

انتخاب و بکارگیری رویه های حسابداری

راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری ۳۴

رویه های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

ترجمه و تالیف :

حمیدرضا باباکوهی

استاندارد حسابداری ۳۴، انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری و نحوه به حساب گرفتن تغییر در رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اصلاح اشتباهات دوره‌های قبل را تعیین می‌کند.

در این راهنما، به نحوه اعمال این الزامات با استفاده از مطالب و مثال‌های تشریحی می‌پردازیم. این مطالب در کمیته‌های تخصصی هیئت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IASB) مورد بحث و بررسی قرار گرفته‌اند.



وزارت امور اقتصادی و دارایی
سازمان حسابرسی

کانال مدیریت تدوین استانداردها

https://t.me/standards_educational_files

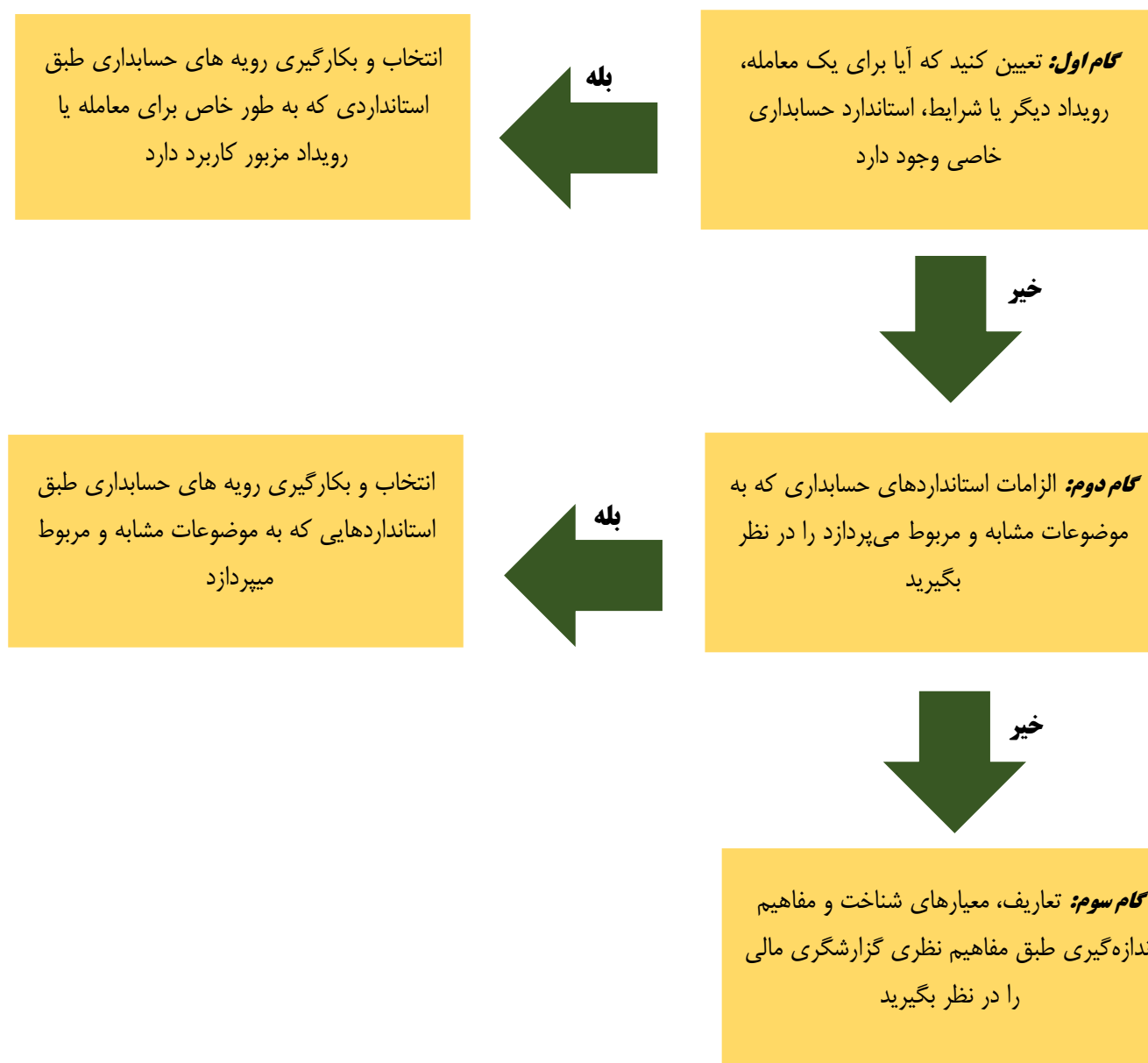


مرور کلی الزامات استاندارد حسابداری ۳۴ رویه های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات :

■ هنگامی که یک استاندارد حسابداری بطور مشخص در مورد یک معامله، رویداد دیگر یا شرایط کاربرد دارد، رویه یا رویه های حسابداری مورد استفاده برای آن، باید با بکارگیری استاندارد حسابداری مزبور تعیین شود.

در مواردی که برای یک معامله، رویداد دیگر یا شرایط، یک استاندارد حسابداری مشخص وجود نداشته باشد، مدیریت باید از قضاوت خود در تعیین و بکارگیری رویه حسابداری استفاده کند، به گونه ای که اطلاعات حاصل از آن به نیازهای تصمیم گیری اقتصادی استفاده کنندگان مربوط و همچنین قابل اتکا باشد.

نمودار ۱ - انتخاب و بکارگیری رویه های حسابداری در مورد یک معامله، رویداد دیگر یا شرایط :



کام اول: تعیین کنید که آیا برای یک معامله، رویداد دیگر یا شرایط، استاندارد حسابداری خاصی وجود دارد

■ هنگامی که یک استاندارد حسابداری بطور مشخص در مورد یک معامله، رویداد دیگر یا شرایط کاربرد دارد، رویه یا رویه‌های حسابداری مورد استفاده برای آن، باید با بکارگیری استاندارد حسابداری مزبور تعیین شود. حتی اگر بنابه ملاحظات عملی، بین یک استاندارد حسابداری و مفاهیم نظری گزارشگری مالی سازگاری کامل وجود نداشته باشد. در چنین حالاتی الزامات استاندارد حسابداری بر الزامات مفاهیم نظری گزارشگری مالی برتری خواهد داشت. (مفاهیم نظری). مثال ۱ و ۲ را ببینید:

■ چرا واحد تجاری باید الزامات یک استاندارد حسابداری را بکار بگیرد؟

یک واحد تجاری باید الزامات یک استاندارد حسابداری خاص را برای انتخاب و بکارگیری رویه حسابداری در نظر بگیرد زیرا:

الف) طبق استاندارد حسابداری ۳۴، هنگامی که یک استاندارد حسابداری بطور مشخص در مورد یک معامله، رویداد دیگر یا شرایط کاربرد دارد، رویه یا رویه‌های حسابداری مورد استفاده برای آن، باید با بکارگیری استاندارد حسابداری مزبور تعیین شود.

ب) استاندارد حسابداری ۱ بیان می‌دارد صورتهای مالی باید وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری را به طور منصفانه ارائه کند. ارائه منصفانه مستلزم بیان صادقانه آثار معاملات، سایر رویدادها و شرایط طبق تعاریف و معیارهای شناخت داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه‌ها در مفاهیم نظری گزارشگری مالی است. همچنین الزامات بیشتری به شرح زیر مقرر کرده است:

۱. فرض بر این است که بکارگیری استانداردهای حسابداری، و در صورت لزوم افشای اطلاعات بیشتر، منجر به ارائه منصفانه صورتهای مالی می‌شود.

۲. تقریباً در تمام شرایط، واحد تجاری با رعایت استانداردهای حسابداری مربوط، به ارائه منصفانه دست می‌یابد.

۳. علاوه بر این، ارائه منصفانه واحد تجاری را ملزم می‌کند که رویه‌های حسابداری را طبق استاندارد حسابداری ۳۴ رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات، انتخاب و اعمال نماید.

پ) مفاهیم نظری گزارشگری مالی یک استاندارد حسابداری نیست و لذا برای مسائل خاص مربوط به اندازه‌گیری یا افشا، استاندارد تعیین نمی‌کند.

مثال ۱: عوارض دولتی زمانی ایجاد می‌شود که یک واحد تجاری در دو سال در آمد ایجاد کند

دولت در سال ۱۴۰۳ بابت درآمدهای کسب شده توسط واحد تجاری، مالی را بابت عوارض مطالبه می‌کند. هر واحد تجاری با توجه به درآمدی که در سال ۱۴۰۳ ایجاد می‌کند محاسبه می‌شود.

