

نمونه‌های تشریحی

این نمونه‌ها همراه (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^۲ شماره X هستند، اما بخشی از آن محسوب نمی‌شوند. در واقع این نمونه‌ها ابعادی از (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X را شرح می‌دهند، ولی هدف آنها ارائه رهنمودهای تشریحی نیست.

مقدمه

(IE۱) (پیش‌نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X الزامات عمومی و خاص ارائه و افشای اطلاعات را در صورت‌های مالی بیان می‌کند. این نمونه‌ها شیوه‌های انطباق یک واحد با الزامات ارائه و افشا (پیش‌نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X را نشان می‌دهند. همان‌طور که در بندهای ۷، ۸، ۱۰، ۱۲، ۸۳ و ۹۷ (پیش‌نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X شرح داده شد، عناوین صورت‌های مالی و شرح‌های مورد استفاده برای ارقام باید با الزامات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای ارائه و افشای اطلاعات مالی منطبق باشند.

(IE۲) هدف این نمونه‌ها تشریح همه جنبه‌های استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیست و شامل مجموعه کاملی از صورت‌های مالی نیز نیستند. نمونه‌ها همه ارقام الزامی واحدها در به‌کارگیری بندهای ۶۵ و ۸۲ (پیش‌نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X را نشان نمی‌دهند.

(IE۳) ساختار این نمونه‌ها به شرح زیر است:

الف) بخش اول - نمونه‌های مربوط به ارائه و افشا. این بخش نمونه‌هایی از صورت‌های عملکرد مالی، صورت وضعیت مالی و صورت تغییرات در حقوق مالکانه یک شرکت تولیدی را نشان می‌دهد، که در این دوره مالی نه در فعالیت‌های اصلی تجاری خود سرمایه‌گذاری می‌کند و نه سرمایه مورد نیاز مشتریان خود را تامین می‌کند. بنابراین این واحد الزامات بند ۴۸ یا ۵۱ (پیش‌نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X را به کار نبرده است. بلکه، همه درآمدها و هزینه‌های ناشی از

یکی از سرمربیان قبلی باشگاه لیورپول، براندرن راجرز، گفته است: «مربیگری این باشگاه مثل اینه که یه هواپیما رو در حالی که داری باهانش پرواز می‌کنی بسازی!» این موضوع اغلب درباره گزارشگری مالی هم صادق است. هر روز زندگی یک استاندارددگذار به پاسخگویی به جهان همیشه در حال تغییر بنگاه‌های تجاری می‌گذرد. این شرایط وصف‌الحال وضعیت فعلی بسیاری از تحولات در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۱ است. هیئت، استانداردهای جدیدی درباره درآمد، ابزارهای مالی، قراردادهای بیمه و اجاره‌ها معرفی کرده است. اما قبل از شروع بخش بعدی این ماجرا، هیئت به دنبال این است که کمی از سرعت ارائه استاندارد کم کند تا بتواند تعدیلات لازم در این استانداردها را انجام دهد. سیاست اصلی هیئت مخابره بهتر اطلاعات در گزارشگری مالی است. جهت‌گیری پروژه‌های اصلی در سال ۲۰۲۰ این موضوع را به وضوح نشان می‌دهد. در کنفرانس اخیر هم‌اندیشی کارشناسان حرفه در لندن، یکی از اعضای هیئت، نیک اندرسون، گفت: «رویکرد رایج فعلی، تعدیل و تقویت ویژگی مربوط بودن در گزارشگری مالی است. یکی از اساسی‌ترین پروژه‌های جاری هیئت، پروژه صورت‌های مالی اصلی است. این پروژه اولویت بالایی برای سرمایه‌گذاران در طول سالیان داشته است، همواره در دستور جلسات پروژه‌ها اولویت بالایی دارد. اما در نهایت سفر افسانه‌ایی و جادویی آن به نقطه‌ای رسید که پیش‌نویس آن منتشر شد. این پیش‌نویس تغییرات زیادی نسبت به شکل و فرمت صورت‌های مالی پیشنهاد می‌دهد.»

این پیش‌نویس که احتمالاً تغییرات زیادی در استانداردهای گزارشگری (به ویژه استانداردهای بین‌المللی حسابداری شماره یک "ارائه صورت‌های مالی" و شماره هفت "صورت جریان‌های نقدی") ایجاد خواهد کرد، تا ژوئن ۲۰۲۰ فرصت نظرخواهی داشت. در این مقاله با ترجمه بخشی از نمونه تشریحی آنچه ارائه و افشا صورت‌های مالی مطابق با پیش‌نویس جدید، تلاش شده است تا دید کاملی به خوانندگان برای درک تغییرات پیش‌رو در گزارشگری مالی ایجاد شود.

متن پیشنهادی

ارائه و افشای عمومی استانداردهای بین‌المللی

تغییرات پیش‌رو در ارائه و افشای

گزارشگری مالی

صورت‌های مالی

نمونه

مطابق با

پیش‌نویس

ارائه و افشای

عمومی

دسامبر ۲۰۱۹

ترجمه:



مهدی یزدان‌دوست



علی هدایتی

سرمایه‌گذاری را در طبقه سرمایه‌گذاری طبقه‌بندی می‌کند و همه درآمدها و هزینه‌های وجه نقد و معادل نقد و فعالیت‌های تامین مالی را در طبقه تامین مالی طبقه‌بندی می‌کند. بخش اول، نمونه‌هایی از یادداشت‌های صورت‌های مالی را نیز ارائه می‌کند.

