



ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران			استانداردهای بین المللی حسابداری				
		شماره	عنوان	بند	توضیحات	شماره	عنوان	بند	
1	اندازه گیری درآمد عملیاتی هنگامی که جریان ورودی وجه نقد به آینده موقوف شود.	IRAS 3	درآمد عملیاتی	12	دریافت مبلغ اضافه بر بهای فروش نقدی کالا یا خدمات (که در این حالت ارزش منصفانه مابه‌ازای مربوط، بهای فروش نقدی است)، به عنوان درآمد تأمین مالی و نه درآمد عملیاتی محسوب می‌شود.	IAS 18	Revenue	11	در صورتیکه ارزش منصفانه مابه‌ازا از مبلغ اسمی نقد دریافتی یا دریافتی، کمتر باشد (برای مثال، ممکن است واحد تجاری برای خریدار اعتبار بدون بهره فراهم آورد یا سند دریافتی با نرخ بهره‌ای کمتر از نرخ بهره بازار را به عنوان مابه‌ازای فروش کالا، از خریدار دریافت نماید) و توافق، در عمل، در برگیرنده معامله تأمین مالی باشد، ارزش منصفانه مابه‌ازا از طریق تنزیل تمام دریافت‌های آتی با استفاده از نرخ بهره ضمنی تعیین می‌شود و تفاوت بین ارزش منصفانه و مبلغ اسمی مابه‌ازا به عنوان درآمد بهره شناسایی می‌شود. هر کدام از نرخ‌های زیر که با وضوح بیشتری قابل تعیین باشد، نرخ بهره ضمنی تلقی می‌شود: (الف) نرخ رایج برای ابزار مشابه ناشری که از رتبه اعتباری مشابهی برخوردار است؛ یا (ب) نرخ بهره‌ای که مبلغ اسمی ابزار را به قیمت فروش نقدی فعلی کالا یا خدمات تنزیل می‌کند.
2	نرخ تنزیل مورد استفاده برای محاسبه ارزش فعلی بدهی بلندمدت	IRAS 4	ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی	40	نرخ بازده بدون ریسک، مانند نرخ سود سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی یا نرخ اوراق مشارکت دولتی	IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	47	نرخ قبل از مالیات به گونه‌ای که برآورد فعلی بازار از ارزش زمانی پول و ریسک‌های خاص آن بدهی را مشخص کند.
3	زمان شناسایی سود سهام شرکتهای فرعی و وابسته در شرکت اصلی	IRAS 5	رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه	7	در زمان تصویب سود سهام توسط مجمع عمومی شرکتهای فرعی و وابسته برای دوره یا دوره‌های قبل از تاریخ ترازنامه شرکت اصلی یا همزمان با آن	IAS 27	Separate Financial Statements	12	در زمان به دست آوردن حق دریافت سود تقسیمی
4	اندازه گیری موجودی مواد و کالا بر مبنای تک تک اقلام یا گروه های اقلام مشابه	IRAS 8	موجودی مواد و کالا	4	مصادیق گروه های اقلام مشابه مشخص نشده	IAS 2	Inventories	9 29	مصادیق گروه های اقلام مشابه مشخص شده است. در برخی شرایط، گروه بندی اقلام مشابه یا مربوط ممکن است مناسب باشد. این موضوع ممکن است زمانی مصداق داشته باشد که اقلام موجودی مربوط به یک خط تولید که اهداف یا کاربرد نهایی مشابهی دارند، در حوزه جغرافیایی یکسانی تولید و بازاریابی شوند، و ارزیابی آنها جدا از سایر اقلام آن خط تولید عملی نباشد. کاهش ارزش موجودیها بر مبنای طبقه موجودیها، برای مثال، کالاهای تکمیل شده یا بر مبنای تمام موجودیهای یک قسمت عملیاتی خاص، مناسب نیست.
5	احتساب مخارج تامین مالی واردات مواد و کالا به صورت اعتباری از نوع یوزانس و تفاوتهای تسعیر ارز، در صورت احراز شرایط مربوط، قابل احتساب در مخارج خرید است.	IRAS 8	موجودی مواد و کالا	8	مخارج تامین مالی واردات مواد و کالا به صورت اعتباری از نوع یوزانس و تفاوتهای تسعیر ارز، در صورت احراز شرایط مربوط، قابل احتساب در مخارج خرید است.	IAS 2	Inventories	-	



ردیف	توضیحات
1	<p>طبق بند 12 از IRAS 3، دریافت مبلغ اضافه بر بهای فروش نقدی کالا یا خدمات (که در این حالت ارزش منصفانه مابه‌ازای مربوط، بهای فروش نقدی است)، به عنوان درآمد تأمین مالی و نه درآمد عملیاتی محسوب می‌شود.</p> <p>طبق بند 11 از IAS 18، در صورتیکه ارزش منصفانه مابه‌ازا از مبلغ اسمی نقد دریافتی یا دریافتی، کمتر باشد (برای مثال، ممکن است واحد تجاری برای خریدار اعتبار بدون بهره فراهم آورد یا سند دریافتی با نرخ بهره‌ای کمتر از نرخ بهره بازار را به عنوان مابه‌ازای فروش کالا، از خریدار دریافت نماید) و توافق، در عمل، در برگیرنده معامله تأمین مالی باشد، ارزش منصفانه مابه‌ازا از طریق تنزیل تمام دریافت‌های آتی با استفاده از نرخ بهره ضمنی تعیین می‌شود و تفاوت بین ارزش منصفانه و مبلغ اسمی مابه‌ازا به عنوان درآمد بهره شناسایی می‌شود. هر کدام از نرخ‌های زیر که با وضوح بیشتری قابل تعیین باشد، نرخ بهره ضمنی تلقی می‌شود:</p> <p>الف. نرخ رایج برای ابزار مشابه ناشری که از رتبه اعتباری مشابهی برخوردار است: یا</p> <p>ب. نرخ بهره‌ای که مبلغ اسمی ابزار را به قیمت فروش نقدی فعلی کالا یا خدمات تنزیل می‌کند.</p>
2	<p>طبق بند 40 از IRAS 4، با توجه به مشکلات عملی تعیین نرخهای تنزیل متفاوت و به‌منظور ایجاد یکنواختی در شیوه محاسبه ارزش فعلی بدهی بلندمدت، توصیه می‌شود از نرخ بازده بدون ریسک، مانند نرخ سود سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی یا نرخ اوراق مشارکت دولتی، استفاده شود.</p> <p>طبق بند 47 از IAS 37، نرخ (یا نرخ‌های) تنزیل باید نرخ (نرخ‌های) قبل از مالیات باشد. به گونه‌ای که برآورد فعلی بازار از ارزش زمانی پول و ریسک‌های خاص آن بدهی را مشخص کند. نرخ(های) تنزیل نباید منعکس کننده ریسک‌هایی باشد که برآورد جریان‌های نقدی آتی، بابت آن تعدیل شده است.</p>
3	<p>طبق بند 7 از IRAS 5، تصویب سود سهام توسط مجمع عمومی شرکت‌های فرعی و وابسته برای دوره یا دوره‌های قبل از تاریخ ترازنامه شرکت اصلی یا همزمان با آن، به عنوان رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه برای واحد تجاری تلقی شده است.</p> <p>طبق بند 12 از IAS 27، هرگاه واحد تجاری حق دریافت سود تقسیمی واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته را به دست آورد، باید سود تقسیمی را در صورت‌های مالی جداگانه خود شناسایی کند.</p>
4	<p>طبق بند 4 از IRAS 8، موجودی مواد و کالا باید بر مبنای "اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش" تک ارقام یا گروههای ارقام مشابه، اندازه‌گیری شود. طبق بند 9 از IAS 2، موجودی‌ها باید به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری شوند و طبق بند 29 از IAS 2، ارزش موجودیها به طور معمول بر حسب هر قلم، تاخالص ارزش فروش کاهش داده می‌شود. اما در برخی شرایط، گروه بندی اقلام مشابه یا مربوط ممکن است مناسب باشد. این موضوع ممکن است زمانی مصادق داشته باشد که اقلام موجودی مربوط به یک خط تولید که اهداف یا کاربرد نهایی مشابهی دارند، در حوزه جغرافیایی یکسانی تولید و بازاریابی شوند، و ارزیابی آنها جدا از سایر اقلام آن خط تولید عملی نباشد. کاهش ارزش موجودیها بر مبنای طبقه موجودیها، برای مثال، کالاهای تکمیل شده یا بر مبنای تمام موجودیهای یک قسمت عملیاتی خاص، مناسب نیست. ارائه کنندگان خدمات عموماً مخارج مرتبط با هر خدمتی که قیمت فروش مجزا برای آن مطالبه می‌شود را تجمیع کنند. بنابراین با هر یک از این خدمات، به عنوان قلمی مجزا برخورد می‌شود.</p> <p>بنابراین تفاوتی بین استانداردهای ملی و بین المللی در خصوص اندازه گیری موجودی مواد و کالا بر مبنای گروه های اقلام مشابه وجود نداشته و تنها در استاندارد بین المللی مصادیق گروه های اقلام مشابه مشخص شده است.</p>
5	<p>طبق بند 8 از IRAS 2، برخی مخارج به شرح زیر در صورت احراز شرایط مربوط، قابل احتساب در مخارج خرید است:</p> <p>(الف) مخارج تأمین مالی واردات مواد و کالا به صورت اعتباری از نوع یوزانس به شرط آنکه به موجب مقررات موضوعه، واردات مزبور به صورت نقدی مجاز نباشد و (ب) در شرایط استثنایی طبق الزامات استاندارد حسابداری شماره 16 با عنوان تسعیر ارز، مابه‌التفاوت‌های ریالی مورد مطالبه ناشی از افزایش قابل ملاحظه نرخ رسمی ارز (مثلاً از شناور به صادراتی)، به شرط اینکه تخصیص آن به آحاد بهای خرید مواد و کالای مربوط امکانپذیر باشد.</p>

مقایسه استانداردهای حسابداری ایران با بین المللی از جنبه اندازه گیری



سازمان بورس و اوراق بهادار
INSTITUTE FOR FINANCIAL REPORTING & AUDITING

ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران			استانداردهای بین المللی حسابداری			
		شماره	عنوان	بند	توضیحات	شماره	عنوان	بند
6	شناسایی نحوه عمل حسابداری پیش بینی شده در قوانین آمره برای کمکهای بلاعوض دولت	IRAS 10	کمکهای بلاعوض دولت	9	هرگاه نحوه عمل حسابداری کمکهای بلاعوض دولت در قوانین آمره پیش بینی شده باشد، باید ضمن رعایت معیارهای شناخت در استاندارد، از نحوه عمل حسابداری مندرج در متن قوانین مربوط تبعیت کرد.	IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	-
7	نحوه اندازه گیری کمکهای بلاعوض غیرپولی دولت	IRAS 10	کمکهای بلاعوض دولت	19	بر مبنای ارزش منصفانه دارایی دریافتی (به استثنای مبنای ارزشیابی مشخص شده در قوانین به شرط بیشتر نبودن آن از ارزشهای منصفانه)	IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	23 علاوه بر ارزش منصفانه، برخی مواقع نحوه عمل جایگزینی که مورد استفاده قرار می گیرد، به حساب منظور کردن دارایی و کمک بلاعوض به مبلغ اسمی است.
8	احتساب مخارج غیرمستقیم در بهای تمام شده دارایی	IRAS 11	دارایی های ثابت مشهود	16 17	مخارج غیرمستقیم که برای رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره برداری تحمل می شود، قابل انتساب به دارایی است.	IAS 16	Property, Plant and Equipment	16 17 مخارج غیرمستقیم، قابل انتساب به دارایی نیست.
9	احتساب مخارج سربار عمومی در بهای تمام شده دارایی	IRAS 11	دارایی های ثابت مشهود	18	مخارج اداری و سایر مخارج سربار عمومی غیرمرتبط با رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره برداری، غیرقابل انتساب به دارایی است.	IAS 16	Property, Plant and Equipment	19 مخارج اداری و سایر مخارج سربار عمومی، قابل انتساب به دارایی نیست.
10	نحوه تعدیل مبلغ دفتری دارایی تجدیدارزیابی شده	IRAS 11	دارایی های ثابت مشهود	29	پس از انجام تجدید ارزیابی، استهلاك انباشته قبلی حذف و مبلغ تجدید ارزیابی، از هر نظر جایگزین ناخالص مبلغ دفتری قبلی آن دارایی خواهد شد.	IAS 16	Property, Plant and Equipment	35 علاوه بر نحوه عمل طبق استاندارد ایران، می توان مبلغ دفتری ناخالص را به شیوه ای تعدیل کرد که با تجدید ارزیابی مبلغ دفتری دارایی، مطابقت داشته باشد.
11	نحوه تلقی زمین و ساختمان به عنوان یک طبقه از داراییها جهت تجدیدارزیابی	IRAS 11	دارایی های ثابت مشهود	35	"زمین" به عنوان یک طبقه و "ساختمان" به عنوان یک طبقه دیگر جهت تجدیدارزیابی تلقی شده است	IAS 16	Property, Plant and Equipment	37 "زمین" به عنوان یک طبقه و "زمین و ساختمان" به عنوان یک طبقه دیگر جهت تجدیدارزیابی تلقی شده است
12	نحوه برخورد با مازاد تجدیدارزیابی داراییها	IRAS 11	دارایی های ثابت مشهود	41 42	استثنایی در مواردی که نحوه عمل حسابداری آن به موجب قانون مشخص شده باشد، وجود دارد. همچنین افزایش سرمایه به طور مستقیم، از محل آن مجاز نیست، مگر در مواردی که به موجب قانون تجویز شده باشد.	IAS 16	Property, Plant and Equipment	41 -
13	بازنگری در ارزش باقیمانده دارایی	IRAS 11	دارایی های ثابت مشهود	48	-	IAS 16	Property, Plant and Equipment	51 ارزش باقیمانده دارایی باید در پایان هر دوره مالی بازنگری شود.



ردیف	توضیحات
6	طبق بند 9 از IRAS 10، هرگاه نحوه عمل حسابداری کمکهای بلاعوض دولت در قوانین آمره پیش‌بینی شده باشد، باید ضمن رعایت معیارهای شناخت مندرج در بند 8، از نحوه عمل حسابداری مندرج در متن قوانین مربوط تبعیت کرد.
7	طبق بند 19 از IRAS 10، چنانچه کمک بلاعوض دولت به شکل داراییهای غیر پولی (مانند زمین، ساختمان و سهام شرکتها) به واحد تجاری اعطا شود، کمک بلاعوض باید به ارزش منصفانه دارایی دریافتی ثبت شود. در مواردی که مبنای ارزشیابی داراییهای غیرپولی دریافتی در متن قوانین آمره مربوط مشخص شده باشد، کاربرد این مبنای به شرط آنکه موجب انعکاس داراییهای اهدایی به ارزشهای بیش از ارزش منصفانه در زمان انتقال نگردد، قابل پذیرش خواهد بود. طبق بند 23 از IAS 20، علاوه بر اندازه گیری به ارزش منصفانه، برخی مواقع نحوه عمل جایگزینی که مورد استفاده قرار می‌گیرد، به حساب منظور کردن دارایی و کمک بلاعوض به مبلغ اسمی است.
8	طبق بندهای 16 و 17 از IRAS 11، مخارج غیرمستقیمی (مخارج سربار عمومی مرتبط با رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری مانند حقوق مدیر پروژه‌های سرمایه‌ای) که برای رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری تحمل می‌شود، قابل انتساب به دارایی است. طبق بندهای 16 و 17 از IAS 16، مخارج غیرمستقیم، قابل انتساب به دارایی نیست.
9	طبق بند 18 از IRAS 11، مخارج اداری به استثنای موارد مرتبط با داراییهای ایجاد شده موضوع بند 6 "الف" استاندارد حسابداری شماره 24 با عنوان "گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری"، و سایر مخارج سربار عمومی غیرمرتبط با رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری، غیرقابل انتساب به دارایی است. طبق بند 19 از IAS 16، مخارج اداری و سایر مخارج سربار عمومی، غیرقابل انتساب به دارایی است.
10	طبق بند 29 از IRAS 11، پس از انجام تجدید ارزیابی، استهلاک انباشته قبلی حذف و مبلغ تجدید ارزیابی، از هر نظر جایگزین ناخالص مبلغ دفتری قبلی آن دارایی خواهد شد. طبق بند 35 از IAS 16، علاوه بر نحوه عمل مذکور، نحوه عمل دیگری نیز مجاز شده است (مبلغ دفتری ناخالص به شیوه‌ای تعدیل می‌شود که با تجدید ارزیابی مبلغ دفتری دارایی، مطابقت داشته باشد. برای مثال ممکن است مبلغ دفتری ناخالص، با توجه به داده‌های قابل مشاهده در بازار تجدید ارائه شود یا ممکن است متناسب با تغییر در مبلغ دفتری تجدید ارائه گردد. استهلاک انباشته در تاریخ تجدید ارزیابی تعدیل می‌شود تا با تفاوت بین مبلغ دفتری ناخالص و مبلغ دفتری دارایی پس از در نظر گرفتن کاهش ارزش انباشته برابر گردد).
11	طبق بند 35 از IRAS 11، "زمین" به عنوان یک طبقه و "ساختمان" به عنوان یک طبقه دیگر جهت تجدید ارزیابی تلقی شده است. طبق بند 37 از IAS 16، "زمین" به عنوان یک طبقه و "زمین و ساختمان" به عنوان یک طبقه دیگر جهت تجدید ارزیابی تلقی شده است.
12	طبق بندهای 41 و 42 از IRAS 11، در خصوص نحوه برخورد با مازاد تجدید ارزیابی منعکس شده در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه، استثنایی در مواردی که نحوه عمل حسابداری آن به موجب قانون مشخص شده باشد، وجود دارد. همچنین افزایش سرمایه به طور مستقیم، از محل آن مجاز نیست، مگر در مواردی که به موجب قانون تجویز شده باشد. در IAS 16، استثنای قانونی در نحوه عمل حسابداری و نیز موضوع ممنوعیت افزایش سرمایه مستقیم از محل آن مگر به موجب قانون، در نظر گرفته نشده است.
13	طبق بند 48 از IRAS 11، عمر مفید یک دارایی باید حداقل در پایان هر دوره مالی بازنگری شود. چنانچه تفاوت قابل ملاحظه‌ای بین پیش‌بینی‌های فعلی و برآوردهای قبلی وجود داشته باشد، این تغییرات باید به عنوان تغییر دربرآورد حسابداری محسوب و طبق استاندارد حسابداری شماره 6 با عنوان "گزارش عملکرد مالی" شناسایی شود. طبق بند 51 از IAS 16، در مورد ارزش باقیمانده دارایی نیز به همین نحو باید عمل شود.

مقایسه استانداردهای حسابداری ایران با بین المللی از جنبه اندازه گیری



انستیتو برای تحقیقات و استانداردسازی
INSTITUTE FOR RESEARCH & STANDARDIZATION

ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران			استانداردهای بین المللی حسابداری				
		شماره	عنوان	بند	توضیحات	شماره	عنوان	بند	
14	مناسب نبودن روش استهلاک مبتنی بر درآمد	IRAS 11	دارایی‌های ثابت مشهود	-	تصریح نشده است.	IAS 16	Property, Plant and Equipment	62A	روش استهلاکی که مبتنی بر درآمد حاصل از فعالیتی است که متضمن استفاده از یک دارایی می باشد، مناسب نیست.
15	انتساب مخارج تامین مالی به دارایی واجد شرایط اندازه گیری شده به ارزش منصفانه	IRAS 13	حسابداری مخارج تامین مالی	6	-	IAS 23	Borrowing Costs	4	در صورتی که مخارج تامین مالی بطور مستقیم قابل انتساب به تحصیل، ساخت یا تولید دارایی واجد شرایط اندازه گیری شده به ارزش منصفانه (برای مثال دارایی زیستی) باشد، واحد تجاری ملزم به بکارگیری این استاندارد نیست.
16	منظور نمودن مخارج جنبی تسهیلات مالی به عنوان مخارج تامین مالی	IRAS 13	حسابداری مخارج تامین مالی	5	مخارج تامین مالی ممکن است شامل مخارج جنبی تسهیلات مالی دریافتی از قبیل حق ثبت و حق تمبر اسناد تضمینی واگذاری در رابطه با قراردادهای مربوط باشد.	IAS 23	Borrowing Costs	6	-
17	مخارج تامین مالی در واحدهای تجاری مشمول گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد	IRAS 13	حسابداری مخارج تامین مالی	9	-	IAS 23	Borrowing Costs	9	در واحدهای تجاری مشمول گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد، آن بخش از مخارج تامین مالی که طی آن دوره، تورم را پوشش می دهد، طبق بند 21 از استاندارد 29، به عنوان هزینه شناسایی می شود.
18	حسابداری معاملات ارزی مربوط به ابزارهای مشتقه و مانده حسابهایی که در دامنه کاربرد IAS 39 قرار می گیرد	IRAS 16	اثر تغییر در نرخ ارز	-	-	IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	3 27	حسابداری معاملات ارزی مربوط به ابزارهای مشتقه و مانده حسابهایی که در دامنه کاربرد IAS 39 قرار می گیرد طبق IAS 39 انجام می شود.



ردیف	توضیحات
14	طبق بند 62الف از IAS 16، روش استهلاکی که مبتنی بر درآمد حاصل از فعالیت است که متضمن استفاده از یک دارایی می باشد، مناسب نیست. این موضوع در IRAS 11، تصریح نشده است.
15	طبق بند 4 از IAS 23، در صورتی که مخارج تامین مالی بطور مستقیم قابل انتساب به تحصیل، ساخت یا تولید دارایی واجد شرایط اندازه گیری شده به ارزش منصفانه (برای مثال دارایی زیستی) باشد، واحد تجاری ملزم به بکارگیری این استاندارد نیست.
16	طبق بند 5 از IRAS 13، مخارج تامین مالی ممکن است شامل مخارج جنبی تسهیلات مالی دریافتی از قبیل حق ثبت و حق تمبر اسناد تضمینی واگذاری در رابطه با قراردادهای مربوط باشد.
17	طبق بند 9 از IAS 23، واحدهای تجاری که IAS 29 با عنوان "گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد" را بکار می گیرند، آن بخش از مخارج تامین مالی را که طی آن دوره، تورم را پوشش می دهد، طبق بند 21 آن استاندارد، به عنوان هزینه شناسایی می کنند.
18	طبق بند 3 از IAS 21، حسابداری معاملات ابزارهای مشتقه و مانده حسابهایی که در دامنه کاربرد IAS 39 قرار می گیرد، در دامنه کاربرد IAS 21 قرار نمی گیرد. طبق بند 27 از IAS 21، برای حسابداری مصون سازی اقلام ارزی، IAS 39 بکار گرفته می شود. بکارگیری حسابداری مصون سازی واحد تجاری را ملزم می کند که برخی تفاوتهای مبادله را به گونه ای متفاوت از تفاوتهای مبادله مقرر در این استاندارد به حساب منظور نماید برای مثال، طبق IAS 39 تفاوت های تسعیر مربوط به اقلام پولی که در مصون سازی جریان های نقدی، واجد شرایط ابزارهای مصون سازی است. باید در زمان شناخت اولیه تا میزانی که مصون سازی اثربخش است. در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شود.



ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران			استانداردهای بین المللی حسابداری		
		شماره	عنوان	بند	توضیحات	شماره	عنوان
19	تفاوتهای تسعیر بدهیهای ارزی مربوط به تسعیر و ساخت داراییها، ناشی از کاهش شدید ارزش ریال، در صورت احراز تمام شرایط زیر، تا سقف مبلغ قابل بازیافت، به بهای تمام شده دارایی مربوط اضافه می شود: الف. کاهش ارزش ریال نسبت به تاریخ شروع کاهش ارزش، حداقل 20 درصد باشد. ب. در مقابل بدهی حفاظتی وجود نداشته باشد. همچنین در صورت برگشت شدید کاهش ارزش ریال (حداقل 20 درصد)، سود ناشی از تسعیر بدهیهای مزبور تا سقف زیانهای تسعیری که قبلاً به بهای تمام شده دارایی منظور شده است متناسب با عمر مفید باقیمانده از بهای تمام شده دارایی کسر می شود.	IRAS 16	اثر تغییر در نرخ ارز	29B	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	28	به سود و زیان دوره منظور می شود.
20	تفاوتهای تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی شرکتهای دولتی	IRAS 16	اثر تغییر در نرخ ارز	30	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	-	-
21	تفاوتهای تسعیر آن گروه از اقلام پولی که ماهیتاً بخشی از خالص سرمایه گذاری واحد تجاری گزارشگر در عملیات خارجی است	IRAS 16	اثر تغییر در نرخ ارز	32	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	32	این تفاوتها باید حسب مورد در سود و زیان دوره، در صورتی که جداگانه واحد گزارشگر یا صورتیهای مالی منفرد عملیات خارجی، شناسایی شود. در صورتیهای مالی که شامل عملیات خارجی و واحد گزارشگر است (مانند صورتیهای مالی تلفیقی)، این تفاوتها باید در ابتدا در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شود و در زمان واگذاری خالص سرمایه گذاری، از حقوق مالکانه به سود یا زیان دوره تجدید طبقه بندی گردد.



ردیف	توضیحات
19	<p>طبق بند 29 از IRAS 16، تفاوت‌های تسعیر بدهیهای ارزی مربوط به تحصیل و ساخت داراییها، ناشی از کاهش شدید ارزش ریال، در صورت احراز تمام شرایط زیر، تا سقف مبلغ قابل بازیافت، به بهای تمام شده دارایی مربوط اضافه می‌شود: الف. کاهش ارزش ریال نسبت به تاریخ شروع کاهش ارزش، حداقل 20 درصد باشد. ب. در مقابل بدهی حفاظی وجود نداشته باشد. همچنین در صورت برگشت شدید کاهش ارزش ریال (حداقل 20 درصد)، سود ناشی از تسعیر بدهیهای مزبور تا سقف زیانهای تسعیری که قبلاً به بهای تمام شده دارایی منظور شده است متناسب با عمر مفید باقیمانده از بهای تمام شده دارایی کسر می‌شود.</p>
20	<p>طبق بند 30 از IRAS 16، تفاوت‌های تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی شرکت‌های دولتی باید در اجرای مفاد ماده 136 قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ماه 1366، به حساب اندوخته تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی منظور و در صورت بستنکار بودن مانده آن، در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی شود. چنانچه در پایان دوره مالی، مانده حساب اندوخته مزبور بدهکار باشد، این مبلغ به سود و زیان همان دوره منظور می‌شود. همچنین خالص تفاوت‌های تسعیری که به ترتیب فوق موجب تغییر اندوخته تسعیر طی دوره گردیده است، باید پس از کسر مبلغ شناسایی شده در سود و زیان دوره جاری، در صورت سود و زیان جامع دوره منعکس شود.</p>
21	<p>طبق بند 32 از IRAS 16، تفاوت‌های تسعیر آن گروه از اقلام پولی که ماهیتاً بخشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری گزارشگر در عملیات خارجی را تشکیل می‌دهد (به بند 14 مراجعه شود) باید در صورت سود و زیان جامع شناسایی و تا زمان واگذاری سرمایه‌گذاری تحت سرفصل حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه طبقه‌بندی شود. این تفاوتها باید در زمان واگذاری سرمایه‌گذاری، طبق بند 50 به سود (زیان) انباشته منتقل شود. طبق بند 32 از IAS 21، این تفاوتها باید حسب مورد در سود و زیان دوره، در صورت‌های مالی جداگانه واحد گزارشگر یا صورت‌های مالی منفرد عملیات خارجی، شناسایی شود. در صورت‌های مالی که شامل عملیات خارجی و واحد گزارشگر است (مانند صورت‌های مالی تلفیقی)، این تفاوتها باید در ابتدا در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شود و در زمان واگذاری خالص سرمایه‌گذاری، طبق بند 48 از حقوق مالکانه به سود یا زیان دوره تجدید طبقه بندی گردد.</p>



ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران			استانداردهای بین المللی حسابداری				
		شماره	عنوان	بند	توضیحات	شماره	عنوان	بند	
22	روش منظور نمودن صورت‌های مالی عملیات خارجی در صورت‌های مالی واحد گزارشگر	IRAS 16	اثر تغییر در نرخ ارز	46	روش ارزش ویژه ناخالص به عنوان یکی از روشها برای منظور نمودن صورت‌های مالی عملیات خارجی در صورت‌های مالی واحد گزارشگر پیش بینی شده است.	IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	44	روش ارزش ویژه ناخالص وجود ندارد.
23	نحوه برخورد با مبلغ انباشته تفاوت‌های تسعیر مربوط به عملیات تسعیر خارجی در زمان واگذاری عملیات خارجی	IRAS 16	اثر تغییر در نرخ ارز	50	تفاوت‌های تسعیر مربوط به عملیات خارجی که در صورت سود و زیان جامع شناسایی شده، در زمان واگذاری عملیات خارجی باید به سود (زیان) انباشته منتقل گردد.	IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	48	باید در سود یا زیان دوره تحت عنوان تعدیلات طبقه بندی به حساب منظور شود.
24	تحصیل داراییهای نامشهود از طریق کمکهای بلاعوض دولت	IRAS 10	کمک‌های بلاعوض دولت	19	بر مبنای ارزش منصفانه دارایی دریافتی (به استثنای مبنای ارزشیابی مشخص شده در قوانین آمره، به شرط بیشتر نبودن آن از ارزشهای منصفانه)	IAS 38	Intangible Assets	44	واحد تجاری می تواند هم دارایی نامشهود و هم کمک بلاعوض را در ابتدا به ارزش منصفانه شناسایی کند. اگر واحد تجاری دارایی را در ابتدا به ارزش منصفانه شناسایی نکند، آن دارایی را در ابتدا به مبلغ اسمی به اضافه هرگونه مخارجی که به طور مستقیم به آماده سازی دارایی برای استفاده مورد نظر قابل انتساب است، شناسایی می کند.
25	دلیل عدم امکان اندازه گیری یک طبقه از داراییهای نامشهود با روش تجدید ارزیابی	IRAS 17	دارایی‌های نامشهود	58 64	قابل اتکا نبودن ارزش منصفانه	IAS 38	Intangible Assets	72 81	نیود بازار فعال
26	اندازه گیری داراییهای نامشهود با روش تجدید ارزیابی	IRAS 17	دارایی‌های نامشهود	60	چنانچه ارزش منصفانه به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد باید آن را به مبلغ تجدید ارزیابی ارائه کرد.	IAS 38	Intangible Assets	75	ارزش منصفانه باید با مراجعه به یک بازار فعال اندازه گیری شود.
27	شرط اندازه گیری ارزش باقیمانده داراییهای نامشهود با عمر مفید معین	IRAS 17	دارایی‌های نامشهود	77	یکی از شروط، اتکاپذیر بودن اندازه گیری ارزش باقیمانده است.	IAS 38	Intangible Assets	100	یکی از شروط، وجود بازار فعال طبق IFRS 13 است.
28	کاربرد استاندارد تلفیق برای طرحهای مزایای پس از بازنشستگی کارکنان یا سایر طرحهای مزایای بلندمدت کارکنان	IRAS 27	طرح‌های مزایای بازنشستگی	16	استاندارد حسابداری 18 در خصوص صورت های مالی تلفیقی برای اندازه گیری سرمایه گذارهای طرح کاربرد دارد.	IFRS 10	Consolidated Financial Statements	4A	استاندارد تلفیق (IFRS 10) برای طرحهای مزایای پس از بازنشستگی کارکنان یا سایر طرحهای مزایای بلندمدت کارکنان که IAS 19، در مورد آنها کاربرد دارد، مورد استفاده قرار نمی گیرد.



ردیف	توضیحات
22	طبق بند 46 از IRAS 16، هنگام تسعیر نتایج عملکرد و وضعیت مالی عملیات خارجی به واحد پول گزارشگری، بندهای 47 تا 49 علاوه بر بندهای 39 تا 43 بکار گرفته می‌شود، به گونه‌ای که بتوان، عملیات خارجی را با استفاده از تلفیق، روش ارزش ویژه ناخالص یا روش ارزش ویژه در صورتهای مالی واحد تجاری گزارشگر منظور کرد. در بند 44 از IAS 21، ارزش ویژه ناخالص بیان نشده است.
23	طبق بند 50 از IRAS 16، در زمان واگذاری عملیات خارجی، مبلغ انباشته تفاوت‌های تسعیر مربوط به آن عملیات خارجی که در صورت سود و زیان جامع شناسایی و در بخش جداگانه‌ای در حقوق صاحبان سرمایه منعکس شده است، باید به سود (زیان) انباشته منتقل گردد. طبق بند 48 از IAS 21، باید از حقوق مالکانه به سود یا زیان دوره تجدید طبقه بندی شود (به عنوان تعدیل تجدید طبقه بندی).
24	طبق بند 19 از IRAS 10، چنانچه کمک بلاعوض دولت به شکل داراییهای غیر پولی (مانند زمین، ساختمان و سهام شرکتها) به واحد تجاری اعطا شود، کمک بلاعوض باید به ارزش منصفانه دارایی دریافتی ثبت شود. در مواردی که مبنای ارزشیابی داراییهای غیرپولی دریافتی در متن قوانین آمره مربوط مشخص شده باشد، کاربرد این مبنای به شرط آنکه موجب انعکاس داراییهای اهدایی به ارزشهای بیش از ارزش منصفانه در زمان انتقال نگردد، قابل پذیرش خواهد بود. طبق بند 44 از IAS 38، در خصوص تحصیل داراییهای نامشهود از طریق کمکهای بلاعوض دولت، واحد تجاری می تواند طبق IAS 20، هم دارایی نامشهود و هم کمک بلاعوض را در ابتدا به ارزش منصفانه شناسایی کند. اگر واحد تجاری دارایی را در ابتدا به ارزش منصفانه شناسایی نکند، آن دارایی را در ابتدا به مبلغ اسمی به اضافه هرگونه مخارجی که به طور مستقیم به آماده سازی دارایی برای استفاده مورد نظر قابل انتساب است، شناسایی می کند.
25	طبق بند 58 از IRAS 17، واحد تجاری باید یکی از دو روش "بهای تمام شده" یا "تجدید ارزیابی" را به عنوان رویه حسابداری خود انتخاب کند و آن را در مورد تمام اقلام یک طبقه دارایی نامشهود بکار گیرد. طبق بند 64 از IRAS 17، چنانچه در یک طبقه از داراییهای نامشهود تجدید ارزیابی شده، به دلیل قابل اتکا نبودن ارزش منصفانه، تجدید ارزیابی یک قلم دارایی نامشهود امکان پذیر نباشد، آن دارایی باید به بهای تمام شده پس از کسر استهلاك انباشته و کاهش ارزش انباشته منعکس شود. به جای قابل اتکا نبودن ارزش منصفانه که طبق IRAS 17، دلیل عدم امکان تجدید ارزیابی اقلامی از یک طبقه بیان شده، طبق بندهای 72 و 81 از IAS 38، نبود بازار فعال دلیل عدم امکان تجدید ارزیابی اقلامی از یک طبقه بیان شده است.
26	طبق بند 60 از IRAS 17، پس از شناخت اولیه دارایی نامشهود، چنانچه ارزش منصفانه به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد باید آن را به مبلغ تجدید ارزیابی (ارزش منصفانه در تاریخ تجدید ارزیابی) پس از کسر استهلاك انباشته و کاهش ارزش انباشته بعدی، ارائه کرد. طبق بند 75 از IAS 38، در مدل تجدید ارزیابی، دارایی نامشهود باید به مبلغ تجدید ارزیابی شده، که معادل ارزش منصفانه آن در تاریخ تجدید ارزیابی پس از کسر هرگونه استهلاك انباشته بعدی و کاهش ارزش انباشته بعدی است، ارائه شود و ارزش منصفانه باید با مراجعه به یک بازار فعال اندازه گیری شود.
27	طبق بند 77 از IRAS 17، ارزش باقیمانده یک دارایی نامشهود با عمر مفید معین باید صفر فرض شود مگر اینکه: (الف) شخص ثالثی خرید دارایی را با قیمت مشخص در پایان عمر مفید آن تعهد کرده باشد، یا (ب) ارزش باقیمانده را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد. به جای اتکاپذیر بودن اندازه گیری ارزش باقیمانده که طبق IRAS 17، شرط اندازه گیری ارزش باقیمانده بیان شده، طبق بند 100 از IAS 38، وجود بازار فعال طبق IFRS 13 (به گونه ای که ارزش باقیمانده با مراجعه به آن بازار قابل تعیین باشد و وجود چنین بازاری در پایان عمر مفید دارایی، محتمل باشد)، شرط اندازه گیری ارزش باقیمانده بیان شده است.
28	طبق بند 16 از IRAS 27، سرمایه‌گذاریهای طرح باید براساس مفاد استانداردهای شماره 15 با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها"، شماره 18 با عنوان "صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی"، شماره 19 با عنوان "ترکیب واحدهای تجاری"، شماره 20 با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته"، و شماره 23 با عنوان "حسابداری مشارکتهای خاص" اندازه‌گیری و گزارش شود. طبق بند 4 الف از IFRS 10، این استاندارد، برای طرحهای مزایای پس از بازنشستگی کارکنان یا سایر طرحهای مزایای بلندمدت کارکنان که IAS 19، در مورد آنها کاربرد دارد، مورد استفاده قرار نمی گیرد.



ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران			استانداردهای بین المللی حسابداری				
		شماره	عنوان	بند	توضیحات	شماره	عنوان	بند	
29	ویژگیهای واحدهای تجاری سرمایه گذاری و مستثنی شدن از تهیه صورتهای مالی تلفیقی	IRAS 18	صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی	-	در استانداردهای حسابداری ایران، تفکیکی از بابت واحدهای تجاری سرمایه گذاری صورت نگرفته است.	IFRS 10	Consolidated Financial Statements	4B 27-33 B85A- B85W	توضیحات واحد تجاری سرمایه گذاری، واحد تجاری است که (الف) به منظور ارائه خدمات مدیریت سرمایه گذاری به یک یا چند سرمایه گذار، وجوهی را از آنها دریافت می کند؛ (ب) در برابر سرمایه گذار (سرمایه گذاران) متعهد می شود که هدف فعالیتهای تجاری آن، سرمایه گذاری وجوه مزبور تنها برای کسب بازده از محل افزایش ارزش سرمایه، درآمد سرمایه گذاری یا هر دو است؛ و (پ) اساسا عملکرد تمام سرمایه گذاریهای خود را بر مبنای ارزش منصفانه، اندازه گیری و ارزیابی می کند. واحد تجاری سرمایه گذاری، نباید واحدهای تجاری فرعی خود را تلفیق کند یا IFRS 3 را بکار گیرد بلکه باید سرمایه گذاری در واحد تجاری فرعی را طبق IFRS 9، به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان اندازه گیری کند. مگر اینکه هدف و فعالیت اصلی واحد تجاری فرعی که خود یک واحد تجاری سرمایه گذاری نیست، ارائه خدمات مرتبط با فعالیتهای سرمایه گذاری واحد تجاری سرمایه گذاری باشد، که در این صورت واحد تجاری سرمایه گذاری باید واحد تجاری فرعی مزبور را در تلفیق منظور کند.
30	روشهای تلفیق برای جریانهای نقدی و تفاوتهای موقتی مالیاتی ناشی از حذف سودها یا زیانهای معاملات درون گروهی	IRAS 18	صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی	-		IFRS 10	Consolidated Financial Statements	B86	ترکیب اقلام مشابه جریانهای نقدی واحد تجاری اصلی با واحدهای تجاری فرعی و نیز حذف جریانهای نقدی درون گروهی مرتبط با معاملات بین واحدهای تجاری گروه. برای تفاوتهای موقتی ناشی از حذف سودها یا زیانهای معاملات درون گروهی، IAS 12، بکار گرفته می شود.
31	شناسایی سهم اقلیت و سرقفلی ناشی از تحصیل	IRAS 18	صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی	24 27	سرقفلی ناشی از تحصیل واحد تجاری فرعی تنها باید در مورد آن بخش که قابل انتساب به واحد تجاری اصلی است شناسایی شود.	IFRS 3	Business Combinations	19 32	علاوه بر روش ذکر شده در استاندارد ایران، سرقفلی ناشی از تحصیل می تواند برای سهم اقلیت نیز شناسایی شود.



ردیف	توضیحات
29	<p>طبق بند 4 از IFRS 10، واحد تجاری اصلی در صورتیکه واحد تجاری سرمایه گذاری باشد، در صورتی نباید صورتهای مالی تلفیقی ارائه کند که طبق بند 31 این استاندارد، ملزم باشد تمام واحدهای تجاری فرعی خود را به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان اندازه گیری کند. در بندهای 27 الی 30 و ب85 الف الی ب85 ف، ویژگیهای واحد تجاری سرمایه گذاری مشخص شده است. طبق بند 27 این استاندارد، واحد تجاری سرمایه گذاری، واحد تجاری است که (الف) به منظور ارائه خدمات مدیریت سرمایه گذاری به یک یا چند سرمایه گذار، وجوهی را از آنها دریافت می کند؛ (ب) در برابر سرمایه گذار (سرمایه گذاران) متعهد می شود که هدف فعالیتهای تجاری آن، سرمایه گذاری وجوه مزبور تنها برای کسب بازده از محل افزایش ارزش سرمایه، درآمد سرمایه گذاری یا هر دو است؛ و (پ) اساساً عملکرد تمام سرمایه گذاریهای خود را بر مبنای ارزش منصفانه، اندازه گیری و ارزیابی می کند. طبق بند 31 این استاندارد، زمانی که واحد تجاری سرمایه گذاری، کنترل واحد تجاری دیگری را به دست می آورد، نباید واحدهای تجاری فرعی خود را تلفیق کند یا IFRS 3 را بکار گیرد. بلکه واحد تجاری سرمایه گذاری، باید سرمایه گذاری در واحد تجاری فرعی را طبق IFRS 9، به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان اندازه گیری کند. طبق بند 32 این استاندارد، زمانیکه واحد تجاری سرمایه گذاری دارای واحد تجاری فرعی باشد که یک واحد تجاری سرمایه گذاری نیست و هدف و فعالیت اصلی آن ارائه خدمات مرتبط با فعالیتهای سرمایه گذاری واحد تجاری سرمایه گذاری است، واحد تجاری سرمایه گذاری باید واحد تجاری فرعی مزبور را در تلفیق منظور کند.</p>
30	<p>طبق بند 14 از IRAS 18، برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی، صورتهای مالی واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن با جمع کردن اقلام مشابه داراییها، بدهیها، حقوق صاحبان سرمایه، درآمدها و هزینهها با یکدیگر ترکیب می شود. طبق بندهای 15، 16 و 18 این استاندارد، سودها و زیانهای تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی و مانده حسابها و معاملات فیما بین واحدهای تجاری مشمول تلفیق (شامل فروش، هزینهها و سود سهام) باید حذف شود. در بند 86 از IFRS 10، ترکیب اقلام مشابه جریانهای نقدی واحد تجاری اصلی با واحدهای تجاری فرعی و نیز حذف جریانهای نقدی درون گروهی مرتبط با معاملات بین واحدهای تجاری گروه نیز بیان شده است. همچنین برای تفاوتهای موقتی ناشی از حذف سودها یا زیانهای معاملات درون گروهی، IAS 12، بکار گرفته می شود.</p>
31	<p>طبق بند 24 از IRAS 18، سرقفلی ناشی از تحصیل واحد تجاری فرعی تنها باید در مورد آن بخش که قابل انتساب به واحد تجاری اصلی است شناسایی شود و طبق بند 27 استاندارد مذکور، این استاندارد مقرر می دارد که سرقفلی ناشی از تحصیل یک واحد تجاری فرعی که تمام سهام آن به طور مستقیم یا غیرمستقیم متعلق به واحد تجاری اصلی نیست، تنها به نسبت سهم واحد تجاری اصلی شناسایی شود و هیچ مبلغی به اقلیت تخصیص نیابد. طبق بند 19 از IFRS 3، در هر ترکیب تجاری، واحد تحصیل کننده باید در تاریخ تحصیل، اجزای منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده را نشان دهنده منافع مالکانه فعلی است و برای دارندگان آن، نسبت به سهم متناسبی از خالص داراییهای واحد تجاری در زمان انحلال حق ایجاد می کند، به یکی از مبالغ زیر اندازه گیری کند: (الف) ارزش منصفانه؛ یا (ب) سهم متناسب ابزارهای مالکانه فعلی از مبالغ شناسایی شده خالص داراییهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده. طبق بند 32 از IFRS 3، واحد تحصیل کننده باید سرقفلی را در تاریخ تحصیل و با اندازه گیری مازاد (الف) بر (ب)، شناسایی کند: (الف) حاصل جمع: (1) مابه ازای انتقال یافته اندازه گیری شده طبق این استاندارد که معمولاً ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل را الزامی می کند، (2) مبلغ هرگونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده که طبق این استاندارد اندازه گیری می شود و (3) در ترکیب تجاری مرحله ای، ارزش منصفانه منافع مالکانه قبلی واحد تحصیل کننده در واحد تحصیل شده در تاریخ تحصیل. (ب) خالص مبالغ داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در تاریخ تحصیل که طبق این استاندارد اندازه گیری می شود. با توجه به اینکه در IRAS سهم اقلیت تنها از روش سهم از خالص داراییها بدست می آید ولی در IFRS، سهم اقلیت از روش ارزش منصفانه نیز قابل محاسبه است، بنابراین با توجه به بند 32 از IFRS 3، سرقفلی می تواند تنها نسبت به سهم واحد تجاری اصلی و یا نسبت به کل (سهم واحد اصلی و اقلیت) شناسایی شود.</p>



ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران			استانداردهای بین المللی حسابداری				
		شماره	عنوان	بند	توضیحات	شماره	عنوان	بند	
32	حق رای های بالقوه	IRAS 18	صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی	-	-	IFRS 10	Consolidated Financial Statements	B89 B90	توضیحات زمانی که حق رای بالقوه، یا سایر ابزارهای مشتقه دارای حق کنترل وجود داشته باشد، برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی، نسبت سود یا زیان دوره و تغییرات در حقوق مالکانه تخصیص یافته به واحد تجاری اصلی و منافع فاقد حق کنترل، صرفاً بر مبنای منافع مالکیت فعلی تعیین می شود و اعمال یا تبدیل احتمالی حق رای های بالقوه و سایر ابزارهای مشتقه در آن منعکس نمی گردد. در برخی شرایط، واحد تجاری در نتیجه معامله ای که در حال حاضر برای آن دسترسی به بازده مرتبط با منافع مالکیت را فراهم می کند، از نظر محتوا، از منافع مالکیت فعلی برخوردار می گردد. در چنین شرایطی، برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی، نسبت تخصیص یافته به واحد تجاری اصلی و منافع فاقد حق کنترل، با در نظر گرفتن اعمال نهایی حق رای های بالقوه و سایر ابزارهای مشتقه ای که در حال حاضر برای واحد تجاری اصلی دسترسی به بازده را فراهم می کند، تعیین می شود.
33	اندازه گیری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی در صورتهای مالی جداگانه	IRAS 18	صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی	32	در صورتیکه طبق استاندارد 31، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی نشده است باید به بهای تمام شده پس از کسر کاهش ارزش انباشته یا مبالغ تجدید ارزیابی و منطبق با رویه حسابداری واحد سرمایه گذار در مورد سرمایه گذاریهای بلندمدت طبق استاندارد 15 منعکس شود.	10	Separate Financial Statements	سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته با یکی از روشهای زیر به حساب منظور می شود: (الف) به بهای تمام شده؛ (ب) طبق IFRS 9؛ یا (پ) با استفاده از روش ارزش ویژه به شرح IAS 28. سرمایه گذاریهایی که به بهای تمام شده یا با استفاده از روش ارزش ویژه به حساب منظور می شود، در صورت طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش یا به توزیع بین مالکان، باید طبق IFRS 5، به حساب گرفته شود. اندازه گیری سرمایه گذاریهایی که طبق IFRS 9، به حساب منظور می شود، در چنین شرایطی تغییر نمی کند.	



