

نحوه ارائه صورت‌های مالی استاندارد حسابداری (۱) (تجدیدنظر شده سال ۱۳۹۷)

مدرس: حمید دیانت‌پی

hdianatpey@gmail.com

هدف استاندارد

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

دامنه کاربرد

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

هدف صورت‌های مالی

ارائه اطلاعات تلخیص و طبقه بندی شده درباره:

- وضعیت مالی
- عملکرد مالی
- جریانهای نقدی واحد تجاری
- نتایج ایفای وظیفه مباشرت (حسابدهی)
مدیریت در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته است، می باشد.

تعاریف مهم

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

مجموعه کامل صورتهای مالی

- الف. صورت وضعیت مالی به تاریخ پایان دوره؛
- ب. صورت سود و زیان برای دوره؛
- پ. صورت سود و زیان جامع برای دوره؛
- ت. صورت تغییرات در حقوق مالکانه برای دوره؛
- ث. صورت جریانهای نقدی برای دوره،
- ج. یادداشت‌های توضیحی، شامل خلاصه اهم رویه‌های حسابداری و سایر اطلاعات توضیحی؛ و
- چ. صورت وضعیت مالی به تاریخ ابتدای دوره قبل (چنانچه واحد تجاری یک رویه حسابداری را با تسری به گذشته بکار گیرد یا اقلام صورتهای مالی را با تسری به گذشته تجدید ارائه نماید، یا اقلام صورتهای مالی را طبق بندهای ۳۸ و ۳۹ تجدید طبقه‌بندی کند)

مسئولیت تهیه صورت‌های مالی

با هیات مدیره یا سایر ارکان
اداره کننده واحد تجاری
است.

ارائه منصفانه و رعایت استانداردهای حسابداری

صورت‌های مالی باید وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی واحد تجاری را به طور منصفانه ارائه کند. ارائه منصفانه مستلزم بیان صادقانه آثار معاملات، سایر رویدادها و شرایط طبق تعاریف و معیارهای شناخت داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه‌های مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی است. فرض بر این است بکارگیری استانداردهای حسابداری، و در صورت لزوم افشای اطلاعات بیشتر، منجر به ارائه منصفانه صورت‌های مالی می‌شود.

موارد افشا در صورت انحراف از استانداردهای حسابداری

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

الف. اینکه مدیریت به این نتیجه رسیده است که صورتهای مالی، وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری را به طور منصفانه ارائه می‌کند؛

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

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

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

تداوم فعالیت

مدیریت در زمان تهیه صورتهای مالی، باید توانایی واحد تجاری را برای تداوم فعالیت ارزیابی کند. واحد تجاری باید صورتهای مالی را بر مبنای تداوم فعالیت تهیه کند، مگر اینکه مدیریت قصد انحلال واحد تجاری یا توقف عملیات را داشته باشد یا گزینه واقع بینانه دیگری نداشته باشد. زمانی که مدیریت در ارزیابیهای خود، از عدم اطمینان بااهمیت در ارتباط با رویدادها و شرایطی آگاه است که ممکن است نسبت به توانایی تداوم فعالیت واحد تجاری، تردید اساسی ایجاد کند، واحد تجاری باید این عدم اطمینان را افشا کند. هنگامی که واحد تجاری صورتهای مالی را بر مبنای تداوم فعالیت تهیه نمی کند، باید این واقعیت را همراه با مبنای تهیه صورتهای مالی و دلایل عدم تداوم فعالیت واحد تجاری، افشا کند.

مبنای تعهدی

واحد تجاری، صورتهای مالی خود را، به استثنای اطلاعات جریانهای نقدی، باید بر مبنای تعهدی تهیه کند.

واحد تجاری هنگام استفاده از مبنای تعهدی حسابداری، اقلامی را به عنوان دارایی، بدهی، حقوق مالکانه، درآمد و هزینه (عناصر صورتهای مالی) شناسایی می کند که تعاریف و معیارهای شناخت آن عناصر طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی احراز شده باشد.

اهمیت

واحد تجاری باید هر طبقه با اهمیت از اقلام مشابه را به طور جداگانه ارائه کند. واحد تجاری باید اقلامی را که ماهیت یا کارکرد مشابه ندارند، به طور جداگانه ارائه کند مگر آنکه این اقلام بی‌اهمیت باشند.

