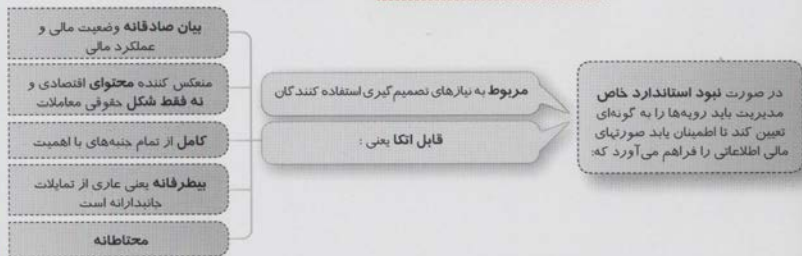
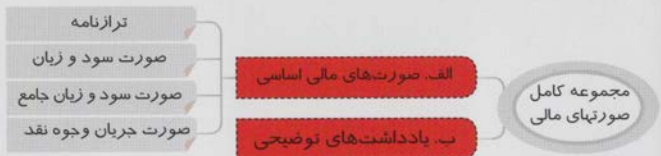


✓ مسئولیت تهیه و ارائه صورت‌های مالی با هیأت مدیره یا سایر ارکان اداره‌کننده واحد تجاری است.



✓ صورت‌های مالی باید بر مبنای **تداوم فعالیت** تهیه شود مگر اینکه مدیریت قصد انحلال یا توقف عملیات واحد تجاری را داشته باشد. چنانچه صورت‌های مالی بر مبنای تداوم فعالیت تهیه نشود، این واقعیت باید افشا شود. به استثنای اطلاعات مربوط به جریان‌های نقدی، واحد تجاری باید صورت‌های مالی خود را بر مبنای **تعهدی** تهیه کند. **تمام اقلام** با اهمیت باید به **طور جداگانه** ارائه شود. اطلاعاتی با اهمیت تلقی می‌شود که عدم افشای آن بر **تصمیمات اقتصادی** استفاده‌کنندگان، مؤثر واقع شود. دارایی‌ها و بدهی‌ها نباید با یکدیگر تهاثر شود مگر اینکه تهاثر آن‌ها طبق استاندارد حسابداری دیگری الزامی یا مجاز باشد.

✓ صورت‌های مالی باید در برگزیده اقلام مقایسه‌ای دوره قبل باشد. اطلاعات مقایسه‌ای تشریحی تا جایی باید افشا شود که جهت درک صورت‌های مالی دوره جاری **مربوط** تلقی گردد.

✓ صورت‌های مالی باید به وضوح از سایر اطلاعاتی قابل تشخیص و متمایز باشد.

✓ یادداشت‌های توضیحی شامل اطلاعات تشریحی و جزئیات بیشتری از اقلام منعکس شده در صورت‌های مالی اساسی است ضمن اینکه اطلاعات دیگری را ارائه می‌کند.

✓ کلیه واحدهای تجاری باید صورت جریان وجوه نقد را تهیه و آن را به عنوان یک صورت مالی مستقل به همراه سایر صورت‌های مالی ارائه کنند.

|                                                                                                                                                                                               |                                              |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|
| افزایش یا کاهش در مبلغ وجه نقد ناشی از معاملات با اشخاص حقیقی یا حقوقی مستقل و ناشی از سایر رویدادها.                                                                                         | جریان وجه نقد                                |
| فعالیت‌های اصلی و مستمر مولد درآمد عملیاتی واحد تجاری است.                                                                                                                                    | فعالیت‌های عملیاتی                           |
| 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.             | فعالیت‌های سرمایه‌گذاری                      |
| فعالیت‌هایی است که منجر به تغییرات در میزان و ترکیب سرمایه و استقراض‌های واحد تجاری گردد.                                                                                                     | فعالیت‌های تأمین مالی                        |
| شامل جریان‌های نقدی ورودی و خروجی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی 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 وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی |

در ارائه جریان های نقدی رعایت ترتیب سرفصل ها و نیز ارائه جمع جریان های نقدی منعکس شده در هر سرفصل و جمع کل جریان های نقدی قبل از سرفصل فعالیت های تأمین مالی ضرورت دارد.

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

سرفصل‌های صورت جریان وجه نقد

فعالیت‌های عملیاتی

فعالیت‌های اصلی مولد درآمد عملیاتی واحد تجاری است. که 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.

کلیه مبالغ دریافتی و پرداختی در رابطه با سود سهام، درآمد سرمایه‌گذاری و سود و کارمزد تأمین مالی معمولاً در این سرفصل به صورت جداگانه طبقه‌بندی می‌شود.

مالیات بر درآمد

منحصر به پرداخت‌ها یا علی‌الحساب‌های پرداختی از بابت مالیات بر درآمد و با استرداد مبالغ پرداختی از همین بابت است و در برگزیده جریان‌های نقدی مربوط به سایر انواع مالیات‌ها نیست.

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

مشتمل بر جریان‌های مرتبط با 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 به جز کارکنان می‌باشد.

فعالیت‌های تأمین مالی

شامل دریافت‌های نقدی از تأمین کنندگان منابع مالی خارج از واحد تجاری (شامل صاحبان سرمایه) و بازپرداخت اصل آن است.

سایر نکات

**صورت جریان وجوه نقد تلفیقی** تنها در برگزیده جریان‌های نقدی خارج از گروه است. ● **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. ● **جریان‌های نقدی استثنایی** عملیاتی باید در صورت جریان وجوه نقد به طور جداگانه انعکاس یابد. ● واحد تجاری باید خالص **جریان‌های نقدی عملیات متوقف شده** را به تفکیک سرفصل‌های پنج گانه در متن صورت جریان وجوه نقد یا در یادداشت‌های توضیحی افشا نماید.

✓ **درآمد عملیاتی** عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه، بجز مواردی که به آورده صاحبان سرمایه مربوط می‌شود، که از فعالیتهای اصلی و مستمر واحد تجاری حاصل می‌گردد.

۱. که شواهد کافی مبنی بر وقوع یک جریان آتی ورودی منافع اقتصادی وجود داشته باشد.

۲. منافع را بتوان به گونه‌ای انکاپذیر اندازه گیری کرد.

درآمد عملیاتی زمانی شناسایی می‌شود که

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

✓ **اندازه گیری:** درآمد عملیاتی باید به ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی یا دریافتنی اندازه‌گیری شود.

✓ هرگاه کالاها یا خدمات در قبال کالاها یا خدمات دیگری که از لحاظ ماهیت و ارزش مشابه باشد مبادله گردد، این مبادله به عنوان معاملهای درآمدزا تلقی نمی‌شود.

۱. انتقال مخاطرات و مزایا به خریدار

۲. عدم اعمال دخالت مدیریتی و کنترل موثر

۳. قابلیت اندازه گیری مبلغ درآمد عملیاتی

۴. وجود احتمال ورود جریان منافع اقتصادی

۵. قابلیت اندازه گیری مخارج تحمل شده مربوط به کلای فروش رفته

شرط لازم جهت شناسایی درآمد عملیاتی حاصل از فروش کالا

✓ هرگاه حاصل معاملهای را که متضمن ارائه خدمات است بتوان به گونه‌ای انکاپذیر برآورد کرد، درآمد عملیاتی مربوط باید با توجه به میزان تکمیل آن معامله شناسایی شود.

✓ هرگاه حاصل معاملهای را که متضمن ارائه خدمات است نتوان به گونه‌ای انکاپذیر برآورد کرد، درآمد عملیاتی را باید تا میزان مخارج تحمل شده قابل بازیافت مورد شناسایی کرد.

۱. وجود احتمال ورود جریان منافع اقتصادی

۲. میزان تکمیل معامله به گونه‌ای انکاپذیر قابل اندازه گیری باشد

۳. قابلیت اندازه گیری مبلغ درآمد عملیاتی

۴. قابلیت اندازه گیری مخارج تحمل شده مربوط به خدمات ارائه شده

مراحل معامله زمانی به گونه‌ای انکاپذیر قابل برآورد است که

۱. وجود احتمال ورود جریان منافع اقتصادی

۲. قابلیت اندازه گیری مبلغ درآمد عملیاتی

درآمدهای عملیاتی حاصل از سرویس‌های ارائه شده درآمد حاصل از فروش کالا و خدمات

## ذخیره

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

## بدهی

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

## بدهی احتمالی

تعهدی فعلی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود اما شناسایی نمی‌شود زیرا خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل نیست و 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 به طور کامل تحت کنترل واحد تجاری نیست، تأیید خواهد شد.

تعهدی فعلی در نتیجه رویدادی در گذشته باشد

خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل باشد

مبلغ تعهد به گونه‌ای اتکاذیر قابل برآورد باشد

ذخیره باید در صورت اعتبار این  
معیارهای شناسایی شده

✓ واحد تجاری نباید بدهی احتمالی را شناسایی کند. بدهی احتمالی افشا می‌شود، مگر اینکه امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد. واحد تجاری نباید دارایی احتمالی را شناسایی کند. دارایی احتمالی زمانی افشا می‌شود که ورود منافع اقتصادی محتمل باشد. مبلغ شناسایی شده به عنوان ذخیره باید بهترین برآورد از مخارجی باشد که برای تسویه تعهد فعلی در تاریخ ترانزانه لازم است.

✓ ریسک و ابهام حاکم بر بسیاری از رویدادها و شرایط باید در دستیابی به بهترین برآورد ذخیره در نظر گرفته شود. هنگامی که اثر ارزش زمانی پول با اهمیت است، مبلغ ذخیره باید معادل ارزش فعلی مخارج مورد انتظار لازم برای تسویه تعهد باشد. سود ناشی از واگذاری مورد انتظار دارایی‌ها نباید در اندازه‌گیری ذخیره در نظر گرفته شود.

✓ 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. بابت زبان‌های عملیاتی آتی نباید ذخیره‌ای شناسایی شود.

## رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

۵

- ✓ **رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه** رویدادهای مطلوب و نامطلوبی است که بین تاریخ ترازنامه و تاریخ تأیید صورت‌های مالی رخ می‌دهد. رویدادهای تعدیلی شرایط موجود در تاریخ ترازنامه را وصف می‌کند و نیازمند ایجاد تعدیلاتی در صورت‌های مالی است و رویدادهای غیر تعدیلی حاکی از شرایطی است که بعد از تاریخ ترازنامه به وجود آمده‌اند و منجر به تعدیلات نخواهند شد. تاریخ تأیید صورت‌های مالی تاریخی است که مدیریت، صورت‌های مالی را به‌طور رسمی و برای آخرین بار به‌منظور انتشار، تأیید می‌کند.
- ✓ **واحد تجاری نباید سود سهام مصوب بعد از تاریخ ترازنامه یا سود سهام پیشنهادی را به‌عنوان بدهی در تاریخ ترازنامه شناسایی کند.** چنانچه بعد از تاریخ ترازنامه، انحلال واحد تجاری یا توقف فعالیتهای آن توسط ارکان صلاحیت دار اعلام شود، یا اینکه واحد تجاری عملاً ناگزیر به انجام این امر گردد، صورت‌های مالی نباید بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شود.

