

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱
نحوه ارائه صورت‌های مالی

اصلاح شده ۱۴۰۳

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

فهرست مندرجات

شماره بند	
۱	• هدف
۲ - ۵	• دامنه کاربرد
۶	• تعاریف
۷ - ۹	• هدف صورتهای مالی
۱۰ - ۱۱	• مسئولیت تهیه و ارائه صورتهای مالی
۱۲	• اجزای صورتهای مالی
۱۳ - ۳۱	• ملاحظات کلی
۱۳ - ۱۹	- ارائه منصفانه و رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۲۰ - ۲۱	- مبنای تعهدی
۲۲	- ثبات رویه در نحوه ارائه
۲۳ - ۲۵	- اهمیت و تجميع
۲۶ - ۲۷	- تهاثر
۲۸ - ۳۱	- اطلاعات مقایسه‌ای
۳۲ - ۴۱	• ساختار و محتوا
۳۲ - ۳۳	- مقدمه
۳۴ - ۳۷	- تشخیص صورتهای مالی
۳۸ - ۳۹	- دوره گزارشگری
۴۰	- به موقع بودن
۴۱ - ۵۹	• صورت وضعیت مالی
۴۱ - ۴۶	- تمایز بین جاری و غیرجاری

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

فهرست مندرجات

شماره بند	
۴۷ - ۴۸	- داراییهای جاری
۴۹ - ۵۲	- بدهیهای جاری
۵۳ - ۵۷	- اطلاعاتی که در صورت وضعیت مالی ارائه می شود
۵۸ - ۵۹	- اطلاعاتی که در صورت وضعیت مالی یا یادداشت های توضیحی افشا می شود
۶۰ - ۶۶	• صورت تغییرات در وضعیت مالی
۶۰ - ۶۲	- مازاد (کسری) دوره
۶۳ - ۶۴	- اطلاعاتی که در صورت تغییرات در وضعیت مالی ارائه می شود
۶۵ - ۶۶	- اطلاعاتی که در صورت تغییرات در وضعیت مالی یا یادداشت های توضیحی افشا می شود
۶۷ - ۶۹	• صورت تغییرات در ارزش خالص
۷۰	• صورت جریان وجوه نقد
۷۱ - ۸۶	• یادداشت های توضیحی
۷۱ - ۷۳	- ساختار
۷۴ - ۸۰	- افشای رویه های حسابداری
۸۱ - ۸۵	- موارد ابهام مربوط به برآورد
۸۶	- سایر موارد افشا
۸۷	• تاریخ اجرا
	• پیوست: نمونه ای از ساختار صورتهای مالی

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

هدف

۱. هدف این استاندارد، تعیین مبنای ارائه صورتهای مالی با مقاصد عمومی یک واحد گزارشگر به منظور حصول اطمینان از قابلیت مقایسه با صورتهای مالی دورههای قبل آن واحد و صورتهای مالی سایر واحدهای گزارشگر است. برای دستیابی به این هدف، در این استاندارد ملاحظات کلی مرتبط با نحوه ارائه صورتهای مالی، رهنمودهایی درباره ساختار آنها و حداقل الزامات درخصوص محتوای صورتهای مالی تهیه شده بر مبنای تعهدی ارائه شده است. شناسایی، اندازه گیری و افشای معاملات و سایر رویدادهای خاص در سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطرح خواهد شد.

دامنه کاربرد

۲. الزامات این استاندارد باید در مورد کلیه "صورتهای مالی با مقاصد عمومی" که بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی، بر مبنای تعهدی تهیه و ارائه می شود، بکار گرفته شود.

۳. صورتهای مالی با مقاصد عمومی (که از این پس صورتهای مالی نامیده می شود) برای پاسخگویی به نیازهای استفاده کنندگانی تهیه می شود که در موقعیت دریافت گزارشهایی متناسب با نیازهای اطلاعاتی خاص خود نیستند. صورتهای مالی به صورت جداگانه یا همراه با سایر گزارشها ارائه می شود. این استاندارد برای اطلاعات مالی فشرده میان دوره ای کاربرد ندارد.

۴. این استاندارد در مورد همه واحدهای گزارشگر از جمله واحدهایی که صورتهای مالی تلفیقی طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۵ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی ارائه می کنند و واحدهایی که صورتهای مالی جداگانه طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۸ با عنوان صورتهای مالی جداگانه ارائه می کنند، کاربرد دارد.

۵. این استاندارد در مورد کلیه واحدهای بخش عمومی به استثنای واحدهایی که تهیه صورتهای مالی آنها بر اساس استانداردهای حسابداری بخش تجاری (انتفاعی) مناسبتر است،

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

کاربرد دارد. بر این اساس شرکت‌های دولتی ملزم به رعایت استانداردهای حسابداری بخش تجاری (انتفاعی) هستند.

تعاریف

۶. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر، بکار رفته است:

- **مبنای تعهدی:** مبنایی است که بر اساس آن معاملات و سایر رویدادهای مالی در زمان وقوع (و نه فقط در زمان دریافت یا پرداخت نقد یا معادل‌های نقد) شناسایی و در اسناد و مدارک حسابداری ثبت می‌شود و در صورتهای مالی دوره مربوط انعکاس می‌یابد. عناصر قابل شناسایی بر مبنای تعهدی شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها، ارزش خالص، درآمدها و هزینه‌ها می‌باشند.
- **دارایی:** منبع تحت کنترلی است که برای واحد گزارشگر دارای منافع اقتصادی و یا توان خدمت‌رسانی آتی باشد.
- **بدهی:** تعهد فعلی واحد گزارشگر است که ایفای آن مستلزم خروج منابع از واحد گزارشگر خواهد بود.
- **ارزش خالص:** عبارت است از ارزش کل دارایی‌ها منهای ارزش کل بدهی‌های واحد گزارشگر.
- **درآمد:** افزایش در دارایی‌ها، کاهش در بدهی‌ها یا ترکیبی از هر دو به جز آورده مالکان که منجر به افزایش ارزش خالص طی دوره می‌شود.
- **هزینه:** کاهش در دارایی‌ها، افزایش در بدهی‌ها یا ترکیبی از هر دو به جز ستانده مالکان که منجر به کاهش ارزش خالص طی دوره می‌شود.
- **اطلاعات با اهمیت:** اطلاعاتی است که بتواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، تأثیر گذارد. اهمیت، یک مفهوم نسبی است که به ماهیت و میزان حذف یا تحریف اطلاعات بر اساس قضاوت در شرایط مربوط بستگی دارد.
- **آورده مالکان:** منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی که توسط افراد برون‌سازمانی به درون واحد گزارشگر آورده می‌شود و منافع مالی نسبت به ارزش خالص ایجاد می‌کند، به جز مواردی که منجر به بدهی واحد گزارشگر می‌شود.
- **ستانده مالکان:** منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی که توسط واحد گزارشگر به تمام یا برخی از مالکان خود، به صورت بازده سرمایه‌گذاری یا برگشت سرمایه‌گذاری توزیع می‌شود.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

هدف صورتهای مالی

۷. صورتهای مالی، ارائه ساختار یافته وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد گزارشگر است. هدف صورتهای مالی، ارائه اطلاعاتی درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی یک واحد گزارشگر است که برای طیفی گسترده از استفاده کنندگان در اتخاذ تصمیمات اقتصادی و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مفید واقع شود. به منظور دستیابی به این هدف، در صورتهای مالی یک واحد گزارشگر اطلاعاتی درباره موارد زیر ارائه می شود:

- انواع و میزان منابع در دسترس برای ارائه خدمات در دوره جاری و دورههای آتی و کفایت منابع هر سال برای مصارف همان سال؛
- میزان، منشا و نحوه استفاده از منابع تحصیل شده طی دوره گزارشگری؛
- بهای تمام شده خدمات ارائه شده طی دوره و محل تأمین منابع آن؛
- نحوه مصرف منابع و انطباق آن با بودجههای مصوب؛
- خدمات آتی پیشبینی شده از جمله اطلاعات راجع به پیشبینی بهای تمام شده و میزان و منشا منابع مورد نیاز برای آن.

