

نکات برجسته‌ی استانداردهای حسابداری ایران

به اهتمام
حمید دیانت‌پی



نکات برجسته‌ی استانداردهای حسابداری ایران

به اهتمام حمید دیانت‌پی

ویرایش سوم - مهرماه ۱۳۹۴

«معیار سنجش ارزش انسان، اخلاق و دانش اوست»



فهرست مطالب

۶	مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری
۷	استاندارد حسابداری شماره ۱
۷	نحوه ارائه صورتهای مالی
۲۱	استاندارد حسابداری شماره ۲
۲۱	صورت جریان وجوه نقد
۳۵	استاندارد حسابداری شماره ۳
۳۵	درآمد عملیاتی
۴۰	استاندارد حسابداری شماره ۴
۴۰	ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی
۴۵	استاندارد حسابداری شماره ۵
۴۵	رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه
۴۷	استاندارد حسابداری شماره ۶
۴۷	گزارش عملکرد مالی
۵۰	استاندارد حسابداری شماره ۸
۵۰	حسابداری موجودی مواد و کالا
۵۲	استاندارد حسابداری شماره ۹
۵۲	حسابداری پیمانهای بلندمدت
۵۶	استاندارد حسابداری شماره ۱۰
۵۶	حسابداری کمکهای بلاعوض دولت
۵۹	استاندارد حسابداری شماره ۱۱
۵۹	داراییهای ثابت مشهود
۶۵	استاندارد حسابداری شماره ۱۲
۶۵	افشای اطلاعات اشخاص وابسته
۶۸	استاندارد حسابداری شماره ۱۳
۶۸	حسابداری مخارج تأمین مالی
۷۰	استاندارد حسابداری شماره ۱۴



نحوه ارائه داراییهای جاری و بدهیهای جاری	۷۰
استاندارد حسابداری شماره ۱۵	۷۱
حسابداری سرمایه‌گذاریها	۷۱
استاندارد حسابداری شماره ۱۶	۷۸
آثار تغییر در نرخ ارز	۷۸
استاندارد حسابداری شماره ۱۷	۸۲
داراییهای نامشهود	۸۲
استاندارد حسابداری شماره ۱۸	۸۹
صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی	۸۹
استاندارد حسابداری شماره ۱۹	۹۳
ترکیبهای تجاری	۹۳
استاندارد حسابداری شماره ۲۰	۹۶
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته	۹۶
استاندارد حسابداری شماره ۲۱	۱۰۰
حسابداری اجاره‌ها	۱۰۰
استاندارد حسابداری شماره ۲۲	۱۰۵
گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای	۱۰۵
استاندارد حسابداری شماره ۲۳	۱۰۸
حسابداری مشارکتهای خاص	۱۰۸
استاندارد حسابداری شماره ۲۴	۱۱۲
گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری	۱۱۲
استاندارد حسابداری شماره ۲۵	۱۱۳
گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف	۱۱۳
استاندارد حسابداری شماره ۲۶	۱۱۷
فعالیت‌های کشاورزی	۱۱۷
استاندارد حسابداری شماره ۲۷	۱۲۱
طرح‌های مزایای بازنشستگی	۱۲۱
استاندارد حسابداری شماره ۲۸	۱۲۵



۱۲۵.....	فعالیت‌های بیمه عمومی
۱۲۸.....	استاندارد حسابداری شماره ۲۹.....
۱۲۸.....	فعالیت‌های ساخت املاک
۱۳۲.....	استاندارد حسابداری شماره ۳۰.....
۱۳۲.....	سود هر سهم
۱۳۵.....	استاندارد حسابداری شماره ۳۱.....
۱۳۵.....	دارایی‌های غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده
۱۳۷.....	استاندارد حسابداری شماره ۳۲.....
۱۳۷.....	کاهش ارزش داراییها
۱۵۱.....	استاندارد حسابداری شماره ۳۳.....
۱۵۱.....	مزایای بازنشستگی کارکنان
۱۵۶.....	منابع و مأخذ:



مقدمه:

این اثر با هدف مرور بندهای برجسته و مهم مندرج در استانداردهای حسابداری ایران مصوب سازمان حسابرسی تهیه و گردآوری گردیده است. فلذا به جهت جستجوی آسان تر این بندها در مرجع اصلی، شماره بندها به همان ترتیب استانداردهای حسابداری ایران لحاظ گردیده است. امیدوارم این اثر، مفید فایده جامعه حسابداری کشور قرار بگیرد.

با احترام

حمید دیانت پی

hdianatpey@gmail.com

جهت دریافت آخرین اطلاعات مالی به روز، به آدرس زیر مراجعه فرمائید.

<https://telegram.me/hamiddianatpey>

تاریخچه تجدید نشر اثر:

نسخه اول: بهار ۱۳۹۱

نسخه دوم: پاییز ۱۳۹۲

نسخه سوم: پاییز ۱۳۹۴



۴. واحدهای تجاری خارج از کشور که مالکیت آنها متعلق به واحدهای تجاری ایرانی است در صورتی که در تهیه و ارائه صورتهای مالی خود تابع مقررات و استانداردهای حسابداری محلی باشند، ملزم به رعایت الزامات استانداردهای حسابداری ایران نیستند. با این حال در مواردی که واحد تجاری، واحد فرعی یک واحد سرمایه‌گذار ایرانی باشد، تهیه صورتهای مالی واحد فرعی براساس استانداردهای حسابداری ایران نیز جهت استفاده در تهیه صورتهای مالی تلفیقی ضروری است.
۵. مسئولیت تهیه و ارائه صورتهای مالی به عهده مدیریت واحد تجاری است. مدیریت واحد تجاری موظف به تهیه و ارائه صورتهای مالی به‌گونه‌ای است که تصویری مطلوب از وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری ارائه کند. مدیریت واحد تجاری ممکن است صورتهای و گزارشهای دیگری را جهت استفاده داخلی به روشهای مختلف که معطوف به اهداف مدیریت داخلی است، تهیه کند. هرگاه صورتهای مالی جهت ارائه به دیگر استفاده‌کنندگان (سهامداران، بستانکاران، دولت، کارکنان و غیره) تهیه شود، رعایت استانداردهای حسابداری در تهیه و ارائه آن الزامی است.
۸. در مورد موضوعاتی که استاندارد حسابداری مربوط به آن صادر نشده است، صورتهای مالی باید بر مبنای یکی از رویه‌های متداول حسابداری تهیه و ارائه گردد که با معیارهای کلی ارائه شده در مفاهیم نظری گزارشگری مالی نزدیک‌ترین انطباق را دارد و فراهم‌کننده تصویر مطلوبی از وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است.
۱۰. مطالبی که در هر استاندارد حسابداری با حروف پر رنگ مشخص شده است الزامات استاندارد را تشکیل می‌دهد. این الزامات باید با توجه به سایر مطالب مندرج در استاندارد که جنبه توضیحی، تکمیلی و پشتیبان دارد مطالعه، تفسیر و بکار گرفته شود.
۱۱. از آنجا که شرط اولیه مفید بودن اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی اهمیت آنهاست، لذا الزامات استانداردهای حسابداری در موارد کم اهمیت کاربرد ندارد.



۱. هدف این استاندارد تجویز مبنایی برای ارائه صورتهای مالی با مقاصد عمومی یک واحد تجاری به منظور حصول اطمینان از قابلیت مقایسه با صورتهای مالی دورههای قبل آن واحد و با صورتهای مالی سایر واحدهای تجاری می باشد. برای دستیابی به این هدف، در این استاندارد ملاحظات کلی در خصوص نحوه ارائه صورتهای مالی، رهنمودهایی درباره ساختار آنها و حداقل الزامات در خصوص محتوای صورتهای مالی ارائه شده است. چگونگی شناخت، اندازه گیری و افشای معاملات و سایر رویدادهای خاص در سایر استانداردهای حسابداری ارائه می شود.
۲. الزامات این استاندارد باید در ارائه کلیه "صورتهای مالی با مقاصد عمومی" که براساس استانداردهای حسابداری تهیه و ارائه می شود، بکار گرفته شود.
۶. هدف صورتهای مالی، ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده کنندگان صورتهای مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع شود. صورتهای مالی همچنین نتایج ایفای وظیفه مباشرت مدیریت یا حسابداری آنها را در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته است، نشان می دهد. به منظور دستیابی به این هدف، در صورتهای مالی یک واحد تجاری اطلاعاتی درباره موارد زیر ارائه می شود:
 - الف. داراییها،
 - ب. بدهیها،
 - ج. حقوق صاحبان سرمایه،
 - د. درآمدها،
 - ه. هزینه ها، و
 - و. جریانهای نقدی.
 این اطلاعات، همراه با سایر اطلاعات مندرج در یادداشتهای توضیحی، استفاده کنندگان صورتهای مالی را در پیش بینی جریانهای نقدی آتی واحد تجاری و خصوصاً در زمانبندی و اطمینان از توانایی آن در ایجاد وجه نقد کمک می کند.
۷. مسئولیت تهیه و ارائه صورتهای مالی با هیأت مدیره یا سایر ارکان اداره کننده واحد تجاری است.
۸. مجموعه کامل صورتهای مالی شامل اجزای زیر است:
 - الف. صورتهای مالی اساسی:
 ۱. ترازنامه،
 ۲. صورت سود و زیان،
 ۳. صورت سود و زیان جامع، و



۴. صورت جریان وجوه نقد .
- ب. یادداشتهای توضیحی.
۱۰. هر واحد تجاری که صورتهای مالی آن طبق استانداردهای حسابداری تهیه و ارائه می شود باید این واقعیت را افشا کند. در صورتهای مالی نباید ذکر کرد که این صورتهای طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است، مگر اینکه در تهیه صورتهای مزبور مفاد تمام الزامات مندرج در استانداردهای مربوط رعایت شده باشد.
۱۱. بکارگیری نامناسب استانداردهای حسابداری، از طریق افشا در یادداشتهای توضیحی، جبران نمی شود.
۱۲. در موارد بسیار نادر، چنانچه مدیریت واحد تجاری به این نتیجه برسد که رعایت یکی از الزامات استانداردهای حسابداری، صورتهای مالی را گمراه کننده می سازد و بنابراین انحراف از آن به منظور دستیابی به ارائه صورتهای مالی به نحو مطلوب ضروری است، باید موارد زیر را افشا کند :
- الف. این مطلب که بنا به اعتقاد مدیریت واحد تجاری، صورتهای مالی، وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری را به نحو مطلوب منعکس می کند،
- ب. تصریح اینکه صورتهای مالی از تمام جنبه های با اهمیت مطابق با استانداردهای حسابداری می باشد، به استثنای انحراف از الزامات یک استاندارد حسابداری که به منظور ارائه مطلوب صورتهای مالی انجام گرفته است،
- ج. استاندارد که الزامات آن رعایت نشده است، ماهیت انحراف شامل شیوه حسابداری مقرر در استاندارد، اینکه چرا کاربرد شیوه مقرر در استاندارد صورتهای مالی را گمراه کننده می سازد و شیوه حسابداری بکار گرفته شده، و
- د. اثر مالی انحراف بر سود یا زیان خالص، داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه در هر یک از دوره های مورد گزارش.
۱۳. برای ارائه صورتهای مالی به نحو مطلوب، رعایت موارد زیر الزامی است:
- الف. انتخاب و اعمال رویه های حسابداری طبق مفاد بند ۱۷،
- ب. ارائه اطلاعات شامل رویه های حسابداری، به گونه ای که اطلاعات، مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهم باشد، و
- ج. ارائه اطلاعات اضافی در مواردی که رعایت الزامات مقرر در استانداردهای حسابداری برای درک اثر معاملات یا سایر رویدادهای خاص بر وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری توسط استفاده کنندگان صورتهای مالی کافی نباشد.
۱۵. برای ارزیابی ضرورت انحراف از الزامات یک استاندارد حسابداری، ملاحظات مندرج در صفحه بعد مدنظر قرار می گیرد :
- الف. هدف از الزام مقرر و اینکه چرا در شرایط خاص مورد نظر، هدف مزبور نامربوط یا دست نیافتنی است.
- ب. تفاوت شرایط واحد تجاری با شرایط سایر واحدهای تجاری که الزام مورد نظر را رعایت می کنند.



۱۷. مدیریت واحد تجاری باید رویه‌های حسابداری را به گونه‌ای انتخاب و اعمال کند که صورتهای مالی با تمام الزامات استانداردهای حسابداری مربوط مطابقت داشته باشد. در صورت نبود استاندارد خاص، مدیریت باید رویه‌ها را به گونه‌ای تعیین کند تا اطمینان یابد صورتهای مالی اطلاعاتی را فراهم می‌آورد که :

الف. به نیازهای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان مربوط است، و

ب. قابل اتکاست به گونه‌ای که :

۱. وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری را صادقانه بیان می‌کند،

۲. منعکس‌کننده محتوای اقتصادی و نه فقط شکل حقوقی معاملات و سایر رویدادهاست،

۳. بیطرفانه یعنی عاری از تمایلات جانبدارانه است،

۴. محتاطانه است، و

۵. از تمام جنبه‌های با اهمیت، کامل است.

۱۸. رویه‌های حسابداری راه‌کارهای ویژه‌ای است که واحد تجاری برای تهیه و ارائه صورتهای مالی انتخاب می‌کند. راه‌کارهای مزبور که در استانداردهای حسابداری مشخص شده‌اند برای اعمال اصول مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی در مورد اقلام، معاملات و سایر رویدادهای مالی و بویژه موارد زیر ایجاد شده است :

الف. اندازه‌گیری و تجدید اندازه‌گیری داراییها و بدهیها در مواردی که مبالغ مربوط از اهمیت نسبی برخوردار است، و

ب. نحوه و زمان شناخت تغییرات در داراییها و بدهیها در صورتهای عملکرد مالی.

۱۹. در صورت نبود استاندارد حسابداری خاص، مدیریت رویه‌هایی را بکار می‌برد که به ارائه مفیدترین اطلاعات در صورتهای مالی منجر شود. این امر مستلزم بکارگیری قضاوت توسط مدیریت واحد تجاری با مدنظر قرار دادن ملاحظات زیر است :

الف. الزامات استانداردهای حسابداری برای موضوعات مشابه و مربوط،

ب. تعاریف، معیارهای شناخت و اندازه‌گیری داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه‌ها مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، و

ج. استانداردهای صادره توسط سایر مراجع حرفه‌ای معتبر و رویه‌های پذیرفته شده صنعت تا میزانی که با موارد الف و ب این بند سازگار باشد.

۲۰. مدیریت در زمان تهیه صورتهای مالی، باید توان ادامه فعالیت واحد تجاری را ارزیابی کند. صورتهای مالی باید بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شود مگر اینکه مدیریت قصد انحلال یا توقف عملیات واحد تجاری را داشته باشد، یا عملاً ناچار به انجام این امر شود. در مواردی که مدیریت از رویدادها و شرایطی آگاهی یابد که ممکن است ابهام اساسی نسبت به توانایی تداوم فعالیت واحد تجاری ایجاد کند، این ابهام باید افشا شود. چنانچه صورتهای مالی بر مبنای تداوم فعالیت تهیه نشود، این واقعیت باید همراه با مبنای تهیه صورتهای مالی و اینکه چرا واحد تجاری فاقد تداوم فعالیت تلقی شده است، افشا شود.



۲۱. تداوم فعالیت به معنای ادامه عملیات واحد تجاری در آینده قابل پیش‌بینی است. یعنی در تهیه و ارائه صورتهای مالی، هیچ قصد یا الزامی به انحلال واحد تجاری یا کاهش قابل توجه در حجم عملیات واحد تجاری فرض نمی‌شود.
۲۲. مدیریت برای ارزیابی تداوم فعالیت، تمام اطلاعات موجود در خصوص آینده قابل پیش‌بینی (حداقل ۱۲ ماه پس از تاریخ ترازنامه) را بررسی می‌کند. میزان این بررسی به واقعیات موجود در هر مورد بستگی دارد. در مواردی که واحد تجاری دارای سابقه سودآوری است و به آسانی به منابع مالی دسترسی دارد، نتیجه‌گیری درباره مناسب بودن کاربرد مبنای تداوم فعالیت برای واحد تجاری می‌تواند بدون تجزیه و تحلیل تفصیلی، امکان‌پذیر باشد. در غیر این صورت، برای ارزیابی تداوم فعالیت ممکن است بررسی مواردی از قبیل عوامل مؤثر بر سودآوری جاری و مورد انتظار، جداول زمانی بازپرداخت بدهیها و منابع بالقوه تأمین مالی ضروری باشد.
۲۳. به استثنای اطلاعات مربوط به جریانهای نقدی، واحد تجاری باید صورتهای مالی خود را بر مبنای تعهدی تهیه کند.
۲۴. در مبنای تعهدی، معاملات و سایر رویدادها در زمان وقوع (و نه در زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد) شناسایی و در اسناد و مدارک حسابداری ثبت می‌شود و در صورتهای مالی دوره‌های مربوط انعکاس می‌یابد. بسیاری از هزینه‌ها بر مبنای رابطه مستقیم مخارج تحمل شده با درآمدهای تحصیل شده در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود (تطابق هزینه و درآمد). در هر صورت، کاربرد مفهوم تطابق، شناخت اقلامی را در ترازنامه که با تعریف داراییها یا بدهیها انطباق ندارد، مجاز نمی‌شمرد.
۲۵. نحوه ارائه و طبقه‌بندی اقلام در صورتهای مالی از یک دوره به دوره بعد نباید تغییر کند مگر در مواردی که :
- الف. تغییری عمده در ماهیت عملیات واحد تجاری یا تجدید نظر در نحوه ارائه صورتهای مالی حاکی از این باشد که تغییر مزبور به ارائه مناسبتر معاملات یا سایر رویدادها منجر شود، یا
- ب. تغییری در نحوه ارائه، به موجب یک استاندارد حسابداری الزامی شود.
۲۶. تحصیل یا واگذاری داراییهای عمده یا تجدیدنظر در نحوه ارائه صورتهای مالی ممکن است مستلزم ارائه صورتهای مالی به شکلی متفاوت باشد. تنها در شرایطی که ادامه ارائه صورتهای مالی به شکل جدید محتمل باشد یا اینکه منافع ارائه صورتهای مالی به شکل جدید به روشنی مشخص باشد، واحد تجاری باید نحوه ارائه صورتهای مالی خود را تغییر دهد. در صورت ایجاد تغییر در نحوه ارائه صورتهای مالی، واحد تجاری اطلاعات مقایسه‌ای را طبق مندرجات بند ۳۹ این استاندارد تجدید طبقه‌بندی می‌کند.



۲۷. تمام اقلام با اهمیت باید به طور جداگانه در صورتهای مالی ارائه شود. مبالغ کم اهمیت باید با مبالغ دارای ماهیت یا کارکرد مشابه جمع شود و نیازی به ارائه جداگانه آنها نیست.
۲۸. صورتهای مالی حاصل پردازش تعداد زیادی معاملات و سایر رویدادهاست که با تجمیع آنها در گروههای مختلف براساس ماهیت یا کارکرد، سازمان می‌یابد. ارائه اطلاعات تلخیص و طبقه‌بندی شده‌ای که تشکیل دهنده اقلام اصلی مندرج در صورتهای مالی اساسی یا در یادداشتهای توضیحی است، آخرین مرحله از فرایند تجمیع و طبقه‌بندی است. چنانچه یک قلم اصلی به تنهایی با اهمیت نباشد در صورتهای مالی اساسی یا در یادداشتهای توضیحی، با اقلام اصلی دیگر جمع می‌شود. اهمیت یک قلم ممکن است به اندازه‌ای نباشد که ارائه جداگانه آن را در صورتهای مالی اساسی توجیه کند، اما افشای جداگانه آن را در یادداشتهای توضیحی ایجاب کند.
۲۹. در این استاندارد، اطلاعاتی با اهمیت تلقی می‌شود که عدم افشای آن بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، مؤثر واقع شود. اهمیت به اندازه و ماهیت قلمی بستگی دارد که در شرایط خاص در مورد حذف آن قضاوت می‌شود. برای اتخاذ تصمیم درباره اهمیت یک قلم یا جمع اقلام، هم اندازه و هم ماهیت آن قلم یا اقلام ارزیابی می‌شود. متناسب با شرایط، ممکن است یکی از دو عامل یاد شده تعیین کننده باشد. برای مثال، داراییهایی که ماهیت و کارکرد مشابه دارند با یکدیگر جمع می‌شود، حتی اگر مبالغ تک تک آنها قابل توجه باشد. با وجود این، اقلام عمده که از لحاظ ماهیت یا کارکرد با یکدیگر متفاوت است جداگانه ارائه می‌شود.
۳۰. چنانچه اجرای الزامات افشای مندرج در استانداردهای حسابداری به اطلاعات بی اهمیت منجر شود، نیازی به رعایت آن نیست.
۳۱. داراییها و بدهیها نباید با یکدیگر تهاتر شود مگر اینکه تهاتر آنها طبق استاندارد حسابداری دیگری الزامی یا مجاز باشد.
۳۲. اقلام درآمد و هزینه باید تنها زمانی تهاتر شود که :
- الف. یک استاندارد حسابداری تهاتر مزبور را الزامی یا مجاز کرده باشد، یا
- ب. درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی که از معاملات و رویدادهای واحد یا مشابه حاصل می‌شود، با اهمیت نباشد. چنین مبالغی باید طبق مفاد بند ۲۷ این استاندارد با یکدیگر جمع شود.
۳۳. گزارش جداگانه هر دو گروه داراییها و بدهیها، و درآمدها و هزینه‌های با اهمیت، ضروری است. تهاتر اقلام در ترازنامه یا صورت سود و زیان موجب کاهش توان درک معاملات انجام شده و ارزیابی جریانهای نقدی آتی واحد



تجاری توسط استفاده کنندگان می شود مگر در مواردی که تهاتر منعکس کننده محتوای معامله یا رویداد مربوط باشد. گزارش خالص داراییها یعنی داراییها پس از کسر اقلام کاهنده مربوط از قبیل ذخیره کاهش ارزش موجودیهای مواد و کالا، ذخیره مطالبات مشکوک الوصول و استهلاک انباشته داراییهای ثابت مشهود، تهاتر نیست.

۳۴. تهاتر دو یا چند قلم دریافتی و پرداختی تنها زمانی مناسب است که توان واحد تجاری برای تسویه حساب از طریق پرداخت مبلغ خالص یا عدم پرداخت و الزام دیگری به پرداخت مبلغ خالص، تضمین شده باشد. این تضمین مستلزم وجود حق قانونی تهاتر است و اینکه چنین حقی در صورت ناتوانی دیگری در ایفای تعهد همچنان برقرار باشد. در غیر این صورت معمولاً این امکان وجود دارد که واحد تجاری به ایفای تعهد ملزم شود، بدون آنکه بتواند به منافع اقتصادی آتی دارایی دست یابد.

۳۵. طبق استاندارد حسابداری شماره ۳، درآمد عملیاتی به ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی یا دریافتی اندازه‌گیری می‌شود. هر واحد تجاری، در روال فعالیتهای عادی خود معاملات دیگری را نیز انجام می‌دهد که مولد درآمد عملیاتی نیست، اما برای انجام فعالیتهای مولد درآمد عملیاتی آن ضروری است. نتایج این گونه معاملات از طریق تهاتر درآمدها و هزینه‌های مربوط به آن ارائه می‌شود، به شرط این که تهاتر یاد شده محتوای معامله را منعکس کند. برای مثال :

الف. درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی حاصل از فروش داراییهای غیرجاری (مانند سرمایه‌گذاریها و داراییهای ثابت مشهود)، به مبلغ عواید حاصل از فروش دارایی پس از کسر مبلغ دفتری و هزینه‌های فروش آن گزارش می‌شود.
ب. مخارج قابل استرداد مربوط به قرارداد با یک شخص ثالث با مبالغ دریافتی و دریافتی در این رابطه، تهاتر و به صورت خالص گزارش می‌شود.