✓ 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 نمی‌یابد که به موجب استانداردهای حسابداری مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود.



✓ 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 و در یادداشتی ذیل صورت سود و زیان دوره، عدم لزوم ارائه افشا شود. ارقام استثنایی باید در محاسبه سود یا زیان عملیات در حال تداوم منظور شود و این ارقام باید به عنوان ارقام استثنایی قابل تشخیص باشد. آثار تغییر در برآوردهای حسابداری باید در تعیین سود یا زیان خالص دوره‌ای منظور شود که در آن، تغییر صورت گرفته است. اثر تعدیلات سنواتی باید از طریق اصلاح مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره در صورت‌های مالی منعکس گردد. چنانچه تغییری در رویه حسابداری صورت گیرد، ارقام مربوط به سال جاری، بر مبنای رویه جدید منعکس و ارقام مقایسه‌ای سنوات قبل نیز بر مبنای رویه جدید ارائه مجدد می‌شود. اصلاح اشتباهات در صورتی که با اهمیت نباشد، در سود یا زیان خالص دوره جاری منظور می‌گردد. در مواردی که اشتباهات با اهمیت باشند، باید مانده افتتاحیه سود (زیان) انباشته تعدیل شود.

## حسابداری مخارج تحقیق و توسعه

۷

☒ این استاندارد حذف شده است.

✓ موجودی مواد و کالا باید بر مبنای «**اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش**» تک تک اقلام یا گروه‌های اقلام مشابه، اندازه‌گیری شود. **بهای تمام شده** موجودی مواد و کالا باید دربرگیرنده مخارج خرید، مخارج تبدیل و سایر مخارجی باشد که واحد تجاری در جریان فعالیت معمول خود، برای رساندن کالا یا خدمات به مکان و شرایط فعلی آن متحمل شده است.

کالای آماده برای فروش

کالای در جریان ساخت

مواد اولیه مستقیم تولید

مواد و ملزومات مصرفی غیر مستقیم تولید

موجودی مواد و کالا

بهای تمام شده شامل

سایر مخارج تا رسیدن دارایی  
به شرایط فعلی

مخارج تبدیل

مخارج خرید

✓ **مخارج خرید** شامل بهای خرید و هر گونه مخارج دیگری از قبیل حقوق و عوارض گمرکی و حمل به کسر تخفیفات تجاری است که مستقیماً به خرید مربوط می‌گردد. **مخارج تبدیل** شامل مخارجی است که مستقیماً به اقلام تولید شده مربوط می‌گردد، همچنین شامل سربرابر تولید (اعم از ثابت و متغیر) است که برای تبدیل مواد اولیه به محصول یا ارائه خدمات واقع می‌شود. **سایر مخارج** تنها تا میزانی که آشکارا به رساندن موجودی مواد و کالا به مکان و شرایط فعلی آن مربوط است به عنوان بخشی از بهای تمام شده موجودی‌ها منظور می‌شود. **بهای تمام شده موجودی‌ها در واحدهای خدماتی** اساساً دستمزد و سایر مخارج کارکنانی که مستقیماً در ارائه خدمات مربوط مشارکت داشته‌اند و نیز سربرابر قابل تخصیص را دربر می‌گیرد.

روشهای محاسبه  
بهای تمام شدهاولین صادره  
از اولین وارده

میانگین موزون

شناسایی ویژه

اولین صادره  
از آخرین وارده

موجودی پایه

خرده فروش

✓ **بهای تمام شده موجودی مواد و کالا باید با استفاده از روشهای "شناسایی ویژه"، "اولین صادره از اولین وارده" یا "میانگین موزون" محاسبه شود.** مبلغ دفتری موجودی مواد و کالای فروخته شده باید در دوره‌ای که درآمد مربوط شناسایی می‌گردد، به عنوان هزینه شناسایی شود.

✓ مسئله اصلی در حسابداری پیمانهای بلندمدت، تخصیص درآمدها و هزینه‌های پیمان به دوره‌هایی است که در آن دوره‌ها عملیات موضوع پیمان اجرا می‌شود.

پیمان بلندمدت

پیمانی است که برای طراحی، تولید یا ساخت یک دارایی منفرد قابل ملاحظه با ارائه خدمات منعقد می‌شود و مدت زمان لازم برای تکمیل پیمان عمدتاً چنان است که فعالیت پیمان در دوره‌های مالی متفاوت قرار می‌گیرد.

پیش دریافت پیمان

بخشی از مبالغ دریافتی توسط پیمانکار است که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام نشده است.

علی الحساب‌ها

مبالغی است که به طور موقت در قبال صورت حسابهای صادره در دست بررسی دریافت می‌شود.

مبلغ اولیه درآمد (مورد توافق)

درآمد پیمان  
باید شامل:

تا میزانی که احتمال رود این موارد منجر به درآمد گردد  
این موارد را بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد.

تغییر در میزان کار پیمان، ادعا و  
سایر دریافت‌های تشویقی

درآمد پیمان

به ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی یا دریافتی اندازه‌گیری می‌شود. اندازه‌گیری درآمد پیمان تحت تأثیر ابهامات گوناگونی است که به نتیجه رویدادهای آتی بستگی دارد.

تغییر پیمان

دستور کارفرما مبنی بر تغییر در دامنه کاری که قرار است طبق مفاد پیمان انجام شود. تغییر ممکن است موجب افزایش یا کاهش درآمد پیمان شود.

ادعا

مبالغی است که پیمانکار از کارفرما یا شخص ثالث به عنوان جبران هزینه‌هایی مطالبه می‌کند که در مبلغ پیمان منظور نشده است.

دریافتهای تشویقی

مبالغی است اضافی که در صورت نیل به استانداردهای عملکرد تعیین شده یا افزون بر آن، توسط پیمانکار دریافت می‌شود.

✓ **مخارج مستقیم** یک پیمان دربرگیرنده مواردی از قبیل کار مستقیم، مواد اولیه مصرفی، استهلاک و اجاره ماشین‌آلات و تجهیزات، مخارج جابجایی مواد، ماشین‌آلات و تجهیزات، مخارج مستقیم طراحی و کمک فنی، مخارج برابردی کارهای اصلاحی و تضمینی و ادعا توسط اشخاص ثالث است. **مخارج مشترک** قابل تسهیم بین پیمانهای

مخارج مستقیم

مخارج مشترک بین پیمانها و تسهیم آنها

سایر مخارج

مخارج پیمان باید شامل:

مختلف مشتمل بر حق بیمه، مخارج غیر مستقیم طراحی و کمک فنی و سربرای پیمان است. این مخارج برحسب ماهیت آن طبقه‌بندی و با اعمال یکنواخت روشهای سیستماتیک و معقول به پیمانهای مختلف تخصیص می‌یابد. **سایر مخارجی** که به موجب مفاد پیمان مشخصاً قابل مطالبه از کارفرما است، دربرگیرنده مواردی از قبیل مخارج اداری عمومی و مخارج توسعه می‌باشد که جبران آن به طور مشخص در پیمان قید شده است. ✓ 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. هرگاه ماحصل یک پیمان بلندمدت را نتوان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد:

الف. درآمد باید تا میزان مخارج تحمل شده‌ای که احتمال بازافت آن وجود دارد شناسایی شود، و

ب. مخارج پیمان باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود.

✓ هرگاه انتظار رود که پیمان منجر به زیان گردد، باید زیان مربوط، فوراً به عنوان هزینه دوره شناسایی شود.

✓ 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.

ورود جریان منافع اقتصادی آتی یا کاهش جریان خروجی متحمل باشد

مبلغ کمک بلاعوض به گونه‌ای انکا پذیر قابل اندازه گیری باشد

مخارج مرتبط با کمک بلاعوض دریافتی به گونه‌ای انکا پذیر قابل اندازه گیری باشد

اطمینان معقولی در رابطه با اجرای شرایط مربوط به مصرف کمک بلاعوض وجود داشته باشد

کمکهای بلاعوض دولت در صورت  
اندر این شرایط شناسایی می‌شود.

✓ هرگاه نحوه عمل حسابداری کمکهای بلاعوض دولت در قوانین امره پیش‌بینی شده باشد، باید ضمن رعایت معیارهای شناخت مندرج در نمودار فوق از نحوه عمل حسابداری مندرج در متن قوانین مربوط تبعیت کرد.

✓ 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. چنانچه کمک بلاعوض دولت به شکل دارایی‌های غیر پولی به واحد تجاری اعطا شود، باید به ارزش منصفانه دارایی دریافتی ثبت شود. بجز مواردی که نحوه انعکاس کمکهای بلاعوض مربوط به دارایی‌های ثابت مشهود در قوانین امره پیش‌بینی 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.

✓ **دارایی ثابت مشهود** به دارایی مشهودی اطلاق می‌شود که به منظور استفاده در تولید یا عرضه کالاها یا خدمات، اجاره به دیگران یا برای مقاصد اداری توسط واحد تجاری نگهداری می‌شود و انتظار می‌رود بیش از یک دوره مالی مورد استفاده قرار گیرد.

✓ **مخارج بعدی** مرتبط با دارایی ثابت مشهود تنها زمانی به مبلغ دفتری دارایی اضافه می‌شود که مخارج انجام شده موجب بهبود وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن گردد، به‌گونه‌ای که شواهد کافی مبنی بر وقوع جریان منافع اقتصادی ناشی از این مخارج به درون واحد تجاری وجود داشته باشد. یک قلم دارایی ثابت مشهود که واجد شرایط شناخت به عنوان دارایی باشد، باید به **بهای تمام شده** اندازه‌گیری شود که معادل قیمت نقدی آن در تاریخ شناخت است و در صورت خرید اعتباری مابه‌التفاوت به عنوان هزینه تامین مالی شناسایی می‌شود. در **معاوضه یک دارایی ثابت مشهود غیر پولی** با دارایی غیر پولی دیگر دارایی ثابت مشهود به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود.

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

بهای تمام شده دارایی به گونه‌ای انکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

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

روش بهای تمام شده

روش تجدید ارزیابی

روشهای اندازه‌گیری پس از شناخت

مبلغ دفتری (بهای تمام شده به کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته)

مبلغ تجدید ارزیابی (ارزش منصفانه به کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته)

✓ هرگاه یک قلم از دارایی‌های ثابت مشهود تجدید ارزیابی شود، تجدید ارزیابی تمام اقلام طبقه‌ای که دارایی مزبور به آن تعلق دارد، الزامی است. تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود، باید توسط **ارزایان مستقل و دارای صلاحیت حرفه‌ای**، انجام شود.

