

سازمان حسابرسى

استاندارد حسابداري 18

صورتهای مالی جداگانه (تجدیدنظرشده 1398)

|  |  |
| --- | --- |
| **فهرست‌ مندرجات‌** | |
|  | بند |
| * **هدف** | 1 |
| * **دامنه کاربرد** | 3-2 |
| * **تعاريف** | 9-4 |
| * **تهیه صورتهای مالی جداگانه** | 17-10 |
| * **افشا** | 21-18 |
| * **کنارگذاری استاندارد حسابداری 18 (1384)** | 22 |
| * **تاریخ اجرا** | 23 |
| * **مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی** | 24 |

هدف

1. هدف این استاندارد، تجویز الزامات حسابداری و افشا در ارتباط با سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته، هنگام تهیه صورتهای مالی جداگانه توسط واحد تجاری است.

دامنه کاربرد

2. این استاندارد باید در مورد نحوه حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهاي تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته در صورتهای مالی جداگانه بكار گرفته شود.

3. در این استاندارد مقرر نمی‌شود که كدام واحدهای تجاري، صورتهای مالی جداگانه تهیه کنند. این استاندارد زماني كاربرد دارد كه واحد تجاري صورتهای مالی جداگانه را طبق استانداردهای حسابداری تهيه مي‌كند.

تعاریف

*4.* در اين استاندارد، اصطلاحات زیر با معاني مشخص‌شده بکار رفته است:

صورتهاي مالي تلفيقی،صورتهای مالی گروه است که در آن داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمدها، هزینه‌ها و جریانهای نقدی واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن به‌گونه‌ای ارائه می‌شود که گویی متعلق به شخصیت‌ اقتصادی واحدی است.

صورتهای مالی جداگانه، صورتهای مالی ارائه‌شده توسط واحد تجاری است که به موجب الزامات این استاندارد، واحد تجاری باید سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص را به بهاي‌ تمام‌ شده‌ پس‌ از كسر هرگونه‌ کاهش ارزش انباشته یا به مبلغ‌ تجديد ارزيابي‌ به عنوان‌ يك‌ نحوه‌ عمل‌ مجاز جايگزين طبق استاندارد حسابداری 15 حسابداری سرمایه‌گذاریها یا در مواردی خاص طبق بندهای 12، 13 و 14، به ارزش منصفانه گزارش کند.

5. اصطلاحات زیر، در پیوست الف استاندارد حسابداری 39 صورتهای مالی تلفیقی (مصوب 1398)، پیوست الف استاندارد حسابداری 40 مشارکتها (مصوب 1398) و بند 3 استاندارد حسابداری 20 سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاص (تجدیدنظرشده 1398) تعریف شده است:

* واحد تجاری وابسته
* کنترل سرمایه‌پذیر
* روش ارزش ویژه
* گروه
* واحد تجاری سرمایه‌گذاری
* کنترل مشترک
* مشارکت خاص
* شريك خاص
* واحد تجاری اصلی
* نفوذ قابل ملاحظه
* واحد تجاری فرعی.

6. صورتهای مالی جداگانه، صورتهای مالی است افزون بر صورتهای مالی تلفیقی یا افزون بر صورتهای مالی سرمایه‌گذار فاقد سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی اما دارای سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص که در آنها سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص، به استثنای شرایط معین در بندهای 8 و 9، با استفاده از روش ارزش ویژه طبق الزام استاندارد حسابداری 20 (تجدیدنظرشده 1398) گزارش می‌شود (صورتهای مالی مجموعه).

7. صورتهای مالی واحد تجاری فاقد واحد تجاری فرعی، واحد تجاری وابسته یا منافع شريك خاص در مشارکت خاص، صورتهای مالی جداگانه محسوب نمی‌شود.

