

# موضوع : تشریح استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی (IFRS)



دوره آموزشی مدیریت مالی و مسابداری  
دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

ارائه کننده : غلامرضا شجری  
۱۲ اسفند ماه ۱۳۹۶



# شناسنامه

تولد اولیه	ژوئن ۱۹۷۳ با نام کمیته استانداردهای حسابداری بین المللی (IASB) با حضور نمایندگان تدوین استانداردهای حسابداری ۹ کشور (بریتانیا، استرالیا، کانادا، امریکا، ژاپن، فرانسه، آلمان، مکزیک و هلند) در لندن راه اندازی شد.
تجدید ساختار	۱ آوریل ۲۰۰۱ به نام بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی تغییر یافت و هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری (IASB) تشکیل شد
شخصیت حقوقی	سازمان غیر انتفاعی با هیئت امنای ۲۲ نفری
پذیرندگان	۱۵۰ کشور جهان
زبان رسمی	انگلیسی
سایت رسمی	<a href="http://www.ifrs.org">www.ifrs.org</a>



## IFRS در بورس های جهان

120	الزام به استفاده از IFRS
6	الزام به استفاده برای برخی واحدهای تجاری
24	مجاز شمردن IFRS
150	جمع



# IFRS

زبان مشترک برای جهانی سازی فعالیت‌های مالی  
است

## اهداف این استانداردها

ایجاد مجموعه ای واحد با کیفیت بالا، فهم پذیر، لازم الاجرا و جهانی  
ترویج استفاده از بکارگیری دقیق این استاندارد  
توجه به نیازهای استفاده کنندگان بویژه در اقتصادهای در حال توسعه و  
کوچک و متوسط  
هم گرایی با ارائه راهکارهای با کیفیت بالا در جهت منافع عمومی



ویژگی های اساسی IFRS

اهمیت به ترازنامه

تاکید به ارزش منصفانه

تمرکز بر نیاز استفاده کنندگان

رویکرد مبتنی بر اصول و تاکید بر تفاسیر و

بکارگیری اصول





در حال حاضر دو مجموعه استاندارد حسابداری در دنیا در حال اجرا است که توسط **FASB** هیات استانداردهای حسابداری مالی مستقر در آمریکا و **IASB** هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی مستقر در انگلستان وضع شده‌اند. در ارتباط با اینکه چه موقع و به چه نحو این استانداردها با هم یکی می‌شوند هنوز تصمیمی اتخاذ نشده است، اما این احتمال قالب است که IFRS، به عنوان استاندارد جهانی، با اعمال پاره‌ای از تغییرات، متناسب با هر کشور انتخاب شود. **هدف نهایی** هر دو فرآیند هماهنگ‌سازی و همگرایی استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بین‌المللی در دستیابی به مقایسه پذیری بین‌المللی در گزارشگری مالی است که هر دو فرآیند در طول زمان انجام شده است



دموکراسی

نظارت

شفافیت



## • مزایای اجرای IFRS

• شفافیت و در نتیجه قابلیت نظارت

• قابلیت مقایسه

• پاسخگو بودن

• اعتماد سازی

• تامین مالی خارجی با سود تضمین شده کمتر و جذب سرمایه گذاری خارجی

• ثبت واحدهای تجاری ایرانی در بورسهای بین المللی

• بهبود تعامل واحدهای تجاری ایرانی با واحدهای تجاری خارجی

• کمک به شناسایی فرصت ها و تهدیدها

• تشخیص بهینه منابع

• کمک به قانونگذار

• بالا رفتن کارایی اقتصاد

• کیفیت سود

• سایر پیامدهای مثبتی همچون کاهش هزینه های تلفیق و تسهیل بکارگیری فناوریهای بین المللی نظی  
ر زبان گزارشگری توسعه پذیر (XBRL) و امکان تشکیل بورسهای جهانی و .....





## • از اصلی ترین چالشهای اجرای IFRS

- کسب دانش و تخصص که افزایش هزینه را در بر دارد
- ناهماهنگی استانداردهای IFRS با قوانین و مقررات
- مشکلات بکارگیری ارزشهای منصفانه
- نیاز به تغییرات قوانین ( بویژه قوانین مالیاتی )
- مشکلات حفظ منافع تمامی گروه های ذینفع
- هزینه های تغییر مکرر استانداردها
- سایر مباحث ( شرایط اقتصادی و سیاسی متفاوت )



## • آشنایی کلی با استانداردهای حسابداری ایران

- تدوین استانداردهای حسابداری در ایران از سال 1367 بعهدہ سازمان حسابرسی نهادہ شدہ است
- از ابتدای سال 1380 اجرای استانداردهای مصوب شدہ را الزامی نموده است .
- مبنای اولیه تدوین استانداردهای حسابداری همان استانداردهای بین المللی می باشد کہ بہ همین خاطر در انتهای ہر یک از استانداردهای حسابداری ایران بندی با عنوان « مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری » درج شدہ است .



## آشنایی کلی با استانداردهای بین المللی گزارشگری

با اوج گیری بحث جهانی شدن و توسعه بازارهای سرمایه بحث ایجاد یک زبان بین المللی گزارشگری مالی شدت گرفت که در همین راستا در سال 1973 کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری ( IASC ) شکل گرفت؛ که تا پایان عمر خود استانداردهای بین المللی حسابداری شماره 1 تا 41 را تدوین نمود . سپس این کمیته جهت افزایش استقلال خود در استانداردگذاری جای خود را به هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری ( IASB ) داد؛ که این هیئت از سال 2001 تا سال 2016 به تدوین استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی شماره 1 تا 16 و بیش از 20 بیانیه تفسیرهای مربوط با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی اقدام نموده است.

با این وصف :

عملا استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی شامل چهار مجموعه استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی  
تفسیرهای کمیته استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی  
استانداردهای بین المللی حسابداری  
تفسیرهای کمیته مباحث نوظهور ( SIC )  
می باشد.



# رویکردهای پذیرش استانداردهای بین المللی

پذیرش یکباره		برای کشورهایی که مرجع تدوین استاندارد ندارند مثل کویت
پذیرش با تاخیر	رویکرد هماهنگ سازی	استاندارد ملی حفظ میشود و در طی زمان با استاندارد بین المللی هماهنگ می شویم
	رویکرد پذیرش تصویبی	استانداردهای بین المللی وارد ساختار استانداردهای ملی می شود .



## گروه 1 : استانداردهای بین المللی که تقریباً با استانداردهای ملی مطابقت دارد (2 مورد)

عنوان فارسی	استاندارد			
	ملی ایران	بین المللی		
		IFRS	IAS	شماره
قراردادهای پیمانکاری	9		IAS	11
طرحها و مزایای بازنشستگی	27		IAS	26



## گروه 2 : استاندارد های بین المللی که معادل ملی ندارد (16مورد )

عنوان فارسی	استاندارد			
	ملی ایران شماره	بین المللی		
		IFRS	IAS	شماره
پذیرش IFRS برای اولین بار		IFRS		1
پرداخت مبتنی بر سهام		IFRS		2
قراردادهای بیمه		IFRS		4
اکتشافات و ارزیابی منابع معدنی		IFRS		6
ابزارهای مالی : موارد افشا		IFRS		7
مالیات بر در آمد			IAS	12
گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم بسیار بالا			IAS	29
ابزارهای مالی : شناسایی و اندازه گیری			IAS	32
ابزارهای مالی : شناسایی و اندازه گیری			IAS	39
سرمایه گذاری در املاک			IAS	40
ابزارهای مالی		IFRS		9
صورت های مالی تلفیقی		IFRS		10
ترتیبیات مشترک		IFRS		11
موارد افشا منافع در سایر واحدهای تجاری		IFRS		12
اندازه گیری ارزش منصفانه		IFRS		13
حسابهای معوق قانونی		IFRS		14





