

راهنمای تهیه صورتهای مالی تلفیقی گروه و شرکت نمونه با استفاده از استانداردهای جدید حسابداری

مهدی محمودی

کارشناس ارشد حسابداری

مقدمه:

در راستای همگرایی با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRS) سازمان حسابرسی بر اساس بخشنامه مورخ ۹۸/۰۶/۱۶ صورتهای مالی تلفیقی گروه و شرکت نمونه که بر اساس استانداردهای حسابداری جدید (شماره های ۱-۲-۳۴-۳۵-۳۶-۳۷) و با همکاری سازمان بورس و اوراق بهادار به روزرسانی شده است را جهت استفاده ابلاغ نمود.

در این نوشتار سعی بر این است تا به صورت خلاصه به مهمترین تفاوتهای صورتهای مالی جدید با صورتهای مالی قدیم که در تاریخ ۹۴/۱۲/۲۵ ابلاغ گردیده بود، پرداخته شود.

بخش اول:

خلاصه مهم ترین تغییرات نسبت به نسخه قبلی صورتهای مالی نمونه ابلاغ شده به شرح زیر است:

۱-۱- ارائه صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع به عنوان اولین صورتهای مالی و قبل از صورت وضعیت مالی و حذف «گردش حساب سود (زیان) انباشته» و اضافه شدن «صورت تغییرات در حقوق مالکانه».

۱-۲- ارائه «صورت جریانهای نقدی» در سه طبقه فعالیت های عملیاتی، سرمایه گذاری و تامین مالی به جای صورت جریان وجوه نقد در پنج طبقه فعالیت های عملیاتی، بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی، مالیات بر درآمد، فعالیت های سرمایه گذاری و فعالیت های تامین مالی،

۱-۳- تغییر عنوان «ترازنامه» به «صورت وضعیت مالی» و برخی از سرفصل های آن و ارائه آن به صورت گزارشی و به ترتیب دارایی های غیرجاری، دارایی های جاری، حقوق مالکانه، بدهی های غیرجاری و بدهی های جاری،

۱-۴- اضافه شدن افشای «مدیریت سرمایه و ریسک ها» و «قضاوت های مدیریت در فرآیند بکارگیری رویه های حسابداری و برآوردها» در یادداشت های توضیحی،

۱-۵- ارائه صورت وضعیت مالی به تاریخ ابتدای دوره قبل (در سه ستون)، در صورتی که شرکت (الف) یک رویه حسابداری جدید را با تسری به گذشته بکار گیرد، (ب) اقلامی از صورتهای مالی را با تسری به گذشته تجدید ارایه نماید یا (ج) اقلامی در صورتهای مالی را تجدید طبقه بندی کند و این موارد اثر بااهمیتی بر اطلاعات مندرج در صورت وضعیت مالی در ابتدای دوره قبل داشته باشد.

بخش دوم:

مطابق با استانداردهای جدید نحوه ارایه صورتهای مالی به صورت ذیل خواهد بود:

الف - صورت‌های مالی اساسی تلفیقی گروه

- صورت سود و زیان تلفیقی
- صورت سود و زیان جامع تلفیقی
- صورت وضعیت مالی تلفیقی
- صورت تغییرات در حقوق مالکانه تلفیقی
- صورت جریان‌های نقدی تلفیقی

ب - صورت‌های مالی اساسی شرکت نمونه (سهامی عام)

- صورت سود و زیان
- صورت سود و زیان جامع
- صورت وضعیت مالی
- صورت تغییرات در حقوق مالکانه
- صورت جریان‌های نقدی

ج - یادداشت‌های توضیحی

همان طور که مشاهده می شود ترتیب صورت‌های مالی تغییر یافته است و مطابق با فرمت جدید صورت‌های مالی باید با صورت سود و زیان شروع گردد.

۱-۲- بررسی تغییرات صورت سود و زیان:

۱-۱-۲- هزینه کاهش ارزش دریافتنی ها :

در فرمت قدیمی صورت‌های مالی چنانچه هزینه مطالبات مشکوک الوصول رقم با اهمیتی می بود باید تحت عنوان هزینه مطالبات مشکوک الوصول (هزینه استثنایی) در صورت سود و زیان از سود ناخالص کسر می گردید اما مطابق با فرمت جدید صورت‌های مالی چنانچه هزینه کاهش ارزش دریافتنی‌ها در نتیجه ورشکستگی یکی از مشتریان عمده باشد، طبق بند ۸۶ استاندارد حسابداری ۱، برای درک عملکرد مالی شرکت، تحت سرفصل جداگانه با عنوان هزینه کاهش ارزش دریافتنی ها در صورت سود و زیان ارائه می شود.

