

شماره ۷۷۷۱



راهنمای، کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری شماره ۱ و ۷

نحوه ارائه صورتهای مالی

تألیف

دکتر محمدحسین صفرزاده

عضو هیئت علمی دانشگاه شهید بهشتی

سازمان حسابداری

مدیریت تدوین استانداردها

۱۳۹۴

کلیه حقوق محفوظ و تکثیر یا اقتباس و
نقل تمام یا قسمتی از مطالب این نشریه
بدون اجازه کتبی سازمان حسابرسی
ممنوع است.

صفرزاده، محمدحسین ۱۳۶۰.

راهنمای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری شماره ۱ و ۷: نحوه ارائه صورتهای مالی
تهران: سازمان حسابرسی، مدیریت تدوین استانداردها، ۱۳۹۴.
۲۲۴ص: جدول (رنگی) ۹×۲۲، س.م.
شابک:

ISBN 978-964-8434-69-0

فهرست‌نویسی براساس اطلاعات فیپای منتشر
فهرست‌نویسی کامل این اثر در نشانی: <http://pac.nlai.ir> قابل دسترسی است.
سازمان حسابرسی، مدیریت تدوین استانداردها.

نام کتاب: راهنمای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری شماره ۱ و ۷

ترجمه و تألیف: دکتر محمدحسین صفرزاده عضو هیئت علمی دانشگاه شهید بهشتی.

ناشر: سازمان حسابرسی - (مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری).

آدرس: خیابان شهید احمد قصیر، خیابان شهید احمدیان شماره ۷، تهران ۱۵۱۳۸-۳۶۵۱۱؛
صندوق پستی ۴۷۹/۱۴۳۳۵

نوبت چاپ: اول، ۱۳۹۴.

تیراژ ۳۰۰۰ جلد.

لیتوگرافی، چاپ و صحافی: چاپخانه گنج شایگان.

قیمت ۷۰۰۰ ریال

دیباچه

با گسترش مبادلات اقتصادی و جریان سرمایه فراسوی مرزهای جغرافیایی، سرمایه‌گذاران نیازمند اطلاعات مالی درباره متغیرهای خرد و کلان در کشورهای مختلف و برای بنگاههای گوناگون هستند. تنوع مبانی تهیه اطلاعات در کشورهای مختلف و گاه ضعف این مبانی، بر اعتماد سرمایه‌گذاران به اطلاعات و همچنین امکان مقایسه بنگاهها در سطح جهانی اثر بازدارنده دارد و هزینه تامین سرمایه را افزایش می‌دهد. این مانع، فعالان بازارهای سرمایه را بر آن داشت تا در پی دستیابی به یک زبان گزارشگری مالی بین‌المللی باشند. تشکیل کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری در سال ۱۹۷۳ مولود همین نیاز است و امروزه در بیش از ۱۲۰ کشور، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی [به طور اختیاری یا اجباری] برای تهیه صورتهای مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

اقتصاد کشور ما نیز متصل به اقتصاد جهانی است و برای کمک به تسهیل جریان سرمایه به درون کشور و کاهش هزینه تامین مالی، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مورد توجه قرار گرفته است. اگرچه در برخی موارد، استانداردهای حسابداری ملی با استانداردهای بین‌المللی تفاوتی دارد اما در اغلب موارد، ماهیگیری بالایی بین این دو مجموعه وجود دارد. علی‌رغم این هماهنگی نمی‌توان در صورتهای مالی شرکتها ایرانی به تهیه این صورتهای طبق استانداردهای بین‌المللی اشاره کرد؛ زیرا انجام این کار مستلزم انطباق کامل با تمام استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است.