۳۶. به علاوه، درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی حاصل گروهی از معاملات مشابه (از قبیل سودها و زیانهای حاصل از تسعیر اقلام ارزی یا فروش داراییهای ثابت مشهود) به صورت خالص گزارش می‌شود، اما اندازه، ماهیت یا وقوع این گونه درآمدها و هزینه‌ها ممکن است به گونه‌ای باشد که افشای جداگانه آنها طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی ضرورت یابد.

۳۷. صورتهای مالی باید در برگیرنده اقلام مقایسه‌ای دوره قبل باشد به جز در مواردی که یک استاندارد حسابداری نحوه عمل دیگری را مجاز یا الزامی کرده باشد. اطلاعات مقایسه‌ای تشریحی تا جایی باید افشا شود که جهت درک صورتهای مالی دوره جاری مربوط تلقی گردد.

۳۸. در مواردی، اطلاعات تشریحی ارائه شده در صورتهای مالی دوره (های) قبل به دوره مالی جاری نیز مربوط است. برای نمونه، جزئیات یک دعوای حقوقی که نتیجه آن در تاریخ ترازنامه قبلی مشخص نبوده و تاکنون حل و فصل نشده است، در دوره جاری افشا می‌شود. ارائه اطلاعات مربوط به ابهامات موجود در تاریخ ترازنامه قبلی و اقدامات انجام شده طی دوره جاری جهت رفع ابهام آنها، برای استفاده کنندگان صورتهای مالی مفید است.



۳۹. در مواردی که نحوه ارائه یا طبقه‌بندی اقلام در صورتهای مالی اصلاح می‌شود، به منظور اطمینان از قابلیت مقایسه اقلام صورتهای مالی، مبالغ مقایسه‌ای باید تجدید طبقه‌بندی شود مگر اینکه این امر ممکن نباشد. همچنین ماهیت، مبلغ و دلیل تجدید طبقه‌بندی باید افشا شود. هرگاه تجدید طبقه‌بندی مبالغ مقایسه‌ای عملی نباشد، واحد تجاری باید دلیل عدم تجدید طبقه‌بندی و ماهیت تغییراتی را که در صورت تجدید طبقه‌بندی ایجاد می‌شد، افشا کند.
۴۰. در برخی شرایط ممکن است تجدید طبقه‌بندی اطلاعات مقایسه‌ای عملی نباشد. برای نمونه ممکن است داده‌ها در دوره (های) قبلی به گونه‌ای گردآوری شده باشد که تجدید طبقه‌بندی امکان‌پذیر نباشد. در چنین شرایطی، ماهیت تعدیلات مربوط، افشا می‌شود. طبق الزامات استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی، چنانچه در رویه حسابداری تغییری صورت گیرد ارقام مقایسه‌ای دوره (های) قبل باید بر مبنای رویه جدید ارائه مجدد شود.
۴۲. در این استاندارد واژه افشا به معنای وسیع آن به کار رفته که دربرگیرنده ارائه در صورتهای مالی اساسی یا در یادداشتهای توضیحی است. موارد افشای مقرر شده در سایر استانداردهای حسابداری براساس الزامات آن استانداردها صورت می‌گیرد.
۴۳. صورتهای مالی باید به وضوح از سایر اطلاعاتی که همراه آن در یک مجموعه انتشار می‌یابد قابل تشخیص و متمایز باشد.
۴۴. الزامات استانداردهای حسابداری تنها در مورد صورتهای مالی کاربرد دارد و درخصوص سایر اطلاعاتی که در گزارش سالانه یا سایر مدارک یا گزارشهایی از این قبیل ارائه می‌شود، کاربرد ندارد. بنابراین، این موضوع اهمیت دارد که استفاده‌کنندگان بتوانند اطلاعاتی که بر مبنای استانداردهای حسابداری تهیه می‌شود را از سایر اطلاعات تمیز دهند.
۴۵. هر یک از اجزای صورتهای مالی باید به وضوح مشخص شود. به علاوه، اطلاعات زیر باید به گونه‌ای بارز نشان داده شود و در صورت لزوم برای درک صحیح اطلاعات ارائه شده، تکرار شود:
- الف. نام واحد گزارشگر و شکل حقوقی آن،
 - ب. اینکه صورتهای مالی مربوط به یک واحد تجاری یا مربوط به گروه واحدهای تجاری است،
 - ج. تاریخ ترازنامه یا دوره مالی هر کدام که با اجزای صورتهای مالی مناسبت داشته باشد،
 - د. واحد پول گزارشگری، و
 - ه. سطح دقت به کار رفته در ارائه ارقام صورتهای مالی.
۴۶. الزامات بند ۴۵ معمولاً از طریق ارائه عناوین برای صفحات و عناوین مختصر برای ستونها در تمام صفحات صورتهای مالی تأمین می‌شود.



۴۷. در اغلب موارد، ارائه اطلاعات به صورت هزار ریال یا میلیون ریال قابلیت درک صورتهای مالی را افزایش می‌دهد. این امر تا آنجایی قابل قبول است که سطح دقت ارائه اطلاعات افشا شود و منجر به حذف اطلاعات مربوط نگردد.

۴۸. صورتهای مالی باید حداقل به طور سالانه ارائه شود. در شرایط استثنایی که تاریخ ترازنامه واحد تجاری تغییر می‌کند و صورتهای مالی برای دوره‌ای کوتاه‌تر از یک سال ارائه می‌شود، واحد تجاری باید علاوه بر دوره زمانی تحت پوشش صورتهای مالی، موارد زیر را افشا کند :

الف. دلیل بکار گرفتن دوره کمتر از یکسال، و

ب. این واقعیت که مبالغ مقایسه‌ای مربوط به صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت جریان وجوه نقد و یادداشتهای توضیحی مربوط قابل مقایسه نیست.

۴۹. چنانچه صورتهای مالی ظرف مدت معقولی بعد از تاریخ ترازنامه در اختیار استفاده‌کنندگان قرار نگیرد، مفید بودن آن کاهش می‌یابد. واحد تجاری باید صورتهای مالی خود را حداکثر ظرف مهلت مقرر در قوانین و مقررات مربوط منتشر کند. عواملی نظیر پیچیدگی عملیات واحد تجاری، دلیل کافی برای خودداری از گزارشگری به موقع محسوب نمی‌شود.

۵۰. ترازنامه باید حداقل حاوی اقلام اصلی زیر باشد :

الف. داراییهای ثابت مشهود،

ب. داراییهای نامشهود،

ج. سرمایه‌گذاریها،

د. موجودی مواد و کالا،

ه. حسابها و اسناد دریافتی تجاری و سایر حسابها و اسناد دریافتی،

و. موجودی نقد،

ز. حسابها و اسناد پرداختی تجاری و سایر حسابها و اسناد پرداختی،

ح. ذخیره مالیات،

ط. ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان،

ی. بدهیهای بلندمدت،

ک. سهم اقلیت، و

ل. سرمایه و اندوخته‌ها.

۵۱. علاوه بر موارد مندرج در بند ۵۰، ممکن است به موجب سایر استانداردهای حسابداری، ارائه اقلام اصلی و جمعهای فرعی دیگری در ترازنامه الزامی باشد یا برای ارائه وضعیت مالی واحد تجاری به نحو مطلوب ضرورت داشته باشد.



۵۲. این استاندارد ترتیب یا شکل ارائه اقلام را تعیین نمی‌کند. بند ۵۰ تنها فهرست آن گروه از اقلام اصلی را ارائه می‌کند که به لحاظ ماهیت یا کارکرد به اندازه‌ای با یکدیگر متفاوتند که ارائه جداگانه آنها در ترازنامه ضرورت می‌یابد. نمونه‌های مربوط در پیوست این استاندارد درج شده است. در موارد زیر اقلام اصلی یادشده تعدیل می‌شود :

الف. هرگاه استاندارد حسابداری دیگری ارائه جداگانه یک قلم را در ترازنامه الزامی کند، یا زمانی که مبلغ، ماهیت یا کارکرد یک قلم به گونه‌ای باشد که ارائه جداگانه آن به ارائه مطلوب و وضعیت مالی واحد تجاری کمک کند، آن قلم به اقلام اصلی اضافه می‌شود، و

ب. شرح یا ترتیب درج اقلام ممکن است با توجه به ماهیت واحد تجاری و ماهیت معاملات آن و به منظور فراهم آوردن اطلاعات لازم جهت درک کلی وضعیت مالی واحد تجاری تعدیل شود.

۵۳. اقلام اصلی مندرج در بند ۵۰ به لحاظ ماهیت جنبه عام دارد. برای مثال، اقلامی از قبیل سرقتی (اعم از سرقتی محل کسب و سرقتی ناشی از ترکیب واحدهای تجاری) و داراییهای ناشی از مخارج توسعه که در استانداردهای جداگانه‌ای مورد بحث قرار گرفته‌اند را می‌توان در ترازنامه تحت قلم اصلی داراییهای نامشهود طبقه‌بندی کرد.

۵۴. قضاوت نسبت به ارائه جداگانه اقلام اصلی دیگر، علاوه بر موارد مندرج در بند ۵۰، مبتنی بر ارزیابی موارد زیر است :

الف. ماهیت و قابلیت تبدیل به وجه نقد داراییها و اهمیت آنها در اغلب موارد به ارائه جداگانه سرقتی و داراییهای ناشی از مخارج توسعه، داراییهای پولی و غیرپولی و داراییهای جاری و غیرجاری منجر می‌شود،

ب. کارکرد داراییها در واحد تجاری برای مثال به ارائه جداگانه داراییهای عملیاتی، موجودی مواد و کالا، حسابهای دریافتی و وجوه نقد منجر می‌شود، و

ج. مبالغ، ماهیت و زمانبندی پرداخت بدهیها برای مثال به ارائه جداگانه بدهیهای متضمن سود تضمین شده و بدون سود تضمین شده منجر و حسب مورد تحت عنوان بدهی جاری یا غیرجاری طبقه‌بندی می‌شود.

۵۵. واحد تجاری باید طبقات فرعی اقلام اصلی را که متناسب با عملیات واحد تجاری طبقه‌بندی شده است، در ترازنامه یا در یادداشت‌های توضیحی افشا کند. در صورت لزوم، هر قلم فرعی باید برحسب ماهیت به اقلام فرعی تری طبقه‌بندی شود و مبالغ پرداختنی به / دریافتنی از واحد تجاری اصلی، سایر واحدهای تجاری گروه و سایر اشخاص وابسته باید جداگانه افشا شود.

۵۶. تعیین طبقات فرعی یاد شده به الزامات استانداردهای حسابداری، اندازه، ماهیت و کارکرد اقلام مورد نظر بستگی دارد. در اتخاذ تصمیم نسبت به مبنای طبقه‌بندی فرعی اقلام، عوامل مندرج در بند ۵۴ نیز مورد استفاده قرار می‌گیرد. موارد افشا در خصوص هر قلم با اقلام دیگر متفاوت است، برای مثال :

الف. داراییهای ثابت مشهود برحسب طبقات مندرج در استاندارد حسابداری شماره ۱۱ طبقه‌بندی می‌شود.



- ب. اقلام دریافتی به سرفصلهای حسابها و اسناد دریافتی تجاری، سایر حسابها و اسناد دریافتی، طلب از اعضای گروه و طلب از سایر اشخاص وابسته و غیره تفکیک می‌شود.
- ج. موجودی مواد و کالا طبق استاندارد حسابداری شماره ۸ با عنوان حسابداری موجودی مواد و کالا، به طبقات فرعی از قبیل مواد اولیه، کالای در جریان ساخت، کالای ساخته شده، کالای خریداری شده برای فروش، مواد و کالای در راه و سایر موجودیها تفکیک می‌شود.
- د. ذخایر به نحوی تفکیک می‌شود که ذخایر مرتبط با مزایای کارکنان و سایر اقلام را متناسب با عملیات واحد تجاری، به طور جداگانه نشان دهد.
- هـ. سرمایه و اندوخته‌ها به گونه‌ای تفکیک می‌شود که نمایانگر طبقات مختلف سرمایه پرداخت شده و اندوخته‌ها باشد.

۵۷. واحد تجاری باید موارد زیر را در ترازنامه یا در یادداشتهای توضیحی افشا کند :

الف. برای هر یک از طبقات سهام :

۱. تعداد سهام مصوب،
 ۲. تعداد سهام منتشر شده و میزان سرمایه پرداخت شده،
 ۳. ارزش اسمی هر سهم،
 ۴. حقوق، مزایا و محدودیتهای مربوط، و
 ۵. سهام واحد تجاری که در مالکیت واحدهای تجاری فرعی و وابسته است.
- ب. مبالغ دریافتی بابت افزایش سرمایه قبل از ثبت قانونی آن،
- ج. صرف سهام،
- د. ماهیت و موضوع هر یک از اندوخته‌ها، و
- هـ. مبالغ منظور شده در صورتهای مالی بابت سود سهام .
- واحدهای تجاری که به شکلی غیر از شرکت سهامی تشکیل شده‌اند، باید اطلاعاتی معادل با موارد پیشگفته را که نمایانگر تغییرات هر طبقه از حقوق مالکانه طی دوره بوده و حقوق، مزایا و محدودیتهای منضم به هر طبقه از حقوق مالکانه را افشا کند.

۵۸. صورت سود و زیان باید حداقل حاوی اقلام اصلی زیر باشد :

- الف. درآمدهای عملیاتی،
- ب. هزینه‌های عملیاتی،
- ج. سود یا زیان عملیاتی،
- د. هزینه‌های مالی،
- هـ. سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی،



- و. سود یا زیان عملیات در حال تداوم قبل از مالیات،
- ز. مالیات بر درآمد،
- ح. سود یا زیان خالص عملیات در حال تداوم،
- ط. سود یا زیان عملیات متوقف شده،
- ی. سهم اقلیت، و
- ک. سود یا زیان خالص.
- علاوه بر موارد بالا، ممکن است به موجب سایر استانداردهای حسابداری، ارائه اقلام اصلی و جمعهای فرعی دیگری در صورت سود و زیان الزامی باشد یا برای ارائه عملکرد مالی واحد تجاری به نحو مطلوب ضرورت داشته باشد.
۵۹. آثار ناشی از فعالیتهای، معاملات و رویدادهای مختلف واحد تجاری از نظر ثبات، مخاطره و قابلیت پیش‌بینی متفاوت است و افشای عناصر عملکرد به درک عملکرد مالی دوره و ارزیابی نتایج آتی کمک می‌کند. برای این اساس صورت سود و زیان حداقل دربرگیرنده اقلام اصلی مندرج در بند ۵۸ است. با این حال در صورت نیاز به تشریح بیشتر عناصر عملکرد یا در رعایت الزامات مندرج در سایر استانداردهای حسابداری می‌توان اقلام اصلی دیگری را در صورت سود و زیان ارائه یا شرح اقلام و ترتیب ارائه آنها را اصلاح کرد. برای این منظور عواملی مانند اهمیت، ماهیت و کارکرد اجزای مختلف تشکیل دهنده درآمدها و هزینه‌ها مدنظر قرار می‌گیرد.
۶۰. هزینه‌های عملیاتی باید برحسب کارکرد هزینه‌ها در واحد تجاری و در موارد خاص که انجام این امر مفید نباشد برحسب ماهیت هزینه‌ها، طبقه‌بندی و در صورت سود و زیان منعکس شود.
۶۱. به‌منظور برجسته کردن اجزای عملکرد مالی که ممکن است از نظر ثبات و قابلیت پیش‌بینی با یکدیگر متفاوت باشد، اقلام هزینه عملیاتی به طبقات فرعی‌تر تفکیک می‌شود. این اطلاعات به طریق مندرج در بند ۶۲ (براساس کارکرد هزینه) و در موارد خاص که انجام آن عملی یا مفید نباشد به طریق مندرج در بند ۶۳ (برحسب ماهیت هزینه) ارائه می‌شود.
۶۲. در روش طبقه‌بندی بر مبنای کارکرد هزینه که بعضاً روش بهای تمام شده فروش نامیده می‌شود، هزینه‌ها برحسب کارکرد به عنوان بخشی از بهای تمام شده فروش، توزیع یا اداری طبقه‌بندی می‌شود. این نحوه ارائه در مقایسه با روش طبقه‌بندی هزینه‌ها برحسب ماهیت، اطلاعات مربوطتری را در دسترس استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد، لیکن در این روش تخصیص مخارج به کارکردها می‌تواند اختیاری و نیازمند اعمال قضاوت قابل توجهی باشد.
۶۳. در روش طبقه‌بندی بر اساس ماهیت هزینه، اقلام هزینه برحسب ماهیت (نظیر استهلاک، مواد مصرفی، کرایه حمل، حقوق و دستمزد، تبلیغات) با یکدیگر جمع شده و در صورت سود و زیان منعکس می‌شود.



۶۴. هر واحد تجاری که هزینه‌های عملیاتی را بر حسب کارکرد طبقه‌بندی کند باید اطلاعات اضافی را درباره ماهیت هزینه‌ها شامل هزینه استهلاک و هزینه‌های پرسنلی، افشا کند.
۶۵. از آنجا که اطلاعات مربوط به ماهیت هزینه‌ها در پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی مفید است، چنانچه از روش طبقه‌بندی بر مبنای کارکرد هزینه استفاده شود، اقلام تشکیل دهنده هزینه‌ها بر حسب ماهیت نیز افشا می‌شود.
۶۸. الزامات مربوط به نحوه ارائه صورت سود و زیان جامع و تغییرات حقوق صاحبان سرمایه و موارد افشای مربوط در استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی تشریح شده است.
۶۹. الزامات مربوط به نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد و موارد افشای مربوط، در استاندارد حسابداری شماره ۲ با عنوان صورت جریان وجوه نقد تشریح شده است. طبق استاندارد مذکور، اطلاعات مربوط به جریانهای نقدی، مبنایی را برای ارزیابی توان واحد تجاری در ایجاد وجه نقد و نیاز واحد تجاری در استفاده بهینه از جریانهای نقدی فراهم می‌آورد که برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی مفید است.
۷۰. اطلاعات زیر باید در یادداشتهای توضیحی واحد تجاری افشا شود :
- الف. تصریح اینکه صورتهای مالی براساس استانداردهای حسابداری تهیه شده است،
- ب. رویه‌های حسابداری اعمال شده درخصوص معاملات و رویدادهای با اهمیت،
- ج. مواردی که افشای آنها طبق استانداردهای حسابداری الزامی شده و در بخش دیگری از صورتهای مالی ارائه نشده است، و
- د. موارد دیگری که در صورتهای مالی اساسی ارائه نشده است، لیکن افشای آنها برای ارائه مطلوب ضرورت دارد.
۷۱. یادداشتهای توضیحی باید به نحوی منظم ارائه شود. هر قلم مندرج در ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد باید به یادداشتهای توضیحی مربوط عطف داده شود.
۷۲. یادداشتهای توضیحی شامل اطلاعات تشریحی و جزئیات بیشتری از اقلام منعکس شده در صورتهای مالی اساسی است ضمن اینکه اطلاعات دیگری از قبیل بدهیهای احتمالی و تعهدات را ارائه می‌کند. این یادداشتهای شامل موارد افشای الزامی یا توصیه شده براساس استانداردهای حسابداری یا سایر موارد افشا است که برای دستیابی به ارائه مطلوب ضرورت دارد.
۷۳. برای کمک به درک صورتهای مالی و مقایسه آن با صورتهای مالی واحدهای تجاری دیگر، یادداشتهای توضیحی عموماً به ترتیب زیر ارائه می‌شود :
- الف. تصریح اینکه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است،
- ب. مبنا یا مبنای اندازه‌گیری و رویه‌های حسابداری مورد استفاده،
- ج. اطلاعات تکمیلی درباره اقلام ارائه شده در صورتهای مالی اساسی به ترتیب صورتهای مالی و به ترتیب اقلام اصلی ارائه شده در آنها، و



- د. سایر موارد افشا، شامل :
۱. بدهیهای احتمالی، تعهدات و سایر اطلاعات مالی، و
 ۲. اطلاعات غیرمالی.
۷۴. موارد زیر باید در بخش اهم رویه‌های حسابداری یادداشتهای توضیحی تشریح شود :
- الف. مبنا یا مبانی اندازه‌گیری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی، و
 - ب. کلیه رویه‌های حسابداری لازم برای درک مناسب صورتهای مالی.
۷۵. علاوه بر رویه‌های حسابداری خاص بکار رفته در تهیه صورتهای مالی، آگاهی از مبنا یا مبانی اندازه‌گیری مورد استفاده در تهیه این صورتهای (بهای تمام شده یا ارزش جاری) برای استفاده‌کنندگان مهم است. چنانچه در تهیه صورتهای مالی بیش از یک مبنا یا اندازه‌گیری بکار گرفته شود (برای مثال در مواردی که برخی از داراییهای ثابت مشهود تجدید ارزیابی می‌شود) مشخص کردن آن دسته از داراییها و بدهیهایی که هر یک از مبانی اندازه‌گیری در مورد آنها بکار رفته است، کفایت می‌کند.
۷۶. افشای یک رویه حسابداری، بستگی به این دارد که آیا افشای آن به استفاده‌کنندگان جهت درک نحوه انعکاس معاملات و سایر رویدادها در عملکرد مالی و وضعیت مالی کمک می‌کند یا خیر. رویه‌های حسابداری که ممکن است واحد تجاری ارائه آنها را مد نظر قرار دهد، شامل موارد مندرج در زیر است، اما محدود به آنها نیست :
- الف. شناخت درآمد عملیاتی،
 - ب. اصول تلفیق صورتهای مالی، شامل واحدهای تجاری فرعی و وابسته،
 - ج. ترکیب واحدهای تجاری،
 - د. مشارکتهای خاص،
 - ه. داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود،
 - و. احتساب مخارج تأمین مالی و سایر مخارج به عنوان بهای تمام‌شده دارایی،
 - ز. پیمانهای بلندمدت،
 - ح. سرمایه‌گذاری در املاک،
 - ط. سرمایه‌گذاریها،
 - ی. اجاره‌ها،
 - ک. مخارج تحقیق و توسعه،
 - ل. موجودی مواد و کالا،
 - م. مالیاتها،
 - ن. ذخایر،
 - س. مزایای پایان خدمت کارکنان،
 - ع. تسعیر ارز، و
 - ف. کمکهای بلاعوض دولت.



- سایر استانداردهای حسابداری، افشای رویه‌های حسابداری بسیاری از این موضوعات را الزامی کرده است.
۷۷. حتی اگر مبالغ منعکس شده در صورتهای مالی دوره جاری و دوره(های) قبل در رابطه با اعمال یک رویه حسابداری خاص فاقد اهمیت کافی باشد، ممکن است افشای رویه حسابداری مربوط از اهمیت برخوردار باشد. همچنین لازم است در مواردی که در رابطه با یک موضوع، راه کار خاصی در استانداردهای حسابداری ارائه نشده لیکن بر اساس مفاد بند ۱۹ یک رویه حسابداری انتخاب و بکار گرفته شده است، رویه مزبور افشا شود.
۷۸. واحد تجاری باید موارد زیر را نیز در یادداشتهای توضیحی افشا کند :
- الف. اقامتگاه و شکل حقوقی واحد تجاری، کشور محل فعالیت آن و نشانی مرکز ثبت شده (یا محل اصلی فعالیت چنانچه متفاوت از کشور محل ثبت باشد)،
- ب. شرحی از ماهیت عملیات واحد تجاری و فعالیتهای اصلی آن،
- ج. نام واحد تجاری اصلی و واحد تجاری اصلی نهایی گروه، و
- د. تعداد کارکنان در پایان دوره یا میانگین تعداد آنها طی دوره.
۷۹. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم الاجراست.