۸. به منظور دستیابی به این اهداف در صورتهای مالی یک واحد گزارشگر اطلاعاتی درباره موارد زیر افشا می شود:

الف. داراییها،

ب. بدهیها،

پ. ارزش خالص،

ت. درآمدها،

ث. هزینهها،

ج. سایر تغییرات در ارزش خالص و

چ. جریانهای نقدی.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

۹. اگر چه اطلاعات مندرج در صورتهای مالی می تواند در دستیابی به اهداف صورتهای مالی، مربوط تلقی شود اما احتمال تأمین تمام این اهداف بعید به نظر می رسد. اطلاعات مکمل، از جمله اطلاعات غیرمالی می تواند همراه با صورتهای مالی تصویر جامع تری از فعالیتهای واحد گزارشگر طی دوره ارائه نماید.

مسئولیت تهیه و ارائه صورتهای مالی

۱۰. مسئولیت تهیه و ارائه صورتهای مالی با بالاترین مقام دستگاه اجرایی مربوط و یا مقام مجاز از طرف او و مقام مالی قانونی مربوط است.

۱۱. مسئولیت تهیه صورتهای مالی تلفیقی دولت به عنوان یک مجموعه بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی می باشد؛ صورتهای مالی مذکور به تأیید رئیس قوه مجریه می رسد.

اجزای صورتهای مالی

۱۲. مجموعه کامل صورتهای مالی شامل اجزای زیر است :

- الف. صورت وضعیت مالی؛
- ب. صورت تغییرات در وضعیت مالی؛
- پ. صورت تغییرات در ارزش خالص؛
- ت. صورت جریانهای نقدی؛
- ث. صورت مقایسه بودجه و عملکرد؛ و
- ج. یادداشت های توضیحی که شامل خلاصه ای از اهم رویه های حسابداری و سایر یادداشت های توضیحی است.

ملاحظات کلی

ارائه منصفانه و رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

۱۳. صورتهای مالی باید وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد گزارشگر را به نحو منصفانه ارائه کند. تقریباً در تمام شرایط، اعمال مناسب الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی همراه با افشای اطلاعات اضافی در صورت لزوم، منجر به ارائه صورتهای مالی به نحو منصفانه می شود.
۱۴. هر واحد گزارشگر که صورتهای مالی آن طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه و ارائه می شود، باید این واقعیت را افشا کند. در صورتهای مالی نباید ذکر کرد که این صورتهای طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه شده است، مگر اینکه در تهیه صورتهای مزبور مفاد تمام الزامات مندرج در استانداردهای مربوط رعایت شده باشد.
۱۵. به منظور ارائه منصفانه صورتهای مالی، واحد گزارشگر ملزم به رعایت موارد زیر است:
- الف. انتخاب و بکارگیری رویه های حسابداری مطابق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۰ با عنوان رویه های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات؛
- ب. ارائه اطلاعات به گونه ای که اطلاعات، مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهم باشد؛ و
- پ. ارائه اطلاعات اضافی در صورت کافی نبودن اطلاعات ارائه شده بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای درک بهتر اثر معاملات یا سایر رویدادهای خاص.
۱۶. بکارگیری نامناسب استانداردهای حسابداری بخش عمومی، از طریق افشا در یادداشت های توضیحی جبران نمی شود.
۱۷. در موارد بسیار نادر که رعایت یکی از الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی، صورتهای مالی را گمراه کننده می سازد و انحراف از آن به منظور دستیابی به ارائه صورتهای مالی به نحو منصفانه ضروری است، باید موارد زیر افشا شود:
- الف. این مطلب که صورتهای مالی، وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد گزارشگر را به نحو منصفانه منعکس می کند؛
- ب. تصریح اینکه صورتهای مالی از تمام جنبه های با اهمیت مطابق با استانداردهای حسابداری بخش عمومی می باشد، به استثنای انحراف از الزامات یک استاندارد خاص که به منظور ارائه منصفانه صورتهای مالی با کسب مجوز از کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی انجام گرفته است؛

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

پ . استانداردی که الزامات آن رعایت نشده است، ماهیت انحراف شامل شیوه حسابداری مقرر در استاندارد، اینکه چرا کاربرد شیوه مقرر در استاندارد، صورتهای مالی را گمراه کننده می سازد و شیوه حسابداری بکار گرفته شده؛ و

ت . اثر مالی انحراف بر اقلام صورتهای مالی در هر یک از دوره های مورد گزارش.

۱۸ . در موارد نادر ممکن است رعایت الزامات یک استاندارد آنقدر گمراه کننده باشد که با اهداف صورتهای مالی مغایرت پیدا کند، اما چارچوب قانونی مربوط انحراف از الزامات مزبور را ممنوع کرده باشد. در چنین مواردی واحد گزارشگر باید تا حد امکان، جوانب گمراه کنندگی ناشی از رعایت استاندارد را از طریق افشاهای زیر کاهش دهد:

الف. عنوان استاندارد مورد بحث، ماهیت الزام و دلیل نتیجه گیری مدیریت؛ و

ب . تعدیلاتی که در صورت عدم رعایت الزامات مزبور در خصوص هر یک از اقلام صورتهای مالی برای هر یک از دوره های مورد گزارش ضرورت می یافت.

۱۹ . برای ارزیابی ضرورت انحراف از الزامات یک استاندارد حسابداری بخش عمومی، ملاحظات زیر مدنظر قرار می گیرد:

الف. هدف از الزام مقرر و اینکه چرا در شرایط خاص مورد نظر، هدف مزبور نامربوط یا دست نیافتنی است.

ب . تفاوت شرایط واحد گزارشگر با شرایط سایر واحدهای گزارشگر که الزام مورد نظر را رعایت می کنند.

مبنای تعهدی

۲۰ . واحد گزارشگر باید صورتهای مالی خود را بر مبنای تعهدی تهیه کند.

۲۱ . در مبنای تعهدی، معاملات و سایر رویدادهای مالی در زمان وقوع و نه صرفاً در زمان دریافت یا پرداخت نقد یا معادل های نقد شناسایی و در اسناد و مدارک حسابداری ثبت می شود و در صورتهای مالی دوره های مربوط انعکاس می یابد.

