

ارائه‌ی صورت‌های مالی

بر مبنای استانداردهای جدید حسابداری ایران

در این مقاله تغییرات استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ "ارائه‌ی صورت‌های مالی" (تجدید نظر شده‌ی ۱۳۹۷) مورد بررسی قرار می‌گیرد. یکی از مهم‌ترین تغییرات مربوط به مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی است که در نمایه‌ی ۱ ارائه شده است.

در استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ تجدید نظر شده‌ی ۱۳۹۷ علاوه بر تغییر عنوان "ترازنامه" و "صورت جریان وجوه نقد" به "صورت وضعیت مالی" و "صورت جریان‌های نقدی"، یک صورت مالی جدید نیز با عنوان "صورت تغییرات در حقوق مالکانه" به مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی اضافه شده است. در این جا لازم به ذکر است، استانداردهای حسابداری واحدهای تجاری را در ارائه‌ی صورت‌های مالی ملزم به رعایت ترتیب خاصی نکرده است. یعنی می‌توان هر یک از این صورت‌های مالی را به عنوان صورت مالی اول، دوم، ... و پنجم ارائه کرد. در ادامه، هر یک از صورت‌های مالی (به جز "صورت جریان‌های نقدی" که در مقاله‌ی بعدی در همین شماره‌ی مجله به بررسی آن پرداخته شده است) به طور جداگانه مورد بررسی قرار خواهند گرفت.

صورت وضعیت مالی

در تجدید نظر استانداردهای جدید حسابداری ایران در راستای همگرایی با استانداردهای

بین‌المللی عنوان "ترازنامه" به "صورت وضعیت مالی" تغییر یافته است. در استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ مصوب ۱۳۷۹، حداقل اقلام الزامی قابل ارائه در ترازنامه عبارت بودند از: الف. دارایی‌های ثابت مشهود، ب. دارایی‌های نامشهود، ج. سرمایه‌گذاری‌ها، د. موجودی مواد و کالا، ه. حساب‌ها و اسناد دریافتی تجاری و سایر حساب‌ها و اسناد دریافتی، و. موجودی نقد، ز. حساب‌ها و اسناد پرداختی تجاری و سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی، ح. ذخیره‌ی مالیات، ط. ذخیره‌ی مزایای پایان خدمت کارکنان، ی. بدهی‌های بلندمدت، ک. سهم اقلیت، و ل. سرمایه و اندوخته‌ها.

در تجدید نظر سال ۱۳۹۷ این استاندارد، به حداقل اقلام فوق این موارد نیز اضافه شدند: سرمایه‌گذاری در املاک، سرمایه‌گذاری‌هایی که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام شده است، نقد و معادل نقد، دارایی‌های مالی و بدهی‌های مالی، و دارایی‌های مالیات انتقالی و بدهی‌های مالیات انتقالی.

"نقد و معادل نقد" موضوع استاندارد حسابداری شماره‌ی ۲ "صورت جریان‌های نقدی"؛ "دارایی‌های مالیات انتقالی" و "بدهی‌های مالیات انتقالی" موضوع استاندارد حسابداری شماره‌ی ۳۵ "مالیات بر درآمد"؛ و "دارایی‌های مالی" و "بدهی‌های

نمایه‌ی ۱ - تغییرات مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی طبق استانداردهای جدید حسابداری ایران

| مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی طبق استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ تجدید نظر شده‌ی ۱۳۹۷ | مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی طبق استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ مصوب ۱۳۷۹ |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ■ صورت وضعیت مالی ■ صورت سود و زیان ■ صورت سود و زیان جامع ■ صورت تغییرات در حقوق مالکانه ■ صورت جریان‌های نقدی ■ یادداشت‌های توضیحی، شامل اهم رویه‌های حسابداری و سایر اطلاعات توضیحی | <ul style="list-style-type: none"> ■ ترازنامه ■ صورت سود و زیان و گردش حساب سود (زیان) انباشته ■ صورت سود و زیان جامع ■ صورت جریان وجوه نقد ■ یادداشت‌های توضیحی، شامل اهم رویه‌های حسابداری و سایر اطلاعات توضیحی |



دانیال محجوب

مالی" موضوع استاندارد حسابداری شماره‌ی ۳۶ "ابزارهای مالی - ارائه" است. این اقسام در مقالات بعدی (همین شماره‌ی مجله) به صورت جداگانه مورد بررسی قرار خواهند گرفت. در این مقاله، به سایر اقسام به شرح زیر خواهیم پرداخت.