### گروه 3 : استاندارد های بین المللی که تجدید نظر شده اند (26مورد )

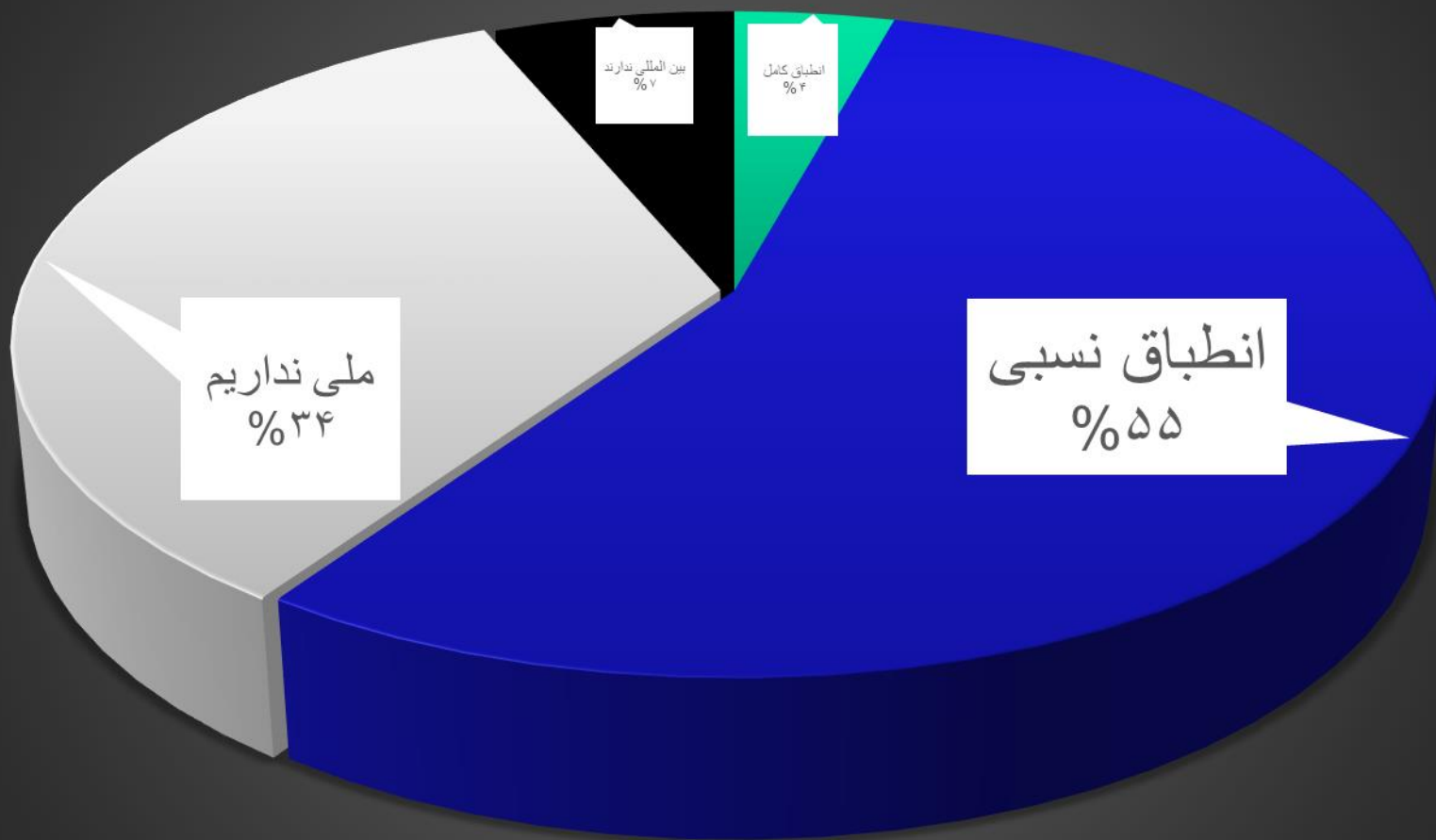
عنوان فارسی	استاندارد			
	ملی ایران شماره	بین المللی		
		IFRS	IAS	شماره
منافع در مشارکتهای خاص	23		IAS	31
حسابداری سرمایه گذاری ها	15		IAS	25
ترکیبهای تجاری	19	IFRS		3
قسمتهای عملیاتی	25	IFRS		8
	1		IAS	1
موجودی مواد وکالا	8		IAS	2
رویه های حسابداری ، تغییرات در بر آوردهای حسابداری و اشتباهات	6		IAS	8
اجاره ها	21		IAS	17
مزایای کارکنان	33		IAS	19
هزینه های استقراض	13		IAS	23
موارد افشای اشخاص وابسته	12		IAS	24
داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و متوقف شده	31	IFRS		5
صورت جریان وجه نقد	2		IAS	7
رویدادهای بعد از دوره گزارشگری	5		IAS	10
اموال ، ماشین آلات و تجهیزات	11		IAS	16
در آمد مالیاتی	3		IAS	18
حسابداری کمکهای بلاعوض دولت و موارد افشای کمکهای دولت	10		IAS	20
اثرات تغییر در نرخ ارز	16		IAS	21
صورت های مالی تلفیقی و جداگانه	18		IAS	27
سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته	20		IAS	28
سود هر سهم	30		IAS	33
گزارشگری مالی میان دوره ای	22		IAS	34
کاهش ارزش داراییها	32		IAS	36
نخایر، بدهی های احتمالی و داراییهای احتمالی	4		IAS	37
داراییهای نامشهود	17		IAS	38
فعالیت های کشاورزی	26		IAS	41



## گروه 4 : استاندارد های ملی که معادل بین المللی ندارند(3مورد )

عنوان فارسی	استاندارد			
	ملی ایران	بین المللی		
		IFRS	IAS	شماره
گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری	24			
فعالیت های ساخت املاک	29			
فعالیت های بیمه عمومی	28			

## مطابقت استاندارد ملی ایران با استانداردهای بین المللی



■ بین المللی ندارند   ■ ملی نداریم   ■ انطباق نسبی   ■ انطباق کامل



صورت‌های مالی تهیه شده بر اساس IFRS چه زمانی به عنوان صورت‌های مالی برای اولین بار واحد تجاری تلقی می‌شود

- 1- برای پایان دوره باشد نه میان دوره
  - 2- تا الان IFRS نداده باشد .
  - 3- تا الان صورت‌های مالی اخیر خود را بر اساس استاندارد ملی خود تهیه کرده در حالی که با استانداردهای IFRS در تمام جوانب سازگاری ندارد .
  - 4- صورت‌های مالی اخیر خود را بر اساس IFRS تهیه کرده و لیکن به طور صریح و شفاف افشاء نکرده که IFRS است
  - 5- صورت‌های مالی اخیر خود را از برخی جنبه ها ( نه تمام الزامات ) بر اساس IFRS تهیه کرده و با بیانی صریح و شفاف این موضوع را افشاء نموده باشد .
  - 6- صورت‌های مالی اخیر خود را بر اساس IFRS تهیه ولی برای تصمیم‌گیری داخلی بوده و انتشار برون سازمانی نداشته .
- توجه : یک بار می‌شود از الزامات و معافیت اولین پذیرش استفاده کرد اگر وقفه چند دور ه ای در تهیه آن ایجاد شود دیگر برای بار دوم امکان استفاده از الزامات و معافیت‌های اولی ن پذیرش میسر نیست.



## انواع ابزارهای مالی instrument

ابزارهای سرمایه ای (مالکیتی) ابزارهای استقراضی (بدهی) ابزارهای مشتقه (به طور روزافزون پیچیده تر و متنوع تر می شوند)  
ابزارهای ترکیبی. (به طور روزافزون پیچیده تر و متنوع تر می شوند)

### دارائی های مالی

دارائی های مالی (در مقابل دارائی های حقیقی) به عنوان دارائی های نامشهود طبقه بندی می شوند. در قالب ابزار سرمایه ای (مالکیتی) یا ابزار استقراضی (بدهی) تامین مالی می شود. افراد با دریافت انواع اوراق سهام یا انواع اوراق قرضه صاحب بخشی از سرمایه ی شرکت ها و عواید حاصل از فعالیت شرکت ها می شوند

این دارائی ها به سه گروه طبقه بندی می شوند:

**گروه اول:** بدهی ای که ادعای مقابل آن ثابت است. صاحب بدهی (دارنده اوراق) از سود، مبلغ ثابتی را مطالبه می کند که از این رو این ابزار را " ابزار با درآمد ثابت" می نامند.