سال مالی واحد تجاری منتهی به ۲۹ اسفند می‌باشد. واحد تجاری در طی سال ۱۴۰۳ و برای سال ۱۴۰۲ از ابتدای شهریور، درآمد مشمول عوارض کسب می‌کند.

تفسیر ۲۱ کمیته تفاسیر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی :

چنانچه فعالیتی که منجر به پرداخت عوارض می شود، ایجاد درآمد عملیاتی در دوره جاری باشد و محاسبه عوارض مزبور مبتنی بر درآمد ایجادشده در یکی از دوره های گذشته باشد، رویداد تعهدآور مربوط به آن عوارض، ایجاد درآمد عملیاتی در دوره جاری است. ایجاد درآمد در دوره های گذشته برای ایجاد تعهد فعلی لازم است اما کافی نیست.

مفاهیم نظری گزارشگری مالی:

اگر واحد تجاری رویه حسابداری خود را طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی انتخاب کند، باید بدهی ناشی از عوارض را در دوره گذشته شناسایی می کرد. زیرا :

الف) قبلاً منافع اقتصادی کسب کرده یا اقداماتی برای کسب آن انجام داده است و در نتیجه، احتمالاً مجبور به پرداخت عوارضی باشد که در غیر این صورت مجبور به پرداخت آن نبود.

ب) توانایی اجتناب کردن از ایفای تعهدات خود را ندارد.

شرط (الف) به تدریج در سال ۱۴۲۲ محقق می شود، زیرا واحد تجاری در آن سال درآمد ایجاد می کند. اگر در آن زمان واحد تجاری توانایی عملی برای جلوگیری از ایجاد درآمد در سال ۱۴۲۳ را نداشته باشد، شرط (ب) نیز برآورده می شود. این بدهی با ایجاد درآمد در سال ۱۴۲۲ توسط واحد تجاری انباشته می شود .

چه زمانی باید بدهی شناسایی شود؟

از آنجایی که تفسیر ۲۱ کمیته تفاسیر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به طور خاص برای این نوع عوارض کاربرد دارد و به زمان شناسایی بدهی می پردازد، واحد تجاری الزامات تفسیر ۲۱ - نه مفاهیم در چارچوب مفهومی - را برای تعیین زمان شناسایی یک بدهی اعمال می کند.

مثال ۲ : نحوه طبقه بندی ابزارهای مالی در صورت نبود تعهد قراردادی برای تحویل نقد یا دارایی مالی دیگر

واحد تجاری یک ابزار مالی منتشر می کند. شرایط قرارداد حاکی از این است که واحد تجاری تعهدی برای پرداخت سود یا بهره و یا بازخرید این ابزار ندارد. با اینحال، ابزار دارای محدودیتی در پرداخت سود می باشد، به اینصورت که واحد تجاری نمی تواند به سهامداران عادی خود سود پرداخت کند، مگر اینکه سود به مقدار مشخصی را به دارندگان ابزار پرداخت کند. اثر این محدودیت در پرداخت سود این است که واحد تجاری ممکن است از نظر اقتصادی مجبور به پرداخت سود به میزان مشخص شده به دارندگان ابزار، علیرغم نداشتن تعهد قراردادی برای انجام این کار باشد.

این ابزار در دامنه بکارگیری استاندارد حسابداری ۳۶ با عنوان **ابزارهای مالی-ارائه قرار می گیرد.**

استاندارد حسابداری ۳۶:

این استاندارد نحوه طبقه‌بندی ابزارهای مالی از دیدگاه ناشر را مشخص می‌کند. ابزارهای مالی تنها در صورتی ابزار مالکانه (نه بدهی مالی) تلقی می‌شود که شامل هیچ‌گونه تعهد قراردادی برای تحویل نقد یا دارایی مالی دیگر به واحد تجاری دیگر باشد. در سال ۲۰۰۶، هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بررسی کرد که آیا شرایط اقتصادی می‌تواند بر نحوه طبقه‌بندی ابزارهای مالی تاثیرگذار باشد یا خیر. هیئت عنوان کرد که تعهد واحد تجاری برای تحویل نقد یا دارایی مالی دیگر، باید بر اساس توافق‌های قراردادی ایجاد شود و طبق استاندارد حسابداری ۳۶، واحد تجاری نمی‌تواند عوامل خارج از تعهدات قراردادی را برای ارائه ابزارهای مالی در نظر بگیرد. بنابراین شرایط اقتصادی به خودی خود نمی‌تواند منجر به طبقه‌بندی ابزارهای مالی به عنوان بدهی مالی شود. بنابراین واحد تجاری با بکارگیری استاندارد حسابداری ۳۶، ابزارهای مالی را تنها با در نظر گرفتن تعهدات قراردادی طبقه‌بندی می‌کند و اجبار اقتصادی برای پرداخت سود به دارندگان ابزار هیچ تاثیری در نحوه طبقه‌بندی آن ندارد.

