

ساختار تئوریک حسابداری و گزارشگری مالی

تئوری حسابداری

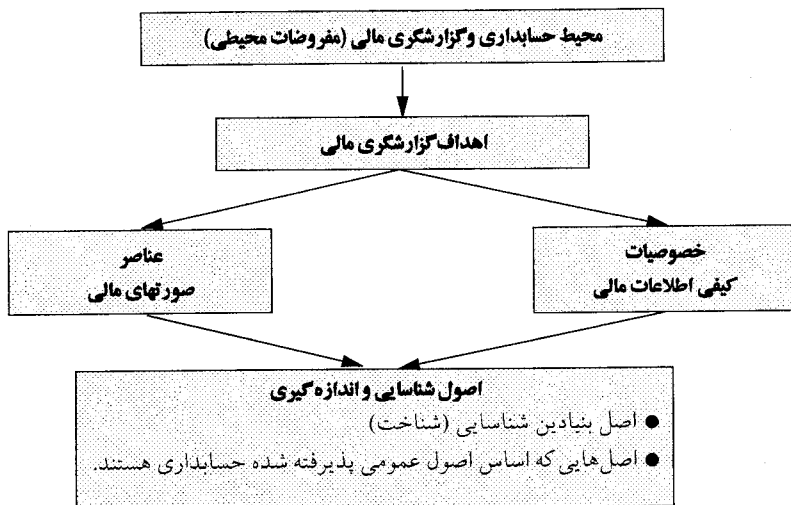
تئوری را می‌توان در قالب مجموعه‌ای از مفروضات، مفاهیم، و اصول عملی تعریف کرد که چارچوبی عمومی برای مراجعات پاسخ جویانه در اختیار می‌گذارد. حسابداری به شدت نیازمند یک چارچوب تئوریک (نظری) است.

همانطور که در شکل ۱-۱ نمایش داده شده است، تئوری حسابداری و گزارشگری مالی شامل اهداف گزارشگری مالی، خصوصیات کیفی اطلاعات مالی مفید، ماهیت و تعریف عناصر صورتهای مالی (داراییها، بدهیها، درآمدها، هزینه‌ها و ...) و اصول شناسایی و اندازه‌گیری عناصر صورتهای مالی می‌باشد. اهداف گزارشگری مالی می‌تواند به تعیین اینکه چه باید گزارش شود، یاری رساند. خصوصیات کیفی به تعیین بیشتر اطلاعاتی که ممکن است برای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی مفید باشد، کمک می‌کند. ماهیت و تعریف عناصر صورتهای مالی باید در شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها، هزینه‌ها و ... کمک نماید. اصول حسابداری تعهدی، خصوصاً اصول تحقق و تطابق می‌توانند در تعیین اینکه چه میزان درآمد و هزینه و در چه زمانی گزارش شود، مفید باشند. مفاهیم افشا و ارائه صورتهای مالی نیز می‌تواند در تعیین مفیدترین روش گزارشگری مبادله به کمک بیایند.

حسابداری و گزارشگری مالی به وسیله محیط اقتصادی تحت تأثیر قرار می‌گیرند. به همین ترتیب، تئوری حسابداری و گزارشگری مالی نیز توسط محیط حسابداری و گزارشگری مالی تحت تأثیر قرار می‌گیرد. این فصل، با تشریح مفروضات محیطی حسابداری آغاز می‌شود. پس از آن، به ارائه اهداف گزارشگری مالی خواهیم پرداخت که این خود بر تهیه اطلاعات مفید برای استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی تأکید داشته و از اثرات محیطی سرچشمه می‌گیرد. بعد از اهداف، به خصوصیات کیفی اطلاعات مالی خواهیم پرداخت. به دنبال تشریح خصوصیات کیفی

سراغ عناصر صورتهای مالی - که در حقیقت سنگهای بنای صورتهای مالی بوده و شامل داراییها، بدهیها، حقوق صاحبان سرمایه، درآمدها، هزینه‌ها، آورده صاحبان سرمایه و ستانده صاحبان سهام می‌باشند - خواهیم رفت. بعد از تعریف این عناصر، ما ضوابط شناسایی و اندازه‌گیری عناصر مزبور را بررسی کرده، ابتدا اصل بنیادین شناسایی (شناخت)، سپس اصل‌هایی که اساس کار شناسایی و اندازه‌گیری قرار می‌گیرد را مورد بحث قرار خواهیم داد. به طور خلاصه می‌توان گفت شالوده فصل از تئوری حسابداری و گزارشگری مالی موجود در شکل ۱-۱ پیروی می‌کند.

شکل ۱-۱ ساختار تئوری حسابداری و گزارشگری مالی



مفروضات محیطی

در این قسمت نگاهی دقیق به مفروضات محیطی که زمینه را برای تئوری حسابداری و گزارشگری مالی مهیا می‌کند، خواهیم داشت. این مفروضات عبارتند از:

۱. فرض شخصیت حسابداری

۲. فرض دوره مالی

۳. فرض تداوم فعالیت

۴. فرض واحد پولی

فرض شخصیت حسابداری

پایه و اساس فرض شخصیت حسابداری بر این موضوع استوار است که حسابداران برای یک شخصیت حسابداری مشخص، به حسابداری و گزارش اطلاعات مالی می‌پردازند. **فرض شخصیت حسابداری**، مرزها و محدودیتهایی در این رابطه که چه اطلاعاتی باید در صورتهای مالی یک شخصیت حسابداری مشخص، موجود باشد را در اختیار می‌گذارد. برای مثال، آموخته‌ایم که فعالیتهای اقتصادی یک واحد تک مالکی باید به‌طور مجزا از فعالیتهای اقتصادی شخصی مالک آن مد نظر قرار گیرد.

شخصیت حسابداری که گزارشهای مالی برای آن تهیه می‌شود، لزوماً یک شخصیت حقوقی نیست. برای مثال با توجه به شرایط، شخصیت حسابداری می‌تواند یک شرکت سهامی (یک شخصیت حقوقی)، بخش یا دایره‌ای از یک شرکت سهامی (قسمتی از یک شخصیت حقوقی)، و یا گروهی از شخصیتهای حقوقی (که برای آنها صورتهای مالی تلفیقی تهیه می‌شود)، باشد. در مورد اخیر، هرچند شرکت اصلی (مادر) و شرکتهای فرعی شخصیتهای حقوقی مجزایی هستند، اما به سبب اینکه شخصیت اقتصادی واحد گروه به دلایل مختلف در قالب چند شخصیت جداگانه ظاهر گردیده، در گزارشگری مالی این شخصیتهای تماماً در قالب شخصیت واحد حسابداری که در حقیقت شخصیت حسابداری واحد اقتصادی گروه می‌باشد، تلفیق می‌گردند.

فرض دوره مالی

جنبه دیگر محیط اقتصادی این است که سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، و سایر گروهها به‌طور مداوم به انجام تصمیمات تخصیص منابع مشغول بوده و به اطلاعات مالی به موقع برای مددگیری در فرآیند تصمیم‌گیری خود نیاز دارند. در واقع، افرادی که از گزارشهای مالی استفاده می‌کنند به دلیل نیاز به اطلاعات سالانه، فصلی، یا حتی ماهانه، فرض دوره را به واحدهای تجاری گزارشگر تحمیل می‌کنند. **فرض دوره مالی** بر این تصور مبتنی است که فعالیتهای اقتصادی واقع شده در عمر طبیعی یک شخصیت حسابداری، برای مقاصد گزارشگری مالی، به دوره‌های زمانی مصنوعی و ساختگی متعدد قابل تقسیم می‌باشند. برای مثال هر چند فعالیتهای موجد درآمد واحد تجاری به شکل مستمر و بی‌وقفه صورت می‌گیرند، اما فرض می‌شود می‌توان به‌طور سالانه یا فصلی، گزارش معقولی از درآمد کسب شده ارائه داد.

فرض تداوم فعالیت

معمولاً، انتظار واحدهای تجاری این است که به طور دایمی به فعالیت ادامه دهند. هرچند ممکن است برخی شرکتها با مشکلات مالی مواجه شده و از عملیات، باز بایستند؛ اما چنین شرایطی در روال عادی تجاری انتظار نمی رود. **فرض تداوم فعالیت** بدین معناست که در صورت عدم وجود شواهد مغایر، فرض می شود واحد تجاری تا آینده ای نامعلوم به عملیات ادامه خواهد داد. این آینده نامعلوم حداقل تا زمانی است که واحد تجاری بتواند به برنامه ها، تعهدات و قراردادهای خود جامه عمل بپوشاند.

شاید بهترین راه برای توضیح فرض تداوم فعالیت، تشبیه آن به پنداشت مردم در رابطه با طول عمرشان باشد. اغلب مردم انتظار مردن در آینده ای نزدیک را ندارند و به این واسطه امور خود را با این فرض که عمری نامعلوم - البته نه ابدی - خواهند داشت، اداره می کنند. به همین شکل، حسابداران نیز فرض می کنند شخصیت حسابداری عمری غیر قابل تعیین خواهد داشت مگر اینکه شواهدی خلاف این موضوع موجود باشد. تفکیک حسابهای ترازنامه در قالب جاری و غیرجاری مبتنی بر فرض تداوم فعالیت است.

مدیریت در زمان تهیه صورتهای مالی، باید توان ادامه فعالیت واحد تجاری را ارزیابی کند. طبق استاندارد حسابداری شماره ۱، مدیریت برای ارزیابی تداوم فعالیت، تمام اطلاعات موجود در خصوص آینده قابل پیش بینی (حداقل ۱۲ ماه پس از تاریخ ترازنامه) را بررسی می کند. چنانچه فرض تداوم فعالیت مصداق نداشته باشد، آثار آن چنان فراگیر است که استاندارد حسابداری شماره ۵ به جای تعدیل مبالغ شناسایی شده، تغییری اساسی در مبنای حسابداری مورد عمل را الزامی می کند. بر این اساس در چنین حالتی گزارش ارزشهای تصفیه در صورتهای مالی مناسب تر خواهد بود.

فرض واحد پولی (اندازه گیری برحسب پول)

در کشور ما، مبادلات در قالب ریال صورت می گیرد. بنابراین، حسابداران فرض می کنند تعداد ریال ها یا معادل های ریال (در مبادلات غیر نقدی) باید اندازه و حجم نتایج فعالیتهای اقتصادی یک واحد حسابداری را نشان دهد و آن نتایج باید به ریال گزارش شوند. **فرض واحد پولی** اشعار می دارد ریال از ویژگی مشترک تمام واحدهای اندازه گیری پذیرفته شده نظیر متر و کیلوگرم (یعنی ثبات و تغییرناپذیری طی زمان) بهره مند است. همانطور که یک متر مثلاً سی سال قبل همان یک متر سال جاری است، فرض می شود هزار ریال سال جاری، باید همان قدرت خرید سی سال قبل را داشته باشد، که این مورد، مهمترین نقطه ضعف فرض واحد پولی محسوب می شود زیرا در قالب قدرت خرید عمومی، هزار ریال سال جاری، همان هزار ریال سی سال قبل نیست. در واقع هزار ریال سال جاری بسیار کوچکتر (دارای قدرت خرید کمتر) نسبت به هزار ریال سی سال قبل می باشد.

در صورت وجود تورم یا رکود و تغییر قدرت خرید ریال، استفاده از ریال به عنوان واحد اندازه گیری در گزارشگری مالی، باعث ایجاد سوالاتی در اذهان مردم می شود.

اهداف گزارشگری مالی

نقش عمومی حسابداری و گزارشگری مالی چنین است که این فرآیند باید اطلاعاتی مفید برای توده عظیم استفاده کنندگان برون سازمانی که مبادرت به اتخاذ تصمیمات تخصیص منابع می‌نمایند، فراهم آورد. حسابداری و گزارشگری مالی باید اطلاعاتی منصفانه (بی‌طرفانه یا بدون جانبداری) در اختیار گذارد تا تخصیص اثربخش منابع محدود در بازارهای سرمایه و سایر بازارها را بهبود بخشد. **اهداف گزارشگری مالی** با برآورده ساختن این نقش در ارتباط هستند و در جهت مقاصد عام گزارشگری مالی (یعنی گزارش همه منظوره چهار صورت مالی اساسی و یادداشتهای توضیحی که استفاده کنندگان عمومی دارد، در مقابل صورت مالی با منظور خاص که استفاده کننده مشخصی دارد مثل گزارش اظهارنامه مالیاتی که استفاده کننده خاص آن دولت است) توسط واحدهای تجاری، حرکت می‌کنند.

صورت‌های مالی بخش اصلی فرآیند گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد. به بیان دیگر صورت‌های مالی هسته اصلی گزارشگری مالی است. در حال حاضر یک مجموعه کامل صورت‌های مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد و همچنین یادداشتهای توضیحی می‌باشد. دیگر موارد تشکیل دهنده گزارشگری مالی مواردی از قبیل گزارش مدیران درباره فعالیت واحد تجاری و گزارش تحلیلی مدیران می‌باشد که همراه با گزارش حسابرس (و حسب مورد گزارش بازرس قانونی) و صورت‌های مالی مجموعه‌ای تحت عنوان گزارش مالی سالانه را تشکیل می‌دهد. **در مفاهیم نظری گزارشگری مالی^۱** اهداف صورت‌های مالی بدین شرح

۱. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری برای هماهنگی استانداردهای حسابداری "مفاهیم نظری گزارشگری مالی" را تدوین و به عنوان پیوست استانداردهای حسابداری منتشر کرده است. در مقدمه مفاهیم گزارشگری مالی جایگاه آن به شرح زیر تشریح شده است: "جهت دستیابی به استانداردهای حسابداری هماهنگ، وجود یک مجموعه پیوسته از اهداف و مبانی مرتبط که بتواند ماهیت، نحوه عمل و حدود گزارشگری مالی را مشخص کند لازم است. چنین مجموعه‌ای، همانند یک قانون پایه، در تدوین استانداردهای حسابداری و حل و فصل مسایلی که ممکن است در این راه پیش آید، ملاک عمل قرار خواهد گرفت. علاوه بر مزیت فوق، وجود یک مجموعه از مفاهیم نظری، به تعیین حدود قضاوت حرفه‌ای در تهیه صورت‌های مالی و محدود کردن رویه‌های حسابداری به منظور افزایش قابل مقایسه بودن اطلاعات مالی کمک خواهد کرد. لازم به ذکر است که مفاهیم گزارشگری مالی یک استاندارد حسابداری نبوده و از این رو برای مسایل خاص مربوط به اندازه‌گیری یا افشا، استاندارد تعیین نمی‌کند. در موارد محدودی ممکن است بنا به ملاحظات عملی بین مفاهیم نظری گزارشگری مالی و یک استاندارد حسابداری سازگاری کامل وجود نداشته باشد. در چنین حالاتی الزامات استاندارد حسابداری بر الزامات مفاهیم نظری گزارشگری مالی برتری خواهد داشت."

