرتبط با یک ذخیره را پس از کسر مبلغ شناسایی شده برای جبران مخارج ارائه کرد.
۵۰. ذخایر باید در پایان هر دوره مالی بررسی و برای نشان‌دادن بهترین برآورد جاری تعدیل شود. هرگاه خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد، دیگر محتمل نباشد، ذخیره باید برگشت داده شود.
۵۲. ذخیره باید تنها برای مخارجی استفاده شود که در اصل برای آن شناسایی شده است.
۵۴. بابت زیانهای عملیاتی آتی نباید ذخیره‌ای شناسایی شود.
۵۷. در صورتی که واحد تجاری قرارداد زیانبار داشته باشد، تعهد فعلی مربوط به زیان قرارداد باید به عنوان ذخیره شناسایی شود.
۶۳. تعهد عرفی در مورد تجدید ساختار تنها زمانی رخ می‌دهد 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. مکان‌های 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 می‌شوند، در آنها انتظاری بجا ایجاد کند که تجدید ساختار انجام خواهد شد.

۶۸. در رابطه با فروش تمام یا بخشی از فعالیت تجاری، هیچ‌گونه تعهدی ایجاد نمی‌شود مگر اینکه واحد تجاری به موجب یک قرارداد فروش ملزم به فروش باشد.

۷۰. ذخیره تجدید ساختار باید تنها شامل مخارج مستقیم ناشی از تجدید ساختار باشد یعنی آن مخارجی که هم برای تجدید ساختار ضروری است و هم به فعالیتهای جاری واحد تجاری مربوط نباشد.

۷۴. واحد تجاری باید گردش هر طبقه از ذخایر را به شرح زیر افشا کند:

الف. مبلغ دفتری ابتدا و پایان دوره،

ب. ذخایر ایجاد شده طی دوره، شامل افزایش ذخایر موجود،

ج. مبالغ استفاده شده (مخارج تأمین شده از محل ذخیره) طی دوره،

د. مبالغ استفاده نشده برگشتی طی دوره، و

ه. افزایش مبالغ تنزیل شده طی دوره ناشی از گذشت زمان و اثر هرگونه تغییر در نرخ تنزیل. ارائه اطلاعات مقایسه‌ای الزامی نیست.

۷۵. واحد تجاری باید برای هر طبقه از ذخایر موارد زیر را افشا کند:

الف. شرح مختصری از ماهیت تعهد و زمان‌بندی مورد انتظار برای خروج منافع اقتصادی،

ب. موارد ابهام مربوط به مبلغ یا زمان‌بندی خروج منافع اقتصادی و در صورت ضرورت، افشای کافی در مورد مفروضات اصلی مربوط به رویدادهای آتی، و

ج. مبلغ مخارج قابل جبران و دارایی شناسایی شده بابت جبران این مخارج.

۷۶. واحد تجاری باید برای هر طبقه از بدهیهای احتمالی در تاریخ ترازنامه، شرح مختصری از ماهیت بدهی احتمالی و موارد زیر را در صورت امکان افشا کند، مگر اینکه امکان هرگونه خروج منافع اقتصادی برای تسویه بعید باشد:

الف. برآورد اثر مالی آن که طبق بندهای ۳۳ تا ۴۴ اندازه‌گیری شده است،

ب. موارد ابهام مربوط به مبلغ یا زمان‌بندی خروج منافع اقتصادی، و

ج. امکان هرگونه جبران مخارج.

۷۹. چنانچه ورود منافع اقتصادی محتمل باشد، واحد تجاری باید شرح مختصری از ماهیت داراییهای احتمالی در تاریخ ترازنامه و در صورت امکان، برآوردی از اثر مالی آنها که با استفاده از اصول مربوط به ذخایر مطابق بندهای ۳۳ تا ۴۴ اندازه‌گیری شده‌اند را افشا نماید.

۸۱. چنانچه افشای اطلاعات مقرر در بندهای ۷۶ و ۷۹ عملی نباشد، این واقعیت باید بیان شود.



۸۲. در موارد بسیار نادر، افشای تمام یا بخشی از اطلاعات مقرر در بندهای ۷۴ تا ۷۹ درخصوص ذخیره، بدهی احتمالی یا دارایی احتمالی مربوط به دعاوی له یا علیه واحد تجاری ممکن است به موقعیت واحد تجاری لطمه‌ای جدی وارد کند. در چنین مواردی، لازم نیست واحد تجاری اطلاعات یاد شده را افشا کند، اما باید ماهیت کلی این دعاوی را همراه با دلیل عدم افشای اطلاعات بیان کند.

تاریخ اجرا

۸۳. الزامات این استاندارد حسابداری درمورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۵/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم الاجراست.





رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

۲. این استاندارد باید برای گزارشگری مالی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه بکار گرفته شود.
۳. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است :

رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه : رویدادهای مطلوب و نامطلوبی است که بین تاریخ ترازنامه و تاریخ تأیید صورتهای مالی رخ می‌دهد. این رویدادها را می‌توان به دو گروه طبقه‌بندی کرد :

الف. رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه : رویدادهایی که شواهدی در مورد شرایط موجود در تاریخ ترازنامه فراهم می‌کند، و

ب. رویدادهای غیرتعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه: رویدادهایی که بیانگر شرایط ایجاد شده بعد از تاریخ ترازنامه است.

تاریخ تأیید صورتهای مالی: تاریخی است که مدیریت، صورتهای مالی را به‌طور رسمی و برای آخرین بار به‌منظور انتشار، تأیید می‌کند. تاریخ تأیید صورتهای مالی تلفیقی، تاریخی است که صورتهای مالی یاد شده توسط مدیریت واحد تجاری اصلی به‌منظور انتشار تأیید می‌شود.
۶. واحد تجاری باید به‌منظور انعکاس رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه، مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی خود را تعدیل کند.
۸. واحد تجاری نباید به‌منظور انعکاس رویدادهای غیرتعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه، مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی خود را تعدیل کند.
۱۰. واحد تجاری نباید سود سهام مصوب بعد از تاریخ ترازنامه یا سود سهام پیشنهادی را به‌عنوان بدهی در تاریخ ترازنامه شناسایی کند.
۱۲. 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.
۱۴. واحد تجاری باید تاریخ تأیید صورتهای مالی و اسامی تأییدکنندگان آن را افشا کند.
۱۶. چنانچه واحد تجاری بعد از تاریخ ترازنامه اطلاعاتی درباره شرایط موجود در تاریخ ترازنامه کسب کند، باید موارد افشای مربوط به این شرایط را باتوجه به اطلاعات جدید به روز کند.
۱۸. واحد تجاری باید اطلاعات زیر را برای هر گروه با اهمیت از رویدادهای غیرتعدیلی 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.
- ۱۹ . چنانچه رویدادهای غیرتعديلی بعد از تاريخ ترازنامه با اهميت باشد، عدم افشای آنها می‌تولند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، تأثیر بگذارد. موارد زیر نمونه‌هایی از رویدادهای غیرتعديلی بعد از تاريخ ترازنامه است که عموماً منجر به افشا می‌شود :
- الف. موارد عمده ترکیب تجاری بعد از تاريخ ترازنامه (استاندارد حسابداری شماره ۱۹ با عنوان ترکیبهای تجاری افشای موارد خاصی را الزامی می‌کند) یا واگذاری یک واحد فرعی،
- ب . اعلام برنامه‌ای برای توقف عملیات،
- ج . 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،
- د . وارد شدن خسارت به تأسیسات و تجهیزات اصلی تولید بر اثر آتش‌سوزی بعد از تاريخ ترازنامه،
- ه . اعلام یا شروع اجرای تجدید ساختار عمده (به استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی مراجعه شود)،
- و . تغییرات عمده در سرمایه و ترکیب سهامداران واحد تجاری بعد از تاريخ ترازنامه،
- ز . تغییرات عمده غیرمتعارف در قیمت داراییها یا نرخ ارز بعد از تاريخ ترازنامه،
- ح . تغییرات در نرخهای مالیاتی یا قوانین مالیاتی وضع شده یا اعلام شده بعد از تاريخ ترازنامه، در صورتی که به دوره‌های مالی گذشته تسری نداشته باشد،
- ط . ایجاد تعهدات یا بدهیهای احتمالی عمده، برای مثال از طریق صدور ضمانت‌نامه، و
- ی . دعوای حقوقی عمده که صرفاً ناشی از رویدادهای بعد از تاريخ ترازنامه باشد.
- ۲۰ . الزامات این استاندارد در مورد صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاريخ ۱۳۸۵/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.





با اجرای الزامات «استاندارد شماره ۱» با عنوان «ارائه صورتهای مالی» و «استاندارد شماره ۳۴» با عنوان «رویههای حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباه»، این استاندارد از تاریخ ۱۳۹۸/۰۱/۰۱ کنار گزارده می‌شود.





استاندارد حسابداری شماره ۷

حسابداری مخارج تحقیق و توسعه (کنار گذارده شده است)

کنار گذارده شده است.





۲. این استاندارد، نحوه ارزشیابی و انعکاس موجودی مواد و کالا در صورتهای مالی را تشریح می کند و موارد زیر را دربر نمی گیرد:

الف. کار در جریان پیشرفت پیمانهای بلندمدت (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان "حسابداری پیمانهای بلندمدت").

ب. ابزارهای مالی پیچیده.

ج. موجودی محصولات جنگلی و معدنی در مواردی که این اقلام در صنایع مربوط به خالص ارزش فروش اندازه گیری می شود، و

د. تولیدات کشاورزی در زمان برداشت و داراییهای زیستی غیرمولد مربوط به فعالیت کشاورزی (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با عنوان "فعالیتهای کشاورزی").

۳. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

موجودی مواد و کالا: به داراییهایی اطلاق می شود که:

الف. برای فروش در روال عادی عملیات واحد تجاری نگهداری می شود،

ب. به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات در فرایند تولید قرار دارد،

ج. به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات، خریداری شده و نگهداری می شود، و

د. ماهیت مصرفی دارد و به طور غیرمستقیم در جهت فعالیت واحد تجاری مصرف می شود.

خالص ارزش فروش: عبارت است از بهای فروش (بعد از کسر تخفیفات تجاری ولی قبل از تخفیفات مربوط به تسویه حساب) پس از کسر:

الف. مخارج برآوردی تکمیل، و

ب. مخارج برآوردی بازاریابی، فروش و توزیع.

بهای جایگزینی: عبارت است از مخارجی که باید برای خرید یا ساخت یک قلم موجودی کاملاً مشابه تحمل شود.

۴. موجودی مواد و کالا باید بر مبنای "اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش" تک تک اقلام یا گروههای اقلام مشابه، اندازه گیری شود.

۲۲. برای محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا روشهای مختلفی با آثار متفاوت به کار گرفته می شود. این روشها از جمله شامل موارد زیر است:

الف. اولین صادره از اولین وارده،

ب. میانگین موزون،

ج. شناسایی ویژه،



- د . اولین صادره از آخرین وارده،
- ه . موجودی پایه، و
- و . خرده فروشی.
- ۲۹ . بهای تمام شده موجودی مواد و کالا باید با استفاده از روشهای "شناسایی ویژه"، "اولین صادره از اولین وارده" یا "میانگین موزون" محاسبه شود.
- ۴۶ . مبلغ دفتری موجودی مواد و کالای فروخته شده باید در دوره‌ای که درآمد مربوط شناسایی می‌گردد، به عنوان هزینه شناسایی شود. مبلغ کاهش ارزش موجودی مواد و کالا ناشی از اعمال قاعده "اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش" و کلیه زیانهای مرتبط با موجودی مواد و کالا را باید در دوره کاهش ارزش یا وقوع زیانهای مربوط به عنوان هزینه شناسایی کرد. در مورد موجودیهایی که در دوره قبل به مبلغی کمتر از بهای تمام شده ارزیابی شده است و در دوره جاری به دلیل افزایش در خالص ارزش فروش، به مبلغ بیشتری ارزیابی گردد، هرگونه افزایشی از این بابت در دوره جاری باید به عنوان درآمد یا کاهش هزینه دوره جاری (حداکثر تا حد جبران کاهش قبلی) شناسایی شود.
- ۴۸ . رویه‌های حسابداری مربوط به موجودی مواد و کالا باید با توجه به الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان "نحوه ارائه صورتهای مالی"، در یادداشتهای توضیحی تشریح شود.
- ۵۰ . مبلغ مندرج در ترازنامه بابت موجودی مواد و کالا باید در یادداشتهای توضیحی به گونه‌ای طبقه‌بندی شود که متناسب با ماهیت فعالیت واحد تجاری باشد و این طبقه‌بندی، مبلغ هر یک از گروههای عمده موجودیها را نشان دهد.
- ۵۲ . موارد زیر نیز باید افشا شود :
- الف . مبلغ هزینه کاهش ارزش موجودیها ناشی از اعمال قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش پس از کسر هرگونه افزایش ناشی از اعمال قاعده فوق در مورد موجودیهای انتقالی از دوره قبل،
- ب . بهای تمام شده موجودیهای فروش رفته طی دوره، و
- ج . مبلغ موجودیهای مواد و کالا که در وثیقه بدهیهای واحد تجاری است .
- ۵۳ . الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.





۲. این استاندارد باید برای حسابداری پیمانهای بلندمدت در صورتهای مالی پیمانکار بکار گرفته شود.

۳. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

- پیمان بلندمدت: پیمانی است که برای طراحی، تولید یا ساخت یک دارایی منفرد قابل ملاحظه یا ارائه خدمات (یا ترکیبی از داراییها یا خدمات که توأمأ یک پروژه را تشکیل دهد) منعقد می‌شود و مدت زمان لازم برای تکمیل پیمان عمدتاً چنان است که فعالیت پیمان در دوره‌های مالی متفاوت قرار می‌گیرد. پیمانی که طبق این استاندارد، بلندمدت تلقی می‌گردد، معمولاً در طول مدتی بیش از یکسال انجام خواهد شد. با این حال، مدت بیش از یکسال، مشخصه اصلی یک پیمان بلندمدت نیست. برخی پیمانهای با مدت کمتر از یکسال، هرگاه از نظر فعالیت دوره، دارای چنان اهمیت نسبی باشد که عدم انعکاس درآمد و هزینه عملیاتی و سود مربوط به آن منجر به مخدوش شدن درآمد و هزینه عملیاتی و نتایج دوره و عدم ارائه تصویری مطلوب توسط صورتهای مالی گردد، باید به عنوان پیمان بلندمدت محسوب شود، مشروط بر اینکه رویه متخذه در واحد تجاری از سالی به سال دیگر به طور یکنواخت اعمال گردد.
- پیمان مقطوع: پیمان بلند مدتی است که به موجب آن پیمانکار با یک مبلغ مقطوع برای کل پیمان یا یک نرخ ثابت برای هر واحد موضوع پیمان که در برخی از موارد ممکن است براساس موادی خاص مشمول تعدیل قرار گیرد، توافق می‌کند.
- پیمان امانی (پیمان با حق الزحمه مبتنی بر مخارج): پیمان بلند مدتی است که به موجب آن مخارج قابل قبول یا مشخص شده در متن پیمان به پیمانکار تأدیه و درصد معینی از مخارج مزبور یا حق الزحمه ثابتی نیز به پیمانکار پرداخت شود.
- پیش دریافت پیمان: بخشی از مبالغ دریافتی توسط پیمانکار است که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام نشده است.
- مبالغ دریافتی بابت پیشرفت کار: عبارت است از:
 - الف. علی‌الحسابها: مبالغی است که به طور موقت در قبال صورت حسابهای صادره در دست بررسی دریافت می‌شود.
 - ب. سایر دریافتها: عبارت است از اقلامی که ماهیت علی‌الحساب نداشته، لیکن در قبال پیشرفت کار دریافت می‌شود و نیز دربرگیرنده آن بخش از مبالغ پیش دریافت پیمان است که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام شده است.
- مبالغ دریافتی بابت پیشرفت کار: عبارت است از مبالغ قابل دریافت که بابت صورت حسابهای صادره در حسابها منظور شده است.



- زیانهای قابل پیش‌بینی: زیانهایی است که انتظار می‌رود در طول مدت پیمان ایجاد شود (با احتساب مبالغ برآوردی هزینه کارهای اصلاحی و تضمینی و هرگونه هزینه‌های مشابهی که تحت شرایط پیمان قابل بازیافت نیست). مبلغ زیان مذکور بدون توجه به موارد زیر برآورد می‌شود:

- الف. شروع یا عدم شروع کار پیمان.
 - ب. حصه‌ای از کار که تا تاریخ ترازنامه انجام شده است.
 - ج. میزان سودی که انتظار می‌رود از پیمانهای دیگر (به استثنای پیمانهایی که طبق بند ۶ پیمان واحد تلقی می‌شود) حاصل شود.
۴. الزامات این استاندارد باید برای هر پیمان به طور جداگانه بکار گرفته شود، مگر در موارد مندرج در بندهای ۵ و ۶ که برای انعکاس محتوا، این الزامات برای بخش‌های قابل شناسایی یک پیمان یا برای گروهی از پیمانها به عنوان یک مجموعه واحد، اعمال می‌شود.
۵. هر گاه پیمان بلندمدت از چند بخش جداگانه تشکیل شده باشد، در صورت تحقق شرایط زیر، عملکرد هر بخش باید به مثابه پیمانی جداگانه در نظر گرفته شود:
- الف. در مورد هر بخش پیشنهاد قیمت جداگانه‌ای ارائه شده باشد،
 - ب. مذاکرات هر بخش به طور جداگانه صورت گرفته و طرفین پیمان حق قبول یا رد آن بخش را داشته باشند، و
 - ج. درآمدها و هزینه‌های هر بخش به طور جداگانه قابل تشخیص باشد.
۶. در صورت تحقق شرایط زیر، گروه پیمانها را اعم از اینکه دارای یک یا چند کارفرما باشد، باید به عنوان یک پیمان واحد تلقی کرد:
- الف. گروه پیمانها به عنوان یک مجموعه مورد مذاکره قرار گرفته باشد،
 - ب. وابستگی پیمانها به یکدیگر به گونه‌ای باشد که در عمل بخشی از یک پروژه سودآور را تشکیل دهد، و
 - ج. پیمانها به طور همزمان یا متوالی اجرا شود.
۷. درآمد پیمان باید دربر گیرنده موارد زیر باشد:
- الف. مبلغ اولیه درآمد که در پیمان مورد توافق قرار گرفته است،
 - ب. تغییر در میزان کار پیمان، ادعا و سایر دریافت‌های تشویقی در ارتباط با عملیات پیمان:
۱. تا میزانی که احتمال رود این موارد منجر به درآمد گردد، و
 ۲. این موارد را بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد.
۱۲. مخارج پیمان باید مشتمل بر موارد زیر باشد:



- الف . مخارجی که مستقیماً با یک پیمان مشخص مرتبط است،
 ب . مخارجی که بین پیمانها مشترک بوده و تسهیم آن به پیمانهای جداگانه امکان پذیر است، و
 ج . سایر مخارجی که به موجب مفاد پیمان مشخصاً قابل مطالبه از کارفرما است.
- ۱۹ . هرگاه بتوان ماحصل یک پیمان بلندمدت را به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد، باید سهم مناسبی از درآمد و مخارج کل پیمان (با توجه به میزان تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه و متناسب با نوع عملیات و صنعت مورد فعالیت) به ترتیب به عنوان درآمد و هزینه شناسایی شود.
- ۲۱ . هرگاه ماحصل یک پیمان بلندمدت را نتوان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد:
 الف . درآمد باید تا میزان مخارج تحمل شده‌ای که احتمال بازیافت آن وجود دارد شناسایی شود، و
 ب . مخارج پیمان باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود.
- ۲۳ . در صورت رفع ابهاماتی که موجب گردیده است تا ماحصل پیمان به گونه‌ای اتکا پذیر قابل برآورد نباشد، درآمد و هزینه پیمان بلندمدت، باید به جای بند ۲۱ طبق بند ۱۹ شناسایی شود.
- ۲۴ . هرگاه انتظار رود که پیمان منجر به زیان گردد (کل مخارج پیمان از کل درآمد پیمان تجاوز کند)، باید زیان مربوط، فوراً به عنوان هزینه دوره شناسایی شود.
- ۲۸ . در پیمانهای مقطوع، ماحصل پیمان بلندمدت را زمانی می‌توان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد که تمامی شرایط زیر برقرار باشد:
 الف . درآمد پیمان را بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد،
 ب . جریان ورودی منافع اقتصادی مرتبط با پیمان به واحد تجاری محتمل باشد،
 ج . مخارج پیمان تا زمان تکمیل پیمان و همچنین درصد تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه را بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد، و
 د . مخارج مربوط به پیمان را بتوان به وضوح تشخیص داد و به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد تا مقایسه مخارج واقعی تحمل شده پیمان با برآوردهای قبلی آنها میسر گردد.
- ۲۹ . در پیمانهای امانی، ماحصل پیمان بلندمدت را زمانی می‌توان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد که کلیه شرایط زیر برقرار باشد :
 الف. جریان ورودی منافع اقتصادی مرتبط با پیمان به واحد تجاری محتمل باشد، و
 ب . مخارج مربوط به پیمان را اعم از اینکه طبق مفاد پیمان مشخصاً قابل بازیافت باشد یا نباشد، بتوان به وضوح تشخیص داد و به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد.
- ۳۵ . پیمانهای بلندمدت را باید به شرح زیر در ترازنامه افشا کرد :
 الف . مازاد درآمد شناسایی شده انباشته پیمان بر مبالغ دریافتی و دریافتنی بابت پیشرفت کار تا تاریخ ترازنامه باید به عنوان مبلغ قابل بازیافت پیمان طبقه بندی گردد و به طور جداگانه تحت سرفصل حسابهای دریافتنی منعکس شود.



- ب . پیش دریافت پیمان (یعنی بخشی از مبالغ دریافتی توسط پیمانکار که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام نشده است) باید در سرفصل پیش دریافتها در ترازنامه منظور شود.
- ج . مخارج تحمل شده انباشته پس از کسر مبالغ هزینه شناسایی شده انباشته (خالص بهای تمام شده) و به کسر زیانهای قابل پیش بینی، به عنوان ملنده پیمانهای بلندمدت طبقه بندی و به طور جداگانه تحت سرفصل پیمانهای در جریان پیشرفت در ترازنامه منعکس گردد.
- د . مازاد ذخیره زیانهای قابل پیش بینی بر مخارج تحمل شده انباشته (پس از کسر مبالغ هزینه شناسایی شده انباشته) باید به عنوان ذخیره زیانهای قابل پیش بینی طبقه بندی و تحت سرفصل ذخایر در ترازنامه منعکس شود.
- ه . مبلغ سپرده های کسر شده قابل استرداد از قبیل سپرده حسن انجام کار و سپرده بیمه باید تحت سرفصل حسابهای دریافتی در ترازنامه منعکس شود.
- ۳۹ . صورت سود و زیان باید اقلام زیر را به طور جداگانه منعکس کند:
- الف . درآمد شناسایی شده دوره (درآمد پیمان).
- ب . هزینه شناسایی شده دوره (بهای تمام شده پیمان) شامل هزینه شناسایی شده پیمان طی دوره و زیان قابل پیش بینی شناسایی شده طی دوره.
- ۴۰ . واحد تجاری باید با توجه به الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱ موارد زیر را در یادداشتهای توضیحی افشا کند:
- الف . روشهای تعیین درآمد شناسایی شده دوره.
- ب . روشهای تعیین مرحله تکمیل پیمان در جریان پیشرفت.
- ۴۱ . الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.





حسابداری کمکهای بلاعوض دولت

۱. این استاندارد باید برای حسابداری کمکهای بلاعوض دولت و سایر اشکال کمکهای دولتی بکار گرفته شود.
۳. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

دولت: متشکل است از وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، نهادها و ارگانهای دولتی، شرکتی که بیش از ۵۰٪ سرمایه آنها متعلق به دولت است و سایر مؤسساتی که به موجب قوانین موضوعه، دولتی شناخته می‌شود.

درآمد عملیاتی: عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه، بجز موارد مرتبط با آورده صاحبان سرمایه، که از فعالیتهای اصلی و مستمر واحد تجاری ناشی شده باشد.

کمک دولت: عبارت از عملیاتی است که توسط دولت به منظور فراهم کردن مزایای اقتصادی برای یک واحد تجاری یا گروهی مشخص از واحدهای تجاری در چارچوب قوانین و مقررات معین انجام می‌شود. از لحاظ مقاصد این استاندارد، مزایایی که تنها به طور غیرمستقیم و از طریق انجام عملیات مؤثر بر شرایط عمومی تجاری فراهم می‌شود، مانند تدارک امکانات زیربنایی در مناطق در حال توسعه یا تحمیل محدودیتهای تجاری بر رقبای جزء کمکهای دولت محسوب نمی‌گردد.

کمکهای بلاعوض دولت: عبارت است از کمکهای دولت به شکل انتقال دارایی به واحد تجاری یا جلوگیری از خروج آن از واحد تجاری در قبال رعایت برخی شرایط، در گذشته یا آینده، مربوط به فعالیتهای واحد تجاری. آن گروه از کمکهای دولت که تعیین ارزش آنها به نحو معقولی امکان‌پذیر نیست و همچنین معاملات واحد تجاری با دولت که نتوان آنها را از فعالیتهای عادی واحد تمیز داد، جزء کمکهای بلاعوض دولت محسوب نمی‌شود.

ارزش منصفانه: مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.
۸. کمکهای بلاعوض دولت در صورت احراز شرایط زیر شناسایی می‌شود:

الف. جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط با کمک بلاعوض به درون واحد تجاری یا کاهش جریان خروجی منافع اقتصادی آتی از واحد تجاری محتمل باشد،

ب. مبلغ کمک بلاعوض به گونه‌ای اتکا پذیر قابل اندازه‌گیری باشد،

ج. مخارج مرتبط با کمک بلاعوض دریافتی به گونه‌ای اتکا پذیر قابل اندازه‌گیری باشد، و

د. اطمینان معقولی در رابطه با اجرای شرایط مربوط به مصرف کمک بلاعوض وجود داشته باشد.
۹. هرگاه نحوه عمل حسابداری کمکهای بلاعوض دولت در قوانین آمره پیش‌بینی شده باشد، باید ضمن رعایت معیارهای شناخت مندرج در بند ۸، از نحوه عمل حسابداری مندرج در متن قوانین مربوط تبعیت کرد.
۱۳. در صورت عدم تصریح نحوه حسابداری در قوانین آمره، انواع کمکهای بلاعوض دولت مشروط به رعایت معیارهای شناخت مندرج در بند ۸ به شرح زیر در صورت سود و زیان شناسایی می‌گردد:



الف. در مواردی که کمک بلاعوض به منظور جبران زیان، هزینه‌ها یا کاهش درآمد واحد تجاری با پیش‌بینی قبلی یا برای حمایت مالی واحد تجاری در شرایط اضطراری و جبران مخارج تحمل‌شده قبلی آن اعطا می‌شود، این کمکها را باید در صورت سود و زیان دوره‌ای که در آن دوره قابل وصول می‌گردد، شناسایی کرد.

ب. کمک بلاعوضی که جهت تأمین مالی فعالیتهای عمومی واحد تجاری طی یک دوره بلندمدت مشخص یا به منظور جبران کاهش درآمد جاری و یا آتی واحد تجاری اعطا می‌شود، باید در صورت سود و زیان دوره‌ای که در ارتباط با آن دوره دریافت می‌گردد و در صورت مشخص نبودن دوره مربوط، در صورت سود و زیان دوره‌ای که در آن قابل وصول می‌شود، شناسایی گردد.

ج. هرگاه، کمک بلاعوض به منظور تأمین مخارج ایجاد یا تحصیل داراییهای غیرجاری اعطا گردد، این کمکها را باید به موازات ایفای تعهدات مستتر در کمک بلاعوض که عموماً متناسب با عمر مفید اقتصادی داراییهای مربوط است، در صورت سود و زیان شناسایی کرد. کمکهایی که به عنوان جبران خسارات وارده قبلی به داراییهای ثبت به واحد تجاری اعطا می‌گردد و نیز کمکهایی که تعهدات مربوط به آنها ایفا شده یا دیگر وجود نداشته باشد، در چارچوب نحوه عمل حسابداری مندرج در بند (الف) قرار می‌گیرد.

۱۸. کمکهای بلاعوض دولت که به علت عدم رعایت پاره‌ای از شرایط آن، قابل استرداد به اعطا کننده می‌شود، باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان "گزارش عملکرد مالی"، تغییر در برآورد حسابداری محسوب شود. استرداد کمک بلاعوض دریافتی باید به شرح زیر شناسایی شود:

الف. درخصوص کمکهای دریافتی جهت تحصیل داراییهای غیرجاری که طبق رویه مندرج در قوانین آمره در حقوق صاحبان سهام انعکاس یافته است، بازپرداخت آن نیز تابع نحوه عمل حسابداری مقرر در قوانین آمره خواهد بود.

ب. نحوه عمل حسابداری استرداد کمک بلاعوض دریافتی در سایر موارد به شرح زیر خواهد بود:

۱. ب. هرگاه عین دارایی غیرجاری مرتبط با کمک بلاعوض توسط اعطاکننده مطالبه نگردد، بازپرداخت کمک تا میزان بدهی موجود (حصة تخصیص نیافته کمک بلاعوض) موجب حذف بدهی می‌گردد. هرگونه مازاد قابل پرداخت در این رابطه، در صورت انطباق با معیارهای شناخت داراییهای ثابت مشهود، موجب افزایش در مبلغ ثبت شده دارایی مربوط خواهد شد و در غیر این صورت فوراً به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. استهلاک انباشته اضافی که در صورت نبود کمک تا آن تاریخ محاسبه می‌شد، تعیین شده و فوراً به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد.

۲. ب. چنانچه استرداد کمک بلاعوض متضمن برگشت عین دارایی غیرجاری مرتبط با کمک باشد، ضمن حذف ارزش دفتری دارایی بلندمدت و بدهی مربوط (ملنده تخصیص نیافته کمک بلاعوض) از حسابها، هرگونه تفاوت موجود بین حسابهای مزبور و نیز مبالغ اضافی احتمالی مورد مطالبه اعطاکننده در صورت سود و زیان شناسایی می‌گردد.

۱۹. 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 غیرپولی دریافتی در متن قوانین آمره 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.

۲۰. بجز مواردی که نحوه انعکاس کمکهای بلاعوض مربوط به داراییهای ثابت مشهود در قوانین آمره پیش بینی شده است، در سایر موارد که اعمال الزامات این استاندارد مستلزم شناخت کمک بلاعوض به عنوان بدهی است، مانده این بدهی باید تحت عنوان "مانده تعهدات مرتبط با کمک بلا عوض" در صورتهای مالی انعکاس یابد.

۲۳. موارد زیر در ارتباط با کمکهای بلاعوض دولت باید در صورتهای مالی افشا شود :

الف. رویه حسابداری مربوط به کمک بلاعوض شامل نحوه ارائه آن.

ب. اثر کمکهای بلاعوض بر نتایج دوره جاری و دوره های آتی و وضعیت مالی واحد تجاری.

ج. در مواردی که کمک دولت به شکلی غیر از کمکهای بلاعوض بوده و اثرات با اهمیتی بر نتایج دوره داشته باشد، ماهیت و در صورت قابلیت اندازه گیری، برآوردی از اثرات این گونه کمکها.

د. بدهیهای احتمالی مربوط به کمکهای بلاعوض قابل استرداد.

۲۷. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.





دارایی‌های ثابت مشهود

۲. این استاندارد باید برای حسابداری تمام داراییهای ثابت مشهود بکار گرفته شود، مگر این که به موجب استانداردی دیگر، نحوه حسابداری متفاوتی مجاز یا الزامی شده باشد.
۵. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است :
- ارزش باقیمانده : مبلغ برآوردی که واحد تجاری در حال حاضر می‌تولند از واگذاری دارایی پس از کسر مخارج برآوردی واگذاری بدست آورد، با این فرض که دارایی در وضعیت متصور در پایان عمر مفید باشد.
 - ارزش منصفانه : مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.
 - ارزش اقتصادی : ارزش فعلی خالص جریانهای نقدی آتی ناشی از کاربرد مستمر دارایی از جمله جریانهای نقدی ناشی از واگذاری نهایی آن.
 - استهلاک : تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاک پذیر یک دارایی طی عمر مفید آن.
 - بهای جایگزینی مستهلک شده : عبارت است از بهای ناخالص جایگزینی یک دارایی (یعنی بهای جاری جایگزینی یک دارایی نو با توان خدمت‌دهی مشابه) پس از کسر استهلاک مبتنی بر بهای مزبور و مدت استفاده شده از آن دارایی.
 - بهای تمام شده : مبلغ وجه نقد یا معادل نقد پرداختی و یا ارزش منصفانه سایر مابه‌ازاهایی که جهت تحصیل یک دارایی در زمان تحصیل یا ساخت آن واگذار شده است و در صورت مصداق، مبلغی که براساس الزامات خاص سایر استانداردهای حسابداری (مانند مخارج تأمین مالی) به آن دارایی تخصیص یافته است.
 - خالص ارزش فروش : مبلغ وجه نقد یا معادل آن که از طریق فروش دارایی در شرایط عادی و پس از کسر کلیه هزینه‌های مرتبط با فروش حاصل می‌شود.
 - زیان کاهش ارزش : مازاد مبلغ دفتری یک دارایی نسبت به مبلغ بازیافتنی آن.
 - زیان کاهش ارزش : مازاد مبلغ دفتری یک دارایی نسبت به مبلغ بازیافتنی آن.
- دارایی ثابت مشهود: به دارایی مشهودی اطلاق می‌شود که:
- الف. به منظور استفاده در تولید یا عرضه کالاها یا خدمات، اجاره به دیگران یا برای مقاصد اداری توسط واحد تجاری نگهداری می‌شود، و
- ب. انتظار می‌رود بیش از یک دوره مالی مورد استفاده قرار گیرد.
- عمر مفید: عبارت است از :
- الف. مدت زمانی که انتظار می‌رود دارایی مورد استفاده واحد تجاری قرار گیرد، یا



ب . تعداد تولید یا واحدهای مقداری مشابه که انتظار می‌رود در فرایند استفاده از دارایی توسط واحد تجاری تحصیل شود.

- مبلغ استهلاک‌پذیر : بهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین بهای تمام شده پس از کسر ارزش باقیمانده آن.

- مبلغ بازیافتنی : خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی، هرکدام که بیشتر است.

- مبلغ دفتری : مبلغی که دارایی پس از کسر استهلاک انباشته و زیان کاهش ارزش انباشته مربوط، به آن مبلغ در ترازنامه منعکس می‌شود.

- ناخالص مبلغ دفتری : بهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین بهای تمام شده.

۶ . مخارج مرتبط با یک قلم دارایی ثابت مشهود، تنها زمانی به عنوان دارایی شناسایی می‌شود که:

الف. جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط با دارایی به درون واحد تجاری محتمل باشد، و

ب . بهای تمام شده دارایی به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

۱۵ . یک قلم دارایی ثابت مشهود که واجد شرایط شناخت به عنوان دارایی باشد، باید به بهای تمام شده اندازه‌گیری شود.

۱۷ . موارد زیر نمونه‌هایی از مخارجی است که بطور مستقیم یا غیرمستقیم قابل انتساب به دارایی است:

الف. هزینه حقوق و مزایای کارکنانی که بطور مستقیم در ساخت دارایی ثابت مشهود مشارکت داشته‌اند.

ب . مخارج آماده‌سازی محل نصب،

ج . مخارج حمل و نقل اولیه،

د . مخارج نصب و مونتاژ،

ه . مخارج تولید آزمایشی دارایی، پس از کسر خالص عواید حاصل از فروش اقلام تولید شده (نظیر نمونه‌های تولید شده هنگام آزمایش تجهیزات)،

و . حق الزحمه خدمات فنی و حرفه‌ای، و

ز . مخارج سربار عمومی مرتبط با رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری مانند حقوق مدیر پروژه‌های سرمایه‌ای.

۱۸ . موارد زیر نمونه مخارجی است که در بهای تمام شده داراییهای ثابت مشهود منظور نمی‌شود:

الف. مخارج افتتاح تأسیسات جدید،

ب . مخارج معرفی کالا یا خدمات جدید (شامل مخارج تبلیغات و آگهی)،

ج . مخارج برقراری فعالیتهای تجاری در مکانهای جدید یا با مشتریان جدید (شامل مخارج آموزش کارکنان)،

د . مخارج اداری به استثنای موارد مرتبط با داراییهای ایجاد شده موضوع بند ۶ "الف" استاندارد حسابداری شماره ۲۴ با عنوان "گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری"، و

ه . سایر مخارج سربار عمومی غیرمرتبط با رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری.



۲۷. واحد تجاری باید یکی از دو روش "بهای تمام شده" یا "تجدید ارزیابی" را به عنوان رویه حسابداری خود انتخاب کند و آن را در مورد تمام اقلام یک طبقه داراییهای ثابت مشهود به کار گیرد.
۲۸. دارایی ثابت مشهود پس از شناخت باید به مبلغ دفتری یعنی بهای تمام شده پس از کسر هرگونه استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته، منعکس شود.
۲۹. 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. تجدید ارزیابی باید در فواصل زمانی منظم انجام شود تا اطمینان حاصل گردد مبلغ دفتری دارایی تفاوت با اهمیتی با ارزش منصفانه آن در تاریخ ترانزنامه ندارد. پس از انجام تجدید ارزیابی، استهلاک انباشته قبلی حذف و مبلغ تجدید ارزیابی، از هر نظر جایگزین ناخالص مبلغ دفتری قبلی آن دارایی خواهد شد.
۳۴. هرگاه یک قلم از داراییهای ثابت مشهود تجدید ارزیابی شود، تجدید ارزیابی تمام اقلام طبقه ای که دارایی مزبور به آن تعلق دارد، الزامی است.
۳۷. تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود، باید توسط ارزیابان مستقل و دارای صلاحیت حرفه ای، انجام شود.
۳۹. افزایش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن (درآمد غیر عملیاتی تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی) مستقیماً تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در ترانزنامه به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه طبقه بندی می شود و در صورت سود و زیان جامع انعکاس می یابد. هرگاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به عنوان هزینه شناسایی گردیده است، در این صورت، این افزایش تا میزان هزینه قبلی شناسایی شده در رابطه با همان دارایی باید به عنوان درآمد به سود و زیان دوره منظور شود.
۴۰. کاهش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن به عنوان هزینه شناسایی می شود. هرگاه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است، در این صورت، این کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان دارایی به بدهکار حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور گردد و در صورت سود و زیان جامع انعکاس یابد و باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی شود.
۴۱. مازاد تجدید ارزیابی منعکس شده در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه، به استثنای مواردی که نحوه عمل حسابداری آن به موجب قانون مشخص شده است، باید در زمان برکناری یا واگذاری دارایی مربوط یا به موازات استفاده از آن توسط واحد تجاری، مستقیماً به حساب سود (زیان) انباشته منظور شود.
۴۲. مازاد تجدید ارزیابی به عنوان یک درآمد غیر عملیاتی تحقق نیافته در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه منعکس می گردد. از آنجا که مازاد مزبور درآمد تحقق نیافته است، لذا افزایش سرمایه به طور مستقیم، از محل آن مجاز نیست، مگر در مواردی که به موجب قانون تجویز شده باشد. در مواردی که مازاد تجدید ارزیابی به موازات استفاده از دارایی توسط واحد تجاری به حساب سود (زیان) انباشته منظور می شود، مبلغ مازاد قابل انتقال معادل



تفاوت بین استهلاک مبتنی بر مبلغ تجدید ارزیابی دارایی و استهلاک مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی آن است.

۴۳. 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.

۴۵. مبلغ استهلاک هر دوره باید در صورت سود و زیان منعکس شود مگر اینکه در مبلغ دفتری دارایی دیگری منظور گردد.

۴۷. مبلغ استهلاک‌پذیر یک دارایی باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن تخصیص یابد.

۴۸. عمر مفید یک دارایی باید حداقل در پایان هر دوره مالی بازنگری شود. چنانچه تفاوت قابل ملاحظه‌ای بین پیش‌بینیهای فعلی و برآوردهای قبلی وجود داشته باشد، این تغییرات باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب و طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان "گزارش عملکرد مالی" شناسایی شود.

۵۶. روش استهلاک مورد استفاده، باید منعکس‌کننده الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی توسط واحد تجاری باشد.

۵۷. 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 ۶ با عنوان "گزارش عملکرد مالی" شناسایی شود.

۵۹. مبلغ دفتری یک قلم یا گروهی از اقلام یکسان داراییهای ثابت مشهود باید به‌طور ادواری بررسی شود. هرگاه کاهش دائمی در ارزش یک دارایی یا گروهی از اقلام یکسان دارایی مشاهده شود و باز یافت بخشی از مبلغ دفتری آن غیرممکن به نظر رسد، مبلغ کاهش باید به عنوان هزینه دوره شناسایی و مبلغ دفتری دارایی از طریق ایجاد یک حساب کاهنده، به مبلغ بازیافتی برآوردی کاهش داده شود، مگر آنکه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که در این صورت این کاهش باید براساس بند ۴۰ به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور و در صورت سود و زیان جامع نیز منعکس شود.

۶۷. افزایش بعدی در مبلغ بازیافتی یک دارایی ثابت مشهود که براساس مندرجات بند ۵۹، به کمتر از بهای تمام‌شده شناسایی شده است، به شرط آنکه شرایط و رویدادهایی که منجر به کاهش یا حذف مبلغ دفتری آن دارایی شده، برطرف گردد و شواهد متقاعدکننده‌ای حاکی از ادامه شرایط و رویدادهای جدید در آینده قابل پیش‌بینی وجود داشته باشد، باید از طریق برگشت کاهش قبلی شناسایی شود. مبلغ برگشت شده باید به میزان استهلاکی که با فرض عدم وقوع کاهش یا حذف، به عنوان استهلاک شناسایی می‌شد، کاهش داده شود.

۶۹. جبران خسارت وارده به داراییهای ثابت مشهود توسط اشخاص ثالث باید در سود و زیان دوره‌ای که وصول آن محتمل و مبلغ آن به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری می‌شود، شناسایی گردد.



۷۰. 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 ترازنامه حذف شود.
۷۱. 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. سود یا زیان ناشی از واگذاری و برکناری نباید به عنوان درآمد یا هزینه عملیاتی طبقه بندی شود.
۷۴. 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.
۷۷. موارد زیر باید برای هر طبقه از داراییهای ثابت مشهود در صورتهای مالی افشا شود:
- الف. مبانی اندازه گیری مورد استفاده جهت تعیین ناخالص مبلغ دفتری ،
- ب . روشهای استهلاک مورد استفاده،
- ج . عمر مفید یا نرخهای استهلاک مورد استفاده،
- د . ناخالص مبلغ دفتری ، کاهش ارزش انباشته و استهلاک انباشته در ابتدا و انتهای دوره، و
- ه . صورت تطبیق مبلغ دفتری در ابتدا و انتهای دوره به گونه ای که موارد زیر را نشان دهد:
- اضافات،
 - فروش، سایر واگذاریها، داراییهای برکنار شده و داراییهایی 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،
 - تحصیل دارایی از طریق ترکیب واحدهای تجاری،
 - افزایش یا کاهش ناشی از تجدید ارزیابی مطابق بندهای ۳۹ و ۴۰،
 - کاهش مبلغ دفتری به مبلغ باز یافتنی مطابق بند ۵۹،
 - برگشت تمام یا بخشی از کاهش قبلی در مبلغ دفتری مطابق بند ۶۷،
 - استهلاک دوره،
 - خالص تفاوتهای ارزی ناشی از تسعیر صورتهای مالی یک واحد مستقل خارجی، و
 - سایر تغییرات.
۷۸. 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،
- ج . مبلغ تعهدات قراردادی مربوط به تحصیل داراییهای ثابت مشهود، و
- د . 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.
- ه . مانده داراییهای ثابت مشهود در جریان ساخت در راه، نگهداری شده در انبار و نیز پیش پرداختهای سرمایه ای در انتها و ابتدای دوره.



۷۹ مکرر. سایر اطلاعات مربوط به داراییهای زیستی مولد مربوط به فعالیتهای کشاورزی باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با عنوان "فعالیهای کشاورزی" افشا شود.

۸۱. چنانچه دارایی ثابت مشهود به مبلغ تجدید ارزیابی انعکاس یابد، موارد زیر باید افشا شود:

الف. تاریخ مؤثر تجدید ارزیابی،

ب. استفاده از ارزیاب مستقل یا ارزیاب داخلی واحد تجاری،

ج. روشها و مفروضات با اهمیت بکار رفته در برآورد ارزش منصفانه،

د. میزان استفاده از قیمتها در بازار فعال یا معاملات حقیقی اخیر، یا انجام برآورد یا بکارگیری سایر روشهای ارزش‌گذاری برای تعیین ارزش منصفانه،

ه. مبلغ دفتری هر طبقه از داراییها براساس روش بهای تمام شده با فرض عدم تجدید ارزیابی،

و. مازاد تجدید ارزیابی شامل تغییرات طی دوره و ذکر محدودیت تقسیم آن بین صاحبان سرمایه، و

ز. دوره تناوب تجدید ارزیابی به تفکیک هر طبقه از داراییها.

۸۳. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۶/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.





۲. این استاندارد باید در موارد زیر بکار گرفته شود:
- الف. تشخیص روابط و معاملات با اشخاص وابسته،
- ب. تشخیص مانده حسابهای فیما بین واحد تجاری و اشخاص وابسته آن،
- ج. تشخیص شرایطی که افشای موارد مندرج در بندهای "الف" و "ب" الزامی می‌شود، و
- د. تعیین افشای لازم درباره موارد مندرج در بندهای "الف" و "ب".
۳. واحدهای تجاری تحت کنترل دولت، درخصوص 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.
۴. 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 سرمایه‌گذار که طبق استانداردهای حسابداری شماره ۱۸، ۲۰ و ۲۳ ارائه می‌شود افشا گردد.
۶. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است :
- شخص وابسته : یک شخص در صورتی وابسته به واحد تجاری است که :
- الف. به‌طور مستقیم، یا غیرمستقیم از طریق یک یا چند واسطه :
۱. واحد تجاری را کنترل کند، یا توسط واحد تجاری کنترل شود، یا با آن تحت کنترل واحد قرار داشته باشد (شامل واحدهای تجاری اصلی، واحدهای تجاری فرعی و واحدهای تجاری فرعی هم‌گروه) ،
 ۲. در واحد تجاری نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد، یا
 ۳. بر واحد تجاری کنترل مشترک داشته باشد .
- ب. واحد تجاری وابسته آن واحد باشد (طبق تعریف استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته") ،
- ج. مشارکت خاص آن واحد باشد (طبق تعریف استاندارد حسابداری شماره ۲۳ با عنوان "حسابداری مشارکتهای خاص") ،
- د. از مدیران اصلی واحد تجاری یا واحد تجاری اصلی آن باشد،
- ه. خویشاوند نزدیک اشخاص اشاره شده در بندهای "الف" یا "د" باشد،



- و . توسط اشخاص اشاره شده در بندهای "د" یا "ه" کنترل می‌شود، تحت کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه آنان است و یا اینکه سهم قابل ملاحظه‌ای از حق رأی آن به طور مستقیم یا غیرمستقیم در اختیار ایشان باشد، و
- ز . طرح بازنشستگی خاص کارکنان واحد تجاری یا طرح بازنشستگی خاص کارکنان اشخاص وابسته به آن و همچنین واحدهای تجاری تحت کنترل این گونه طرحها باشد.
- معامله با شخص وابسته : انتقال منابع، خدمات یا تعهدات بین اشخاص وابسته صرف‌نظر از مطالبه یا عدم مطالبه بهای آن است.
 - خویشاوندان نزدیک : خویشاوند نسبی و سببی فرد که انتظار می‌رود در معامله با واحد تجاری، وی را تحت نفوذ قرار دهد یا تحت نفوذ وی واقع شود که معمولاً شامل خویشاوندان نسبی و سببی طبقه‌اول تا سوم است.
 - کنترل : توانایی راهبری سیاستهای مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به‌منظور کسب منافع اقتصادی از فعالیتهای آن.
 - مدیران اصلی : اشخاصی که به‌طور موظف یا غیر موظف اختیار و مسئولیت برنامه‌ریزی، هدایت و کنترل فعالیتهای واحد تجاری را به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم برعهده دارند، از جمله شامل اعضای هیئت مدیره، مدیرعامل و مدیران ارشد اجرایی.
 - کنترل مشترک : مشارکت در کنترل یک فعالیت اقتصادی به موجب یک توافق قراردادی.
 - نفوذ قابل ملاحظه : توانایی مشارکت در تصمیم‌گیریهایی مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی واحد تجاری، ولی نه در حد کنترل سیاستهای مزبور.
۱۵. 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، کنترل‌کننده نهایی را افشا کند. چنانچه هیچ‌یک از واحدهای تجاری اصلی و کنترل‌کننده نهایی، صورتهای مالی برای استفاده عمومی تهیه نکنند، نام واحد تجاری اصلی بعدی که این کار را انجام می‌دهد باید افشا شود.
۱۸. در صورت انجام معاملات بین اشخاص وابسته، به منظور درک اثر بالقوه رابطه با شخص وابسته بر صورتهای مالی، واحد تجاری باید ماهیت این رابطه را همراه با اطلاعاتی درباره معاملات و مانده حسابهای فیما بین افشا کند. حداقل افشا باید شامل موارد زیر باشد:
- الف. مبلغ معاملات،
 - ب. مانده حسابهای فیما بین، نحوه تسویه و نرخ سود تضمین شده،
 - ج. جزئیات هرگونه تضمین ارائه شده یا دریافت شده،
 - د. ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول مربوط به مانده حسابهای فیما بین، و
 - ه. هزینه مطالبات سوخت شده و مشکوک‌الوصول طی دوره ناشی از معاملات با اشخاص وابسته.



۱۹. الزامات افشای بند ۱۸ باید برای هریک از طبقات زیر انجام شود:

- الف. واحد تجاری اصلی،
 - ب. واحدهای تجاری دارای کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر واحد تجاری،
 - ج. واحدهای تجاری فرعی،
 - د. واحدهای تجاری وابسته،
 - ه. مشارکتهای خاصی که واحد تجاری در آن شریک خاص است،
 - و. مدیران اصلی واحد تجاری یا واحد تجاری اصلی آن، و
 - ز. سایر اشخاص وابسته.
۲۱. موارد زیر نمونه‌هایی از معاملاتی است که اگر با اشخاص وابسته انجام شود افشا می‌گردد:

- الف. خرید یا فروش کالا،
 - ب. خرید یا فروش داراییهای غیرجاری،
 - ج. ارائه یا دریافت خدمات،
 - د. اجاره‌ها،
 - ه. انتقال پروژههای تحقیق و توسعه،
 - و. انتقالات ناشی از قرارداد حق امتیاز،
 - ز. تأمین منابع مالی اعم از کوتاه مدت و بلند مدت،
 - ح. تأمین تضمین‌ها و وثایق، و
 - ط. تسویه بدهیها از طرف واحد تجاری یا توسط واحد تجاری از طرف شخص دیگر.
۲۳. 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 باید تنها زمانی صورت گیرد که این امر قابل اثبات باشد. در صورت وجود تفاوت با اهمیت بین شرایط معاملات با اشخاص وابسته و شرایط حاکم بر معاملات حقیقی، موارد افتراق باید افشا شود.

۲۴. اقلام با ماهیت مشابه باید به صورت مجموع افشا شود، مگر اینکه درک اثرات معاملات با اشخاص وابسته بر صورتهای مالی واحد تجاری مستلزم افشای آنها به صورت جداگانه باشد.

۲۵. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۶/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.





حسابداری مخارج تأمین مالی

۲. این استاندارد باید برای حسابداری مخارج تأمین مالی بکار گرفته شود.
۴. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
 - مخارج تأمین مالی : عبارت است از سود تضمین شده، کارمزد و سایر مخارجی که واحد تجاری برای تأمین منابع مالی متحمل می‌شود.
 - دارایی واجد شرایط : یک دارایی است که آماده سازی آن جهت استفاده مورد انتظار یا فروش الزاماً مدت زیادی طول می‌کشد.
۷. مخارج تأمین مالی باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود به استثنای مواردی که براساس بند ۸ به بهای تمام‌شده دارایی منظور می‌شود.
۸. 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.
۱۲. در مواردی که تسهیلات مالی مشخصاً به منظور تحصیل یک دارایی واجد شرایط اخذ می‌گردد، مبلغ مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده آن دارایی باید شامل مخارج واقعی تسهیلات طی دوره پس از کسر هرگونه درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری موقت وجوه حاصل از تسهیلات مالی دریافتی باشد.
۱۴. چنانچه فعالیت تأمین مالی واحد تجاری به صورت متمرکز انجام شود و بخشی از وجوه مربوط جهت تحصیل یک دارایی واجد شرایط به مصرف برسد، مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی را باید با اعمال نرخ جذب نسبت به مخارج انجام شده جهت آن دارایی، تعیین کرد. نرخ جذب مورد نظر باید برابر با میانگین موزون مخارج تأمین مالی برای تسهیلات مالی طی دوره، به استثنای تسهیلاتی باشد که مشخصاً به منظور تحصیل یک دارایی واجد شرایط اخذ گردیده است. مبلغ مخارج تأمین مالی که طی دوره به بهای تمام‌شده دارایی منظور می‌شود نباید از مبلغ مخارج تأمین مالی تحمل‌شده طی آن دوره بیشتر باشد.
۱۷. احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی واجد شرایط باید زمانی شروع شود که:
 - الف. برای دارایی مربوط مخارجی در حال انجام باشد،
 - ب. مخارج تأمین مالی در حال وقوع باشد، و
 - ج. فعالیتهای لازم برای آماده سازی دارایی مربوط جهت استفاده مورد نظر یا فروش در جریان باشد.



۲۰. 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.
۲۲. 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.
۲۴. 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.
۲۶. موارد زیر باید برحسب مورد در صورتهای مالی افشا شود:
- الف. مبلغ مخارج تأمین مالی که طی دوره به بهای تمام شده دارایی منظور شده است، و
- ب. نرخ جذب استفاده شده برای تعیین مبلغ مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی واجد شرایط.
۲۷. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.





با اجرای الزامات «استاندارد شماره ۱» با عنوان «ارائه صورتهای مالی»، این استاندارد از تاریخ ۱۳۹۸/۰۱/۰۱ کنار گزارده می شود.





۱. این استاندارد به نحوه حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها و الزامات افشای اطلاعات مربوط می‌پردازد.
۲. حسابداری سرمایه‌گذاری در کلیه واحدهای تجاری باید طبق الزامات این استاندارد انجام شود. این استاندارد نحوه حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته در صورتهای مالی تلفیقی را تعیین نمی‌کند لیکن درخصوص نحوه حسابداری سرمایه‌گذاریهای پیشگفته در صورتهای مالی واحد تجاری اصلی کاربرد دارد مگر در مواردی که در استانداردهای حسابداری مربوط به سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته نحوه عمل دیگری تجویز شده باشد.
۵. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
 - 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 جاری: به طبقه‌ای از سرمایه‌گذاریها گفته می‌شود که سرمایه‌گذاری بلندمدت نباشد.
 - سرمایه‌گذاری سریع‌ال معامله 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.
 - سود سهمی (یا سهام جایزه): عبارت است از توزیع سود به شکل سهم بین صاحبان سهام یک واحد تجاری از محل سود تقسیم نشده یا اندوخته‌ها که با توجه به اصلاحیه قانون تجارت موکول به تصویب مجمع عمومی فوق‌العاده است.
 - حق تقدم: به موجب ماده ۱۶۶ اصلاحیه قانون تجارت، حقی است قابل نقل و انتقال که در زمان خرید سهام جدید توسط صاحبان سهام واحد تجاری به نسبت سهامی که مالکند به ایشان تعلق می‌گیرد.
 - سرمایه‌گذاری در املاک: (زمین یا ساختمان - یا قسمتی از ساختمان - یا هر دو) تکمیل شده یا در جریان ساخت است که به قصد دریافت اجاره‌بها یا افزایش ارزش یا هر دو (توسط مالک یا توسط اجاره‌کننده به عنوان دارایی اجاره تأمین مالی) نگهداری می‌شود، و برای مقاصد زیر نگهداری نمی‌شود:
 - الف. استفاده در تولید یا عرضه کالاها یا خدمات یا برای مقاصد اداری؛ یا
 - ب. فروش در روال عادی فعالیتهای تجاری.



