

مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری

(مطالعه موردی: استاندارد حسابداری شماره (نحوه ارائه صورتهای مالی)

محمد مهدی بشارتی پور^{۱*}

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۷/۱۵ تاریخ چاپ: ۱۴۰۳/۱۰/۱۹

چکیده

استانداردهای حسابداری راهنمای عملی حسابداران در ثبت و انتشار اطلاعات مالی برای استفاده کنندگان در جهت تصمیم گیری توسط آنان است. استانداردهای حسابداری هدف های خاصی را دنبال نموده شامل استاندارد افشاء، شکل و نحوه ارائه صورت های مالی و محتوا می باشد. برای تدوین استانداردها روش های مختلفی وجود داشته، مجامع تخصصی و حرفه ای در کشورها از جمله آمریکا، ایران و مجامع تخصصی و حرفه ای در کشورها از جمله آمریکا، ایران و مجامع بین المللی به وضع و استقرار استانداردها سرگرم می باشند. در ایران تدوین استانداردها در مراحل نخستین پیشرفت است به همین خاطر هم توجه به ویژگی ساختار اقتصادی-اجتماعی آن از اولویت برخوردار می باشد. تدوین استانداردها، همانند هر پدیده دیگری با مزایا و محدودیت هایی همراه است. با این حال، شباهت های موجود بین حسابداری کشورهای مختلف در جهان می تواند زمینه لازم جهت تدوین و استفاده از استانداردهای بین المللی را بیش از پیش فراهم آورد. آینده استانداردهای حسابداری در گرو موفقیت در مقابله با شرایط قیمت های در حال تغییر کنونی و رفع تناقضات موجود بین مفاهیم حسابداری قرار دارد.

واژگان کلیدی

استاندارد حسابداری، اصول تدوین، شهرداری

۱. کارشناس امور مالی، شهرداری فسا.

مقدمه

استانداردهای حسابداری بر مبنای مفاهیم نظری گزارشگری مالی تدوین گردیده است. مفاهیم نظری مزبور توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری با هدف تدوین استانداردهای حسابداری هماهنگ تهیه و به پیوست این مجموعه ارائه شده است. دامنه کاربرد استانداردهای حسابداری، صورتهای مالی با مقاصد عمومی (که از این به بعد صورتهای مالی نامیده می شود) است که به منظور ارائه اطلاعات مفید در مورد وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری جهت تصمیم گیری استفاده کنندگان تهیه می شود. استانداردهای حسابداری در مورد صورتهای مالی کلیه واحدهای تجاری (انتفاعی) اعم از این که در بخش خصوصی یا عمومی فعالیت کند، کاربرد دارد. اگرچه این استانداردها معطوف به واحدهایی است که با هدف کسب سود فعالیت می کنند اما عمدتاً در مورد واحدهای غیرانتفاعی نیز با اعمال تعدیلات لازم کاربرد دارد. واحدهای تجاری خارج از کشور که مالکیت آنها متعلق به واحدهای تجاری ایرانی است در صورتی که در تهیه و ارائه صورتهای مالی خود تابع مقررات و استانداردهای حسابداری محلی باشند، ملزم به رعایت الزامات استانداردهای حسابداری ایران نیستند. با این حال در مواردی که واحد تجاری، واحد فرعی یک واحد سرمایه گذار ایرانی باشد، تهیه صورتهای مالی واحد فرعی براساس استانداردهای حسابداری ایران نیز جهت استفاده در تهیه صورتهای مالی تلفیقی ضروری است. مسئولیت تهیه و ارائه صورتهای مالی به عهده مدیریت واحد تجاری است. مدیریت واحد تجاری موظف به تهیه و ارائه صورتهای مالی به گونه ای است که تصویری مطلوب از وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری ارائه کند. مدیریت واحد تجاری ممکن است صورتهای گزارشهای دیگری را جهت استفاده داخلی به روشهای مختلف که معطوف به اهداف مدیریت داخلی است، تهیه کند. هرگاه صورتهای مالی جهت ارائه به دیگر استفاده کنندگان (سهامداران، بستانکاران، دولت، کارکنان و غیره) تهیه شود، رعایت استانداردهای حسابداری در تهیه و ارائه آن الزامی است.

تقریباً در تمام شرایط، رعایت استانداردهای حسابداری منجر به ارائه اطلاعات مفید جهت تصمیم گیری استفاده کنندگان و در نتیجه ارائه تصویر مطلوب توسط صورتهای مالی می شود. با این حال، ممکن است در مواردی نادر، اعمال یک استاندارد، صورتهای مالی را از هدف اصلی یعنی ارائه تصویر مطلوب باز دارد. در چنین مواردی باید روشهای تعدیل شده یا جایگزین را با توجه به معیارهای ارائه شده در استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان نحوه ارائه صورتهای مالی انتخاب و بکار گرفت. نظر به اینکه رویه های حسابداری مالی در پاسخ به نیازهای متغیر تجاری و اقتصادی و در راستای ارائه تصویر مطلوب، دستخوش تغییر و تحول می شود، بنابراین استانداردهای حسابداری به منظور بهبود کیفیت و در پرتو نیازها و تحولات جدید تجدیدنظر یا استاندارد حسابداری جدیدی تدوین و منتشر خواهد شد. در مورد موضوعاتی که استاندارد حسابداری مربوط به آن صادر نشده است، صورتهای مالی باید بر مبنای یکی از رویه های متداول حسابداری تهیه و ارائه گردد که با معیارهای کلی ارائه شده در مفاهیم نظری گزارشگری مالی نزدیک ترین انطباق را دارد و فراهم کننده تصویر مطلوبی از وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است.

در مواردی که قوانین آمرة، رویه‌های مشخصی جهت نحوه عمل حسابداری موضوعات خاص، مقرر نموده است، در تدوین استانداردهای حسابداری مربوط، تمهیدات مناسب جهت اعمال این موارد با توجه به مبانی مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی به عمل آمده است. مطالبی که در هر استاندارد حسابداری با حروف پر رنگ مشخص شده است الزامات استاندارد را تشکیل می‌دهد. این الزامات باید با توجه به سایر مطالب مندرج در استاندارد که جنبه توضیحی، تکمیلی و پشتیبان دارد مطالعه، تفسیر و بکار گرفته شود. از آنجا که شرط اولیه مفید بودن اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی اهمیت آنهاست، لذا الزامات استانداردهای حسابداری در موارد کم اهمیت کاربرد ندارد.

استاندارد حسابداری شماره ۱: نحوه ارائه صورتهای مالی

این استاندارد باید با توجه به مقدمه فوق مطالعه و بکار گرفته شود.