**گروه دوم:** صاحب سرمایه (دارنده سهام یا سهامدار) از سود، مانده را مطالبه می کند. به عبارت دیگر، پس از پرداخت به دارندگان ابزار بدهی، مبلغی بر مبنای عایدات به دارنده این دارائی می پردازد.

**گروه سوم:** برخی از اوراق بهادار آمیزه ای از هر دو گروه را مطالبه می کنند و ابزار مالی در اختیار آنها دو زیستی یا دو رگه نامیده می شود؛ " سهام ممتاز " و " اوراق قرضه قابل تبدیل " از این گروه هستند.

علاوه بر این سه گروه، دارائی های مالی دیگری نیز وجود دارند که مشتق شده از سه گروه دارائی های مالی که ذکر شد، هستند. برای نمونه، در برخی از قراردادهای طرف قرارداد یا ناچار است و یا این حق را دارد که یک دارائی مالی را در زمانی در آینده بخرد یا بفروشد. بهای این گونه قراردادهای از بهای آن دارائی مالی، گرفته شده است؛ از این رو این قراردادهای را " اوراق مشتقه " می نامند. این ابزارها امکان کنترل ریسک سقوط ارزش بازار دارائی های مالی (اوراق سهام و اوراق قرضه) یا امکان مقابله با خطر انتشار (عدم به فروش رسیدن اوراق بهادار در عرضه به مردم) را به ناشر اوراق و سرمایه گذار می دهد.

همچنین، اوراق مشتقه ای وجود دارند که مجموعه ای از قراردادهای آتی و قراردادهای اختیار معامله هستند؛ این اوراق عبارتند از: " قراردادهای معاوضه"، " قراردادهای سقف" و " قراردادهای کف". بطور کلی، قراردادهای مشتقه، راهی کم هزینه برای مهار کردن برخی خطرهای عمده در اختیار ناشر اوراق و سرمایه گذار قرار می دهد





## مهمترین انواع ریسک

ریسک اعتباری : احتمال عدم برگشت اصل و فرع تسهیلات اعطا شده به مشتریان.  
ریسک بازار : احتمال خطا در پیش بینی های حاصل از نوسانات نرخ ها در بازار  
(نرخ بهره ، نرخ ارز ، قیمت ) می باشد .

ریسک نقدینگی (ریسک واسطه گری): احتمال عدم توان بانک برای اعطای  
تسهیلات و یا پرداخت به موقع دیون (سپرده ها ) همچنین عدم هماهنگی بین  
سررسید پرداخت ها و دریافت ها

ریسک عملیاتی : احتمال ایجاد مشکل در عملیات و فعالیت های بانک (نظیر ایجاد  
نقص در سیستم های کامپیوتری، سوء استفاده و تقلب در اسناد بانکی ، خطاهای  
انسانی و . . . )

### سایر ریسکهای مترتب بر نظام بانکی

ریسک تمرکز Concentration Risk ریسک کشوری Country Risk ریسک  
شهرت Reputation Risk ریسک حقوقی Legal Risk ریسک تسویه Settlement  
Risk ریسک نرخ بهره Risk Interest Rate ریسک نرخ ارز Risk  
Exchange Foreign ریسک فناوری Information ریسک وام به اشخاص وابسته  
Connected Lending Technology Risk ریسک وام به اشخاص وابسته  
...و Risk





## مراحل تهیه نخستین صورتهای مالی طبق IFRS

۱- تهیه صورت و ضیعت مالی آغازین

۲- بکارگیری آخرین نسخه استانداردهای IFRS لازم الاجراء ( به جز موارد افشا و معافیت‌های اختیاری ) و تسری این استانداردها به گذشته

۳- به کارگیری موارد استثنا در تسری به گذشته تعیین معافیت‌های اختیاری به منظور تسری به گذشته

۴- شناسایی داراییها و بدهیها طبق الزامات استانداردهای IFRS ، قطع شناخت برای داراییهای که طبق IFRS واجد شرایط شناخت نیستند و طبقه بندی و اندازه گیری داراییها و بدهیها . طبق IFRS .

۵- منظور نمودن تعدیلات حاصل از بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به سود انباشته ( یا حسب مورد ، بخش دیگری از حقوق مالکان ) در تاریخ گذار ، به استثناء موارد مرتبط با تجدید طبقه بندی

۶- تهیه حداقل ۳ صورت و ضیعت مالی / ۲ صورت طبق IFRS برای هر یک از صورتهای سود و زیان جامع ، صورت سود و زیان ، صورت جریان وجوه نقد / صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام ،

۷- ارائه ( اختیاری ) خلاصه های تاریخی از اطلاعات منتخب ( غیر IFRS ) برای دوره های پیش از تاریخ گذار

۸- افشای موارد الزامی IFRS طبق استاندارد یک ، از جمله توضیح درباره گذار به IFRS و موارد افشای مرتبط با صورت تطبیق استاندارد ملی و IFRS

# معافیت ها در پذیرش اولیه تاریخ گذار

اگر انجام شده باید افشا شود. ( چرا اختیاری ؟ چون هزینه تسری دارد )

ترکیبهای تجاری، پرداخت های مبتنی بر سهام، بهای تمام شده مفروض، قراردادهای بیمه ، اجاره ها ، تفاوت های انباشته تسعیر ارز، سرمایه گذاری در واحدهای فرعی ، وابسته و مشارکت های خاص، دارایی ها و بدهی های واحدهای فرعی وابسته و مشارکت های خاص، ابزارهای مالی ترکیبی، طبقه بندی ابزارهای مالی شناسایی شده قبلی، ذخائر مربوط به برچیدن دارایی، توافق های امتیاز ارائه خدمات ، مخارج تامین مالی، داراییهای دریافتی از مشتریان ، تسویه ی بدهی های مالی با ابزارهای مالکانه، تورم حاد، مشارکت ها ، مخارج باطله برداری معادن سطحی در مرحله تولید و معافیت های کوتاه مدت از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی می باش

معافیت

اختیاری

(دوست داشتنی به گذشته تسری بده

معافیت

اجباری

(نباید به گذشته تسری بدی )

۱ - بر آوردها را نباید به گذشته تسری داد( مگر اینکه شرایط عینی و یا غلط بودن برآورد ها ما را مجاب به تسری به گذشته کند )

۲ - قطع شناخت دارائی ها و بدهی های مالی ( ابزار های مالی )

۳-مصون سازی ( ابزارهای مالی )

۴- منافع فاقد کنترل

1.

بحث تلفیقی

2.

سود جامع متعلق به اصلی و اقلیت است

3.

الزامات مربوط به عدم از دست دادن کنترل در

واحد فرعی برغم تغییر در میزان مالکیت واحد

اصلی

4.

الزامات مربوط به از بین رفتن حق کنترل در

واحد فرعی

۵-ابزارهای مشتقه تعییه شده

۶-طبقه بندی و اندازی گیری دارایی های مالی

## متمم‌های اختیاری در تسری به گذشته

قراردادهای بیمه

بهای تمام شده  
مفروض

پرداخت مبتنی  
بر سهام

مشارکته‌ها

سرمایه‌گذاری در  
واحدهای فرعی، وابسته  
و مشارکتهای خاص

تفاوت‌های انباشته  
تسعیر ارز

توافقات امتیاز  
ارایه خدمات

ذخایر مربوط به  
برچیدن دارایی

طبقه‌بندی ابزارهای  
مالی شناسایی شده  
قبلی

تورم حاد

تسویه بدهی‌های  
مالی با استفاده از  
ابزارهای مالکانه

دارایی‌های دریافتی  
از مشتریان

دارایی‌ها و بدهی‌های  
واحدهای فرعی، وابسته و  
مشارکتهای خاص

معافیت‌های  
کوتاه‌مدت از  
IFRS





برآوردهایی که شرکت در تاریخ گذار انجام می دهد،  
باید طبق برآوردهای قبلی باشد، مگر اینکه :

انجام تعدیل بابت انعکاس هر گونه  
تفاوت در رویه های حسابداری ضرورت  
داشته باشد.

شواهد عینی نشان دهد که آن  
برآوردها نادرست بوده است.

قاعده فوق در خصوص اطلاعات مقایسه ای ارایه شده در نخستین صورت های مالی طبق IFRS نیز کاربرد دارد.