پس از بررسی‌های مکرر درخصوص چگونگی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مجمع عمومی سازمان حسابداری، رعایت این استانداردها توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس را تصویب کرد. طبق مصوبه مورخ ۱۳۹۰/۶/۲۷ مجمع عمومی سازمان حسابداری «آن گروه از شرکتها و نهادهای مالی ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار که توسط سازمان مذکور مشخص می‌شوند و به تبع آنها، شرکتهای فرعی و وابسته مربوط از تاریخ مشخص شده توسط آن سازمان، باید در تهیه صورتهای مالی خود از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده نمایند.»

پیاده‌سازی کامل این استانداردها نیازمند مقدماتی است که تهیه راهنماهای آموزشی از مهمترین آنها می‌باشد. این سازمان در نظر دارد برای استانداردهای بین‌المللی، راهنماهای آموزشی تدوین کند که استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱ با عنوان «نحوه ارائه صورتهای مالی» و استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۷ با عنوان «صورت جریان وجوه نقد» از مهمترین این استانداردهاست. هدف دو

استاندارد مذکور، تعیین الزامات کلی نحوه ارائه صورتهای مالی، رهنمودهایی درباره ساختار و حداقل الزامات مرتبط با محتوای آنها می باشد.

کتاب حاضر که به موضوع ارائه رهنمود بکارگیری درباره نحوه ارائه صورتهای مالی طبق استانداردهای بین المللی حسابداری اختصاص دارد، در ۲ بخش، ۶ فصل، و ۱ پیوست به شرح زیر تنظیم شده است:

بخش ۱: راهنمای بکارگیری استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱

- **فصل ۱: کلیات و مفاهیم؛ موضوعاتی همچون دامنه کاربرد، تعریف واژگان و اصطلاحات**

بکار رفته در استاندارد، معرفی اجمالی صورتهای مالی و نحوه تشخیص آنها از سایر اطلاعات، و ملاحظات کلی (شامل رعایت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، ارائه منصفانه، مبنای مورد استفاده برای تهیه صورتهای مالی، تداوم فعالیت، اهمیت و تجمع، تهاوتر، تناوب گزارشگری و دوره تحلی، پوشش، اطلاعات مقایسه ای و ثبات رویه در نحوه ارائه) در این فصل ارائه می شود.

- **فصل ۲: صورت وضعیت مالی؛ فصل درم معرفی «صورت وضعیت مالی» به عنوان یکی از**

اجزای مجموعه کامل صورتهای مالی می پردازد. پس از تعریف عناصر صورت وضعیت مالی (دارایی، بدهی و حقوق مالکانه)، درخصوص شکل، محتوا و طبقه بندی صورت مالی مذکور بحث می شود. بخش اصلی این فصل به تشریح اجزای اصلی صورت وضعیت مالی اختصاص دارد که بدین منظور از مبانی نظری موجود، استانداردهای بین المللی حسابداری و گزارشگری مالی، و رهنمودهای ارائه شده توسط موسسات بزرگ حسابرسی دنیا استفاده می شود.

- **فصل ۳: صورت سود و زیان جامع؛ در این فصل، یکی دیگر از صورتهای مالی اساسی به نام**

«صورت سود و زیان جامع» معرفی می شود. پس از تعریف عناصر این صورت مالی (درآمد، هزینه و سایر اقلام سود و زیان جامع)، درخصوص شکل، محتوا و طبقه بندی آن بحث خواهد شد. بخش عمده این فصل نیز به تشریح اجزای اصلی صورت سود و زیان جامع اختصاص دارد. این اجزا در دو بخش جداگانه (صورت سود و زیان و سایر اقلام سود و زیان جامع)

تشریح خواهد شد که بدین منظور از مبانی نظری موجود، استانداردهای بین‌المللی حسابداری و گزارشگری مالی، و رهنمودهای ارائه شده توسط موسسات بزرگ حسابرسی دنیا استفاده می‌شود.