واحد تجاری در صورتی باید اطلاعات الزامی طبق استانداردهای حسابداری را افشا کند که آن اطلاعات بااهمیت باشد.

تجمیع

صورت‌های مالی، نتیجه پردازش تعداد زیادی از معاملات یا سایر رویدادها است که بر اساس ماهیت یا کارکرد، در طبقاتی تجمیع می‌شود. آخرین مرحله از فرآیند تجمیع و طبقه‌بندی، ارائه اطلاعات فشرده و طبقه‌بندی شده‌ای است که اقلام اصلی صورت‌های مالی را تشکیل می‌دهد. اگر یک قلم اصلی به تنهایی با اهمیت نباشد، با اقلام دیگر در متن صورت‌های مالی یا یادداشتهای توضیحی تجمیع می‌شود. اگر اهمیت یک قلم آنقدر نباشد که ارائه جداگانه آن را در صورت‌های مالی توجیه کند، ممکن است افشای جداگانه آن را در یادداشتهای توضیحی توجیه‌پذیر نماید.

تهاتر

■ واحد تجاری نباید داراییها و بدهیها یا درآمدها و هزینهها را تهاتر کند، مگر اینکه در یکی از استانداردهای حسابداری، تهاتر آنها الزامی یا مجاز شده باشد.

■ واحد تجاری داراییها و بدهیها، و درآمدها و هزینهها را جداگانه گزارش می کند. تهاتر در صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع یا صورت وضعیت مالی، موجب کاهش توانایی درک استفاده کنندگان از معاملات انجام شده، سایر رویدادها و شرایط و ارزیابی جریانهای نقدی آتی واحد تجاری می شود، به استثنای مواردی که تهاتر، محتوای معامله یا رویدادی دیگر را منعکس می کند. اندازه گیری داراییها پس از کسر ارقام کاهنده ارزش- برای مثال، ذخیره نابابی موجودیها و ذخیره مطالبات مشکوک الوصول دریافتنیها- تهاتر محسوب نمی شود.

تناوب گزارشگری

■ واحد تجاری باید مجموعه کامل صورتهای مالی (شامل اطلاعات مقایسه‌ای) را حداقل به طور سالانه ارائه کند. زمانی که واحد تجاری پایان دوره گزارشگری خود را تغییر می‌دهد و صورتهای مالی را برای دوره‌ای طولانی‌تر یا کوتاهتر از یکسال ارائه می‌کند، باید افزون بر دوره تحت پوشش صورتهای مالی، موارد زیر را افشا کند:

■ الف. دلیل استفاده از دوره طولانی‌تر یا کوتاهتر؛ و

■ ب. این واقعیت که مبالغ ارائه‌شده در صورتهای مالی به طور کامل قابل مقایسه نیستند.

اطلاعات مقایسه ای

واحد تجاری باید اطلاعات مقایسه‌ای دوره گذشته را برای تمام مبالغ گزارش شده در صورت‌های مالی دوره جاری ارائه کند، مگر در مواردی که استانداردهای حسابداری، روش دیگری را مجاز یا الزامی کرده باشد. واحد تجاری در صورتی باید اطلاعات مقایسه‌ای مربوط به اطلاعات تشریحی و توضیحی را افشا کند که برای درک صورت‌های مالی دوره جاری مربوط باشد.

واحد تجاری باید، حداقل، دو صورت وضعیت مالی، دو صورت سود و زیان، دو صورت سود و زیان جامع، دو صورت جریان‌های نقدی و دو صورت تغییرات در حقوق مالکانه، و یادداشت‌های توضیحی مربوط را ارائه نماید.

اطلاعات مقایسه ای (ادامه)

واحد تجاری در صورتی باید علاوه بر حداقل صورتهای مالی مقایسه‌ای مقرر در صفحه قبل، سومین صورت وضعیت مالی را به تاریخ ابتدای دوره قبل ارائه کند که:

الف) یک رویه حسابداری را با تسری به گذشته بکار گیرد، اقلامی از صورتهای مالی را با تسری به گذشته تجدید ارائه نماید یا اقلامی در صورتهای مالی را تجدید طبقه‌بندی کند؛ و

ب) بکارگیری رویه حسابداری با تسری به گذشته، تجدید ارائه با تسری به گذشته یا تجدید طبقه‌بندی، بر اطلاعات مندرج در صورت وضعیت مالی در ابتدای دوره قبل، اثر با اهمیتی داشته باشد. در شرایط توصیف‌شده در بند بالا، واحد تجاری باید سه صورت وضعیت مالی به تاریخ‌های زیر ارائه کند:

الف. پایان دوره جاری؛

ب. پایان دوره قبل؛ و

پ. ابتدای دوره قبل.