۱. هدف این استاندارد تجویز مبنایی برای ارائه صورتهای مالی با مقاصد عمومی یک واحد تجاری به منظور حصول اطمینان از قابلیت مقایسه با صورتهای مالی دوره‌های قبل آن واحد و با صورتهای مالی سایر واحدهای تجاری می‌باشد. برای دستیابی به این هدف، در این استاندارد ملاحظات کلی درخصوص نحوه ارائه صورتهای مالی، رهنمودهایی درباره ساختار آنها و حداقل الزامات درخصوص محتوای صورتهای مالی ارائه شده است. چگونگی شناخت، اندازه‌گیری و افشای معاملات و سایر رویدادهای خاص در سایر استانداردهای حسابداری ارائه می‌شود.

دامنه کاربرد

۲. الزامات این استاندارد باید در ارائه کلیه "صورتهای مالی با مقاصد عمومی" که براساس استانداردهای حسابداری تهیه و ارائه می‌شود، بکار گرفته شود.

۳. صورتهای مالی با مقاصد عمومی (که از این پس صورتهای مالی نامیده می‌شود) برای پاسخگویی به نیازهای استفاده‌کنندگان تهیه می‌شود که در موقعیت دریافت گزارشهای متناسب با نیازهای اطلاعاتی خاص خود نیستند. صورتهای مالی به طور جداگانه یا همراه با سایر گزارشها، جهت استفاده عموم ارائه می‌شود. مفاد این استاندارد برای صورتهای مالی تلفیقی گروه واحدهای تجاری نیز کاربرد دارد.

۴. در این استاندارد واژه‌هایی بکار گرفته می‌شود که در واحدهای تجاری (انتفاعی) اعم از خصوصی یا عمومی کاربرد دارد. واحدهای غیرانتفاعی برای بکارگیری الزامات این استاندارد ممکن است نیازمند انجام تعدیلاتی در عناوین اقلام اصلی صورتهای مالی خود یا ارائه اطلاعات بیشتر باشند.

۵. نحوه ارائه داراییهای جاری و بدهیهای جاری بخشی از موضوع این استاندارد است لیکن به طور جداگانه در استاندارد حسابداری شماره ۱۴ مطرح شده است.

هدف صورتهای مالی

۶. هدف صورتهای مالی، ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید

واقع شود. صورتهای مالی همچنین نتایج ایفای وظیفه مباشرت مدیریت یا حسابدهی آنها را در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته است، نشان می‌دهد. به منظور دستیابی به این هدف، در صورتهای مالی یک واحد تجاری اطلاعاتی درباره موارد زیر ارائه می‌شود:

الف: داراییها

ب: بدهیها

ج: حقوق صاحبان سرمایه

د: درآمدها

ه: هزینه‌ها

و: جریانهای نقدی

این اطلاعات، همراه با سایر اطلاعات مندرج در یادداشتهای توضیحی، استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را در پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی واحد تجاری و خصوصاً در زمانبندی و اطمینان از توانایی آن در ایجاد وجه نقد کمک می‌کند.

مسئولیت صورتهای مالی

۷. مسئولیت تهیه و ارائه صورتهای مالی با هیأت‌مدیره یا سایر ارکان اداره‌کننده واحد تجاری است.

اجزای صورتهای مالی

۸. مجموعه کامل صورتهای مالی شامل اجزای زیر است:

الف. صورتهای مالی اساسی:

۱. ترازنامه

۲. صورت سود و زیان

۳. صورت سود و زیان جامع

۴. صورت جریان وجوه نقد

ب. یادداشتهای توضیحی:

ملاحظات کلی

ارائه مطلوب و رعایت استانداردهای حسابداری

۹. صورتهای مالی باید وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری را به نحو مطلوب ارائه کند. تقریباً در تمام شرایط، اعمال مناسب الزامات استانداردهای حسابداری همراه با افشای اطلاعات اضافی در صورت لزوم، منجر به ارائه صورتهای مالی به نحو مطلوب می‌شود.

۱۰. هر واحد تجاری که صورتهای مالی آن طبق استانداردهای حسابداری تهیه و ارائه می‌شود باید این واقعیت را افشا کند. در صورتهای مالی نباید ذکر کرد که این صورتهای طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است، مگر اینکه در تهیه صورتهای مزبور مفاد تمام الزامات مندرج در استانداردهای مربوط رعایت شده باشد.

۱۱. بکارگیری نامناسب استانداردهای حسابداری، از طریق افشا در یادداشت‌های توضیحی، جبران نمی‌شود.

۱۲. در موارد بسیار نادر، چنانچه مدیریت واحد تجاری به این نتیجه برسد که رعایت یکی از الزامات استانداردهای حسابداری، صورتهای مالی را گمراه‌کننده می‌سازد و بنابراین انحراف از آن به منظور دستیابی به ارائه صورتهای مالی به نحو مطلوب ضروری است، باید موارد زیر را افشا کند:

الف. این مطلب که بنا به اعتقاد مدیریت واحد تجاری، صورتهای مالی، وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری را به نحو مطلوب منعکس می‌کند،

ب. تصریح اینکه صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت مطابق با استانداردهای حسابداری می‌باشد، به استثنای انحراف از الزامات یک استاندارد حسابداری که به منظور ارائه مطلوب صورتهای مالی انجام گرفته است،

ج. استاندارد که الزامات آن رعایت نشده است، ماهیت انحراف شامل شیوه حسابداری مقرر در استاندارد، اینکه چرا کاربرد شیوه مقرر در استاندارد صورتهای مالی را گمراه‌کننده می‌سازد و شیوه حسابداری بکار گرفته شده

د. اثر مالی انحراف بر سود یا زیان خالص، داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه در هریک از دوره‌های مورد گزارش.

۱۳. برای ارائه صورتهای مالی به نحو مطلوب، رعایت موارد زیر الزامی است:

الف. انتخاب و اعمال رویه‌های حسابداری طبق مفاد بند ۱۷

ب. ارائه اطلاعات شامل رویه‌های حسابداری، به گونه‌ای که اطلاعات، مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهم باشد

ج. ارائه اطلاعات اضافی در مواردی که رعایت الزامات مقرر در استانداردهای حسابداری برای درک اثر معاملات یا سایر رویدادهای خاص بر وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری توسط استفاده‌کنندگان صورتهای مالی کافی نباشد.

۱۴. در موارد نادر ممکن است کاربرد الزامات یک استاندارد حسابداری به ارائه صورتهای مالی گمراه‌کننده، منجر شود. این امر تنها در مواردی روی می‌دهد که شیوه مقرر در استاندارد مورد نظر به وضوح نامناسب باشد، به گونه‌ای که نتوان از طریق کاربرد الزامات آن استاندارد یا به وسیله افشای اطلاعات اضافی، به ارائه صورتهای مالی به نحو مطلوب دست یافت. این موضوع که کاربرد شیوه دیگر نیز می‌تواند به ارائه صورتهای مالی به نحو مطلوب منجر شود، به تنهایی برای توجیه انحراف از شیوه مقرر، مناسب نیست.