- **فصل ۴: صورت تغییرات حقوق صاحبان سرمایه؛ فصل چهارم، به معرفی «صورت تغییرات حقوق صاحبان سرمایه» به عنوان یکی دیگر از اجزای مجموعه کامل صورتهای مالی می‌پردازد. ابتدا درخصوص ساختار، محتوا و طبقه‌بندی این صورت مالی بحث خواهد شد. سپس اجزای اصلی تشکیل‌دهنده صورت تغییرات حقوق صاحبان سرمایه تشریح می‌گردد.**

- **فصل ۵: یادداشت‌های توضیحی؛ بخش قابل توجهی از گزارش مالی واحدهای تجاری را یادداشت‌های توضیحی تشکیل می‌دهد. بر این اساس، فصل پنجم به تشریح اطلاعات مندرج در این یادداشت‌ها به عنوان کامل صورتهای مالی اساسی می‌پردازد. بنابراین، تشریح ساختار و ترتیب ارائه یادداشت‌ها و توضیحی، موضوع فصل پنجم خواهد بود. بدین منظور از مبانی نظری موجود، استانداردهای بین‌المللی حسابداری و گزارشگری مالی، و رهنمودهای ارائه شده توسط موسسات بزرگ حسابرسی دنیا استفاده می‌شود.**

بخش ۲: راهنمای بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۷

- **فصل ۶: صورت جریان وجوه نقد؛ در فصل ششم پس از تعریف واژگان بکار رفته در استاندارد، درخصوص شکل، محتوا و طبقه‌بندی جریانهای نقدی به فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تامین مالی بحث می‌شود. در ادامه، سایر الزامات مرتبط با نحوه ارائه، الزامات افشا، و الزامات سایر استانداردها ارائه می‌گردد. صورت جریان وجوه نقد تلفیقی و مباحث مرتبط با تهیه آن نیز بخش دیگری از مطالب فصل را به خود اختصاص می‌دهد. در پایان نیز، الگوهای جریان نقد مورد بررسی قرار خواهد گرفت.**

پیوست

- **پیوست: صورتهای مالی نمونه؛ به منظور آشنایی با نحوه اجرای الزامات استانداردهای بین‌المللی حسابداری شماره ۱ و ۷، نمونه‌ای از صورتهای مالی تلفیقی ارائه شده است در تهیه**

صورت‌های مالی مذکور، از رهنمودهای ارائه شده توسط موسسات حسابرسی ایرانست آند یانگ (۲۰۱۵)، پرایس واتر هاوس کوپرز (۲۰۱۳) و کی‌پی‌ام‌جی (۲۰۱۳) استفاده گردیده است.

مسئولیت تالیف این کتاب به عهده آقای دکتر محمدحسین صفرزاده (عضو هیئت علمی دانشگاه شهید بهشتی) بوده و در انجام این کار از نظرات ارزشمند خانم دکتر افسانه رفیعی، و آقایان دکتر موسی بزرگ اصل و دکتر حمید حقیقت استفاده شده است. از همکاری و تلاش تمام عزیزان تشکر نموده و برایشان آرزوی شادی و توفیق روزافزون داریم.

از صاحب‌نظران ارجح‌اند تقاضا می‌شود نظرات و پیشنهادهای اصلاحی خود را با ما در میان گذاشته تا اقدامات لازم برای اعمال اصلاحات موردنیاز، صورت گیرد.

سازمان حسابرسی

مدیریت تدوین استانداردها

فهرست

شماره صفحه

بخش ۱: راهنمای بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱ فصل ۱: کلیات و مفاهیم

مقدمه	۵
دامنه کاربرد استاندارد	۵
تعاریف	۶
صورتهای مالی	۷
هدف صورتهای مالی	۸
مجموعه کامل صورتهای مالی	۸
تشخیص صورتهای مالی از سایر اطلاعات	۱۱
ملاحظات کلی	۱۲
رعایت استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی	۱۲
ارائه منصفانه/مطلوب	۱۳
مبنای تعهدی حسابداری	۱۵
تداوم فعالیت	۱۶
اهمیت و تجمیع	۱۷
تهاتر	۱۸
تناوب گزارشگری و دوره تحت پوشش	۲۰
اطلاعات مقایسه‌ای	۲۰
ثبات رویه در نحوه ارائه	۲۳
خلاصه فصل	۲۴