- صندوق سرمایه‌گذاری: نهاد مالی است که منابع مالی حاصل از انتشار گواهی سرمایه‌گذاری را در موضوع فعالیت مصوب خود سرمایه‌گذاری می‌کند.
- ۸. ممکن است ادعا شود که سرمایه‌گذاری نگهداری شده توسط معامله‌گران سهام به عنوان موجودی که به قصد کسب سود در جریان عادی فعالیتهای تجاری آنها صورت گرفته است، در تعریف سرمایه‌گذاری طبق این استاندارد قرار نمی‌گیرد. لیکن این اعتقاد وجود دارد که دارایی مورد معامله به شیوه مزبور، همان خصوصیات زیربنایی را داراست که در صورت نگهداشت توسط یک واحد تجاری دیگر و فروش آن به یک معامله‌گر سهام و یا خریدار نهایی دیگری دارا می‌بود. بنابراین نحوه حسابداری سرمایه‌گذاریهای نگهداری شده به‌منظور خرید و فروش توسط معامله‌گران سهام نیز مطابق این استاندارد است.
- ۹. تعریف سرمایه‌گذاری طبق این استاندارد تعریفی عام است. با این حال اضافه می‌شود که تعریف مزبور، شامل اوراق سهام، اوراق مشارکت با حداقل سود تضمین شده، حق تقدم خرید سهام، کالاها (غیر از آنهایی که به قصد مصرف یا خرید و فروش، در جریان فعالیتهای عادی واحد تجاری نگهداری شود) و سپرده‌های سرمایه‌گذاری مدت‌دار بانکی می‌باشد. ضمناً اقلام مزبور کلیه موارد را دربر نمی‌گیرد.
- ۱۰. سرمایه‌گذاری ممکن است به اشکال مختلفی صورت گیرد و به دلایل گوناگونی نگهداری شود. برخی سرمایه‌گذاریها ممکن است در قالب اسنادی که بیانگر بدهی پولی به دارنده آنهاست، ظاهر بشوند (نظیر برخی اوراق مشارکت). برخی از این سرمایه‌گذاریها ممکن است متضمن سود تضمین شده حداقلی باشند. سرمایه‌گذاریها همچنین می‌توانند در قالب مالکیت سهام یک واحد تجاری دیگر ظاهر شوند. این سرمایه‌گذاریها بیانگر حقوق مالی است. سایر اشکال سرمایه‌گذاری شامل نگهداری داراییهای عینی مثل زمین و ساختمان، فلزات گرانبها یا دیگر کالاها از جمله آثار هنری است. سرمایه‌گذاریهای مختلف از نظر سهولت تبدیل به وجه نقد یا سایر داراییها، میزان داد و ستد و ماهیت بازار مربوط ویژگیهای متفاوتی از خود بروز می‌دهند.
- ۱۲. برای برخی سرمایه‌گذاریها، بازار فعالی وجود دارد که بر مبنای آن، می‌توان ارزش بازار سرمایه‌گذاری را تعیین کرد. برای این سرمایه‌گذاریها، ارزش بازار شاخص ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری است. در مورد سایر سرمایه‌گذاریها، بازار فعالی وجود ندارد و برای تعیین ارزش منصفانه از طرق دیگری استفاده می‌شود.
- ۱۳. آن گروه از واحدهای تجاری که طبق الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱۴ با عنوان "نحوه ارائه داراییهای جاری و بدهیهای جاری"، 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.
- ۱۴. آن گروه از واحدهای تجاری که طبق استانداردهای حسابداری خاص یا مفاد قوانین آمره داراییهای جاری و غیرجاری را در ترازنامه تفکیک نمی‌کنند باید به منظور تعیین مبلغ دفتری سرمایه‌گذاریها، بین آنها تمایز قائل شوند و مبلغ دفتری سرمایه‌گذاریها را مطابق با بندهای ۲۹ تا ۳۸ تعیین کنند.
- ۱۵. براساس تعریف سرمایه‌گذاری بلندمدت مندرج در بند ۵، سرمایه‌گذاری فقط زمانی به عنوان بلندمدت طبقه‌بندی می‌شود که قصد نگهداری آن برای مدت طولانی به وضوح قابل اثبات باشد یا اینکه در عمل محدودیتهایی در توانایی واگذاری آن توسط واحد تجاری وجود داشته باشد. این اصل صرف نظر از اینکه سرمایه‌گذاری مورد نظر سریع‌المعامله در بازار باشد یا نباشد، مصداق دارد. بنابراین سرمایه‌گذاری بلندمدت مشتمل بر موارد زیر است:



- الف. سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی و وابسته یا تسهیلات بلندمدت اعطایی به این واحدها.
- ب. سرمایه‌گذاریهایی که اساساً جهت حفظ، تسهیل و گسترش فعالیت یا روابط تجاری موجود انجام شده است (این سرمایه‌گذاریها اصطلاحاً سرمایه‌گذاریهای تجاری نام گرفته است).
- ج. سرمایه‌گذاریهایی را که نمی‌توان واگذار کرد، یا بدون تأثیر عمده بر فعالیتهای واحد تجاری قابل واگذاری نیست.
- د. سرمایه‌گذاریهایی که با قصد استفاده مستمر توسط واحد تجاری نگهداری می‌شود و هدف آن نگهداری پرتفویی از سرمایه‌گذاریها جهت تأمین درآمد و یا رشد سرمایه برای صاحبان سرمایه واحد تجاری است.
۱۷. تعریف سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار، دربرگیرنده دو شرط اصلی است. اول وجود بازاری فعال که آزاد و قابل دسترس باشد و دوم اینکه قیمتهای معاملاتی درچنین بازاری معلوم باشد و علنی اعلام شود. بعلاوه قیمت اعلام شده باید به گونه‌ای قابل اتکا بیانگر قیمتی باشد که بتوان براساس آن معامله کرد. در صورت تحقق این شرایط، سرمایه‌گذاری یک "سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار" است. در عمل مفهوم عبارت "سریع‌المعامله در بازار" ممکن است برای واحدهای تجاری مختلف یکسان نباشد. بنابراین به دلیل تفاوت در میزان دسترسی به بازار و در دسترس بودن قیمتهای اعلام شده، یک سرمایه‌گذاری که هنگام نگهداری توسط برخی مؤسسات خدمات مالی خاص، سریع‌المعامله در بازار تلقی شود، ممکن است برای دیگر واحدهای تجاری این چنین نباشد.
۱۸. سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار را، هم می‌توان به عنوان سرمایه‌گذاری جاری طبقه‌بندی کرد و هم در موارد مندرج در بند ۱۵ آن را سرمایه‌گذاری بلندمدت تلقی کرد.
۲۰. بهای تمام شده یک سرمایه‌گذاری، مخارج تحصیل آن، از قبیل کارمزد کارگزار، حق الزحمه‌ها 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.
۲۱. اگر سرمایه‌گذاری کلاً یا جزئاً در مقابل مابه‌ازای غیر نقد 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.
۲۲. نحوه تعیین بهای تمام‌شده حق تقدم خریداری شده مشابه با خرید سهام است. همچنین چنانچه واحد تجاری در نتیجه افزایش سرمایه واحد سرمایه‌پذیر صاحب حق تقدم شود وجوه پرداختی بابت سهام جدید یا واگذاری مطالبات سود سهام نقدی از این بابت به بهای تمام‌شده سرمایه‌گذاری اضافه می‌شود. در موارد بالا پس از حصول اطمینان از دریافت سهام جدید به منظور تعیین مبلغ دفتری هر سهم، جمع مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری قبلی و بهای تمام‌شده حق تقدم تحصیل شده به کل سهام موجود از بابت سرمایه‌گذاری مربوط تسهیم می‌شود.
۲۳. 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.



۲۴. مبالغ سود تضمین شده و سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری، بازده سرمایه‌گذاری است و درآمد تلقی می‌شود؛ مگر اینکه به وضوح باز یافت بخشی از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری باشد. در مورد سود سهام، تنها در صورتی که سود سهام عادی شرکت سرمایه‌پذیر، از محل اندوخته‌ها یا سود قابل تخصیص تا پایان آخرین دوره مالی سالانه گزارشگری پیش از تحصیل سرمایه‌گذاری تقسیم می‌شود، این گونه مبالغ معرف باز یافت بخشی از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری است و درآمد محسوب نمی‌شود.

۲۶. 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. در عمل، تفاوت بین دو قیمت مزبور در مورد یک سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار نسبتاً کم است. در نتیجه در این استاندارد قیمت خاصی تجویز نمی‌شود. واحدهای تجاری، قیمت متناسب با شرایط خاص خود را انتخاب می‌کنند. برای بیشتر واحدهای تجاری، قیمت صحیح در تئوری، قیمت پیشنهاد خرید است لیکن در عمل قیمت میانگین نیز قابل قبول است. به هر حال هر مبنایی که انتخاب شود به طور یکنواخت اعمال خواهد شد. قیمت‌های تاریخ ترازنامه را می‌توان از طریق یک کارگزار رسمی و یا از طریق بورس اوراق بهادار کسب نمود. ارزش بازار پرتفوی سرمایه‌گذاری براساس تک تک سرمایه‌گذاریها محاسبه می‌شود.

۲۹. به استثنای سرمایه‌گذاریهای نگهداری شده توسط صندوقهای سرمایه‌گذاری و واحدهای تجاری مشابه که باید به ارزش بازار گزارش گردد. سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار هرگاه به عنوان دارایی جاری نگهداری شود باید در ترازنامه به یکی از دو روش زیر منعکس شود:

الف. ارزش بازار، یا

ب. اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش.

۳۰. چنانچه ماهیت و میزان سرمایه‌گذاری به گونه‌ای باشد که جذب آن توسط بازار، بدون تأثیر با اهمیت در نرخ بازار آن، ممکن نباشد، قیمت جاری بازار باید طوری تعدیل شود که منعکس کننده عوایدی باشد که واحد تجاری به طور واقع بینانه، انتظار کسب آن را در صورت واگذاری سرمایه‌گذاری در روال عادی فعالیت تجاری داشته باشد.

۳۱. سایر سرمایه‌گذاریهایی که تحت عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی می‌شود، باید در ترازنامه به یکی از دو روش زیر منعکس شود:

الف. اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، یا

ب. خالص ارزش فروش.

۳۳. سایر سرمایه‌گذاریهای جاری (غیر از سریع‌المعامله در بازار) به اقل بهای تمام شده اولیه و خالص ارزش فروش در ترازنامه منعکس می‌شود. این سرمایه‌گذاریها، معمولاً به بهای تمام شده انعکاس می‌یابد مگر در مواردی که کاهش در ارزش سرمایه‌گذاری قابل تشخیص باشد. رویه مجاز دیگر، استفاده از خالص ارزش فروش است هنگامی که مبلغ آن به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد. اگر رویه اخیر انتخاب شود، هرگونه افزایش و



کاهش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری به عنوان درآمد یا هزینه سرمایه‌گذاریها در زمره فعالیت‌های عادی در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود.

۳۴. سرمایه‌گذاریهایی که تحت عنوان دارایی غیرجاری طبقه‌بندی می‌شود باید در ترازنامه به یکی از روشهای زیر منعکس شود:

الف. بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته.

ب. 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 با این تفاوت که دوره تناوب تجدید ارزیابی یک سال خواهد بود.

۳۶. چنانچه مدیریت واحد تجاری، سرمایه‌گذاریهای بلندمدت را به مبلغ تجدید ارزیابی منعکس کند، این ارزیابی باید همه ساله انجام شود. بدین معنی که واحدهای تجاری مجاز نیستند سرمایه‌گذاریهای بلندمدت را به مبلغی که نه معرف ارزش جاری و نه معرف بهای تمام شده است، منعکس کنند. این امر منعکس کننده این نظریه است که به غیر از بهای تمام شده اولیه، تنها ارزش مربوط و معنی‌دار برای استفاده کنندگان صورتهای مالی، ارزش جاری است.

۳۷. چنانچه یک "سرمایه‌گذاری سریع معامله در بازار" به عنوان دارایی غیرجاری نگهداری شود، چون واحد تجاری در واگذاری آن محدودیت دارد یا تمایلی به واگذاری آن ندارد تا افزایش در ارزش آن در عمل متبلور شود، تلقی هرگونه افزایش در ارزش بازار آن به عنوان تحقق یافته، مناسب نیست و در نتیجه نباید این تغییرات را در صورت سود و زیان منعکس کرد.

۳۸. مبلغ کل سرمایه‌گذاریهای سریع معامله که به عنوان دارایی جاری نگهداری می‌شود باید بر مبنای مجموعه (پرتفوی) سرمایه‌گذاریهای مزبور تعیین شود. مبلغ کل سرمایه‌گذاریهای بلندمدت و سایر سرمایه‌گذاریهای جاری، عبارت از جمع مبلغ دفتری تک تک سرمایه‌گذاریهای مربوط است که جداگانه تعیین می‌شود.

۳۹. هرگاه سرمایه‌گذاریهای سریع معامله‌ای که به عنوان دارایی جاری نگهداری شده است، به ارزش بازار منعکس شود، هرگونه افزایش یا کاهش در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری باید به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی شود.

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

۴۱. هرگاه سرمایه‌گذاری بلندمدت به مبلغ تجدید ارزیابی ثبت شود، نحوه حسابداری آن باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان "داراییهای ثابت مشهود" باشد. افزایش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت در نتیجه تجدید ارزیابی باید به عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در ترازنامه به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه 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. چنانچه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به حساب



مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است، در این صورت این کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان سرمایه‌گذاری به حساب مازاد تجدید ارزیابی بدهکار گردد و باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی شود.

۴۲. باتوجه به مفهوم تحقق که عبارت است از الزام به اینکه درآمد مستند به دریافت وجه نقد (یا دارایی دیگری که با قطعیت معقول انتظار تبدیل آن به وجه نقد وجود دارد) شده باشد و یا با انتظار قریب به یقین مستند شود، مازاد تجدید ارزیابی مذکور در بند ۴۱، درآمد تحقق نیافته تلقی می‌گردد. به استثنای مواردی که نحوه عمل حسابداری آن به موجب قانون مشخص شده است، افزایش سرمایه به‌طور مستقیم از محل مازاد مزبور مجاز نیست و تنها در زمان تحقق، طبق بند ۴۵ به حساب سود و زیان انباشته منتقل می‌شود.

۴۳. دریافت سود سهمی (یا سهام جایزه) موجب تغییر در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری نمی‌شود بلکه به منظور تعیین مبلغ دفتری هر سهم، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری باید به تعداد کل سهام موجود بعد از دریافت سود سهمی تقسیم شود.

۴۵. هرگاه یک سرمایه‌گذاری واگذار شود، تفاوت عواید حاصل از واگذاری و مبلغ دفتری باید به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی شود. در مورد سرمایه‌گذاریهای جاری که به خالص ارزش فروش یا ارزش بازار ثبت شده و سرمایه‌گذاریهای بلندمدتی که به مبلغ تجدید ارزیابی انعکاس یافته است، سود یا زیان واگذاری باید نسبت به آخرین مبلغ دفتری و در مورد سرمایه‌گذاریهای جاری سریع‌المعامله که براساس پرتفوی سرمایه‌گذاری به اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش نشان داده می‌شود، سود یا زیان واگذاری باید نسبت به بهای تمام‌شده تعیین شود. در مورد سرمایه‌گذاریهایی که به عنوان دارایی جاری نگهداری شده است، تفاوت ناشی از واگذاری باید به عنوان درآمد یا هزینه سرمایه‌گذاری و در مورد سرمایه‌گذاریهای بلندمدت، 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.

۴۶. هرگاه تنها بخشی از مجموع یک سرمایه‌گذاری خاص واحد تجاری که به بهای تمام شده منعکس شده است، واگذار شود، مبلغ دفتری بر مبنای میانگین بهای تمام شده مجموع سرمایه‌گذاری محاسبه خواهد شد.

۴۷. در مواردی که حق تقدم خرید سهام توسط واحد تجاری سرمایه‌گذار به فروش می‌رسد مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری مربوط پس از کسر مبلغ اسمی سهام موجود به نسبت تعداد بین حق تقدم و سهام موجود تسهیم می‌شود.

۴۸. هرگونه سود تضمین شده و یا سود سهام ممتاز تعلق گرفته و دریافت نشده مندرج در عواید حاصل از فروش به طور جداگانه به حساب گرفته خواهد شد.

۴۹. تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاریهای بلندمدت به جاری، باید با رعایت شرایط مندرج در استاندارد حسابداری ۳۱ داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف‌شده انجام شود.

۵۰. تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاریهای جاری به بلندمدت باید به اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش، یا چنانچه قبلاً به ارزش بازار (یا خالص ارزش فروش) ثبت شده است به این ارزش انتقال یابد.



۵۳. علاوه بر موارد ذکر شده در بندهای بالا، اقلام زیر باید به سود و زیان منظور شود:
- الف. هرگونه هزینه ناشی از کاهش خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاریهای کوتاه‌مدتی که به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزیابی می‌شود،
- ب. هرگونه هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاریهای بلندمدتی که به روش بهای تمام شده ارزیابی می‌شود، و
- ج. هرگونه برگشت کاهشهای قبلی موارد "الف" و "ب" با توجه به تغییر در شرایط.
۵۵. 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.
۵۷. 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.
۵۸. اطلاعات زیر باید در صورتهای مالی افشا شود:
- الف. رویه‌های حسابداری مورد استفاده برای سرمایه‌گذاریها مشتمل بر نحوه حسابداری تغییرات مبلغ دفتری،
- ب. مبلغ سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله در بازار که به عنوان دارایی جاری نگهداری شده است،
- ج. 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،
- د. 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،
- ه. ارزش بازار سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله در بازار که به عنوان دارایی غیرجاری نگهداری شده است،
- و. مبلغ هر گونه سود یا زیان ناشی از واگذاری سرمایه‌گذاریهای بلندمدت،
- ز. مبلغ کاهش ارزش سرمایه‌گذاریهای بلندمدت،
- ح. محدودیتهای قابل توجه در رابطه با امکان تبدیل سرمایه‌گذاریها به نقد یا وصول درآمد و عواید واگذاری آنها، و
- ط. در مورد مؤسساتی که فعالیت عمده آنها سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار است، صورت تحلیلی پرتفوی سرمایه‌گذاری.
۶۰. 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.

۶۱. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

۶۲. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۵ با عنوان حسابداری سرمایه‌گذاریها نیز رعایت می‌شود.





آثار تغییر در نرخ ارز

۳. الزامات این استاندارد باید در موارد زیر بکار گرفته شود:
- الف. حسابداری معاملات و مانده حسابهای ارزی،
- ب. تسعیر نتایج عملکرد و وضعیت مالی عملیات خارجی که از طریق تلفیق، روش ارزش ویژه ناخالص یا روش ارزش ویژه در صورتهای مالی واحد تجاری منظور می‌شود، و
- ج. تسعیر نتایج عملکرد و وضعیت مالی واحد تجاری به واحد پول گزارشگری.
۷. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- ارز: عبارت است از هر واحد پولی، به غیر از واحد پول عملیاتی واحد تجاری.
- ارزش منصفانه: مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله یا یک بدهی را تسویه نمایند.
- اقلام پولی: عبارت است از وجه نقد و داراییها و بدهیهایی که قرار است به مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد دریافت یا پرداخت شود.
- تسعیر: فرآیندی است که از طریق آن، اطلاعات مالی مبتنی بر ارز، برحسب واحد پول گزارشگری بیان شود. واژه تسعیر، گزارش معاملات منفرد ارزی بر حسب واحد پول گزارشگری و همچنین برگردان یک مجموعه کامل صورتهای مالی تهیه شده بر حسب ارز به واحد پول گزارشگری را در برمی‌گیرد.
- تفاوت تسعیر: عبارت است از تفاوت ناشی از تسعیر میزان معینی از یک واحد پول به واحد پول دیگر با نرخهای متفاوت. خالص سرمایه‌گذاری در یک عملیات خارجی: عبارت است از سهم واحد تجاری گزارشگر در خالص داراییهای عملیات خارجی.
- عملیات خارجی: عبارت است از یک واحد تجاری فرعی، واحد تجاری وابسته، مشارکت خاص یا شعبه واحد تجاری گزارشگر که فعالیتهای آن در خارج از کشور محل فعالیت واحد تجاری گزارشگر یا برحسب واحد پولی غیر از واحد پول واحد تجاری گزارشگر انجام می‌شود.
- گروه: عبارت است از واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی آن.
- واحد پول عملیاتی: عبارت است از واحد پول محیط اقتصادی اصلی که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند.
- واحد پول گزارشگری: عبارت است از واحد پول مورد استفاده در ارائه صورتهای مالی.
۲۱. معامله ارزی در زمان شناخت اولیه باید به واحد پول عملیاتی و بر اساس نرخ ارز در تاریخ معامله ثبت شود.
۲۳. در پایان هر دوره گزارشگری:
- الف. اقلام پولی ارزی باید به نرخ ارز در تاریخ ترازنامه تسعیر شود،
- ب. اقلام غیر پولی که به بهای تمام شده ارزی اندازه‌گیری شده است باید به نرخ ارز در تاریخ معامله تسعیر شود، و



ج. اقلام غیر پولی که به ارزش منصفانه بر حسب ارزش اندازه‌گیری شده است باید به نرخ ارز در تاریخ تعیین ارزش منصفانه تسعیر شود.

۲۷. به استثنای موارد مندرج در بندهای ۲۹، ۳۰ و ۳۲، تفاوت‌های ناشی از تسویه یا تسعیر اقلام پولی ارزی واحد تجاری به نرخ‌هایی متفاوت با نرخ‌های مورد استفاده در شناخت اولیه این اقلام یا در تسعیر این اقلام در صورتهای مالی دوره قبل، باید به عنوان درآمد یا هزینه دوره وقوع شناسایی شود.

۲۹. الف) تفاوت‌های تسعیر بدهیهای ارزی مربوط به داراییهای واجد شرایط، به شرط رعایت معیارهای مربوط به احتساب مخارج مالی در بهای تمام شده داراییها طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۳ با عنوان "مخارج تأمین مالی"، باید به بهای تمام شده آن دارایی منظور شود.

۲۹. ب) 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 مربوطه اضافه می‌شود:
الف- کاهش ارزش ریال نسبت به شروع کاهش ارزش، حداقل ۲۰ درصد باشد.

ب- در مقابل بدهی حفاظی وجود نداشته باشد.

همچنین در صورت برگشت شدید کاهش ریال (حداقل ۲۰ درصد)، سود ناشی از تسعیر بدهیهای مزبور تا سقف زیانهای تسعیری که قبلاً به بهای تمام شده دارایی منظور شده است متناسب با عمر مفید باقی مانده از بهای تمام شده دارایی کسر می‌شود.

۳۰. تفاوت‌های تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی شرکتهای دولتی باید در اجرای مفاد ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ماه ۱۳۶۶، به حساب اندوخته تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی منظور و در صورت بستنکار بودن مانده آن، در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی شود. چنانچه در پایان دوره مالی، مانده حساب اندوخته مزبور بدهکار باشد، این مبلغ به سود و زیان همان دوره منظور می‌شود. 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.

۳۱. ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ماه ۱۳۶۶ مقرر می‌دارد:

"سود و زیان حاصل از تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی شرکتهای دولتی، درآمد یا هزینه تلقی نمی‌گردد. مابه‌التفاوت حاصل از تسعیر داراییها و بدهیهای مذکور باید در حساب ذخیره تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی منظور شود. در صورتی که در پایان سال مالی، مانده حساب ذخیره بدهکار باشد، این مبلغ به حساب سود و زیان همان سال منظور خواهد شد.

تبصره: در صورتی که مانده حساب ذخیره تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی در پایان سال مالی از مبلغ سرمایه ثبت شده شرکت تجاوز نماید، مبلغ مازاد پس از طی مراحل قانونی قابل انتقال به حساب سرمایه شرکت می‌باشد."

با توجه به ضرورت رعایت مفاد ماده فوق توسط شرکتهای دولتی، به موجب این استاندارد، آن قسمت از تفاوت‌های حاصل از تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی شرکتهای دولتی که با استنباط از تبصره ماده فوق مستقیماً در حساب اندوخته تسعیر ارز تحت سرفصل حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌گردد، در جهت انطباق با الزامات استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی، در صورت سود و زیان جامع دوره منعکس می‌شود.



۳۲. تفاوت‌های تسعیر آن گروه از اقلام پولی که ماهیتاً بخشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری گزارشگر در عملیات خارجی را تشکیل می‌دهد (به بند ۱۴ مراجعه شود) باید در صورت سود و زیان جامع شناسایی و تا زمان واگذاری سرمایه‌گذاری تحت سرفصل حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه طبقه‌بندی شود. این تفاوتها باید در زمان واگذاری سرمایه‌گذاری، طبق بند ۵۰ به سود (زیان) انباشته منتقل شود.

۳۳. چنانچه درآمد یا هزینه مربوط به اقلام غیر پولی در صورت سود و زیان جامع شناسایی شود، هرگونه درآمد یا هزینه ناشی از تسعیر آن اقلام نیز باید در صورت سود و زیان جامع شناسایی گردد. بر عکس، زمانی که درآمد یا هزینه مربوط به اقلام غیر پولی در صورت سود و زیان دوره شناسایی می‌شود، هرگونه درآمد یا هزینه ناشی از تسعیر آن اقلام نیز باید در صورت سود و زیان دوره شناسایی شود.

۳۶. در صورت تغییر واحد پول عملیاتی، واحد تجاری باید ضوابط تسعیر به واحد پول عملیاتی جدید را از تاریخ تغییر بکار گیرد.

۴۰. نتایج عملکرد و وضعیت مالی واحد تجاری که واحد پول عملیاتی آن، واحد پول یک اقتصاد با تورم حاد نیست، باید با استفاده از روشهای زیر به یک واحد پول گزارشگری متفاوت تسعیر شود:

الف. داراییها و بدهیها (از جمله ارقام مقایسه‌ای) باید با استفاده از نرخ ارز در تاریخ ترازنامه تسعیر شود،

ب. درآمدها و هزینه‌ها (از جمله ارقام مقایسه‌ای) باید با استفاده از نرخ ارز در تاریخ معاملات تسعیر شود، و

ج. تمام تفاوت‌های تسعیر حاصل باید در صورت سود و زیان جامع شناسایی شود.

۴۳. نتایج عملکرد و وضعیت مالی یک واحد تجاری که واحد پول عملیاتی آن، واحد پول اقتصاد با تورم حاد است، باید با استفاده از روشهای زیر به یک واحد پول گزارشگری متفاوت تسعیر شود:

الف. کلیه مبالغ (یعنی داراییها، بدهیها، اقلام حقوق صاحبان سرمایه، درآمدها و هزینه‌ها، از جمله ارقام مقایسه‌ای) باید با استفاده از نرخ ارز در تاریخ آخرین ترازنامه تسعیر شود.

ب. زمانی که مبالغ به واحد پول اقتصاد بدون تورم حاد تسعیر می‌شود، ارقام مقایسه‌ای باید ارقامی باشد که در صورتهای مالی سال قبل به عنوان مبالغ جاری ارائه شده است (یعنی نباید برای تغییرات بعدی در سطح قیمتها یا نرخ ارز تعدیل شود).

۴۴. در صورتی که واحد پول عملیاتی یک واحد تجاری، واحد پول یک اقتصاد با تورم حاد باشد، واحد تجاری قبل از اینکه روش تسعیر تعیین شده در بند ۴۳ را بکار گیرد، باید صورتهای مالی خود را بر اساس الزامات گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد تجدید ارائه نماید، (به استثنای مبالغ مقایسه‌ای که طبق قسمت ب بند ۴۳ به واحد پول یک اقتصاد بدون تورم حاد تسعیر می‌شود). در صورتی که اقتصاد از حالت تورم حاد خارج شود و واحد تجاری صورتهای مالی خود را دیگر طبق الزامات گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد تجدید ارائه نکند، واحد تجاری باید برای تسعیر صورتهای مالی به واحد پول گزارشگری از مبالغ تجدید ارائه شده بر حسب سطح عمومی قیمتها در تاریخ توقف تجدید ارائه صورتهای مالی به عنوان بهای تمام شده استفاده نماید.



۴۹. هر گونه سرقتی ناشی از تحصیل عملیات خارجی و هر گونه تعدیلات ناشی از کاربرد ارزش منصفانه برای مبالغ دفتری داراییها و بدهیها که در نتیجه تحصیل عملیات خارجی حاصل شده است، باید به عنوان داراییها و بدهیهای عملیات خارجی تلقی گردد. این اقلام باید به واحد پول عملیاتی عملیات خارجی ارائه و طبق بندهای ۴۰ و ۴۳ با استفاده از نرخ ارز در تاریخ ترانزنامه تسعیر شود.

۵۰. در زمان واگذاری عملیات خارجی، مبلغ انباشته تفاوتهای تسعیر مربوط به آن عملیات خارجی که در صورت سود و زیان جامع شناسایی و در بخش جداگانه‌ای در حقوق صاحبان سرمایه منعکس شده است، باید به سود (زیان) انباشته منتقل گردد.

۵۳. در زمان واگذاری بخشی از واحد تجاری فرعی دارای عملیات خارجی، واحد تجاری باید متناسب با درصد واگذار شده، بخشی از مبلغ انباشته تفاوتهای تسعیر شناسایی شده در صورت سود و زیان جامع را به سهم اقلیت در آن عملیات خارجی منتقل کند. در سایر مواردی که بخشی از عملیات خارجی واگذار می‌شود، واحد تجاری باید فقط سهم متناسبی از مبلغ انباشته تفاوتهای تسعیر شناسایی شده در صورت سود و زیان جامع را به سود (زیان) انباشته منتقل نماید.

۵۶. در بندهای ۵۸، ۶۰ و ۶۱ منظور از واحد پول عملیاتی در مورد گروه، واحد پول عملیاتی واحد تجاری اصلی است.

۵۷. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا نماید:

الف. مبلغ تفاوتهای تسعیر شناسایی شده در صورت سود و زیان دوره.

ب. خالص تفاوتهای تسعیر شناسایی شده در صورت سود و زیان جامع و طبقه‌بندی شده به عنوان یک قلم جداگانه در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه و صورت تطبیق مانده آن در ابتدا و پایان دوره.

۵۸. در صورتی که واحد پول گزارشگری، متفاوت از واحد پول عملیاتی باشد باید این موضوع به همراه افشای واحد پول عملیاتی و دلیل استفاده از واحد پول گزارشگری متفاوت بیان گردد.

۵۹. در صورتی که واحد پول عملیاتی واحد تجاری گزارشگر یا عملیات خارجی با اهمیت تغییر کند باید این موضوع و دلیل تغییر واحد پول عملیاتی افشا شود.

۶۰. در صورتی که واحد تجاری صورتهای مالی خود را بر حسب واحد پولی متفاوت با واحد پول عملیاتی خود ارائه دهد، فقط در صورتی مجاز است اعلام نماید صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است که تمام الزامات این استانداردها، از جمله روش تسعیر تشریح شده در بندهای ۴۰ و ۴۳، این استاندارد رعایت شده باشد.

۶۲. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ (به استثناء بند ۲۹- ب که از تاریخ ۱۳۹۱/۶/۱) و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجرا است.





۲. الزامات این استاندارد باید در مورد حسابداری تمام داراییهای نامشهود بکار گرفته شود مگر اینکه به موجب استانداردی دیگر، نحوه حسابداری متفاوتی، الزامی شده باشد.

۵. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است :

- ارزش اقتصادی : خالص ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی ناشی از کاربرد مستمر دارایی از جمله جریانهای نقدی ناشی از واگذاری نهایی آن.
- ارزش باقیمانده : مبلغ برآوردی که واحد تجاری در حال حاضر می‌تواند از واگذاری دارایی پس از کسر مخارج برآوردی واگذاری بدست آورد با این فرض که دارایی در وضعیت متصور در پایان عمر مفید باشد.
- ارزش منصفانه : مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.
- استهلاک : تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاک پذیر یک دارایی طی عمر مفید آن.
- بهای تمام شده : مبلغ وجه نقد یا معادل نقد پرداختی یا ارزش منصفانه سایر مابه‌ازاهایی که جهت تحصیل یک دارایی در زمان تحصیل یا ایجاد آن، واگذار شده است، یا حسب مورد، مبلغی که در زمان شناخت اولیه براساس الزامات خاص سایر استانداردهای حسابداری، به آن دارایی تخصیص یافته است (مانند مخارج تأمین مالی).
- تحقیق : پژوهشی نو و برنامه‌ریزی شده است که با هدف کسب دانش علمی یا فنی جدید انجام می‌شود.
- توسعه : بکارگیری دستاوردهای تحقیقاتی یا سایر دانشها در قالب یک برنامه یا طرح برای تولید مواد، تجهیزات، محصولات، فرایندها، سیستمها یا خدمات جدید، یا بهسازی اساسی مواردی که قبلاً تولید یا ارائه گردیده و یا استقرار یافته است، پیش از آغاز تولید یا کاربرد تجاری.
- خالص ارزش فروش : مبلغ وجه نقد یا معادل نقد که از طریق فروش دارایی در شرایط عادی و پس از کسر کلیه هزینه‌های مرتبط با فروش حاصل می‌شود.
- 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.
- داراییهای پولی : وجه نقد و داراییهایی که قرار است به مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد دریافت شود.
- زیان کاهش ارزش : مازاد مبلغ دفتری یک دارایی نسبت به مبلغ بازیافتنی آن.
- عمر مفید : عبارت است از :
 - الف. مدت زمانی که انتظار می‌رود یک دارایی، مورد استفاده واحد تجاری قرار گیرد، یا
 - ب. تعداد تولید یا سایر واحدهای مقداری مشابه که انتظار می‌رود در فرایند استفاده از دارایی توسط واحد تجاری تحصیل شود.



- مبلغ استهلاک‌پذیر: بهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین بهای تمام شده در صورتهای مالی، به کسر ارزش باقیمانده آن.
- مبلغ دفتری: مبلغی که دارایی پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته مربوط، به آن مبلغ در ترازنامه منعکس می‌شود.
- مبلغ بازیافتنی: خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی، هرکدام که بیشتر است.
- ۱۰. یک دارایی هنگامی معیار قابلیت تشخیص را در تعریف دارایی نامشهود احراز می‌کند که یکی از شرایط زیر را داشته باشد:
 - الف. 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
 - ب. از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی ناشی شود، صرفنظر از اینکه آیا چنین حقوقی قابل انتقال یا جدا شدنی از واحد تجاری یا سایر حقوق و تعهدات باشد یا خیر.
- ۱۲. یک قلم دارایی نامشهود باید تنها زمانی شناسایی شود که:
 - الف. جریان منافع اقتصادی آتی دارایی به درون واحد تجاری محتمل باشد، و
 - ب. بهای تمام شده دارایی به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.
- ۱۳. جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط با دارایی نامشهود به درون واحد تجاری تنها هنگامی محتمل است که واحد تجاری بتواند با دلایل کافی نشان دهد:
 - الف. دستیابی به خالص جریان ورودی منافع اقتصادی آتی دارایی به درون واحد تجاری امکان‌پذیر است،
 - ب. توانایی و قصد استفاده از دارایی نامشهود را دارد، و
 - ج. به منابع فنی و مالی کافی برای کسب منافع اقتصادی آتی دارایی دسترسی دارد.
- ۱۴. محتمل بودن منافع اقتصادی آتی باید با استفاده از مفروضات معقول و دارای پشتوانه که معرف بهترین برآورد مدیریت از وقوع یک سری شرایط اقتصادی محتمل در طول عمر مفید دارایی است، توسط واحد تجاری ارزیابی شود. ارزیابی مزبور مستلزم بکارگیری قضاوت بر مبنای شواهد موجود در زمان شناخت اولیه است. در این مورد اهمیت بیشتر باید به شواهدی داده شود که به طور بیطرفانه قابل تأیید باشد.
- ۲۰. یک دارایی نامشهود به هنگام شناخت اولیه باید به بهای تمام شده اندازه‌گیری شود.
- ۳۲. مخارج تحقیق یا توسعه‌ای که حائز شرایط مندرج در زیر باشد باید بر اساس بندهای ۴۱ تا ۵۰ به حساب گرفته شود:
 - الف. مربوط به یک پروژه تحقیق یا توسعه در جریان باشد که به صورت جداگانه یا از طریق ترکیب تجاری تحصیل و به عنوان یک دارایی نامشهود شناسایی شده است، و
 - ب. بعد از تحصیل آن پروژه واقع شود.
- ۴۱. مخارج تحقیق یا مخارجی که در مرحله تحقیقاتی یک پروژه داخلی واقع می‌شود نباید به عنوان دارایی نامشهود شناسایی شود. این مخارج در هنگام وقوع باید به عنوان هزینه شناسایی گردد.



۴۴. 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:
- الف. امکانپذیری تکمیل دارایی نامشهود از نظر فنی، به گونه ای که برای استفاده یا فروش آماده شود.
 - ب. قصد واحد تجاری برای تکمیل دارایی نامشهود و استفاده یا فروش آن.
 - ج. توانایی واحد تجاری برای استفاده یا فروش دارایی نامشهود.
 - د. ایجاد منافع اقتصادی آتی توسط دارایی نامشهود. از جمله، واحد تجاری بتواند وجود بازار برای دارایی نامشهود یا محصول آن و سودمندی آن در صورت استفاده داخلی را اثبات کند.
 - ه. دسترسی به منابع کافی فنی، مالی و سایر منابع برای تکمیل، توسعه و استفاده یا فروش دارایی نامشهود.
 - و. توانایی واحد تجاری برای اندازه گیری مخارج قابل انتساب به دارایی نامشهود به گونه ای اتکاپذیر طی دوره توسعه.
۴۹. علایم تجاری، حق نشر و اقلام دارای ماهیت مشابه ایجاد شده در داخل واحد تجاری نباید به عنوان داراییهای نامشهود شناسایی شوند.
۵۴. مخارج تحمل شده برای داراییهای نامشهود باید در زمان وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود مگر آنکه:
- الف. بخشی از مخارج یک دارایی نامشهود (طبق بند ۵) را تشکیل دهد که حائز معیارهای شناخت باشد (به بندهای ۱۲ الی ۵۳ مراجعه شود)، یا
 - ب. آن قلم در یک ترکیب تجاری تحصیل شده باشد و نتوان آن را به عنوان دارایی نامشهود شناسایی کرد. در این موارد، مخارج مزبور باید بخشی از مبلغ قابل انتساب به سرقتی در تاریخ تحصیل را تشکیل دهد.
۵۷. مخارج مربوط به تحصیل یا ایجاد اقلام نامشهود که در صورتهای مالی قبلی به عنوان هزینه شناسایی شده است، نباید بعداً به عنوان بخشی از بهای تمام شده یک دارایی نامشهود شناسایی شود.
۵۸. واحد تجاری باید یکی از دو روش "بهای تمام شده" به شرح بند ۵۹ یا "تجدید ارزیابی" به شرح بند ۶۰ را به عنوان رویه حسابداری خود انتخاب کند و آن را در مورد تمام اقلام یک طبقه دارایی نامشهود بکار گیرد.
۵۹. دارایی نامشهود پس از شناخت اولیه باید به بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و هرگونه کاهش ارزش انباشته منعکس شود.
۶۰. پس از شناخت اولیه دارایی نامشهود، چنانچه ارزش منصفانه به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری 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" و بندهای ۶۱ تا ۶۴ زیر است.



۶۴. چنانچه در یک طبقه از داراییهای نامشهود تجدید ارزیابی شده، به دلیل قابل اتکا نبودن ارزش منصفانه، تجدید ارزیابی یک قلم دارایی نامشهود امکان پذیر نباشد، آن دارایی باید به بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته منعکس شود.

۶۵. واحد تجاری باید معین یا نامعین بودن عمر مفید یک دارایی نامشهود را ارزیابی کند و در صورت معین بودن، مدت آن، یا تعداد تولید یا سایر معیارهای مشخص کننده عمر مفید را تعیین نماید. واحد تجاری در صورتی باید عمر مفید دارایی نامشهود را نامعین تلقی کند که بر مبنای تحلیل کلیه عوامل مربوط، نتواند برای دوره ای که انتظار می رود دارایی، جریان نقدی ورودی ایجاد نماید، محدوده ای پیش بینی کند.

۷۱. عمر مفید دارایی نامشهود ناشی از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی نباید بیشتر از دوره حقوق مذکور باشد، اما ممکن است با توجه به دوره مورد انتظار استفاده از دارایی توسط واحد تجاری، کوتاهتر باشد. اگر حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی برای دوره محدودی باشد که قابل تمدید است، عمر مفید دارایی نامشهود تنها در صورتی شامل دوره (های) قابل تمدید خواهد بود که شواهد پشتیبانی کننده تمدید دوره، بدون صرف مخارج عمده توسط واحد تجاری، وجود داشته باشد.

۷۴. مبلغ استهلاک پذیر دارایی نامشهود با عمر مفید معین باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن مستهلاک 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 مورد نظر مدیریت قرار دارد. محاسبه استهلاک از زمانی که دارایی 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 می شود و یا تاریخ قطع شناخت، باید متوقف شود. روش استهلاک باید الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی توسط واحد تجاری را منعکس کند. چنانچه آن الگو به نحو اتکال پذیر قابل تعیین نباشد باید از روش خط مستقیم استفاده شود. هزینه استهلاک هر دوره باید به عنوان هزینه دوره شناسایی شود، مگر اینکه به موجب این استاندارد یا سایر استانداردهای حسابداری در مبلغ دفتری دارایی دیگر منظور شود.

۷۷. ارزش باقیمانده یک دارایی نامشهود با عمر مفید معین باید صفر فرض شود مگر اینکه:

- الف. شخص ثالثی خرید دارایی را با قیمت مشخص در پایان عمر مفید آن تعهد کرده باشد، یا
- ب. ارزش باقیمانده را بتوان به گونه ای اتکال پذیر اندازه گیری کرد.

۸۰. دوره و روش استهلاک یک دارایی نامشهود با عمر مفید معین باید حداقل در پایان هر سال مالی بازنگری شود. چنانچه تفاوت قابل ملاحظه ای بین عمر مفید برآوردی جدید و برآوردهای قبلی وجود داشته باشد، دوره استهلاک باید تغییر یابد. در صورتی که تغییر قابل ملاحظه ای 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 طبق



استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان "گزارش عملکرد مالی" به عنوان تغییر در برآوردهای حسابداری محسوب شود.

۸۳. دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین نباید مستهلک شود.
۸۴. 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.
۸۵. عمر مفید دارایی نامشهودی که مستهلک نمی شود باید در هر دوره بررسی شود تا اطمینان حاصل گردد رویدادها و شرایط همچنان از نامعین بودن عمر مفید آن دارایی پشتیبانی می کنند. در غیر این صورت، تغییر در ارزیابی عمر مفید از نامعین به معین باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان "گزارش عملکرد مالی" به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب شود.
۸۷. واحد تجاری باید در تاریخ گزارشگری مالی، این موضوع را بررسی کند که آیا شواهدی دال بر کاهش در ارزش دارایی نامشهود وجود دارد یا خیر. در صورت وجود چنین شواهدی، باید مبلغ بازیافتنی دارایی برآورد شود. چنانچه مبلغ بازیافتنی دارایی کمتر از مبلغ دفتری باشد، مبلغ دفتری باید از طریق ایجاد ذخیره در حسابها به مبلغ بازیافتنی کاهش داده شود مگر اینکه شواهدی در مورد موقتی بودن این کاهش وجود داشته باشد. بررسی مزبور در مورد داراییهایی که آماده بهره برداری نیست و داراییهایی که عمر مفید آنها نامعین می باشد، از اهمیت بیشتری برخوردار است.
۸۹. دارایی نامشهود باید در زمان واگذاری یا هنگامی که هیچ گونه منافع اقتصادی آتی از بکارگیری یا واگذاری آن انتظار نمی رود، از ترازنامه حذف شود.
۹۰. سود یا زیان ناشی از حذف یک دارایی نامشهود که معادل تفاوت عواید خالص حاصل از واگذاری و مبلغ دفتری دارایی است باید به عنوان درآمد یا هزینه غیر عملیاتی در سود و زیان شناسایی شود.
۹۶. واحد تجاری باید موارد مندرج در صفحه بعد را به تفکیک داراییهای نامشهود ایجاد شده در واحد تجاری و سایر داراییهای نامشهود در صورتهای مالی افشا کند :
- الف. معین یا نامعین بودن عمر مفید و در صورت معین بودن، عمر مفید یا نرخهای استهلاک بکار رفته،
- ب. روش استهلاک داراییهای نامشهود با عمر مفید معین،
- ج. صورت تطبیق ناخالص مبلغ دفتری، استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته در ابتدا و انتهای دوره که بر حسب مورد نشان دهنده موارد زیر باشد :
- اضافات ،



- داراییهایی که طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ باعنوان "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، برکناریها و سایر واگذاریها ،
 - زیان کاهش ارزش شناسایی شده در صورت سود و زیان ،
 - برگشت زیانهای کاهش ارزش قبلی در صورت سود و زیان ،
 - افزایش و کاهش ناشی از تجدید ارزیابی ،
 - استهلاك دوره ،
 - خالص تفاوت های ارزی ناشی از تسعیر صورتهای مالی یک واحد مستقل خارجی ،
 - سایر تغییرات در مبلغ دفتری طی دوره.
- در مورد ردیف " ج " ، ارائه ارقام مقایسه ای الزامی نیست .
- ۹۷ . هر طبقه از داراییهای نامشهود شامل گروهی از داراییها با ماهیت و کاربرد مشابه در عملیات واحد تجاری است. نمونه این طبقات جداگانه به قرار زیر است:
- الف. حق اختراع،
- ب . حق تالیف و حق تکثیر،
 - ج . سرقتی محل کسب (حق کسب، پیشه یا تجارت)،
 - د . علامت تجاری و نام تجاری،
 - ه . حق امتیاز و فرانسیز،
 - و . نرم افزار رایانه ای،
 - ز . حق استفاده از خدمات عمومی،
 - ح . فرمولها، مدلها و طرحها، و
 - ط . داراییهای نامشهود در جریان ایجاد.
- ۹۹ . واحد تجاری باید موارد زیر را نیز افشا کند:
- الف. برای دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین، مبلغ دفتری آن دارایی و دلایل نامعین بودن عمر مفید. واحد تجاری باید مهمترین عوامل مؤثر در تعیین اینکه دارایی نامشهود مزبور عمر مفید نامعین دارد را افشا کند.
- ب . شرحی از داراییهای نامشهود عمده به همراه مبلغ دفتری و عمر مفید باقیمانده آن.
 - ج . مبلغ دفتری داراییهای نامشهودی که مالکیت آنها محدود شده و نیز مبلغ دفتری داراییهای نامشهودی که در وثیقه بدهیهاست.
 - د . مبلغ تعهدات مربوط به تحصیل داراییهای نامشهود.
- ۱۰۰ . چنانچه داراییهای نامشهود به مبلغ تجدید ارزیابی انعکاس یابد، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:
- الف . برای هر طبقه از داراییهای نامشهود:
- تاریخ تجدید ارزیابی،



- مبلغ دفتری داراییهای تجدید ارزیابی شده، و
 - مبلغ دفتری داراییها براساس روش بهای تمام شده با فرض عدم تجدید ارزیابی،
 - ب . مبلغ مازاد تجدید ارزیابی داراییها در آغاز و پایان دوره به گونه‌ای که تغییرات طی دوره و هرگونه محدودیت در توزیع مانده آن بین صاحبان سرمایه را نشان دهد،
 - ج . روشها و مفروضات عمده بکار گرفته شده در برآورد ارزش منصفانه داراییها، و
 - د . دوره تناوب تجدید ارزیابی.
- ۱۰۲ . واحد تجاری باید مخارج تحقیق و توسعه‌ای را که طی دوره به عنوان هزینه شناسایی شده است، افشا کند.
- ۱۰۳ . اطلاعات زیر باید توسط واحد تجاری افشا شود:
- الف . شرح داراییهای نامشهودی که کاملاً مستهلک شده است ولی هنوز استفاده می‌شود، و
 - ب . شرح مختصری از داراییهای نامشهودی که تحت کنترل واحد تجاری است اما به دلیل عدم احراز معیارهای شناخت داراییهای نامشهود شناسایی نشده است.
- ۱۰۴ . الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۶/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.





صورت‌های مالی جداگانه (تجدید نظر شده سال ۱۳۹۸)

۲. این استاندارد باید در مورد نحوه حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته در صورتهای مالی جداگانه بکار گرفته شود.
۴. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده بکار رفته است:

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 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، به ارزش منصفانه گزارش کند.
۶. 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، با استفاده از روش ارزش ویژه طبق الزام استاندارد حسابداری ۲۰ (تجدید نظر شده ۱۳۹۸) گزارش می‌شود (صورتهای مالی مجموعه).
۷. صورتهای مالی واحد تجاری فاقد واحد تجاری فرعی، واحد تجاری وابسته یا منافع شریک خاص در مشارکت خاص، صورتهای مالی جداگانه محسوب نمی‌شود.
۸. یک واحد تجاری که طبق بند ۴ استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸)، از تلفیق، یا طبق بند ۱۷ استاندارد حسابداری ۲۰ (تجدید نظر شده ۱۳۹۸) از بکارگیری روش ارزش ویژه معاف شده است، می‌تواند صورتهای مالی جداگانه را به عنوان تنها صورتهای مالی خود ارائه کند.
۱۰. صورتهای مالی جداگانه باید با رعایت تمام استانداردهای حسابداری مربوط و در نظر گرفتن موارد مندرج در بند ۱۱ تهیه شود.
۱۱. در صورتی که واحد تجاری صورتهای مالی جداگانه تهیه کند، باید سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته 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 یا در مواردی خاص طبق بندهای ۱۲، ۱۳ و ۱۴، به ارزش منصفانه گزارش کند.



واحد تجاری باید برای هر طبقه از سرمایه‌گذاریها، از رویه حسابداری یکسانی استفاده 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 نگهداری شده برای فروش (یا قرار گرفتن در مجموعه واحد طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش)، باید طبق استاندارد حسابداری ۳۱ داراییهای غیرجاری نگهداری شده 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.

۱۳. اگر واحد تجاری اصلی، طبق بند ۳۳ استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸)، ملزم باشد سرمایه‌گذاری خود در واحد تجاری فرعی را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری و تغییرات آن را در سود یا زیان دوره منعکس کند، باید در صورتهای مالی جداگانه خود نیز سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی را به همان روش به حساب منظور کند.

۱۴. اگر واحد تجاری اصلی، شرایط واحد تجاری سرمایه‌گذاری را از دست بدهد یا به واحد تجاری سرمایه‌گذاری تبدیل شود، باید این تغییر وضعیت را از تاریخ وقوع تغییر، به شرح زیر به حساب منظور کند:

الف. اگر واحد تجاری شرایط واحد تجاری سرمایه‌گذاری را از دست بدهد، باید سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی را طبق بند ۱۱ به حساب منظور کند. تاریخ تغییر وضعیت باید به عنوان تاریخ تحصیل مفروض، در نظر گرفته شود. در حسابداری سرمایه‌گذاری طبق بند ۱۱، ارزش منصفانه واحد تجاری فرعی در تاریخ تحصیل مفروض، باید منعکس‌کننده مابه‌ازای مفروض انتقالی باشد.

ب. هرگاه واحد تجاری، به واحد تجاری سرمایه‌گذاری تبدیل شود، باید سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری و تغییرات آن را در سود یا زیان دوره منعکس کند. تفاوت بین مبلغ دفتری قبلی واحد تجاری فرعی و ارزش منصفانه آن در تاریخ تغییر وضعیت سرمایه‌گذار، باید به عنوان سود یا زیان در صورت سود و زیان شناسایی شود. مبلغ انباشته هرگونه سود یا زیان که پیش از این در ارتباط با آن واحدهای تجاری فرعی، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است، باید به‌گونه‌ای به حساب منظور شود که گویی واحد تجاری سرمایه‌گذاری، واحدهای تجاری فرعی مزبور را در تاریخ تغییر وضعیت، واگذار کرده است.

۱۵. سود تقسیمی توسط واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته زمانی در صورتهای مالی جداگانه شناسایی می‌شود که حق دریافت آن احراز شود. سود تقسیمی در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود.

۱۶. هنگامی که واحد تجاری اصلی، با ایجاد واحد تجاری جدیدی به عنوان واحد تجاری اصلی خود، ساختار گروه خود را به شیوه‌ای تجدید سازمان می‌کند که معیارهای زیر احراز شود:

الف. واحد تجاری اصلی جدید، از طریق انتشار ابزارهای مالکانه در ازای ابزارهای مالکانه موجود واحد تجاری اصلی اولیه، کنترل واحد تجاری اصلی اولیه را به دست آورد؛

ب. داراییها و بدهیهای گروه جدید و گروه اولیه، بلافاصله قبل و بعد از تجدید سازمان یکسان باشد؛ و

پ. مالکان واحد تجاری اصلی اولیه پیش از تجدید سازمان، از منافع مطلق و نسبی یکسانی در خالص داراییهای گروه اولیه و گروه جدید بلافاصله قبل و بعد از تجدید سازمان برخوردار باشند،



و واحد تجاری اصلی جدید، سرمایه‌گذاری خود در واحد تجاری اصلی اولیه را طبق استاندارد حسابداری ۱۵ در صورتهای مالی جداگانه خود ارائه نماید، واحد تجاری اصلی جدید باید سرمایه‌گذاری را به مبلغ دفتری سهم خود از اقلام حقوق مالکانه منعکس شده در صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری اصلی اولیه در تاریخ تجدید سازمان، اندازه‌گیری کند.

۱۸. واحد تجاری هنگام افشای اطلاعات در صورتهای مالی جداگانه، باید تمام استانداردهای حسابداری مربوط، شامل الزامات بندهای ۱۹ تا ۲۱ را بکار گیرد.

۱۹. هنگامی که واحد تجاری اصلی، طبق بند ۴ استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸) تصمیم بگیرد 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:

الف. 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؛ و آدرس دستیابی به صورتهای مالی تلفیقی مزبور.

ب. فهرستی از سرمایه‌گذاریهای بااهمیت در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته، شامل:
نام سرمایه‌پذیران؛

محل اصلی فعالیت تجاری (و در صورت متفاوت بودن، کشور محل تأسیس) سرمایه‌پذیران؛
نسبت منافع مالکیت (و در صورت متفاوت بودن، درصد حق رأی) در سرمایه‌پذیران.

پ. رویه حسابداری مورد استفاده برای سرمایه‌گذاریهای موضوع بند (ب).
۲۰. هنگامی که یک واحد تجاری سرمایه‌گذاری که واحد تجاری اصلی است (به غیر از واحد تجاری اصلی موضوع بند ۱۹)، صورتهای مالی جداگانه را طبق بند ۹ به عنوان تنها صورتهای مالی خود تهیه کند، باید این موضوع را افشا نماید. همچنین، واحد تجاری سرمایه‌گذاری باید موارد افشای مرتبط با واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری را که در استاندارد حسابداری ۴۱ افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر (مصوب ۱۳۹۸) الزامی شده است، ارائه کند.