۱۵. برای ارزیابی ضرورت انحراف از الزامات یک استاندارد حسابداری، ملاحظات زیر مدنظر قرار می‌گیرد:

الف. هدف از الزام مقرر و اینکه چرا در شرایط خاص مورد نظر، هدف مزبور نامربوط یا دست نیافتنی است.

ب. تفاوت شرایط واحد تجاری با شرایط سایر واحدهای تجاری که الزام مورد نظر را رعایت می کنند.

۱۶. نظر به اینکه انتظار می رود شرایط ایجاب کننده انحراف بسیار نادر باشد و ضرورت انحراف نیز موضوعی بحث انگیز و مستلزم قضاوت است، بنابراین آگاهی از عدم رعایت الزامات استاندارد حسابداری برای استفاده کنندگان اهمیت دارد. همچنین برای اینکه استفاده کنندگان بتوانند در مورد انحراف به طور آگاهانه قضاوت و تعدیلات لازم را جهت انطباق با استاندارد مورد نظر محاسبه کنند، اطلاعات کافی در صورتهای مالی ارائه می شود.

رویه های حسابداری

۱۷. مدیریت واحد تجاری باید رویه های حسابداری را به گونه ای انتخاب و اعمال کند که صورتهای مالی با تمام الزامات استانداردهای حسابداری مربوط مطابقت داشته باشد. در صورت نبود استاندارد خاص، مدیریت باید رویه ها را به گونه ای تعیین کند تا اطمینان یابد صورتهای مالی اطلاعاتی را فراهم می آورد که:

الف. به نیازهای تصمیم گیری استفاده کنندگان مربوط است

ب. قابل اتکاست به گونه ای که

۱. وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری را صادقانه بیان می کند

۲. منعکس کننده محتوای اقتصادی و نه فقط شکل حقوقی معاملات و سایر رویدادهاست

۳. بیطرفانه یعنی عاری از تمایلات جانبدارانه است

۴. محتاطانه است

۵. از تمام جنبه های با اهمیت، کامل است.

۱۸. رویه های حسابداری راه کارهای ویژه ای است که واحد تجاری برای تهیه و ارائه صورتهای مالی انتخاب می کند. راه کارهای مزبور که در استانداردهای حسابداری مشخص شده اند برای اعمال اصول مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی در مورد اقلام، معاملات و سایر رویدادهای مالی و بویژه موارد زیر ایجاد شده است:

الف. اندازه گیری و تجدید اندازه گیری داراییها و بدهیها در مواردی که مبالغ مربوط از اهمیت نسبی برخوردار است و

ب. نحوه و زمان شناخت تغییرات در داراییها و بدهیها در صورتهای عملکرد مالی.

۱۹. در صورت نبود استاندارد حسابداری خاص، مدیریت رویه هایی را بکار می برد که به ارائه مفیدترین اطلاعات در صورتهای مالی منجر شود. این امر مستلزم بکارگیری قضاوت توسط مدیریت واحد تجاری با مدنظر قرار دادن ملاحظات زیر است:

الف. الزامات استانداردهای حسابداری برای موضوعات مشابه و مربوط

ب. تعاریف، معیارهای شناخت و اندازه گیری داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه ها مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی

ج. استانداردهای صادره توسط سایر مراجع حرفه‌ای معتبر و رویه‌های پذیرفته‌شده صنعت تا میزانی که با موارد الف و ب این بند سازگار باشد.

تداوم فعالیت

۲۰. مدیریت در زمان تهیه صورتهای مالی، باید توان ادامه فعالیت واحد تجاری را ارزیابی کند. صورتهای مالی باید بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شود مگر اینکه مدیریت قصد انحلال یا توقف عملیات واحد تجاری را داشته باشد، یا عملاً ناچار به انجام این امر شود. در مواردی که مدیریت از رویدادها و شرایطی آگاهی یابد که ممکن است ابهام اساسی نسبت به توانایی تداوم فعالیت واحد تجاری ایجاد کند، این ابهام باید افشا شود. چنانچه صورتهای مالی بر مبنای تداوم فعالیت تهیه نشود، این واقعیت باید همراه با مبنای تهیه صورتهای مالی و اینکه چرا واحد تجاری فاقد تداوم فعالیت تلقی شده است، افشا شود.

۲۱. تداوم فعالیت به معنای ادامه عملیات واحد تجاری در آینده قابل پیش‌بینی است. یعنی در تهیه و ارائه صورتهای مالی، هیچ قصد یا الزامی به انحلال واحد تجاری یا کاهش قابل توجه در حجم عملیات واحد تجاری فرض نمی‌شود.

۲۲. مدیریت برای ارزیابی تداوم فعالیت، تمام اطلاعات موجود در خصوص آینده قابل پیش‌بینی (حداقل ۱۲ ماه پس از تاریخ ترازنامه) را بررسی می‌کند. میزان این بررسی به واقعیات موجود در هر مورد بستگی دارد. در مواردی که واحد تجاری دارای سابقه سودآوری است و به آسانی به منابع مالی دسترسی دارد، نتیجه‌گیری درباره مناسب بودن کاربرد مبنای تداوم فعالیت برای واحد تجاری می‌تواند بدون تجزیه و تحلیل تفصیلی، امکان‌پذیر باشد. در غیر این صورت، برای ارزیابی تداوم فعالیت ممکن است بررسی مواردی از قبیل عوامل مؤثر بر سودآوری جاری و مورد انتظار، جداول زمانی بازپرداخت بدهیها و منابع بالقوه تأمین مالی ضروری باشد.

مبنای تعهدی

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

۲۴. در مبنای تعهدی، معاملات و سایر رویدادها در زمان وقوع (و نه در زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد) شناسایی و در اسناد و مدارک حسابداری ثبت می‌شود و در صورتهای مالی دوره‌های مربوط انعکاس می‌یابد. بسیاری از هزینه‌ها بر مبنای رابطه مستقیم مخارج تحمل‌شده با درآمدهای تحصیل‌شده در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود (تطابق هزینه و درآمد). در هر صورت، کاربرد مفهوم تطابق، شناخت اقلامی را در ترازنامه که با تعریف داراییها یا بدهیها انطباق ندارد، مجاز نمی‌شمرد.

ثبات رویه در نحوه ارائه

۲۵. نحوه ارائه و طبقه‌بندی اقلام در صورتهای مالی از یک دوره به دوره بعد نباید تغییر کند مگر در مواردی که: الف. تغییری عمده در ماهیت عملیات واحد تجاری یا تجدید نظر در نحوه ارائه صورتهای مالی حاکی از این باشد که تغییر مزبور به ارائه مناسبتر معاملات یا سایر رویدادها منجر شود

ب. تغییری در نحوه ارائه، به موجب یک استاندارد حسابداری الزامی شود.