ردیف	توضیحات
32	<p>طبق بند ب 89 از IFRS 10، زمانی که حق رای بالقوه، یا سایر ابزارهای مشتقه دارای حق کنترل وجود داشته باشد، برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی، نسبت سود یا زیان دوره و تغییرات در حقوق مالکانه تخصیص یافته به واحد تجاری اصلی و منافع فاقد حق کنترل، صرفاً بر مبنای منافع مالکیت فعلی تعیین می شود و اعمال یا تبدیل احتمالی حق رای های بالقوه و سایر ابزارهای مشتقه در آن منعکس نمی گردد، مگر اینکه بند ب 90 کاربرد داشته باشد. طبق بند ب 90 از IFRS 10، در برخی شرایط، واحد تجاری در نتیجه معامله ای که در حال حاضر برای آن دسترسی به بازده مرتبط با منافع مالکیت را فراهم می کند، از نظر محتوا، از منافع مالکیت فعلی برخوردار می گردد. در چنین شرایطی، برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی، نسبت تخصیص یافته به واحد تجاری اصلی و منافع فاقد حق کنترل، با در نظر گرفتن اعمال نهایی حق رای های بالقوه و سایر ابزارهای مشتقه ای که در حال حاضر برای واحد تجاری اصلی دسترسی به بازده را فراهم می کند، تعیین می شود.</p>
33	<p>طبق بند ب 32 از IRAS 18، در صورتهای مالی جداگانه، سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی که طبق استاندارد حسابداری شماره 31 با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده"، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی نشده است باید به بهای تمام شده پس از کسر کاهش ارزش انباشته یا مبالغ تجدید ارزیابی و منطبق با رویه حسابداری واحد سرمایه گذار در مورد سرمایه گذاریهای بلندمدت طبق استاندارد حسابداری شماره 15 با عنوان "حسابداری سرمایه گذاریها" منعکس شود. با سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی که طبق استاندارد حسابداری شماره 31 با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده"، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است باید طبق استاندارد یاد شده برخورد شود.</p> <p>طبق بند 10 از IAS 27، در صورتیکه واحد تجاری، صورتهای مالی جداگانه تهیه کند، باید سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته را با یکی از روشهای زیر به حساب منظور کند: (الف) به بهای تمام شده؛ (ب) طبق IFRS 9؛ یا (پ) با استفاده از روش ارزش ویژه به شرح IAS 28. سرمایه گذاریهایی که به بهای تمام شده یا با استفاده از روش ارزش ویژه به حساب منظور می شود، در صورت طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش یا به توزیع بین مالکان، باید طبق IFRS 5، به حساب گرفته شود. اندازه گیری سرمایه گذاریهایی که طبق IFRS 9، به حساب منظور می شود، در چنین شرایطی تغییر نمی کند.</p>



ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران			استانداردهای بین المللی حسابداری			
		شماره	عنوان	بند	توضیحات	شماره	عنوان	بند
34	اندازه گیری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی در صورتهای مالی جداگانه واحدهای تجاری سرمایه گذاری	IRAS 18	صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی	32	در صورتیکه طبق استاندارد 31، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی نشده است باید به بهای تمام شده پس از کسر کاهش ارزش انباشته یا مبالغ تجدید ارزیابی و منطبق با رویه حسابداری واحد سرمایه گذار در مورد سرمایه گذاریهای بلندمدت طبق استاندارد 15 منعکس شود. در استانداردهای حسابداری ایران، تفکیکی از بابت واحدهای تجاری سرمایه گذاری صورت نگرفته است.	11A 11B	Separate Financial Statements	اگر واحد تجاری اصلی، ملزم باشد سرمایه گذاری خود در واحد تجاری فرعی را به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان طبق IFRS 9 اندازه گیری کند، باید در صورتهای مالی جداگانه خود نیز سرمایه گذاری در واحد تجاری فرعی را به همان روش به حساب منظور کند. اگر واحد تجاری اصلی، شرایط واحد تجاری سرمایه گذاری را از دست بدهد یا به واحد تجاری سرمایه گذاری تبدیل شود، باید این تغییر وضعیت را از تاریخ وقوع تغییر، به شرح زیر به حساب منظور کند: (الف) اگر واحد تجاری، شرایط واحد تجاری سرمایه گذاری را از دست بدهد، باید سرمایه گذاری در واحد تجاری فرعی را طبق بند 10 به حساب منظور کند. تاریخ تغییر وضعیت باید به عنوان تاریخ تحویل فرض شود. ارزش منصفانه واحد تجاری فرعی در تاریخ تحویل مفروض، باید منعکس کننده ما به ازای انتقالی مفروض در زمان به حساب منظور کردن سرمایه گذاری طبق بند 10 باشد. (ب) هرگاه واحد تجاری، به واحد تجاری سرمایه گذاری تبدیل شود، باید سرمایه گذاری در واحد تجاری فرعی را به ارزش منصفانه از طریق سود و زیان، طبق IFRS 9، به حساب منظور کند. تفاوت بین مبلغ دفتری قبلی واحد تجاری فرعی و ارزش منصفانه آن در تاریخ تغییر وضعیت سرمایه گذار، باید به عنوان سود یا زیان در سود یا زیان دوره شناسایی شود. مبلغ انباشته هرگونه سود یا زیان که پیش از این در ارتباط با آن واحدهای تجاری فرعی، در سایر اقلام سود یا زیان جامع شناسایی شده است، باید به گونه ای به حساب منظور شود که گویی واحد تجاری سرمایه گذاری، واحدهای تجاری فرعی مزبور را در تاریخ تغییر وضعیت، واگذار کرده است.
35	اندازه گیری درآمد سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی در صورتهای مالی جداگانه اندازه گیری شده به روش بهای تمام شده	IRAS 18	صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی	33	در روش بهای تمام شده درآمد سرمایه گذاری تنها به میزان سود توزیع شده از محل سودهای انباشته واحد سرمایه پذیر که پس از تاریخ تحویل کسب شده است، شناسایی می شود. سودهای توزیع شده مازاد بر سود انباشته یاد شده به عنوان باز یافت سرمایه گذاری محسوب و از بهای تمام شده سرمایه گذاری کسر می گردد.	-	Separate Financial Statements	-



ردیف	توضیحات
34	<p>طبق بند 11 الف از IAS 27، اگر واحد تجاری اصلی، طبق بند 31 از IFRS 10، ملزم باشد سرمایه گذاری خود در واحد تجاری فرعی را به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان طبق IFRS 9، اندازه گیری کند، باید در صورتهای مالی جداگانه خود نیز سرمایه گذاری در واحد تجاری فرعی را به همان روش به حساب منظور کند.</p> <p>طبق بند 11 ب از IAS 27، اگر واحد تجاری اصلی، شرایط واحد تجاری سرمایه گذاری را از دست بدهد یا به واحد تجاری سرمایه گذاری تبدیل شود، باید این تغییر وضعیت را از تاریخ وقوع تغییر، به شرح زیر به حساب منظور کند: (الف) اگر واحد تجاری، شرایط واحد تجاری سرمایه گذاری را از دست بدهد، باید سرمایه گذاری در واحد تجاری فرعی را طبق بند 10 به حساب منظور کند. تاریخ تغییر وضعیت باید به عنوان تاریخ تحصیل فرض شود. ارزش منصفانه واحد تجاری فرعی در تاریخ تحصیل مفروض، باید منعکس کننده ما به ازای انتقالی مفروض در زمان به حساب منظور کردن سرمایه گذاری طبق بند 10 باشد. (ب) هرگاه واحد تجاری، به واحد تجاری سرمایه گذاری تبدیل شود، باید سرمایه گذاری در واحد تجاری فرعی را به ارزش منصفانه از طریق سود و زیان، طبق IFRS 9، به حساب منظور کند. تفاوت بین مبلغ دفتری قبلی واحد تجاری فرعی و ارزش منصفانه آن در تاریخ تغییر وضعیت سرمایه گذار، باید به عنوان سود یا زیان در سود یا زیان دوره شناسایی شود. مبلغ انباشته هرگونه سود یا زیان که پیش از این در ارتباط با آن واحدهای تجاری فرعی، در سایر اقلام سود یا زیان جامع شناسایی شده است، باید به گونه ای به حساب منظور شود که گویی واحد تجاری سرمایه گذاری، واحدهای تجاری فرعی مزبور را در تاریخ تغییر وضعیت، واگذار کرده است.</p>
35	<p>طبق بند 33 از IRAS 18، در روش بهای تمام شده درآمد سرمایه گذاری تنها به میزان سود توزیع شده از محل سودهای انباشته واحد سرمایه پذیر که پس از تاریخ تحصیل کسب شده است، شناسایی می شود. سودهای توزیع شده مازاد بر سود انباشته یاد شده به عنوان بازایافت سرمایه گذاری محسوب و از بهای تمام شده سرمایه گذاری کسر می گردد.</p>



ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران			استانداردهای بین المللی حسابداری				
		شماره	عنوان	بند	توضیحات	شماره	عنوان	بند	
36	شناسایی مخارج مرتبط با تحصیل	IRAS 19	ترکیب‌های تجاری	19 22	بهای تمام شده ترکیب تجاری شامل هر گونه مخارج تبعی مستقیم ترکیب (شامل مخارج ثبت و انتشار اوراق بهادار و حق‌الزحمه‌های پرداختی به حسابداران حرفه‌ای، مشاورین حقوقی، ارزیابان (مستقل) و سایر مشاوران در ارتباط با ترکیب) است. مخارج اداری و عمومی شامل مخارج دایره تحصیل و سایر مخارجی که نتوان مستقیماً به تحصیل مورد نظر ربط داد، جزء بهای تمام‌شده ترکیب نیست و باید به محض وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود. مخارج اخذ تسهیلات مالی و انتشار اوراق مشارکت یا سهام جزئی از رویداد تأمین مالی است و در بهای تمام شده ترکیب تجاری منظور نمی‌شود.	IFRS 3	Business Combinations	53	توضیحات به استثنای یک مورد، واحد تحصیل‌کننده، مخارج مرتبط با تحصیل را باید در دوره وقوع مخارج و دریافت خدمات، به عنوان هزینه به حساب منظور کند. مخارج انتشار اوراق بهادار بدهی یا مالکانه باید طبق IAS 32 و IAS 39، شناسایی شود.
37	شناسایی سهم اقلیت	IRAS 19	ترکیب‌های تجاری	29	سهم اقلیت در واحد تحصیل شده براساس خالص ارزش منصفانه آن اقلام اندازه‌گیری می‌شود.	IFRS 3	Business Combinations	19	اجزای منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده به یکی از مبالغ (الف) ارزش منصفانه؛ یا (ب) سهم متناسب ابزارهای مالکانه فعلی از مبالغ شناسایی شده خالص داراییهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده، اندازه‌گیری می‌شود.
38	شناسایی سرقتی	IRAS 19	ترکیب‌های تجاری	36	در رابطه با سهم اقلیت، سرقتی شناسایی نمی‌شود.	IFRS 3	Business Combinations	19 32	علاوه بر روش ذکر شده در استاندارد ایران، سرقتی ناشی از تحصیل می‌تواند برای سهم اقلیت نیز شناسایی شود.



ردیف	توضیحات
36	<p>طبق بند 19 از IRAS 19، بهای تمام شده ترکیب تجاری عبارت است از وجه نقد و معادل وجه نقد پرداختی و ارزش منصفانه سایر مابه‌ازاهای خرید واگذار شده در تاریخ تحصیل توسط واحد تحصیل کننده به اضافه هر گونه مخارج تبعی مستقیم ترکیب. ... همچنین طبق بند 22 استاندارد مذکور، واحد تحصیل کننده ممکن است علاوه بر مابه‌ازای خرید، متحمل مخارجی شود که مستقیماً به ترکیب مربوط باشد. این مخارج شامل مخارج ثبت و انتشار اوراق بهادار و حق الزحمه‌های پرداختی به حسابداران حرفه‌ای، مشاورین حقوقی، ارزیابان (مستقل) و سایر مشاوران در ارتباط با ترکیب است. مخارج اداری و عمومی شامل مخارج دایره تحصیل و سایر مخارجی که نتوان مستقیماً به تحصیل مورد نظر ربط داد، جزء بهای تمام شده ترکیب نیست و باید به محض وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود. مخارج اخذ تسهیلات مالی و انتشار اوراق مشارکت یا سهام جزئی از رویداد تأمین مالی است و در بهای تمام شده ترکیب تجاری منظور نمی‌شود.</p> <p>طبق بند 53 از IFRS 3، به استثنای یک مورد، واحد تحصیل کننده، مخارج مرتبط با تحصیل را باید در دوره وقوع مخارج و دریافت خدمات، به عنوان هزینه به حساب منظور کند. مخارج انتشار اوراق بهادار بدهی یا مالکانه باید طبق IAS 32 و IAS 39، شناسایی شود.</p>
37	<p>طبق بند 29 از IRAS 19، از آنجا که واحد تحصیل کننده، داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده را (که حائز معیارهای مطرح شده در بند 26 است) در تاریخ تحصیل به ارزش منصفانه شناسایی می‌کند، سهم اقلیت در واحد تحصیل شده براساس خالص ارزش منصفانه آن اقلام اندازه‌گیری می‌شود.</p> <p>طبق بند 19 از IFRS 3، در هر ترکیب تجاری، واحد تحصیل کننده باید در تاریخ تحصیل، اجزای منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده را نشان دهنده منافع مالکانه فعلی است و برای دارندگان آن، نسبت به سهم متناسبی از خالص داراییهای واحد تجاری در زمان انحلال حق ایجاد می‌کند، به یکی از مبالغ زیر اندازه گیری کند: (الف) ارزش منصفانه؛ یا (ب) سهم متناسب ابزارهای مالکانه فعلی از مبالغ شناسایی شده خالص داراییهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده.</p>
38	<p>طبق بند 36 از IRAS 19، در رابطه با سهم اقلیت، سرقفلی شناسایی نمی‌شود.</p> <p>طبق بند 19 از IFRS 3، در هر ترکیب تجاری، واحد تحصیل کننده باید در تاریخ تحصیل، اجزای منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده را نشان دهنده منافع مالکانه فعلی است و برای دارندگان آن، نسبت به سهم متناسبی از خالص داراییهای واحد تجاری در زمان انحلال حق ایجاد می‌کند، به یکی از مبالغ زیر اندازه گیری کند: (الف) ارزش منصفانه؛ یا (ب) سهم متناسب ابزارهای مالکانه فعلی از مبالغ شناسایی شده خالص داراییهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده.</p> <p>طبق بند 32 از IFRS 3، واحد تحصیل کننده باید سرقفلی را در تاریخ تحصیل و با اندازه گیری مازاد (الف) بر (ب)، شناسایی کند: (الف) حاصل جمع: (1) مابه‌ازای انتقال یافته اندازه گیری شده طبق این استاندارد که معمولاً ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل را الزامی می‌کند، (2) مبلغ هرگونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده که طبق این استاندارد اندازه گیری می‌شود و (3) در ترکیب تجاری مرحله ای، ارزش منصفانه منافع مالکانه قبلی واحد تحصیل کننده در واحد تحصیل شده در تاریخ تحصیل. (ب) خالص مبالغ داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در تاریخ تحصیل که طبق این استاندارد اندازه گیری می‌شود.</p> <p>با توجه به اینکه در IRAS سهم اقلیت تنها از روش سهم از خالص داراییها بدست می‌آید ولی در IFRS، سهم اقلیت از روش ارزش منصفانه نیز قابل محاسبه است، بنابراین با توجه به بند 32 از IFRS 3، سرقفلی می‌تواند تنها نسبت به سهم واحد تجاری اصلی و یا نسبت به کل (سهم واحد اصلی و اقلیت) شناسایی شود.</p>



ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران			استانداردهای بین المللی حسابداری				
		شماره	عنوان	بند	توضیحات	شماره	عنوان	بند	
39	دوره اندازه گیری	IRAS 19	ترکیب‌های تجاری	-	-	IFRS 3	Business Combinations	45	<p>اگر حسابداری اولیه برای ترکیب تجاری، در پایان دوره گزارشگری که ترکیب در آن واقع می شود کامل نشده باشد، واحد تحصیل کننده باید برای اقلامی که حسابداری آنها کامل نیست، مبالغ غیرقطعی را در صورت‌های مالی گزارش کند. در دوره اندازه گیری، واحد تحصیل کننده باید مبالغ غیرقطعی شناسایی شده در تاریخ تحصیل را با تسری به گذشته تعدیل کند تا بازتابی از اطلاعات جدید به دست آمده درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل باشد که در صورت اطلاع از آن، اندازه گیری مبالغ شناسایی شده در آن تاریخ، تحت تاثیر قرار می گرفت. در دوره اندازه گیری، واحد تحصیل کننده باید داراییها یا بدهیهای دیگری را نیز، در صورت به دست آوردن اطلاعات جدید درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل، شناسایی کند که در صورت اطلاع از آن، منجر به شناخت داراییها و بدهیها در آن تاریخ می شد. به محض اینکه واحد تحصیل کننده، به اطلاعاتی درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل دست یابد یا به این نتیجه برسد که اطلاعات بیشتر قابل دستیابی نیست، دوره اندازه گیری به پایان می رسد. با وجود این، دوره اندازه گیری نباید فراتر از یک سال از تاریخ تحصیل باشد.</p>
40	تعدیل بهای تمام شده ترکیب بر اساس رویدادهای آتی	IRAS 19	ترکیب‌های تجاری	23 24	<p>چنانچه طبق موافقتنامه ترکیب تجاری، تعدیل بهای تمام شده ترکیب مشروط به وقوع رویدادهای آتی باشد، واحد تحصیل کننده باید مبلغ تعدیل را در تاریخ تحصیل در بهای تمام شده ترکیب منظور کند، به شرطی که وقوع رویداد آتی محتمل و اثر آن به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد. در برخی موافقتنامه‌های ترکیب تجاری، امکان تعدیل بهای تمام شده ترکیب در صورت وقوع یک یا چند رویداد آتی، پیش‌بینی می‌شود. این تعدیل ممکن است منوط به حفظ یا دستیابی به سطح مشخصی از درآمد در دوره‌های آتی یا حفظ قیمت سهام منتشر شده باشد. در حسابداری اولیه ترکیب، معمولاً مبلغ هرگونه تعدیل را حتی با وجود عدم اطمینان می‌توان بدون خدشه بر قابلیت اتکای اطلاعات برآورد کرد. چنانچه رویداد آتی مربوط رخ ندهد یا تجدید نظر در برآوردها ضرورت یابد، بهای تمام شده ترکیب تجاری تعدیل می‌شود. چنانچه وقوع رویداد آتی محتمل نباشد و یا اینکه اثر آن به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری نباشد، این گونه تعدیلات در بهای تمام شده ترکیب منظور نمی‌شود.</p>	IFRS 3	Business Combinations	58	<p>برخی تغییرات در ارزش منصفانه ما به ازای احتمالی که واحد تحصیل کننده پس از تاریخ تحصیل شناسایی می کند، ممکن است در نتیجه اطلاعات بیشتری باشد که واحد تحصیل کننده پس از آن تاریخ، درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل به دست می آورد. چنین تغییراتی، تعدیلات دوره اندازه گیری محسوب می شود. تغییرات ناشی از رویدادهای پس از تاریخ تحصیل، مانند دستیابی به سود هدف، دستیابی به قیمت معینی از سهام یا دستیابی به نقطه عطف پروژه تحقیق و توسعه، تعدیلات دوره اندازه گیری محسوب نمی شود. واحد تحصیل کننده باید تغییرات در ارزش منصفانه ما به ازای احتمالی را که تعدیلات دوره اندازه گیری نمی باشد، به شرح زیر به حساب منظور کند: (الف) ما به ازای احتمالی طبقه بندی شده به عنوان حقوق مالکانه، نباید تجدید اندازه گیری شود و تسویه بعدی آن، باید در حقوق مالکانه منظور شود. (ب) سایر ما به ازاهای احتمالی که: (1) در دامنه کاربرد IFRS 9 قرار می گیرند، باید در هر تاریخ گزارشگری، به ارزش منصفانه اندازه گیری شوند و تغییرات در ارزش منصفانه، طبق IFRS 9، باید در سود و زیان دوره شناسایی گردد. (2) در دامنه کاربرد IFRS 9 قرار نمی گیرند، باید در هر تاریخ گزارشگری به ارزش منصفانه اندازه گیری شوند و تغییرات در ارزش منصفانه باید در سود یا زیان دوره شناسایی گردد.</p>



ردیف	توضیحات
39	<p>طبق بند 45 از IFRS 3، اگر حسابداری اولیه برای ترکیب تجاری، در پایان دوره گزارشگری که ترکیب در آن واقع می شود کامل نشده باشد، واحد تحصیل کننده باید برای اقلامی که حسابداری آنها کامل نیست، مبالغ غیرقطعی را در صورتهای مالی گزارش کند. در دوره اندازه گیری، واحد تحصیل کننده باید مبالغ غیرقطعی شناسایی شده در تاریخ تحصیل را با تسری به گذشته تعدیل کند تا بازتابی از اطلاعات جدید به دست آمده درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل باشد که در صورت اطلاع از آن، اندازه گیری مبالغ شناسایی شده در آن تاریخ، تحت تاثیر قرار می گرفت. در دوره اندازه گیری، واحد تحصیل کننده باید داراییها یا بدهیهای دیگری را نیز، در صورت به دست آوردن اطلاعات جدید درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل، شناسایی کند که در صورت اطلاع از آن، منجر به شناخت داراییها و بدهیها در آن تاریخ می شد. به محض اینکه واحد تحصیل کننده، به اطلاعاتی درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل دست یابد یا به این نتیجه برسد که اطلاعات بیشتر قابل دستیابی نیست، دوره اندازه گیری به پایان می رسد. با وجود این، دوره اندازه گیری نباید فراتر از یک سال از تاریخ تحصیل باشد.</p>
40	<p>طبق بند 23 از IRAS 19، چنانچه طبق موافقتنامه ترکیب تجاری، تعدیل بهای تمام شده ترکیب مشروط به وقوع رویدادهای آتی باشد، واحد تحصیل کننده باید مبلغ تعدیل را در تاریخ تحصیل در بهای تمام شده ترکیب منظور کند، به شرطی که وقوع رویداد آتی محتمل و اثر آن به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد. همچنین طبق بند 24 این استاندارد، در برخی موافقتنامه های ترکیب تجاری، امکان تعدیل بهای تمام شده ترکیب در صورت وقوع یک یا چند رویداد آتی، پیش بینی می شود. این تعدیل ممکن است منوط به حفظ یا دستیابی به سطح مشخصی از درآمد در دوره های آتی یا حفظ قیمت سهام منتشر شده باشد. در حسابداری اولیه ترکیب، معمولاً مبلغ هرگونه تعدیل را حتی با وجود عدم اطمینان می توان بدون خدشه بر قابلیت اتکای اطلاعات برآورد کرد. چنانچه رویداد آتی مربوط رخ ندهد یا تجدید نظر در برآوردها ضرورت یابد، بهای تمام شده ترکیب تجاری تعدیل می شود. چنانچه وقوع رویداد آتی محتمل نباشد و یا اینکه اثر آن به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری نباشد، این گونه تعدیلات در بهای تمام شده ترکیب منظور نمی شود.</p> <p>طبق بند 58 از IFRS 3، برخی تغییرات در ارزش منصفانه ما به ازای احتمالی که واحد تحصیل کننده پس از تاریخ تحصیل شناسایی می کند، ممکن است در نتیجه اطلاعات بیشتری باشد که واحد تحصیل کننده پس از آن تاریخ، درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل به دست می آورد. چنین تغییراتی، تعدیلات دوره اندازه گیری محسوب می شود. تغییرات ناشی از رویدادهای پس از تاریخ تحصیل، مانند دستیابی به سود هدف، دستیابی به قیمت معینی از سهام یا دستیابی به نقطه عطف پروژه تحقیق و توسعه، تعدیلات دوره اندازه گیری محسوب نمی شود. واحد تحصیل کننده باید تغییرات در ارزش منصفانه ما به ازای احتمالی را که تعدیلات دوره اندازه گیری نمی باشد، به شرح زیر به حساب منظور کند: (الف) ما به ازای احتمالی طبقه بندی شده به عنوان حقوق مالکانه، نباید تجدید اندازه گیری شود و تسویه بعدی آن، باید در حقوق مالکانه منظور شود. (ب) سایر ما به ازاهای احتمالی که: (1) در دامنه کاربرد IFRS 9 قرار می گیرند، باید در هر تاریخ گزارشگری، به ارزش منصفانه اندازه گیری شوند و تغییرات در ارزش منصفانه، طبق IFRS 9، باید در سود و زیان دوره شناسایی گردد. (2) در دامنه کاربرد IFRS 9 قرار نمی گیرند، باید در هر تاریخ گزارشگری به ارزش منصفانه اندازه گیری شوند و تغییرات در ارزش منصفانه باید در سود یا زیان دوره شناسایی گردد.</p>



ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران				استانداردهای بین المللی حسابداری			
		شماره	عنوان	بند	توضیحات	شماره	عنوان	بند	توضیحات
41	موارد استثنای اصل اندازه گیری در ترکیبهای تجاری	IRAS 19	ترکیبهای تجاری	-	-	IFRS 3	Business Combinations	29 - 31	<p>واحد تحصیل کننده، باید ارزش حقوق مجددا تحصیل شده شناسایی شده به عنوان دارایی نامشهود را بر مبنای شرایط قراردادی باقیمانده قرارداد مرتبط، صرفنظر از اینکه فعالان بازار برای تعیین ارزش منصفانه قرارداد، به تمدید بالقوه آن توجه می کنند یا خیر، اندازه گیری کند. واحد تحصیل کننده باید بدهی یا ابزار مالکانه مربوط به معاملات پرداخت مبتنی بر سهام واحد تحصیل شده یا جایگزینی معاملات پرداخت مبتنی بر سهام واحد تحصیل شده با معاملات پرداخت مبتنی بر سهام واحد تحصیل کننده را طبق IFRS 2 در تاریخ تحصیل اندازه گیری کند. واحد تحصیل کننده باید دارایی غیر جاری تحصیل شده (یا مجموعه واحد) را که طبق IFRS 5، در تاریخ تحصیل به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی کرده است، طبق بندهای 15 تا 18 همان استاندارد، به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش اندازه گیری کند.</p>
42	استهلاک سرقفلی	IRAS 19	ترکیبهای تجاری	37 38	سرقفلی ناشی از تحصیل باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن مستهلک شود. این فرض قابل رد وجود دارد که عمر مفید سرقفلی از تاریخ شناسایی اولیه حداکثر بیست سال است.	IFRS 3	Business Combinations	B63	<p>سرقفلی ناشی از تحصیل مستهلک نمی شود. ولی طبق پروتکل ایران در سایت بنیاد استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (www.ifrs.org)، در خصوص استهلاک سرقفلی ناشی از تحصیل تعدیلاتی برای ایران لحاظ شده است. واحد تجاری می تواند استاندارد بین المللی را بدون این تعدیلات یا با منظور نمودن این تعدیلات بکارگیرد. بنابراین طبق این تعدیلات، واحد تجاری می تواند سرقفلی ناشی از تحصیل را مستهلک نماید یا در طی عمر مفید آن که بیش از 20 سال نیست مستهلک نماید.</p>
43	خریدهای زیر قیمت در ترکیب تجاری	IRAS 19	ترکیبهای تجاری	50	<p>در صورتی که سهم واحد تحصیل کننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص بیشتر از بهای تمام شده ترکیب باشد، خریدار باید: (الف) تشخیص و اندازه گیری داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده و نیز اندازه گیری بهای تمام شده ترکیب را مورد ارزیابی مجدد قرار دهد، و (ب) هرگونه مازاد باقیمانده پس از ارزیابی مجدد را بطور متناسب از ارزش منصفانه تعیین شده برای داراییهای غیر پولی قابل تشخیص کسر کند.</p>	IFRS 3	Business Combinations	34 36	<p>در صورتیکه واحد تحصیل کننده خرید زیر قیمت انجام دهد، پس از بکارگیری الزامات بند 36، مبلغ مازاد باقیمانده باید در تاریخ تحصیل، به عنوان سود در سود و زیان دوره شناسایی شود. این سود باید به واحد تحصیل کننده انتساب داده شود. طبق بند 36، پیش از شناسایی سود حاصل از خرید زیر قیمت، واحد تحصیل کننده باید مجددا تشخیص تمام داراییهای تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده را بررسی و هرگونه دارایی یا بدهی دیگری را که مشخص می شوند، شناسایی نماید. سپس واحد تحصیل کننده باید شیوه های مورد استفاده در اندازه گیری مبالغی که طبق این استاندارد شناخت آنها در تاریخ تحصیل الزامی است را برای (1) داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده، (2) منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده در صورت وجود، (3) در ترکیب تجاری مرحله ای، منافع مالکانه قبلی واحد تحصیل کننده در واحد تحصیل شده، و (4) ما به ازای انتقال یافته، بررسی کند.</p>



ردیف	توضیحات
41	<p>طبق بند 29 از IFRS 3، واحد تحصیل کننده، باید ارزش حقوق مجددا تحصیل شده شناسایی شده به عنوان دارایی نامشهود را بر مبنای شرایط قراردادی باقیمانده قرارداد مرتبط، صرفنظر از اینکه فعالان بازار برای تعیین ارزش منصفانه قرارداد، به تمديد بالقوه آن توجه می کنند یا خیر، اندازه گیری کند (بندهای ب35 و ب36).</p> <p>طبق بند 30 از IFRS 3، واحد تحصیل کننده باید بدهی یا ابزار مالکانه مربوط به معاملات پرداخت مبتنی بر سهام واحد تحصیل شده یا جایگزینی معاملات پرداخت مبتنی بر سهام واحد تحصیل شده با معاملات پرداخت مبتنی بر سهام واحد تحصیل کننده را طبق شیوه مندرج در IFRS 2 در تاریخ تحصیل اندازه گیری کند.</p> <p>طبق بند 31 از IFRS 3، واحد تحصیل کننده باید دارایی غیر جاری تحصیل شده (یا مجموعه واحد) را که طبق IFRS 5، در تاریخ تحصیل به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی کرده است، طبق بندهای 15 تا 18 همان استاندارد، به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش اندازه گیری کند.</p>
42	<p>طبق بند 37 از IRAS 19، پس از شناخت اولیه، سرقفلی باید به بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و زیان کاهش ارزش انباشته منعکس شود. طبق بند 38 استاندارد مذکور، سرقفلی باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن مستهلک شود. دوره استهلاک باید بیانگر بهترین برآورد از دوره زمانی کسب منافع اقتصادی آتی توسط واحد تجاری باشد. این فرض قابل رد وجود دارد که عمر مفید سرقفلی از تاریخ شناسایی اولیه حداکثر بیست سال است.</p> <p>طبق بند ب63 از IFRS 3، واحد تحصیل کننده، سرقفلی را به مبلغ شناسایی شده در تاریخ تحصیل پس از کسر هر گونه کاهش ارزش انباشته اندازه گیری می کند.</p> <p>طبق پروفایل ایران در سایت بنیاد استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (www.ifrs.org)، در خصوص استهلاک سرقفلی ناشی از تحصیل تعدیلاتی برای ایران لحاظ شده است. واحد تجاری می تواند استاندارد بین المللی را بدون این تعدیلات بکارگیرد یا اینکه این تعدیلات را بکارگیرد. این تعدیل بدین صورت است: سرقفلی در طی عمر مفید که بیش از 20 سال نیست مستهلک شده و همچنین در اثر کاهش ارزش، ارزش دفتری آن کاهش یابد.</p>
43	<p>طبق بند 50 از IRAS 19، در صورتی که سهم واحد تحصیل کننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص بیشتر از بهای تمام شده ترکیب باشد، خریدار باید: (الف) تشخیص و اندازه گیری داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده و نیز اندازه گیری بهای تمام شده ترکیب را مورد ارزیابی مجدد قرار دهد، و (ب) هر گونه مازاد باقیمانده پس از ارزیابی مجدد را بطور متناسب از ارزش منصفانه تعیین شده برای داراییهای غیر پولی قابل تشخیص کسر کند.</p> <p>طبق بند 34 از IFRS 3، در صورتیکه واحد تحصیل کننده خرید زیر قیمت انجام دهد (مبلغ بند 32 (ب) بیشتر از 32 (الف) باشد)، پس از بکارگیری الزامات بند 36، مبلغ مازاد باقیمانده باید در تاریخ تحصیل، به عنوان سود در سود و زیان دوره شناسایی شود. این سود باید به واحد تحصیل کننده انتساب داده شود. طبق بند 36 استاندارد مذکور، پیش از شناسایی سود حاصل از خرید زیر قیمت، واحد تحصیل کننده باید مجدداً تشخیص تمام داراییهای تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده را بررسی و هر گونه دارایی یا بدهی دیگری را که مشخص می شوند، شناسایی نماید. سپس واحد تحصیل کننده باید شیوه های مورد استفاده در اندازه گیری مبالغی که طبق این استاندارد شناخت آنها در تاریخ تحصیل الزامی است را برای (1) داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده، (2) منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده در صورت وجود، (3) در ترکیب تجاری مرحله ای، منافع مالکانه قبلی واحد تحصیل کننده در واحد تحصیل شده، و (4) ما به ازای انتقال یافته، بررسی کند.</p>

مقایسه استانداردهای حسابداری ایران با بین المللی از جنبه اندازه گیری



مستزمن بورس و اوراق بهادار
INSTITUTE FOR RESEARCH & REPORTING IN ACCOUNTING & FINANCE

ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران			استانداردهای بین المللی حسابداری				
		شماره	عنوان	بند	توضیحات	شماره	عنوان	بند	
44	ترکیب تجاری مرحله ای	IRAS 19	ترکیب‌های تجاری	52 53	ترکیب تجاری مرحله ای، به منظور تعیین ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده و تعیین مبلغ سرقفلی، هر معامله عمده به طور جداگانه در نظر گرفته می‌شود. این کار از طریق مقایسه بهای تمام شده سرمایه‌گذاری با سهم واحد تحصیل‌کننده از ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده در تاریخ هر معامله عمده، انجام می‌گیرد. این رویه در مورد تحصیل سرمایه‌گذاری بعد از کسب کنترل نیز ادامه می‌یابد.	IFRS 3	Business Combinations	42	در ترکیب تجاری مرحله ای، واحد تحصیل‌کننده باید حقوق مالکانه نگهداری شده قبلی خود در واحد تحصیل شده را به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، تجدید اندازه گیری و سود یا زیان حاصل را، در صورت وجود، در سود یا زیان دوره شناسایی کند. در دوره های گزارشگری قبلی، ممکن است واحد تحصیل‌کننده تغییرات در ارزش منافع مالکانه خود در واحد تحصیل شده را در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی کرده باشد. در این صورت، مبلغی که در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می‌شود باید بر همان مبنای شناسایی شود که با فرض واگذاری مستقیم منافع مالکانه قبلی توسط واحد تحصیل‌کننده، الزامی می‌شد.
45	ترکیب تجاری بدون انتقال ما به ازای	IRAS 19	ترکیب‌های تجاری	-	-	IFRS 3	Business Combinations	43 - 44	برخی مواقع، واحد تحصیل‌کننده، کنترل واحد تحصیل شده را بدون انتقال ما به ازای به دست می‌آورد. برای چنین ترکیب‌هایی، روش حسابداری تحصیل در ترکیب تجاری، بکار می‌رود. این شرایط، شامل موارد زیر است: الف) واحد تحصیل شده تعداد کافی از سهام خود را به منظور کسب کنترل توسط سرمایه‌گذار فعلی (واحد تحصیل‌کننده) بازخرید می‌کند. ب) حق وتوی اقلیت، که پیش از این مانع کنترل واحد تحصیل شده توسط واحد تحصیل‌کننده دارای حق رای اکثریت می‌شد، لغو شده باشد. پ) واحد تحصیل‌کننده و واحد تحصیل شده، توافق کرده باشند که فعالیتهای تجاری خود را تنها از طریق قرارداد ترکیب کنند. در یک ترکیب تجاری که تنها از طریق قرارداد حاصل شده است، واحد تحصیل‌کننده باید مبلغ خالص داراییهای واحد تحصیل شده را که طبق این استاندارد شناسایی می‌شود، به مالکان واحد تحصیل شده تخصیص دهد. به عبارت دیگر، منافع مالکانه در واحد تحصیل شده که در اختیار اشخاصی غیر از واحد تحصیل‌کننده است، در صورت‌های مالی پس از ترکیب واحد تحصیل‌کننده، منافع فاقد حق کنترل محسوب می‌شود، حتی اگر نتیجه این باشد که تمام منافع مالکانه در واحد تحصیل شده، قابل تخصیص به منافع فاقد حق کنترل باشد.



ردیف	توضیحات
44	<p>طبق بند 52 از IRAS 19، ترکیب تجاری ممکن است در چند مرحله صورت گیرد. در این موارد، به منظور تعیین ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده و تعیین مبلغ سرفقلی، هر معامله عمده به طور جداگانه در نظر گرفته می شود. این کار از طریق مقایسه بهای تمام شده سرمایه گذاری با سهم واحد تحصیل کننده از ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده در تاریخ هر معامله عمده، انجام می گیرد. این رویه در مورد تحصیل سرمایه گذاری بعد از کسب کنترل نیز ادامه می یابد. طبق بند 53 استاندارد مذکور، در بعضی موارد ممکن است واحد تجاری، واحدی را تحصیل کند که قبلاً به عنوان سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته محسوب و حسابداری آن طبق استاندارد حسابداری شماره 20 با عنوان حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته، به روش ارزش ویژه انجام شده است. در این صورت، ارزش منصفانه خالص داراییهای قابل تشخیص واحد سرمایه پذیر در تاریخ هر معامله عمده قبلاً برای بکارگیری ارزش ویژه تعیین شده است.</p> <p>طبق بند 42 از IFRS 3، در ترکیب تجاری مرحله ای، واحد تحصیل کننده باید حقوق مالکانه نگهداری شده قبلی خود در واحد تحصیل شده را به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، تجدید اندازه گیری و سود یا زیان حاصل را، در صورت وجود، در سود یا زیان دوره شناسایی کند. در دوره های گزارشگری قبلی، ممکن است واحد تحصیل کننده تغییرات در ارزش منافع مالکانه خود در واحد تحصیل شده را در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی کرده باشد. در این صورت، مبلغی که در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می شود باید بر همان مبنایی شناسایی شود که با فرض واگذاری مستقیم منافع مالکانه قبلی توسط واحد تحصیل کننده، الزامی می شد.</p>
45	<p>طبق بند 43 از IFRS 3، برخی مواقع، واحد تحصیل کننده، کنترل واحد تحصیل شده را بدون انتقال ما به ازا به دست می آورد. برای چنین ترکیبهایی، روش حسابداری تحصیل در ترکیب تجاری، بکار می رود. این شرایط، شامل موارد زیر است: الف) واحد تحصیل شده تعداد کافی از سهام خود را به منظور کسب کنترل توسط سرمایه گذار فعلی (واحد تحصیل کننده) بازخرید می کند. ب) حق وتوی اقلیت، که پیش از این مانع کنترل واحد تحصیل شده توسط واحد تحصیل کننده دارای حق رای اکثریت می شد، لغو شده باشد. پ) واحد تحصیل کننده و واحد تحصیل شده، توافق کرده باشند که فعالیتهای تجاری خود را تنها از طریق قرارداد ترکیب کنند. واحد تحصیل کننده در قبال کنترل واحد تحصیل شده ما به ازایی را منتقل نمی کند و در تاریخ تحصیل یا قبل از آن، هیچگونه منافع مالکانه ای در واحد تحصیل شده ندارد. مثالهایی از ترکیبهای تجاری که تنها از طریق قرارداد ایجاد شده اند، شامل تجمیع دو فعالیت تجاری در یک توافق اصلی یا تشکیل یک شرکت دو بورسی است.</p> <p>طبق بند 44 از IFRS 3، در یک ترکیب تجاری که تنها از طریق قرارداد حاصل شده است، واحد تحصیل کننده باید مبلغ خالص داراییهای واحد تحصیل شده را که طبق این استاندارد شناسایی می شود، به مالکان واحد تحصیل شده تخصیص دهد. به عبارت دیگر، منافع مالکانه در واحد تحصیل شده که در اختیار اشخاصی غیر از واحد تحصیل کننده است، در صورتهای مالی پس از ترکیب واحد تحصیل کننده، منافع فاقد حق کنترل محسوب می شود، حتی اگر نتیجه این باشد که تمام منافع مالکانه در واحد تحصیل شده، قابل تخصیص به منافع فاقد حق کنترل باشد.</p>



ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران			استانداردهای بین المللی حسابداری			
		شماره	عنوان	بند	توضیحات	شماره	عنوان	بند
46	حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته توسط صندوقهای سرمایه‌گذاری و واحدهای تجاری مشابه	IRAS 20	سرمایه‌گذاری (پیوست) 2 در واحدهای تجاری وابسته	استفاده از روش ارزش ویژه برای حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته توسط صندوقهای سرمایه‌گذاری و واحدهای تجاری مشابه، از دامنه کاربرد استاندارد حسابداری شماره 20 مستثنی شده است و استفاده از ارزش بازار برای حسابداری تمامی طبقات سرمایه‌گذاری توسط این گونه واحدها رویکرد مناسب‌تری است.	IAS 28	Investments in Associates and Joint Ventures	19	هرگاه واحد تجاری دارای سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته‌ای باشد که بخشی از آن سرمایه‌گذاری بطور غیرمستقیم از طریق سازمان با سرمایه‌گذاری پرخطر یا صندوق سرمایه‌گذاری مشترک، صندوق سرمایه‌گذاری ویژه و واحدهای تجاری مشابه از جمله صندوقهای بیمه مرتبط با سرمایه‌گذاری نگهداری شود، صرف‌نظر از اینکه این سازمانها و یا صندوقها، نفوذ قابل ملاحظه بر آن بخش از سرمایه‌گذاری داشته باشند، واحد تجاری می‌تواند تصمیم بگیرد آن بخش از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته را طبق IFRS 9 به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان اندازه‌گیری کند. در صورتی که واحد تجاری چنین تصمیمی اتخاذ کند باید برای بخش باقیمانده سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته که از طریق این سازمانها یا صندوقها نگهداری نمی‌شود، روش ارزش ویژه را بکار گیرد.
47	سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است	IRAS 20	سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته	پس از اعمال روش ارزش ویژه، سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته که طبق استاندارد 31 به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، باید بر مبنای اقل مبلغ دفتری مبتنی بر ارزش ویژه و خالص ارزش فروش ارزیابی شود.	IAS 28	Investments in Associates and Joint Ventures	20 - 21	واحد تجاری باید برای تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که معیارهای طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را احراز می‌کند، IFRS 5 را بکار گیرد. حسابداری بخش باقیمانده باید تا زمان واگذاری بخشی که به صورت نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است با استفاده از روش ویژه انجام شود. پس از واگذاری واحد تجاری باید حسابداری هرگونه منافع باقیمانده را طبق IFRS 9 انجام دهد، مگر اینکه منافع باقیمانده همچنان به صورت منافع در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص باشد که در این صورت واحد تجاری از روش ارزش ویژه استفاده می‌کند. همچنین تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که قبلاً به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است در صورتی که معیارهای این نوع طبقه‌بندی را احراز نکند باید با استفاده از روش ارزش ویژه با تسری به گذشته از تاریخ طبقه‌بندی آن به عنوان نگهداری شده برای فروش به حساب منظور شود. صورت‌های مالی برای دوره‌های پس از تاریخ طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش باید بر این اساس اصلاح شود.



ردیف	توضیحات
46	<p>طبق بند 2 پیوست IRAS 20، استفاده از روش ارزش ویژه برای حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته توسط صندوقهای سرمایه‌گذاری و واحدهای تجاری مشابه، اغلب به ارائه اطلاعات مربوط برای مدیریت و سرمایه‌گذاران منجر نمی‌شود. علاوه بر این، میزان سرمایه‌گذاری این گونه واحدهای تجاری در واحدهای سرمایه‌پذیر، اغلب در نوسان است و تغییر مکرر روش حسابداری مورد استفاده برای سرمایه‌گذاریها موجب کاهش سودمندی صورتهای مالی آنها خواهد شد. این دلایل موجب شد تا صندوقهای سرمایه‌گذاری و واحدهای تجاری مشابه از دامنه کاربرد استاندارد حسابداری شماره 20 مستثنی شوند. به نظر کمیته، استفاده از ارزش بازار برای حسابداری تمامی طبقات سرمایه‌گذاری توسط این گونه واحدها رویکرد مناسبتری است.</p> <p>طبق بند 19 از IAS 28، هرگاه واحد تجاری دارای سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته‌ای باشد که بخشی از آن سرمایه‌گذاری بطور غیرمستقیم از طریق سازمان با سرمایه‌گذاری پرخطر یا صندوق سرمایه‌گذاری مشترک، صندوق سرمایه‌گذاری ویژه و واحدهای تجاری مشابه از جمله صندوقهای بیمه مرتبط با سرمایه‌گذاری نگهداری شود، صرف‌نظر از اینکه سازمان با سرمایه‌گذاری پرخطر یا صندوق سرمایه‌گذاری مشترک، صندوق سرمایه‌گذاری ویژه و واحدهای تجاری مشابه از جمله صندوقهای بیمه مرتبط با سرمایه‌گذاری، نفوذ قابل ملاحظه بر آن بخش از سرمایه‌گذاری داشته باشند، واحد تجاری می‌تواند تصمیم بگیرد آن بخش از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته را طبق IFRS 9 به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان اندازه‌گیری کند. در صورتی که واحد تجاری چنین تصمیمی اتخاذ کند باید برای بخش باقیمانده سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته که از طریق سازمان با سرمایه‌گذاری پرخطر یا صندوق سرمایه‌گذاری مشترک، صندوق سرمایه‌گذاری ویژه و واحدهای تجاری مشابه از جمله صندوقهای بیمه مرتبط با سرمایه‌گذاری نگهداری نمی‌شود، روش ارزش ویژه را بکار گیرد.</p>
47	<p>طبق بند 14 از IRAS 20، پس از اعمال روش ارزش ویژه، سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته که طبق استاندارد حسابداری شماره 31 با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده" به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، باید بر مبنای اقل مبلغ دفتری مبتنی بر ارزش ویژه و خالص ارزش فروش ارزیابی شود.</p> <p>طبق بند 20 از IAS 28، واحد تجاری باید برای تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که معیارهای طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را احراز می‌کند، IFRS 5 را بکار گیرد. حسابداری بخش باقیمانده از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که به صورت نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی نشده است باید تا زمان واگذاری بخشی که به صورت نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است با استفاده از روش ویژه انجام شود. پس از واگذاری، واحد تجاری باید حسابداری هرگونه منافع باقیمانده در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را طبق IFRS 9 انجام دهد، مگر اینکه منافع باقیمانده همچنان به صورت منافع در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص باشد که در این صورت واحد تجاری از روش ارزش ویژه استفاده می‌کند.</p> <p>طبق بند 21 از IAS 28، تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که قبلاً به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است در صورتی که معیارهای این نوع طبقه‌بندی را احراز نکند باید با استفاده از روش ارزش ویژه با تسری به گذشته از تاریخ طبقه‌بندی آن به عنوان نگهداری شده برای فروش به حساب منظور شود. صورتهای مالی برای دوره‌های پس از تاریخ طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش باید بر این اساس اصلاح شود.</p>



ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران			استانداردهای بین المللی حسابداری			
		شماره	عنوان	بند	توضیحات	شماره	عنوان	بند
48	توقف استفاده از روش ارزش ویژه	IRAS 20	سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته	16 - 17	بعد از تاریخ از دست دادن نفوذ قابل ملاحظه بر واحد تجاری وابسته، حسابداری سرمایه‌گذاری تابع استاندارد 15 خواهد بود. مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری باید از تاریخ توقف بکارگیری روش ارزش ویژه به بعد به عنوان بهای تمام شده سرمایه‌گذاری محسوب شود. در صورتی که در دوره‌های آتی، واحد سرمایه‌گذار مالیاتی بابت سود از محل سود انباشته و اندوخته‌های قبل از تاریخ تغییر روش دریافت کند، این مبالغ باید از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری کسر شود. همچنین مانده مازاد تجدید ارزیابی و سایر اندوخته‌های منعکس در سرفصل حقوق صاحبان سهام در رابطه با واحد تجاری وابسته را که از طریق سود و زیان جامع شناسایی شده است، به سود (زیان) انباشته منتقل می‌کند.	22 - 25	Investments in Associates and Joint Ventures	IAS 28
49	کاهش سهم واحد سرمایه‌گذار در یک واحد تجاری وابسته	IRAS 20	سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته	17	اگر سهم واحد سرمایه‌گذار در یک واحد تجاری وابسته کاهش یابد، اما سرمایه‌گذاری کماکان به عنوان سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته تلقی شود، واحد سرمایه‌گذار تنها متناسب با کاهش سهم خود، مانده مازاد تجدید ارزیابی و سایر اندوخته‌های منعکس در سرفصل حقوق صاحبان سهام را به سود (زیان) انباشته منتقل می‌کند.	25	Investments in Associates and Joint Ventures	IAS 28
50	تبدیل سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته به سرمایه‌گذاری در مشارکت خاص و بالعکس	IRAS 20	سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته	-	در صورتی که سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته به سرمایه‌گذاری در مشارکت خاص به سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته تبدیل گردد، واحد تجاری به استفاده از روش ارزش ویژه ادامه می‌دهد و منافع باقیمانده را تجدید اندازه‌گیری نمی‌کند.	24	Investments in Associates and Joint Ventures	IAS 28



ردیف	توضیحات
48	<p>طبق بند 16 از IRAS 20، واحد سرمایه‌گذار باید از زمانی که نفوذ قابل ملاحظه بر واحد تجاری وابسته را از دست می‌دهد استفاده از روش ارزش ویژه را متوقف کند. بعد از آن تاریخ، حسابداری سرمایه‌گذاری تابع استاندارد حسابداری شماره 15 با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" خواهد بود. مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری باید از تاریخ توقف بکارگیری روش ارزش ویژه به بعد به عنوان بهای تمام شده سرمایه‌گذاری محسوب شود. در صورتی که در دوره‌های آتی، واحد سرمایه‌گذار مبالغی بابت سود از محل سود انباشته و اندوخته‌های قبل از تاریخ تغییر روش دریافت کند، این مبالغ باید از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری کسر شود.</p> <p>طبق بند 17 از IRAS 20، اگر واحد سرمایه‌گذار نفوذ قابل ملاحظه خود بر واحد تجاری وابسته را از دست دهد، مانده مازاد تجدید ارزیابی و سایر اندوخته‌های منعکس در سرفصل حقوق صاحبان سهام در رابطه با واحد تجاری وابسته را که از طریق سود و زیان جامع شناسایی شده است، به سود (زیان) انباشته منتقل می‌کند. ...</p> <p>طبق بند 22 از IAS 28، واحد تجاری باید استفاده از روش ارزش ویژه را از تاریخی متوقف کند که سرمایه‌گذاری آن به عنوان سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص به شرح زیر خاتمه می‌یابد: (الف) در صورتی که سرمایه‌گذاری مزبور به سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی تبدیل شود، واحد تجاری باید حسابداری سرمایه‌گذاری را طبق IFRS 3 و IFRS 10 انجام دهد. (ب) در صورتی که منافع باقیمانده در واحد تجاری که قبلاً واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص بوده است، دارایی مالی باشد واحد تجاری باید منافع باقیمانده را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کند. ارزش منصفانه منافع باقیمانده باید به ارزش منصفانه در شناخت اولیه به عنوان دارایی مالی طبق IFRS 9 در نظر گرفته شود. واحد تجاری باید هر گونه تفاوت بین دو مورد زیر را در سود یا زیان دوره شناسایی کند: (1) ارزش منصفانه منافع باقیمانده و هرگونه عایدات حاصل از واگذاری بخشی از منافع در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص؛ و (2) مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در تاریخی که روش ارزش ویژه متوقف شده است. (پ) در صورتیکه واحد تجاری استفاده از روش ارزش ویژه را متوقف کند، باید حسابداری تمام مبالغی را که قبلاً در ارتباط با آن سرمایه‌گذاری، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی کرده است، بر همان مبنایی انجام دهد که در صورت واگذاری مستقیم داراییها یا بدهیهای مربوط توسط سرمایه پذیر، ضرورت می‌یافت.</p> <p>طبق بند 23 از IAS 28، بنابراین، اگر سود یا زیانی که قبلاً توسط سرمایه‌پذیر در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است به دلیل واگذاری داراییها و بدهیهای مربوط به سود یا زیان دوره تجدید طبقه‌بندی شود، واحد تجاری هنگام توقف روش ارزش ویژه سود یا زیان را از حقوق مالکانه به سود یا زیان دوره تجدید طبقه‌بندی می‌کند (به عنوان تجدید طبقه‌بندی).</p>
49	<p>طبق بند 17 از IRAS 20، ... اگر سهم واحد سرمایه‌گذار در یک واحد تجاری وابسته کاهش یابد، اما سرمایه‌گذاری کماکان به عنوان سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته تلقی شود، واحد سرمایه‌گذار تنها متناسب با کاهش سهم خود، مانده مازاد تجدید ارزیابی و سایر اندوخته‌های منعکس در سرفصل حقوق صاحبان سهام را به سود (زیان) انباشته منتقل می‌کند.</p> <p>طبق بند 25 از IAS 28، هرگاه منافع مالکیت واحد تجاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص کاهش یابد، اما واحد تجاری به استفاده از روش ارزش ویژه ادامه دهد واحد تجاری در صورتی باید آن بخش از سود یا زیان مربوط به کاهش در منافع مالکیت را که قبلاً در سایر اقلام سود و یا زیان جامع شناسایی شده است به سود یا زیان دوره تجدید طبقه‌بندی کند که این تجدید طبقه‌بندی در صورت واگذاری داراییها و بدهیهای مربوط الزامی باشد.</p>
50	<p>طبق بند 24 از IAS 28، در صورتی که سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته به سرمایه‌گذاری در مشارکت خاص تبدیل شود یا سرمایه‌گذاری در مشارکت خاص به سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته تبدیل گردد، واحد تجاری به استفاده از روش ارزش ویژه ادامه می‌دهد و منافع باقیمانده را تجدید اندازه‌گیری نمی‌کند.</p>



ردیف	موضوع	شماره	عنوان	بند	استانداردهای حسابداری ایران				توضیحات	شماره	عنوان	بند	استانداردهای بین المللی حسابداری	
					توضیحات	بند	عنوان	شماره						
51	نحوه برخورد با مازاد سهم واحد تجاری از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص سرمایه پذیر نسبت به بهای تمام شده سرمایه گذاری	IRAS 20	سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته	21	21	Investments in Associates and Joint Ventures	IAS 28	توضیحات	32	توضیحات	32	توضیحات	32	توضیحات
52	کسب نفوذ قابل ملاحظه بر واحد سرمایه پذیر در چند مرحله	IRAS 20	سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته	22	22	Investments in Associates and Joint Ventures / Business Combinations	IAS 28 / IFRS 3	توضیحات	26 / 42	توضیحات	26 / 42	توضیحات	26 / 42	توضیحات
53	حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته در صورتیهای مالی جداگانه	IRAS 20	سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته	34	34	Separate Financial Statements	IAS 27	توضیحات	10 - 11	توضیحات	10 - 11	توضیحات	10 - 11	توضیحات



ردیف	توضیحات
51	<p>طبق بند 21 از IRAS 20، حسابداری سرمایه‌گذاری در یک واحد تجاری وابسته از تاریخی که وابسته محسوب شود به روش ارزش ویژه انجام می‌گیرد. در زمان تحصیل سرمایه‌گذاری هرگونه تفاوت بین بهای تمام شده سرمایه‌گذاری و سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تجاری وابسته به شرح زیر به حساب گرفته می‌شود: الف) سرقفلی مربوط به واحد تجاری وابسته در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری منظور می‌شود و استهلاك آن براساس استاندارد حسابداری شماره 19 با عنوان ترکیبهای تجاری محاسبه می‌شود. ب) در صورتی که سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تجاری وابسته بیشتر از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری باشد، واحد سرمایه‌گذار باید: (1) تشخیص و اندازه‌گیری داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تجاری وابسته و نیز اندازه‌گیری بهای تمام شده سرمایه‌گذاری را مورد ارزیابی مجدد قرار دهد، و (2) هر گونه مازاد باقی‌مانده پس از ارزیابی مجدد را به طور متناسب از ارزش منصفانه تعیین شده برای داراییهای غیر پولی قابل تشخیص کسر کند.</p> <p>طبق بند 32 از IAS 28، هرگونه مازاد سهم واحد تجاری از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص سرمایه‌پذیر نسبت به بهای تمام شده سرمایه‌گذاری، هنگام تعیین سهم واحد تجاری از سود یا زیان واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص در دوره تحصیل سرمایه‌گذاری، به عنوان درآمد در نظر گرفته می‌شود.</p>
52	<p>طبق بند 22 از IRAS 20، واحد سرمایه‌گذار ممکن است نفوذ قابل ملاحظه بر واحد سرمایه‌پذیر را در چند مرحله کسب نماید. در این موارد، به منظور تعیین ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد سرمایه‌پذیر و تعیین مبلغ سرقفلی، هر معامله عمده به طور جداگانه در نظر گرفته می‌شود. این کار از طریق مقایسه بهای تمام شده سرمایه‌گذاری با سهم واحد سرمایه‌گذار از ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد سرمایه‌پذیر در تاریخ هر معامله عمده، انجام می‌گیرد. این رویه در مورد تحصیل سرمایه‌گذاری بعد از کسب نفوذ قابل ملاحظه نیز ادامه می‌یابد.</p> <p>طبق بند 26 از IAS 28، بسیاری از ضوابطی که برای بکارگیری روش ارزش ویژه مناسب است، مشابه با ضوابط تلفیق است که در IFRS 10 مطرح شده است. افزون بر این، مفاهیم زیربنایی ضوابط مورد استفاده در حسابداری تحصیل واحد تجاری فرعی، در حسابداری تحصیل سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص نیز پذیرفته می‌شود.</p> <p>طبق بند 42 از IFRS 3، در ترکیب تجاری مرحله ای، واحد تحصیل کننده باید حقوق مالکانه نگهداری شده قبلی خود در واحد تحصیل شده را به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، تجدید اندازه‌گیری و سود یا زیان حاصل را، در صورت وجود، در سود یا زیان دوره شناسایی کند. در دوره های گزارشگری قبلی، ممکن است واحد تحصیل کننده تغییرات در ارزش منافع مالکانه خود در واحد تحصیل شده را در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی کرده باشد. در این صورت، مبلغی که در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می‌شود باید بر همان مبنایی شناسایی شود که با فرض واگذاری مستقیم منافع مالکانه قبلی توسط واحد تحصیل کننده، الزامی می‌شد.</p>
53	<p>طبق بند 34 از IRAS 20، حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته که طبق استاندارد حسابداری شماره 31 با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده"، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی نشده است باید در صورتهای مالی جداگانه واحد سرمایه‌گذار منطبق با رویه حسابداری واحد سرمایه‌گذار در مورد سرمایه‌گذاریهای بلندمدت طبق استاندارد حسابداری شماره 15 با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" انجام شود. با سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته که طبق استاندارد حسابداری شماره 31 با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده"، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است باید طبق استاندارد یاد شده برخورد شود.</p> <p>طبق بند 10 از IAS 27، در صورتیکه واحد تجاری، صورتهای مالی جداگانه تهیه کند، باید سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته را با یکی از روشهای زیر به حساب منظور کند: الف) به بهای تمام شده؛ ب) طبق IFRS 9 یا پ) با استفاده از روش ارزش ویژه به شرح IAS 28. سرمایه‌گذاریهایی که به بهای تمام شده یا با استفاده از روش ارزش ویژه به حساب منظور می‌شود، در صورت طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش یا به توزیع بین مالکان، باید طبق IFRS 5، به حساب گرفته شود. اندازه‌گیری سرمایه‌گذاریهایی که طبق IFRS 9، به حساب منظور می‌شود، در چنین شرایطی تغییر نمی‌کند.</p> <p>طبق بند 11 از IAS 27، اگر واحد تجاری، طبق IAS 28، تصمیم بگیرد سرمایه‌گذاریهای خود در واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص را طبق IFRS 9، به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان اندازه‌گیری کند، باید در صورتهای مالی جداگانه خود نیز، آن سرمایه‌گذاریها را با همین روش به حساب منظور کند.</p>



ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران			استانداردهای بین المللی حسابداری				
		شماره	عنوان	بند	توضیحات	شماره	عنوان	بند	
54	شرایط طبقه بندی اجاره به عنوان اجاره تامین مالی/اجاره سرمایه ای	IRAS 21	حسابداری اجاره‌ها	8	در صورتیکه دوره اجاره حداقل 75 درصد عمر اقتصادی دارایی را دربر گیرد، حتی اگر مالکیت دارایی نهایتاً منتقل نشود و یا ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره در آغاز اجاره حداقل برابر با 90 درصد ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره باشد، یک اجاره معمولاً به عنوان اجاره سرمایه‌ای طبقه‌بندی می‌شود.	IAS 17	Leases	10 - 12	
					در صورتیکه دوره اجاره بخش عمده عمر اقتصادی دارایی را شامل شود و یا ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره در آغاز اجاره حداقل برابر با بخش قابل ملاحظه ای از ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره باشد، یک اجاره معمولاً به عنوان اجاره تامین مالی طبقه‌بندی می‌شود. همچنین برخی نشانه‌هایی که به تنهایی یا با یکدیگر، می‌توانند موجب طبقه‌بندی اجاره به عنوان اجاره تامین مالی شوند، شامل موارد است: الف) در صورتی که اجاره‌کننده بتوانند اجاره را فسخ کند، زیان‌های اجاره‌دهنده در ارتباط با فسخ اجاره بر عهده اجاره‌کننده باشد؛ ب) سودها یا زیان‌های ناشی از نوسان ارزش منصفانه باقیمانده، به اجاره‌کننده تعلق گیرد (برای مثال، به شکل تخفیف اجاره بها معادل بیشترین عایدات فروش در پایان اجاره)؛ و پ) اجاره‌کننده توانایی تمدید اجاره برای دوره دیگر، با اجاره بهایی به مراتب کمتر از اجاره بهای بازار را داشته باشد. همچنین اگر سایر ویژگی‌های قرارداد به وضوح نشان دهد که اساساً تمام ریسک‌ها و مزایای مالکیت منتقل نمی‌شود. اجاره به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود برای مثال، این مورد زمانی ممکن است رخ دهد که در پایان اجاره، مالکیت دارایی در ازای پرداخت مبلغ متغیری برابر با ارزش منصفانه دارایی در آن زمان منتقل گردد، یا به دلیل اینکه اساساً تمام این ریسک‌ها و مزایا به اجاره‌کننده منتقل نشده است، اجاره بهای احتمالی وجود داشته باشد.				



ردیف	توضیحات
54	<p>طبق بند 8 از IRAS 21، نوع اجاره (یعنی سرمایه‌ای یا عملیاتی) به محتوای معامله و نه شکل قرارداد بستگی دارد. نمونه‌هایی از شرایطی که در آن، یک اجاره معمولاً به عنوان اجاره سرمایه‌ای طبقه‌بندی می‌شود، به شرح زیر است:</p> <p>الف. طبق قرارداد اجاره، مالکیت دارایی در پایان دوره اجاره به اجاره‌کننده منتقل شود (اجاره به شرط تملیک).</p> <p>ب. اجاره‌کننده اختیار داشته باشد که دارایی مورد اجاره را در تاریخ اعمال اختیار خرید به قیمتی که انتظار می‌رود به مراتب کمتر از ارزش منصفانه دارایی در آن تاریخ باشد خریداری کند و در آغاز اجاره، انتظار معقولی وجود داشته باشد که اجاره‌کننده از این اختیار استفاده خواهد کرد.</p> <p>ج. دوره اجاره حداقل 75 درصد عمر اقتصادی دارایی را دربر گیرد، حتی اگر مالکیت دارایی نهایتاً منتقل نشود.</p> <p>د. ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره در آغاز اجاره حداقل برابر با 90 درصد ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره باشد، و</p> <p>ه. دارایی مورد اجاره دارای ماهیت خاصی باشد به گونه‌ای که تنها اجاره‌کننده بتواند بدون انجام تغییرات قابل ملاحظه، از آن استفاده کند.</p> <p>طبق بند 10 از IAS 17، در خصوص نمونه‌هایی از شرایط طبقه بندی اجاره به عنوان اجاره تامین مالی، بیان شده که دوره اجاره بخش عمده عمر اقتصادی دارایی را شامل شود و یا ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره در آغاز اجاره حداقل برابر با بخش قابل ملاحظه ای از ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره باشد.</p> <p>طبق بند 11 از IAS 17، برخی نشانه‌هایی که به تنهایی یا با یکدیگر، می‌توانند موجب طبقه‌بندی اجاره به عنوان اجاره تامین مالی شوند، شامل موارد است: الف) در صورتی که اجاره‌کننده بتواند اجاره را فسخ کند، زبان‌های اجاره‌دهنده در ارتباط با فسخ اجاره بر عهده اجاره‌کننده باشد؛ ب) سودها یا زیان‌های ناشی از نوسان ارزش منصفانه باقیمانده، به اجاره‌کننده تعلق گیرد (برای مثال، به شکل تخفیف اجاره بها معادل بیشترین عایدات فروش در پایان اجاره)؛ و پ) اجاره‌کننده توانایی تمدید اجاره برای دوره دیگر، با اجاره بهایی به مراتب کمتر از اجاره بهای بازار را داشته باشد.</p> <p>طبق بند 12 از IAS 17، مثال‌ها و نشانه‌های مندرج در بندهای 10 و 11، جامع نیستند اگر سایر ویژگی‌های قرارداد به وضوح نشان دهد که اساساً تمام ریسک‌ها و مزایای مالکیت منتقل نمی‌شود. اجاره به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود برای مثال، این مورد زمانی ممکن است رخ دهد که در پایان اجاره، مالکیت دارایی در ازای پرداخت مبلغ متغیری برابر با ارزش منصفانه دارایی در آن زمان منتقل گردد. یا به دلیل اینکه اساساً تمام این ریسک‌ها و مزایا به اجاره‌کننده منتقل نشده است، اجاره بهای احتمالی وجود داشته باشد.</p>



ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران			استانداردهای بین المللی حسابداری		
		شماره	عنوان	بند	شماره	عنوان	توضیحات
55	طبقه بندی اجاره زمین و ساختمان	IRAS 21	حسابداری اجاره‌ها	10	IAS 17	Leases	<p>توضیحات</p> <p>هنگامی که اجاره شامل هر دو جزء زمین و ساختمان باشد، واحد تجاری طبقه‌بندی هر جزء به عنوان اجاره تامین مالی یا عملیاتی را بطور جداگانه بررسی می‌کند. در موارد مقتضی، به منظور طبقه‌بندی و به حساب منظور کردن اجاره زمین و ساختمان، حداقل مبالغ اجاره (شامل هرگونه پیش‌پرداخت یکجا) به نسبت ارزش منصفانه نسبی منافع اجاره در شروع اجاره به زمین و ساختمان تخصیص می‌یابد. اگر مبالغ اجاره را نتوان به گونه‌ای قابل اتکا بین زمین و ساختمان تخصیص داد کل اجاره به عنوان اجاره تامین مالی طبقه‌بندی می‌شود. مگر اینکه به وضوح هر دو جزء، اجاره عملیاتی باشند که در این صورت کل اجاره به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود. اگر در اجاره زمین و ساختمان، مبلغی که در شناخت اولیه به جزء زمین تخصیص می‌یابد بی‌اهمیت باشد برای مقاصد طبقه‌بندی اجاره، زمین و ساختمان را می‌توان همانند یک جزء واحد در نظر گرفت و به عنوان اجاره تامین مالی با عملیاتی طبقه‌بندی کرد. در چنین مواردی عمر اقتصادی ساختمان به عنوان عمر اقتصادی کل دارایی مورد اجاره در نظر گرفته می‌شود. در صورتی که منافع اجاره‌کننده در زمین و ساختمان طبق IAS 40 به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک طبقه‌بندی و با استفاده از مدل ارزش منصفانه اندازه گیری شود، اندازه‌گیری جداگانه زمین و ساختمان الزامی نیست. محاسبات تفصیلی تنها هنگامی برای این ارزیابی الزامی است که در مورد طبقه‌بندی یک یا هر دو جزء مزبور، اطمینان وجود نداشته باشد.</p>
56	طبقه بندی منافع در املاک نگهداری شده تحت اجاره عملیاتی به عنوان سرمایه گذاری در املاک	IRAS 21	حسابداری اجاره‌ها	-	IAS 17	Leases	<p>اجاره‌کننده می‌تواند منافع در املاک نگهداری شده تحت اجاره عملیاتی را به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک طبقه‌بندی کند. در این صورت منافع در املاک همانند اجاره تامین مالی به حساب منظور می‌شود و افزون بر این از مدل ارزش منصفانه برای دارایی شناسایی شده استفاده می‌گردد. اجاره‌کننده حتی در صورتی که یک رویداد آتی ماهیت منافع در املاک اجاره‌کننده را به گونه‌ای تغییر دهد که دیگر به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک قابل طبقه‌بندی نباشد باید همچنان اجاره مزبور را به عنوان اجاره تامین مالی به حساب منظور کند. برای مثال این مورد زمانی رخ می‌دهد که اجاره‌کننده: (الف) املاک را خودش مورد استفاده قرار می‌دهد که در نتیجه به بهای تمام شده مفروضی معادل ارزش منصفانه در تاریخ تغییر در استفاده به املاک مورد استفاده مالک انتقال می‌یابد یا (ب) با انعقاد قرارداد اجاره دست دوم اساساً تمام ریسک‌ها و مزایای ناشی از مالکیت آن منافع را به شخص ثالث غیروابسته منتقل می‌کند قرارداد اجاره دست دوم توسط اجاره‌کننده به عنوان اجاره تامین مالی با شخص ثالث به حساب منظور می‌شود. هرچند که ممکن است شخص ثالث آن را اجاره عملیاتی محسوب کند.</p>