۲۱. 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 (مصوب ۱۳۹۸)، ۴۰ (مصوب ۱۳۹۸) یا ۲۰ (تجدیدنظرشده ۱۳۹۸)، حسب مورد، تهیه شده است. واحد تجاری اصلی یا سرمایه‌گذار، همچنین در صورتهای مالی جداگانه خود باید موارد زیر را افشا کند:

الف. اینکه صورتهای مالی تهیه‌شده، صورتهای مالی جداگانه است.
ب. فهرستی از سرمایه‌گذاریهای بااهمیت در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته، شامل:



۱. نام سرمایه‌پذیران؛
 ۲. محل اصلی فعالیت تجاری (و در صورت متفاوت بودن، کشور محل تأسیس) سرمایه‌پذیران؛
 ۳. نسبت منافع مالکیت (و در صورت متفاوت بودن، نسبت حق رأی) در سرمایه‌پذیران.
 - پ. رویه حسابداری مورد استفاده برای سرمایه‌گذاریهای موضوع بند (ب).
۲۲. این استاندارد، همزمان با استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸) منتشر شده است. این دو استاندارد، همراه با یکدیگر جایگزین استاندارد حسابداری ۱۸ صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی (تجدیدنظرشده ۱۳۸۴) می‌شوند.
۲۳. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۴۰۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.
۲۴. به استثنای موارد مندرج در بند ۱۱، 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.





با اجرای «استاندارد شماره ۳۸» با عنوان «ترکیب‌های تجاری»،
این استاندارد از تاریخ ۱۴۰۰/۰۱/۰۱ کنار گزارده می‌شود.





حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص (تجدید نظر شده سال ۱۳۹۸)

۱. هدف این استاندارد، تجویز نحوه حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و تعیین الزامات بکارگیری روش ارزش ویژه در حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص است.
۲. این استاندارد، باید توسط تمام واحدهای تجاری بکار گرفته شود که دارای کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر سرمایه‌پذیر هستند.
۳. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده بکار رفته است:
واحد تجاری وابسته واحد تجاری است که سرمایه‌گذار، بر آن نفوذ قابل ملاحظه دارد.
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.
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.
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.
شریک خاص یکی از طرفهای مشارکت خاص است که بر آن مشارکت خاص، کنترل مشترک دارد.
نفوذ قابل ملاحظه توانایی شرکت در تصمیم‌گیریهایی مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی سرمایه‌پذیر است، اما کنترل یا کنترل مشترک آن سیاستها نیست.
۴. اصطلاحات زیر در بند ۴ استاندارد حسابداری ۱۸ صورتهای مالی جداگانه (تجدید نظر شده ۱۳۹۸) و در پیوست الف استاندارد حسابداری ۳۹ صورتهای مالی تلفیقی (مصوب ۱۳۹۸) تعریف شده است و در این استاندارد، با معانی مشخص شده در استانداردهایی که در آنها تعریف شده‌اند، بکار می‌رود:



- کنترل سرمایه پذیر
- گروه
- واحد تجاری اصلی
- صورتهای مالی جداگانه
- واحد تجاری فرعی.

ع. وجود یک یا چند مورد از موارد زیر، بطور معمول نشان دهنده وجود نفوذ قابل ملاحظه توسط یک واحد تجاری است:

- الف. داشتن نماینده در هیئت مدیره یا رکن اداره کننده مشابه در سرمایه پذیر؛
- ب. مشارکت در فرایندهای سیاست گذاری، شامل مشارکت در تصمیمات مربوط به سود تقسیمی یا دیگر مبالغ قابل توزیع بین مالکان؛
- پ. معاملات با اهمیت بین واحد تجاری و سرمایه پذیر آن؛
- ت. تبادل کارکنان رده مدیریت؛ یا
- ث. تأمین اطلاعات فنی اساسی.

۱۰. در روش ارزش ویژه، سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، در زمان شناخت اولیه به بهای تمام شده شناسایی می شود و به منظور شناسایی سهم سرمایه گذار از سود یا زیان سرمایه پذیر پس از تاریخ تحصیل، مبلغ دفتری سرمایه گذاری افزایش یا کاهش می یابد. سهم سرمایه گذار از سود یا زیان سرمایه پذیر، در سود یا زیان سرمایه گذار شناسایی می شود. مبالغ توزیع شده بین مالکان توسط سرمایه پذیر، مبلغ دفتری سرمایه گذاری را کاهش می دهد. همچنین، ممکن است بابت تغییر در منافع نسبی سرمایه گذار در سرمایه پذیر که از تغییر در سایر اقلام سود و زیان جامع سرمایه پذیر ناشی می شود، تعدیلات مبلغ دفتری سرمایه گذاری ضرورت یابد. این تغییرات شامل تغییرات ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود است. سهم سرمایه گذار از آن تغییرات، در سایر اقلام سود و زیان جامع سرمایه گذار شناسایی می شود (به استاندارد حسابداری ۱ ارائه صورتهای مالی مراجعه شود).

۱۱. شناسایی درآمد بر مبنای مبالغ توزیع شده بین مالکان، ممکن است معیار مناسبی از درآمد کسب شده توسط سرمایه گذار از سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص نباشد، زیرا ممکن است مبالغ توزیع شده بین مالکان، ارتباط اندکی با عملکرد واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص داشته باشد. از آنجا که سرمایه گذار، کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر سرمایه پذیر دارد، در عملکرد واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص از منافع برخوردار است که بازده سرمایه گذاری آن می باشد. سرمایه گذار با گسترش دامنه صورتهای مالی به منظور انعکاس سهم خود از سود یا زیان سرمایه پذیر، این منافع را به حساب می گیرد. در نتیجه، بکارگیری روش ارزش ویژه، گزارش مفیدتری درباره خالص داراییها و سود یا زیان سرمایه گذار ارائه می کند.

۱۶. واحد تجاری دارای نفوذ قابل ملاحظه یا کنترل مشترک بر سرمایه پذیر، باید حسابداری سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را به روش ارزش ویژه انجام دهد، مگر اینکه سرمایه گذاری، طبق بندهای ۱۷ تا ۱۹، شرایط معافیت را احراز کند.



۱۷. 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:

الف 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 با آن مخالفت نمی‌کنند؛

ب. 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؛

پ. 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 استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸) تلفیق یا به ارزش منصفانه همراه با انعکاس تغییرات ارزش منصفانه در صورت سود و زیان، اندازه‌گیری شده‌اند.

۱۸. 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.

۱۹. 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.

۲۰. واحد تجاری باید برای تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که معیارهای طبقه‌بندی به عنوان نگهداری‌شده برای فروش را احراز می‌کند، استاندارد حسابداری ۳۱ را بکار گیرد. حسابداری بخش باقیمانده از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که به صورت نگهداری‌شده برای



فروش طبقه‌بندی نشده است، باید تا زمان واگذاری بخشی که به صورت نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، با استفاده از روش ویژه انجام شود. پس از واگذاری، باید حسابداری هرگونه منافع باقیمانده در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را طبق استاندارد حسابداری ۱۵ انجام دهد، مگر اینکه منافع باقیمانده، همچنان به صورت منافع در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص باشد که در این صورت، واحد تجاری از روش ارزش ویژه استفاده می‌کند.

۲۱. تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که قبلاً به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، در صورتی که از این پس، معیارهای این نوع طبقه‌بندی را احراز نکند، باید با استفاده از روش ارزش ویژه با تسری به گذشته از تاریخ طبقه‌بندی آن به عنوان نگهداری شده برای فروش به حساب گرفته شود. صورتهای مالی برای دوره‌های پس از تاریخ طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش، باید بر این اساس اصلاح شود.

۲۲. 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:

الف. 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.

ب. 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.

۲۴. در صورتی که سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته به سرمایه‌گذاری در مشارکت خاص تبدیل شود یا سرمایه‌گذاری در مشارکت خاص به سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته تبدیل گردد، واحد تجاری به استفاده از روش ارزش ویژه ادامه می‌دهد و منافع باقیمانده را تجدید اندازه‌گیری نمی‌کند.



۲۵. هرگاه منافع مالکیت واحد تجاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص کاهش یابد، اما سرمایه گذاری همچنان به عنوان سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص طبقه بندی شود، واحد تجاری در صورتی باید آن بخش از سود یا زیان مربوط به کاهش در منافع مالکیت را که قبلاً در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است به سود یا زیان دوره تجدید طبقه بندی کند که این تجدید طبقه بندی، در صورت واگذاری داراییها و بدهیهای مربوط، الزامی می شود.

۲۷. سهم گروه در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، معادل مجموع سهم واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص است. سهم سایر واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص گروه، برای این منظور در نظر گرفته نمی شود. هرگاه واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، دارای واحدهای تجاری فرعی، واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص باشد، سهم سرمایه گذار از سود یا زیان دوره، سایر اقلام سود و زیان جامع و خالص داراییها با استفاده از روش ارزش ویژه، بر اساس ارقام شناسایی شده در صورتهای مالی واحد تجاری وابسته یا صورتهای مالی مشارکت خاص (شامل سهم واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص از سود یا زیان جامع و خالص داراییهای واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص متعلق به آن)، پس از اعمال تعدیلات لازم برای یکسان سازی رویه های حسابداری، محاسبه می شود (به بندهای ۳۵ تا ۳۷ مراجعه شود).

۲۸. سودها و زیانهای ناشی از معاملات "با بالادستی" و "با پایین دستی" در صورتهای مالی واحد تجاری (شامل واحدهای تجاری فرعی تلفیقی آن)، فقط تا میزان منافع سرمایه گذاران غیروابسته در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، شناسایی می شود. معاملات "با بالادستی"، برای مثال، شامل فروش داراییهای واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص به سرمایه گذار است. معاملات با پایین دستی، برای مثال، شامل واگذاری داراییها توسط سرمایه گذار به واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص آن می باشد. سهم سرمایه گذار از سودها یا زیانهای واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که ناشی از این معاملات است، حذف می شود.

۲۹. هرگاه معاملات با پایین دستی، شواهدی از کاهش در خالص ارزش بازیافتنی داراییهایی که باید واگذار شود یا کاهش در ارزش آن داراییها ارائه کند، این زیانها باید توسط سرمایه گذار بطور کامل شناسایی شود. هرگاه معاملات با بالادستی، شواهدی از کاهش در خالص ارزش بازیافتنی داراییهای قابل خریداری یا زیان کاهش ارزش آن داراییها ارائه کند، سرمایه گذار باید سهم خود از آن زیانها را شناسایی کند.

۳۲. یک سرمایه گذاری، از تاریخی که به سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص تبدیل می شود، به روش ارزش ویژه به حساب منظور می گردد. در زمان تحصیل سرمایه گذاری، هرگونه تفاوت بین بهای تمام شده سرمایه گذاری و سهم واحد تجاری از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص سرمایه پذیر، به شرح زیر به حساب گرفته می شود:

الف. سرقفلی مربوط به واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص در مبلغ دفتری سرمایه گذاری منظور می شود و استهلاک آن طبق استاندارد حسابداری ۳۸ (مصوب ۱۳۹۸) محاسبه می گردد.



ب. هرگونه مازاد سهم واحد تجاری از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص سرمایه‌پذیر نسبت به بهای تمام شده سرمایه‌گذاری، در تعیین سهم واحد تجاری از سود یا زیان واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص در دوره‌ای که سرمایه‌گذاری تحصیل شده است، به عنوان سود خرید زیر قیمت در نظر گرفته می‌شود.

تعدیلات مناسب سهم سرمایه‌گذار از سود یا زیان پس از تحصیل واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، برای مثال بابت استهلاک داراییهای استهلاک‌پذیر، بر مبنای ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل انجام می‌شود. به همین ترتیب، تعدیلات مناسب سهم سرمایه‌گذار از سود یا زیان پس از تحصیل واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص بابت زیانهای کاهش ارزش، برای اقلامی مانند داراییهای ثابت مشهود انجام می‌گیرد.

۳۳. واحد تجاری برای بکارگیری روش ارزش ویژه، از آخرین صورتهای مالی واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص استفاده می‌کند. هرگاه پایان دوره گزارشگری واحد تجاری متفاوت از پایان دوره گزارشگری واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص باشد، واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، برای استفاده واحد تجاری، صورتهای مالی را به همان تاریخ صورتهای مالی واحد تجاری تهیه می‌کند، مگر اینکه انجام آن غیرعملی باشد.

۳۴. چنانچه، طبق بند ۳۳، 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.

۳۵. صورتهای مالی واحد تجاری، باید برای معاملات و رویدادهای مشابه در شرایط مشابه، با استفاده از رویه‌های حسابداری یکسان تهیه شود.

۴۰. پس از آنکه منافع واحد تجاری به صفر رسید، زیانهای اضافی و بدهی مربوط، 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 با سهم از زیانهای شناسایی‌نشده برابر شد، شناسایی سهم خود از آن سودها را از سر می‌گیرد.

۴۱. پس از بکارگیری روش ارزش ویژه، از جمله شناسایی زیانهای واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص طبق بند ۳۹، واحد تجاری بندهای ۴۲ تا ۴۴ را بکار می‌گیرد تا تعیین کند که آیا شواهد عینی درباره کاهش ارزش خالص سرمایه‌گذاری آن در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص وجود دارد یا خیر.

۴۲. خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته و مشارکت خاص، تنها در صورتی کاهش ارزش می‌یابد و زیانهای کاهش ارزش تنها در صورتی واقع می‌شود که شواهد عینی از کاهش ارزش در نتیجه یک یا چند رویداد واقع‌شده پس از شناخت اولیه خالص سرمایه‌گذاری (رویداد عامل زیان) وجود داشته باشد و آن رویداد(های) عامل زیان، بر جریانهای نقدی آتی برآوردی حاصل از خالص سرمایه‌گذاری، که به‌گونه‌ای قابل اتکا، قابل برآورد است، تأثیر بگذارد. ممکن است تشخیص یک رویداد مجزا به عنوان عامل کاهش ارزش، امکانپذیر نباشد؛ بلکه



- ترکیب چند رویداد می‌تواند دلیل کاهش ارزش باشد. زیانهای مورد انتظار ناشی از رویدادهای آتی، صرف‌نظر از احتمال آن، شناسایی نمی‌شوند. شواهد عینی نشان‌دهنده کاهش ارزش خالص سرمایه‌گذاری، شامل داده‌های قابل مشاهده‌ای است که واحد تجاری درباره رویدادهای عامل زیان به شرح زیر، به آنها توجه می‌کند:
- الف. مشکلات مالی عمده واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص؛
 - ب. نقض قرارداد، مانند نکول یا کوتاهی در پرداختها توسط واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص؛
 - پ. اعطای امتیاز توسط یک واحد تجاری به واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، به دلایل اقتصادی یا حقوقی مرتبط با مشکلات مالی واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص آن، به گونه‌ای که واحد تجاری در شرایط دیگر این امتیاز را در نظر نمی‌گرفت؛
 - ت. وجود احتمال اینکه واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، دچار ورشکستگی شود یا به نحوی دیگر سازماندهی مجدد مالی انجام دهد؛
 - ث. از بین رفتن بازار فعال برای خالص سرمایه‌گذاری به دلیل مشکلات مالی واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص.
۴۳. از بین رفتن یک بازار فعال به دلیل آنکه ابزارهای مالکانه یا ابزارهای مالی واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، دیگر به صورت عمومی معامله نمی‌شود، شواهدی از کاهش ارزش نیست. کاهش رتبه اعتباری واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص یا کاهش ارزش منصفانه واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، به خودی خود شواهدی از کاهش ارزش نیست، اگرچه ممکن است هنگام در نظر گرفتن آن همراه با سایر اطلاعات در دسترس، شواهدی از کاهش ارزش باشد.
۴۴. افزون بر این، برای انواع رویدادهای مندرج در بند ۴۲، شواهد عینی کاهش ارزش خالص سرمایه‌گذاری در ابزارهای مالکانه واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، شامل اطلاعاتی درباره تغییرات عمده واقع شده با تأثیر نامطلوب در محیط فناوری، بازار، اقتصادی یا قانونی است که واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص در آن فعالیت می‌کند و نشان‌دهنده آن است که بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در ابزار مالکانه ممکن است بازیافت نشود. کاهش عمده و طولانی مدت در ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در ابزار مالکانه به کمتر از بهای تمام شده آن نیز شواهد عینی از کاهش ارزش محسوب می‌شود.
۴۶. مبلغ بازیافتنی سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، باید برای هر واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص برآورد شود، مگر اینکه واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، جریانهای نقدی ورودی حاصل از استفاده مستمر که تا حد زیادی مستقل از جریانهای نقدی ورودی سایر داراییهای واحد تجاری است، ایجاد نکند.
۴۷. 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.
۴۸. این استاندارد، جایگزین استاندارد حسابداری ۲۰ سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته (تجدیدنظرشده ۱۳۸۹) می‌شود.



۴۹. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۴۰۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

۵۰. به استثنای الزام بند ۳۲(الف) این استاندارد مبنی بر اینکه محاسبه استهلاک سرقفلی مربوط به واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری منظور می‌شود، طبق استاندارد حسابداری ۳۸ (مصوب ۱۳۹۸) انجام می‌شود، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸ سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص (ویرایش ۲۰۱۸) نیز رعایت می‌شود. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸، استهلاک سرقفلی مربوط به واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری منظور می‌شود، مجاز نیست.





حسابداری اجاره‌ها

۳. الزامات این استاندارد باید برای حسابداری کلیه اجاره‌ها به استثنای موارد زیر بکار گرفته شود :
- الف. قراردادهای اجاره برای اکتشاف یا بهره‌برداری از منابع طبیعی مانند نفت، گاز، جنگل، فلزات و سایر حقوق مربوط به معادن، و
- ب. قراردادهای اعطای مجوز درخصوص استفاده از مواردی نظیر فیلمهای سینمایی و ویدیویی، نمایشنامه، حق اختراع، حق تألیف و نرم‌افزارهای رایانه‌ای.
۵. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- 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.
- اجاره غیر قابل فسخ : نوعی اجاره است که تنها در موارد زیر قابل فسخ است:
- الف . وقوع برخی پیشامدهای احتمالی بعید،
- ب . با مجوز اجاره‌دهنده،
- ج. انعقاد قرارداد جدید اجاره برای همان دارایی یا دارایی مشابه، بین همان اجاره‌کننده و اجاره‌دهنده، یا
- د. پرداخت مبلغ اضافی توسط اجاره‌کننده، به گونه‌ای که در آغاز اجاره در رابطه با استمرار اجاره اطمینانی معقول وجود داشته باشد.
- آغاز اجاره : عبارت است از تاریخ در اختیار گرفتن دارایی یا آغاز تعلق گرفتن اجاره‌بها، هر کدام مقدم است.
- 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.
- حداقل مبالغ اجاره : عبارت است از مبالغی که اجاره‌کننده باید در طول دوره اجاره بپردازد یا از وی انتظار می‌رود که پرداخت کند (به استثنای مخارج مالیات، نگهداری دارایی و خدمات که به عهده اجاره‌دهنده است) به اضافه:
- الف . در ارتباط با اجاره‌کننده، هر مبلغی که توسط وی یا هر شخص وابسته به وی تضمین شده است، یا
- ب. در ارتباط با اجاره‌دهنده، هر گونه ارزش باقیمانده که پرداخت آن توسط اجاره‌کننده یا شخص ثالثی به اجاره‌دهنده تضمین شده باشد.
- با این حال، چنانچه اجاره‌کننده اختیار داشته باشد دارایی مورد اجاره را به قیمتی خریداری کند که انتظار رود به مراتب کمتر از ارزش منصفانه آن در زمان قابل استفاده بودن اختیار خرید باشد و در آغاز قرارداد نیز اطمینان معقولی



درباره استفاده از این اختیار وجود داشته باشد، حداقل مبلغ اجاره عبارت از حداقل اجاره بهای قابل پرداخت در طول دوره اجاره به اضافه مبلغ مورد نیاز برای استفاده از اختیار خرید مزبور است.

ارزش منصفانه : مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.

عمر اقتصادی : عبارت است از :

- الف. مدت زمانی که انتظار می‌رود یک دارایی از لحاظ اقتصادی توسط یک یا چند کاربر قابل استفاده باشد، یا
- ب. تعداد تولید یا واحدهای مشابهی که انتظار می‌رود در فرایند استفاده از دارایی توسط یک یا چند استفاده‌کننده کسب شود.

عمر مفید : عبارت است از مدت زمانی که انتظار می‌رود منافع اقتصادی دارایی مورد اجاره توسط واحد تجاری مصرف شود. این دوره از ابتدای دوره اجاره شروع می‌شود و متأثر از محدودیتهای زمانی مندرج در قرارداد اجاره نیست.

ارزش باقیمانده تضمین شده : عبارت است از:

- الف. در مورد اجاره‌کننده، آن بخش از ارزش باقیمانده دارایی که توسط اجاره‌کننده یا شخص وابسته به وی تضمین گردیده است (مبلغ تضمین شده حداکثر مبلغی است که می‌تواند تحت هر شرایطی قابل پرداخت باشد)، و
 - ب. در مورد اجاره‌دهنده، آن بخش از ارزش باقیمانده دارایی که توسط اجاره‌کننده یا شخص ثالثی تضمین شده است. 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:

- الف. 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
- ب. ارزش فعلی مبلغ یاد شده در بند “الف” با نرخ ضمنی سود تضمین شده اجاره.

- سرمایه‌گذاری خالص در اجاره : عبارت است از سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره پس از کسر درآمد مالی کسب نشده.
- نرخ ضمنی سود تضمین شده 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، نرخ‌ی 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.



۸. نوع اجاره (یعنی سرمایه‌ای یا عملیاتی) به محتوای معامله و نه شکل قرارداد بستگی دارد. نمونه‌هایی از شرایطی که در آن، یک اجاره معمولاً به عنوان اجاره سرمایه‌ای طبقه‌بندی می‌شود، به شرح زیر است:
- الف. طبق قرارداد اجاره، مالکیت دارایی در پایان دوره اجاره به اجاره‌کننده منتقل شود (اجاره به شرط تملیک)،
- ب. 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،
- ج. دوره اجاره حداقل ۷۵ درصد عمر اقتصادی دارایی را دربر گیرد، حتی اگر مالکیت دارایی نهایتاً منتقل نشود.
- د. ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره در آغاز اجاره حداقل برابر با ۹۰ درصد ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره باشد، و
- ه. دارایی مورد اجاره دارای ماهیت خاصی باشد به گونه‌ای که تنها اجاره‌کننده بتواند بدون انجام تغییرات قابل ملاحظه، از آن استفاده کند
۱۱. 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.
۱۶. 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.
۱۷. 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.
۲۱. اجاره‌کننده باید در رابطه با اجاره‌های سرمایه‌ای موارد زیر را افشا کند:
- الف. رویه حسابداری مورد استفاده جهت شناسایی اجاره‌های سرمایه‌ای،
- ب. روشهای مورد استفاده جهت محاسبه استهلاک و عمر مفید یا نرخهای استهلاک مورد استفاده،
- ج. صورت تطبیق ناخالص مبلغ دفتری، ذخیره کاهش دائمی در ارزش دارایی و استهلاک انباشته در ابتدا و انتهای دوره که اضافات، کاهش، استهلاک دوره و سایر اقلام گردش داراییهای مورد اجاره را نشان دهد،
- د. مجموع هزینه‌های مالی که بابت قراردادهای اجاره سرمایه‌ای به دوره جاری تخصیص یافته است،
- ه. 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.



و . شرح کلی از اهم شرایط قرارداد اجاره برای اجاره کننده از جمله مدت، مبلغ اجاره سالانه، شرایط تجدید قرارداد، اختیار خرید و محدودیتهای پیش بینی شده در قرارداد اجاره شامل محدودیت در تقسیم سود، استقراضهای جدید یا قراردادهای اجاره جدید.

۲۲ . در اجاره های 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 استفاده کننده باشد.

۲۴ . اجاره کننده باید در رابطه با اجاره های عملیاتی موارد زیر را افشا کند:

الف. حداقل مبالغ اجاره آتی برای اجاره های عملیاتی غیر قابل فسخ همراه با اطلاعات مربوط به مدت و مبلغ اجاره سالیانه،

ب . مبالغ اجاره که به عنوان هزینه دوره شناسایی شده است، و

ج . شرح کلی از اهم شرایط اجاره در مورد اجاره کننده از جمله محدودیتهای پیش بینی شده در قرارداد اجاره، شامل محدودیت در تقسیم سود، استقراضهای جدید و انعقاد قراردادهای اجاره جدید.

۲۵ . اجاره دهنده باید دارایی مرتبط با اجاره سرمایه ای را در ترازنامه به عنوان یک رقم دریافتی و به مبلغی معادل سرمایه گذاری خالص در اجاره منعکس کند.

۳۱ . اجاره دهنده ای که تولید کننده 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 تضمین شده کمتری استفاده شود، سود حاصل از فروش باید با اعمال نرخ سود تضمین شده تجاری رایج شناسایی شود. افزون بر این، مخارج مستقیم اولیه باید در شروع دوره اجاره به عنوان هزینه در صورت سود و زیان شناسایی شود.

۳۶ . اجاره دهنده باید در رابطه با اجاره های سرمایه ای موارد زیر را افشا کند :

الف. سرمایه گذاری ناخالص در اجاره ها، درآمد مالی کسب نشده و سرمایه گذاری خالص در اجاره ها در تاریخ ترازنامه و همچنین تفکیک خالص مطالبات مربوط (سرمایه گذاری خالص در اجاره) به دو طبقه جاری و غیر جاری،

ب . ذخیره انباشته برای حداقل مبالغ اجاره غیر قابل وصول، و

ج . شرح کلی از اهم شرایط قرارداد اجاره بلند مدت در مورد اجاره دهنده .

۳۷ . اجاره دهنده باید داراییهای موضوع اجاره عملیاتی را بر اساس ماهیت تحت سرفصل داراییهای ثابت مشهود یا داراییهای نامشهود در ترازنامه ارائه کند

۳۹ . 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 .

۴۲ . استهلاك داراییهای اجاره داده شده باید منطبق با رویه معمول اجاره دهنده برای داراییهای مشابه باشد و هزینه استهلاك باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان " داراییهای ثابت مشهود " محاسبه و شناسایی شود.



۴۴. اجاره‌دهنده باید در رابطه با اجاره‌های عملیاتی موارد زیر را افشا کند:
- الف. صورت تطبیق ناخالص مبلغ دفتری، استهلاک انباشته و ذخیره کاهش دائمی در ارزش برای هر گروه اصلی از داراییهای مورد اجاره در ابتدا و انتهای دوره که حسب مورد نشان‌دهنده موارد زیر باشد:
- هزینه استهلاک دوره،
 - زیان کاهش دائمی در ارزش شناسایی شده در صورت سود و زیان، و
 - برگشت زیانهای کاهش دائمی در ارزش داراییها طی دوره،
- ب. حداقل مبالغ اجاره آتی مربوط به اجاره‌های عملیاتی غیرقابل فسخ همراه با اطلاعات مربوط به مدت و مبلغ اجاره سالیانه، و
- ج. شرح کلی از اهم شرایط اجاره‌ها در مورد اجاره‌دهنده.
۴۶. 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.
۴۸. 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.
۵۰. 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.
۵۲. الزامات این استاندارد برای کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.





گزارشگری مالی میان دوره‌ای

۳. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- دوره میانی : دوره مالی گزارشگری کوتاه‌تر از یک سال مالی است.
- گزارش مالی میان دوره‌ای : 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.
- صورتهای مالی فشرده : حداقل شامل صورتهای مالی اساسی و گزیده‌ای از یادداشتهای توضیحی مطابق الزامات این استاندارد است.
۸. مجموعه کامل صورتهای مالی طبق استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان نحوه ارائه صورتهای مالی شامل اجزای زیر است:
- الف. صورت وضعیت مالی،
 - ب. صورت سود و زیان،
 - ج. صورت سود و زیان جامع،
 - د. صورت جریانهای نقدی، و
 - ه. یادداشتهای توضیحی.
۱۲. گزارش مالی میان دوره‌ای حداقل باید شامل اجزای زیر باشد:
- الف. صورت وضعیت مالی،
 - ب. صورت سود و زیان،
 - ج. صورت سود و زیان جامع،
 - د. صورت جریانهای نقدی، و
 - ه. گزیده‌ای از یادداشتهای توضیحی.
۱۳. چنانچه واحد تجاری در گزارش مالی میان دوره‌ای، مجموعه کامل صورتهای مالی را منتشر کند، شکل و محتوای این صورتهای مالی باید با الزامات مندرج در استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان "نحوه ارائه صورتهای مالی" منطبق باشد.
۱۴. چنانچه واحد تجاری در گزارش مالی میان دوره‌ای، مجموعه صورتهای مالی به شکل فشرده را منتشر کند، این صورتهای مالی باید شامل صورتهای مالی اساسی طبق الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان "نحوه ارائه صورتهای مالی" و گزیده‌ای از یادداشتهای توضیحی طبق الزامات استاندارد حاضر باشد. یادداشتهای اضافی در صورتی که عدم انعکاس آنها، صورتهای مالی میان دوره‌ای را گمراه کننده سازد، باید در این صورتهای گنجانده شود.



۱۶. عبارت "گزارش مالی میان دوره‌ای" باید در عناوین کلیه صفحات گزارش درج شود.
۱۹. واحد تجاری باید اطلاعات زیر را، به عنوان حداقل اطلاعات لازم، در صورت با اهمیت بودن در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی میان دوره‌ای افشا کند. این اطلاعات باید برای دوره‌ای که از ابتدای سال مالی شروع و به پایان دوره میانی ختم می‌شود، گزارش گردد. همچنین، واحد تجاری باید معاملات و سایر رویدادهایی را که برای درک بهتر وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری در دوره میانی با اهمیت است، افشا کند:
- الف. افشای یکنواختی رویه‌های حسابداری و روشهای محاسباتی مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی میان دوره‌ای با آخرین صورتهای مالی سالانه و در صورت تغییر رویه‌ها و روشها افشای ماهیت و اثرات تغییر،
- ب. تشریح عملیات فصلی یا چرخه‌ای در دوره میانی،
- ج. ماهیت و مبلغ اقلام مؤثر بر داراییها، بدهیها، حقوق صاحبان سرمایه، سود (زیان) خالص یا جریانهای نقدی که از نظر ماهیت، اندازه یا وقوع غیرمعمول است،
- د. ماهیت و مبلغ تغییر در برآورد مبالغ گزارش شده در دوره(های) میانی قبلی سال مالی جاری یا تغییر در برآورد مبالغ گزارش شده در سالهای مالی گذشته، مشروط بر اینکه تغییرات یاد شده آثار مهمی بر اقلام دوره میانی جاری داشته باشد،
- ه. افزایش یا کاهش سرمایه و انتشار یا بازخرید اوراق مشارکت،
- و. رویدادهای بااهمیت پس از پایان دوره میانی که در صورتهای مالی میان دوره‌ای منعکس نشده است،
- ز. اثر تغییرات ساختاری واحد تجاری طی دوره میانی از جمله ترکیب واحدهای تجاری، تحصیل یا واگذاری واحدهای تجاری فرعی و سرمایه‌گذاریهای بلندمدت، تجدید ساختار و عملیات متوقف شده،
- ح. تغییر در بدهیهای احتمالی یا داراییهای احتمالی از تاریخ آخرین ترازنامه سالانه، و
- ط. اطلاعات لازم درباره طرحهای توسعه، جایگزینی و غیره.
۲۳. چنانچه گزارش مالی میان دوره‌ای واحد تجاری با الزامات این استاندارد حسابداری انطباق داشته باشد این واقعیت باید افشا شود.
۲۴. گزارش مالی میان دوره‌ای باید شامل صورتهای مالی میان دوره‌ای برای دوره‌های زیر باشد:
- الف. ترازنامه به تاریخ پایان دوره میانی جاری، همراه با اقلام مقایسه‌ای به تاریخ پایان سال مالی قبل، و
- ب. صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای دوره میانی جاری همراه با اقلام مقایسه‌ای برای دوره میانی مشابه سال مالی قبل و نیز اقلام مقایسه‌ای سال مالی قبل.
۲۶. در تصمیم‌گیری برای شناسایی، اندازه‌گیری، طبقه‌بندی یا افشای یک قلم جهت مقاصد گزارشگری مالی میان دوره‌ای، اهمیت باید با توجه به اطلاعات مالی میان دوره‌ای ارزیابی شود. در ارزیابی اهمیت باید به این نکته توجه داشت که اندازه‌گیری اقلام در دوره میانی در مقایسه با اندازه‌گیری داده‌های مالی سالانه، بیشتر متکی به برآورد است.
۲۸. واحد تجاری باید برای تهیه صورتهای مالی میان دوره‌ای از رویه‌های یکسان با رویه‌های مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی سالانه استفاده کند. تغییر در رویه‌های حسابداری بعد از تاریخ آخرین صورتهای مالی سالانه که در صورتهای مالی سالانه بعدی منعکس می‌شود از این قاعده مستثنی است. به هر حال، تناوب گزارشگری واحد



تجاری (سالانه، شش ماهه یا فصلی) نباید بر اندازه‌گیری نتایج سالانه اثر داشته باشد. برای دستیابی به این هدف، اندازه‌گیری برای مقاصد گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای، باید آن دوره زمانی را دربر گیرد که از ابتدای سال مالی شروع و به پایان دوره میانی ختم می‌شود.

۳۵. درآمدهای عملیاتی که به صورت فصلی، چرخه‌ای یا موردی طی سال مالی تحصیل می‌گردد و نیز مخارجی که به صورت نامنظم طی سال مالی واقع می‌شود باید در همان دوره میانی به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی شود که معیارهای شناخت بکار گرفته شده برای تهیه صورتهای مالی سالانه، در آن دوره احراز گردد.

۳۸. به منظور ارائه اطلاعات قابل اتکا و همچنین افشای مناسب کلیه اطلاعات بااهمیت و مربوط برای درک وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری، در تهیه گزارش مالی میان‌دوره‌ای باید از روشهای اندازه‌گیری مناسب استفاده شود. اگرچه اندازه‌گیریها هم در گزارش مالی میان‌دوره‌ای و هم در گزارش مالی سالانه مبتنی بر برآوردهای معقول است، اما برای تهیه گزارشهای مالی میان‌دوره‌ای، برآوردها کاربرد گسترده‌تری دارد.

۴۰. در صورت تغییر در رویه حسابداری، مبالغ دوره میانی جاری و دوره‌های قبل که به شکل مقایسه‌ای ارائه می‌گردد باید بر مبنای رویه جدید محاسبه شود. همچنین در صورت اصلاح اشتباه، ارقام مقایسه‌ای نیز باید ارائه مجدد شود. با آثار انباشته تغییر در رویه حسابداری و نیز اصلاح اشتباه باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان "گزارش عملکرد مالی" برخورد شود.

۴۱. الزامات این استاندارد برای کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.





با اجرای «استاندارد شماره ۴۰» با عنوان «مشارکتهای»، این
استاندارد از تاریخ ۱۴۰۰/۰۱/۰۱ کنار گذارده می‌شود.





گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری

۳. در این استاندارد اصطلاح واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری با معنی مشخص زیر بکار رفته است:
- 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:
- الف. عملیات اصلی برنامه‌ریزی شده، شروع نشده باشد، یا
- ب. عملیات اصلی برنامه‌ریزی شده، شروع شده ولی درآمد عملیاتی قابل توجهی از آن حاصل نشده باشد.
۴. 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 تأمین 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.
۸. درآمد در واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری براساس استانداردهای حسابداری که در واحدهای تجاری در حال بهره‌برداری استفاده می‌شود، شناسایی می‌گردد.
۱۱. صورتهای مالی واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری باید شامل اطلاعات اضافی زیر باشد:
- الف. درج عبارت "قبل از مرحله بهره‌برداری" در کلیه صفحات صورتهای مالی،
- ب. انعکاس مبالغ انباشته جریانهای ورودی و خروجی نقدی از ابتدای شروع فعالیت واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری در صورت جریان وجوه نقد،
- ج. ارائه اطلاعات در مورد نوع، ماهیت و مراحل فعالیت‌های انجام شده (از جمله درصد پیشرفت پروژه)،
- د. ارائه جدول زمانبندی اجرای پروژه و دلایل تأخیر در اجرا در صورت وجود،
- ه. ارائه جدول مقایسه‌ای عملکرد پروژه با برآوردهای اولیه (اعم از ریالی و ارزی)، و
- و. ارائه اطلاعات مربوط به مبالغ انباشته درآمد و هزینه از ابتدای فعالیت واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری به تفکیک اقلام عمده.
۱۳. در صورتهای مالی اولین دوره مالی پس از شروع بهره‌برداری باید افشا شود که واحد تجاری در دوره مالی گذشته، در مرحله قبل از بهره‌برداری بوده است و چنانچه صورتهای مالی سال(های) گذشته که واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری بوده برای اهداف مقایسه‌ای ارائه می‌شود، افشای اطلاعات اضافی طبق بند ۱۱ ضرورت ندارد.
۱۴. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.





گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف

۳. کلیه واحدهای تجاری که اوراق سهام آنها به عموم عرضه می‌شود یا در جریان انتشار عمومی است باید الزامات این استاندارد را رعایت کند.

۴. سایر واحدهای تجاری چنانچه داوطلبانه در صورتهای مالی تهیه شده براساس استانداردهای حسابداری، اطلاعات بر حسب قسمتهای مختلف را افشا نمایند، باید الزامات این استاندارد را به طور کامل رعایت کنند.

۶. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است :

قسمت تجاری : جزئی قابل تفکیک از واحد تجاری است که یک محصول یا خدمت یا گروهی از محصولات یا خدمات مرتبط را ارائه می‌کند 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 :

الف. ماهیت محصولات یا خدمات،

ب. ماهیت فرآیندهای تولید،

ج. نوع یا طبقه مشتریان برای محصولات یا خدمات،

د. روشهای توزیع محصولات یا ارائه خدمات، و

ه. ماهیت مقررات مربوط، برای مثال، مقررات بانکی و بیمه‌ای.

قسمت جغرافیایی : جزیی 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 می‌کنند. عوامل زیر باید در تشخیص قسمتهای جغرافیایی در نظر گرفته شود:

الف. تشابه شرایط اقتصادی و سیاسی،

ب. روابط بین عملیات در مناطق جغرافیایی مختلف،

ج. مجاورت عملیات،

د. مخاطرات خاص ناشی از عملیات در مناطق مشخص،

ه. مقررات کنترل ارز، و

و. مخاطرات نوسانات ارزی.

• قسمت قابل گزارش : قسمتی تجاری یا جغرافیایی است که بر مبنای تعاریف پیشگفته مشخص می‌شود و براساس این استاندارد، افشای اطلاعات قسمت در مورد آن ضرورت دارد.



- درآمد عملیاتی قسمت : عبارت است از درآمد حاصل از فعالیتهای اصلی و مستمر که مستقیماً قابل انتساب یا بر مبنایی منطقی، قابل تخصیص به قسمت است اعم از اینکه از فروش به مشتریان برون سازمانی یا معاملات با سایر قسمتهای همان واحد تجاری ناشی شده باشد.
 - هزینه عملیاتی قسمت : عبارت است از هزینههای مرتبط با فعالیتهای اصلی و مستمر که مستقیماً قابل انتساب یا بر مبنایی منطقی قابل تخصیص به قسمت است اعم از اینکه مرتبط با فروش به مشتریان برون سازمانی یا معاملات با سایر قسمتهای همان واحد تجاری باشد.
 - نتیجه عملیات قسمت : عبارت از درآمد عملیاتی قسمت پس از کسر هزینه عملیاتی آن است.
 - داراییهای قسمت : عبارت است از داراییهایی که به طور مستقیم قابل انتساب یا بر مبنایی منطقی قابل تخصیص به فعالیتهای عملیاتی قسمت باشد.
 - بدهیهای قسمت : عبارت است از بدهیهایی که مستقیماً قابل انتساب و یا بر مبنایی منطقی قابل تخصیص به فعالیتهای عملیاتی قسمت باشد.
۱۴. 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
- الف. 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
- ب. 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
- ج. داراییهای آن حداقل ۱۰ درصد جمع داراییهای تمام قسمتها باشد.
۱۵. 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 آستانه‌های ۱۰ درصد بند ۱۴ باشد. این عمل تا آنجا ادامه می‌یابد که مجموع درآمد عملیاتی قسمتهای قابل گزارش حداقل ۷۵ درصد جمع درآمد عملیاتی تلفیقی یا درآمد عملیاتی واحد تجاری باشد.
۱۶. قسمت یا قسمتهایی که زیر تمام آستانه‌های اهمیت طبق بند ۱۴ قرار می‌گیرد و مشمول بند ۱۵ نمی‌شود باید به طور جداگانه تحت عنوان سایر (قسمتهای تخصیص نیافته) گزارش گردد.
۱۸. قسمتی که در دوره قبل به دلیل احراز یکی از آستانه‌های ۱۰ درصد مربوط به عنوان قسمت قابل گزارش تعیین شده است، چنانچه بر مبنای قضاوت مدیریت واحد تجاری همچنان دارای اهمیت باشد باید برای دوره جاری نیز به عنوان قسمت قابل گزارش تلقی شود حتی اگر درآمد عملیاتی، نتیجه عملیات و داراییهای آن بیش از آستانه‌های ۱۰ درصد نباشد.
۱۹. چنانچه قسمتی به دلیل احراز یکی از آستانه‌های ۱۰ درصد، در دوره جاری به عنوان قسمت قابل گزارش تعیین شود، اطلاعات مقایسه‌ای دوره قبل آن باید ارائه مجدد شود، به استثنای مواردی که انجام این کار عملی نباشد.



۲۰. اطلاعات قسمت باید براساس همان رویه‌های حسابداری تهیه شود که برای تهیه و ارائه صورتهای مالی تلفیقی یا صورتهای مالی واحد تجاری، بکار گرفته شده است.

۲۲. داراییهایی که به طور مشترک توسط دو یا چند قسمت استفاده می‌شود فقط در صورتی باید به آن قسمتها تخصیص یابد که درآمدها و هزینه‌های عملیاتی مربوط به آن داراییها نیز به همان قسمتها تخصیص داده شود.

۲۴. واحد تجاری باید موارد زیر را برای هر قسمت قابل گزارش تجاری یا جغرافیایی مبتنی بر مکان استقرار داراییها افشا کند:

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

ب. نتیجه عملیات قسمت،

ج. جمع مبلغ دفتری داراییهای قسمت،

د. بدهیهای قسمت،

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

و. جمع مبلغ هزینه استهلاک داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود هر دوره قسمت که در نتیجه عملیات آن قسمت منظور شده است، و

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

در مورد قسمت جغرافیایی مبتنی بر مکان بازارها و مشتریان چنانچه با مکان استقرار داراییها متفاوت باشد و درآمد عملیاتی آن از فروش به مشتریان برون سازمانی برابر با حداقل ۱۰ درصد جمع درآمد عملیاتی واحد تجاری از فروش به تمام مشتریان برون سازمانی باشد، واحد تجاری باید درآمد عملیاتی چنین قسمتهایی را به طور جداگانه افشا کند.

۲۵. واحد تجاری باید صورت تطبیق اطلاعات افشا شده برای قسمتهای قابل گزارش و اطلاعات تجمیعی 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.

۲۶. 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.

۲۷. 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 را، 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.
۳۱. واحد تجاری باید انواع محصولات و خدمات منظور شده در هر قسمت تجاری گزارش شده و نیز ترکیب هر قسمت جغرافیایی گزارش شده را افشا کند.
۳۴. التزامات لین استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست .





فعالیت‌های کشاورزی

۱. کاربرد این استاندارد در حسابداری موارد زیر الزامی است، مشروط بر اینکه به فعالیت کشاورزی مربوط باشد :
 - الف . داراییهای زیستی، و
 - ب . تولید کشاورزی در زمان برداشت.
۴. جدول زیر نشان دهنده نمونه‌هایی از داراییهای زیستی، تولیدات کشاورزی و محصولات است که از فراوری پس از برداشت حاصل می‌شود :

داراییهای زیستی	تولیدات کشاورزی	محصولات فراوری شده بعد از برداشت
گوسفند	پشم	نخ ، فرش
گله شیری	شیر	پنیر
گوساله	گوشت	سوسیس
مرغ تخم‌گذار	تخم مرغ	محصولات غذایی
ماهی	گوشت	کنسرو ماهی
تاکستان	انگور	سرکه
درخت سیب	سیب	کمپوت
گیاهان	پنبه	نخ ، پارچه
	نیشکر	شکر
بوته چای	برگ چای	چای خشک
درختان جنگل مصنوعی	تنه درخت	الوار

۵. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص شده زیر به کار رفته است :



- 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 می‌انجامد.
 - 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 می‌شود و قابلیت برداشت در بیش از یک سال را دارد.
 - دارایی زیستی غیر مولد : به طبقه‌ای از داراییهای زیستی گفته می‌شود که واجد شرایط تعیین شده برای داراییهای زیستی مولد نیست.
۹. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر به کار رفته است:
- بازار فعال : عبارت است از بازاری که کلیه شرایط زیر را دارد:
- الف . اقلام مبادله شده در بازار متجانس هستند،
- ب. معمولاً خریداران و فروشندگان مایل در هر زمان وجود دارند، و
- ج. قیمت‌ها برای عموم قابل دسترسی است.
- مبلغ دفتری : مبلغی است که دارایی به آن مبلغ در ترازنامه منعکس می‌شود.
 - ارزش منصفانه : مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی ، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله یا یک بدهی را تسویه کنند.
- ۱۲ . واحد تجاری باید دارایی زیستی یا تولید کشاورزی را فقط زمانی شناسایی کند که :
- الف . کنترل دارایی را در نتیجه رویدادهای گذشته بدست آورده باشد ،
- ب . جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط به دارایی به درون واحد تجاری محتمل باشد، و
- ج . ارزش منصفانه یا بهای تمام شده دارایی به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.
- ۱۳ . دارایی زیستی مولد باید بر مبنای بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته یا مبلغ تجدید ارزیابی ، به عنوان نحوه عمل مجاز جایگزین ، منطبق با الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان "داراییهای ثابت مشهود" شناسایی و گزارش شود.
- ۱۴ . به استثنای دارایی زیستی غیر مولد خریداری شده که تنها در زمان شناخت اولیه به بهای تمام شده شناسایی می‌شود ، داراییهای زیستی غیر مولد باید در شناخت اولیه و در تاریخ ترازنامه به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج



برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری شود بجز در مورد توضیح داده شده در بند ۲۶ که نمی‌توان ارزش منصفانه را به گونه‌ای اتکا پذیر اندازه‌گیری کرد.

۱۵. تولید کشاورزی باید در زمان برداشت به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری شود. ارزش تعیین شده مزبور هنگام به‌کارگیری استاندارد حسابداری شماره ۸ با عنوان "حسابداری موجودی مواد و کالا" یا استاندارد حسابداری دیگری، بهای تمام شده آن محصول محسوب می‌شود.

۲۳. 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.

۲۵. 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.

۲۶. این پیش فرض وجود دارد که ارزش منصفانه دارایی زیستی غیر مولد را می‌توان به گونه‌ای اتکا پذیر اندازه‌گیری کرد. به هر حال پیش فرض یاد شده تنها در شناخت اولیه دارایی زیستی غیر مولدی که قیمت یا ارزش بازار آن در دسترس نیست و سایر برآوردهای ارزش منصفانه آن به وضوح غیرقابل اتکا است، می‌تواند مصداق نداشته باشد. در این موارد، دارایی زیستی غیر مولد باید به بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش، اندازه‌گیری شود. در هر زمان که بتوان ارزش منصفانه چنین دارایی را به گونه‌ای اتکا پذیر اندازه‌گیری کرد، واحد تجاری باید آن را به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری کند.

۳۱. واحد تجاری باید مبلغ دفتری داراییهای زیستی مولد و غیر مولد خود را به‌صورت جداگانه در ترازنامه ارائه کند.

۳۲. واحد تجاری باید موارد زیر را که در دوره جاری ایجاد شده است در صورت سود و زیان افشا کند :

الف. جمع درآمدها یا هزینه‌های ناشی از شناخت اولیه تولید کشاورزی،

ب. جمع درآمدها یا هزینه‌های ناشی از شناخت اولیه و تغییرات در ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش داراییهای زیستی غیرمولد، و

ج. سود یا زیان ناشی از فروش تولید کشاورزی و داراییهای زیستی غیرمولد با ارائه فروش و بهای تمام شده انتسابی آن.

۳۳. واحد تجاری باید اطلاعات تشریحی یا کمی زیر را در صورتهای مالی افشا کند :

الف. ماهیت فعالیتهای مرتبط با هر گروه از داراییهای زیستی،

ب. مقادیر هر گروه از داراییهای زیستی غیر مولد در پایان دوره مالی، و

ج. مبالغ دفتری و مقادیر داراییهای زیستی مولد به‌تفکیک در جریان رشد (مثلاً نابالغ) و در حال بهره‌برداری (مثلاً بالغ).

۳۴. واحد تجاری باید روشها و مفروضات عمده به‌کار گرفته شده در تعیین ارزش منصفانه هر گروه از تولید کشاورزی در زمان برداشت و هر گروه از داراییهای زیستی غیر مولد را افشا کند.



۳۵. واحد تجاری باید مقدار و ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش تولید کشاورزی برداشت شده طی دوره که در زمان برداشت تعیین گردیده است را افشا کند.
۳۶. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند :
- الف. مبالغ دفتری داراییهای زیستی که در رابطه با مالکیت آنها محدودیت وجود دارد و یا در وثیقه بدهیها قرار گرفته است ، و
- ب. تعهدات مربوط به توسعه یا تحصیل داراییهای زیستی مولد.
۳۷. واحد تجاری باید صورت تطبیقی از تغییرات مبالغ دفتری داراییهای زیستی غیر مولد در ابتدا و انتهای دوره را ارائه کند. درج اطلاعات مقایسه‌ای ضروری نیست. این صورت تطبیق باید شامل موارد زیر باشد:
- الف. درآمدها یا هزینه‌های ناشی از تغییرات در ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش،
- ب. افزایشهای ناشی از خرید،
- ج. کاهشهای ناشی از فروش و طبقه‌بندی داراییهای زیستی غیرمولد 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 طبقه‌بندی شده است ،
- د. کاهشهای ناشی از برداشت، و
- ه. سایر تغییرات.
۴۰. در مواردی که اندازه‌گیری ارزش منصفانه داراییهای زیستی غیر مولد به‌گونه‌ای اتکا پذیر میسر نباشد (رجوع شود به بند ۲۶) واحد تجاری در پایان دوره مالی باید درخصوص این داراییها موارد زیر را افشا کند :
- الف. شرحی از داراییهای زیستی غیر مولد ،
- ب. تشریح دلایل عدم امکان اندازه‌گیری به ارزش منصفانه به‌گونه‌ای اتکا پذیر ،
- ج. در صورت امکان، دامنه برآوردهایی که به احتمال زیاد ارزش منصفانه در آن قرار می‌گیرد، و
- د. مبلغ دفتری ناخالص و کاهش ارزش انباشته در ابتدا و پایان دوره.
۴۱. در صورتی که ارزش منصفانه داراییهای زیستی غیر مولد که قبلاً به بهای تمام شده پس از کسر کاهش ارزش انباشته اندازه‌گیری شده است طی دوره جاری به گونه‌ای اتکا پذیر قابل اندازه‌گیری باشد، واحد تجاری باید موارد زیر را درخصوص این داراییها افشا کند :
- الف. شرحی از داراییهای زیستی غیر مولد ،
- ب. تشریح این که چرا ارزش منصفانه به گونه‌ای اتکا پذیر قابل اندازه‌گیری شده است ، و
- ج. آثار تغییر مبنای اندازه‌گیری.
۴۲. الزامات این استاندارد حسابداری در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آن منتهی به ۳۰ اسفند ۱۳۸۳ یا پس از آن می‌باشد، لازم‌الاجراست.





طرح‌های مزایای بازنشستگی

۵. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
 - طرح‌های مزایای بازنشستگی: برنامه‌هایی است که به موجب آن برای اعضا پس از خاتمه خدمت، مزایایی در قالب حقوق بازنشستگی یا مستمری فراهم می‌شود، به شرطی که بتوان این مزایا را قبل از خاتمه خدمت براساس 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 می‌رود باتوجه به سنوات خدمت گذشته اعضا به آنان پرداخت شود.
 - اعضا: شامل کلیه افراد اعم از شاغلین، بازنشستگان و مستمری‌بگیرانی است که از مزایای طرح بازنشستگی بهره‌مند می‌شوند.
 - صندوق بازنشستگی: شخصیت حقوقی مستقلی است که تحت عناوینی مانند صندوق، سازمان، مؤسسه و غیره براساس قانون، اساسنامه یا دستورالعمل خاص، در حوزه تأمین مزایای بازنشستگی اعضا، فعالیت می‌کند.
 - ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر ا کچوئری: عبارت است از ارزش فعلی پرداختهای مورد انتظار به اعضای طرح بابت سنوات خدمت گذشته آنان که بر مبنای مفروضات ا کچوئری محاسبه می‌شود. خالص داراییهای طرح (ارزش ویژه طرح) عبارت است از داراییهای طرح منهای بدهیهای آن غیر از ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر ا کچوئری.
۹. ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر ا کچوئری باید براساس پرداختهای مورد انتظار طبق شرایط طرح، باتوجه به سنوات خدمت اعضا تا تاریخ مورد نظر و سطح حقوق و مزایای جاری اعضا محاسبه شود.
۱۴. ارزیابی مبتنی بر ا کچوئری باید حداقل هر سه سال یکبار انجام شود.
۱۶. سرمایه‌گذاریهای طرح باید براساس مفاد استانداردهای شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها"، شماره ۱۸ با عنوان "صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی"، شماره ۱۹ با عنوان "ترکیب واحدهای تجاری"، شماره ۲۰ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته" و شماره ۲۳ با عنوان "حسابداری مشارکتهای خاص" اندازه‌گیری و گزارش شود.
۱۷. صورت‌های مالی تلفیقی طرح باید بر مبنای ساختار پیش بینی شده در این استاندارد برای صورت‌های مالی طرح‌های مزایای بازنشستگی تهیه و ارائه شود.
۱۸. حق بیمه‌های دریافتی باید به مبالغ قبل دریافت اندازه‌گیری و گزارش شود مشروط به اینکه جریان منافع اقتصادی مرتبط با حق بیمه به درون طرح محتمل باشد.



۲۰. 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.

۲۱. برای تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان، صورتهای مالی طرح باید شامل موارد زیر باشد:
الف. ترازنامه،

ب. صورت تغییرات در خالص داراییها،

ج. صورت درآمد و هزینه، و

د. یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی.

۲۳. در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی باید ارتباط بین ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکچوئری و ارزش منصفانه خالص داراییهای طرح (به استثنای داراییهای ثابت مشهود) و خط مشی تأمین مالی مزایای بازنشستگی تبیین شود.

۲۵. ترازنامه طرح مزایای بازنشستگی باید حداقل حاوی اقلام اصلی زیر باشد :
الف. سرمایه گذارها به تفکیک :

- سرمایه گذاری در شرکتهای فرعی،

- سرمایه گذاری در شرکتهای وابسته،

- سرمایه گذاری در مشارکتهای خاص،

- سرمایه گذاری در سایر شرکتهای،

- املاک،

- اوراق مشارکت،

- تسهیلات اعطایی،

- سپردههای بانکی،

ب. موجودی نقد،

ج. حق بیمه های دریافتی،

د. سایر حسابها و اسناد دریافتی،

ه. داراییهای ثابت مشهود،

و. حسابها و اسناد پرداختی،

ز. تسهیلات دریافتی،

ح. ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان،

ط. خالص داراییهای طرح، و

ی. ارزش ویژه طرح.