منصفانه تحت عنوان ملاک تجدید ارزیابی ثبت و در ترازنامه به‌عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی می‌شود و در صورت سود و زیان جامع انعکاس می‌یابد

در صورتی که بالعکس کاهش فیل باشد

این افزایش یا میزان هزینه فیل شناسایی شده در رابطه با همان دارایی باید به‌عنوان درآمد به سود و زیان دوره منظور شود

در صورتی که بالعکس کاهش فیل باشد

به‌عنوان هزینه شناسایی می‌شود

در صورتی که بالعکس افزایش فیل باشد

این کاهش باید تا میزان ملاک تجدید ارزیابی مربوط به همان دارایی به بدو حساب ملاک تجدید ارزیابی منظور گردد و در صورت سود و زیان جامع انعکاس یابد و باقیمانده به‌عنوان هزینه شناسایی شود

در صورتی که بالعکس افزایش فیل باشد

ملاک تجدید ارزیابی

کاهش یا سود

کاهش یا سود

✓ 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 به طور جداگانه مستهلاک شود. مبلغ استهلاک‌پذیر یک دارایی باید بر مبنای **سیستماتیک طی عمر مفید** آن تخصیص یابد. **روش استهلاک** مورد استفاده، باید منعکس‌کننده **الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی** مورد انتظار دارایی توسط واحد تجاری باشد.

✓ **جبران خسارت** وارده به دارایی‌های ثابت مشهود توسط اشخاص ثالث باید در سود و زیان دوره‌ای که وصول آن محتمل و مبلغ آن به‌گونه‌ای انکاپذیر قابل اندازه‌گیری می‌شود، شناسایی گردد. یک قلم دارایی ثابت مشهود در زمان واگذاری یا هنگامی که به‌طور دائمی بلا استفاده می‌شود و هیچ منافع اقتصادی آتی از واگذاری آن انتظار نمی‌رود، باید از ترازنامه حذف شود.

## ۱۲ افشای اطلاعات اشخاص وابسته

- ✓ رابطه با اشخاص وابسته از ویژگیهای معمول فعالیتهای تجاری است. انتقال منابع، خدمات یا تعهدات بین اشخاص وابسته صرف نظر از مطالبه یا عدم مطالبه بهای آن **معامله با شخص وابسته** است. رابطه با شخص وابسته می تواند بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری تأثیر داشته باشد.
- ✓ آگاهی از معاملات، مانده حسابهای فیما بین و رابطه با اشخاص وابسته ممکن است بر ارزیابی استفاده کنندگان صورت های مالی از عملیات واحد تجاری شامل ارزیابی ریسک و فرصتهای پیش روی واحد تجاری، تأثیر بگذارد.
- ✓ روابط بین واحدهای تجاری اصلی و فرعی باید صرف نظر از انجام یا عدم انجام معامله بین آنها افشا شود.
- ✓ در صورت انجام معاملات بین اشخاص وابسته، به منظور درک اثر بالقوه رابطه با شخص وابسته بر صورت های مالی، واحد تجاری باید ماهیت این رابطه را همراه با اطلاعاتی درباره معاملات و مانده حسابهای فیما بین افشا کند.

✓ **مخارج تأمین مالی** عبارت است از سود تضمین شده، کارمزد و سایر مخارجی که واحد تجاری برای تأمین منابع مالی متحمل می‌شود.

✓ **مخارج تأمین مالی** باید در دوره وقوع به عنوان **هزینه** شناسایی شود به استثنای آن بخش از مخارج تأمین مالی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل یک دارایی واجد شرایط است که باید به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی محسوب شود.

✓ **مخارج تأمین مالی** قابل انتساب به تحصیل یک دارایی مخارجی است که در صورت عدم تحصیل آن دارایی، باید از آن اجتناب می‌شد.

✓ **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.

✓ **چنانچه فعالیت تأمین مالی واحد تجاری به صورت متمرکز انجام شود**، مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده یک دارایی خاص را باید با **اعمال نرخ جذب** نسبت به مخارج انجام شده جهت آن دارایی، تعیین کرد.

✓ **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، ج. فعالیتهای لازم برای آماده سازی دارایی مربوط جهت استفاده مورد نظر یا فروش در جریان باشد.

✓ به مازاد داراییهای جاری بر بدهیهای جاری، «خالص داراییهای جاری» یا «سرمایه در گردش» و به مازاد بدهیهای جاری بر داراییهای جاری «خالص بدهیهای جاری» اطلاق می‌شود. اقلامی جزء داراییهای جاری منظور می‌شود که انتظار رود ظرف یک سال یا طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری، هر کدام طولانی‌تر است، به وجه نقد یا دارایی دیگری که نقد شدن آن قریب به یقین است تبدیل شود و اقلامی در زمره **بدهی های جاری** محسوب می‌شود که انتظار رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی‌تر است، تسویه گردد.

✓ طبقه‌بندی برخی اقلام دارایی و بدهی به عنوان داراییهای جاری و بدهیهای جاری در موردان دسته از واحدهای تجاری که **چرخه عملیاتی** آن‌ها نامشخص یا خیلی طولانی باشد، **الزامی نیست**.

یک دارایی زمانی باید  
به عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی  
شود که:

وجه نقد یا معادل وجه نقدی باشد که  
استفاده از آن محدود نشده است

انتظار رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یکسال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی‌تر است  
مصروف یا فروخته شود. یا به وجه نقد یا دارایی دیگری که نقد شدن آن قریب به یقین است تبدیل شود

✓ مبلغ یک دارایی جاری یا بدهی جاری  
نباید از بدهی جاری یا دارایی جاری دیگر کسر شود،  
مگر آنکه شرایط تهاتر داراییها و بدهیها مندرج در  
استاندارد حسابداری شماره ۱ برقرار باشد.

انتظار رود طی چرخه عملیاتی  
معمول واحد تجاری یا ظرف  
یکسال از تاریخ ترازنامه، هر کدام  
طولانی‌تر است،  
تسویه شود.

یک بدهی زمانی باید  
به عنوان بدهی جاری  
طبقه‌بندی شود که:

سرمایه‌گذاری

سرمایه‌گذاری بلندمدت

سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار

سود سهمی (یا سهام جایزه)

حق تقدم

نوعی دارایی است که واحد سرمایه‌گذار برای افزایش منافع اقتصادی از طریق توزیع منافع، افزایش ارزش یا سایر مزایای نگهداری می‌کند.

به طبقه‌ای از سرمایه‌گذاری‌ها گفته می‌شود که به قصد استفاده مستمر در فعالیتهای واحد تجاری نگهداری شود. یعنی با قصد نگهداری آن برای مدت طولانی به وضوح قابل اثبات باشد یا توانایی واگذاری آن توسط سرمایه‌گذار مشمول محدودیتهایی باشد.

نوعی سرمایه‌گذاری است که برای آن بازار فعالی که آزاد و در دسترس است وجود دارد به‌طوری که از طریق آن بتوان به ارزش بازار یا شاخصی قابل اتکا که محاسبه ارزش بازار را امکان‌پذیر سازد، دست یافت.

توزیع سود به شکل سهم بین صاحبان سهام یک واحد تجاری از محل سود تقسیم نشده یا اندوخته‌ها که با توجه به اصلاحیه قانون تجارت موکول به تصویب مجمع عمومی فوق‌العاده است.

حقی است قابل نقل و انتقال که در زمان خرید سهام جدید توسط صاحبان سهام واحد تجاری به نسبت سهامی که مالکند به ایشان تعلق می‌گیرد.

✓ **بهای تمام شده یک سرمایه‌گذاری،** مخارج تحصیل آن، از قبیل کارمزد کارگزار، حق‌الزحمه‌ها و عوارض و مالیات را نیز دربر می‌گیرد لیکن شامل مخارج مالی تحمل شده در رابطه با ایجاد تدریجی یک سرمایه‌گذاری نیست. بهای تمام شده بر نفوی سرمایه‌گذاری‌ها بر مبنای تک‌تک سرمایه‌گذاری‌های آن تعیین می‌شود. چنانچه سرمایه‌گذاری تحصیل شده دربرگیرنده حداقل **سود تضمین شده یا سود سهام تعلق گرفته و دریافت نشده باشد، بهای تمام شده سرمایه‌گذاری عبارت از بهای خرید بعد از کسر هر گونه سود تعلق گرفته و دریافت نشده خواهد بود.**

مبلغ کل سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله که به عنوان دارایی جاری نگهداری می‌شود باید بر مبنای مجموعه (پرنفوی) سرمایه‌گذاریهای مزبور تعیین شود. مبلغ کل سرمایه‌گذاریهای بلندمدت و سایر سرمایه‌گذاریهای جاری عبارت ازمجمع مبلغ دفتری تک تک سرمایه‌گذاریهای مربوط است که جداگانه تعیین می‌شود.

شیوه‌های کسب منافع اقتصادی سرمایه‌گذاریها



| نوع سرمایه‌گذاری                                                 | انعکاس به ارزش | افزایش یا کاهش به عنوان                                                              | انعکاس افزایش یا کاهش در |
|------------------------------------------------------------------|----------------|--------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|
| سریع‌المعامله در بازار که به عنوان دارایی جاری طبقه بندی شده است | بازار          | درآمد یا هزینه                                                                       | صورت سود و زیان          |
| سایر سرمایه‌گذاریهایی که به عنوان دارایی جاری طبقه بندی شده‌اند  | خالص ارزش فروش | درآمد یا هزینه                                                                       | صورت سود و زیان          |
| بلند مدت (غیر جاری)                                              | تجدید ارزیابی  | افزایش مازاد تجدید ارزیابی                                                           | سرفصل حقوق صاحبان سرمایه |
|                                                                  |                | کاهش هزینه (به جز مواردی که فلاتجدید ارزیابی صورت گرفته و مازاد تجدید ارزیابی داریم) | صورت سود و زیان          |

✓ هرگونه 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 یستانکار حساب سود و زیان انباشته منظور شود.

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

| نوع سرمایه‌گذاری          | انعکاس در ترازنامه به                 | شناسایی سود و زیان نسبت به | انعکاس تفاوت ناشی از واگذاری به عنوان |
|---------------------------|---------------------------------------|----------------------------|---------------------------------------|
| بلند مدت                  | تجدید ارزیابی                         | آخرین مبلغ دفتری           | سود یا زیان واگذاری                   |
| جاری (سریع‌المعامله)      | افزایش ارزش تمام شده و خالص ارزش فروش | بهای تمام شده              | سود یا زیان واگذاری                   |
| سایر سرمایه‌گذاریهای جاری | خالص ارزش فروش                        | آخرین مبلغ دفتری           | درآمد یا هزینه سرمایه‌گذاری           |
|                           | افزایش ارزش تمام شده و خالص ارزش فروش | آخرین مبلغ دفتری           | درآمد یا هزینه سرمایه‌گذاری           |

تسعیر

فرایندی است که از طریق آن، اطلاعات مالی مبتنی بر ارز، برحسب واحد پول گزارشگری بیان شود. واژه تسعیر، گزارش معاملات منفرد ارزی برحسب واحد پول گزارشگری و همچنین برگردان یک مجموعه کامل صورتهای مالی تهیه شده بر حسب ارز به واحد پول گزارشگری را در بر می گیرد.