۳. اگرچه صورت جریان وجوه نقد اطلاعاتی را درباره جریانهای وجه نقد واحد تجاری طی دوره مالی مورد گزارش ارائه می‌کند، لیکن اطلاعات مزبور جهت ارزیابی جریانهای آتی وجه نقد کفایت نمی‌کند. برخی جریانهای وجه نقد ناشی از معاملاتی است که در دوره‌های مالی قبل رخ داده و بعضاً انتظار می‌رود منجر به جریانهای وجه نقد دیگری در یکی از دوره‌های آتی گردد. بدین لحاظ برای ارزیابی جریانهای وجه نقد آتی، صورت جریان وجوه نقد معمولاً باید توأم با صورتهای عملکرد مالی و ترازنامه مورد استفاده قرار گیرد.
۴. از آنجا که صورت جریان وجوه نقد تحت تأثیر برخوردهای متفاوت حسابداری درخصوص معاملات و رویدادهای یکسان در سطح واحدهای تجاری مختلف نیست، ارائه آن قابلیت مقایسه جنبه عملیاتی عملکرد مالی واحدهای تجاری مختلف را افزایش می‌دهد.
۶. کلیه واحدهای تجاری باید صورت جریان وجوه نقد را طبق الزامات مندرج در این استاندارد تهیه و آن را به عنوان یک صورت مالی مستقل به همراه سایر صورتهای مالی ارائه کنند.
۸. ممکن است استدلال شود که در مورد بانکها، وجه نقد حکم موجودی کالا را دارد و به جای ارائه صورت جریان وجوه نقد، ارائه اطلاعاتی در زمینه منابع سرمایه‌ای بانک مفیدتر خواهد بود. گرچه منابع سرمایه‌ای شاخصی مهم برای ارزیابی تداوم عملیات و انعطاف‌پذیری مالی بانکهاست، با این حال اعتقاد بر این است که صورت جریان وجوه نقد اطلاعات مفیدی در مورد منابع وجه نقد و نحوه استفاده از آن در اختیار استفاده‌کنندگان صورتهای مالی قرار می‌دهد. با این حال ارائه اطلاعات درباره جریانهای وجه نقد ناخالص عملیاتی توسط بانکها برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی مفید نخواهد بود، چرا که جریانهای وجه نقد ناخالص عملیاتی اغلب ناشی از تصمیمات اشخاص ثالث از قبیل سپرده‌گذاران و دریافت‌کنندگان تسهیلات مالی است و این جریانهای وجه نقد خارج از کنترل روزمره مدیریت بانک است. بدین لحاظ در ارتباط با بانکها اعتقاد بر این است که گزارش خالص جریان وجوه نقد عملیاتی همراه با ارائه اطلاعاتی در مورد جریان وجوه نقد ناشی از فعالیتهای سرمایه‌گذاری و تأمین مالی بانک می‌تواند برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بانکها مفید واقع شود. بدین لحاظ بانکها نیز در دامنه کاربرد این استاندارد واقع می‌شود. نمونه‌ای از صورت جریان وجوه نقد بانکها بر مبنای مورد اشاره، در پیوست شماره ۳ این استاندارد ارائه شده است.
۹. در مورد شرکتهای بیمه نیز ممکن است استدلال شود که صورت جریان وجوه نقد، اطلاعات مفیدی ارائه نمی‌کند، چرا که برخلاف شرکتهای تولیدی، جریانهای ورودی وجه نقد شرکتهای بیمه، مربوط به حق بیمه‌های دریافتی است که بنابر ماهیت، مقدم بر جریانهای خروجی وجه نقد مربوط به خسارتهای پرداختی است و این تقدم و تأخر گاه در حدی است که جریانهای ورودی و خروجی از لحاظ زمانی از یکدیگر فاصله زیادی دارند و لذا صورت جریان وجوه نقد نمی‌تواند اطلاعات مفیدی در مورد نقدینگی، تداوم عملیات و انعطاف‌پذیری مالی شرکتهای بیمه ارائه کند. علی‌رغم توجیهات بالا، اعتقاد بر این است که صورت جریان وجوه نقد هرگاه توأم با صورتهای عملکرد مالی و ترازنامه به کار گرفته شود، تصویری جامع از عملکرد مالی، وضعیت مالی و انعطاف‌پذیری مالی شرکتهای بیمه ارائه می‌کند. با این حال هرگاه



جریانهای وجوه نقد ناشی از بیمه‌های بلندمدت از قبیل بیمه عمر و بیمه بازنشستگی به گونه‌ای اتکا پذیر قابل تفکیک از جریانهای نقدی مربوط به سایر فعالیتهای شرکت باشد (مثلاً از طریق نگهداری حسابهای مستقل جهت فعالیتهای مربوط)، انعکاس آنها در متن صورت جریان وجوه نقد توصیه نمی‌شود، مگر آنکه این جریانهای نقدی مربوط به خود شرکت بیمه باشد و مواردی از قبیل برداشت وجه نقد از وجوه مربوط به حسابهای مستقل بلندمدت توسط شرکت را شامل شود.

۱۰. حذف برخی جریانهای نقدی از صورت جریان وجوه نقد شرکتهای بیمه به شرح بند ۹، به دلیل عدم ارتباط مستقیم با ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری صورت می‌پذیرد. با این حال ممکن است استفاده‌کنندگان صورتهای مالی شرکتهای بیمه نیاز به اطلاعاتی در مورد کل داراییهای نقدگونه این شرکتهای جهت تصمیم‌گیری در مورد نقدینگی بلندمدت و تداوم عملیات آنها داشته باشند. در چنین شرایطی می‌توان اطلاعات اضافی را در مورد گردش آن دسته از داراییهای نقدگونه که جریان نقدی مرتبط با آنها در صورت جریان وجوه نقد ارائه نشده است، در اختیار استفاده‌کنندگان صورتهای مالی قرار داد.

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

وجه نقد: عبارت است از موجودی نقد و سپرده‌های دیداری نزد بانکها و مؤسسات مالی اعم از ریالی و ارزی (شامل سپرده‌های سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت بدون سررسید) به کسر اضافه برداشتهایی که بدون اطلاع قبلی مورد مطالبه قرار می‌گیرد.

جریان وجه نقد: عبارت است از افزایش یا کاهش در مبلغ وجه نقد ناشی از معاملات با اشخاص حقیقی یا حقوقی مستقل از شخصیت حقوقی واحد تجاری و ناشی از سایر رویدادها.

فعالیهای عملیاتی: عبارت از فعالیتهای اصلی و مستمر مولد درآمد عملیاتی واحد تجاری است.

فعالیهای سرمایه‌گذاری: عبارت است از تحصیل یا واگذاری سرمایه‌گذاریهای کوتاه‌مدت و بلندمدت، داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود و نیز پرداخت و وصول تسهیلات اعطایی به اشخاص مستقل از واحد تجاری غیر از کارکنان.

فعالیهای تأمین مالی: عبارت از فعالیتهایی است که منجر به تغییرات در میزان و ترکیب سرمایه و استقراضهای واحد تجاری (بجز اضافه برداشتهای منظور شده در محاسبه وجه نقد)، گردد.

جریانهای وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی: در این استاندارد شامل جریانهای نقدی ورودی و خروجی ناشی از فعالیتهای عملیاتی به شرح تعریف مندرج در همین بند و نیز آن دسته از جریانهای نقدی است که ماهیتاً به طور مستقیم قابل ارتباط با سایر طبقات جریانهای نقدی صورت جریان وجوه نقد نباشد.

جریانهای نقدی استثنایی: به آن دسته از جریانهای ورودی و خروجی وجه نقد اطلاق می‌شود که دارای اهمیت نسبی است، از عملیات در حال تداوم واحد تجاری ناشی می‌شود و اقلامی را در بر می‌گیرد که به منظور ارائه تصویری مطلوب از انعطاف‌پذیری واحد تجاری، افشای جداگانه آنها به لحاظ استثنایی بودن ماهیت یا وقوع ضرورت می‌یابد. این اقلام لزوماً با اقلام استثنایی مندرج در صورت سود و زیان ارتباط ندارد.



۱۲. وجه نقد در این استاندارد تنها به موجودی نقد و سپرده‌های دیداری نزد بانکها و مؤسسات مالی اعم از ریالی و ارزی (شامل سپرده‌های سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت بدون سررسید) اطلاق می‌گردد. در مواردی که اضافه برداشت در حساب جاری مجاز باشد (مثلاً اضافه برداشت در حسابهای بانکی خارج از کشور توسط واحد تجاری)، مانده اضافه برداشتهایی که بدون اطلاع قبلی مورد مطالبه قرار گیرد باید از مبلغ مذکور کسر گردد. ویژگی دیداری بودن در مورد اقلام تشکیل‌دهنده وجه نقد بدین معنی است که این اقلام بدون اطلاع قبلی قابل برداشت یا مطالبه باشد. سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت وجه نقد تلقی نمی‌شود، زیرا هدف از نگهداری آنها تحصیل سود است. هرگاه برای تسویه اضافه برداشتهای بانکی مهلتی تعیین شده باشد در صورتی می‌توان آنها را در محاسبه وجه نقد منظور کرد که مهلت مزبور از یک روز کاری تجاوز نکند.

۱۴. صورت جریان وجوه نقد باید منعکس کننده جریانهای نقدی طی دوره تحت سرفصلهای اصلی زیر باشد:

- فعالیتهای عملیاتی،
- بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی،
- مالیات بر درآمد،
- فعالیتهای سرمایه‌گذاری، و
- فعالیتهای تأمین مالی.

در ارائه جریانهای نقدی، رعایت ترتیب سرفصلها به شرح بالا و نیز ارائه جمع جریانهای نقدی منعکس شده در هر سرفصل و جمع کل جریانهای نقدی قبل از سرفصل فعالیتهای تأمین مالی ضرورت دارد.

۱۵. صورت جریان وجوه نقد همچنین باید شامل صورت تطبیق مانده اول دوره و پایان دوره وجه نقد باشد. صورت تطبیق مزبور باید هرگونه تفاوتهای ارزی ناشی از مانده‌های وجه نقد ارزی که به سود و زیان منظور شده است منجمله تفاوتهای ارزی ناشی از تسعیر جریانهای نقدی واحدهای تجاری فرعی خارجی به نرخهایی غیر از نرخ تاریخ ترازنامه و سایر گردشهای مربوط را نشان دهد.

۱۹. فعالیتهای عملیاتی عبارت از فعالیتهای اصلی مولد درآمد عملیاتی واحد تجاری است. فعالیتهای مزبور متضمن تولید و فروش کالا و ارائه خدمات است و هزینه‌ها و درآمدهای مرتبط با آن در تعیین سود یا زیان عملیاتی در صورت سود و زیان منظور می‌شود. جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی اساساً دربرگیرنده جریانهای ورودی و خروجی نقدی مرتبط با فعالیتهای مزبور است. مثالی از جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی به شرح زیر است:

الف. دریافتهای نقدی حاصل از فروش کالا و ارائه خدمات.

ب. دریافتهای نقدی حاصل از حق امتیاز، حق الزحمه، کارمزد و سایر درآمدهای عملیاتی.

ج. پرداختهای نقدی به فروشندگان کالا و خدمات.

د. پرداختهای نقدی به کارکنان واحد تجاری یا از جانب آنها.



هـ دریافتها و پرداختهای نقدی یک شرکت بیمه بابت حق بیمه‌ها، خسارات، مستمریها و سایر پرداختهای بیمه‌ای.

و. دریافتها و پرداختهای مرتبط با قراردادهای منعقد شده با اهداف تجاری و عملیاتی.

ز. پرداختهای نقدی بابت مزایای پایان خدمت کارکنان و هزینه سازماندهی مجدد.

۲۰. از آنجا که طبقه‌بندی جریانهای نقدی در صورت جریان وجوه نقد به سرفصلهای مشخصی محدود شده است، همواره این احتمال وجود دارد که برخی جریانهای نقدی ماهیتاً به‌طور مستقیم قابل ارتباط با هیچ یک از سرفصلهای اصلی نباشد. بدین لحاظ، به موجب این استاندارد در صورت وجود چنین اقلامی، جریانهای نقدی مربوط به عنوان جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود. نمونه این اقلام، جریانهای نقدی مرتبط با فروش مواد اولیه در واحدهای تجاری تولیدی و جریانهای نقدی ناشی از خدمات جنبی فعالیتهای اصلی از قبیل حمل‌موردی کالای فروش رفته است.

۲۱. واحدهای تجاری باید جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی را با بکارگیری یکی از روشهای زیر گزارش کنند:

الف. روش مستقیم که به موجب آن ناخالص وجوه نقد دریافتی و پرداختی بر حسب طبقات عمده افشا می‌شود، مگر در مورد جریانهای نقدی عملیاتی مورد اشاره در بندهای ۳۶ و ۳۸ که بر مبنای خالص گزارش می‌شود، یا

ب. روش غیرمستقیم که به موجب آن سود یا زیان عملیاتی با انجام تعدیلات زیر به خالص جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی تبدیل می‌شود:

- اثر معاملات و رویدادهایی که دارای ماهیت غیر نقدی است، و

- اثر اقلامی که در محاسبه سود یا زیان عملیاتی دوره جاری منظور شده باشد، لیکن جریانهای نقدی مرتبط با آنها در دوره‌های قبل حادث شده یا در دوره‌های آینده حادث خواهد شد و بالعکس

۲۲. برای گزارش خالص جریان وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی در روش مستقیم، دریافتها و پرداختهای نقدی عملیاتی (از قبیل دریافتهای نقدی از مشتریان، پرداختهای نقدی به فروشندگان و پرداختهای نقدی به کارکنان یا از جانب کارکنان) که تشکیل دهنده خالص جریان وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی است، به طور جداگانه در صورت جریان وجوه نقد ارائه می‌شود. در گزارشگری به روش غیر مستقیم، با انجام تعدیلاتی در سود یا زیان عملیاتی در رابطه با موارد مندرج در صفحه بعد، جریان خالص وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی محاسبه می‌شود:

الف. اقلام با ماهیت غیرنقدی از قبیل هزینه استهلاک و هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان.

ب. اقلامی که در محاسبه سود یا زیان عملیاتی دوره جاری منظور شده، لیکن جریانهای نقدی مرتبط با آن به ترتیب در دوره‌های قبل حادث شده است یا در دوره‌های آینده حادث خواهد شد و بالعکس، از قبیل افزایش یا کاهش مانده موجودی مواد و کالا و حسابهای دریافتی و پرداختنی عملیاتی نسبت به مانده



پایان دوره قبل و نیز افزایش یا کاهش مانده پیش‌پرداخت هزینه و خرید کالا و پیش‌دریافت درآمد و فروش کالا نسبت به مانده پایان دوره قبل.

لازم به ذکر است که در محاسبه جریان خالص وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی، اقلام مورد اشاره در بند ۲۰، در صورت وجود، نیز باید مدنظر قرار گیرد.

۲۳. مزیت اصلی روش مستقیم این است که دریافتها و پرداختهای نقدی عملیاتی را نشان می‌دهد. اطلاع از منابع مشخص دریافتهای نقدی و مقاصد مربوط به پرداختهای نقدی انجام شده در دوره‌های گذشته می‌تواند در برآورد جریانهای نقدی آتی مفید واقع شود، لیکن ممکن است در برخی موارد، منافع حاصل از ارائه اطلاعات به استفاده‌کنندگان بدین شیوه، بر هزینه‌های تهیه و ارائه این اطلاعات توسط واحد تجاری فزونی نداشته باشد، لذا این استاندارد کاربرد روش مستقیم را الزامی نمی‌داند. با این حال در شرایطی که مزایای اطلاعات ارائه شده در روش مستقیم بر هزینه‌های تهیه این اطلاعات فزونی داشته باشد، به منظور ارائه اطلاعات مفید، استفاده از روش مستقیم توصیه می‌شود.

۲۴. مزیت اصلی روش غیرمستقیم این است که تفاوت بین سود عملیاتی و جریان وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی به گونه برجسته‌ای نشان داده می‌شود. بسیاری از استفاده‌کنندگان صورتهای مالی معتقدند که چنین صورتی در ارائه تصویری از کیفیت سود واحد تجاری، حائز اهمیت اساسی است. برخی سرمایه‌گذاران و بستانکاران، جریانهای نقدی آتی را از طریق تخمین سود آتی و انجام تعدیلاتی در رابطه با اقلام با ماهیت غیرنقدی و نیز اقلام مبتنی بر تعهدی عمل کردن درآمد و هزینه برآورد می‌کنند و از این رو، اطلاعات مربوط به تعدیلات مزبور در دوره‌های گذشته می‌تواند در برآورد تعدیلات آتی مفید واقع شود.

۲۵. در ارائه جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی، تبعیت از الگوهای زیر ضروری است:

الف. در صورت کاربرد روش مستقیم، اجزای تشکیل دهنده خالص جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی در صورت جریان وجه نقد ارائه شود و صورت تطبیق خالص جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی با سود یا زیان عملیاتی از طریق یادداشتهای توضیحی ارائه شود.

ب. در صورت کاربرد روش غیرمستقیم، خالص جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی در صورت جریان وجه نقد نمایش یابد و صورت تطبیق آن با سود یا زیان عملیاتی از طریق یادداشتهای توضیحی ارائه شود.

۲۶. به‌منظور فراهم کردن قابلیت مقایسه، لازم است واحدهای تجاری مختلف در تهیه صورت جریان وجه نقد از شکل واحدی تبعیت کنند. در این رابطه ضروری است خالص جریان نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی در صورت جریان وجه نقد انعکاس یافته و صورت تطبیق آن با سود یا زیان عملیاتی دوره در یادداشتهای توضیحی افشا شود. انعکاس صورت تطبیق مزبور در یادداشتهای توضیحی به این دلیل است که این صورت، بخشی از صورت جریان وجه نقد محسوب نمی‌شود، چرا که اطلاعات ارائه شده در آن در چارچوب وظایف اصلی صورت اخیر یعنی ارائه اطلاعات در مورد منابع و مصارف وجه نقد و تغییرات نقدینگی واحد تجاری قرار نمی‌گیرد، بلکه ارائه آن اصولاً به منظور ایجاد ارتباط بین اطلاعات مندرج در صورت جریان وجه نقد و اطلاعات ارائه شده در



سایر صورتهای مالی اساسی صورت می‌گیرد. باتوجه به مطالب یاد شده، در صورت بکارگیری روش مستقیم، ضمن درج دریافتها و پرداختهای نقدی عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد، صورت تطبیق یادشده نیز در یادداشت‌های توضیحی ارائه می‌شود.

۲۷. کلیه جریانهای عمده ورودی و خروجی نقدی مرتبط با هریک از سرفصلهای "بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی"، "مالیات بر درآمد"، "فعالیت‌های سرمایه‌گذاری" و "فعالیت‌های تأمین مالی" باید بر مبنای ناخالص و به طور جداگانه در صورت جریان وجوه نقد انعکاس یابد، مگر در مورد جریانهای نقدی مشروحه در بندهای ۳۶ و ۳۸ که بر مبنای خالص گزارش می‌شود.

۲۸. به موجب این استاندارد، ارائه خالص جریان نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی نباید تحت تأثیر ساختار سرمایه واحد تجاری قرار گیرد و بدین ترتیب پرداختهای مرتبط با سود و کارمزد تأمین مالی باید جداگانه نشان داده شود و نیز نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد باید تا حد امکان با سایر صورتهای مالی اساسی از جمله صورت سود و زیان هماهنگی داشته باشد. براین اساس، به استثنای مورد مندرج در بند ۳۰، کلیه مبالغ دریافتی و پرداختی در رابطه با سود سهام، درآمد سرمایه‌گذاری و سود و کارمزد تأمین مالی معمولاً در سرفصل جداگانه‌ای با عنوان "بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی" طبقه‌بندی می‌شود.

۲۹. بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی دربرگیرنده دریافت‌های حاصل از مالکیت سرمایه‌گذاریها و سود دریافتی از بابت سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت و کوتاه‌مدت بانکی و نیز پرداخت‌های انجام شده به تأمین کنندگان منابع مالی است بجز موارد مندرج در بندهای ۱۹، ۳۳ و ۳۵ این استاندارد که تحت سرفصلهای "فعالیت‌های عملیاتی"، "فعالیت‌های سرمایه‌گذاری" و "فعالیت‌های تأمین مالی" طبقه‌بندی می‌شود. نمونه اقلامی که تحت سرفصل "بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی" ارائه می‌شود، به شرح زیر است:

الف. جریانهای نقدی ورودی:

- سود و کارمزد دریافتی، و

- سود سهام دریافتی شامل سود سهام دریافتی از شرکتهای سرمایه‌پذیری که سرمایه‌گذاری در آنها به روش ارزش ویژه در حسابها انعکاس یافته است.

ب. جریانهای نقدی خروجی:

- سود و کارمزد پرداختی (اعم از اینکه به حساب دارایی تحصیل شده یا به هزینه دوره منظور شده باشد)،

- سود سهام پرداختی، و

- حصه‌ای از اقساط اجاره به شرط تملیک پرداختی که هزینه تأمین مالی محسوب می‌شود.

۳۰. در مورد برخی واحدهای تجاری از قبیل بانکها، مؤسسات مالی، شرکتهای سرمایه‌گذاری و شرکتهای بیمه هرگاه اقلامی از قبیل سود سهام، سود تسهیلات دریافتی و پرداختی، سود پرداختی به صاحبان سپرده‌های سرمایه‌گذاری،



درآمد سرمایه‌گذاریها و نظایر آن در محاسبه سود (زیان) عملیاتی در صورت سود و زیان منظور شود، کلیه مبالغ دریافتی و پرداختی در رابطه با ارقام مزبور به عنوان جریان وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد این واحدهای تجاری انعکاس می‌یابد.

۳۱. جریانهای نقدی مرتبط با مالیات بر درآمد برای اغلب استفاده‌کنندگان صورتهای مالی دارای اهمیتی ویژه است. باتوجه به دلایل زیر به موجب این استاندارد، مجموع جریانهای نقدی مرتبط با مالیات بر درآمد تحت سرفصل جداگانه‌ای در صورت جریان وجوه نقد انعکاس می‌یابد:

الف. تفکیک جریانهای نقدی مربوط به مالیات بر درآمد برحسب فعالیتهای به وجود آورنده آن (عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی) اغلب بر مبنایی اختیاری امکان‌پذیر است که این نحوه تخصیص اطلاعات مفیدی ارائه نمی‌کند.

ب. جریانهای مرتبط با مالیات بر درآمد معمولاً در یک جریان منفرد تبلور می‌یابد و جریانهای ورودی و خروجی جداگانه‌ای تشکیل نمی‌دهد. بدین لحاظ تخصیص آنها به سایر سرفصلهای اصلی صورت جریان وجوه نقد، لزوماً اطلاعات مورد انتظار را در مورد جریانهای نقدی واقعی واحد تجاری فراهم نمی‌آورد.

۳۲. جریانهای نقدی مورد اشاره در بند ۳۱ تنها منحصر به پرداختها یا علی‌الحسابهای پرداختی از بابت مالیات بر درآمد و یا استرداد مبالغ پرداختی از همین بابت است و در برگیرنده جریانهای نقدی مربوط به سایر انواع مالیاتها که درآمد مربوط جزء درآمد مشمول مالیات تلقی نمی‌شود (از قبیل مالیاتهای تکلیفی و مالیاتهای مستقیم و ضح شده بر تولید یا فروش) نیست. جریانهای نقدی مربوط به مالیاتهای اخیرالذکر برحسب مورد تحت سایر سرفصلهای اصلی در صورت جریان وجوه نقد ارائه می‌شود.

۳۳. جریانهای نقدی منظور شده تحت سرفصل "فعالیهای سرمایه‌گذاری" مشتمل بر جریانهای مرتبط با تحصیل و فروش سرمایه‌گذاریهای کوتاه‌مدت، سرمایه‌گذاریهای بلندمدت و داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود و نیز پرداخت و وصول تسهیلات اعطایی به اشخاص مستقل از واحد تجاری بجز کارکنان می‌باشد. نمونه‌هایی از جریانهای نقدی مرتبط با فعالیتهای سرمایه‌گذاری به شرح زیر است:

الف. جریانهای نقدی ورودی:

- دریافتهای نقدی حاصل از فروش سرمایه‌گذاری در سهام یا اوراق مشارکت سایر واحدهای تجاری.
- دریافتهای نقدی حاصل از فروش داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود.
- دریافتهای نقدی مرتبط با اصل سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی.
- دریافتهای نقدی حاصل از وصول اصل وامهای پرداختی به سایر اشخاص شامل وصول قرض الحسنه پرداختی.