# مجموعه کامل صورتهای مالی بر طبق IFRS

- صورت وضعیت مالی
- صورت سود و زیان جامع (یکپارچه و یا جداگانه)
- صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام
- صورت جریان وجه نقد





## یادداشتهای توضیحی همراه می بایست شامل موارد زیر است

- الف ) تصریح اینکه صورتهای مالی طبق استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی تهیه شده است .
- ب ) خلاصه ای از رویه های حسابداری با اهمیت بکار گرفته شده .
- ج ) اطلاعاتی که افشای آن توسط استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی الزامی است ولی در بخش دیگری از صورتهای مالی ارائه شده است .
- د ) اطلاعاتی که در صورتهای مالی ارائه شده اما برای فهم صورتهای مالی ، اطلاعات مربوط تلقی می شود .
- تاریخ تغییر به استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ، تاریخ شروع اولین دوره ای است که اطلاعات مقایسه ای آن به نحو کامل ارائه نشده است .



# مثلاً واحدهای تجاری صورتهای مالی خود را برای دوره مالی منتهی به ۱۳۹۵/۱۲/۳۰ می خواهد ارائه دهد

استاندارد ملی ایران	IFRS	نخستین تاریخ گزارشگری طبق IFRS	آغاز نخستین تاریخ گزارشگری طبق IFRS در 1/1/94	تاریخ گذار به IFRS
ترازنامه	صورت وضعیت مالی	1395/12/30	1394/12/29	1394/01/01
صورت سود و زیان صورت سود و زیان جامع	صورت سود یا زیان جامع	سال 1395	سال 1394	
صورت جریان وجه نقد	صورت جریان وجوه نقد	سال 1395	سال 1394	
صورت سود و زیان انباشته	صورت تغییرات در حقوق مالکانه	سال 1395	سال 1394	



مقایسه استانداردهای

ملی

( IFRS بین المللی )

( GAAP آمریکا )



## ۱. مقایسه مفاهیم نظری گزارشگری مالی

### ۱. کاربردهای اصلی مفاهیم نظری:

ایران:

- کمک به تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری در استاندارد گذاری هماهنگ
- کمک به حل و فصل مسایلی که در مورد آنها استاندارد خاصی ارائه نشده است

**IFRS:**

- کمک به تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری در استاندارد گذاری هماهنگ
- کمک به حل و فصل مسایلی که در مورد آنها استاندارد خاصی ارائه نشده است

**GAAP:**

- کمک به تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری در استاندارد گذاری هماهنگ

### ۲. استفاده کنندگان عمده صورتهای مالی:

GAAP	IFRS	ایران
سرمایه گذاران	سرمایه گذاران	سرمایه گذاران
وام دهندگان	وام دهندگان	-
سایر اعتباردهندگان	سایر اعتباردهندگان	-



### ۳. ویژگیهای کیفی

GAAP	IFRS	ویژگی بیان صادقانه	ایران	ویژگی قابل اتکا بودن
بی طرفی	بی طرفی		بیان صادقانه	
عاری از خطا	عاری از خطا		بی طرفی	
کامل بودن	کامل بودن		احتیاط	
			کامل بودن	

### ۴. عناصر صورتهای مالی:

تعریف دارایی:

ایران	بین المللی و امریکا
حقوق نسبت به منافع اقتصادی آتی یا سایر راههای دستیابی مشروع به آن منافع که در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته به کنترل واحد تجاری درآمده است.	یک منبع دارای منافع اقتصادی آتی که در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته به کنترل واحد تجاری درآمده است.



## ۲. مقایسه صورتهای مالی اجزای صورتهای مالی:

GAAP	IFRS	ایران
ترازنامه	صورت وضعیت مالی	ترازنامه
صورت سود و زیان	صورت سود و زیان	صورت سود و زیان
صورت سود و زیان جامع	صورت سود و زیان جامع	صورت سود و زیان جامع
صورت جریان وجوه نقد	صورت جریان وجوه نقد	صورت جریان وجوه نقد
صورت تغییرات حقوق صاحبان سرمایه	صورت تغییرات حقوق صاحبان سرمایه	-

### موارد افتراق مربوط به ترازنامه

براساس استانداردهای بین المللی ارایه صورت وضعیت مالی به تاریخ ابتدای دوره مقایسه ای ضروری می باشد.  
در ایران ترازنامه به شکل T ارائه می شود اما در استانداردهای بین المللی و آمریکا به شکل گزارشی ارائه می شود.





## • ادامه موارد افتراق مربوط به ترازنامه

• براساس استانداردهای ایران داراییها و بدهیهای جاری قبل از داراییها و بدهیهای غیرجاری می آیند در صورتی که طبق استان دارهای بین المللی و آمریکا ابتدا داراییها و بدهیهای غیرجاری می آید.

• حقوق صاحبان سهام در ایران و آمریکا بعد از بدهیها می آید اما در استانداردهای بین المللی قبل از بدهیها می آید.

• تعریف دارایی جاری طبق استانداردهای بین المللی و آمریکا :

یک دارایی زمانی باید بعنوان دارایی جاری طبقه بندی شود که یکی از شرایط زیر را داشته باشد:

1. طی چرخه عملیاتی معمول، انتظار رود به وجه نقد یا دارایی دیگری با قابلیت نقدینگی بالا تبدیل شود یا قصد فروش یا مصرف آن وجود داشته باشد.

2. وجه نقد یا معادل وجه نقدی باشد که استفاده از آن محدود نشده باشد.

3. دارایی اساسا به هدف تجاری نگهداری شود.

4. انتظار رود طی 12 ماه پس از دوره گزارشگری به وجه نقد یا دارایی دیگر با قابلیت نقدینگی بالا تبدیل شود.

در صورتی که در استاندارد شماره 14 ایران تنها دارای شروطی نسبتا مشابه با مورد 1 و 2 است.

به طور مثال اگر سرمایه گذاری با هدف تجاری تحصیل گردد این سرمایه گذاری، طبق استانداردهای بین المللی و آمریکا به

عنوان دارایی جاری تحت هر شرایطی منعکس می شود.



## موارد افتراق مربوط به صورت سود و زیان

براساس استاندارد ایران به استثنای هزینه های عملیاتی که باید بر مبنای کارکرد (روش بهای تمام شده) طبقه بندی گردد، سایر اقلام هزینه می تواند بر حسب ماهیت یا کارکرد طبقه بندی شود. در حالی که در استانداردهای بین المللی و آمریکا همه اقلام هزینه می تواند بر حسب ماهیت یا کارکرد طبقه بندی شود.

برخلاف استانداردهای ایران در استانداردهای بین المللی و آمریکا، ارائه سود عملیاتی الزامی نیست و به جای آن می توان از سود قبل از بهره و مالیات استفاده نمود.

مبلغ نهایی صورت سود و زیان در ایران سود (خالص می باشد اما در استانداردهای بین المللی از اصطلاح سود و زیان **profit or loss**) و در اصول حسابداری آمریکایی از اصطلاح درآمد خالص یا زیان خالص (**net income or net loss**) استفاده می شود.

براساس استانداردهای حسابداری ایران و بین المللی گزارش اقلام غیرمترقبه ممنوع است که در اصول حسابداری پذیرفته همگانی آمریکا به طور جداگانه گزارش می شود.

## موارد افتراق مربوط به صورت سود و زیان جامع

براساس استاندارد ایران صورت سود و زیان جامع شامل ۱. سود یا زیان خالص دوره ۲. سایر درآمدها و هزینه های شناسایی شده و ۳. تعدیلات سنواتی می باشد. که بر طبق استانداردهای بین المللی و آمریکا مورد ۳ در صورت تغییرات حقوق صاحبان سرمایه می آید نه در صورت سود و زیان جامع.



## ادامه موارد افتراق مربوط به صورت سود و زیان جامع

براساس استاندارد ایران هر گاه اجزای صورت سود و زیان جامع محدود به سود یا زیان خالص دوره و تعدیلات سنواتی باشد، ارائه صورت سود و زیان جامع ضرورتی ندارد در صورتی که طبق استانداردهای بین المللی و آمریکا صورت سود و زیان جامع باید همواره ارایه شود.

بر طبق استانداردهای آمریکا تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود و نامشهود مجاز نیست.