ب) بخش دوم - نمونه‌های بیشتری از صورت سود و زیان. این بخش نمونه‌هایی از (بخشی از) صورت سود و زیان یک واحد که در جریان فعالیت‌های اصلی تجاری خود سرمایه‌گذاری می‌کند، یا تامین اعتبار را به عنوان یک فعالیت اصلی تجاری (یا هر دو) انجام می‌دهد، را نشان می‌دهد. بنابراین این واحد، باید الزامات بندهای ۴۸ یا ۵۱ (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X (یا هر دو آنها) را اجرا کند و بخشی از درآمدها و هزینه‌ها را در طبقه عملیاتی طبقه‌بندی کند، که در غیر این صورت باید در طبقه سرمایه‌گذاری یا طبقه تامین مالی طبقه‌بندی می‌شدند.

ج) بخش سوم - افشاهای سرمایه. این بخش نمونه‌هایی را در بر می‌گیرد که کاربرد بندهای ۱۱۱ و ۱۱۲ (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X را نشان می‌دهند.

بخش اول - نمونه‌هایی از ارائه و افشا
IE۴) شرکت XYZ تولیدکننده‌ای است که در دارایی‌هایی که بازدهی کاملاً مستقل و مجزا از دیگر منابع تحت مالکیت خود ایجاد می‌کنند، سرمایه‌گذاری نمی‌کند و به عنوان فعالیت اصلی کسب و کار سرمایه مورد نیاز مشتریان خود را تامین نمی‌کند. این بخش نمونه‌هایی از صورت‌های مالی اولیه و یادداشت‌های گروه XYZ را ارائه می‌کند:
الف) صورت‌های عملکرد مالی (صورت سود و زیان و صورتی که نشان‌دهنده سود جامع است)،

ب) صورت وضعیت مالی،
ج) صورت تغییرات در حقوق مالکانه،
د) یادداشت یک - تحلیل هزینه‌های عملیاتی بر اساس ماهیت (که براساس الزامات بند ۷۲ (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X ارائه شده است)،
ه) یادداشت دو - اندازه‌گیری‌های عملکرد مدیریت و هزینه‌ها و درآمدهای غیرعادی (که براساس الزامات بند ۱۰۱ و ۱۰۶ (پیش نویس)

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X (و بند ۷۴ ب (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X) ارائه شده است).
و) یادداشت سه - تحلیل تعدیلات تجدید طبقه‌بندی (که براساس بند ۷۷ (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X الزام شده است):
ز) یادداشت ۴ - تحلیل تاثیر مالیاتی براساس هر یک از اجزای سایر اقلام سود جامع (براساس الزامات بند ۸۰ (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X).

این بخش مجموعه کامل صورت‌های مالی گروه XYZ را نشان نمی‌دهد. برای مثال نمونه‌های مربوط به موارد زیر ارائه نشده است:

الف) صورت جریان‌های نقدی. نمونه‌های تشریحی همراه با صورت جریان نقدی ارائه‌شده در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۷ (IASV) نمونه‌هایی از این صورت را ارائه می‌کنند.

ب) صورت وضعیت مالی در اول ژانویه سال ۲۰X۱ گروه XYZ باید این صورت مالی را به صورت الزامی ارائه کند. زیرا همان طور که در صورت تغییرات در حقوق مالکانه شرح داده شده است، تجدید ارائه سود انباشته با تسری به گذشته را در اول ژانویه سال ۲۰X۱ ارائه کرده است. (بند ۳۶ (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X)

ج) سایر الزامات افشا براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی. ارجاعات (عطف متقابل) به یادداشت‌ها تنها زمانی در نمونه‌ها ارائه می‌شود که یادداشت‌های توضیحی مرتبط با آن در این بخش ضروری باشد.

IE۶) در مورد نمونه‌های این بخش، گروه XYZ سود و زیان و سایر اقلام سود جامع را در دو صورت مالی (بند ۱۳ ب (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X) ارائه کرده است. سایر اقلام سود جامع به صورت ناخالص از مالیات نشان داده شده‌اند و مالیات مربوط به آن درآمدها به طور جداگانه در هر طبقه ارائه شده است (بند ۸۱ ب (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X). گروه XYZ مشخص کرده است که

تحلیل هزینه‌های عملیاتی به کمک روش «کارکرد هزینه» مفیدترین اطلاعات را به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و مطابق بند ۶۸ (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X ارائه می‌کند. همچنین مشخص کرده است که ارائه صورت وضعیت مالی که اقلام جاری را از اقلام غیرجاری متمایز می‌کند، مفیدترین اطلاعات را برای استفاده‌کنندگان فراهم می‌کند (بند ۸۴ (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X).

الف) مقدار درج‌شده در سرمایه‌گذاری در ابزارهای مالکانه شامل اندازه‌گیری مجدد برنامه‌های بازنشستگی با مزایای معین، سهم از سایر اقلام سود جامع واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاص، سهم از سایر اقلام سود جامع غیر از واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاص، تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی و زیان مصون‌سازی ریسک جریان‌های نقدی برای سایر اقلام سود جامع، خالص مالیات و منافع فاقد حق کنترل است. برای مثال، هزینه سایر اقلام سود جامع سال ۲۰X۱ از مقدار ۶۰۰۰ واحد، معادل ۳۶۰۰ واحد مربوط به سرمایه‌گذاری در ابزارهای مالکانه، ۱۵۰۰ واحد مالیات و ۹۰۰ واحد مربوط به منافع فاقد حق کنترل است.

یادداشت یک - تحلیل هزینه‌های عملیاتی براساس ماهیت^۲
نمایه ۵ هزینه‌های عملیاتی موجود در صورت سود و زیان را براساس ماهیت هزینه‌ها تحلیل می‌کند. سایر هزینه‌های غیرعادی شامل اقلام بدون اهمیت و غیرمرتبط هستند، و بزرگترین آنها هزینه‌های ارزی سفر به میزان ۷۰۰ واحد در سال ۲۰X۲ و ۵۶۰ واحد در سال ۲۰X۱ است.