۲۶. تحصیل یا واگذاری داراییهای عمده یا تجدیدنظر در نحوه ارائه صورتهای مالی ممکن است مستلزم ارائه صورتهای مالی به شکلی متفاوت باشد. تنها در شرایطی که ادامه ارائه صورتهای مالی به شکل جدید محتمل باشد یا اینکه منافع ارائه صورتهای مالی به شکل جدید به روشنی مشخص باشد، واحد تجاری باید نحوه ارائه صورتهای مالی خود را تغییر دهد. در صورت ایجاد تغییر در نحوه ارائه صورتهای مالی، واحد تجاری اطلاعات مقایسه‌ای را طبق مندرجات بند ۳۹ این استاندارد تجدید طبقه‌بندی می‌کند.

اهمیت و تجمیع

۲۷. تمام اقلام با اهمیت باید به طور جداگانه در صورتهای مالی ارائه شود. مبالغ کم اهمیت باید با مبالغ دارای ماهیت یا کارکرد مشابه جمع شود و نیازی به ارائه جداگانه آنها نیست.

۲۸. صورتهای مالی حاصل پردازش تعداد زیادی معاملات و سایر رویدادهاست که با تجمیع آنها در گروههای مختلف براساس ماهیت یا کارکرد، سازمان می‌یابد. ارائه اطلاعات تلخیص و طبقه‌بندی شده‌ای که تشکیل‌دهنده اقلام اصلی مندرج در صورتهای مالی اساسی یا در یادداشتهای توضیحی است، آخرین مرحله از فرایند تجمیع و طبقه‌بندی است. چنانچه یک قلم اصلی به تنهایی با اهمیت نباشد در صورتهای مالی اساسی یا در یادداشتهای توضیحی، با اقلام اصلی دیگر جمع می‌شود. اهمیت یک قلم ممکن است به اندازه‌ای نباشد که ارائه جداگانه آن را در صورتهای مالی اساسی توجیه کند، اما افشای جداگانه آن را در یادداشتهای توضیحی ایجاب کند.

۲۹. در این استاندارد، اطلاعاتی با اهمیت تلقی می‌شود که عدم افشای آن بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، مؤثر واقع شود. اهمیت به اندازه و ماهیت قلمی بستگی دارد که در شرایط خاص در مورد حذف آن قضاوت می‌شود. برای اتخاذ تصمیم درباره اهمیت یک قلم یا جمع اقلام، هم اندازه و هم ماهیت آن قلم یا اقلام ارزیابی می‌شود. متناسب با شرایط، ممکن است یکی از دو عامل یادشده تعیین‌کننده باشد. برای مثال، داراییهایی که ماهیت و کارکرد مشابه دارند با یکدیگر جمع می‌شود، حتی اگر مبالغ تک‌تک آنها قابل توجه باشد. با وجود این، اقلام عمده که از لحاظ ماهیت یا کارکرد با یکدیگر متفاوت است جداگانه ارائه می‌شود.

۳۰. چنانچه اجرای الزامات افشای مندرج در استانداردهای حسابداری به اطلاعات بی اهمیت منجر شود، نیازی به رعایت آن نیست.

تهاتر

۳۱. داراییها و بدهیها نباید با یکدیگر تهاتر شود مگر اینکه تهاتر آنها طبق استاندارد حسابداری دیگری الزامی یا مجاز باشد.

۳۲. اقلام درآمد و هزینه باید تنها زمانی تهاتر شود که:

الف. یک استاندارد حسابداری تهاتر مزبور را الزامی یا مجاز کرده باشد

ب. درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی که از معاملات و رویدادهای واحد یا مشابه حاصل می‌شود، با اهمیت نباشد. چنین مبالغی باید طبق مفاد بند ۲۷ این استاندارد با یکدیگر جمع شود.

۳۳. گزارش جداگانه هر دو گروه داراییها و بدهیها و درآمدها و هزینه‌های با اهمیت، ضروری است. تهاثر اقلام در ترازنامه یا صورت سود و زیان موجب کاهش توان درک معاملات انجام شده و ارزیابی جریانهای نقدی آتی واحد تجاری توسط استفاده‌کنندگان می‌شود مگر در مواردی که تهاثر منعکس‌کننده محتوای معامله یا رویداد مربوط باشد. گزارش خالص داراییها یعنی داراییها پس از کسر اقلام کاهنده مربوط از قبیل ذخیره کاهش ارزش موجودیهای مواد و کالا، ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول و استهلاک انباشته داراییهای ثابت مشهود، تهاثر نیست.

۳۴. تهاثر دو یا چند قلم دریافتی و پرداختی تنها زمانی مناسب است که توان واحد تجاری برای تسویه حساب از طریق پرداخت مبلغ خالص یا عدم پرداخت و الزام دیگری به پرداخت مبلغ خالص، تضمین شده باشد. این تضمین مستلزم وجود حق قانونی تهاثر است و اینکه چنین حقی در صورت ناتوانی دیگری در ایفای تعهد همچنان برقرار باشد. در غیر این صورت معمولاً این امکان وجود دارد که واحد تجاری به ایفای تعهد ملزم شود، بدون آنکه بتواند به منافع اقتصادی آتی دارایی دست یابد.

۳۵. طبق استاندارد حسابداری شماره ۳، درآمد عملیاتی به ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی یا دریافتی اندازه‌گیری می‌شود. هر واحد تجاری، در روال فعالیتهای عادی خود معاملات دیگری را نیز انجام می‌دهد که مولد درآمد عملیاتی نیست، اما برای انجام فعالیتهای مولد درآمد عملیاتی آن ضروری است. نتایج این گونه معاملات از طریق تهاثر درآمدها و هزینه‌های مربوط به آن ارائه می‌شود، به شرط این که تهاثر یاد شده محتوای معامله را منعکس کند. برای مثال:

الف. درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی حاصل از فروش داراییهای غیرجاری (مانند سرمایه‌گذاریها و داراییهای ثابت مشهود)، به مبلغ عواید حاصل از فروش دارایی پس از کسر مبلغ دفتری و هزینه‌های فروش آن گزارش می‌شود. ب. مخارج قابل استرداد مربوط به قرارداد با یک شخص ثالث با مبالغ دریافتی و دریافتی در این رابطه، تهاثر و به صورت خالص گزارش می‌شود.

۳۶. به علاوه، درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی حاصل گروهی از معاملات مشابه (از قبیل سودها و زیانهای حاصل از تسعیر اقلام ارزی یا فروش داراییهای ثابت مشهود) به صورت خالص گزارش می‌شود، اما اندازه، ماهیت یا وقوع این گونه درآمدها و هزینه‌ها ممکن است به گونه‌ای باشد که افشای جداگانه آنها طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی ضرورت یابد.

اطلاعات مقایسه‌ای

۳۷. صورتهای مالی باید در برگیرنده اقلام مقایسه‌ای دوره قبل باشد به جز در مواردی که یک استاندارد حسابداری نحوه عمل دیگری را مجاز یا الزامی کرده باشد. اطلاعات مقایسه‌ای تشریحی تا جایی باید افشا شود که جهت درک صورتهای مالی دوره جاری مربوط تلقی گردد.