## موارد افتراق مربوط به صورت جریان وجوه نقد

در استانداردهای ایران معادل وجه نقد در تعریف وجه نقد نمی گنجد در صورتی که در استانداردهای بین المللی و آمریکا معادل وجه نقد زیر مجموعه وجه نقد است.

صورت جریان وجوه نقد در ایران شامل ۵ طبقه ولی در استانداردهای بین المللی و آمریکا شامل سه طبقه است.

اضافه برداشت های بانکی طبق استاندارد ایران و بین المللی از وجوه نقد کسر می گردد، در حالیکه طبق استانداردهای آمریکا به عنوان بدهی لحاظ می گردد.



## • موارد افتراق مربوط به صورت تغییرات حقوق صاحبان سرمایه

• در ایران اطلاعات مرتبط با تغییرات در حقوق مالکان در قالب گردش سود و زیان انباشته در ذیل صورت سود و زیان دوره و چند یادداشت توضیحی انعکاس می یابد.

• براساس استانداردهای بین المللی سود تقسیمی هر سهم باید در صورت تغییرات سرمایه یا در یادداشتها ی توضیحی ارایه و افشا گردد اما این مورد در ایران و امریکا مصداق ندارد.

## • موارد افتراق مربوط به یادداشتهای توضیحی

• شروع یادداشتهای توضیحی در ایران شامل ارایه مقدمه (تاریخچه، مبانی تهیه صورتهای مالی و خلاصه اهم رویه های حسابداری) و یادداشتهای توضیحی ترازنامه می باشد در حالیکه در استانداردهای بین المللی و امریکا پس از ارائه مقدمات، یادداشتهای توضیحی —مربوط به صورت سود و زیان ارایه می شود.

• در یادداشتهای توضیحی استانداردهای بین المللی و امریکا برخلاف ایران در مورد ریسک به تفصیل افشا و تشریح می گردد.



# صورت‌های مالی نمونه (صورت وضعیت مالی)

مقایسه استانداردهای حسابداری ملی، بین‌المللی و آمریکایی

نمونه‌ای از صورت وضعیت مالی به شرح ادامه می‌باشد:

واحد تجاری نمونه  
صورت وضعیت مالی

باید داشت	به تاریخ ۲۹ اسفند	
	۱۳۹۴	۱۳۹۳
دارایی‌های غیر جاری	xxx	xxx
املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات	xxx	xxx
دارایی‌های نامشهود	xxx	xxx
دارایی‌های مالی آماده برای فروش	xxx	xxx
سرمایه‌گذاری در املاک	xxx	xxx
دارایی‌های جاری	xxx	xxx
موجودیها	xxx	xxx
مطالبات تجاری و سایر مطالبات	xxx	xxx
دارایی‌های مالی آماده برای فروش	xxx	xxx
پیش پرداختها	xxx	xxx
موجودی نقد و معادل وجه نقد	xxx	xxx
دارایی‌های نگهداری شده برای فروش	xxx	-
جمع داراییها	xxx	xxx

فصل سوم: صورت‌های مالی

باید داشت	به تاریخ ۲۹ اسفند	
	۱۳۹۴	۱۳۹۳
حقوق صاحبان سرمایه و بدهیها		
حقوق صاحبان سرمایه	xxx	xxx
سهام سرمایه	xxx	xxx
صرف سهام	xxx	xxx
سایر اندوخته‌ها	xxx	xxx
سود انباشته	xxx	xxx
جمع حقوق صاحبان سرمایه	xxx	xxx
بدهیها		
بدهیهای غیر جاری	xxx	xxx
تسهیلات مالی	xxx	xxx
بدهی مالیات انتقالی	xxx	xxx
مزایای بازنشستگی کارکنان	xxx	xxx
ذخایر سایر بدهیها و هزینه‌ها	xxx	xxx
بدهیهای جاری	xxx	xxx
حسابهای پرداختی تجاری و سایر حسابهای پرداختی	xxx	xxx
مالیات بر درآمد جاری	xxx	xxx
تسهیلات مالی	xxx	xxx
ذخایر سایر بدهیها و هزینه‌ها	xxx	xxx
بدهیهای مرتبط با داراییهای نگهداری شده برای فروش	xxx	-
جمع بدهیها	xxx	xxx
جمع حقوق صاحبان سرمایه و بدهیها	xxx	xxx

# صورت‌های مالی نمونه (صورت سود و زیان)

۴۶ مقایسه استانداردهای حسابداری مالی، بین‌المللی و آمریکایی

نمونه‌ای از صورت سود و زیان به شرح ادامه می‌باشد:  
واحد تجاری نمونه  
صورت سود و زیان

سال منتهی به ۲۹ اسفند	۱۳۹۴	۱۳۹۳	یادداشت
عملیات در حال تداوم	xxx	xxx	
درآمد	(xxx)	(xxx)	
بهای تمام شده	xxx	xxx	
سود ناخالص	(xxx)	(xxx)	
هزینه‌های توزیع	xxx	xxx	
هزینه‌های اداری	(xxx)	(xxx)	
سایر درآمدها	xxx	xxx	
سایر هزینه‌ها	xxx	xxx	
سود عملیاتی	(xxx)	(xxx)	
درآمدهای مالی	(xxx)	(xxx)	
هزینه‌های مالی	xxx	xxx	
خالص هزینه‌های مالی	(xxx)	(xxx)	
سود قبل از مالیات	xxx	xxx	
هزینه مالیات بر درآمد	(xxx)	(xxx)	
سود حاصل از عملیات در حال تداوم	xxx	xxx	
عملیات متوقف‌شده	xxx	xxx	
سود عملیات متوقف‌شده - خالص از مالیات	xxx	xxx	
سود سال مالی	xxx	xxx	
سود هر سهم عملیات در حال تداوم و عملیات متوقف‌شده	xxx	xxx	
سود پایه هر سهم (بر حسب هزار ریال)	xxx	xxx	
حاصل از عملیات در حال تداوم	xxx	xxx	
حاصل از عملیات متوقف‌شده	xxx	xxx	
حاصل از سود سال مالی	xxx	xxx	
سود تقلیل‌یافته هر سهم (بر حسب هزار ریال)	xxx	xxx	
حاصل از عملیات در حال تداوم	xxx	xxx	
حاصل از عملیات متوقف‌شده	xxx	xxx	
حاصل از سود سال مالی	xxx	xxx	



# صورت‌های مالی نمونه (صورت سود و زیان جامع)



فصل سوم: صورت‌های مالی ۵۱

- نمونه‌ای از صورت سود و زیان جامع به شرح ادامه می‌باشد:

واحد تجاری نمونه

صورت سود و زیان جامع

سال منتهی به ۲۹ اسفند یادداشت		
	۱۳۹۳	۱۳۹۴
سود سال مالی	xxx	xxx
سایر اقلام سود و زیان جامع		
اقلامی که در آینده به سود و زیان تجدید طبقه‌بندی نمی‌شوند	xxx	xxx
مازاد تجدید ارزیابی زمین و ساختمان	xxx	xxx
اقلامی که در آینده به سود و زیان تجدید طبقه‌بندی می‌شوند	xxx	xxx
تغییر در ارزش داراییهای مالی آماده برای فروش	xxx	xxx
سایر اقلام سود و زیان جامع - خالص از مالیات	xxx	xxx
سود جامع سال مالی		
سود جامع سال مالی	xxx	xxx
حاصل از عملیات در حال تداوم	xxx	xxx
حاصل از عملیات متوقف‌شده	xxx	xxx

# صورت‌های مالی نمونه (صورت جریان وجوه نقد)

فصل سوم: صورت‌های مالی ۵۷

واحد تجاری نمونه  
داداشتهای توضیحی

X- نقد ایجاد شده از فعالیتهای عملیاتی

سال منتهی به ۲۹ اسفند		توضیحات
۱۳۹۳	۱۳۹۲	
xxx	xxx	سود دوره
xxx	xxx	تعدیلات:
xxx	xxx	استهلاک املاک، ماشین آلات و تجهیزات
xxx	xxx	استهلاک داراییهای نامشهود
xxx	(xxx)	زیان (سود) واگذاری املاک، ماشین آلات و تجهیزات
(xxx)	(xxx)	سود سهام حاصل از داراییهای مالی آماده برای فروش
-	xxx	کاهش ارزش موجودی کالا
xxx	xxx	خالص هزینه‌های مالی
xxx	xxx	هزینه مالیات
-	(xxx)	سود حاصل از تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاریهای آماده برای فروش
(xxx)	(xxx)	تغییر سرمایه در گردش:
(xxx)	(xxx)	- موجودیها
(xxx)	xxx	- مطالبات تجاری و سایر مطالبات
xxx	xxx	- حسابهای پرداختی تجاری و سایر حسابهای پرداختی
xxx	xxx	نقد ایجاد شده از فعالیتهای عملیاتی