سرمایه‌گذاری در املاک

طبق تعریف استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱۵ "حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها"، سرمایه‌گذاری در املاک عبارت است از سرمایه‌گذاری در زمین یا ساختمانی که عملیات ساخت و توسعه‌ی آن به اتمام رسیده و به دلیل ارزش بالقوه‌ای که از نظر سرمایه‌گذاری دارد (افزایش ارزش یا اجاره) و نه به قصد استفاده توسط واحد تجاری سرمایه‌گذار یا شرکت‌های هم‌گروه آن نگهداری می‌شود. طبق استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ تجدید نظر شده‌ی ۱۳۹۷، این املاک باید به صورت یک قلم جداگانه و به عنوان دارایی‌های غیرجاری ارائه شوند. حال پرسش اساسی که مطرح می‌شود این است که این املاک باید به چه مبلغی ارزشیابی شوند؟ از آن جا که استاندارد حسابداری مشخصی برای سرمایه‌گذاری در املاک وجود ندارد، بنابراین، باید از رهنمود بندهای ۹ تا ۱۱ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۳۴ "رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات" استفاده کرد. طبق بند ۹ این استاندارد، در مواردی که برای یک معامله، رویداد دیگر یا شرایط، یک استاندارد حسابداری مشخص وجود نداشته باشد، مدیریت باید از قضاوت خود در تعیین و به‌کارگیری رویه‌ی حسابداری استفاده کند. برای اعمال قضاوت فوق، مدیریت باید به قابلیت به‌کارگیری منابع زیر، به ترتیب اهمیت آن‌ها، توجه کند:

الف. الزامات استانداردهای حسابداری که به موضوعات مشابه و مربوط می‌پردازند.

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

پ. آخرین بیانیه‌های سایر نهادهای استانداردگذار که از مفاهیم نظری مشابهی برای تدوین

استانداردهای حسابداری استفاده می‌کنند. به شرطی که در تضاد با استانداردهای مشابه و مفاهیم نظری گزارشگری مالی نباشد.

در اجرای بند الف، تنها استاندارد مشابهی که وجود دارد، استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱۵ "حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها" است. ولی در ردیف هـ بند ۳ "دامنه‌ی کاربرد" استاندارد تصریح شده است که سرمایه‌گذاری در املاک در دامنه‌ی کاربرد این استاندارد قرار نمی‌گیرد. از این رو، برای ارزشیابی سرمایه‌گذاری در املاک نمی‌توان از رهنمود این استاندارد استفاده کرد.

در اجرای بند ب، می‌دانیم که در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، عناصر صورت‌های مالی، یعنی دارایی‌ها، بدهی‌ها، حقوق مالکانه، درآمدها، هزینه‌ها و جریان‌های نقدی به صورت کلی تعریف شده‌اند؛ و هر یک از این اقسام، در استانداردهای حسابداری مشخصی به صورت دقیق‌تر تعریف شده‌اند. برای مثال، اقسام مختلف "دارایی‌ها" در استانداردهای حسابداری شماره‌ی ۸ "حسابداری موجودی مواد و کالا"، شماره‌ی ۱۱ "دارایی‌های ثابت مشهود"، شماره‌ی ۱۵ "حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها"، شماره‌ی ۱۷ "دارایی‌های نامشهود"، تعریف شده‌اند. به عبارت دیگر، در مفاهیم نظری گزارشگری مالی به تعریف و ارزشیابی سرمایه‌گذاری در املاک به طور مشخص اشاره نشده است.