8. یک واحد تجاری که طبق بند 4 استاندارد حسابداری 39 (مصوب 1398)، از تلفیق، یا طبق بند 17 استاندارد حسابداری 20 (تجدیدنظرشده 1398) از بکارگیری روش ارزش ویژه معاف شده است، مي‌تواند صورتهای مالی جداگانه را به عنوان تنها صورتهای مالی خود ارائه کند.

9. یک واحد تجاری سرمایه‌گذاری که ملزم است طی دوره جاری و تمام دوره‌های مقایسه‌ای ارائه‌شده، طبق بند 33 استاندارد حسابداری 39 (مصوب 1398)، استثنای تلفیق را برای تمام واحدهای تجاری فرعی خود بکار گیرد، صورتهای مالی جداگانه را به عنوان تنها صورتهای مالی خود ارائه می‌کند.

تهیه صورتهای مالی جداگانه

10. صورتهای مالی جداگانه باید با رعايت تمام استانداردهای حسابداری مربوط و در نظر گرفتن موارد مندرج در بند 11 تهيه شود.

11. در صورتی که واحد تجاری صورتهای مالی جداگانه تهیه کند، باید سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته را به بهاي‌ تمام‌ شده‌ پس‌ از كسر هرگونه‌ کاهش ارزش انباشته یا به مبلغ‌ تجديد ارزيابي‌ به عنوان‌ يك‌ نحوه‌ عمل‌ مجاز جايگزين طبق استاندارد حسابداری 15 یا در مواردی خاص طبق بندهای 12، 13 و 14، به ارزش منصفانه گزارش کند.

واحد تجاری باید برای هر طبقه از سرمایه‌گذاریها، از رویه‌ حسابداری یکسانی استفاده کند. سرمايه‌گذاريهايي كه به بهاي‌ تمام‌ شده‌ پس‌ از كسر هرگونه‌ کاهش ارزش انباشته یا به مبلغ‌ تجديد ارزيابي‌ به حساب منظور مي‌شود، در صورت طبقه‌بندی به عنوان نگهداري‌شده براي فروش (يا قرار گرفتن در مجموعه واحد طبقه‌بندي‌شده به عنوان نگهداري‌شده براي فروش)، بايد طبق استاندارد حسابداری 31 داراييهاي غيرجاري نگهداري‌شده براي فروش و عمليات متوقف‌شده به‌ حساب گرفته شود. اندازه‌گیری سرمایه‌گذاریهايي كه در موارد خاص طبق بندهای 12، 13 و 14، به ارزش منصفانه به حساب منظور مي‌شود، در چنین شرایطی تغيير نمي‌كند.

12. اگر واحد تجاری، طبق بند 18 استاندارد حسابداری 20 (تجدیدنظرشده 1398)، تصميم بگيرد سرمایه‌گذاریهای خود در واحدهاي تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری و تغییرات آن را در سود یا زيان دوره منعکس كند، باید در صورتهای مالی جداگانه خود نیز، آن سرمايه‌گذاريها را به همان روش به حساب منظور کند.

13. اگر واحد تجاری اصلی، طبق بند 33 استاندارد حسابداری 39 (مصوب 1398)، ملزم باشد سرمایه‌گذاری خود در واحد تجاری فرعی را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری و تغییرات آن را در سود یا زيان دوره منعکس كند، باید در صورتهای مالی جداگانه خود نیز سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی را به همان روش به حساب منظور کند.

14. اگر واحد تجاری اصلی، شرایط واحد تجاری سرمایه‌گذاری را از دست بدهد یا به واحد تجاری سرمایه‌گذاری 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 سرمایه‌گذاری را از دست بدهد، باید سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی را طبق بند 11 به حساب منظور کند. تاریخ تغییر وضعیت باید به عنوان تاریخ تحصیل مفروض، در نظر گرفته شود. در حسابداری سرمایه‌گذاری طبق بند 11، ارزش منصفانه واحد تجاری فرعی در تاریخ تحصیل مفروض، باید منعکس‌کننده مابه‌ازای مفروض انتقالی باشد.