۳۸. در مواردی، اطلاعات تشریحی ارائه شده در صورتهای مالی دوره (های) قبل به دوره مالی جاری نیز مربوط است. برای نمونه، جزئیات یک دعوای حقوقی که نتیجه آن در تاریخ ترازنامه قبلی مشخص نبوده و تاکنون حل و فصل نشده است، در دوره جاری افشا می‌شود. ارائه اطلاعات مربوط به ابهامات موجود در تاریخ ترازنامه قبلی و اقدامات انجام شده طی دوره جاری جهت رفع ابهام آنها، برای استفاده کنندگان صورتهای مالی مفید است.

۳۹. در مواردی که نحوه ارائه یا طبقه‌بندی اقلام در صورتهای مالی اصلاح می‌شود، به منظور اطمینان از قابلیت مقایسه اقلام صورتهای مالی، مبالغ مقایسه‌ای باید تجدید طبقه‌بندی شود مگر اینکه این امر ممکن نباشد. همچنین ماهیت، مبلغ و دلیل تجدید طبقه‌بندی باید افشا شود. هرگاه تجدید طبقه‌بندی مبالغ مقایسه‌ای عملی نباشد، واحد تجاری باید دلیل عدم تجدید طبقه‌بندی و ماهیت تغییراتی را که در صورت تجدید طبقه‌بندی ایجاد می‌شد، افشا کند.

۴۰. در برخی شرایط ممکن است تجدید طبقه‌بندی اطلاعات مقایسه‌ای عملی نباشد. برای نمونه ممکن است داده‌ها در دوره (های) قبلی به گونه‌ای گردآوری شده باشد که تجدید طبقه‌بندی امکان‌پذیر نباشد. در چنین شرایطی، ماهیت تعدیلات مربوط، افشا می‌شود. طبق الزامات استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی، چنانچه در رویه حسابداری تغییری صورت گیرد ارقام مقایسه‌ای دوره (های) قبل باید بر مبنای رویه جدید ارائه مجدد شود.

ساختار و محتوا

۴۱. براساس این استاندارد، برخی اطلاعات مشخصاً در صورتهای مالی اساسی و برخی دیگر حسب مورد در صورتهای مالی اساسی یا در یادداشتهای توضیحی افشا می‌شود. در پیوست این استاندارد نمونه‌های پیشنهادی ترازنامه و صورت سود و زیان یک واحد تجاری که می‌توان آن را متناسب با شرایط خاص مورد استفاده قرار داد، ارائه شده است. همچنین در استانداردهای حسابداری شماره ۲ و ۶ بترتیب نمونه‌هایی جهت ارائه صورت جریان وجوه نقد و صورت سود و زیان جامع ارائه شده است.

۴۲. در این استاندارد واژه افشا به معنای وسیع آن به کار رفته که در برگیرنده ارائه در صورتهای مالی اساسی یا در یادداشتهای توضیحی است. موارد افشای مقرر شده در سایر استانداردهای حسابداری براساس الزامات آن استانداردها صورت می‌گیرد.

تشخیص صورتهای مالی

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

۴۴. الزامات استانداردهای حسابداری تنها در مورد صورتهای مالی کاربرد دارد و در خصوص سایر اطلاعاتی که در گزارش سالانه یا سایر مدارک یا گزارشهایی از این قبیل ارائه می‌شود، کاربرد ندارد. بنابراین، این موضوع اهمیت دارد که استفاده کنندگان بتوانند اطلاعاتی که بر مبنای استانداردهای حسابداری تهیه می‌شود را از سایر اطلاعات تمیز دهند.

۴۵. هر یک از اجزای صورتهای مالی باید به وضوح مشخص شود. به علاوه، اطلاعات زیر باید به گونه‌ای بارز نشان داده شود و در صورت لزوم برای درک صحیح اطلاعات ارائه شده، تکرار شود:

الف. نام واحد گزارشگر و شکل حقوقی آن

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

ج. تاریخ ترازنامه یا دوره مالی هر کدام که با اجزای صورتهای مالی مناسبت داشته باشد

د. واحد پول گزارشگری

ه. سطح دقت به کار رفته در ارائه ارقام صورتهای مالی.

۴۶. الزامات بند ۴۵ معمولاً از طریق ارائه عناوین برای صفحات و عناوین مختصر برای ستونها در تمام صفحات صورتهای مالی تأمین می‌شود.

۴۷. در اغلب موارد، ارائه اطلاعات به صورت هزار ریال یا میلیون ریال قابلیت درک صورتهای مالی را افزایش می‌دهد. این امر تا آنجایی قابل قبول است که سطح دقت ارائه اطلاعات افشا شود و منجر به حذف اطلاعات مربوط نگردد.

دوره گزارشگری

۴۸. صورتهای مالی باید حداقل به طور سالانه ارائه شود. در شرایط استثنایی که تاریخ ترازنامه واحد تجاری تغییر می‌کند و صورتهای مالی برای دوره‌ای کوتاه‌تر از یکسال ارائه می‌شود، واحد تجاری باید علاوه بر دوره زمانی تحت پوشش صورتهای مالی، موارد زیر را افشا کند:

الف. دلیل بکار گرفتن دوره کمتر از یکسال

ب. این واقعیت که مبالغ مقایسه‌ای مربوط به صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت جریان وجوه نقد و یادداشتهای توضیحی مربوط قابل مقایسه نیست.

به موقع بودن

۴۹. چنانچه صورتهای مالی ظرف مدت معقولی بعد از تاریخ ترازنامه در اختیار استفاده کنندگان قرار نگیرد، مفید بودن آن کاهش می‌یابد. واحد تجاری باید صورتهای مالی خود را حداکثر ظرف مهلت مقرر در قوانین و مقررات مربوط منتشر کند. عواملی نظیر پیچیدگی عملیات واحد تجاری، دلیل کافی برای خودداری از گزارشگری به موقع محسوب نمی‌شود.

ترازنامه

اطلاعاتی که در ترازنامه ارائه می‌شود:

۵۰. ترازنامه باید حداقل حاوی اقلام اصلی زیر باشد:

الف. داراییهای ثابت مشهود

ب. داراییهای نامشهود

ج. سرمایه گذاریها

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. ذخیره مالیات

ط. ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

ی. بدهیهای بلندمدت

ک. سهم اقلیت

ل. سرمایه و اندوخته‌ها.

۵۱. علاوه بر موارد مندرج در بند ۵۰، ممکن است به موجب سایر استانداردهای حسابداری، ارائه اقلام اصلی و جمعهای فرعی دیگری در ترازنامه الزامی باشد یا برای ارائه وضعیت مالی واحد تجاری به نحو مطلوب ضرورت داشته باشد.