و سرانجام در اجرای بند پ، همان طور که می‌دانیم همه‌ی استانداردهای حسابداری ایران - به استثنای استاندارد حسابداری شماره‌ی ۲۴ "گزارشگری واحدهای تجاری در مرحله‌ی قبل از بهره‌برداری" و استاندارد حسابداری شماره‌ی ۲۹ "فعالیت‌های ساخت املاک" - ترجمه‌ی استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IAS) و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) با اعمال تغییراتی بعضاً جزئی هستند. بنابراین، منظور از آخرین بیانیه‌های سایر نهادهای استانداردگذار که از مفاهیم نظری

مشابهی برای تدوین استانداردهای حسابداری استفاده می‌کنند، همان استانداردهای بین‌المللی حسابداری و گزارشگری مالی است. در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره‌ی ۴۰ "سرمایه‌گذاری در املاک"، سرمایه‌گذاری در املاک، زمین یا ساختمانی تعریف شده است که به قصد دریافت اجاره‌بها یا افزایش ارزش یا هر دو (توسط مالک یا اجاره‌کننده در اجاره‌ی سرمایه‌ای) نگهداری می‌شود و برای مقاصد زیر نگهداری نمی‌شود:

الف. استفاده در تولید یا عرضه‌ی کالاها یا خدمات یا برای مقاصد اداری؛ یا
ب. فروش در روال عادی فعالیت‌های تجاری.

طبق این استاندارد، برای ارزشیابی سرمایه‌گذاری در املاک دو مدل زیر وجود دارد:

■ **مدل ارزش منصفانه:** طبق این مدل، املاکی که ماهیت سرمایه‌گذاری دارند، در پایان هر سال به ارزش منصفانه ارزشیابی و سود و زیان افزایش یا کاهش ارزش آن‌ها در سود و زیان دوره منظور می‌شوند. این روش با مفاهیم نظری گزارشگری مالی و استانداردهای مشابه ایران در تضاد هست. در استانداردهای حسابداری ایران هر گاه یک دارایی غیرجاری به ارزش منصفانه ارزشیابی شود (مدل تجدید ارزیابی)، سود افزایش ارزش به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور و در صورت سود و زیان جامع منعکس می‌شود. در حالی که در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره‌ی ۴۰ "سرمایه‌گذاری در املاک" سود افزایش ارزش سرمایه‌گذاری در املاک به حساب سود و زیان دوره منظور می‌شود. بنابراین، نمی‌توان از این مدل در صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری ایران استفاده کرد.

■ **مدل بهای تمام‌شده:** منظور همان بهای تمام‌شده‌ی مورد اشاره در استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱۱ "دارایی‌های ثابت مشهود" است؛ یعنی بهای تمام‌شده پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته. به همین

دلیل است که سرمایه‌گذاری در املاک از دامنه‌ی کاربرد استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱۵ "حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها" خارج شده است. زیرا در صورت عدم خروج این نوع سرمایه‌گذاری از دامنه‌ی کاربرد این استاندارد دیگر مستهلک نمی‌شود. بنابراین، در صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری ایران، سرمایه‌گذاری در املاک باید در صورت وضعیت مالی به عنوان یک قلم جداگانه در دارایی‌های غیرجاری ارائه و به بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته ارزشیابی شود.

سرمایه‌گذاری‌هایی که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام شده است

در استانداردهای حسابداری، سرمایه‌گذاری در شرکت سرمایه‌پذیر با توجه به درصد سرمایه‌گذاری و میزان نفوذ یا کنترل در شرکت سرمایه‌پذیر به شرح زیر تفکیک می‌شود:

■ **تا ۲۰ درصد:** فرض بر این است که نفوذ قابل ملاحظه و کنترل وجود ندارد. ارزشیابی و گزارشگری مالی این سرمایه‌گذاری‌ها مشمول استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱۵ "حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها" می‌شود.

■ **۲۰ تا ۵۰ درصد:** فرض بر این است که نفوذ قابل ملاحظه وجود دارد. ارزشیابی و گزارشگری مالی این سرمایه‌گذاری‌ها در صورت‌های مالی جداگانه مشمول استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱۵ "حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها" و در صورت‌های مالی مجموعه مشمول استاندارد حسابداری شماره‌ی ۲۰ "سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته" است.

طبق استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ تجدید نظر شده‌ی ۱۳۹۷، سرمایه‌گذاری‌هایی که در صورت‌های مالی مجموعه به ارزش ویژه ارزشیابی می‌شوند، در صورت وضعیت مالی باید به عنوان یک قلم جداگانه ارائه شوند.