یادداشت دو - شاخص‌های عملکرد مدیریت و هزینه‌ها و درآمدهای غیرعادی^۸
گروه از سه شاخص عملکرد مدیریت که در پیش‌نویس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X و بخش ارتباط با استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی تعریف شده است، استفاده می‌کند. این سه شاخص شامل سود عملیاتی تعدیل‌شده، سود خالص تعدیل‌شده و سود تعدیل‌شده سهامداران شرکت اصلی می‌باشد. این شاخص‌های عملکرد

نمایه ۱ - گروه XYZ، صورت سود و زیان برای سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۲۲

۲۰۲۱	۲۰۲۲	یادداشت	
۳۳۵,۰۰۰	۳۴۷,۰۰۰	۲	درآمدهای عملیاتی/فروش
(۲۱۹,۹۰۰)	(۲۳۷,۱۰۰)	۱,۲	بهای تمام شده درآمدهای عملیاتی/بهای تمام شده کالای فروش رفته
۱۱۵,۱۰۰	۱۰۹,۹۰۰		سود ناخالص
۴,۱۰۰	۳,۸۰۰		سایر درآمدها (الف)
(۲۷,۳۵۰)	(۲۸,۹۰۰)	۱	هزینه‌های فروش
(۲۲,۴۰۰)	(۱۳,۸۵۰)	۱	هزینه‌های تحقیق و توسعه
(۲۵,۰۶۰)	(۲۵,۱۸۰)	۱,۲	هزینه‌های عمومی و اداری
(۳,۸۰۰)	(۴,۵۰۰)	۱	هزینه کاهش ارزش دریافتنی‌های تجاری
۴۰,۵۹۰	۴۱,۲۷۰		سود عملیاتی
۲۰۰۰	(۶۰۰)		سهام از سود و زیان واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاص همگن ^۴ (ب)
۲,۲۰۰	-		سود ناشی از واگذاری واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاص همگن
			سود عملیاتی و درآمدها و هزینه‌های واحدهای تجاری وابسته و سرمایه‌گذاری‌های مشترک همگن
۴۴,۷۹۰	۴۰,۶۷۰		
۱,۰۰۰	۳,۳۸۰		سهام از سود و زیان واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاص ناهمگن
۳,۲۱۰	۳,۵۵۰		درآمد سود سهام
۴۹,۰۰۰	۴۷,۶۰۰		سود قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد
(۴,۵۰۰)	(۳,۸۰۰)	۲	هزینه‌های مربوط به تامین مالی
(۲,۵۰۰)	(۳,۰۰۰)		باز یافت تنزیل ارزش‌های آتی ^۵ (ج)
۴۲,۰۰۰	۴۰,۸۰۰		سود قبل از مالیات
(۱۰,۵۰۰)	(۷,۲۰۰)	۲	هزینه مالیات بر درآمد
۳۱,۵۰۰	۳۳,۶۰۰		سود سال ناشی از عملیات در حال تداوم
(۵,۵۰۰)	۰		زیان خالص عملیات متوقف شده
۲۶,۰۰۰	۳۳,۶۰۰		سود سال
			سود متعلق به:
۲۰,۸۰۰	۲۶,۸۸۰		مالکان شرکت اصلی
۵,۲۰۰	۶,۷۲۰		منافع فاقد حق کنترل
۲۶,۰۰۰	۳۳,۶۰۰		
			سود هر سهم ناشی از عملیات در حالت تداوم:
۰,۶۶	۰,۶۷		پایه و تقلیل یافته
			سود هر سهم از سود:
۰,۵۵	۰,۶۷		پایه و تقلیل یافته

الف) بند ۲۸ از پیش نویس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی الزام می‌کند که اجزا سایر درآمدها در یادداشت‌ها تحلیل شود. با این وجود این یادداشت در این مثال ارائه نشده است.

ب) واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاصی که واگذاری آن‌ها بر عملیات و سود و زیان واحد تجاری اثر می‌گذارد. (مترجم)

ج) تعدیل و افزایش ارزش دفتری بدهی‌های بلند مدتی که به ارزش فعلی در دفاتر نگهداری می‌شوند و هر ساله باید به میزان هزینه مالی مربوطه افزایش یابند تا در سررسید به مبلغ اسمی گزارش و تسویه شوند. (مترجم)

نمایه ۲ - گروه XYZ، صورت ارائه سود جامع برای سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۲۰

۲۰۲۱	۲۰۲۲	یادداشت
۲۶,۰۰۰	۳۳,۶۰۰	سود سال
		اقلامی که همواره خارج از صورت سود و زیان گزارش می‌شوند: (الف)
(۶,۰۰۰)	۳,۵۰۰	سود (زیان) سرمایه‌گذاری در ابزارهای مالکانه
۱,۴۰۰	۳,۲۰۰	سود (زیان) اندازه‌گیری مجدد طرح‌های بازنشستگی با مزایای معین
۱,۰۰۰	(۲,۸۰۰)	سهم از سایر اقلام سود جامع واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاصه مگن (ب)
۲,۳۰۰	۶۰۰	سهم از سایر اقلام سود جامع واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاص ناهمگن
<u>۱,۱۵۰</u>	<u>(۱,۶۷۵)</u>	مالیات بردرآمد مربوط به اقلامی که همواره خارج از صورت سود و زیان گزارش می‌شوند
<u>(۱۵۰)</u>	<u>(۲۸۲۵)</u>	مجموع اقلامی که همواره خارج از صورت سود و زیان گزارش می‌شوند
		۴
		درآمد و هزینه‌هایی که ممکن است در آینده در سود و زیان گزارش شوند
		(تعدیلات تجدید طبقه‌بندی، مترجم):
۱۰,۰۰۰	(۵,۶۰۰)	تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی
(۴,۰۰۰)	(۱,۲۰۰)	۳ زیان مصون‌سازی ریسک جریان‌های نقدی ^۶
		۳ مالیات بردرآمد مربوط به هزینه‌ها و درآمدهایی که باید در سود و زیان آینده در نظر گرفته شوند
<u>(۱,۵۰۰)</u>	<u>۱,۷۰۰</u>	مجموع درآمد و هزینه‌هایی که ممکن است در آینده در سود و زیان در نظر گرفته شوند
<u>۴,۵۰۰</u>	<u>(۵,۱۰۰)</u>	سایر اجزا سود جامع سال، بعد از مالیات
<u>۴,۳۵۰</u>	<u>(۲,۲۷۵)</u>	جمع سود جامع سال
<u>۳۰,۳۵۰</u>	<u>۳۱,۳۲۵</u>	
۲۴,۹۴۰	۲۴,۶۲۰	
<u>۵,۴۱۰</u>	<u>۶,۷۰۵</u>	کل سود جامع قابل تخصیص به:
<u>۳۰,۳۵۰</u>	<u>۳۱,۳۲۵</u>	مالکان شرکت اصلی
		منافع فاقد حق کنترل