۵۲. این استاندارد ترتیب یا شکل ارائه اقلام را تعیین نمی‌کند. بند ۵۰ تنها فهرست آن گروه از اقلام اصلی را ارائه می‌کند که به لحاظ ماهیت یا کارکرد به اندازه‌ای با یکدیگر متفاوتند که ارائه جداگانه آنها در ترازنامه ضرورت می‌یابد. نمونه‌های مربوط در پیوست این استاندارد درج شده است. در موارد زیر اقلام اصلی یادشده تعدیل می‌شود: الف. هرگاه استاندارد حسابداری دیگری ارائه جداگانه یک قلم را در ترازنامه الزامی کند، یا زمانی که مبلغ، ماهیت یا کارکرد یک قلم به گونه‌ای باشد که ارائه جداگانه آن به ارائه مطلوب وضعیت مالی واحد تجاری کمک کند، آن قلم به اقلام اصلی اضافه می‌شود

ب. شرح یا ترتیب درج اقلام ممکن است با توجه به ماهیت واحد تجاری و ماهیت معاملات آن و به منظور فراهم آوردن اطلاعات لازم جهت درک کلی وضعیت مالی واحد تجاری تعدیل شود.

۵۳. اقلام اصلی مندرج در بند ۵۰ به لحاظ ماهیت جنبه عام دارد. برای مثال، اقلامی از قبیل سرقتی (اعم از سرقتی محل کسب و سرقتی ناشی از ترکیب واحدهای تجاری) و داراییهای ناشی از مخارج توسعه که در استانداردهای جداگانه‌ای مورد بحث قرار گرفته‌اند را می‌توان در ترازنامه تحت قلم اصلی داراییهای نامشهود طبقه‌بندی کرد.

۵۴. قضاوت نسبت به ارائه جداگانه اقلام اصلی دیگر، علاوه بر موارد مندرج در بند ۵۰، مبتنی بر ارزیابی موارد زیر است:

الف. ماهیت و قابلیت تبدیل به وجه نقد داراییها و اهمیت آنها در اغلب موارد به ارائه جداگانه سرقفلی و داراییهای ناشی از مخارج توسعه، داراییهای پولی و غیرپولی و داراییهای جاری و غیرجاری منجر می‌شود،
ب. کارکرد داراییها در واحد تجاری برای مثال به ارائه جداگانه داراییهای عملیاتی، موجودی مواد و کالا، حسابهای دریافتی و وجوه نقد منجر می‌شود

ج. مبالغ، ماهیت و زمانبندی پرداخت بدهیها برای مثال به ارائه جداگانه بدهیهای متضمن سود تضمین شده و بدون سود تضمین شده منجر و حسب مورد تحت عنوان بدهی جاری یا غیرجاری طبقه‌بندی می‌شود.

اطلاعاتی که در ترازنامه یا در یادداشتهای توضیحی افشا می‌شود

۵۵. واحد تجاری باید طبقات فرعی اقلام اصلی را که متناسب با عملیات واحد تجاری طبقه‌بندی شده است، در ترازنامه یا در یادداشتهای توضیحی افشا کند. در صورت لزوم، هر قلم فرعی باید برحسب ماهیت به اقلام فرعی تری طبقه‌بندی شود و مبالغ پرداختنی به/دریافتنی از واحد تجاری اصلی، سایر واحدهای تجاری گروه و سایر اشخاص وابسته باید جداگانه افشا شود.

۵۶. تعیین طبقات فرعی یادشده به الزامات استانداردهای حسابداری، اندازه، ماهیت و کارکرد اقلام مورد نظر بستگی دارد. در اتخاذ تصمیم نسبت به مبنای طبقه‌بندی فرعی اقلام، عوامل مندرج در بند ۵۴ نیز مورد استفاده قرار می‌گیرد.
موارد افشا در خصوص هر قلم با اقلام دیگر متفاوت است، برای مثال:

الف. داراییهای ثابت مشهود برحسب طبقات مندرج در استاندارد حسابداری شماره ۱۱ طبقه‌بندی می‌شود.
ب. اقلام دریافتنی به سرفصلهای حسابها و اسناد دریافتنی تجاری، سایر حسابها و اسناد دریافتنی، طلب از اعضای گروه و طلب از سایر اشخاص وابسته و غیره تفکیک می‌شود.
ج. موجودی مواد و کالا طبق استاندارد حسابداری شماره ۸ با عنوان حسابداری موجودی مواد و کالا، به طبقات فرعی از قبیل مواد اولیه، کالای در جریان ساخت، کالای ساخته شده، کالای خریداری شده برای فروش، مواد و کالای در راه و سایر موجودیها تفکیک می‌شود.
د. ذخایر به نحوی تفکیک می‌شود که ذخایر مرتبط با مزایای کارکنان و سایر اقلام را متناسب با عملیات واحد تجاری، به طور جداگانه نشان دهد.

ه. سرمایه و اندوخته‌ها به گونه‌ای تفکیک می‌شود که نمایانگر طبقات مختلف سرمایه پرداخت شده و اندوخته‌ها باشد.

۵۷. واحد تجاری باید موارد زیر را در ترازنامه یا در یادداشتهای توضیحی افشا کند:

الف. برای هر یک از طبقات سهام:

۱. تعداد سهام مصوب

۲. تعداد سهام منتشر شده و میزان سرمایه پرداخت شده

۳. ارزش اسمی هر سهم

۴. حقوق، مزایا و محدودیتهای مربوط

۵. سهام واحد تجاری که در مالکیت واحدهای تجاری فرعی و وابسته است.

ب. مبالغ دریافتی بابت افزایش سرمایه قبل از ثبت قانونی آن

ج. صرف سهام

د. ماهیت و موضوع هر یک از اندوخته‌ها

ه. مبالغ منظور شده در صورتهای مالی بابت سود سهام پیشنهادی.

واحدهای تجاری که به شکلی غیر از شرکت سهامی تشکیل شده‌اند، باید اطلاعاتی معادل با موارد پیشگفته را که نمایانگر تغییرات هر طبقه از حقوق مالکانه طی دوره بوده و حقوق، مزایا و محدودیتهای منضم به هر طبقه از حقوق مالکانه را افشا کند.

صورت سود و زیان

اطلاعاتی که در صورت سود و زیان ارائه می‌شود

۵۸. صورت سود و زیان باید حداقل حاوی اقلام اصلی زیر باشد:

الف. درآمدهای عملیاتی

ب. هزینه‌های عملیاتی

ج. سود یا زیان عملیاتی

د. هزینه‌های مالی

ه. سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی

و. مالیات بر درآمد

ز. سود یا زیان فعالیت‌های عادی

ح. اقلام غیرمترقبه

ط. سهم اقلیت

ی. سود یا زیان خالص.