نرخ تسعیر

نرخ تبدیل دو واحد پولی به یکدیگر (شامل انواع نرخهای برابری رسمی، قراردادی و غیره) که در فرایند تسعیر بکار گرفته می شود.

تفاوت تسعیر

تفاوت ناشی از تسعیر میزان معینی از یک ارز به واحد پول گزارشگری با نرخهای تسعیر متفاوت.

عملیات حفاظتی

به اقداماتی اطلاق می شود که به منظور کاهش یا جبران ریسک ناشی از تغییرات قیمت بازار، نرخ سود تضمین شده یا نرخ ارز صورت می گیرد.

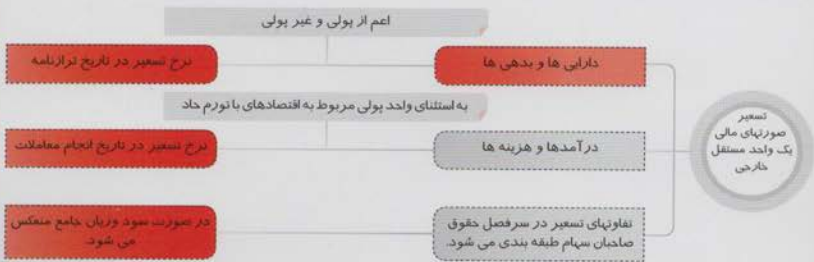
✓ معامله ارزی در زمان شناخت اولیه باید براساس نرخ تسعیر در تاریخ انجام معامله به ریال ثبت شود.



✓ تفاوت های ناشی از تسویه یا تسعیر اقلام پولی ارزی واحد تجاری به نرخهای متفاوت یا نرخهایی که در ثبت اولیه این اقلام یا در تسعیر این اقلام در صورتهای مالی دوره قبل بکار رفته است، باید به عنوان درآمد یا هزینه دوره وقوع شناسایی شود. تفاوت های تسعیر آن گروه از اقلام پولی که ماهیتا بخشی از خالص سرمایه گذاری در یک واحد مستقل خارجی را تشکیل می دهد، باید تا زمان واگذاری خالص سرمایه گذاری به عنوان حقوق صاحبان سرمایه در ترانزاکشن طبقه بندی شود و در صورت سود و زیان جامع انعکاس یابد. این تفاوت ها باید در زمان واگذاری سرمایه گذاری، به حساب سود و زیان انباشته منظور شود.



✓ صورتهای مالی آن دسته از عملیات خارجی که جزء لایتنک عملیات واحد تجاری گزارشگر است باید با استفاده از روشهای مورد استفاده برای معاملات ارزی تسعیر می شود. عملیات تسعیر مبتنی بر این فرض است که معاملات انجام شده عملاً توسط واحد تجاری گزارشگر صورت گرفته است.



✓ برای تسعیر درآمدها و هزینه ها در عمل از نرخ میانگین استفاده می شود.

✓ در زمان واگذاری، مبالغ انباشته تفاوت های تسعیر اقلام ارزی که در سرفصل حقوق صاحبان سهام است به حساب سود و زیان انباشته منتقل می شود. زمانی که طبقه بندی عملیات خارجی تغییر می کند، روشهای تسعیر قابل اعمال به طبقه بندی جدید از تاریخ تغییر طبقه بندی به کار گرفته می شود.

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.

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 بسیاری اساسی مواردی که قبلاً تولید یا ارائه گردیده و یا استقرار یافته است، پیش از آغاز تولید یا کاربرد تجاری.

دارایی نامشهود

یک دارایی قابل تشخیص غیر پولی و فاقد ماهیت عینی.

زیان کاهش ارزش

مازاد مبلغ دفتری یک دارایی نسبت به مبلغ بازیافتنی آن.

جدا شدنی باشد

یک دارایی زمانی نامشهود تشخیص داده می‌شود اگر:

از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی ناشی شود

یک فلم هنگامی به عنوان دارایی نامشهود شناسایی می‌شود که:

بهای تمام شده دارایی به گونه‌ای انکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

جریان منافع اقتصادی آتی دارایی به درون واحد تجاری محتمل باشد

با تعریف داراییهای نامشهود مطابقت داشته باشد

✓ یک دارایی نامشهود به هنگام شناخت اولیه باید به بهای تمام شده اندازه‌گیری شود. اگر دارایی نامشهود به طور جداگانه تحصیل شود، مابه‌ازای آن معمولاً مشخص است و در نتیجه می‌توان بهای تمام شده را به گونه‌ای انکاپذیر اندازه‌گیری کرد. در صورتی که یک دارایی نامشهود در ترکیب تجاری تحصیل گردد، بهای تمام شده آن دارایی نامشهود، ارزش منصفانه آن در تاریخ تحصیل می‌باشد.

✓ مخارج تحقیق یا توسعه‌ای به حساب گرفته شود که مربوط به یک پروژه تحقیق یا توسعه در جریان باشد که به عنوان یک دارایی نامشهود شناسایی شده است، و بعد از تحصیل آن پروژه واقع شود.

هنگام وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود

در صورتی که حائز معیارهای شناخت به عنوان دارایی نامشهود نباشد، هنگام وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود

در صورتی که معیارهای شناخت به عنوان دارایی نامشهود را داشته باشد، به مبلغ دفتری پروژه تحقیق و توسعه افزوده می‌شود.

مخارج توسعه

مخارج توسعه

شناسایی مخارج بعدی مربوط به تحقیق و توسعه

✓ یک یا چند دارایی نامشهود ممکن است در ازای تمام یا بخشی از یک یا چند دارایی غیر پولی، یا ترکیبی از داراییهای پولی و غیر پولی تحصیل شود. بهای تمام شده این گونه داراییهای نامشهود به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود، مگر اینکه معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد یا ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده و دارایی واگذار شده به نحو اتکا پذیر قابل اندازه‌گیری نباشد.

✓ **سرقفلی** ایجاد شده توسط واحد تجاری به عنوان یک دارایی نامشهود شناسایی نمی‌شود.

✓ به منظور ارزیابی اینکه یک دارایی نامشهود ایجاد شده داخلی حائز معیارهای شناخت است، واحد تجاری ایجاد دارایی را در دو گروه **مرحله تحقیق و مرحله توسعه** طبقه‌بندی می‌کند. **مخارج مرحله تحقیق** نباید به عنوان دارایی نامشهود شناسایی شود. این مخارج در هنگام وقوع باید به عنوان هزینه شناسایی گردد. **علایم تجاری**، حق نشر و اقلام دارای ماهیت مشابه ایجاد شده در داخل واحد تجاری نباید به عنوان داراییهای نامشهود شناسایی شوند. مخارج مربوط به تحصیل یا ایجاد اقلام نامشهود که در صورتی مالی قبلی به عنوان هزینه شناسایی شده است، نباید بعداً به عنوان بخشی از بهای تمام شده یک دارایی نامشهود شناسایی شود.

✓ 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 مشخص‌کننده عمر مفید را تعیین نماید.

✓ مبلغ استهلاک‌پذیر دارایی نامشهود با عمر مفید معین باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن **مستهلاک** شود. محاسبه استهلاک باید از زمانی شروع شود که دارایی برای استفاده آماده باشد، یعنی زمانی که دارایی در موقعیت و شرایط لازم برای استفاده موردنظر مدیریت قرار دارد. **روش استهلاک** باید الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی توسط واحد تجاری را منعکس کند. چنانچه آن الگو به نحو انکاپذیر قابل تعیین نباشد باید از روش خط مستقیم استفاده شود.

✓ دارایی نامشهود باید در زمان واگذاری یا هنگامی که هیچ گونه منافع اقتصادی آتی از بکارگیری یا واگذاری آن انتظار نمی‌رود، از ترازنامه حذف شود. **سود یا زیان** ناشی از حذف یک دارایی نامشهود که معادل تفاوت عواید خالص حاصل از واگذاری و مبلغ دفتری دارایی است باید به عنوان درآمد یا هزینه غیر عملیاتی در سود و زیان شناسایی شود.

## 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.

## سهام 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.

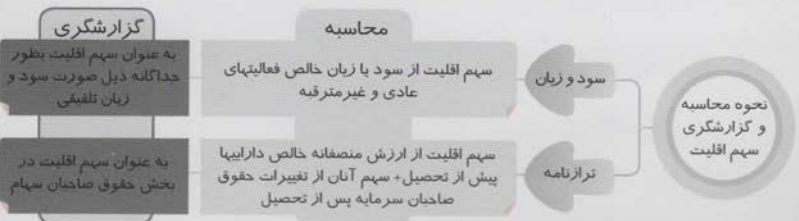
## کنترل

توانایی راهبری سیاست‌های مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به منظور کسب منافع از فعالیتهای آن.

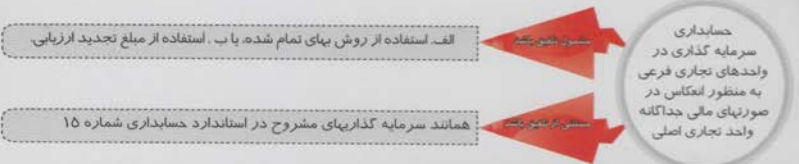
✓ هر واحد تجاری اصلی، باید صورت‌های مالی تلفیقی را تهیه و صورت‌های مالی جداگانه خود را همراه آن ارائه کند. (به جز موارد استثنا مندرج در متن استاندارد)

✓ **صورت‌های مالی تلفیقی** باید واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی آن را دربر گیرد. صورت‌های مالی تلفیقی، واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهایی را در برمی‌گیرد که تحت کنترل واحد تجاری اصلی قرار دارند. هنگامی که یک واحد تجاری اصلی، به طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق واحدهای تجاری فرعی دیگر خود، مالک بیش از نصف سهام با حق رأی یک واحد تجاری باشد، فرض بر وجود کنترل بر آن واحد تجاری است.

✓ برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن با جمع کردن اقلام مشابه داراییها، بدهی‌ها، حقوق صاحبان سرمایه، درآمدها و هزینه‌ها یا یکدیگر ترکیب می‌شود. **سودها و زیانهای تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی** که در مبلغ دفتری داراییها منظور شده است باید به طور کامل حذف شود. مانده حساب‌ها و معاملات فیما بین واحدهای تجاری مشمول تلفیق (شامل فروش، هزینه‌ها و سود سهام) باید حذف شود. **مبلغ دفتری** سرمایه‌گذاری واحد تجاری اصلی در هریک از واحدهای تجاری فرعی و سهم واحد تجاری اصلی از حقوق صاحبان سهام هر یک از آن‌ها حذف می‌شود. 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.



✓ برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی باید به تاریخ گزارشگری یکسان تهیه شود. 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.



