

# استانداردهای حسابداری مصوب که هنوز لازم‌الاجرا نیستند را چگونه در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا کنیم؟

دیپارتمان IFRS

موسسه حسابرسی آزمون پرداز  
(حسابداران رسمی)



موسسه حسابرسی آزمون پرداز

(حسابداران رسمی)



## مقدمه

استانداردهای حسابداری در سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ دستخوش تغییراتی شد. از جمله این تغییرات می‌توان به تصویب استانداردهای حسابداری ۲، ۱۸، ۲۰ و ۳۴ الی ۴۱ اشاره کرد.

برای نخستین بار در سال ۱۳۹۷ استاندارد با عنوان استاندارد حسابداری ۳۵؛ مالیات بر درآمد تصویب شد که برای اجرای آن مهلت یکساله‌ای تعیین شد. در واقع، الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورت‌های مالی که دوره مالی آن‌ها از ابتدای سال ۱۳۹۹ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست. همچنین، این رویه در مورد استانداردهای حسابداری مصوب ۱۳۹۸ نیز اتفاق افتاد و الزامات استانداردهای حسابداری مصوب ۱۳۹۸ از ابتدای سال ۱۴۰۰ لازم‌الاجرا خواهد بود.

این موضوعات از آنجا دارای اهمیت هست که طبق استاندارد حسابداری ۳۴، در مورد استاندارد حسابداری جدیدی که تاریخ اجرای آن فرا نرسیده است، باید مواردی را در صورت‌های مالی افشا کند. این رهنمود، درباره این موارد و نحوه افشای آن‌ها توضیحات کاربردی ارائه می‌کند.

توضیح این نکته ضروری است که بر اساس استانداردهای حسابداری ایران، بکارگیری پیش از موعد استانداردهای حسابداری مجاز نمی‌باشد.

# فهرست مطالب

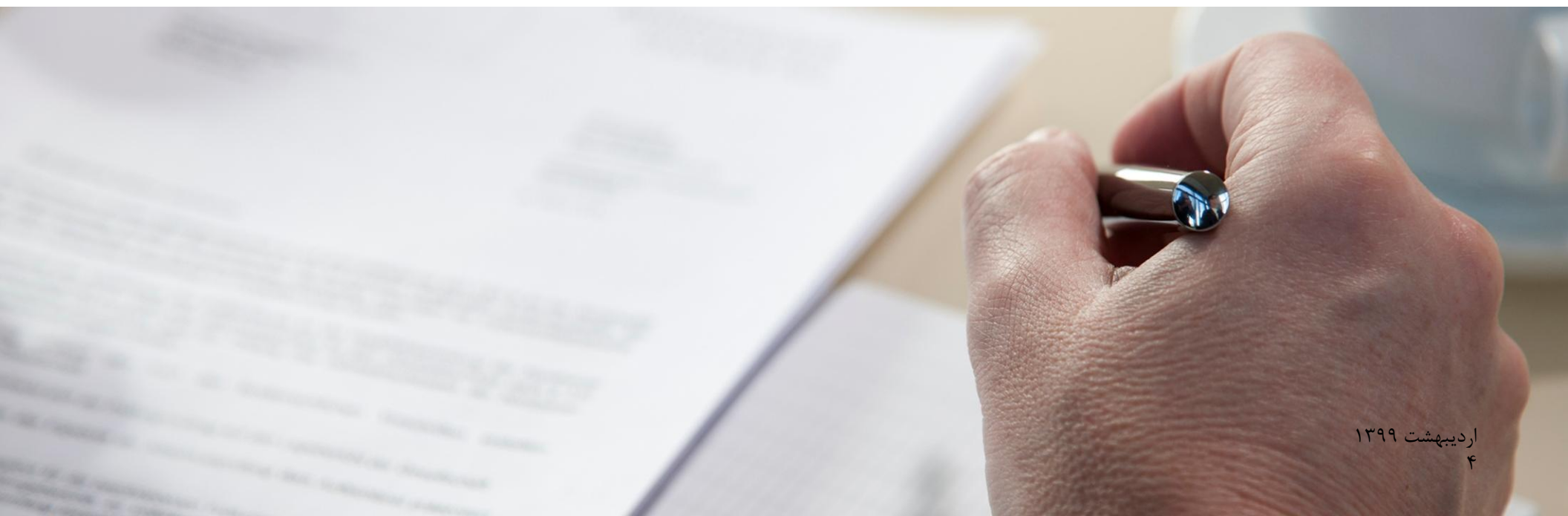
۱ فهرست استانداردهای حسابداری مصوب که هنوز لازم‌الاجرا نیست