ترتیب ارائه‌ی دارایی‌ها و بدهی‌ها در صورت وضعیت مالی

در استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ مصوب ۱۳۷۹ و تجدید نظر شده‌ی ۱۳۹۷ رهنمودی برای ترتیب ارائه‌ی دارایی‌ها و بدهی‌ها در ترازنامه و صورت وضعیت مالی تجویز نشده است. فقط در بند ۶۵ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ تجدید نظر شده‌ی ۱۳۹۷ ذکر شده است در بعضی از واحدهای تجاری، نظیر موسسات مالی، ارائه‌ی دارایی‌ها و بدهی‌ها به ترتیب نقدشوندگی، اعم از صعودی یا نزولی، اطلاعات قابل اتکا و مربوطتر در مقایسه با ارائه‌ی جاری و غیرجاری فراهم می‌کند. طبق رهنمود این بند، واحدهای تجاری می‌توانند دارایی‌ها و بدهی‌ها را در صورت وضعیت مالی به ترتیب نقدشوندگی، اعم از صعودی یا نزولی، ارائه کنند. در صورت وضعیت مالی نمونه‌ی منتشر شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار و سازمان حسابرسی دارایی‌ها و بدهی‌ها به ترتیب نقدشوندگی صعودی ارائه شده‌اند. البته این صورت وضعیت مالی نمونه صرفاً جنبه‌ی راهنما دارد و لازم‌الاجرا نیست. از این رو، هر واحد تجاری با توجه به نوع فعالیت خود می‌تواند دارایی‌ها و بدهی‌ها در صورت وضعیت مالی را به اشکال مختلف - اعم از جاری و غیرجاری یا نقدشوندگی صعودی یا نزولی - ارائه کند.

صورت سود و زیان

تغییرات صورت سود و زیان طبق استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ تجدید نظر شده‌ی ۱۳۹۷ نسبت به استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ مصوب ۱۳۷۹ به شرح زیر است:

حذف گردش حساب سود (زیان) انباشته

پیش از این تغییرات، گردش حساب سود (زیان) انباشته‌ی واحدهای تجاری زیر صورت سود و زیان آن‌ها ارائه، و تغییرات سایر اجزای حقوق مالکانه - اعم از سرمایه، اندوخته‌ها، و... - در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا می‌شد. ولی از آن جا که طبق این تغییرات واحدهای تجاری موظفند

یک صورت مالی جدید با عنوان "صورت تغییرات در حقوق مالکانه" تهیه، و در آن، گردش همه‌ی اجزای حقوق مالکانه را به تفکیک هر جزء ارائه کنند؛ بنابراین، از این پس گردش حساب سود (زیان) انباشته‌ی واحدهای تجاری زیر صورت سود و زیان آن‌ها ارائه نمی‌شود.

ارائه‌ی اجزای هزینه بر حسب ماهیت یا کارکرد

پیش از این تغییرات، واحدهای تجاری باید در صورت سود و زیان اجزای هزینه را بر حسب "کارکرد" ارائه و اطلاعات اضافی در مورد ماهیت آن‌ها را افشا می‌کردند. در روش طبقه‌بندی هزینه‌ها بر مبنای کارکرد که بعضاً روش بهای تمام‌شده‌ی فروش نیز نامیده می‌شود، هزینه‌ها بر حسب کارکردشان به عنوان بخشی از بهای تمام‌شده‌ی فروش، توزیع یا اداری طبقه‌بندی می‌شود. طبق استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ تجدید نظر شده‌ی ۱۳۹۷، واحدهای تجاری می‌توانند اجزای هزینه در صورت سود و زیان را بر اساس ماهیت یا کارکرد، هر کدام که منجر به ارائه‌ی اطلاعات مربوطتر و قابل اتکاتر می‌شود، ارائه کنند.

طبقه‌بندی هزینه‌ها بر مبنای "ماهیت"، برای مثال، زیر عناوین استهلاک، مواد اولیه‌ی مصرف‌شده، حمل و نقل، مزایای کارکنان، و تبلیغات انجام می‌شود؛ و آن‌ها را مجدداً به کارکردهای واحد تجاری تخصیص نمی‌دهند. به‌کارگیری این روش ساده است. زیرا تخصیص هزینه‌ها بر اساس کارکردشان ضرورتی ندارد. نمونه‌ای از این طبقه‌بندی در نمایه‌ی ۲ ارائه شده است.