علاوه بر موارد بالا، ممکن است به موجب سایر استانداردهای حسابداری، ارائه اقلام اصلی و جمعهای فرعی دیگری در صورت سود و زیان الزامی باشد یا برای ارائه عملکرد مالی واحد تجاری به نحو مطلوب ضرورت داشته باشد.

۵۹. آثار ناشی از فعالیتها، معاملات و رویدادهای مختلف واحد تجاری از نظر ثبات، مخاطره و قابلیت پیش‌بینی متفاوت است و افشای عناصر عملکرد به درک عملکرد مالی دوره و ارزیابی نتایج آتی کمک می‌کند. براین اساس صورت سود

و زیان حداقل دربرگیرنده اقلام اصلی مندرج در بند ۵۸ است. با این حال در صورت نیاز به تشریح بیشتر عناصر عملکرد یا در رعایت الزامات مندرج در سایر استانداردهای حسابداری می‌توان اقلام اصلی دیگری را در صورت سود و زیان ارائه یا شرح اقلام و ترتیب ارائه آنها را اصلاح کرد. برای این منظور عواملی مانند اهمیت، ماهیت و کارکرد اجزای مختلف تشکیل دهنده درآمدها و هزینه‌ها مدنظر قرار می‌گیرد.

۶۰. هزینه‌های عملیاتی باید برحسب کارکرد هزینه‌ها در واحد تجاری و در موارد خاص که انجام این امر مفید نباشد برحسب ماهیت هزینه‌ها، طبقه‌بندی و در صورت سود و زیان منعکس شود.

۶۱. به منظور برجسته کردن اجزای عملکرد مالی که ممکن است از نظر ثبات و قابلیت پیش‌بینی با یکدیگر متفاوت باشد، اقلام هزینه عملیاتی به طبقات فرعی‌تر تفکیک می‌شود. این اطلاعات به طریق مندرج در بند ۶۲ (براساس کارکرد هزینه) و در موارد خاص که انجام آن عملی یا مفید نباشد به طریق مندرج در بند ۶۳ (برحسب ماهیت هزینه) ارائه می‌شود.

۶۲. در روش طبقه‌بندی بر مبنای کارکرد هزینه که بعضاً روش بهای تمام‌شده فروش نامیده می‌شود، هزینه‌ها برحسب کارکرد به عنوان بخشی از بهای تمام‌شده فروش، توزیع یا اداری طبقه‌بندی می‌شود. این نحوه ارائه در مقایسه با روش طبقه‌بندی هزینه‌ها برحسب ماهیت، اطلاعات مربوط‌تری را در دسترس استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد، لیکن در این روش تخصیص مخارج به کارکردها می‌تواند اختیاری و نیازمند اعمال قضاوت قابل توجهی باشد.

۶۳. در روش طبقه‌بندی براساس ماهیت هزینه، اقلام هزینه برحسب ماهیت (نظیر استهلاک، مواد مصرفی، کرایه حمل، حقوق و دستمزد، تبلیغات) با یکدیگر جمع شده و در صورت سود و زیان منعکس می‌شود.

اطلاعاتی که در صورت سود و زیان یا در یادداشت‌های توضیحی افشا می‌شود

۶۴. هر واحد تجاری که هزینه‌های عملیاتی را بر حسب کارکرد طبقه‌بندی کند باید اطلاعات اضافی را درباره ماهیت هزینه‌ها شامل هزینه استهلاک و هزینه‌های پرسنلی، افشا کند.

۶۵. از آنجا که اطلاعات مربوط به ماهیت هزینه‌ها در پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی مفید است، چنانچه از روش طبقه‌بندی بر مبنای کارکرد هزینه استفاده شود، اقلام تشکیل‌دهنده هزینه‌ها برحسب ماهیت نیز افشا می‌شود.

۶۶. کلیه واحدهای تجاری که اوراق سهام آنها به عموم عرضه شده یا در جریان انتشار عمومی است باید عایدی هر سهم برای دوره تحت پوشش صورتهای مالی را در صورت سود و زیان یا در یادداشت‌های توضیحی افشا کنند.

۶۷. عایدی هر سهم از طریق تقسیم سود خالص بر تعداد سهام در تاریخ ترازنامه محاسبه می‌شود.

صورت سود و زیان جامع و تغییرات حقوق صاحبان سرمایه

۶۸. الزامات مربوط به نحوه ارائه صورت سود و زیان جامع و تغییرات حقوق صاحبان سرمایه و موارد افشای مربوط در استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی تشریح شده است.

صورت جریان وجوه نقد

۶۹. الزامات مربوط به نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد و موارد افشای مربوط، در استاندارد حسابداری شماره ۲ با عنوان صورت جریان وجوه نقد تشریح شده است. طبق استاندارد مذکور، اطلاعات مربوط به جریانهای نقدی، مبنایی را برای ارزیابی توان واحد تجاری در ایجاد وجه نقد و نیاز واحد تجاری در استفاده بهینه از جریانهای نقدی فراهم می‌آورد که برای استفاده کنندگان صورتهای مالی مفید است.

یادداشتهای توضیحی

ساختار

۷۰. اطلاعات زیر باید در یادداشتهای توضیحی واحد تجاری افشا شود:

الف. تصریح اینکه صورتهای مالی براساس استانداردهای حسابداری تهیه شده است
 ب. رویه‌های حسابداری اعمال شده درخصوص معاملات و رویدادهای با اهمیت
 ج. مواردی که افشای آنها طبق استانداردهای حسابداری الزامی شده و در بخش دیگری از صورتهای مالی ارائه نشده است

د. موارد دیگری که در صورتهای مالی اساسی ارائه نشده است، لیکن افشای آنها برای ارائه مطلوب ضرورت دارد.
 ۷۱. یادداشتهای توضیحی باید به نحوی منظم ارائه شود. هر قلم مندرج در ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد باید به یادداشتهای توضیحی مربوط عطف داده شود.
 ۷۲. یادداشتهای توضیحی شامل اطلاعات تشریحی و جزئیات بیشتری از اقلام منعکس شده در صورتهای مالی اساسی است ضمن اینکه اطلاعات دیگری از قبیل بدهیهای احتمالی و تعهدات را ارائه می‌کند. این یادداشتهای شامل موارد افشای الزامی یا توصیه شده براساس استانداردهای حسابداری یا سایر موارد افشاست که برای دستیابی به ارائه مطلوب ضرورت دارد.

۷۳. برای کمک به درک صورتهای مالی و مقایسه آن با صورتهای مالی واحدهای تجاری دیگر، یادداشتهای توضیحی عموماً به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

الف. تصریح اینکه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است
 ب. مبنا یا مبانی اندازه‌گیری و رویه‌های حسابداری مورد استفاده
 ج. اطلاعات تکمیلی درباره اقلام ارائه شده در صورتهای مالی اساسی به ترتیب صورتهای مالی و به ترتیب اقلام اصلی ارائه شده در آنها

د. سایر موارد افشا، شامل:

۱. بدهیهای احتمالی، تعهدات و سایر اطلاعات مالی

۲. اطلاعات غیرمالی.