نمونه‌ای از صورت جریان وجوه نقد به شرح ادامه می‌باشد:  
واحد تجاری نمونه  
صورت جریان وجوه نقد

سال منتهی به ۲۹ اسفند		توضیحات
۱۳۹۳	۱۳۹۲	
xxx	xxx	X
xxx	(xxx)	جریتهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی
(xxx)	(xxx)	نقد ایجاد شده از فعالیتهای عملیاتی
(xxx)	(xxx)	سود تضمین شده پرداختی (هزینه مالی پرداختی)
xxx	xxx	مطالبات پرداختی
xxx	(xxx)	خالص جریتهای نقدی عملیاتی
(xxx)	xxx	جریتهای نقدی حاصل از فعالیتهای سرمایه‌گذاری
xxx	(xxx)	تحصل املاک، ماشین آلات و تجهیزات
(xxx)	(xxx)	عوائد حاصل از فروش املاک، ماشین آلات و تجهیزات
(xxx)	xxx	خرید داراییهای نامشهود
-	xxx	خرید داراییهای مالی آماده برای فروش
xxx	xxx	عوائد حاصل از واگذاری داراییهای مالی آماده برای فروش
xxx	xxx	سود تضمین شده دریافتی (درآمد مالی دریافتی)
(xxx)	(xxx)	سود سهام دریافتی
(xxx)	xxx	خالص جریتهای نقدی سرمایه‌گذاری
xxx	(xxx)	جریتهای نقدی حاصل از فعالیتهای تامین مالی
-	xxx	عوائد حاصل از انتشار سهام
xxx	xxx	بازخرید سهام
(xxx)	(xxx)	عوائد حاصل از دریافت تسهیلات مالی
(xxx)	(xxx)	بازپرداخت تسهیلات مالی
(xxx)	(xxx)	سود سهام پرداختی
(xxx)	(xxx)	خالص جریتهای نقدی تامین مالی
xxx	(xxx)	خالص افزایش (کاهش) موجودی نقد و معادل وجه نقد
xxx	xxx	مانده موجودی نقد و معادل وجه نقد در ابتدای دوره
xxx	xxx	سود تسعیر موجودی نقد و معادل وجه نقد ارزی
xxx	xxx	مانده موجودی نقد و معادل وجه نقد در پایان دوره



# صورت‌های مالی نمونه (صورت تغییرات حقوق صاحبان سرمایه)

واحد تجاری نمونه  
صورت تغییرات حقوق صاحبان سرمایه

یادداشت	سهام سرمایه	صرف سهام	سایر اقلام	سود انباشته	ز
مانده در ۱ فروردین ۱۳۹۳	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
آثار تغییر در رویه‌های حسابداری	-	-	-	-	-
مانده تجدید ارایه شده در ۱ فروردین ۱۳۹۳	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
سود سال مالی	-	-	-	xxx	xxx
سایر اقلام سود و زیان جامع	-	-	xxx	(xxx)	xxx
سود جامع سال مالی	-	-	xxx	xxx	xxx
دریافتی حاصل از انتشار سهام	xxx	xxx	-	-	xxx
توزیع سود	-	-	-	(xxx)	(xxx)
جمع معمله با ملکان که مستقیماً در حقوق صاحبان سرمایه منظور شده	xxx	xxx	-	(xxx)	(xxx)
مانده در ۲۹ اسفند ۱۳۹۳	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
مانده در ۱ فروردین ۱۳۹۴	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
سود سال مالی	-	-	-	xxx	xxx
سایر اقلام سود و زیان جامع	-	-	xxx	xxx	xxx
سود جامع سال مالی	-	-	xxx	xxx	xxx
دریافتی حاصل از انتشار سهام	xxx	xxx	-	-	xxx
باز خرید سهام	-	-	(xxx)	-	(xxx)
توزیع سود	-	-	-	(xxx)	(xxx)
جمع معمله با ملکان که مستقیماً در حقوق صاحبان سرمایه منظور شده	xxx	xxx	xxx	(xxx)	xxx
مانده در ۲۹ اسفند ۱۳۹۴	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx



### 3. مقایسه موجودی نقد و مطالبات

#### گزارش وجه نقد و معادل وجه نقد

ایران:

طبق استاندارد ایران وجه نقد در ترازنامه در صدر اقلام داراییهای جاری می آید و معادل وجه نقد به عنوان سرمایه گذاریهای کوتاه مدت بعد از وجه نقد گزارش می شود .

IFRS:

براساس استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی وجه نقد و معادل وجه نقد با یکدیگر جمع شده و در ترازنامه در قالب یک قلم در قسمت مقابل آخر داراییها (قبل از داراییهای نگهداری شده برای فروش) ارائه می شود

GAAP:

براساس اصول حسابداری پذیرفته همگانی آمریکا وجه نقد و معادل وجه نقد با یکدیگر جمع شده و در ترازنامه در قالب یک قلم در قسمت اول داراییها ارائه می شود





حسابداری و گزارشگری مطالبات  
روش اندازه گیری

GAAP	IFRS	ایران
بهای تمام شده مستهلک شده یا روش ارزش منصفانه	بهای تمام شده مستهلک شده یا روش ارزش منصفانه	خالص ارزش بازیافتنی

خالص ارزش بازیافتنی = مبلغ اسمی مطالبات - ذخیره مطالبات مشکوک الوصول  
بهای تمام شده مستهلک شده = (مبالغ دریافتی از بابت اصل - بهای تمام شده اولیه) + کسر و صرف ارزش  
نحوه ارائه در ترازنامه

GAAP	IFRS	ایران
تجميع شده در ترازنامه و افشا تفكيك در يادداشتها	تجميع شده در ترازنامه و افشا تفكيك در يادداشتها	به تفكيك تجاري و ساير



## ادامه مقایسه موجودی نقد و مطالبات

### حسابداری و گزارشگری مطالبات

#### انتقال مطالبات (توافق واگذاری مطالبات)

GAAP	IFRS	ایران
استاندارد ابزارهای مالی	استاندارد ابزارهای مالی	روشی ارایه نشده است

#### کاهش ارزش

GAAP	IFRS	ایران
مقایسه ارزش دفتری و ارزش فعلی جریانهای نقدی از مطالبات	مقایسه ارزش دفتری و ارزش فعلی جریانهای نقدی از مطالبات	مقایسه ارزش دفتری و مبلغ بازیافتنی

طبق استانداردهای بین المللی، رویدادهای زیان آور با توجه به شرایط شناخت آن با تاخیر بیشتری نسبت به اصول حسابداری آمریکا شناسایی می گردد.