در طبقه‌بندی هزینه‌ها بر مبنای "کارکرد" یا روش "بهای تمام‌شده‌ی فروش" هزینه‌ها بر اساس کارکرد آن‌ها به عنوان بخشی از بهای تمام‌شده‌ی فروش یا، برای مثال، هزینه‌های فروش یا هزینه‌های اداری طبقه‌بندی میشوند. در

نمایه ۲- نمونه‌ی طبقه‌بندی هزینه‌ها بر مبنای "ماهیت"

| | |
|-----|--|
| × | درآمد عملیاتی |
| × | سایر درآمدها |
| × | تغییرات در موجودی کالای ساخته‌شده و کالای در جریان ساخت |
| × | مواد اولیه و ملزومات مصرف‌شده |
| × | هزینه‌ی مزایای کارکنان |
| × | هزینه‌ی استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود |
| × | سایر هزینه‌ها |
| (×) | جمع هزینه‌ها |
| × | سود قبل از مالیات |

نمایه ۳- نمونه‌ی طبقه‌بندی هزینه‌ها بر مبنای "کارکرد"

| | |
|-----|--------------------|
| × | درآمد عملیاتی |
| (×) | بهای تمام شده فروش |
| × | سود ناخالص |
| × | سایر درآمدها |
| (×) | هزینه‌های فروش |
| (×) | هزینه‌های اداری |
| (×) | سایر هزینه‌ها |
| × | سود قبل از مالیات |

این روش، حداقل، واحد تجاری بهای تمام‌شده‌ی فروش را جدا از دیگر هزینه‌ها افشا می‌کند. این روش در مقایسه با روش طبقه‌بندی هزینه‌ها بر اساس "ماهیت" می‌تواند اطلاعات مربوطتری را برای استفاده‌کنندگان فراهم کند. ولی ممکن است مستلزم تخصیص اختیاری و اعمال قضاوت قابل ملاحظه‌ای باشد. نمونه‌ای از این طبقه‌بندی در نمایه ۳ ارائه شده است.

ارائه‌ی اجزای هزینه بر حسب ماهیت یا کارکرد به عوامل تاریخی و ویژگی‌های صنعت و ماهیت واحد تجاری بستگی دارد. هر دو روش، هزینه‌هایی را نشان می‌دهند که ممکن است به طور مستقیم

یا غیرمستقیم، با تغییرات سطح فروش یا تولید واحد تجاری تغییر کند. از آن جا که هر یک از این روش‌ها در واحدهای تجاری مختلف مزیت‌های متفاوتی دارند، طبق استاندارد مدیریت ملزم به انتخاب روشی است که قابل اتکا و مربوطتر باشد. در هر حال، از آن جا که اطلاعات مرتبط با ماهیت هزینه‌ها در پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی مفید است، در صورت استفاده از روش طبقه‌بندی بر مبنای کارکرد هزینه، افشای بیشتر الزامی است.

حداقل اقلامی که باید در صورت سود و زیان ارائه شوند

طبق استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ تجدید نظر شده‌ی ۱۳۹۷، حداقل اقلامی که باید در صورت سود و زیان ارائه شوند، عبارتند از: الف. درآمدهای عملیاتی، ب. هزینه‌های مالی، پ. سهم از سود یا زیان واحدهای تجاری وابسته و مشارکت‌های خاص که حسابداری آن‌ها به روش ارزش ویژه انجام می‌شود، به دو گروه اقلامی تفکیک شوند که طبق سایر استانداردهای حسابداری: (۱) در دوره‌های آتی به سود یا زیان دوره منتقل خواهند شد؛ یا (۲) در صورت تحقق شرایط خاص، در دوره‌های آتی به سود یا زیان دوره منتقل خواهند شد. اقلام پنج‌گانه‌ای که هم اکنون طبق استانداردهای حسابداری ایران در صورت سود و زیان جامع ارائه می‌شوند در نمایه ۴ ذکر شده است. تا تاریخ نگارش این مقاله، هر یک از این اقلام پنج‌گانه در صورت وقوع در دوره‌های آتی به سود یا زیان انباشته منتقل خواهند شد. یعنی در تفکیک ارائه‌شده در بند ۱۰۱ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ تجدید نظر شده‌ی ۱۳۹۷ در طبقه‌ی اول قرار خواهند گرفت.