ردیف	توضیحات
55	<p>طبق بند 10 از IRAS 21، اجاره زمین و ساختمان همانند اجاره سایر داراییها به اجاره سرمایه‌ای و عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود. اما یکی از ویژگیهای زمین این است که معمولاً عمر اقتصادی نامحدود دارد و چنانچه انتظار نرود مالکیت آن در پایان دوره اجاره به اجاره‌کننده منتقل شود، تقریباً تمامی مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت به اجاره‌کننده منتقل نمی‌شود (مانند اجاره زمینهای وقفی). این نوع اجاره‌ها، اجاره عملیاتی تلقی و هر گونه پرداخت اولیه در رابطه با آنها به عنوان پیش‌پرداخت اجاره محسوب و در طول دوره اجاره بر مبنای الگوی کسب منافع مورد انتظار مستهلک می‌شود. پیش‌پرداخت یادشده در سرفصل داراییهای ثابت مشهود تحت عنوان "پیش‌پرداخت زمینهای استیجاری" منعکس می‌شود.</p> <p>طبق بند 15 الف از IAS 17، هنگامی که اجاره شامل هر دو جزء زمین و ساختمان باشد، واحد تجاری طبقه‌بندی هر جزء به عنوان اجاره تامین مالی یا عملیاتی را طبق بندهای 7 تا 13 بطور جداگانه بررسی می‌کند. در تعیین اینکه جزء زمین، اجاره عملیاتی یا اجاره تامین مالی است، نکته مهم این است که بطور معمول عمر اقتصادی زمین نامعین است.</p> <p>طبق بند 16 از IAS 17، در موارد مقتضی، به منظور طبقه‌بندی و به حساب منظور کردن اجاره زمین و ساختمان، حداقل مبالغ اجاره (شامل هرگونه پیش‌پرداخت یکجا) به نسبت ارزش منصفانه نسبی منافع اجاره در شروع اجاره به زمین و ساختمان تخصیص می‌یابد. اگر مبالغ اجاره را نتوان به گونه‌ای قابل اتکا بین زمین و ساختمان تخصیص داد کل اجاره به عنوان اجاره تامین مالی طبقه‌بندی می‌شود. مگر اینکه به وضوح هر دو جزء، اجاره عملیاتی باشند که در این صورت کل اجاره به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود.</p> <p>طبق بند 17 از IAS 17 اگر در اجاره زمین و ساختمان، مبلغی که طبق بند 20، در شناخت اولیه به جزء زمین تخصیص می‌یابد بی‌اهمیت باشد برای مقاصد طبقه‌بندی اجاره، زمین و ساختمان را می‌توان همانند یک جزء واحد در نظر گرفت و طبق بندهای 7 تا 13 به عنوان اجاره تامین مالی با عملیاتی طبقه‌بندی کرد. در چنین مواردی عمر اقتصادی ساختمان به عنوان عمر اقتصادی کل دارایی مورد اجاره در نظر گرفته می‌شود.</p> <p>طبق بند 18 از IAS 17، در صورتی که منافع اجاره‌کننده در زمین و ساختمان طبق IAS 40 به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک طبقه‌بندی و با استفاده از مدل ارزش منصفانه اندازه‌گیری شود، اندازه‌گیری جداگانه زمین و ساختمان الزامی نیست. محاسبات تفصیلی تنها هنگامی برای این ارزیابی الزامی است که در مورد طبقه‌بندی یک یا هر دو جزء مزبور، اطمینان وجود نداشته باشد.</p>
56	<p>طبق بند 19 از IAS 17، طبق IAS 40، اجاره‌کننده می‌تواند منافع در املاک نگهداری شده تحت اجاره عملیاتی را به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک طبقه‌بندی کند. در این صورت منافع در املاک همانند اجاره تامین مالی به حساب منظور می‌شود و افزون بر این از مدل ارزش منصفانه برای دارایی شناسایی شده استفاده می‌گردد. اجاره‌کننده حتی در صورتی که یک رویداد آتی ماهیت منافع در املاک اجاره‌کننده را به گونه‌ای تغییر دهد که دیگر به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک قابل طبقه‌بندی نباشد باید همچنان اجاره مزبور را به عنوان اجاره تامین مالی به حساب منظور کند. برای مثال این مورد زمانی رخ می‌دهد که اجاره‌کننده (الف) املاک را خودش مورد استفاده قرار می‌دهد که در نتیجه به بهای تمام شده مفروضی معادل ارزش منصفانه در تاریخ تغییر در استفاده به املاک مورد استفاده مالک انتقال می‌یابد یا (ب) با انعقاد قرارداد اجاره دست دوم اساساً تمام ریسکها و مزایای ناشی از مالکیت آن منافع را به شخص ثالث غیروابسته منتقل می‌کند قرارداد اجاره دست دوم توسط اجاره‌کننده به عنوان اجاره تامین مالی یا شخص ثالث به حساب منظور می‌شود. هرچند که ممکن است شخص ثالث آن را اجاره عملیاتی محسوب کند.</p>



ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران			استانداردهای بین المللی حسابداری				
		شماره	عنوان	بند	توضیحات	شماره	عنوان	بند	
57	تسهیم مبالغ اجاره بین هزینه‌های مالی و کاهش مانده بدهی و کاهش مانده بدهی و نحوه به حساب منظور نمودن اجاره بهای احتمالی	IRAS 21	حسابداری اجاره‌ها	16	مبالغ اجاره باید بین هزینه‌های مالی و کاهش مانده بدهی تسهیم شود. هزینه مالی باید به‌گونه‌ای به دوره‌های مالی در طول دوره اجاره تسهیم شود که یک نرخ سود تضمین شده ادواری ثابت نسبت به مانده بدهی برای هر دوره ایجاد کند. در عمل برای سهولت محاسبه می‌توان از نرخ تقریبی برای این منظور استفاده کرد.	IAS 17	Leases	25	استفاده از نرخ تقریبی ذکر نشده است. همچنین بیان شده که اجاره بهای احتمالی باید در دوره وقوع، به عنوان هزینه به حساب منظور شود.
58	نحوه به حساب منظور نمودن مخارج در اجاره تامین مالی که اجاره دهنده، فروشنده یا تولید کننده نیست	IRAS 21	حسابداری اجاره‌ها	30 35	مخارج مستقیم اولیه، از قبیل مخارج حقوقی و حق‌العمل به طور معمول در مراحل انجام مذاکره و انعقاد قرارداد واقع می‌شود. در اجاره‌های سرمایه‌ای، این مخارج مستقیم اولیه به منظور کسب درآمد مالی تحمل و در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود و معادل آن، بخشی از درآمد مالی کسب نشده به درآمد دوره منتقل می‌گردد.	IAS 17	Leases	38	این مبالغ شامل سربرار عمومی مانند سربرار تحمل شده توسط گروه بازاریابی و فروش نمی‌باشد. در اجاره‌های تامین مالی به غیر از مواردی که اجاره دهنده تولید کننده یا فروشنده است، مخارج مستقیم اولیه در اندازه‌گیری اولیه دریافتی‌های مربوط به اجاره تامین مالی لحاظ می‌شود و مبلغ درآمد شناسایی شده در دوره اجاره را کاهش می‌دهد. نرخ بهره ضمنی اجاره به گونه‌ای تعیین می‌شود که مخارج مستقیم اولیه بطور خودکار در دریافتی‌های مربوط به اجاره تامین مالی لحاظ شود و بنابراین نیازی به اضافه کردن آنها بطور جداگانه نیست.
59	نحوه به حساب منظور نمودن مخارج در اجاره عملیاتی	IRAS 21	حسابداری اجاره‌ها	41	مخارج مستقیم اولیه‌ای که مشخصاً در ارتباط با کسب درآمد از محل اجاره عملیاتی واقع می‌شود، در طول دوره اجاره متناسب با درآمد اجاره به سود و زیان منظور می‌شود یا در دوره وقوع به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.	IAS 17	Leases	52	مخارج مستقیم اولیه تحمل شده توسط اجاره دهنده بابت مذاکرات و تنظیم قرارداد اجاره عملیاتی، باید به مبلغ دفتری دارایی مورد اجاره اضافه شود و در طول دوره اجاره، بر مبنای همانند با مبنای شناسایی درآمد اجاره، به عنوان هزینه شناسایی گردد.
60	حسابداری مشارکت خاص	IRAS 23	حسابداری مشارکت‌های خاص	26	مشارکت خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک، در صورتهای مالی تلفیقی شریک خاص باید براساس روش ارزش ویژه ناخالص منعکس شود.	IFRS 11	Joint Arrangements	24	شریک خاص باید منافع خود در مشارکت خاص را به عنوان سرمایه گذاری شناسایی کند و باید حسابداری آن را طبق IAS 28 با استفاده از روش ارزش ویژه انجام دهد. مگر آنکه واحد تجاری به دلیلی که در آن استاندارد تعیین شده است، از بکارگیری روش ارزش ویژه معاف شود.
61	حسابداری سهم شریک خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترکی که تحت محدودیتهای شدید بلندمدت فعالیت می‌کند و این محدودیتها توانایی واحد تجاری را برای انتقال وجوه به شریک خاص کاهش می‌دهد، باید براساس استاندارد حسابداری 15 به حساب گرفته شود.	IRAS 23	حسابداری مشارکت‌های خاص	31	سهم شریک خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترکی که تحت محدودیتهای شدید بلندمدت فعالیت می‌کند و این محدودیتها توانایی واحد تجاری را برای انتقال وجوه به شریک خاص کاهش می‌دهد، باید براساس استاندارد حسابداری 15 به حساب گرفته شود.	IFRS 11	Joint Arrangements	-	-



ردیف	توضیحات
57	<p>طبق بند 16 از IRAS 21، مبالغ اجاره باید بین هزینه‌های مالی و کاهش مانده بدهی تسهیم شود. هزینه مالی باید به‌گونه‌ای به دوره‌های مالی در طول دوره اجاره تسهیم شود که یک نرخ سود تضمین شده ادواری ثابت نسبت به مانده بدهی برای هر دوره ایجاد کند. در عمل برای سهولت محاسبه می‌توان از نرخ تقریبی برای این منظور استفاده کرد.</p> <p>طبق بند 25 از IAS 17، استفاده از نرخ تقریبی ذکر نشده است. همچنین بیان شده که اجاره بهای احتمالی باید در دوره وقوع، به عنوان هزینه به حساب منظور شود.</p>
58	<p>طبق بند 30 از IRAS 21، مخارج مستقیم اولیه، از قبیل مخارج حقوقی و حق‌العمل به طور معمول در مراحل انجام مذاکره و انعقاد قرارداد واقع می‌شود. در اجاره‌های سرمایه‌ای، این مخارج مستقیم اولیه به منظور کسب درآمد مالی تحمل و در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود و معادل آن، بخشی از درآمد مالی کسب نشده به درآمد دوره منتقل می‌گردد. همچنین طبق بند 35 از استاندارد مذکور، مخارج مستقیم اولیه معمولاً در شروع دوره اجاره، به عنوان هزینه شناسایی می‌شود، زیرا، این گونه مخارج اساساً مرتبط با کسب سود حاصل از فروش است.</p> <p>طبق بند 38 از IAS 17، مخارج مستقیم اولیه، اغلب توسط اجاره دهنده تحمل می‌شود و شامل مبالغی مانند کارمزدها حق‌الزحمه‌های قانونی و مخارج داخلی می‌باشد که مخارج افزایشی هستند و بطور مستقیم قابل انتساب به مذاکرات و تنظیم قرارداد اجاره می‌باشند. این مبالغ شامل سربار عمومی مانند سربار تحمل شده توسط گروه بازاریابی و فروش نمی‌باشد. در اجاره‌های تامین مالی به غیر از مواردی که اجاره دهنده تولید کننده یا فروشنده است، مخارج مستقیم اولیه در اندازه‌گیری اولیه دریافتی‌های مربوط به اجاره تامین مالی لحاظ می‌شود و مبلغ درآمد شناسایی شده در دوره اجاره را کاهش می‌دهد. نرخ بهره ضمنی اجاره به گونه‌ای تعیین می‌شود که مخارج مستقیم اولیه بطور خودکار در دریافتی‌های مربوط به اجاره تامین مالی لحاظ شود و بنابراین نیازی به اضافه کردن آنها بطور جداگانه نیست. مخارج تحمل شده مربوط به مذاکرات و تنظیم قرارداد اجاره توسط اجاره دهنده تولید کننده یا فروشنده از تعریف مخارج مستقیم اولیه مستثنی می‌شود. در نتیجه این مخارج در سرمایه‌گذاری خالص در اجاره منظور نمی‌شود و هنگام شناسایی سود فروش که در اجاره‌های تامین مالی بطور معمول آغاز دوره اجاره است به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.</p>
59	<p>طبق بند 41 از IRAS 21، مخارج مستقیم اولیه‌ای که مشخصاً در ارتباط با کسب درآمد از محل اجاره عملیاتی واقع می‌شود، در طول دوره اجاره متناسب با درآمد اجاره به سود و زیان منظور می‌شود یا در دوره وقوع به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.</p> <p>طبق بند 52 از IAS 17، مخارج مستقیم اولیه تحمل شده توسط اجاره دهنده بابت مذاکرات و تنظیم قرارداد اجاره عملیاتی، باید به مبلغ دفتری دارایی مورد اجاره اضافه شود و در طول دوره اجاره، بر مبنای همانند با مبنای شناسایی درآمد اجاره، به عنوان هزینه شناسایی گردد.</p>
60	<p>طبق بند 26 از IRAS 23، مشارکت خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک، در صورتهای مالی تلفیقی شریک خاص باید براساس روش ارزش ویژه ناخالص منعکس شود.</p> <p>طبق بند 24 از IFRS 11، شریک خاص باید منافع خود در مشارکت خاص را به عنوان سرمایه گذاری شناسایی کند و باید حسابداری آن را طبق IAS 28 با استفاده از روش ارزش ویژه انجام دهد. مگر آنکه واحد تجاری به دلیلی که در آن استاندارد تعیین شده است، از بکارگیری روش ارزش ویژه معاف شود.</p>
61	<p>طبق بند 31 از IRAS 23، سهم شریک خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترکی که تحت محدودیت‌های شدید بلندمدت فعالیت می‌کند و این محدودیت‌ها توانایی واحد تجاری را برای انتقال وجوه به شریک خاص کاهش می‌دهد، باید براساس استاندارد حسابداری شماره 15 با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" به حساب گرفته شود.</p>



ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران			استانداردهای بین المللی حسابداری			
		شماره	عنوان	بند	توضیحات	شماره	عنوان	بند
62	حسابداری مشارکت خاص در صورتهای مالی جداگانه شریک خاص	IRAS 23	حسابداری مشارکتهای خاص	33 / 34	توضیحات	26 / 27 / 10	Joint Arrangements / Separate Financil Statements	IFRS 11 / IAS 27
					<p>سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک در صورتهای مالی جداگانه شریک خاص که صورتهای مالی تلفیقی تهیه می‌کند و طبق استاندارد حسابداری 31 به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی نشده است، باید به بهای تمام شده پس از کسر کاهش ارزش انباشته یا مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین منعکس شود. همچنین در مواردی که شریک خاص صورتهای مالی تلفیقی منتشر نمی‌کند باید مبالغ مربوط به مشارکتهای خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک را با استفاده از روش ارزش ویژه ناخالص و بشرح زیر ارائه کند: الف) تهیه و ارائه مجموعه صورتهای مالی جداگانه، و ب) افشای اطلاعات مکمل درباره آثار بکارگیری ارزش ویژه ناخالص، در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی.</p>	<p>مجری عملیات مشترک یا شریک خاص، در صورتهای مالی جداگانه خود، باید حسابداری منافع خود در: الف) عملیات مشترک را طبق بندهای 20 تا 22 از IFRS 11 انجام دهد؛ ب) مشارکت خاص را طبق بند 10 از IAS 27، انجام دهد.</p> <p>طبق بند 10 از IAS 27، در صورتیکه واحد تجاری، صورتهای مالی جداگانه تهیه کند، باید سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته را با یکی از روشهای زیر به حساب منظور کند: الف) به بهای تمام شده؛ (ب) طبق IFRS 9؛ یا (پ) با استفاده از روش ارزش ویژه به شرح IAS 28. سرمایه‌گذاریهایی که به بهای تمام شده یا با استفاده از روش ارزش ویژه به حساب منظور می‌شود، در صورت طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش یا به توزیع بین مالکان، باید طبق IFRS 5، به حساب گرفته شود. اندازه‌گیری سرمایه‌گذاریهایی که طبق IFRS 9، به حساب منظور می‌شود، در چنین شرایطی تغییر نمی‌کند.</p>		



ردیف	توضیحات
62	<p>طبق بند 33 از IRAS 23، سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک در صورت‌های مالی جداگانه شریک خاصی که صورت‌های مالی تلفیقی تهیه می‌کند و طبق استاندارد حسابداری شماره 31 با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده"، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی نشده است، باید به بهای تمام شده پس از کسر کاهش ارزش انباشته یا مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین منعکس شود. با سرمایه‌گذاری در واحد تجاری تحت کنترل مشترکی که طبق استاندارد حسابداری شماره 31 با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده"، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است باید طبق استاندارد یاد شده برخورد شود. همچنین طبق بند 34 استاندارد مذکور، در مواردی که شریک خاص صورت‌های مالی تلفیقی منتشر نمی‌کند باید مبالغ مربوط به مشارکتهای خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک را با استفاده از روش ارزش ویژه ناخالص و بشرح زیر ارائه کند: الف) تهیه و ارائه مجموعه صورت‌های مالی جداگانه، و ب) افشای اطلاعات مکمل درباره آثار بکارگیری ارزش ویژه ناخالص، در یادداشتهای توضیحی صورت‌های مالی.</p> <p>طبق بند 26 از IFRS 11، مجری عملیات مشترک یا شریک خاص، در صورت‌های مالی جداگانه خود، باید حسابداری منافع خود در: الف) عملیات مشترک را طبق بندهای 20 تا 22 انجام دهد؛ ب) مشارکت خاص را طبق بند 10 از IAS 27، انجام دهد. طبق بند 27 از IFRS 11، طرفی که در مشارکت خاص سهمیم است، اما بر آن کنترل مشترک ندارد، باید در صورت‌های مالی جداگانه خود، حسابداری منافع در: الف) عملیات مشترک را طبق بند 23 انجام دهد؛ ب) مشارکت خاص را طبق IFRS 9 انجام دهد، مگر آنکه واحد تجاری، بر آن مشارکت خاص، نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد که در آن صورت، باید بند 10 از IAS 27 را بکار گیرد.</p> <p>طبق بند 10 از IAS 27، در صورتیکه واحد تجاری، صورت‌های مالی جداگانه تهیه کند، باید سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته را با یکی از روشهای زیر به حساب منظور کند: الف) به بهای تمام شده؛ ب) طبق IFRS 9؛ یا (پ) با استفاده از روش ارزش ویژه به شرح IAS 28. سرمایه‌گذاریهایی که به بهای تمام شده یا با استفاده از روش ارزش ویژه به حساب منظور می‌شود، در صورت طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش یا به توزیع بین مالکان، باید طبق IFRS 5، به حساب گرفته شود. اندازه گیری سرمایه‌گذاریهایی که طبق IFRS 9، به حساب منظور می‌شود، در چنین شرایطی تغییر نمی‌کند.</p>



ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران			استانداردهای بین المللی حسابداری				
		شماره	عنوان	بند	توضیحات	شماره	عنوان	بند	
63	تعریف قسمتهای عملیاتی	IRAS 25	گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف	6	قسمت قابل گزارش، قسمتی تجاری یا جغرافیایی است. قسمت تجاری، جزئی قابل تفکیک از واحد تجاری است که یک محصول یا خدمت یا گروهی از محصولات یا خدمات مرتبط را ارائه می کند و دارای مخاطره و بازدهای متفاوت از سایر قسمتهای واحد تجاری است. عوامل زیر باید در تعیین محصولات و خدمات مرتبط در نظر گرفته شود: الف) ماهیت محصولات یا خدمات، ب) ماهیت فرآیندهای تولید، ج) نوع یا طبقه مشتریان برای محصولات یا خدمات، د) روشهای توزیع محصولات یا ارائه خدمات، و ه. ماهیت مقررات مربوط، برای مثال، مقررات بانکی و بیمه‌ای. قسمت جغرافیایی، جزئی قابل تفکیک از واحد تجاری است که به ارائه محصولات یا خدمات در منطقه جغرافیایی مشخصی مشتمل بر یک کشور یا گروهی از کشورها اشتغال دارد و دارای مخاطره و بازدهای متفاوت از اجزایی است که در سایر مناطق جغرافیایی فعالیت می کنند. عوامل زیر باید در تشخیص قسمتهای جغرافیایی در نظر گرفته شود: الف) تشابه شرایط اقتصادی و سیاسی، ب) روابط بین عملیات در مناطق	IFRS 8	Operating Segments	5	قسمت عملیاتی جزئی از واحد تجاری است که: الف) به فعالیتهای تجاری می پردازد که ممکن است از محل آنها درآمد عملیاتی کسب کند و متحمل هزینه شود (شامل درآمدهای عملیاتی و هزینه های مربوط به معاملات با سایر اجزای همان واحد تجاری)، ب) نتایج عملیات آن، به منظور تصمیم گیری درباره تخصیص منابع به قسمت و ارزیابی عملکرد آن، بطور منظم توسط تصمیم گیرنده ارشد عملیاتی واحد تجاری مورد بررسی قرار می گیرد، و پ) اطلاعات مالی جداگانه آن در دسترس است.
64	دامنه کاربرد استاندارد کشاورزی برای حسابداری گیاهان مولد و کمکهای بلاعوض دولت	IRAS 26	فعالیتهای کشاورزی	1	حسابداری گیاهان مولد در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری 26 قرار دارد. کمکهای بلاعوض دولت در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری 10 (کمکهای بلاعوض دولت) قرار می گیرد.	IAS 41	Agriculture	1	گیاهان مولد در دامنه کاربرد استاندارد کشاورزی نیست و در دامنه کاربرد استاندارد املاک، ماشین آلات و تجهیزات قرار می گیرد. همچنین کمکهای بلاعوض دولت طبق بندهای 34 و 35 استاندارد کشاورزی به حساب منظور می شود.