اطلاعات مقایسه‌ای (ادامه)

چنانچه واحد تجاری، ارائه یا طبقه‌بندی اقلام را در صورتهای مالی تغییر دهد، مبالغ مقایسه‌ای نیز باید تجدید طبقه‌بندی شود، مگر اینکه تجدید طبقه‌بندی غیرعملی باشد. هنگامی که واحد تجاری مبالغ مقایسه‌ای را تجدید طبقه‌بندی می‌کند، موارد زیر، از جمله به تاریخ ابتدای دوره قبل، باید افشا شود:

الف. ماهیت تجدید طبقه‌بندی؛

ب. مبلغ هر قلم یا هر طبقه از اقلام که تجدید طبقه‌بندی می‌شود؛ و

پ. دلیل تجدید طبقه‌بندی.

هنگامیکه تجدید طبقه‌بندی مبالغ مقایسه‌ای غیرعملی باشد، واحد تجاری موارد زیر را باید افشا کند:

الف. دلیل عدم تجدید طبقه‌بندی آن مبالغ؛ و

ب. ماهیت تعدیلات، اگر تجدید طبقه‌بندی مبالغ انجام می‌شد.

استاندارد حسابداری ۳۴، تعدیلات الزامی در اطلاعات مقایسه‌ای، هنگام تغییر در رویه حسابداری یا اصلاح اشتباه توسط واحد تجاری را تعیین می‌کند.

ثبات رویه در نحوه ارائه

واحد تجاری نباید ارائه و طبقه‌بندی اقلام مندرج در صورت‌های مالی را از دوره‌ای به دوره دیگر تغییر دهد، مگر آنکه:

الف. در پی تغییر عمده ماهیت عملیات واحد تجاری یا بررسی صورت‌های مالی آن، مناسب‌تر بودن نحوه دیگری از ارائه و طبقه‌بندی، با توجه به معیارهای انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری طبق استاندارد حسابداری ۳۴، واضح باشد؛ یا

ب. یکی از استانداردهای حسابداری، تغییر در ارائه را الزامی کند.

تشخیص صورتهای مالی

صورتهای مالی باید به وضوح از سایر اطلاعاتی که همراه آن در یک مجموعه انتشار می یابد، قابل تشخیص و متمایز باشد.

استانداردهای حسابداری فقط در مورد صورتهای مالی کاربرد دارد و لزوماً برای سایر اطلاعات ارائه شده در گزارش سالانه، اطلاعات ارائه شده به نهادهای نظارتی یا سایر گزارشها کاربرد ندارد. بنابراین، برای استفاده کنندگان اهمیت دارد که بتوانند اطلاعات تهیه شده طبق استانداردهای حسابداری را از سایر اطلاعاتی که می تواند برای آنها مفید باشد اما مشمول آن الزامات نیست، متمایز کنند.

اطلاعات زیر باید به گونه‌ای بارز نشان داده شود:

الف. نام واحد گزارشگر یا سایر شناسه‌ها و هرگونه تغییر در آن اطلاعات نسبت به دوره قبل؛

ب. اینکه صورت‌های مالی، مربوط به یک واحد تجاری یا گروه واحدهای تجاری است؛

پ. تاریخ پایان دوره گزارشگری یا دوره تحت پوشش مجموعه صورت‌های مالی و یادداشتهای توضیحی؛

ت. واحد پول گزارشگری، طبق تعریف استاندارد حسابداری ۱۶؛ و

ث. سطح گرد کردن مبالغ مندرج در صورت‌های مالی.