۲۶. ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکچوئری باید زیر ترازنامه افشا شود.
۲۷. صورت تغییرات در خالص داراییها باید حداقل حاوی اقلام اصلی زیر باشد:
- الف. حق بیمه‌های بازنشستگی،
 - ب. کمکهای بلاعوض،
 - ج. حق بیمه انتقالی از سایر طرحها،
 - د. حقوق و سایر مزایای بازنشستگی اعضا،
 - ه. حق بیمه انتقالی به سایر طرحها،
 - و. هزینه‌های اداره طرح،
 - ز. مازاد (کسری) درآمد نسبت به هزینه.
۲۸. صورت درآمد و هزینه باید حداقل حاوی اقلام اصلی مندرج در بند ۵۸ استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان "نحوه ارائه صورتهای مالی" باشد.
۲۹. در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی علاوه بر الزامات افشای سایر استانداردهای حسابداری مربوط، باید حداقل موارد زیر افشا شود:
- الف. رویه‌ها و مفروضات مورد استفاده برای تعیین ارزش منصفانه سرمایه‌گذاریها،
 - ب. رویه‌ها و مفروضاتی که در محاسبه ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکچوئری بکار رفته است و هرگونه تغییر در رویه‌ها و مفروضات در فاصله بین دو تاریخ انجام اکچوئری،
 - ج. تاریخ انجام آخرین ارزیابی مبتنی بر اکچوئری،
 - د. اطلاعات مختصر در مورد گروههای کارکنان تحت پوشش و کارفرمایان،
 - ه. اطلاعات آماری درخصوص تعداد بازنشستگان، مستمری بگیران و اعضای شاغل،
 - و. اطلاعات مختصر در مورد طرحهای بازنشستگی و ارائه اطلاعات کلی درخصوص شرایط هر کدام (نظیر شرایط استحقاق، مبالغ و درصدهای قابل پرداخت)،
 - ز. شرح تغییرات طی سال مالی در شرایط پرداخت مزایای بازنشستگی، حق بیمه‌ها، شرایط عضویت طرح و قوانین و مقررات مرتبط با طرح و اینکه تغییرات یاد شده در محاسبات اکچوئری منظور شده است یا خیر،
 - ح. خط مشی تأمین منابع و هرگونه تغییر در آن طی سال مالی،
 - ط. وضعیت مالیاتی طرح،
 - ی. معاملات طرح با واحدهای تجاری تحت کنترل یا تحت نفوذ قابل ملاحظه تمام یا برخی از اعضا، کارفرمایان یا نفوذ قابل ملاحظه در طرح، کانونهای بازنشستگی و سازمانها و تشکلهای مرتبط با اعضا و یا طرح،
 - ک. سیاستهای سرمایه‌گذاری منابع طرح،



- ل. سرمایه‌گذاری طرح در سهام کارفرمایی که بر طرح نفوذ قابل ملاحظه دارند، و
- م. جدول جزئیات ارزش منصفانه خالص داراییهای طرح، به‌استثنای 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 تأمین مبالغ کسری.
۳۰. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی طرحهای مزایای بازنشستگی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۳۸۴ یا بعد از آن شروع می‌شود لازم‌الاجراست.





۳. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- قرارداد بیمه (بیمه‌نامه): عقدی است که به موجب آن یک طرف (بیمه‌گر) متعهد می‌شود در ازای دریافت حق بیمه از طرف دیگر (بیمه‌گذار)، 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 بیمه‌گر نسبت به پرداخت وجوهی معین براساس رویداد مشخصی، اطمینان می‌دهد.
- بیمه عمومی: به بیمه‌های غیر از بیمه زندگی اطلاق می‌شود.
- حق بیمه: مبلغی است که بیمه‌گر در ازای پذیرش خطر طبق قرارداد بیمه از بیمه‌گذار مطالبه می‌کند.
- تاریخ شروع پوشش بیمه‌ای: عبارت است از تاریخ شروع پذیرش خطر توسط بیمه‌گر طبق قرارداد بیمه.
- بیمه اتکایی: بیمه‌ای است که به موجب آن یک طرف (بیمه‌گر اتکایی) در ازای دریافت حق بیمه، جبران تمام یا بخشی از خسارت وارده به طرف دیگر (بیمه‌گر واگذارنده) را بابت بیمه‌نامه یا بیمه‌نامه‌های صادره و یا قبولی توسط وی، تعهد می‌کند.
- بیمه اتکایی نسبی: نوعی بیمه اتکایی است که به موجب آن بیمه‌گر اتکایی در قبال دریافت نسبتی از حق بیمه قرارداد بیمه اولیه، تعهد می‌کند به همان نسبت خسارت وارده به بیمه‌گر واگذارنده را جبران کند.
- بیمه اتکایی غیرنسبی: نوعی بیمه اتکایی است که در آن بیمه‌گر اتکایی در قبال دریافت حق بیمه، تعهد می‌کند 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.
۴. درآمد حق بیمه باید از تاریخ شروع پوشش بیمه‌ای و به محض اینکه حق بیمه به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد، شناسایی شود.
۷. درآمد حق بیمه باید به طور یکنواخت در طول دوره بیمه‌نامه (برای بیمه‌های مستقیم) یا در طول دوره پذیرش غرامت (برای بیمه‌های اتکایی) شناسایی شود مگر اینکه الگوی وقوع خطر در طول دوره بیمه‌نامه یکنواخت نباشد که در این صورت درآمد حق بیمه متناسب با الگوی وقوع خطر برآوردی، شناسایی می‌شود.
۱۱. در مواردی که طبق بیمه‌نامه، مبلغ حق بیمه در آینده مشمول تعدیل می‌باشد، 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 گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، مبلغ اولیه حق بیمه که باتوجه به سایر اطلاعات مربوط تعدیل می‌شود باید به عنوان مبنای شناسایی درآمد حق بیمه استفاده شود.
۱۳. درآمد حق بیمه مربوط به بیمه‌نامه‌های بین راهی باید براساس الزامات بندهای ۴، ۷ و ۱۵ شناسایی شود.



۱۵. بخشی از حق بیمه مرتبط با بیمه نامه های صادره طی دوره مالی که قابل انتساب به پوشش خطر بعد از پایان دوره مالی است به عنوان حق بیمه عاید نشده شناسایی می شود.
۱۶. روش های برآورد حق بیمه عاید نشده باید به گونه ای انتخاب شود که مبلغ برآوردی تفاوت با اهمیتی با بدهی واقعی در تاریخ ترازنامه نداشته باشد.
۱۸. در مواردی که حق بیمه متناسب با گذشت زمان به عنوان درآمد شناسایی می شود، روش تناسب زمانی باید به گونه ای انتخاب و بکار گرفته شود که دقت آن از روش فصلی (یا روش ۱/۸) کمتر نباشد.
۲۰. بدهی بابت خسارت معوق باید برای بیمه های مستقیم و اتکایی شناسایی شود. مبلغ خسارت معوق باید بیانگر برآورد معقولی از مخارج لازم برای تسویه تعهد فعلی در تاریخ ترازنامه باشد.
۲۱. بدهی بابت خسارت معوق باید شامل مبالغ زیر باشد:
 - الف. خسارت واقع شده ای که گزارش نشده است،
 - ب. خسارت گزارش شده ای که پرداخت نشده است،
 - ج. خسارتی که به طور کامل گزارش نشده است و
 - د. مخارج برآوردی تسویه خسارت.
۲۸. مبالغ دریافتنی از بیمه گر اتکایی بابت خسارت واقع شده، اعم از گزارش شده و گزارش نشده، باید در دوره وقوع از یک طرف به عنوان دارایی و از طرف دیگر به عنوان درآمد بیمه گر واگذارنده شناسایی شود و نباید حسب مورد با بدهی یا هزینه مربوط تهاثر شود.
۲۹. چنانچه حق بیمه های عاید نشده برای پوشش خسارت مورد انتظار مربوط به بیمه نامه های منقضی نشده در تاریخ ترازنامه کافی نباشد باید ذخیره تکمیلی لازم برای آن شناسایی شود.
۳۱. حق بیمه اتکایی واگذاری به بیمه گران اتکایی باید توسط بیمه گر واگذارنده از تاریخ شروع پوشش بیمه ای و طی دوره تأمین خسارت قرارداد بیمه اتکایی، به طور یکنواخت طی دوره پوشش بیمه ای یا متناسب با الگوی وقوع خطر، به عنوان هزینه بیمه اتکایی واگذاری در صورت سود و زیان شناسایی شود.
۳۹. باتوجه به اینکه مسئولیت مرتبط با خسارت بیمه انتقالی از بیمه گر انتقال دهنده به بیمه گر قبول کننده منتقل می شود، انتقال پرتفوی باید توسط بیمه گر انتقال دهنده به عنوان حذف پرتفوی و توسط بیمه گر قبول کننده به عنوان قبول پرتفوی به حساب گرفته شود.
۴۰. حذف پرتفوی باید توسط بیمه گر انتقال دهنده از طریق حذف بدهیها و داراییهای مرتبط با خطرات منتقل شده، به حساب گرفته شود. قبول پرتفوی باید توسط بیمه گر قبول کننده از طریق شناسایی درآمد حق بیمه عاید نشده و خسارت معوق پذیرفته شده، به حساب گرفته شود.
۴۱. فعالیتهای بیمه ای که از طریق قراردادهای بیمه مشترک با بیمه گذار انجام می شود باید توسط بیمه گران



قبول کننده همانند بیمه مستقیم به حساب گرفته شود.

۴۳. بیمه نامه‌هایی که به طور مستقیم توسط یکی از اعضای گروه بیمه‌گران مشترک صادر می‌شود باید توسط آن عضو به عنوان بیمه مستقیم به حساب گرفته شود و بخشی از خطرات که توسط سایر اعضای گروه پذیرفته می‌شود باید همانند بیمه اتکایی واگذاری محسوب گردد. بیمه‌گرانی که این خطرات را می‌پذیرند باید با آن همانند بیمه اتکایی قبولی برخورد کنند.

۴۴. مخارج تحصیل بیمه نامه‌ها باید در زمان وقوع به عنوان هزینه دوره شناسایی شود.

۴۶. اطلاعات زیر باید در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی افشا شود :

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

۴۷. اقلام زیر باید در متن ترازنامه افشا شود:

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

۴۸. اقلام زیر باید در متن صورت سود و زیان افشا شود:

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

۵۰. الزامات این استاندارد درمورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۶/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.





فعالیت‌های ساخت املاک

۶. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- ارزش نسبی فروش : نسبت ارزش فروش هر واحد ساختمانی به ارزش فروش مجموع واحدهای ساختمانی یک پروژه یا نسبت ارزش فروش هر پروژه به ارزش فروش مجموع پروژه‌ها.
 - ارزش فروش : بهای فروش برآوردی جاری یک واحد ساختمانی در وضعیت نهایی قابل فروش آن، در هر مقطع زمانی.
 - پروژه : تمام یا بخشی از واحدهای ساختمانی مورد اجرا در یک مکان جغرافیایی مشخص که یک مرکز انباشت مخارج را تشکیل می‌دهد.
 - فعالیت‌های ساخت املاک : مجموعه فعالیت‌هایی است که برای طراحی و احداث املاک برای فروش ضروری است. تحصیل زمین برای احداث و فروش ساختمان و یا آماده سازی و فروش زمین، به طور کلی یا جزئی، بخشی از این فعالیت است.
 - واحد ساختمانی : یک واحد مسکونی، تجاری یا صنعتی، یا زمینی که برای فروش، احداث یا آماده می‌شود.
۱۲. زمین نگهداری شده برای فعالیت‌های ساخت املاک، چنانچه هیچ نوع فعالیت ساخت بر روی آن انجام نشده باشد و انتظار نمی‌رود فعالیت‌های ساخت طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری تکمیل شود، باید به عنوان دارایی غیرجاری طبقه‌بندی شود، مشروط بر اینکه با توجه به استاندارد حسابداری شماره ۱۴ با عنوان ”نحوه ارائه داراییهای جاری و بدهیهای جاری“ صورتهای مالی واحد تجاری، مشمول طبقه‌بندی داراییها و بدهیها به جاری و غیرجاری باشد.
۱۳. زمین نگهداری شده برای ساخت املاک باید به بهای تمام شده پس از کسر هر گونه کاهش ارزش انباشته انعکاس یابد. تعیین زیان کاهش ارزش این گونه زمینها تابع بندهای ۵۹ الی ۶۳ استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان ”داراییهای ثابت مشهود“ است.
۱۴. مخارج ساخت املاک باید دربرگیرنده تمام مخارجی باشد که به طور مستقیم به فعالیت‌های ساخت قابل انتساب است یا بتوان آن را بر مبنای منطقی به چنین فعالیت‌هایی تخصیص داد.
۱۵. مخارج فعالیت‌های ساخت املاک باید شامل موارد زیر باشد:
- الف. مخارج تحصیل زمین،
- ب. مخارج مستقیم فعالیت‌های ساخت املاک، و
- ج. مخارج مشترک قابل انتساب به فعالیت‌های ساخت املاک.
۲۲. مخارج ساخت باید براساس روشهای زیر به هر یک از واحدهای ساختمانی یا پروژهها تخصیص یابد:



- الف. روش شناسایی ویژه (از قبیل مخارج مستقیم ساخت)،
- ب . روش ارزش نسبی فروش در صورتی که شناسایی ویژه امکان پذیر نباشد، یا
- ج . سایر روشهای مناسب در صورتی که ارزش نسبی فروش عملی نباشد. روش انتخاب شده برای تخصیص باید به طور یکنواخت بکار گرفته شود.
- ۲۳ . درآمد ساخت املاک باید شامل موارد زیر باشد:
- الف. بهای فروش مورد توافق در قرارداد، و
- ب . هرگونه مبلغ ناشی از تغییر در دامنه کار تعریف شده در قرارداد.
- ۲۵ . درآمد ساخت املاک باید تنها برای واحدهای ساختمانی فروخته شده، در صورت احراز معیارهای بند ۲۶، شناسایی شود.
- ۲۶ . شناسایی درآمد باید از زمانی آغاز شود که تمام معیارهای زیر احراز گردد:
- الف. فروش واحد ساختمانی با انجام اقداماتی از قبیل امضای قرارداد محرز شده باشد،
- ب . فعالیتهای ساختمانی آغاز شده باشد،
- ج . ماحصل پروژه را بتوان به گونه ای اتکاپذیر برآورد کرد، و
- د . حداقل ۲۰ درصد از بهای فروش وصول شده باشد.
- ۲۷ . ماحصل پروژه را می توان در صورت احراز تمام شرایط زیر به گونه ای اتکاپذیر برآورد کرد:
- الف. مجموع درآمد حاصل از پروژه را بتوان به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد،
- ب . جریان ورودی منافع اقتصادی آتی مرتبط با پروژه به واحد تجاری محتمل باشد،
- ج . مخارج لازم برای تکمیل پروژه و همچنین درصد تکمیل پروژه در تاریخ ترازنامه را بتوان به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد، و
- د . مخارج قابل انتساب به پروژه را بتوان به روشنی تعیین و به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد.
- ۲۸ . هرگاه ماحصل پروژه را نتوان به گونه ای اتکاپذیر برآورد کرد:
- الف. درآمد واحدهای ساختمانی فروخته شده باید تنها تا میزان مخارج تحمل شده برای ساخت آن واحدها که بازیافت آن محتمل است، شناسایی گردد، و
- ب . مخارج ساخت واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود.
- ۲۹ . هرگونه زیان مورد انتظار پروژه (شامل مخارج رفع نقص) باید بلافاصله به سود و زیان دوره منظور شود.
- ۳۱ . مخارج ساخت قابل انتساب به واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در دوره شناخت درآمد واحدهای یاد شده، به عنوان هزینه شناسایی شود.
- ۳۳ . مبلغ درآمدها و هزینه های ساخت املاک در صورت احراز معیارهای بند ۲۶ باید باتوجه به درصد تکمیل پروژه در تاریخ ترازنامه تعیین شود.



۳۷. در صورت رفع ابهاماتی که مانع از برآورد ماحصل پروژه به گونه ای اتکاپذیر شده است، درآمدها و هزینه های پروژه باید طبق بند ۳۳ شناسایی شود.
۳۸. مخارج ساخت املاک که به هزینه منظور نشده است باید به عنوان دارایی شناسایی و به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش اندازه گیری شود.
۳۹. برآورد درآمدها و مخارج و همچنین تخصیص مخارج باید در پایان هر دوره مالی بازنگری شود. آثار تغییر در برآوردهای حسابداری باید براساس استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان "گزارش عملکرد مالی" به حساب منظور گردد.
۴۱. درآمدها و هزینه های شناسایی شده مربوط به واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در زمان ابطال یا فسخ معامله فروش، بی درنگ برگشت داده شود.
۴۲. خسارات دریافتنی از پیمانکاران (به دلیل تأخیر در تکمیل) و خسارات پرداختنی به مشتریان (به دلیل تأخیر در تحویل) باید به صورت جداگانه در صورت سود و زیان ارائه شود.
۴۵. موجودی واحدهای ساختمانی تکمیل شده آماده برای فروش باید به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش منعکس شود.
۴۷. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:
الف. روش تعیین درصد تکمیل پروژه،
ب. درآمد و هزینه های شناسایی شده ساخت املاک در صورت سود و زیان،
ج. برآورد مبلغ مخارج لازم برای تکمیل پروژه های در جریان، و
د. صورت تطبیق مبلغ دفتری مخارج شناسایی شده به عنوان دارایی در ابتدا و انتهای دوره که موارد زیر را نشان دهد:
۱. مخارج انباشته ساخت املاک در اول دوره، با تفکیک مبلغ دفتری زمین،
 ۲. مخارج تحمل شده ساخت املاک طی دوره، با تفکیک مبلغ دفتری زمین،
 ۳. مخارج انباشته ساخت املاک که در صورت سود و زیان به عنوان هزینه شناسایی شده است، به تفکیک دوره جاری و دوره های گذشته، و
 ۴. واگذاری یا انتقال به طبقه دیگری از داراییها یا سایر تغییرات در مبلغ دفتری طی دوره.
۴۸. در مورد زمین نگهداری شده برای ساخت املاک باید موارد زیر افشا شود:
الف. بهای تمام شده و کاهش ارزش انباشته (در صورت وجود) در ابتدا و انتهای دوره،
ب. صورت تطبیق مبلغ دفتری در ابتدا و انتهای دوره که موارد زیر را نشان دهد:
۱. اضافات،
 ۲. واگذاری،
 ۳. انتقال به داراییهای جاری به عنوان مخارج ساخت املاک،



۴. زیان کاهش ارزش شناسایی شده یا برگشت شده در صورت سود و زیان طی دوره (در صورت وجود)، و

۵. سایر تغییرات.

۴۹. موارد زیر نیز باید در صورتهای مالی افشا شود:

الف. هر گونه محدودیت در رابطه با مالکیت زمین و میزان آن، و

ب. زمینها و پروژههای ساخت املاک که وثیقه بدهیهاست.

۵۰. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۶/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود لازم‌الاجرا است.





استاندارد حسابداری شماره ۳۰

سود هر سهم

۲. 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.
۳. در مورد واحد تجاری اصلی که صورتهای مالی تلفیقی و صورتهای مالی جداگانه را با هم ارائه می‌کند، الزامات افشای این استاندارد تنها باید بر مبنای اطلاعات تلفیقی اعمال شود. چنانچه واحد تجاری علاوه بر افشای سود هر سهم بر مبنای اطلاعات تلفیقی، بخواهد سود هر سهم را بر مبنای صورتهای مالی جداگانه نیز افشا کند، باید آن را تنها در متن صورت سود و زیان جداگانه ارائه نماید و چنین اطلاعاتی نباید در صورتهای مالی تلفیقی ارائه شود.
۴. سایر واحدهای تجاری، در صورت افشای سود هر سهم، باید مبلغ آن را براساس این استاندارد محاسبه و افشا کنند.
۵. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
 - ابزار مالکانه : هر قراردادی که معرف وجود حقوق باقیمانده نسبت به داراییهای واحد تجاری پس از کسر کلیه بدهیهای آن است.
 - تقلیل : کاهش در سود هر سهم یا افزایش در زیان هر سهم با فرض تبدیل سهام عادی بالقوه به سهام عادی می‌باشد.
 - سهام عادی : ابزار مالکانه‌ای است که حقوق مترتب بر آن مؤخر بر سایر ابزارهای مالکانه است.
 - سهام عادی بالقوه : قراردادی که دارنده آن از حق تملک سهام عادی برخوردار است.
 - صاحبان سهام عادی : دارندگان سهام عادی واحد تجاری یا واحد تجاری اصلی در گروه.
 - ضدتقلیل : افزایش در سود هر سهم یا کاهش در زیان هر سهم با فرض تبدیل سهام عادی بالقوه به سهام عادی می‌باشد.
۸. واحد تجاری باید مبالغ سود پایه هر سهم را بر اساس سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی محاسبه نماید.
۹. سود پایه هر سهم باید با تقسیم سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی بر میانگین موزون تعداد سهام عادی طی دوره محاسبه شود.



۱۶. در مواردی که تعداد سهام عادی بدون تغییر در منابع یا تعهدات افزایش یا کاهش می‌یابد، میانگین موزون تعداد سهام عادی برای کلیه دوره‌هایی که اطلاعات آن ارائه می‌شود باید تعدیل گردد.
۱۷. نمونه‌هایی از مواردی که تعداد سهام عادی بدون تغییر در منابع یا تعهدات کاهش یا افزایش می‌یابد به شرح زیر است:
- الف. سود سهمی (افزایش سرمایه از محل سود تقسیم نشده یا اندوخته‌ها)،
- ب. تجزیه سهام، و
- ج. کاهش اجباری سرمایه در اجرای ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت.
- همچنین در مواردی که حق تقدم با مبلغی کمتر از ارزش بازار سهام، صادر می‌شود، تنها معادل مبلغ اعمال حق تقدم، منابع یا تعهدات تغییر می‌کند لیکن از بابت تفاوت مبلغ اعمال حق تقدم با ارزش بازار سهام در زمان تصویب افزایش سرمایه که "عنصر جایزه در حق تقدم" نامیده می‌شود، تغییری در منابع یا تعهدات ایجاد نمی‌شود.
۱۹. واحد تجاری باید مبالغ سود تقلیل یافته هر سهم را بر اساس سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی محاسبه کند.
۲۰. واحد تجاری برای محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم، باید سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی و میانگین موزون تعداد سهام عادی را با فرض تبدیل سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده، تعدیل کند.
۲۲. واحد تجاری باید برای محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم، اقدامات زیر را انجام دهد:
- الف. سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی را به میزان هزینه‌های مالی مربوط به سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده طی دوره و همچنین هر گونه درآمد یا هزینه ناشی از تبدیل سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده، با در نظر داشتن آثار مالیاتی مربوط، تعدیل کند، و
- ب. میانگین موزون تعداد سهام عادی را با این فرض که کلیه سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده به سهام عادی تبدیل شده است، تعدیل نماید.
۲۳. برای محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم 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.
۲۶. سهام عادی بالقوه تنها در صورتی باید به عنوان تقلیل دهنده در نظر گرفته شود که تبدیل آن به سهام عادی، سود هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم را کاهش یا زیان هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم را افزایش دهد.
۲۹. چنانچه تعداد سهام عادی یا سهام عادی بالقوه بدون تغییر در منابع یا تعهدات، از طریق مواردی مانند سود سهمی و تجزیه سهام و عنصر جایزه در حق تقدم، افزایش یا در اثر کاهش اجباری سرمایه در اجرای ماده ۱۴۱ اصلاحیه



قانون تجارت کاهش یابد، سود پایه و تقلیل یافته هر سهم برای کلیه دوره‌هایی که اطلاعات آن گزارش می‌شود، باید بر مبنای تعداد جدید سهام تعدیل گردد. چنانچه این تغییرات بعد از تاریخ ترازنامه اما قبل از تأیید صورتهای مالی روی دهد، محاسبه سود هر سهم برای آن دوره و اقلام مقایسه‌ای، باید بر مبنای تعداد جدید سهام باشد. در صورت انعکاس چنین تغییراتی در محاسبه تعداد سهام، این موضوع باید افشا شود. به علاوه به منظور انعکاس آثار اصلاح اشتباه و تغییر در رویه‌های حسابداری، سود پایه و تقلیل یافته هر سهم باید برای کلیه دوره‌هایی که اطلاعات آن ارائه می‌شود، تجدید ارائه گردد.

۳۱. واحد تجاری باید سود پایه و تقلیل یافته هر سهم را برای سود خالص یا زیان ناشی از عملیات در حال تداوم (به تفکیک عملیاتی و غیرعملیاتی) و سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی در متن صورت سود و زیان ارائه کند. واحد تجاری باید سود پایه و تقلیل یافته هر سهم را برای تمام دوره‌هایی که اطلاعات آن گزارش می‌شود ارائه کند.

۳۳. واحد تجاری که عملیات متوقف شده را گزارش می‌کند، باید سود پایه و تقلیل یافته هر سهم عملیات متوقف شده را در متن صورت سود و زیان ارائه کند.

۳۴. واحد تجاری باید سود پایه و تقلیل یافته هر سهم را ارائه کند حتی اگر مبلغ آنها منفی (زیان هر سهم) باشد.

۳۵. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. 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.

ب. 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.

ج. توصیف تغییرات عمده در تعداد سهام عادی یا سهام عادی بالقوه، علاوه بر موارد ذکر شده در بند ۲۹، که بعد از تاریخ ترازنامه انجام می‌شود.

۳۶. مبالغ سود هر سهم بابت وقوع تغییرات یاد شده در بند ۳۵ (ج) بعد از تاریخ ترازنامه تعدیل نمی‌شود زیرا این گونه تغییرات بر مبلغ سرمایه بکار رفته برای ایجاد سود یا زیان دوره، تأثیر نمی‌گذارد. افزایش سرمایه از محل آورده نقدی و یا مطالبات، و تبدیل یا اعمال حقوق مربوط به سهام عادی بالقوه در تاریخ ترازنامه به سهام عادی، نمونه‌هایی از تغییرات یاد شده است.

۳۷. این استاندارد برای کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۹/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.





دارایی‌های غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

۶. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- یک بخش از واحد تجاری: جزئی از عملیات و جریانهای نقدی واحد تجاری است که از لحاظ عملیاتی و اهداف گزارشگری مالی، به وضوح از سایر فعالیتهای واحد تجاری متمایز باشد.
- واحد مولد وجه نقد: کوچکترین مجموعه داراییهای قابل شناسایی ایجادکننده جریان ورودی وجه نقدی که به میزان عمده‌ای مستقل از جریانهای ورودی وجه نقد سایر داراییها یا مجموعه‌ای از داراییها می‌باشد.
- مخارج فروش: مخارج تبعی که به طور مستقیم در رابطه با فروش دارایی (یا مجموعه واحد)، به استثنای مخارج تأمین مالی، واقع می‌شود.
- دارایی جاری: یک دارایی زمانی به عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی می‌شود که:
- الف. انتظار رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یکسال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی‌تر است، مصرف یا فروخته شود، یا به وجه نقد یا دارایی دیگری که نقد شدن آن قریب به یقین است، تبدیل شود، یا
- ب. وجه نقد یا معادل وجه نقدی باشد که استفاده از آن محدود نشده است.
- مجموعه واحد: گروهی از داراییها و بدهیهای وابسته به آن که به عنوان یک مجموعه واحد واگذار یا برکنار خواهد شد.
- عملیات متوقف شده: یک بخش از واحد تجاری است که واگذار یا برکنار شده یا به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، و:
- الف. بیانگر یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است،
- ب. قسمتی از یک برنامه هماهنگ برای واگذاری یا برکناری یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است، و یا
- ج. یک واحد فرعی است که صرفاً با قصد فروش مجدد خریداری شده است.
- ارزش منصفانه: مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.
- خالص ارزش فروش: مبلغ وجه نقد یا معادل آن که از طریق فروش دارایی در شرایط عادی و پس از کسر کلیه مخارج فروش حاصل می‌شود.
- مبلغ بازیافتی: خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی، هر کدام که بیشتر است.



ارزش اقتصادی : ارزش فعلی خالص جریانهای نقدی آتی ناشی از کاربرد مستمر دارایی از جمله جریانهای نقدی ناشی از واگذاری نهایی آن است.

تعهد قطعی خرید : توافقی با یک شخص غیروابسته، الزام‌آور برای هر دو طرف و معمولاً دارای ضمانت اجرای قانونی، که:

الف . تمام شرایط بااهمیت، شامل قیمت و زمانبندی معامله را مشخص می‌کند، و

ب . شامل عامل بازدارنده‌ای است که می‌تواند اجرای آن را بسیار محتمل کند.

۷ . واحد تجاری باید دارایی غیرجاری (یا مجموعه‌ای واحد) را که مبلغ دفتری آن، عمدتاً از طریق فروش و نه استفاده مستمر بازیافت می‌گردد، به عنوان "نگهداری شده برای فروش" طبقه‌بندی کند.

۱۵ . واحد تجاری نباید دارایی غیرجاری که به طور موقت استفاده نمی‌شود را به عنوان برکنار شده محسوب کند.

اندازه‌گیری داراییهای غیرجاری (یا مجموعه‌های واحد) طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش

۱۶ . واحد تجاری باید دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری نماید.

۳۱ . واحد تجاری باید اطلاعاتی را ارائه و افشا کند که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را در ارزیابی آثار مالی عملیات متوقف شده و واگذاری داراییهای غیرجاری (یا مجموعه‌های واحد) کمک نماید.

۴۲ . الزامات این استاندارد برای کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آن از تاریخ ۱۳۸۹/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.





کاهش ارزش داراییها

۲. این استاندارد باید برای حسابداری کاهش ارزش کلیه داراییها، به استثنای موارد زیر، بکار گرفته شود:
- الف. موجودی مواد و کالا (به استاندارد حسابداری شماره ۸ با عنوان "حسابداری موجودی مواد و کالا" مراجعه شود).
- ب. داراییهای ایجاد شده از طریق پیمانهای بلندمدت (به استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان "حسابداری پیمانهای بلندمدت" مراجعه شود).
- ج. سرمایه‌گذاریهای جاری (به استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" مراجعه شود).
- د. داراییهای زیستی غیر مولد که به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری می‌شوند (به استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با عنوان "فعالیت‌های کشاورزی" مراجعه شود).
- ه. داراییهای غیرجاری (یا مجموعه‌های واحدی) که طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده" به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی می‌شود.
۴. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته 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.
 - ارزش باقیمانده: مبلغ برآوردی که واحد تجاری در حال حاضر می‌تواند از واگذاری دارایی پس از کسر مخارج برآوردی واگذاری بدست آورد، با این فرض که دارایی در وضعیت متصور در پایان عمر مفید باشد.
 - استهلاک: تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاک‌پذیر یک دارایی طی عمر مفید آن.
 - بازار فعال: عبارت است از بازاری که کلیه شرایط زیر را دارد:
 - الف. اقلام مبادله شده در بازار متجانس هستند،
 - ب. معمولاً خریداران و فروشندگان مایل در هر زمان وجود دارند، و
 - ج. قیمتها برای عموم قابل دسترس 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 می‌شود.
 - داراییهای مشترک: داراییهایی بجز سرقفلی است که در ایجاد جریانهای نقدی آتی واحد مولد وجه نقد مورد بررسی و نیز سایر واحدهای مولد وجه نقد نقش دارد.



- زیان کاهش ارزش : مازاد مبلغ دفتری یک دارایی یا واحد مولد وجه نقد نسبت به مبلغ بازیافتنی آن است.
 - عمر مفید عبارت است از :
 - الف . مدت زمانی که انتظار می‌رود دارایی، مورد استفاده واحد تجاری قرار گیرد، یا
 - ب. تعداد تولید یا واحدهای مقداری مشابه که انتظار می‌رود در فرایند استفاده از دارایی توسط واحد تجاری تحصیل شود.
 - مبلغ استهلاک‌پذیر : بهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین بهای تمام شده پس از کسر ارزش باقیمانده آن.
 - مبلغ بازیافتنی: خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی یا واحد مولد وجه نقد، هر کدام که بیشتر است.
 - مبلغ دفتری: مبلغی که دارایی پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته مربوط، به آن مبلغ در ترازنامه منعکس می‌شود.
 - 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 می‌شود.
 - واحد مولد وجه نقد: کوچکترین مجموعه داراییهای قابل شناسایی ایجاد کننده جریانهای ورودی وجه نقدی که به میزان عمده‌ای مستقل از جریانهای ورودی وجه نقد سایر داراییها یا مجموعه‌ای از داراییها باشد.
 - ۷ . واحد تجاری باید در پایان هر دوره گزارشگری، در صورت وجود هرگونه نشانه‌ای دال بر امکان کاهش ارزش یک دارایی، مبلغ بازیافتنی دارایی را برآورد کند.
 - ۸ . واحد تجاری همچنین باید بدون توجه به وجود یا عدم وجود هرگونه نشانه‌ای دال بر کاهش ارزش الزامات زیر را رعایت نماید:
 - الف. آزمون سالانه کاهش ارزش یک دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین و یا دارایی نامشهودی که در حال حاضر آماده استفاده نیست. این آزمون با مقایسه مبلغ دفتری و مبلغ بازیافتنی آن دارایی انجام می‌پذیرد. آزمون کاهش ارزش می‌تواند در هر زمانی طی دوره سالیانه صورت گیرد، مشروط بر اینکه هر سال در همان زمان انجام شود. انواع داراییهای نامشهود را می‌توان در زمانهای متفاوتی مورد آزمون کاهش ارزش قرار داد.
 - ب . آزمون سالانه کاهش ارزش سرقتی تحصیل شده در ترکیب تجاری براساس بندهای ۷۶ تا ۸۶.
 - ۱۰ . برای ارزیابی وجود نشانه‌ای دال بر امکان کاهش ارزش دارایی، واحد تجاری باید حداقل، موارد زیر را مدنظر قرار دهد:
- منابع اطلاعاتی برون سازمانی



الف. ارزش بازار دارایی طی یک دوره، به میزان قابل ملاحظه‌ای بیش از آنچه که در اثر گذشت زمان یا کاربرد عادی دارایی انتظار می‌رفت، کاهش یافته باشد.

ب. تغییرات قابل ملاحظه با آثار نامساعد بر واحد تجاری در محیط فناوری، بازار، اقتصادی یا قانونی حوزه فعالیت واحد تجاری یا در بازار اختصاصی دارایی طی دوره رخ داده باشد یا انتظار رود در آینده نزدیک رخ دهد.

ج. نرخهای سود یا سایر نرخهای بازده سرمایه‌گذاری بازار طی دوره افزایش یافته باشد و این افزایش احتمالاً بر نرخ تنزیل مورد استفاده در محاسبه ارزش اقتصادی دارایی تأثیر گذاشته و مبلغ بازیافتنی دارایی را به میزان قابل ملاحظه‌ای کاهش داده باشد.

د. مبلغ دفتری خالص داراییهای واحد تجاری، بیشتر از ارزش بازار آن باشد.

منابع اطلاعاتی درون سازمانی

ه. شواهدی حاکی از نابابی یا خسارت فیزیکی دارایی وجود داشته باشد.

و. تغییرات قابل ملاحظه‌ای با آثار نامساعد بر واحد تجاری در میزان یا چگونگی استفاده از دارایی طی دوره رخ داده باشد یا انتظار رود در آینده نزدیک رخ دهد. این تغییرات شامل بلا استفاده شدن دارایی، برنامه‌های توقف یا تجدید ساختار عملیاتی که دارایی به آن تعلق دارد یا برنامه‌های واگذاری دارایی پیش از تاریخ مورد انتظار قبلی و ارزیابی مجدد عمر مفید یک دارایی نامشهود از نامعین به معین می‌باشد.

ز. شواهدی از گزارشگری داخلی وجود داشته باشد که نشان دهد عملکرد اقتصادی دارایی از حد مورد انتظار پایین‌تر است و یا پایین‌تر خواهد بود.

۲۸. برای محاسبه ارزش اقتصادی یک دارایی باید عوامل زیر در نظر گرفته شود:

الف. برآورد جریانهای نقدی آتی ناشی از دارایی،

ب. تغییرات مورد انتظار، در مبلغ یا زمان‌بندی جریانهای نقدی آتی یاد شده،

ج. ارزش زمانی پول براساس نرخ بازده بدون ریسک جاری بازار،

د. صرف ریسک مربوط به ابهام ذاتی دارایی، و

ه. سایر عوامل، نظیر قابلیت نقد شوندگی دارایی که فعالان بازار در تعدیل جریانهای نقدی آتی مورد انتظار دارایی در نظر می‌گیرند.

۳۱. واحد تجاری باید برای اندازه‌گیری ارزش اقتصادی اقدامات زیر را انجام دهد:

الف. پیش‌بینی جریانهای نقدی بر مبنای مفروضات منطقی و قابل دفاع و بیانگر بهترین برآورد مدیریت از مجموعه شرایط اقتصادی طی عمر مفید باقیمانده دارایی باشد. در این خصوص باید به شواهد برون سازمانی اهمیت بیشتری داده شود.

ب. پیش‌بینی جریانهای نقدی بر مبنای آخرین بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌های مالی مورد تأیید مدیریت. برای این منظور باید هرگونه جریانهای نقدی ورودی یا خروجی آتی برآوردی ناشی از تجدید ساختار آتی و



بهبود عملکرد دارایی مستثنی شود. پیش‌بینی‌های یاد شده باید برای یک دوره حداکثر پنج ساله صورت گیرد، مگر آنکه دوره طولانی‌تر قابل توجیه باشد.

ج . برآورد جریانهای نقدی برای دوره‌های فراتر از دوره آخرین بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌های مالی، از طریق تعمیم این پیش‌بینی‌ها به دوره‌های آتی براساس بودجه‌ها و با استفاده از نرخ رشد ثابت یا نزولی برای سالهای آینده، مگر آنکه بتوان نرخ صعودی را توجیه نمود. این نرخ رشد نباید از متوسط نرخ رشد بلندمدت برای محصولات، صنایع، کشور یا کشورهای محل فعالیت واحد تجاری یا بازاری که دارایی در آن استفاده می‌شود، بیشتر باشد، مگر آنکه بتوان نرخ بالاتر را توجیه کرد.

۳۷ . برآورد جریانهای نقدی آتی باید شامل موارد زیر باشد :

الف. پیش‌بینی جریانهای نقدی ورودی حاصل از کاربرد مستمر دارایی،

ب . پیش‌بینی جریانهای نقدی خروجی که برای ایجاد جریانهای نقدی ورودی حاصل از کاربرد مستمر دارایی (شامل جریانهای نقدی خروجی جهت آماده‌سازی دارایی برای استفاده) ضرورت دارد و به طور مستقیم قابل انتساب به دارایی است یا بر مبنای منطقی و یکنواخت به دارایی قابل تخصیص می‌باشد، و

ج . خالص جریانهای نقدی قابل دریافت یا پرداخت، هنگام واگذاری دارایی در پایان عمر مفید آن.

۴۲ . جریانهای نقدی آتی باید با توجه به وضعیت فعلی دارایی برآورد شود. برآورد جریانهای نقدی آتی نباید شامل جریانهای نقدی ورودی یا خروجی آتی باشد که انتظار می‌رود از موارد زیر ناشی شود:

الف. تجدید ساختار آتی که واحد تجاری هنوز نسبت به انجام آن تعهدی ندارد.

ب . بهبود یا ارتقای عملکرد دارایی.

۴۸ . برآورد جریانهای نقدی آتی نباید موارد زیر را شامل شود :

الف. جریانهای نقدی ورودی یا خروجی ناشی از فعالیتهای تأمین مالی (شامل مخارج مالی مربوط)، و

ب . پرداخت یا دریافت مالیات بر درآمد.

۵۰ . برآورد خالص جریانهای نقدی قابل دریافت (یا قابل پرداخت) ناشی از واگذاری دارایی در پایان عمر مفید آن، باید معادل مبلغی باشد که واحد تجاری انتظار دارد از واگذاری آن در معامله حقیقی و در شرایط عادی بین طرفین مایل و آگاه، پس از کسر مخارج برآوردی فروش آن، بدست آورد (یا بپردازد).

۵۳ . نرخ (نرخهای) تنزیل باید نرخ (نرخهای) قبل از مالیات باشد که منعکس‌کننده ارزیابیهای جاری بازار از موارد زیر است:

الف. ارزش زمانی پول، و

ب . ریسکهای مختص دارایی که جریانهای نقدی آتی برآوردی بابت آن تعدیل نشده است.

۵۷ . تنها در صورتی که مبلغ بازیافتنی یک دارایی از مبلغ دفتری آن کمتر باشد، مبلغ دفتری دارایی باید تا مبلغ بازیافتنی آن کاهش یابد. این تفاوت به عنوان زیان کاهش ارزش شناسایی می‌شود.

۵۸ . زیان کاهش ارزش باید بلافاصله در سود و زیان شناسایی گردد، مگر اینکه طبق استاندارد حسابداری دیگری (برای مثال، مطابق رویه مجاز جایگزین در استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان "داراییهای ثابت مشهود"،



- دارایی به مبلغ تجدید ارزیابی ارائه شده باشد. با هرگونه زیان کاهش ارزش یک دارایی تجدید ارزیابی شده، باید طبق استاندارد یاد شده به عنوان کاهش ناشی از تجدید ارزیابی برخورد شود.
۶۰. پس از شناسایی زیان کاهش ارزش، استهلاک دارایی در دوره‌های آتی باید با توجه به مبلغ دفتری جدید منهای ارزش باقیمانده آن (در صورت وجود)، بر مبنای سیستماتیک و طی عمر مفید باقیمانده آن محاسبه گردد.
۶۲. در صورت وجود شواهدی حاکی از احتمال کاهش ارزش یک دارایی، باید مبلغ بازیافتنی آن دارایی به طور جداگانه برآورد گردد. اگر برآورد مبلغ بازیافتنی یک دارایی منفرد ممکن نباشد، واحد تجاری باید مبلغ بازیافتنی واحد مولد وجه نقدی را که دارایی متعلق به آن است، تعیین کند.
۶۳. در صورت وجود هر دو شرط زیر، مبلغ بازیافتنی یک دارایی منفرد قابل تعیین نیست:
- الف. ارزش اقتصادی دارایی باتوجه به برآوردها بیش از خالص ارزش فروش آن باشد (برای مثال در صورتی که جریانهای نقدی آتی ناشی از کاربرد مستمر دارایی باتوجه به برآوردها، ناچیز نباشد)، و
- ب. جریانهای نقدی ورودی ناشی از دارایی، اساساً مستقل از جریانهای نقدی سایر داراییها نباشد.
- در چنین مواردی، ارزش اقتصادی و در نتیجه مبلغ بازیافتنی را تنها می‌توان برای واحد مولد وجه نقد دربرگیرنده آن دارایی تعیین نمود.

مثال

یک شرکت معدنی مالک یک راه‌آهن اختصاصی برای پشتیبانی از فعالیتهای معدنی است. راه‌آهن اختصاصی مذکور را تنها می‌توان به بهایی معادل ارزش اسقاط آن، فروخت و جریانهای نقدی ورودی حاصل از آن مستقل از جریانهای نقدی ورودی سایر داراییهای معدن نیست.

برآورد مبلغ بازیافتنی این راه‌آهن اختصاصی ممکن نیست، زیرا ارزش اقتصادی آن را نمی‌توان تعیین نمود و احتمالاً متفاوت از ارزش باقیمانده آن است. بنابراین، شرکت مبلغ بازیافتنی واحد مولد وجه نقد (یعنی معدن) را که راه‌آهن اختصاصی متعلق به آن است، در کل برآورد می‌کند.

۶۴. طبق تعریف مندرج در بند ۴، واحد مولد وجه نقد دربرگیرنده یک دارایی، کوچکترین مجموعه داراییهایی می‌باشد که دربرگیرنده دارایی مورد نظر است و جریانهای نقدی ورودی حاصل از آن تا حد زیادی مستقل از جریانهای نقدی ورودی ناشی از سایر داراییها یا مجموعه‌ای از داراییهاست. تشخیص واحد مولد وجه نقد دربرگیرنده یک دارایی مستلزم اعمال قضاوت است. اگر مبلغ بازیافتنی یک دارایی منفرد را نتوان تعیین نمود، واحد تجاری کوچکترین مجموعه داراییهایی را مشخص می‌کند که جریانهای نقدی ورودی مستقل ایجاد کند.



مثال

یک شرکت اتوبوسرانی طبق قراردادی با شهرداری موظف است خدماتی را در ۵ خط به طور مجزا برای شهرداری ارائه دهد. داراییهای اختصاص یافته و جریانهای نقدی مربوط به هر کدام از این خطوط را می‌توان به صورت جداگانه تعیین نمود. یکی از این خطوط با زیان قابل توجهی فعالیت می‌کند.

از آنجا که شرکت یاد شده نمی‌تواند تنها یکی از خطوط را تعطیل کند، کوچکترین سطح جریانهای نقدی ورودی قابل تشخیص که تا حد زیادی مستقل از جریانهای نقدی ورودی حاصل از سایر داراییها یا مجموعه‌ای از داراییها باشد، مجموع جریانهای نقدی ورودی ایجاد شده به وسیله پنج خط اتوبوسرانی است. بنابراین برای هریک از خطوط، شرکت اتوبوسرانی به عنوان واحد مولد وجه نقد محسوب می‌شود.

۶۶. در صورت وجود بازار فعالی برای محصول تولید شده توسط یک دارایی یا مجموعه‌ای از داراییها، آن دارایی یا مجموعه داراییها باید به عنوان یک واحد مولد وجه نقد محسوب شود، حتی اگر تمام یا بخشی از محصولات واحد تجاری به مصرف داخلی برسد. چنانچه جریانهای نقدی ورودی حاصل از دارایی یا واحد مولد وجه نقد تحت تأثیر قیمت‌گذاری انتقالی داخلی قرار گیرد، واحد تجاری باید بهترین برآورد مدیریت از قیمت‌های آتی مبتنی بر معاملات حقیقی را، در برآورد موارد زیر بکار گیرد:

الف. جریانهای نقدی ورودی آتی مورد استفاده برای تعیین ارزش اقتصادی دارایی یا واحد مولد وجه نقد، و

ب. جریانهای نقدی خروجی آتی مورد استفاده برای تعیین ارزش اقتصادی سایر داراییها یا واحدهای مولد وجه نقدی که تحت تأثیر قیمت‌گذاری انتقالی داخلی قرار می‌گیرند.

۶۸. در تشخیص واحدهای مولد وجه نقد برای یک دارایی یا مجموعه‌ای از داراییها، باید ثبات رویه وجود داشته باشد، مگر اینکه اعمال تغییر قابل توجیه باشد.

۷۱. مبنای تعیین مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد باید با مبنای تعیین مبلغ بازیافتی آن هماهنگ باشد.

۷۶. به منظور آزمون کاهش ارزش، سرقفی تحصیل شده در یک ترکیب تجاری باید از تاریخ تحصیل به هریک از واحدهای مولد وجه نقد یا گروههای مولد وجه نقد واحد تجاری تحصیل‌کننده تخصیص یابد که انتظار می‌رود از هم‌افزایی ناشی از ترکیب منتفع شوند. این کار بدون توجه به انتساب یا عدم انتساب سایر داراییها یا بدهیهای واحد تحصیل‌شونده به آن واحدها یا گروهها انجام می‌شود. هر واحد یا گروهی که سرقفی به آن تخصیص داده می‌شود:

الف. باید بیانگر پایین‌ترین سطحی در واحد تجاری باشد که سرقفی برای اهداف مدیریت داخلی تحت نظارت قرار می‌گیرد.

ب. نباید بزرگتر از قسمتی باشد که طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۵، با عنوان "گزارشگری برحسب قسمتهای مختلف" تعیین شده است.



۷۸. چنانچه سرقفلی به یک واحد مولد وجه نقد تخصیص یافته باشد و واحد تجاری اقدام به واگذاری بخشی از عملیات آن واحد کند، سرقفلی مربوط به بخش واگذار شده باید:

- الف. هنگام محاسبه سود یا زیان واگذاری، در مبلغ دفتری آن بخش منظور شود.
- ب. براساس ارزشهای نسبی بخش واگذار شده و بخش نگهداری شده واحد مولد وجه نقد اندازه گیری شود، مگر اینکه واحد تجاری بتواند از روش بهتری برای انعکاس سرقفلی مربوط به بخش واگذار شده استفاده کند.

مثال

یک واحد تجاری بخشی از واحد مولد وجه نقدی را که سرقفلی به آن تخصیص یافته است، به مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال می فروشد. سرقفلی تخصیص یافته به آن واحد را نمی توان به گونه ای منطقی به سطحی پایینتر در آن واحد تخصیص داد. مبلغ باز یافتنی بخش نگهداری شده واحد مولد وجه نقد ۳۰۰ میلیون ریال است.

از آنجا که سرقفلی تخصیص یافته به واحد مولد وجه نقد را نمی توان به گونه ای منطقی به سطحی پایینتر در آن واحد تخصیص داد، سرقفلی مربوط به بخش فروخته شده بر مبنای ارزشهای نسبی بخش فروخته شده و بخش نگهداری شده واحد مولد وجه نقد اندازه گیری می شود. بنابراین ۲۵ درصد از سرقفلی تخصیص داده شده به واحد مولد وجه نقد، در مبلغ دفتری بخش فروش رفته منظور می گردد.

۷۹. چنانچه یک واحد تجاری ساختار گزارشگری خود را به گونه ای تغییر دهد که ترکیب یک یا چند واحد مولد وجه نقدی که سرقفلی به آن تخصیص داده شده است تغییر کند، سرقفلی باید مجدداً به واحدهایی تخصیص یابد که تحت تأثیر واقع شده اند. این کار باید براساس ارزشهای نسبی مشابه مواردی که واحد تجاری بخشی از یک واحد مولد وجه نقد را واگذار می کند، انجام شود، مگر اینکه واحد تجاری بتواند از روش بهتری برای انعکاس سرقفلی مربوط به واحدهای تجدید ساختار شده استفاده کند.

۸۰. چنانچه با توجه به بند ۷۷، سرقفلی مربوط به یک واحد مولد وجه نقد باشد، اما به آن واحد تخصیص نیافته باشد، در صورت وجود نشانه ای مبنی بر امکان وقوع کاهش ارزش، واحد مذکور باید از طریق مقایسه مبلغ دفتری آن واحد، بدون در نظر گرفتن سرقفلی، با مبلغ باز یافتنی آن مورد آزمون کاهش ارزش قرار گیرد. هرگونه زیان کاهش ارزش باید طبق بند ۹۱ شناسایی شود.

۸۱. چنانچه مبلغ دفتری یک واحد مولد وجه نقد (توصیف شده در بند ۸۰) شامل یک دارایی نامشهودی است که عمر مفید آن نامعین و یا هنوز برای استفاده آماده نشده باشد و آزمون کاهش ارزش آن دارایی را بتوان تنها به عنوان بخشی از واحد مولد وجه نقد انجام داد، براساس بند ۸، آزمون کاهش ارزش برای آن واحد به صورت سالانه نیز الزامی است.

۸۲. آزمون کاهش ارزش واحد مولد وجه نقدی که سرقفلی به آن تخصیص یافته است، باید به طور سالانه یا هر زمانی که نشانه ای از احتمال کاهش ارزش وجود داشته باشد، از طریق مقایسه مبلغ دفتری (شامل سرقفلی) با مبلغ باز یافتنی آن واحد، انجام شود. چنانچه مبلغ دفتری واحد (شامل سرقفلی) بیش از مبلغ باز یافتنی آن باشد، واحد تجاری باید زیان کاهش ارزش را طبق بند ۹۱ شناسایی کند.

۸۳. آزمون سالانه کاهش ارزش در مورد واحد مولد وجه نقدی که سرقفلی به آن تخصیص یافته است، می تواند در هر زمان طی دوره سالانه انجام شود مشروط بر اینکه این آزمون، هر سال در همان زمان انجام شود. آزمون کاهش ارزش در واحدهای مولد وجه نقد مختلف، ممکن است در زمانهای متفاوتی انجام شود. اما، چنانچه تمام



یا بخشی از سرقفلی تخصیص یافته به واحد مولد وجه نقد در اثر ترکیب تجاری طی دوره جاری تحصیل شده باشد، آن واحد باید پیش از پایان دوره مالی جاری مورد آزمون کاهش ارزش قرار گیرد.

۸۴. چنانچه داراییهای تشکیل دهنده واحد مولد وجه نقدی که سرقفلی به آن تخصیص یافته است، همزمان با واحد یاد شده، مورد آزمون کاهش ارزش قرار گیرند، این کار باید پیش از انجام آزمون کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد، انجام شود. همچنین اگر واحدهای مولد وجه نقد تشکیل دهنده گروهی از واحدهای مولد وجه نقدی که سرقفلی به آنها تخصیص یافته است همزمان با گروه واحدها مورد آزمون کاهش ارزش قرار گیرد، این کار باید پیش از انجام آزمون کاهش ارزش گروه واحدهای مولد وجه نقد صورت گیرد.

۸۶. در صورت احراز تمام شرایط زیر می توان از آخرین محاسبات تفصیلی مبلغ بازیافتنی مربوط به دوره قبل (در مورد یک واحد مولد وجه نقدی که سرقفلی به آن تخصیص یافته است) در آزمون کاهش ارزش آن واحد در دوره جاری استفاده کرد:

الف. داراییها و بدهیهای تشکیل دهنده آن واحد از زمان آخرین محاسبه مبلغ بازیافتنی تغییر با اهمیتی نکرده باشد،

ب. مبلغ بازیافتنی واحد مولد وجه نقد طبق آخرین محاسبات به میزان با اهمیتی بیشتر از مبلغ دفتری آن واحد باشد، و

ج. براساس تجزیه و تحلیل رویدادهای واقع شده و تغییر در شرایط از زمان آخرین محاسبات مبلغ بازیافتنی، احتمال این که مبلغ بازیافتنی فعلی کمتر از مبلغ دفتری جاری آن واحد باشد بعید به نظر رسد.

۸۹. واحد تجاری باید برای آزمون کاهش ارزش یک واحد مولد وجه نقد کلیه داراییهای مشترک مربوط به آن واحد را شناسایی کند. چنانچه بخشی از مبلغ دفتری دارایی مشترک را:

الف. بتوان بر مبنایی منطقی و یکنواخت به آن واحد تخصیص داد، واحد تجاری باید مبلغ دفتری آن واحد (شامل بخشی از مبلغ دفتری داراییهای مشترک تخصیص یافته به آن) را با مبلغ بازیافتنی مقایسه کند. هرگونه زیان کاهش ارزش باید طبق بند ۹۱ شناسایی شود.

ب. نتوان بر مبنایی منطقی و یکنواخت به آن واحد تخصیص داد، واحد تجاری باید:

۱. مبلغ دفتری آن واحد را بدون در نظر گرفتن داراییهای مشترک با مبلغ بازیافتنی مقایسه و هرگونه زیان کاهش ارزش را طبق بند ۹۱ شناسایی کند،

۲. کوچکترین گروه واحدهای مولد وجه نقدی که دربرگیرنده واحد مولد وجه نقد مورد بررسی باشد و بتوان بخشی از مبلغ دفتری داراییهای مشترک را بر مبنایی منطقی و به طور یکنواخت به آن تخصیص داد، شناسایی نماید، و

۳. مبلغ دفتری آن گروه از واحدهای مولد وجه نقد، شامل بخشی از مبلغ تخصیص یافته داراییهای مشترک به آن را با مبلغ بازیافتنی مقایسه نماید. هرگونه زیان کاهش ارزش باید طبق بند ۹۱ شناسایی شود.

۹۱. زیان کاهش ارزش یک واحد مولد وجه نقد (کوچکترین گروه واحدهای مولد وجه نقدی که سرقفلی یا داراییهای مشترک به آن تخصیص یافته است)، تنها در صورتی شناسایی می گردد که مبلغ بازیافتنی واحد یا گروه واحدها



کمتر از مبلغ دفتری آن باشد. زیان کاهش ارزش باید به ترتیب زیر جهت کاهش مبلغ دفتری داراییهای واحد یا گروه واحدها تخصیص یابد:

الف. ابتدا، صرف کاهش مبلغ دفتری سرقفی تخصیص یافته به واحد مولد وجه نقد یا گروه واحدها شود، و

ب . سپس با رعایت بند ۹۲، متناسب با مبلغ دفتری به سایر داراییهای واحد یا گروه واحدها، تخصیص یابد.

کاهش در مبلغ دفتری باید به عنوان زیان کاهش ارزش هر یک از داراییهای منفرد در نظر گرفته شود و طبق بند ۵۸ شناسایی گردد.