فصل ۲: صورت وضعیت مالی

مقدمه	۲۷
تعاریف	۲۷
ساختار و محتوا	۳۰
طبقه‌بندی صورت وضعیت مالی	۳۳
طبقه‌بندی داراییها	۳۳
داراییهای جاری	۳۴
داراییهای غیرجاری	۳۵
تشریح داراییهای صورت وضعیت مالی	۳۵
املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات	۳۵
سرمایه‌گذاری در املاک	۳۹

۴۰.....	داراییهای نامشهود.....
۴۳.....	داراییهای زیستی.....
۴۵.....	سرمایه‌گذاریهای شناسایی شده به روش ارزش ویژه.....
۴۶.....	ابزارهای مالی.....
۵۲.....	داراییهای غیرجاری (مجموعه واحد) نگهداری شده برای فروش.....
۵۳.....	موجودیها.....
۵۴.....	مطالبات تجاری و سایر مطالبات.....
۵۵.....	موجودی نقد و معادل نقد.....
۵۶.....	طبقه‌بندی بدهیها.....
۵۷.....	بدهیهای جاری.....
۵۹.....	بدهیهای غیرجاری.....
۶۱.....	تشریح بدهیهای مرتبط و وضعیت مالی.....
۶۱.....	تسهیلات مالی.....
۶۲.....	مالیات بر درآمد جاری.....
۶۳.....	مالیات بر درآمد انتقالی.....
۶۶.....	حسابهای پرداختی تجاری و سایر حسابهای پرداختی.....
۶۷.....	ذخایر.....
۶۸.....	طبقه‌بندی حقوق صاحبان سرمایه.....
۶۹.....	تشریح اجزای حقوق صاحبان سرمایه.....
۷۰.....	سهام سرمایه و صرف سهام.....
۷۱.....	سود (زیان) انباشته.....
۷۱.....	اندوخته‌ها.....
۷۲.....	حقوق سهامداران فاقد کنترل.....
۷۶.....	خلاصه فصل.....

فصل ۳: صورت سود و زیان جامع

۷۹.....	مقدمه.....
۷۹.....	تعاریف.....
۸۲.....	ساختار و محتوا.....
۸۴.....	طبقه‌بندی صورت سود و زیان جامع.....
۸۶.....	تشریح اجزای صورت سود و زیان.....
۸۷.....	درآمد عملیاتی.....
۸۹.....	مخارج تامین مالی.....
۹۰.....	سهم از سود یا زیان سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص.....

هزینه مالیات بر درآمد	۹۱
عملیات متوقف شده	۹۴
سود هر سهم	۹۵
تشریح سایر اقلام سود و زیان جامع	۹۷
سایر موارد	۱۰۰
نتایج فعالیتهای عملیاتی	۱۰۰
اقلام استثنایی یا بااهمیت	۱۰۰
اقلام غیرمترقبه	۱۰۱
خلاصه فصل	۱۰۲

فصل ۴: صورت تغییرات حقوق صاحبان سرمایه

مقدمه	۱۰۵
ساختار و محتوا	۱۰۷
طبقه‌بندی صورت تغییرات حقوق صاحبان سرمایه	۱۰۷
تشریح اجزای صورت تغییرات حقوق صاحبان سرمایه	۱۰۹
خلاصه فصل	۱۱۲