صورت‌های مالی اساسی

■ صورت وضعیت مالی ← [دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه]

• صورت سود و زیان
• صورت سود و زیان جامع ← [درآمدها و هزینه‌ها]

• صورت تغییرات در حقوق مالکانه

• صورت جریان‌های نقدی ← [جریان ورود و خروج وجوه نقد]

اقلام اصلی صورت وضعیت مالی

صورت وضعیت مالی باید حداقل شامل اقلام اصلی نشان‌دهنده مبالغ زیر باشد:

الف. داراییهای ثابت مشهود؛

ب. سرمایه‌گذاری در املاک؛

پ. داراییهای نامشهود،

ت. داراییهای مالی (به جز مبالغ مندرج در قسمتهای (ث)، (ح) و (خ))؛

ث. سرمایه‌گذاری‌هایی که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام شده است؛

ج. داراییهای زیستی؛

چ. موجودیها؛

ح. دریافتنی‌های تجاری و سایر دریافتنی‌ها؛

خ. موجودی نقد و معادل نقد؛

د. مجموع داراییهایی که طبق استاندارد حسابداری ۳۱ داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است و داراییهای قرار گرفته در مجموعه واحد که طبق همان استاندارد به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است؛

ذ. پرداختنی‌های تجاری و سایر پرداختنی‌ها؛

ر. ذخایر؛

ز. بدهیهای مالی (به جز مبالغ مندرج در قسمتهای (ذ) و (ر))؛

س. بدهیها و داراییهای مالیات جاری، طبق تعریف استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد؛

ش. بدهیهای مالیات انتقالی و داراییهای مالیات انتقالی طبق تعریف استاندارد حسابداری ۳۵؛

ص. بدهیهای مجموعه واحد که طبق استاندارد حسابداری ۳۱، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است؛

ض. منافع فاقد حق کنترل، ارائه شده در بخش حقوق مالکانه؛ و

ط. سرمایه و اندوخته‌های قابل انتساب به مالکان واحد تجاری اصلی.

تفکیک اقلام به جاری و غیر جاری

واحد تجاری باید داراییهای جاری و غیر جاری، و بدهیهای جاری و غیر جاری را در طبقات جداگانه در صورت وضعیت مالی ارائه کند، مگر در مواردی که ارائه بر مبنای نقدشوندگی، اطلاعات قابل اتکا و مربوطتر فراهم آورد. در صورت بکارگیری این استثنا، واحد تجاری باید تمام داراییها و بدهیها را به ترتیب نقدشوندگی ارائه کند.

داراییهای جاری

واحد تجاری هنگامی باید یک دارایی را به عنوان جاری طبقه‌بندی کند که:

الف. انتظار داشته باشد در چرخه عملیاتی عادی، دارایی به نقد تبدیل شود یا قصد فروش یا مصرف آن را داشته باشد؛

ب. دارایی را اساساً با هدف مبادله نگهداری کند؛

پ. انتظار داشته باشد دارایی در مدت دوازده ماه پس از دوره گزارشگری، به نقد تبدیل شود؛ یا

ت. دارایی به صورت نقد یا معادل نقد باشد (طبق تعریف استاندارد حسابداری ۲)، مگر اینکه دارایی برای مبادله یا برای تسویه بدهیها، برای حداقل دوازده ماه پس از دوره گزارشگری، با محدودیت مواجه باشد.

واحد تجاری باید بقیه داراییها را به عنوان غیرجاری طبقه‌بندی کند.

بدهیهای جاری

واحد تجاری هنگامی باید یک بدهی را به عنوان جاری طبقه‌بندی کند که:

الف. انتظار داشته باشد بدهی را در چرخه عملیاتی عادی تسویه کند؛

ب. بدهی را اساساً با هدف مبادله نگهداری کند؛

پ. متعهد باشد بدهی را در مدت دوازده ماه پس از دوره گزارشگری تسویه کند؛ یا

ت. برای حداقل دوازده ماه پس از دوره گزارشگری، حق بی‌قید و شرط برای به تعویق انداختن تسویه بدهی را نداشته باشد (به بند ۷۳ مراجعه شود). شرایط بدهی که به اختیار طرف مقابل، می‌تواند موجب تسویه آن از طریق انتشار ابزارهای مالکانه شود، طبقه‌بندی بدهی را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد.

واحد تجاری باید تمام بدهیهای دیگر را به عنوان غیر جاری طبقه‌بندی کند.