۹۲ . واحد تجاری در تخصیص زیان کاهش ارزش طبق بند ۹۱ نباید مبلغ دفتری یک دارایی را به کمتر از بالاترین مبلغ از بین مبالغ زیر، کاهش دهد:

الف. خالص ارزش فروش (اگر قابل تعیین باشد)،

ب . ارزش اقتصادی (اگر قابل تعیین باشد)، و

ج . صفر.

مبلغ زیان کاهش ارزش تخصیص نیافته با اعمال الزامات فوق باید به تناسب به سایر داراییهای واحد یا گروه واحدها تخصیص یابد.

۹۶ . واحد تجاری باید در پایان هر دوره گزارشگری، وجود شواهدی حاکی از برگشت تمام یا بخشی از زیان کاهش ارزش شناسایی شده در دوره‌های قبل برای یک دارایی (به جز سرقفی) را ارزیابی کند. در صورت وجود چنین شواهدی، واحد تجاری باید مبلغ بازیافتنی دارایی یاد شده را برآورد کند. برای این ارزیابی، واحد تجاری باید حداقل، شواهد زیر را مورد توجه قرار دهد:

منابع اطلاعاتی برون سازمانی

الف. ارزش بازار دارایی به میزان قابل ملاحظه‌ای طی دوره افزایش یافته باشد.

ب . تغییرات قابل ملاحظه‌ای با آثار مساعد بر واحد تجاری در محیط فناوری، بازار، اقتصادی یا قانونی حوزه فعالیت واحد تجاری یا در بازار اختصاصی دارایی طی دوره رخ داده باشد یا انتظار رود در آینده نزدیک رخ دهد.

ج . نرخهای سود یا سایر نرخهای بازده سرمایه‌گذاری بازار طی دوره کاهش یافته باشد و این کاهش احتمالاً بر نرخ تنزیل مورد استفاده در محاسبه ارزش اقتصادی دارایی اثر گذاشته و مبلغ بازیافتنی دارایی را به میزان بالاهمیتی افزایش داده باشد.

منابع اطلاعاتی درون سازمانی

د . تغییرات قابل ملاحظه‌ای با آثار مساعد بر واحد تجاری در میزان یا چگونگی استفاده از دارایی طی دوره رخ داده باشد یا انتظار رود در آینده نزدیک رخ دهد. این تغییرات شامل مخارج انجام شده طی دوره جهت بهبود یا ارتقای عملکرد دارایی به سطحی بالاتر از استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن یا الزام به توقف یا تجدید ساختار عملیاتی می‌باشد که دارایی متعلق به آن است.



ه . شواهدی از گزارشگری داخلی وجود داشته باشد که نشان دهد عملکرد اقتصادی دارایی، از حد مورد انتظار بهتر است یا بهتر خواهد شد.

۹۸ . زیان کاهش ارزش شناسایی شده در دوره‌های قبل برای یک دارایی (به جز سرقفلی) تنها در صورتی برگشت داده می‌شود که مبلغ بازیافتنی دارایی، از زمان شناسایی آخرین زیان کاهش ارزش، افزایش یافته باشد. در این صورت، مبلغ دفتری دارایی (به استثنای مورد توصیف شده در بند ۱۰۱) باید تا مبلغ بازیافتنی آن افزایش یابد. این افزایش معرف برگشت زیان کاهش ارزش است.

۱۰۱ . افزایش مبلغ دفتری یک دارایی (به جز سرقفلی) ناشی از برگشت زیان کاهش ارزش، نباید موجب شود مبلغ دفتری جدید از مبلغ دفتری محاسبه شده با فرض عدم شناسایی زیان کاهش ارزش در سالهای قبل، بیشتر شود.

۱۰۳ . برگشت زیان کاهش ارزش یک دارایی (به جز سرقفلی)، باید بلافاصله در سود و زیان شناسایی گردد، مگر اینکه دارایی طبق استاندارد حسابداری دیگری (برای مثال، طبق رویه تجدید ارزیابی در استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان "داراییهای ثابت مشهود")، به مبلغ تجدید ارزیابی ارائه شده باشد. هر گونه برگشت زیان کاهش ارزش یک دارایی تجدید ارزیابی شده باید به عنوان افزایش ناشی از تجدید ارزیابی طبق همان استاندارد در نظر گرفته شود.

۱۰۴ . برگشت زیان کاهش ارزش دارایی تجدید ارزیابی شده، مستقیماً به حساب مازاد تجدید ارزیابی بستانکار می‌شود. اما برگشت زیان تا میزان زیان کاهش ارزش شناسایی شده قبلی مربوط به همان دارایی که به عنوان هزینه شناسایی شده است، به عنوان درآمد در سود و زیان شناسایی می‌گردد.

۱۰۵ . پس از شناسایی برگشت زیان کاهش ارزش، استهلاک دارایی باید در دوره‌های آتی تعدیل شود تا مبلغ دفتری جدید دارایی پس از کسر ارزش باقیمانده آن (در صورت وجود) بر مبنای سیستماتیک طی سالهای باقیمانده عمر مفید دارایی، تخصیص یابد.

۱۰۶ . برگشت زیان کاهش ارزش یک واحد مولد وجه نقد باید به تناسب مبالغ دفتری داراییهای آن واحد (به جز سرقفلی)، تخصیص یابد. این افزایش در مبالغ دفتری باید به عنوان برگشت زیان کاهش ارزش داراییهای منفرد تلقی و طبق بند ۱۰۳ شناسایی شود.

۱۰۷ . در تخصیص برگشت زیان کاهش ارزش یک واحد مولد وجه نقد طبق بند ۱۰۶، مبلغ دفتری دارایی نباید از اقل مبالغ زیر، بیشتر شود:

الف. مبلغ بازیافتنی آن (اگر قابل تعیین باشد)، و

ب. مبلغ دفتری دارایی با فرض عدم شناسایی زیان کاهش ارزش برای دارایی در سالهای قبل.



مبلغ برگشت زیان کاهش ارزش غیرقابل تخصیص به یک دارایی با اعمال الزامات فوق، باید به تناسب به سایر داراییهای واحد مولد وجه نقد (به جز سرقفلی)، تخصیص یابد.

۱۰۸. زیان کاهش ارزش شناسایی شده برای سرقفلی نباید در دوره های بعد برگشت شود.

۱۱۰. واحد تجاری باید برای هر یک از طبقات دارایی، موارد زیر را افشا کند :

الف. مبلغ زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده به عنوان هزینه طی دوره.

ب. مبلغ برگشت زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده به عنوان درآمد طی دوره.

ج. مبلغ زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده طی دوره که به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است، و

د. مبلغ برگشت زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده طی دوره که به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است.

۱۱۱. واحد تجاری باید مبالغ منظور شده در هریک از سرفصلهای صورت سود و زیان بابت زیانهای کاهش ارزش یا برگشت آن را به تفکیک طبقات اصلی داراییها طبق ترازنامه، در یادداشتهای توضیحی افشا کند.

۱۱۲. یک طبقه از داراییها، گروهی از داراییهاست که دارای ماهیت و کاربرد مشابه در عملیات واحد تجاری می باشد.

۱۱۳. اطلاعات خواسته شده در بند ۱۱۰ را می توان همراه با سایر اطلاعات افشا شده برای طبقه ای از داراییها ارائه کرد. برای مثال، این اطلاعات را می توان در قالب صورت تطبیق مبلغ دفتری داراییهای ثابت مشهود در ابتدا و پایان دوره، طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان داراییهای ثابت مشهود ارائه کرد.

۱۱۴. یک واحد تجاری که اطلاعات قسمتهای مختلف را براساس استاندارد حسابداری شماره ۲۵ با عنوان "گزارشگری برحسب قسمتهای مختلف" گزارش می کند، باید موارد زیر را برای هر یک از قسمتهای قابل گزارش افشا کند:

الف. مبلغ زیان کاهش ارزش که در صورت سود و زیان و یا صورت سود و زیان جامع دوره شناسایی شده است.

ب. مبلغ برگشت زیان کاهش ارزش که در صورت سود و زیان و یا در صورت سود و زیان جامع دوره شناسایی شده است.

۱۱۵. واحد تجاری باید موارد زیر را برای زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده یا برگشت شده با اهمیت طی دوره، مربوط به یک دارایی منفرد، از جمله سرقفلی و یا یک واحد مولد وجه نقد، افشا کند:



- الف. رویدادها و شرایطی که منجر به شناسایی یا برگشت زیان کاهش ارزش شده است.
- ب. مبلغ زیان کاهش ارزش شناسایی یا برگشت شده.
- ج. برای یک دارایی منفرد:
۱. ماهیت دارایی، و
 ۲. چنانچه واحد تجاری اطلاعات قسمتها را برطبق استاندارد حسابداری شماره ۲۵ با عنوان "گزارشگری برحسب قسمتهای مختلف" گزارش می‌کند، قسمت قابل گزارشی که دارایی متعلق به آن است.
 - د. برای یک واحد مولد وجه نقد:
 ۱. شرحی از واحد مولد وجه نقد (مثلاً خط تولید، کارخانه، عملیات تجاری، حوزه جغرافیایی، یا یک قسمت قابل گزارش طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۵).
 ۲. مبلغ زیانهای کاهش ارزش شناسایی یا برگشت شده بر حسب طبقات اصلی داراییها، و چنانچه واحد تجاری اطلاعات قسمتها را طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۵ با عنوان "گزارشگری برحسب قسمتهای مختلف" گزارش کند، برحسب قسمتهای قابل گزارش، و
 ۳. در صورتی که روش تجمیع داراییها برای تشخیص واحد مولد وجه نقد، از زمان برآورد قبلی مبلغ بازیافتنی آن واحد (در صورت وجود) تغییر یافته باشد، واحد تجاری باید روش جاری و قبلی تجمیع داراییها و دلایل تغییر رویه شناسایی واحد مولد وجه نقد را تشریح کند.
 - ه. مبنای تعیین مبلغ بازیافتنی یک دارایی یا یک واحد مولد وجه نقد، یعنی اینکه از خالص ارزش فروش استفاده شده است یا ارزش اقتصادی.
 - و. چنانچه مبلغ بازیافتنی، خالص ارزش فروش باشد، مبنای استفاده شده برای تعیین خالص ارزش فروش (اینکه ارزش فروش در یک بازار فعال یا به روش دیگر تعیین شده است).
 - ز. چنانچه مبلغ بازیافتنی، ارزش اقتصادی باشد، نرخ (نرخهای) تنزیل مورد استفاده در برآورد جاری و برآورد قبلی (در صورت وجود) ارزش اقتصادی.
 ۱۱۶. واحد تجاری باید در مورد واحدهای مولد وجه نقد یا گروه واحدهایی که مبلغ دفتری سرقفلی یا داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین تخصیص داده شده به آن، در مقایسه با کل مبلغ دفتری آن با اهمیت است، اطلاعات زیر را افشا کند:
 - الف. مبلغ دفتری سرقفلی تخصیص یافته به واحد یا گروه واحدها.



- ب . مبلغ دفتری داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین تخصیص یافته به واحد یا گروه واحدها.
- ج . مبنای تعیین مبلغ بازیافتنی واحد مولد وجه نقد یا گروه واحدها (اینکه از ارزش اقتصادی یا خالص ارزش فروش استفاده شده است).
- د . چنانچه مبلغ دفتری واحد یا گروه واحدها مبتنی بر ارزش اقتصادی باشد:
- ۱ . شرحی درباره هریک از مفروضات اصلی مورد استفاده در برآورد جریانهای نقدی طی دوره تحت پوشش آخرین بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌های مالی. مفروضات اصلی، مواردی است که مبلغ بازیافتنی واحد یا گروه واحدها نسبت به آن، بسیار حساس است.
 - ۲ . شرحی درباره رویکرد مدیریت در تعیین ارزش (های) تخصیص یافته به هریک از مفروضات اصلی، و اینکه آیا آن ارزش (ها) منعکس‌کننده تجربه گذشته یا در موارد مقتضی سازگار با منابع اطلاعاتی برون سازمانی است و در غیر این صورت، دلایل و نحوه تفاوت آنها با تجارب گذشته یا منابع اطلاعاتی برون سازمانی.
 - ۳ . دوره‌ای که مدیریت برای آن، جریانهای نقدی را براساس بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌های مالی تصویب شده، برآورد نموده است و در صورت استفاده از دوره بیش از ۵ سال توضیح علت بکارگیری دوره طولانی‌تر.
 - ۴ . نرخ رشد استفاده شده به منظور تعمیم برآورد جریانهای نقدی برای دوره‌های بعدی و توجیه استفاده از نرخ رشد بیش از میانگین نرخ رشد بلندمدت تولیدات، صنایع، کشور یا کشورهای محل فعالیت واحد تجاری یا بازاری که واحد مولد وجه نقد یا گروه واحدها در آن فعالیت می‌کند.
 - ۵ . نرخ (نرخهای) تنزیل استفاده شده در پیش‌بینی جریانهای نقدی.
- ه . روش مورد استفاده در تعیین خالص ارزش فروش، چنانچه مبلغ بازیافتنی واحد یا گروه واحدها مبتنی بر خالص ارزش فروش باشد. در صورتی که خالص ارزش فروش با استفاده از قیمت قابل مشاهده در بازار برای آن واحد یا گروه واحدها تعیین نشده باشد، اطلاعات زیر نیز باید افشا شود:
- ۱ . شرحی درباره هریک از مفروضات اصلی که مدیریت مبنای تعیین خالص ارزش فروش قرار داده است. مفروضات اصلی، مواردی است که مبلغ بازیافتنی واحد یا گروه واحدها نسبت به آن، بسیار حساس است.
 - ۲ . شرحی درباره رویکرد مدیریت در تعیین ارزش (های) تخصیص یافته به هریک از مفروضات اصلی، و اینکه آیا آن ارزش (ها) منعکس‌کننده تجربه گذشته یا در موارد مقتضی سازگار با منابع اطلاعاتی برون سازمانی است، و در غیر این صورت، دلایل و نحوه تفاوت آنها با تجارب گذشته یا منابع اطلاعاتی برون سازمانی.
- و . چنانچه انتظار رود تغییر در یکی از مفروضات اصلی مورد استفاده مدیریت در تعیین مبلغ بازیافتنی موجب شود مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد یا گروه واحدها از مبلغ بازیافتنی آن بیشتر شود، موارد زیر باید افشا گردد:



۱. . مازاد مبلغ باز یافتنی واحد مولد وجه نقد یا گروه واحدها نسبت به مبلغ دفتری آن.
۲. . ارزش تخصیص یافته به آن فرض.
۳. . مبلغی که ارزش(های) تخصیص یافته به آن فرض اصلی (پس از لحاظ نمودن هرگونه آثار تبعی آن تغییر بر سایر متغیرهای استفاده شده در اندازه گیری مبلغ باز یافتنی)، باید تغییر نماید تا مبلغ باز یافتنی واحد یا گروه واحدهای مولد وجه نقد، با مبلغ دفتری برابر شود.
۱۱۸. . الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.





مزایای بازنشستگی کارکنان

۲. واحد تجاری باید این استاندارد را برای گزارشگری مالی مزایای بازنشستگی کارکنان خود بکار گیرد.
۶. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
 - مزایای بازنشستگی: مزایایی که پس از بازنشستگی قابل پرداخت می‌باشد.
 - طرحهای مزایای بازنشستگی: توافقهایی رسمی یا غیر رسمی که بر اساس آن واحد تجاری به کارکنان، مزایای بازنشستگی پرداخت می‌کند.
 - طرحهای با کمک معین: طرحهای مزایای بازنشستگی که بر اساس آن واحد تجاری مبالغ ثابت و توافق‌شده‌ای 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 بازنشستگی غیر از طرحهای با کمک معین است.
 - اکچوئری: حرفه‌ای است که با کمک دانش ریاضیات و آمار، احتمال وقوع رویدادهای آتی ارزیابی و آثار مالی ناشی از آنها برآورد می‌شود. اکچوئری از جمله برای محاسبه ذخایر بیمه‌ای، محاسبه تعهدات طرحهای مزایای بازنشستگی و تعیین حق بیمه‌های مربوط بکار می‌رود.
 - ارزش فعلی تعهدات مزایای معین: ارزش فعلی پرداختهای آتی مورد انتظار (بدون کسر کردن داراییهای طرح) که برای تسویه تعهدات ناشی از خدمات کارکنان در دوره جاری و دوره‌های گذشته لازم است.
 - خالص مخارج مالی مربوط به خالص بدهی (دارایی) طرح: تغییر خالص بدهی (دارایی) طرح مزایای معین طی دوره در نتیجه گذشت زمان.
 - داراییهای طرح: عبارت است از داراییهای نگهداری شده توسط صندوق بازنشستگی کارکنان، یعنی داراییهایی که:
 - الف. توسط صندوق نگهداری می‌شود که دارای شخصیت قانونی مستقل از واحد تجاری گزارشگر است و تنها به منظور پرداخت یا تأمین مالی مزایای بازنشستگی کارکنان ایجاد شده است، و
 - ب. تنها به منظور پرداخت یا تأمین مالی مزایای بازنشستگی کارکنان در دسترس است و اعتباردهندگان به واحد تجاری گزارشگر (حتی در هنگام ورشکستگی) به آن دسترسی ندارند، و آن داراییها نمی‌تواند به واحد تجاری گزارشگر برگردانده شود، مگر اینکه:
۱. داراییهای باقی‌مانده در صندوق برای ایفای تمام تعهدات مزایای بازنشستگی کارکنان مربوط به طرح یا واحد تجاری گزارشگر کافی باشد، یا



۲. داراییها برای جبران مزایایی که قبلاً توسط واحد تجاری گزارشگر پرداخت شده است، به آن واحد برگردانده شود.

بازده داراییهای طرح: عبارت است از سود سپرده‌های سرمایه‌گذاری و تسهیلات مالی اعطایی، سود سهام و سایر درآمدهای ناشی از داراییهای طرح همراه با سودها و زیانهای تحقق یافته و تحقق نیافته داراییهای طرح، پس از کسر مخارج اداره طرح و مالیات قابل پرداخت توسط طرح.

• سود و زیان اکچوئری: تغییرات در ارزش فعلی تعهدات مزایای معین، ناشی از:

الف. تعدیلات مبتنی بر واقعیت (آثار تفاوت بین مفروضات اکچوئری قبلی و آنچه واقعاً رخ داده است)، و

ب. آثار تغییر در مفروضات اکچوئری.

• مخارج خدمات: مخارج خدمات شامل موارد زیر است:

الف. مخارج خدمات جاری: افزایش ارزش فعلی تعهدات مزایای معین که ناشی از خدمات کارکنان در دوره جاری است.

ب. مخارج خدمات گذشته: تغییر در ارزش فعلی تعهدات مزایای معین بابت خدمات کارکنان در دوره‌های گذشته، که به دلیل ایجاد یا تغییر طرح مزایای بازنشستگی در دوره جاری ایجاد شده است. مخارج خدمات گذشته ممکن است مثبت (زمانی که مزایا به گونه‌ای ایجاد می‌شود یا تغییر می‌کند که ارزش فعلی تعهدات مزایای معین افزایش می‌یابد) یا منفی (زمانی که مزایا به گونه‌ای تغییر می‌کند که ارزش فعلی تعهدات مزایای معین کاهش می‌یابد) باشد.

ج. هر گونه سود یا زیان تسویه.

• اندازه‌گیری مجدد خالص بدهی (دارایی) طرح: شامل موارد زیر است:

الف. سود و زیان اکچوئری، و

ب. بازده داراییهای طرح، به استثنای مبالغی که در خالص مخارج مالی مربوط به خالص بدهی (دارایی) طرح منعکس شده است.

۱۳. 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:

الف. 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 پیش‌پرداخت منجر به کاهش پرداختهای آتی یا بازپس‌گیری مازاد پرداختی شود، به عنوان دارایی (پیش‌پرداخت هزینه) شناسایی گردد، و

ب. 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).



۱۴. در مواردی که سررسید پرداخت کمک به طرحی با کمک معین بیش از ۱۲ ماه پس از پایان دوره‌ای است که کارکنان خدمات مربوط را ارائه کرده‌اند، واحد تجاری باید با استفاده از نرخ تنزیل مشخص شده در بند ۳۹ آن را تنزیل کند.
۱۸. 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 به دست می‌آید تفاوت قابل توجهی نداشته باشد.
۲۱. 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.
۲۳. واحد تجاری باید خالص بدهی (دارایی) طرح را در ترازنامه شناسایی کند.
۲۶. 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.
۲۹. 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:
- الف. از اولین تاریخی که خدمات کارکنان، طبق طرح به مزایا منجر می‌شود (خواه مزایا مشروط به ارائه خدمات بیشتر باشد یا نباشد)، تا
- ب. تاریخی که ارائه خدمات بیشتر توسط کارکنان، طبق طرح به افزایش بااهمیت مزایا، منجر نشود.
۳۳. مفروضات اکچوئری باید با یکدیگر سازگار و بی‌طرفانه باشد.
۳۸. مفروضات مالی در پایان هر دوره گزارشگری باید مبتنی بر انتظارات بازار برای دوره‌ای باشد که طی آن قرار است تعهدات تسویه شود.
۳۹. نرخ مورد استفاده برای تنزیل تعهدات مزایای بازنشستگی (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 بازنشستگی همخوانی داشته باشد.
۴۳. تعهدات مزایای بازنشستگی باید بر مبنایی اندازه‌گیری شود که موارد زیر را منعکس کند:
- الف. برآورد افزایش حقوق آتی که بر مزایای پرداختنی اثرگذار باشد،
- ب. مزایای تعیین شده در مفاد طرح (یا ناشی از تعهدات عرفی فراتر از این مفاد) در پایان دوره گزارشگری، و



ج. 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.
۴۹. 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.
۵۲. 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.
۵۶. واحد تجاری باید مخارج خدمات گذشته را در یکی از تاریخهای زیر، هر کدام زودتر باشد، به عنوان هزینه شناسایی کند:
 - الف. زمانی که تغییر یا محدودسازی طرح رخ می‌دهد، و
 - ب. زمانی که واحد تجاری مخارج تجدید ساختار (طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان "ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی") را شناسایی می‌کند.
۶۲. واحد تجاری باید سود یا زیان تسویه طرح با مزایای معین را هنگام وقوع تسویه شناسایی کند.
۶۷. 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:
 - الف. مخارج خدمات (به بندهای ۲۵ تا ۶۳ مراجعه شود) در صورت سود و زیان دوره؛
 - ب. خالص مخارج مالی مربوط به خالص بدهی (دارایی) طرح (به بندهای ۷۰ تا ۷۲ مراجعه شود) در صورت سود و زیان دوره؛ و
 - ج. تفاوت ناشی از اندازه‌گیری مجدد خالص بدهی (دارایی) طرح (به بندهای ۷۳ تا ۷۶ مراجعه شود) در صورت سود و زیان جامع.
۶۹. 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.
۷۰. خالص مخارج مالی مربوط به خالص بدهی (دارایی) طرح باید از حاصل ضرب خالص بدهی (دارایی) طرح در نرخ تنزیل مشخص شده در بند ۳۹ 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.



۷۸. واحد تجاری باید اطلاعاتی درباره موارد زیر افشا کند:

الف. ویژگیهای طرح با مزایای معین و ریسکهای مربوط به آن (به بند ۸۱ مراجعه شود)،

ب. مبالغ مندرج در صورتهای مالی در ارتباط با طرح با مزایای معین (به بندهای ۸۲ تا ۸۶ مراجعه شود)، و

ج. اثر احتمالی طرح با مزایای معین بر مبلغ، زمانبندی و عدم اطمینان درباره جریانهای نقدی آتی واحد تجاری (به بندهای ۸۷ تا ۸۹ مراجعه شود).

۹۰. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۲/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.





رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات (مصوب سال ۱۳۹۷)

۱. هدف این استاندارد، تجویز معیارهای انتخاب و تغییر رویه‌های حسابداری، و نیز نحوه عمل حسابداری و افشای تغییر در رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اصلاح اشتباهات است. هدف این استاندارد، بهبود مربوط بودن و قابلیت اتکای صورتهای مالی واحد تجاری، و قابلیت مقایسه صورتهای مالی در طول زمان و با صورتهای مالی سایر واحدهای تجاری است.
۳. این استاندارد باید برای انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری و نحوه به حساب گرفتن تغییر در رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اصلاح اشتباهات دوره‌های قبل بکار گرفته شود.
۵. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص بکار رفته است:
رویه‌های حسابداری عبارت از اصول، مبانی، میثاقها، قواعد و روشهای مشخصی است که توسط واحد تجاری در تهیه و ارائه صورتهای مالی بکار گرفته می‌شود.
تغییر در برآورد حسابداری 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 می‌باشد. تغییر در برآوردهای حسابداری، ناشی از اطلاعات جدید یا پیشرفتهای جدید است و در نتیجه، اصلاح اشتباه محسوب نمی‌شود.
بااهمیت عدم ارائه یا ارائه نادرست اقلام در صورتی بااهمیت است که بتواند به تنهایی یا در مجموع، بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر اساس صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، تأثیر بگذارد. اهمیت، به اندازه و ماهیت عدم ارائه یا ارائه نادرست بستگی دارد که با توجه به شرایط محیطی در مورد آن قضاوت می‌شود. اندازه یا ماهیت یک قلم، یا ترکیب هر دو، می‌تواند عامل تعیین‌کننده باشد.
اشتباهات دوره‌های قبل 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:
الف. در زمان تأیید صورتهای مالی برای انتشار در آن دوره‌ها، در دسترس بوده است؛ و
ب. بطور معقول، انتظار می‌رود برای تهیه و ارائه آن صورتهای مالی کسب و در نظر گرفته شده باشد.
چنین اشتباهاتی شامل آثار اشتباهات ریاضی، اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری، نادیده گرفتن یا تفسیر نادرست واقعیتها، و تقلب است.
بکارگیری با تسری به گذشته بکارگیری رویه حسابداری جدید برای معاملات، سایر رویدادها و شرایط است، به‌گونه‌ای که گویی آن رویه همواره بکار گرفته شده است.
تجدید ارائه با تسری به گذشته، اصلاح شناخت، اندازه‌گیری و افشای مبالغ عناصر صورتهای مالی است، به‌گونه‌ای که گویی اشتباه دوره‌های قبل هرگز اتفاق نیفتاده است.



غیرعملی بکارگیری یک الزام در صورتی غیرعملی است که واحد تجاری پس از هرگونه تلاش معقول، نتواند آن را بکار گیرد. برای دوره‌ای معین از گذشته، تغییر در رویه حسابداری با تسری به گذشته یا تجدید آرائه با تسری به گذشته برای اصلاح اشتباه، در صورتی غیرعملی است که:

الف. آثار بکارگیری با تسری به گذشته یا تجدید آرائه با تسری به گذشته قابل تعیین نباشد؛
 ب. بکارگیری با تسری به گذشته یا تجدید آرائه با تسری به گذشته، مستلزم در نظر گرفتن مفروضاتی درباره قصد مدیریت در آن دوره باشد؛ یا

پ. بکارگیری با تسری به گذشته یا تجدید آرائه با تسری به گذشته، مستلزم برآوردهای قابل ملاحظه مبالغ باشد و تمایز عینی اطلاعات مربوط به آن برآوردها در موارد زیر، غیرعملی باشد:

۱. فراهم کردن شواهدی از شرایط موجود در تاریخ (تاریخهای) شناخت، اندازه‌گیری یا افشای آن مبالغ؛ و
۲. سایر اطلاعات موجود که هنگام تأیید صورتهای مالی دوره‌های قبل برای انتشار، ممکن است در دسترس بوده باشد.

بکارگیری با تسری به آینده در رابطه با تغییر در رویه حسابداری و شناخت اثر تغییر در برآورد حسابداری، به ترتیب، عبارت است از:

- الف. بکارگیری رویه حسابداری جدید در مورد معاملات، سایر رویدادها و شرایط واقع شده پس از تاریخ تغییر رویه؛ و
 ب. شناسایی اثر تغییر در برآورد حسابداری در دوره‌های جاری و آتی متأثر از آن تغییر.
۶. هنگامی که یک استاندارد حسابداری بطور مشخص در مورد یک معامله، رویداد دیگر یا شرایط کاربرد دارد، رویه یا رویه‌های حسابداری مورد استفاده برای آن، باید با بکارگیری استاندارد حسابداری مزبور تعیین شود.
۹. در مواردی که برای یک معامله، رویداد دیگر یا شرایط، یک استاندارد حسابداری مشخص وجود نداشته باشد، مدیریت باید از قضاوت خود در تعیین و بکارگیری رویه حسابداری استفاده کند به گونه‌ای که اطلاعات حاصل از آن:

- الف. به نیازهای تصمیم‌گیری اقتصادی استفاده‌کنندگان مربوط باشد؛ و
 ب. قابل اتکا باشد، به گونه‌ای که صورتهای مالی:
۱. وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری را بطور صادقانه بیان کند؛
 ۲. محتوای اقتصادی معاملات، سایر رویدادها و شرایط، و نه صرفاً شکل قانونی، را منعکس کند؛
 ۳. بیطرفانه باشد؛ یعنی عاری از تمایلات جانبدارانه باشد؛
 ۴. همراه با احتیاط باشد؛ و
 ۵. از تمام جنبه‌های بااهمیت، کامل باشد.
۱۰. برای اعمال قضاوت توصیف‌شده در بند ۹، مدیریت باید به قابلیت بکارگیری منابع زیر، به ترتیب اهمیت آنها، توجه کند:



- الف. الزامات استانداردهای حسابداری که به موضوعات مشابه و مربوط می‌پردازد؛ و
- ب. تعاریف، معیارهای شناخت و مفاهیم اندازه‌گیری داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه‌ها طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی.
۱۱. همچنین، برای اعمال قضاوت توصیف‌شده در بند ۹، مدیریت ممکن است آخرین بیانیه‌های سایر نهادهای تدوین‌کننده استاندارد را که از مفاهیم نظری مشابهی برای تدوین استانداردهای حسابداری استفاده می‌کنند، به شرطی که در تضاد با منابع مندرج در بند ۱۰ نباشد، در نظر گیرد.
۱۲. واحد تجاری باید رویه‌های حسابداری خود در مورد معاملات مشابه، سایر رویدادها و شرایط را بطور یکنواخت انتخاب کند و بکار گیرد، مگر اینکه یک استاندارد حسابداری، بطور مشخص طبقه‌بندی اقلامی که بکارگیری رویه‌های متفاوت در مورد آنها مناسب است را الزامی یا مجاز کند. چنانچه یک استاندارد حسابداری، چنین طبقه‌بندی را الزامی یا مجاز کند، باید برای هر طبقه، رویه حسابداری مناسب، بطور یکنواخت انتخاب و بکار گرفته شود.
۱۳. واحد تجاری تنها در صورتی باید یک رویه حسابداری را تغییر دهد که آن تغییر:
- الف. طبق یک استاندارد حسابداری، الزامی باشد؛ یا
- ب. منجر به ارائه اطلاعات قابل اتکا و مربوط‌تر درباره آثار معاملات، سایر رویدادها یا شرایط بر وضعیت مالی، عملکرد مالی یا جریانهای نقدی واحد تجاری، در صورتهای مالی شود.
۱۵. موارد زیر، تغییر در رویه‌های حسابداری تلقی نمی‌شود:
- الف. بکارگیری یک رویه حسابداری برای معاملات، سایر رویدادها یا شرایطی که محتوای آنها با مواردی که در گذشته واقع شده است، متفاوت می‌باشد؛ و
- ب. بکارگیری رویه حسابداری جدید برای معاملات، سایر رویدادها یا شرایطی که در گذشته واقع نشده یا بی‌اهمیت بوده است.
۱۶. بکارگیری رویه تجدید ارزیابی داراییها برای نخستین بار، طبق استاندارد حسابداری ۱۱ داراییهای ثابت مشهود، استاندارد حسابداری ۱۷ داراییهای نامشهود، یا استاندارد حسابداری ۱۵ حسابداری سرمایه‌گذاریها، اگرچه تغییر در رویه حسابداری است اما به جای رعایت الزامات این استاندارد، طبق استاندارد حسابداری ۱۱ یا استاندارد حسابداری ۱۷ یا استاندارد حسابداری ۱۵ عمل می‌شود.
۱۸. با توجه به بند ۲۲:
- الف. واحد تجاری باید تغییر در رویه حسابداری را که ناشی از بکارگیری یک استاندارد حسابداری برای نخستین بار است، طبق شرایط گذار خاص مندرج در آن استاندارد اعمال کند؛ و
- ب. هرگاه واحد تجاری رویه حسابداری را در زمان بکارگیری یک استاندارد حسابداری برای نخستین بار، تغییر دهد و آن استاندارد، دربرگیرنده شرایط گذار خاصی برای اعمال آن تغییر یا تغییرات اختیاری در رویه حسابداری نباشد، واحد تجاری باید آن تغییر را با تسری به گذشته اعمال کند.



۲۱. با توجه به بند ۲۲، هنگامی که تغییر در رویه حسابداری، طبق بند ۱۸(الف) یا (ب)، با تسری به گذشته بکار گرفته می‌شود، واحد تجاری باید مانده ابتدای دوره هر جزء حقوق مالکانه را که تحت تأثیر قرار گرفته است، برای نخستین دوره قبلی ارائه شده و سایر مبالغ مقایسه‌ای افشا شده برای هر یک از دوره‌های قبل را تعدیل کند به گونه‌ای که گویی رویه حسابداری جدید همواره بکار گرفته شده است.

محدودیت‌های بکارگیری با تسری به گذشته

۲۲. هنگامی که بکارگیری با تسری به گذشته طبق بند ۱۸(الف) یا (ب) الزامی باشد، تغییر در رویه حسابداری باید به گذشته تسری داده شود، مگر تا میزانی که تعیین آثار دوره‌ای یا اثر انباشته تغییر، غیرعملی باشد.

۲۳. هنگامی که تعیین آثار دوره‌ای تغییر در رویه حسابداری بر اطلاعات مقایسه‌ای ارائه شده برای یک یا چند دوره قبل، غیرعملی باشد، واحد تجاری باید رویه حسابداری جدید را از ابتدای نخستین دوره‌ای که بکارگیری با تسری به گذشته عملی است (که ممکن است دوره جاری باشد)، در مورد مبالغ دفتری داراییها و بدهیها اعمال کند، و نباید مانده ابتدای دوره هر یک از اجزای حقوق مالکانه را که تحت تأثیر قرار گرفته است، در آن دوره تعدیل کند.

۲۴. چنانچه در ابتدای دوره جاری، تعیین اثر انباشته بکارگیری رویه حسابداری جدید برای تمام دوره‌های قبل غیرعملی باشد، واحد تجاری باید برای بکارگیری رویه حسابداری جدید با تسری به آینده، اطلاعات مقایسه‌ای را از نخستین تاریخی که عملی است، تعدیل کند.

۲۷. واحد تجاری باید هنگامی که بکارگیری یک استاندارد حسابداری برای نخستین بار، بر دوره جاری یا هر یک از دوره‌های قبل اثر می‌گذارد، که معمولاً این گونه است مگر اینکه تعیین مبلغ تعدیل غیرعملی باشد، یا هنگامی که آن تغییر ممکن است بر دوره‌های آتی اثر بگذارد، موارد زیر را افشا کند:

الف. عنوان استاندارد حسابداری؛

ب. چنانچه کاربرد داشته باشد، اینکه تغییر در رویه حسابداری طبق شرایط گذار انجام شده است؛

پ. ماهیت تغییر در رویه حسابداری؛

ت. چنانچه کاربرد داشته باشد، توصیفی از شرایط گذار؛

ث. چنانچه کاربرد داشته باشد، شرایط گذاری که ممکن است بر دوره‌های آتی اثر داشته باشد؛

ج. مبلغ تعدیل مرتبط با موارد زیر برای دوره جاری و هر یک از دوره‌های 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 سود هر سهم بکار گرفته شود؛

چ. مبلغ تعدیل مربوط به دوره‌های قبل از دوره‌های ارائه شده، تا آنجا که عملی است؛ و

ح. در صورتی که بکارگیری با تسری به گذشته، طبق بند ۱۸(الف) یا (ب)، برای دوره‌ای معین از گذشته، یا برای دوره‌های قبل از دوره‌های ارائه شده، غیرعملی 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 دورههای بعد، ضروری نیست.

۲۸. واحد تجاری باید هنگامی که تغییر اختیاری در رویه حسابداری، بر دوره جاری یا هر یک از دورههای قبل اثر می‌گذارد، که معمولاً این‌گونه است مگر اینکه تعیین مبلغ تعدیل غیرعملی باشد، یا هنگامی که آن تغییر ممکن است بر دورههای آتی اثر بگذارد، موارد زیر را افشا کند:

الف. ماهیت تغییر در رویه حسابداری؛

ب. دلایل اینکه چرا بکارگیری رویه حسابداری جدید، اطلاعات قابل اتکا و مربوطتر فراهم می‌کند؛

پ. مبلغ تعدیل مرتبط با موارد زیر، برای دوره جاری و هر یک از دورههای گذشته که ارائه می‌شود، تا آنجا که عملی است:

۱. برای هر قلم اصلی صورت مالی که تحت تاثیر قرار گرفته است؛ و

۲. برای سود پایه هر سهم و سود تقلیل یافته هر سهم، در صورتی که استاندارد حسابداری ۳۰ بکارگرفته شود؛

ت. مبلغ تعدیل مربوط به دورههای قبل از دورههای ارائه شده، تا آنجا که عملی است؛ و

ث. در صورتی که بکارگیری با تسری به گذشته، برای دورههای معین از گذشته، یا برای دورههای قبل از دورههای ارائه شده، غیرعملی باشد، شرایطی که منجر به ایجاد آن وضعیت شده است و توصیفی از چگونگی و زمان اعمال تغییر در رویه حسابداری.

تکرار این موارد افشا در صورتهای مالی دورههای بعد، ضروری نیست.

۲۹. در مورد استاندارد حسابداری جدیدی که تاریخ اجرای آن فرا نرسیده است و واحد تجاری آن را بکار نگرفته است، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. توصیف این موضوع؛ و

ب. اطلاعات مشخص یا اطلاعاتی که بطور معقول قابل برآورد است و به ارزیابی اثر احتمالی بکارگیری استاندارد حسابداری جدید بر صورتهای مالی واحد تجاری در دوره بکارگیری برای نخستین بار، مربوط می‌باشد.

۳۱. به علت عدم اطمینانهای ذاتی فعالیتهای تجاری، بسیاری از اقلام صورتهای مالی را نمی‌توان با دقت اندازه‌گیری کرد، بلکه تنها می‌توان آنها را برآورد کرد. برآورد، مستلزم قضاوتهای مبتنی بر آخرین اطلاعات در دسترس و قابل اتکا است. برای مثال، ممکن است برآورد موارد زیر الزامی باشد:

الف. دریافتنیهای مشکوک‌الوصول؛

ب. نابابی موجودیها؛

پ. ارزش منصفانه داراییهای مالی یا بدهیهای مالی؛

ت. عمر مفید، یا الگوی مورد انتظار مصرف منافع اقتصادی آتی داراییهای استهلاک‌پذیر؛ و

ث. تعهدات مرتبط با تضمینها.



۳۵. اثر تغییر در برآورد حسابداری، به استثنای تغییر مشمول بند ۳۶، باید با تسری به آینده و با انعکاس در صورت سود و زیان دوره‌های زیر شناسایی شود:
- الف. دوره تغییر، در صورتی که تغییر تنها بر آن دوره تأثیر داشته باشد؛ یا
- ب. دوره تغییر و دوره‌های آتی، در صورتی که تغییر بر هر دو تأثیر داشته باشد.
۳۶. تغییر در برآورد حسابداری، تا میزانی که منجر به تغییر در داراییها و بدهیها می‌شود، یا مربوط به یکی از اقلام حقوق مالکانه است، باید با تعدیل مبلغ دفتری دارایی، بدهی یا حقوق مالکانه مربوط، در دوره تغییر شناسایی شود.
۳۸. واحد تجاری باید ماهیت و مبلغ تغییر در برآورد حسابداری را که بر دوره جاری اثر دارد یا انتظار می‌رود دوره‌های آتی را تحت تأثیر قرار دهد، افشا کند، مگر اینکه برآورد اثر تغییر در برآورد بر دوره‌های آتی، غیرعملی باشد.
۳۹. چنانچه اثر تغییر در برآورد بر دوره‌های آتی، به دلیل غیرعملی بودن برآورد آن، افشا نشود، واحد تجاری باید این موضوع را افشا کند.
۴۱. با توجه به بند ۴۲، واحد تجاری باید اشتباهات بااهمیت کشف‌شده دوره(های) قبل را با تسری به گذشته در نخستین مجموعه صورتهای مالی تأییدشده برای انتشار، به یکی از روشهای زیر اصلاح کند:
- الف. تجدید ارائه مبالغ مقایسه‌ای دوره(های) قبلی ارائه‌شده که اشتباه در آن واقع شده است؛ یا
- ب. تجدید ارائه مانده حسابهای دارایی، بدهی و حقوق مالکانه در ابتدای نخستین دوره قبلی ارائه‌شده، در صورتی که اشتباه قبل از نخستین دوره قبلی ارائه‌شده واقع شده باشد.
۴۲. اشتباه دوره‌های قبل باید از طریق تجدید ارائه با تسری به گذشته اصلاح شود، مگر تا میزانی که تعیین آثار دوره‌ای یا اثر انباشته اشتباه، غیرعملی باشد.
۴۳. چنانچه تعیین آثار دوره‌ای اشتباه بر اطلاعات مقایسه‌ای یک یا چند دوره قبلی ارائه‌شده، غیرعملی باشد، واحد تجاری باید مانده حسابهای دارایی، بدهی و حقوق مالکانه در ابتدای نخستین دوره‌ای که تجدید ارائه با تسری به گذشته عملی است (که ممکن است دوره جاری باشد) را تجدید ارائه کند.
۴۴. چنانچه در ابتدای دوره جاری، تعیین اثر انباشته اشتباه بر تمام دوره‌های قبل غیرعملی باشد، واحد تجاری باید اطلاعات مقایسه‌ای را تجدید ارائه کند تا اشتباه را از نخستین تاریخی که عملی است، با تسری به آینده اصلاح کند.
۴۸. واحد تجاری باید در بکارگیری بند ۴۱، موارد زیر را افشا کند:
- الف. ماهیت اشتباه دوره‌های قبل؛
- ب. 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 تقلیل‌یافته هر سهم، در صورتی که استاندارد حسابداری ۳۰ کاربرد داشته باشد؛
- پ. مبلغ اصلاح در ابتدای نخستین دوره قبل ارائه‌شده؛ و



ت. چنانچه تجدید ارائه با تسری به گذشته، برای دوره معینی از گذشته غیرعملی 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 دوره‌های بعد، الزامی نیست.

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

۵۴. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات (ویرایش ۲۰۱۷) نیز رعایت می‌شود.

اجرای همزمان این استاندارد و استاندارد حسابداری ۱ ارائه صورتهای مالی، موجب کنارگذاری استاندارد حسابداری ۶ گزارش عملکرد مالی می‌شود.





استاندارد حسابداری شماره ۳۵

مالیات بر درآمد (مصوب سال ۱۳۹۷)

۱. هدف این استاندارد، تجویز نحوه حسابداری مالیات بر درآمد می‌باشد. موضوع اصلی در حسابداری مالیات بر درآمد، چگونگی به حساب گرفتن آثار مالیاتی جاری و آتی موارد زیر است:
 - الف. باز یافت (تسویه) آتی مبلغ دفتری داراییهایی (بدهیهایی) که در صورت وضعیت مالی واحد تجاری شناسایی می‌شوند؛ و
 - ب. معاملات و سایر رویدادهای دوره جاری که در صورتهای مالی واحد تجاری شناسایی می‌شوند.

هنگام شناخت یک دارایی یا یک بدهی، واحد گزارشگر انتظار باز یافت یا تسویه مبلغ دفتری آن دارایی یا بدهی را دارد. اگر این احتمال وجود داشته باشد که باز یافت یا تسویه مبلغ دفتری مزبور، موجب شود پرداختهای آتی مالیات، بیشتر (کمتر) از زمانی باشد که باز یافت یا تسویه، آثار مالیاتی به همراه ندارد، این استاندارد واحد تجاری را با در نظر گرفتن برخی استثنای محدود، ملزم به شناسایی بدهی مالیات انتقالی (دارایی مالیات انتقالی) می‌کند.
۲. این استاندارد باید برای حسابداری مالیات بر درآمد بکار گرفته شود.
۴. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص بکار رفته است:

سود حسابداری سود یا زیان دوره، قبل از کسر هزینه مالیات است.

سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) سود (زیان) دوره است، که طبق قوانین مالیاتی تعیین می‌شود و مالیات بر درآمد، بر مبنای آن قابل پرداخت (قابل باز یافت) است.

هزینه مالیات (درآمد مالیات) کل مبلغی است که در محاسبه سود یا زیان دوره، در ارتباط با مالیات جاری و مالیات انتقالی، به حساب گرفته می‌شود.

مالیات جاری مبلغ مالیات بر درآمد پرداختنی (قابل باز یافت) در ارتباط با سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) یک دوره است.

بدهیهای مالیات انتقالی مبالغ مالیات بر درآمد قابل پرداخت در دورههای آتی است که از تفاوتهای موقتی مشمول مالیات ناشی می‌شود.

داراییهای مالیات انتقالی مبالغ مالیات بر درآمد قابل باز یافت در دورههای آتی در ارتباط با موارد زیر است:

 - الف. تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات؛
 - ب. انتقال زیانهای مالیاتی استفاده نشده به دورههای آتی؛ و
 - پ. انتقال اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده به دورههای آتی.

تفاوتهای موقتی تفاوت بین مبلغ دفتری یک دارایی یا یک بدهی در صورت وضعیت مالی و مبنای مالیاتی آن است. تفاوتهای موقتی می‌تواند به یکی از دو صورت زیر باشد:



الف. **تفاوتهای موقتی مشمول مالیات** که تفاوتهای موقتی هستند که هنگام بازیافت مبلغ دفتری یک دارایی یا تسویه مبلغ دفتری یک بدهی، در تعیین سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) دوره‌های آتی، منجر به ایجاد مبالغ مشمول مالیات خواهند شد؛ یا

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

مبنای مالیاتی یک دارایی یا بدهی، مبلغ قابل انتساب به آن دارایی یا بدهی برای مقاصد مالیاتی است.

۵. هزینه مالیات (درآمد مالیات)، متشکل از هزینه مالیات جاری (درآمد مالیات جاری) و هزینه مالیات انتقالی (درآمد مالیات انتقالی) است.

۶. مبنای مالیاتی یک دارایی، مبلغی است که از هرگونه منافع اقتصادی مشمول مالیات کسب‌شده 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.

مثال‌ها
بهای تمام شده یک ماشین‌آلات، ۱۰۰ است. برای مقاصد مالیاتی، در دوره جاری و دوره‌های قبل، استهلاکی به مبلغ ۳۰ کسر شده است و مابقی بهای تمام شده، یا به عنوان استهلاک یا از طریق واگذاری، در دوره‌های آتی قابل کسر خواهد بود. برای مقاصد مالیاتی، درآمد حاصل از بکارگیری ماشین‌آلات، مشمول مالیات است، هرگونه سود ناشی از واگذاری ماشین‌آلات، برای مقاصد مالیاتی مشمول مالیات خواهد بود و هرگونه زیان ناشی از واگذاری، برای مقاصد مالیاتی کاهنده مالیات خواهد بود. مبنای مالیاتی این ماشین‌آلات ۷۰ است. مبلغ دفتری درآمد مالی دریافتی، ۱۰۰ است. مالیات درآمد مالی مربوط، بر مبنای نقدی محاسبه می‌شود. مبنای مالیاتی درآمد مالی دریافتی، صفر است. مبلغ دفتری دریافتی‌های تجاری، ۱۰۰ است. درآمد مربوط، قبلاً در سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) منظور شده است. مبنای مالیاتی دریافتی‌های تجاری، ۱۰۰ است. مبلغ دفتری سود تقسیمی دریافتی از واحد تجاری فرعی، ۱۰۰ است. سود تقسیمی، مشمول مالیات نیست. در واقع، کل مبلغ دفتری دارایی، از منافع اقتصادی قابل کسر است. بنابراین، مبنای مالیاتی سود تقسیمی دریافتی، ۱۰۰ است. (الف) مبلغ دفتری وام دریافتی، ۱۰۰ است. بازپرداخت اصل وام، هیچ‌گونه آثار مالیاتی ندارد. مبنای مالیاتی وام، ۱۰۰ است. (الف) بر اساس این تحلیل، تفاوت موقتی مشمول مالیات وجود ندارد. تحلیل دیگر این است که مبنای مالیاتی سودهای تقسیمی دریافتی، صفر است و برای تفاوت موقتی مشمول مالیات ایجادشده به مبلغ ۱۰۰، نرخ مالیاتی صفر اعمال می‌شود. در هر دو تحلیل، بدهی مالیات انتقالی وجود ندارد.



۷. مبنای مالیاتی یک بدهی، مبلغ دفتری آن پس از کسر مبالغی است که برای مقاصد مالیاتی، در ارتباط با آن بدهی در دوره‌های آتی قابل کسر باشد. در مورد پیش‌دریافت درآمد، مبنای مالیاتی بدهی، برابر با مبلغ دفتری آن پس از کسر هرگونه درآمدی است که در دوره‌های آتی مشمول مالیات نخواهد شد.

مثال‌ها
بدهیهای جاری شامل هزینه‌های پرداختنی به مبلغ دفتری ۱۰۰ می‌باشد. برای مقاصد مالیاتی، هزینه مربوط در زمان پرداخت نقدی، کسر خواهد شد. مبنای مالیاتی هزینه‌های پرداختنی، صفر است. بدهیهای جاری شامل پیش‌دریافت درآمد مالی به مبلغ دفتری ۱۰۰ است. مالیات درآمد مالی مربوط، در زمان دریافت نقد محاسبه می‌شود. مبنای مالیاتی پیش‌دریافت درآمد مالی، صفر است. بدهیهای جاری شامل هزینه‌های پرداختنی به مبلغ دفتری، ۱۰۰ است. هزینه مربوط، قبلاً بابت مقاصد مالیاتی کسر شده است. مبنای مالیاتی هزینه‌های پرداختنی، ۱۰۰ است. بدهیهای جاری، شامل جرائم پرداختنی به مبلغ دفتری ۱۰۰ است. برای مقاصد مالیاتی، جرائم، کاهنده مالیات تلقی نمی‌شود. مبنای مالیاتی جرائم پرداختنی ۱۰۰ است. (الف) مبلغ دفتری وام پرداختنی ۱۰۰ است. بازپرداخت اصل وام، اثر مالیاتی ندارد. مبنای مالیاتی این وام ۱۰۰ است. (الف) بر اساس این تحلیل، تفاوت موقتی کاهنده مالیات، وجود ندارد. تحلیل دیگر این است که مبنای مالیاتی جرائم پرداختنی، صفر است و برای تفاوت موقتی کاهنده مالیات ایجاد شده به مبلغ ۱۰۰، نرخ مالیاتی صفر اعمال می‌شود. در هر دو تحلیل، دارایی مالیات انتقالی وجود ندارد.

۸. برخی اقلام مبنای مالیاتی دارند، اما در صورت وضعیت مالی، به عنوان دارایی یا بدهی شناسایی نمی‌شوند. برای مثال، در تعیین سود حسابداری، ممکن است برخی مخارج، در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شوند اما برای مقاصد مالیاتی، واحد تجاری باید آنها را طی مدت تعیین شده در قوانین مالیاتی مستهلک کند. تفاوت بین مبنای مالیاتی مخارج مذکور، یعنی مبلغی که مراجع مالیاتی آن را به عنوان کاهنده مالیات دوره‌های آتی مجاز می‌دانند، و مبلغ دفتری صفر، تفاوت موقتی کاهنده مالیات است که منجر به ایجاد دارایی مالیات انتقالی می‌شود.

۱۱. مالیات جاری دوره جاری و دوره‌های قبل که هنوز پرداخت نشده است، باید به عنوان بدهی شناسایی شود. اگر مبلغ مربوط به دوره جاری و دوره‌های قبل که تا پایان دوره گزارشگری پرداخت شده است، بیش از مبلغ بدهی مربوط به آن دوره‌ها باشد، این مازاد باید به عنوان دارایی (پیش‌پرداخت مالیات) شناسایی شود.

۱۲. بدهی مالیات انتقالی باید برای تمام تفاوت‌های موقتی مشمول مالیات شناسایی شود، مگر به میزانی که بدهی مالیات انتقالی، از موارد زیر ناشی شود:

الف. شناخت اولیه سرقتی؛ یا

ب. شناخت اولیه یک دارایی یا یک بدهی در معامله‌ای که:

۱. ترکیب تجاری نیست؛ و



۲. در زمان معامله، سود حسابداری و سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی)، تحت تأثیر قرار نمی‌گیرد.
- با وجود این، برای تفاوت‌های موقتی مشمول مالیات مرتبط با سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتها، بدهی مالیات انتقالی باید طبق بند ۳۸ شناسایی شود.
۱۴. برخی تفاوت‌های موقتی هنگامی به وجود می‌آید که دوره شناسایی درآمد یا هزینه برای محاسبه سود حسابداری، با دوره انعکاس آن در سود مشمول مالیات متفاوت باشد. چنین تفاوت‌های موقتی، اغلب به عنوان تفاوت‌های زمانی توصیف می‌شوند. موارد زیر، مثالهایی از این نوع تفاوت‌های موقتی مشمول مالیات است و در نتیجه، منجر به ایجاد بدهیهای مالیات انتقالی می‌شود:
- الف. درآمد مالی که بر مبنای تخصیص زمانی در سود حسابداری لحاظ می‌شود، اما ممکن است در برخی حوزه‌های مقرراتی، هنگام وصول نقد، در سود مشمول مالیات لحاظ گردد. مبنای مالیاتی هرگونه دریافتنی شناسایی شده در صورت وضعیت مالی در ارتباط با این درآمدها صفر است زیرا این درآمدها تا زمان وصول نقد، تأثیری بر سود مشمول مالیات ندارند؛
- ب. استهلاک منظور شده در تعیین سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی)، ممکن است با استهلاک محاسبه شده در تعیین سود حسابداری، تفاوت داشته باشد. تفاوت موقتی، تفاوت بین مبلغ دفتری دارایی و مبنای مالیاتی آن است که برابر با بهای تمام شده اولیه دارایی پس از کسر تمام کسور مربوط به آن دارایی است که در تعیین سود مشمول مالیات دوره جاری و دوره‌های قبل، توسط مراجع مالیاتی پذیرفته شده است. در صورتی که استهلاک مالیاتی شتابدار باشد، تفاوت موقتی مشمول مالیات ایجاد می‌شود و منجر به بدهی مالیات انتقالی می‌گردد (در صورتی که استهلاک مالیاتی، از سرعت پایین‌تری نسبت به استهلاک حسابداری برخوردار باشد، تفاوت موقتی کاهنده مالیات ایجاد می‌شود و منجر به دارایی مالیات انتقالی می‌گردد)؛ و
- پ. برای تعیین سود حسابداری، ممکن است مخارج توسعه در بهای تمام شده داراییها منظور شود و در طول دوره‌های آتی مستهلک گردد اما برای مقاصد مالیاتی، در دوره‌ای که واقع می‌شود سود مشمول مالیات را کاهش می‌دهد. مبنای مالیاتی مخارج توسعه، صفر است زیرا قبلاً از سود مشمول مالیات کسر شده است. این تفاوت موقتی، تفاوت بین مبلغ دفتری مخارج توسعه و مبنای مالیاتی صفر آن می‌باشد.
۱۵. تفاوت‌های موقتی، در موارد زیر نیز ایجاد می‌شوند:
- الف. داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در ترکیب تجاری، طبق استاندارد حسابداری ۱۹ **ترکیبهای تجاری**، به ارزش منصفانه شناسایی شوند، اما برای مقاصد مالیاتی، تعدیلی از این بابت انجام نشود (به بند ۱۶ مراجعه شود)؛
- ب. برخی داراییها تجدید ارزیابی شوند، اما برای مقاصد مالیاتی تعدیلی از این بابت انجام نشود (به بند ۱۷ مراجعه شود)؛
- پ. در ترکیب تجاری، سرقتی ایجاد شود (به بند ۱۸ مراجعه شود)؛
- ت. مبنای مالیاتی یک دارایی یا یک بدهی در شناخت اولیه، با مبلغ دفتری اولیه آن متفاوت باشد، برای مثال، هنگامی که واحد تجاری از کمکهای بلاعوض دولت که معاف از مالیات است، در رابطه با داراییها منتفع می‌شود. (به بندهای ۲۱ و ۳۲ مراجعه شود)؛ یا



ث. مبلغ دفتری سرمایه‌گذارها در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته یا منافع در مشارکتها، با مبنای مالیاتی سرمایه‌گذارها یا منافع مذکور تفاوت داشته باشد (به بندهای ۳۷ تا ۴۴ مراجعه شود).