ثبات رویه در نحوه ارائه

۲۲ . نحوه ارائه و طبقه بندی اقلام در صورتهای مالی از یک دوره به دوره بعد نباید تغییر کند مگر در مواردی که:

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

الف. تغییری عمده در ماهیت عملیات واحد گزارشگر یا تجدید نظر در نحوه ارائه صورتهای مالی حاکی از این باشد که تغییر مزبور به ارائه مناسبتر معاملات یا سایر رویدادها منجر شود؛ یا

ب. تغییری در نحوه ارائه، به موجب یک استاندارد حسابداری بخش عمومی الزامی شود.

اهمیت و تجمیع

۲۳. تمام اقلام با اهمیت باید به طور جداگانه در صورتهای مالی ارائه شود. مبالغ کم اهمیت باید با مبالغ دارای ماهیت یا کارکرد مشابه جمع شود و نیازی به ارائه جداگانه آنها نیست.

۲۴. صورتهای مالی حاصل پردازش تعداد زیادی معامله و رویداد است که با تجمیع آنها در گروههای مختلف بر اساس ماهیت یا کارکرد، طبقه‌بندی می‌شود. ارائه اطلاعات تلخیص و طبقه‌بندی شده‌ای که تشکیل دهنده اقلام اصلی مندرج در صورتهای مالی اساسی یا یادداشت‌های توضیحی است، آخرین مرحله از فرایند تجمیع و طبقه‌بندی است. چنانچه یک قلم اصلی به تنهایی با اهمیت نباشد، در صورتهای مالی اساسی یا در یادداشت‌های توضیحی، با اقلام اصلی دیگر جمع می‌شود. اهمیت یک قلم ممکن است به اندازه‌ای نباشد که ارائه جداگانه آن را در صورتهای مالی اساسی توجیه کند، اما افشای جداگانه آن در یادداشت‌های توضیحی ضروری باشد.

۲۵. چنانچه اجرای الزامات افشای مندرج در استانداردهای حسابداری بخش عمومی منجر به ارائه اطلاعات بی‌اهمیت شود، نیازی به رعایت آن نیست.

تهاتر

۲۶. دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها نباید با هم تهاتر شود مگر اینکه تهاتر آنها طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی دیگری الزامی یا مجاز شده باشد.

۲۷. گزارش جداگانه دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌های با اهمیت، ضروری است. تهاتر اقلام در صورت وضعیت مالی یا صورت تغییرات در وضعیت مالی موجب کاهش توان درک معاملات انجام شده و ارزیابی جریانهای نقدی آتی واحد گزارشگر توسط استفاده‌کنندگان می‌شود مگر در مواردی که تهاتر، منعکس‌کننده محتوای معامله یا رویداد

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

مربوط باشد. گزارش خالص دارایی‌ها یعنی دارایی‌ها پس از کسر اقلام کاهنده مربوط، از قبیل کاهش ارزش موجودی‌ها، کاهش ارزش دریافتی‌ها و استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته دارایی‌های ثابت مشهود، تهاتر محسوب نمی‌شود.

اطلاعات مقایسه‌ای

۲۸. صورتهای مالی باید در برگیرنده اقلام مقایسه‌ای دوره قبل باشد به جز در مواردی که یک استاندارد حسابداری بخش عمومی نحوه عمل دیگری را مجاز یا الزامی کرده باشد. اطلاعات مقایسه‌ای تشریحی تا جایی باید افشا شود که جهت درک صورتهای مالی دوره جاری مربوط تلقی گردد.

۲۹. در مواردی، اطلاعات تشریحی ارائه شده در صورتهای مالی دوره(های) قبل به دوره مالی جاری نیز مربوط است. برای نمونه، جزئیات یک دعوای حقوقی که نتیجه آن در تاریخ گزارشگری دوره قبل مشخص نبوده و تاکنون حل و فصل نشده است، در دوره جاری افشا می‌شود. ارائه اطلاعات مربوط به ابهامات موجود در تاریخ گزارشگری دوره قبل و اقدامات انجام شده طی دوره جاری جهت رفع ابهام آنها، برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی مفید است.

۳۰. در مواردی که نحوه ارائه یا طبقه‌بندی اقلام در صورتهای مالی تغییر می‌کند، به منظور اطمینان از قابلیت مقایسه اقلام صورتهای مالی، مبالغ مقایسه‌ای باید تجدید طبقه‌بندی شود مگر اینکه این امر ممکن نباشد. همچنین ماهیت، مبلغ و دلیل تجدید طبقه‌بندی باید افشا شود. هرگاه تجدید طبقه‌بندی مبالغ مقایسه‌ای عملی نباشد، واحد گزارشگر باید دلیل عدم تجدید طبقه‌بندی و ماهیت تغییراتی را که در صورت تجدید طبقه‌بندی ایجاد می‌شد، افشا کند.

۳۱. در برخی شرایط ممکن است تجدید طبقه‌بندی اطلاعات مقایسه‌ای عملی نباشد. برای نمونه ممکن است داده‌ها در دوره(های) قبلی به گونه‌ای گردآوری شده باشد که تجدید طبقه‌بندی امکان‌پذیر نباشد. در چنین شرایطی، ماهیت تغییرات مربوط افشا می‌شود.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

ساختار و محتوا

مقدمه

۳۲. بر اساس این استاندارد، اطلاعات حسب مورد در صورتهای مالی اساسی و یا در یادداشت‌های توضیحی افشا می‌شود. در پیوست این استاندارد نمونه‌های پیشنهادی صورت وضعیت مالی، صورت تغییرات در وضعیت مالی و صورت تغییرات در ارزش خالص یک واحد گزارشگر ارائه شده است. همچنین نمونه‌هایی جهت ارائه صورت جریان‌های نقدی و صورت مقایسه بودجه و عملکرد در استانداردهای بعدی ارائه می‌گردد.

۳۳. در این استاندارد واژه افشا به معنای وسیع آن به کار رفته که دربرگیرنده ارائه در صورتهای مالی اساسی یا در یادداشت‌های توضیحی است. موارد افشای مقرر در سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر اساس الزامات آن استانداردها صورت می‌گیرد.

تشخیص صورتهای مالی

۳۴. صورتهای مالی باید به وضوح از سایر اطلاعاتی که همراه آن در یک مجموعه انتشار می‌یابد قابل تشخیص و متمایز باشد.

۳۵. الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی تنها در مورد صورتهای مالی کاربرد دارد و درخصوص سایر اطلاعاتی که در گزارش سالانه یا سایر مدارک یا گزارشهایی از این قبیل ارائه می‌شود، کاربرد ندارد. بنابراین، این موضوع اهمیت دارد که استفاده‌کنندگان بتوانند اطلاعاتی که بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه می‌شود را از سایر اطلاعات تمیز دهند.

۳۶. هر یک از اجزای صورتهای مالی باید به وضوح مشخص شود. به علاوه، اطلاعات زیر باید به گونه‌ای بارز نشان داده شود و در صورت لزوم برای درک صحیح اطلاعات ارائه شده، تکرار شود:

الف. نام واحد گزارشگر؛

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

ب. اینکه صورتهای مالی متعلق به یک واحد گزارشگر یا متعلق به گروه واحدهای گزارشگر است؛

پ. تاریخ گزارشگری یا دوره مالی مورد گزارش، به تناسب اجزای صورتهای مالی؛

ت. واحد پول گزارشگری طبق تعریف استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳ با عنوان آثار تغییر در نرخ تبدیل؛ و

ث. سطح دقت بکار رفته در ارائه ارقام صورتهای مالی.