(الف) این درآمدها مستقیماً به سو دانباشته انتقال می‌یابند و در نتیجه تعدیلات تجدید طبقه بندی ایجاد نمی‌کنند. (مترجم)
 (ب) در این مثال، اجزای سایر اقلام سود جامع مربوطه واحدهای تجاری وابسته و غیروابسته و مشارکت‌های خاص تنها شامل اجزایی است که در اندازه‌گیری‌های مجدد به صورت موقت خارج از سود و زیان گزارش شده‌اند. اگر یک واحد تجاری، شرکت وابسته جداگانه یا وابسته یا مشارکت خاصی داشته باشد که سایر اقلام سود جامع آن شامل اجزایی باشند که باید در آینده در سود و زیان گزارش شوند، باید این مقدار در یک ردیف جداگانه افشا شود.

نمایه ۳- گروه XYZ، صورت وضعیت مالی در تاریخ ۳۱ دسامبر ۲۰۲۲

۳۱ دسامبر ۲۰۲۱

۳۱ دسامبر ۲۰۲۲

دارایی‌ها

دارایی‌های غیر جاری

۲۰۵,۵۰۰	۲۲۰,۰۰۰	املاک، ماشین آلات و تجهیزات
۱۰,۸۰۰	۱۰,۸۰۰	سرقفلی
۱۹,۵۰۰	۱۴,۰۰۰	دارایی‌های نامشهود
۱۳,۲۰۰	۱۲,۶۰۰	سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاص همگن
۴,۲۷۰	۷,۶۵۰	سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاصناهمگن
۲۳,۰۰۰	۲۶,۵۰۰	سرمایه‌گذاری در ابزارهای مالکانه‌به جز واحدهای تجاریوابسته ومشارکت خاص
<u>۲۷۶,۲۷۰</u>	<u>۲۹۱,۵۵۰</u>	جمع کل دارایی‌های غیر جاری

دارایی‌های جاری

۵۲,۵۰۰	۵۵,۵۰۰	موجودی کالا
۳۲,۰۰۰	۳۴,۰۰۰	حسابهای دریافتنی تجاری
۱۰,۱۰۰	۷,۶۲۵	سایر دارایی‌های جاری
۲۲,۹۰۰	۲۳,۴۰۰	نقد ومعادل نقد
<u>۱۱۷,۵۰۰</u>	<u>۱۲۰,۵۲۵</u>	کل دارایی‌های جاری
<u>۳۹۳,۷۷۰</u>	<u>۴۱۲,۰۷۵</u>	کل دارایی‌ها

حقوق مالکانه و بدهی‌ها

۱۰۰,۰۰۰	۱۱۰,۰۰۰	حقوق صاحبان سهام منتسب به مالکان شرکت اصلی
۱۲۴,۳۰۰	۱۴۲,۱۸۰	سرمایه سهام
۴,۷۴۰	۲,۴۸۰	سود انباشته
۲۲۹,۰۴۰	۲۵۴,۶۶۰	اندوخته سایر اقلام سود جامع
		کل حقوق صاحبان سهام منتسب به مالکان شرکت اصلی

منافع فاقد حق کنترل

۳۵,۳۱۰	۴۲,۰۱۵	منافع فاقد حق کنترل
<u>۲۶۴,۳۵۰</u>	<u>۲۹۶,۶۷۵</u>	کل حقوق صاحبان سهام

بدهی‌های غیر جاری

۵۵,۰۰۰	۵۰,۰۰۰	تسهیلات بلندمدت
۸,۶۰۰	۴,۸۰۰	بدهی مالیات انتقالی
۱۲,۰۰۰	۱۵,۰۰۰	ذخایر بلندمدت
<u>۷۵,۶۰۰</u>	<u>۶۹,۸۰۰</u>	کل بدهی‌های غیر جاری

بدهی‌های جاری

۲۰,۴۲۰	۲۱,۸۰۰	حسابهای پرداختنی تجاری و سایر
۷۲۰۰	۶,۲۰۰	بدهی‌های قرارداد
۶۰۰۰	۴,۰۰۰	تسهیلات کوتاه مدت
۱۲۰۰۰	۵,۰۰۰	حصه جاری تسهیلات بلندمدت
۴,۸۰۰	۵,۱۰۰	بدهی مالیات جاری
۳,۴۰۰	۳,۵۰۰	ذخایر کوتاه مدت
<u>۵۳,۸۲۰</u>	<u>۴۵,۶۰۰</u>	جمع کل بدهی‌های جاری
<u>۱۲۹,۴۲۰</u>	<u>۱۱۵,۴۰۰</u>	کل بدهی‌ها
<u>۱۲۹,۴۲۰</u>	<u>۴۱۲,۰۷۵</u>	جمع حقوق صاحبان سهام و بدهی‌ها