ب. هرگاه واحد تجاری، به واحد تجاری سرمایه‌گذاری تبدیل شود، باید سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری و تغییرات آن را در سود یا زیان دوره منعکس کند. تفاوت بین مبلغ دفتری قبلی واحد تجاری فرعی و ارزش منصفانه آن در تاریخ تغییر وضعیت سرمایه‌گذار، باید به عنوان سود یا زیان در صورت سود و زیان شناسایی شود. مبلغ انباشته هرگونه سود یا زیان که پیش از این در ارتباط با آن واحدهای تجاری فرعی، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است، باید به‌گونه‌ای به حساب منظور شود که گویی واحد تجاری سرمایه‌گذاری، واحدهای تجاری فرعی مزبور را در تاریخ تغییر وضعیت، واگذار کرده است.

15. سود تقسیمی توسط واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته زمانی در صورتهای مالی جداگانه شناسایی می‌شود که حق دریافت آن احراز شود. سود تقسیمی در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود.

16. هنگامی که واحد تجاری اصلی، با ایجاد واحد تجاری جدیدی به عنوان واحد تجاری اصلی خود، ساختار گروه خود را به شیوه‌ای تجدید سازمان می‌کند که معیارهای زیر احراز شود:

**الف. واحد تجاری اصلی جدید، از طریق انتشار ابزارهاي مالکانه در ازای ابزارهاي مالكانه موجود واحد تجاری اصلي اوليه، کنترل واحد تجاری اصلی اولیه را به دست آورد؛**

**ب. داراییها و بدهیهای گروه جدید و گروه اولیه، بلافاصله قبل و بعد از تجدید سازمان یکسان باشد؛ و**

**پ. مالکان واحد تجاری اصلی اوليه پیش از تجدید سازمان، از منافع مطلق و نسبی یکسانی در خالص داراییهای گروه اولیه و گروه جدید بلافاصله قبل و بعد از تجدید سازمان برخوردار باشند،**

و واحد تجاری اصلی جدید، سرمایه‌گذاری خود در واحد تجاری اصلی اوليه را طبق استاندارد حسابداری 15 در صورتهای مالی جداگانه خود ارائه نماید، واحد تجاری اصلی جديد باید سرمایه‌گذاری را به مبلغ دفتری سهم خود از اقلام حقوق مالكانه منعكس‌شده در صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری اصلی اولیه در تاریخ تجدید سازمان، اندازه‌گیری کند.

17. همچنین، یک واحد تجاری که واحد تجاری اصلی نیست ممکن است واحد تجاری جدیدي را به عنوان واحد تجاری اصلی خود ايجاد كند، به‌گونه‌ای که معیارهاي مندرج در بند 16 احراز شود. در مورد این‌گونه تجدید سازمانها، الزامات مندرج در بند 16 بطور يكسان بکار می‌رود. در چنین مواردی، منظور از ”واحد تجاری اصلی اولیه“ و ”گروه اولیه“، همان ”واحد تجاری اوليه“ است.

افشا

18. واحد تجاری هنگام افشای اطلاعات در صورتهای مالی جداگانه، باید تمام استانداردهای حسابداری مربوط، شامل الزامات بندهاي 19 تا 21 را بکار گیرد.

19. هنگامی که واحد تجاری اصلی، طبق بند 4 استاندارد حسابداری 39 (مصوب 1398) تصميم بگيرد صورتهای مالی تلفيقي تهیه نكند و صورتهای مالی جداگانه را به عنوان تنها صورتهای مالی خود تهیه نماید، موارد زیر را باید در صورتهای مالی جداگانه افشا کند:

الف. اینکه صورتهای مالی تهيه‌شده، صورتهاي مالي جداگانه است؛ از معافيت از تلفیق استفاده شده است؛ نام و محل اصلی فعالیت تجاری (و در صورت متفاوت بودن، کشور محل تأسیس) واحد تجاری که صورتهای مالی تلفیقی آن، طبق استاندارهای حسابداری به منظور استفاده عموم تهیه شده است؛ و آدرس دستیابی به صورتهای مالی تلفیقی مزبور.