۱-۲-۲- هزینه مالیات بر درآمد:

در فرمت قدیمی صورت‌های مالی از عنوان مالیات بر درآمد استفاده می گردید مطابق با فرمت صورت‌های مالی نمونه جدید از عنوان هزینه مالیات بر درآمد استفاده شده است. با توجه به اختلاف نظرهایی که در خصوص هزینه بودن یا نبودن مالیات وجود دارد به هر حال در صورت‌های مالی جدید از واژه هزینه برای مالیات بر درآمد استفاده شد. همچنین در فرمت جدید باید هزینه مالیات به هزینه مالیات بر درآمد سال جاری و سالهای قبل به صورت ذیل تفکیک گردد:

.....	سود عملیات در حال تداوم قبل از مالیات
	هزینه مالیات بر درآمد:
(.....)	سال جاری
(.....)	سال‌های قبل
.....	سود خالص عملیات در حال تداوم

۳-۱-۲- سود خالص قابل انتساب به منافع فاقد حق کنترل:

در فرمت قدیمی صورتهای مالی از عنوان سهم اقلیت از سود خالص استفاده می گردید اما در فرمت جدید به جای واژه سهم اقلیت از عنوان منافع فاقد حق کنترل استفاده شده است. به عبارتی در فرمت قدیمی سهم اقلیت از سود خالص از سود خالص کسر می گردید و باقیمانده تحت عنوان سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام شرکت اصلی افشا می شد در فرمت جدید صورتهای مالی، سود خالص ابتدا برای مالکان شرکت اصلی محاسبه و سپس برای منافع فاقد حق کنترل به صورت ذیل افشا می شود.

.....	سود خالص
.....	قابل انتساب به:
.....	مالکان شرکت اصلی
.....	منافع فاقد حق کنترل
.....	
.....	

۴-۱-۲- گردش حساب سود (زیان) انباشته تلفیقی حذف شده است و اطلاعات مربوط به این گردش در صورت مالی جدیدی تحت عنوان صورت تغییرات در حقوق مالکانه افشاء خواهد شد.

۲-۲- بررسی تغییرات صورت سود و زیان جامع:

۱-۲-۲- مطابق با فرمت قدیمی صورتهای مالی چنانچه اجزای صورت سود و زیان جامع محدود به سود یا زیان خالص سال و تعدیلات سنواتی باشد، ارایه صورت سود و زیان جامع ضرورتی ندارد، مطابق با فرمت جدید چنانچه اجزای صورت سود و زیان جامع، محدود به سود خالص باشد، ارائه آن موضوعیت ندارد.

۲-۲-۲- فرمت جدید صورت سود و زیان جامع به صورت ذیل است:

(تجدید ارائه شده)		
سال ۱۳×۱	سال ۱۳×۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
.....		سود خالص
		سایر اقلام سود و زیان جامع
-		مازاد تجدید ارزیابی دارایی های ثابت مشهود
.....	(.....)	تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی
		سهم گروه از سایر اقلام سود و زیان جامع شرکت های وابسته
(.....)	(.....)	مالیات مربوط به سایر اقلام سود و زیان جامع
.....		سایر اقلام سود و زیان جامع سال پس از کسر مالیات
.....		سود جامع سال
		قابل انتساب به
.....		مالکان شرکت اصلی
.....		منافع فاقد حق کنترل
.....		

مطابق با فرمت جدید صورتهای مالی چنانچه شرکتهای وابسته تجدید ارزیابی دارایی های ثابت مشهود یا تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی داشته باشند باید سهم گروه از سایر اقلام سود و زیان جامع شرکت های وابسته در صورت سود و زیان جامع تلفیقی شناسایی شود.

همچنین مطابق با فرمت جدید صورتهای مالی، سایر اقلام سود و زیان جامع به طور ناخالص شناسایی می گردد و مالیات مربوط به سایر اقلام سود و زیان جامع نیز باید شناسایی گردد.

در فرمت قدیم صورتهای مالی، بعد از محاسبه سود جامع سال، اثرات تعدیلات سنواتی بر سود جامع سال اعمال و سود جامع شناسایی شده از تاریخ گزارشگری سال قبل محاسبه می گردید، در فرمت جدید صورتهای مالی با توجه به اینکه اثرات اصلاح اشتباهات و همچنین تغییر در رویه های حسابداری به طور مستقیم در صورت تغییرات در حقوق مالکانه افشاء می شود بنابراین نیازی به محاسبه سود جامع شناسایی شده از تاریخ گزارشگری سال قبل نمی باشد.