✓ ترکیب تجاری تجمع واحدها یا فعالیتهای تجاری جداگانه در قالب یک شخصیت اقتصادی است که بر اثر کسب کنترل خالص داراییها و عملیات واحد دیگر پدید می آید.

انگیزه های ترکیب

کاهش هزینه ها  
به ویژه هزینه های ثابت

افزایش توان رقابت  
در بازارهای بین المللی

افزایش کارایی

عوامل قانونی و سیاسی

✓ حسابداری ترکیبهای تجاری باید با استفاده از روش خرید، انجام شود. مبنای ثبت تحصیل در روش خرید بهای تمام شده است و بهای تمام شده نیز براساس معامله زیربنای تحصیل، تعیین می شود. بهای تمام شده ترکیب تجاری عبارت است از وجه نقد و معادل وجه نقد پرداختی و ارزش منصفانه سایر مابازارهای خرید و گذار شده در تاریخ تحصیل توسط واحد تحصیل کننده به اضافه هر گونه مخارج تبعی مستقیم ترکیب. 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 اتکال پذیر قابل اندازه گیری باشد.

✓ واحد تحصیل کننده باید در تاریخ تحصیل، بهای تمام شده ترکیب تجاری را براساس ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده، تخصیص دهد.

ورود منافع اقتصادی آتی مرتبط با دارایی به درون واحد تحصیل کننده، محتمل باشد

ارزش منصفانه آن را بتوان به گونه ای اتکا پذیر اندازه گیری کرد

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

درمورد داراییها

معیارهای شناسایی داراییها و بدهیها در تخصیص بهای تمام شده ترکیب تجاری

درمورد بدهیها

رهنمودهای تعیین ارزش منصفانه

| دارایی یا بدهی                                | مبنای تعیین ارزش منصفانه                                  |
|-----------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|
| اوراق بهادار سریع معامله                      | ارزش بازار                                                |
| سایر اوراق بهادار                             | ارزش برآوردی                                              |
| مطالبات                                       | ارزش فعلی مبالغ قابل دریافت                               |
| کالای ساخته شده و کالای خریداری شده برای فروش | ارزش فروش (بازار) به کسر مخارج فروش و سود                 |
| کالای در جریان ساخت                           | ارزش فروش کالای ساخته شده به کسر مخارج تکمیل و فروش و سود |
| مواد اولیه                                    | بهای جایگزینی                                             |
| زمین و ساختمان                                | ارزش بازار                                                |
| ماشین آلات و تجهیزات                          | ارزش بازار                                                |
| داراییهای نامشهود                             | ارزش منصفانه                                              |
| حسابها و اسناد پرداختی                        | ارزش فعلی مبالغ پرداختی                                   |
| سایر بدهیهای قابل تشخیص                       | ارزش فعلی مبالغ پرداختی                                   |

✓ 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 که پس از شناخت اولیه، باید به بهای تمام شده پس از کسر استهلاك انباشته و زیان کاهش ارزش انباشته منعکس شود. سرقفلی باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن مستهلك شود. دوره استهلاك باید بیانگر بهترین سرآورد 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. روش استهلاك باید نشان دهنده الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی سرقفلی باشد. برای مستهلك کردن سرقفلی باید از روش خط مستقیم استفاده شود مگر این که شواهد متقاعدکننده ای دال بر مناسب بودن روش دیگر وجود داشته باشد. استهلاك سرقفلی باید به عنوان هزینه دوره شناسایی شود.

الف. تشخیص و اندازه گیری داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده و نیز اندازه گیری بهای تمام شده ترکیب را مورد ارزیابی مجدد قرار دهد.

ب. هر گونه مازاد یا قیমে اضافه پس از ارزیابی مجدد را بطور متناسب از ارزش منصفانه تعیین شده برای داراییهای غیر پولی قابل تشخیص کسر کند.

در صورتی که هیچ واحد تحصیل کننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص بیشتر از بهای تمام شده ترکیب باشد، خریدار باید:

✓ واحد تحصیل کننده باید اطلاعاتی را افشا نماید که بر مبنای آن استفاده کنندگان صورتهای مالی بتوانند ماهیت و اثر مالی ترکیبهای تجاری انجام شده طی دوره، یا بعد از تاریخ ترازنامه اما قبل از تأیید صورتهای مالی را ارزیابی کنند.

روش ارزش ویژه

صندوق  
سرمایه‌گذاری

کنترل مشترک

نفوذ قابل ملاحظه

یک روش حسابداری است که براساس آن، سرمایه‌گذاری در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده ثبت می‌شود و پس از آن بابت تغییر در سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص داراییهای واحد سرمایه‌پذیر پس از تاریخ تحصیل، تعدیل می‌شود. سهم واحد سرمایه‌گذار از نتایج عملکرد واحد سرمایه‌پذیر، حسب مورد در صورتهای سود و زیان و سود و زیان جامع منعکس می‌شود.

نهاد مالی است که منابع مالی حاصل از انتشار گواهی سرمایه‌گذاری را در موضوع فعالیت مصوب خود سرمایه‌گذاری می‌کند.

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.

توانایی مشارکت در تصمیم‌گیریهای مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی یک واحد تجاری، ولی نه در حد کنترل یا کنترل مشترک سیاستهای مزبور.

✓ اگر واحد سرمایه‌گذار به طور مستقیم یا غیر مستقیم حداقل ۲۰ درصد از حق رأی واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد، فرض می‌شود که از نفوذ قابل ملاحظه‌ای برخوردار است. قدرت رای دهی در تعیین نفوذ قابل ملاحظه مهم است، در حالیکه حقوق مالکیت برای محاسبه سهم واحد سرمایه‌گذار از سود یا زیان خالص داراییهای واحد تجاری وابسته کاربرد دارد. حسابداری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته به منظور انعکاس در صورتهای مالی تلفیقی باید به روش ارزش ویژه انجام شود، مگر اینکه سرمایه‌گذاری تنها برای واگذاری در آینده نزدیک تحصیل و نگهداری شود که در این صورت حسابداری آن باید به روش بهای تمام شده انجام گیرد.

ویژگیهای اصلی  
روش ارزش ویژه به شرح  
زیر است

تعدیل مبلغ دفتری  
سرمایه‌گذاری در  
صورت لزوم

کاهش مبلغ دفتری  
سرمایه‌گذاری به میزان  
سود سهام دریافتی یا  
دریافتنی از واحد سرمایه  
پذیر

منظور کردن سهم واحد  
سرمایه‌گذار از سود  
یا زیان بعد از تحصیل  
واحد سرمایه‌پذیر، در  
صورت سود و زیان واحد  
سرمایه‌گذار

تغییر مبلغ دفتری  
سرمایه‌گذاری به میزان  
سهم واحد سرمایه‌گذار  
از سود یا زیان واحد  
سرمایه‌پذیر

ثبت سرمایه‌گذاری در  
ابتدا به بهای تمام شده

✓ در زمان تحصیل سرمایه‌گذاری، هرگونه تفاوت (اعم از مثبت و منفی) بین بهای تمام شده تحصیل و سهم سرمایه‌گذار از ارزش منصفانه خالص داراییهای قابل تشخیص واحد تجاری وابسته، به عنوان سرقتی یا سرقتی منفی در نظر گرفته می‌شود.

صورت جریان  
وضع نقد تلفیقی

سودهای دریافت شده در  
سر فصل بازده سرمایه  
گذاریها سود پرداختی بابت  
تامین مالی منعکس می‌شود.

صورت  
سود و زیان تلفیقی

سهم و اُحد سرمایه‌گذار از  
سود یا زیان فعالیت‌های عادی  
واحد تجاری وابسته بلافاصله  
بعد از سود یا زیان فعالیت‌های  
عادی گروه منعکس می‌شود.  
افلام غیر مترقیه نیز جدا  
منعکس می‌شود.

ترازنامه تلفیقی

سهم سرمایه‌گذار از خالص  
داراییها به عنوان سرمایه  
گذاری بلند مدت در  
ترازنامه تلفیقی منعکس  
می‌شود.

اجاره سرمایه‌ای

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.

سرمایه‌گذاری  
ناخالص در اجاره

مجموع حداقل مبالغ اجاره مربوط به اجاره سرمایه‌ای از دید اجاره‌دهنده و هر گونه ارزش باقیمانده تضمین نشده‌ای که به وی تعلق می‌گیرد.

سرمایه‌گذاری  
خالص در اجاره

سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره پس از کسر درآمد مالی کسب نشده.

نرخ ضمنی سود  
تضمین شده اجاره

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، نرخ‌ای 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.

### حسابداری اجاره‌ها توسط اجاره‌کننده

✓ **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 تضمین شده اجاره و در صورتی که تعیین نرخ ضمنی سود تضمین شده اجاره امکان‌پذیر نباشد از نرخ فرضی استقراض برای اجاره‌کننده استفاده می‌شود.

✓ **مبالغ اجاره** باید بین **هزینه‌های مالی** و **کاهش مانده بدهی** تسهیم شود. هزینه مالی باید به گونه‌ای به دوره‌های مالی در طول دوره اجاره تسهیم شود که یک نرخ سود تضمین شده ادواری ثابت نسبت به مانده بدهی برای هر دوره ایجاد کند. در عمل برای سهولت محاسبه می‌توان از **نرخ تقریبی** برای این منظور استفاده کرد.

✓ **در هر دوره مالی اجاره سرمایه‌ای**، سبب ایجاد **هزینه استهلاك دارایی** و **هزینه‌های مالی** می‌شود. رویه استهلاك دارایی مورد اجاره باید با رویه مورد استفاده برای داراییهای استهلاك‌پذیر تحت تملک واحد تجاری یکسان باشد.

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

### حسابداری اجاره‌ها توسط اجاره‌دهنده

✓ **اجاره‌دهنده** باید دارایی مرتبط با **اجاره سرمایه‌ای** را در ترازنامه به عنوان یک رقم دریافتی و به مبلغی معادل سرمایه‌گذاری خالص در اجاره منعکس کند. **درآمد مالی** باید بر اساس الگوی شناسایی شود که نسبت به مانده سرمایه‌گذاری خالص اجاره‌دهنده در رابطه با اجاره سرمایه‌ای، نرخ بازده ادواری ثابتی ایجاد کند.

✓ **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.

✓ **اجاره‌دهنده** باید داراییهای موضوع اجاره عملیاتی را بر اساس ماهیت تحت سرفصل داراییهای ثابت مشهود یا داراییهای نامشهود در ترازنامه ارائه کند. درآمد اجاره ناشی از اجاره عملیاتی باید به روش خط مستقیم در طول دوره اجاره شناسایی شود، مگر اینکه مبنای منظم دیگری، الگوی زمانی کسب منافع ناشی از دارایی را به گونه مناسب‌تری نشان دهد.