ب. جریانهای نقدی خروجی:



- پرداختهای نقدی جهت تحصیل سرمایه‌گذاری در سهام یا اوراق مشارکت سایر واحدهای تجاری.
 - پرداختهای نقدی جهت تحصیل داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود. این پرداختها شامل پرداختهای مرتبط با مخارج توسعه منظور شده به دارایی و نیز ساخت دارایی ثابت مشهود توسط واحد تجاری است.
 - سپرده‌گذاری نزد بانکها در قالب سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلند مدت.
 - وامهای نقدی پرداختی به سایر اشخاص شامل قرض الحسنه.
۳۴. فعالیتهای سرمایه‌گذاری گاه جهت حفظ سطح جاری عملیات واحد تجاری و گاه جهت بسط یا محدود کردن حجم عملیات انجام می‌شود. علاوه بر این، فعالیتهای سرمایه‌گذاری ممکن است دارای اثرات تبعی بر فعالیتهای عملیاتی مثلاً از طریق ایجاد نیاز به سرمایه در گردش بیشتر باشد. اعتقاد بر این است که معیارهای تشخیص مخارجی که به منظور بسط حجم عملیات واحد تجاری انجام شده از مخارجی که جهت نگهداشت سطح عملیات صورت گرفته، در سطح واحدهای تجاری مختلف متفاوت است و این امر قابلیت مقایسه حاصل از ارائه اطلاعات تحت سرفصلهای اصلی را کاهش می‌دهد. توصیه می‌شود، آن دسته از واحدهای تجاری که چنین تمایزهایی را مفید می‌شمارند، آنها را از طریق انعکاس در قالب سرفصلهای اصلی و یا یادداشتهای توضیحی عملی سازند.
۳۵. جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای تأمین مالی شامل دریافتهای نقدی از تأمین کنندگان منابع مالی خارج از واحد تجاری (شامل صاحبان سرمایه) و بازپرداخت اصل آن است. افشای جداگانه جریانهای نقدی مزبور جهت پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی لازم به منظور ایفای تعهدات به تأمین کنندگان منابع مالی واحد تجاری مفید است. نمونه‌هایی از جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای تأمین مالی به شرح زیر است:
- الف. جریانهای نقدی ورودی :
- دریافتهای نقدی حاصل از صدور سهام.
 - دریافتهای نقدی حاصل از صدور اوراق مشارکت، وامها و سایر تسهیلات کوتاه مدت و بلند مدت.
- ب. جریانهای نقدی خروجی :
- بازپرداخت اصل اوراق مشارکت، وامها و سایر تسهیلات دریافتی.
 - پرداخت حصة اصل اقساط اجاره به شرط تملیک.
 - پرداخت هرگونه مخارج (بجز سود تضمین شده و کارمزد پرداختی بابت تأمین مالی) در رابطه با اخذ تسهیلات مالی، صدور سهام و اوراق مشارکت و سایر راههای تأمین مالی.
- دریافتها و پرداختهای نقدی با ماهیت تأمین مالی از یا به واحدهای سرمایه‌پذیری که سرمایه‌گذاری در آنها به روش ارزش ویژه در حسابها انعکاس یافته است به طور جداگانه تحت همین سرفصل اصلی نمایش می‌یابد.
۳۶. جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی زیر را می‌توان بر مبنای خالص گزارش کرد :



الف. دریافتها و پرداختهای نقدی از جانب مشتریان، هنگامی که جریانهای نقدی عملاً بیانگر فعالیتهای مشتری باشد و نه واحد تجاری.

ب. دریافتها و پرداختهای نقدی در رابطه با اقلامی که گردش آنها سریع، مبلغ آنها قابل ملاحظه و سر رسید اولیه آنها حداکثر سه ماه باشد.

۳۷. در برخی موارد، گزارش جریانهای نقدی اعم از عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی به طور ناخالص ممکن است اطلاعات مفیدی در اختیار استفاده‌کنندگان صورتهای مالی قرار ندهد. در این موارد جریانهای نقدی بر مبنای خالص گزارش می‌شود. نمونه‌هایی از جریانهای نقدی یاد شده به شرح زیر است:

- وصول مالیاتهای غیرمستقیم و عوارض از مشتریان و پرداخت آن به مراجع ذیربط.
- پرداختها و دریافتهای ناشی از خرید و فروش سرمایه‌گذاری به شرط آنکه به دفعات صورت گرفته باشد، مبالغ مربوط قابل ملاحظه باشد و سرمایه‌گذارها دارای سر رسید سه ماه یا کمتر باشد.

- دریافتها و پرداختهای مربوط به استقراضهای کوتاه مدتی که سر رسید آنها از سه ماه تجاوز نکند.

۳۸. علاوه بر موارد مذکور در بند ۳۶، جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی زیر را در بانکها و سایر مؤسسات مالی می‌توان بر مبنای خالص گزارش کرد:

الف. دریافتها و پرداختهای نقدی مرتبط با قبول و بازپرداخت انواع سپرده‌ها (سپرده‌های جاری قرض‌الحسنه، پس‌انداز و سپرده‌های مدت‌دار).

ب. سپرده‌گذاری نزد سایر بانکها و مؤسسات مالی و برداشت از سپرده‌های مذکور.

ج. تسهیلات و اعتبارات پرداختی به مشتریان و وصول اصل آنها.

۳۹. گزارش جریانهای نقدی عملیاتی به طور ناخالص توسط بانکها و مؤسسات مالی لزوماً اطلاعات مفیدی در اختیار استفاده‌کنندگان صورتهای مالی آنها قرار نمی‌دهد، زیرا جریانهای نقدی ناخالص عملیاتی در این گونه واحدهای تجاری اساساً جریانهایی است که در نتیجه تصمیم اشخاص ثالث مبنی بر سپرده‌گذاری یا اخذ وام ایجاد شده است و جریانهای نقدی مرتبط با واریز یا برداشت از حسابهای سپرده نزد بانکها خارج از تصمیم مدیریت بانک می‌باشد. بدین لحاظ، به موجب این استاندارد، بانکها و سایر مؤسسات مالی می‌توانند جریانهای نقدی عملیاتی را به طور خالص گزارش کنند. اعتقاد بر این است که این نحوه ارائه جریانهای نقدی عملیاتی در کنار گزارش جریانهای نقدی ناشی از سایر فعالیتهای بانکها و مؤسسات مالی، اطلاعات مفیدی در اختیار استفاده‌کنندگان صورتهای مالی قرار می‌دهد.

۴۰. هرگاه در حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته از روش ارزش ویژه یا روش بهای تمام شده استفاده شود، در صورت جریان وجوه نقد واحد تجاری سرمایه‌گذار تنها جریانهای نقدی بین واحد تجاری و واحد تجاری سرمایه‌پذیر گزارش می‌شود.



۴۱. صورت جریان وجوه نقد تلفیقی تنها در برگیرنده جریانهای نقدی خارج از گروه است. بدین ترتیب، جریانهای نقدی داخل گروه باید در تهیه صورت جریان وجوه نقد تلفیقی حذف شود. سود سهام پرداختی به سهامداران اقلیت تحت سرفصل اصلی "بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی" به طور جداگانه انعکاس می‌یابد. در مواردی که برای انعکاس سرمایه‌گذاری واحدهای تجاری فرعی در صورتهای مالی تلفیقی از روش ارزش ویژه استفاده می‌شود، صورت جریان وجوه نقد تلفیقی تنها در برگیرنده جریانهای نقدی واقعی بین گروه و واحد تجاری سرمایه پذیر است.

۴۲. مبالغ جریانهای نقدی خروجی ناشی از تحصیل یا جریانهای نقدی ورودی حاصل از فروش واحدهای تجاری فرعی باید به طور جداگانه تحت سرفصل فعالیت‌های سرمایه‌گذاری در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی گزارش شود. مبالغ مزبور باید به طور خالص و پس از کسر مانده‌های وجه نقد انتقالی در فرآیند تحصیل یا فروش محاسبه شود.

۴۳. واحد تجاری اصلی باید در ارتباط با تحصیل و فروش واحدهای تجاری فرعی موارد زیر را در یادداشت‌های توضیحی افشا کند:

الف. خالص ارزش داراییهای واحد تجاری فرعی تحصیل شده یا فروش رفته بر حسب طبقات عمده دارایی و بدهی.

ب. مابه‌ازای پرداختی یا دریافتی به تفکیک حصه نقدی و غیر نقدی.

ج. نحوه محاسبه خالص مانده وجه نقد پرداختی یا دریافتی مندرج در متن صورت جریان وجوه نقد.

پیوست شماره ۲ این استاندارد، نمونه‌ای از نحوه افشای موارد بالا را نشان می‌دهد.

۴۴. هرگاه طی دوره مالی، یک واحد تجاری فرعی به گروهی بپیوندد یا از آن جدا شود، صورت جریان وجوه نقد تلفیقی در برگیرنده جریانهای نقدی واحد تجاری فرعی مربوط برای دوره بعد از تملک یا قبل از فروش واحد تجاری فرعی یعنی همان دوره‌ای خواهد بود که صورت سود و زیان تلفیقی نتایج عملیات واحد تجاری فرعی را منعکس می‌سازد.

۴۵. جریانهای نقدی ناشی از معاملات ارزی باید با اعمال نرخ ارز رایج در تاریخ تسویه نقدی (یا نرخ قراردادی) به ریال تسعیر شده و در صورت جریان وجوه نقد ارائه شود.

۴۶. جریانهای نقدی واحدهای تجاری فرعی خارجی باید بر همان مبنایی که برای تسعیر عملکرد مالی آن بکار گرفته می‌شود به ریال تسعیر شده و در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی ارائه شود.

۴۷. در مواردی که واحد تجاری معاملاتی را به ارز انجام دهد، تا زمانی که در ارتباط با این معاملات وجه نقد ارزی دریافت یا پرداخت نشده باشد، این معاملات تأثیری بر خالص جریان وجوه نقد نخواهد داشت. در زمان تسویه نقدی اقلام دریافتی و پرداختی مربوط، دریافتها و پرداختهای ارزی به نرخ رایج در تاریخ تسویه نقدی (یا به نرخ قراردادی) در حسابها انعکاس می‌یابد و مبلغ ریالی حاصل، مبلغی است که در صورت جریان وجوه نقد انعکاس خواهد یافت. بنابراین هرگاه سود یا زیان ناشی از تسعیر معاملات تسویه شده به سود و زیان دوره



منظور شده با شد و این سود یا زیان ماهیت عملیاتی داشته باشد، در صورت کاربرد روش غیرمستقیم برای محاسبه خالص جریان وجه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی، تعدیل دیگری در سود عملیاتی ضرورت نخواهد داشت. به گونه مشابه، هرگاه سود یا زیان ناشی از تسعیر مانده‌های عملیاتی تسویه نشده به سود و زیان منظور شود، نحوه عمل به ترتیب فوق خواهد بود، چرا که مثلاً افزایش حسابهای دریافتنی در قالب گردش این حسابها، در تعدیلات سود عملیاتی منظور می‌شود و این افزایش که دربرگیرنده سود یا زیان ناشی از تسعیر مانده حسابهای دریافتنی است، مبالغ منظور شده به سود و زیان از بابت این تسعیر را خنثی می‌کند. در صورت کاربرد روش غیرمستقیم جهت محاسبه خالص جریان وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی، در موارد مندرج در صفحه بعد، تعدیل سود عملیاتی از بابت سود یا زیانهای ناشی از تسعیر معاملات تسویه شده و مانده‌های تسویه نشده ضرورت می‌یابد:

الف. هرگاه بخشی از سود یا زیان ناشی از تسعیر معاملات عملیاتی تسویه شده و مانده‌های عملیاتی تسویه نشده به موجب استانداردهای حسابداری یا قوانین آمره به سود و زیان دوره منظور نشده باشد.

ب. هرگاه سود یا زیان ناشی از تسعیر معاملات غیرعملیاتی تسویه شده یا مانده‌های غیرعملیاتی تسویه نشده در محاسبه سود عملیاتی دوره منظور شده باشد.

ج. هرگاه سود یا زیان ناشی از تسعیر وجه نقد در محاسبه سود یا زیان عملیاتی دوره منظور شده باشد.

لازم به ذکر است که در موارد الف و ب، تعدیلات انجام شده در محاسبه جریانهای نقدی در سرفصلهای اصلی مربوط منظور می‌شود. در ارتباط با بند ج، تعدیلات انجام شده به عنوان یکی از عوامل تطبیق بین مانده اول دوره و پایان دوره وجه نقد در صورت جریان وجوه نقد ارائه می‌شود.

۴۸. هرگاه بخشی از فعالیت واحد تجاری توسط یک واحد تجاری سرمایه‌پذیر خارجی انجام شود، جریانهای نقدی واحد تجاری خارجی بر همان مبنایی که برای تسعیر عملکرد مالی آن بکار گرفته شده، به ریال تسعیر و در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی انعکاس می‌یابد. هرگاه نرخ ارز مورد استفاده جهت تسعیر عملکرد مالی واحد تجاری، نرخ واقعی (نرخ تاریخ معامله) باشد، جریانهای نقدی بین واحدهای تجاری گروه، به طور کامل در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی حذف می‌شود. در مواردی که نرخ مورد استفاده جهت تسعیر با نرخ واقعی تفاوت داشته باشد (مثلاً نرخ میانگین ارز طی دوره)، حذف کامل جریانهای نقدی بین واحدهای تجاری گروه امکان‌پذیر نخواهد بود. راه حل عملی جهت برخورد با مغایرت ایجاد شده، تهاتر آن با خالص گردش حسابهای دریافتنی یا پرداختنی در صورت تطبیق سود (زیان) عملیاتی با خالص جریان وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی است.

۴۹. جریانهای نقدی استثنایی عملیاتی باید در صورت جریان وجوه نقد به طور جداگانه انعکاس یابد و افشای کافی در مورد ماهیت آنها در یادداشتهای توضیحی صورت گیرد.

۵۰. جریانهای نقدی استثنایی به آن دسته از جریانهای ورودی و خروجی وجه نقد اطلاق می‌شود که دارای اهمیت بوده، از عملیات در حال تداوم واحد تجاری ناشی شده و اقلامی را در بر می‌گیرد که به منظور ارائه تصویری مطلوب از انعطاف پذیری مالی واحد تجاری، افشای جداگانه آنها به لحاظ استثنایی بودن ماهیت یا وقوع ضرورت می‌یابد. جریانهای نقدی استثنایی که در صورت جریان وجوه نقد به طور جداگانه انعکاس می‌یابد با "اقلام استثنایی" که به موجب استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی در صورت سود و زیان به طور جداگانه



افشا می شود، لزوماً ارتباطی نداشته و مستلزم قضاوت مستقل است. برخی جریانهای نقدی عملیاتی که طبق تعریف فوق استثنایی تلقی می گردد، ممکن است تأثیری در سود و زیان عملیاتی دوره نداشته باشد، برای نمونه پیش دریافت عمده از خریداران در مواردی که دریافت آن معمول نبوده است.

۵۱. باتوجه به مراتب مندرج در بند ۵۰، تعیین و انعکاس جریانهای نقدی به عنوان جریانهای نقدی استثنایی در صورت جریان وجوه نقد مستلزم قضاوت مستقل درباره این جریانهاست و لزوماً نباید از نحوه برخورد با اقلام مرتبط با این جریانها در صورت سود و زیان تأثیر پذیرد. قضاوت مستقل در مورد جریانهای نقدی استثنایی همچنین متضمن ملاحظات گوناگونی است که تماماً باید مبتنی بر خصوصیات کیفی اطلاعات جهت تصمیم گیری اقتصادی استفاده کنندگان صورتهای مالی باشد. انعکاس برخی جریانهای نقدی تحت عنوان جریانهای نقدی استثنایی اصولاً بدین دلیل صورت می گیرد که توجه استفاده کننده به این مطلب جلب شود که جریان نقدی مورد اشاره استثنائاً، در سال جاری ایجاد شده است و لذا در پیش بینی جریانهای نقدی آتی، وجود یا عدم وجود این جریان نیز باید مورد ملاحظه قرار گیرد تا احياناً با تسری غیر معقول جریانهای نقدی سال جاری به سنوات آینده، تصویری نادرست از انعطاف پذیری مالی واحد تجاری در ذهن استفاده کنندگان صورتهای مالی شکل نگیرد. انعکاس جداگانه جریانهای وجه نقد استثنایی در قالب سرفصلهای فرعی، نظر استفاده کنندگان صورتهای مالی را از لحاظ دسترسی به اطلاعات مفید تأمین می کند و لذا لزومی به اطلاق عنوان استثنایی به این اقلام تحت سرفصلهای اصلی نیست، مگر در مورد جریانهای وجه نقد استثنایی عملیاتی که به لحاظ اهمیت اطلاعاتی آنها، انعکاس جداگانه این جریانها تحت عنوان جریانهای نقدی استثنایی ضرورت می یابد.

۵۴. همان گونه که در بند ۲۲ (ب) اشاره گردید، در روش غیرمستقیم، افزایش یا کاهش حسابها و اسناد دریافتی و پرداختی عملیاتی در زمره اقلام تعدیل کننده سود عملیاتی برای محاسبه خالص جریان وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی است. این بدان معناست که مسأله محوری در برخورد با حسابهای دریافتی و پرداختی اعم از کوتاه مدت و بلند مدت، عملیاتی بودن یا نبودن آن است. بر این اساس تغییرات در اقلام عملیاتی از قبیل مطالبات تجاری بلند مدت، بدهیهای تجاری بلند مدت، مطالبات و بدهیهای غیرتجاری بلند مدت (مانند وام کارکنان و مالیاتهای تکلیفی تقسیط شده)، به عنوان اقلام تعدیل کننده سود عملیاتی جهت محاسبه وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی منظور می شود. بدیهی است در صورت کاربرد روش مستقیم برای محاسبه جریان وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی، جریانهای نقدی مرتبط با حسابهای فوق در سرفصل فعالیتهای عملیاتی در صورت مزبور منعکس می شود. یکی از حسابهای بلندمدت غیرتجاری عملیاتی که در صورتهای مالی واحدهای تجاری انعکاس داشته و نحوه برخورد با جریانهای نقدی مربوط دچار ابهام است، ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان است. از آنجا که حساب مزبور یک بدهی بلند مدت عملیاتی است، در روش غیر مستقیم، تغییرات مانده این حساب طی دوره، در تعدیل سود عملیاتی مدنظر قرار می گیرد. در روش مستقیم، هرگونه پرداخت از بابت مزایای پایان خدمت کارکنان در زمره جریانهای نقدی عملیاتی منظور می شود.



۵۵. معاملاتی که مستلزم استفاده از وجه نقد نیست نباید در صورت جریان وجوه نقد انعکاس یابد. این معاملات، به استثنای معاملات مربوط به فعالیتهای عملیاتی، در صورت با اهمیت بودن باید در یادداشتهای توضیحی به نحوی مناسب افشا شود.

۵۶. صورت جریان وجوه نقد تنها منعکس کننده اثرات نقدی معاملات و سایر رویدادها است. این امر موجب می شود که معاملات غیر نقدی که در برخی مواقع در مجموعه معاملات و سایر رویدادهای واحد تجاری دارای اهمیت است، از نظر استفاده کننده صورتهای مالی دور بماند. بدین لحاظ جهت ارتقای کیفیت اطلاعات مندرج در صورت جریان وجوه نقد و فراهم آوردن زمینه های لازم جهت پیش بینی بهتر جریانهای نقدی آتی، افشای اطلاعات در مورد معاملات غیر نقدی با اهمیت در یادداشتهای توضیحی ضروری است. از آنجا که اثر معاملات غیر نقدی ممکن است در هریک از طبقه بندیهای صورت جریان وجوه نقد قرار گیرد، ارائه این اطلاعات در صورت تعدد موارد به تفکیک سرفصلهای اصلی صورت جریان وجوه نقد ممکن است ضرورت یابد. از نمونه های معاملات غیر نقدی می توان به تحصیل داراییهای ثابت مشهود در قبال تسهیلات مالی یا صدور سهام، مبادله موجودی مواد اولیه یا موجودی کالای ساخته شده با دارایی ثابت مشهود، افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده بستانکاران و جایگزینی وامهای بلند مدت با وامهای بلند مدت دیگر اشاره کرد. تغییرات در چارچوب حقوق صاحبان سرمایه که مبین طبقه بندی مجدد حسابهای تشکیل دهنده حقوق صاحبان سرمایه است از قبیل افزایش سرمایه از محل اندوخته ها و تخصیص اندوخته از محل سود انباشته، در زمره معاملات غیر نقدی مستلزم افشا تلقی نمی شود.

۵۷. به موجب استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی، تعدیلات سنواتی مستلزم ارائه مجدد ارقام سنوات قبل است. لذا در مواردی که این تعدیلات متضمن جریان وجه نقد در دوره جاری نباشد، در صورت جریان وجوه نقد دوره جاری انعکاس نمی یابد، بلکه حسب مورد ارقام مقایسه ای صورت جریان وجوه نقد و یادداشتهای توضیحی مربوط اصلاح می شود. از سوی دیگر، آن بخش از تعدیلات سنواتی که متضمن جریان وجه نقد طی دوره است، بر حسب ماهیت در سرفصلهای اصلی مربوط در صورت جریان وجوه نقد (بدون ذکر عنوان تعدیلات سنواتی) منظور می شود. نمونه تعدیلات نوع اول، تعدیل ذخیره استهلاک داراییهای ثابت مشهود، اصلاح آثار انباشته ناشی از تغییر در رویه های حسابداری و اصلاح اشتباهات ناشی از عدم ثبت فروشهای نقدی در سنوات قبل و نمونه تعدیلات نوع دوم، پرداخت هزینه های عملیاتی و مالیات سنوات قبل در دوره جاری است که در ارتباط با آنها ذخیره ای در دوره مالی قبل در نظر گرفته نشده است.

۵۸. واحد تجاری باید مبالغ با اهمیت وجه نقد را که استفاده از آن توسط گروه واحدهای تجاری مواجه با محدودیت است در یادداشتهای توضیحی افشا و در صورت لزوم توضیحات کافی در این مورد ارائه کند.

۵۹. در مواردی که استفاده از مبالغ با اهمیت وجه نقد یک واحد تجاری فرعی توسط گروه دارای محدودیت است، موضوع با ذکر مبالغ مربوط همراه با توضیحات لازم در یادداشتهای توضیحی واحد تجاری فرعی افشا می شود. یکی از نمونه های وجود محدودیت در استفاده از مبالغ وجه نقد، اقلامی است که در اختیار یک واحد تجاری فرعی مستقر در یک کشور خارجی



باشد اما به علت سیاستهای ارزی یا مقررات قانونی، قابل انتقال به سایر کشورها جهت استفاده واحد تجاری اصلی یا سایر واحدهای تجاری فرعی گروه نیست.

۵۹- مکرر. واحد تجاری باید خالص جریانهای نقدی عملیات متوقف شده را به تفکیک فعالیتهای عملیاتی، بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی، مالیات بر درآمد، فعالیتهای سرمایه‌گذاری و فعالیتهای تأمین مالی در متن صورت جریان وجوه نقد یا در یادداشتهای توضیحی افشا نماید. در خصوص واحدهای فرعی اخیراً تحصیل شده که شرایط طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را در زمان تحصیل احراز می‌کنند (به بند ۱۲ استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده مراجعه شود)، این افشا ضرورت ندارد.

۶۰. افشای برخی اطلاعات که جهت درک استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از وضعیت مالی و نقدینگی واحد تجاری، مربوط تلقی می‌شود، در یادداشتهای توضیحی توصیه می‌شود. برای نمونه افشای مانده استفاده نشده تسهیلات مالی که می‌تواند در فعالیتهای عملیاتی آتی یا تسویه تعهدات سرمایه‌ای بکار گرفته شود همراه با ذکر هرگونه محدودیت در استفاده از این تسهیلات، اطلاعات مفیدی فراهم می‌کند.

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.