ردیف	توضیحات
63	<p>طبق بند 6 از IRAS 25، اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:</p> <p>قسمت قابل گزارش: قسمتی تجاری یا جغرافیایی است که بر مبنای تعاریف پیشگفته مشخص می شود و بر اساس این استاندارد، افشای اطلاعات قسمت در مورد آن ضرورت دارد.</p> <p>قسمت تجاری: جزئی قابل تفکیک از واحد تجاری است که یک محصول یا خدمت یا گروهی از محصولات یا خدمات مرتبط را ارائه می کند و دارای مخاطره و بازدهی متفاوت از سایر قسمتهای واحد تجاری است. عوامل زیر باید در تعیین محصولات و خدمات مرتبط در نظر گرفته شود: الف) ماهیت محصولات یا خدمات، ب) ماهیت فرآیندهای تولید، ج) نوع یا طبقه مشتریان برای محصولات یا خدمات، د) روشهای توزیع محصولات یا ارائه خدمات، و ه) ماهیت مقررات مربوط، برای مثال، مقررات بانکی و بیمه‌ای.</p> <p>قسمت جغرافیایی: جزئی قابل تفکیک از واحد تجاری است که به ارائه محصولات یا خدمات در منطقه جغرافیایی مشخصی مشتمل بر یک کشور یا گروهی از کشورها اشتغال دارد و دارای مخاطره و بازدهی متفاوت از اجزایی است که در سایر مناطق جغرافیایی فعالیت می کنند. عوامل زیر باید در تشخیص قسمتهای جغرافیایی در نظر گرفته شود: الف) تشابه شرایط اقتصادی و سیاسی، ب) روابط بین عملیات در مناطق جغرافیایی مختلف، ج) مجاورت عملیات، د) مخاطرات خاص ناشی از عملیات در مناطق مشخص، ه) مقررات کنترل ارز، و و) مخاطرات نوسانات ارزی.</p> <p>طبق بند 5 از IFRS 8، قسمت عملیاتی جزئی از واحد تجاری است که: الف) به فعالیتهای تجاری می پردازد که ممکن است از محل آنها درآمد عملیاتی کسب کند و متحمل هزینه شود (شامل درآمدهای عملیاتی و هزینه های مربوط به معاملات با سایر اجزای همان واحد تجاری)، ب) نتایج عملیات آن، به منظور تصمیم گیری درباره تخصیص منابع به قسمت و ارزیابی عملکرد آن، بطور منظم توسط تصمیم گیرنده ارشد عملیاتی واحد تجاری مورد بررسی قرار می گیرد، و پ) اطلاعات مالی جداگانه آن در دسترس است.</p>
64	<p>طبق بند 1 از IRAS 26، کاربرد این استاندارد در حسابداری موارد زیر الزامی است، مشروط بر اینکه به فعالیت کشاورزی مربوط باشد: الف) داراییهای زیستی، و ب) تولید کشاورزی در زمان برداشت.</p> <p>طبق بند 1 از IAS 41، گیاهان مولد در دامنه کاربرد این استاندارد نیست. همچنین کمکهای بلاعوض دولت طبق بندهای 34 و 35 این استاندارد به حساب منظور می شود.</p>



ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران			استانداردهای بین المللی حسابداری				
		شماره	عنوان	بند	توضیحات	شماره	عنوان	بند	
65	اندازه گیری دارایی زیستی مولد	IRAS 26	فعالیت‌های کشاورزی	13 14	دارایی زیستی مولد باید بر مبنای بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته یا مبلغ تجدید ارزیابی، به عنوان نحوه عمل مجاز جایگزین، منطبق با الزامات استاندارد حسابداری 11 شناسایی و گزارش شود. همچنین به استثنای دارایی زیستی غیرمولد خریداری شده که تنها در زمان شناخت اولیه به بهای تمام شده شناسایی می‌شود، داراییهای زیستی غیر مولد باید در شناخت اولیه و در تاریخ ترازنامه به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری شود بجز در مورد توضیح داده شده در بند 26 که نمی‌توان ارزش منصفانه را به گونه‌ای اتکا پذیر اندازه‌گیری کرد.	IAS 41	Agriculture	12	دارایی زیستی باید در زمان شناخت اولیه و در پایان هر دوره گزارشگری، به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش اندازه گیری شود. به استثنای مورد مندرج در بند 30 که در آن ارزش منصفانه به گونه ای قابل اتکا، قابل اندازه گیری نیست.
66	کمکهای بلاعوض دولت در ارتباط با دارایی زیستی	IRAS 26	فعالیت‌های کشاورزی	-	کمکهای بلاعوض غیرمشروط دولت در ارتباط با یک دارایی زیستی که به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش اندازه گیری می‌شود، باید تنها هنگامی که کمک بلاعوض دولت، قابل دریافت می‌شود، در سود یا زیان دوره شناسایی گردد. اگر کمک بلاعوض دولت در ارتباط با یک دارایی زیستی که به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش اندازه گیری می‌شود، مشروط باشد، شامل مواردی که کمک بلاعوض دولت، واحد تجاری را ملزم می‌کند که از انجام یک فعالیت کشاورزی به خصوص خودداری کند، واحد تجاری باید کمک بلاعوض دولت را تنها هنگام احراز شرط مزبور، شناسایی کند. اگر کمک بلاعوض دولت مرتبط با یک دارایی زیستی اندازه گیری شده به بهای تمام شده پس از کسر هرگونه استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته باشد، باید IAS 20 بکارگرفته شود.	IAS 41	Agriculture	34 35 37	
67	تعریف طرحهای مزایای بازنشستگی	IRAS 27	طرحهای مزایای بازنشستگی	5	طرحهای مزایای بازنشستگی: برنامه‌هایی است که به موجب آن برای اعضا پس از خاتمه خدمت، مزایایی در قالب حقوق بازنشستگی یا مستمری فراهم می‌شود، به شرطی که بتوان این مزایا را قبل از خاتمه خدمت براساس شرایط مصوب یا رویه مورد عمل تعیین یا برآورد کرد.	IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	8	مزایا در خاتمه خدمت و پس از آن (به شکل درآمد سالانه یا یکجا) به عنوان طرحهای مزایای بازنشستگی در نظر گرفته شده است. همچنین طرحهای مزایای بازنشستگی در غالب طرحهای با کمک معین و طرحهای با مزایای معین تعریف شده است.
68	اندازه گیری سرمایه گذارهای طرحهای مزایای بازنشستگی	IRAS 27	طرحهای مزایای بازنشستگی	16	سرمایه‌گذارهای طرح باید بر اساس مفاد استانداردهای 15، 18، 19، 20 و 23 اندازه‌گیری و گزارش شود.	IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	32	سرمایه گذارهای طرح مزایای بازنشستگی باید به ارزش منصفانه اندازه گیری شود. در مورد اوراق بهادار سریع معامله، ارزش منصفانه معادل ارزش بازار است. در صورتیکه امکان برآورد ارزش منصفانه سرمایه گذارهای طرح وجود نداشته باشد، دلایل عدم استفاده از ارزش منصفانه باید افشا شود.



ردیف	توضیحات
65	<p>طبق بند 13 از IRAS 26، دارایی زیستی مولد باید بر مبنای بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته یا مبلغ تجدید ارزیابی، به عنوان نحوه عمل مجاز جایگزین، منطبق با الزامات استاندارد حسابداری شماره 11 با عنوان "داراییهای ثابت مشهود" شناسایی و گزارش شود. همچنین طبق بند 14 استاندارد مذکور، به استثنای دارایی زیستی غیر مولد خریداری شده که تنها در زمان شناخت اولیه به بهای تمام شده شناسایی می شود، داراییهای زیستی غیر مولد باید در شناخت اولیه و در تاریخ ترازنامه به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه گیری شود بجز در مورد توضیح داده شده در بند 26 که نمی توان ارزش منصفانه را به گونه ای اتکا پذیر اندازه گیری کرد.</p> <p>طبق بند 12 از IAS 41، دارایی زیستی باید در زمان شناخت اولیه و در پایان هر دوره گزارشگری، به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش اندازه گیری شود. به استثنای مورد مندرج در بند 30 که در آن ارزش منصفانه به گونه ای قابل اتکا، قابل اندازه گیری نیست.</p>
66	<p>طبق بند 34 از IAS 41، کمکهای بلاعوض غیرمشروط دولت در ارتباط با یک دارایی زیستی که به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش اندازه گیری می شود، باید تنها هنگامی که کمک بلاعوض دولت، قابل دریافت می شود، در سود یا زیان دوره شناسایی گردد.</p> <p>طبق بند 35 از IAS 41، اگر کمک بلاعوض دولت در ارتباط با یک دارایی زیستی که به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش اندازه گیری می شود، مشروط باشد، شامل مواردی که کمک بلاعوض دولت، واحد تجاری را ملزم می کند که از انجام یک فعالیت کشاورزی به خصوص خودداری کند، واحد تجاری باید کمک بلاعوض دولت را تنها هنگام احراز شرط مزبور، شناسایی کند.</p> <p>طبق بند 37 از IAS 41، اگر کمک بلاعوض دولت مرتبط با یک دارایی زیستی اندازه گیری شده به بهای تمام شده پس از کسر هرگونه استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته باشد، باید IAS 20 بکار گرفته شود.</p>
67	<p>طبق بند 5 از IRAS 27، طرحهای مزایای بازنشستگی: برنامه هایی است که به موجب آن برای اعضا پس از خاتمه خدمت، مزایایی در قالب حقوق بازنشستگی یا مستمری فراهم می شود، به شرطی که بتوان این مزایا را قبل از خاتمه خدمت براساس شرایط مصوب یا رویه مورد عمل تعیین یا برآورد کرد.</p> <p>طبق بند 8 از IAS 26، مزایا در خاتمه خدمت و پس از آن (به شکل درآمد سالانه یا یکجا) به عنوان طرحهای مزایای بازنشستگی در نظر گرفته شده است. همچنین طرحهای مزایای بازنشستگی در غالب طرحهای با کمک معین و طرحهای با مزایای معین تعریف شده است.</p>
68	<p>طبق بند 16 از IRAS 27، سرمایه گذارهای طرح باید براساس مفاد استانداردهای شماره 15 با عنوان "حسابداری سرمایه گذارها"، شماره 18 با عنوان "صورت های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی"، شماره 19 با عنوان "ترکیب واحدهای تجاری"، شماره 20 با عنوان "حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته" و شماره 23 با عنوان "حسابداری مشارکتهای خاص" اندازه گیری و گزارش شود.</p> <p>طبق بند 32 از IAS 26، سرمایه گذارهای طرح مزایای بازنشستگی باید به ارزش منصفانه اندازه گیری شود. در مورد اوراق بهادار سریع المعامله، ارزش منصفانه معادل ارزش بازار است. در صورتیکه امکان برآورد ارزش منصفانه سرمایه گذارهای طرح وجود نداشته باشد، دلایل عدم استفاده از ارزش منصفانه باید افشا شود.</p>



ردیف	موضوع	شماره	عنوان	بند	استانداردهای حسابداری ایران				
					توضیحات	شماره	عنوان	بند	
69	قراردادهای بیمه تحصیل شده در ترکیب تجاری یا انتقال پرتفوی	IRAS 28	فعالیت‌های بیمه عمومی	38 - 40	باتوجه به اینکه در انتقال پرتفوی، مسئولیت مرتبط با خسارت بیمه انتقالی از بیمه‌گر انتقال‌دهنده به بیمه‌گر قبول‌کننده منتقل می‌شود، انتقال پرتفوی باید توسط بیمه‌گر انتقال‌دهنده به‌عنوان حذف پرتفوی و توسط بیمه‌گر قبول‌کننده به‌عنوان قبول پرتفوی به‌حساب گرفته شود. حذف پرتفوی باید توسط بیمه‌گر انتقال‌دهنده از طریق حذف بدهیها و داراییهای مرتبط با خطرات منتقل شده، به‌حساب گرفته شود. قبول پرتفوی باید توسط بیمه‌گر قبول‌کننده از طریق شناسایی درآمد حق بیمه عاید نشده و خسارت معوق پذیرفته شده، به‌حساب گرفته شود.	IFRS 4	Insurance Contracts	31 - 33	در قراردادهای بیمه تحصیل شده در ترکیب تجاری یا انتقال پرتفوی، بیمه‌گر به منظور انطباق با IFRS 3، باید در تاریخ تحصیل، بدهی‌های بیمه‌ای تعهد شده و دارایی‌های بیمه‌ای تحصیل شده در ترکیب تجاری را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کند. با این وجود، بیمه‌گر مجاز است اما ملزم نیست از یک شیوه ارائه تفصیلی استفاده نماید که ارزش منصفانه قراردادهای بیمه تحصیل شده را به دو جزء زیر تفکیک می‌کند: (الف) بدهی اندازه‌گیری شده طبق رویه‌های حسابداری بیمه‌گر برای قراردادهای بیمه‌ای صادر شده و (ب) دارایی نامشهود که بیانگر تفاوت بین (1) ارزش منصفانه حقوق بیمه‌ای قراردادی تحصیل شده و تعهدات بیمه‌ای تقبل شده و (2) مبلغ مندرج در قسمت (الف) باشد. اندازه‌گیری بعدی این دارایی باید مطابق با اندازه‌گیری بدهی بیمه‌ای مربوط باشد. همچنین، دارایی‌های نامشهود اشاره شده از دامنه کاربرد IAS 36 (کاهش ارزش دارایی‌ها) و IAS 38 مستثنی شده است. با این وجود IAS 36 و IAS 38 در مورد فهرست مشتریان و روابط با مشتریان که منعکس‌کننده انتظارات از قراردادهای آتی است و بخشی از حقوق بیمه‌ای قراردادی و تعهدات بیمه‌ای قراردادی موجود در تاریخ ترکیب تجاری یا واگذاری پرتفوی نمی‌باشد، کاربرد دارد.
70	آزمون کفایت بدهی	IRAS 28	فعالیت‌های بیمه عمومی	29 30	چنانچه حق بیمه‌های عاید نشده برای پوشش خسارت مورد انتظار مربوط به بیمه‌نامه‌های منقضی نشده در تاریخ ترازنامه کافی نباشد باید ذخیره تکمیلی لازم برای آن شناسایی شود. برای تعیین ذخیره تکمیلی، هر رشته از فعالیت‌های بیمه‌ای به‌طور جداگانه در نظر گرفته می‌شود. برای این منظور، مجموع حق بیمه عاید نشده هر رشته با مجموع خسارت مورد انتظار و هزینه‌های مربوط به آن مقایسه و در صورت وجود کسری، ذخیره تکمیلی شناسایی می‌شود.	IFRS 4	Insurance Contracts	15 - 19	بیمه‌گر باید در پایان هر دوره گزارشگری، با استفاده از برآوردهای فعلی از جریانهای نقدی آتی طبق قراردادهای بیمه خود، کفایت بدهیهای بیمه‌ای شناسایی شده را ارزیابی کند. اگر ارزیابی مزبور نشان دهد که مبلغ دفتری بدهیهای بیمه‌ای (پس از کسر مخارج تحصیل انتقالی مربوط و داراییهای نامشهود مربوط، مانند موارد مطرح شده در بندهای 31 و 32) با توجه به جریانهای نقدی آتی برآوردی کافی نیست، تمام کسری باید در سود یا زیان دوره شناسایی شود. در بندهای 16 الی 19 استاندارد مذکور، رهنمودهایی در خصوص آزمون کفایت بدهی ارائه شده است.
71	تغییر در رویه‌های حسابداری	IRAS 28	فعالیت‌های بیمه عمومی	-	-	IFRS 4	Insurance Contracts	21 - 30	در بندهای 21 الی 30 از IFRS 4، رهنمودهایی در خصوص تغییر در رویه‌های حسابداری ارائه شده است.
72	ویژگیهای مشارکت اختیاری در قراردادهای بیمه و ابزارهای مالی	IRAS 28	فعالیت‌های بیمه عمومی	-	-	IFRS 4	Insurance Contracts	34 - 35	در بند 34 از IFRS 4، ویژگیهای مشارکت اختیاری در قراردادهای بیمه و در بند 35 استاندارد مذکور، ویژگیهای مشارکت اختیاری در ابزارهای مالی ارائه شده است.



ردیف	توضیحات
69	<p>طبق بند 38 از IRAS 28، طبق ماده 54 قانون تأسیس بیمه مرکزی ایران و بیمه‌گری، مؤسسات بیمه می‌توانند با موافقت بیمه مرکزی ایران و تصویب شورای عالی بیمه تمام یا قسمتی از پرتفوی خود را با کلیه حقوق و تعهدات ناشی از آن به یک یا چند مؤسسه بیمه مجاز دیگر واگذار کنند. طبق بند 39 استاندارد مذکور، باتوجه به اینکه مسئولیت مرتبط با خسارت بیمه انتقالی از بیمه‌گر انتقال دهنده به بیمه‌گر قبول کننده منتقل می‌شود، انتقال پرتفوی باید توسط بیمه‌گر انتقال دهنده به‌عنوان حذف پرتفوی و توسط بیمه‌گر قبول کننده به‌عنوان قبول پرتفوی به‌حساب گرفته شود. طبق بند 40 استاندارد مذکور، حذف پرتفوی باید توسط بیمه‌گر انتقال دهنده از طریق حذف بدهیها و داراییهای مرتبط با خطرات منتقل شده، به‌حساب گرفته شود. قبول پرتفوی باید توسط بیمه‌گر قبول کننده از طریق شناسایی درآمد حق بیمه عاید نشده و خسارت معوق پذیرفته شده، به‌حساب گرفته شود.</p> <p>طبق بند 31 از 4 IFRS، بیمه‌گر به منظور انطباق با 3 IFRS، باید در تاریخ تحصیل، بدهی‌های بیمه‌ای تعهد شده و دارایی‌های بیمه‌ای تحصیل شده در ترکیب تجاری را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کند. با این وجود، بیمه‌گر مجاز است اما ملزم نیست از یک شیوه ارائه تفصیلی استفاده نماید که ارزش منصفانه قراردادهای بیمه تحصیل شده را به دو جزء زیر تفکیک می‌کند: (الف) بدهی اندازه‌گیری شده طبق رویه‌های حسابداری بیمه‌گر برای قراردادهای بیمه‌ای صادر شده و (ب) دارایی نامشهود که بیانگر تفاوت بین (1) ارزش منصفانه حقوق بیمه‌ای قراردادی تحصیل شده و تعهدات بیمه‌ای تقبل شده و (2) مبلغ مندرج در قسمت (الف) باشد. اندازه‌گیری بعدی این دارایی باید مطابق با اندازه‌گیری بدهی بیمه‌ای مربوط باشد.</p> <p>طبق بند 32 از 4 IFRS، بیمه‌گر تحصیل کننده پرتفوی از قراردادهای بیمه، می‌تواند از شیوه ارائه تفصیلی مطرح شده در بند 31 استفاده کند.</p> <p>طبق بند 33 از 4 IFRS، دارایی‌های نامشهود اشاره شده در بندهای 31 و 32 از دامنه کاربرد IAS 36 (کاهش ارزش دارایی‌ها) و IAS 38 مستثنی شده است. با این وجود IAS 36 و IAS 38 در مورد فهرست مشتریان و روابط با مشتریان که منعکس کننده انتظارات از قراردادهای آتی است و بخشی از حقوق بیمه‌ای قراردادی و تعهدات بیمه‌ای قراردادی موجود در تاریخ ترکیب تجاری یا واگذاری پرتفوی نمی‌باشد، کاربرد دارد.</p>
70	<p>طبق بند 29 از IRAS 28، چنانچه حق بیمه‌های عاید نشده برای پوشش خسارت مورد انتظار مربوط به بیمه‌نامه‌های منقضی نشده در تاریخ ترازنامه کافی نباشد باید ذخیره تکمیلی لازم برای آن شناسایی شود. همچنین طبق بند 30 استاندارد مذکور، برای تعیین ذخیره تکمیلی، هر رشته از فعالیت‌های بیمه‌ای به‌طور جداگانه در نظر گرفته می‌شود. برای این منظور، مجموع حق بیمه عاید نشده هر رشته با مجموع خسارت مورد انتظار و هزینه‌های مربوط به آن مقایسه و در صورت وجود کسری، ذخیره تکمیلی شناسایی می‌شود.</p> <p>طبق بند 15 از 4 IFRS، بیمه‌گر باید در پایان هر دوره گزارشگری، با استفاده از برآوردهای فعلی از جریانهای نقدی آتی طبق قراردادهای بیمه خود، کفایت بدهیهای بیمه‌ای شناسایی شده را ارزیابی کند. اگر ارزیابی مزبور نشان دهد که مبلغ دفتری بدهیهای بیمه‌ای (پس از کسر مخارج تحصیل انتقالی مربوط و داراییهای نامشهود مربوط، مانند موارد مطرح شده در بندهای 31 و 32) با توجه به جریانهای نقدی آتی برآوردی کافی نیست، تمام کسری باید در سود یا زیان دوره شناسایی شود. در بندهای 16 الی 19 استاندارد مذکور، رهنمودهایی در خصوص آزمون کفایت بدهی ارائه شده است.</p>
71	<p>در بندهای 21 الی 30 از 4 IFRS، رهنمودهایی در خصوص تغییر در رویه‌های حسابداری ارائه شده است.</p>
72	<p>در بند 34 از 4 IFRS، ویژگیهای مشارکت اختیاری در قراردادهای بیمه و در بند 35 استاندارد مذکور، ویژگیهای مشارکت اختیاری در ابزارهای مالی ارائه شده است.</p>



ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران			استانداردهای بین المللی حسابداری				
		شماره	عنوان	بند	توضیحات	شماره	عنوان	بند	
73	شناسایی درآمد در فعالیتهای ساخت املاک	IRAS 29	فعالیت‌های ساخت املاک	26	شناسایی درآمد در فعالیتهای ساخت املاک باید از زمانی آغاز شود که تمام معیارهای زیر احراز گردد: (الف) فروش واحد ساختمانی با انجام اقداماتی از قبیل امضای قرارداد محرز شده باشد، (ب) فعالیتهای ساختمانی آغاز شده باشد، (ج) ماحصل پروژه را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، و (د) حداقل 20 درصد از بهای فروش وصول شده باشد.	IFRIC 15 / IAS 18 / IAS 11	Agreements for the Construction of Real Estate / Revenue / Construction Contracts	17	واحد تجاری ممکن است کنترل و مزایا و مخاطرات عمده مالکیت کار در جریان پیشرفت را در وضعیت فعلی آن به عنوان پیشرفت در ساخت به خریدار منتقل کند. در این مورد، در صورتیکه تمام معیارهای بند 14 از IAS 18، به طور مداوم به عنوان پیشرفت ساخت احراز شود، واحد تجاری باید درآمد را با توجه به مرحله تکمیل و با استفاده از روش درصد تکمیل شناسایی کند. الزامات IAS 11، برای شناسایی درآمد و هزینه های مربوط برای چنین معامله ای کاربرد دارد. در استانداردهای بین المللی، شرط 20 درصد برای شناسایی درآمد فعالیتهای ساخت املاک وجود ندارد.
74	سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده در محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم	IRAS 30	سود هر سهم	-	-	IAS 33	Earnings per share	45 58 63	در بند 45 از IAS 33، رهنمودهایی در خصوص اختیاراتی که معامله، امتیاز خرید سهام و معادلهای آنها؛ در بند 58، رهنمودهایی در خصوص قراردادهایی که تسویه آنها از طریق سهام عادی انجام می شود؛ و در بند 63، رهنمودهایی در خصوص اختیار فروش صادر شده، برای محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم ارائه شده است.
75	اندازه گیری دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) طبقه بندی شده به عنوان نگهداری برای فروش / توزیع بین مالکان	IRAS 31	دارایی‌های غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده	16	واحد تجاری باید دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش اندازه گیری نماید.	IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	15 15A	واحد تجاری باید دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش / توزیع بین مالکان را به اقل مبلغ دفتری و ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش اندازه گیری کند (مخارج توزیع، مخارج اضافی به غیر از مخارج مالی و هزینه مالیات بر درآمد می باشد که بطور مستقیم قابل انتساب به توزیع است).
76	دامنه کاربرد استاندارد کاهش ارزش داراییها	IRAS 32	کاهش ارزش داراییها	2	استاندارد کاهش ارزش داراییها برای (1) سرمایه گذاریهای جاری (به استاندارد 15 مراجعه شود) و (2) داراییهای زیستی غیرمولد که به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه گیری می شوند (به استاندارد 26 مراجعه شود)، بکارگرفته نمی شود.	IAS 36	Impairment of Assets	2	استاندارد کاهش ارزش داراییها برای (1) داراییهای مالیات انتقالی (IAS 12)؛ (2) داراییهای ناشی از مزایای کارکنان (IAS 19)؛ (3) داراییهای مالی که در دامنه کاربرد IAS 39 قرار می گیرد؛ (4) سرمایه گذاری در املاک که به ارزش منصفانه اندازه گیری می شود (IAS 40)؛ (5) داراییهای زیستی مرتبط با فعالیتهای کشاورزی که به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش اندازه گیری می شود؛ (6) مخارج تحصیل انتقالی و داراییهای نامشهود ناشی از حقوق قراردادی بیمه کننده طبق قراردادهای بیمه در دامنه کاربرد IFRS 4؛ بکار گرفته نمی شود.
77	تعریف خالص ارزش فروش	IRAS 32	کاهش ارزش داراییها	4	خالص ارزش فروش، مبلغ وجه نقد یا معادل آن است که از طریق فروش یک دارایی یا واحد مولد وجه نقد در شرایط عادی و پس از کسر کلیه مخارج فروش حاصل می شود.	IAS 36	Impairment of Assets	6	ارزش منصفانه تعریف شده و "ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری"، به جای "خالص ارزش فروش" بکار رفته است که ممکن است با آن برابر نباشد.