صورت سود و زیان جامع

حذف حساب تعدیلات سنواتی از صورت سود و زیان جامع طبق بند ۱۰۰ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ تجدید نظر شده‌ی ۱۳۹۷، واحد تجاری باید این موارد را در صورت سود و زیان جامع ارائه کند: الف. سود یا زیان دوره، ب. سایر اقلام سود و زیان جامع، پ. مجموع سود و زیان جامع دوره، و ت. مجموع سود و زیان جامع دوره، قابل انتساب به: (۱) منافع فاقد حق کنترل، و (۲) مالکان واحد تجاری اصلی. به عبارت دیگر، تعدیلات سنواتی (اصلاح اشتباه و تغییر در رویه) دیگر در صورت سود و زیان جامع

ارائه نمی‌شود. پیش از این تغییرات، واحدهای تجاری در صورت داشتن تعدیلات سنواتی، آن‌ها را حسب مورد از (به) سود جامع (که حاصل جمع سود دوره و سایر اقلام سود و زیان جامع بود) کسر (اضافه) می‌کردند، و سود جامع شناسایی‌شده از تاریخ گزارشگری قبلی را به‌دست می‌آوردند.

تفکیک سایر اقلام سود و زیان جامع

طبق بند ۱۰۱ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ تجدید نظر شده‌ی ۱۳۹۷، سایر اقلام سود و زیان جامع باید بر حسب ماهیت طبقه‌بندی شوند و به همراه سهم از سایر اقلام سود و زیان جامع واحدهای تجاری وابسته و مشارکت‌های خاص که حسابداری آن‌ها به روش ارزش ویژه انجام می‌شود، به دو گروه اقلامی تفکیک شوند که طبق سایر استانداردهای حسابداری: (۱) در دوره‌های آتی به سود یا زیان دوره منتقل خواهند شد؛ یا (۲) در صورت تحقق شرایط خاص، در دوره‌های آتی به سود یا زیان دوره منتقل خواهند شد. اقلام پنج‌گانه‌ای که هم اکنون طبق استانداردهای حسابداری ایران در صورت سود و زیان جامع ارائه می‌شوند در نمایه ۴ ذکر شده است. تا تاریخ نگارش این مقاله، هر یک از این اقلام پنج‌گانه در صورت وقوع در دوره‌های آتی به سود یا زیان انباشته منتقل خواهند شد. یعنی در تفکیک ارائه‌شده در بند ۱۰۱ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ تجدید نظر شده‌ی ۱۳۹۷ در طبقه‌ی اول قرار خواهند گرفت.

ارائه‌ی مالیات سایر اقلام سود و زیان جامع

طبق استاندارد حسابداری شماره‌ی ۳۵ "مالیات بر درآمد"، مالیات اقلامی که در صورت سود و زیان منظور نمی‌شوند، نباید در صورت سود و زیان ارائه شوند. یکی از مثال‌های بارز این موضوع، مالیات اقلامی است که در صورت سود و زیان جامع ارائه می‌شوند. طبق بند ۱۰۲ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ تجدید نظر شده‌ی ۱۳۹۷، واحد تجاری باید مبلغ مالیات بر درآمد مرتبط با هر یک از اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع، شامل تعدیلات تجدید طبقه‌بندی‌ی را در صورت سود و زیان جامع یا در

نمایه‌ی ۴ - اقلام پنج‌گانه‌ی صورت سود و زیان جامع

| عنوان | موضوع استاندارد حسابداری |
|--|---------------------------------------|
| مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود | شماره‌ی ۱۱ "دارایی‌های ثابت مشهود" |
| مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌های نامشهود | شماره‌ی ۱۷ "دارایی‌های نامشهود" |
| مازاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت | شماره‌ی ۱۵ "حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها" |
| تفاوت تسعیر عملیات خارجی | شماره‌ی ۱۶ "اثر تغییر در نرخ ارز" |
| تجدید اندازه‌گیری طرح‌های با مزایای معین | شماره‌ی ۳۳ "مزایای بازنشستگی کارکنان" |

یادداشت‌های توضیحی افشا کند. البته در عمل، به ندرت اتفاق می‌افتد یک قلمی که در صورت سود و زیان جامع منظور می‌شود، مشمول مالیات باشد. برای مثال، در تجدید ارزیابی، واحدهای تجاری هنگامی از تجدید ارزیابی استفاده می‌کنند که بتوانند از معافیت مالیاتی مربوط استفاده کنند (مثلاً، افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی ظرف یک سال از تاریخ تجدید ارزیابی).