✓ **چنانچه معامله فروش و اجاره مجدد** از نوع **اجاره سرمایه‌ای** باشد مازاد عواید فروش نسبت به مبلغ دفتری دارایی نباید بی‌درنگ به عنوان درآمد در صورت‌های مالی فروشنده (اجاره‌کننده) منعکس شود. این مازاد باید در طول دوره اجاره به عنوان درآمد شناسایی شود. چنانچه معامله فروش و اجاره مجدد از نوع اجاره عملیاتی باشد و مشخص گردد که معامله بر مبنای ارزش منصفانه انجام شده است، سود یا زیان باید بی‌درنگ شناسایی شود.

دوره میانی

گزارش مالی  
میان دوره‌ای

صورتهای  
مالی فشرده

دوره مالی گزارشگری کوتاه‌تر از یک سال مالی است.

گزارشی برای یک دوره میانی است که شامل مجموعه کامل صورتهای مالی یا صورتهای مالی فشرده است.

حداقل شامل صورتهای مالی اساسی و گزیده‌ای از یادداشتهای توضیحی مطابق الزامات این استاندارد است.

✓ مسئولیت تهیه و ارائه گزارش مالی میان دوره‌ای با هیأت مدیره یا سایر ارکان اداره‌کننده واحد تجاری است.

✓ دیدگاههای موجود در رابطه با نحوه تهیه و ارائه گزارش مالی میان دوره‌ای منجر به ارائه دو روش منفصل و متصلی می‌شود. در این استاندارد، اقلام درآمد و هزینه براساس میانی مشابه با میانی تهیه صورتهای مالی سالانه اندازه‌گیری و شناسایی می‌شود (روش منفصل).

✓ اهداف گزارش مالی میان دوره‌ای همانند اهداف گزارش سالانه است. گزارش مالی میان دوره‌ای، غالباً میانی اساسی برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی است و این امکان را فراهم می‌سازد که چنین تصمیماتی براساس اطلاعات به موقع‌تر اتخاذ شود. هدف اصلی گزارش مالی میان دوره‌ای در واقع به روز کردن اطلاعات آخرین مجموعه کامل صورتهای مالی سالانه است.

گزارش مالی  
میان دوره‌ای حداقل باید  
شامل اقلام زیر باشد

گزیده‌ای از یادداشتهای  
توضیحی

صورت جریان وجوه نقد

صورت سود و زیان  
جامع

صورت سود و زیان

ترازنامه

✓ عبارت «گزارش مالی میان دوره‌ای» باید در عناوین کلیه صفحات گزارش درج شود.

✓ گزارش مالی میان دوره‌ای باید شامل **ترازنامه** به تاریخ پایان دوره میانی جاری، همراه با اقلام مقایسه‌ای به تاریخ پایان سال مالی قبل و **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 باشد.

✓ 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.

✓ **واحد تجاری** باید برای تهیه صورتهای مالی میان دوره‌ای از **رویه‌های یکسان** با رویه‌های مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی سالانه استفاده کند. 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 میان دوره‌ای، باید آن دوره زمانی را دربر گیرد که از ابتدای سال مالی شروع و به پایان دوره میانی ختم می‌شود.

✓ درآمدهای عملیاتی که به صورت فصلی، چرخه‌ای یا موردی طی سال مالی محاسبه 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.

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

✓ در صورت تغییر در رویه حسابداری، میالغ 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.

✓ **مشارکت خاص** عبارت است از توافقی قراردادی که به موجب آن دو یا چند طرف، یک فعالیت اقتصادی تحت کنترل مشترک را به عهده می گیرند.

عملیات تحت کنترل مشترک

داراییهای تحت کنترل مشترک

واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک

ساخارهای متفاوت مشارکتهای خاص

✓ **عملیات تحت کنترل مشترک** مستلزم استفاده از داراییها و سایر منابع شرکای خاص است. هر یک از شرکای خاص، داراییهای ثابت مشهود و سایر امکانات خود را بکار می برد. هر یک از شرکای خاص، هزینهها و بدهیهای خود را تحمل و نیازهای مالی خود را با تعهد خود تأمین می کند. هر یک از شرکای خاص، فعالیتهای مشارکت خاص ممکن است در کنار فعالیتهای مشابه شریک خاص و به وسیله کارکنان آن انجام پذیرد. بخشهای مختلف فرایند تولید به وسیله هر یک از شرکای خاص انجام می پذیرد. به موجب موافقتنامه مشارکت خاص، درآمد فروش محصول مشترک و هزینههای مشترک بین شرکای خاص تسهیمی شود. شریک خاص باید در رابطه با سهم خود در عملیات تحت کنترل مشترک، اقلام زیر را در صورتهای مالی جداگانه و در نتیجه در صورتهای مالی تلفیقی خود شناسایی کند: الف. داراییهای تحت کنترل خود و بدهیهای تحمل شده توسط وی ب. هزینههای تحمل شده توسط خود و سهم وی از درآمد فروش کالا یا خدمات حاصل از مشارکت خاص. هنگام تهیه صورتهای مالی تلفیقی شریک خاص، انجام تعدیل یا اعمال ضوابط تلفیقی دیگری در رابطه با این اقلام ضرورت ندارد.

✓ **داراییهای تحت کنترل مشترک** مستلزم کنترل مشترک و اغلب مالکیت مشترک شرکای خاص نسبت به یک یا چند دارایی است که مشخصاً برای هدف مشارکت خاص آورده یا تحصیل شده است. داراییها به منظور کسب منافع برای شرکای خاص استفاده می شود. هر شریک خاص ممکن است سهمی از محصول را دریافت کند. هر شریک خاص سهمتوافقی شدهای از هزینهها را تحمل می کند. هر شریک خاص متناسب با سهم خود در داراییهای تحت کنترل مشترک، بر سهم خود از منافع اقتصادی آتی کنترل دارد. مستلزم ایجاد یک واحد تجاری مجزا از شرکای خاص نیست. هنگام تهیه صورتهای مالی تلفیقی شریک خاص، انجام تعدیل یا اعمال ضوابط تلفیقی دیگری در رابطه با این اقلام ضرورت ندارد.

سهم خود از داراییهای تحت کنترل مشترک و طبقه بندی آنها برحسب ماهیت داراییها

بدهیهای تحمل شده توسط وی

سهم خود از بدهیهای تحمل شده به طور مشترک با سایر شرکای خاص

سهم خود از درآمد فروش یا استفاده از محصول مشارکت خاص و نیز سهم خود از هزینههای تحمل شده به وسیله مشارکت خاص

هزینههایی که در رابطه با سهم خود در مشارکت خاص تحمل کرده است

هر یک از شرکای خاص باید در رابطه با سهم خود در داراییهای تحت کنترل مشترک، اقلام زیر را در صورتهای مالی جداگانه و در نتیجه در صورتهای مالی تلفیقی خود شناسایی کند:

✓ **واحد تجاری تحت کنترل مشترک** شرکای خاص است و اعمال کنترل مشترک بر فعالیت اینگونه واحدها به موجب توافق قراردادی بین شرکای خاص تعیین می شود. واحد تجاری تحت کنترل مشترک، داراییهای مشارکت خاص را کنترل، بدهیها و هزینهها را تحمل و درآمدها را تحصیل می کند. واحد تجاری تحت کنترل مشترک می تواند به نام خود قرارداد ببندد و نیز برای مقاصد فعالیت مشارکت خاص تأمین مالی کند. هر شریک خاص در نتایج عملکرد واحد تجاری تحت کنترل مشترک به تناسب سهم خود حق دارد و در مواردی نیز در محصول مشارکت خاص سهیم است. واحد تجاری تحت کنترل مشترک، باید سوابق حسابداری خود را به گونه ای نگهداری کند که اجرای الزامات این استاندارد برای شرکای خاص و سرمایه گذاران میسر شود.

✓ **مشارکت خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک**، در صورتهای مالی تلفیقی شریک خاص باید براساس روش ارزش ویژه ناخالص منعکس شود.

انعکاس سرمایه گذاری در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک در صورتهای مالی جداگانه شریک خاص

باید مبلغ مربوط به مشارکتهای خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک را استفاده از روش ارزش ویژه ناخالص و به شرح زیر ارائه کند:

الف. تهیه و ارائه مجموعه صورتهای مالی جداگانه و

ب. افشای اطلاعات مکمل درباره آثار بکارگیری ارزش ویژه ناخالص در یادداشت های توضیحی صورتهای مالی.

۳. در صورتهای صورتی مالی تلفیقی تهیه نمی شود

الف. به بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش یا ب. مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان نحوه عمل مجاز جایگزین

۳. در صورتهای صورتی مالی تلفیقی تهیه می شود

عدم وجود کنترل سرمایه گذار بر مشارکت خاص براساس استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان «حسابداری سرمایه گذاری»

گزارشگری مشارکت خاص در صورتهای مالی سرمایه گذار

وجود نمود قابل ملاحظه براساس استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان «حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته»

✓ **مجریان یا مدیران مشارکت خاص** باید حق الزحمه خود را براساس استاندارد حسابداری شماره ۳ با عنوان «درآمد عملیاتی» به حساب منظور کنند.

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  
ب. عملیات اصلی برنامه‌ریزی شده، شروع شده ولی درآمد عملیاتی قابل توجهی از آن حاصل نشده باشد.



✓ برای ایجاد یکنواختی فرض بر این است هر واحد تجاری که درآمد عملیاتی آن کمتر از حدود ۲۰ درصد درآمد عملیاتی برنامه‌ریزی شده باشد، واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری تلقی می‌شود.

✓ مخارج واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری، براساس استانداردهای حسابداری که در واحدهای تجاری در حال بهره‌برداری استفاده می‌شود، شناسایی می‌گردد.

### مخارج واحدهای در حال بهره‌برداری

|                                                                                                              |                                                                        |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|
| الف. بابت تحصیل داراییهای ثابت مشهود، داراییهای نامشهود و موجودی کالا ومواد.                                 | با رعایت معیارهای شناخت، در دوره وقوع به عنوان دارایی شناسایی می‌شوند. |
| ب. پیش پرداخت بیمه و حقوق و دستمزد.                                                                          | در صورت انطباق با معیارهای شناخت، به عنوان دارایی شناسایی می‌شوند.     |
| ج. مخارجی که به جریان منافع اقتصادی آتی کمک می‌کنند، اما به طور جداگانه، به عنوان یک دارایی قابل تشخیص نیست. | بدلیل دارا نبودن معیارهای شناخت، دارایی نمی‌باشند.                     |
| د. مخارجی که هیچگونه منافع اقتصادی آتی ندارند.                                                               | در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شوند.                           |

✓ درآمد در واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری براساس استانداردهای حسابداری که در واحدهای تجاری در حال بهره‌برداری استفاده می‌شود، شناسایی می‌گردد.

جزئی قابل تفکیک از واحد تجاری است که یک محصول یا خدمت یا گروهی از محصولات یا خدمات مرتبط را ارائه می‌کند و دارای مخاطره و بازدهای متفاوت از سایر قسمتهای واحد تجاری است. عوامل زیر باید در تعیین محصولات و خدمات مرتبط در نظر گرفته شود:

**الف. ماهیت محصولات یا خدمات،** **ب. ماهیت فرآیندهای تولید،** **ج. نوع یا طبقه مشتریان برای محصولات یا خدمات،** **د. روشهای توزیع محصولات یا ارائه خدمات،** **ه. ماهیت مقررات مربوط،** برای مثال، مقررات بانکی و بیمه‌ای.