ب. فهرستی از سرمایه‌گذاریهای بااهمیت در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته، شامل:

1. نام سرمایه‌پذیران؛
2. محل اصلی فعالیت تجاری (و در صورت متفاوت بودن، کشور محل تأسیس) سرمایه‌پذیران؛
3. نسبت منافع مالکیت (و در صورت متفاوت بودن، درصد حق رأی) در سرمایه‌پذیران.

پ. رویه حسابداري مورد استفاده برای سرمایه‌گذاریهای موضوع بند (ب).

20. هنگامی که یک واحد تجاری سرمایه‌گذاری که واحد تجاری اصلی است (به غیر از واحد تجاری اصلی موضوع بند 19)، صورتهای مالی جداگانه را طبق بند 9 به عنوان تنها صورتهای مالی خود تهیه کند، باید این موضوع را افشا نماید. همچنین، واحد تجاری سرمایه‌گذاری باید موارد افشای مرتبط با واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری را که در استاندارد حسابداری 41 افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر (مصوب 1398) الزامی شده است، ارائه کند.

21. هنگامی که واحد تجاری اصلي (به غیر از واحد تجاری اصلی موضوع بند 19 تا 20) یا سرمایه‌گذار دارای کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر سرمایه‌پذیر، صورتهای مالی جداگانه تهیه ‌می‌کند، واحد تجاری اصلی یا سرمایه‌گذار باید مشخص کند که صورتهای مالی طبق کدام یک از استانداردهای حسابداری39 (مصوب 1398)، 40 (مصوب 1398) یا 20 (تجدیدنظرشده 1398)، حسب مورد، تهیه شده است. واحد تجاری اصلی یا سرمایه‌گذار، همچنين در صورتهای مالی جداگانه خود باید موارد زیر را افشا كند:

الف. اینکه صورتهای مالی تهیه‌شده، صورتهای مالی جداگانه است.

ب. فهرستی از سرمایه‌گذاریهای بااهمیت در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته، شامل:

1. نام سرمایه‌پذیران؛

2. محل اصلی فعالیت تجاری (و در صورت متفاوت بودن، کشور محل تأسیس) سرمایه‌پذیران؛

3. نسبت منافع مالکیت (و در صورت متفاوت بودن، نسبت حق رأی) در سرمایه‌پذیران.

پ. رویه حسابداري مورد استفاده برای سرمایه‌گذاریهای موضوع بند (ب).

کنارگذاری استاندارد حسابداری 18 (1384)

22. این استاندارد، همزمان با استاندارد حسابداری 39 (مصوب 1398) منتشر شده است. این دو استاندارد، همراه با یکدیگر جايگزين استاندارد حسابداری 18 صورتهاي مالي تلفيقي و حسابداري سرمايه‌گذاري در واحدهاي تجاري فرعي (تجدیدنظرشده 1384) می‌شوند.

تاریخ اجرا

23. الزامات‌ اين‌ استاندارد در مورد كليه‌ صورتهاي‌ مالي‌ كه‌ دوره‌ مالي‌ آنها از تاريخ‌ 1/1/1400 و بعد از آن‌ شروع‌ مي‌شود، لازم‌الاجراست‌.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

24. به استثنای موارد مندرج در بند 11، با اجراي‌ الزامات‌ اين‌ استاندارد، الزامات استاندارد بين‌المللي‌ حسابداري‌ 27 صورتهای مالی جداگانه (ویرایش 2018) رعايت‌ مي‌شود. طبق این استاندارد، بکارگیری روش ارزش ویژه در صورتهای مالی جداگانه مجاز نیست و با توجه به اینکه استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9 ابزارهای مالی در ایران لازم‌الاجرا نمی‌باشد، شرکتها باید در صورتهای مالی جداگانه، رویه حسابداری مندرج در بند 11 این استاندارد را برای سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته بکار گیرند.