۲ مواردی که طبق استاندارد حسابداری ۳۴ باید افشا شود

۳ نحوه افشا مواردی که طبق استاندارد حسابداری ۳۴ باید افشا شود

---

فهرست استانداردهای مصوب که هنوز  
لازم‌الاجرا نیست



شماره و عنوان استاندارد حسابداری مصوب	شماره و عنوان استاندارد حسابداری کنار گذاشته شده	سال تصویب	تاریخ لازم‌الاجرا شدن
۳۵- مالیات بر درآمد	-	۱۳۹۷	۱۳۹۹/۰۱/۰۱
۳۸- ترکیب‌های تجاری	۱۹- ترکیب‌های تجاری	۱۳۹۸	۱۴۰۰/۰۱/۰۱
۳۹- صورت‌های مالی تلفیقی	بکارگیری همزمان استانداردهای ۱۸ و ۳۹ باعث کنارگذاشته شدن استاندارد ۱۸ شد.	۱۳۹۸	۱۴۰۰/۰۱/۰۱
۴۰- مشارکت‌ها	۲۳- حسابداری مشارکت‌های خاص	۱۳۹۸	۱۴۰۰/۰۱/۰۱
۴۱- افزایش منافع در واحدهای تجاری دیگر	-	۱۳۹۸	۱۴۰۰/۰۱/۰۱
۱۸- صورت‌های مالی جداگانه	۱۸- صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی	۱۳۹۸	۱۴۰۰/۰۱/۰۱
۲۰- سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاص	۲۰- حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته	۱۳۹۸	۱۴۰۰/۰۱/۰۱

---

مواردی که طبق استاندارد حسابداری  
۳۴ باید افشا شود



طبق بند ۲۹ استاندارد حسابداری ۳۴ با عنوان رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردها و اشتباهات، در مورد استاندارد حسابداری جدیدی که تاریخ اجرای آن فرا نرسیده است، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. توصیف این موضوع؛ و

ب. اطلاعات مشخص یا اطلاعاتی که بطور معقول قابل برآورد است و به ارزیابی اثر احتمالی بکارگیری استاندارد حسابداری جدید بر صورت‌های مالی واحد تجاری در دوره بکارگیری برای نخستین بار، مربوط می‌باشد.

به منظور انطباق با بند ۲۹ استاندارد، واحد تجاری افشای موارد زیر را در نظر می‌گیرد (بند ۳۰):

الف. عنوان استاندارد حسابداری جدید؛

ب. ماهیت تغییر در رویه حسابداری؛

پ. تاریخی که بکارگیری استاندارد حسابداری جدید الزامی می‌شود؛

ت. تاریخی که واحد تجاری تصمیم دارد استاندارد حسابداری جدید را برای نخستین بار بکار گیرد؛ و

ث. افشای یکی از این دو مورد: ۱. شرحی از تأثیری که انتظار می‌رود بکارگیری استاندارد حسابداری جدید برای نخستین بار، بر صورتهای مالی واحد تجاری داشته باشد؛ یا ۲. توصیف تأثیر، در صورتی که این تأثیر مشخص یا بطور معقول قابل برآورد نباشد.



## نحوه افشا مواردی که طبق استاندارد حسابداری ۳۴ باید افشا شود



هر واحد تجاری بر اساس ماهیت و نوع فعالیت لازم است یک یا چند مورد از این موارد را که در صفحات بعد ارائه شده است، در یادداشت‌های توضیحی افشا کند.

- مالیات بر درآمد
- ترکیب‌های تجاری
- صورت‌های مالی تلفیقی
- مشارکت‌ها
- افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر
- صورت‌های مالی جداگانه
- سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاص

## استاندارد حسابداری ۳۵؛ مالیات بر درآمد

### استاندارد حسابداری ۳۵؛ مالیات بر درآمد

این استاندارد در سال ۱۳۹۷ به تصویب رسید و در مورد کلیه صورت‌های مالی که دوره مالی آن‌ها از تاریخ ۱۳۹۹/۰۱/۰۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست. گروه و شرکت اصلی در زمان الزام به اجرای استاندارد مذکور، آن را اعمال خواهند کرد.

هدف این استاندارد، تجویز نحوه حسابداری مالیات بر درآمد می‌باشد. موضوع اصلی در حسابداری مالیات بر درآمد، چگونگی به حساب گرفتن آثار مالیاتی جاری و آتی موارد زیر است:

الف) بازیافت (تسویه) آتی مبلغ دفتری دارایی‌هایی (بدهی‌هایی) که در صورت وضعیت مالی شرکت شناسایی می‌شوند. و ب) معاملات و سایر رویدادهای دوره جاری که در صورت‌های مالی شرکت شناسایی می‌شوند.