۲. مبحث اصلی در حسابداری درآمد عملیاتی عمدتاً معطوف به تعیین زمان شناخت درآمد عملیاتی است. درآمد عملیاتی زمانی شنا سایی می شود 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 به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری 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 وظیفه ای 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 پیمانهای، طبق استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان حسابداری پیمانهای بلندمدت شناسایی می شود.
۶. استفاده دیگران از داراییهای واحد تجاری منجر به تحصیل درآمدهای عملیاتی زیر می شود:
 - الف. سود تضمین شده: مبالغی که بابت استفاده از وجوه نقد یا معادل وجه نقد واحد تجاری مطالبه می شود،
 - ب. درآمد حق امتیاز: مبالغی که بابت استفاده از داراییهای غیرجاری واحد تجاری نظیر امتیاز ساخت، علائم تجاری، حق انتشار و نرم افزار رایانه ای مطالبه می شود، و
 - ج. سود سهام: مبالغی از سود توزیع شده واحد سرمایه پذیر که متناسب با سهم الشرکه واحد تجاری عاید آن می شود.
۷. در این استاندارد، درآمد عملیاتی حاصل از موارد زیر مطرح نمی شود:
 - الف. سود سهام حاصل از سرمایه گذاریهایی که به روش ارزش ویژه به حساب گرفته می شود،
 - 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 دریافتنی 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 دریافتنی 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 دریافتنی 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 مشابه مبادله شود، این مبادله به عنوان معامله‌ای درآمدزا تلقی می‌گردد. در این حالت درآمد عملیاتی به ارزش منصفانه کالاها یا خدمات دریافتی پس از تعدیل از بابت سرک نقدی اندازه‌گیری می‌شود. هرگاه ارزش منصفانه کالاها یا خدمات دریافتی را نتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد، درآمد عملیاتی به ارزش منصفانه کالاها یا خدمات واگذار شده پس از تعدیل از بابت سرک نقدی، اندازه‌گیری می‌شود.

۱۴. معیارهای شناخت مندرج در این استاندارد معمولاً به طور جداگانه در مورد هر معامله اعمال می‌شود. 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 دوره‌های آتی منتقل و به عنوان درآمد عملیاتی طی دوره اجرای خدمات مورد شناخت قرار می‌گیرد. بالعکس، هرگاه دو یا چند معامله به گونه‌ای 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 می‌شود. 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 می‌شود 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 گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری 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 گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

۱۷. اگر واحد تجاری بخش عمده‌ای از مخاطرات و مزایای مالکیت را حفظ کند، معامله مربوط، فروش تلقی نمی‌گردد و لذا درآمدی از بابت آن شناسایی نمی‌شود. این امر ممکن است در حالات مختلفی اتفاق بیفتد. نمونه‌هایی 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 ضمانت‌نامه 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 به‌گونه‌ای 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 به‌گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، درآمد عملیاتی مربوط باید با توجه به میزان تکمیل آن معامله شناسایی شود. ماحصل معامله، زمانی به‌گونه‌ای 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، به‌گونه‌ای 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 تحمل‌شده 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.



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 می‌کند:
- الف. ذخایر: بعنوان بدهی شناسایی می‌شود (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 نمی‌شود، زیرا:
۱. تعهدات احتمالی است و وجود تعهد فعلی واحد تجاری که منجر به خروج منافع اقتصادی می‌شود، 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 امکان‌پذیر نمی‌باشد).
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 به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد باشد.
- اگر این شرایط احراز نگردد، هیچ ذخیره‌ای 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 می‌شود که یک رویداد گذشته تعهد فعلی را بوجود آورده است.
۲۴. واحد تجاری نباید بدهی احتمالی را شناسایی کند.
۲۵. بدهی احتمالی افشا می‌شود، 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 ذخیره‌ای که اندازه‌گیری می‌شود مربوط به اقلام متعددی باشد، تعهد از طریق تعیین وزن هر یک از پیامدهای ممکن با توجه به احتمال وقوع آنها برآورد می‌شود. این روش آماری برآورد، "ارزش مورد انتظار" نامیده می‌شود. 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 می‌گیرد.



مثال : واحد تجاری محصولات خود را همراه با ضمانت شش ماهه بابت رفع هرگونه عیب و نقص ناشی از تولید به فروش می‌رساند. 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:

$$0/4 = (4 \text{ میلیون} \times 5\%) + (1 \text{ میلیون} \times 20\%) + (\text{صفر} \times 75\%)$$

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 نشان دادن 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 در خصوص 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 در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۵/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم الاجراست.



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 غیرتعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه با اهمیت باشد، عدم افشای آنها می تواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می شود، تأثیر بگذارد. موارد زیر نمونه هایی از رویدادهای غیرتعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه است که عموماً منجر به افشا می شود :
- الف. موارد عمده ترکیب تجاری بعد از تاریخ ترازنامه (استاندارد حسابداری شماره ۱۹ با عنوان ترکیبهای تجاری افشای موارد خاصی را الزامی می کند) یا واگذاری یک واحد فرعی،
- ب . اعلام برنامه ای برای توقف عملیات،
- ج . موارد عمده خرید داراییها، طبقه بندی 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 آتش سوزی بعد از تاریخ 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 تاریخ ترازنامه،
- ز . تغییرات عمده غیرمتعارف در قیمت داراییها یا نرخ ارز بعد از تاریخ ترازنامه،
- ح . تغییرات در نرخهای مالیاتی یا قوانین مالیاتی وضع شده یا اعلام شده بعد از تاریخ ترازنامه، در صورتی که به دوره های مالی گذشته تسری نداشته باشد،
- ط . ایجاد تعهدات یا بدهیهای احتمالی عمده، برای مثال از طریق صدور ضمانت نامه، و
- ی . دعوای حقوقی عمده که صرفاً ناشی از رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه باشد.
- ۲۰ . الزامات این استاندارد در مورد صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۵/۱/۱ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.



۲. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- عملیات متوقف شده: یک بخش از واحد تجاری است که واگذار یا برکنار شده یا به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است، و:
- 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.
- عملیات در حال تداوم: کلیه عملیات واحد تجاری به استثنای عملیات متوقف شده.
- اقدام استثنایی: اقدامی با اهمیت است که منشأ آن رویدادها یا معاملاتی می باشد که در چارچوب عملیات در حال تداوم شرکت واقع می گردد و به منظور ارائه تصویری مطلوب، افشای جداگانه آنها، منفرداً یا در صورت تشابه نوع، در مجموع، به لحاظ استثنایی بودن ماهیت یا وقوع ضرورت می یابد.
- تعدیلات سنواتی: تعدیلاتی با اهمیت است که به سنوات قبل مربوط می شود و از تغییر در رویه حسابداری یا اصلاح اشتباه ناشی می گردد. تعدیلات سنواتی، اصلاحات تکرار شونده معمول و تعدیل برآوردهای انجام شده در سنوات قبل را شامل نمی شود.
- یک بخش از واحد تجاری: جزئی از عملیات و جریانهای نقدی واحد تجاری است که از لحاظ عملیاتی و اهداف گزار شگری مالی، به وضوح از سایر فعالیتهای واحد تجاری متمایز باشد.
۳. کلیه درآمدها و هزینههای شناسایی شده باید در صورت سود و زیان یا صورت سود و زیان جامع منعکس شود. درآمدها و هزینهها تنها در مواردی در صورت سود و زیان دوره انعکاس نمی یابد که به موجب استانداردهای حسابداری مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می شود.
۵. صورت سود و زیان جامع به عنوان یک صورت مالی اساسی، باید کل درآمدها و هزینههای شناسایی شده طی دوره را که قابل انتساب به صاحبان سرمایه است، به تفکیک اجزای تشکیل دهنده آنها نشان دهد.
۸. صورت سود و زیان جامع باید موارد زیر را به ترتیب نشان دهد:
- الف. سود یا زیان خالص دوره طبق صورت سود و زیان.
- ب. سایر درآمدها و هزینههای شناسایی شده به تفکیک.
- ج. تعدیلات سنواتی.



۱۳. هرگاه اجزای صورت سود و زیان جامع محدود به سود یا زیان خالص دوره و تعدیلات سنواتی باشد، ارائه صورت سود و زیان جامع ضرورتی ندارد. در چنین حالتی باید در یادداشتی ذیل صورت سود و زیان دوره، عدم لزوم ارائه صورت سود و زیان جامع افشا شود.
۱۶. اقلام استثنایی باید در محاسبه سود یا زیان عملیات در حال تداوم منظور شود. مبلغ هر قلم استثنایی (منفرداً یا در صورت تشابه نوع، در مجموع) باید به طور جداگانه و ترجیحاً در متن صورت سود و زیان تحت سرفصل درآمد یا هزینه مربوط منعکس گردد. اعم از اینکه انعکاس این اقلام در متن صورت سود و زیان یا در یادداشت‌های توضیحی صورت گیرد، این اقلام باید به عنوان اقلام استثنایی قابل تشخیص باشد و این گونه تصریح گردد. شرح مناسبی در مورد هر یک از اقلام استثنایی جهت درک ماهیت این اقلام ضروری است.
۳۱. آثار تغییر در برآوردهای حسابداری باید در تعیین سود یا زیان خالص دوره‌ای منظور شود که در آن، تغییر صورت گرفته است. بدیهی است چنانچه تغییر مزبور بر دوره‌های بعدی نیز اثر گذارد، آثار چنین تغییری باید در تعیین سود یا زیان خالص دوره‌های بعدی منظور شود.
۳۴. آثار تغییر در برآوردهای حسابداری باید تحت همان سرفصل‌هایی که قبلاً در صورت سود و زیان انعکاس می‌یافت طبقه‌بندی شود.
۳۶. ماهیت و مبلغ تغییر در برآورد حسابداری که دارای اثر با اهمیتی در دوره جاری است یا انتظار می‌رود اثر با اهمیتی در دوره‌های بعد داشته باشد، باید افشا گردد. در صورتی که تعیین مبلغ تغییر عملی نباشد، موضوع باید در یادداشت‌های توضیحی افشا شود.
۳۸. اثر تعدیلات سنواتی باید از طریق اصلاح مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره در صورتهای مالی منعکس گردد. اقلام مقایسه‌ای صورتهای مالی نیز باید ارائه مجدد شود، مگر آنکه این امر عملی نباشد. در چنین شرایطی موضوع باید در یادداشت‌های توضیحی افشا شود. همچنین میزان و ماهیت اقلام تشکیل‌دهنده تعدیلات سنواتی و دلایل توجیهی تغییر در رویه حسابداری و همچنین این امر که اقلام مقایسه‌ای صورتهای مالی ارائه مجدد شده است (یا عملی نبودن ارائه مجدد) باید در یادداشت‌های توضیحی افشا گردد.
۴۱. ممکن است در دوره جاری اشتباهاتی مربوط به صورتهای مالی یک یا چند دوره مالی گذشته کشف گردد. این اشتباهات می‌تواند از جمله، ناشی از موارد زیر باشد:
- الف. اشتباهات ریاضی،
 - ب. اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری،
 - ج. تعبیر نادرست یا نادیده گرفتن واقعیتهای موجود در زمان تهیه صورتهای مالی،
 - د. تغییر از یک رویه غیر استاندارد حسابداری به یک رویه استاندارد حسابداری، و
 - ه. موارد تقلب.
- اصلاح این اشتباهات در صورتی که با اهمیت نباشد، در سود یا زیان خالص دوره جاری منظور می‌گردد.



۴۴. صورتهای مالی باید تغییرات حقوق صاحبان سرمایه را منعکس کند. بخشی از این تغییرات در گردش حساب سود و زیان انباشته مستقیماً در ذیل صورت سود و زیان دوره انعکاس می‌یابد. سایر تغییرات از جمله گردش حساب اندوخته قانونی، حساب اندوخته اختیاری و حسابهای مربوط به اقلامی که طبق استانداردهای حسابداری مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌گردد و همچنین تغییرات ناشی از افزایش یا کاهش سرمایه باید در یادداشت‌های توضیحی مربوط افشا شود.
۴۷. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.



استاندارد حسابداری شماره ۸

حسابداری موجودی مواد و کالا

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 می شود و مدت زمان لازم برای تکمیل پیمان عمدتاً چنان است که فعالیت پیمان در دورههای مالی متفاوت قرار می گیرد. پیمانی که طبق این استاندارد، بلندمدت تلقی می گردد، 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 می کند.
- 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. علی الحسابها: مبالغی است که به طور موقت در قبال صورت حسابهای صادره در دست بررسی دریافت می شود.
 - ب. سایر دریافتها: عبارت است از اقلامی که ماهیت علی الحساب نداشته، لیکن در قبال پیشرفت کار دریافت می شود 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 باز یافت 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 مانده 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 دریافتنی 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.



استاندارد حسابداری شماره ۱۰ 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، نهادهای و ارگانهای دولتی، شرکتهایی 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 تحمل شده 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 ثابت 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 (مانده 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 غیر پولی دریافتی در متن قوانین آمره مربوط مشخص شده باشد، کاربرد این مبانی به شرط آنکه موجب انعکاس داراییهای اهدایی به ارزش شهای بیش از ارزش منصفانه در زمان انتقال نگردد، قابل پذیرش خواهد بود.

۲۰. بجز مواردی که نحوه انعکاس کمکهای بلاعوض مربوط به داراییهای ثابت م شهود 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 بلاعوض" 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 اهمیتیتی 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.



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 می‌تواند از واگذاری دارایی پس از کسر مخارج برآوردی و 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، هر کدام 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 گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری 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 ترازنامه 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 طبقه‌ای که دارایی مزبور به آن تعلق دارد، الزامی است.
۳۷. تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود، باید توسط ارزیابان مستقل و دارای صلاحیت حرفه‌ای، 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 ترازنامه به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی می‌شود و در صورت سود و زیان جامع انعکاس می‌یابد. 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 می‌شود. 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 می‌گردد. 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 می‌شود، 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 بازیافت 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 بازیافتنی 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 بازیافتنی یک دارایی ثابت مشهود که براساس مندرجات بند ۵۹، به کمتر از بهای تمام شده 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 درآینده 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 و صول آن محتمل و مبلغ آن به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری می‌شود، شناسایی گردد.
۷۰. یک قلم دارایی ثابت مشهود در زمان واگذاری یا هنگامی که به طور دائمی بلا استفاده می‌شود و هیچ منافع اقتصادی آتی از واگذاری آن انتظار نمی‌رود، 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 اجاره‌ها" الزامی می‌باشد. سود یا زیان ناشی از واگذاری و برکناری نباید به عنوان درآمد یا هزینه عملیاتی طبقه‌بندی 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 اندازه‌گیری 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 گونه‌ای که موارد زیر را نشان دهد:
 - اضافات،
 - فروش، سایر واگذاریها، داراییهای برکنار شده و داراییهایی که طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده" به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی 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 سرمایه‌ای 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 "فعالتهای 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، در خصوص معاملات با سایر واحدهای تجاری که مستقیماً و نه از طریق واحد تجاری گزارشگر تحت کنترل دولت می‌باشند، در دامنه کاربرد این استاندارد قرار نمی‌گیرد، مگر اینکه اوراق سهام یا اوراق مشارکت واحد تجاری گزارشگر به عموم عرضه شده یا در جریان عرضه عمومی باشد.
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 می شود، 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 صرف نظر از مطالبه یا عدم مطالبه بهای آن است.
 - خویشاوندان نزدیک : خویشاوند نسبی و سببی فرد که انتظار می رود در معامله با واحد تجاری، وی را تحت نفوذ قرار دهد یا تحت نفوذ وی واقع شود که معمولاً شامل خویشاوندان نسبی و سببی طبقه اول تا سوم است.
 - کنترل : توانایی راهبری سیاستهای مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به منظور کسب منافع اقتصادی از فعالیتهای آن.
 - مدیران اصلی : اشخاصی که به طور موظف یا غیر موظف اختیار و مسئولیت برنامه ریزی، هدایت و کنترل فعالیتهای واحد تجاری را به طور 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 تصمیم گیریهایی 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، کنترل کننده نهایی را افشا کند. چنانچه هیچ یک از واحدهای تجاری اصلی و کنترل کننده نهایی، صورتهای مالی برای استفاده عمومی تهیه نکنند، نام واحد تجاری اصلی بعدی که این کار را انجام می دهد 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 هر گونه تضمین ارائه شده یا دریافت شده،
 - د. ذخیره مطالبات مشکوک الوصول مربوط به مانده حسابهای فیما بین، و
 - ه. هزینه مطالبات سوخت شده و مشکوک الوصول 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.



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.



۲. این استاندارد باید برای ارائه داراییهای جاری و بدهیهای جاری در ترازنامه بکار گرفته شود.
۶. کلیه واحدهای تجاری، به استثنای موارد مذکور در بند ۷، باید با رعایت الزامات مندرج در بندهای ۱۱ الی ۱۸، داراییهای جاری و بدهیهای جاری را به عنوان طبقاتی جداگانه در ترازنامه منعکس کنند.
۷. طبقه‌بندی برخی اقلام دارایی و بدهی به عنوان داراییهای جاری و بدهیهای جاری در مورد آن دسته از واحدهای تجاری که در ارتباط با نحوه طبقه‌بندی و ارائه داراییها و بدهیها مشمول استانداردهای حسابداری خاص یا مفاد قوانین آمره مشخص است و نیز آن دسته از واحدهای تجاری که چرخه عملیاتی آنها نامشخص یا خیلی طولانی باشد، الزامی نیست. این واحدهای تجاری باید از ارائه جمعهای فرعی برای داراییها و بدهیها که در ذهن استفاده‌کنندگان صورتهای مالی طبقه‌بندی موصوف را تداعی کند، پرهیز کنند.
۱۱. یک دارایی زمانی باید به عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی شود که:
 - الف. انتظار رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یک سال 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.
 سایر داراییها باید به عنوان داراییهای غیرجاری طبقه‌بندی شود.
۱۳. یک بدهی زمانی باید به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی شود که انتظار رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یکسال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی‌تر است، تسویه شود. سایر بدهیها باید به عنوان بدهیهای غیرجاری طبقه‌بندی شود.
۱۷. جمع کل داراییهای جاری و جمع کل بدهیهای جاری باید در ترازنامه نشان داده شود.
۱۸. مبلغ یک دارایی جاری یا بدهی جاری نباید از بدهی جاری یا دارایی جاری دیگر کسر شود، مگر آنکه شرایط تهاثر داراییها و بدهیها مندرج در استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان "نحوه ارائه صورتهای مالی" برقرار باشد.
۱۹. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.



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، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته در صورتهای مالی تلفیقی و مجموعه را تعیین نمی‌کند لیکن درخصوص نحوه حسابداری سرمایه‌گذاریهای پیشگفته در صورتهای مالی جداگانه کاربرد دارد مگر در مواردی که در استانداردهای حسابداری مربوط به سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته نحوه عمل دیگری تجویز شده باشد.
۵. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر 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.
 - ابزار مالکانه: هر قراردادی که معرف وجود حقوق باقیمانده نسبت به داراییهای واحد تجاری پس از کسر کلیه بدهیهای آن 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 مبادله یا یک بدهی را تسویه کنند.
 - اوراق مشتقه: ابزار مالی یا قرارداد دیگری که دارای سه ویژگی زیر است:
 - الف. ارزش آن در واکنش به تغییرات قیمت دارایی پایه مانند سهام و کالا تغییر کند،
 - ب. مستلزم سرمایه‌گذاری خالص اولیه نباشد یا در مقایسه با سایر قراردادهایی که انتظار می‌رود در برابر تغییر عوامل بازار واکنش مشابهی نشان دهند، سرمایه‌گذاری خالص اولیه کمتری نیاز داشته باشد، و
 - ج. در آینده تسویه شود.
 - بازار فعال: بازاری است که در آن دفعات و حجم معاملات دارایی و بدهی برای ارائه مستمر اطلاعات قیمت‌گذاری کافی است.
 - بدهی مالی: هر بدهی که یکی از موارد زیر باشد:
 - الف. تعهد قراردادی؛
 ۱. برای تحویل وجه نقد یا دارایی مالی دیگر به اشخاص دیگر، یا
 ۲. برای مبادله داراییهای مالی یا بدهیهای مالی با اشخاص دیگر، تحت شرایطی که به صورت بالقوه برای واحد تجاری نامطلوب است، یا
 - ب. قراردادی که از طریق ابزار مالکانه واحد تجاری تسویه خواهد شد یا ممکن است تسویه گردد و؛
 ۱. اوراق غیرمشتقه‌ای است که در ازای آن واحد تجاری به تحویل تعداد متغیری ابزار مالکانه واحد تجاری متعهد است یا ممکن است متعهد شود، یا



۲. اوراق مشتقه‌ای است که به شیوه‌ای به جز معاوضه مبلغ ثابتی وجه نقد یا دارایی مالی دیگر با تعداد ثابتی ابزار مالکانه واحد تجاری تسویه خواهد شد یا ممکن است تسویه شود.
- تعهد قطعی: توافقی لازم‌الاجرا برای مبادله مقدار مشخصی از منابع به قیمتی مشخص در تاریخ یا تاریخهای مشخص در آینده است.
- حق تقدم: با توجه به مفاد ماده ۱۶۶ اصلاحیه قانون تجارت، حقی است قابل نقل و انتقال متعلق به صاحبان سهام واحد تجاری، که هنگام خرید سهام جدید به نسبت سهامی که مالکند به ایشان تعلق می‌گیرد.
- خالص ارزش فروش: عبارت است از مبلغ وجه نقد یا معادل آن که از طریق فروش دارایی در شرایط عادی و پس از کسر کلیه مخارج فروش حاصل می‌شود.
- دارایی مالی: هر دارایی که یکی از موارد زیر باشد:
 - الف. وجه نقد.
 - ب. ابزار مالکانه از قبیل سهام یا حق تقدم سهام واحد تجاری دیگر.
 - ج. حق قراردادی:
۱. برای دریافت وجه نقد یا دارایی مالی دیگر از اشخاص دیگر، یا
۲. برای مبادله داراییهای مالی یا بدهیهای مالی با اشخاص دیگر، تحت شرایطی که به صورت بالقوه برای واحد تجاری مطلوب است.
- د. قراردادی که از طریق ابزارهای مالکانه واحد تجاری تسویه خواهد شد یا ممکن است تسویه شود، و:
۱. اوراق غیرمشتقه‌ای است که در ازای آن واحد تجاری به دریافت تعداد متغیری ابزار مالکانه واحد تجاری متعهد است یا ممکن است متعهد شود، یا
۲. اوراق مشتقه‌ای است که به شیوه‌ای به جز معاوضه مبلغ ثابتی وجه نقد یا دارایی مالی دیگر با تعداد ثابتی ابزار مالکانه واحد تجاری تسویه خواهد شد یا ممکن است تسویه شود.
- سرمایه‌گذاری: نوعی دارایی است که واحد سرمایه‌گذار برای کسب منافع اقتصادی از طریق دریافت منافع (به شکل سود سهام و سود تضمین شده)، افزایش ارزش، پوشش ریسک‌های آتی یا مزایای دیگر (مانند مزایای ناشی از مناسبات تجاری) نگهداری می‌کند.
- سرمایه‌گذاری بلندمدت: طبقه‌ای از سرمایه‌گذاریهاست که به قصد استفاده مستمر در فعالیتهای واحد تجاری نگهداری می‌شود. سرمایه‌گذاری هنگامی به عنوان دارایی غیرجاری طبقه‌بندی می‌شود که قصد نگهداری آن برای مدت طولانی به وضوح قابل اثبات باشد.
- سرمایه‌گذاری جاری: به طبقه‌ای از سرمایه‌گذاریها گفته می‌شود که سرمایه‌گذاری بلندمدت نباشد.