۳۷. در اغلب موارد، ارائه اطلاعات واحد پولی بر حسب هزار ریال یا میلیون ریال قابلیت درک صورتهای مالی را افزایش می‌دهد. این امر تا آنجایی قابل قبول است که سطح دقت ارائه اطلاعات افشا شود و منجر به حذف اطلاعات مربوط نگردد.

دوره گزارشگری

۳۸. صورتهای مالی باید حداقل به طور سالانه ارائه شود. در شرایط استثنایی که تاریخ صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر تغییر می‌کند و صورتهای مالی برای دوره‌ای کمتر یا بیشتر از یک سال ارائه می‌شود، واحد گزارشگر باید علاوه بر دوره زمانی تحت پوشش صورتهای مالی، موارد زیر را افشا کند:

الف. دلیل بکار گرفتن دوره کمتر یا بیشتر از یک سال؛ و

ب. این واقعیت که مبالغ مقایسه‌ای مربوط به صورت تغییرات در وضعیت مالی، صورت تغییرات در ارزش خالص و یادداشت‌های توضیحی مربوط، قابل مقایسه نیست.

۳۹. در شرایط استثنایی، ممکن است یک واحد گزارشگر ملزم به تغییر تاریخ گزارشگری خود به دلایلی از قبیل تطبیق هر چه بیشتر چرخه گزارشگری با چرخه بودجه‌بندی، باشد. در این حالت، آگاه کردن استفاده‌کنندگان از عدم مقایسه‌پذیری مبالغ مربوط به دوره جاری و دوره گذشته و دلیل تغییر در تاریخ گزارشگری، حائز اهمیت می‌باشد.

به موقع بودن

۴۰. چنانچه صورتهای مالی ظرف مدت معقولی بعد از تاریخ صورت وضعیت مالی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار نگیرد، سودمندی آن کاهش می‌یابد. واحد گزارشگر باید صورتهای مالی خود را حداکثر ظرف مهلت مقرر در قوانین و مقررات مربوط منتشر

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

کند. عواملی نظیر پیچیدگی عملیات واحد گزارشگر، دلیل کافی برای خودداری از گزارشگری به موقع محسوب نمی‌شود.

صورت وضعیت مالی

تمایز بین جاری و غیرجاری

۴۱. هر واحد گزارشگر باید دارایی‌های جاری و غیرجاری، و بدهی‌های جاری و غیرجاری را طبق بندهای ۴۷ تا ۵۲ به صورت طبقات جداگانه در متن صورت وضعیت مالی ارائه کند، به استثنای زمانی که ارائه اطلاعات بر مبنای نقدشوندگی، قابل اتکاتر و مربوط‌تر باشد. زمانی که این استثنا مصداق دارد، کلیه دارایی‌ها و بدهی‌ها باید به ترتیب نقدشوندگی ارائه شوند.

۴۲. در صورت پذیرش هر یک از روشهای ارائه، سرفصل دارایی‌ها و بدهی‌ها در بردارنده اقلامی است که انتظار می‌رود (الف) طی دوازده ماه یا کمتر پس از تاریخ گزارشگری و (ب) بیشتر از دوازده ماه پس از تاریخ گزارشگری بازیافت یا تسویه شود. با این وجود واحد گزارشگر باید اقلامی که انتظار می‌رود بیش از دوازده ماه پس از تاریخ گزارشگری بازیافت یا تسویه شود، را افشا کند.

۴۳. در مواقعی که چرخه عملیاتی یک واحد گزارشگر به روشنی قابل تشخیص باشد، طبقه‌بندی جداگانه دارایی‌ها و بدهی‌های جاری و غیرجاری در متن صورت وضعیت مالی اطلاعات سودمندی ارائه می‌کند. این امر از طریق تمایز بین خالص دارایی‌هایی که در عملیات مستمر مورد استفاده قرار می‌گیرد و خالص دارایی‌هایی که در عملیات بلندمدت واحد گزارشگر بکار می‌رود، صورت می‌گیرد. علاوه بر این، طبقه‌بندی مذکور دارایی‌هایی که انتظار می‌رود در چرخه عملیاتی جاری تحقق یابند و بدهی‌هایی که در همین دوره سررسید شوند، را نیز ارائه می‌کند.

۴۴. چرخه عملیاتی به زمان صرف شده برای تبدیل ورودیها یا منابع به خروجیها اطلاق می‌شود. برای مثال، دولتها منابع را به واحدهای بخش عمومی انتقال می‌دهند تا آنها بتوانند آن منابع را به کالاها و خدمات یا خروجی‌ها تبدیل کنند تا نتایج اقتصادی، سیاسی و اجتماعی مورد نظر دولت تحقق یابد. در مواقعی که چرخه عملیاتی معمول یک واحد گزارشگر به روشنی قابل تشخیص نیست، فرض بر این است که طول آن دوازده ماه باشد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

۴۵. در مورد برخی واحدها از قبیل مؤسسات مالی و اعتباری، طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها به ترتیب نقد شوندگی، ارائه‌کننده اطلاعاتی است که قابل اتکاتر و مربوطتر از ارائه آنها بر حسب جاری و غیرجاری است؛ زیرا چرخه عملیاتی این واحدها به روشنی قابل تشخیص نیست.

۴۶. در صورتی که واحد گزارشگر عملیات متنوعی (از قبیل مالی، خدماتی و...) داشته باشد، برای طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها به جاری و غیرجاری یا به ترتیب نقدشوندگی، اهمیت عملیات را در نظر می‌گیرد.

دارایی‌های جاری

۴۷. یک دارایی زمانی به عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی می‌شود که یکی از معیارهای زیر را احراز کند:

الف. انتظار رود در چرخه عملیاتی معمول واحد گزارشگر به نقد تبدیل شود یا برای فروش یا مصرف در این چرخه نگهداری شود؛

ب. اساساً به منظور داد و ستد نگهداری شود؛

پ. انتظار رود طی دوازده ماه پس از تاریخ گزارشگری به نقد تبدیل شود یا به فروش یا به مصرف برسد؛ یا

ت. نقد یا معادل نقد (طبق تعریف استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۹ با عنوان صورت جریان‌های نقدی) که استفاده از آن، حداقل به مدت دوازده ماه پس از تاریخ گزارشگری، محدود نشده باشد.

دارایی‌هایی که فاقد معیارهای بالا هستند باید به عنوان دارایی‌های غیرجاری طبقه‌بندی شوند.

۴۸. این استاندارد اصطلاح دارایی‌های غیرجاری را برای دارایی‌های مشهود، نامشهود و مالی با ماهیت بلندمدت به کار می‌برد. این استاندارد استفاده از عناوین جایگزین را منع نمی‌کند مشروط بر اینکه معنی آن واضح باشد.