تعریف شده است: "ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره **وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی** واحد تجاری که برای طیفی گسترده از **استفاده‌کنندگان صورتهای مالی** در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد. صورتهای مالی همچنین نتایج **وظیفه مباشرت مدیریت** یا حسابدهی آنها را در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته منعکس می‌کند." در ادامه به بررسی عناصر اصلی این تعریف می‌پردازیم.

استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و نیازهای اطلاعاتی آنان

استفاده‌کنندگان صورتهای مالی به اشخاصی اطلاق می‌شود که جهت رفع نیازهای اطلاعاتی متفاوت خود از صورتهای مالی استفاده می‌کنند. فرض بر این است که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از دانش نسبی برای استفاده از صورتهای مالی برخوردارند و از این اطلاعات در تصمیمات مرتبط با تخصیص منابع استفاده می‌کنند.

استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، طیفی گسترده هستند که تأمین نیازهای اطلاعاتی خاص آنها از طریق صورتهای مالی ناممکن است و بنابراین تأکید بر نیازهای مشترک است. بالاخص همه استفاده‌کنندگان به نوعی به وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری علاقه‌مند هستند. اعتقاد بر این است هرگاه صورتهای مالی معطوف به تأمین نیازهای اطلاعاتی **سرمایه‌گذاران** باشد اکثر نیازهای سایر استفاده‌کنندگان را نیز در حد توان برآورده می‌کند. سرمایه‌گذاران به عنوان تأمین‌کنندگان سرمایه متضمن ریسک واحد تجاری و مشاورین آنان علاقه‌مند به اطلاعاتی در مورد ریسک ذاتی و بازده سرمایه‌گذاری‌های خود می‌باشند. اینان به اطلاعاتی نیاز دارند که براساس آن بتوانند در مورد خرید، نگهداری یا فروش سهام تصمیم‌گیری کنند و عملکرد مدیریت واحد تجاری و توان واحد تجاری را جهت پرداخت سود سهام مورد ارزیابی قرار دهند. **اعطاکنندگان تسهیلات مالی، تأمین‌کنندگان کالا و خدمات و سایر بستانکاران، مشتریان، کارکنان واحد تجاری، دولت و سایر استفاده‌کنندگان** (نظیر بورس اوراق بهادار، کارگزاران بورس، تحلیل‌گران مالی، پژوهشگران و...) از دیگر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی هستند.

وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی

اتخاذ تصمیمات اقتصادی توسط استفاده‌کنندگان صورتهای مالی مستلزم ارزیابی توان واحد تجاری جهت ایجاد وجه نقد و زمان قطعیت ایجاد آن است. ارزیابی توان ایجاد وجه نقد از طریق تمرکز بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی واحد تجاری و استفاده از آنها در پیش‌بینی جریان‌های نقدی مورد انتظار و سنجش انعطاف‌پذیری مالی، تسهیل می‌گردد.

وضعیت مالی یک واحد تجاری در برگیرنده منابع اقتصادی تحت کنترل آن، ساختار مالی آن، میزان نقدینگی و

توان بازپرداخت بدهیها و ظرفیت سازگاری آن با تغییرات محیط عملیاتی است. اطلاعات درباره وضعیت مالی در ترازنامه ارائه می‌شود. **عملکرد مالی** واحد تجاری در برگیرنده بازده حاصل از منابع تحت کنترل واحد تجاری است. اطلاعات درباره عملکرد مالی در صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع ارائه می‌شود. اطلاعات در مورد جریانهای نقدی در صورت جریان وجه نقد ارائه می‌شود. این اطلاعات از جنبه‌ای دیگر عملکرد مالی واحد تجاری را از طریق انعکاس مبالغ و منابع اصلی جریانهای ورودی و خروجی وجه نقد به نمایش می‌گذارد. **انعطاف‌پذیری مالی** عبارت از توانایی واحد تجاری مبنی بر اقدام مؤثر جهت تغییر میزان و زمان جریانهای نقدی آن می‌باشد به گونه‌ای که واحد تجاری بتواند در قبال رویدادها و فرصتهای غیرمنتظره واکنش نشان دهد. مجموعه صورتهای مالی، اطلاعاتی را که جهت ارزیابی انعطاف‌پذیری واحد تجاری مفید است منعکس می‌کند.

ارائه اطلاعات در رابطه با نقش مباشرتی مدیریت

هرچند نیاز به اطلاعات در تصمیمات سرمایه‌گذاری و سایر تصمیمات مشابه، هسته اصلی صورتهای مالی را تشکیل می‌دهد، صورتهای مالی نقشی دیگر را نیز بر عهده دارد. نیاز به نظارت و ارزیابی نقش مباشرتی مدیریت در قبال منابع شرکت، از طریق صورتهای مالی برآورده می‌شود، زیرا ارزیابی مدیریت و تصمیم‌گیری‌های مدیریتی متقابلاً به هم وابسته‌اند.

در هر دو نقش - یعنی ارائه اطلاعات برای سرمایه‌گذاران و ارائه اطلاعات در رابطه با نقش مباشرتی مدیریت - حسابداری مالی به ارائه و گزارش اطلاعات مرتبط با عملکرد گذشته یک واحد تجاری می‌پردازد. در این رابطه، استفاده کنندگان از این اطلاعات می‌توانند به مقایسه انتظارات خود در رابطه با عملکرد واحد تجاری و عملکرد گزارش شده توسط واحد تجاری بپردازند. رضایت یا عدم رضایت آنها مبنایی برای تصمیمات تخصیص منابع آنها می‌باشد. حال در این بین، مسأله حیاتی، تعیین خصوصیات است که اطلاعات مالی را مفید می‌نمایند که در قسمت بعد به این خصوصیات می‌پردازیم.

خصوصیات کیفی اطلاعات مالی

خصوصیات کیفی اطلاعات مالی در انتخاب راهکاری از بین راهکارهای مختلف حسابداری و گزارشگری به کمکمان می‌شتابند. برای ذکر نمونه‌هایی از این راهکارها می‌توان از روشهای مختلف استهلاك، روشهای مختلف ارزیابی کالا، و روشهای مختلف افشا یاد کرد. از این خصوصیات کیفی می‌توان برای یافتن پاسخی برای این سوال که چه نوع اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌گیری مفید خواهند بود، یاری گرفت.

به طور کلی خصوصیات کیفی به خصوصیات اطلاعاتی اطلاق می‌شود که موجب می‌گردد اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی برای استفاده کنندگان در راستای وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود. برخی خصوصیات کیفی به **محتوای مندرج در صورتهای مالی** و برخی دیگر به **چگونگی ارائه این اطلاعات** مربوط می‌شود.

خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات، **مربوط بودن و قابل اتکا (اعتماد) بودن** است. اطلاعات برای مفید بودن باید مربوط و قابل اتکا باشد. مربوط بودن، قابلیت اتکا و اجزای آنها در ادامه مورد بحث قرار می‌گیرد.

مربوط بودن

اطلاعاتی مربوط تلقی می‌شود که بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال یا آینده، تأیید و یا تصحیح ارزیابیهای گذشته آنها مؤثر واقع شود. به بیان دیگر می‌توان گفت اطلاعات برای تصمیم گیرنده‌ای که قبلاً آن اطلاعات را در اختیار نداشته، سبب ایجاد تفاوت می‌شود. با این وجود، مربوط بودن اطلاعات به این معنا نیست که تصمیم قبلی باید تغییر کند یا اینکه فعالیتهایی که قبلاً انجام شده، اصلاح شود. چنانچه شخصی به جای فروش یک سرمایه‌گذاری قصد نگهداری آن را داشته باشد، اطلاعاتی که تصمیم به نگهداری و عدم فروش سرمایه‌گذاری را تشویق می‌کند، مربوط محسوب می‌شود. به همین ترتیب، اطلاعاتی که تصمیم فروش سرمایه‌گذاری و عدم نگهداری آن را تشویق می‌کند نیز مربوط تلقی می‌شود.

با استفاده از دو ضابطه کیفی زیر می‌توان مربوط بودن را ارزیابی نمود:

۱. ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی (بازخورد). اطلاعات مربوط یا دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و یا حایز

ارزش تأییدکنندگی است. اطلاعات می‌تواند از طریق ارتقا توانایی تصمیم‌گیرنده در پیش‌بینی نتایج رویدادهای گذشته یا حال، بر تصمیم اثر داشته باشد که در این صورت اطلاعات، دارای **ارزش پیش‌بینی‌کنندگی** است. مثلاً اگر آسیب دیدگی ستاره تیم ملی فوتبال به احتمال باخت این تیم کمک کند، خبر آسیب دیدگی وی دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی است. همچنین اطلاعات می‌تواند از طریق تأیید یا اصلاح انتظارات قبلی تصمیم‌گیرنده، بر یک تصمیم اثرگذار باشد که در این صورت خواهیم گفت اطلاعات دارای ارزش تأییدکنندگی است. برای مثال، اگر آگاهی از این موضوع که بلیط‌های بازی بعدی تیم ملی (قبل از اینکه شما توانسته باشید برای خود بلیط تهیه نمایید) پیش‌فروش شده است، باعث گردد شما برنامه خود مبنی بر رفتن به ورزشگاه برای تماشای مسابقه را تغییر دهید، اطلاعات مربوط به فروش بلیط دارای ارزش تأییدکنندگی خواهد بود.

نقش‌های پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی اطلاعات با هم در ارتباط هستند. به طور مثال، اطلاعات در مورد سطح و ساختار فعلی داراییهای واحد تجاری، برای استفاده‌کنندگانی که سعی دارند توان واحد تجاری را در استفاده از فرصتها و واکنش به شرایط نامطلوب پیش‌بینی کنند، دارای ارزش است. همین اطلاعات دارای نقش تأییدکنندگی در مورد پیش‌بینی‌های گذشته مثلاً درباره ساختار واحد تجاری و ماحصل عملیات می‌باشد. اطلاعات در مورد وضعیت مالی و عملکرد مالی گذشته اغلب برای پیش‌بینی وضعیت مالی و عملکرد مالی آتی و سایر موضوعات مورد علاقه مستقیم استفاده‌کنندگان از قبیل پرداخت سود سهام و دستمزد، تغییرات در ارزش اوراق بهادار و توانایی واحد تجاری جهت ایفاء تعهدات خود در سررسید، مورد استفاده قرار گیرد. برای اینکه اطلاعات دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی باشد نیازی نیست در قالب یک پیش‌بینی صریح ارائه شود. با این وجود توان پیش‌بینی براساس صورتهای مالی تحت تأثیر نحوه نمایش اطلاعات در مورد معاملات و سایر رویدادهای گذشته ارتقا می‌یابد. به طور مثال هرگاه اقلام غیرمعمول، غیرعادی و غیرتکراری درآمد یا هزینه جداگانه افشا شود، ارزش پیش‌بینی‌کنندگی صورتهای عملکرد مالی افزایش می‌یابد.

۲. انتخاب خاصه. برای ارائه اقلام در صورتهای مالی باید خاصه قلم مورد ارائه انتخاب شود. صورتهای مالی تنها می‌توانند آن خاصه‌هایی را ارائه کند که برحسب واحد پول قابل بیان است. چندین خاصه پولی (از قبیل بهای تمام شده تاریخی، بهای جایگزینی یا خالص ارزش فروش) وجود دارد که می‌توان در صورتهای مالی ارائه کرد. انتخاب خاصه‌ای که قرار است در صورتهای مالی گزارش شود باید مبتنی بر مربوط بودن آن به تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان باشد. اطلاعات در مورد سایر خاصه‌ها از جمله خاصه‌های غیرقابل بیان به پول از قبیل مقادیر و سررسیدها را می‌توان با شرح اقلام در صورتهای مالی یا یادداشتهای توضیحی به استفاده‌کننده انتقال داد.

قابل اتکا (اعتماد) بودن

اطلاعاتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه‌ی بااهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند. با استفاده از چهار ضابطه کیفی زیر می‌توان قابل اتکا بودن را ارزیابی نمود:

۱. بیان صادقانه. اطلاعات باید اثر معاملات و سایر رویدادهایی را که ادعا می‌کند بیانگر آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیانگر آن باشد به طور صادقانه بیان کند. بدین ترتیب مثلاً ترازنامه باید بیانگر صادقانه آثار معاملات و سایر رویدادهایی باشد که منجر به عناصری در ترازنامه شوند که معیارهای شناخت را احراز کرده باشند.