- سرمایه‌گذاری در املاک : عبارت از سرمایه‌گذاری در زمین یا ساختمانی است که عملیات ساخت و توسعه آن به اتمام رسیده و به جهت ارزش بالقوه‌ای که از نظر سرمایه‌گذاری دارد (افزایش ارزش و اجاره) و نه به قصد استفاده توسط واحد تجاری سرمایه‌گذار نگهداری می‌شود.
- سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار : نوعی سرمایه‌گذاری است که برای آن بازاری فعال، آزاد و در دسترس، وجود دارد به طوری که از طریق آن بتوان به ارزش بازار یا شاخصی قابل اتکا که محاسبه ارزش بازار را امکان‌پذیر سازد، دست یافت.
- سهام جایزه : عبارت است از توزیع سهام بین صاحبان سهام واحد تجاری از محل سود انباشته، اندوخته‌ها یا صرف سهام که با توجه به اصلاحیه قانون تجارت موکول به تصویب مجمع عمومی فوق‌العاده است.
- صندوق سرمایه‌گذاری: نهادی مالی است که منابع مالی حاصل از انتشار گواهی سرمایه‌گذاری را در موضوع فعالیت مصوب خود سرمایه‌گذاری می‌کند.
- مصون سازی: به اقداماتی اطلاق می‌شود که به منظور کاهش یا جبران ریسک ناشی از تغییرات در ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی مربوط به یک قلم خاص انجام می‌گیرد.
- مصون سازی ارزش منصفانه: عبارت است از مصون سازی ریسک تغییر ارزش منصفانه یک دارایی یا بدهی شناسایی شده یا یک تعهد قطعی شناسایی نشده، یا بخش مشخصی از آن دارایی، بدهی یا تعهد قطعی که قابل انتساب به ریسک خاصی باشد و بتواند بر سود یا زیان اثر بگذارد.
- مصون سازی جریان نقدی: مصون سازی ریسک تغییرپذیری جریانهای نقدی که:
 ۱. قابل انتساب به ریسک خاصی در ارتباط با دارایی یا بدهی شناسایی شده (نظیر تمام یا بخشی از پرداختهای آتی سود تضمین شده مربوط به بدهی با نرخ متغیر) یا معامله آتی بسیار محتمل، باشد، و
 ۲. بتواند بر سود یا زیان اثر بگذارد.
- 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 ترازنامه 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 ۲۸ تا ۳۷ تعیین و ارائه کنند.
- ۲۳. چنانچه سرمایه‌گذاری تحصیل شده دربرگیرنده سود تضمین شده تعلق گرفته و دریافت نشده یا سود پیش از تحصیل باشد، بهای تمام شده سرمایه‌گذاری عبارت از بهای خرید بعد از کسر هرگونه سود تعلق گرفته و دریافت نشده خواهد بود.



۲۸. سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله در بازار، شامل سرمایه‌گذاری در اوراق مشتقه، هرگاه به عنوان دارایی جاری نگهداری شود باید در ترازنامه به خالص ارزش فروش منعکس شود.
۲۹. 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 منعکس‌کننده عوایدی باشد که واحد تجاری سرمایه‌گذار به طور واقع بینانه، انتظار کسب آن را در صورت واگذاری سرمایه‌گذاری در روال عادی فعالیت تجاری داشته باشد.
۳۰. 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. 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 طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان "کاهش ارزش داراییها"، یا
- 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 سالانه خواهد بود.
۳۷. مبلغ کل سرمایه‌گذاریهای بلندمدت و سایر سرمایه‌گذاریهای جاری، عبارت از جمع مبلغ دفتری تک تک سرمایه‌گذاریهای مربوط است که جداگانه تعیین می‌شود.
۳۸. افزایش یا کاهش در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله شامل سرمایه‌گذاری در اوراق مشتقه که به عنوان دارایی جاری نگهداری می‌شود، باید در صورت سود و زیان شناسایی گردد مگر در مواردی که سرمایه‌گذاری در اوراق مشتقه با هدف مصون‌سازی جریان نقدی انجام شده باشد.
۳۹. تغییرات در ارزش بازار سرمایه‌گذاری در اوراق مشتقه که با هدف مصون‌سازی جریان نقدی صورت می‌پذیرد، باید به شرح زیر شناسایی شود:
۱. بخشی از سود یا زیان اوراق مشتقه که در مصون‌سازی، اثربخش تشخیص داده شده است، باید در صورت سود و زیان جامع شناسایی شود (توضیحات مربوط به مفهوم اثربخشی در پیوست شماره ۱ ارائه شده است).
۲. بخش غیر اثربخش سود یا زیان اوراق مشتقه باید در صورت سود و زیان دوره شناسایی شود.



۴۰. چنانچه در مصون سازی ارزش منصفانه، قلم مصون شده به بهای تمام شده اندازه گیری می شود، باید سود یا زیان قابل انتساب به ریسک مصون شده در صورت سود و زیان شناسایی و مبلغ دفتری قلم مصون شده به همان میزان تعدیل گردد.
۴۱. در صورتی که مصون سازی جریان نقدی، متعاقباً به شناخت یک دارایی مالی یا یک بدهی مالی منجر شود، سود یا زیان مربوط که در صورت سود و زیان جامع شناسایی شده بود، باید در همان دوره یا دوره هایی که دارایی تحصیل شده یا بدهی تقبل شده بر سود یا زیان اثر می گذارد (مانند دوره هایی که درآمد مالی یا هزینه مالی شناسایی می شود) به سود (زیان) انباشته منتقل شود. با این حال، اگر واحد تجاری انتظار داشته باشد تمام یا بخشی از زیانی که در صورت سود و زیان جامع شناسایی شده است، طی یک یا چند دوره آتی باز یافت نشود، باید مبلغی را که انتظار باز یافت آن را ندارد به سود (زیان) انباشته منتقل کند.
۴۲. هرگاه سایر سرمایه گذاری های جاری (غیر از سریع المعامله در بازار) به خالص ارزش فروش منعکس شود، هرگونه افزایش و کاهش مبلغ دفتری سرمایه گذاری باید در صورت سود و زیان دوره شناسایی شود.
۴۳. هرگاه سرمایه گذاری بلند مدت به مبلغ تجدید ارزیابی منعکس شود، نحوه حسابداری آن باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان "دارایی های ثابت مشهود" باشد. افزایش مبلغ دفتری سرمایه گذاری بلند مدت در نتیجه تجدید ارزیابی آن 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 سرمایه گذاری به عنوان درآمد شناسایی شود. کاهش مبلغ دفتری یک قلم سرمایه گذاری بلند مدت در نتیجه تجدید ارزیابی آن 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، این کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان سرمایه گذاری در حساب مازاد تجدید ارزیابی بدهکار گردد و باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی شود.
۴۴. 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 ۴۳، درآمد تحقق نیافته تلقی می گردد. بنابراین، به استثنای مواردی که نحوه عمل حسابداری آن به موجب قانون مشخص شده است، افزایش سرمایه به طور مستقیم از محل مازاد مزبور مجاز نیست و تنها در زمان واگذاری سرمایه گذاری باید، طبق بند ۴۷ به سود (زیان) انباشته منتقل شود.
۴۵. دریافت سهام جایزه موجب تغییر در مبلغ دفتری سرمایه گذاری نمی شود بلکه به منظور تعیین مبلغ دفتری هر سهم، مبلغ دفتری سرمایه گذاری باید به تعداد کل سهام موجود بعد از دریافت سهام جایزه تقسیم شود.
۴۷. هرگاه یک سرمایه گذاری واگذار شود، تفاوت عواید حاصل از واگذاری و مبلغ دفتری آن باید به سود و زیان دوره منظور شود. در مورد سرمایه گذاری های جاری که به خالص ارزش فروش ثبت شده و سرمایه گذاری های بلند مدتی که به مبلغ تجدید ارزیابی انعکاس یافته است، سود یا زیان واگذاری باید نسبت به آخرین مبلغ دفتری



آن تعیین و به سود و زیان دوره منظور 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 سود (زیان) انباشته منتقل شود.

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

۵۱. به استثنای سرمایه‌گذاریهای بلندمدت دارای سررسید، تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاریهای بلندمدت به جاری باید صرفاً با رعایت شرایط مندرج در استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده" انجام شود.

۵۲. تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاریهای جاری به بلندمدت تنها در شرایطی مجاز است که واحد سرمایه‌گذار حداقل به نفوذ قابل ملاحظه در واحد سرمایه‌پذیر دست یابد. در این صورت سرمایه‌گذاری باید با توجه به رویه مورد استفاده، حسب مورد به اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش، یا خالص ارزش فروش در زمان تغییر طبقه‌بندی، اندازه‌گیری شود. مبلغ جدید به عنوان مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت محسوب می‌گردد.

۵۳. علاوه بر موارد ذکر شده در بندهای بالا، اقلام زیر باید به سود و زیان دوره 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".

۵۵. اطلاعات زیر باید در صورتهای مالی افشا شود:

الف. رویه‌های حسابداری مورد استفاده برای سرمایه‌گذاریها مشتمل بر نحوه حسابداری تغییرات مبلغ دفتری،

ب. انعکاس سرمایه‌گذاریهای جاری به تفکیک سریع‌ال معامله در بازار و سایر سرمایه‌گذاریها.

ج. بازدهی طبقات مختلف سرمایه‌گذاری به تفکیک سود سهام، تغییر ارزش و سود یا زیان واگذاری،

د. ارزش بازار سرمایه‌گذاریهای سریع‌ال معامله در بازار که به عنوان دارایی غیرجاری نگهداری شده است،

ه. مبلغ کاهش ارزش انباشته سرمایه‌گذاریهای بلندمدت،

و. محدودیتهای قابل توجه در رابطه با امکان تبدیل سرمایه‌گذاریها به نقد یا وصول درآمد و عواید واگذاری آنها، و

ز. در مورد مؤسسه‌ای که فعالیت عمده آنها سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار است، صورت تحلیلی پرتفوی سرمایه‌گذاری.



۵۶. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۳/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

۵۷. واحدهای تجاری که روش اندازه‌گیری سرمایه‌گذاریهای کوتاه‌مدت سریع‌المعامله در بازار را از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش به روش خالص ارزش فروش تغییر می‌دهند مجاز به تسری این روش به اقلام مقایسه‌ای نیستند.



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 گزار شگر در خالص داراییهای عملیات خارجی.

عملیات خارجی: عبارت است از یک واحد تجاری فرعی، واحد تجاری وابسته، مشارکت خاص یا شعبه واحد تجاری گزار شگر که فعالیتهای آن در خارج از کشور محل فعالیت واحد تجاری گزار شگر یا برحسب واحد پولی غیر از واحد پول واحد تجاری گزار شگر 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 اقاصدهای 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 اقاصدهای 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 سرقفلی 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 ترازنامه 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 گزار شگر یا عملیات خارجی بااهمیت 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 غیرپولی 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 بازیافتی: 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 می‌گردد تنها در صورت اثبات تمام شرایط زیر به عنوان دارایی نامشهود شناسایی می‌شود:
- الف. امکانپذیری تکمیل دارایی نامشهود از نظر فنی، به گونه‌ای 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 اندازه‌گیری مخارج قابل انتساب به دارایی نامشهود به گونه‌ای 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 تحمل‌شده برای داراییهای نامشهود باید در زمان وقوع به‌عنوان 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 تمام‌شده" 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 گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد باید آن را به مبلغ تجدید ارزیابی (ارزش منصفانه در تاریخ تجدید ارزیابی) پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته بعدی، ارائه کرد. تجدید ارزیابی باید به طور منظم انجام شود تا اطمینان حاصل گردد مبلغ دفتری، تفاوت با اهمیتی با ارزش منصفانه در تاریخ ترازنامه ندارد. شرایط ارزیابی و نحوه انعکاس در صورتهای



مالی تابع مفاد استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان "داراییهای ثابت مشهود" 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 دوره‌ای که انتظار می‌رود دارایی، جریان نقدی ورودی ایجاد نماید، محدوده‌ای پیش‌بینی 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 مستهلک شود. محاسبه استهلاک باید از زمانی شروع شود که دارایی برای استفاده آماده باشد، یعنی زمانی که دارایی در موقعیت و شرایط لازم برای استفاده 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 می‌شود 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 اتکاپذیر 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 گونه‌ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد.



۸۰. دوره و روش استهلاك يك دارايی نامشهود با عمر مفيد معين بايد حداقل در پايان هر سال مالی بازنگری شود. چنانچه تفاوت قابل ملاحظه‌ای بين عمر مفيد برآوردی جديد و برآوردهای قبلی وجود داشته‌باشد، دوره استهلاك بايد تغيير يابد. در صورتی که تغيير قابل ملاحظه‌ای در الگوی جريان منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارايی مربوط صورت پذيرد، روش استهلاك بايد تغيير کند تا منعکس کننده الگوی جديد باشد. اين تغييرات بايد طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان "گزارش عملکرد مالی" به‌عنوان تغيير در برآوردهای حسابداری محسوب شود.
۸۳. دارايی نامشهود با عمر مفيد نامعين نبايد مستهلك شود.
۸۴. واحد تجاری بايد آزمون کاهش ارزش دارايی نامشهود با عمر مفيد نامعين را از طريق مقايسه مبلغ بازيافتنی با مبلغ دفتری آن در مقاطع زیر انجام دهد:
- الف. به صورت سالانه، و
- ب. هنگامی که شواهدی در خصوص کاهش ارزش دارايی نامشهود وجود داشته باشد.
۸۵. عمر مفيد دارايی نامشهودی که مستهلك نمی‌شود بايد در هر دوره بررسی شود تا اطمینان حاصل گردد رویدادها و شرایط همچنان از نامعين بودن عمر مفيد آن دارايی پشتیبانی می‌کنند. در غير اين صورت، تغيير در ارزیابی عمر مفيد از نامعين به معين بايد طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان "گزارش عملکرد مالی" به عنوان تغيير در برآورد حسابداری محسوب شود.
۸۷. واحد تجاری بايد در تاريخ گزارشگری مالی، اين موضوع را بررسی کند که آیا شواهدی دال بر کاهش در ارزش دارايی نامشهود وجود دارد يا خير. در صورت وجود چنین شواهدی، بايد مبلغ بازيافتنی دارايی برآورد شود. چنانچه مبلغ بازيافتنی دارايی کمتر از مبلغ دفتری باشد، مبلغ دفتری بايد از طريق ایجاد ذخيره در حسابها به مبلغ بازيافتنی کاهش داده شود مگر اینکه شواهدی در مورد موقتی بودن اين کاهش وجود داشته باشد. بررسی مزبور در مورد دارايیهایی که آماده بهره برداری نیست و دارايیهایی که عمر مفيد آنها نامعين می‌باشد، از اهميت بیشتری برخوردار است.
۸۹. دارايی نامشهود بايد در زمان واگذاری يا هنگامی که هيچ‌گونه منافع اقتصادی آتی از بکارگیری يا واگذاری آن انتظار نمی‌رود، از ترازنامه حذف شود.
۹۰. سود يا زیان ناشی از حذف يك دارايی نامشهود که معادل تفاوت عوايد خالص حاصل از واگذاری و مبلغ دفتری دارايی است بايد به‌عنوان درآمد يا هزینه غير عملیاتی در سود و زیان شناسایی شود.
۹۶. واحد تجاری بايد موارد مندرج در صفحه بعد را به تفکيک دارايیهای نامشهود ایجاد شده در واحد تجاری و ساير دارايیهای نامشهود در صورتهای مالی افشا کند :
- الف. معين يا نامعين بودن عمر مفيد و در صورت معين بودن، عمر مفيد يا نرخهای استهلاك بکار رفته،
- ب. روش استهلاك دارايیهای نامشهود با عمر مفيد معين،



ج . صورت تطبیق ناخالص مبلغ دفتری، استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته در ابتدا و انتهای دوره که بر حسب مورد نشان‌دهنده موارد زیر باشد :

- اضافات ،

- داراییهایی که طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده"، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی 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 ،

- استهلاک دوره ،

- خالص تفاوت‌های ارزی ناشی از تسعیر صورتهای مالی یک واحد مستقل خارجی ،

- سایر تغییرات در مبلغ دفتری طی دوره.

در مورد ردیف "ج" ، ارائه ارقام مقایسه‌ای 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 فرانشیز،

و . نرم‌افزار رایانه‌ای،

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.



۲. این استاندارد باید در تهیه و ارائه صورتهای مالی تلفیقی گروه و همچنین حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی به منظور انعکاس در صورتهای مالی جداگانه بکار رود.
۴. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است :
- تلفیق : فرایند تعدیل و ترکیب اطلاعات صورتهای مالی جداگانه یک واحد تجاری اصلی و صورتهای مالی واحدهای تجاری فرعی آن به منظور تهیه صورتهای مالی تلفیقی است که اطلاعات مالی گروه را به عنوان شخصیت اقتصادی واحد ارائه می‌کند.
 - سهم اقلیت : آن بخش از سود یا زیان و خالص داراییهای یک واحد تجاری فرعی، با در نظر گرفتن تعدیلات تلفیقی، که قابل انتساب به سهامی است که به طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق واحدهای تجاری فرعی دیگر، به واحد تجاری اصلی تعلق ندارد.
 - صورتهای مالی تلفیقی : صورتهای مالی یک گروه است که آن گروه به عنوان یک شخصیت اقتصادی واحد محسوب می‌شود.
 - صورتهای مالی جداگانه : صورتهای مالی که توسط واحد تجاری اصلی ارائه می‌شود و در آن سرمایه‌گذاریها بر اساس منافع مالکانه مستقیم و نه بر مبنای نتایج عملیات و خالص داراییهای واحد سرمایه‌پذیر به حساب گرفته می‌شود.
 - کنترل : توانایی راهبری سیاستهای مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به منظور کسب منافع از فعالیتهای آن.
 - گروه : واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی آن.
 - واحد تجاری اصلی : یک واحد تجاری که دارای یک یا چند واحد تجاری فرعی است.
 - واحد تجاری فرعی : یک واحد تجاری که تحت کنترل واحد تجاری دیگری (واحد تجاری اصلی) است.
۵. هر واحد تجاری اصلی، غیر از واحدهای تجاری اصلی یاد شده در بند ۴، باید صورتهای مالی تلفیقی را تهیه و صورتهای مالی جداگانه خود را همراه آن ارائه کند.
۶. یک واحد تجاری اصلی تنها در صورت وجود تمام شرایط زیر، ملزم به ارائه صورتهای مالی تلفیقی نیست :
- الف . واحد مزبور، خود واحد تجاری فرعی و تماماً متعلق به واحد تجاری اصلی دیگر باشد یا واحد تجاری فرعی یک واحد دیگر با مالکیت کمتر از ۱۰۰ درصد سهام باشد اما سایر صاحبان سهام، علیرغم آگاهی از قصد واحد تجاری اصلی برای عدم ارائه صورتهای مالی تلفیقی، مخالفت خود را اعلام نکرده باشند.
- ب . سهام یا سایر اوراق بهادار آن واحد در بورس اوراق بهادار یا سایر بازارهای در دسترس عموم، معامله نشود.



- ج . واحد مزبور برای عرضه هرگونه اوراق بهادار به عموم، صورتهای مالی خود را به هیئت پذیرش بورس اوراق بهادار یا سایر مراجع قانونی تحویل نداده یا در جریان تحویل آن نباشد.
- د . واحد تجاری اصلی نهایی یا میانی آن واحد، صورتهای مالی تلفیقی قابل دسترس برای استفاده عمومی را براساس استانداردهای حسابداری تهیه کند.
- ۹ . صورتهای مالی تلفیقی باید واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی آن را دربر گیرد،
- ۱۳ . سرمایه‌گذاری در یک واحد تجاری فرعی از تاریخی که از شمول صورتهای مالی تلفیقی خارج می‌شود و در زمره واحدهای تجاری وابسته قرار نمی‌گیرد باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" با آن برخورد شود.
- ۱۵ . سودهای تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی که در مبلغ دفتری داراییها منظور شده است باید به طور کامل حذف شود .
- ۱۶ . زیانهای تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی که برای رسیدن به مبلغ دفتری داراییها از ارزش آنها کسر شده است نیز باید حذف شود مگر تا حدی که مبلغ دفتری دارایی مبادله‌شده را نتوان بازیافت کرد.
- ۱۸ . مانده حسابها و معاملات فیما بین واحدهای تجاری م شمول تلفیق (شامل فروش، هزینه‌ها و سود سهام) باید حذف شود.
- ۲۰ . مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری واحد تجاری اصلی در هر یک از واحدهای تجاری فرعی و سهم واحد تجاری اصلی از حقوق صاحبان سرمایه هر یک از آنها حذف می‌شود (نحوه برخورد با سرقتی در استاندارد حسابداری شماره ۱۹ مطرح شده است) .
- ۲۱ . خالص داراییهای قابل انتساب به اقلیت در تاریخ ترازنامه باید به عنوان سهم اقلیت در ترازنامه تلفیقی، در بخش حقوق صاحبان سهام، جدا از حقوق صاحبان سهام واحد تجاری اصلی ارائه شود.
- ۲۲ . سود یا زیان خالص عملیات در حال تداوم طی دوره که قابل انتساب به اقلیت است باید تحت عنوان سهم اقلیت به طور جداگانه ذیل صورت سود و زیان تلفیقی ارائه شود.
- ۲۳ . سودها و زیانهای واحدهای تجاری فرعی باید به نسبت میزان مالکیت واحد تجاری اصلی و اقلیت بین آنها تسهیم شود.
- ۲۴ . سهم قابل انتساب به اقلیت از خالص داراییهای واحدهای تجاری فرعی باید متناسب با سهم آنان از ارزش منصفانه خالص داراییهای قابل تشخیص واحد تجاری فرعی در تاریخ تحصیل به علاوه سهم آنان از تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه از تاریخ تحصیل واحد تجاری به بعد محاسبه شود. همچنین سرقتی ناشی از تحصیل واحد تجاری فرعی تنها باید در مورد آن بخش که قابل انتساب به واحد تجاری اصلی است شناسایی شود.
- ۲۸ . صورتهای مالی تلفیقی باید با استفاده از رویه‌های حسابداری یکسان در مورد معاملات و سایر رویدادهای مشابهی که تحت شرایط یکسان رخ داده‌اند، تهیه شود. چنانچه رویه‌های حسابداری مورد استفاده یکی از واحدهای تجاری عضو گروه با رویه بکار رفته در تهیه صورتهای مالی تلفیقی برای معاملات و سایر رویدادهای



مشابهی که تحت شرایط یکسان رخ داده‌اند، تفاوت داشته باشد، صورتهای مالی واحد مزبور هنگام استفاده از آن برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی باید به نحو مناسبی تعدیل شود.

۲۹. برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی، صورتهای مالی واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی باید به تاریخ گزار شگری یکسان تهیه شود. هنگامی که تاریخهای گزار شگری یکسان نیست، واحد تجاری فرعی برای مقاصد تلفیق باید صورتهای مالی به تاریخ صورتهای مالی واحد تجاری اصلی تهیه کند، مگر اینکه این امر مقدور نباشد. در چنین مواردی صورتهای مالی واحد تجاری فرعی برای آخرین سال مالی آن باید مورد استفاده قرار گیرد مشروط بر اینکه پایان سال مالی واحد تجاری فرعی بیشتر از سه ماه قبل از پایان سال مالی واحد تجاری اصلی نباشد. در این حالت، وقوع هرگونه رویدادی در فاصله زمانی مذکور که تأثیر عمده‌ای بر کلیت صورتهای مالی تلفیقی داشته باشد باید از طریق اعمال تعدیلات لازم در تهیه این صورتهای به حساب گرفته شود. به هر حال، طول دوره گزار شگری و فاصله بین تاریخهای گزار شگری باید در دوره‌های مختلف گزار شگری باهم یکسان باشد.

۳۰. نتایج عملیات واحد تجاری فرعی باید از تاریخی که کنترل آن به طور مؤثر به واحد تجاری اصلی منتقل شده است، در صورتهای مالی تلفیقی منظور شود. همچنین نتایج عملیات واحد تجاری فرعی واگذار شده باید تا زمان واگذاری، در صورت سود و زیان تلفیقی منظور گردد. تفاوت بین مبلغ حاصل از واگذاری واحد تجاری فرعی و مبلغ دفتری داراییها پس از کسر بدهیهای آن در تاریخ واگذاری، باید در صورت سود و زیان تلفیقی تحت عنوان "سود یا زیان حاصل از واگذاری واحد تجاری فرعی" منعکس شود.

۳۱. چنانچه بخشی از سهام واحد تجاری اصلی در مالکیت واحد تجاری فرعی باشد این سهام باید به بهای تمام شده تحت عنوان سهام واحد تجاری اصلی در مالکیت واحد تجاری فرعی به شکل یک رقم کاهنده، جزء حقوق صاحبان سهام واحد تجاری اصلی در ترازنامه تلفیقی منظور شود.