بدهی‌های جاری

۴۹. یک بدهی زمانی به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی می‌شود که یکی از معیارهای زیر را احراز کند:

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

- الف. انتظار رود در چرخه عملیاتی معمول واحد گزارشگر تسویه شود؛
- ب. طی دوازده ماه پس از تاریخ گزارشگری تسویه شود؛ یا
- پ. واحد گزارشگر حق بی قید و شرطی برای به تعویق انداختن تسویه بدهی طی حداقل دوازده ماه پس از تاریخ گزارشگری نداشته باشد.

بدهی‌هایی که فاقد معیارهای بالا هستند باید به عنوان بدهی‌های غیرجاری طبقه‌بندی شوند.

۵۰. برخی از بدهی‌های جاری مانند مطالبات کارکنان و سایر هزینه‌های عملیاتی تحقق یافته پرداخت نشده، بخشی از سرمایه در گردش مورد استفاده در چرخه عملیاتی معمول واحد گزارشگر هستند. چنین اقلامی به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی می‌شود حتی اگر بیش از دوازده ماه پس از تاریخ گزارشگری تسویه شود. برای طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌های واحد گزارشگر از یک چرخه عملیاتی معمول یکسان استفاده می‌شود.

۵۱. سایر بدهی‌های جاری در چرخه عملیاتی معمول تسویه نمی‌شود، اما طی دوازده ماه پس از تاریخ گزارشگری، سررسید تسویه آنها فرا می‌رسد. از جمله این بدهی‌ها می‌توان به حصه جاری بدهی‌های بلندمدت اشاره کرد. بدهی‌هایی که بخشی از سرمایه در گردش مورد استفاده در چرخه عملیاتی معمول واحد گزارشگر نیستند و طی دوازده ماه پس از تاریخ گزارشگری سررسید نمی‌شوند، بدهی جاری محسوب نمی‌گردند.

۵۲. واحد گزارشگر بدهی‌های خود را هنگامی به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی می‌کند که سررسید تسویه آنها دوازده ماه پس از تاریخ گزارشگری باشد حتی اگر:

- الف. شرایط اولیه برای دوره‌ای طولانی‌تر از دوازده ماه باشد؛ و
- ب. قرارداد تأمین مالی مجدد یا زمان‌بندی مجدد پرداختها بر مبنای بلندمدت، پس از تاریخ گزارشگری و قبل از انتشار صورتهای مالی تکمیل شده باشد.

اطلاعاتی که در صورت وضعیت مالی ارائه می‌شود

۵۳. صورت وضعیت مالی باید حداقل حاوی اقلام اصلی زیر باشد:

الف. نقد و معادل‌های نقد؛

ب. سرمایه‌گذاریها؛

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

پ . دریافتنیا؛

ت . موجودینا؛

ث . پیش پرداختها؛

ج . داراییهای نامشهود؛

چ . داراییهای ثابت مشهود؛

ح . پرداختنیا

خ . تسهیلات مالی؛

د . پیش دریافتها؛

ذ . ذخایر؛ و

ر . ارزش خالص.

۵۴ . علاوه بر موارد مندرج در بند قبل، ممکن است به موجب سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی، ارائه اقلام اصلی دیگری در صورت وضعیت مالی الزامی باشد یا برای درک بهتر وضعیت مالی واحد گزارشگر مناسب باشد.

۵۵ . قضاوت در مورد اینکه آیا اقلام اضافی به صورت جداگانه ارائه شود یا خیر، به نتیجه ارزیابی موارد زیر بستگی دارد:

الف. مبلغ، ماهیت و نقدشوندگی داراییها؛

ب . کارکرد داراییها در واحد گزارشگر؛ و

پ . مبلغ، ماهیت و زمانبندی پرداخت بدهیها.

۵۶ . این استاندارد ترتیب یا شکل ارائه اقلام را تعیین نمی کند. بند ۵۳ تنها فهرست آن گروه از اقلام اصلی را ارائه می دهد که به لحاظ ماهیت یا کارکرد به اندازه ای با یکدیگر متفاوتند که ارائه جداگانه آنها در صورت وضعیت مالی ضرورت می یابد. در موارد زیر اقلام اصلی یاد شده تعدیل می شود:

الف. هرگاه استاندارد حسابداری دیگری ارائه جداگانه یک قلم را در صورت وضعیت مالی الزامی کند، یا زمانی که مبلغ، ماهیت یا کارکرد یک قلم به گونه ای باشد که

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

ارائه جداگانه آن به ارائه منصفانه وضعیت مالی واحد گزارشگر کمک کند، آن قلم به اقلام اصلی اضافه می شود؛ و

ب. شرح یا ترتیب درج اقلام می تواند با توجه به ماهیت عملیات واحد گزارشگر و به منظور فراهم آوردن اطلاعات لازم جهت درک وضعیت مالی واحد گزارشگر متفاوت باشد.

۵۷. بکارگیری مبانی اندازه گیری متفاوت برای طبقات مختلف دارایی ها بیانگر این است که ماهیت یا کارکرد آنها متفاوت است و از این رو، باید تحت سرفصلهای جداگانه ارائه شوند.

اطلاعاتی که در صورت وضعیت مالی یا یادداشت های توضیحی افشا می شود
۵۸. واحد گزارشگر باید طبقات فرعی اقلام اصلی را که متناسب با عملیات واحد گزارشگر طبقه بندی شده است، در صورت وضعیت مالی یا در یادداشت های توضیحی افشا کند.

۵۹. تعیین طبقات فرعی یاد شده به الزامات استانداردهای حسابداری، اندازه، ماهیت و کارکرد اقلام مورد نظر بستگی دارد. در اتخاذ تصمیم نسبت به مبنای طبقه بندی فرعی، عوامل مندرج در بند ۵۵ نیز مورد استفاده قرار می گیرد. موارد افشا در خصوص هر قلم با اقلام دیگر متفاوت است، برای مثال:

الف. دریافتنیها می تواند به مطالبات حاصل از ارائه خدمات، مطالبات از اشخاص وابسته، و... طبقه بندی شود.

ب. موجودی ها طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۶ با عنوان موجودیها به طبقات فرعی از قبیل مواد اولیه، کالای در جریان ساخت، کالای ساخته شده، کالای خریداری شده برای فروش، مواد و کالای در راه و سایر موجودیها تفکیک می شود.
پ. دارایی های ثابت مشهود برحسب طبقات مندرج در استاندارد حسابداری بخش عمومی ۵ با عنوان دارایی های ثابت مشهود طبقه بندی می شود.

ت. ذخایر به نحوی تفکیک می شود که ذخایر مرتبط با مزایای کارکنان و سایر اقلام را متناسب با عملیات واحد گزارشگر، به طور جداگانه نشان دهد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

ث. ارزش خالص به مازاد (کسری) انباشته، مازاد تجدیدارزیابی، و تفاوت تسعیر ارز تفکیک می شود.

صورت تغییرات در وضعیت مالی

مازاد (کسری) دوره

۶۰. کلیه درآمدها و هزینه های شناسایی شده در یک دوره باید در مازاد (کسری) آن دوره منظور شود، مگر اینکه الزام دیگری توسط یک استاندارد حسابداری بخش عمومی مقرر شده باشد.