۳-۲- بررسی تغییرات صورت وضعیت مالی:

مطابق با فرمت جدید صورتهای مالی به جای واژه ترازنامه از عنوان صورت وضعیت مالی استفاده می شود و این صورت مالی نیز به صورت گزارشی تهیه خواهد شد.

۱-۳-۲- طبق بند ۳۹ استاندارد حسابداری ۱، در صورتی که شرکت (الف) یک رویه حسابداری جدید را با تسری به گذشته بکار گیرد یا به عبارتی تغییر در رویه داشته باشد به عنوان مثال تغییر در روش ارزیابی موجودی کالا (ب) اقلامی از صورتهای مالی را با تسری به گذشته تجدید ارایه نماید یا (ج) اقلامی در صورتهای مالی را تجدید طبقه بندی کند و این موارد اثر بالهیمیتی بر اطلاعات مندرج در صورت وضعیت مالی در ابتدای دوره قبل داشته باشد، باید صورت وضعیت مالی به تاریخ ابتدای دوره قبل نیز ارایه گردد. به عبارتی در موارد فوق صورت وضعیت مالی در ۳ ستون به شرح ذیل باید ارایه شود.

شرح	یادداشت	۱۳×۲/۱۲/۲۹	(تجدید ارائه شده) ۱۳×۱/۱۲/۲۹	(تجدید ارائه شده) ۱۳×۱/۰۱/۰۱
		میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال

۲-۳-۲- ترتیب ارایه عناوین حسابها در صورت وضعیت مالی بدین صورت است:

داراییهای غیر جاری، دارایی های جاری، حقوق مالکانه، بدهی های غیر جاری و بدهی های جاری

۱-۳-۲-۲- دارایی های غیر جاری:

در فرمت قدیمی صورتهای مالی ترتیب ارایه دارایی های غیر جاری بر مبنای سرعت تبدیل به وجه نقد طبقه بندی می گردید، لیکن در فرمت جدید صورتهای مالی ترتیب ارایه دارایی های غیر جاری بر مبنای مدت زمان استفاده از دارایی و به صورت ذیل می باشد:

دارایی های ثابت مشهود، سرمایه گذاری در املاک، سرقفلی، دارایی های نامشهود، سرمایه گذاری در شرکت های وابسته، سایر سرمایه گذاری های بلندمدت، دریافتی های بلندمدت و سایر دارایی ها

همان طور که مشاهده می شود در فرمت قدیم صورتهای مالی، سرمایه گذاری در شرکت های وابسته جزء سرمایه گذاری های بلند مدت طبقه بندی می گردید که مطابق با فرمت جدید باید سرمایه گذاری در شرکت های وابسته به صورت مجزا افشا شود.

۲-۳-۲-۲- دارایی های جاری:

ترتیب ارایه دارایی های جاری در نمونه صورت مالی جدید نیز بر اساس مدت زمان نگهداشت دارایی به صورت ذیل طبقه بندی شده است:

پیش پرداخت ها، موجودی مواد و کالا، دریافتنی های تجاری و سایر دریافتنی ها، سرمایه گذاری های کوتاه مدت، موجودی نقد و دارایی های غیر جاری نگهداری شده برای فروش
۲-۳-۲-۳- حقوق مالکانه:

به جای واژه حقوق صاحبان سهام از عنوان حقوق مالکانه استفاده شده است.
ترتیب ارایه حقوق مالکانه در نمونه صورتهای مالی به صورت ذیل است:

حقوق مالکانه

.....	سرمایه
.....	افزایش سرمایه در جریان
.....	صرف سهام
.....	صرف سهام خزانه
.....	اندوخته قانونی
.....	سایر اندوخته ها
.....	مازاد تجدید ارزیابی دارایی ها
.....	تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی
.....	سود انباشته
(.....)	سهام خزانه
.....	حقوق مالکانه قابل انتساب به مالکان شرکت اصلی
.....	منافع فاقد حق کنترل

نکته: در فرمت قبلی صورتهای مالی، سهام شرکت اصلی در مالکیت شرکت های فرعی به عنوان یک رقم کاهنده در قسمت حقوق صاحبان سهام افشا می گردید اما مطابق با صورتهای مالی جدید مطابق با مفاد بند ۳۵ استاندارد حسابداری ۳۶، «سهام شرکت در مالکیت شرکت های فرعی»، در سرفصل سهام خزانه منظور می گردد.