یکی از مهمترین تفاوت‌های موقتی، استهلاک است؛ لیکن با توجه به اینکه گروه و شرکت اصلی در برآورد عمر مفید و بکارگیری روش استهلاک برای اهداف گزارشگری و مالیاتی از ماده ۱۴۹ ق.م.م استفاده می‌کند و همچنین با توجه به این که گروه فاقد سود تحقق نیافته ناشی از معاملات درون‌گروهی است، لذا بکارگیری این استاندارد تاثیر با اهمیتی بر اقلام صورت‌های مالی نخواهد داشت.

توجه داشته باشید که برای واحدهای تجاری که شروع دوره مالی آن‌ها ابتدای سال ۱۳۹۹ و بعد از آن است، اجرای استاندارد حسابداری ۳۵ لازم‌الاجراست و دیگر در این قسمت درج نمی‌شود.

## استاندارد حسابداری ۳۸؛ ترکیب‌های تجاری

### استاندارد حسابداری ۳۸؛ ترکیب‌های تجاری

این استاندارد در سال ۱۳۹۸ به تصویب رسید و در مورد کلیه صورت‌های مالی که دوره مالی آن‌ها از تاریخ ۱۴۰۰/۰۱/۰۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست. گروه و شرکت اصلی در زمان الزام به اجرای استاندارد مذکور، آن را اعمال خواهند کرد.

هدف این استاندارد، بهبود مربوط بودن، قابلیت اتکا و قابلیت مقایسه اطلاعاتی است که واحد گزارشگر، در صورتهای مالی خود درباره ترکیب تجاری و آثار آن ارائه می‌کند. برای این منظور، این استاندارد در خصوص موارد زیر، اصول و الزاماتی را برای واحد تحصیل‌کننده تعیین می‌کند:

الف. نحوه شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های قابل تشخیص تحصیل‌شده، بدهی‌های تقبل‌شده و منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده در صورتهای مالی آن؛

ب. نحوه شناخت و اندازه‌گیری سرقفلی تحصیل‌شده در ترکیب تجاری یا سود حاصل از خرید زیر قیمت؛ و

پ. تعیین اطلاعاتی که باید افشا شود تا استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را قادر به ارزیابی ماهیت و آثار مالی ترکیب تجاری کند.

توجه

واحدهای تجاری در این بخش از یادداشت، در صورت امکان شرحی از تأثیری که انتظار می‌رود بکارگیری استاندارد حسابداری فوق برای نخستین بار، بر صورتهای مالی واحد تجاری داشته باشد؛ افشا و یا به این موضوع اشاره شود که در حال حاضر برآورد معقول این موضوع امکان‌پذیر نمی‌باشد.

## استاندارد حسابداری ۳۹؛ صورت‌های مالی تلفیقی

### استاندارد حسابداری ۳۹؛ صورت‌های مالی تلفیقی

این استاندارد در سال ۱۳۹۸ به تصویب رسید و در مورد کلیه صورت‌های مالی که دوره مالی آن‌ها از تاریخ ۱۴۰۰/۰۱/۰۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست. گروه و شرکت اصلی در زمان الزام به اجرای استاندارد مذکور، آن را اعمال خواهند کرد.

هدف این استاندارد، تعیین اصول ارائه و تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در زمانی است که واحد تجاری، یک یا چند واحد تجاری دیگر را کنترل می‌کند.

توجه

واحدهای تجاری در این بخش از یادداشت، در صورت امکان شرحی از تأثیری که انتظار می‌رود بکارگیری استاندارد حسابداری فوق برای نخستین بار، بر صورت‌های مالی واحد تجاری داشته باشد؛ افشا و یا به این موضوع اشاره شود که در حال حاضر برآورد معقول این موضوع امکان‌پذیر نمی‌باشد.

## استاندارد حسابداری ۴۰؛ مشارکت‌ها

### استاندارد حسابداری ۴۰؛ مشارکت‌ها

این استاندارد در سال ۱۳۹۸ به تصویب رسید و در مورد کلیه صورت‌های مالی که دوره مالی آن‌ها از تاریخ ۱۴۰۰/۰۱/۰۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست. گروه و شرکت اصلی در زمان الزام به اجرای استاندارد مذکور، آن را اعمال خواهند کرد.

