

استاندارد حسابداری 18

صورت های مالی جداگانه

فهرست مندرجات

بند	
۱	• هدف
۳-۲	• دامنه کاربرد
۹-۴	• تعاریف
۱۷-۱۰	• تهیه صورت های مالی جداگانه
۲۱-۱۸	• افشا
۲۲	• کنارگذاری استاندارد حسابداری ۱۸ (۱۳۸۴)
۲۳	• تاریخ اجرا
۲۴	• مطابقت با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

استاندارد حسابداری 18

صورت های مالی جداگانه

هدف

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

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید در مورد نحوه حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکت های خاص و واحدهای تجاری وابسته در صورت های مالی جداگانه بکار گرفته شود.
۳. در این استاندارد مقرر نمی‌شود که کدام واحدهای تجاری، صورتهای مالی جداگانه تهیه کنند. این استاندارد زمانی کاربرد دارد که واحد تجاری صورتهای مالی جداگانه را طبق استانداردهای حسابداری تهیه می‌کند.

تعاریف

۴. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده بکار رفته است:
- صورت های مالی تلفیقی، صورت های مالی گروه است که در آن دارایی ها، بدهی ها، حقوق مالکانه، درآمدها، هزینه‌ها و جریان های نقدی واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن به‌گونه‌ای ارائه می‌شود که گویی متعلق به شخصیت اقتصادی واحدی است.
- صورت های 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 مشارکت های خاص را به بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته یا به مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین طبق استاندارد حسابداری ۱۵ حسابداری سرمایه‌گذاری ها یا در مواردی خاص طبق بندهای ۱۲، ۱۳ و ۱۴، به ارزش منصفانه گزارش کند.
۵. اصطلاحات زیر، در پیوست الف استاندارد حسابداری ۳۹ صورتهای مالی تلفیقی (مصوب ۱۳۹۸)، پیوست الف استاندارد حسابداری ۴۰ مشارکتها (مصوب ۱۳۹۸) و بند ۳ استاندارد حسابداری ۲۰ سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاص (تجدیدنظرشده ۱۳۹۸) تعریف شده است:

- واحد تجاری وابسته
- کنترل سرمایه‌پذیر
- روش ارزش ویژه
- گروه
- واحد تجاری سرمایه‌گذاری

استاندارد حسابداری 18

صورت های مالی جداگانه

- کنترل مشترک
- مشارکت خاص
- شریک خاص
- واحد تجاری اصلی
- نفوذ قابل ملاحظه
- واحد تجاری فرعی.

۶. صورت های مالی جداگانه، صورت های مالی است افزون بر صورتهای مالی تلفیقی یا افزون بر صورت های مالی سرمایه گذار فاقد سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی اما دارای سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکت های خاص که در آن ها سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته یا مشارکت های خاص، به استثنای شرایط معین در بندهای ۸ و ۹، با استفاده از روش ارزش ویژه طبق الزام استاندارد حسابداری ۲۰ (تجدیدنظرشده ۱۳۹۸) گزارش می شود (صورت های مالی مجموعه).

۷. صورت های مالی واحد تجاری فاقد واحد تجاری فرعی، واحد تجاری وابسته یا منافع شریک خاص در مشارکت خاص، صورت های مالی جداگانه محسوب نمی شود.

۸. یک واحد تجاری که طبق بند ۴ استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸)، از تلفیق، یا طبق بند ۱۷ استاندارد حسابداری ۲۰ (تجدیدنظرشده ۱۳۹۸) از بکارگیری روش ارزش ویژه معاف شده است، می تواند صورت های مالی جداگانه را به عنوان تنها صورت های مالی خود ارائه کند.

۹. یک واحد تجاری سرمایه گذاری که ملزم است طی دوره جاری و تمام دوره های مقایسه ای ارائه شده، طبق بند ۳۳ استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸)، استثنای تلفیق را برای تمام واحدهای تجاری فرعی خود بکار گیرد، صورت های مالی جداگانه را به عنوان تنها صورت های مالی خود ارائه می کند.