۶۱. معمولاً کلیه درآمدها و هزینه های شناسایی شده در یک دوره در مازاد (کسری) آن دوره منظور می شود. این موضوع شامل آثار ناشی از تغییر در برآوردهای حسابداری نیز می باشد. با این وجود، در شرایطی خاص برخی اقلام در مازاد (کسری) دوره جاری گنجانده نمی شود. اصلاح اشتباهات و آثار ناشی از تغییر در رویه های حسابداری نمونه هایی از این قبیل اقلام است.

۶۲. همچنین ممکن است اقلامی وجود داشته باشد که با تعریف درآمد و هزینه منطبق باشد اما در مازاد (کسری) دوره منظور نشود. از جمله این اقلام می توان به مازاد تجدید ارزیابی (به استاندارد حسابداری بخش عمومی ۵ با عنوان دارایی های ثابت مشهود مراجعه شود) و تفاوت تسعیر ارز (به استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳ با عنوان آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز مراجعه شود) اشاره کرد که در صورت تغییرات در ارزش خالص منعکس می شود.

اطلاعاتی که در صورت تغییرات در وضعیت مالی ارائه می شود

۶۳. صورت تغییرات در وضعیت مالی باید حداقل حاوی اقلام اصلی زیر باشد:

الف. دریافتی از محل منابع عمومی؛

ب. درآمدهای اختصاصی؛

پ. کمکهای بلاعوض

ت. انتقال از/به سایر واحدها؛

ث. سایر درآمدها؛

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

ج . هزینه ها؛

چ . مازاد (کسری)؛ و

ح . درآمدهای شناسایی شده به نمایندگی از دولت.

علاوه بر موارد بالا، ممکن است به موجب سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی، ارائه اقلام اصلی دیگری در صورت تغییرات در وضعیت مالی الزامی باشد یا برای ارائه تغییرات در وضعیت مالی واحد گزارشگر به نحو منصفانه ضرورت داشته باشد.

۶۴ . صورت تغییرات در وضعیت مالی حداقل دربرگیرنده اقلام اصلی مندرج در بند قبل است. با این حال در صورت نیاز به تشریح بیشتر یا در رعایت الزامات مندرج در سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی می توان اقلام اصلی دیگری را در صورت تغییرات در وضعیت مالی ارائه یا شرح اقلام و ترتیب ارائه آنها را اصلاح کرد. برای این منظور عواملی مانند اهمیت، ماهیت و کارکرد اجزای مختلف تشکیل دهنده درآمدها و هزینه ها مدنظر قرار می گیرد.

اطلاعاتی که در صورت تغییرات در وضعیت مالی یا یادداشت های توضیحی افشا می شود

۶۵ . طبقات فرعی درآمد و هزینه متناسب با عملیات واحد گزارشگر، باید در متن صورت تغییرات در وضعیت مالی یا در یادداشت های توضیحی افشا شود.

۶۶ . هزینه باید براساس کارکرد در یادداشت های توضیحی افشا شود.

صورت تغییرات در ارزش خالص

۶۷ . واحد گزارشگر باید اطلاعات زیر را در صورت تغییرات در ارزش خالص ارائه کند:

الف. مازاد (کسری) دوره؛

ب . درآمدها و هزینه هایی که شناسایی آنها به طور مستقیم در ارزش خالص به موجب

قانون یا سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی الزامی شده باشد؛ و

پ . اثرات ناشی از تغییر در رویه های حسابداری و اصلاح اشتباهات طبق استاندارد

حسابداری بخش عمومی ۱۰.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

۶۸. همچنین، واحد گزارشگر باید در صورت تغییرات در ارزش خالص یا یادداشت‌های توضیحی، مانده ابتدا و پایان دوره هر یک از اقلام ارزش خالص و تغییرات آنها طی دوره را توضیحی افشا کند.

۶۹. طبق این استاندارد کلیه درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده در یک دوره باید در مازاد (کسری) آن دوره منظور شود، مگر اینکه الزام دیگری توسط یک استاندارد حسابداری بخش عمومی مقرر شده باشد. طبق سایر استانداردها، برخی اقلام (مثل مازاد تجدید ارزیابی و برخی تفاوت‌های تسعیر ارز) به طور مستقیم باید به عنوان تغییرات در ارزش خالص شناسایی شود. با توجه به اهمیت کلیه اقلام درآمد و هزینه در ارزیابی تغییرات در وضعیت مالی واحد گزارشگر بین دو تاریخ گزارشگری، این استاندارد ارائه صورت تغییرات در ارزش خالص را الزامی می‌کند.

صورت جریان‌های نقدی و صورت مقایسه بودجه و عملکرد

۷۰. الزامات مربوط به نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد و صورت مقایسه بودجه و عملکرد و موارد افشای مربوط به ترتیب در استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۹ با عنوان صورت جریان‌های نقدی و استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲ با عنوان نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی مطرح می‌شود.

یادداشت‌های توضیحی

ساختار

۷۱. یادداشت‌های توضیحی باید اطلاعاتی در خصوص موارد زیر افشا کند:

الف. تصریح اینکه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه شده است؛

ب. مبنای ارائه صورتهای مالی و خلاصه اهم رویه‌های حسابداری بکار گرفته شده در تهیه آنها؛

پ. مواردی که افشای آنها طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی الزامی شده و در صورتهای مالی اساسی ارائه نشده است؛ و

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

ت . موارد دیگری که در صورتهای مالی اساسی ارائه نشده است، لیکن افشای آنها برای ارائه منصفانه ضرورت دارد.

۷۲ . یادداشت‌های توضیحی باید به نحوی منظم ارائه شود. هر قلم مندرج در صورت وضعیت مالی، صورت تغییرات در وضعیت مالی، صورت تغییرات در ارزش خالص، صورت مقایسه بودجه و عملکرد، و صورت جریان‌های نقدی باید به یادداشت‌های توضیحی مربوط عطف داده شود.

۷۳ . برای کمک به درک صورتهای مالی و مقایسه آن با صورتهای مالی واحدهای گزارشگر دیگر، یادداشت‌های توضیحی عموماً به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

الف. تصریح اینکه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه شده است؛

ب . مبنای ارائه صورتهای مالی؛

پ . خلاصه اهم رویه‌های حسابداری مورد استفاده؛

ت . اطلاعات تکمیلی درباره اقلام ارائه شده در صورتهای مالی اساسی به ترتیب صورتهای مالی و به ترتیب اقلام اصلی ارائه شده در آنها؛ و

ث . سایر موارد افشا، شامل:

۱ . بدهی‌های احتمالی، و تعهدات قراردادی شناسایی نشده؛ و

۲ . اطلاعات غیرمالی.

افشای رویه‌های حسابداری

۷۴ . موارد زیر باید در یادداشت خلاصه اهم رویه‌های حسابداری افشا شود:

الف. مبنای (مبانی) اندازه‌گیری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی؛

ب . میزان بکارگیری شرایط دوره گذار برای هر یک از استانداردهای حسابداری بخش عمومی توسط واحد گزارشگر؛ و

پ . کلیه رویه‌های حسابداری لازم برای درک مناسب صورتهای مالی.