مقایسه موجودی مواد و کالا  
حسابداری و گزارشگری  
نحوه ارزشیابی در ترازنامه

GAAP	IFRS	ایران
اقل بهای تمام شده و بهای جایگزینی	اقل بهای تمام شده و خالص ارزش تحقق پذیر	اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش

برگشت کاهش ارزش

GAAP	IFRS	ایران
مجاز نیست	با توجه به شرایط برگشت می توان برگشت داد	با توجه به شرایط برگشت می توان برگشت داد

ارزیابی قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش

GAAP	IFRS	ایران
بصورت اقلام جداگانه، گروه مشابه و یا کل اقلام موجودیها	برای اقلام جداگانه و تک تک موجودیها	برای اقلام جداگانه و تک تک موجودیها



مقایسه داراییهای ثابت مشهود

حسابداری و گزارشگری

روش استهلاك

**GAAP**

**IFRS**

**ایران**

منعكس كننده الگوی مصرف  
منافع اقتصادی آتی

منعكس كننده الگوی مصرف  
منافع اقتصادی آتی

منعكس كننده الگوی  
مصرف منافع اقتصادی آتی

ارزشیابی در تاریخ ترازنامه

**GAAP**

**IFRS**

**ایران**

بهای تمام شده پس از  
كسراستهلاك انباشته

1. بهای تمام شده پس از  
كسراستهلاك انباشته  
یا 2. تجدید ارزیابی

1. بهای تمام شده پس از  
كسراستهلاك انباشته  
یا 2. تجدید ارزیابی



ادامه مقایسه داراییهای ثابت مشهود  
حسابداری و گزارشگری  
دوره تناوب تجدید ارزیابی

**GAAP**

**IFRS**

**ایران**

تجدید ارزیابی مجاز نیست

سالانه یا بین 3 تا 5 سال

۳ یا ۵ سال

کاهش ارزش

**GAAP**

**IFRS**

**ایران**

**شرح**

هر زمان که ارزش  
دفتری قابل بازیافت نباشد

در پایان هر دوره  
گزارشگری

در پایان هر دوره  
گزارشگری

زمان ازمون  
کاهش ارزش

تفاوت بین ارزش دفتری  
و ارزش منصفانه

تفاوت بین ارزش  
دفتری و مبلغ  
بازیافت

تفاوت بین ارزش  
دفتری و مبلغ  
بازیافت

اندازه گیری زیان  
کاهش ارزش

ممنوع می باشد

شرایط کاهش  
برطرف شود

شرایط کاهش  
برطرف شود

برگشت زیان  
کاهش ارزش



ادامه مقایسه داراییهای ثابت مشهود  
حسابداری و گزارشگری  
حسابداری مخارج اکتشاف

**GAAP**

**IFRS**

**ایران**

شناسایی به عنوان دارایی

شناسایی به عنوان دارایی

بدون نظر

کمکهای بلاعوض دولت

**GAAP**

**IFRS**

**ایران**

فاقد قوانین آمره

فاقد قوانین آمره

طبق قوانین آمره

نحوه برخورد با کمکهای بلاعوض مرتبط با درآمد

**GAAP**

**IFRS**

**ایران**

1. به عنوان درآمد دوره  
2. تهاتر درآمد و هزینه مرتبط  
مجاز است

1. به عنوان درآمد دوره  
2. تهاتر درآمد و هزینه مرتبط  
مجاز است

1. به عنوان درآمد دوره  
2. تهاتر درآمد و هزینه مرتبط  
مجاز نیست



ادامه مقایسه داراییهای ثابت مشهود

حسابداری و گزارشگری

نحوه برخورد با کمکهای بلاعوض مرتبط با دارایی

**GAAP**

**IFRS**

**ایران**

به عنوان بدهی و متناسب با  
عمر داراییها شناسایی به  
عنوان درآمد

به عنوان بدهی و یا یک  
حساب کاهنده دارایی

به عنوان بدهی و متناسب با  
عمر داراییها شناسایی به  
عنوان درآمد

اندازه گیری داراییهای زیستی مولد

**GAAP**

**IFRS**

**ایران**

بهای تمام شده

ارزش منصفانه

بهای تمام شده

سرمایه ای کردن مخارج تامین مالی

**GAAP**

**IFRS**

**ایران**

احتساب در بهای تمام شده دارایی

احتساب به عنوان هزینه

احتساب در بهای تمام شده دارایی



مقایسه داراییهای نامشهود

حسابداری و گزارشگری

بررسی ارزش اسقاط داراییهای نامشهود

GAAP

IFRS

ایران

بررسی ادواری

بررسی ادواری

مجاز نیست

ارزشیابی داراییهای نامشهود

GAAP

IFRS

ایران

بهای تمام شده پس از  
کسر استهلاك انباشته

1. بهای تمام شده پس  
از کسر استهلاك انباشته  
یا 2. تجدید ارزیابی

1. بهای تمام شده پس از  
کسر استهلاك انباشته  
یا 2. تجدید ارزیابی

آزمون کاهش ارزش سرقفلی

GAAP

IFRS

ایران

اجتناب از آزمون سالانه و بهره  
گیری از آزمونهای کیفی تر

الزاماً سالانه

الزاماً سالانه





ادامه مقایسه داراییهای نامشهود

حسابداری و گزارشگری

مخارج تحقیق و توسعه

شرح	ایران	IFRS	GAAP
مخارج تحقیق	هزینه	هزینه	هزینه
مخارج توسعه	دارایی	دارایی	هزینه

مخارج محافظت از داراییهای نامشهود

ایران	IFRS	GAAP
هزینه دوره	هزینه دوره	به احتساب دارایی



## مقایسه بدهیهای جاری، غیرجاری و احتمالی

### تعریف بدهی جاری

تعریف بدهی جاری طبق استانداردهای بین المللی و آمریکا :

یک بدهی زمانی باید بعنوان بدهی جاری طبقه بندی شود که یکی از شرایط زیر را داشته باشد:

۱. طی چرخه عملیاتی معمول، انتظار رود واحد تجاری بدهی را تسویه کند

۲. واحد تجاری طی حداقل ۱۲ ماه پس از دوره گزارشگری، حق بی قید و شرطی برای به تعویق انداختن تسویه بدهی، نداشته باشد.

۳. بدهی اساسا با هدف تجاری نگهداری شود.

۴. انتظار رود طی ۱۲ ماه پس از دوره گزارشگری تسویه شود.

در صورتی که در استاندارد ایران تنها دارای شروطی نسبتا مشابه با مورد ۱ و ۴ است.

### تعریف بدهی احتمالی

GAAP	IFRS	ایران
شامل تعهدات مربوط به ذخایر شناسایی شده	عدم شمول ذخایر شناسایی شده	عدم شمول ذخایر شناسایی شده
درصد احتمال وقوع بدهی کمتر از %75	درصد احتمال وقوع بدهی کمتر از %50	درصد احتمال وقوع بدهی کمتر از %50

# ادامه مقایسه بدهیهای جاری، غیرجاری و احتمالی



## تعریف بدهی مالی

به تعهدات مربوط به قراردادی که مستلزم تحویل وجه نقد یا سایر داراییهای مالی یا سهام واحد تجاری هستند اطلاق می شود.

GAAP	IFRS	ایران
استاندارد ابزارهای مالی	استاندارد ابزارهای مالی	مصدق ندارد

توجه: سهام ممتاز در ایران و طبق اصول حسابداری آمریکا به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سهام (سرمایه) می آید اما در استانداردهای بین المللی به عنوان بدهی شناسایی می گردد.

## ذخایر

در صورت مواجهه با ابهام حاکم بر شناسایی ذخایر که متاثر از اقلام متعددی است، تعهد از طریق وزن پیامدهای ممکن با توجه به احتمال وقوع آن برآورد می شود که در ایران امید ریاضی (نقطه میانی) (این پیامدها به عنوان مبنای ذخیره برآورد قرار می گیرد در صورتی که در استاندارد آمریکا از «نقطه کف» بدین منظور استفاده می شود.



مقایسه حقوق صاحبان سرمایه  
• جایگاه حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه

GAAP	IFRS	ایران
بعد از بدهی ها	قبل از بدهی ها	بعد از بدهی ها

توجه شود که در GAAP اگر سهام ممتاز دارای حق بازخرید اجباری) برای ناشر (باشد سهام ممتاز به عنوان بدهی طبقه بندی می شود.  
• اندوخته

GAAP	IFRS	ایران
حقوق صاحبان سرمایه	بدهی ها	حقوق صاحبان سهام

GAAP	IFRS	ایران
با توجه به استناد به مبهم بودن اندوخته، توصیه برای بکارگیری آن نمی کند.	اندوخته شامل همه اقلام حقوق صاحبان سرمایه به جز سرمایه و صرف(کسر)	اندوخته شامل اندوخته قانونی و نوعی محدودیت بر توزیع سود انباشته



GAAP	IFRS	ایران
سهام سرمایه مازاد بر مبلغ اسمی سایر سود و زیانهای انباشته سود انباشته	سهام سرمایه صرف سهام سایر اندوخته ها سود انباشته	سرمایه صرف سهام اندوخته قانونی سایر اندوخته ها سود(زیان) انباشته

#### حسابداری سهام خزانه

در هر سه نهاد استانداردگذار روش های حسابداری بهای تمام شده و ارزش اسمی توصیه شده است.