مفاهیم نظری گزارشگری مالی:

طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی، بدهی عبارت از تعهد انتقال منافع اقتصادی توسط واحد تجاری ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته است. همچنین تعهد را به منزله این می‌داند که واحد تجاری نمی‌تواند از خروج منافع اقتصادی اجتناب کند. هنگامی که عواقب اقتصادی ناشی از عدم ایفای تعهدات از قبیل وجود جریمه قابل ملاحظه وجود داشته باشد، واحد تجاری را در وضعیتی قرار می‌دهد که نتواند از انتقال منافع اقتصادی اجتناب کند.

ابزارهای مالی طبق کدام رویه حسابداری طبقه‌بندی شوند؟

از آنجایی که استاندارد حسابداری ۳۶ به طور خاص برای ابزارهای مالی کاربرد دارد و در مورد نحوه طبقه‌بندی ابزارهای مالی بحث می‌کند، باید الزامات استاندارد حسابداری ۳۶ و نه مفاهیم نظری گزارشگری مالی در انتخاب و بکارگیری رویه حسابداری در نظر گرفته شود.

ملاحظات مربوط به بدهی‌ها

در خصوص اکثر معاملات، رویدادها یا سایر شرایط، استانداردهای حسابداری به طور خاص وجود دارد. این امر به ویژه در مورد معاملات، رویدادها یا سایر شرایطی که منجر به ایجاد یک بدهی می‌شود، صدق می‌کند. استاندارد حسابداری ۴ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی، الزامات مربوط به بدهی‌ها را به طور گسترده‌ای در بر می‌گیرد. دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۴ شامل کلیه بدهی‌هایی است که زمان تسویه و یا تعیین مبلغ آن توأم با ابهام نسبتاً قابل توجه است و همچنین بدهی‌های احتمالی که مشمول سایر استانداردهای حسابداری نیستند.

همچنین استاندارد حسابداری ۴ بسیاری از جنبه های حسابداری اقلامی که در دامنه کاربرد این استاندارد قرار می گیرند را پوشش می دهد، معاملات و رویدادهایی که منجر به ایجاد بدهی می شوند را تعریف می کند، معیارهایی که باید برای شناسایی یک بدهی رعایت شوند را تعیین می کند، نحوه شناخت اولیه و اندازه گیری بعد از شناخت بدهی ها مشخص می کند و اطلاعاتی را که واحد تجاری باید برای بدهی های شناسایی شده و بدهی های احتمالی شناسایی شده افشا کند را تعیین می کند. علاوه بر این، استاندارد حسابداری ۴ به بسیاری از ابهاماتی که ممکن است برای بدهی هایی که زمان تسویه و یا مبلغ آن نامشخص است، و همچنین نحوه اندازه گیری آنها پاسخ می دهد.

کام دوم: الزامات استانداردهای حسابداری که به موضوعات مشابه و مربوط می پردازد را در نظر بگیرید

■ در مواردی که برای یک معامله، رویداد دیگر یا شرایط، یک استاندارد حسابداری مشخص وجود نداشته باشد، مدیریت باید از قضاوت خود در تعیین و بکارگیری رویه حسابداری استفاده کند. برای اعمال این قضاوت، واحد تجاری باید به قابلیت بکارگیری منابع زیر، به ترتیب اهمیت آنها، توجه کند:

الف) الزامات استانداردهای حسابداری که به موضوعات مشابه و مربوط می پردازد؛ و

ب) تعاریف، معیارهای شناخت و مفاهیم اندازه گیری داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینهها طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی.

