



سازمان حسابرسی

استاندارد حسابداری ۱۸
صورت‌های مالی جداگانه (تجدیدنظر شده ۱۳۹۸)

فهرست مندرجات

<u>بند</u>	
۱	• هدف
۳-۲	• دامنه کاربرد
۹-۴	• تعاریف
۱۷-۱۰	• تهیه صورتهای مالی جداگانه
۲۱-۱۸	• افشا
۲۲	• کنارگذاری استاندارد حسابداری ۱۸ (۱۳۸۴)
۲۳	• تاریخ اجرا
۲۴	• مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

هدف

۱. 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

۲. 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.
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 مشخص‌شده بکار رفته است:
- صورتهای مالی تلفیقی، 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 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 سرمایه‌گذاریها) 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 (مشارکتهای) (مصوب ۱۳۹۸) و بند ۳ استاندارد حسابداری ۲۰ سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکت فاص (تجدیدنظرشده ۱۳۹۸) تعریف شده است:

- واحد تجاری وابسته
- کنترل سرمایه‌پذیر

- روش ارزش ویژه
- گروه
- واحد تجاری سرمایه‌گذاری
- کنترل مشترک
- مشارکت خاص
- شریک خاص
- واحد تجاری اصلی
- نفوذ قابل ملاحظه
- واحد تجاری فرعی.

۶. 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 ۸ و ۹، با استفاده از روش ارزش ویژه طبق الزام استاندارد حسابداری ۲۰ (تجدیدنظرشده ۱۳۹۸) گزارش می‌شود (صورتهای مالی مجموعه).

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

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، می‌تواند صورتهای مالی جداگانه را به عنوان تنها صورتهای مالی خود ارائه کند.

۹. یک واحد تجاری سرمایه‌گذاری که ملزم است طی دوره جاری و تمام دوره‌های مقایسه‌ای ارائه شده، طبق بند ۳۳ استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸)، 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

۱۰. صورتهای 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 صورتهای مالی جداگانه تهیه کند، باید سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای 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.
- واحد تجاری باید برای هر طبقه از سرمایه‌گذاریها، از رویه حسابداری یکسانی استفاده کند. سرمایه‌گذاریهایی 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 نگهداری‌شده برای فروش (یا قرار گرفتن در مجموعه واحد طبقه‌بندی‌شده به عنوان نگهداری‌شده برای فروش)، باید طبق استاندارد حسابداری ۳۱ (داراییهای غیرجاری نگهداری‌شده برای فروش و عملیات متوقف‌شده به حساب گرفته شود. اندازه‌گیری سرمایه‌گذاریهایی 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 مشارکتهای خاص را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری و تغییرات آن را در سود یا زیان دوره منعکس کند، باید در صورتهای مالی جداگانه خود نیز، آن سرمایه‌گذاریها 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 صورتهای 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 ۱۱ به حساب منظور کند. تاریخ تغییر وضعیت باید به

عنوان تاریخ تحصیل مفروض، در نظر گرفته شود. در حسابداری سرمایه‌گذاری طبق بند ۱۱، 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.

۱۵. 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.

۱۶. 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 ابزارهای مالکانه در ازای ابزارهای مالکانه موجود واحد تجاری اصلی اولیه، 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 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، سرمایه‌گذاری خود در واحد تجاری اصلی اولیه را طبق استاندارد حسابداری ۱۵ در صورتهای مالی جداگانه خود ارائه نماید، واحد تجاری اصلی جدید باید

سرمایه‌گذاری را به مبلغ دفتری سهم خود از اقلام حقوق مالکانه منعکس شده در صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری اصلی اولیه در تاریخ تجدید سازمان، اندازه‌گیری 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 گونه‌ای که معیارهای مندرج در بند ۱۶ احراز شود. در مورد این گونه تجدید سازمانها، الزامات مندرج در بند ۱۶ بطور یکسان بکار می‌رود. 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 صورتهای مالی جداگانه افشا کند:

الف. اینکه صورتهای مالی تهیه شده، صورتهای 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 صورتهای مالی تلفیقی آن، طبق استانداردهای 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:

۱. نام سرمایه‌پذیران؛

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

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

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

۲۰. هنگامی که یک واحد تجاری سرمایه‌گذاری که واحد تجاری اصلی است (به غیر از واحد تجاری اصلی موضوع بند ۱۹)، صورتهای مالی جداگانه را طبق بند ۹ 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 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 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 حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸)، ۴۰ (مصوب ۱۳۹۸) یا ۲۰ (تجدیدنظرشده ۱۳۹۸)، حسب مورد، تهیه شده است. واحد تجاری اصلی یا سرمایه‌گذار، همچنین در صورتهای مالی جداگانه خود باید موارد زیر را افشا کند:

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:

۱. نام سرمایه‌پذیران؛
 ۲. محل اصلی فعالیت تجاری (و در صورت متفاوت بودن، کشور محل تأسیس) سرمایه‌پذیران؛
 ۳. نسبت منافع مالکیت (و در صورت متفاوت بودن، نسبت حق رأی) در سرمایه‌پذیران.
- پ. رویه حسابداری مورد استفاده برای سرمایه‌گذاریهای موضوع بند (ب).

کنارگذاری استاندارد حسابداری ۱۸ (۱۳۸۴)

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 سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی (تجدیدنظرشده ۱۳۸۴) می‌شوند.

تاریخ اجرا

۲۳. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱/۱/۱۴۰۰ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

۲۴. به استثنای موارد مندرج در بند ۱۱، با اجرای الزامات این استاندارد، الزامات استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷ صورتهای مالی جداگانه (ویرایش ۲۰۱۸) رعایت می‌شود. طبق این استاندارد، بکارگیری

روش ارزش ویژه در صورتهای مالی جداگانه مجاز نیست و با توجه به اینکه استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ ابزاهای مالی در ایران لازم‌الاجرا نمی‌باشد، شرکتها باید در صورتهای مالی جداگانه، رویه حسابداری مندرج در بند ۱۱ این استاندارد را برای سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته بکار گیرند.