اقلام اصلی صورت سود و زیان

افزون بر اقلام الزامی شده طبق سایر استانداردهای حسابداری، صورت سود و زیان باید دربردارنده اقلام اصلی باشد که مبالغ زیر را برای دوره ارائه می کند:

الف. درآمد عملیاتی؛

ب. سودها یا زیانهای ناشی از قطع شناخت داراییهای مالی اندازه گیری شده به بهای مستهلک شده؛

پ. هزینه های مالی؛

ت. سهم از سود و زیان واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام می شود؛

ث. هرگونه سود یا زیان ناشی از تفاوت بین مبلغ دفتری پیشین و ارزش منصفانه دارایی مالی در تاریخ تجدید طبقه بندی در صورتی که دارایی مالی به گونه ای تجدید طبقه بندی شود که به ارزش منصفانه اندازه گیری گردد؛

ج. هزینه مالیات؛

چ. یک مبلغ مجزا برای کل عملیات متوقف شده (به استاندارد حسابداری ۳۱ مراجعه شود).

ح. سود یا زیان دوره؛

خ. سود یا زیان دوره، قابل انتساب به:

۱. منافع فاقد حق کنترل، و

۲. مالکان واحد تجاری اصلی.

صورت سود و زیان جامع

واحد تجاری باید اقلام اصلی زیر را در صورت سود و زیان جامع ارائه کند:

الف. سود یا زیان دوره

ب. سایر اقلام سود و زیان جامع

پ. مجموع سود و زیان جامع

سایر اقلام سود و زیان جامع، باید بر حسب ماهیت طبقه‌بندی شود (شامل سهم از سایر اقلام سود و زیان جامع واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام می‌شود) و به دو گروه اقلامی تفکیک شود که طبق سایر استانداردهای حسابداری:

الف. در دوره‌های آتی به صورت سود و زیان منتقل نخواهد شد؛ و

ب. در صورت تحقق شرایط خاص، در دوره‌های آتی به صورت سود و زیان منتقل خواهد شد.

مجموع سود و زیان جامع باید به شرح زیر تفکیک شود:

الف. مجموع سود و زیان جامع دوره، قابل انتساب به منافع فاقد حق کنترل، و

ب. سود و زیان جامع دوره، قابل انتساب به مالکان واحد تجاری اصلی.

اگر ارائه اقلام اصلی، عناوین و جمعهای فرعی دیگری برای درک عملکرد مالی واحد تجاری مربوط باشد، واحد تجاری باید آنها را در صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع ارائه کند.

واحد تجاری، هیچ‌یک از اقلام درآمد یا هزینه را نباید در صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع یا در یادداشتهای توضیحی، به عنوان اقلام غیرمترقبه ارائه کند.

سایر اقلام سود و زیان جامع دوره

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

اطلاعات قابل ارائه در صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع یا در یادداشتهای توضیحی

هرگاه اقلام در آمد یا هزینه بااهمیت باشد، واحد تجاری باید ماهیت و مبلغ آنها را جداگانه افشا کند.

شرایط زیر موجب می شود اقلام در آمد و هزینه، جداگانه افشا شود:

الف. کاهش ارزش موجودیها به خالص ارزش بازیافتنی یا کاهش ارزش داراییهای ثابت مشهود به مبلغ بازیافتنی و همچنین برگشت این گونه کاهش ارزشها؛

ب. تجدید ساختار فعالیت های واحد تجاری و برگشت هر گونه ذخیره مخارج تجدید ساختار؛

پ. واگذاری اقلام داراییهای ثابت مشهود؛

ت. واگذاری سرمایه گذارها؛

ث. عملیات متوقف شده؛

ج. حل و فصل دعاوی حقوقی؛ و

چ. سایر موارد برگشت ذخایر.

واحد تجاری باید اجزای هزینه های شناسایی شده در صورت سود و زیان را با استفاده از طبقه بندی مبتنی بر ماهیت هزینه ها یا کارکرد آنها در واحد تجاری، هر کدام که اطلاعات قابل اتکا و مربوط تر فراهم می کند، ارائه نماید.