عبارت "به ترتیب اهمیت" نوعی اولویت بندی را برای بکارگیری این منابع مشخص می کند. هنگامی که الزامات استانداردهای حسابداری دیگر به موضوعات مشابه و مربوط در خصوص معاملات، رویدادها یا سایر شرایط می پردازد، واحد تجاری ابتدا باید الزامات استانداردهای مزبور را برای انتخاب و بکارگیری رویه های حسابداری در نظر بگیرد. زیرا انتخاب رویه حسابداری طبق تعاریف، معیارهای شناخت و مفاهیم اندازه گیری طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی نیاز به اعمال قضاوت قابل ملاحظه داشته باشد. در صورتی که الزامات استانداردهای حسابداری دیگر کاربرد نداشته باشد، باید از مفاهیم نظری گزارشگری مالی بهره گرفت.

در انتخاب و بکارگیری رویه حسابداری طبق استانداردهای حسابداری که به موضوعات مشابه و مربوط می پردازند، واحد تجاری باید قضاوت حرفه ای خود را در بکارگیری تمام جنبه های آن اعمال کند. این جنبه ها می تواند شامل افشائیات صورتهای مالی نیز باشد. به طور مثال :

الف) ممکن است تنها بکارگیری بخش محدودی از یک استاندارد حسابداری که به موضوعات مشابه میپردازد، در حالی که سایر الزامات استاندارد مزبور به معامله یا رویداد مورد نظر مربوط است، مناسب نباشد. همچنین:

ب) ممکن است نیازی به اجرای سایر الزامات استاندارد حسابداری مشابه، وجود نداشته باشد.

مثال ۳: تامین مالی غیر نقدی

یک بانک برای تامین مالی مقادیری طلا از یک بانک دیگر دریافت می کند (قرارداد شماره ۱). سپس آن طلا را برای مدت مشابه و با کارمزد بالاتر به طرف دیگر قرض می دهد (قرارداد شماره ۲). بانک این دو قرارداد را ماهویاً به صورت یک پرتفوی منعقد کرده است. لیکن این دو قرارداد مجزا از یکدیگرند. در هر قرارداد، وام گیرنده در ابتدا مالکیت قانونی طلا را به دست می آورد و موظف است در پایان قرارداد، طلای با همان کیفیت و کمیت دریافت شده را بازگرداند. هر وام گیرنده در طول مدت قرارداد کارمزدی را به وام دهنده خود می پردازد اما در شروع قرارداد هیچ پرداخت نقدی انجام نمی دهد.

استاندارد حسابداری در این خصوص وجود ندارد:

تهیه کنندگان صورتهای مالی بانکها به این نتیجه می رسند که استاندارد حسابداری که به موضوعات مشابه و مربوط پردازد، وجود ندارد. طبق قضاوت آنها:

الف) در دامنه کاربرد استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۶ (معادل پیش نویس استاندارد حسابداری ۴۴ ایران) قرار نمی گیرد، زیرا مورد معامله به حق کنترل استفاده از یک دارایی معین ارتباط ندارد.

ب) در دامنه کاربرد استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۹ قرار نمی گیرد، زیرا طلا ماهیتاً یک کالا است، نه یک دارایی مالی. استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۹ برای خرید و فروش برخی از اقلام غیرمالی نیز کاربرد دارد، اما مورد این مثال مربوط به تامین مالی از طریق معاوضه یک دارایی می باشد، نه خرید و فروش آن.

پ) در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۸ قرار نمی گیرد، چون طلای قرض گرفته شده، دارایی نیست که به قصد فروش نگهداری شود، به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات، خریداری شده و نگهداری شود یا ماهیت مصرفی داشته باشد و به طور غیرمستقیم در جهت فعالیت واحد تجاری مصرف شود.

ت) تعهد بانک برای بازگرداندن طلا، در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۴ نیز قرار نمی گیرد. چون در قرارداد هیچگونه ابهام بالاهمیتی در خصوص زمان تسویه یا مبلغ آن وجود ندارد.

الزامات استانداردهای حسابداری که به موضوعات مشابه و مربوط می پردازند:

چندین استاندارد حسابداری وجود دارد که به موضوعات مشابه در خصوص معامله مزبور می پردازد:

الف) استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۹ الزاماتی را برای داراییهای مالی استقراری یا استقراض شده شده بر اساس قرارداد برای بازگرداندن همان دارایی یا دارایی تقریباً یکسان به انتقال دهنده مشخص می کند. این الزامات هم برای انتقال دهنده و هم برای انتقال گیرنده مصداق دارد.