نمابهی ۴ - گروه XYZ، صورت تغییرات در حقوق مالکانه در تاریخ ۳۱ دسامبر ۲۰۲۲

جمع حقوق مالکانه	منافع فاقد حق کنترل	مجموع حقوق مالکانه قابل انتصاب به مالکان شرکت اصلی	مصون سازی جریان های نقدی	تفاوت تفسیر ارز عملیات خارجی	سهام از سود جامع واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاص ناهمگن	سهام از سود جامع واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاص همگن	طرح های بازنشستگی با مزایای معین	سرمایه گذاری در ابراز مالکانه	سود انباشته	سرمایه سهام	
۲۳۸,۵۰۰	۲۹,۸۰۰	۲۰۸,۲۰۰	۲,۰۰۰	(۴,۰۰۰)	(۱,۴۰۰)	۱,۴۰۰	۱,۰۰۰	۱,۶۰۰	۱۰۸,۱۰۰	۱۰۰,۰۰۰	مانده در اول ژانویه ۲۰۲۱
۵۰۰	۱۰۰	۴۰۰							۴۰۰		تغییر در رویه های حسابداری
۲۳۹,۰۰۰	۲۹,۹۰۰	۲۰۹,۱۰۰	۲,۰۰۰	(۴,۰۰۰)	(۱,۴۰۰)	۱,۴۰۰	۱,۰۰۰	۱,۶۰۰	۱۰۸,۵۰۰	۱۰۰,۰۰۰	مانده تجدید ارائه شده در اول ژانویه ۲۰۲۱
											تغییرات در حقوق مالکانه برای سال ۲۰۲۱
(۵,۰۰۰)		(۵,۰۰۰)							(۵,۰۰۰)		سود سهام مصوب
۲۶,۰۰۰	۵,۲۰۰	۲۰,۸۰۰							۲۰,۸۰۰		سود یا زیان دوره
۴,۳۵۰	۲۱۰	۴۱۴۰	(۲,۴۰۰)	۶,۰۰۰	۲,۳۰۰	۱,۰۰۰	۸۴۰	(۳,۶۰۰)			سایر اقلام سود جامع
۳۰,۳۵۰	۵,۴۱۰	۲۴۹۴۰	(۲,۴۰۰)	۶,۰۰۰	۲,۳۰۰	۱,۰۰۰	۸۴۰	(۳,۶۰۰)	۲۰,۸۰۰		جمع سود جامع برای دوره مالی ۲۰۲۱
۲۶۴,۳۵۰	۳۵,۳۱۰	۲۲۹,۰۴۰	(۲۰۰)	۲,۰۰۰	۹۰۰	۲,۴۰۰	۱,۸۴۰	(۲,۰۰۰)	۱۲۴,۲۰۰	۱۰۰,۰۰۰	مانده در ۳۱ دسامبر ۲۰۲۱
											تغییرات در مالکانه برای سال ۲۰۲۲
۱۰,۰۰۰		۱۰,۰۰۰								۱۰۰,۰۰۰	افزایش سرمایه
(۹,۰۰۰)		(۹,۰۰۰)							(۹,۰۰۰)		سود سهام مصوب
۳۳,۶۰۰	۶,۷۲۰	۲۶,۸۸۰							۲۶,۸۸۰		سود یا زیان دوره
(۲,۲۷۵)	(۱۵)	(۲,۲۶۰)	(۷۲۰)	(۳,۳۶۰)	۶۰۰	(۲,۸۰۰)	۱,۹۲۰	۲,۱۰۰			سایر اقلام سود جامع
۳۱,۳۲۵	۶,۷۰۵	۲۴,۶۲۰	(۷۲۰)	(۳,۳۶۰)	۶۰۰	(۲,۸۰۰)	۱,۹۲۰	۲,۱۰۰	۲۶,۸۸۰		جمع سود جامع برای دوره مالی ۲۰۲۲
۲۹۶,۶۷۵	۴۲,۰۱۵	۲۵۴,۶۶۰	(۱,۱۲۰)	(۱,۳۶۰)	۱,۵۰۰	(۴۰۰)	۳,۷۶۰	۱۰۰	۱۴۲,۱۸۰	۱۱۰,۰۰۰	مانده در ۳۱ دسامبر ۲۰۲۲

مدیریتی دیدگاهی از چشم‌انداز عملکرد مالی گروه ارائه می‌کنند. این شاخص‌ها توسط استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تعیین نشده‌اند. بنابراین قابل مقایسه با شاخص‌های مشابه مورد استفاده سایر نهادها نیستند. آنها برای تکمیل شاخص‌های عملکرد تعیین شده از سوی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ارائه شده‌اند و هدف آنها ایجاد جایگزین برای اندازه‌گیری‌های تعیین شده از سوی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیست.

شاخص‌های عملکرد مدیریت با تعدیل در برابر تاثیر اقلام زیر که از دید مدیریت گروه باید هنگام ارزیابی روندها به صورت جداگانه در نظر گرفته شوند، محاسبه می‌شوند:

درآمدها و هزینه‌های غیرعادی، که برخلاف سایر اجزای صورت‌های عملکرد مالی، انتظار نمی‌رود در دوره‌های گزارشگری سالانه آینده ایجاد شوند.

تعدیل درآمد، گروه چند واحد تجاری را خریداری کرده است که دارای بدهی‌های قراردادی هستند. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۳ درباره ترکیب‌های تجاری الزام می‌کند که بدهی

قراردادی واحدهای تجاری تحصیل شده باید با ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل شناسایی شود. از آن جا که ارزش منصفانه بدهی قراردادی کمتر از ملاحظات قراردادی دریافت شده است، گروه هنگام ارائه خدمات، درآمد کمتری را نسبت به زمانی شناسایی می‌کند که آن واحد تجاری را تحصیل نکرده بود. در محاسبات شاخص‌های عملکرد مدیریت، گروه باید تفاوت بین درآمد شناسایی شده و ملاحظات دریافتی را تعدیل کند.

گروه بر این باور است که شاخص‌های عملکرد مدیریت آن به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در ارزیابی روندهای اساسی سودآوری کمک می‌کنند که شامل تاثیر تحصیل واحدهای دیگر بر سودآوری گروه نیز می‌باشد.