۲-۳-۳- بدهی های غیر جاری و بدهی های جاری:

نحوه ارایه بدهی ها نیز مانند دارایی ها ابتدا بدهی های غیر جاری و سپس بدهی های جاری و بر اساس مدت زمان تسویه بدهی ها افشا خواهد شد به عبارتی ابتدا بدهی ها با سررسید بلندمدت تر افشاء می شود و به ترتیب بر اساس مدت زمان تسویه طبقه بندی می گردد.

۲-۴- صورت تغییرات در حقوق مالکانه:

این صورت مالی جدید است و باید بعد از صورت وضعیت مالی و به شرح ذیل ارایه گردد:

با فرض اینکه صورت وضعیت مالی در ۳ ستون تهیه و مانده حسابها به صورت ذیل افشا شده است، صورت تغییرات در حقوق مالکانه نیز باید تغییرات اقلام مندرج در حقوق مالکانه را در تاریخ های ذیل افشا نماید.

(تجدید ارائه شده)

۱۳×۱/۰۱/۰۱

(تجدید ارائه شده)

۱۳×۱/۱۲/۲۹

۱۳×۲/۱۲/۲۹

برای تهیه این صورت مالی باید تمامی حسابهای مندرج در قسمت حقوق مالکانه صورت وضعیت مالی در ستون های مجزا افشا گردد.

سطر اول مربوط به مانده های ۱۳×۱/۰۱/۰۱ می باشد، چنانچه اصلاح اشتباهات یا تغییر در رویه های حسابداری داشته باشیم که رقم سود انباشته ۱۳×۱/۰۱/۰۱ را تحت تاثیر قرار داده باشد باید آثار آن به شرح سطور ۲ و ۳ شناسایی نماییم تا در سطر ۴ مانده تجدید ارائه شده در ۱۳×۱/۰۱/۰۱ را محاسبه و یادداشت نماییم.

بعد از محاسبه مانده تجدید ارائه شده در ۱۳×۱/۰۱/۰۱ باید اثرات تغییرات حقوق مالکانه طی سال ۱۳×۱ را بر این مانده ها اعمال نماییم تا به مانده های تجدید ارائه شده در ۱۳×۱/۱۲/۲۹ برسیم و سپس تغییرات در حقوق مالکانه طی سال ۱۳×۲ را شناسایی نماییم تا به مانده در ۱۳×۲/۱۲/۲۹ برسیم. توجه شود که هر رویداد مالی که بر اقلام حقوق مالکانه تاثیر داشته باشد باید در این صورت مالی شناسایی شود به عبارتی:

۱- چنانچه شرکت اصلاح اشتباه یا تغییر در رویه داشته باشد باید آثار آن بر ستون سود انباشته لحاظ گردد.

۲- تغییرات در سایر اقلام سود و زیان جامع در ستون های مازاد تجدید ارزیابی دارایی ها و تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی شناسایی خواهد شد.

۳- تغییرات مربوط به سود سهام مصوب در ستون سود انباشته لحاظ خواهد شد

۴- تمامی تغییرات مربوط به افزایش سرمایه در ستونهای سرمایه، افزایش سرمایه در جریان، صرف سهام و سود انباشته (در حالت افزایش سرمایه از محل سود انباشته) لحاظ خواهد شد

۵- چنانچه شرکت خرید یا فروش سهام خزانه و سود (زیان) حاصل از فروش سهام خزانه داشته باشد باید آثار مربوط به آن را در ستون های سهام خزانه و صرف سهام خزانه لحاظ نماید

۶- چنانچه شرکت به هر دلیلی صرف سهام خزانه، مازاد تجدید ارزیابی دارایی ها و یا تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی را به سود انباشته منتقل نماید باید آثار مالی آن تحت عنوان انتقال از سایر اقلام حقوق مالکانه به سود انباشته در ستونهای مربوط به هر عنوان حساب شناسایی گردد

۷- تغییرات مربوط به اندوخته قانونی و سایر اندوخته ها نیز در ستون اندوخته قانونی و سایر اندوخته ها شناسایی خواهد شد.

۵-۲- بررسی تغییرات صورت جریان های نقدی:

۵-۲-۱- مطابق با فرمت جدید صورتهای مالی «صورت جریان های نقدی» در سه طبقه فعالیت های عملیاتی، سرمایه گذاری و تامین مالی ارائه خواهد شد در صورتیکه مطابق با فرمت قدیم صورت جریان

وجوه نقد در پنج طبقه فعالیت‌های عملیاتی، بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی، مالیات بر درآمد، فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و فعالیت‌های تامین مالی تهیه می‌گردید.