ب) استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۶ (معادل پیش نویس استاندارد ۴۴ ایران) الزامات مربوط به واحدهای تجاری (اجاره دهنده میانی) را مشخص می کند که دارایی پایه را برای یک دوره زمانی از طرف دیگر (اجاره دهنده اصلی) اجاره می کنند و آن دارایی را برای تمام یا بخشی از آن زمان به شخص ثالث اجاره می دهند.

پ) استاندارد حسابداری ۸ الزامات موجودی های خریداری شده توسط یک واحد تجاری را مشخص می کند و استاندارد حسابداری ۴۳ نیز الزامات قراردادهای فروش یک دارایی و بازخرید آن دارایی یا دارایی را که اساساً مشابه آن دارایی است تعیین می کند.

مفاهیم نظری گزارشگری مالی:

تعریف دارایی و بدهی در مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، به حقوق نسبت به منافع اقتصادی تاکید دارد. بنابراین بانک برای اینکه تعاریف مزبور را بکار گیرد، می تواند:

الف) حقوق ناشی از قرارداد شماره ۲ را که شامل حق دریافت طلا با همان کیفیت و کمیت از وام گیرنده است، به عنوان دارایی شناسایی کند.

ب) تعهد ناشی از قرارداد شماره ۱ را که شامل بازپرداخت طلا با همان کیفیت و کمیت به وام دهنده است، به عنوان بدهی شناسایی کند.

انتخاب و بکارگیری رویه حسابداری:

تهیه کنندگان صورتهای مالی بانک ممکن است به این نتیجه برسند که:

۱. هیچ استاندارد حسابداری که به طور خاص برای این معامله کاربرد داشته باشد، وجود ندارد؛ اما

۲. استانداردهای حسابداری وجود دارد به موضوعات مشابه و مربوط میپردازند.

اگر تهیه کنندگان صورتهای مالی به این نتیجه برسند که استانداردهای حسابداری وجود دارد که به موضوعات مشابه و مربوط میپردازد، می توانند رویه های حسابداری خود را طبق آن استانداردها انتخاب کنند. همچنین باید از قضاوت حرفه ای خود در اعمال الزامات آن استانداردها، از جمله الزامات افشا در صورتهای مالی، استفاده نمایند.

در صورتی که رویه حسابداری را طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی انتخاب کنند، ممکن است با رویه ای که طبق استانداردهای حسابداری مشابه تعیین شده است، متفاوت باشد.

کام سوم: الزامات مفاهیم نظری گزارشگری مالی را در نظر بگیرید

■ واحد تجاری برای انتخاب و بکارگیری رویه های حسابداری، باید تعاریف، معیارهای شناخت و مفاهیم اندازه گیری طبق مفاهیم نظری گزارشگری را در نظر بگیرد، در صورتی که هر دو معیار زیر احراز گردد :

الف) استاندارد حسابداری که به طور خاص برای معامله، رویداد یا سایر شرایط وجود نداشته باشد.

ب) الزامات استانداردهای حسابداری که به موضوعات مشابه و مربوط می‌پردازد، وجود نداشته باشد.

برای برخی از معاملات و سایر رویدادها و شرایط، ممکن است الزاماتی وجود داشته باشد که می‌تواند برای انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری در نظر گرفته شود. برخی از این الزامات، در استانداردهای حسابداری که به موضوعات مشابه و مربوط می‌پردازند وجود دارد، اما برای برخی از آنها ممکن است استاندارد حسابداری مصوب وجود نداشته باشد. در چنین شرایطی واحد تجاری می‌تواند رویه‌های حسابداری خود را با در نظر گرفتن مفاهیم نظری گزارشگری مالی انتخاب کند. مثال ۴ را ببینید:

مثال ۴: سپرده مالیاتی:

یک واحد تجاری با سازمان امور مالیاتی در مورد اینکه آیا واحد تجاری باید مالیات پرداخت کند یا خیر، اختلاف نظر دارند. این نوع مالیات، مالیات بر درآمد نیست و بنابراین در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۳۵ قرار ندارد. در عوض، هردهی یا بدهی احتمالی ناشی از سایر مالیات‌ها، در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۴ قرار دارد.