رجحان محتوا بر شکل. اگر قرار است اطلاعات بیانگر صادقانه معاملات و سایر رویدادهایی که مدعی بیان آنهاست باشد، لازم است این اطلاعات براساس محتوا و واقعیت اقتصادی و نه صرفاً شکل قانونی آنها به حساب گرفته شود. محتوای معاملات و سایر رویدادها همواره با شکل قانونی آنها سازگار نیست. هر چند اثرات قانونی یک معامله خود بخشی از محتوا و اثر تجاری آن است، این اثرات بایستی در چارچوب کلیت معامله از جمله هرگونه معاملات مرتبط، مورد تفسیر قرار گیرد. به طور مثال یک واحد تجاری ممکن است مالکیت قانونی یک کالا را به شخص دیگری واگذار کند. لیکن هرگاه به شرایط معامله از یک دیدگاه کلی نگریسته شود، ممکن است این مطلب آشکار شود که ترتیباتی وجود داشته است که از ادامه دسترسی واحد تجاری به منافع اقتصادی آنی کالا اطمینان حاصل شود (مثل معاملات فروش کالا با شرط خرید مجدد). در چنین شرایطی گزارش معامله به عنوان یک معامله فروش از لحاظ مقاصد گزارشگری، بیان صادقانه معامله انجام شده نمی‌باشد. از مصادیق دیگر مفهوم رجحان محتوا بر شکل می‌توان به تلقی مورد اجاره به عنوان دارایی توسط اجاره‌کننده در اجاره‌های سرمایه‌ای، استفاده از روش ارزش ویژه در مورد سرمایه‌گذاری در شرکت‌های وابسته، تلفیق صورتهای مالی شرکت اصلی با شرکتهای فرعی و... اشاره کرد.

۲. بی طرفی. اطلاعات مندرج در صورتهای مالی باید بی طرفانه یعنی عاری از تمایلات جانبدارانه باشد. چنانچه انتخاب و یا ارائه این اطلاعات به گونه‌ای باشد که بر تصمیم‌گیری یا قضاوت در جهت نیل به نتیجه‌ای از قبل تعیین شده، اثرگذارد، صورتهای مالی بی طرف نمی‌باشد. بر این اساس اطلاعات مالی نباید از دستیابی به یک هدف اقتصادی خاص، از قبیل افزایش (یا کاهش) سود شرکت، جانبداری کند. عاری بودن از این گونه جانبداریها (به عبارت دیگر، بی طرفی) یکی از خصوصیات مهم اطلاعات قابل اتکا تلقی می‌شود.

۳. احتیاط. ابهامات حاکم بر محیط اقتصادی و عدم امکان پیش‌بینی قطعی آینده ایجاب می‌کند در تهیه اطلاعات مالی احتیاط شود. احتیاط عبارت است از کاربرد درجه‌ای از مراقبت که در اعمال قضاوت برای انجام برآورد در شرایط ابهام مورد نیاز است به گونه‌ای که درآمدها یا داراییها بیش از واقع و هزینه‌ها یا بدهیها کمتر از واقع ارائه نشود. اعمال احتیاط نباید منجر به ایجاد اندوخته‌های پنهانی یا ذخایر غیرضروری گردد یا داراییها و درآمدها را عمده‌تر از واقع و بدهیها و هزینه‌ها را عمده‌تر از واقع نشان دهد زیرا این امر موجب نقض بی طرفی است و به قابلیت اتکای اطلاعات مالی ضربه می‌زند.

۴. کامل بودن. اطلاعات مندرج در صورتهای مالی باید با توجه به کیفیت اهمیت و ملاحظات مربوط به فزونی منافع بر هزینه تهیه و ارائه آن، کامل باشد. حذف بخشی از اطلاعات ممکن است باعث شود اطلاعات نادرست یا گمراه کننده شود و از این رو قابل اتکا نباشد و از مربوط بودن آن کاسته شود.

خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با ارائه اطلاعات، **قابل مقایسه بودن** و **قابل فهم بودن** است. حتی اگر اطلاعات مربوط و قابل اتکا باشد، مفید بودن آن در صورت قابل مقایسه نبودن و قابل فهم نبودن دچار محدودیت خواهد بود. خصوصیات کیفی قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن، به مفید بودن اطلاعات می‌افزاید. در ادامه به بحث پیرامون این خصوصیات کیفی و عناصر آنها خواهیم پرداخت.

قابل مقایسه بودن

استفاده‌کنندگان صورتهای مالی باید بتوانند صورتهای مالی واحد تجاری را طی زمان جهت تشخیص روند تغییرات در وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مقایسه نمایند. استفاده‌کنندگان همچنین باید بتوانند صورتهای مالی واحدهای تجاری مختلف را مقایسه کنند تا وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی آنها را نسبت به یکدیگر بسنجند. بدین ترتیب ضرورت دارد آثار معاملات و سایر رویدادهای مشابه در داخل واحد تجاری و در طول زمان برای آن واحد تجاری با ثبات رویه اندازه‌گیری و ارائه شود و بین واحدهای تجاری مختلف نیز هماهنگی رویه در باب اندازه‌گیری و ارائه موضوعات مشابه رعایت گردد.

قابلیت مقایسه بین واحدهای تجاری زمانی حاصل می‌شود که شرکتها از رویه‌های حسابداری مشابه برای شرایط اقتصادی مشابه استفاده کنند. بنابراین رعایت اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری موجب می‌گردد قابلیت مقایسه صورتهای مالی فراهم آید. برای دستیابی به قابل مقایسه بودن دو خصوصیت زیر لازم است:

۱. ثبات رویه. قابل مقایسه بودن مستلزم این امر است که اندازه‌گیری و ارائه اثرات مالی معاملات و سایر رویدادهای مشابه در هر دوره حسابداری و از یک دوره به دوره بعد با ثبات رویه انجام گیرد و همچنین هماهنگی رویه توسط واحدهای تجاری مختلف حفظ شود. برای مثال، استفاده مستمر ایران خودرو از روش فایفو، قابلیت مقایسه بین ادوار مالی را افزایش می‌دهد.

ثبات رویه، به این معنا نیست که واحد تجاری هرگز نتواند در رویه‌های حسابداری خود تغییری دهد، مثلاً قادر نباشد روش حسابداری موجودی کالای خود را از فایفو به میانگین تغییر دهد. شاید تغییر در شرایط اقتصادی لزوم تغییر در رویه‌های حسابداری را ایجاد نماید. واحد تجاری باید توانایی توجیه برتری رویه حسابداری جدید بر رویه قبلی را با توجه به تغییر در شرایط اقتصادی، داشته باشد.

۲. افشائیات. یکی از پیش شرطهای قابل مقایسه بودن، افشای رویه‌های حسابداری بکار رفته در تهیه صورتهای مالی و همچنین افشای هرگونه تغییرات در آن رویه‌ها و اثرات چنین تغییراتی می‌باشد.

قابل فهم بودن

یک خصوصیت کیفی مهم اطلاعات مندرج در صورتهای مالی این است که به آسانی برای استفاده کنندگان قابل درک باشد. قابل فهم بودن به این معناست که اگر قرار است اطلاعات در تصمیم‌گیری، مفید واقع شود، استفاده کننده باید قادر به درک و فهم آن باشد. قابل فهم بودن یک کیفیت خاص (مربوط به) استفاده کننده است. اطلاعات ارائه شده بسته به اینکه چه تصمیمی اتخاذ می‌شود و اینکه یک استفاده کننده نوعی به چه نحوی آن را درک می‌کند، ممکن است برای یک استفاده کننده مفید، ولی برای دیگری مفید نباشد. قابل فهم بودن متشکل از دو عامل زیر می‌باشد:

۱. ادغام و طبقه‌بندی اطلاعات. برای اینکه ارائه اطلاعات مالی قابل فهم باشد لازم است اقلام به نحوی مناسب در یکدیگر ادغام و طبقه‌بندی شود. معاملات و سایر رویدادهای متعدد و متنوعی که بر یک واحد تجاری اثر می‌گذارد در قالب کلمات و اعداد نسبتاً محدودی در صورتهای مالی ارائه می‌شود. این امر مستلزم فرآیند **ادغام** که متضمن عمل تفسیر و ساده‌سازی اطلاعات است، می‌باشد. برای تسهیل تجزیه و تحلیل، **طبقه‌بندی** اقلام در صورتهای مالی به نحوی انجام می‌شود که اقلام با ماهیت یا نقش مشابه با هم نمایش یابند و از اقلام غیرمشابه تمیز داده شوند. برای مثال، انواع مختلف داراییهای ثابت مشهود در کنار یکدیگر نشان داده می‌شود.

۲. توان استفاده کننده. صورتهای مالی برای رفع نیازهای استفاده کنندگان مختلفی که از درجات مختلف آگاهی از فعالیتهای تجاری و اقتصادی و نحوه حسابداری دارند، تهیه می‌شود. با این وجود اطلاعات مالی عموماً براساس این فرض که استفاده کنندگان از آگاهی معقولی در مورد فعالیتهای تجاری و اقتصادی و نحوه حسابداری برخوردارند و اینکه مایل به مطالعه اطلاعات با تلاش معقولی هستند، تهیه می‌شود. در عین حال، اطلاعات پیچیده‌ای که جهت رفع نیازهای تصمیم‌گیری اقتصادی، مربوط تلقی می‌شود نباید به بهانه مشکل بودن درک آن توسط برخی استفاده کنندگان از صورتهای مالی حذف شود، گرچه این گونه اطلاعات نیز باید در حد امکان به گونه‌ای ساده ارائه شود. شاید برای افزایش توان استفاده کننده از اطلاعات مالی، تلاشهایی نظیر آموزشهای اضافی نیاز باشد.

کیفیت اهمیت

اهمیت یک کیفیت آستانه‌ای است. اهمیت به جای اینکه یک خصوصیت کیفی اصلی لازم برای اطلاعات باشد یک نقطه انقطاع است و باید قبل از سایر خصوصیات کیفی اطلاعات مورد توجه قرار گیرد. اگر اطلاعات با اهمیت نباشد نیازی به بررسی بیشتر آن نیست. اطلاعات هنگامی با اهمیت تلقی می‌شود که احتمال رود تأثیر مهمی بر تصمیم استفاده کننده داشته باشد. **اهمیت**، دلالت بر این دارد تنها هنگامی که حسابداری و گزارشگری اقلام با اهمیت در

میان است، باید دقیقاً از اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری پیروی شود. در غیاب اهمیت، برخورد اقتضایی و صرفه جویانه با اقلام ضرورت پیدا می‌کند. برای مثال، هزینه کردن اقلام دارای عمر طولانی که بهای تمام شده بسیار ناچیز و بی اهمیت دارند، نظیر یک سطل زباله فلزی یا یک مداد تراش فلزی، در بسیاری موارد قابل قبول خواهد بود. اهمیت از آنجا که بستگی به (۱) مبلغ ریالی نسبی مورد مد نظر، (۲) ماهیت آن مورد، و (۳) تلفیق مبلغ ریالی و ماهیت مورد بحث دارد، مفهومی اغفال کننده تلقی می‌گردد. برای مثال، در شرکت نفت پارس، تصمیم ثبت خرید یک سطل زباله فلزی ۲۰,۰۰۰ ریالی در قالب هزینه به جای یک دارایی، بر بی اهمیت بودن مبلغ ریالی ۲۰,۰۰۰ ریال در مقایسه با کل داراییهای نفت پارس دلالت دارد. از سوی دیگر، تصمیم افشای یک وام ناچیز به یکی از مدیران ارشد شرکت در صورتهای مالی آن شرکت، احتمالاً بر ماهیت مبادله دلالت می‌کند تا مبلغ ریالی آن.

اهمیت یک قلم باید در رابطه با سایر اقلام مورد نظر قرار گیرد. برای مثال کسری یک الوار دو میلیون ریالی در انبار شرکت چوبیان ممکن است نه از نظر ریالی با اهمیت باشد و نه از نظر ماهیت. اما اگر این مبلغ ریالی کسری در جای دیگری مثل دایره برش، دایره مونتاژ، یا سایر دوایر اتفاق می‌افتاد ممکن بود با اهمیت قلمداد گردد. نهایتاً اینکه، آستانه اهمیت ممکن است از شرکتی به شرکت دیگر متفاوت باشد. یک زیان ۷ میلیون تومانی حاصل از رأی دادگاه برای بسیاری از شرکتها با اهمیت قلمداد می‌گردد ولی برای شرکت بزرگی چون ایران خودرو ممکن است با اهمیت نباشد. به علت اینکه قضاوت‌های اهمیت اغلب با عوامل ویژه‌ای در یک وضعیت خاص سر و کار پیدا می‌کند، نهادهای استاندارد گذار در سراسر دنیا تاکنون قادر نبوده‌اند مجموعه‌ای از رهنمودهای عمومی برای اهمیت را در اختیار گذارند.