هدف این استاندارد، تعیین اصول گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری است که در توافقه‌های تحت کنترل مشترک (یعنی مشارکتها)، منافع دارند. برای دستیابی به هدف اشاره‌شده، این استاندارد کنترل مشترک را تعریف می‌کند و هر واحد تجاری را که طرف یک مشارکت است ملزم می‌نماید با ارزیابی حقوق و تعهدات خود، نوع مشارکت را تعیین کند و حسابداری حقوق و تعهدات خود را با توجه به نوع مشارکت انجام دهد.

توجه

واحدهای تجاری در این بخش از یادداشت، در صورت امکان شرحی از تأثیری که انتظار می‌رود بکارگیری استاندارد حسابداری فوق برای نخستین بار، بر صورت‌های مالی واحد تجاری داشته باشد؛ افشا و یا به این موضوع اشاره شود که در حال حاضر برآورد معقول این موضوع امکان‌پذیر نمی‌باشد.

## استاندارد حسابداری ۴۱؛ افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر

### استاندارد حسابداری ۴۱؛ افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر

این استاندارد در سال ۱۳۹۸ به تصویب رسید و در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۴۰۰/۰۱/۰۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست. گروه و شرکت اصلی در زمان الزام به اجرای استاندارد مذکور، آن را اعمال خواهند کرد.

هدف این استاندارد، الزام واحد تجاری به افشای اطلاعاتی است که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را قادر به ارزیابی موارد زیر کند:

- الف. ماهیت منافع آن در واحدهای تجاری دیگر و ریسکهای مرتبط با آن منافع؛ و
- ب. آثار آن منافع بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری.

با توجه به اینکه این استاندارد صرفاً در خصوص افشا در یادداشتهای توضیحی الزاماتی را مقرر می‌دارد، لذا بکارگیری آن اثر ریالی بر اقلام صورتهای مالی نخواهد داشت.

## استاندارد حسابداری ۱۸؛ صورت‌های مالی جداگانه

### استاندارد حسابداری ۱۸؛ صورت‌های مالی جداگانه

این استاندارد در سال ۱۳۹۸ به تصویب رسید و در مورد کلیه صورت‌های مالی که دوره مالی آن‌ها از تاریخ ۱۴۰۰/۰۱/۰۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست. گروه و شرکت اصلی در زمان الزام به اجرای استاندارد مذکور، آن را اعمال خواهند کرد.

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

توجه

واحدهای تجاری در این بخش از یادداشت، در صورت امکان شرحی از تأثیری که انتظار می‌رود بکارگیری استاندارد حسابداری فوق برای نخستین بار، بر صورت‌های مالی واحد تجاری داشته باشد؛ افشا و یا به این موضوع اشاره شود که در حال حاضر برآورد معقول این موضوع امکان‌پذیر نمی‌باشد.

## استاندارد حسابداری ۲۰؛ سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکت‌های خاص

### استاندارد حسابداری ۲۰؛ سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکت‌های خاص

این استاندارد در سال ۱۳۹۸ به تصویب رسید و در مورد کلیه صورت‌های مالی که دوره مالی آن‌ها از تاریخ ۱۴۰۰/۰۱/۰۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست. گروه و شرکت اصلی در زمان الزام به اجرای استاندارد مذکور، آن را اعمال خواهند کرد.

هدف این استاندارد، تجویز نحوه حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و تعیین الزامات بکارگیری روش ارزش ویژه در حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکت‌های خاص است. این استاندارد، باید توسط تمام واحدهای تجاری بکار گرفته شود که دارای کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر سرمایه‌پذیر هستند.

توجه

واحدهای تجاری در این بخش از یادداشت، در صورت امکان شرحی از تأثیری که انتظار می‌رود بکارگیری استاندارد حسابداری فوق برای نخستین بار، بر صورت‌های مالی واحد تجاری داشته باشد؛ افشا و یا به این موضوع اشاره شود که در حال حاضر برآورد معقول این موضوع امکان‌پذیر نمی‌باشد.





• کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه علوم و تحقیقات تهران،  
• دانشجوی دوره دکتری مدیریت کسب و کار دانشگاه تهران  
• حسابدار رسمی  
• عضو کارگروه آموزش جامعه حسابداران رسمی  
• عضو کمیته کارشناسی کارگروه فنی و استانداردها

## دانیال محبوب – مدیر IFRS



• تلفن: ۰۲۱۸۸۵۴۴۵۹۰-۲  
• فکس: ۰۲۱۸۸۵۰۳۵۲۸  
• همراه: ۰۹۱۲۲۱۳۶۷۵۶  
• ایمیل:  
mahjoub@azpar.com

# با سپاس