واحد تجاری با در نظر گرفتن تمام واقعیتهای و شرایط، به این نتیجه می‌رسد که تعهد پرداخت مالیات به سازمان امور مالیاتی محتمل نیست و این اختلاف از طریق اعتراض در مراجع حل مالیاتی، حل و فصل خواهد شد. بنابراین این رویداد را به عنوان بدهی احتمالی در صورت‌های مالی افشا می‌کند.

واحد تجاری برای جلوگیری از جریمه‌های احتمالی، مبلغ مورد اختلاف را به حساب سازمان امور مالیاتی واریز می‌کند. در صورتی که این اختلاف به نفع واحد تجاری حل و فصل شود، مبلغ پرداخت شده مسترد خواهد شد. اما اگر به نفع سازمان امور مالیاتی حل و فصل شود، بدهی واحد تجاری از طریق آن تسویه خواهد شد.

تصمیمات مورد نیاز برای انتخاب و بکارگیری رویه حسابداری:

برای انتخاب و بکارگیری رویه حسابداری، واحد تجاری باید در خصوص زیر تصمیم‌گیری کند:

الف) آیا این سپرده برای واحد تجاری یک دارایی است، یک دارایی احتمالی است و یا هیچکدام.

ب) اگر این سپرده ایجاد دارایی می‌کند، آیا واحد تجاری آن دارایی را شناسایی می‌کند و اگر چنین است، چگونه دارایی را اندازه‌گیری و ارائه می‌کند و چه اطلاعاتی را در مورد دارایی افشا می‌کند.

آیا این سپرده برای واحد تجاری یک دارایی است، یک دارایی احتمالی است و یا هیچکدام؟

طبق استاندارد حسابداری ۴، دارایی احتمالی یک دارایی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص‌آتی که بطور کامل تحت کنترل واحد تجاری نیست، تأیید خواهد شد. اگر سپرده مالیاتی، یک دارایی احتمالی برای واحد تجاری ایجاد کند، الزامات استاندارد حسابداری ۴ برای آن کاربرد دارد: سپرده مالیاتی باید به عنوان هزینه شناسایی شود، مگر اینکه ورود منافع اقتصادی تقریباً قطعی باشد.

اگر سپرده مالیاتی، یک دارایی ایجاد کند، ممکن است هیچ استاندارد حسابداری به طور خاص برای آن کاربرد نداشته باشد.

به طور مثال :

۱. احتمال دارد که این دارایی، یک دارایی پولی باشد و از این رو در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۱۷ قرار نمی گیرد، زیرا این استاندارد در مورد دارایی های غیرپولی کاربرد دارد.

۲. اگر یک دارایی ناشی از قرارداد باشد، در دامنه کاربرد استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۹ قرار نمی گیرد.

هنگامی که استاندارد حسابداری که به طور خاص کاربرد داشته باشد وجود ندارد، ابتدا باید استانداردهای حسابداری که به موضوعات مشابه و مربوط میپردازند را، برای نحوه به حساب گرفتن سپرده مالیاتی در نظر بگیرد.

ممکن است واحد تجاری به این نتیجه برسد که هیچ استاندارد به موضوعات مشابه و مربوط به سپرده مالیاتی نمی پردازد. استاندارد حسابداری ۱۷ شامل تعریفی از دارایی و الزاماتی است که باید در ارزیابی اینکه آیا انواع خاصی از مخارج منجر به ایجاد دارایی می شود یا خیر، در نظر گرفته شود. با اینحال، دارایی هایی که در دامنه کاربرد استاندارد ۱۷ قرار می گیرند، دارایی های غیرپولی هستند و موضوعاتی که استاندارد حسابداری ۱۷ به آنها میپردازد، عمدتاً مربوط به تفکیک پذیری از سرقفلی و عدم اطمینان در مورد احتمال یا مقدار منافع اقتصادی بالقوه آتی است. مسائلی که واحد تجاری باید برای سپرده مالیاتی در نظر بگیرد با مواردی که در استاندارد حسابداری ۱۷ به آنها اشاره شده است متفاوت است.

اگر واحد تجاری به این نتیجه برسد که هیچ استاندارد به موضوعات مشابه و مربوط به سپرده مالیاتی نمی پردازد، باید تعاریف، معیارهای شناخت و مفاهیم اندازه گیری طبق مفاهیم نظری گزارشگری را در نظر بگیرد. مهم ترین نکات شامل موارد زیر هستند:

الف) تعریف دارایی در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، عبارت است از حقوق نسبت به منافع اقتصادی آتی یا سایر راههای دستیابی مشروع به آن منافع که در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته به کنترل واحد تجاری درآمده است.