افشای رویه‌های حسابداری

۷۴. موارد زیر باید در بخش اهم رویه‌های حسابداری یادداشتهای توضیحی تشریح شود:

- الف. مبنا یا مبانی اندازه‌گیری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی
- ب. کلیه رویه‌های حسابداری لازم برای درک مناسب صورتهای مالی.
- ۷۵. علاوه بر رویه‌های حسابداری خاص بکار رفته در تهیه صورتهای مالی، آگاهی از مبنا یا مبانی اندازه‌گیری مورد استفاده در تهیه این صورتهای (بهای تمام شده یا ارزش جاری) برای استفاده‌کنندگان مهم است. چنانچه در تهیه صورتهای مالی بیش از یک مبنا یا اندازه‌گیری بکار گرفته شود (برای مثال در مواردی که برخی از داراییهای ثابت مشهود تجدید ارزیابی می‌شود) مشخص کردن آن دسته از داراییها و بدهیهایی که هر یک از مبانی اندازه‌گیری در مورد آنها بکار رفته است، کفایت می‌کند.

۷۶. افشای یک رویه حسابداری، بستگی به این دارد که آیا افشای آن به استفاده‌کنندگان جهت درک نحوه انعکاس معاملات و سایر رویدادها در عملکرد مالی و وضعیت مالی کمک می‌کند یا خیر. رویه‌های حسابداری که ممکن است واحد تجاری ارائه آنها را مد نظر قرار دهد، شامل موارد زیر است، اما محدود به آنها نیست:

الف. شناخت درآمد عملیاتی

ب. اصول تلفیق صورتهای مالی، شامل واحدهای تجاری فرعی و وابسته

ج. ترکیب واحدهای تجاری

د. مشارکتهای خاص

ه. داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود

و. احتساب مخارج تأمین مالی و سایر مخارج به عنوان بهای تمام‌شده دارایی

ز. پیمانهای بلندمدت

ح. سرمایه‌گذاری در املاک

ط. سرمایه‌گذاریها

ی. اجاره‌ها

ک. مخارج تحقیق و توسعه

ل. موجودی مواد و کالا

م. مالیاتها

ن. ذخایر

س. مزایای پایان خدمت کارکنان

ع. تسعیر ارز

ف. کمکهای بلاعوض دولت.

سایر استانداردهای حسابداری، افشای رویه‌های حسابداری بسیاری از این موضوعات را الزامی کرده است.

۷۷. حتی اگر مبالغ منعکس شده در صورتهای مالی دوره جاری و دوره(های) قبل در رابطه با اعمال یک رویه حسابداری خاص فاقد اهمیت کافی باشد، ممکن است افشای رویه حسابداری مربوط از اهمیت برخوردار باشد. همچنین لازم است در مواردی که در رابطه با یک موضوع، راه کار خاصی در استانداردهای حسابداری ارائه نشده لیکن بر اساس مفاد بند ۱۹ یک رویه حسابداری انتخاب و بکار گرفته شده است، رویه مزبور افشا شود.

سایر موارد افشا

۷۸. واحد تجاری باید موارد زیر را نیز در یادداشتهای توضیحی افشا کند:

الف. اقامتگاه و شکل حقوقی واحد تجاری، کشور محل فعالیت آن و نشانی مرکز ثبت شده (یا محل اصلی فعالیت چنانچه متفاوت از کشور محل ثبت باشد)

ب. شرحی از ماهیت عملیات واحد تجاری و فعالیتهای اصلی آن

ج. نام واحد تجاری اصلی و واحد تجاری اصلی نهایی گروه

د. تعداد کارکنان در پایان دوره یا میانگین تعداد آنها طی دوره.

تاریخ اجرا

۷۹. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۸۰. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱ با عنوان نحوه ارائه صورتهای مالی نیز رعایت می‌شود.

جمع بندی و نتیجه گیری

استانداردهای حسابداری مجموعه‌ای از قواعد و رهنمودهایی هستند که برای گزارش‌دهی دقیق و قابل اعتماد درباره وضعیت مالی یک سازمان یا شرکت تعریف شده‌اند. این استانداردها به منظور افزایش شفافیت و مقایسه‌پذیری اطلاعات مالی میان سازمان‌ها و تسهیل ارزیابی عملکرد مالی ایجاد گردیده‌اند. پیروی از این استانداردها به تصمیم‌گیری بهتر سرمایه‌گذاران و ذینفعان کمک می‌کند و به کاهش امکان تقلب و اشتباهات مالی می‌انجامد. استانداردهای حسابداری می‌توانند بر اساس اصول یا یک سری قواعد جزئی تدوین شوند. طرفداران رویکرد تدوین استاندارد بر اساس اصول معتقدند، استانداردهای مبتنی بر اصول، امکان قضاوت‌های حرفه‌ای را به حسابداران داده و نتیجه‌ی آن داشتن استانداردهای ساده‌تر و شفاف‌تر است. طرفداران رویکرد تدوین استاندارد بر اساس قواعد معتقدند، استانداردهای مبتنی بر اساس اصول، قابلیت مقایسه‌ی اطلاعات مالی را از بین می‌برند، اما استانداردهای مبتنی بر قواعد باعث افزایش قابلیت

مقایسه‌ی اطلاعات مالی، کاهش دعاوی حقوقی احتمالی علیه حسابداران و کاهش مدیریت سود می‌شود. سودمندی اطلاعات با تدوین استانداردها، بیشتر شده و امکان همسویی بین المللی را فراهم می‌آورد.

منابع و مآخذ

اکرمی، سیدرحمت الله؛ خدابخشی، هادی؛ جباری، مهرداد؛ فضیلت، فرهاد. (۱۳۹۴). بررسی جایگاه و نقش نظارتی ذیحساب در نظام مالی و محاسباتی کشور از دیدگاه مسئولین دستگاههای اجرایی، دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۱(۲)، ۹-۱۸.

اکرمی، سیدرحمت الله؛ فعال قیومی، علی؛ قدیریان ارانی، محمدحسین. (۱۳۹۶). گذار از حسابداری نقدی به تعهدی در بخش عمومی: دوره زمانی مورد نیاز، دو فصلنامه حسابداری، ۳(۲)، ۹-۱۸.

دولتی الماسی، حسن؛ غلامپور، سیدمهدی. (۱۳۸۸). نقش قوانین و مقررات محاسباتی و سیستم حسابداری تعهدی در ارتقای ظرفیت پاسخگویی، مدیریت کسب و کار، ۱(۲)، ۴۴-۲۵.

باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۳۱)، ۹۷-۱۰۳.

Aggarwal, R. & Goodell, J.W. (2014). "National cultural dimensions in finance and accounting scholarship: An important gap in the literatures?", Journal of Behavioral and Experimental Finance, 1, 1-12.