تهیه صورتهای مالی جداگانه

۱۰. صورت های مالی جداگانه باید با رعایت تمام استانداردهای حسابداری مربوط و در نظر گرفتن موارد مندرج در بند ۱۱ تهیه شود.

۱۱. در صورتی که واحد تجاری صورت های مالی جداگانه تهیه کند، باید سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکت های خاص و واحدهای تجاری وابسته را به بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته یا به مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین طبق استاندارد حسابداری ۱۵ یا در مواردی خاص طبق بندهای ۱۲، ۱۳ و ۱۴، به ارزش منصفانه گزارش کند.

استاندارد حسابداری 18

صورت های مالی جداگانه

واحد تجاری باید برای هر طبقه از سرمایه‌گذاری ها، از رویه حسابداری یکسانی استفاده کند. سرمایه‌گذاری هایی که به بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته یا به مبلغ تجدید ارزیابی به حساب منظور می‌شود، در صورت طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش (یا قرار گرفتن در مجموعه واحد طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش)، باید طبق استاندارد حسابداری ۳۱ داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده به حساب گرفته شود. اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری هایی که در موارد خاص طبق بندهای ۱۲، ۱۳ و ۱۴، به ارزش منصفانه به حساب منظور می‌شود، در چنین شرایطی تغییر نمی‌کند.

۱۲. اگر واحد تجاری، طبق بند ۱۸ استاندارد حسابداری ۲۰ (تجدیدنظرشده ۱۳۹۸)، تصمیم بگیرد سرمایه‌گذاریهای خود در واحدهای تجاری وابسته یا مشارکت های خاص را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری و تغییرات آن را در سود یا زیان دوره منعکس کند، باید در صورت های مالی جداگانه خود نیز، آن سرمایه‌گذاری ها را به همان روش به حساب منظور کند.

۱۳. اگر واحد تجاری اصلی، طبق بند ۳۳ استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸)، ملزم باشد سرمایه‌گذاری خود در واحد تجاری فرعی را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری و تغییرات آن را در سود یا زیان دوره منعکس کند، باید در صورت های مالی جداگانه خود نیز سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی را به همان روش به حساب منظور کند.

۱۴. 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 منعکس کننده 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

استاندارد حسابداری 18

صورت های مالی جداگانه

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.

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

۱۶. هنگامی که واحد تجاری اصلی، با ایجاد واحد تجاری جدیدی به عنوان واحد تجاری اصلی خود، ساختار گروه خود را به شیوه ای تجدید سازمان می کند که معیارهای زیر احراز شود:

الف. واحد تجاری اصلی جدید، از طریق انتشار ابزارهای مالکانه در ازای ابزارهای مالکانه موجود واحد تجاری اصلی اولیه، کنترل واحد تجاری اصلی اولیه را به دست آورد؛

ب. دارایی ها و بدهی های گروه جدید و گروه اولیه، بلافاصله قبل و بعد از تجدید سازمان یکسان باشد؛ و

پ. مالکان واحد تجاری اصلی اولیه 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، سرمایه گذاری خود در واحد تجاری اصلی اولیه را طبق استاندارد حسابداری 15 در صورت های مالی جداگانه خود ارائه نماید، واحد تجاری اصلی جدید باید سرمایه گذاری را به مبلغ دفتری سهم خود از اقلام حقوق مالکانه منعکس شده در صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری اصلی اولیه در تاریخ تجدید سازمان، اندازه گیری کند.

۱۷. همچنین، یک واحد تجاری که واحد تجاری اصلی نیست ممکن است واحد تجاری جدیدی را به عنوان واحد تجاری اصلی خود ایجاد کند، به گونه ای که معیارهای مندرج در بند ۱۶ احراز شود. در مورد این گونه تجدید سازمان ها، الزامات مندرج در بند ۱۶ بطور یکسان بکار می رود. در چنین مواردی، منظور از "واحد تجاری اصلی اولیه" و "گروه اولیه"، همان "واحد تجاری اولیه" است.

افشا

۱۸. واحد تجاری هنگام افشای اطلاعات در صورتهای مالی جداگانه، باید تمام استانداردهای حسابداری مربوط، شامل الزامات بندهای ۱۹ تا ۲۱ را بکار گیرد.