در ایران سهام خزانه در سطح صورتهای مالی تلفیقی بحث شده است و شرکتهای بورسی حداکثر تا 10 % می توانند سهام خزانه تحصیل کنند

در IFRS & GAAP سود و زیانی نباید از بابت خرید و فروش، انتشار یا ابطال سهام خزانه شناسایی شود.

در IFRS & GAAP مابه ازای دریافتی(پرداختی) برای سهام خزانه باید مستقیماً در حقوق صاحبان سرمایه منظور گردد.

در IFRS & GAAP سهام خزانه باید از حقوق صاحبان سرمایه کسر گردد.



GAAP	IFRS	ایران
ضرورتی ندارد	ضرورتی ندارد	تفکیک سود هر سهم به عملیاتی و غیر عملیاتی
گزارش سود تقلیل یافته با توجه گستردگی سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده به تفصیل می آید.	گزارش سود تقلیل یافته با توجه گستردگی سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده به تفصیل می آید.	سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده عملاً وجود ندارد و یا محدود است؛ بنابراین سود تقلیل دهنده معمولاً ارائه نمی شود.
سود هر سهم در متن صورت سود و زیان جامع (به شرط ادغام صورت سود و زیان جامع با صورت سود و زیان) و یا در صورت مالی سود و زیان (اگر این صورت مالی جدا باشد) ارائه می گردد.	سود هر سهم در متن صورت سود و زیان جامع (به شرط ادغام صورت سود و زیان جامع با صورت سود و زیان) و یا در صورت مالی سود و زیان (اگر این صورت مالی جدا باشد) ارائه می گردد.	سود هر سهم در متن صورت سود و زیان ارائه می گردد.





## تفاوت دائمی و موقت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات

سود حسابداری که در صورت سود و زیان منعکس می شود و سود مشمول مالیات که در اظهارنامه مالیاتی ارائه می گردد دارای تفاوت‌هایی بشرح زیر می باشد:

**تفاوت دائمی:** زمانی که یک قلم هزینه در صورت سود و زیان دوره وقوع اعمال می گردد اما هیچگاه در محاسبه سود مشمول مالیات چه در دوره وقوع و چه غیر آن آورده نمی شود، تفاوت سود حسابداری و سود مشمول مالیات تفاوت دائمی خواهد بود. مانند هزینه استهلاک ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت.

**تفاوت موقتی:** زمانی که یک قلم هزینه در صورت سود و زیان دوره وقوع اعمال می‌گردد اما در محاسبه سود مشمول مالیات دوره وقوع آورده نشود و یا به طور کامل منعکس نگردد و دوره های بعد اعمال مربوطه صورت پذیرد تفاوت سود حسابداری و سود مشمول مالیات تفاوت موقتی خواهد بود. همانند اعمال هزینه های تاسیس در سال وقوع به حساب هزینه طبق استانداردهای حسابداری که این نوع هزینه طبق قوانین مالیاتی باید طی 10 سال مستهلک گردد.

توجه: تفاوت‌های دائمی برگشت ناپذیر و تفاوت‌های موقت برگشت پذیر هستند.



## ادامه مقایسه مالیات بر درآمد

### • الزامات افشای مالیات

GAAP	IFRS	ایران
همانند IFRS	<ul style="list-style-type: none"><li>افشای مبسوط موارد زیر:</li><li>• ماهیت شواهد شناسایی مالیات انتقالی</li><li>• تعدیلات دوره جاری و آتی</li><li>• مبلغ مالیات اقلام صورت سود و زیان جامع</li><li>• تغییرات در نرخ های مالیاتی</li><li>• مالیات بر درآمد عملیات متوقف شده</li></ul>	<p>با توجه به عدم وجود استاندارد خاص، در ترازنامه و صورت سود و زیان رقم مربوطه ارائه می گردد و در نهایت افشای گزارش خلاصه وضعیت مالیات (ابرازی، تشخیصی و قطعی)</p>



# ضرورت تشریح مثال عملی در خصوص مالیات عملکرد



مقایسه تغییرات حسابداری و اصلاح اشتباه

نحوه تجدید ارائه صورتهای مالی

انتشار مجدد صورتهای مالی برای اصلاح اشتباهات سنواتی

GAAP	IFRS	ایران
الزامی بودن اصلاح و انتشار مجدد صورتهای مالی گذشته	نیازی به اصلاح و انتشار مجدد صورتهای مالی گذشته نیست	نیازی به اصلاح و انتشار مجدد صورتهای مالی گذشته نیست



• **در رابطه با معاملات با اشخاص وابسته** طبق استاندارد ایران و آمریکا افشای حقوق و مزایای مدیران اصلی الزامی نمی باشد، در حالیکه براساس استاندارد بین المللی الزامی است.

• **در رابطه با رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه** براساس استاندارد ایران و استاندارد بین المللی این رویدادها بین تاریخ ترازنامه و تاریخ تایید صورتهای مالی رخ می دهند؛ در حالیکه براساس استاندارد آمریکا این رویدادها بین تاریخ ترازنامه و تاریخ انتشار صورتهای مالی رخ می دهند در ضمن طبق GAAP افشای تاریخ تایید صورتهای مالی و اسامی تاییدکنندگان آن، ضروری نمی باشد.

• **در رابطه با واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری** طبق استاندارد ۲۴ ایران الزاماتی پیرامون تشخیص این واحدها تجویز شده و گزارشگری مالی اطلاعات خاص آنها ارائه شده است در حالیکه IFRS و GAAP فاقد چنین استانداردی می باشد.

## حسابداری واحدهای تجاری کوچک



ماهیت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط

هزینه - منفعت به کارگیری این استانداردها برای کلیه واحدهای گزارشگری جای بحث دارد اما در واحدهای تجاری که نیازهای اطلاعاتی مالکان و اعتباردهندگان محدود می باشد؛ این واحدها حجم الزامات مربوط به افشای خود را می توانند حدود ده درصد استانداردهای مصوب در نظر بگیرند.

ویژگیهای واحدهای تجاری کوچک و متوسط:

طبق تعریف IASB اندازه یک واحد تجاری از میزان گستره مسولیت پاسخگویی آن واحد قابل تعیین می باشد که واحدهای تجاری کوچک و متوسط دارای مسولیت پاسخگویی عمومی نمی باشند.

هئیت تدوین استانداردهای بین المللی، واحدهای تجاری دارای مسولیت عمومی را به صورت زیر تعیین کرده است:

✓ واحدهای تجاری که سهام آنها به صورت عمومی در بورس یا در یک بازار عمومی معامله می شود و یا

✓ واحدهای تجاری از قبیل بانکها و بیمه ها که سپرده های گروه گسترده ای از اشخاص برون سازمانی را نگهداری می کنند.





## ادامه حسابداری واحدهای تجاری کوچک

تفاوت های کلیدی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی واحدهای تجاری کوچک و متوسط

• می توان صورتهای سود و زیان جامع و تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه را ترکیب کرد و یک صورت مالی واحد داد.

• ارائه صورت مالی به تاریخ ابتدای دوره مقایسه ای الزامی نیست.

• نیازی به بررسی سالانه ارزش اسقاط و عمر مفید و روش استهلاك نیست.

• اگر عمر مفید دارایی نامشهود به گونه ای قابل اتکا قابل برآورد نباشد دارایی ۱۰ ساله مستهلك می گردد.

• سرقتی مستهلك می شود.

• برگشت کاهش ارزش سرمایه گذاریها مجاز نیست.

• ارزشیابی داراییهای ثابت مشهود (امـلاك، ماشین آلات و تجهیزات) و داراییهای نامشهود براساس روش تجدید ارزیابی مجاز نیست و صرفا باید طبق روش بهای تمام شده انجام شود.

• در حسابداری سرمایه گذاریها تعداد طبقات کمتر است و روش ارزش منصفانه از طریق سود و زیان جامع بکار گرفته نمی شود.

• سه روش بهای تمام شده ، ارزش ویژه و ارزش منصفانه برای حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته مجاز است.

• ارائه جداگانه داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و حسابهای مرتبط الزامی نیست.

بررسی نمونه عملی

تهیه صورتهای مالی بر اساس



استاندارد گزارشگری مالی

بین المللی در یک واحد اصلی

(فایل پیوست)



**تشکر**

**از همراهی و توجه شما عزیزان**