ب) مفاهیم نظری گزارشگری مالی روش های مختلف دستیابی به منافع اقتصادی را تعیین کرده است. به طور مثال، توان واحد تجاری برای کاهش جریان خروجی وجه نقد (حذف بدهی ها) برای واحد تجاری منافع اقتصادی ایجاد می کند.

بکارگیری این مفاهیم نشان می دهد واحد تجاری دارای حقی است که از طریق جلوگیری از پرداخت وجه نقد به سازمان امور مالیاتی، برای واحد تجاری منافع اقتصادی ایجاد خواهد کرد (اگر نتیجه اعتراض به نفع واحد تجاری باشد، منافع اقتصادی استرداد سپرده خواهد بود. اگر نتیجه به نفع سازمان امور مالیاتی باشد، منافع اقتصادی استفاده از سپرده برای تسویه بدهی مالیاتی واحد تجاری خواهد بود). اگرچه در مورد شکل منافع اقتصادی ممکن است ابهام وجود داشته باشد، اما هیچ ابهامی در مورد حق واحد تجاری برای به دست آوردن منافع به شکل های گفته شده وجود ندارد.

در نتیجه، بکارگیری مفاهیم نظری گزارشگری مالی نشان می دهد که سپرده مالیاتی باعث ایجاد دارایی می شود. این یک دارایی است، نه یک دارایی احتمالی، زیرا هیچ ابهامی در ورود منافع اقتصادی وجود ندارد.

شناخت، اندازه گیری، ارائه و افشای دارایی سپرده مالیاتی:

اگر واحد تجاری به این نتیجه برسد که سپرده مالیاتی یک دارایی ایجاد خواهد کرد، باید تعیین کند که نحوه شناخت، اندازه گیری، ارائه و افشای آن در صورتهای مالی به چه صورت باشد.

اگر هیچ استاندارد به طور خاص درباره سپرده مالیاتی کاربرد نداشته باشد، واحد تجاری رویه حسابداری را طبق سلسله مراتبی که در استاندارد حسابداری ۳۴ مشخص شده است انتخاب می کند. ابتدا باید موضوعاتی که به نحوه شناسایی، اندازه گیری، ارائه و افشا مربوط می شود را مشخص کند و سپس به استانداردهای حسابداری که به موضوعات مشابه و مرتبط میپردازند رجوع کند. به عنوان مثال، می تواند الزامات مربوط به دارایی های مالی طبق استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۹ و مسائل مربوط به مالیات بر درآمد طبق استاندارد حسابداری ۳۵ را در نظر بگیرد.

واحد تجاری تا حد امکان باید از استانداردهای حسابداری مشابه برای انتخاب و بکارگیری رویه حسابداری شناخت، اندازه گیری، ارائه و افشا سپرده مالیاتی استفاده کند. همچنین واحد تجاری باید قضاوت حرفه ای خود را در بکارگیری تمام الزامات استانداردهای مزبور بکار بگیرد. در صورتی که الزامات سایر استانداردها کاربرد نداشته باشد، واحد تجاری باید رویه حسابداری خود را طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی انتخاب کند.

سایر ملاحظات

سایر منابع :

■ طبق استاندارد حسابداری ۳۴ ممکن است واحد تجاری آخرین بیانیه های سایر نهادهای تدوین کننده استاندارد را که از مفاهیم نظری مشابهی برای تدوین استانداردهای حسابداری استفاده می کنند، برای انتخاب و بکارگیری رویه های حسابداری در نظر بگیرد.

الزامات کلی افشا :

■ انتخاب و بکارگیری رویه های حسابداری، نیاز به افشای برخی از اطلاعات (از جمله الزامات افشا طبق استاندارد حسابداری ۱) می باشد. برخی از مهم ترین الزامات افشا شامل موارد زیر می باشد:

الف) اهم رویه های حسابداری یا سایر یادداشتهای توضیحی، قضاوتهای مدیریت در فرایند بکارگیری رویه های حسابداری واحد تجاری و قضاوتهایی که بیشترین تأثیر را بر مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی داشته است.

ب) مبنای (یا مبنای) اندازه گیری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی

پ) سایر رویه های حسابداری مورد استفاده که برای درک صورتهای مالی، مربوط است.