محدودیت‌های حاکم بر خصوصیات کیفی اطلاعات مالی

به ندرت می‌توان اطلاعاتی تهیه کرد که کاملاً مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهم باشد. برخی از موثرترین محدودیتها به شرح زیر می‌باشد:

۱. **موازنه بین خصوصیات کیفی.** یکی از محدودیتها این است که اغلب نوعی موازنه یا مصالحه بین خصوصیات کیفی ضرورت دارد. به طور مثال اطلاعاتی که قابل اتکاتر است اغلب از درجه مربوط بودن کمتری برخوردار است و به عکس. گاهی اوقات، برای افزایش یک خصوصیت کیفی، باید به ناچار درجاتی از خصوصیت دیگر را فدا کرد. برای مثال امکان شمول پیش‌بینی مدیریت در گزارشهای سالانه، باعث ارائه اطلاعات مربوط خواهد شد، اما همین برآوردهای شخصی از عدم قابلیت اتکای چشمگیری برخوردار است و یا شاید به منظور افزایش خصوصیت کیفی مربوط بودن، شرکت دست به تغییرات حسابداری بزند که همین امر می‌تواند باعث نقض ثبات

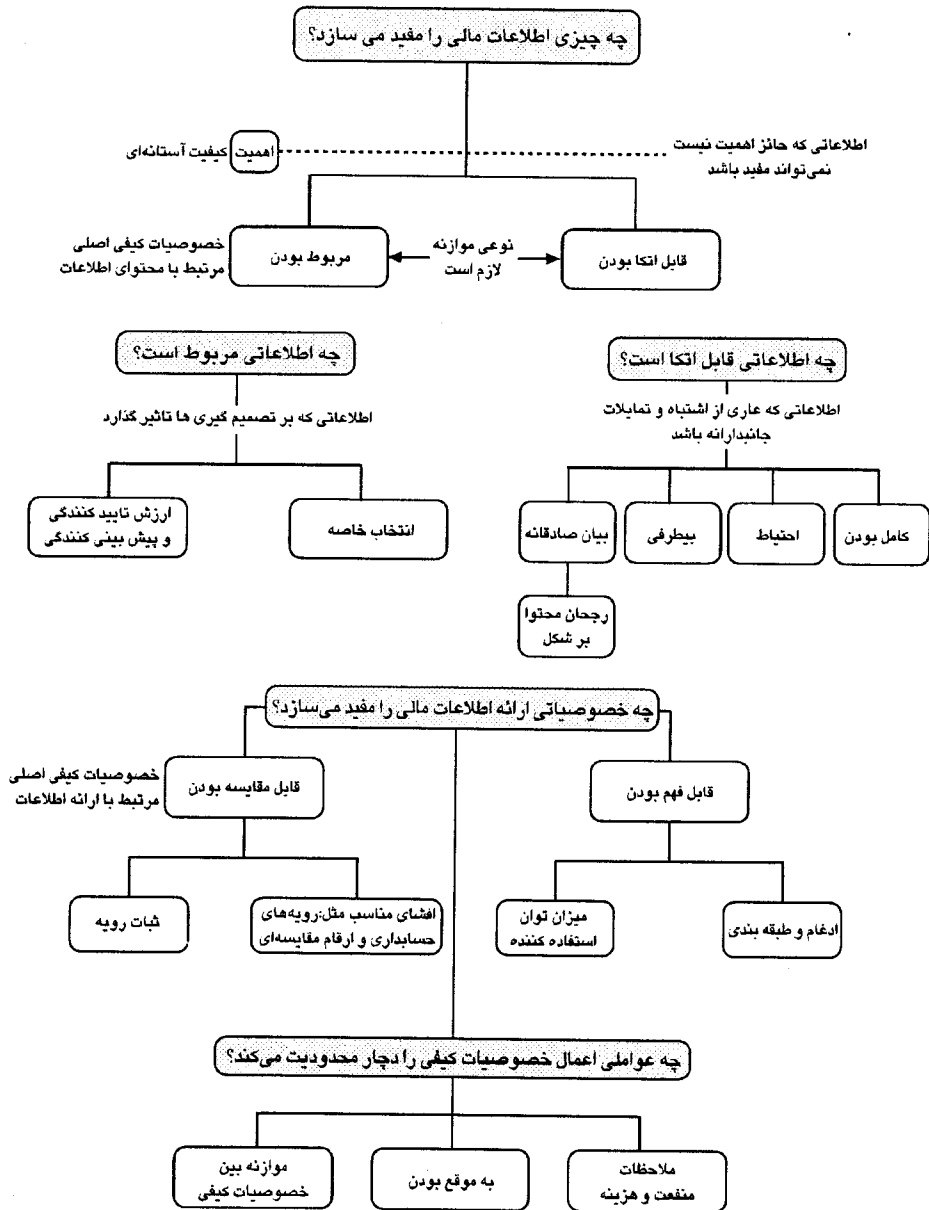
رویه شود. به عنوان مثال دیگر می توان به این موضوع اشاره کرد که اطلاعات مرتبط با ارزشهای جاری داراییهای شرکت احتمالاً مربوطتر از بهای تمام شده تاریخی آن داراییها می باشد، اما اطلاعات بهای تمام شده تاریخی داراییهای موصوف، احتمالاً قابل اتکاتر از اطلاعات ارزش جاری است.

به هر حال هدف، دستیابی به نوعی توازن بین انواع خصوصیات به منظور پاسخگویی به اهداف صورتهای مالی است. اهمیت نسبی خصوصیتهای کیفی در موارد مختلف امری قضاوتی است. مثال دیگری از تضاد بالقوه بین خصوصیات کیفی، تضاد بین "بی طرفی" و "احتیاط" است. برای عاری بودن از تمایلات جانبدارانه، احتیاط را نباید به عنوان یک انحراف سیستماتیک در اندازه گیری تعبیر کرد، بلکه احتیاط را باید نوعی طرز فکر تعبیر کرد که ارزیابی دقیقی ابهامات و توجه هوشیارانه به خطرات احتمالی را می طلبد. حالت مطلوب این است که میزان تردید ناشی از برخورد محافظه کارانه، کاملاً با تمایل به خوش بینی بیش از حد جبران شود.

۲. به موقع بودن. هرگاه تأخیری نابجا در گزارش اطلاعات رخ دهد، اطلاعات ممکن است خصوصیت مربوط بودن خود را از دست بدهد. ممکن است لازم شود مدیریت نوعی موازنه بین مزیت های نسبی "گزارشگری به موقع" و "ارائه اطلاعات قابل اتکا" برقرار کند. برای ارائه به موقع اطلاعات، اغلب ممکن است لازم شود قبل از مشخص شدن همه جنبه های یک معامله یا رویداد، اطلاعات موجود گزارش شود که این از قابلیت اتکای آن می کاهد. برای مثال، هر چند صورتهای مالی میان دوره ای (مثلاً سه ماهه) از قابلیت اتکای کمتری نسبت به صورتهای مالی سالانه برخوردار است (به سبب برآورد بیشتری که در صورتهای مالی میان دوره ای صورت می گیرد)، اما از ضریب به موقع بودن بیشتری برخوردار است. از این رو اغلب استفاده کنندگان، خواهان صورتهای مالی میان دوره ای هستند. نکته قابل توجه، رابطه بین به موقع بودن با فرض دوره مالی و گزارشگری دوره ای است. نیاز به اطلاعات مالی به موقع، یکی از دلایل اصلی تقسیم فعالیتهای اقتصادی یک واحد تجاری به دوره های زمانی ساختگی برای اهداف گزارشگری مالی می باشد.

۳. منفعت و هزینه. از آنجا که تهیه اطلاعات حسابداری بدون هزینه نیست، افرادی که به تدوین استانداردهای حسابداری می پردازند باید این موضوع را مد نظر داشته باشند که منافع اطلاعاتی حاصل از افشای حسابداری خاص باید بیشتر از هزینه های آن باشد.

از آنجا که تعیین و مقایسه منافع و مزایای یک کالای عمومی (منظور، اطلاعات حسابداری) دشوار است، کاربرد قاعده "فزونی منابع بر هزینه" در مورد مساله انتخاب از میان رویه های مختلف حسابداری و گزارشگری در بهترین حالت، بسیار ذهنی می باشد. با وجود این، تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری و نیز تهیه کنندگان استفاده کنندگان صورتهای مالی باید از این محدودیت آگاه باشند. خصوصیات کیفی اطلاعات مالی در شکل ۱ - ۲ خلاصه شده است.



عناصر صورتهای مالی

عناصر صورتهای مالی، یعنی طبقات کلی ارقام تشکیل دهنده صورتهای مالی، سنگهایی هستند که با آنها صورتهای مالی ساخته می‌شوند. این عناصر اصلی — **داراییها، بدهیها، حقوق صاحبان سرمایه، درآمدها، هزینه‌ها، آورده صاحبان سرمایه و ستانده صاحبان سرمایه** — معرف منابع اقتصادی یک واحد تجاری؛ ادعاهای علیه یا علاقایی نسبت به آن منابع؛ و آثار مالی مبادلات یا سایر رویدادهای اقتصادی که موجب تغییر در آن منابع اقتصادی یا ادعاهای علیه آنها شده‌اند، می‌باشند.

داراییها

دارایی 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.

بدهیها

بدهی عبارت از تعهد انتقال منافع اقتصادی توسط واحد تجاری ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته است. در واقع **بدهیها** به عنوان اختصاص احتمالی آتی منافع اقتصادی که در نتیجه تعهدات فعلی شخصیت حسابداری در رابطه با انتقال داراییها یا ارائه خدمات به سایر شخصیتها در آینده، که در نتیجه مبادلات یا رویدادهای گذشته ایجاد شده است، تعریف می‌گردند.

حقوق مالکانه (حقوق صاحبان سرمایه)

حقوق مالکانه یا خالص داراییها، حق مالی (منافع) باقیمانده در داراییهای یک واحد تجاری پس از کسر کل بدهیها از کل داراییها است. به علت اینکه حقوق مالکانه، یک حق باقیمانده است، نمی‌توان آن را مستقل از داراییها و بدهیها اندازه‌گیری نمود. رابطه بین داراییها، بدهیها و حقوق مالکانه، مبنایی است برای **معادله حسابداری**:

$$\text{حقوق مالکانه} = \text{بدهیها} + \text{داراییها}$$

که با تغییر محل عناصر تشکیل دهنده معادله حسابداری خواهیم داشت:

$$\text{بدهیها} - \text{داراییها} = \text{حقوق مالکانه}$$

حقوق مالکانه را **حقوق صاحبان سهام** یا **سرمایه** نیز می‌نامند.

درآمدها و هزینه‌ها

صورت‌های مالی بین تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه ناشی از معاملات با صاحبان سرمایه (به عنوان صاحب سرمایه) و دیگر تغییرات حقوق صاحبان سرمایه تمایز قایل می‌شود. تغییرات اخیر، **درآمد** و **هزینه** نامیده می‌شود که تعریف آنها به شرح زیر است:

درآمد: افزایش در حقوق صاحبان سرمایه به جز مواردی که به آورده صاحبان سرمایه مربوط می‌شود.

هزینه: کاهش در حقوق صاحبان سرمایه به جز مواردی که به ستانده صاحبان سرمایه مربوط می‌شود.

بر این اساس درآمد و هزینه واژه‌هایی کلی هستند که در برگیرنده همه تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه است مگر آن تغییراتی که مرتبط با آورده یا ستانده صاحبان سرمایه باشد. بنابراین درآمد دربرگیرنده درآمد ناشی از فعالیتهای اصلی و مستمر واحد تجاری (درآمد عملیاتی) و سایر انواع درآمد (نظیر درآمدهای غیرعملیاتی و سایر اقلام سود و زیان جامع) می‌باشد. به گونه‌ای مشابه، هزینه دربرگیرنده هزینه‌های تحمل شده ناشی از فعالیتهای اصلی و مستمر واحد تجاری (هزینه عملیاتی) و سایر انواع هزینه (نظیر هزینه‌های غیرعملیاتی و سایر اقلام سود و زیان جامع) می‌باشد.

درآمدهای عملیاتی

درآمدهای عملیاتی، جریانهای ورودی ادواری داراییها یا تسویه بدهیها، و یا ترکیبی از هر دو می‌باشند که در نتیجه تحویل یا تولید کالا، ارائه خدمات یا سایر فعالیتهای درآمدزا حاصل می‌شود و تشکیل دهنده عملیات اصلی یا عمده فعالیتهای یک واحد تجاری است.

هزینه‌های عملیاتی

هزینه‌های عملیاتی، مصرف ادواری داراییها و یا تحمل بدهیها و یا ترکیبی از هر دو می‌باشد که در نتیجه تحویل یا تولید کالا، ارائه خدمات یا سایر فعالیتهای درآمدزایی که فعالیتهای اصلی یا عمده واحد تجاری را تشکیل می‌دهند، به وقوع می‌پیوندند.

سود یا زیان عملیاتی

اختلاف بین درآمدها و هزینه‌های عملیاتی نشان دهنده سود یا زیان عملیاتی می‌باشد. نتیجه خالص فعالیتهای اصلی و مستمر، شاخصی است که توان واحد تجاری را از نظر سودآوری به نمایش می‌گذارد.

درآمدها و هزینه‌های غیر عملیاتی

درآمدهای غیر عملیاتی افزایش در حقوق مالکان یا خالص داراییها می‌باشند که در نتیجه مبادلات **فرعی (جانبی)** و یا اتفاقی واحد تجاری ایجاد می‌شوند. به بیان دیگر، درآمدهای غیر عملیاتی از آن دسته مبادلات و رویدادهای اقتصادی منتج می‌گردند که از درآمدهای عملیاتی، عملیات متوقف شده و سایر اقلام سود و زیان جامع ناشی نمی‌شود. **هزینه‌های غیر عملیاتی**، کاهش‌هایی در حقوق مالکان یا خالص داراییها هستند که در نتیجه مبادلات **فرعی (جانبی)** و یا اتفاقی واحد تجاری ایجاد می‌شوند. هزینه‌های غیر عملیاتی از آن دسته مبادلات و رویدادهای اقتصادی ناشی می‌گردند که از هزینه‌های عملیاتی، عملیات متوقف شده و سایر اقلام سود و زیان جامع ناشی نمی‌شوند.

سود یا زیان عملیات در حال تداوم (مستمر)

کلیه عملیات واحد تجاری به استثنای عملیات متوقف شده، عملیات در حال تداوم تلقی می‌شود. سود یا زیان عملیات در حال تداوم به دو بخش عملیاتی و غیر عملیاتی تقسیم می‌شود که پیش از این درباره آنها به تفصیل بحث کردیم:

هزینه‌های غیر عملیاتی - درآمدهای غیر عملیاتی + سود یا زیان عملیاتی = سود یا زیان عملیات در حال تداوم (مستمر)

عملیات متوقف شده

یک بخش از واحد تجاری است که واگذار یا برکنار شده یا به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، و الف. بیانگر یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است، ب. قسمتی از یک برنامه هماهنگ برای واگذاری یا برکناری یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است، و یا ج. یک واحد فرعی است که صرفاً به قصد فروش مجدد خریداری شده است. سود یا زیان حاصل از عملیات متوقف شده باید به طور جداگانه در متن صورت سود و زیان نمایش شود.