۷۵ . به دلیل تأثیر قابل ملاحظه مبنای تهیه صورتهای مالی بر تحلیل استفاده‌کنندگان، آگاهی از مبنا یا مبانی اندازه‌گیری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی (برای مثال،

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

بهای تمام شده تاریخی، بهای جاری، خالص ارزش فروش، ارزش منصفانه، مبلغ بازیافتنی یا مبلغ خدمت بازیافتنی) حائز اهمیت است. چنانچه در تهیه صورتهای مالی بیش از یک مبنای اندازه گیری استفاده شود (به عنوان مثال تجدید ارزیابی طبقات خاصی از داراییها)، مشخص کردن مبنای اندازه گیری بکار گرفته شده برای هر یک از طبقات دارایی و بدهی ضروری است.

۷۶. افشای یک رویه حسابداری، بستگی به این دارد که آیا آگاهی از آن توسط استفاده کنندگان برای درک بهتر نحوه انعکاس معاملات و سایر رویدادها در وضعیت مالی و عملکرد مالی کمک می کند یا خیر. افشای رویه های حسابداری خاص به ویژه زمانی برای استفاده کنندگان سودمند است که آن رویه ها از بین رویه های مجاز جایگزین انتخاب شده باشد.

۷۷. واحد گزارشگر باید با توجه به ماهیت عملیات خود، رویه های مورد انتظار استفاده کنندگان از صورتهای مالی را افشا کند. برای مثال، انتظار می رود واحدهای بخش عمومی رویه حسابداری مربوط به شناسایی مالیات، هدایا و سایر انواع درآمدهای غیرمبادله ای را افشا کنند. در مواردی که یک واحد گزارشگر دارای عملیات خارجی قابل ملاحظه یا معاملات عمده به واحد پول خارجی است، انتظار می رود رویه های حسابداری مربوط به شناسایی سود و زیانهای ناشی از تسعیر ارز را افشا کند.

۷۸. یک رویه حسابداری می تواند با توجه به ماهیت عملیات واحد گزارشگر حائز اهمیت باشد، حتی اگر ارقام دوره های جاری و قبل با اهمیت نباشد.

۷۹. واحد گزارشگر باید در یادداشت خلاصه اهم رویه های حسابداری یا سایر یادداشت های توضیحی، قضاوت های انجام شده توسط مدیریت (به استثنای قضاوت های مبتنی بر برآورد) در بکارگیری رویه های حسابداری دارای اثر قابل ملاحظه بر مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی را افشا کند.

۸۰. به عنوان مثال، قضاوت های یاد شده در بند ۷۹ می تواند شامل قضاوت درخصوص این موضوع باشد که آیا:

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

الف. قراردادهای تأمین کالا یا خدمات که مستلزم بکارگیری داراییهای اهدایی هستند، اجاره محسوب می شوند.

ب. ماهیت رابطه بین واحد گزارشگر و سایر واحدها حاکی از این است که سایر واحدها توسط واحد گزارشگر کنترل می شوند.

موارد ابهام مربوط به برآورد

۸۱. واحد گزارشگر باید اطلاعاتی پیرامون مفروضات کلیدی مربوط به آینده و سایر موارد ابهام مربوط به برآورد در تاریخ گزارشگری که تأثیر قابل ملاحظه‌ای در ایجاد تعدیلی با اهمیت در مبلغ دفتری دارایی‌ها و بدهی‌ها طی سال مالی آتی دارد، در یادداشت‌های توضیحی افشا کند. به عنوان مثال، قضاوت‌های یاد شده در بند ۷۹ می‌تواند شامل قضاوت درخصوص این موضوع باشد که آیا درخصوص این دارایی‌ها و بدهی‌ها، یادداشت‌های توضیحی مزبور باید شامل جزئیات مندرج در صفحه بعد باشد:

الف. ماهیت آنها، و

ب. مبلغ دفتری آنها در تاریخ گزارشگری.

۸۲. تعیین مبلغ دفتری برخی از دارایی‌ها و بدهی‌ها مستلزم برآورد اثرات رویدادهای مبهم آتی بر آن دارایی‌ها و بدهی‌ها در تاریخ گزارشگری است. برای مثال، در صورت عدم دسترسی به قیمت‌های بازار برای اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها، استفاده از برآوردهای آینده‌نگر به منظور اندازه‌گیری مبلغ بازیافتی طبقات خاصی از دارایی‌های ثابت مشهود، اثر نابابی فن‌آوری بر موجودیها، و ذخایر مشروط به تعیین نتیجه آتی دعاوی قانونی در جریان، ضروری است.

۸۳. در مورد دارایی‌ها و بدهی‌های پر نوسان که مبالغ دفتری آنها ممکن است طی سال مالی آتی به گونه با اهمیتی تغییر کند چنانچه در تاریخ گزارشگری به ارزش بازار اندازه‌گیری شوند (ارزش بازار آنها ممکن است به گونه با اهمیتی طی سال مالی آتی تغییر کند اما این تغییرات ناشی از مفروضات و سایر موارد ابهام مربوط به برآورد در تاریخ گزارشگری نیستند)، موارد افشای مندرج در بند ۸۱ الزامی نیست.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

۸۴. موارد افشای مندرج در بند ۸۱ به نحوی ارائه شده است که استفاده کنندگان صورتهای مالی را در درک قضاوت‌های به عمل آمده توسط مدیریت در مورد آینده و سایر موارد ابهام مربوط به برآورد کمک کند. ماهیت و میزان اطلاعات ارائه شده با توجه به ماهیت مفروضات و سایر شرایط تغییر می‌کند. مثالهایی از انواع موارد افشای صورت گرفته عبارتند از:

- الف. ماهیت مفروضات یا سایر موارد ابهام مربوط به برآورد؛
- ب. تغییرپذیری مبالغ دفتری با توجه به روشها، مفروضات و برآوردهای زیربنای محاسبه آنها و دلایل تغییرپذیری مزبور؛
- پ. توافق مورد انتظار پیرامون موارد ابهام مربوط به مبالغ دفتری دارایی‌ها و بدهی‌ها و ارائه دامنه معقولی از نتایج احتمالی؛
- ت. تشریح تغییرات صورت گرفته در مفروضات گذشته مربوط به آن دارایی‌ها و بدهی‌ها، چنانچه موارد ابهام کماکان رفع نشده باشد.

۸۵. در مواردی که افشای میزان اثرات احتمالی یک فرض اساسی یا سایر موارد ابهام مربوط به برآورد در تاریخ گزارشگری عملی نباشد، واحد گزارشگر باید بر مبنای اطلاعات موجود این واقعیت را که ممکن است نتایج سال مالی آتی بتواند منجر به تعدیل با اهمیت در مبلغ دفتری دارایی یا بدهی شود را افشا نماید. در تمام موارد، واحد گزارشگر باید ماهیت و مبلغ دفتری دارایی یا بدهی خاص (یا طبقه‌ای از دارایی‌ها یا بدهی‌ها) متأثر از فرض مزبور را افشا کند.