۲۰۲۲

گروه اقلام غیرعادی زیر را در سال ۲۰۲۲ شناسایی کرده است.

اصلاح مالیاتی

شرکت اصلی در کشور الف قرار دارد. در سال ۲۰۲۲

دولت کشور الف، سیستم مالیاتی را اصلاح کرد و تغییرات زیر را که بر گروه تاثیرگذار است معرفی کرد:

مالیات بر درآمد فعالیت‌های خارجی، نرخ مالیات بر درآمد موثر بر درآمدهای خارجی از اول ژانویه ۲۰۲۳، از ۲۵ درصد به ۱۰ درصد کاهش پیدا می‌کند. این تغییر بر محاسبات بدهی مالیات انتقالی و درآمد فعالیت‌های خارجی انباشته تاثیرگذار است، که منجر به کاهش در بدهی‌ها تا ۴۰۰۰ واحد پولی می‌شود. در نتیجه، مالیات بر درآمد ۴۰۰۰ واحد پولی را در انتهای سال ۲۰۲۲ شناسایی می‌کند. گروه ارزیابی کرده بود که این اصلاح مهم قانون مالیات در چند دوره گزارشگری مالی آتی رخ نمی‌دهد و این مالیات بر درآمد را در چند دوره آتی شناسایی نکرد. بنابراین این درآمد، یک درآمد غیرعادی خواهد بود.

مالیات بر دارایی، یکی از بندهای مالیات بر دارایی کشور الف از اول ژانویه سال ۲۰۲۳ لغو می‌شود. در دوره‌های قبلی، گروه هزینه‌های مالیات بر دارایی را شناسایی می‌کرد. در سال ۲۰۲۲ این هزینه برابر ۲۵۰۰ واحد پولی بود. از آن جا که این هزینه مالیات بر دارایی در چند دوره گزارشگری مالی آتی وجود

نمایه ۵- گروه XYZ، یادداشت یک- تحلیل هزینه‌های عملیاتی بر اساس ماهیت برای سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۲۰

۲۰۲۰	۲۰۲۱	یادداشت	
۳۰۰۰	(۳۷۰۰)		تغییر در موجودی کالای ساخته شده و کار در جریان
(۱۴۶,۰۰۰)	(۱۴۳,۲۰۰)		مواد اولیه استفاده شده
-	۴,۴۰۰	۲	برگشت کاهش ارزش موجودی
(۱۰۷,۰۰۰)	(۱۰۴,۶۰۰)	۲	مزایای پایان خدمت کارکنان
(۲۷,۰۰۰)	(۲۶,۵۰۰)		استهلاک املاک، ماشین آلات و تجهیزات
(۵,۵۰۰)	(۵,۳۰۰)		استهلاک دارایی نامشهود
(۵,۰۰۰)	(۴,۵۰۰)	۲	زیان کاهش ارزش املاک، ماشین آلات و تجهیزات
(۴,۵۰۰)	(۳,۸۰۰)		زیان ناشی از عدم وصول حسابهای دریافتی تجاری
(۵,۲۰۰)	(۵,۱۰۰)	۲	مالیات بر دارایی
(۱,۹۰۰)	(۵,۲۰۰)	۲	هزینه‌های دعوی حقوقی
(۵,۵۰۰)	۲,۲۰۰		سود و زیان ابزارهای مشتقه مالی (الف)
(۴,۹۳۰)	(۳,۲۱۰)		سایر هزینه‌های متفرقه
(۳۰۹,۵۳۰)	(۲۹۸,۵۱۰)		جمع هزینه‌های عملیاتی

الف) سود و زیان مربوط به ابزارهای مشتقه مالی شامل سود یا زیان ابزارهای مشتقه مورد استفاده برای مدیریت ریسک‌های مربوط به فعالیت تولیدی است که حسابداری پوشش ریسک برای آن به کار گرفته نشده است.

نخواهد داشت، گروه هزینه مالیات بر دارایی معادل ۲۵۰۰ واحد پولی را به عنوان هزینه غیرعادی شناسایی می‌کند. مالیات بر دارایی کشور الف از مالیات بر درآمد قابل کسر است.

تجدید ساختار در کشور ب

گروه به دنبال انتقال یکی از کارخانه‌های خود از کشور ب به کشور ج است. زیرا عدم اطمینان ناشی از تغییرات قانونی موجب محدود کردن عملیات شرکت‌های خارجی در کشور ب شده است. هزینه‌های تجدید ساختار معادل ۶۰۰۰ واحد پولی شناسایی شده است، که شامل هزینه‌های کارکنان معادل ۲۰۵۰ واحد پولی، زیان کاهش ارزش ماشین‌آلات ۳۳۵۰ واحد پولی و زیان تسویه تسهیلات معادل ۶۰۰ واحد پولی می‌باشد که ناشی از اصلاح شرایط وام‌های بانکی است و ارتباط

مستقیم با عملیات بانکی و اموال کارخانه دارد. گروه این هزینه‌ها را به عنوان هزینه‌های غیرعادی شناسایی می‌کند. زیرا انتظار ندارد این تجدید ساختار قابل توجه در چند دوره گزارشگری مالی آتی رخ دهد و این هزینه‌ها تنها مربوط به تجدید ساختار قابل توجه می‌باشند.

تأثیر مالیاتی مالیات بر دارایی که لغو شده است، براساس مقدار مالیات بر دارایی در سال ۲۰۲۲ و نرخ مالیات بر درآمدی که در انتهای سال ۲۰۲۲ موثر بوده است، محاسبه می‌شود. تأثیر مالیاتی تجدید ساختار در کشور ب نیز براساس تخصیص منطقی مالیات کنونی و بدهی مالیاتی مربوط به کشور ب محاسبه می‌شود. تأثیر مالیاتی تعدیل درآمد نیز براساس شرایط قراردادی با مشتریان و نرخ مالیات بر درآمد موثر در انتهای سال ۲۰۲۲ محاسبه می‌شود.