نحوه طبقه بندی و انعکاس هزینه‌ها در صورت سود و زیان

اولین روش طبقه‌بندی، روش "ماهیت هزینه" است. واحد تجاری، هزینه‌ها را بر اساس ماهیت آنها در صورت سود و زیان جمع می‌کند (برای مثال، استهلاک، خرید مواد اولیه، مخارج حمل و نقل، مزایای کارکنان و مخارج تبلیغات) و آنها را به کارکردهای واحد تجاری، تخصیص مجدد نمی‌دهد. بکارگیری این روش ساده است، زیرا تخصیص هزینه‌ها بر اساس کارکرد، ضرورتی ندارد. نمونه‌ای از طبقه‌بندی با استفاده از روش ماهیت هزینه به شرح زیر است:

×	درآمد عملیاتی
×	سایر درآمدها
×	تغییرات در موجودی کالای ساخته شده و کالای در جریان ساخت
×	مواد اولیه و ملزومات مصرف شده
×	هزینه مزایای کارکنان
×	هزینه استهلاک داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود
×	سایر هزینه‌ها
(×)	جمع هزینه‌ها
×	سود قبل از مالیات

نحوه طبقه بندی و انعکاس هزینه ها در صورت سود و زیان (ادامه)

روش دوم طبقه بندی، روش "کارکرد هزینه" یا روش "بهای تمام شده فروش" است و هزینه‌ها را بر اساس کارکرد آنها، به عنوان بخشی از بهای تمام شده فروش یا، برای مثال، هزینه‌های فروش یا هزینه‌های اداری طبقه بندی می‌کند. در این روش، حداقل، واحد تجاری بهای تمام شده فروش را جدا از سایر هزینه‌ها افشا می‌کند. این روش در مقایسه با روش طبقه بندی هزینه‌ها بر اساس ماهیت، می‌تواند اطلاعات مربوطتری برای استفاده‌کنندگان فراهم کند، اما تخصیص مخارج به کارکردها، ممکن است مستلزم تخصیص اختیاری و قضاوت قابل ملاحظه باشد. نمونه‌ای از طبقه بندی با استفاده از روش کارکرد هزینه به شرح زیر است:

×	درآمد عملیاتی
(×)	بهای تمام شده فروش
×	سود ناخالص
×	سایر درآمدها
(×)	هزینه های فروش
(×)	هزینه های اداری
(×)	سایر هزینه‌ها
×	سود قبل از مالیات

نحوه طبقه بندی و انعکاس هزینه‌ها در صورت سود و زیان (ادامه)

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

انتخاب از بین روش کارکرد هزینه و روش ماهیت هزینه، به عوامل تاریخی و ویژگیهای صنعت و ماهیت واحد تجاری بستگی دارد. هر دو روش، میزان مخارجی را نشان می‌دهد که ممکن است، به طور مستقیم یا غیرمستقیم، با تغییرات سطح فروش یا تولید واحد تجاری تغییر کند. از آنجا که هر یک از روشها، در واحدهای تجاری مختلف، مزایای متفاوتی دارد، این استاندارد مدیریت را ملزم می‌کند نحوه ارائه‌ای را انتخاب کند که قابل اتکا و مربوط‌تر باشد. به هر حال، از آنجا که اطلاعات مرتبط با ماهیت هزینه‌ها در پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی مفید است، در صورت استفاده از روش طبقه‌بندی بر اساس کارکرد هزینه، افشای بیشتر الزامی است.

صورت تغییرات در حقوق مالکانه

صورت تغییرات در حقوق مالکانه شامل اطلاعات زیر است:

الف. مجموع سود و زیان جامع دوره، که جمع مبالغ قابل انتساب به مالکان واحد تجاری اصلی و منافع فاقد حق کنترل را جداگانه نشان می‌دهد؛

ب. برای هر یک از اجزای حقوق مالکانه، آثار بکارگیری با تسری به گذشته یا تجدید ارائه با تسری به گذشته که طبق استاندارد حسابداری ۳۴ شناسایی می‌شود؛

پ. برای هر یک از اجزای حقوق مالکانه، صورت تطبیق مبالغ دفتری ابتدا و پایان دوره که به طور جداگانه تغییرات موارد زیر را افشا می‌کند:

۱. سود یا زیان دوره؛

۲. سایر اقلام سود و زیان جامع؛ و

۳. معاملات با مالکان به عنوان مالک، که به طور جداگانه آورده مالکان و توزیع منابع بین آنها و تغییرات منافع مالکیت در واحدهای تجاری فرعی که موجب از دست دادن کنترل نمی‌شود را نشان می‌دهد.