جزیی قابل تفکیک از واحد تجاری است که به ارائه محصولات یا خدمات در منطقه جغرافیایی مشخصی مشتمل بر یک کشور یا گروهی از کشورها اشتغال دارد و دارای مخاطره و بازدهای متفاوت از اجزایی است که در سایر مناطق جغرافیایی فعالیت می‌کنند. عوامل زیر باید در تشخیص قسمتهای جغرافیایی در نظر گرفته شود:

**الف. تشابه شرایط اقتصادی و سیاسی،** **ب. روابط بین عملیات در مناطق جغرافیایی مختلف،** **ج. مجاورت عملیات،** **د. مخاطرات خاص ناشی از عملیات در مناطق مشخص،** **ه. مقررات کنترل ارز،** **و. مخاطرات نوسانات ارزی.**

درآمد حاصل از فعالیتهای اصلی و مستمر که مستقیماً قابل انتساب یا بر مبنایی منطقی، قابل تخصیص به قسمت است اعم از اینکه از فروش به مشتریان برون سازمانی یا معاملات با سایر قسمتهای همان واحد تجاری ناشی شده باشد.

داراییهایی که به طور مستقیم قابل انتساب یا بر مبنایی منطقی قابل تخصیص به فعالیتهای عملیاتی قسمت باشند.

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

فعالیت کشاورزی

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

محصول برداشت شده از داراییهای زیستی واحد تجاری.

گروهی از داراییهای زیستی

مجموعه حیوانات یا گیاهان زنده مشابه.

برداشت

جداسازی تولید کشاورزی از دارایی زیستی با پایان دادن به فرایند زندگی دارایی زیستی.

دارایی زیستی مولد

یک دارایی که به قصد تولید مثل، اصلاح نژاد و یا تولید کشاورزی، با حفظ حیات دارایی زیستی، نگهداری می‌شود و قابلیت برداشت در بیش از یک سال را دارد.

دارایی زیستی غیر مولد

به طبقه‌ای از داراییهای زیستی گفته می‌شود که واجد شرایط تعیین شده برای داراییهای زیستی مولد نیست.

✓ واحد تجاری باید دارایی زیستی یا تولید کشاورزی را فقط زمانی شناسایی کند که الف. کنترل دارایی را در نتیجه رویدادهای گذشته بدست آورده باشد، ب. جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط به دارایی به درون واحد تجاری محتمل باشد، و ج. ارزش منصفانه یا بهای تمام شده دارایی به گونه‌ای انکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

الف. افلام میادله شده در بازار متجاسس هستند

ب. معمولاً خریداران و فروشندگان مایل در هر زمان وجود دارند

قیمتها برای عموم قابل دسترسی است

بازار فعال بازاری است که کلیه شرایط زیر را دارد

✓ دارایی زیستی مولد باید بر مبنای بهای تمام شده پس از کسر استهلاك اثباته و کاهش ارزش اثباته یا مبلغ تجدید ارزیابی، به عنوان نحوه عمل مجاز جایگزین شناسایی و گزارش شود.

✓ به استثنای دارایی زیستی غیر مولد خریداری شده که تنها در زمان شناخت اولیه به بهای تمام شده شناسایی می‌شود، داراییهای زیستی غیر مولد باید در شناخت اولیه و در تاریخ ترازنامه به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری شود.

✓ درآمد ناشی از شناخت اولیه دارایی زیستی غیر مولد به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش و نیز درآمد یا هزینه ناشی از تغییر در ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش دارایی زیستی غیر مولد، باید در سود و زیان دوره وقوع منظور شود.

✓ در مواردی که دارایی زیستی توسط دولت به عنوان کمک بلاعوض در اختیار واحد تجاری قرار می‌گیرد، کمک بلاعوض دولت معادل ارزش منصفانه دارایی زیستی پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش در زمان شناخت اولیه است.

✓ واحد تجاری باید مبلغ دفتری داراییهای زیستی مولد و غیر مولد خود را به صورت جداگانه در ترازنامه ارائه کند.

طرح‌های مزایای بازنشستگی

مزایای بازنشستگی

اعضا

صندوق بازنشستگی

ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکچوئری

برنامه‌هایی است که به موجب آن برای اعضا پس از خاتمه خدمت، مزایایی در قالب حقوق بازنشستگی یا مستمری فراهم می‌شود. به شرطی که بتوان این مزایا را قبل از خاتمه خدمت براساس شرایط مصوب یا رویه مورد عمل تعیین یا برآورد کرد.

حقوق بازنشستگی و سایر مستمری‌هایی که به موجب مقررات طرح انتظار می‌رود با توجه به سنوات خدمت گذشته اعضا به آنان پرداخت شود.

شامل کلیه افراد اعم از شاغلین، بازنشستگان و مستمری‌بگیرانی است که از مزایای طرح بازنشستگی بهره‌مند می‌شوند.

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 پرداختهای مورد انتظار به اعضای طرح بابت سنوات خدمت گذشته آنان که بر مبنای مفروضات اکچوئری محاسبه می‌شود. خالص داراییهای طرح (ارزش ویژه طرح) عبارت است از داراییهای طرح منهای بدهیهای آن غیر از ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکچوئری.

#### مبانی تعیین ارزش منصفانه سرمایه گذاری‌ها

| نوع سرمایه گذاری                                          | مبنا                                                                                                                |
|-----------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| سرمایه گذاری در سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس          | ارزش بازار (با توجه به بندهای ۲۶ الی ۲۸ استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان حسابداری سرمایه گذاری‌ها)              |
| سرمایه گذاری در سهام سایر شرکت‌ها                         | مبلغ تجدید ارزیابی (با توجه به بند ۳۴ استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان حسابداری سرمایه گذاری‌ها)                |
| سرمایه گذاری با درآمد ثابت (مانند اوراق مشارکت)           | به مبلغ دفتری (در صورتیکه مدیریت طرح قصد نگهداری این اوراق را دارد) به ارزش بازار (در سایر شرایط)                   |
| املاک و سایر اموالی که به قصد سرمایه گذاری نگهداری می‌شود | مبلغ تجدید ارزیابی (با توجه به بندهای ۲۸ الی ۴۴ استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان حسابداری داراییهای ثابت مشهود) |

✓ ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکچوئری باید براساس پرداختهای مورد انتظار طبق شرایط طرح، با توجه به سنوات خدمت اعضا تا تاریخ مورد نظر و سطح حقوق و مزایای جاری اعضا محاسبه شود. براساس قوانین و مقررات موجود، معمولاً طرح‌های مزایای بازنشستگی ملزم به انجام ارزیابی مبتنی بر اکچوئری حداقل هر سه سال یکبار هستند.

#### ✓ در یادداشتهای توضیحی

صورت‌های مالی باید ارتباط بین ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکچوئری و ارزش منصفانه خالص داراییهای طرح (به‌استثنای داراییهای ثابت مشهود) و خط مشی تأمین مالی مزایای بازنشستگی تبیین شود.

#### ترازنامه

صورت تغییرات در خالص داراییها

صورت درآمد و هزینه

یادداشتهای توضیحی صورت‌های مالی

صورت‌های مالی طرح‌های مزایای بازنشستگی

قرارداد بیمه  
(بیمه نامه)

بیمه زندگی

بیمه عمومی

حق بیمه

بیمه اتکایی

عقدی است که به موجب آن یک طرف (بیمه گر) متعهد می شود در ازای دریافت حق بیمه از طرف دیگر (بیمه گذار)، در صورت وقوع حادثه، خسارت وارده به او یا شخص ذینفع را جبران کند یا مبلغ معینی را به وی یا شخص ذینفع بپردازد.

نوعی بیمه مرتبط با حیات یا فوت انسان است که بیمه گر نسبت به پرداخت وجوهی معین براساس رویداد مشخصی، اطمینان می دهد.

به بیمه های غیر از بیمه زندگی اطلاق می شود.

مبلغی است که بیمه گر در ازای پذیرش خطر طبق قرارداد بیمه از بیمه گذار مطالبه می کند.

بیمه ای است که به موجب آن یک طرف (بیمه گر اتکایی) در ازای دریافت حق بیمه، جبران تمام یا بخشی از خسارت وارده به طرف دیگر (بیمه گر واگذارنده) را بابت بیمه نامه یا بیمه نامه های صادره و یا قبولی توسط وی، تعهد می کند.

- ✓ **درآمد حق بیمه** باید از تاریخ شروع پوشش بیمه ای و به محض اینکه حق بیمه به گونه ای اتکاب پذیر قابل اندازه گیری باشد، به طور یکنواخت در طول دوره بیمه نامه شناسایی شود. در مواردی که طبق بیمه نامه، مبلغ حق بیمه در آینده مشمول تعدیل می باشد، حق بیمه تعدیل شده باید در موارد ممکن به عنوان مبنای شناسایی درآمد حق بیمه مورد استفاده قرار گیرد. اگر نتوان مبلغ تعدیل را به گونه ای اتکاب پذیر برآورد کرد، مبلغ اولیه حق بیمه که با توجه به سایر اطلاعات مربوط تعدیل می شود باید به عنوان مبنای شناسایی درآمد حق بیمه استفاده شود.
- ✓ با توجه به اینکه درآمد حق بیمه از تاریخ شروع پوشش بیمه ای شناسایی می شود، مبلغ **بیمه نامه های بین راهی** براساس تجارب گذشته و رویدادهای پس از تاریخ ترانزنامه برآورد می شود و حصه عاید شده آن به عنوان درآمد حق بیمه شناسایی می شود.
- ✓ **روشهای برآورد حق بیمه عاید نشده** باید به گونه ای انتخاب شود که مبلغ برآوردی تفاوت با اهمیتی بابت واقعی در تاریخ ترانزنامه نداشته باشد.
- ✓ **بدهی بابت خسارت معوق** باید برای بیمه های **مستقیم و اتکایی** شناسایی شود. مبلغ خسارت معوق باید بیانگر برآورد معقولی از مخارج لازم برای تسویه تعهد فعلی در تاریخ ترانزنامه باشد.
- ✓ **چنانچه حق بیمه های عاید نشده** برای پوشش خسارت مورد انتظار مربوط به بیمه نامه های منقضی نشده در تاریخ ترانزنامه کافی نباشد باید ذخیره تکمیلی لازم برای آن شناسایی شود.
- ✓ **حق بیمه اتکایی** و **واگذاری** به بیمه گران اتکایی باید توسط بیمه گر و **واگذارنده** از تاریخ شروع پوشش بیمه ای و طی دوره تأمین خسارت قرارداد بیمه اتکایی، به طور یکنواخت طی دوره پوشش بیمه ای با متناسب با الگوی وقوع خطر، به عنوان هزینه بیمه اتکایی و **واگذاری** در صورت سود و زیان شناسایی شود.
- ✓ **فعالتهای بیمه ای** که از طریق قراردادهای **بیمه مشترک** با بیمه گذار انجام می شود باید توسط بیمه گران قبول کننده همانند بیمه مستقیم به حساب گرفته شود.
- ✓ **مخارج تحصیل** بیمه نامه ها باید در زمان وقوع به عنوان هزینه دوره شناسایی شود.