۳۲. در صورتهای مالی جداگانه، سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی 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 نشده است باید به بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش یا مبالغ تجدید ارزیابی و منطبق با رویه حسابداری واحد سرمایه‌گذار در مورد سرمایه‌گذاریهای بلندمدت طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" منعکس شود. با سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی 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 باید طبق استاندارد یاد شده برخورد شود.

۳۵. موارد زیر باید در صورتهای مالی تلفیقی افشا شود:

الف. فهرستی از واحدهای تجاری فرعی عمده شامل نام، محل ثبت یا اقامتگاه قانونی واحد تجاری فرعی، نسبت حقوق مالکیت یا میزان سهام با حق رأی (چنانچه متفاوت باشد) در واحد تجاری فرعی،

ب. اطلاعات زیر چنانچه مورد داشته باشد:



۱. دلایل عدم تلفیق یک واحد تجاری فرعی،
 ۲. نوع و ماهیت رابطه بین واحد تجاری اصلی و آن گروه از واحدهای تجاری فرعی که بیش از نصف سهام با حق رأی آنها به طور مستقیم یا غیرمستقیم، در مالکیت واحد تجاری اصلی نیست،
 ۳. دلیل نداشتن کنترل بر آن گروه از واحدهای سرمایه پذیر که بیش از نصف سهام با حق رأی آنها به طور مستقیم یا غیرمستقیم در مالکیت واحد تجاری اصلی است،
 - ج. ماهیت و میزان هرگونه محدودیت عمده (برای مثال در نتیجه قراردادهای استقراض یا الزامات قانونی) در توان واحدهای تجاری فرعی برای انتقال منابع به واحد تجاری اصلی در قالب سود سهام نقدی یا بازپرداخت وامها یا پیش پرداختها، و
 - د. نام، تاریخ تراز نامه و دوره مالی واحد تجاری فرعی در مواردی که تاریخ گزارشگری آن با تاریخ گزارشگری واحد تجاری اصلی متفاوت است و دلایل استفاده از صورتهای مالی با تاریخ متفاوت.
۳۶. در صورتهای مالی جداگانه، باید روش حسابداری بکار رفته در مورد سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی افشا شود.
۳۷. در مواردی که واحد تجاری اصلی که طبق بند ۶ از تهیه صورتهای مالی تلفیقی مستثنی است، صورتهای مالی جداگانه تهیه می‌کند، اطلاعات زیر باید در آن افشا شود:
- الف. تصریح اینکه صورتهای مالی، صورتهای مالی جداگانه است،
- ب. تصریح اینکه از معافیت تلفیق استفاده شده است،
- ج. نام و اقامتگاه قانونی واحد تجاری نهایی یا میانی که صورتهای مالی تلفیقی آن برای عموم براساس استانداردهای حسابداری تهیه و منتشر شده است،
- د. فهرست سرمایه‌گذاریهای عمده در واحدهای تجاری فرعی، شامل نام، محل ثبت یا اقامتگاه قانونی آنها، درصد مالکیت و درصد حق رأی در صورت متفاوت بودن، و
- ه. روش حسابداری مورد استفاده برای سرمایه‌گذاریهای فهرست شده طبق بند (د).
۳۸. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۵/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.



۲. این استاندارد باید برای حسابداری ترکیبهای تجاری بجز موارد مطرح شده در بند ۳، بکار گرفته شود.
۳. این استاندارد در موارد زیر کاربرد ندارد:
- الف. ترکیبهای تجاری که در آن واحدها یا فعالیتهای تجاری جداگانه برای ایجاد یک مشارکت خاص جمع شوند، و
- ب. ترکیبهای تجاری واحدها یا فعالیتهای تجاری تحت کنترل مشترک.
۹. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته 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.
 - تاریخ تحصیل: تاریخی است که در آن، کنترل خالص داراییها و عملیات واحد تحصیل شده به طور مؤثر به واحد تحصیل‌کننده انتقال می‌یابد.
 - ترکیب تجاری: تجمیع واحدها یا فعالیتهای تجاری جداگانه در قالب یک شخصیت اقتصادی است که بر اثر کسب کنترل خالص داراییها و عملیات واحد دیگر پدید می‌آید.
 - داراییهای پولی: وجه نقد و داراییهایی که قرار است به مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد دریافت شود.
 - سهم اقلیت: آن بخش از سود و زیان و خالص داراییهای یک واحد تجاری فرعی، با در نظر گرفتن تعدیلات تلفیقی، که قابل انتساب به سهامی است که به طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق واحدهای تجاری فرعی دیگر، به واحد تجاری اصلی تعلق ندارد.
 - فعالیت تجاری: مجموعه‌ای یکپارچه از فعالیتها و داراییهایی است که برای دستیابی به اهداف زیر اداره می‌شوند:
- الف. کسب بازدهی برای سرمایه‌گذاران، یا
- ب. کسب منافع اقتصادی از طریق کاهش هزینه‌ها یا سایر راهها بصورت مستقیم و به تناسب برای شرکای آن.
- کنترل: توانایی راهبری سیاستهای مالی و عملیاتی یک واحد یا فعالیت تجاری به منظور کسب منافع اقتصادی از آن.
 - واحد تجاری اصلی: یک واحد تجاری که دارای یک یا چند واحد تجاری فرعی است.
 - واحد تجاری فرعی: یک واحد تجاری که تحت کنترل واحد تجاری دیگری (واحد تجاری اصلی) است.
۱۰. حسابداری ترکیبهای تجاری باید با استفاده از روش خرید، انجام شود.



۱۲. در کلیه ترکیبهای تجاری باید واحد تحصیل کننده مشخص شود. واحد تحصیل کننده، واحد تجاری درحال ترکیبی است که کنترل سایر واحدها یا فعالیتهای تجاری درحال ترکیب را به دست می آورد.
۲۳. چنانچه طبق موافقتنامه ترکیب تجاری، تعدیل بهای تمام شده ترکیب مشروط به وقوع رویدادهای آتی باشد، واحد تحصیل کننده باید مبلغ تعدیل را در تاریخ تحصیل در بهای تمام شده ترکیب منظور کند، به شرطی که وقوع رویداد آتی محتمل و اثر آن به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد.
۲۵. واحد تحصیل کننده باید در تاریخ تحصیل، بهای تمام شده ترکیب تجاری را براساس ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده (در مورد داراییهایی که طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده"، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است) براساس خالص ارزش فروش (که معیارهای شناخت مطرح شده در بند ۲۶ را احراز می کنند، تخصیص دهد. هرگونه مابه التفاوت بین بهای تمام شده ترکیب تجاری و سهم واحد تحصیل کننده از خالص ارزش منصفانه (خالص ارزش فروش در مورد داراییهای طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش) داراییها و بدهیهای قابل تشخیص، باید مطابق بندهای ۳۵ تا ۳۷، ۵۰ و ۵۱ به حساب گرفته شود.
۲۶. واحد تحصیل کننده باید داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده را در صورت احراز معیارهای زیر در تاریخ تحصیل به صورت جداگانه شناسایی کند:
- الف. در مورد داراییها، ورود منافع اقتصادی آتی مرتبط با دارایی به درون واحد تحصیل کننده، محتمل باشد و ارزش منصفانه آن را بتوان به گونه ای اتکا پذیر اندازه گیری کرد.
- ب. در مورد بدهیها، خروج منافع اقتصادی لازم برای تسویه تعهدات، از واحد تجاری محتمل باشد و ارزش منصفانه آن را بتوان به گونه ای اتکا پذیر اندازه گیری کرد.
۳۵. هر گونه مازاد بهای تمام شده ترکیب تجاری نسبت به سهم واحد تحصیل کننده از ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص در تاریخ انجام معامله باید به عنوان یک دارایی با نام سرقفلی شناسایی شود.
۳۷. پس از شناخت اولیه، سرقفلی باید به بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و زیان کاهش ارزش انباشته منعکس شود.
۳۸. سرقفلی باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن مستهلک شود. دوره استهلاک باید بیانگر بهترین برآورد از دوره زمانی کسب منافع اقتصادی آتی توسط واحد تجاری باشد. این فرض قابل رد وجود دارد که عمر مفید سرقفلی از تاریخ شناسایی اولیه حداکثر بیست سال است.
۳۹. روش استهلاک باید نشان دهنده الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی سرقفلی باشد. برای مستهلک کردن سرقفلی باید از روش خط مستقیم استفاده شود مگر این که شواهد متقاعدکننده ای دال بر مناسب بودن روش دیگر وجود داشته باشد.



۴۰. استهلاك سرقفلی باید به عنوان هزینه دوره شناسایی شود.
۴۸. دوره استهلاك و روش استهلاك باید حداقل در پایان هر سال مالی بررسی شود. اگر برآورد جدید عمر مفید سرقفلی با برآوردهای قبلی تفاوت قابل ملاحظه‌ای داشته باشد، دوره استهلاك باید متناسب با آن تغییر کند. چنانچه تغییر قابل ملاحظه‌ای در الگوی جریان منافع اقتصادی مورد انتظار سرقفلی رخ داده باشد، روش استهلاك باید برای انعکاس الگوی جدید تغییر کند. این تغییرات طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان "گزارش عملکرد مالی"، تغییر در برآورد حسابداری تلقی می‌شود.
۴۹. چنانچه رویدادها یا تغییر شرایط حاکی از قابل بازیافت نبودن مبلغ دفتری سرقفلی باشد، واحد تجاری باید مبلغ قابل بازیافت سرقفلی را به منظور شناسایی زیان کاهش ارزش برآورد کند. همچنین در مواردی که عمر مفید سرقفلی بیش از بیست سال برآورد شده است باید مبلغ قابل بازیافت سرقفلی حداقل در پایان هر سال مالی بررسی شود.
۵۰. در صورتی که سهم واحد تحصیل کننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص بیشتر از بهای تمام شده ترکیب باشد، خریدار باید:
- الف. تشخیص و اندازه‌گیری داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده و نیز اندازه‌گیری بهای تمام شده ترکیب را مورد ارزیابی مجدد قرار دهد، و
- ب. هرگونه مازاد باقیمانده پس از ارزیابی مجدد را بطور متناسب از ارزش منصفانه تعیین شده برای داراییهای غیر پولی قابل تشخیص کسر کند.
۵۴. واحد تحصیل کننده باید اطلاعاتی را افشا نماید که بر مبنای آن استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند ماهیت و اثر مالی ترکیبهای تجاری انجام شده طی دوره و یا بعد از تاریخ ترازنامه اما قبل از تأیید صورتهای مالی را ارزیابی کنند.
۵۹. واحد تحصیل کننده باید اطلاعاتی را افشا کند که بر مبنای آن استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند تغییرات مبالغ دفتری سرقفلی طی دوره را ارزیابی کنند.
۶۱. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۵/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم الاجراست.



۱. این استاندارد باید برای حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته بکار گرفته شود. با این حال، این استاندارد در رابطه با سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته توسط صندوقهای سرمایه‌گذاری و واحدهای تجاری مشابه کاربرد ندارد. این قبیل سرمایه‌گذاریها طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" به ارزش بازار اندازه‌گیری می‌شود. در ضمن، رعایت الزامات افشای قسمت (و) بند ۳۵ برای صندوقهای سرمایه‌گذاری و واحدهای تجاری مشابه الزامی است.

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

- روش ارزش ویژه: یک روش حسابداری است که براساس آن، سرمایه‌گذاری در تاریخ تحویل به بهای تمام شده ثبت می‌شود و پس از آن بابت تغییر در سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص داراییهای واحد سرمایه‌پذیر پس از تاریخ تحویل، تعدیل می‌شود. سهم واحد سرمایه‌گذار از نتایج عملکرد واحد سرمایه‌پذیر، حسب مورد در صورتهای سود و زیان و سود و زیان جامع منعکس می‌شود.
- صندوق سرمایه‌گذاری: نهاد مالی است که منابع مالی حاصل از انتشار گواهی سرمایه‌گذاری را در موضوع فعالیت مصوب خود سرمایه‌گذاری می‌کند.
- صورتهای مالی تلفیقی: صورتهای مالی یک گروه است که در آن، گروه به عنوان یک شخصیت اقتصادی واحد محسوب می‌شود.
- صورتهای مالی جداگانه: صورتهای مالی که توسط واحد تجاری اصلی، واحد سرمایه‌گذار در واحد تجاری وابسته، یا شریک خاص در واحد تجاری تحت کنترل مشترک، ارائه می‌شود و در آن، سرمایه‌گذاریها بر مبنای منافع مالکانه مستقیم و نه بر مبنای نتایج عملیات و خالص داراییهای واحد سرمایه‌پذیر، به حساب گرفته می‌شود.
- کنترل: توانایی راهبری سیاستهای مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به منظور کسب منافع از فعالیتهای آن.
- کنترل مشترک: مشارکت در کنترل یک فعالیت اقتصادی به موجب یک توافق قراردادی است و تنها هنگامی وجود دارد که تصمیم‌گیریهای مالی و عملیاتی راهبردی مربوط به آن فعالیت، مستلزم اتفاق آرای اشخاص دارای کنترل مشترک (شرکای خاص) باشد.
- نفوذ قابل ملاحظه: توانایی مشارکت در تصمیم‌گیریهای مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی یک واحد تجاری، ولی نه در حد کنترل یا کنترل مشترک سیاستهای مزبور.
- واحد تجاری فرعی: یک واحد تجاری که تحت کنترل واحد تجاری دیگری (واحد تجاری اصلی) است.
- واحد تجاری وابسته: یک واحد سرمایه‌پذیر که واحد سرمایه‌گذار در آن نفوذ قابل ملاحظه دارد، اما واحد تجاری فرعی یا مشارکت خاص واحد سرمایه‌گذار محسوب نمی‌شود.

۱۳. حسابداری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته باید به روش ارزش ویژه انجام شود، مگر هنگامی که:



- الف. با توجه به معافیت بند ۶ استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان "صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی"، واحد تجاری اصلی که دارای سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته نیز می‌باشد، ملزم به ارائه صورت‌های مالی تلفیقی نباشد، یا
- ب. تمامی موارد زیر صدق کند:
۱. واحد سرمایه‌گذار، خود واحد تجاری فرعی و تماماً متعلق به واحد تجاری دیگر باشد یا واحد تجاری فرعی یک واحد دیگر با مالکیت کمتر از ۱۰۰ درصد سهام باشد و سایر صاحبان سهام علی‌رغم آگاهی از قصد واحد سرمایه‌گذار برای عدم بکارگیری روش ارزش ویژه با آن مخالفت نداشته باشند.
 ۲. سهام یا سایر اوراق بهادار واحد سرمایه‌گذار در بورس اوراق بهادار یا سایر بازارهای در دسترس عموم، معامله نشود.
 ۳. واحد سرمایه‌گذار برای عرضه هرگونه اوراق بهادار به عموم، صورت‌های مالی خود را به هیئت پذیرش بورس اوراق بهادار یا سایر مراجع نظارتی تحویل نداده باشد یا در جریان تحویل آن نباشد.
 ۴. واحد تجاری اصلی نهایی یا میانی واحد سرمایه‌گذار، صورت‌های مالی تلفیقی قابل دسترس برای استفاده عمومی را طبق استانداردهای حسابداری تهیه کند.
۱۴. پس از اعمال روش ارزش ویژه، سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته 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 شده است، باید بر مبنای اقل مبلغ دفتری مبتنی بر ارزش ویژه و خالص ارزش فروش ارزیابی شود.
۱۶. واحد سرمایه‌گذار باید از زمانی که نفوذ قابل ملاحظه بر واحد تجاری وابسته را از دست می‌دهد استفاده از روش ارزش ویژه را متوقف کند. بعد از آن تاریخ، حسابداری سرمایه‌گذاری تابع استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذارها" خواهد بود. مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری باید از تاریخ توقف بکارگیری روش ارزش ویژه به بعد به عنوان بهای تمام شده سرمایه‌گذاری محسوب شود. در صورتی که در دوره‌های آتی، واحد سرمایه‌گذار مبالغی بابت سود از محل سود انباشته و اندوخته‌های قبل از تاریخ تغییر روش دریافت کند، این مبالغ باید از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری کسر شود.
۲۳. واحد سرمایه‌گذار در بکارگیری روش ارزش ویژه از آخرین صورت‌های مالی واحد تجاری وابسته استفاده می‌کند. هنگامی که بین تاریخهای گزارشگری واحد سرمایه‌گذار و واحد تجاری وابسته تفاوت وجود دارد، واحد تجاری وابسته به منظور استفاده واحد سرمایه‌گذار، صورت‌های مالی خود را بر اساس تاریخ صورت‌های مالی واحد سرمایه‌گذار تهیه می‌کند، مگر اینکه انجام این کار عملی نباشد.
۲۴. اگر در بکارگیری روش ارزش ویژه، تاریخ گزارشگری صورت‌های مالی واحد تجاری وابسته متفاوت از تاریخ گزارشگری صورت‌های مالی واحد سرمایه‌گذار باشد، در ارتباط با آثار معاملات و سایر رویدادهای عمده که در فاصله زمانی بین تاریخ صورت‌های مالی واحد تجاری وابسته و تاریخ صورت‌های مالی واحد سرمایه‌گذار رخ داده است، تعدیلات لازم انجام می‌شود. در هر حال، پایان دوره مالی واحد تجاری وابسته نباید بیش از سه ماه قبل از پایان دوره مالی واحد سرمایه‌گذار باشد. طول دوره‌های گزارشگری و تفاوت بین پایان دوره‌های گزارشگری باید در تمام دوره‌ها یکسان باشد.



۲۵. در تهیه صورتهای مالی، واحد سرمایه‌گذار باید برای معاملات و رویدادهای مشابهی که در شرایط یکسان رخ داده‌اند، از رویه‌های حسابداری یکسان استفاده کند.
۳۳. هر واحد سرمایه‌گذار که تنها دارای واحد(های) تجاری وابسته است، غیر از واحدهای تجاری یاد شده در بند ۱۳، باید صورتهای مالی را براساس روش ارزش ویژه تهیه و صورتهای مالی جداگانه خود را همراه آن ارائه کند.
۳۴. حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته 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 نشده است باید در صورتهای مالی جداگانه واحد سرمایه‌گذار منطبق با رویه حسابداری واحد سرمایه‌گذار در مورد سرمایه‌گذاریهای بلندمدت طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" انجام شود. با سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته 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 باید طبق استاندارد یاد شده برخورد شود.
۳۵. موارد زیر باید افشا شود:
- الف. ارزش بازار سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته‌ای که برای آنها قیمت بازار وجود دارد،
- ب. خلاصه اطلاعات مالی هر یک از واحدهای تجاری وابسته شامل مجموع داراییها، بدهیها، درآمدها و سود یا زیان،
- ج. دلایل توجیهی وجود نفوذ قابل ملاحظه، در صورتی که واحد سرمایه‌گذار به صورت مستقیم یا غیر مستقیم (از طریق واحدهای تجاری فرعی خود)، کمتر از ۲۰ درصد حق رأی بالفعل یا بالقوه واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد،
- د. دلایل توجیهی نبود نفوذ قابل ملاحظه، در صورتی که واحد سرمایه‌گذار به صورت مستقیم یا غیر مستقیم (از طریق واحدهای تجاری فرعی خود)، حداقل ۲۰ درصد حق رأی بالفعل یا بالقوه واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد،
- ه. پایان دوره گزارشگری صورتهای مالی واحد تجاری وابسته، هنگامی که این صورتهای مالی با استفاده از روش ارزش ویژه تهیه می‌شود و تاریخ یا دوره آنها با صورتهای مالی واحد سرمایه‌گذار متفاوت است و دلیل استفاده از تاریخ یا دوره متفاوت،
- و. ماهیت و میزان هرگونه محدودیت با اهمیت (برای مثال، ناشی از شرایط استقراض یا الزامات قانونی) در توانایی واحد تجاری وابسته برای انتقال وجوه به واحد سرمایه‌گذار در قالب سود سهام نقدی یا بازپرداخت تسهیلات دریافتی یا پیش‌پرداختها،
- ز. سهم شناسایی نشده از زیانهای واحد تجاری وابسته، هم برای دوره مورد گزارش و هم به صورت تجمیعی، اگر واحد سرمایه‌گذار شناسایی سهم خود از زیانهای واحد تجاری وابسته را متوقف کرده باشد،
- ح. این واقعیت که طبق بند ۱۳، حسابداری واحد تجاری وابسته به روش ارزش ویژه انجام نمی‌شود، و



- ط . خلاصه اطلاعات مالی، به طور جداگانه یا گروهی، برای واحدهای تجاری وابسته‌ای که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام نمی‌شود، شامل مبالغ مجموع داراییها، بدهیها، درآمدها، و سود یا زیان.
۳۶. سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته‌ای که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام می‌گیرد، به استثنای سرمایه‌گذاریهای طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش، باید به عنوان داراییهای غیر جاری طبقه‌بندی شود. سهم واحد سرمایه‌گذار از سود خالص یا زیان دوره این واحدهای تجاری وابسته و مبلغ دفتری این سرمایه‌گذاریها باید به صورت جداگانه افشا شود. سهم واحد سرمایه‌گذار از نتایج عملیات متوقف شده این واحدهای تجاری وابسته نیز باید به صورت جداگانه افشا شود.
۳۷. سهم واحد سرمایه‌گذار از تغییرات شناسایی شده در صورت سود و زیان جامع واحد تجاری وابسته باید در صورت سود و زیان جامع واحد سرمایه‌گذار ارائه شود.
۳۸. طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان "ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی"، واحد سرمایه‌گذار باید موارد زیر را افشا کند:
- الف. سهم خود از بدهیهای احتمالی واحد تجاری وابسته که به صورت مشترک با سایر سرمایه‌گذاران متعهد شده است، و
- ب. بدهیهای احتمالی که به دلیل تعهد جداگانه واحد سرمایه‌گذار نسبت به تمام یا بخشی از بدهیهای واحد تجاری وابسته ایجاد شده است.
۳۹. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجرا است.



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، نرخ 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 اجاره‌کننده از جمله مدت، مبلغ اجاره سالانه، شرایط تجدید قرارداد، اختیار خرید و محدودیتهای پیش‌بینی شده در قرارداد اجاره شامل محدودیت در تقسیم سود، استقراضهای جدید یا قراردادهای اجاره جدید.

۲۲ . در اجاره‌های عملیاتی، مبالغ اجاره باید بر مبنای خط مستقیم طی دوره اجاره به عنوان هزینه دوره شناسایی شود مگر اینکه مبنای سیستماتیک دیگری بیانگر الگوی زمانی کسب منافع اقتصادی توسط استفاده‌کننده باشد.

۲۴ . اجاره‌کننده باید در رابطه با اجاره‌های عملیاتی موارد زیر را افشا کند:

الف. حداقل مبالغ اجاره آتی برای اجاره‌های عملیاتی غیرقابل 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 اجاره‌کننده از جمله محدودیتهای پیش‌بینی شده در قرارداد اجاره، شامل محدودیت در تقسیم سود، استقراضهای جدید و انعقاد قراردادهای اجاره جدید.

۲۵ . اجاره‌دهنده باید دارایی مرتبط با اجاره سرمایه‌ای را در ترازنامه به عنوان یک رقم دریافتنی و به مبلغی معادل سرمایه‌گذاری خالص در اجاره منعکس کند.

۳۱ . اجاره‌دهنده‌ای که تولیدکننده یا فروشنده است، باید سود یا زیان فروش را همانند رویه مورد استفاده برای فروشهای قطعی در صورت سود و زیان شناسایی کند. چنانچه عمداً از نرخ سود 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 . اجاره‌دهنده باید در رابطه با اجاره‌های سرمایه‌ای موارد زیر را افشا کند :

الف. سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره‌ها، درآمد مالی کسب نشده و سرمایه‌گذاری خالص در اجاره‌ها در تاریخ ترازنامه و همچنین تفکیک خالص مطالبات مربوط (سرمایه‌گذاری خالص در اجاره) به دو طبقه جاری و غیرجاری،

ب . ذخیره انباشته برای حداقل مبالغ اجاره غیرقابل وصول، و

ج . شرح کلی از اهم شرایط قرارداد اجاره بلندمدت در مورد اجاره‌دهنده .