۱۶. به استثنای برخی موارد، داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در ترکیب تجاری، به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، شناسایی می‌شوند. تفاوتهای موقتی در صورتی ایجاد می‌شود که مبنای مالیاتی داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده، تحت تأثیر ترکیب تجاری قرار نگرفته باشد یا به‌گونه‌ای متفاوت، تحت تأثیر قرار گرفته باشد. برای مثال، هنگامی که مبلغ دفتری یک دارایی تا ارزش منصفانه آن افزایش می‌یابد اما مبنای مالیاتی دارایی برای مالک قبلی، بهای تمام شده باقی می‌ماند، تفاوت موقتی مشمول مالیات ایجاد می‌شود که منجر به بدهی مالیات انتقالی می‌گردد. بدهی مالیات انتقالی ایجاد شده، سرقفلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (به بند ۶۸ مراجعه شود).

۱۷. طبق استانداردهای حسابداری، اندازه‌گیری برخی داراییها به ارزش منصفانه یا تجدید ارزیابی آنها مجاز یا الزامی است (برای مثال، به استاندارد حسابداری ۱۱ **داراییهای ثابت مشهود**، استاندارد حسابداری ۱۷ **داراییهای نامشهود** و استاندارد حسابداری ۱۵ **حسابداری سرمایه‌گذارها** مراجعه شود). 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 نمی‌شود. 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. با وجود این، بازیافت آتی مبلغ دفتری، منجر به جریان منافع اقتصادی مشمول مالیات به واحد تجاری خواهد شد و مبلغی که برای مقاصد مالیاتی، کاهنده مالیات است، با مبلغ منافع اقتصادی تفاوت خواهد داشت. تفاوت بین مبلغ دفتری دارایی تجدید ارزیابی شده و مبنای مالیاتی آن، تفاوت موقتی است و باعث ایجاد بدهی مالیات انتقالی یا دارایی مالیات انتقالی می‌شود. این موضوع حتی در موارد زیر نیز مصداق دارد:

الف. واحد تجاری، قصد واگذاری دارایی را نداشته باشد. در این صورت، مبلغ دفتری تجدید ارزیابی شده دارایی، از طریق استفاده بازیافت می‌شود و منجر به ایجاد درآمد مشمول مالیاتی می‌گردد که از استهلاک قابل قبول مالیاتی در دوره‌های آتی، بیشتر است؛ یا

ب. چنانچه عایدات واگذاری دارایی در داراییهای مشابه سرمایه‌گذاری شود، مالیات سودهای سرمایه‌ای، به دوره‌های آتی انتقال می‌یابد. در این موارد، مالیات عملاً در زمان فروش یا استفاده از آن داراییهای مشابه، قابل پرداخت می‌شود.

۱۸. سرقفلی ایجاد شده در ترکیب تجاری، از طریق مازاد قسمت (الف) بر قسمت (ب) زیر، اندازه‌گیری می‌شود:

الف. مجموع:

مابه‌ازای انتقال یافته اندازه‌گیری شده طبق استاندارد حسابداری ۱۹، که بطور معمول، مستلزم ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل است.

مبلغ هرگونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده که طبق استاندارد حسابداری ۱۹ شناسایی می‌شود؛ و



در ترکیب تجاری مرحله‌ای، ارزش منصفانه حقوق 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 استاندارد حسابداری ۱۹ اندازه گیری می شود.

۲۲. دارایی مالیات انتقالی، باید برای تمام تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات تا میزانی شناسایی شود که در مقابل تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات، وجود سود مشمول مالیات قابل استفاده محتمل باشد، مگر اینکه دارایی مالیات انتقالی، از شناخت اولیه یک دارایی یا یک بدهی در معامله ای ایجاد شود که:

الف. ترکیب تجاری نیست؛ و

ب. در زمان معامله، سود حسابداری و سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) را تحت تأثیر قرار نمی دهد.

با وجود این، برای تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات مرتبط با سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب، واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتهای دارایی مالیات انتقالی باید طبق بند ۴۳ شناسایی شود.

۲۳. در زمان شناخت یک بدهی، تسویه مبلغ دفتری آن در دوره های آتی از طریق خروج منابع دارای منافع اقتصادی از واحد تجاری، امری بدیهی است. هنگامی که منابع از واحد تجاری خارج می شود، ممکن است تمام یا بخشی از مبالغ آنها هنگام تعیین سود مشمول مالیات دوره های بعد از دوره ای که بدهی در آن شناسایی می شود، کاهنده مالیات باشد. در چنین مواردی، بین مبلغ دفتری بدهی و مبنای مالیاتی آن، تفاوت موقتی وجود دارد. همچنین، در ارتباط با مالیات بر درآمدی که در دوره های آتی به این دلیل قابل باز یافت می شود که بخشی از بدهی به عنوان کاهنده سود مشمول مالیات پذیرفته می شود، دارایی مالیات انتقالی ایجاد می شود. همچنین، در صورتی که مبلغ دفتری دارایی کمتر از مبنای مالیاتی آن باشد، این تفاوت منجر به دارایی مالیات انتقالی در ارتباط با مالیات بر درآمدی می شود که در دوره های آتی قابل باز یافت است.

۲۵. برگشت تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات، منجر به کاهش سود مشمول مالیات دوره های آتی می شود. با وجود این، منافع اقتصادی به شکل کاهش در پرداختهای مالیات، تنها در صورتی به واحد تجاری جریان می یابد که واحد تجاری سودهای مشمول مالیات کافی تحصیل کرده باشد تا بتوان تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات را با آن تهاتر کرد. بنابراین، واحد تجاری تنها هنگامی داراییهای مالیات انتقالی را شناسایی می کند که در مقابل تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات، وجود سود مشمول مالیات قابل استفاده، محتمل باشد.

۲۷. در صورتی در مقابل تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات، وجود سود مشمول مالیات قابل استفاده محتمل است که تفاوتهای موقتی مشمول مالیات برای یک واحد تجاری در یک حوزه مقرراتی به میزان کافی وجود داشته باشد و انتظار رود در یکی از دوره های زیر برگشت شود:

الف. در همان دوره ای که انتظار می رود تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات برگشت داده شود؛ یا

ب. در دوره هایی که زیان مالیاتی ناشی از دارایی مالیات انتقالی، قابل انتقال به دوره های قبل یا آینده باشد.

در چنین شرایطی، دارایی مالیات انتقالی در دوره ای شناسایی می شود که تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات ایجاد می گردد.



۳۳. دارایی مالیات انتقالی، بابت انتقال زیانهای مالیاتی استفاده نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده به دوره های آتی، باید تا میزانی شناسایی شود که در مقابل زیانهای مالیاتی استفاده نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده، وجود سود مشمول مالیات قابل استفاده محتمل باشد.
۳۸. واحد تجاری، باید برای تمام تفاوت های موقتی مشمول مالیات مربوط به سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتهای، به استثنای مواردی که هر دو شرط زیر را احراز می کند، بدهی مالیات انتقالی شناسایی نماید:
- الف. واحد تجاری اصلی، سرمایه گذار یا شریک خاص یا مجری عملیات تحت کنترل مشترک، بتواند زمانبندی برگشت تفاوت های موقتی را کنترل کند؛ و
- ب. این احتمال وجود داشته باشد که تفاوت های موقتی در آینده قابل پیش بینی برگشت نشود.
۴۳. واحد تجاری، برای تمام تفاوت های موقتی کاهنده مالیات ناشی از سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتهای، باید دارایی مالیات انتقالی را تنها به میزانی که هر دو مورد زیر محتمل باشد، شناسایی کند:
- الف. تفاوت های موقتی در آینده قابل پیش بینی برگشت شود؛ و
- ب. در مقابل تفاوت های موقتی، سود مشمول مالیات قابل استفاده وجود داشته باشد.
۴۵. 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 بازیافت شود).
۴۶. داراییها و بدهیهای مالیات انتقالی باید به نرخهای مالیاتی قابل اعمال در دوره ای که انتظار می رود دارایی بازیافت 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.
۴۸. اندازه گیری بدهیهای مالیات انتقالی و داراییهای مالیات انتقالی، باید بازتابی از آثار مالیاتی باشد که از شیوه مورد انتظار واحد تجاری در پایان دوره گزارشگری، برای بازیافت یا تسویه مبلغ دفتری داراییها و بدهیها پیروی می کند.
۵۴. داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی، نباید تنزیل شوند.
۵۷. در پایان هر دوره گزارشگری، مبلغ دفتری دارایی مالیات انتقالی باید بازنگری شود. واحد تجاری باید مبلغ دفتری دارایی مالیات انتقالی را به میزانی کاهش دهد که وجود سود مشمول مالیات کافی برای استفاده از مزایای تمام یا بخشی از آن دارایی مالیات انتقالی، دیگر محتمل نباشد. چنین کاهش، باید در صورتی برگشت داده شود که وجود سود مشمول مالیات به میزان کافی، محتمل باشد.
۵۹. مالیات جاری و مالیات انتقالی باید به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی و در صورت سود و زیان منعکس شوند، به استثنای مالیاتی که از موارد زیر ناشی می شود:



- الف. معامله یا رویدادی که در همان دوره یا دوره‌ای دیگر، خارج از صورت سود و زیان، در سایر اقلام سود و زیان جامع یا بطور مستقیم در حقوق مالکانه شناسایی شده است (به بندهای ۶۲ تا ۶۷ مراجعه شود)؛ یا
- ب. ترکیب تجاری (به بندهای ۶۸ تا ۷۰ مراجعه شود).
۶۲. مالیات جاری و مالیات انتقالی در صورتی باید خارج از صورت سود و زیان شناسایی شود که مربوط به اقلامی باشد که در همان دوره یا دوره‌ای دیگر، خارج از صورت سود و زیان شناسایی شده است. بنابراین، مالیات جاری و مالیات انتقالی مربوط به اقلامی که در همان دوره یا دوره‌ای دیگر:
- الف. در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است، باید در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شود (به بند ۶۳ مراجعه شود).
- ب. بطور مستقیم در حقوق مالکانه شناسایی شده است، باید بطور مستقیم در حقوق مالکانه شناسایی شود (به بند ۶۴ مراجعه شود).
۷۱. واحد تجاری باید داراییهای مالیات جاری و بدهیهای مالیات جاری را تنها در صورتی تهاتر کند که:
- الف. حق قانونی برای تهاتر مبالغ شناسایی شده داشته باشد؛ و
- ب. قصد تسویه بر مبنای خالص، یا بازیافت و تسویه همزمان دارایی و بدهی را داشته باشد.
۷۴. واحد تجاری تنها در صورتی باید داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی را تهاتر کند که:
- الف. حق قانونی برای تهاتر داراییهای مالیات جاری با بدهیهای مالیات جاری داشته باشد؛ و
- ب. داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی، مربوط به مالیات بر درآمد وضع شده توسط یک مرجع مالیاتی، برای هر یک از موارد زیر باشد:
۱. همان واحد تجاری مشمول مالیات؛ یا
 ۲. واحدهای تجاری متفاوت مشمول مالیات که قصد دارند در هر یک از دوره‌های آتی که انتظار می‌رود مبالغ بااهمیت بدهیهای مالیات انتقالی یا داراییهای مالیات انتقالی بازیافت یا تسویه شود، بدهیهای مالیات جاری و داراییهای مالیات جاری را بر مبنای خالص تسویه کنند، یا بازیافت داراییها و تسویه بدهیها را همزمان انجام دهند.
۷۶. هزینه (درآمد) مالیات مربوط به سود یا زیان فعالیت‌های عادی، باید به عنوان بخشی از سود یا زیان دوره در صورت سود و زیان ارائه شود.
۷۸. اجزای عمده هزینه مالیات (درآمد مالیات)، باید جداگانه افشا شود.
۷۹. اجزای هزینه مالیات (درآمد مالیات) می‌تواند شامل موارد زیر باشد:
- الف. هزینه مالیات جاری (درآمد مالیات جاری)؛
- ب. هرگونه تعدیل شناسایی شده طی دوره بابت مالیات جاری دوره‌های قبل؛
- پ. مبلغ هزینه مالیات انتقالی (درآمد مالیات انتقالی) مربوط به ایجاد و برگشت تفاوت‌های موقتی؛



- ت. مبلغ هزینه مالیات انتقالی (درآمد مالیات انتقالی) مربوط به تغییر در نرخهای مالیات یا وضع مالیاتهای جدید؛
- ث. مبلغ مزایای ناشی از زیان مالیاتی شناسایی نشده قبلی، اعتبار مالیاتی یا تفاوتهای موقتی شناسایی نشده دوره قبل که برای کاهش هزینه مالیات جاری استفاده می‌شود؛
- ج. مبلغ مزایای ناشی از زیان مالیاتی شناسایی نشده قبلی، اعتبار مالیاتی یا تفاوتهای موقتی شناسایی نشده دوره قبل که برای کاهش هزینه مالیات انتقالی استفاده می‌شود؛
- چ. هزینه مالیات انتقالی ناشی از کاهش یا برگشت کاهش قبلی دارایی مالیات انتقالی طبق بند ۵۷؛ و
- ح. مبلغ هزینه مالیات (درآمد مالیات) مربوط به آن دسته از تغییر در رویه‌های حسابداری و اشتباهات که طبق استاندارد حسابداری ۳۴، به دلیل اینکه نمی‌توان آنها را با تسری به گذشته به حساب منظور کرد، در صورت سود و زیان منظور می‌شوند.
۸۰. موارد زیر نیز باید جداگانه افشا شود:
- الف. مجموع مالیات جاری و مالیات انتقالی مربوط به اقلامی که بطور مستقیم در حقوق مالکانه منظور شده‌اند (به بند ۶۴ مراجعه شود)؛
- ب. مبلغ مالیات بر درآمد مربوط به هر یک از اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع (به بند ۶۳ و استاندارد حسابداری ۱ (تجدیدنظرشده ۱۳۹۷) مراجعه شود).
- پ. توضیح ارتباط بین هزینه مالیات (درآمد مالیات) و سود حسابداری به یک یا هر دو شکل زیر:
۱. صورت تطبیق عددی بین هزینه مالیات (درآمد مالیات) مالیات و حاصل ضرب سود حسابداری در نرخ(های) مالیات قابل اعمال، و نیز افشای مبنای محاسبه نرخ(های) مالیات قابل اعمال؛ یا
 ۲. صورت تطبیق عددی بین میانگین نرخ مؤثر مالیات و نرخ مالیات قابل اعمال، و نیز افشای مبنای محاسبه نرخ مالیات قابل اعمال؛
- ت. توضیح تغییر در نرخ(های) مالیات قابل اعمال در مقایسه با دوره حسابداری قبل؛
- ث. مبلغ (و تاریخ انقضا، در صورت وجود) تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات، زیانهای مالیاتی استفاده نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده که در صورت وضعیت مالی، برای آنها دارایی مالیات انتقالی شناسایی نشده است؛
- ج. جمع مبلغ تفاوتهای موقتی مربوط به سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتها، که برای آنها بدهیهای مالیات انتقالی شناسایی نشده است (به بند ۳۸ مراجعه شود)؛
- چ. در ارتباط با هر نوع تفاوت موقتی، و در ارتباط با هر نوع زیان مالیاتی استفاده نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده؛
۱. مبلغ داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی شناسایی شده در صورت وضعیت مالی برای هر دوره ارائه شده؛
 ۲. مبلغ درآمد مالیات انتقالی یا هزینه مالیات انتقالی شناسایی شده در صورت سود و زیان، در صورتی که این مبلغ، از تغییر در مبالغ شناسایی شده در صورت وضعیت مالی، قابل تشخیص نباشد؛



- ح. در ارتباط با عملیات متوقف شده، هزینه مالیات مربوط به:
۱. سود یا زیان توقف؛ و
 ۲. سود یا زیان حاصل از فعالیتهای عادی عملیات متوقف شده طی دوره، همراه با مبالغ متناظر برای هر یک از دوره‌های قبلی ارائه شده.
- خ. مبلغ آثار مالیاتی سود تقسیمی به سهامداران واحد تجاری که پیش از تأیید صورتهای مالی برای انتشار، پیشنهاد یا اعلام شده است، اما به عنوان بدهی در صورتهای مالی شناسایی نشده است.
- د. اگر ترکیب تجاری که واحد تجاری در آن واحد تحصیل کننده است، موجب تغییر در مبلغ دارایی مالیات انتقالی شناسایی شده پیش از تحصیل شود (به بند ۶۹ مراجعه شود)، مبلغ آن تغییر؛ و
- ذ. اگر مزایای مالیات انتقالی تحصیل شده در ترکیب تجاری در تاریخ تحصیل شناسایی نشده باشد اما پس از تاریخ تحصیل شناسایی شود (به بند ۷۰ مراجعه شود)، توصیف رویداد یا تغییر در شرایطی که موجب شناسایی مزایای مالیات انتقالی شده است.
۸۱. واحد تجاری مبلغ دارایی مالیات انتقالی و ماهیت شواهد پشتیبان شناخت آن را در صورتی باید افشا کند که:
- الف. استفاده از دارایی مالیات انتقالی، به مازاد سودهای مشمول مالیات آتی بر سودهای ناشی از برگشت تفاوت‌های موقتی مشمول مالیات موجود، بستگی داشته باشد؛ و
- ب. واحد تجاری در دوره جاری یا دوره قبل، در حوزه مقرراتی که دارایی مالیات انتقالی به آن مربوط است، متحمل زیان شده باشد.
۸۲. در شرایط توصیف شده در بند ۵۲، واحد تجاری باید ماهیت آثار بالقوه مالیات بر درآمد ناشی از پرداخت سودهای تقسیمی به سهامداران را افشا کند. افزون بر این، واحد تجاری باید مبالغ آثار بالقوه مالیات بر درآمد را که در عمل قابل تعیین است و وجود آثار بالقوه مالیات بر درآمدی که در عمل قابل تعیین نیست را افشا کند.
۹۱. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۹/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.
۹۲. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲ **مالیات بر درآمد** (ویرایش ۲۰۱۷) نیز رعایت می‌شود.





استاندارد حسابداری شماره ۳۶

ابزارهای مالی؛ ارائه (مصوب سال ۱۳۹۷)

۱. هدف این استاندارد، تعیین اصول ارائه ابزارهای مالی به عنوان بدهی یا حقوق مالکانه و تهاثر داراییهای مالی و بدهیهای مالی است. این استاندارد برای طبقه‌بندی ابزارهای مالی از دیدگاه ناشر به داراییهای مالی، بدهیهای مالی و ابزارهای مالکانه؛ طبقه‌بندی درآمد مالی و هزینه مالی؛ سود تقسیمی، زیانها و سودهای مربوط؛ و شرایط تهاثر یا عدم تهاثر داراییهای مالی و بدهیهای مالی کاربرد دارد.
۳. این استاندارد باید توسط تمام واحدهای تجاری، برای انواع ابزارهای مالی به جز موارد زیر بکار گرفته شود:
 - الف. 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 می‌گیرد.
 - ب. حقوق و تعهدات کارفرمایان در طرحهای مزایای کارکنان، که استاندارد حسابداری ۳۳ مزایای بازنشستگی کارکنان برای آنها کاربرد دارد.
 - پ. قراردادهای بیمه صادر شده توسط بیمه‌گر طبق تعریف استاندارد حسابداری ۲۸ فعالیتهای بیمه عمومی.
 - ت. ابزارهای مالی که به دلیل دارا بودن ویژگی مشارکت اختیاری، در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۲۸ قرار می‌گیرند. ناشر این ابزارها، در ارتباط با ویژگیهای مزبور، از بکارگیری بندهای ۱۰ تا ۳۴ و رب ۳۳ تا رب ۴۴ این استاندارد که بدهیهای مالی و ابزارهای مالکانه را از یکدیگر متمایز می‌کند، معاف است. با این وجود، این ابزارها مشمول سایر الزامات این استاندارد می‌باشند. به علاوه، این استاندارد برای ابزارهای مشتقه تعبیه شده در این ابزارها، کاربرد دارد.
۴. این استاندارد باید برای قراردادهای خرید یا فروش اقلام غیرمالی که به صورت خالص از طریق نقد یا ابزار مالی دیگر، یا از طریق مبادله ابزارهای مالی قابل تسویه است بکار گرفته شود، گویی این قراردادها ابزار مالی بوده‌اند، به استثنای قراردادهایی که به منظور دریافت یا تحویل اقلام غیرمالی، طبق الزامات خرید، فروش یا استفاده مورد انتظار واحد تجاری، منعقد شده است و همچنان نگهداری می‌شود.
۷. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص بکار رفته است:

ابزار مالی قراردادی است که برای یک واحد تجاری، دارایی مالی و برای واحد تجاری دیگر، بدهی مالی یا ابزار مالکانه ایجاد می‌کند.

دارایی مالی هر دارایی است که یکی از موارد زیر باشد:

 - الف. نقد؛
 - ب. ابزار مالکانه واحد تجاری دیگر؛



پ . 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 مطلوب است؛ یا

ت . قراردادی که از طریق ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری، قابل تسویه است یا تسویه خواهد شد و:

۱. ابزار غیرمشتقه‌ای 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
۲. ابزار مشتقه‌ای 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 طبق بندهای ۱۲ و ۱۳ به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی می‌شود، ابزارهایی که واحد تجاری را تنها در زمان انحلال، به انتقال سهم متناسبی از خالص داراییهای خود به طرف دیگر، متعهد می‌کند و طبق بندهای ۱۴ و ۱۵ به عنوان ابزارهای مالکانه طبقه‌بندی می‌شود، یا ابزارهایی که قراردادهایی برای دریافت یا تحویل آتی ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری است، نمی‌باشد.

بدهی مالی هر بدهی است که یکی از موارد زیر باشد:

الف. 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

ب. قراردادی که از طریق ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری قابل تسویه است یا تسویه خواهد شد و:

۱. ابزار غیرمشتقه‌ای 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 مشتقه‌ای 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، حق تقدمها، اختیارهای 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 می‌شود که واحد تجاری متناسب با تمام مالکان فعلی همان طبقه از ابزارهای مالکانه غیرمشتقه خود، حق تقدمها، اختیارهای معامله یا امتیازهای خرید را اعطا کند. همچنین برای این منظور، ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری، شامل ابزارهای مالی قابل فروش به ناشر که طبق بندهای ۱۲ و ۱۳ به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی می‌شود، ابزارهایی که واحد تجاری را تنها در زمان انحلال، به انتقال سهم متناسبی از خالص داراییهای خود به طرف دیگر، متعهد می‌کند و طبق بندهای ۱۴ و ۱۵ به عنوان ابزارهای مالکانه طبقه‌بندی می‌شود، یا ابزارهایی که قراردادهایی برای دریافت یا تحویل آتی ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری است، نمی‌باشد.



به عنوان یک استثنا، اگر ابزاری که تعریف بدهی مالی را احراز می کند، تمام ویژگیها و شرایط مندرج در بندهای ۱۲ و ۱۳ یا ۱۴ و ۱۵ را احراز نماید، به عنوان ابزار مالکانه طبقه بندی می شود.

ابزار مالکانه قراردادی است که نشان دهنده منافع باقیمانده در داراییهای واحد تجاری پس از کسر تمام بدهیهای آن می باشد.

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.

ابزار مالی قابل فروش به ناشر ابزار مالی است که به دارنده آن، حق فروش به ناشر را در ازای نقد یا دارایی مالی دیگر، می دهد یا به خودی خود، با وقوع رویدادهای آتی نامطمئن یا فوت یا بازنشستگی دارنده آن ابزار، به ناشر بازگردانده می شود.

۱۰. در زمان شناخت اولیه، ناشر ابزار مالی باید ابزار یا اجزای آن را بر اساس ماهیت توافق قراردادی و تعاریف بدهی مالی، دارایی مالی و ابزار مالکانه، به عنوان بدهی مالی، دارایی مالی یا ابزار مالکانه طبقه بندی کند.

۱۲. ابزار مالی قابل فروش به ناشر، تعهد قراردادی ناشر برای بازخرید آن ابزار در ازای نقد یا دارایی مالی دیگر، در صورت اعمال حق فروش است. به عنوان یک استثنا بر تعریف بدهی مالی، ابزاری که دربرگیرنده چنین تعهدی باشد، در صورت دارا بودن تمام ویژگیهای زیر، به عنوان ابزار مالکانه طبقه بندی می شود:

الف. در زمان انحلال، برای دارنده، نسبت به سهم متناسبی از خالص داراییهای واحد تجاری، ایجاد حق کند. خالص داراییهای واحد تجاری، به داراییهایی اطلاق می شود که پس از کسر تمام ادعاها نسبت به آن داراییها، باقی می ماند. سهم متناسب به صورت زیر تعیین می شود:

۱. تقسیم خالص داراییهای واحد تجاری در زمان انحلال به واحدهای با مبالغ مساوی؛ و

۲. ضرب مبلغ به دست آمده در تعداد واحدهای نگهداری شده توسط دارنده ابزار مالی.

ب. آن ابزار، در طبقه ای از ابزارها قرار گرفته باشد که در مقایسه با سایر طبقات ابزارها، در پایین ترین اولویت است. برای اینکه ابزار مالی چنین ویژگی داشته باشد، باید:

۱. در زمان انحلال، در مقایسه با سایر ادعاها نسبت به داراییهای واحد تجاری، اولویت نداشته باشد؛ و

۲. برای قرار گرفتن در طبقه ای از ابزارها که در مقایسه با سایر طبقات ابزارها در پایین ترین اولویت است، نیازی نباشد که به ابزار دیگری تبدیل شود.

پ. تمام ابزارهای مالی موجود در طبقه ابزارهایی که در مقایسه با سایر طبقات ابزارها در پایین ترین اولویت است، ویژگیهای یکسانی داشته باشند. برای مثال، تمام آنها باید قابل فروش به ناشر باشند و فرمول یا سایر روشهای مورد استفاده برای محاسبه قیمت بازخرید، برای تمام ابزارهای آن طبقه یکسان باشد.

ت. به غیر از تعهد قراردادی ناشر به بازخرید آن ابزار در ازای نقد یا دارایی مالی دیگر، ابزار مزبور دربردارنده هیچ تعهد قراردادی برای تحویل نقد یا دارایی مالی دیگر به واحد تجاری دیگر، یا برای مبادله داراییهای مالی یا بدهیهای مالی با واحد تجاری دیگر، در شرایطی که بطور بالقوه برای واحد تجاری نامطلوب است، نباشد و آن



ابزار، قراردادی نباشد که به شیوه تعیین شده در قسمت (ب) تعریف بدهی مالی، از طریق ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری قابل تسویه باشد یا در آینده تسویه گردد.

ث . مجموع جریانهای نقدی مورد انتظار قابل انتساب به آن ابزار در طول عمر ابزار، اساساً مبتنی بر سود یا زیان دوره، تغییر در خالص داراییهای شناسایی شده یا تغییر در ارزش منصفانه شناسایی شده و شناسایی نشده خالص داراییهای واحد تجاری در طول عمر آن ابزار باشد (به استثنای هرگونه آثار آن ابزار).

۲۸. زمانی که ابزار مالی مشتقه، به یک طرف قرارداد در مورد نحوه تسویه اختیار می دهد (برای مثال، ناشر یا دارنده، اختیار دارند تسویه را به صورت خالص از طریق نقد یا مبادله سهام با نقد انجام دهند)، آن ابزار دارایی مالی یا بدهی مالی محسوب می شود، مگر اینکه تمام گزینه های تسویه منجر به این شود که آن ابزار، مالکانه تلقی گردد.

۳۰. ناشر یک ابزار مالی غیرمشتقه، باید شرایط ابزار مالی را از نظر وجود هر دو جزء بدهی و حقوق مالکانه، ارزیابی کند. این اجزا باید طبق بند ۱۰، بطور جداگانه به عنوان بدهیهای مالی، داراییهای مالی یا ابزارهای مالکانه طبقه بندی شوند.

۳۵. در صورتی که واحد تجاری ابزارهای مالکانه خود را بازخريد 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. مابه ازای پرداختی یا دریافتی باید بطور مستقیم در بخش حقوق مالکانه شناسایی گردد.

۳۷. درآمد یا هزینه مالی، سود تقسیمی، سودها و زیانهای مربوط به یک ابزار مالی یا جزئی که بدهی مالی محسوب می شود، باید به عنوان درآمد یا هزینه، در صورت سود و زیان شناسایی شود. توزیع منابع بین دارندگان ابزار مالکانه، باید بطور مستقیم در حقوق مالکانه شناسایی گردد. مخارج مربوط به معاملات حقوق مالکانه، باید به عنوان کاهنده حقوق مالکانه منظور شود.

۴۴. دارایی مالی و بدهی مالی تنها زمانی باید تهاتر شود و به صورت مبلغ خالص در صورت وضعیت مالی ارائه گردد که واحد تجاری:

الف. در حال حاضر، حق قانونی برای تهاتر مبالغ شناسایی شده داشته باشد؛ و

ب. قصد داشته باشد یا به صورت خالص تسویه کند یا همزمان با نقد کردن دارایی، بدهی را تسویه نماید.

در رابطه با انتقال دارایی مالی که واجد شرایط قطع شناخت نمی باشد، واحد تجاری نباید دارایی انتقال یافته و بدهی مربوط به آن را تهاتر کند.

۴۶. تهاتر دارایی مالی شناسایی شده و بدهی مالی شناسایی شده و ارائه مبلغ به صورت خالص، با قطع شناخت دارایی مالی یا بدهی مالی تفاوت دارد. تهاتر موجب شناسایی سود یا زیان نمی شود، اما قطع شناخت ابزار مالی، نه تنها موجب حذف قلم شناسایی شده قبلی از صورت وضعیت مالی می شود، بلکه ممکن است به شناسایی سود یا زیان نیز منجر گردد.



۵۳. این استاندارد باید با تسری به گذشته بکار گرفته شود.
۵۴. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۸/۱/۱ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.
۵۵. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی حسابداری ۳۲ ابزارهای مالی: ارائه (ویرایش ۲۰۱۷) نیز رعایت می شود.

رهنمود بکارگیری

رب ۳. واحد پول (نقد) دارایی مالی است، زیرا واسطه انجام مبادلات می باشد و در نتیجه، مبنای اندازه گیری و شناخت تمام معاملات در صورتهای مالی است. سپرده نقدی نزد بانکها یا مؤسسات مالی مشابه، دارایی مالی است، زیرا بیانگر حق قراردادی سپرده گذار برای دریافت نقد از آن مؤسسه یا صدور چک یا ابزار مشایبه در وجه اعتباردهندگان برای پرداخت بدهی مالی است.

رب ۴. مثالهای رایج از داراییهای مالی که نشان دهنده، حق قراردادی برای دریافت نقد در آینده است و بدهیهای مالی متقابل که بیانگر تعهد قراردادی برای تحویل نقد در آینده می باشد، عبارت است از:

الف. دریافتنی ها و پرداختنی های تجاری؛

ب. اسناد دریافتنی و پرداختنی؛

پ. وامهای دریافتنی و پرداختنی؛ و

ت. اوراق بدهی منتشر شده و خریداری شده.

در هر یک از این موارد، حق قراردادی یک طرف برای دریافت (یا تعهد به پرداخت) نقد، با تعهد متقابل طرف دیگر برای پرداخت (یا حق دریافت)، مطابقت دارد.

رب ۵. نوع دیگر ابزار مالی، ابزاری است که منافع اقتصادی قابل دریافت یا قابل واگذاری آن، یک دارایی مالی به غیر از نقد می باشد. برای مثال، اسناد پرداختنی قابل تسویه با اوراق خزانه دولتی، برای دارنده، حق قراردادی نسبت به دریافت اوراق و برای ناشر، تعهد قراردادی برای تحویل اوراق، و نه نقد، ایجاد می کند. این اوراق، دارایی مالی محسوب می شود زیرا نشان دهنده تعهدات دولت منتشرکننده برای پرداخت نقد است. در نتیجه، این اسناد برای دارنده، دارایی مالی و برای ناشر، بدهی مالی است.

رب ۶. حق قراردادی یا تعهد قراردادی برای دریافت، تحویل یا مبادله ابزارهای مالی، خود یک ابزار مالی است. زنجیره ای از حقوق قراردادی یا تعهدات قراردادی، در صورتی که در نهایت منجر به دریافت یا پرداخت نقد یا تحصیل یا انتشار ابزار مالکانه شود، تعریف ابزار مالی را احراز می کند.

رب ۲۴. ابزارهای مالی، شامل ابزارهای اولیه (مانند دریافتنی ها، پرداختنی ها و ابزارهای مالکانه) و ابزارهای مالی مشتقه (مانند اختیارات معاملاتی، قراردادهای آتی و پیمانه های آتی، سواپ نرخ سود تسهیلات و سواپ ارز) می باشد. ابزارهای مالی مشتقه تعریف ابزار مالی را احراز می کنند و در نتیجه، در دامنه کاربرد این استاندارد قرار می گیرند.





۱. هدف این استاندارد، الزام واحدهای تجاری به افشای اطلاعاتی در صورتهای مالی است تا استفاده کنندگان بتوانند موارد زیر را ارزیابی کنند:
 - الف. اهمیت ابزارهای مالی برای وضعیت مالی واحد تجاری؛ و
 - ب. ماهیت و میزان ریسکهای ناشی از ابزارهای مالی، که واحد تجاری طی دوره و در پایان دوره گزارشگری در معرض آنها قرار دارد و نحوه مدیریت این ریسکها توسط واحد تجاری.
۳. این استاندارد برای ابزارهای مالی شناسایی شده و شناسایی نشده کاربرد دارد. ابزارهای مالی شناسایی شده، شامل داراییهای مالی و بدهیهای مالی مانند سرمایه‌گذاریها، دریافتنی‌ها، پرداختنی‌ها و وامهای دریافتنی یا پرداختنی است که در صورت وضعیت مالی منعکس شده است. ابزارهای مالی شناسایی نشده، شامل برخی ابزارهای مالی است که اگرچه در صورت وضعیت مالی منعکس نشده است، اما در دامنه کاربرد این استاندارد قرار می‌گیرند (مانند برخی تعهدات وام).
۴. این استاندارد، در مورد قراردادهای خرید یا فروش ارقام غیرمالی که به صورت خالص از طریق نقد یا ابزار مالی دیگر، یا از طریق مبادله ابزارهای مالی قابل تسویه است، کاربرد دارد.
۵. واحد تجاری باید اطلاعاتی افشا کند که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند اهمیت ابزارهای مالی برای وضعیت مالی واحد تجاری را ارزیابی کنند.
۶. مبالغ دفتری هر یک از طبقات زیر، باید در صورت وضعیت مالی یا در یادداشتهای توضیحی افشا شود:
 - الف. سرمایه‌گذاریها؛
 - ب. وامها و دریافتنی‌ها؛
 - پ. سایر داراییهای مالی؛ و
 - ت. بدهیهای مالی
۱۳. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:
 - الف. مبلغ دفتری داراییهای مالی که به عنوان وثیقه بدهیها یا بدهیهای احتمالی در رهن قرار گرفته است؛ و
 - ب. مفاد و شرایط مربوط به وثیقه‌گذاری.
۱۵. واحد تجاری باید در مورد وامهای پرداختنی شناسایی شده در پایان دوره گزارشگری، موارد زیر را افشا کند:
 - الف. جزئیات هرگونه نکول اصل و سود و همچنین، شرایط بازخرید وامهای پرداختنی مزبور طی دوره؛
 - ب. مبلغ دفتری وامهای پرداختنی نکول شده در پایان دوره گزارشگری؛ و
 - پ. اینکه پیش از تأیید صورتهای مالی برای انتشار، نکول رفع شده است یا درباره شرایط وامهای پرداختنی مذاکره مجدد صورت گرفته است.



۱۸. افشای ارزش منصفانه در موارد زیر الزامی نیست:
- الف. زمانی که مبلغ دفتری ابزارهای مالی مانند دریافتی‌ها و پرداختی‌های تجاری کوتاه‌مدت، تقریب معقولی از ارزش منصفانه آنها باشد؛
- ب. سرمایه‌گذاری در ابزارهای مالکانه‌ای که دارای قیمت اعلام‌شده برای دارایی یا بدهی یکسان در بازاری فعال نیستند یا ابزارهای مشتقه وابسته به این‌گونه ابزارهای مالکانه که به دلیل عدم امکان تعیین ارزش منصفانه آنها به‌گونه‌ای قابل اتکا، به بهای تمام شده اندازه‌گیری شده‌اند؛ یا
- پ. قراردادی که دارای ویژگی مشارکت اختیاری است، مشروط بر اینکه امکان تعیین ارزش منصفانه آن ویژگی به‌گونه‌ای قابل اتکا، وجود نداشته نباشد.
۲۰. واحد تجاری باید اطلاعاتی افشا کند که به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در ارزیابی ماهیت و میزان ریسکهای ناشی از ابزارهای مالی که واحد تجاری در پایان دوره گزارشگری در معرض آنها قرار می‌گیرد، کمک نماید.
۲۳. واحد تجاری باید برای هر یک از انواع ریسکهای ناشی از ابزارهای مالی، موارد زیر را افشا کند:
- الف. آسیب‌پذیری از ریسکها و نحوه ایجاد آنها؛
- ب. اهداف، رویه‌ها و فرایندهای مدیریت ریسک و روشهای مورد استفاده برای اندازه‌گیری ریسک؛ و
- پ. هرگونه تغییر در قسمتهای (الف) یا (ب) نسبت به دوره قبل.
۲۴. واحد تجاری باید برای هر یک از انواع ریسکهای ناشی از ابزارهای مالی، موارد زیر را افشا کند:
- الف. خلاصه‌ای از اطلاعات کمی درباره آسیب‌پذیری واحد تجاری از ریسک مورد نظر در پایان دوره گزارشگری. این افشا باید مبتنی بر اطلاعات درون‌سازمانی تهیه‌شده برای مدیران اصلی واحد تجاری (طبق تعریف مندرج در استاندارد حسابداری ۱۲ **افشای اطلاعات اشخاص وابسته**)، برای مثال هیئت‌مدیره یا مدیر عامل واحد تجاری، باشد.
- ب. افشاهای الزامی طبق بندهای ۲۶ تا ۳۲، به میزانی که طبق قسمت (الف) ارائه نشده باشد.
- پ. تمرکز ریسک، در صورتی که بر اساس افشاهای ارائه‌شده طبق قسمتهای (الف) و (ب) بالا، مشخص نباشد.
۲۶. واحد تجاری باید موارد زیر را بر مبنای طبقات ابزارهای مالی افشا کند:
- الف. مبلغی که به بهترین شکل، حداکثر میزان آسیب‌پذیری واحد تجاری از ریسک اعتباری در پایان دوره گزارشگری را بدون در نظر گرفتن هرگونه وثیقه نگهداری‌شده یا سایر روشهای افزایش اعتبار، نشان دهد (برای مثال توافقه‌های خالص‌سازی که واجد شرایط تهاتر طبق استاندارد حسابداری ۳۶ نمی‌باشند). این افشا برای ابزارهای مالی که مبلغ دفتری آنها به بهترین شکل حداکثر میزان آسیب‌پذیری از ریسک اعتباری را نشان می‌دهد، الزامی نیست.
- ب. شرحی از وثیقه نگهداری‌شده به عنوان تضمین و سایر روشهای افزایش اعتبار و اثر مالی آنها (برای مثال، بیان عددی میزان کاهش ریسک اعتباری به واسطه وثیقه و سایر روشهای افزایش اعتبار) در ارتباط با مبلغی که به بهترین شکل، حداکثر میزان آسیب‌پذیری از ریسک اعتباری را نشان می‌دهد (صرف‌نظر از اینکه طبق قسمت (الف) بالا یا از طریق مبلغ دفتری ابزار مالی، افشا شده باشد).



پ. اطلاعات درباره کیفیت اعتباری داراییهای مالی که نه از تاریخ سررسید آنها گذشته است و نه کاهش ارزش یافته‌اند.

۲۷. واحد تجاری باید موارد زیر را بر مبنای طبقات داراییهای مالی افشا کند:

الف. تجزیه و تحلیل سنی داراییهای مالی که در پایان دوره گزارشگری از تاریخ سررسید آنها گذشته است، اما کاهش ارزش نیافته‌اند؛ و

ب. تجزیه و تحلیل داراییهای مالی که در پایان دوره گزارشگری، به صورت انفرادی به عنوان داراییهای کاهش ارزش یافته تعیین شده‌اند، به همراه عواملی که واحد تجاری در تعیین کاهش ارزش آنها در نظر گرفته است.

۲۹. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. تجزیه سررسید بدهیهای مالی (شامل قراردادهای تضمین مالی صادرشده) که سررسیدهای قراردادی باقیمانده را نشان دهد.

ب. تشریح نحوه مدیریت ریسک نقدینگی مندرج در قسمت (الف) بالا.

۳۰. به جز مواردی که طبق بند ۳۱ عمل می‌شود، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. تحلیل حساسیت برای هر یک از انواع ریسکهای بازار که واحد تجاری در پایان دوره گزارشگری در معرض آن قرار می‌گیرد. این تحلیل حساسیت بیانگر نحوه تأثیرپذیری سود یا زیان دوره و حقوق مالکانه از تغییر در متغیر ریسک مربوط، که در آن تاریخ بطور معقول محتمل است، می‌باشد؛

ب. روشها و مفروضات مورد استفاده در آماده‌سازی تحلیل حساسیت؛ و

پ. تغییر در روشها و مفروضات مورد استفاده نسبت به دوره قبل و دلایل این تغییرات.

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

۴۲. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۷ **ابزارهای مالی: افشا** (ویرایش ۲۰۱۷)، به استثنای بندهای ۹ تا ۱۲ الف و ۲۰ تا ۲۴، رعایت می‌شود.

اصطلاحات تعریف‌شده

ریسک اینکه یک طرف ابزار مالی، به دلیل عدم ایفای تعهد، موجب زیان مالی طرف دیگر شود.	ریسک اعتباری
ریسک نوسان ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی آتی یک ابزار مالی به دلیل تغییر در نرخهای مبادله ارز.	ریسک واحد پول
ریسک نوسان ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی آتی یک ابزار مالی به دلیل تغییر در نرخهای سود.	ریسک نرخ سود



ریسک نقدینگی

ریسک اینکه واحد تجاری در ایفای تعهدات مربوط به بدهیهای مالی که از طریق تحویل نقد یا دارایی مالی دیگر تسویه می‌شود، دچار مشکل شود.

وامهای پرداختنی

وامهای پرداختنی، بدهیهای مالی به غیر از پرداختنیهای تجاری کوتاه‌مدت در شرایط اعتباری عادی است.

ریسک بازار

ریسک نوسان ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی آتی یک ابزار مالی به دلیل تغییر در قیمت‌های بازار. ریسک بازار از سه نوع ریسک تشکیل شده است: **ریسک واحد پول، ریسک نرخ سود و ریسک سایر قیمت‌ها.**

ریسک سایر قیمت‌ها

ریسک نوسان ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی آتی یک ابزار مالی، به دلیل تغییر در قیمت‌های بازار (به غیر از تغییرات ناشی از **ریسک نرخ سود** یا **ریسک واحد پول**)، صرف‌نظر از اینکه آن تغییرات در اثر عوامل خاص آن ابزار مالی یا ناشر آن، یا عوامل تأثیرگذار بر تمام ابزارهای مالی مشابه معامله‌شده در بازار ایجاد شود.

سررسید گذشته

دارایی مالی در صورتی سررسید گذشته محسوب می‌شود که طرف مقابل در تاریخ سررسید قرارداد، از پرداخت آن خودداری کرده باشد.





۱. هدف این استاندارد، بهبود مربوط بودن، قابلیت اتکا و قابلیت مقایسه اطلاعاتی است که واحد گزارشگر، در صورتهای مالی خود درباره ترکیب تجاری و آثار آن ارائه می‌کند. برای این منظور، این استاندارد در خصوص موارد زیر، اصول و الزاماتی را برای واحد تحصیل‌کننده تعیین می‌کند:
- الف. نحوه شناخت و اندازه‌گیری داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده، بدهیهای تقبل‌شده و منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده در صورتهای مالی آن؛
- ب. نحوه شناخت و اندازه‌گیری سرقفلی تحصیل‌شده در ترکیب تجاری یا سود حاصل از خرید زیر قیمت؛ و
- پ. تعیین اطلاعاتی که باید افشا شود تا استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را قادر به ارزیابی ماهیت و آثار مالی ترکیب تجاری کند.
۴. واحد تجاری برای اینکه تعیین کند معامله یا رویدادی دیگر، ترکیب تجاری است یا خیر، باید با بکارگیری تعریف مندرج در این استاندارد تشخیص دهد که داراییهای تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده، یک فعالیت تجاری را تشکیل می‌دهند یا خیر. اگر داراییهای تحصیل‌شده فعالیت تجاری نباشند، واحد گزارشگر باید آن معامله یا رویداد دیگر را به عنوان تحصیل دارایی در نظر بگیرد. در بندهای ب ۵ تا ب ۱۲، رهنمودهایی برای تشخیص ترکیب تجاری و تعریف فعالیت تجاری ارائه می‌شود.
۵. واحد تجاری باید هر ترکیب تجاری را با استفاده از روش تحصیل به حساب منظور کند.
۶. بکارگیری روش تحصیل، مستلزم انجام موارد زیر است:
- الف. تشخیص واحد تحصیل‌کننده؛
- ب. تعیین تاریخ تحصیل؛
- پ. شناخت و اندازه‌گیری داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده، بدهیهای تقبل‌شده و هرگونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده؛ و
- ت. شناخت و اندازه‌گیری سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت.
۷. در هر ترکیب تجاری، یکی از واحدهای ترکیب‌شونده باید به عنوان واحد تحصیل‌کننده مشخص شود.
۹. واحد تحصیل‌کننده باید تاریخ تحصیل را، که تاریخ کسب کنترل واحد تحصیل‌شده می‌باشد، مشخص کند.
۱۰. تاریخی که واحد تحصیل‌کننده، کنترل واحد تحصیل‌شده را به دست می‌آورد، بطور معمول تاریخی است که واحد تحصیل‌کننده بطور قانونی مابه‌ازا را انتقال می‌دهد، داراییهای واحد تحصیل‌شده را تحصیل و بدهیهای واحد تحصیل‌شده را تقبل می‌کند (تاریخ خاتمه). با وجود این، واحد تحصیل‌کننده ممکن است کنترل را در تاریخی به دست آورد که قبل یا بعد از تاریخ خاتمه باشد. برای مثال، تاریخ تحصیل در صورتی قبل از تاریخ خاتمه است که موافقت‌نامه‌ای مکتوب مشخص کند که واحد تحصیل‌کننده، در تاریخی قبل از تاریخ خاتمه،



کنترل واحد تحصیل شده را به دست می آورد. واحد تحصیل کننده باید تمام واقعیتهای و شرایط مربوط را در تشخیص تاریخ تحصیل در نظر بگیرد.

۱۱. در تاریخ تحصیل، واحد تحصیل کننده باید داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده و منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده را جدا از سرقفلی شناسایی کند. شناخت داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده، مشمول شرایط مشخص شده در بندهای ۱۲ و ۱۳ است.

۱۲. برای احراز شرایط شناخت به عنوان بخشی از بکارگیری روش تحصیل، داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده، باید در تاریخ تحصیل، تعریف داراییها و بدهیها طبق **مفاهیم نظری گزارشگری مالی** را احراز کنند. برای مثال، مخارجی که واحد تحصیل کننده انتظار دارد به منظور اجرای طرح خروج از فعالیت واحد تحصیل شده یا خاتمه استخدام یا جابجایی کارکنان واحد تحصیل شده، در آینده متحمل شود، اما متعهد به انجام آن نیست، در تاریخ تحصیل، بدهی محسوب نمی شود. از این رو، واحد تحصیل کننده این مخارج را به عنوان بخشی از بکارگیری روش تحصیل، شناسایی نمی کند. بلکه واحد تحصیل کننده این مخارج را در صورتهای مالی پس از ترکیب، طبق سایر استانداردهای حسابداری شناسایی می کند.

۱۳. افزون بر این، به منظور احراز شرایط شناخت به عنوان بخشی از بکارگیری روش تحصیل، داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده باید بخشی از آنچه که واحد تحصیل کننده و واحد تحصیل شده (یا **مالکان** قبلی آن) در معامله ترکیب تجاری مبادله کرده اند، تلقی شود و نه نتیجه معاملات جداگانه. واحد تحصیل کننده برای تعیین اینکه کدام داراییهای تحصیل شده یا بدهیهای تقبل شده، بخشی از مبادله با واحد تحصیل شده محسوب می شود و کدام یک، در صورت وجود، نتیجه معاملات جداگانه ای است که باید مطابق با ماهیت آنها و استانداردهای حسابداری مربوط شناسایی شود، باید رهنمود مندرج در بندهای ۵۰ تا ۵۲ را بکار گیرد.

۱۶. در تاریخ تحصیل، واحد تحصیل کننده باید داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده را به گونه ای طبقه بندی کند یا اختصاص دهد که برای بکارگیری بعدی سایر استانداردهای حسابداری ضروری است. واحد تحصیل کننده باید این طبقه بندیها یا اختصاصها را بر مبنای شرایط قراردادی، شرایط اقتصادی، رویه های عملیاتی یا حسابداری و سایر شرایط مرتبط موجود در تاریخ تحصیل، انجام دهد.

۱۷. این استاندارد، دو استثنا بر اصل مندرج در بند ۱۶ وضع می کند:

الف. طبقه بندی قرارداد اجاره به عنوان اجاره عملیاتی یا اجاره تأمین مالی طبق استاندارد حسابداری ۲۱ **حسابداری اجاره ها؛ و**

ب. طبقه بندی یک قرارداد به عنوان قرارداد بیمه.

واحد تحصیل کننده باید آن قراردادها را بر مبنای شرایط قراردادی و سایر عوامل در شروع قرارداد (یا چنانچه شرایط قرارداد به شیوه ای تعدیل شده باشد که طبقه بندی آن را تغییر دهد، در تاریخ تعدیل که ممکن است تاریخ تحصیل باشد) طبقه بندی کند.

۱۸. واحد تحصیل کننده باید داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده را به ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل اندازه گیری کند.



۱۹. در هر ترکیب تجاری، واحد تحصیل کننده باید در تاریخ تحصیل، اجزای منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده 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:

الف. ارزش منصفانه؛ یا

ب. سهم متناسب ابزارهای مالکانه فعلی از مبالغ شناسایی شده خالص داراییهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده. اجزای دیگر منافع فاقد حق کنترل باید به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، اندازه گیری شوند؛ مگر اینکه مبنای اندازه گیری دیگری توسط استانداردهای حسابداری الزامی شده باشد.

۲۴. واحد تحصیل کننده باید دارایی یا بدهی مالیات انتقالی ناشی از داراییهای تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در ترکیب تجاری را طبق استاندارد حسابداری ۳۵ **مالیات بر درآمد**، شناسایی و اندازه گیری کند.

۲۵. واحد تحصیل کننده باید آثار مالیاتی بالقوه تفاوت های موقتی و اقلام انتقالی واحد تحصیل شده را که در تاریخ تحصیل وجود دارد یا در نتیجه تحصیل به وجود آمده است، طبق استاندارد حسابداری ۳۵ به حساب منظور کند.

۲۷. در ترکیبهای تجاری، فروشنده ممکن است بطور قراردادی، نتایج رویداد احتمالی یا نامطمئن مرتبط با تمام یا بخشی از دارایی یا بدهی خاصی را برای واحد تحصیل کننده جبران کند. برای مثال، فروشنده ممکن است زیانهای مربوط به بدهی ناشی از یک رویداد احتمالی خاص را چنانچه بیشتر از یک مبلغ مشخص باشد، برای واحد تحصیل کننده جبران کند؛ به عبارتی دیگر، فروشنده تضمین می کند که بدهی واحد تحصیل کننده، از مبلغ معینی بیشتر نخواهد شد. در نتیجه، واحد تحصیل کننده دارایی جبرانی به دست می آورد. واحد تحصیل کننده باید در همان زمانی که اقلام قابل جبران را شناسایی می کند، دارایی جبرانی را شناسایی کند و بر همان مبنایی که اقلام قابل جبران اندازه گیری می شوند، دارایی جبرانی را اندازه گیری نماید و در صورت نیاز، بابت مبالغ غیر قابل وصول، ذخیره ارزشیابی در نظر بگیرد. بنابراین، اگر جبران خسارت، مربوط به دارایی یا بدهی باشد که در تاریخ تحصیل، شناسایی شده و به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه گیری شده است، واحد تحصیل کننده باید دارایی جبرانی را در تاریخ تحصیل شناسایی کند و به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه گیری نماید. برای دارایی جبرانی اندازه گیری شده به ارزش منصفانه، آثار عدم اطمینان جریانهای نقدی آتی، به دلیل ملاحظات مربوط به قابلیت وصول، در اندازه گیری ارزش منصفانه در نظر گرفته می شود و ذخیره ارزشیابی جداگانه ضرورتی ندارد (رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بند ب ۴۱ ارائه شده است).

۳۱. واحد تحصیل کننده باید سرقتی را در تاریخ تحصیل و با اندازه گیری مازاد (الف) بر (ب)، شناسایی کند:

الف. حاصل جمع:

۱. مابه ازای انتقال یافته اندازه گیری شده طبق این استاندارد که معمولاً ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل را الزامی می کند (به بند ۳۶ مراجعه شود).

۲. مبلغ هرگونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده که طبق این استاندارد اندازه گیری می شود؛ و

۳. در ترکیب تجاری مرحله ای (به بندهای ۴۰ و ۴۱ مراجعه شود)، 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.

۳۵. قبل از شناسایی سود حاصل از خرید زیر قیمت، واحد تحصیل کننده باید مجدداً بررسی کند که آیا تمام داراییهای تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده، به درستی تشخیص داده شده اند یا خیر و باید هرگونه دارایی یا بدهی دیگری که در آن بررسی مشخص می شود را شناسایی نماید. سپس، واحد تحصیل کننده باید شیوه های مورد استفاده در اندازه گیری مبالغی که طبق این استاندارد شناخت آنها در تاریخ تحصیل الزامی است را برای تمام موارد زیر بررسی کند:

الف. داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده؛

ب. منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده، در صورت وجود؛

پ. در یک ترکیب تجاری مرحله ای، منافع مالکانه قبلی واحد تحصیل کننده در واحد تحصیل شده؛ و

ت. مابه ازای انتقال یافته.

هدف این بررسی، حصول اطمینان از این است که اندازه گیریها، ارزش تمام اطلاعات در دسترس در تاریخ تحصیل را بطور مناسب منعکس می کند.

۶. مابه ازای انتقال یافته در ترکیب تجاری باید به ارزش منصفانه اندازه گیری شود. ارزش منصفانه مابه ازای انتقال یافته، باید بر اساس مجموع ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل برای داراییهای انتقال یافته توسط واحد تحصیل کننده، بدهیهای تحمل شده توسط واحد تحصیل کننده به مالکان قبلی واحد تحصیل شده و منافع مالکانه منتشر شده توسط واحد تحصیل کننده محاسبه شود. مثالهایی از انواع بالقوه مابه ازاء شامل نقد، سایر داراییها، فعالیت تجاری یا واحد تجاری فرعی واحد تحصیل کننده، **مابه ازای احتمالی**، ابزارهای مالکانه عادی یا ممتاز، اختیارات معاملی، امتیازهای خرید سهام و حقوق اعضای **واحدهای تجاری اشتراکی** است.