گروه بیمه‌ای نمونه

صورت تغییرات در حقوق مالکانه تلفیقی

برای دوره مالی منتهی به ۱۳۹۴/۱۲/۲۹

جمع کل	سهامداران فاقد کنترل	جمع	سهم از مشارکت اختیاری	سود انباشته	سایر اندوخته‌ها	سرمایه	
(میلیون ریال)	(میلیون ریال)	(میلیون ریال)	(میلیون ریال)	(میلیون ریال)	(میلیون ریال)	(میلیون ریال)	
۲۳۲,۴۰۱	۱۹,۶۷۲	۲۱۲,۷۲۹	۳,۰۲۴	۱۵۱,۹۰۹	۲۵,۴۸۰	۳۲,۳۱۶	حقوق صاحبان سهام در ۱۳۹۴/۰۱/۰۱
۱,۴۰۴	۱۴۷	۱,۲۵۷	(۱۵۰)	۱,۴۰۷	.	.	سود سال جاری قابل انتساب
سایر اقلام سود و زیان جامع							
.	.	.	.	.	.	.	منافع ناشی از ارزش منصفانه املاک، ماشین آلات و تجهیزات پس از کسر مالیات
۶,۵۸۸	۱,۵۵۰	۵,۰۳۸	۱۸۵	.	۴,۸۵۳	.	منافع ناشی از تغییرات دارایی‌های مالی پس از کسر مالیات
(۱,۰۸۹)	.	(۱,۰۸۹)	.	.	(۱,۰۸۹)	.	خالص سایر درآمدهای ناشی از تغییرات در ذخایر بیمه‌ای و قراردادهای سرمایه‌گذاری بر اساس سهم مشارکت احتیاطی و سرمایه‌گذاری‌های آماده برای فروش
.	.	.	.	۱۰۰	(۱۰۰)	.	خالص سایر درآمدهای تحقق یافته املاک، ماشین آلات و تجهیزات پس از کسر مالیات
۱,۵۱۰	۲۵۲	۱,۲۵۸	.	.	۱,۲۵۸	.	تفاوت تسعیر ارز
۷,۱۴۷	۱,۸۰۲	۵,۳۴۵	۱۸۵	۱۰۰	۵,۰۶۰	.	جمع سایر اقلام سود(زیان) جامع سال جاری
۸,۵۵۱	۱,۹۴۹	۶,۶۰۲	۳۵	۱,۵۰۷	۵,۰۶۰	.	جمع سود(زیان) جامع سال جاری
معاملات با اشخاص وابسته							
<u>سهم کارمندان از سهام:</u>							
۶۹۰	.	۶۹۰	.	.	.	۶۹۰	ارزش خدمات کارکنان
۹۵۰	.	۹۵۰	.	.	.	۹۵۰	منافع حاصل از سهام فروخته شده
۱۰,۰۰۰	.	۱۰,۰۰۰	.	.	.	۱۰,۰۰۰	سهم مربوط به ترکیب تجاری
(۲,۵۶۴)	.	(۲,۵۶۴)	.	.	.	(۲,۵۶۴)	سهم خزانه
۸۷۰	.	۸۷۰	.	.	۸۷۰	.	اوراق قرضه قابل تبدیل
(۱۸,۱۱۲)	(۱,۹۲۰)	(۱۶,۱۹۲)	.	(۱۶,۱۹۲)	.	.	سود سهام سال ۱۳۹۳
۴,۵۴۲	۴,۵۴۲	.	.	.	.	.	تحصیل شرکت تابعه
(۳,۶۲۴)	۲,۶۲۲	(۶,۲۴۶)	.	(۱۶,۱۹۲)	۸۷۰	۹,۰۷۶	جمع معاملات با اشخاص وابسته
۲۳۷,۳۲۸	۲۴,۲۴۳	۲۱۳,۰۸۵	۳,۰۵۹	۱۳۷,۲۲۴	۳۱,۴۱۰	۴۱,۳۹۲	حقوق صاحبان سهام در ۱۳۹۴/۱۲/۲۹

اطلاعات قابل ارائه در صورت تغییرات در حقوق مالکانه یا در یادداشتهای توضیحی

واحد تجاری، برای هر یک از اجزای حقوق مالکانه، باید اجزای سایر اقسام سود و زیان جامع را در صورت تغییرات در حقوق مالکانه یا در یادداشتهای توضیحی ارائه کند

واحد تجاری باید کل سود تقسیم شده و مبلغ سود تقسیم شده برای هر سهم را در صورت تغییرات در حقوق مالکانه یا در یادداشتهای توضیحی ارائه کند.