ردیف	توضیحات
73	<p>طبق بند 26 از IRAS 29، شناسایی درآمد باید از زمانی آغاز شود که تمام معیارهای زیر احراز گردد:</p> <p>الف) فروش واحد ساختمانی با انجام اقداماتی از قبیل امضای قرارداد محرز شده باشد، ب) فعالیتهای ساختمانی آغاز شده باشد، ج) ماحصل پروژه را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، و د) حداقل 20 درصد از بهای فروش وصول شده باشد.</p> <p>طبق بند 17 از IFRIC 15، واحد تجاری ممکن است کنترل و مزایا و مخاطرات عمده مالکیت کار در جریان پیشرفت را در وضعیت فعلی آن به عنوان پیشرفت در ساخت به خریدار منتقل کند. در این مورد، در صورتیکه تمام معیارهای بند 14 از IAS 18، به طور مداوم به عنوان پیشرفت ساخت احراز شود، واحد تجاری باید درآمد را با توجه به مرحله تکمیل و با استفاده از روش درصد تکمیل شناسایی کند. الزامات IAS 11، برای شناسایی درآمد و هزینه های مربوط برای چنین معامله ای کاربرد دارد. در استانداردهای بین المللی، شرط 20 درصد برای شناسایی درآمد فعالیتهای ساخت املاک وجود ندارد.</p>
74	<p>در بند 45 از IAS 33، رهنمودهایی در خصوص اختیاراتی معامله، امتیاز خرید سهام و معادلهای آنها؛ در بند 58، رهنمودهایی در خصوص قراردادهایی که تسویه آنها از طریق سهام عادی انجام می شود؛ و در بند 63، رهنمودهایی در خصوص اختیار فروش صادر شده، برای محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم ارائه شده است.</p>
75	<p>طبق بند 16 از IRAS 31، واحد تجاری باید دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش اندازه گیری نماید.</p> <p>طبق بند 15 از IFRS 5، واحد تجاری باید دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را به اقل مبلغ دفتری و ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش اندازه گیری کند. همچنین طبق بند 15 الف استاندارد مذکور، واحد تجاری باید دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای توزیع بین مالکان را به اقل مبلغ دفتری و ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش اندازه گیری کند. (مخارج توزیع، مخارج اضافی به غیر از مخارج مالی و هزینه مالیات بر درآمد می باشد که بطور مستقیم قابل انتساب به توزیع است).</p>
76	<p>طبق بند 2 از IRAS 32، این استاندارد باید برای حسابداری کاهش ارزش کلیه داراییها، به استثنای موارد زیر، بکار گرفته شود: ...</p> <p>ج. سرمایه گذاریهای جاری (به استاندارد حسابداری شماره 15 با عنوان "حسابداری سرمایه گذاریها" مراجعه شود).</p> <p>د. داراییهای زیستی غیرمولد که به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه گیری می شوند (به استاندارد حسابداری شماره 26 با عنوان "فعالیت های کشاورزی" مراجعه شود).</p> <p>طبق بند 2 از IAS 36، این استاندارد باید برای حسابداری کاهش ارزش تمام داراییها، به استثنای موارد زیر، بکار گرفته شود: ...</p> <p>پ) داراییهای مالیات انتقالی (IAS 12)؛ ت) داراییهای ناشی از مزایای کارکنان (IAS 19)؛ ث) داراییهای مالی که در دامنه کاربرد IAS 39 قرار می گیرد؛ ج) سرمایه گذاری در املاک که به ارزش منصفانه اندازه گیری می شود (IAS 40)؛ چ) داراییهای زیستی مرتبط با فعالیتهای کشاورزی که به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش اندازه گیری می شود؛ ح) مخارج تحصیل انتقالی و داراییهای نامشهود ناشی از حقوق قراردادی بیمه کننده طبق قراردادهای بیمه در دامنه کاربرد IFRS 4 ...</p>
77	<p>طبق بند 4 از IRAS 32، خالص ارزش فروش؛ مبلغ وجه نقد یا معادل آن که از طریق فروش یک دارایی یا واحد مولد وجه نقد در شرایط عادی و پس از کسر کلیه مخارج فروش حاصل می شود.</p> <p>در IAS 36، ارزش منصفانه تعریف شده و "ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری"، به جای "خالص ارزش فروش" بکار رفته است.</p> <p>طبق بند 7 از IAS 2، خالص ارزش فروش، به مبلغ خالص اشاره دارد که واحد تجاری انتظار دارد از فروش موجودی در روال عادی فعالیت تجاری بدست آورد. ارزش منصفانه قیمتی را منعکس می کند که در یک معامله متعارف بین فعالان بازار، برای فروش موجودی همانند در بازار اصلی (باصرفه ترین بازار) برای آن موجودی، در تاریخ اندازه گیری تحقق می یابد. خالص ارزش فروش، ارزش مختص واحد تجاری است، اما ارزش منصفانه این گونه نیست. خالص ارزش فروش موجودیها، ممکن است با ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش برابر نباشد.</p>

مقایسه استانداردهای حسابداری ایران با بین المللی از جنبه اندازه گیری



انستیتوت برای تحقیقات و توسعه استانداردهای حسابداری

ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران			استانداردهای بین المللی حسابداری				
		شماره	عنوان	بند	توضیحات	شماره	عنوان	بند	
78	برآورد رسمی مبلغ باز یافتنی	IRAS 32	کاهش ارزش داراییها	6	زمانی ارزش یک دارایی کاهش می یابد که مبلغ دفتری دارایی از مبلغ باز یافتنی آن بیشتر باشد. در صورت وجود شواهدی از امکان وقوع کاهش ارزش طبق استاندارد، واحد تجاری ملزم است مبلغ باز یافتنی دارایی را برآورد کند.	IAS 36	Impairment of Assets	8	از عبارت "برآورد رسمی" برای مبلغ باز یافتنی استفاده شده است. [منظور، برآوردی است که مصوب هیات مدیره است]
79	نشانه های دال بر امکان کاهش ارزش داراییها	IRAS 32	کاهش ارزش داراییها	10	-	IAS 36	Impairment of Assets	12	سود تقسیمی واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته به عنوان یکی از نشانه های دال بر امکان کاهش ارزش داراییها ذکر شده است.
80	تعیین مبلغ باز یافتنی هر دارایی به صورت جداگانه	IRAS 32	کاهش ارزش داراییها	20	مبلغ باز یافتنی هر دارایی، جداگانه تعیین می شود، مگر اینکه آن دارایی جریانهای نقدی ورودی مستقل از سایر داراییها یا گروهی از داراییها ایجاد نکند. در این صورت، مبلغ باز یافتنی برای واحد مولد وجه نقدی تعیین می شود که دارایی متعلق به آن است.	IAS 36	Impairment of Assets	22	دو مورد استثنا در خصوص تعیین مبلغ باز یافتنی برای واحد مولد وجه نقدی که دارایی متعلق به آن است، ذکر شده است: (الف) ارزش منصفانه دارایی پس از کسر مخارج واگذاری بیش از مبلغ دفتری آن باشد؛ یا (ب) ارزش بکارگیری دارایی را بتوان به گونه ای برآورد کرد که به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری نزدیک باشد و ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری قابل اندازه گیری باشد.
81	رهنمودههایی در خصوص تعیین خالص ارزش فروش	IRAS 32	کاهش ارزش داراییها	23 - 25	در بندهای 23 الی 25 استاندارد ایران، رهنمودهایی در خصوص تعیین خالص ارزش فروش ارائه شده است.	IAS 36	Impairment of Assets	-	-
82	برآورد جریانهای نقدی آتی	IRAS 32	کاهش ارزش داراییها	38	برآورد جریانهای نقدی آتی و نرخ تنزیل، منعکس کننده مفروضات سازگار با افزایش قیمت ناشی از تورم عمومی است. بنابراین اگر نرخ تنزیل دربرگیرنده اثر افزایش قیمت ناشی از تورم عمومی باشد، جریانهای نقدی آتی بر حسب قدرت خرید اسمی برآورد می شود. چنانچه نرخ تنزیل دربرگیرنده این اثر نباشد، جریانهای نقدی آتی بر حسب قدرت خرید ثابت برآورد می شود اما افزایش یا کاهش قیمتهای خاص در آینده را در برمی گیرد.	IAS 36	Impairment of Assets	40	چنانچه نرخ تنزیل دربرگیرنده اثر افزایش قیمت ناشی از تورم عمومی نباشد، جریانهای نقدی آتی بر حسب شرایط واقعی برآورد می شود.
83	تعیین دارایی یا بدهی مالیات انتقالی در صورت شناسایی زیان کاهش ارزش	IRAS 32	کاهش ارزش داراییها	-	-	IAS 36	Impairment of Assets	64	در صورت شناسایی زیان کاهش ارزش، هرگونه دارایی یا بدهی مالیات انتقالی تعیین شده طبق IAS 12، از طریق مقایسه مبلغ دفتری تجدیدنظر شده دارایی با مبنای مالیاتی آن تعیین می شود.



ردیف	توضیحات
78	<p>طبق بند 6 از IRAS 32، زمانی ارزش یک دارایی کاهش می‌یابد که مبلغ دفتری دارایی از مبلغ بازیافتنی آن بیشتر باشد. بندهای 10 تا 12 برخی نشانه‌های امکان وقوع زیان کاهش ارزش را توصیف می‌کند. در صورت وجود یکی از این شواهد، واحد تجاری ملزم است مبلغ بازیافتنی دارایی را برآورد کند. به استثنای الزامات بند 8، در صورت نبود نشانه‌ای از کاهش ارزش، واحد تجاری ملزم به برآورد مبلغ بازیافتنی نیست. در IAS 36، از عبارت "برآورد رسمی" برای مبلغ بازیافتنی استفاده شده است.</p>
79	<p>در بند 12 از IAS 36، سود تقسیمی واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته، سرمایه گذار سود تقسیمی حاصل از سرمایه گذاری را شناسایی کرده باشد و شواهد موجود نشان دهد که: (1) مبلغ دفتری سرمایه گذاری در صورتهای مالی جداگانه بیش از مبلغ دفتری خالص داراییهای سرمایه پذیر شامل سرقفلی مربوط، در صورتهای مالی تلفیقی است؛ یا (2) سود تقسیمی بیش از مجموع سود و زیان جامع واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته در دوره اعلام سود تقسیمی باشد.</p>
80	<p>طبق بند 20 از IRAS 32، مبلغ بازیافتنی هر دارایی، جداگانه تعیین می‌شود، مگر اینکه آن دارایی جریانهای نقدی ورودی مستقل از سایر داراییها یا گروهی از داراییها ایجاد نکند. در این صورت، مبلغ بازیافتنی برای واحد مولد وجه نقدی تعیین می‌شود که دارایی متعلق به آن است.</p> <p>طبق بند 22 از IAS 36، مبلغ بازیافتنی هر دارایی، جداگانه تعیین می‌شود، مگر اینکه آن دارایی، مولد جریانهای نقدی ورودی مستقل از سایر داراییها یا گروه داراییها نباشد. در این صورت، مبلغ بازیافتنی برای واحد مولد نقدی تعیین می‌شود که دارایی متعلق به آن است، مگر اینکه: الف) ارزش منصفانه دارایی پس از کسر مخارج واگذاری بیش از مبلغ دفتری آن باشد؛ یا ب) ارزش بکارگیری دارایی را بتوان به گونه ای برآورد کرد که به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری قابل اندازه گیری باشد.</p>
81	<p>در بندهای 23 الی 25 از IRAS 32، رهنمودهایی در خصوص خالص ارزش فروش ارائه شده است.</p>
82	<p>طبق بند 38 از IRAS 32، برآورد جریانهای نقدی آتی و نرخ تنزیل، منعکس کننده مفروضات سازگار با افزایش قیمت ناشی از تورم عمومی است. بنابراین اگر نرخ تنزیل دربرگیرنده اثر افزایش قیمت ناشی از تورم عمومی باشد، جریانهای نقدی آتی بر حسب قدرت خرید اسمی برآورد می‌شود. چنانچه نرخ تنزیل دربرگیرنده این اثر نباشد، جریانهای نقدی آتی بر حسب قدرت خرید ثابت برآورد می‌شود اما افزایش یا کاهش قیمت‌های خاص در آینده را دربرمی‌گیرد.</p> <p>طبق بند 40 از IAS 36، چنانچه نرخ تنزیل دربرگیرنده اثر افزایش قیمت ناشی از تورم عمومی نباشد، جریانهای نقدی آتی بر حسب شرایط واقعی برآورد می‌شود.</p>
83	<p>طبق بند 64 از IAS 36، در صورت شناسایی زیان کاهش ارزش، هرگونه دارایی یا بدهی مالیات انتقالی تعیین شده طبق IAS 12، از طریق مقایسه مبلغ دفتری تجدیدنظر شده دارایی با مبنای مالیاتی آن تعیین می‌شود.</p>



ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران				استانداردهای بین المللی حسابداری			
		شماره	عنوان	بند	توضیحات	شماره	عنوان	بند	توضیحات
84	رهنمودهایی در خصوص تخصیص سرقفلی به واحدهای مولد نقد	IRAS 32	کاهش ارزش داراییها	-	-	IAS 36	Impairment of Assets	82 - 85	<p>بکارگیری الزامات مربوط به تخصیص سرقفلی به واحدهای مولد نقد، منجر به آزمون کاهش ارزش سرقفلی در سطحی می شود که بیانگر شیوه مدیریت عملیات واحد تجاری است و سرقفلی بطور طبیعی به آن مربوط می شود. بنابراین ایجاد سیستمهای گزارشگری دیگر عموماً ضرورت ندارد. واحد مولد نقدی که سرقفلی به منظور آزمون کاهش ارزش به آن تخصیص می یابد، ممکن است متفاوت از سطحی باشد که به منظور اندازه گیری سود و زیان ارزی طبق IAS 21، سرقفلی به آن تخصیص می یابد. چنانچه تخصیص اولیه سرقفلی تحصیل شده در یک ترکیب تجاری، پیش از پایان دوره سالانه ای که ترکیب تجاری در آن واقع شده است، تکمیل نشود، تخصیص اولیه باید پیش از پایان نخستین دوره سالانه ای که پس از تاریخ تحصیل شروع می شود، تکمیل گردد.</p> <p>طبق IFRS 3، اگر حسابداری اولیه ترکیب تجاری تا پایان دوره ای که ترکیب در آن واقع شده است تنها بطور غیرقطعی قابل تعیین باشد، ممکن است تکمیل تخصیص اولیه سرقفلی شناسایی شده در ترکیب پیش از پایان دوره سالانه ای که ترکیب در آن واقع شده است، امکانپذیر نباشد. در این موارد واحد تجاری اطلاعات الزامی طبق بند 133 را افشا می کند.</p>
85	دامنه کاربرد استاندارد مزایای بازنشستگی کارکنان	IRAS 33	مزایای بازنشستگی کارکنان	2 4 5	این استاندارد تنها برای مزایای بازنشستگی کارکنان (مزایایی که پس از بازنشستگی به کارکنان یا افراد تحت تکفل آنها اعطا می شود)، کاربرد دارد.	IAS 19	Employee Benefits	2 5	این استاندارد برای تمام مزایای کارکنان شامل (الف) مزایای کوتاه مدت کارکنان، (ب) مزایای دوران بازنشستگی، (پ) سایر مزایای بلندمدت کارکنان و (ت) مزایای خاتمه خدمت، به غیر از مزایایی که IAS 2 در مورد آنها کاربرد دارد، کاربرد دارد.
86	زمان شناسایی مخارج خدمات گذشته به عنوان هزینه در طرح بازنشستگی	IRAS 33	مزایای بازنشستگی کارکنان	56	در یکی از تاریخهای زیر، هر کدام زودتر باشد: (الف) زمانی که تغییر یا محدودسازی طرح رخ می دهد، و (ب) زمانی که واحد تجاری مخارج تجدید ساختار را شناسایی می کند.	IAS 19	Employee Benefits	103	علاوه بر زمان شناسایی مخارج تجدید ساختار، زمان شناسایی مزایای خاتمه خدمت نیز ذکر شده است.



ردیف	توضیحات
84	<p>طبق بند 82 از IAS 36، بکارگیری الزامات مندرج در بند 80 منجر به آزمون کاهش ارزش سرقفلی در سطحی می‌شود که بیانگر شیوه مدیریت عملیات واحد تجاری است و سرقفلی بطور طبیعی به آن مربوط می‌شود. بنابراین ایجاد سیستمهای گزارشگری دیگر عموماً ضرورت ندارد.</p> <p>طبق بند 83 از IAS 36، واحد مولد نقدی که سرقفلی به منظور آزمون کاهش ارزش به آن تخصیص می‌یابد، ممکن است متفاوت از سطحی باشد که به منظور اندازه‌گیری سود و زیان ارزی طبق IAS 21، سرقفلی به آن تخصیص می‌یابد. برای مثال در صورتی که واحد تجاری به منظور اندازه‌گیری سود و زیان ارزی، ملزم به تخصیص سرقفلی به سطوح نسبتاً پایین باشد، انجام آزمون کاهش ارزش سرقفلی در همان سطح ضرورت ندارد، مگر اینکه واحد تجاری سرقفلی را در همان سطح برای اهداف داخلی مدیریت تحت نظارت قرار دهد.</p> <p>طبق بند 84 از IAS 36، چنانچه تخصیص اولیه سرقفلی تحصیل شده در یک ترکیب تجاری، پیش از پایان دوره سالانه‌ای که ترکیب تجاری در آن واقع شده است، تکمیل نشود، تخصیص اولیه باید پیش از پایان نخستین دوره سالانه‌ای که پس از تاریخ تحصیل شروع می‌شود، تکمیل گردد.</p> <p>طبق بند 85 از IAS 36، طبق IFRS 3، اگر حسابداری اولیه ترکیب تجاری تا پایان دوره‌ای که ترکیب در آن واقع شده است تنها بطور غیرقطعی قابل تعیین باشد، واحد تحصیل‌کننده: (الف) ترکیب را با استفاده از همان ارزش‌های غیرقطعی به حساب منظور می‌کند و (ب) هرگونه تعدیل در ارزش‌های غیرقطعی در نتیجه تکمیل حسابداری اولیه در دوره اندازه‌گیری که بیش از دوازده ماه از تاریخ تحصیل نباشد را شناسایی می‌نماید.</p> <p>در چنین شرایطی ممکن است تکمیل تخصیص اولیه سرقفلی شناسایی شده در ترکیب پیش از پایان دوره سالانه‌ای که ترکیب در آن واقع شده است، امکانپذیر نباشد. در این موارد واحد تجاری اطلاعات الزامی طبق بند 133 را افشا می‌کند.</p>
85	<p>طبق بند 2 از IRAS 33، این استاندارد برای گزارشگری مالی مزایایی بازنشستگی کارکنان کاربرد دارد. طبق بند 4 استاندارد مذکور، این استاندارد برای گزارشگری مالی مزایای پایان خدمت کارکنان کاربرد ندارد و طبق بند 5 استاندارد مذکور، مزایای بازنشستگی کارکنان شامل مزایایی است که پس از بازنشستگی به کارکنان یا افراد تحت تکفل آنها اعطا می‌شود و ممکن است از طریق پرداخت نقدی یا ارائه کالاها یا خدمات، به طور مستقیم به کارکنان، همسر، فرزندان یا سایر افراد تحت تکفل آنها یا از طریق پرداخت به دیگران (نظیر شرکتهای بیمه) تسویه شود.</p> <p>طبق بند 2 از IAS 19، این استاندارد در مورد تمام مزایای کارکنان به غیر از مزایایی که IAS 2 در مورد آنها کاربرد دارد، کاربرد دارد. طبق بند 5 استاندارد مذکور، مزایای کارکنان که در دامنه کاربرد این استاندارد است شامل (الف) مزایای کوتاه مدت کارکنان، (ب) مزایای دوران بازنشستگی، (پ) سایر مزایای بلندمدت کارکنان و (ت) مزایای خاتمه خدمت است.</p>
86	<p>طبق بند 56 از IRAS 33، واحد تجاری باید مخارج خدمات گذشته را در یکی از تاریخهای زیر، هر کدام زودتر باشد، به عنوان هزینه شناسایی کند: (الف) زمانی که تغییر یا محدودسازی طرح رخ می‌دهد، و (ب) زمانی که واحد تجاری مخارج تجدید ساختار (طبق استاندارد حسابداری 4) را شناسایی می‌کند.</p> <p>طبق بند 103 از IAS 19، واحد تجاری باید مخارج خدمات گذشته را در یکی از تاریخهای زیر، هر کدام که زودتر باشد، به عنوان هزینه شناسایی کند:</p> <p>(الف) زمانی که تغییر یا محدودسازی طرح رخ می‌دهد، و (ب) زمانی که واحد تجاری مخارج تجدید ساختار مربوط (IAS 37) یا مزایای خاتمه خدمت را شناسایی می‌کند.</p>



ردیف	موضوع	استانداردهای حسابداری ایران			استانداردهای بین المللی حسابداری		
		شماره	عنوان	بند	شماره	عنوان	بند
87	ارزشگذاری دارایی های طرح های مزایای کارکنان	IRAS 33	مزایای بازنشستگی کارکنان	64	IAS 19	Employee Benefits	ارزش منصفانه داراییهای طرح طبق IFRS 13 (اندازه گیری ارزش منصفانه)، تعیین می شود.
88	نحوه شناسایی حق استرداد وجوه در دارایی های طرحهای مزایای کارکنان	IRAS 33	مزایای بازنشستگی کارکنان	-	IAS 19	Employee Benefits	تنها در صورتی که جبران تمام یا بخشی از مخارج لازم برای تسویه تعهدات مزایای معین توسط طرف دیگری تقریباً قطعی باشد، واحد تجاری باید: (الف) حق استرداد وجوه را به عنوان یک دارایی جداگانه شناسایی و به ارزش منصفانه اندازه گیری نماید و (ب) تغییرات ارزش منصفانه آن را تفکیک و شناسایی کند. اجزای مخارج مزایای معین شناسایی شده ممکن است پس از کسر مبالغ مربوط به تغییرات مبلغ دفتری حق استرداد وجوه شناسایی شود.
89	تعیین بازده داراییهای طرحهای مزایای کارکنان	IRAS 33	مزایای بازنشستگی کارکنان	76	IAS 19	Employee Benefits	برای تعیین بازده داراییهای طرح، واحد تجاری مخارج مدیریت داراییهای طرح و مالیات قابل پرداخت توسط طرح را کسر می کند.



ردیف	توضیحات
87	<p>طبق بند 64 از IRAS 33، سرمایه‌گذاریهای طرح براساس مبانی زیر اندازه‌گیری می‌شود: (الف) سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس به خالص ارزش فروش با توجه به استاندارد حسابداری 15، (ب) سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکتها به مبلغ تجدید ارزیابی با توجه به استاندارد حسابداری 15، (ج) سرمایه‌گذاری با درآمد ثابت (مانند اوراق مشارکت) در صورتی که مدیریت طرح، قصد نگهداری این اوراق را تا سررسید داشته باشد به مبلغ دفتری (ارزش اسمی با احتساب هرگونه صرف یا کسر مستهلک نشده) و در غیر این صورت به خالص ارزش فروش (در صورت عدم دسترسی به خالص ارزش فروش، به ارزش فعلی اوراق با توجه به نرخ بازدهی داراییهای مشابه)، (د) املاک و سایر اموالی که به قصد سرمایه‌گذاری نگهداری می‌شود به مبلغ تجدید ارزیابی با توجه به بندهای 29 الی 42 استاندارد حسابداری 11. طبق بند 65 استاندارد مذکور، سایر داراییهای طرح (از جمله داراییهای مورد استفاده در عملیات طرح) طبق استانداردهای حسابداری مربوط شناسایی و اندازه‌گیری می‌شوند. طبق بند 113 از IAS 19، برای تعیین مازاد یا کسری، ارزش منصفانه داراییهای طرح از ارزش فعلی تعهدات مزایای معین کسر می‌شود. ارزش منصفانه طبق IFRS 13، تعیین می‌شود.</p>
88	<p>طبق بند 116 از IAS 19، تنها در صورتی که جبران تمام یا بخشی از مخارج لازم برای تسویه تعهدات مزایای معین توسط طرف دیگری تقریباً قطعی باشد، واحد تجاری باید: (الف) حق استرداد وجوه را به عنوان یک دارایی جداگانه شناسایی کند. واحد تجاری باید این دارایی را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری نماید. (ب) تغییرات ارزش منصفانه حق استرداد وجوه را به همان شیوه مورد استفاده برای تغییرات ارزش منصفانه داراییهای طرح، تفکیک و شناسایی کند (بندهای 124 و 125). اجزای مخارج مزایای معین شناسایی شده طبق بند 120 ممکن است پس از کسر مبالغ مربوط به تغییرات مبلغ دفتری حق استرداد وجوه شناسایی شود.</p>
89	<p>طبق بند 76 از IRAS 33، برای تعیین بازده داراییهای طرح، واحد تجاری مخارج مدیریت داراییهای طرح و مالیات قابل پرداخت توسط طرح را کسر می‌کند. طبق بند 130 از IAS 19، در تعیین بازده داراییهای طرح، واحد تجاری مخارج مدیریت داراییهای طرح و هرگونه مالیات قابل پرداخت توسط طرح را، به غیر از مالیات منظور شده در مفروضات اکچوئری مورد استفاده در اندازه‌گیری تعهدات مزایای معین، کسر می‌کند. سایر مخارج اداری از بازده داراییهای طرح کسر نمی‌شود.</p>