۳۷. مابه ازای انتقال یافته می تواند شامل داراییها یا بدهیهای واحد تحصیل کننده باشد که مبلغ دفتری آنها متفاوت از ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل است (برای مثال، داراییهای غیر پولی یا فعالیت تجاری واحد تحصیل کننده). در این صورت، واحد تحصیل کننده باید داراییها یا بدهیهای انتقال یافته را به ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل، تجدید اندازه گیری و سود یا زیان حاصل را، در صورت وجود، در صورت سود و زیان شناسایی کند. با وجود این، برخی مواقع، داراییها یا بدهیهای انتقال یافته، پس از ترکیب تجاری، در واحد تجاری ترکیب شده باقی می ماند (برای مثال، به این دلیل که داراییها یا بدهیها، به جای مالکان قبلی به واحد تحصیل شده انتقال می یابند) و در نتیجه، واحد تحصیل کننده کنترل آنها را حفظ می کند. در این شرایط، واحد تحصیل کننده باید داراییها و بدهیهای مزبور را به مبلغ دفتری بلافاصله قبل از تاریخ تحصیل، اندازه گیری کند و نباید سود یا زیان مربوط به داراییها یا بدهیهای تحت کنترل خود قبل و بعد از ترکیب تجاری را در صورت سود و زیان شناسایی نماید.

۳۸. مابه ازایی که واحد تحصیل کننده در مبادله با واحد تحصیل شده انتقال می دهد، شامل هرگونه دارایی یا بدهی ناشی از توافق مابه ازای احتمالی است (به بند ۳۶ مراجعه شود). واحد تحصیل کننده باید ارزش منصفانه مابه ازای



احتمالی در تاریخ تحصیل را به عنوان بخشی از مابه‌ازای انتقال یافته در مبادله با واحد تحصیل شده شناسایی کند.

۴۱. در ترکیب تجاری مرحله‌ای، واحد تحصیل کننده باید منافع مالکانه نگهداری شده قبلی خود در واحد تحصیل شده را به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، تجدید اندازه‌گیری و سود یا زیان حاصل را، در صورت وجود، در صورت سود و زیان شناسایی کند. در دوره‌های 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 می‌شود باید بر همان مبنایی شناسایی شود که با فرض واگذاری مستقیم منافع مالکانه نگهداری شده قبلی توسط واحد تحصیل کننده، الزامی می‌شد.

۴۲. برخی مواقع، واحد تحصیل کننده، کنترل واحد تحصیل شده را بدون انتقال مابه‌ازا به دست می‌آورد. در چنین ترکیب‌هایی، روش حسابداری تحصیل برای ترکیب تجاری بکار می‌رود. این شرایط، شامل موارد زیر است:

الف. واحد تحصیل شده تعداد کافی از سهام خود را به منظور کسب کنترل توسط سرمایه‌گذار فعلی (واحد تحصیل کننده) بازخريد می‌کند.

ب. حق وتوی اقلیت، که پیش از این مانع کنترل واحد تحصیل شده توسط واحد تحصیل کننده دارای حق رأی اکثریت می‌شد، 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 مابه‌ازایی منتقل نمی‌کند و در تاریخ تحصیل یا قبل از آن، هیچ‌گونه منافع مالکانه‌ای در واحد تحصیل شده ندارد.

۴۴. اگر حسابداری اولیه برای ترکیب تجاری، در پایان دوره گزارشگری که ترکیب در آن واقع می‌شود کامل نشده باشد، واحد تحصیل کننده باید برای اقلامی که حسابداری آنها کامل نیست، مبالغ غیرقطعی را در صورتهای مالی افشا کند. در دوره اندازه‌گیری، واحد تحصیل کننده باید مبالغ غیرقطعی شناسایی شده در تاریخ تحصیل را با تسری به گذشته تعدیل کند تا بازتابی از اطلاعات جدید به دست آمده درباره واقعیتهای و شرایط موجود در تاریخ تحصیل باشد که در صورت اطلاع از آن، اندازه‌گیری مبالغ شناسایی شده در آن تاریخ، تحت تأثیر قرار می‌گرفت. در دوره اندازه‌گیری، واحد تحصیل کننده باید داراییها یا بدهیهای دیگری را نیز، در صورت به دست آوردن اطلاعات جدید درباره واقعیتهای و شرایط موجود در تاریخ تحصیل، شناسایی کند که در صورت اطلاع از آن، منجر به شناخت داراییها و بدهیها در آن تاریخ می‌شد. به محض اینکه واحد تحصیل کننده، به اطلاعاتی درباره واقعیتهای و شرایط موجود در تاریخ تحصیل دست یابد یا به این نتیجه برسد که اطلاعات بیشتر قابل دستیابی نیست، دوره اندازه‌گیری به پایان می‌رسد. با وجود این، دوره اندازه‌گیری نباید فراتر از یک سال از تاریخ تحصیل باشد.

۴۵. دوره اندازه‌گیری، دوره پس از تاریخ تحصیل است که واحد تحصیل کننده ممکن است در آن دوره، مبالغ غیرقطعی شناسایی شده برای ترکیب تجاری را تعدیل کند. دوره اندازه‌گیری، برای واحد تحصیل کننده زمان معقولی جهت کسب اطلاعات ضروری برای تشخیص و اندازه‌گیری موارد زیر در تاریخ تحصیل، طبق الزامات این استاندارد فراهم می‌آورد:

الف. داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده و منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده؛

ب. مابه‌ازای انتقال یافته در قبال واحد تحصیل شده (یا سایر مبالغ مورد استفاده در اندازه‌گیری سرقفلی)؛



- پ. در ترکیب تجاری مرحله‌ای، منافع مالکانه نگهداری شده قبلی واحد تحصیل کننده در واحد تحصیل شده؛ و
- ت. سرقفلی یا سود ناشی از خرید زیر قیمت.
۴۹. پس از پایان دوره اندازه‌گیری، واحد تحصیل کننده باید تنها به منظور اصلاح اشتباهات طبق استاندارد حسابداری
- ۳۴ رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات،** در حسابداری ترکیب تجاری تجدیدنظر کند.
۵۰. 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. واحد تحصیل کننده به عنوان بخشی از بکارگیری روش تحصیل، تنها باید مابه‌ازای انتقال یافته در قبال واحد تحصیل شده و داراییهای تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در ازای واحد تحصیل شده را شناسایی کند. معاملات جداگانه باید طبق استانداردهای حسابداری مربوط به حساب منظور شود.
۵۲. مخارج مرتبط با تحصیل، مخارجی است که واحد تحصیل کننده برای انجام ترکیب تجاری متحمل می‌شود. این مخارج شامل حق الزحمه واسطه‌گران، مخارج مشاوره، مخارج قانونی، مخارج حسابداری، ارزشیابی و سایر حق الزحمه‌های حرفه‌ای یا مشاوره، مخارج عمومی و اداری شامل مخارج نگهداری دایره تحصیل درون سازمانی، و مخارج ثبت و انتشار اوراق بدهی و اوراق مالکانه است. واحد تحصیل کننده باید مخارج مرتبط با تحصیل را در دوره تحمل مخارج و دریافت خدمات، به عنوان هزینه به حساب منظور کند؛ به استثنای مخارج انتشار اوراق بدهی یا اوراق مالکانه که باید طبق استاندارد حسابداری ۳۶ شناسایی شود.
۵۳. 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، اندازه‌گیری و به حساب منظور کند. با این وجود، این استاندارد برای داراییهای تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده یا تحمل شده و ابزارهای مالکانه منتشر شده در یک ترکیب تجاری که در زیر به آنها اشاره شده است، رهنمود اندازه‌گیری و حسابداری پس از تحصیل را ارائه می‌کند:
- الف. حقوق بازتحویل شده؛
- ب. بدهیهای احتمالی شناسایی شده در تاریخ تحصیل؛
- پ. داراییهای جبرانی؛ و
- ت. مابه‌ازای احتمالی.
- رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بند ب ۵۶ ارائه می‌شود
۵۴. حقوق بازتحویل شده که به عنوان دارایی نامشهود شناسایی می‌شود، باید در دوره قراردادی باقیمانده از قرارداد که این حقوق اعطا شده است، مستهلک شود. واحد تحصیل کننده در صورتی که بعداً حقوق بازتحویل شده را به شخص ثالث بفروشد، باید مبلغ دفتری دارایی نامشهود را در تعیین سود یا زیان فروش لحاظ کند.
۵۵. پس از شناخت اولیه و تا زمان تسویه، فسخ یا انقضای بدهی، واحد تحصیل کننده باید بدهی احتمالی شناسایی شده در ترکیب تجاری را به مبلغی که طبق استاندارد حسابداری ۴ قابل شناسایی است، اندازه‌گیری کند.



۵۶. در پایان هر دوره گزارشگری بعدی، واحد تحصیل کننده باید دارایی جبرانی شناسایی شده در تاریخ تحصیل را بر همان مبنای دارایی یا بدهی قابل جبران، با در نظر گرفتن محدودیتهای قراردادی مربوط به مبلغ آن، اندازه گیری کند و برای دارایی جبرانی که بعداً به ارزش منصفانه اندازه گیری نمی شود، ارزیابی مدیریت از قابلیت وصول دارایی جبرانی، مبنای اندازه گیری باشد. واحد تحصیل کننده باید دارایی جبرانی را تنها زمانی قطع شناخت کند که دارایی را دریافت کرده باشد، آن را فروخته باشد یا به طریقی دیگر، حق نسبت به آن را از دست داده باشد.
۵۷. برخی تغییرات در ارزش منصفانه مابه ازای احتمالی که واحد تحصیل کننده پس از تاریخ تحصیل شناسایی می کند، ممکن است در نتیجه اطلاعات بیشتری باشد که واحد تحصیل کننده پس از آن تاریخ، درباره واقعیتهای شرایط موجود در تاریخ تحصیل به دست می آورد. طبق بندهای ۴۴ تا ۴۸، چنین تغییراتی، تعدیلات دوره اندازه گیری محسوب می شود. با وجود این، تغییرات ناشی از رویدادهای پس از تاریخ تحصیل، مانند دستیابی به سود هدف، دستیابی به قیمت تعیین شده برای سهام یا دستیابی به نقطه عطف پروژه تحقیق و توسعه، تعدیلات دوره اندازه گیری محسوب نمی شود. واحد تحصیل کننده باید تغییرات در ارزش منصفانه مابه ازای احتمالی را که تعدیلات دوره اندازه گیری نیست، به شرح زیر به حساب منظور کند:
- الف. مابه ازای احتمالی طبقه بندی شده به عنوان حقوق مالکانه، نباید تجدید اندازه گیری شود و تسویه بعدی آن باید در حقوق مالکانه منظور شود.
- ب. سایر مابه ازاهای احتمالی باید در هر تاریخ گزارشگری، به ارزش منصفانه اندازه گیری شوند.
۵۸. واحد تحصیل کننده باید اطلاعاتی افشا کند که استفاده کنندگان صورتهای مالی بتوانند ماهیت و اثر مالی یک ترکیب تجاری را که در زمانهای زیر به وقوع می پیوندد، ارزیابی کنند:
- الف. طی دوره گزارشگری جاری؛ یا
- ب. پس از پایان دوره گزارشگری، اما قبل از تأیید صورتهای مالی برای انتشار.
۶۰. واحد تحصیل کننده باید اطلاعاتی افشا کند که استفاده کنندگان صورتهای مالی بتوانند آثار مالی تعدیلات شناسایی شده در دوره گزارشگری جاری را که به ترکیبهای تجاری واقع شده طی دوره و دوره های گزارشگری قبل مربوط می شود، ارزیابی کنند.
۶۳. این استاندارد، جایگزین استاندارد حسابداری ۱۹ **ترکیبهای تجاری** (تجدید نظر شده ۱۳۸۴) می شود.
۶۴. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۴۰۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.
۶۵. به استثنای الزام بند ۵۶(الف) این استاندارد که سرقفی را به مبلغ شناسایی شده در تاریخ تحصیل پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته اندازه گیری می کند، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۳ **ترکیبهای تجاری** (ویرایش ۲۰۱۸) نیز رعایت می شود. طبق استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۳، سرقفی به مبلغ شناسایی شده در تاریخ تحصیل پس از کسر کاهش ارزش انباشته اندازه گیری می شود.



پیوست الف

اصطلاحات تعریف شده

این پیوست، بخش بدانشدنی این استاندارد مسابرداری است.

واحد تحصیل شده	فعالیت یا فعالیتهای تجاری که واحد تحصیل کننده ، در ترکیب تجاری کنترل آن را به دست می آورد.
واحد تحصیل کننده	واحد تجاری که کنترل واحد تحصیل شده را به دست می آورد.
تاریخ تحصیل	تاریخی که واحد تحصیل کننده ، کنترل واحد تحصیل شده را به دست می آورد.
فعالیت تجاری	مجموعه‌ای یکپارچه از فعالیتهای و داراییهایی که به قصد کسب بازده به شکل سود تقسیمی، مخارج کمتر یا منافع اقتصادی دیگری که بطور مستقیم عاید سرمایه‌گذاران یا سایر مالکان، اعضا یا مشارکت کنندگان خواهد شد، از قابلیت هدایت و مدیریت برخوردار است.
ترکیب تجاری	معامله یا رویداد دیگری که در آن، واحد تحصیل کننده کنترل یک یا چند فعالیت تجاری را بدست می آورد. برخی مواقع، معاملاتی که به عنوان "ادغامهای واقعی" یا "ادغام معادلها" نامیده می شوند نیز ترکیب تجاری محسوب می گردند، زیرا این اصطلاح در این استاندارد استفاده شده است.
مابه‌ازای احتمالی	بطور معمول، مابه‌ازای احتمالی تعهد واحد تحصیل کننده برای انتقال داراییها یا منافع مالکانه بیشتر به مالکان قبلی واحد تحصیل شده به عنوان بخشی از مبادله انجام شده بابت کنترل واحد تحصیل شده، در صورت وقوع رویدادهای آتی معین یا احراز شرایطی خاص است. با وجود این، مابه‌ازای احتمالی همچنین ممکن است به واحد تحصیل کننده حق استرداد مابه‌ازای انتقالی قبلی را در صورت احراز شرایطی خاص بدهد.
منافع مالکانه	در این استاندارد، منافع مالکانه در سطح وسیعی مورد استفاده قرار گرفته است که معنای آن، منافع مالکیت در واحدهای تجاری تحت مالکیت سرمایه‌گذاران و منافع مللک، اعضا یا مشارکت کنندگان واحدهای تجاری اشتراکی می باشد.
ارزش منصفانه	ارزش منصفانه قیمتی است که برای فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله‌ای متعارف بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه‌گیری قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود.
سرقفلی	یک دارایی که بیانگر منافع اقتصادی آتی ناشی از سایر داراییهای تحصیل شده در ترکیب تجاری است که امکان تشخیص و شناسایی جداگانه آنها وجود ندارد.
قابل تشخیص	دارایی در صورتی قابل تشخیص است که شرایط زیر را داشته باشد: الف. قابل تفکیک باشد، یعنی قابلیت جدا شدن یا تفکیک از واحد تجاری و فروش، انتقال، اعطای امتیاز، اجاره یا مبادله به صورت انفرادی یا همراه با قرارداد دارایی



قابل تشخیص یا بدهی مربوط را، صرف‌نظر از تمایل واحد تجاری به انجام این کار، داشته باشد؛ یا

ب. ناشی از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی باشد، صرف‌نظر از اینکه حقوق مزبور، قابل انتقال یا قابل تفکیک از واحد تجاری یا سایر حقوق و تعهدات باشد.

دارایی نامشهود یک دارایی قابل تشخیص غیرپولی که فاقد ماهیت عینی است.

واحد تجاری اشتراکی یک واحد تجاری (به غیر از واحد تجاری تحت مالکیت سرمایه‌گذاران) که سود تقسیمی، مخارج کمتر یا منافع اقتصادی دیگری را بطور مستقیم برای مالکان، اعضا یا مشارکت‌کنندگان آن فراهم می‌آورد. برای مثال، تعاونیهای اعتباری و شرکتهای تعاونی، همگی واحدهای تجاری اشتراکی هستند.

منافع فاقد حق کنترل حقوق مالکانه در واحد تجاری فرعی که بطور مستقیم یا غیرمستقیم، قابل انتساب به واحد تجاری اصلی نیست.

مالکان برای مقاصد این استاندارد، مالکان بطور کلی شامل دارندگان منافع مالکانه واحدهای تجاری تحت مالکیت سرمایه‌گذاران و مالکان یا اعضا یا مشارکت‌کنندگان واحدهای تجاری اشتراکی است.

مطالعه «پیوست ب» الزامی است.

رهنمود بکارگیری

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد حسابداری است.





صورت‌های مالی تلفیقی (مصوب سال ۱۳۹۸)

۱. هدف این استاندارد، تعیین اصول ارائه و تهیه صورتهای مالی تلفیقی در زمانی است که واحد تجاری، یک یا چند واحد تجاری دیگر را کنترل می‌کند.
۲. برای دستیابی به هدف بند ۱، این استاندارد:
 - الف. واحد تجاری (واحد تجاری اصلی) که بر یک یا چند واحد تجاری دیگر (واحدهای تجاری فرعی) کنترل دارد را ملزم به ارائه صورتهای مالی تلفیقی می‌کند؛
 - ب. اصل کنترل را تعریف می‌کند و کنترل را مبنای تلفیق قرار می‌دهد؛
 - پ. نحوه بکارگیری اصل کنترل را برای تشخیص کنترل سرمایه‌گذار بر سرمایه‌پذیر و در نتیجه الزام تلفیق سرمایه‌پذیر، مشخص می‌کند؛
 - ت. الزامات حسابداری تهیه صورتهای مالی تلفیقی را تعیین می‌کند؛ و
 - ث. واحد تجاری سرمایه‌گذاری را تعریف می‌کند و مستثنی شدن برخی واحدهای تجاری فرعی واحد تجاری سرمایه‌گذاری از تلفیق را تعیین می‌نماید.
۳. این استاندارد، الزامات حسابداری ترکیبهای تجاری و تأثیر آنها بر تلفیق، شامل سرقفی ناشی از ترکیبهای تجاری را دربرنمی‌گیرد (به استاندارد حسابداری ۳۸ ترکیبهای تجاری (مصوب ۱۳۹۸) مراجعه شود).
۴. یک واحد تجاری که واحد تجاری اصلی است باید صورتهای مالی تلفیقی ارائه کند. واحد تجاری اصلی، در صورت احراز تمام شرایط زیر، ملزم به ارائه صورتهای مالی تلفیقی نیست:
 - الف. 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 شده‌اند و با آن مخالفت نمی‌کنند؛
 - ب. 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؛
 - پ. 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، اندازه‌گیری شده‌اند.
۶. اگر واحد تجاری اصلی، واحد تجاری سرمایه‌گذاری باشد، در صورتی نباید صورتهای مالی تلفیقی ارائه کند که طبق بند ۳۳ این استاندارد، ملزم باشد تمام واحدهای تجاری فرعی خود را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کند و تغییرات ارزش منصفانه را در سود یا زیان دوره نشان دهد.
۷. سرمایه‌گذار، صرف‌نظر از ماهیت ارتباط با یک واحد تجاری (سرمایه‌پذیر)، باید از طریق ارزیابی وجود کنترل بر سرمایه‌پذیر، تعیین کند که واحد تجاری اصلی است یا خیر.



۸. سرمایه‌گذار زمانی بر سرمایه‌پذیر کنترل دارد که در معرض بازده متغیر ناشی از ارتباط با سرمایه‌پذیر قرار گرفته باشد یا نسبت به آن بازده از حق برخوردار باشد و از طریق تسلط بر سرمایه‌پذیر، توانایی اثرگذاری بر آن بازده را داشته باشد.
۹. بنابراین، تنها در صورت وجود تمام موارد زیر، سرمایه‌گذار بر سرمایه‌پذیر کنترل دارد:
 - الف. تسلط بر سرمایه‌پذیر (به بندهای ۱۲ تا ۱۶ مراجعه شود)؛
 - ب. آسیب‌پذیری از بازده متغیر ناشی از ارتباط با سرمایه‌پذیر یا برخورداری از حق نسبت به آن بازده (به بندهای ۱۷ و ۱۸ مراجعه شود)؛ و
 - پ. توانایی استفاده از تسلط بر سرمایه‌پذیر برای تحت تأثیر قرار دادن میزان بازده سرمایه‌گذار (به بندهای ۱۹ و ۲۰ مراجعه شود).
۱۲. سرمایه‌گذار در صورتی بر سرمایه‌پذیر تسلط دارد که دارای حق بالفعلی باشد که به او توانایی فعلی برای هدایت فعالیت‌های مربوط، یعنی فعالیت‌های دارای اثر قابل ملاحظه بر بازده سرمایه‌پذیر را بدهد.
۱۳. تسلط از حق نشأت می‌گیرد. برخی مواقع ارزیابی تسلط ساده است، مانند زمانی که تسلط بر سرمایه‌پذیر بطور مستقیم و تنها از طریق حق رأی ناشی از ابزارهای مالکانه مانند سهام به دست می‌آید و با در نظر گرفتن حق رأی سهامداری قابل ارزیابی است. در موارد دیگر، برای مثال زمانی که قدرت از یک یا چند توافق قراردادی ناشی می‌شود، این ارزیابی پیچیده‌تر خواهد بود و مستلزم توجه به بیش از یک عامل است.
۱۷. چنانچه بازده سرمایه‌گذار که از ارتباط با سرمایه‌پذیر ناشی می‌شود، در نتیجه عملکرد سرمایه‌پذیر امکان تغییر داشته باشد، سرمایه‌گذار در معرض بازده متغیر ناشی از ارتباط با سرمایه‌پذیر قرار می‌گیرد یا نسبت به آن بازده از حق برخوردار می‌شود. بازده سرمایه‌گذار می‌تواند فقط مثبت، فقط منفی یا هم مثبت و هم منفی باشد.
۱۹. سرمایه‌گذار زمانی بر سرمایه‌پذیر کنترل دارد که علاوه بر تسلط بر سرمایه‌پذیر و آسیب‌پذیری از بازده متغیر ناشی از ارتباط با سرمایه‌پذیر یا برخورداری از حق نسبت به آن بازده، بتواند با استفاده از تسلط خود، بر بازده ناشی از ارتباط با سرمایه‌پذیر تأثیر بگذارد.
۲۱. واحد تجاری اصلی باید صورتهای مالی تلفیقی را با استفاده از رویه‌های حسابداری یکنواخت برای معاملات و سایر رویدادهای همسان در شرایط مشابه تهیه کند.
۲۴. واحد تجاری اصلی باید منافع فاقد حق کنترل را در صورت وضعیت مالی تلفیقی، در بخش حقوق مالکانه، جدا از حقوق مالکان واحد تجاری اصلی ارائه کند.
۲۵. تغییر در منافع مالکیت واحد تجاری اصلی در واحد تجاری فرعی، که منجر به از دست دادن کنترل واحد تجاری فرعی نمی‌شود، جزء معاملات مالکانه محسوب می‌گردد (یعنی معاملات با مالکان در نقش مالک).
۲۷. اگر واحد تجاری اصلی، کنترل واحد تجاری فرعی را از دست بدهد، واحد تجاری اصلی:
 - الف. داراییها و بدهیهای واحد تجاری فرعی پیشین را از صورت وضعیت مالی تلفیقی قطع شناخت می‌کند.
 - ب. هرگونه سرمایه‌گذاری باقیمانده در واحد تجاری فرعی پیشین را به ارزش منصفانه در زمان از دست دادن کنترل، شناسایی می‌کند و حسابداری بعدی سرمایه‌گذاری و هرگونه مبالغ پرداختنی به واحد تجاری فرعی پیشین یا دریافتنی از آن را طبق استانداردهای حسابداری مربوط انجام می‌دهد. ارزش منصفانه مزبور، باید به عنوان ارزش منصفانه در زمان شناخت اولیه دارایی مالی در نظر گرفته شود یا در صورت تبدیل به سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، به عنوان بهای تمام‌شده در زمان شناخت اولیه آن، در نظر گرفته شود.



- پ. سود یا زیان مرتبط با از دست دادن کنترل را که قابل انتساب به منافع دارای حق کنترل پیشین است، شناسایی می‌کند.
۲۹. واحد تجاری اصلی باید مشخص کند که آیا یک واحد تجاری سرمایه‌گذاری است یا خیر. واحد تجاری سرمایه‌گذاری، واحد تجاری است که:
- الف. به منظور ارائه خدمات مدیریت سرمایه‌گذاری به یک یا چند سرمایه‌گذار، وجوهی را از آنها دریافت می‌کند؛
- ب. در برابر سرمایه‌گذار (سرمایه‌گذاران) متعهد می‌شود که هدف فعالیت‌های تجاری آن، سرمایه‌گذاری وجوه مزبور تنها برای کسب بازده از محل افزایش ارزش سرمایه‌گذاری، درآمد سرمایه‌گذاری یا هر دو باشد؛ و
- پ. اساساً عملکرد تمام سرمایه‌گذاری‌های خود را بر مبنای ارزش منصفانه، اندازه‌گیری و ارزیابی می‌کند. در بندهای ب۸۶ تا ب۹۷، رهنمودهای بکارگیری مربوط ارائه شده است.
۳۰. در ارزیابی اینکه واحد تجاری، تعریف مندرج در بند ۲۹ را احراز می‌کند یا خیر، واحد تجاری باید بررسی کند که آیا از ویژگی‌های معمول واحد تجاری سرمایه‌گذاری به شرح زیر برخوردار است یا خیر:
- الف. دارای بیش از یک سرمایه‌گذاری است (به بندهای ب۹۹ تا ب۱۰۰ مراجعه شود)؛
- ب. دارای بیش از یک سرمایه‌گذار است (به بندهای ب۱۰۱ تا ب۱۰۳ مراجعه شود)؛
- پ. سرمایه‌گذاری دارد که از اشخاص وابسته واحد تجاری نیستند (به بندهای ب۱۰۴ تا ب۱۰۵ مراجعه شود)؛ و
- ت. منافع مالکیت در قالب حقوق مالکانه یا منافع مشابه دارد (به بندهای ب۱۰۶ تا ب۱۰۷ مراجعه شود).
- فقدان هر یک از این ویژگی‌های معمول، لزوماً موجب نمی‌شود که واحد تجاری شرایط طبقه‌بندی به عنوان واحد تجاری سرمایه‌گذاری را احراز نکند. یک واحد تجاری سرمایه‌گذاری که تمام این ویژگی‌های معمول را نداشته باشد، باید طبق استاندارد حسابداری ۴۱ افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر (مصوب ۱۳۹۸)، افشای بیشتری انجام دهد.
۳۳. به استثنای مورد مندرج در بند ۳۴، زمانی که واحد تجاری سرمایه‌گذاری، کنترل واحد تجاری دیگری را به دست می‌آورد، نباید واحدهای تجاری فرعی خود را تلفیق کند یا استاندارد حسابداری ۳۸ (مصوب ۱۳۹۸) را بکار گیرد؛ بلکه واحد تجاری سرمایه‌گذاری، باید سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کند و تغییرات آن را در سود یا زیان دوره نشان دهد.
۳۴. با وجود الزام بند ۳۳، زمانی که واحد تجاری سرمایه‌گذاری دارای واحد تجاری فرعی باشد که یک واحد تجاری سرمایه‌گذاری نیست و هدف و فعالیت‌های اصلی آن ارائه خدمات مرتبط با فعالیت‌های سرمایه‌گذاری واحد تجاری سرمایه‌گذاری است (به بندهای ب۸۸ تا ب۹۰ مراجعه شود)، واحد تجاری سرمایه‌گذاری باید واحد تجاری فرعی مزبور را طبق بندهای ۲۱ تا ۲۸ این استاندارد، در تلفیق منظور کند و الزامات استاندارد حسابداری ۳۸ (مصوب ۱۳۹۸) در رابطه با تحصیل این‌گونه واحدهای تجاری فرعی را بکار گیرد.
۳۵. واحد تجاری اصلی یک واحد تجاری سرمایه‌گذاری، باید تمام واحدهای تجاری تحت کنترل خود، شامل واحدهای تجاری تحت کنترل از طریق واحد تجاری سرمایه‌گذاری فرعی را در تلفیق منظور کند، مگر آنکه واحد تجاری اصلی، خود یک واحد تجاری سرمایه‌گذاری باشد.
۳۶. این استاندارد، همزمان با استاندارد حسابداری ۱۸ صورتهای مالی جداگانه (تجدیدنظرشده ۱۳۹۸) منتشر شده است. این دو استاندارد، همراه با یکدیگر جایگزین استاندارد حسابداری ۱۸ صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی (تجدیدنظرشده ۱۳۸۴) می‌شوند.



۳۷. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۴۰۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.
۳۸. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ صورتهای مالی تلفیقی (ویرایش ۲۰۱۸) نیز رعایت می‌شود.

پیوست الف

اصطلاحات تعریف‌شده

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد حسابداری است.

- 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.
- کنترل سرمایه‌پذیر** سرمایه‌گذار زمانی بر سرمایه‌پذیر کنترل دارد که در معرض بازده متغیرناشی از ارتباط با سرمایه‌پذیر قرار گرفته باشد یا نسبت به آن بازده از حق برخوردار باشد و از طریق تسلط بر سرمایه‌پذیر، توانایی اثرگذاری بر آن بازده را داشته باشد.
- تصمیم‌گیرنده** واحد تجاری دارای حق تصمیم‌گیری که یا اصیل است یا نماینده سایر گروهها.
- گروه** واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن.
- واحد تجاری سرمایه‌گذاری** واحد تجاری که:
- الف. به منظور ارائه خدمات مدیریت سرمایه‌گذاری به یک یا چند سرمایه‌گذار، وجوهی را از آنها دریافت می‌کند؛
 - ب. در برابر سرمایه‌گذار (سرمایه‌گذاران) متعهد می‌شود که هدف فعالیت‌های تجاری آن، سرمایه‌گذاری وجوه مزبور تنها برای کسب بازده از محل افزایش ارزش سرمایه‌گذاری، درآمد سرمایه‌گذاری یا هر دو باشد؛ و
 - پ. اساساً عملکرد تمام سرمایه‌گذاریهای خود را بر مبنای ارزش منصفانه، اندازه‌گیری و ارزیابی می‌کند.
- منافع فاقد حق کنترل** حقوق مالکانه در واحد تجاری فرعی که بطور مستقیم یا غیرمستقیم، قابل انتساب به واحد تجاری اصلی نیست.
- واحد تجاری اصلی** واحد تجاری که یک یا چند واحد تجاری را کنترل می‌کند.
- تسلط** حق بالفعلی که توانایی فعلی برای هدایت فعالیت‌های مربوط را می‌دهد.
- حق حمایتی** حقی که برای حمایت از منافع شخص دارنده آن حق، بدون ایجاد تسلط شخص یادشده بر واحد تجاری که این حق مرتبط با آن است، برقرار می‌شود.



فعالیت‌های مربوط در این استاندارد، فعالیت‌های مربوط، فعالیت‌های سرمایه‌پذیر است که اثر قابل ملاحظه‌ای بر بازده سرمایه‌پذیر دارد.

حق برکناری حق عزل تصمیم‌گیرنده از اختیار تصمیم‌گیری خود.
واحد تجاری فرعی واحد تجاری که توسط واحد تجاری دیگر کنترل می‌شود.

اصطلاحات زیر در استاندارد حسابداری ۴۰ (مصوب ۱۳۹۸)، استاندارد حسابداری ۴۱ (مصوب ۱۳۹۸)، استاندارد حسابداری ۲۰ (تجدیدنظرشده ۱۳۹۸) یا استاندارد حسابداری ۱۲ افشای اطلاعات اشخاص وابسته تعریف شده است و در این استاندارد با معانی مشخص شده در استانداردهای مزبور، بکار گرفته می‌شود:

- واحد تجاری وابسته
- منافع در واحد تجاری دیگر
- مشارکت خاص
- مدیران اصلی
- شخص وابسته
- نفوذ قابل ملاحظه

مطالعه «پیوست ب» الزامی است.

رهنمود بکارگیری

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد حسابداری است. در این پیوست کاربرد بندهای ۱ تا ۳۵ تشریح می‌شود و همانند سایر بخش‌های این استاندارد، لازم‌الاجرا است.





۱. هدف این استاندارد، تعیین اصول گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری است که در توافقهایی تحت کنترل مشترک (یعنی مشارکتها)، منافی دارند.
۲. برای دستیابی به هدف اشاره شده در بند ۱، این استاندارد **کنترل مشترک** را تعریف می کند و هر واحد تجاری را که **طرف یک مشارکت** است ملزم می نماید با ارزیابی حقوق و تعهدات خود، نوع مشارکت را تعیین کند و حسابداری حقوق و تعهدات خود را با توجه به نوع مشارکت انجام دهد.
۳. این استاندارد، باید توسط تمام واحدهای تجاری که طرف یک مشارکت هستند، بکار گرفته شود.
۴. مشارکت، توافقی است که به موجب آن، دو یا چند طرف کنترل مشترک دارند.
۵. یک مشارکت دارای ویژگیهای زیر است:
 - الف. طرفهای مشارکت، طبق یک قرارداد، الزاماتی دارند (به بندهای ب ۲ تا ب ۴ مراجعه شود).
 - ب. آن قرارداد، به دو یا چند طرف از آن طرفها، کنترل مشترک بر مشارکت را اعطا می کند (به بندهای ۷ تا ۱۳ مراجعه شود).
۶. مشارکت، یا **عملیات مشترک** است یا **مشارکت خاص**.
۷. 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.
۱۴. واحد تجاری باید نوع مشارکتی را که در آن فعالیت دارد، تعیین کند. طبقه بندی یک مشارکت به عنوان عملیات مشترک یا مشارکت خاص، به حقوق و تعهدات طرفهای مشارکت بستگی دارد.
۱۵. عملیات مشترک، مشارکتی است که به موجب آن، طرفهای دارای کنترل مشترک بر مشارکت، نسبت به داراییها و بدهیهای مربوط به مشارکت، حقوق و تعهدات داشته باشند. این طرفها، مجریان عملیات مشترک نامیده می شوند.
۱۶. مشارکت خاص، مشارکتی است که به موجب آن، طرفهای دارای کنترل مشترک بر مشارکت، نسبت به خالص داراییهای مشارکت، از حق برخوردار باشند. این طرفها، شرکای خاص نامیده می شوند.
۱۹. در صورت تغییر در واقعیتها و شرایط، واحد تجاری باید تغییر در نوع مشارکتی را که در آن فعالیت دارد، مجدداً ارزیابی کند.
۲۰. مجری عملیات مشترک باید در رابطه با منافع خود در عملیات مشترک، موارد زیر را شناسایی کند:
 - الف. داراییهای خود، شامل سهم از داراییهایی که بطور مشترک نگهداری می شود؛
 - ب. بدهیهای خود، شامل سهم از بدهیهایی که بطور مشترک تحمل می شود؛
 - پ. درآمد عملیاتی خود، حاصل از فروش سهم خود از محصولات عملیات مشترک؛
 - ت. سهم خود از درآمد عملیاتی حاصل از فروش محصولات توسط عملیات مشترک؛ و
 - ث. هزینه های خود، شامل سهم از هزینه هایی که بطور مشترک تحمل می شود.



۲۱. مجری عملیات مشترک، باید حسابداری داراییها، بدهیها، درآمدهای عملیاتی و هزینههای مربوط به منافع خود در عملیات مشترک را طبق استانداردهای حسابداری مربوط برای آن داراییها، بدهیها، درآمدهای عملیاتی و هزینهها انجام دهد.
۲۵. شریک خاص باید منافع خود در مشارکت خاص را به عنوان سرمایه‌گذاری شناسایی کند و حسابداری آن را طبق استاندارد حسابداری ۲۰ **سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص** (تجدیدنظرشده ۱۳۹۸)، با استفاده از روش ارزش ویژه انجام دهد، مگر آنکه واحد تجاری به دلیلی که در آن استاندارد تعیین شده است، از بکارگیری روش ارزش ویژه معاف شده باشد.
۲۷. مجری عملیات مشترک یا شریک خاص، در صورتهای مالی جداگانه خود، باید حسابداری منافع خود در:
- الف. عملیات مشترک را طبق بندهای ۲۰ تا ۲۳ انجام دهد.
- ب. مشارکت خاص را طبق بند ۱۰ استاندارد حسابداری ۱۸ **صورتهای مالی جداگانه** (تجدیدنظرشده ۱۳۹۸) انجام دهد.
۲۸. طرفی که در مشارکت سهیم است، اما کنترل مشترک بر آن ندارد، باید در صورتهای مالی جداگانه خود، حسابداری منافع در:
- الف. عملیات مشترک را طبق بند ۲۴ انجام دهد؛
- ب. مشارکت خاص را طبق استاندارد حسابداری ۱۵ انجام دهد، مگر آنکه واحد تجاری، بر آن مشارکت خاص نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد که در آن صورت، باید بند ۱۰ استاندارد حسابداری ۱۸ (اصلاح شده در سال ۱۳۹۸) را بکار گیرد.
۲۹. این استاندارد، جایگزین استاندارد حسابداری ۲۳ حسابداری مشارکتهای خاص (اصلاح شده ۱۳۸۹) می‌شود.
۳۰. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۴۰۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.
۳۱. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۱ **مشارکتهای** (ویرایش ۲۰۱۸) نیز رعایت می‌شود.

پیوست الف

اصطلاحات تعریف شده

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد حسابداری است.

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.
عملیات مشترک	مشارکتی که به موجب آن، طرفهای دارای کنترل مشترک بر مشارکت، نسبت به داراییها و بدهیهای مربوط به این مشارکت، حقوق و تعهداتی دارند.
مجری عملیات مشترک	یک طرف عملیات مشترک که بر آن عملیات مشترک، کنترل مشترک دارد.



مشارکت خاص

مشارکتی است که به موجب آن، طرفهای دارای کنترل مشترک بر مشارکت، نسبت به خالص داراییهای مشارکت از حق برخوردار هستند.

شریک خاص

یکی از طرفهای مشارکت خاص است که بر آن مشارکت خاص، کنترل مشترک دارد.

یک طرف مشارکت

واحد تجاری که در مشارکت سهیم است، صرف‌نظر از اینکه بر آن مشارکت، کنترل مشترک داشته باشد یا خیر.

شخصیت جداگانه

هر ساختار مالی که بطور جداگانه قابل تشخیص است، شامل اشخاص حقوقی مجزا یا اشخاصی که صرف‌نظر از دارا بودن یا نبودن شخصیت حقوقی، مورد پذیرش قانون هستند.

اصطلاحات زیر در استاندارد حسابداری ۱۸ (تجدیدنظرشده ۱۳۹۸)، استاندارد حسابداری ۲۰ (تجدیدنظرشده ۱۳۹۸) یا استاندارد حسابداری ۳۹ صورتهای مالی تلفیقی (مصوب ۱۳۹۸) تعریف شده است و در این استاندارد، با معانی مشخص شده در استانداردهای مزبور، مورد استفاده قرار می‌گیرد:

- کنترل سرمایه‌پذیر
- روش ارزش ویژه
- تسلط
- حقوق حمایتی
- فعالیتهای مربوط
- صورتهای مالی جداگانه
- نفوذ قابل ملاحظه.

مطالعه «پیوست ب» الزامی است.

رهنمود بکارگیری

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد است. در این پیوست کاربرد بندهای ۱ تا ۲۸ تشریح می‌شود و همانند سایر بخشهای این استاندارد، لازم‌الاجرا است.

مطالعه «پیوست پ» الزامی است.

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد حسابداری است و همانند سایر بخشهای این استاندارد، لازم‌الاجرا است.





افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر (مصوب سال ۱۳۹۸)

۱. هدف این استاندارد، الزام واحد تجاری به افشای اطلاعاتی است که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را قادر به ارزیابی موارد زیر کند:
 - الف. ماهیت منافع آن در واحدهای تجاری دیگر و ریسکهای مرتبط با آن منافع؛ و
 - ب. آثار آن منافع بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری.
۲. برای دستیابی به هدف مندرج در بند ۱، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:
 - الف. قضاوتها و مفروضات عمده‌ای که در تعیین موارد زیر بکار گرفته است: ماهیت منافع آن در واحد تجاری دیگر یا مشارکت دیگر؛ نوع مشارکتی که در آن منافع دارد (بندهای ۸ تا ۱۰)؛ احراز تعریف واحد تجاری سرمایه‌گذاری، در موارد مقتضی (بند ۱۱)؛ و
 - ب. اطلاعاتی درباره منافع واحد تجاری در: واحدهای تجاری فرعی (بندهای ۱۳ تا ۲۲)؛ مشارکتها و واحدهای تجاری وابسته (بندهای ۳۰ تا ۳۴)؛ و
- واحدهای تجاری ساختاریافته‌ای که توسط واحد تجاری کنترل نمی‌شوند (واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده) (بندهای ۳۵ تا ۴۳).
۵. این استاندارد باید توسط یک واحد تجاری که در هر یک از موارد زیر منافع دارد، بکار گرفته شود:
 - الف. واحدهای تجاری فرعی
 - ب. مشارکتها (یعنی عملیات مشترک یا مشارکتهای خاص)
 - پ. واحدهای تجاری وابسته
 - ت. واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده.
۸. 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:
 - الف. اینکه بر واحد تجاری دیگر، یعنی واحد تجاری سرمایه‌پذیر تشریح شده در بندهای ۷ و ۸ استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸)، کنترل دارد یا خیر؛
 - ب. اینکه کنترل مشترک بر یک توافق، یا نفوذ قابل ملاحظه در واحد تجاری دیگر دارد یا خیر؛ و
 - پ. نوع مشارکت (یعنی عملیات مشترک یا مشارکت خاص) هنگامی که مشارکت از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی شده باشد.
۱۰. به منظور رعایت الزامات بند ۸، واحد تجاری باید، برای مثال، قضاوتها و مفروضات عمده‌ای را که برای تعیین موارد زیر استفاده کرده است، افشا کند:
 - الف. نداشتن کنترل بر واحد تجاری دیگر علیرغم دارا بودن بیش از نصف حق رأی آن واحد تجاری دیگر.
 - ب. کنترل واحد تجاری دیگر علیرغم دارا بودن کمتر از نصف حق رأی آن واحد تجاری دیگر.
 - پ. نماینده یا اصیل بودن (به بندهای ۵۸ تا ۷۲ استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸) مراجعه شود).
 - ت. نداشتن نفوذ قابل ملاحظه علیرغم دارا بودن حداقل ۲۰ درصد حق رأی آن واحد تجاری دیگر.



- ث. نفوذ قابل ملاحظه در واحد تجاری دیگر علیرغم داشتن کمتر از ۲۰ درصد حق رأی آن واحد تجاری دیگر.
۱۱. هرگاه واحد تجاری اصلی، طبق بند ۲۹ استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸) به این نتیجه برسد که یک واحد تجاری سرمایه‌گذاری است، باید اطلاعاتی درباره قضاوتها و مفروضات عمده مورد استفاده برای تعیین اینکه یک واحد تجاری سرمایه‌گذاری محسوب می‌شود را افشا کند. اگر واحد تجاری مزبور، از یک یا چند ویژگی معمول واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری برخوردار نباشد (به بند ۳۰ استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸) مراجعه شود)، باید دلایل خود در خصوص اینکه با وجود این شرایط همچنان واحد تجاری سرمایه‌گذاری محسوب می‌شود را افشا کند.
۱۲. هرگاه یک واحد تجاری، به واحد تجاری سرمایه‌گذاری تبدیل شود یا شرایط واحد تجاری سرمایه‌گذاری را از دست بدهد، باید تغییر در وضعیت واحد تجاری سرمایه‌گذاری و دلایل تغییر را افشا کند. افزون بر این، یک واحد تجاری که به واحد تجاری سرمایه‌گذاری تبدیل می‌شود، باید اثر این تغییر وضعیت را بر صورتهای مالی دوره مورد گزارش، به شرح زیر افشا نماید:
- الف. کل ارزش منصفانه واحدهای تجاری فرعی که شرایط تلفیق شدن را از دست می‌دهند، در تاریخ تغییر وضعیت؛
- ب. کل سود یا زیان، در صورت وجود، که طبق بند ب ۱۲۱ استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸) محاسبه می‌شود؛ و
- پ. قلم (اقلام) اصلی صورت سود و زیان که سود یا زیان مورد نظر در آن شناسایی می‌شود (در صورتی که جداگانه ارائه نشده باشد).
۱۳. واحد تجاری باید اطلاعاتی افشا کند که برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی تلفیقی، موارد زیر امکانپذیر شود:
- الف. درک:
۱. ترکیب گروه؛ و
 ۲. سهم دارندگان منافع فاقد حق کنترل از فعالیتهای و جریانهای نقدی گروه (بند ۱۵)؛ و
- ب. ارزیابی:
۱. ماهیت و میزان محدودیتهای عمده مربوط به توانایی واحد تجاری برای دسترسی به، یا استفاده از، داراییهای گروه و تسویه بدهیهای گروه (بند ۱۶)؛
 ۲. ماهیت ریسکهای مرتبط با منافع واحد تجاری در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق‌شده و تغییر در آن ریسکها (بندهای ۱۷ تا ۲۰)؛
 ۳. آثار تغییر در منافع مالکیت واحد تجاری در واحد تجاری فرعی که منجر به از دست دادن کنترل نمی‌شود (بند ۲۱)؛ و
 ۴. آثار از دست دادن کنترل یک واحد تجاری فرعی طی دوره گزارشگری (بند ۲۲).
۱۴. زمانی که تاریخ یا دوره صورتهای مالی واحد تجاری فرعی که در تهیه صورتهای مالی تلفیقی مورد استفاده قرار می‌گیرد با تاریخ یا دوره صورتهای مالی تلفیقی تفاوت داشته باشد (به بندهای ب ۱۱۳ و ب ۱۱۴ استاندارد حسابداری ۳۹ مراجعه شود)، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:
- الف. تاریخ پایان دوره گزارشگری صورتهای مالی واحد تجاری فرعی مزبور؛ و
- ب. دلیل استفاده از تاریخ یا دوره متفاوت.



۱۵. واحد تجاری باید برای هر یک از واحدهای تجاری فرعی خود که منافع فاقد حق کنترل آنها برای واحد گزارشگر بااهمیت است، موارد زیر را افشا کند:
- الف. نام واحد تجاری فرعی.
- ب. محل اصلی فعالیت تجاری واحد تجاری فرعی (و کشور محل تأسیس آن، چنانچه متفاوت از محل اصلی فعالیت تجاری باشد).
- پ. نسبت منافع مالکیت دارندگان منافع فاقد حق کنترل.
- ت. نسبت حق رأی دارندگان منافع فاقد حق کنترل، در صورتی که با نسبت منافع مالکیت آنها تفاوت داشته باشد.
- ث. سود یا زیان دوره که طی دوره گزارشگری به منافع فاقد حق کنترل واحد تجاری فرعی تخصیص یافته است.
- ج. منافع فاقد حق کنترل انباشته واحد تجاری فرعی در پایان دوره گزارشگری.
- چ. خلاصه اطلاعات مالی درباره واحد تجاری فرعی (به بند ب ۱۰ مراجعه شود).
۱۶. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:
- الف. 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 می کند.
 ۲. تضمینها یا سایر الزاماتی که می تواند پرداخت سودهای تقسیمی و سایر ستاندههای مالکانه یا اعطا یا بازپرداخت وام را به (یا توسط) دیگر واحدهای تجاری گروه محدود کند.
- ب. 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 می باشد، یا زمانی که برای دسترسی به داراییها یا تسویه بدهیهای واحد تجاری فرعی، تصویب توسط دارندگان منافع فاقد حق کنترل الزامی است).
- پ. مبالغ دفتری داراییها و بدهیهای انعکاس یافته در صورتهای مالی تلفیقی، که این محدودیتها در مورد آنها اعمال می شود.
۱۸. 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 تلفیق شده اقدام کرده باشند (مانند خرید داراییهای واحد تجاری ساختاریافته یا ابزارهای مالی منتشر شده توسط آن)، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:
- الف. نوع و میزان حمایت انجام شده، شامل وضعیتهایی که در آن واحد تجاری اصلی یا واحدهای تجاری فرعی آن، به واحد تجاری ساختاریافته در جذب حمایت مالی کمک می کنند؛ و
- ب. دلایل انجام حمایت.
۲۱. واحد تجاری باید جدولی ارائه دهد که آثار تغییر در منافع مالکیت در واحد تجاری فرعی که منجر به از دست دادن کنترل نمی شود را بر حقوق مالکانه قابل انتساب به مالکان واحد تجاری اصلی نشان دهد.
۲۲. واحد تجاری باید، در صورت وجود، سود یا زیان محاسبه شده طبق بند ۲۷ استاندارد حسابداری ۳۹ و موارد زیر را افشا کند:



- الف. 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
- ب. قلم (اقلام) اصلی صورت سود و زیان که سود یا زیان مزبور (در صورتی که جداگانه ارائه نشده باشد)، در آن شناسایی می‌شود.
۲۳. واحد تجاری سرمایه‌گذاری باید این موضوع را که طبق استاندارد حسابداری ۳۹ ملزم به رعایت استثنای تلفیق است و سرمایه‌گذاری خود در واحد تجاری فرعی را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری و تغییرات ارزش منصفانه را در سود یا زیان دوره منعکس می‌کند، افشا نماید.
۲۴. واحد تجاری سرمایه‌گذاری باید موارد زیر را برای هر یک از واحدهای تجاری فرعی تلفیق نشده افشا کند:
- الف. نام واحد تجاری فرعی؛
- ب. محل اصلی فعالیت تجاری واحد تجاری فرعی (و کشور محل تأسیس آن، چنانچه متفاوت از محل اصلی فعالیت تجاری باشد)؛ و
- پ. نسبت منافع مالکیت واحد تجاری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی و در صورت تفاوت، درصد حق رأی آن.
۲۶. واحد تجاری سرمایه‌گذاری باید موارد زیر را افشا کند:
- الف. ماهیت و میزان محدودیتهای عمده (برای مثال، محدودیتهای ناشی از توافقه‌های استقراض، الزامات نظارتی یا قراردادهای) درباره توانایی واحد تجاری فرعی تلفیق نشده برای انتقال وجوه به واحد تجاری سرمایه‌گذاری بابت تقسیم سود نقدی سهام یا بازپرداخت وامهای اعطایی واحد تجاری سرمایه‌گذاری به واحد تجاری فرعی تلفیق نشده؛ و
- ب. تعهد یا قصد فعلی خود برای انجام حمایت مالی یا سایر حمایتها از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده، از جمله تعهد یا قصد کمک‌رسانی به واحد تجاری فرعی در جذب حمایت مالی.
۲۷. چنانچه طی دوره گزارشگری، واحد تجاری سرمایه‌گذاری یا هر یک از واحدهای تجاری فرعی آن، بدون داشتن تعهد قراردادی، به انجام حمایت مالی یا سایر حمایتها از واحد تجاری فرعی تلفیق نشده اقدام کرده باشد (مانند خرید داراییهای واحد تجاری فرعی یا ابزارهای منتشرشده توسط آن یا کمک به واحد تجاری فرعی در جذب حمایت مالی)، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:
- الف. نوع و میزان حمایت انجام شده از هر یک از واحدهای تجاری فرعی تلفیق نشده؛ و
- ب. دلایل انجام حمایت.
۲۸. واحد تجاری سرمایه‌گذاری باید شرایط هر یک از قراردادهایی را که می‌تواند واحد تجاری یا واحدهای تجاری فرعی تلفیق نشده آن را به حمایت مالی از واحد تجاری ساختاریافته تحت کنترل تلفیق نشده ملزم 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.
۳۰. واحد تجاری باید اطلاعاتی افشا کند که برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی آن، موارد زیر امکانپذیر شود:
- الف. ماهیت، میزان و آثار مالی منافع واحد تجاری در مشارکتهای واحدهای تجاری وابسته، شامل ماهیت و آثار رابطه قراردادی با دیگر سرمایه‌گذاران دارای کنترل مشترک بر مشارکتهای یا دارای نفوذ قابل ملاحظه در واحدهای تجاری وابسته (بندهای ۳۱ و ۳۳)؛ و



- ب. ماهیت ریسکهای مرتبط با منافع واحد تجاری در مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته و تغییرات در آن ریسکها (بند ۳۴).
۳۱. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:
- الف. برای هر مشارکت و واحد تجاری وابسته‌ای که برای واحد گزارشگر بااهمیت است:
۱. نام مشارکت یا واحد تجاری وابسته.
 ۲. 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).
 ۳. محل اصلی فعالیت تجاری مشارکت یا واحد تجاری وابسته (و کشور محل تأسیس آن، چنانچه متفاوت از محل اصلی فعالیت تجاری باشد).
 ۴. نسبت منافع مالکیت یا سهم مشارکت واحد تجاری و در صورت تفاوت، درصد حق رأی (اگر عملی باشد).
- ب. برای هر مشارکت خاص و واحد تجاری وابسته‌ای که برای واحد گزارشگر بااهمیت است:
۱. اینکه سرمایه‌گذاری در مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته به روش ارزش ویژه اندازه‌گیری می‌شود یا به روش ارزش منصفانه.
 ۲. خلاصه اطلاعات مالی درباره مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته، طبق بندهای ب۱۲ و ب۱۳.
 ۳. 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 اعلام‌شده در بازار وجود داشته باشد.
- پ. اطلاعات مالی طبق بند ب۱۶ درباره سرمایه‌گذاریهای واحد تجاری در مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته که به تنهایی بااهمیت نیستند:
۱. برای تمام مشارکتهای خاصی که به تنهایی بی‌اهمیت هستند، به صورت مجموع
 ۲. و جداگانه برای تمام واحدهای تجاری وابسته‌ای که به تنهایی بی‌اهمیت هستند، به صورت مجموع.
 ۳۳. واحد تجاری باید موارد زیر را نیز افشا کند:
- الف. ماهیت و میزان محدودیتهای عمده (برای مثال، محدودیتهای ناشی از توافقیهای استقراض، الزامات نظارتی یا قراردادهای بین سرمایه‌گذاران دارای کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته) 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.
- ب. 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:
۱. تاریخ پایان دوره گزارشگری صورتهای مالی آن مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته؛ و
 ۲. دلیل استفاده از تاریخ یا دوره متفاوت.
- پ. 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.



۳۴. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:
- الف. تعهدات مرتبط با مشارکتهای خاص واحد تجاری جدا از مبلغ تعهدات مشخص شده در بندهای ب ۱۸ تا ب ۲۰.
- ب. 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 سرمایه گذاران دارای کنترل مشترک بر مشارکت خاص، یا دارای نفوذ قابل ملاحظه بر واحدهای تجاری وابسته تحمل می کند)، جدا از مبلغ بدهیهای احتمالی دیگر
۳۵. واحد تجاری باید اطلاعاتی افشا کند که برای استفاده کنندگان صورتهای مالی آن، موارد زیر امکانپذیر شود:
- الف. درک ماهیت و میزان منافع واحد تجاری در واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده (بندهای ۳۸ تا ۴۰)؛ و
- ب. ارزیابی ماهیت ریسکهای مرتبط با منافع واحد تجاری در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده و تغییر در آن ریسکها (بندهای ۴۱ تا ۴۳).
۴۱. واحد تجاری باید خلاصه ای از موارد زیر را در قالب جدول افشا کند، مگر اینکه شکل دیگر ارائه مناسب تر باشد:
- الف. مبلغ دفتری داراییها و بدهیهای شناسایی شده در صورتهای مالی، که با منافع واحد تجاری در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده مرتبط است.
- ب. اقلام اصلی مندرج در صورت وضعیت مالی، که داراییها و بدهیهای مزبور در آنها شناسایی می شود.
- پ. مبلغی که نشان دهنده حداکثر آسیب پذیری واحد تجاری از زیان ناشی از منافع در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده را ارائه می دهد و نحوه تعیین حداکثر آسیب پذیری از زیان. چنانچه واحد تجاری نتواند حداکثر آسیب پذیری 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.
- ت. مقایسه مبالغ دفتری داراییها و بدهیهای واحد تجاری که با منافع آن در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده مرتبط است و حداکثر آسیب پذیری واحد تجاری از زیان ناشی از آن واحدهای تجاری.
۴۲. چنانچه طی دوره گزارشگری، واحد تجاری بدون داشتن تعهد قراردادی، به انجام حمایت مالی یا سایر حمایتها از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده ای اقدام کرده باشد که در حال حاضر در آن منافی دارد یا در گذشته در آن منافی داشته است (برای مثال، خرید داراییهای واحد تجاری ساختاریافته یا ابزارهای منتشر شده توسط آن)، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:
- الف. 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
- ب. دلایل انجام حمایت.
۴۳. واحد تجاری باید قصد فعلی خود برای انجام حمایت مالی یا سایر حمایتها از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده، از جمله قصد کمک رسانی به واحد تجاری ساختاریافته در جذب حمایت مالی، را افشا کند.
۴. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۴۰۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.
۴۵. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۲ **افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر** (ویرایش ۲۰۱۸) نیز رعایت می شود.