صورت جریانهای نقدی

اطلاعات جریان نقدی، برای استفاده کنندگان صورتهای مالی، مبنایی جهت ارزیابی توانایی واحد تجاری در ایجاد نقد و معادل نقد و ارزیابی نیازهای واحد تجاری به استفاده از آن جریانهای نقدی، فراهم می کند. استاندارد حسابداری ۲، الزامات ارائه و افشای اطلاعات جریان نقدی را تعیین می کند.

یادداشتهای توضیحی

یادداشتهای توضیحی باید:

الف. اطلاعاتی درباره مبنای تهیه صورتهای مالی و رویه‌های حسابداری خاص مورد استفاده

ب. اطلاعات الزامی طبق استانداردهای حسابداری، که در جای دیگری از صورتهای مالی ارائه نمی‌شود، را افشا کند؛ و

پ. اطلاعاتی ارائه کند که در جای دیگری از صورتهای مالی ارائه نمی‌شود، اما برای درک صورتهای مالی، مربوط است.

واحد تجاری باید، تا آنجا که عملی است، یادداشتهای توضیحی را به طور منظم ارائه کند. واحد تجاری باید هر یک از اقلام مندرج در صورت وضعیت مالی، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت تغییرات در حقوق مالکانه و صورت جریانهای نقدی را به اطلاعات مرتبط در یادداشتهای توضیحی عطف متقابل دهد.

یادداشتهای توضیحی

واحد تجاری برای کمک به استفاده کنندگان در درک صورتهای مالی و مقایسه آنها با صورتهای مالی سایر واحدهای تجاری، معمولاً یادداشتهای توضیحی را به ترتیب زیر ارائه می کند:

الف. بیان رعایت استانداردهای حسابداری

ب. خلاصه اهم رویه های حسابداری مورد استفاده

پ. اطلاعات پشتیبان برای اقلام ارائه شده در صورت وضعیت مالی، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت تغییرات در حقوق مالکانه و صورت جریانهای نقدی به ترتیبی که هر یک از صورتهای مالی و هر یک از اقلام اصلی ارائه می شود؛ و

ت. سایر موارد افشا، شامل:

۱. بدهیهای احتمالی (به استاندارد حسابداری ۴ مراجعه شود) و تعهدات قراردادی شناسایی نشده، و

۲. موارد افشای غیرمالی، مانند اهداف و سیاستهای مدیریت ریسک مالی واحد تجاری.

افشای رویه‌های حسابداری

در خلاصه اهم رویه‌های حسابداری، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. مبنای (یا مبانی) اندازه‌گیری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی؛
و

ب. سایر رویه‌های حسابداری مورد استفاده که برای درک صورتهای مالی، مربوط است.

واحد تجاری باید در خلاصه اهم رویه‌های حسابداری یا سایر یادداشتهای توضیحی، قضاوتهای مدیریت در فرایند بکارگیری رویه‌های حسابداری واحد تجاری و قضاوتهایی که بیشترین تاثیر را بر مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی داشته است، جدا از قضاوتهای مربوط به برآوردها افشا کند.

منابع عدم اطمینان بر آوردها

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

الف. ماهیت آنها؛ و

ب. مبلغ دفتری آنها در پایان دوره گزارشگری.

سایر موارد افشا

واحد تجاری باید مبلغ سود سهام پیشنهادی یا اعلام شده قبل از تأیید صورتهای مالی برای انتشار، که طی دوره به عنوان توزیع منابع بین مالکان شناسایی نشده است و مبلغ مربوط به هر سهم را در یادداشتهای توضیحی افشا کند.

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

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

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

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

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

ارزش هر فرد به دانش و
اخلاق اوست.

hdianatpey@gmail.com