۳۷ . اجاره‌دهنده 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. استهلاک داراییهای اجاره داده شده باید منطبق با رویه معمول اجاره‌دهنده برای داراییهای مشابه باشد و هزینه استهلاک 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 با شد 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 یاد شده 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.



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. ترازنامه،
- ب. صورت سود و زیان،
- ج. صورت سود و زیان جامع،
- د. صورت جریان وجوه نقد، و
- ه. یادداشتهای توضیحی.
۱۲. گزارش مالی میان دوره‌ای حداقل باید شامل اجزای زیر باشد:
- الف. ترازنامه،
- ب. صورت سود و زیان،
- ج. صورت سود و زیان جامع،
- د. صورت جریان وجوه نقد، 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 اندازه‌گیریهما 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.



۱. این استاندارد باید برای حسابداری مشارکتهای خاص شامل نحوه ارائه داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینههای مشارکت خاص در صورتهای مالی هر یک از شرکای خاص و سرمایه‌گذاران، صرف‌نظر از نوع مشارکت خاص، بکار رود.
۲. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
 - مشارکت خاص: عبارت است از توافقی قراردادی که به موجب آن دو یا چند طرف، یک فعالیت اقتصادی تحت کنترل مشترک را به عهده می‌گیرند.
 - کنترل: عبارت است از توانایی هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی یک فعالیت اقتصادی به منظور کسب منافع.
 - کنترل مشترک: عبارت است از مشارکت در کنترل یک فعالیت اقتصادی به موجب یک توافق قراردادی.
 - نفوذ قابل ملاحظه: عبارت است از توانایی مشارکت در تصمیم‌گیریهای مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی یک فعالیت اقتصادی ولی نه در حد کنترل یا کنترل مشترک آن سیاستها.
 - شریک خاص: یکی از طرفهای مشارکت خاص است که بر آن کنترل مشترک دارد.
 - سرمایه‌گذار: در مشارکت خاص یکی از طرفهای مشارکت خاص است که بر آن کنترل مشترک ندارد.
 - واحد تجاری: عبارت است از تشکلی قانونی یا قراردادی، اعم از ثبت‌شده یا ثبت‌نشده، یا هر شخص یا تشکلی که یک فعالیت اقتصادی را از جانب خود برای دستیابی به اهداف خاص اداره می‌کند.
 - روش ارزش ویژه: یک روش حسابداری است که براساس آن سهم شریک خاص در واحد تجاری تحت کنترل مشترک ابتدا به بهای تمام‌شده ثبت می‌شود و پس از آن بابت تغییر در سهم وی از خالص داراییهای واحد تجاری تحت کنترل مشترک تعدیل می‌گردد. سهم شریک خاص از نتایج عملکرد واحد تجاری تحت کنترل مشترک در صورت سود و زیان منعکس می‌شود.
 - روش ارزش ویژه ناخالص: نوعی روش ارزش ویژه است که به موجب آن سهم شریک خاص به تفکیک مجموع داراییها و مجموع بدهیهای مشارکت خاص که تشکیل‌دهنده مبلغ خالص سرمایه‌گذاری وی است در ترازنامه و سهم وی از درآمدهای عملیاتی مشارکت خاص در صورت سود و زیان منعکس می‌شود.
۱۱. شریک خاص باید در رابطه با سهم خود در عملیات تحت کنترل مشترک، ارقام زیر را در صورتهای مالی جداگانه و در نتیجه در صورتهای مالی تلفیقی خود شناسایی کند:
 - الف. داراییهای تحت کنترل خود و بدهیهای تحمل‌شده توسط وی، و
 - ب. هزینههای تحمل‌شده توسط خود و سهم وی از درآمد فروش کالا یا خدمات حاصل از مشارکت خاص.



۱۷. هر یک از شرکای خاص باید در رابطه با سهم خود در داراییهای تحت کنترل مشترک، ارقام زیر را در صورتهای مالی جداگانه و در نتیجه در صورتهای مالی تلفیقی خود شناسایی کند:
- الف. سهم خود از داراییهای تحت کنترل مشترک و طبقه‌بندی آنها برحسب ماهیت داراییها،
- ب. بدهیهای تحمل‌شده توسط وی،
- ج. سهم خود از بدهیهای تحمل‌شده به طور مشترک با سایر شرکای خاص،
- د. سهم خود از درآمد فروش یا استفاده از محصول مشارکت خاص و نیز سهم خود از هزینه‌های تحمل‌شده به وسیله مشارکت خاص، و
- ه. هزینه‌هایی که در رابطه با سهم خود در مشارکت خاص تحمل کرده است.
۲۳. واحد تجاری تحت کنترل مشترک، باید سوابق حسابداری خود را به گونه‌ای نگهداری کند که اجرای الزامات این استاندارد برای شرکای خاص و سرمایه‌گذاران میسر شود.
۲۶. مشارکت خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک، در صورتهای مالی تلفیقی شریک خاص باید براساس روش ارزش ویژه ناخالص منعکس شود.
۲۷. در روش ارزش ویژه ناخالص، شرکای خاص باید علاوه بر تبعیت از همان قواعدی که در رابطه با واحدهای تجاری وابسته در بندهای ۲۵ تا ۲۸ استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته" الزامی شده است، موارد زیر را در صورتهای مالی تلفیقی ارائه کنند:
- الف. سهم شریک خاص از درآمد عملیاتی واحد تجاری تحت کنترل مشترک نیز باید در صورت سود و زیان تلفیقی مجزا از درآمد عملیاتی گروه منعکس شود. در گزارشگری برحسب قسمتهای مختلف نیز، سهم شریک خاص از درآمد عملیاتی واحد تجاری تحت کنترل مشترک باید به روشنی از درآمد عملیاتی گروه متمایز شود.
- ب. سهم شریک خاص به تفکیک مجموع داراییها و مجموع بدهیهای واحد تجاری تحت کنترل مشترک که تشکیل‌دهنده مبلغ خالص سرمایه‌گذاری وی است باید در ترازنامه تلفیقی منعکس شود.
۳۰. شریک خاص از تاریخی که کنترل مشترک خود بر واحد تجاری تحت کنترل مشترک را از دست می‌دهد باید استفاده از روش ارزش ویژه ناخالص را متوقف کند.
۳۱. سهم شریک خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترکی که تحت محدودیتهای شدید بلندمدت فعالیت می‌کند و این محدودیتهای توانایی واحد تجاری را برای انتقال وجوه به شریک خاص کاهش می‌دهد، باید براساس استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" به حساب گرفته شود.
۳۲. شریک خاص باید از تاریخی که واحد تجاری تحت کنترل مشترک به واحد فرعی آن تبدیل می‌شود، سهم خود را طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان "صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی"، به حساب منظور کند.
۳۳. سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک در صورتهای مالی جداگانه شریک خاصی که صورتهای مالی تلفیقی تهیه می‌کند و 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 نشده است باید به بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش یا مبلغ



تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین منعکس شود. با سرمایه‌گذاری در واحد تجاری تحت کنترل مشترکی 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 باید طبق استاندارد یاد شده برخورد شود.

۳۴. در مواردی که شریک خاص صورتهای مالی تلفیقی منتشر نمی‌کند باید مبالغ مربوط به مشارکتهای خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک را با استفاده از روش ارزش ویژه ناخالص و بشرح زیر ارائه کند:

الف. تهیه و ارائه مجموعه صورتهای مالی جداگانه، و

ب. افشای اطلاعات مکمل درباره آثار بکارگیری ارزش ویژه ناخالص، در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی.

۳۴- مکرر. زمانی که سهم شریک خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترکی که قبلاً 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، معیارهای چنین طبقه‌بندی را دیگر احراز نکند، روش ارزش ویژه ناخالص باید به گونه‌ای اعمال شود که گویی از زمان طبقه‌بندی اولیه آن به عنوان نگهداری شده برای فروش، بکار رفته است. صورتهای مالی برای دوره‌های مالی پس از تاریخ طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش نیز باید تجدید ارائه شود.

۳۵. زمانی که شریک خاص، داراییهایی را به مشارکت خاص می‌فروشد، یا به عنوان آورده منتقل می‌کند، سود یا زیان مربوط باید براساس محتوای معامله شناسایی شود. تا زمانی که این داراییها نزد مشارکت خاص باقی بماند و به شرط این که مخاطرات و مزایای عمده مالکانه انتقال یافته باشد، شریک خاص باید فقط آن بخش از سود را شناسایی کند که قابل انتساب به سهم سایر شرکای خاص است. زمانی که فروش یا آورده مذکور، شواهدی مبنی بر کاهش در خالص ارزش فروش داراییهای جاری یا کاهش دائمی در مبلغ دفتری یک دارایی غیرجاری فراهم آورد، در این صورت شریک خاص باید تمام مبلغ زیان مربوط را شناسایی کند.

۳۶. در مواردی که شریک خاص، داراییهایی را از مشارکت خاص خریداری می‌کند تا زمانی که این داراییها به شخص مستقلی فروخته نشده است نباید سهم خود را از سود مشارکت خاص در این معامله شناسایی کند. شریک خاص باید به روشی مشابه سهم خود را از زیان شناسایی کند، با این تفاوت که زیان را باید در صورتی بی‌درنگ شناسایی کرد که بیانگر کاهش در خالص ارزش فروش داراییهای جاری یا کاهش دائمی در مبلغ دفتری داراییهای غیرجاری باشد.

۳۷. سرمایه‌گذاری که بر مشارکت خاص کنترل مشترک ندارد، باید سهم خود را براساس استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" گزارش کند و چنانچه در یک مشارکت خاص نفوذ قابل ملاحظه دارد باید سهم خود را طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته" گزارش کند.

۳۸. مجریان یا مدیران مشارکت خاص باید حق‌الزحمه خود را براساس استاندارد حسابداری شماره ۳ با عنوان "درآمد عملیاتی" به حساب منظور کنند.



۴۰. شریک خاص باید مجموع بدهیهای احتمالی زیر را که براساس استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان "ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی"، مشمول افشا می‌گردد، جدای از سایر بدهیهای احتمالی افشا کند:
- الف. هر بدهی احتمالی که شریک خاص در رابطه با سهم خود در مشارکتهای خاص تحمل می‌کند و سهم وی از هر بدهی احتمالی که به طور مشترک با سایر شرکای خاص تحمل می‌کند،
- ب. سهم شریک خاص از بدهیهای احتمالی مشارکتهای خاص که متضمن بدهی احتمالی برای وی است، و
- ج. آن دسته از بدهیهای احتمالی که ناشی از بدهی احتمالی شریک خاص بابت بدهیهای سایر شرکای خاص است.
۴۱. شریک خاص باید مجموع تعهدات زیر را در رابطه با سهم خود در مشارکت خاص به طور مجزا از سایر تعهدات افشا کند:
- الف. تعهدات سرمایه‌ای شریک خاص در رابطه با سهم خود در مشارکتهای خاص و سهم وی از تعهدات سرمایه‌ای که به طور مشترک با سایر شرکای خاص تحمل شده است، و
- ب. سهم خود از تعهدات سرمایه‌ای مشارکتهای خاص.
۴۲. علاوه بر موارد پیشگفته، اطلاعات زیر باید در رابطه با مشارکتهای خاص در صورتهای مالی شریک خاص افشا شود:
- الف. فهرستی از مشارکتهای خاص عمده شامل نام و ماهیت فعالیت آنها،
- ب. نسبت حقوق مالکیت در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک و نسبت حق رأی، در صورتی که متفاوت از نسبت حقوق مالکیت باشد،
- ج. دوره مالی یا تاریخ ترازنامه واحد تجاری تحت کنترل مشترک، در مواردی که تاریخ گزارشگری آن با تاریخ گزارشگری شریک خاص متفاوت است، و
- د. مجموع مبلغ هر یک از سرفصلهای داراییهای جاری، داراییهای غیر جاری، بدهیهای جاری، بدهیهای غیر جاری، درآمدها و هزینه‌ها متناسب با سهم شریک خاص از مشارکتهای خاص.
۴۳. شریک خاصی که به دلیل نداشتن واحد فرعی، صورتهای مالی تلفیقی منتشر نمی‌کند، باید اطلاعات خواسته‌شده در بندهای ۴۰، ۴۱ و ۴۲ را افشا کند.
۴۴. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.



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.



استاندارد حسابداری شماره ۲۵ گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف

۳. کلیه واحدهای تجاری که اوراق سهام آنها به عموم عرضه می شود 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 می کند و دارای مخاطره و بازدهی 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 بازدهی متفاوت از اجزایی است که در سایر مناطق جغرافیایی فعالیت می کنند. 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 می شود 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 مبنای 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 مبنای 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 مبنای منطقی قابل تخصیص به فعالیتهای عملیاتی قسمت باشد.
 - بدهیهای قسمت : عبارت است از بدهیهایی که مستقیماً قابل انتساب و یا بر مبنای 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 می شود 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. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.



استاندارد حسابداری شماره ۲۶

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 به‌قصد 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 به‌گونه‌ای 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



برابری 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 برابری 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 برابری زمان فروش و نیز درآمد یا هزینه ناشی از تغییر در ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برابری 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 برابری 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 برابری زمان فروش اندازه‌گیری کند.

۳۱. واحد تجاری باید مبلغ دفتری داراییهای زیستی مولد و غیر مولد خود را به صورت 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 برابری 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 به تفکیک در جریان رشد (مثلاً نابالغ) و در حال بهره‌برداری (مثلاً بالغ).

۳۴. واحد تجاری باید روشها و مفروضات عمده به کار 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.



۵. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- طرحهای مزایای بازنشستگی: برنامه‌هایی است که به موجب آن برای اعضای 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 اکتچوئری: عبارت است از ارزش فعلی پرداختهای مورد انتظار به اعضای طرح بابت سنوات خدمت گذشته آنان که بر مبنای مفروضات اکتچوئری محاسبه می‌شود. خالص داراییهای طرح (ارزش ویژه طرح) عبارت است از داراییهای طرح منهای بدهیهای آن غیر از ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکتچوئری.
۹. ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکتچوئری 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 اکتچوئری 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 پیش‌بینی شده در این استاندارد برای صورت‌های مالی طرحهای مزایای بازنشستگی تهیه و ارائه شود.
۱۸. حق بیمه‌های دریافتی باید به مبالغ قابل 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 استهلاك 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 گذاریها 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 با نفوذ قابل ملاحظه در طرح، کانونهای بازنشستگی و سازمانها و تشکلهای مرتبط با اعضا و یا طرح ،

ک . سیاستهای سرمایه گذاری منابع طرح ،

ل . سرمایه گذاری طرح در سهام کارفرمایانی که بر طرح نفوذ قابل ملاحظه دارند، و

م . جدول جزئیات ارزش منصفانه خالص داراییهای طرح، به استثنای داراییهای ثابت مشهود که به بهای تمام شده یا مبلغ تجدید ارزیابی به کسر استهلاک انباشته منعکس می شود 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 می شود لازم الاجراست.



۳. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- قرارداد بیمه (بیمه نامه): 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 بیمه نامه، 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 بیمه‌نامه‌های صادره طی دوره مالی که قابل اتساع به پوشش خطر بعد از پایان دوره مالی است به عنوان حق بیمه عاید نشده شناسایی می‌شود.
۱۶. روشهای برآورد حق بیمه عاید نشده باید به گونه‌ای 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 می‌شود، روش تناسب زمانی باید به گونه‌ای انتخاب و بکار گرفته شود که دقت آن از روش فصلی (یا روش ۱/۸) کمتر نباشد.
۲۰. بدهی بابت خسارت معوق باید برای بیمه‌های 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 شده‌ای که گزارش نشده است،
 - ب. خسارت گزارش شده‌ای که پرداخت نشده است،
 - ج. خسارتی که به طور کامل گزارش نشده است و
 - د. مخارج برآوردی تسویه خسارت.
۲۸. مبالغ دریافتنی از بیمه‌گر 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 بیمه‌گر واگذارنده شناسایی شود و نباید حسب مورد با بدهی یا هزینه مربوط تهاثر شود.
۲۹. چنانچه حق بیمه‌های عاید نشده برای پوشش خسارت مورد انتظار مربوط به بیمه‌نامه‌های منقضی نشده در تاریخ ترازنامه کافی نباشد باید ذخیره تکمیلی لازم برای آن شناسایی شود.
۳۱. حق بیمه اتکایی واگذاری به بیمه‌گران اتکایی باید توسط بیمه‌گر واگذارنده از تاریخ شروع پوشش بیمه‌ای و طی دوره تأمین خسارت قرارداد بیمه اتکایی، به طور یکنواخت طی دوره پوشش بیمه‌ای 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 بیمه‌گر انتقال دهنده به بیمه‌گر قبول کننده منتقل می‌شود، انتقال پرتفوی باید توسط بیمه‌گر انتقال دهنده به عنوان حذف پرتفوی و توسط بیمه‌گر قبول کننده به عنوان قبول پرتفوی به حساب گرفته شود.
۴۰. حذف پرتفوی باید توسط بیمه‌گر انتقال دهنده از طریق حذف بدهیها و داراییهای مرتبط با خطرات منتقل شده، به حساب گرفته شود. قبول پرتفوی باید توسط بیمه‌گر قبول کننده از طریق شناسایی درآمد حق بیمه عاید نشده و خسارت معوق پذیرفته شده، به حساب گرفته شود.



۴۱. فعالیتهای بیمه‌ای که از طریق قراردادهای بیمه مشترک با بیمه‌گذار انجام می‌شود باید توسط بیمه‌گران قبول‌کننده همانند بیمه مستقیم به حساب گرفته شود.
۴۳. بیمه‌نامه‌هایی 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 بیمه‌نامه‌ها 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.



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 امکان‌پذیر 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 گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، و
- د . حداقل ۲۰ درصد از بهای فروش وصول شده باشد.
- ۲۷ . ماحصل پروژه را می‌توان در صورت احراز تمام شرایط زیر به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد:
- الف. مجموع درآمد حاصل از پروژه را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری 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 تراز نامه را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد، و
- د . مخارج قابل انتساب به پروژه را بتوان به روشنی تعیین و به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.
- ۲۸ . هرگاه ماحصل پروژه را نتوان به گونه‌ای 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 هزینه‌های 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 به‌گونه‌ای اتکاپذیر شده است، درآمدها و هزینه‌های 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 اندازه‌گیری 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 هزینه‌های شناسایی شده مربوط به واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در زمان ابطال یا فسخ معامله فروش، بی‌درنگ 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 هزینه‌های شناسایی شده ساخت املاک در صورت سود و زیان،
ج. برآورد مبلغ مخارج لازم برای تکمیل پروژه‌های 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 دوره‌های 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 می شود لازم الاجرا است.



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 درنظر 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 درنظر 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.



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 بازیافتنی: 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، الزام آور برای هر دو طرف و معمولاً دارای ضمانت اجرای قانونی، که:

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

ب . شامل عامل بازدارنده ای است که می تواند اجرای آن را بسیار محتمل کند.

۷ . واحد تجاری باید دارایی غیر جاری (یا مجموعه ای واحد) را که مبلغ دفتری آن، عمدتاً از طریق فروش و نه استفاده مستمر بازیافت می گردد، به عنوان "نگهداری شده برای فروش" طبقه بندی کند.

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

اندازه گیری داراییهای غیرجاری (یا مجموعه های واحد) طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش

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

۳۱ . واحد تجاری باید اطلاعاتی را ارائه و افشا کند که استفاده کنندگان صورتهای مالی را در ارزیابی آثار مالی عملیات متوقف شده و واگذاری داراییهای غیرجاری (یا مجموعه های 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 می شود، لازم الاجراست.



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. سرمایه گذاریهای جاری (به استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه گذاریها" مراجعه شود).
- د. داراییهای زیستی غیر مولد که به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه گیری می شوند (به استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با عنوان "فعالیت های کشاورزی" مراجعه شود).
- ه. داراییهای غیرجاری (یا مجموعه های 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 طبقه بندی می شود.
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 می تواند از واگذاری دارایی پس از کسر مخارج برآوردی و واگذاری بدست آورد، با این فرض که دارایی در وضعیت متصور در پایان عمر مفید باشد.
 - استهلاک: تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاک پذیر 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 می شود.
 - 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 گزار شگری 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 آماده سازی 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 بردرآمد.

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 منعکس کننده 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 باز یافتنی یک دارایی از مبلغ دفتری آن کمتر باشد، مبلغ دفتری دارایی باید تا مبلغ باز یافتنی 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، استهلاك 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 بازیافتی آن دارایی به طور جداگانه برآورد گردد. اگر برآورد مبلغ بازیافتی یک دارایی منفرد ممکن نباشد، واحد تجاری باید مبلغ بازیافتی واحد مولد وجه نقدی را که دارایی متعلق به آن است، تعیین کند.
۶۳. در صورت وجود هر دو شرط زیر، مبلغ بازیافتی 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 بازیافتی 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 بازیافتی این راه‌آهن اختصاصی ممکن نیست، زیرا ارزش اقتصادی آن را نمی‌توان تعیین نمود و احتمالاً متفاوت از ارزش باقیمانده آن است. بنابراین، شرکت مبلغ بازیافتی 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 بازیافتی 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، سرقتی 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 تحصیل شونده به آن واحدها یا گروهها انجام می شود. هر واحد یا گروهی که سرقتی به آن تخصیص داده می شود:

الف. باید بیانگر پایین ترین سطحی در واحد تجاری باشد که سرقتی برای اهداف مدیریت داخلی تحت نظارت قرار می گیرد.

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

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

مثال

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

از آنجا که سرقتی تخصیص یافته به واحد مولد وجه نقد را نمی توان به گونه ای منطقی به سطحی پایین تر در آن واحد تخصیص داد، سرقتی 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 سرقتی 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 سرقتی به آن تخصیص داده شده است تغییر کند، سرقتی 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 سرقتی مربوط به واحدهای تجدید ساختار شده استفاده کند.

۸۰. چنانچه با توجه به بند ۷۷، سرقتی 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 سرقتی، با مبلغ بازمانده 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 نشانه‌ای از احتمال کاهش ارزش وجود داشته باشد، از طریق مقایسه مبلغ دفتری (شامل سرقفلی) با مبلغ بازیافتنی آن واحد، انجام شود. چنانچه مبلغ دفتری واحد (شامل سرقفلی) بیش از مبلغ بازیافتنی 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، می‌تواند 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 می‌توان 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 مبنای 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 مبنای 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 مبنای 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 سرقفی یا داراییهای مشترک به آن تخصیص یافته است)، تنها در صورتی شناسایی می‌گردد 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 گزار شگری، 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 با شد 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 گزار شگری 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، استهلاك 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 دوره‌های 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 می‌باشد.

۱۱۳. اطلاعات خواسته شده در بند ۱۱۰ را می‌توان همراه با سایر اطلاعات افشا شده برای طبقه‌ای از داراییها ارائه کرد. برای مثال، این اطلاعات را می‌توان 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 می‌کند، 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، ازجمله سرقفی 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 برحسب 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 باز یافتنی یک دارایی یا یک واحد مولد وجه نقد، یعنی اینکه از خالص ارزش فروش استفاده شده است یا ارزش اقتصادی.
- و . چنانچه مبلغ باز یافتنی، 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 باز یافتنی، 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 باز یافتنی 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 باز یافتنی 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) منعکس کننده 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 طولانی تر.
 - 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 می کند.



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 بازیافتنی 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 اندازه‌گیری مبلغ بازیافتنی)، باید تغییر نماید تا مبلغ بازیافتنی 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 می‌شود، لازم‌الاجراست.



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 توافق شده‌ای را به یک واحد تجاری جداگانه (صندوق) می‌پردازد و در صورتی که صندوق داراییهای کافی برای پرداخت تمام مزایای مربوط به خدمات دوره جاری و دوره‌های گذشته کارکنان در اختیار نداشته باشد، واحد تجاری هیچ تعهد قانونی یا عرفی برای پرداخت مبالغ بیشتر ندارد.
 - طرحهای با مزایای معین: طرحهای مزایای 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 صندوقی 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 باقی مانده 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 سرر سید 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 در باره 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.



✓ سایت رسمی سازمان حسابرسی. <http://audit.org.ir>

✓ پیشنهادات و انتقادات:

hdianatpey@gmail.com