تغییر در نرخ مالیات بر درآمد فعالیت‌های خارجی برای اهداف حسابداری دارای تأثیر مالیاتی نبوده است.

۲۰۲۱

گروه اقلام غیرعادی زیر را در سال ۲۰۲۱ شناسایی کرده است:

برگشت کاهش ارزش مواد اولیه

گروه، مواد اولیه‌ای را که باید در فرآیند تولید گروه مصرف شود، خریداری و نگهداری می‌کند و بنابراین این اقلام جزئی از محصول نهایی تولیدات گروه نیست. در سال ۲۰۲۰ کشور د، که یکی از مصرف‌کنندگان بزرگ آن مواد اولیه است با زمین لرزه بزرگی روبرو می‌شود و تقاضای بازار مواد اولیه کاهش قابل توجهی می‌یابد. این مساله منجر به کاهش قابل توجه ارزش

نمایه ۶ - گروه XYZ، یادداشت دو - شاخص‌های عملکرد مدیریت و هزینه‌ها و درآمدهای غیرعادی برای سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۲۲

شاخص‌های تعیین شده از سوی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	سایر تعدیلات	تعدیل مربوط به اقلام غیرعادی			شاخص‌های عملکرد مدیریت	
		تجدید ساختار در کشور ب	مالیات بر دارایی	مالیات بر درآمدهای خارجی		
	(۶,۲۰۰)	-	-	-		درآمد عملیاتی
	-	(۴,۹۹۰)	-	-		بهای تمام شده درآمد عملیاتی / کالای فروش رفته
	-	(۴۱۰)	(۲۵۰۰)	-		هزینه‌های اداری و عمومی
۴۱,۲۷۰	(۶,۲۰۰)	(۵,۴۰۰)	(۲,۵۰۰)	-	۵۵,۳۷۰	سود عملیاتی تعدیل شده / سود عملیاتی
	-	(۶۰۰)	-	-		هزینه‌های مربوط به فعالیت‌های تامین مالی
	۱۵۵۰	۹۰۰	۶۲۵	۴۰۰۰		مالیات بر درآمد
۳۳,۶۰۰	(۴۶۵۰)	(۵۱۰۰)	(۱۸۷۵)	۴۰۰۰	۴۱,۲۲۵	سود تعدیل شده / سود
	-	(۱۰۲۰)	-	-		سود قابل تخصیص به منافع فاقد حق کنترل (الف)
۲۶,۸۸۰	(۴۶۵۰)	(۴۰۸۰)	(۱۸۷۵)	۴۰۰۰	۳۳,۴۸۵	سود تعدیل شده قابل تخصیص به حقوق صاحبان سهام متناسب به مالکان واحد اصلی

الف) در این مثال هیچ مقدار قابل تخصیص به منافع فاقد حق کنترل در اصلاحات مالیاتی (که بر مالیات بر درآمد فعالیت خارجی و مالیات بر دارایی تأثیرگذار است) وجود ندارد، زیرا در سطح شرکت اصلی رخ داده است. همچنین هیچ مقدار قابل تخصیص به منافع فاقد حق کنترل در تعدیل درآمد نیز وجود ندارد، زیرا درآمد ناشی از شرکت‌های وابسته ای است که کاملاً تحت مالکیت شرکت اصلی است.

سود تعدیل شده قابل تخصیص به حقوق صاحبان سهام متناسب به مالکان واحد اصلی:
پایه و تقلیل یافته: ۰,۸۴

نمایه ۷- هزینه‌های عملیاتی غیرعادی براساس ماهیت (مربوط به یادداشت یک)

جمع	تجدیدساختار در کشور ب	مالیات بر دارایی	هزینه‌های عملیاتی
(۲۰۵۰)	(۲۰۵۰)	-	مزایای پایان خدمت کارکنان
(۳۳۵۰)	(۳۳۵۰)	-	زیان کاهش ارزش املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات
(۲۵۰۰)	-	(۲۵۰۰)	مالیات بر دارایی

سال ۲۰۲۲ و ۲۰۲۱ وجود نداشته و بنابراین هیچ‌گونه تعدیلات تجدید طبقه‌بندی برای سال‌های ارائه شده وجود ندارد.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- International Accounting Standards Board (IASB)
- 2- Illustrative Examples
- 3- International Financial Reporting Standards (IFRS)
- 4- Share of profit or loss of integral associates and joint ventures
- 5- Unwinding of discount on provi-

تحلیل هزینه‌های عملیاتی براساس ماهیت قرار گرفتند (یادداشت یک). تاثیر مالیاتی تعدیل درآمد براساس شرایط قرارداد با مشتریان و نرخ مالیات بر درآمد موثر در انتهای سال ۲۰۲۱ محاسبه شده است. هزینه دعاوی حقوقی مربوط به پرونده E و برگشت کاهش ارزش مواد اولیه، تاثیر مالیاتی نداشتند زیرا موجب کاهش یا افزایش مالیات نمی‌شدند.

یادداشت سه- تحلیل تعدیلات تجدید طبقه‌بندی^۳ جدول زیر تعدیلات مربوط به تجدید طبقه‌بندی اجزای سایر اقلام سود جامع را که در آینده و در صورت وقوع شرایط خاص در صورت سود یا زیان طبقه‌بندی می‌شوند، نشان می‌دهد. هیچ‌گونه عملیات خارجی در

بازار می‌شود. در نتیجه، گروه کاهش ارزش ۴۹۰۰ واحد پولی را برای مواد اولیه در انتهای سال ۲۰۲۰ شناسایی و این مبلغ را به عنوان هزینه غیرعادی افشا می‌کند. با این وجود در سال ۲۰۲۱، قیمت مواد اولیه مجدداً باز می‌گردد و در انتهای سال ۲۰۲۱ گروه برگشت کاهش ارزش ۴۴۰۰ دلاری را شناسایی می‌کند. این برگشت کاهش ارزش به عنوان اقلام غیرعادی شناسایی می‌شود. این اقلام غیرعادی در بخش برگشت کاهش ارزش موجودی در تحلیل هزینه‌های عملیاتی براساس ماهیت ثبت می‌شوند (یادداشت یک).