سود خالص یا زیان خالص

بر اساس استانداردهای حسابداری، **سود خالص یا زیان خالص** حاکی از تغییرات ادواری در حقوق مالکان (به عبارت دیگر، خالص داراییهای) یک واحد تجاری در نتیجه مبادلات یا سایر رویدادهای اقتصادی که

منجر به درآمدها و هزینه‌ها می‌شوند، می‌باشد. از این رو، سود خالص یا زیان خالص شامل تمام تغییرات صورت گرفته طی یک دوره در حقوق مالکان، به استثنای سرمایه‌گذاریهای مالکان و توزیع بین آنها و چند تغییر خاص دیگر در خالص داراییها، می‌باشد. از نظر ریاضی، سود خالص یا زیان خالص با استفاده از درآمدها و هزینه‌های عملیاتی و غیرعملیاتی به شکل زیر تعیین می‌شود:

سود یا زیان عملیات متوقف شده $\pm$ درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی $\pm$ سود یا زیان عملیاتی = سودخالص یا زیان خالص

سود (زیان) جامع

به تغییر در حقوق صاحبان سرمایه (خالص داراییهای) یک واحد تجاری در طی یک دوره که از مبادلات و سایر رویدادها و وضعیتهای حاصل از منابع غیرمالکانه ناشی می‌شود، سود (زیان) جامع اطلاق می‌شود. به بیان دیگر سود (زیان) جامع عبارت است از سود (زیان) خالص به علاوه (منهای) تمامی تغییرات دیگر در حقوق صاحبان سرمایه در طی دوره، به استثنای سرمایه‌گذاریهای مالکان و توزیع‌های بین آنها یعنی ستانده آنها به شکل سود سهام، دارایی در تصفیه، دریافت دارایی در بازخرید سهام توسط واحد تجاری^۱ و ...

با توجه به مراتب فوق، درآمدها و هزینه‌های تحقق نیافته ناشی از تغییرات ارزش آن دسته از داراییها و بدهیهای که اساساً به منظور قادر ساختن واحد تجاری به انجام عملیات نگهداری شده و به موجب استانداردهای حسابداری مربوطه، مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود (از قبیل درآمدها و هزینه‌های ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود)، تنها در صورت سود و زیان جامع گزارش می‌گردد. در مورد صورت سود و زیان جامع و اجزای تشکیل دهنده آن به تفصیل در فصل ۲ بحث خواهیم کرد.

آورده و ستانده صاحبان سرمایه

سرمایه‌گذاری مالکان (آورده مالکان) در واحد تجاری و توزیع بین مالکان (ستانده مالکان) را مبادلات مالکانه یا معاملات صاحبان سرمایه می‌نامند. انتشار سهام عادی شرکت به سرمایه‌گذاری مالکان منجر می‌شود. سود نقدی سهامی که توسط شرکت اعلام و به دارندگان سهام عادی پرداخت می‌شود، توزیعی است که بین مالکان صورت می‌گیرد. انتشار سهام و پرداخت سود نقدی سهام، هر دو، از مبادلات مالکانه محسوب می‌شوند.

آورده صاحبان سرمایه عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه ناشی از سرمایه‌گذاری در واحد

۱. بازخرید سهام براساس قانون تجارت ایران مجاز نیست.

تجاری جهت کسب یا افزایش حقوق مالکانه. **ستانده صاحبان سرمایه** نیز عبارت است از کاهش در حقوق صاحبان سرمایه ناشی از انتقال داراییها به صاحبان سرمایه یا ایجاد بدهی در قبال آنها به منظور کاهش حقوق مالکانه و یا توزیع سود.

نکته

در مبادلات مالکانه درآمد یا هزینه شناسایی نمی‌شود.

صورت‌های مالی اساسی و عناصر تشکیل دهنده آن

در تشریح اهداف گزارشگری مالی گفتیم گزارشگری مالی باید اطلاعاتی در رابطه وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری ارائه نماید. صورت‌های مالی ابزاری جهت دستیابی به این اهداف هستند. حال، مختصراً به توصیف محتویات چهار صورت مالی اساسی می‌پردازیم.

ترازنامه که آن را **صورت وضعیت مالی** نیز می‌نامند، داراییها، بدهیها و حقوق مالکانه یک واحد تجاری را در پایان هر دوره حسابداری گزارش می‌کند. **صورت سود و زیان؛** درآمدها و هزینه‌های عملیاتی و غیر عملیاتی و سود یا زیان عملیات متوقف شده و در نتیجه سود یا زیان خالص را گزارش می‌نماید. بنابراین، این صورت مالی، عایدات یک شرکت را طی یک دوره حسابداری خلاصه می‌کند. **صورت سود و زیان جامع**، شامل خلاصه‌ای از مبادلات تأثیرگذار بر حقوق مالکانه (به جز مبادلات مالکانه) طی یک دوره حسابداری می‌باشد. **صورت جریان وجوه نقد** به‌طور خلاصه، جریانهای نقدی ورودی و خروجی ناشی از فعالیتهای عملیاتی، بازده سرمایه‌گذاریها و سودپرداختی بابت تأمین مالی، مالیات بر درآمد، سرمایه‌گذاری و فعالیتهای تأمین مالی طی یک دوره حسابداری را دربر دارد. لازم به ذکر است که یادداشتهای توضیحی جزء لاینفک صورتهای مالی بوده و مجموعه کامل صورتهای مالی شامل (الف) صورتهای مالی اساسی (شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، و صورت جریان وجوه نقد) و (ب) یادداشتهای توضیحی است. صورتهای مالی اساسی، در فصل بعد به تفصیل تشریح خواهد شد.

اصول شناسایی (شناخت) و اندازه‌گیری برای عناصر صورتهای مالی

در قسمت قبل، عناصر صورتهای مالی را تعریف کردیم، به روابط بین آنها اشاره نمودیم، صورتهای مالی اساسی و عناصر تشکیل دهنده آن را معرفی کردیم و اینکه چگونه مبادلات و سایر رویدادهای اقتصادی بر این عناصر اثر می‌گذارند را مورد بحث قرار دادیم. اما سخنی از **زمان ثبت عناصر مورد نظر و یا نحوه اندازه‌گیری آنها** به میان نیامد. اصول شناسایی (شناخت) و اندازه‌گیری برای این عناصر، رهنمودی در رابطه با این موضوعات در اختیار

می‌گذارند. در این قسمت به شناسایی و اندازه‌گیری عناصر صورتهای مالی می‌پردازیم. آنچه از خاطرتان می‌گذرد در دو قسمت ارائه می‌گردد: (۱) بحث در مورد اصل بنیادینی که اساس شناسایی تمام عناصر صورتهای مالی قرار می‌گیرد و (۲) بحث در مورد اصولی که بیشتر به طور اخص اساس اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری قرار می‌گیرند. علاوه بر این، برخی اصول شناسایی و اندازه‌گیری را مورد بحث قرار می‌دهیم که بدیل‌هایی برای اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری هستند.

اصل بنیادین شناسایی (شناخت)

شناسایی عبارت است از فرآیند رسمی ثبت اثرات مالی یک مبادله یا رویداد اقتصادی دیگر و شمول آن اطلاعات در صورتهای مالی به عنوان یک دارایی، یک بدهی، یک درآمد، یک هزینه، یا نظیر آن. شناسایی هم شامل شناسایی اولیه (ثبت) یک قلم و هم شامل **تغییرات** متعاقب در مبلغ ثبت شده آن قلم می‌شود. با استناد به اصل بنیادین شناسایی، یک قلم که از یک مبادله یا رویداد اقتصادی دیگر ناشی می‌گردد در صورتی که ضوابط زیر را برآورده سازد، باید شناسایی شود (در صورتهای مالی گزارش گردد):

۱. قلم مورد نظر **تعریف** یک عنصر صورتهای مالی را در برگیرد.

۲. قلم مورد نظر دارای خاصه‌ای (صفتی) باشد که بتوان آن را به شکل قابل اتکایی در قالب ریال (واحد پولی)،

اندازه‌گیری نمود.

۳. شواهد کافی مبنی بر وقوع تغییر در یک عنصر صورتهای وجود داشته باشد. وجود شواهد، رافع ابهام است.

به عبارت دیگر، هر چه در مورد یک قلم، شواهد بیشتری وجود داشته باشد و هر چه کیفیت این شواهد بهتر

باشد، در مورد وجود، ماهیت و اندازه‌گیری آن قلم ابهام کمتری وجود خواهد داشت و آن قلم از اتکاپذیری

بیشتر برخوردار خواهد بود.

این سه ضابطه شناسایی در مورد **تمام** عناصر صورتهای مالی کاربرد دارند و مشمول محدودیت فزونی منافع بر هزینه‌ها قرار می‌گیرند. منافع مورد انتظار از شناسایی یک قلم باید از هزینه‌های مورد انتظار ارائه و استفاده از اطلاعات مورد نظر بیشتر باشد. علاوه بر این، فقدان اهمیت، برخورد اقتضایی را توجیه می‌کند. توجه کنید چگونه این سه ضابطه شناسایی پیشگفته، به همراه محدودیت فزونی منافع بر هزینه‌ها و آستانه اهمیت، خصوصیات کیفی و تعاریف عناصری که در بخشهای قبلی مورد بحث قرار گرفت را تکمیل کرده و به هم پیوند می‌دهند (این روابط در شکل ۱-۱ نشان داده شدند).

قبل از بحث پیرامون اصل‌های مشخص‌تری که اساس اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری قرار می‌گیرند،

باید بر ضابطه شماره ۲ شناسایی تعمق ورزیم، زیرا ممکن است روشن نباشد منظور از واژه "خاصه" یا "صفت" در ضابطه ۲ چیست. **خاصه** یا صفت به ویژگی یک قلم اطلاق می‌گردد. برای مثال، خاصه‌های یک دارایی شامل حجم آن، رنگ آن، و وزنش می‌باشد. استفاده کنندگان صورتهای مالی به خاصه‌های مالی نظیر بهای تمام شده تاریخی یا بهای جایگزینی جاری یک قلم علاقه‌مند هستند. گرچه ضابطه شماره ۲ اجازه می‌دهد هر خاصه‌ای گزارش شود، ولی خاصه منتخب باید به‌طور قابل اتکایی قابل اندازه‌گیری برحسب ریال باشد.

اصول و مفاهیم تعیین سود بر اساس اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری

حال، بعد از تشریح اصل بنیادین شناسایی و سه ضابطه آن، نوبت به بررسی اصول و مفاهیم خاصی که اساس اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری قرار می‌گیرند، می‌رسد. این اصول در بخش‌های فرعی زیر مورد بحث قرار می‌گیرند.

حسابداری تعهدی در مقایسه با حسابداری مبنای نقدی

حسابداری تعهدی به جای تمرکز محض بر دریافتها و پرداختهای نقدی، بر مبادلات و سایر رویدادهای اقتصادی که دارای پیامدهای نقدی هستند (بر جریانهای نقدی تأثیر می‌گذارند)، تمرکز و تأکید دارد. در حسابداری تعهدی، مبادلات و سایر رویدادهای اقتصادی در هنگام وقوع، ثبت می‌شوند، بدین معنی که درآمدها زمانی گزارش (شناسایی) می‌شوند که کسب شده و میزان و زمان درآمد را بتوان به‌طور معقول برآورد نمود. هزینه‌ها مطابق با اصل تطابق - که در همین فصل تشریح خواهد شد - گزارش و برای تعیین سود خالص از درآمد کسر می‌شوند. اما در **مبنای نقدی** درآمدها در زمان دریافت وجه نقد و هزینه‌ها در زمان پرداخت وجه نقد، گزارش می‌گردند.

نکته

تفاوت بین حسابداری تعهدی و حسابداری مبنای نقدی در زمان‌بندی سود خالص است.

اصل بهای تمام شده تاریخی

طبق **اصل بهای تمام شده تاریخی**، قیمت مبادله‌ای تعیین شده و یا بهای تمام شده متحمل در زمان وقوع مبادله، مبنایی برای ثبت اولیه داراییها و بدهیهاست. علت استفاده از این اصل برای ثبت اولیه این است که در اغلب موارد

بهای تمام شده بهترین برآورد از ارزش منصفانه یک دارایی یا یک بدهی می‌باشد.^۱ چنانچه در تاریخ تحصیل، بهای تمام شده‌ای تحمل نشود؛ مثلاً، چنانچه شرکتی از طریق صدور سهام خود تجهیزاتی را تحصیل نماید؛ قیمت تاریخی این معاوضه با مراجعه به ارزش منصفانه آنچه دریافت یا واگذار شده - هر کدام با شفافیت بیشتری قابل تعیین باشد - مشخص می‌شود.

بعد از تاریخ تحصیل یا معاوضه، استفاده مستمر از بهای تمام شده تاریخی منهای استهلاک (در صورت استهلاک‌پذیر بودن دارایی) اغلب منجر به گزارش اطلاعاتی می‌شود که مبتنی بر قیمت‌های تاریخ گذشته هستند. قیمت داراییها می‌تواند در نتیجه عواملی از قبیل تورم، تغییرات در عرضه و تقاضا، تکنولوژی، و سایر عوامل تغییر کند و از این رو ممکن است بهای تمام شده تاریخی برای اهداف تصمیم‌گیری، مربوط نباشد. طبق اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری، در برخی شرایط، چنانچه ارزش منصفانه یک دارایی کمتر از مبلغ دفتری دارایی باشد، مبلغ دفتری تا ارزش قابل بازیافت کاهش داده می‌شود اما ارزش یک دارایی تنها گاهی اوقات (نظیر تجدید ارزیابی داراییها) افزایش داده شده و به قیمتی بیش از بهای تمام شده تاریخی گزارش می‌شود. بسیاری از حسابداران عقیده دارند ارزش قابل اتکا بودن گزارشگری بهای تمام شده مبادله واقعی در صورتهای مالی، از معایب احتمالی نامربوط بودن آن اطلاعات تاریخی بیشتر است. به بیان دیگر، بسیاری از حسابداران ترجیح می‌دهند به منظور افزایش قابلیت اتکای اطلاعات گزارش شده، تا حدودی از مربوط بودن آن اطلاعات صرف‌نظر کنند. البته این قضاوت در محیط‌های مختلف حسابداری متفاوت بوده و به شدت عامل تورم در اقتصاد بستگی دارد.

مفهوم تحقق

مفهوم تحقق رهنمود دیگری اضافه بر سه ضابطه بنیادین شناسایی (معرفی شده در صفحات قبل) برای تعیین زمانی که **درآمدها** در صورت سود و زیان باید شناسایی و گزارش شوند، در اختیار می‌گذارد.