سایر موارد افشا

۸۶. واحد گزارشگر باید موارد زیر را در صورتی که در جایی دیگر در اطلاعات منتشر شده، به همراه صورتهای مالی افشا نشده باشد، افشا کند:

- الف. اقامتگاه و شکل حقوقی واحد گزارشگر و محل فعالیت آن؛
- ب. شرحی از ماهیت عملیات واحد گزارشگر و فعالیتهای اصلی آن؛
- پ. اشاره به قوانین حاکم بر عملیات واحد گزارشگر؛ و

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱ نحوه ارائه صورتهای مالی

ت . اطلاعاتی در خصوص عمر واحد گزارشگر در صورت محدود بودن عمر آن.

تاریخ اجرا

۸۷. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۳۹۴ (به استثنای بند ۵ که از تاریخ ۱۴۰۰/۱/۱ و بندهای مربوط به صورت جریان های نقدی که از تاریخ ۱۴۰۴/۱/۱ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

پیوست

نمونه‌ای از ساختار صورتهای مالی

این پیوست به منظور آشنایی با نحوه اجرای الزامات مندرج در استاندارد حسابداری بخش عمومی تهیه شده است و بخشی از استاندارد محسوب نمی‌شود. استاندارد حاضر، اجزای صورت وضعیت مالی، صورت تغییرات در وضعیت مالی، و صورت تغییرات در ارزش خالص، و حداقل مواردی که لازم است در آنها افشا شود و همچنین اقلام دیگری که ممکن است در آن صورتهای مالی یا در یادداشت‌های توضیحی ارائه شود، را مشخص کرده است. هدف پیوست، ارائه نمونه‌هایی از چگونگی رعایت الزامات مربوط به نحوه ارائه صورت وضعیت مالی، صورت تغییرات در وضعیت مالی، و صورت تغییرات در ارزش خالص است. نمونه‌های مربوط به صورت مقایسه بودجه و عملکرد و صورت جریان‌های نقدی به ترتیب در استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲ و استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۹ ارائه می‌شود. در صورت لزوم و برای دستیابی به ارائه منصفانه اطلاعات در شرایط خاص هر واحد گزارشگر، می‌توان ترتیب ارائه و شرح اقلام اصلی را تغییر داد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

واحد گزارشگر نمونه

صورت وضعیت مالی

در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۲

دارایی‌ها	یادداشت	۱۳۰۲/۱۲/۲۹	(تجدید ارائه شده) ۱۳۰۱/۱۲/۲۹	بدهی‌ها و ارزش خالص	یادداشت	۱۳۰۲/۱۲/۲۹	(تجدید ارائه شده) ۱۳۰۱/۱۲/۲۹
دارایی‌ها	یادداشت	میلیون ریال	میلیون ریال	بدهی‌ها و ارزش خالص	یادداشت	میلیون ریال	میلیون ریال
دارایی‌های جاری				بدهی‌های جاری			
نقد و معادل‌های نقد				پرداختنی‌ها		.....	.....
سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت				تسهیلات مالی		.....	.....
دریافتنی‌ها به نمایندگی از دولت				پیش‌دریافتها		.....	.....
سایر دریافتنیها				حصه جاری مزایای پایان خدمت کارکنان		.....	.....
موجودیها				ذخایر		.....	.....
پیش‌پرداختها				جمع بدهی‌های جاری		.....	.....
سایر دارایی‌ها				بدهی‌های غیر جاری		.....	.....
جمع دارایی‌های جاری				پرداختنیهای بلندمدت		.....	.....
دارایی‌های غیر جاری				تسهیلات مالی بلندمدت		.....	.....
دریافتنی‌های بلندمدت				ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان		.....	.....
سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت				ذخایر بلندمدت		.....	.....
دارایی‌های نامشهود				سایر بدهی‌های غیر جاری		.....	.....
دارایی‌های ثابت مشهود				جمع بدهی‌های غیر جاری		.....	.....
سایر دارایی‌ها				جمع بدهی‌ها		.....	.....
جمع دارایی‌های غیر جاری				ارزش خالص		.....	.....
				مازاد تجدید ارزیابی		.....	.....
				تفاوت تسعیر ارز		.....	.....
				مازاد (کسری) انباشته		.....	.....
				جمع ارزش خالص		.....	.....
جمع دارایی‌ها				جمع بدهی‌ها و ارزش خالص		.....	.....

یادداشت‌های توضیحی جزء جدانشدنی صورتهای مالی است.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

واحد گزارشگر نمونه

صورتهای تغییرات در وضعیت مالی

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۲

(تجدید ارائه شده)		سال ۱۳۰۱		یادداشت	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال		
.....				درآمدها	دریافتی از محل منابع عمومی
					درآمدهای اختصاصی
					درآمدهای مالیاتی
					درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی
					درآمدهای حاصل از مالکیت دولت
					درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمات
					درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات
					سایر درآمدها
					کمک‌های بلاعوض دریافتی
					انتقالات از سایر واحدها
					جمع درآمدها
.....				هزینه‌ها	
					جبران خدمت کارکنان
					استفاده از کالاها و خدمات
					هزینه‌های اموال و دارایی
					یارانه (غیر از یارانه سازمان هدفمندی)
					کمک‌های بلاعوض
					رفاه اجتماعی
					سایر هزینه‌ها
					مصرف سرمایه‌های ثابت (استهلاک)
					انتقالات به سایر واحدها
(.....)		(.....)		جمع هزینه‌ها	
				خالص درآمد (هزینه)	
(.....)		(.....)		انتقال وجوه مصرف نشده سال قبل به خزانه	
				مازاد (کسری) دوره واحد گزارشگر	
				درآمدهای شناسایی شده به نمایندگی از دولت	
					درآمدهای مالیاتی
					درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی
					درآمدهای حاصل از مالکیت دولت
					درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمات
					درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات
					درآمدهای متفرقه
.....				جمع درآمدهای شناسایی شده به نمایندگی از دولت	
(.....)		(.....)		انتقال به خزانه	
				مازاد (کسری) دوره به نمایندگی از دولت	
				مازاد (کسری) دوره	

یادداشتهای توضیحی جزء جدانشدنی صورتهای مالی است.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

واحد گزارشگر نمونه

صورت تغییرات در ارزش خالص

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۲

(تجدید ارائه شده)		سال ۱۳۰۲		یادداشت
سال ۱۳۰۱	سال ۱۳۰۲	میلیون ریال	میلیون ریال	
میلیون ریال	میلیون ریال			
.....				مازاد تجدید ارزیابی در ابتدای دوره - تعدیل شده
.....				خالص تغییرات طی دوره مازاد تجدید ارزیابی
.....				مازاد تجدید ارزیابی در پایان دوره
.....				تفاوت تسعیر ارز در ابتدای دوره - تعدیل شده
.....				خالص تغییرات طی دوره تفاوت تسعیر ارز
.....				تفاوت تسعیر ارز در پایان دوره
.....				مازاد (کسری) انباشته در ابتدای دوره
.....				تعدیلات سنواتی
.....				شناسایی اولیه (ناشی از بکارگیری مبنای حسابداری تعهدی)
.....				مازاد (کسری) انباشته در ابتدای دوره - تعدیل شده
.....				مازاد (کسری) دوره
.....				انتقال از سایر اقلام ارزش خالص
.....				مازاد (کسری) انباشته در پایان دوره
.....				ارزش خالص

یادداشت‌های توضیحی جزء جدانشدنی صورتهای مالی است.