هزینه‌های مربوط به دادخواهی پرونده دادگاهی E

هزینه دعاوی حقوقی معادل ۳۵۰۰ واحد پولی پرونده دادگاهی E است که در آن گروه برای زیان وارد شده بعد از نامناسب شناختن یکی از محصولات خود، هزینه‌ای شناسایی کرد. گروه بعد از آن اقداماتی را برای احیای نام تجاری خود انجام داد. این هزینه‌های حقوقی جزو هزینه‌های غیرعادی بودند. و در هزینه دعاوی حقوقی در

نمایه ۸- گروه XYZ، یادداشت دو- شاخص‌های عملکرد مدیریت و هزینه‌ها و درآمدهای غیرعادی برای سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۲۲

اندازه‌گیری‌های تعیین شده از سوی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	سایر تعدیلات	تعدیل مربوط به اقلام غیرعادی		شاخص‌های عملکرد مدیریت	
		هزینه دعاوی حقوقی مربوط به پرونده E	برگشت کاهش ارزش مواد اولیه		
	(۸,۸۰۰)	-	-		درآمد عملیاتی
	-	-	۴,۴۰۰		بهای تمام شده درآمد عملیاتی / کالای فروش رفته
	-	(۳,۵۰۰)	-		هزینه‌های اداری و عمومی
	(۸,۸۰۰)	(۳,۵۰۰)	۴,۴۰۰	۴۸,۴۹۰	سود عملیاتی تعدیل شده / سود عملیاتی
	۲,۲۰۰	-	-		مالیات بر درآمد
	(۶,۶۰۰)	(۳,۵۰۰)	۴,۴۰۰	۳۱,۷۰۰	سود تعدیل شده / سود
	-	-	۸۸۰		سود قابل تخصیص به منافع فاقد حق کنترل (الف)
	(۶,۶۰۰)	(۳,۵۰۰)	۳,۵۲۰	۲۷,۳۸۰	سود تعدیل شده قابل تخصیص به حقوق صاحبان سهام منتسب به مالکان واحد اصلی

الف) در این مثال هیچ مقدار قابل تخصیص به منافع فاقد حق کنترل در اصلاحات مالیاتی (که بر مالیات بر درآمد فعالیت خارجی و مالیات بر دارایی تاثیرگذار است) وجود ندارد. زیرا در سطح شرکت اصلی رخ داده است. همچنین هیچ مقدار قابل تخصیص به منافع فاقد حق کنترل در تعدیل درآمد نیز وجود ندارد. زیرا درآمد ناشی از شرکت‌های وابسته‌ای است که کاملاً تحت مالکیت شرکت اصلی است.

سود تعدیل شده قابل تخصیص به حقوق صاحبان سهام منتسب به مالکان واحد اصلی: ۰,۷۲ پایه و تقلیل یافته:

نمایه ۹- گروه XYZ، یادداشت سه- تحلیل تعدیلات تجدید طبقه‌بندی

۲۰۲۰	۲۰۲۱		
		درآمد و هزینه‌هایی که ممکن است در آینده در صورت سود و زیان طبقه‌بندی شوند	
		تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی	
			زیان مصون‌سازی ریسک جریان‌های نقدی:
			زیان‌های ناشی از پوشش ریسک طی سال
			کسر می‌شود:
			تعدیلات تجدید طبقه‌بندی زیان‌های در نظر گرفته شده در صورت سود یا زیان

نمایه ۱۰- گروه XYZ، یادداشت چهار- تحلیل تاثیر مالیاتی بر اساس هر یک از اجزای سایر اقلام سود جامع ۱

۲۰۲۱		۲۰۲۰			
مقدار بعد از کسر مالیات	درآمد (هزینه) مالیات	مقدار قبل از مالیات	مقدار بعد از کسر مالیات	درآمد (هزینه) مالیات	مقدار قبل از مالیات
					اقلامی که همواره خارج از صورت سود و زیان گزارش می‌شوند
					سود یا زیان سرمایه‌گذاری در ابزارهای مالکانه
					سود و زیان اندازه‌گیری مجدد طرح‌های بازنشستگی با مزایای معین
					سهام از سایر اقلام سود جامع واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاص همگن
					سهام از سایر اقلام سود جامع واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاص ناهمگن
					درآمد و هزینه‌هایی که در آینده در سود یا زیان ممکن است در نظر گرفته شوند (تعدیلات تجدید طبقه‌بندی)
					تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی
					زیان مصون‌سازی ریسک جریان‌های نقدی
					سایر اقلام سود جامع

علی هدایتی: عضو انجمن حسابداران رسمی خبره‌ی انگلستان (ACCA)، مربی (منتور) رسمی دانشگاه آکسفورد بروکس انگلستان، عضو کارگروه روابط بین‌الملل انجمن حسابداران خبره‌ی ایران، دکتری حسابداری

مهدی یزدان‌دوست: کارشناس ارشد حسابداری، عضو انجمن حساب‌برسان داخلی ایران، عضو انجمن حسابداران خبره ایران، عضو باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، مدرس دانشگاه

منبع:

1- IFRS® Standards Exposure Draft, Illustrative Examples, General Presentation and Disclosures, IFRS.org, December 2019

2-The presentation of profit or loss faces major changes as the IASB's primary financial statements project reaches the exposure draft milestone, Adam Deller, ACCA technical article 2020

sions

6-Losses on cash flow hedges

7-Analysis of operating expenses by nature

8- Management performance measures and unusual income and expenses

9- Analysis of reclassification adjustments

10- Analysis of tax effects relating to each component of other comprehensive income