۲-۵-۲- در فرمت قدیم صورتهای مالی برای تهیه صورت تطبیق سود عملیاتی از سود عملیاتی شروع و پس از اعمال آثار رویدادهای غیر نقدی مانند استهلاک دارایی‌ها، استهلاک سرقفلی و افزایش یا کاهش دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری در نهایت مانده وجوه حاصل از فعالیت‌های عملیاتی محاسبه می‌گردید، در فرمت جدید صورتهای مالی جهت محاسبه نقد حاصل از عملیات از سود خالص شروع و با اعمال آثار مالی رویدادهای غیر عملیاتی به عنوان مثال هزینه مالیات بر درآمد، هزینه‌های مالی، سود یا زیان ناشی از فروش دارایی‌های ثابت، سود و زیان فروش مواد اولیه و ... به سود عملیاتی خواهیم رسید و سپس با اعمال آثار کاهش و افزایش در دارایی‌ها و بدهی‌های جاری به مانده نقد حاصل از عملیات به شرح ذیل خواهیم رسید.

- نقد حاصل از عملیات

شرکت	گروه		
	۱۳×۱	۱۳×۲	
.....			سود خالص
.....			تعدیلات
.....			هزینه مالیات بر درآمد
.....			هزینه‌های مالی
.....	(.....)	(.....)	زیان (سود) ناشی از فروش دارایی‌های ثابت مشهود
(.....)		(.....)	زیان (سود) ناشی از فروش دارایی‌های نامشهود
.....	(.....)	(.....)	زیان (سود) ناشی از فروش مواد اولیه
.....	(.....)	(.....)	زیان (سود) ناشی از فروش سرمایه‌گذاری‌ها
.....			خالص افزایش در ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
.....			استهلاک دارایی‌های غیرجاری
.....			کاهش ارزش دارایی‌های غیرجاری
(.....)	(.....)	(.....)	سود سهام
(.....)	(.....)	(.....)	سود حاصل از سایر اوراق بهادار و سپرده‌های سرمایه‌گذاری بانکی
(.....)	(.....)	(.....)	سود ناشی از تسهیلات اعطایی به دیگران
.....	(.....)	(.....)	درآمد (هزینه) ناشی از ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های جاری سریع‌المعامله به ارزش بازار
.....	(.....)	(.....)	زیان (سود) تسعیر یا تسویه دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی غیر مرتبط با عملیات
(.....)			کاهش (افزایش) دریافتنی‌های عملیاتی
(.....)		(.....)	کاهش (افزایش) موجودی مواد و کالا
.....	(.....)	(.....)	کاهش (افزایش) پیش‌پرداخت‌های عملیاتی
(.....)		(.....)	افزایش (کاهش) پرداختنی‌های عملیاتی
.....	(.....)	(.....)	افزایش (کاهش) ذخایر
(.....)		(.....)	افزایش (کاهش) پیش‌دریافت‌های عملیاتی
.....	(.....)	(.....)	کاهش (افزایش) سایر دارایی‌ها
.....			نقد حاصل از عملیات

در فرمت قدیم صورتهای مالی، مالیات بر درآمد در یک طبقه مجزا تحت عنوان مالیات بر درآمد شناسایی می گردید، اما در فرمت جدید صورتهای مالی، پرداختهای نقدی مالیات بر درآمد جز فعالیتهای عملیاتی شناسایی می گردد.

در فرمت قدیم صورتهای مالی تمامی دریافت و پرداختهای مربوط به سود تسهیلات، سهام، اوراق مشارکت، اوراق خرید دین و اجاره سرمایه ای در طبقه بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تامین مالی شناسایی می گردید، مطابق با فرمت جدید صورتهای مالی دریافت حاصل از سود تسهیلات اعطایی به دیگران، دریافت نقدی حاصل از سود سهام و دریافتهای نقدی حاصل از سود سایر سرمایه گذاری ها در طبقه فعالیتهای سرمایه گذاری و پرداختهای نقدی بابت سود تسهیلات، پرداختهای نقدی بابت سود اوراق مشارکت، پرداختهای نقدی بابت سود اوراق خرید دین، پرداختهای نقدی بابت سود اجاره سرمایه ای و پرداختهای نقدی بابت سود سهام در طبقه جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای تامین مالی شناسایی خواهد شد.

۶-۲- یادداشتهای مربوط به مدیریت سرمایه و ریسک

یادداشتهای مربوط به مدیریت سرمایه و ریسکهای گروه شامل مدیریت سرمایه، اهداف مدیریت ریسک مالی، ریسک بازار، مدیریت ریسک اعتباری و مدیریت ریسک نقدینگی جز یادداشتهای جدیدی است که به مجموعه یادداشتهای صورتهای مالی اضافه گردیده است و شرکت باید اطلاعاتی در خصوص موارد فوق را افشا نماید.