فصل ۵: یادداشت‌های توضیحی

مقدمه	۱۱۵
ساختار یادداشت‌های توضیحی و ترتیب ارائه آنها	۱۱۶
تشریح اجزای یادداشت‌های توضیحی	۱۱۷
خلاصه اهم رویه‌های حسابداری	۱۱۸
قسمتهای عملیاتی	۱۲۳
بدهیهای احتمالی	۱۲۷
تعهدات قراردادی و سرمایه‌ای	۱۲۷
رویدادهای پس از دوره گزارشگری	۱۲۹
افشای اطلاعات اشخاص وابسته	۱۳۰
مدیریت سرمایه	۱۳۳
سایر موارد افشا	۱۳۴
خلاصه فصل	۱۳۴

بخش ۲: راهنمای بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۷
فصل ۶: صورت جریان وجوه نقد

۱۴۱.....	مقدمه
۱۴۱.....	تعاریف
۱۴۱.....	ساختار و محتوا
۱۴۲.....	موجودی نقد و معادل نقد
۱۴۲.....	سپرده‌های دیداری
۱۴۳.....	حداقل میانگین مانده نقدی
۱۴۳.....	صندوقهای سرمایه‌گذاری بازار پول
۱۴۴.....	سرمایه‌گذاری در سهام
۱۴۴.....	سرمایه‌گذاری با حریص بیشتر از سه ماه
۱۴۴.....	سرمایه‌گذاری ارزی
۱۴۵.....	سرمایه‌گذاری در شمش طلا و نقد
۱۴۵.....	اضافه برداشتهای بانکی
۱۴۵.....	سپرده‌های قانونی بانکها
۱۴۵.....	جایجایی بین موجودی نقد و معادل نقد
۱۴۶.....	طبقه‌بندی جریانهای نقدی
۱۴۶.....	جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی
۱۵۲.....	جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای سرمایه‌گذاری
۱۵۳.....	جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای تامین مالی
۱۵۵.....	جریانهای نقدی مرتبط با هزینه (درآمد) مالی و سود سهام
۱۵۶.....	نحوه ارائه بهره منظور شده به حساب دارایی
۱۵۶.....	جریانهای نقدی مرتبط با مالیات بر درآمد
۱۵۶.....	سایر انواع مالیات
۱۵۷.....	سایر الزامات مرتبط با نحوه ارائه
۱۵۷.....	گزارشگری جریانهای نقدی بر مبنای خالص
۱۵۸.....	جریانهای نقدی غیرمترقبه و استثنایی
۱۵۹.....	جریانهای نقدی ارزی
۱۶۴.....	جریانهای نقدی مرتبط با قراردادهای مشتقه
۱۶۴.....	الزامات افشا
۱۶۴.....	معاملات غیرنقدی
۱۶۵.....	اجزای موجودی نقد و معادل نقد
۱۶۵.....	مانده‌های غیرقابل دسترس جهت استفاده گروه

۱۶۶.....	سایر موارد افشای توصیه شده
۱۶۶.....	صورت جریان وجوه نقد تلفیقی
۱۶۷.....	تحصیل و واگذاری
۱۷۰.....	جریانهای نقدی پس از تحصیل
۱۷۰.....	جریانهای نقدی حاصل از انتشار سهام توسط واحد تجاری فرعی
۱۷۱.....	جریانهای نقدی مرتبط با سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، وابسته و مشارکتهای خاص
۱۷۱.....	الزامات سایر استانداردها
۱۷۱.....	عملیات متوقف شده
۱۷۱.....	قراردادهای بیمه
۱۷۲.....	استخراج منابع معدنی
۱۷۲.....	طرحهای مزایای بازنشستگی
۱۷۲.....	منافع در واحدهای فرعی، وابسته و مشارکتهای خاص
۱۷۲.....	گزارشگری مالی میان دوره‌ای
۱۷۳.....	الگوهای جریان نقد
۱۷۵.....	خلاصه فصل

پیوست: صورتهای مالی نمونه

۱۸۵.....	مقدمه
----------	-------

منابع و مأخذ

۱۹۷.....	کتاب فارسی
۱۹۷.....	کتاب انگلیسی
۱۹۸.....	استانداردها