پیوست الف

اصطلاحات تعریف شده

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد حسابداری است.

درآمد حاصل از واحد تجاری ساختاریافته
برای مقاصد این استاندارد، درآمد حاصل از واحد تجاری ساختاریافته، شامل حق الزحمه‌های 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.

منافع در واحد تجاری دیگر
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 ابزارهای 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.

بندهای ب۷ تا ب۹، اطلاعات بیشتری درباره منافع در واحدهای تجاری دیگر ارائه می‌کند.

در بندهای ب۵۵ تا ب۵۷ استاندارد حسابداری ۳۹، بازده متغیر توضیح داده شده است.

واحد تجاری ساختاریافته
یک واحد تجاری که به گونه‌ای 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.

در بندهای ب۲۲ تا ب۲۴، اطلاعات بیشتری درباره واحدهای تجاری ساختاریافته ارائه شده است.

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 مشخص شده 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.

مطالعه «پیوست ب» الزامی است.

رهنمود بکارگیری

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد است. در این پیوست کاربرد بندهای ۱ تا ۴۳ تشریح می‌شود و مانند سایر بخشهای این استاندارد، لازم‌الاجرا است.





۱. این استاندارد:
 - الف. ارزش منصفانه را تعریف می‌کند؛
 - ب. چارچوب اندازه‌گیری ارزش منصفانه را در یک استاندارد واحد، مقرر می‌کند؛ و
 - پ. افشا درباره اندازه‌گیری ارزش منصفانه را الزامی می‌کند.
۲. ارزش منصفانه، اندازه‌گیری مبتنی بر بازار است و اندازه‌گیری مختص واحد تجاری نیست. در مورد برخی داراییها و بدهیها، ممکن است معاملات قابل مشاهده بازار یا اطلاعات قابل مشاهده بازار در دسترس باشد. اما در مورد سایر داراییها و بدهیها، ممکن است معاملات قابل مشاهده بازار و اطلاعات قابل مشاهده بازار در دسترس نباشد. به هر حال، هدف از اندازه‌گیری ارزش منصفانه در هر دو مورد یکسان است - و آن هدف برآورد قیمتی است که بر اساس آن معامله‌ای نظام‌مند برای فروش دارایی یا انتقال بدهی بین فعالان بازار در تاریخ اندازه‌گیری در شرایط جاری بازار انجام می‌شود (یعنی قیمت خروجی در تاریخ اندازه‌گیری از دیدگاه یک فعال بازار دارنده دارایی یا متعهد بدهی).
۳. هنگامی که قیمتی برای یک دارایی یا بدهی همانند، قابل مشاهده نباشد، واحد تجاری ارزش منصفانه را با تکنیک دیگر ارزشیابی که استفاده از داده‌های ورودی قابل مشاهده مربوط را حداکثر و استفاده از داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده را حداقل می‌سازد، اندازه‌گیری می‌کند. از آنجا که ارزش منصفانه، اندازه‌گیری مبتنی بر بازار است، این ارزش با استفاده از مفروضاتی، از جمله مفروضات درباره ریسک، اندازه‌گیری می‌شود که فعالان بازار در قیمت‌گذاری دارایی یا بدهی مورد نظر استفاده می‌کنند. در نتیجه، قصد واحد تجاری برای نگهداری دارایی یا تسویه بدهی یا ایفای آن به طریقی دیگر، بر اندازه‌گیری ارزش منصفانه تأثیر ندارد.
۴. در تعریف ارزش منصفانه، بر داراییها و بدهیها تأکید می‌شود، زیرا آنها موضوع اصلی اندازه‌گیری در حسابداری هستند. این استاندارد، همچنین باید برای ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری که به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود، بکار گرفته شود.
۵. این استاندارد، به استثنای موارد مشخص شده در بندهای ۶ و ۷، 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.
۶. الزامات اندازه‌گیری و افشا در این استاندارد، در موارد زیر کاربرد ندارد:
 - الف. معاملات اجاره که در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۲۱ حسابداری اجاره‌ها قرار می‌گیرد؛ و
 - ب. اندازه‌گیریهایی که شباهتهایی با ارزش منصفانه دارند، اما ارزش منصفانه نیستند، مانند خالص ارزش فروش در استاندارد حسابداری ۸ حسابداری موجودی مواد و کالا یا ارزش اقتصادی در استاندارد حسابداری ۳۲ کاهش ارزش داراییها.
۷. الزامات افشای مقرر در این استاندارد، در موارد زیر الزامی نیست:
 - الف. داراییهای طرح که طبق استاندارد حسابداری ۳۳ مزایای بازنشستگی کارکنان به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود؛ و



- ب. سرمایه‌گذارهای طرحهای مزایای بازنشتی که طبق استاندارد حسابداری ۲۷ طرحهای مزایای بازنشتی به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود.
۸. 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.
۹. این استاندارد، ارزش منصفانه را به عنوان قیمتی تعریف می‌کند که بابت فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله‌ای نظام‌مند بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه‌گیری قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود.
۱۱. اندازه‌گیری ارزش منصفانه، در مورد یک دارایی یا یک بدهی مشخص انجام می‌گیرد. بنابراین، واحد تجاری هنگام اندازه‌گیری ارزش منصفانه، باید ویژگیهای دارایی یا بدهی مورد نظر را که فعالان بازار هنگام قیمت‌گذاری آن دارایی یا بدهی در تاریخ اندازه‌گیری در نظر می‌گیرند، مورد توجه قرار دهد. برای مثال، چنین ویژگیهایی شامل موارد زیر است:
- الف. وضعیت و موقعیت مکانی؛ و
- ب. محدودیتهای فروش یا استفاده از دارایی، در صورت وجود.
۱۳. دارایی یا بدهی اندازه‌گیری شده به ارزش منصفانه، ممکن است یکی از موارد زیر باشد:
- الف. یک دارایی یا یک بدهی به تنهایی (مانند یک ابزار مالی یا یک دارایی غیرمالی)؛ یا
- ب. گروهی از داراییها، گروهی از بدهیها یا گروهی از داراییها و بدهیها (مانند یک واحد مولد نقد یا یک فعالیت تجاری).
۱۵. در اندازه‌گیری ارزش منصفانه فرض بر این است که دارایی یا بدهی در معامله‌ای نظام‌مند بین فعالان بازار، بابت فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در تاریخ اندازه‌گیری در شرایط جاری بازار، مبادله می‌شود.
۱۶. در اندازه‌گیری ارزش منصفانه فرض بر این است که معامله فروش دارایی یا انتقال بدهی در یکی از بازارهای زیر اتفاق می‌افتد:
- الف. **بازار اصلی** برای دارایی یا بدهی؛ یا
- ب. در صورت نبود بازار اصلی، **بازار دارای بیشترین مزایا** برای دارایی یا بدهی.
۱۹. واحد تجاری باید در تاریخ اندازه‌گیری، به بازار اصلی (یا بازار دارای بیشترین مزایا) دسترسی داشته باشد. از آنجا که واحدهای تجاری مختلف (و فعالیتهای تجاری آن واحدهای تجاری) دارای فعالیتهای متفاوت، ممکن است به بازارهای متفاوتی دسترسی داشته باشند، بازار اصلی (یا بازار دارای بیشترین مزایا) برای دارایی یا بدهی همانند، در واحدهای تجاری مختلف (و فعالیتهای تجاری آن واحدهای تجاری) می‌تواند متفاوت باشد. بنابراین، بازار اصلی یا بازار (دارای بیشترین مزایا)، (و در نتیجه فعالان بازار)، باید از دیدگاه واحد تجاری مورد توجه قرار گیرد تا تفاوت میان واحدهای تجاری مختلف دارای فعالیتهای متفاوت، مشخص گردد.
۲۰. اگرچه واحد تجاری باید بتواند به بازار دسترسی داشته باشد، اما نیازی نیست در تاریخ اندازه‌گیری بتواند دارایی مشخصی را بفروشد یا بدهی مشخصی را انتقال دهد تا بتواند ارزش منصفانه را بر مبنای قیمت در آن بازار اندازه‌گیری کند.
۲۲. واحد تجاری باید ارزش منصفانه دارایی یا بدهی را با استفاده از مفروضاتی اندازه‌گیری کند که فعالان بازار هنگام قیمت‌گذاری دارایی یا بدهی بکار می‌گیرند، با این فرض که فعالان بازار در جهت بهترین منافع اقتصادی خود اقدام می‌کنند.



۲۳. در تعیین چنین مفروضاتی، واحد تجاری نیازی نیست فعالان خاصی را در بازار مشخص کند؛ بلکه واحد تجاری، با در نظر گرفتن عوامل مربوط به تمام موارد زیر، باید ویژگیهایی را مشخص کند که فعالان بازار را بطور کلی متمایز می‌کند:
- الف. دارایی یا بدهی؛
- ب. بازار اصلی (یا بازار دارای بیشترین مزایا) برای دارایی یا بدهی؛ و
- پ. فعالان بازار که واحد تجاری، در آن بازار با آنها معامله می‌کند.
۲۴. 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)، صرف‌نظر از اینکه قیمت مزبور بطور مستقیم قابل مشاهده باشد یا با استفاده از تکنیک دیگر ارزشیابی برآورد شود.
۲۵. قیمتی که در بازار اصلی (یا بازار دارای بیشترین مزایا) برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی یا بدهی مورد استفاده قرار می‌گیرد، نباید بابت مخارج معامله تعدیل شود. مخارج معامله باید طبق سایر استانداردهای حسابداری به حساب منظور شود. مخارج معامله، ویژگی دارایی یا بدهی محسوب نمی‌شود، بلکه این مخارج، مختص یک معامله است و با توجه به چگونگی انجام معامله دارایی یا بدهی توسط واحد تجاری، متفاوت است.
۲۶. مخارج معامله، مخارج حمل را شامل نمی‌شود. اگر موقعیت مکانی، از ویژگیهای دارایی محسوب شود (برای مثال، همان‌گونه که ممکن است در مورد یک کالا مصداق داشته باشد)، قیمت در بازار اصلی (یا بازار دارای بیشترین مزایا) باید بابت مخارجی تعدیل شود که در صورت وجود، در نتیجه حمل دارایی از موقعیت مکانی فعلی به آن بازار تحمل می‌شود.
۲۷. 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 را می‌کنند، در نظر گرفته می‌شود.
۲۸. در بیشترین و بهترین استفاده از دارایی غیرمالی، امکانپذیر بودن استفاده از دارایی به لحاظ فیزیکی، مجاز بودن از نظر قانونی و قابل توجیه بودن از نظر مالی، به شرح زیر در نظر گرفته می‌شود:
- الف. برای امکانپذیر بودن استفاده به لحاظ فیزیکی، ویژگیهای فیزیکی دارایی که فعالان بازار هنگام قیمت‌گذاری دارایی مد نظر قرار می‌دهند (مانند موقعیت مکانی یا اندازه دارایی).
- ب. برای مجاز بودن استفاده از نظر قانونی، محدودیتهای قانونی برای استفاده از دارایی که فعالان بازار هنگام قیمت‌گذاری دارایی مد نظر قرار می‌دهند (مانند مقررات منطقه‌ای قابل اعمال در مورد دارایی).
- پ. برای قابل توجیه بودن استفاده از نظر مالی، این موضوع که آیا استفاده از یک دارایی که از نظر فیزیکی امکانپذیر و از نظر قانونی مجاز است، درآمد یا جریانهای نقدی کافی ایجاد می‌کند (یا در نظر گرفتن مخارج تبدیل دارایی برای استفاده مورد نظر) تا بازده سرمایه‌گذاری فعالان بازار از سرمایه‌گذاری در آن دارایی تأمین شود یا خیر.
۳۱. بیشترین و بهترین استفاده از دارایی غیرمالی، تعیین‌کننده پیش‌فرض ارزشیابی مورد استفاده در اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی به شرح زیر است:



- الف. بیشترین و بهترین استفاده از دارایی غیرمالی، ممکن است از طریق استفاده از آن دارایی در ترکیب با سایر داراییها به عنوان یک گروه (پس از نصب یا سایر شیوه‌های آماده‌سازی برای استفاده) یا در ترکیب با سایر داراییها و بدهیها (برای مثال، یک فعالیت تجاری)، حداکثر ارزش را برای فعالان بازار ایجاد کند.
۱. اگر بیشترین و بهترین استفاده از دارایی، استفاده از دارایی در ترکیب با سایر داراییها یا در ترکیب با سایر داراییها و بدهیها باشد، ارزش منصفانه دارایی قیمتی است که در یک معامله جاری بابت فروش دارایی دریافت می‌شود، با 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.
۲. بدهیهای مرتبط با دارایی مزبور و بدهیهای مرتبط با داراییهای مکمل، شامل بدهیهایی است که سرمایه در گردش را تأمین می‌کند، اما شامل بدهیهای مورد استفاده برای تأمین مالی داراییهایی به غیر از گروه داراییها نمی‌شود.
۳. مفروضات مربوط به بیشترین و بهترین استفاده از دارایی غیرمالی، باید برای تمام داراییها (که بیشترین و بهترین استفاده در مورد آنها مربوط است) در گروه داراییها یا گروه داراییها و بدهیها که دارایی در آن گروه مورد استفاده قرار می‌گیرد، متناقض نباشد.
- ب. بیشترین و بهترین استفاده از یک دارایی غیرمالی ممکن است بر مبنای استفاده مستقل از دارایی، حداکثر ارزش را برای فعالان بازار فراهم کند. اگر بیشترین و بهترین استفاده از دارایی، بر مبنای استفاده مستقل از دارایی باشد، ارزش منصفانه دارایی، قیمتی است که در معامله جاری، بابت فروش دارایی به فعالان بازار که دارایی را به صورت مستقل مورد استفاده قرار می‌دهند، دریافت می‌شود.
۳۲. در اندازه‌گیری ارزش منصفانه یک دارایی غیرمالی، فرض می‌شود که دارایی مطابق با واحد حساب مشخص شده در سایر استانداردهای حسابداری (که ممکن است یک دارایی منفرد باشد) به فروش می‌رسد. این موضوع حتی هنگامی که در اندازه‌گیری ارزش منصفانه فرض می‌شود بیشترین و بهترین استفاده از دارایی از طریق ترکیب با سایر داراییها یا از طریق ترکیب با سایر داراییها و بدهیها به دست می‌آید، مصداق دارد، زیرا در اندازه‌گیری ارزش منصفانه فرض بر این است که فعالان بازار، داراییهای مکمل و بدهیهای مربوط به آن را در حال حاضر در اختیار دارند.
۳۴. در اندازه‌گیری ارزش منصفانه، فرض بر این است که بدهی مالی، بدهی غیرمالی یا ابزار مالکانه خود واحد تجاری (مانند ابزارهای مالکانه منتشرشده به عنوان مابه‌ازا در ترکیب تجاری) در تاریخ اندازه‌گیری به فعالان بازار انتقال می‌یابد. در انتقال بدهی یا ابزار مالکانه خود واحد تجاری، فرض بر این است که:
- الف. بدهی به شکل تسویه‌نشده باقی می‌ماند و فعال بازار که انتقال‌گیرنده است، ملزم به ایفای آن تعهد می‌باشد. بدهی، در تاریخ اندازه‌گیری، با طرف مقابل تسویه نمی‌شود یا به طریق دیگری خاتمه نمی‌یابد.
- ب. ابزار مالکانه خود واحد تجاری، همچنان در جریان باقی می‌ماند و فعال بازار که انتقال‌گیرنده است، حقوق و مسئولیتهای مرتبط با آن ابزار را می‌پذیرد. ابزار مالکانه، در تاریخ اندازه‌گیری، ابطال نمی‌شود یا به طریق دیگری خاتمه نمی‌یابد.
۳۷. هنگامی که قیمت اعلام‌شده برای انتقال یک بدهی همانند یا مشابه یا ابزار مالکانه خود واحد تجاری در دسترس نباشد و شخص دیگری، قلم همانندی را به عنوان دارایی در اختیار داشته باشد، واحد تجاری باید ارزش منصفانه بدهی یا ابزار مالکانه را از دیدگاه یک فعال بازار که در تاریخ اندازه‌گیری، آن قلم همانند رایج عنوان دارایی در اختیار دارد، اندازه‌گیری کند.



۳۸. در چنین مواردی، واحد تجاری باید ارزش منصفانه بدهی یا ابزار مالکانه را به شرح زیر اندازه گیری کند:
- الف. استفاده از قیمت اعلام شده در بازار فعال برای قلم همانندی که توسط شخص دیگری به عنوان دارایی نگهداری می شود، در صورتی که این قیمت در دسترس باشد.
- ب. در صورتی که قیمت مزبور در دسترس نباشد، استفاده از سایر داده های ورودی قابل مشاهده، مانند قیمت اعلام شده در بازار غیرفعال برای قلم همانندی که توسط شخص دیگری به عنوان دارایی نگهداری می شود.
- پ. در صورتی که قیمت های قابل مشاهده ذکر شده در قسمتهای (الف) و (ب) در دسترس نباشد، استفاده از یک تکنیک دیگر ارزشیابی مانند:
۱. تکنیک با رویکرد درآمد (برای مثال، تکنیک ارزش فعلی که از جریانهای نقدی آتی استفاده می کند که فعال بازار انتظار دارد در قبال نگهداری بدهی یا ابزار مالکانه به عنوان دارایی دریافت نماید؛ به بندهای ب ۱۰ و ب ۱۱ مراجعه شود).
 ۲. تکنیک با رویکرد بازار (برای مثال، استفاده از قیمت های اعلام شده برای بدهیها یا ابزارهای مالکانه مشابه که توسط طرفهای دیگر به عنوان دارایی نگهداری می شود؛ به بندهای ب ۵ تا ب ۷ مراجعه شود).
۴۰. هنگامی که قیمت اعلام شده ای برای انتقال یک بدهی همانند یا مشابه یا ابزار مالکانه خود واحد تجاری در دسترس نباشد و شخص دیگر، قلم همانندی را به عنوان دارایی نگهداری نکند، واحد تجاری باید ارزش منصفانه بدهی یا ابزار مالکانه را از دیدگاه یک فعال بازار که در قبال بدهی متعهد است یا ابزار مالکانه را منتشر کرده است، با استفاده از یک تکنیک ارزشیابی اندازه گیری کند.
۴۲. ارزش منصفانه بدهی، اثر ریسک عدم ایفای تعهد را منعکس می کند. ریسک عدم ایفای تعهد شامل ریسک اعتباری خود واحد تجاری است (طبق تعریف استاندارد حسابداری ۳۷ **ابزارهای مالی: افشا**)، اما محدود به آن نمی شود. فرض می شود ریسک عدم ایفای تعهد، قبل و بعد از انتقال بدهی، یکسان است.
۴۳. 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 تأثیر 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 غیرمالی).
- ب. شرایط تضمین اعتباری مرتبط با بدهی، در صورت وجود.
۴۷. ارزش منصفانه یک بدهی مالی با ویژگی عندالمطالبه (برای مثال، سپرده دیداری) از ارزش منصفانه مبلغ قابل پرداخت در صورت مطالبه، که از نخستین تاریخی که آن مبلغ می تواند قابل پرداخت باشد تنزیل شده است، کمتر نیست.
۴۸. یک واحد تجاری که گروهی از داراییهای مالی و بدهیهای مالی را نگهداری می کند، در معرض ریسکهای بازار (طبق تعریف استاندارد حسابداری ۳۷) و ریسک اعتباری (طبق تعریف استاندارد حسابداری ۳۷) هر یک از طرفهای معامله قرار دارد. چنانچه واحد تجاری، آن گروه از داراییهای مالی و بدهیهای مالی را بر مبنای خالص آسیب پذیری خود از ریسکهای بازار یا ریسک اعتباری مدیریت کند، واحد تجاری مجاز به استفاده از استثنای این استاندارد در اندازه گیری ارزش منصفانه است. این استثنا، به واحد تجاری اجازه می دهد تا ارزش منصفانه گروه داراییهای مالی و بدهیهای مالی را بر مبنای قیمتی اندازه گیری کند که در معامله ای نظام مند بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه گیری در شرایط جاری بازار، بابت فروش موقعیت خرید خالص (یعنی دارایی) در سطح ریسک مشخص، دریافت، یا در نتیجه انتقال موقعیت فروش خالص (یعنی بدهی) در سطح ریسک مشخص،



- پرداخت خواهد شد. به همین ترتیب، واحد تجاری باید ارزش منصفانه گروه داراییهای مالی و بدهیهای مالی را در تاریخ اندازه‌گیری، طبق نحوه قیمت‌گذاری خالص آسیب‌پذیری از ریسک توسط فعالان بازار، اندازه‌گیری کند.
۴۹. واحد تجاری تنها در صورت انجام تمام موارد زیر، مجاز به استفاده از استثنای مندرج در بند ۴۸ است:
- الف. گروه داراییهای مالی و بدهیهای مالی را طبق مدیریت ریسک یا راهبرد سرمایه‌گذاری مستندشده واحد تجاری، بر مبنای خالص آسیب‌پذیری واحد تجاری از ریسک (یا ریسکهای) خاص بازار یا ریسک اعتباری خاص طرف معامله مدیریت کند؛
- ب. اطلاعاتی درباره گروه داراییهای مالی و بدهیهای مالی، برای مدیران اصلی واحد تجاری طبق تعریف استاندارد حسابداری ۱۲ افشای اطلاعات اشخاص وابسته، بر مبنای اشاره‌شده در قسمت الف تهیه کند؛ و
- پ. 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 اندازه‌گیری نماید.
۵۳. واحد تجاری هنگام بکارگیری استثنای مندرج در بند ۴۸، 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. برای مثال، واحد تجاری ریسک نرخ سود مرتبط با یک دارایی مالی را با ریسک قیمت کالای مرتبط با یک بدهی مالی ترکیب نمی‌کند، زیرا این کار، آسیب‌پذیری واحد تجاری از ریسک نرخ سود یا ریسک قیمت کالا را کاهش نمی‌دهد. هنگام بکارگیری استثنای مندرج در بند ۴۸، باید برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه داراییهای مالی و بدهیهای مالی گروه، هرگونه ریسک پایه ناشی از پارامترهای غیرهمانند ریسک بازار در نظر گرفته شود.
۵۴. 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. برای مثال، یک واحد تجاری که از قرارداد آتی ۱۲ ماهه در برابر جریانهای نقدی مرتبط با آسیب‌پذیری از ریسک نرخ سود ۱۲ ماهه مربوط به یک ابزار مالی ۵ ساله در گروهی صرفاً متشکل از آن داراییهای مالی و بدهیهای مالی استفاده می‌کند، ارزش منصفانه آسیب‌پذیری از ریسک نرخ سود ۱۲ ماهه را بر مبنای خالص و ارزش منصفانه آسیب‌پذیری از باقیمانده ریسک نرخ سود (یعنی سالهای دوم تا پنجم) را بر مبنای ناخالص اندازه‌گیری می‌کند.
۵۶. هنگامی که در یک عملیات مبادله‌ای، یک دارایی تحصیل یا یک بدهی تقبل می‌شود، 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). واحدهای تجاری لزوماً داراییها را به قیمت پرداخت‌شده برای تحصیل آنها نمی‌فروشند. به همین ترتیب، واحدهای تجاری لزوماً بدهیها را به قیمت دریافت‌شده در ازای تقبل آنها منتقل نمی‌کنند.
۵۹. چنانچه استاندارد حسابداری دیگری، واحد تجاری را در شناخت اولیه ملزم یا مجاز به اندازه‌گیری یک دارایی یا یک بدهی به ارزش منصفانه کند و قیمت معامله با ارزش منصفانه تفاوت داشته باشد، واحد تجاری باید هرگونه سود یا زیان حاصل را در صورت سود و زیان شناسایی کند، مگر اینکه استاندارد مزبور، نحوه عمل دیگری را تعیین کرده باشد.
۶۰. واحد تجاری باید از تکنیکهای ارزشیابی استفاده کند که متناسب با شرایط است و به منظور اندازه‌گیری ارزش منصفانه، برای آنها داده‌های کافی در دسترس می‌باشد و استفاده از داده‌های ورودی قابل مشاهده مربوط را حداکثر و استفاده از داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده را حداقل می‌کند.



۶۱. هدف از استفاده از یک تکنیک ارزشیابی، برآورد قیمتی است که بر اساس آن، معامله‌ای نظام‌مند برای فروش دارایی یا انتقال بدهی بین فعالان بازار در تاریخ اندازه‌گیری در شرایط جاری بازار انجام می‌شود. سه تکنیک ارزشیابی که در سطح وسیع مورد استفاده قرار می‌گیرد، شامل تکنیک با رویکرد بازار، تکنیک با رویکرد بهای تمام شده و تکنیک با رویکرد درآمد است. جنبه‌های اصلی این رویکردها در بندهای ب ۵ تا ب ۱۱ بطور خلاصه ارائه می‌شود. یک واحد تجاری برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه باید از تکنیکهای ارزشیابی سازگار با یک یا چند رویکرد از آن رویکردها استفاده نماید.
۶۲. در برخی موارد، تنها یک تکنیک ارزشیابی مناسب است (مانند زمانی که دارایی یا بدهی، با استفاده از قیمت‌های اعلام‌شده در بازاری فعال برای داراییها یا بدهیهای همانند، ارزشیابی می‌شود). در سایر موارد، چندین تکنیک ارزشیابی مناسب خواهد بود (مانند ارزشیابی یک واحد مولد نقد). چنانچه از چندین تکنیک ارزشیابی برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه استفاده می‌شود، نتایج (یعنی شاخصهای مربوط به ارزش منصفانه) باید با توجه به معقول بودن دامنه ارزشهای مبتنی بر آن نتایج، ارزیابی شود. اندازه‌گیری ارزش منصفانه، نقطه‌ای از آن دامنه است که بهترین معرف از ارزش منصفانه در آن شرایط باشد.
۶۳. اگر قیمت معامله، ارزش منصفانه در شناخت اولیه باشد و برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه در دوره‌های بعد، از یک تکنیک ارزشیابی استفاده شود که از داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده استفاده می‌کند، تکنیک ارزشیابی مذکور باید به گونه‌ای تنظیم شود که نتیجه آن در شناخت اولیه، با قیمت معامله برابر باشد. تنظیم تکنیک ارزشیابی اطمینان می‌دهد که تکنیک ارزشیابی شرایط جاری بازار را منعکس و به واحد تجاری در تعیین اینکه تعدیل تکنیک ارزشیابی ضرورت دارد یا خیر (برای مثال، ممکن است دارایی یا بدهی دارای یک ویژگی باشد که در تکنیک ارزشیابی مورد توجه قرار نگرفته است)، کمک می‌کند. پس از شناخت اولیه، هنگام اندازه‌گیری ارزش منصفانه با استفاده از تکنیک یا تکنیکهای ارزشیابی که از داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده استفاده می‌کنند، واحد تجاری باید اطمینان یابد که آن تکنیکهای ارزشیابی، داده‌های ورودی قابل مشاهده در بازار (مانند قیمت دارایی یا بدهی مشابه) را در تاریخ اندازه‌گیری منعکس می‌کنند.
۶۴. در تکنیکهای ارزشیابی بکارگرفته شده برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه، باید استفاده از داده‌های ورودی قابل مشاهده مربوط، حداکثر و استفاده از داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده حداقل شود.
۶۹. اگر دارایی یا بدهی اندازه‌گیری شده به ارزش منصفانه، دارای قیمت پیشنهادی خرید و فروش باشد (برای مثال، داده ورودی از بازار معامله‌گری)، قیمتی که در دامنه قیمت‌های پیشنهادی خرید و فروش، بهترین معرف از ارزش منصفانه در آن شرایط است، صرف‌نظر از جایگاه آن داده ورودی در طبقه‌بندی سلسله مراتب ارزش منصفانه (یعنی سطح ۱، ۲ یا ۳؛ به بندهای ۷۱ تا ۸۹ مراجعه شود)، باید برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه مورد استفاده قرار گیرد. استفاده از قیمت‌های پیشنهادی خرید برای موقعیت دارایی و قیمت‌های پیشنهادی فروش برای موقعیت بدهی جایز است، اما الزامی نیست.
۷۰. این استاندارد، استفاده از قیمت‌گذاری بر مبنای میانگین قیمت‌های بازار یا سایر روشهای قیمت‌گذاری را که فعالان بازار به عنوان راهکار عملی برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه در دامنه قیمت‌های پیشنهادی خرید و فروش بکار می‌گیرند، منع نمی‌کند.
۷۱. در این استاندارد، برای افزایش ثبات رویه و قابلیت مقایسه در اندازه‌گیری ارزش منصفانه و افشاهای مرتبط با آن، سلسله مراتب ارزش منصفانه تعیین می‌شود که به موجب آن، داده‌های ورودی تکنیکهای ارزشیابی برای استفاده در اندازه‌گیری ارزش منصفانه، در سه سطح طبقه‌بندی می‌شوند (به بندهای ۷۵ تا ۸۹ مراجعه شود). در



سلسله مراتب ارزش منصفانه، بالاترین اولویت مربوط به قیمت‌های اعلام‌شده (تعدیل نشده) در بازارهای فعال برای داراییها و بدهیهای همانند (داده‌های ورودی سطح ۱) و پایین‌ترین اولویت مربوط به داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده (داده‌های ورودی سطح ۳) است.

۷۲. در برخی موارد، داده‌های ورودی مورد استفاده برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه یک دارایی یا یک بدهی، ممکن است در سطوح مختلف سلسله مراتب ارزش منصفانه طبقه‌بندی شوند. در این موارد، کلیت اندازه‌گیری ارزش منصفانه، در همان سطحی از سلسله مراتب ارزش منصفانه طبقه‌بندی می‌شود که یک داده ورودی در پایین‌ترین سطحی که نسبت به کلیت اندازه‌گیری با اهمیت است، در آن سطح طبقه‌بندی شده باشد. ارزیابی اهمیت یک داده ورودی خاص نسبت به کلیت اندازه‌گیری، مستلزم قضاوت و در نظر گرفتن عوامل مختص دارایی یا بدهی است. هنگام تعیین سطحی از سلسله مراتب ارزش منصفانه که اندازه‌گیری ارزش منصفانه در آن سطح طبقه‌بندی می‌شود، نباید تعدیلاتی برای دستیابی به اندازه‌گیری مبتنی بر ارزش منصفانه، مانند مخارج فروش هنگام اندازه‌گیری ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش، لحاظ گردد.

۷۵. داده‌های ورودی سطح ۱، قیمت‌های اعلام‌شده (تعدیل نشده) در بازارهای فعال برای داراییها یا بدهیهای همانند است که واحد تجاری می‌تواند در تاریخ اندازه‌گیری به آنها دست یابد.

۷۶. قیمت اعلام‌شده در بازار فعال، قابل اتکاترین شواهد از ارزش منصفانه را فراهم می‌کند و به استثنای مورد مندرج در بند ۷۸، در صورت در دسترس بودن، باید بدون تعدیل برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه بکار گرفته شود.

۷۷. داده ورودی سطح ۱، برای بسیاری از داراییهای مالی و بدهیهای مالی که برخی از آنها در چندین بازار فعال (برای مثال، در بورسهای مختلف) معامله می‌شوند، در دسترس است. بنابراین، در سطح ۱، بر تعیین هر دو مورد زیر تأکید می‌شود:

الف. بازار اصلی برای دارایی یا بدهی یا، در صورت نبود بازار اصلی، بازار دارای بیشترین مزایا برای دارایی یا بدهی؛ و
ب. اینکه واحد تجاری می‌تواند آن دارایی یا بدهی را در تاریخ اندازه‌گیری به قیمت مزبور در آن بازار معامله کند یا خیر.

۸۰. داده‌های ورودی سطح ۲، داده‌های ورودی غیر از قیمت‌های اعلام‌شده مشمول سطح ۱ هستند و برای دارایی یا بدهی مورد نظر، بطور مستقیم یا غیرمستقیم قابل مشاهده می‌باشند.

۸۱. اگر دارایی یا بدهی مورد نظر، دوره زمانی معین (قراردادی) داشته باشد، داده ورودی سطح ۲ باید برای بخش عمده‌ای از کل دوره زمانی دارایی یا بدهی، قابل مشاهده باشد. داده‌های ورودی سطح ۲ شامل موارد زیر است:

الف. قیمت اعلام‌شده برای داراییها یا بدهیهای مشابه در بازارهای فعال.
ب. قیمت اعلام‌شده برای داراییها یا بدهیهای همانند یا مشابه در بازارهایی که فعال نیستند.
پ. داده‌های ورودی غیر از قیمت‌های اعلام‌شده، که برای دارایی یا بدهی مورد نظر، قابل مشاهده است. برای مثال:

۱. منحنیهای بازده و نرخهای سود قابل مشاهده در فواصل زمانی مشخص اعلام‌شده؛

۲. نوسانهای مورد انتظار؛ و

۳. تفاوتهای اعتباری.

ت. داده‌های ورودی تأییدشده بازار.

۸۲. تعدیلات داده‌های ورودی سطح ۲، با توجه به عوامل مختص دارایی یا بدهی متفاوت است. این عوامل شامل موارد زیر است:

الف. وضعیت یا موقعیت مکانی دارایی؛



- ب. میزان ارتباط داده‌های ورودی با اقلامی که با دارایی یا بدهی مورد نظر قابل مقایسه هستند (شامل عوامل تشریح شده در بند ۳۹)؛ و
- پ. حجم یا سطح فعالیت در بازارهایی که داده‌های ورودی در آنها مشاهده می‌شود.
۸۳. اگر برای تعدیلات، از داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده بااهمیت استفاده شود، تعدیل داده ورودی سطح ۲ که نسبت به کلیت اندازه‌گیری بااهمیت است، می‌تواند موجب اندازه‌گیری ارزش منصفانه‌ای شود که در سطح ۳ سلسله مراتب ارزش منصفانه طبقه‌بندی می‌گردد.
۸۴. بند ب ۳۵، استفاده از داده‌های ورودی سطح ۲ برای برخی داراییها و بدهیها را توصیف می‌کند.
۸۵. داده‌های ورودی سطح ۳، داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده برای دارایی یا بدهی هستند.
۸۶. داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه باید تا اندازه‌ای مورد استفاده قرار گیرند که داده‌های ورودی قابل مشاهده مربوط در دسترس نباشند، مانند شرایطی که برای دارایی یا بدهی در تاریخ اندازه‌گیری، فعالیت بازار وجود ندارد یا کم است. با وجود این، هدف اندازه‌گیری ارزش منصفانه، یعنی قیمت خروجی در تاریخ اندازه‌گیری از دیدگاه یک فعال بازار دارنده دارایی یا متعهد بدهی، تغییر نمی‌کند. بنابراین، داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده باید مفروضاتی که فعالان بازار هنگام قیمت‌گذاری دارایی یا بدهی بکار می‌گیرند، شامل مفروضات درباره ریسک، را منعکس کند.
۸۸. واحد تجاری باید داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده را با استفاده از بهترین اطلاعات در دسترس در آن شرایط، که می‌تواند شامل داده‌های خود واحد تجاری باشد، ایجاد کند. واحد تجاری برای ایجاد داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده، می‌تواند با داده‌های خود، کار را آغاز نماید؛ اما اگر اطلاعاتی که بطور معقول در دسترس است نشان دهد که سایر فعالان بازار از داده‌های متفاوتی استفاده می‌کنند یا داده‌های خاصی درباره واحد تجاری وجود دارد که در دسترس سایر فعالان بازار نیست (مانند هم‌افزایی خاص واحد تجاری)، واحد تجاری باید داده‌های خود را تعدیل کند. واحد تجاری برای کسب اطلاعات درباره مفروضات فعالان بازار، نیاز نیست تلاش گسترده‌ای انجام دهد. با وجود این، واحد تجاری باید تمام اطلاعات درباره مفروضات فعالان بازار را که بطور معقول در دسترس است، در نظر بگیرد. داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده که به شیوه تشریح شده در بالا ایجاد می‌شود، به عنوان مفروضات فعالان بازار تلقی می‌شود و هدف اندازه‌گیری ارزش منصفانه حاصل می‌گردد.
۹۰. واحد تجاری باید اطلاعاتی افشا کند که در ارزیابی هر دو مورد زیر، به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی کمک کند:
- الف. تکنیکهای ارزشیابی و داده‌های ورودی مورد استفاده برای اندازه‌گیری داراییها و بدهیهایی که پس از شناخت اولیه، در صورت وضعیت مالی بطور متناوب یا غیرمتناوب به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود.
- ب. در مورد اندازه‌گیری‌های متناوب ارزش منصفانه با استفاده از داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده بااهمیت (سطح ۳)، تأثیر اندازه‌گیری‌ها بر سود یا زیان دوره یا سایر اقلام سود و زیان جامع دوره.
۹۱. واحد تجاری برای دستیابی به اهداف مندرج در بند ۹۰، باید تمام موارد زیر را در نظر بگیرد:
- الف. سطح جزئیات لازم برای رعایت الزامات افشا؛
- ب. میزان تأکید بر هر یک از الزامات مختلف؛
- پ. میزان تجمع یا تفکیک مورد نظر؛ و
- ت. اینکه استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، برای ارزیابی اطلاعات کمی افشاشده، به اطلاعات بیشتر نیاز دارند یا خیر.



- اگر موارد افشاشده طبق این استاندارد و سایر استانداردهای حسابداری، برای دستیابی به اهداف مندرج در بند ۹۰ کافی نباشد، واحد تجاری باید اطلاعات بیشتری را که برای دستیابی به آن اهداف ضروری است، افشا کند.
۹۲. واحد تجاری به منظور دستیابی به اهداف مندرج در بند ۹۰، باید حداقل اطلاعات زیر را برای هر طبقه از داراییها و بدهیها (برای کسب اطلاعات از نحوه تعیین طبقه‌های مناسب داراییها و بدهیها، به بند ۹۳ مراجعه شود) که پس از شناخت اولیه، در صورت وضعیت مالی به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود (شامل اندازه‌گیریهای مبتنی بر ارزش منصفانه در دامنه کاربرد این استاندارد)، افشا کند:
- الف. برای اندازه‌گیریهای متناوب و غیرمتناوب ارزش منصفانه، اندازه‌گیری ارزش منصفانه در پایان دوره گزارشگری، و برای اندازه‌گیریهای غیرمتناوب ارزش منصفانه، دلایل اندازه‌گیری. اندازه‌گیریهای متناوب داراییها یا بدهیها به ارزش منصفانه، به مواردی اطلاق می‌شود که طبق سایر استانداردهای حسابداری، انعکاس آن در صورت وضعیت مالی پایان هر دوره گزارشگری الزامی یا مجاز است. اندازه‌گیری غیرمتناوب داراییها یا بدهیها به ارزش منصفانه، شامل مواردی است که سایر استانداردهای حسابداری، انعکاس به ارزش منصفانه در صورت وضعیت مالی را در شرایط خاصی الزامی یا مجاز می‌کند.
- ب. برای اندازه‌گیریهای متناوب و غیرمتناوب ارزش منصفانه، سطح سلسله مراتب ارزش منصفانه (سطح ۱، ۲ یا ۳) که در آن سطح، اندازه‌گیریهای ارزش منصفانه بطور کامل طبقه‌بندی می‌شوند.
- پ. برای داراییها و بدهیهایی که در پایان دوره گزارشگری بطور متناوب به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شوند، مبالغ انتقال بین سطح ۱ و سطح ۲ سلسله مراتب ارزش منصفانه، دلایل انتقال و رویه واحد تجاری برای تعیین زمانی که فرض می‌شود انتقال بین سطوح واقع شده است (به بند ۹۴ مراجعه شود). انتقال به هر سطح، باید جدا از انتقال از آن سطح، افشا و تشریح گردد.
- ت. برای اندازه‌گیریهای متناوب و غیرمتناوب ارزش منصفانه که در سطح ۲ و سطح ۳ سلسله مراتب ارزش منصفانه طبقه‌بندی شده‌اند، شرحی از تکنیک یا تکنیکهای ارزشیابی و داده‌های ورودی مورد استفاده در اندازه‌گیری ارزش منصفانه. اگر تکنیک ارزشیابی تغییر کند (برای مثال، تغییر از تکنیک با رویکرد بازار به تکنیک با رویکرد درآمد یا استفاده از تکنیک ارزشیابی دیگر)، واحد تجاری باید این تغییر و دلیل یا دلایل آن را افشا کند. برای اندازه‌گیریهای ارزش منصفانه که در سطح ۳ سلسله مراتب ارزش منصفانه طبقه‌بندی شده‌اند، واحد تجاری باید اطلاعات کمی درباره داده‌های ورودی بااهمیت غیرقابل مشاهده مورد استفاده در اندازه‌گیری ارزش منصفانه را ارائه کند. اگر هنگام اندازه‌گیری ارزش منصفانه توسط واحد تجاری، داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده کمی ایجاد نشده باشد (مانند زمانی که واحد تجاری قیمت معاملات گذشته یا اطلاعات قیمت‌گذاری اشخاص ثالث را بدون تعدیل استفاده می‌کند)، واحد تجاری ملزم به ایجاد اطلاعات کمی برای مطابقت با این الزامات افشا نیست. با وجود این، هنگام ارائه این افشا، واحد تجاری نمی‌تواند داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده کمی را که برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه بااهمیت و بطور معقول در دسترس واحد تجاری است، نادیده بگیرد.
- ث. برای اندازه‌گیریهای متناوب ارزش منصفانه که در سطح ۳ سلسله مراتب ارزش منصفانه طبقه‌بندی می‌شود، صورت تطبیق مانده‌های ابتدا و پایان دوره، که تغییرات طی دوره قابل انتساب به موارد زیر را جداگانه افشا می‌کند:
۱. جمع سودها یا زیانهای شناسایی‌شده طی دوره در صورت سود و زیان، و قلم یا اقلام اصلی مندرج در صورت سود و زیان که سودها یا زیانهای مذکور در آن(ها) شناسایی می‌شود.



۲. جمع سودها یا زیانهای شناسایی شده طی دوره در صورت سود و زیان جامع، و قلم یا اقلام اصلی مندرج در صورت سود و زیان جامع که در آن(ها)، سودها یا زیانهای مذکور شناسایی می شود.
۳. خرید، فروش، انتشار و تسویه (هر یک از انواع تغییرات، جداگانه افشا می شود).
۴. مبالغ انتقال به سطح ۳ سلسله مراتب ارزش منصفانه یا انتقال از آن سطح، دلایل این انتقال و رویه واحد تجاری برای تعیین زمانی که فرض می شود انتقال بین سطوح واقع شده است (به بند ۹۴ مراجعه شود). انتقال به سطح ۳ باید جدا از انتقال از سطح ۳ افشا و تشریح شود.
- ج. برای اندازه گیریهای متناوب ارزش منصفانه که در سطح ۳ سلسله مراتب ارزش منصفانه طبقه بندی می شود، جمع سودها یا زیانهای طی دوره در قسمت (ث)(۱) در صورت سود و زیان، که قابل انتساب به تغییر در سودها یا زیانهای تحقق نیافته مربوط به داراییها و بدهیهای نگهداری شده در پایان دوره گزارشگری است، و قلم یا اقلام اصلی صورت سود و زیان که سودها یا زیانهای تحقق نیافته مزبور در آن(ها) شناسایی می شود.
- چ. برای اندازه گیریهای متناوب و غیرمتناوب ارزش منصفانه که در سطح ۳ سلسله مراتب ارزش منصفانه طبقه بندی می شود، شرحی از فرایندهای ارزشیابی مورد استفاده واحد تجاری (برای مثال، شامل نحوه تصمیم گیری واحد تجاری درباره خط مشی ها و روشهای ارزشیابی آن و نحوه تجزیه و تحلیل تغییر در اندازه گیریهای ارزش منصفانه در دوره های مختلف).
- ح. برای اندازه گیریهای متناوب ارزش منصفانه که در سطح ۳ سلسله مراتب ارزش منصفانه طبقه بندی می شود:
۱. برای تمام این اندازه گیریها، شرحی از حساسیت اندازه گیری ارزش منصفانه به تغییر در داده های ورودی غیرقابل مشاهده، مشروط بر اینکه تغییر در آن داده های ورودی به میزان قابل ملاحظه ای ارزش منصفانه را بالاتر یا پایین تر اندازه گیری کند. اگر بین این داده های ورودی و سایر داده های ورودی غیرقابل مشاهده مورد استفاده در اندازه گیری ارزش منصفانه، روابط درونی وجود داشته باشد، واحد تجاری باید شرحی از آن روابط درونی و نحوه کاهش یا تشدید اثر تغییر در داده های ورودی غیرقابل مشاهده بر اندازه گیری ارزش منصفانه را ارائه کند. به منظور انطباق با الزامات افشا، تشریح حساسیت به تغییر در داده های ورودی غیرقابل مشاهده باید حداقل شامل داده های ورودی غیرقابل مشاهده افشا شده در انطباق با قسمت (ت) باشد.
۲. در مورد داراییهای مالی و بدهیهای مالی، اگر تغییر یک یا چند داده ورودی غیرقابل مشاهده به منظور انعکاس مفروضات دیگری که بطور معقول محتمل است، ارزش منصفانه را بطور بااهمیتی تغییر دهد، واحد تجاری باید این موضوع را بیان و اثر آن تغییرات را افشا کند. واحد تجاری باید نحوه محاسبه اثر یک تغییر جهت انعکاس مفروضات دیگری که بطور معقول محتمل است را افشا کند. برای این منظور، اهمیت باید با توجه به سود یا زیان دوره و مجموع داراییها یا مجموع بدهیها یا هنگام شناسایی تغییرات ارزش منصفانه در سایر اقلام سود و زیان جامع، نسبت به کل حقوق مالکانه مورد قضاوت قرار گیرد.
- خ. در صورتی که بیشترین و بهترین استفاده از دارایی غیرمالی با استفاده فعلی آن متفاوت باشد، برای اندازه گیریهای متناوب و غیرمتناوب ارزش منصفانه، واحد تجاری باید این موضوع و دلیل استفاده از دارایی غیرمالی به شیوه ای متفاوت از بیشترین و بهترین استفاده را افشا کند.
۹۷. درخصوص یک بدهی که به ارزش منصفانه، اندازه گیری و همراه با تضمینهای اعتبار جانشدنی اشخاص ثالث منتشر شده است، ناشر باید وجود تضمین اعتبار و اینکه در اندازه گیری ارزش منصفانه بدهی منعکس گردیده است یا خیر را افشا کند.



۹۸. واحد تجاری باید افشاهای کمی الزامی طبق این استاندارد را به شکل جدول ارائه کند، مگر اینکه شکل دیگر ارائه مناسبتر باشد.
۹۹. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۴۰۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.
۱۰۰. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۳ اندازه‌گیری ارزش منصفانه (ویرایش ۲۰۱۸) نیز رعایت می‌شود.

پیوست الف

اصطلاحات تعریف شده

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد حسابداری است.

بازار فعال	بازاری که در آن، معاملات دارایی یا بدهی، به دفعات و حجمی انجام می‌شود که برای ارائه مستمر اطلاعات قیمت‌گذاری کافی است.
رویکرد بهای تمام شده	یک تکنیک ارزشیابی که منعکس‌کننده مبلغی است که در حال حاضر برای جایگزین کردن ظرفیت ارائه خدمت یک دارایی (که اغلب بهای جایگزینی جاری نامیده می‌شود) مورد نیاز است.
قیمت ورودی	قیمتی که در یک عملیات مبادله‌ای، بابت تحصیل یک دارایی، پرداخت یا برای تقبل یک بدهی، دریافت می‌شود.
عملیات مبادله‌ای	عملیاتی که در آن، یک واحد تجاری دارایی را دریافت یا بدهی را تقبل می‌کند و در ازای آن، ارزش تقریباً برابری را به شخص دیگر انتقال می‌دهد.
قیمت خروجی	قیمتی که بابت فروش یک دارایی، دریافت یا برای انتقال یک بدهی، پرداخت می‌شود.
جریانهای نقدی مورد انتظار	میانگین موزون شده بر اساس احتمالات (یعنی میانگین توزیع) جریانهای نقدی آتی.
ارزش منصفانه	قیمتی که بابت فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله‌ای نظام‌مند بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه‌گیری قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود.
بیشترین و بهترین استفاده	استفاده‌ای از یک دارایی غیرمالی توسط فعالان بازار که ارزش دارایی یا گروه داراییها و بدهیها (برای مثال، یک فعالیت تجاری) که دارایی در آن قرار دارد را حداکثر می‌کند.
رویکرد درآمد	تکنیکهای ارزشیابی که مبالغ آتی (برای مثال، جریانهای نقدی یا درآمدها و هزینه‌ها) را به یک مبلغ جاری واحد (یعنی تنزیل‌شده) تبدیل می‌کند. اندازه‌گیری ارزش منصفانه بر مبنای ارزشی تعیین می‌شود که نشان‌دهنده انتظارات فعلی بازار درباره آن مبالغ آتی است.
داده‌های ورودی	مفروضاتی، شامل مفروضات درباره ریسک، که فعالان بازار هنگام قیمت‌گذاری دارایی یا بدهی بکار می‌گیرند، مانند:
	الف. ریسک ذاتی تکنیک ارزشیابی خاص مورد استفاده برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه (مانند مدل قیمت‌گذاری)؛ و
	ب. ریسک ذاتی داده‌های ورودی تکنیک ارزشیابی.
	داده‌های ورودی ممکن است قابل مشاهده یا غیرقابل مشاهده باشند.



داده‌های ورودی سطح ۱	قیمتهای اعلام‌شده (تعدیل‌نشده) در بازارهای فعال برای داراییها یا بدهیهای همانند که واحد تجاری می‌تواند در تاریخ اندازه‌گیری به آنها دست یابد.
داده‌های ورودی سطح ۲	داده‌های ورودی به غیر از قیمتهای اعلام‌شده در سطح ۱، که برای دارایی یا بدهی بطور مستقیم یا غیرمستقیم، قابل مشاهده هستند.
داده‌های ورودی سطح ۳	داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده برای دارایی یا بدهی.
رویکرد بازار	یک تکنیک ارزشیابی که در آن از قیمتها و سایر اطلاعات مربوط ایجادشده از طریق معاملات بازار درخصوص داراییهای همانند یا قابل مقایسه (یعنی مشابه)، بدهیهای همانند یا قابل مقایسه (یعنی مشابه) یا گروه داراییها و بدهیها، برای مثال یک فعالیت تجاری، استفاده می‌شود.
داده‌های ورودی تأییدشده بازار	داده‌های ورودی که اساساً با استفاده از روش همبستگی یا سایر روشها، از داده‌های ورودی قابل مشاهده بازار استخراج می‌شود یا توسط این داده‌ها تأیید می‌گردد.
فعالان بازار	خریداران و فروشندگان دارایی یا بدهی در بازار اصلی (یا بازار دارای بیشترین مزایا) که دارای تمام ویژگیهای زیر هستند:
	الف. آنها از یکدیگر مستقل هستند، یعنی اشخاص وابسته طبق تعریف استاندارد حسابداری ۱۲ نیستند؛ اگرچه، در صورتی که واحد تجاری شواهدی داشته باشد که معامله با اشخاص وابسته در شرایط بازار انجام شده است، قیمت در معامله با اشخاص وابسته ممکن است به عنوان یک داده ورودی در اندازه‌گیری ارزش منصفانه مورد استفاده قرار گیرد.
	ب. آنها مطلع هستند؛ یعنی با استفاده از تمام اطلاعات در دسترس، شامل اطلاعاتی که به دست آوردن آن ممکن است نیازمند تلاشی معمول و نظام‌مند باشد، به درک معقولی از دارایی یا بدهی و معامله دست یافته‌اند.
	پ. آنها توانایی انجام معامله دارایی یا بدهی را دارند.
	ت. آنها مایل به انجام معامله دارایی یا بدهی هستند؛ یعنی برای انجام معامله انگیزه دارند اما مجبور یا وادار به انجام آن نشده‌اند.
بازار دارای بیشترین مزایا	بازاری که پس از در نظر گرفتن مخارج معامله و مخارج حمل، مبلغ قابل دریافت بابت فروش دارایی را حداکثر یا مبلغ قابل پرداخت برای انتقال بدهی را حداقل می‌کند.
ریسک عدم ایفای تعهد	ریسک اینکه یک واحد تجاری تعهدی را ایفا نکند. ریسک عدم ایفای تعهد شامل ریسک اعتباری خود واحد تجاری است، اما ممکن است محدود به آن نباشد.
داده‌های ورودی قابل مشاهده	داده‌های ورودی که با استفاده از داده‌های بازار، مانند اطلاعات در دسترس عموم درباره رویدادها یا معاملات واقعی، ایجاد می‌شوند و منعکس‌کننده مفروضاتی هستند که فعالان بازار هنگام قیمت‌گذاری دارایی یا بدهی بکار می‌گیرند.
معامله نظام‌مند	معامله‌ای که فرض می‌شود در دوره‌ای پیش از تاریخ اندازه‌گیری، در معرض بازار قرار می‌گیرد تا انجام فعالیتهای بازاریابی مرسوم و معمول برای معامله این‌گونه داراییها یا بدهیها امکانپذیر شود. چنین معامله‌ای، اجباری نیست (مانند انحلال اجباری یا فروش اضطراری).
بازار اصلی	بازاری با بیشترین حجم و سطح فعالیت برای دارایی یا بدهی.
صرف ریسک	جبران تحمل عدم اطمینان ذاتی در جریانهای نقدی یک دارایی یا بدهی که فعالان ریسک‌گریز بازار خواستار آن هستند. به صرف ریسک، "تعدیل ریسک" نیز اطلاق می‌شود.



مخارج معامله	مخارج فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در بازار اصلی (یا بازار دارای بیشترین مزایا) برای دارایی یا بدهی، که بطور مستقیم قابل انتساب به واگذاری دارایی یا انتقال بدهی است و هر دو معیار زیر را احراز می‌کند:
	الف. بطور مستقیم از معامله مزبور ناشی می‌شود و برای انجام معامله ضروری است.
	ب. واحد تجاری تنها زمانی این مخارج را تحمل می‌کند که تصمیم به فروش دارایی یا انتقال بدهی گرفته باشد.
مخارج حمل	مخارجی که برای حمل دارایی از موقعیت مکانی فعلی به بازار اصلی آن (یا بازار دارای بیشترین مزایا) واقع می‌شود.
واحد حساب	سطح تجميع یا تفکیک دارایی یا بدهی برای مقاصد شناخت طبق یک استاندارد حسابداری.
داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده	داده‌های ورودی که برای آنها داده‌های بازار در دسترس نیست و با استفاده از بهترین اطلاعات در دسترس درباره مفروضات مورد استفاده فعالان بازار هنگام قیمت‌گذاری دارایی یا بدهی ایجاد می‌شوند.

مطالعه «پیوست ب» الزامی است.

رهنمود بکارگیری

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد حسابداری است. در این پیوست کاربرد بندهای ۱ تا ۹۸ تشریح می‌شود و همانند سایر بخشهای این استاندارد، لازم‌الاجرا است.





- استانداردهای حسابداری ایران مصوب سازمان حسابرسی.



Highlights of Iran Accounting Standards

Hamid Dianatpey