۱۹. هنگامی که واحد تجاری اصلی، طبق بند ۴ استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸) تصمیم بگیرد صورتهای مالی تلفیقی تهیه نکند و صورتهای مالی جداگانه را به عنوان تنها صورتهای مالی خود تهیه نماید، موارد زیر را باید در صورت های مالی جداگانه افشا کند:

استاندارد حسابداری 18

صورت های مالی جداگانه

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

ب. فهرستی از سرمایه گذاری های با اهمیت در واحدهای تجاری فرعی، مشارکت های خاص و واحدهای تجاری وابسته، شامل:

۱. نام سرمایه پذیران؛

۲. محل اصلی فعالیت تجاری (و در صورت متفاوت بودن، کشور محل تأسیس) سرمایه پذیران؛

۳. نسبت منافع مالکیت (و در صورت متفاوت بودن، درصد حق رأی) در سرمایه پذیران.

پ. رویه حسابداری مورد استفاده برای سرمایه گذاریهای موضوع بند (ب).

۲۰. هنگامی که یک واحد تجاری سرمایه گذاری که واحد تجاری اصلی است (به غیر از واحد تجاری اصلی موضوع بند ۱۹)، صورت های مالی جداگانه را طبق بند ۹ به عنوان تنها صورت های مالی خود تهیه کند، باید این موضوع را افشا نماید. همچنین، واحد تجاری سرمایه گذاری باید موارد افشای مرتبط با واحدهای تجاری سرمایه گذاری را که در استاندارد حسابداری ۴۱ افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر (مصوب ۱۳۹۸) الزامی شده است، ارائه کند.

۲۱. هنگامی که واحد تجاری اصلی (به غیر از واحد تجاری اصلی موضوع بند ۱۹ تا ۲۰) یا سرمایه گذار دارای کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر سرمایه پذیر، صورت های مالی جداگانه تهیه می کند، واحد تجاری اصلی یا سرمایه گذار باید مشخص کند که صورت های مالی طبق کدام یک از استانداردهای حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸)، ۴۰ (مصوب ۱۳۹۸) یا ۲۰ (تجدید نظر شده ۱۳۹۸)، حسب مورد، تهیه شده است. واحد تجاری اصلی یا سرمایه گذار، همچنین در صورتهای مالی جداگانه خود باید موارد زیر را افشا کند:

الف. اینکه صورت های مالی تهیه شده، صورت های مالی جداگانه است.

ب. فهرستی از سرمایه گذاری های با اهمیت در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته، شامل:

۱. نام سرمایه پذیران؛

۲. محل اصلی فعالیت تجاری (و در صورت متفاوت بودن، کشور محل تأسیس) سرمایه پذیران؛

۳. نسبت منافع مالکیت (و در صورت متفاوت بودن، نسبت حق رأی) در سرمایه پذیران.

پ. رویه حسابداری مورد استفاده برای سرمایه گذاری های موضوع بند (ب).

استاندارد حسابداری 18

صورت های مالی جداگانه

کنارگذاری استاندارد حسابداری 18 (1384)

۲۲. این استاندارد، همزمان با استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸) منتشر شده است. این دو استاندارد، همراه با یکدیگر جایگزین استاندارد حسابداری ۱۸ صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی (تجدیدنظرشده ۱۳۸۴) می شوند.

تاریخ اجرا

۲۳. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورت های مالی که دوره مالی آنها از تاریخ 1400/1/1 و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

۲۴. به استثنای موارد مندرج در بند ۱۱، با اجرای الزامات این استاندارد، الزامات استاندارد بین المللی حسابداری ۲۷ صورتهای مالی جداگانه (ویرایش ۲۰۱۸) رعایت می شود. طبق این استاندارد، بکارگیری روش ارزش ویژه در صورتهای مالی جداگانه مجاز نیست و با توجه به اینکه استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۹ ابزارهای مالی در ایران لازم الاجرا نمی باشد، شرکتها باید در صورت های مالی جداگانه، رویه حسابداری مندرج در بند ۱۱ این استاندارد را برای سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته بکار گیرند.