در ارتباط با نحوه‌ی ارائه‌ی مالیات مربوط به سایر اقلام سود و زیان جامع دو روش وجود دارد. طبق بند ۱۰۳ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ تجدید نظر شده‌ی ۱۳۹۷، واحد تجاری می‌تواند اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع را به یکی از این دو روش ارائه کند: الف. پس از کسر آثار مالیاتی مربوط، یا ب. قبل از کسر آثار مالیاتی مربوط، به همراه یک رقم برای نشان دادن جمع مبلغ مالیات بر درآمد مربوط به آن اقسام. اگر واحد تجاری روش دوم را انتخاب کند، باید مالیات را بین اقلامی که ممکن است در دوره‌های آینده به صورت سود و زیان منتقل شوند و اقلامی که در دوره‌های آینده به صورت سود و زیان منتقل نخواهند شد، تخصیص دهد.

صورت تغییرات در حقوق مالکانه

یکی از صورت‌های مالی که، طبق استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ تجدید نظر شده‌ی ۱۳۹۷، به مجموعه‌ی صورت‌های مالی اضافه شده است، "صورت تغییرات در حقوق مالکانه" است. در این

صورت مالی تغییرات حقوق مالکانه به تفکیک هر قلم ارائه خواهند شد. طبق بند ۱۰۸ این استاندارد 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 به‌کارگیری با تسری به گذشته یا تجدید ارائه با تسری به گذشته که طبق استاندارد حسابداری شماره‌ی ۳۴ "رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات" شناسایی می‌شوند؛

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

- سود یا زیان دوره؛
- سایر اقلام سود و زیان جامع؛ و
- معاملات با مالکان به عنوان مالک، که به‌طور جداگانه آورده‌ی مالکان و توزیع منابع بین آن‌ها و تغییر منافع مالکیت در واحدهای تجاری فرعی که موجب از دست دادن کنترل نمی‌شود را نشان می‌دهد.

در تهیه‌ی صورت تغییرات در حقوق مالکانه باید به دو نکته‌ی موضوع بندهای ۱۰۹ و ۱۱۰ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ تجدید نظر شده‌ی ۱۳۹۷، توجه شود: یک، واحد تجاری برای هر یک از اجزای حقوق مالکانه باید اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع را در صورت تغییرات در حقوق مالکانه یا در

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

صورت جریان‌های نقدی

از آن جا که صورت جریان‌های نقدی موضوع استاندارد حسابداری شماره‌ی ۲ تجدید نظر شده‌ی ۱۳۹۷ است، در مقاله‌ی بعدی (همین شماره‌ی مجله) تغییرات آن به صورت جداگانه مورد بررسی قرار گرفته است.

یادداشت‌های توضیحی

یکی از موارد مهم که طبق استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ تجدید نظر شده‌ی ۱۳۹۷ به یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی اضافه شده است، یادداشت مربوط به "قضاوت‌های مدیریت در فرآیند به‌کارگیری رویه‌های حسابداری و برآوردها" است. طبق بند ۱۲۳ این استاندارد، واحد تجاری باید در اهم رویه‌های حسابداری یا سایر یادداشت‌های توضیحی، قضاوت‌های مدیریت در فرآیند به‌کارگیری رویه‌های حسابداری واحد تجاری و قضاوت‌هایی که بیشترین تأثیر را بر مبالغ شناسایی شده در صورت‌های مالی داشته است، جدا از قضاوت‌های مربوط به برآوردها افشا کند. در قضاوت‌های مربوط به برآوردها، چنان‌چه در انجام برآوردها در پایان دوره‌ی 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 درباره‌ی مفروضات مرتبط با آینده و سایر منابع عمده‌ی عدم اطمینان این برآوردها افشا کند. در مورد این دارایی‌ها و بدهی‌ها، یادداشت‌های توضیحی باید شامل: الف. ماهیت آن‌ها؛ و ب. مبلغ دفتری آن‌ها در پایان دوره‌ی گزارشگری باشند. ■

دانیال محبوب: حسابدار رسمی، مدرس مراکز آموزش حرفه‌ای