با استناد به مفهوم تحقق، درآمد باید زمانی در صورت سود و زیان شناسایی و گزارش شود که:

۱. مبلغ و زمان‌بندی درآمد به‌طور معقول قابل تعیین باشد، به بیان دیگر، درآمد تحقق یافته و یا قابل تحقق باشد.
۲. فرآیند کسب عایدات (کسب درآمد) کامل یا تقریباً کامل شده باشد، به این معنی که درآمد کسب شده باشد.

۱. از دیدگاه نظری، بهای تمام شده ارزش منصفانه یک دارایی در تاریخ تحصیل برابرند.

اصل تطابق

اصل تطابق به این معناست که درآمدهای ایجاد شده و هزینه‌های به‌وقوع پیوسته برای ایجاد این درآمدها باید هر دو در یک صورت سود و زیان واحد گزارش شوند. درآمدهای یک دوره حسابداری براساس اصل تحقق، شناسایی می‌شوند. سپس هزینه‌های انجام شده برای ایجاد آن درآمدها براساس اصل تطابق تعیین می‌گردند. بدین ترتیب، هزینه‌ها در صورت سود و زیان همان دوره حسابداری که درآمدهای مربوطه شناسایی می‌شوند، گزارش می‌گردند. به سبب دشواری ارتباط دادن هزینه‌ها با درآمدها، سه رهنمود عمومی در بکارگیری اصل تطابق مورد استفاده قرار می‌گیرد:

۱. رابطه علت و معلولی

۲. تخصیص منظم و منطقی

۳. شناسایی بلادرنگ

رابطه علت و معلولی. واضح‌ترین تطابق هزینه‌ها و درآمدها هنگامی رخ می‌دهد که بهای تمام شده کالای فروش رفته به درآمد حاصل از فروش کالا، ارتباط یا پیوند داده می‌شود. در این حالت، رابطه‌ای بسیار شفاف بین درآمد شناسایی شده و بهای تمام شده کالای فروش رفته وابسته به آن موجود است. برای مثال بهای تمام شده یک دست مبل فروخته شده توسط نمایشگاه آسیا را می‌توان تعیین و با درآمد حاصل از فروش آن تطابق داد. برای ذکر موردی دیگر در این رابطه، می‌توان به کمیسیون فروشی اشاره کرد که با درآمد فروش تطابق می‌یابد.

تخصیص منظم و منطقی. برخی مخارج برای تحصیل داراییهایی تحمل می‌شوند که انتظار می‌رود طی چندین دوره حسابداری واحد تجاری را منتفع سازند. یک مثال معمول در این رابطه، بهای تمام شده یک دارایی ثابت استهلاک‌پذیر است. هرچند رابطه شفافی بین درآمدهای مشخص هر سال استفاده از دارایی مورد نظر وجود ندارد، اما این دارایی در طول عمر مفید خود به ایجاد درآمد کمک می‌کند. از این رو یک **روش تخصیص منظم (سیستماتیک) و منطقی** برای تطابق هزینه استفاده از دارایی، با درآمدهای حاصله، مورد استفاده قرار می‌گیرد. برای مثال چنانچه انتظار رود دارایی مورد نظر، هر ماه انتفاع مشابهی را ارائه دهد، باید ماهانه میزان مشابهی از بهای تمام شده آن را هزینه نمود.

شناسایی بلادرنگ. سرانجام اینکه برخی هزینه‌ها ممکن است هیچ منافع آتی معینی را به همراه نداشته و یا عدم اطمینان عمده‌ای در رابطه با منافع آتی آنها موجود باشد. این هزینه‌ها نظیر تبلیغات و حقوق در دوره‌ای که تحمل می‌شوند، به عنوان هزینه ثبت می‌گردند.

مفهوم نگهداشت (حفظ) سرمایه

نگهداشت سرمایه یک مفهوم از باز یافت (جبران) سرمایه گذاری است. نگهداشت سرمایه می گوید قبل از اینکه یک واحد تجاری بتواند سودی داشته باشد، باید چه مبلغی از طریق درآمدها باز یافت (جبران) شود. با استناد به اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری، مفهوم نگهداشت سرمایه ای که معمولاً در تعیین سود مورد استفاده قرار می گیرد، **نگهداشت سرمایه مالی یا ریال اسمی** است، به این معنا که سود فقط و فقط هنگامی ایجاد می شود که شرکت در نتیجه درآمد فروش، ریالی بیش از آنچه بدواً در دارایی فروخته شده سرمایه گذاری نموده، کسب کند.

بر مبنای اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری، چنانچه شما تعدادی از سهام شرکت روغن نباتی پارس را به مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نموده و متعاقباً آن را ۱۵۰,۰۰۰ ریال بفروشید، سود شما ۵۰,۰۰۰ ریال خواهد بود، زیرا شما ۵۰,۰۰۰ ریال بیش از آنچه سرمایه گذاری کرده اید، باز یافت نموده اید. این مفهوم نگهداشت سرمایه مالی است.

با این وجود، تورم سودمندی فرض واحد پولی و مفهوم نگهداشت سرمایه مالی که عموماً تحت اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری از آن پیروی می گردد را زیر سوال می برد. در ادامه همین فصل، برخی مدل های بدیل تعیین سود را مورد بررسی قرار خواهیم داد که ممکن است اطلاعات سودمندتری درباره عایدات، در دوره هایی که قیمت ها در حال تغییرند، در اختیار گذارند.

افشا

کارایی بازارهای اوراق بهادار، منوط به اطلاعات **عمومی موجود** است که این خود شامل اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی و یادداشت های توضیحی آنها می باشد. شناسایی یک دارایی یا یک بدهی و یا اثرات یک مبادله بر صورتهای مالی، ممکن است به خودی خود تمام اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان از صورتهای مالی را برآورده نسازد. از این رو، افشای اطلاعاتی فراتر و علاوه بر آنچه در صورتهای مالی انعکاس یافته از اهمیت فوق العاده ای برخوردار خواهد بود. مفهوم **افشا** به این معناست که صورتهای مالی منتشر شده و یادداشت های مربوطه باید حاوی هر گونه اطلاعات اقتصادی مرتبط با شخصیت حسابداری باشد که به اندازه کافی برای اثرگذاری بر تصمیمات استفاده کنندگان آگاه و محتاط اهمیت دارد. افشا، مربوط بودن و قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری را افزایش می دهد.

رویه‌های خاص صنعت (تعدیل اصول و مفاهیم اساسی)

براساس اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری، برای ثبت مبادلات و متعاقباً گزارش آنها در صورتهای مالی از اصول شناسایی و اندازه‌گیری مبتنی بر حسابداری تعهدی استفاده می‌شود. اما در برخی شرایط، حسابداران از رعایت اکید و بدون کم و کاست اصول حسابداری تعهدی، عدول می‌کنند. از جمله این موارد که ممکن است به عدم رعایت این اصول منجر گردد، رویه‌های خاص صنعت می‌باشد.

رویه‌های حسابداری و گزارشگری خاص در برخی صنایع نظیر ساخت املاک، شرکتهای بیمه، صندوق‌های بازنشستگی و ... مورد استفاده قرار می‌گیرند. چنانچه رویه‌های حسابداری مشخصی توسط تمام شرکتهای موجود در یک صنعت مورد استفاده قرار گیرند، این امر منجر به ارتقای قابلیت مقایسه خواهد شد.

سیستمهای بدیل تعیین سود

در این مقطع، اندازه‌گیری داراییها و بدهیها و تعیین سود مطابق با استانداردهای قراردادی (اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری) خاتمه می‌یابد. سیستمهای متنوعی برای تعیین سود وجود دارند که بدیل‌های نظری برای اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری به شمار می‌روند. هر سیستمی که برای اندازه‌گیری سود یک شرکت برای یک دوره حسابداری مشخص مورد استفاده قرار می‌گیرد، خود شامل ترکیبی از (۱) یک مفهوم نگهداشت (حفظ) سرمایه و (۲) یک روش اندازه‌گیری دارایی/بدهی است. برای مثال، اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری برای تعیین سود، مفهوم نگهداشت سرمایه مالی و روش اندازه‌گیری بهای تمام شده تاریخی (البته تاریخی تعدیل شده) دارایی/بدهی را با هم ترکیب کرده است. برای تفهیم بیشتر سیستمهای تعیین سود خارج از اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری، در قسمت بعد به چند مورد از مفاهیم دیگر نگهداشت سرمایه و روشهای اندازه‌گیری دارایی/بدهی پرداخته و توضیح می‌دهیم چگونه آنها برای نیل به سیستمهای دیگر تعیین سود، می‌توانند با هم ترکیب شوند.

مفاهیم بدیل نگهداشت (حفظ) سرمایه

نگهداشت سرمایه به این معناست که قبل از اینکه شرکت بتواند سودی کسب کرده باشد، باید سرمایه‌گذاری آن از طریق درآمد حاصله بازایافت (جبران) شده باشد. برای تعیین بخشی از جریانهای نقد ورودی که **بازگشت سرمایه** (یا بازایافت سرمایه‌گذاری) است و بخش دیگر که در حقیقت **بازده سرمایه** (یا سود) می‌باشد، باید از یک مفهوم نگهداشت سرمایه بهره جست. در این قسمت به توصیف سه مفهوم از مفاهیم مختلف نگهداشت سرمایه می‌پردازیم.

نگهداشت سرمایه مالی (حفظ ریال اسمی)

با استناد به **نگهداشت سرمایه مالی**، سود تنها در شرایطی تحصیل می‌شود که مبلغ مالی (پولی) خالص داراییها در پایان دوره، پس از حذف اثرات هرگونه توزیع بین صاحبان سرمایه یا دریافتی از ایشان، نسبت به مبلغ مالی (پولی) خالص داراییها در ابتدای دوره فزونی یابد. به بیان ساده‌تر سود فقط زمانی موجود خواهد بود که ریال حاصل از درآمد فروش شرکت بیش از ریال سرمایه‌گذاری شده در دارایی فروخته شده باشد. برای مثال چنانچه یک فروشگاه پوشاک، پیراهنی را به بهای تمام شده ۲۰,۰۰۰ ریال خریداری و بعد از مدتی آن را به قیمت ۵۰,۰۰۰ ریال بفروشد، سود ریال اسمی حاصل از فروش آن ۳۰,۰۰۰ ریال خواهد بود:

درآمد (جریان نقد ورودی حاصل از فروش)	.....	ریال ۵۰,۰۰۰
سرمایه‌گذاری باز یافت شده (بازگشت سرمایه)	.....	(۲۰,۰۰۰)
سود (بازده سرمایه)	.....	<u>ریال ۳۰,۰۰۰</u>

نگهداشت (حفظ) قدرت خرید عمومی

بسیاری از حسابداران بر این باورند که در دوره‌های تورمی، نگهداشت سرمایه مالی (حفظ ریال اسمی)، برای اندازه‌گیری سود شرکت چندان مفید نیست. آنها عقیده دارند از آنجا که در دوره تورمی ریال قدرت خرید عمومی خود را از دست می‌دهد، با استفاده از **مفهوم نگهداشت قدرت خرید عمومی سرمایه** اطلاعات موجود در صورتهای مالی مفیدتر خواهد بود. این مفهوم بیان می‌دارد سود فقط و فقط زمانی وجود خواهد داشت که عایدی شرکت از محل درآمدهایش، بیش از معادل قدرت خرید عمومی سرمایه‌گذاریش باشد.

در مثال قبل، چنانچه سطح عمومی قیمت - مثلاً شاخص قیمت مصرف کننده - از زمان خرید کالا توسط شرکت تا زمان فروش کالا، دو برابر شده باشد، سود حاصل از فروش فقط ۱۰,۰۰۰ ریال خواهد بود:

درآمد (جریان نقد ورودی حاصل از فروش)	.....	ریال ۵۰,۰۰۰
سرمایه‌گذاری به نحوی که قدرت خرید عمومی باز یافت شود	.....	
(بازگشت سرمایه) $2 \times 20,000$ ریال	.....	(۴۰,۰۰۰)
سود (بازده سرمایه)	.....	<u>ریال ۱۰,۰۰۰</u>

از آنجا که سطح عمومی قیمت از زمان خرید کالا دو برابر شده است، شرکت به منظور حفظ همان سطح قدرت خرید عمومی سرمایه‌گذاری شده در پیراهن، موظف است پیراهن را حداقل به قیمت ۴۰,۰۰۰ ریال بفروشد. بنابراین، سود براساس مفهوم نگهداشت قدرت خرید عمومی سرمایه صرفاً یک سوم (۱۰,۰۰۰ ریال در مقایسه با ۳۰,۰۰۰ ریال) سودی است که براساس مفهوم نگهداشت سرمایه مالی محاسبه گردید.

مفهوم نگهداشت قدرت خرید عمومی سرمایه را گاه **حسابداری ریال ثابت** نیز می‌نامند. مشخصه اصلی این مفهوم، این است که واحد اندازه‌گیری به جای ریال اسمی، ریال تعدیل شده مبتنی بر سطح عمومی قیمت‌ها و یا ریال ثابت است. مفاهیم نظری گزارشگری مالی در این باره چنین اشعار می‌دارد: "اعتقاد بر این است که نظام مبتنی بر این نحوه عمل، به خاطر پیچیدگی و ناتوانی آن در انعکاس محتوای اقتصادی در موارد ناهماهنگی تغییرات در قیمت‌های عمومی و اختصاصی و نیز ناآشنایی استفاده‌کنندگان با اطلاعات ارائه شده بر حسب ریال ثابت، چندان مفید نیست. استفاده از چنین نظامی در اقتصادهای با تورم حاد قابل توجیه است زیرا به هنگام تورم حاد، ناهماهنگی در تغییرات قیمت‌های عمومی و اختصاصی قابل اغماض است."