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 با 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.

- ✓ ویژگی اصلی فعالیت‌های ساخت املاک این است که در بیش از یک دوره مالی انجام می‌شود.
- ✓ 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. زمین نگهداری شده برای ساخت املاک باید به بهای تمام شده پس از کسر هر گونه کاهش ارزش انباشته انعکاس یابد.
- ✓ 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.

✓ جهت تخصیص مخارج ساخت به هر یک از واحدهای ساختمانی یا پروژه‌ها، می‌توان از روش‌هایشناسایی ویژه ارزش نسبی فروش در صورتی که شناسایی ویژه امکان‌پذیر نباشد و یا سایر روشهای مناسب در صورتی که ارزش نسبی فروش عملی نباشد، روش انتخاب شده برای تخصیص باید به طور یکتا و ثابت بکار گرفته شود.

✓ درآمد ساخت املاک باید تنها برای واحدهای ساختمانی فروخته شده و در صورتی

مخارج تحصیل زمین

مخارج مستقیم فعالیت‌های  
ساخت املاک

مخارج مشترک قابل انتساب  
به فعالیت‌های ساخت املاک

مخارج فعالیت‌های ساخت املاک باید  
شامل موارد زیر باشد

شناسایی شود که فروش واحد ساختمانی با انجام اقداماتی از قبیل امضای قرارداد محرز شده باشد، فعالیت‌های ساختمانی آغاز شده باشد، حاصل پروژه را بتوان به گونه‌ای انکاپذیر برآورد کرد و حداقل ۲۰ درصد از بهای فروش وصول شده باشد.

✓ هر گونه زیان مورد انتظار پروژه (شامل مخارج رفع نقص) باید بلافاصله به سود و زیان دوره منظور شود. مخارج ساخت قابل انتساب به واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در دوره شناخت درآمد واحدهای یاد شده، به عنوان هزینه شناسایی شود. مخارج ساخت املاک که به هزینه منظور نشده‌است باید به عنوان دارایی شناسایی و به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری شود.

✓ درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده مربوط به واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در زمان ابطال یا فسخ معامله فروش، بی‌درنگ برگشت داده شود. موجودی واحدهای ساختمانی تکمیل شده آماده برای فروش باید به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش منعکس شود.

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 سهم عادی برخوردار است.

ضد تقلیل

افزایش در سود هر سهم یا کاهش در زیان هر سهم با فرض تبدیل سهام عادی بالقوه به سهام عادی می‌باشد.

✓ واحد تجاری باید مبالغ سود پایه هر سهم را بر اساس سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی محاسبه نماید. 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. 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. 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.

واحد تجاری باید  
برای محاسبه سود تقلیل یافته  
هر سهم، باید:

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.

الف. سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی را به میزان هزینه‌های مالی مربوط به سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده طی دوره و همچنین هر گونه درآمد یا هزینه ناشی از تبدیل سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده، با در نظر داشتن آثار مالیاتی مربوط، تعدیل کند.

✓ 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.

✓ سهام عادی بالقوه تنها در صورتی باید به عنوان تقلیل دهنده در نظر گرفته شود که تبدیل آن به سهام عادی، سود هر سهم ناشی از عملیات در حال تدویر را کاهش یا زیان هر سهم ناشی از عملیات در حال تدویر را افزایش دهد.

✓ 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. 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.

✓ واحد تجاری باید سود پایه و تقلیل یافته هر سهم را برای سود خالص یا زیان ناشی از عملیات در حال تدویر (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.

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.

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. ولف، بیانگر یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است. قسمتی از یک برنامه هماهنگ برای واگذاری یا برکناری یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است و باج یک واحد فرعی است که صرفاً با قصد فروش مجدد خریداری شده است.

ارزش اقتصادی

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

تعهد قطعی خرید

توافقی با یک شخص غیروابسته، الزام‌آور برای هر دو طرف و معمولاً دارای ضمانت اجرای قانونی، که الف. تمام شرایط بااهمیت، شامل قیمت و زمانبندی معامله را مشخص می‌کند، و ب. شامل عامل بازدارنده‌ای است که می‌تواند اجرای آن را بسیار محتمل کند.

- ✓ واحد تجاری باید دارایی غیرجاری (یا مجموعه‌ای واحد) را که مبلغ دفتری آن، عمدتاً از طریق فروش و نه استفاده مستمر باز یافت می‌گردد، به عنوان «نگهداری شده برای فروش» طبقه‌بندی کند. واحد تجاری نباید یک دارایی غیرجاری (یا مجموعه‌ای واحد) که قصد برکناری آن وجود دارد را به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی کند، زیرا مبلغ دفتری آن اساساً از طریق استفاده مستمر باز یافت خواهد شد.
- ✓ واحد تجاری باید دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری نماید.
- ✓ در صورتی که واحد تجاری یک دارایی غیرجاری (یا مجموعه‌ای واحد) را به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی نموده باشد، اما معیارهای لازم دیگر برقرار نباشد، واحد تجاری باید طبقه‌بندی دارایی (یا مجموعه واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش را متوقف نماید.
- ✓ واحد تجاری باید اطلاعاتی را ارائه و افشا کند که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را در ارزیابی آثار مالی عملیات متوقف شده و واگذاری داراییهای غیرجاری (یا مجموعه‌های واحد) کمک نماید.
- ✓ هر گونه سود یا زیان اندازه‌گیری مجدد یک دارایی غیرجاری (یا مجموعه‌ای واحد) که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است و مشمول تعریف عملیات متوقف شده نگردد باید در سود یا زیان عملیات در حال تداوم منظور شود.

✓ زمانی ارزش یک دارایی کاهش می‌یابد که مبلغ دفتری دارایی از مبلغ بازپایشتی آن بیشتر باشد. زیان کاهش ارزش مازاد مبلغ دفتری یک دارایی یا واحد مولد وجه نقد نسبت به مبلغ بازپایشتی آن است. واحد مولد وجه نقد کوچک‌ترین مجموعه داراییهای قابل شناسایی ایجاد کننده جریانهای ورودی وجه نقدی که به میزان عدهای مستقل از جریانهای ورودی وجه نقد سایر داراییها یا مجموعه‌ای از داراییها باشد.

ارزش بازار دارایی طی یک دوره، به میزان قابل ملاحظه‌ای و بیش از انتظار، کاهش یافته باشد.

تغییرات قابل ملاحظه با آثار نامساعد بر واحد تجاری طی دوره رخ داده باشد یا انتظار رود در آینده نزدیک رخ دهد.

درجای سود یا سایر درجای بازده سرمایه‌گذاری بازار طی دوره افزایش یافته باشد و مبلغ بازپایشتی دارایی را به میزان قابل ملاحظه‌ای کاهش داده باشد.

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

شواهدی حاکی از نابایی یا خسارت فیزیکی دارایی وجود داشته باشد.

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.

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

منابع اطلاعاتی برون‌سازمانی

مصادر مورد نظر جهت ارزیابی وجود نشانه‌های دل بر استکان کاهش ارزش دارایی

منابع اطلاعاتی درون سازمانی

✓ ایسن استاندارد مبلغ بازپایشتی را به عنوان خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی یا یک واحد مولد وجه نقد، هر کدام که بیشتر باشد، تعریف می‌کند.

✓ برای محاسبه ارزش اقتصادی یک دارایی باید برآورد جریانهای نقدی آتی ناشی از دارایی، تغییرات مورد انتظار، در مبلغ یا زمان‌بندی جریانهای نقدی آتی یاد شده، ارزش زمانی پول براساس نرخ بازده بدون ریسک جاری بازار، صرف ریسک مربوط به ابهام ذاتی دارایی، و سایر عوامل، نظیر قابلیت نقد شوندگی دارایی که فعالان بازار در تعدیل جریانهای نقدی آتی مورد انتظار دارایی در نظر می‌گیرند، در نظر گرفته شود.

✓ 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 هر گونه 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 فزاینده دوره آخرین بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌های مالی، از طریق تعمیم این پیش‌بینی‌ها به دوره‌های آتی براساس بودجه‌ها و یا استفاده از نرخ رشد ثابت یا نزولی برای سالهای آینده، مگر آنکه بتوان نرخ سودی را توجیه نمود. این نرخ 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.

✓ برآورد جریانهای نقدی آتی باید شامل موارد زیر باشد:

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

ب. پیش‌بینی جریانهای نقدی خروجی که برای ایجاد جریانهای نقدی ورودی حاصل از کاربرد مستمر دارایی (شامل جریانهای نقدی خروجی جهت آماده‌سازی دارایی برای استفاده) ضرورت دارد و به طور مستقیم قابل انتساب به دارایی است یا بر مبنای منطقی و یکپارچه به دارایی قابل تخصیص می‌یابد و ج. خالص جریانهای نقدی قابل دریافت یا پرداخت، هنگام واگذاری دارایی در پایان عمر مفید آن.

✓ 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 تجدید ساختار آتی که واحد تجاری هنوز نسبت به انجام آن تعهدی ندارد و بهبود یا ارتقای عملکرد دارایی ناشی شود.

✓ نرخ تنزیل باید نرخ قبل از مالیات باشد که منعکس کننده ارزیابیهای جاری بازار ارزش زمانی پول و ریسکهای مختص دارایی که جریانهای نقدی آتی برآوردی بابت آن تعدیل نشده است.

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

✓ در صورت وجود شواهدی حاکی از احتمال کاهش ارزش یک دارایی، باید مبلغ بازپایشتی آن دارایی به طور جداگانه برآورد گردد. اگر برآورد مبلغ بازپایشتی یک دارایی منفرد ممکن نباشد، واحد تجاری باید مبلغ بازپایشتی واحد مولد وجه نقدی را که دارایی متعلق به آن است، تعیین کند.

✓ 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 تحصیل کننده تخصیص یابد که انتظار می‌رود ازهم‌افزایی ناشی از ترکیب منفعت شوند.

✓ زیان کاهش ارزش یک واحد مولد وجه نقد (کوچک‌ترین گروه واحدهای مولد وجه نقدی که سرقتی یا داراییهای مشترک به آن تخصیص یافته است)، تنها در صورتی شناسایی می‌گردد که مبلغ بازپایشتی 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 سرقتی تخصیص یافته به واحد مولد وجه نقد یا گروه واحدها شود، و ب. سپس، متناسب با مبلغ دفتری به سایر داراییهای واحد یا گروه واحدها، تخصیص یابد.