نگهداشت (حفظ) سرمایه فیزیکی

مفهوم حفظ سرمایه دیگری که در شرایط تورمی، مورد نظر قرار می‌گیرد، **مفهوم حفظ فیزیکی سرمایه** نام دارد. براساس این مفهوم، سود تنها در صورتی تحصیل می‌گردد که ظرفیت تولیدی فیزیکی (ظرفیت عملیاتی) واحد تجاری (یا منابع و وجوه لازم جهت دستیابی به ظرفیت مزبور) در پایان دوره، پس از حذف اثرات هرگونه توزیع بین صاحبان سرمایه یا دریافتی از ایشان، نسبت به ظرفیت تولیدی فیزیکی ابتدای دوره فزونی یابد. به بیان ساده‌تر، سود فقط زمانی ایجاد خواهد شد که عایدی شرکت از محل درآمد فروش، بیش از بهای جایگزینی جاری قلم فروخته شده باشد. در مثال فروشگاه پوشاک، اگر پیراهنی با بهای تمام شده اولیه ۲۰,۰۰۰ ریال در زمانی که بهای جایگزینی جاری آن ۴۵,۰۰۰ ریال است، به مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال به فروش رود، سود حاصله ۵,۰۰۰ ریال خواهد بود:

درآمد (جریان نقدی ورودی حاصل از فروش).....	۵۰,۰۰۰ ریال
بهای جایگزینی جاری (بازگشت سرمایه).....	(۴۵,۰۰۰)
سود (بازده سرمایه).....	<u>۵,۰۰۰ ریال</u>

چنانچه شرکت از طریق جایگزین نمودن پیراهن فروخته شده و تکرار فعالیت سودآور خود، قصد تداوم عملیات خویش را داشته باشد، سود فروشگاه فقط ۵,۰۰۰ ریال خواهد بود زیرا ۴۵,۰۰۰ ریال از ۵۰,۰۰۰ ریال جریان ورودی وجه نقد صرف جایگزین نمودن پیراهن فروخته شده خواهد شد.

روشهای بدیل اندازه‌گیری دارایی / بدهی

دومین بخش ضروری تمام سیستمهای تعیین سود، یک روش اندازه‌گیری دارایی و بدهی است. روشهای مختلف اندازه‌گیری دارایی و بدهی بر اندازه‌گیری خاصه‌های (صفت‌های) مختلف داراییها و بدهیها تأکید دارند. در رابطه با داراییها، از جمله خاصه‌هایی (صفت‌هایی) که می‌توانند اندازه‌گیری شوند، یا روشهای اندازه‌گیری که می‌توانند مورد

استفاده قرار گیرند عبارتند از (۱) بهای تمام شده تاریخی، (۲) بهای جایگزینی جاری (ارزش ورودی)، (۳) خالص ارزش فروش (ارزش خروجی)، (۴) ارزش خروجی مورد انتظار و (۵) ارزش فعلی جریانهای نقدی مورد انتظار. گاه برای توصیف چهار روش اندازه گیری اخیر از واژه عام "ارزش جاری" استفاده می شود، هرچند هریک از چهار مورد فوق، شکلهای مختلفی از ارزش جاری هستند.

بهای تمام شده تاریخی

در سیستم تعیین سود اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری، از روش اندازه گیری داراییها به بهای تمام شده تاریخی استفاده می شود. روش بهای تمام شده تاریخی، داراییها را در قالب قیمت نقدی یا معادل قیمت نقدی دارایی در تاریخ تحصیل ارزیابی می کند. از آنجا که روش بهای تمام شده تاریخی از قیمتتهای ناشی از مبادله ای که طی آن دارایی تحصیل شده است، استفاده می کند؛ بسیاری از حسابداران استفاده از این روش را ترجیح می دهند.

بهای جایگزینی جاری (بهای ورودی)

بهای جایگزینی جاری معادل وجوه نقدی است که اگر یک دارایی یا خدمات معادل یک دارایی، در حال حاضر قرار بود خریداری گردد، باید پرداخت می گردید، یعنی مخارجی که باید برای خرید یا ساخت یک قلم دارایی کاملاً مشابه تحمل شود. هر چند بهای تمام شده تاریخی و بهای جایگزینی جاری در تاریخ خرید یک دارایی با هم برابرند، اما این دو خاصه بعد از این تاریخ به احتمال زیاد یکسان نخواهند بود. فرض کنید یکی از بستگان شما، ده سال قبل ساختمانی را به قیمت ۱۰۰ میلیون خریداری کرده است. به سبب افزایش قیمتتهایی که صنعت ساختمان با آن مواجه بوده است، ارزش جایگزینی جاری ساختمان مورد نظر در حال حاضر ۱۶۰ میلیون می باشد، هرچند که بهای تمام شده تاریخی ساختمان ۱۰۰ میلیون است. بر مبنای بهای جایگزینی جاری، ساختمان ۱۶۰ میلیون گزارش خواهد شد.

ارزش بازار / خالص ارزش فروش (ارزش های خروجی)

ارزش بازار، مبلغ نقدی است که اگر یک دارایی تحت شرایط منظم و قاعده مند (غیر اجباری) تصفیه فروش رود، در حال حاضر دریافت خواهد شد. کسر مخارج فروش از این مبلغ **خالص ارزش فروش** را در اختیار می گذارد. فرض می کنیم شما ۱۰۰ سهم از سهام شرکت ایران خودرو را در اختیار دارید. مظنه جاری سهام شرکت ایران خودرو در بورس اوراق بهادار تهران ضربدر ۱۰۰ سهمی که شما در اختیار دارید، منهای کارمزد معاملات، خالص ارزش فروش سرمایه گذاری شما در روز مظنه بوده و حاکی از مبلغی است که شما در صورت فروش سرمایه گذاری خود کسب خواهید کرد.

ارزش خروجی مورد انتظار

ارزش خروجی مورد انتظار مجموع جریانهای نقدی آتی تنزیل نشده مرتبط با فروش یا تبدیل مورد انتظار یک دارایی می باشد. در این روش، ریسک و ارزش زمانی پول نادیده گرفته می شود. به طور مثال، اگر شما یک فقره سند دریافتی یکساله فاقد سود تضمین شده (بهره) ۱,۰۰۰ ریالی در اختیار داشته باشید که تاریخ سررسید آن یکسال بعد باشد، ارزش خروجی مورد انتظار طلب شما، به عبارت دیگر مبلغی که شما انتظار دارید در تاریخ سررسید دریافت نمایید، ۱,۰۰۰ ریال است.

ارزش فعلی جریانهای نقدی مورد انتظار

ارزش فعلی جریانهای نقدی مورد انتظار مشابه ارزش خروجی مورد انتظار می باشد، با این تفاوت که در این روش، جریانهای نقدی آتی مورد انتظار با استفاده از نرخ سود تضمین شده (بهره) مناسبی که ریسک و ارزش زمانی پول را منعکس می سازد، تنزیل می شود. اگر سند دریافتی یکساله ۱,۰۰۰ ریالی مورد قبل را در نظر گرفته و فرض کنیم نرخ جاری سود تضمین شده بازار اسناد با ریسک مشابه، ۱۰ درصد است؛ ارزش فعلی جریانهای نقدی مورد انتظار حاصل از سند موصوف ۹۰۹ ریال ($1/1.10 \times 1,000$) خواهد بود. این ارزش فعلی ۹۰۹ ریالی به این معناست که با مد نظر قرار دادن ارزش زمانی پول، جریان نقدی ورودی که سال بعد دریافت خواهد شد، امروز ۱,۰۰۰ ریال ارزش ندارد.

کاربرد روشهای بدیل در مورد بدهیها

پنج خاصه یا روش اندازه گیری که از خاطرتان گذشت را می توان به شکل زیر در مورد بدهیها اعمال نمود:

عایدی تاریخی: مبلغ وجه نقد یا معادل نقد دریافت شده در تاریخ مبادله.

عایدی جاری: مبلغی که در صورت تحمل بدهی مشابه در حال حاضر، دریافت می شود.

ارزش خروجی: مبلغی که در حال حاضر برای حذف یا تسویه بدهی مورد نظر باید پرداخت شود.

ارزش خروجی مورد انتظار: مبلغی که انتظار می رود در آینده برای حذف یا تسویه بدهی مورد نظر به محض سررسید شدن بدهی پرداخت شود.

ارزش فعلی جریانهای نقدی مورد انتظار: که مشابه ارزش خروجی مورد انتظار است با این تفاوت که جریانهای نقد آتی با استفاده از یک نرخ سود تضمین شده مناسب تنزیل می شود.

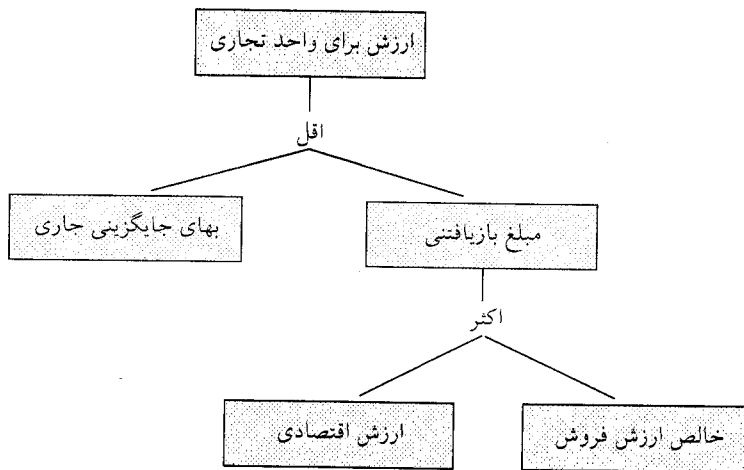
قاعده تعیین ارزش برای واحد تجاری

برای انتخاب ارزش جاری یک قاعده به نام **ارزش برای واحد تجاری** در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ارائه شده است. طبق این قاعده ارزش جاری برابر **اقل** بهای جایگزینی جاری و مبلغ (ارزش) بازایافتنی آن است. **مبلغ**

بازیافتنی به ارزش یک دارایی در سود آورترین کاربرد آن اطلاق می‌گردد. به عبارت دیگر، مبلغ بازیافتنی یک دارایی برابر خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی آن، هر کدام بیشتر است، می‌باشد. ارزش اقتصادی یک دارایی عبارت از خالص ارزش فعلی جریانهای نقدی مورد انتظار ناشی از کاربرد مستمر دارایی از جمله جریانهای نقدی ناشی از فروش نهایی آن است.

در مورد داراییها، ارزش جاری مناسب طبق قاعده ارزش برای واحد تجاری انتخاب می‌شود. قاعده مزبور، دارایی را در صورت بالاتر بودن مبلغ بازیافتنی، به جای بهای تمام شده تاریخی، به بهای جایگزینی ارزیابی می‌کند مشروط به آنکه جایگزینی دارایی توجیه‌پذیر باشد. اگر جایگزینی دارایی قابل توجیه نباشد، دارایی به مبلغ بازیافتنی ارزیابی می‌شود. کاربرد قاعده ارزش برای واحد تجاری در مورد بدهیها چندان ضرورتی ندارد چرا که ارزش‌های مختلف بدهی، همگی به یک ارزش واحد ختم می‌شوند، بدان معنا که در بازارهای مالی رقابتی، این احتمال که ارزش خروجی (خالص ارزش فروش)، بهای ورودی (بهای جایگزینی) و ارزش اقتصادی (ارزش فعلی جریانهای نقدی) مثلاً یک و ام در حد قابل ملاحظه‌ای با هم تفاوت نماید، به نحوی که مستلزم وضع ضابطه‌ای جهت انتخاب یک ارزش از میان آنها باشد، وجود ندارد. این موضوع در مورد برخی از داراییها نیز صادق است. برای مثال در ارزشیابی سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار نرخ بندی شده، سه نگرش فوق‌الذکر به مبالغ نزدیک منجر می‌شوند و تفاوت آنها کم بوده و ناشی از هزینه‌های انجام معامله است. برعکس در مورد ارزیابی داراییهای ثابت مشهود خاص واحد تجاری، تفاوت بین مقیاسهای مختلف ارزش جاری احتمالاً با اهمیت خواهد بود. بنابراین کاربرد قاعده مذکور ضروری به نظر می‌رسد.

شکل ۱-۲ قاعده تعیین ارزش برای واحد تجاری



نکات برجسته مفاهیم نظری گزارشگری مالی در ایران

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری برای هماهنگی استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی را تدوین و به عنوان پیوست استانداردهای حسابداری منتشر کرده است. با توجه به اینکه مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری به عهده کمیته تدوین استانداردهای حسابداری است، هم اکنون مفاهیم نظری گزارشگری مالی تدوین شده توسط این کمیته، حاکم بر تدوین استانداردهای حسابداری ایران می‌باشد.

در مقدمه مفاهیم نظری گزارشگری مالی جایگاه آن بدین شرح عنوان شده است: "جهت دستیابی به استانداردهای حسابداری هماهنگ، وجود یک مجموعه پیوسته از اهداف و مبانی مرتبط که بتواند ماهیت، نحوه عمل و حدود گزارشگری مالی را مشخص کند لازم است. چنین مجموعه‌ای، همانند یک قانون پایه، در تدوین استانداردهای حسابداری و حل و فصل مسایلی که ممکن است در این راه پیش آید، ملاک عمل قرار خواهد گرفت. علاوه بر مزیت فوق، وجود یک مجموعه از مفاهیم نظری، به تعیین حدود قضاوت حرفه‌ای در تهیه صورتهای مالی و محدود کردن رویه‌های حسابداری به منظور افزایش قابل مقایسه بودن اطلاعات مالی کمک خواهد کرد."

افزون بر این، مفاهیم نظری گزارشگری مالی در مواردی که استاندارد حسابداری وجود ندارد، چارچوب مناسبی برای واکاوی و حل موضوعات حسابداری است. بنابراین، مفاهیم نظری نه تنها به فهم روشهای موجود حسابداری کمک می‌کند بلکه در هدایت سازمان یافته روشهای جدید نیز مرجع معتبری است.

دامنه کاربرد این مجموعه، صورتهای مالی با مقاصد عمومی (که از این به بعد صورتهای مالی نامیده می‌شود) می‌باشد. این صورتهای مالی حداقل به طور سالانه و در راستای رفع نیازهای مشترک اطلاعاتی طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان تهیه و ارائه می‌شود. مفاهیم نظری حاضر در مورد صورتهای مالی کلیه واحدهای تجاری (انتفاعی) اعم از اینکه در بخش خصوصی یا عمومی فعالیت کنند کاربرد دارد. بدین ترتیب این مجموعه معطوف به واحدهای انتفاعی است لیکن عمدتاً در مورد واحدهای غیرانتفاعی نیز قابل اعمال است.

مفاهیم نظری گزارشگری مالی یک استاندارد حسابداری نیست و لذا برای مسایل خاص مربوط به اندازه‌گیری یا افشاء، استنادی تعیین نمی‌کند.

نکته

مفاهیم نظری گزارشگری مالی از شش فصل به شرح زیر تشکیل شده است:

- فصل اول. هدف صورتهای مالی
- فصل دوم. خصوصیات کیفی اطلاعات مالی
- فصل سوم. عناصر صورتهای مالی
- فصل چهارم. شناخت در صورتهای مالی
- فصل پنجم. اندازه‌گیری در صورتهای مالی
- فصل ششم. نحوه ارائه اطلاعات در صورتهای مالی

فصل اول. هدف صورتهای مالی

صورتهای مالی، بخش اصلی فرآیند گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد. در حال حاضر یک مجموعه کامل صورتهای مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد (که از این به بعد صورتهای مالی اساسی نامیده می‌شوند) و یادداشتهای توضیحی می‌باشد. دیگر موارد تشکیل دهنده گزارشگری مالی مواردی از قبیل گزارش مدیران درباره فعالیت واحد تجاری و گزارش تحلیلی مدیران می‌باشد که همراه با گزارش حسابرس مستقل (و حسب مورد گزارش بازرس قانونی) و صورتهای مالی مجموعه‌ای تحت عنوان **گزارش مالی سالانه** را تشکیل می‌دهد. صورتهای مالی هسته اصلی گزارشگری مالی است، از این رو تعیین اهداف تهیه آن نخستین گامی است که باید برداشته شود.

هدف صورتهای مالی عبارت از ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره **وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی** واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از **استفاده کنندگان صورتهای مالی** در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد. صورتهای مالی همچنین نتایج وظیفه مباشرت مدیریت یا حسابداری آنها را در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته منعکس می‌کند.

استفاده کنندگان صورتهای مالی و نیازهای اطلاعاتی آنان

استفاده کنندگان صورتهای مالی به اشخاصی اطلاق می‌شود که جهت رفع نیازهای اطلاعاتی متفاوت خود از صورتهای مالی استفاده می‌کنند. فرض بر این است که استفاده کنندگان صورتهای مالی از دانش نسبی برای استفاده از صورتهای مالی برخوردارند و از این اطلاعات در تصمیمات مرتبط با تخصیص منابع استفاده می‌کنند. استفاده کنندگان صورتهای مالی، طیفی گسترده هستند که تأمین نیازهای اطلاعاتی خاص آنها از طریق صورتهای مالی ناممکن بوده و بنابراین تأکید بر نیازهای مشترک است. بالاخص همه استفاده کنندگان به نوعی به وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری علاقه‌مند هستند. اعتقاد بر این است هرگاه صورتهای مالی معطوف به تأمین نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران باشد، اکثر نیازهای سایر استفاده کنندگان را نیز در حد توان برآورده می‌کند.

سرمایه‌گذاران به عنوان تأمین کنندگان سرمایه متضمن ریسک واحد تجاری و مشاورین آنان علاقه‌مند به اطلاعاتی در مورد ریسک ذاتی و بازده سرمایه‌گذاریهای خود می‌باشند. اینان به اطلاعاتی نیاز دارند که بر اساس آن بتوانند در مورد خرید، نگهداری یا فروش سهام تصمیم‌گیری کنند و عملکرد مدیریت واحد تجاری و توان واحد تجاری را جهت پرداخت سود سهام مورد ارزیابی قرار دهند. **اعطای کنندگان تسهیلات مالی، تأمین کنندگان کالا و خدمات و سایر بستانکاران، مشتریان، کارکنان واحد تجاری، دولت و مؤسسات دولتی، جامعه و سایر استفاده کنندگان** (نظیر بورس اوراق بهادار، کارگزاران بورس، تحلیل‌گران مالی، پژوهشگران و ...) از دیگر استفاده کنندگان صورتهای مالی هستند.

وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی

اتخاذ تصمیمات اقتصادی توسط استفاده‌کنندگان صورتهای مالی مستلزم ارزیابی توان واحد تجاری جهت ایجاد وجه نقد و زمان قطعیت ایجاد آن است. ارزیابی توان ایجاد وجه نقد از طریق تمرکز بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری و استفاده از آنها در پیش‌بینی جریانهای نقدی مورد انتظار و سنجش انعطاف‌پذیری مالی، تسهیل می‌گردد.

وضعیت مالی یک واحد تجاری در برگیرنده منابع اقتصادی تحت کنترل آن، ساختار مالی آن، میزان نقدینگی و توان بازپرداخت بدهیها و ظرفیت سازگاری آن با تغییرات محیط عملیاتی است. اطلاعات درباره وضعیت مالی در ترازنامه ارائه می‌شود.

عملکرد مالی واحد تجاری در برگیرنده بازده حاصل از منابع تحت کنترل واحد تجاری است. اطلاعات درباره عملکرد مالی در صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع ارائه می‌شود. اطلاعات در مورد **جریانهای نقدی** در صورت جریان وجه نقد ارائه می‌گردد. این اطلاعات از جنبه‌ای دیگر عملکرد مالی واحد تجاری را از طریق انعکاس مبالغ و منابع اصلی جریانهای ورودی و خروجی وجه نقد به نمایش می‌گذارد.

انعطاف‌پذیری مالی عبارت از توانایی واحد تجاری مبنی بر اقدام مؤثر جهت تغییر میزان و زمان جریانهای نقدی آن می‌باشد به گونه‌ای که واحد تجاری بتواند در قبال رویدادها و فرصتهای غیرمنتظره واکنش نشان دهد. مجموعه صورتهای مالی، اطلاعاتی را که جهت ارزیابی انعطاف‌پذیری واحد تجاری مفید است منعکس می‌کند.

فصل دوم. خصوصیات کیفی اطلاعات مالی

خصوصیات کیفی به خصوصیاتی اطلاق می‌شود که موجب می‌گردد اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی برای استفاده‌کنندگان در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود. برخی خصوصیات کیفی به **محتوای مندرج در صورتهای مالی** و برخی دیگر به **چگونگی ارائه این اطلاعات** مربوط می‌شود.

خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات، **مربوط بودن** و **قابل اتکا بودن** است. اطلاعات برای مفید بودن باید مربوط و قابل اتکا باشد.

مربوط بودن

اطلاعاتی مربوط تلقی می‌شود که بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال یا آینده، تأیید یا تصحیح ارزیابیهای گذشته آنها مؤثر واقع شود. با استفاده از دو ضابطه کیفی زیر می‌توان مربوط بودن را ارزیابی نمود:

۱. ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و تایید‌کنندگی. اطلاعات مربوط، یا دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و یا حائز ارزش تایید‌کنندگی است. اطلاعات در مورد وضعیت مالی و عملکرد مالی گذشته، اغلب برای پیش‌بینی وضعیت مالی و عملکرد مالی آتی و سایر موضوعات مورد علاقه استفاده‌کنندگان، مورد استفاده قرار می‌گیرد. برای اینکه اطلاعات دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی باشد نیازی نیست که در قالب یک پیش‌بینی صریح ارائه شود. معه‌ذا توان پیش‌بینی بر اساس صورتهای مالی تحت تأثیر نحوه نمایش اطلاعات در مورد معاملات و سایر رویدادهای گذشته ارتقا می‌یابد. به طور مثال هرگاه اقلام غیرمعمول، غیرعادی و غیرتکراری درآمد یا هزینه جداگانه افشا شود، ارزش پیش‌بینی‌کنندگی صورتهای عملکرد مالی افزایش می‌یابد.

۲. انتخاب خاصه. صورتهای مالی تنها می‌توانند آن خاصه‌هایی را ارائه‌کند که بر حسب واحد پول قابل بیان است. چندین خاصه پولی وجود دارد که می‌توان در صورتهای مالی ارائه‌کرد از قبیل بهای تمام‌شده تاریخی، بهای جایگزینی یا خالص ارزش فروش. انتخاب خاصه‌ای که قرار است در صورتهای مالی گزارش شود باید مبتنی بر مربوط بودن آن به تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان باشد.

قابل اتکا (اعتماد) بودن

اطلاعاتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه با اهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند. با استفاده از چهار ضابطه کیفی زیر می‌توان قابل اتکا بودن را ارزیابی نمود:

۱. بیان صادقانه. اطلاعات باید اثر معاملات و سایر رویدادهایی را که ادعا می‌کند بیانگر آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیانگر آن باشد به طور صادقانه بیان کند.

رجحان محتوا بر شکل. اگر قرار است اطلاعات بیانگر صادقانه معاملات و سایر رویدادهایی که مدعی بیان آنهاست باشد، لازم است که این اطلاعات بر اساس محتوا و واقعیت اقتصادی و نه صرفاً شکل قانونی آنها به حساب گرفته شود. برای مثال یک واحد تجاری ممکن است مالکیت قانونی یک کالا را به شخص دیگری واگذار کند. لیکن هرگاه به شرایط معامله از یک دیدگاه کلی نگریسته شود، ممکن است این مطلب آشکار شود که ترتیباتی وجود داشته است که از ادامه دسترسی واحد تجاری به منافع اقتصادی آتی کالا اطمینان حاصل شود (مثل معاملات فروش کالا با شرط خرید مجدد). در چنین شرایطی گزارش معامله به عنوان یک معامله فروش از لحاظ مقاصد گزارشگری، بیان صادقانه معامله انجام شده نمی‌باشد.

۲. بی‌طرفی. اطلاعات مندرج در صورتهای مالی باید بی‌طرفانه یعنی عاری از تمایلات جانبدارانه باشد.

۳. احتیاط. عبارت است از کاربرد درجه‌ای از مراقبت که در اعمال قضاوت برای انجام برآورد در شرایط ابهام مورد نیاز است به گونه‌ای که درآمدها یا داراییها بیشتر از واقع و هزینه‌ها یا بدهیها کمتر از واقع ارائه نشود.

۴. کامل بودن. اطلاعات مندرج در صورتهای مالی باید با توجه به کیفیت اهمیت و ملاحظات مربوط به فزونی منافع بر هزینه، تهیه و ارائه آن کامل باشد.

خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با ارائه اطلاعات، قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن است. حتی اگر اطلاعات مربوط و قابل اتکا باشد، مفید بودن آن در صورت قابل مقایسه نبودن و قابل فهم نبودن دچار محدودیت خواهد بود.

قابل مقایسه بودن

استفاده کنندگان صورتهای مالی باید بتوانند صورتهای مالی واحد تجاری را در طی زمان و همچنین با صورتهای مالی واحدهای تجاری مختلف، مقایسه کنند. بدین ترتیب ضرورت دارد اثرات معاملات و سایر رویدادهای مشابه در داخل واحد تجاری و در طول زمان برای آن واحد تجاری با ثبات رویه اندازه گیری و ارائه شود و بین واحدهای تجاری مختلف نیز هماهنگی رویه در باب اندازه گیری و ارائه موضوعات مشابه رعایت گردد. برای نیل به قابل مقایسه بودن دو ویژگی زیر لازم است:

۱. ثبات رویه. قابل مقایسه بودن مستلزم این امر است که اندازه گیری و ارائه اثرات مالی معاملات و سایر رویدادهای مشابه در هر دوره حسابداری و از یک دوره به دوره بعد با ثبات رویه انجام گیرد و همچنین هماهنگی رویه توسط واحدهای تجاری مختلف حفظ شود.

۲. افشائیات. یکی از پیش شرطهای قابل مقایسه بودن، افشای رویه های حسابداری بکار رفته در تهیه صورتهای مالی و همچنین افشای هرگونه تغییرات در آن رویه ها و اثرات چنین تغییراتی می باشد.

قابل فهم بودن

یک خصوصیت کیفی مهم اطلاعات مندرج در صورتهای مالی این است که به آسانی برای استفاده کنندگان قابل درک باشد. قابل فهم بودن متشکل از دو عامل زیر می باشد:

۱. ادغام و طبقه بندی اطلاعات. برای اینکه ارائه اطلاعات مالی قابل فهم باشد لازم است که اقلام به نحوی مناسب در یکدیگر ادغام و طبقه بندی شود.

۲. توان استفاده کنندگان. اطلاعات مالی باید بر اساس این فرض که استفاده کنندگان از آگاهی معقولی در مورد فعالیت های تجاری و اقتصادی و نحوه حسابداری برخوردارند و اینکه مایل به مطالعه اطلاعات با تلاش معقولی هستند، تهیه شود. در عین حال اطلاعات پیچیده ای که مربوط تلقی می شود نباید به بهانه مشکل بودن درک آن حذف شود، گرچه این گونه اطلاعات نیز باید حتی المقدور به گونه ای ساده ارائه شود.

اهمیت یک کیفیت آستانه‌ای است. اهمیت به جای اینکه یک خصوصیت کیفی اصلی لازم برای اطلاعات باشد یک نقطه انقطاع است و باید قبل از سایر خصوصیات کیفی اطلاعات مورد توجه قرار گیرد. اگر اطلاعات با اهمیت نباشد نیازی به بررسی بیشتر آن نیست.

محدودیت‌های حاکم بر خصوصیات کیفی اطلاعات مالی

بندرت می‌توان اطلاعاتی تهیه کرد که کاملاً مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهم باشد. برخی از مؤثرین محدودیت‌ها به شرح زیر می‌باشد:

۱. **موازنه بین خصوصیات کیفی.** اغلب نوعی موازنه یا مصالحه بین خصوصیات کیفی ضرورت دارد. به طور مثال اطلاعاتی که قابل اتکاتر است اغلب از درجه مربوط بودن کمتری برخوردار است و به عکس. به هر حال برای افزایش یک ویژگی کیفی، باید به ناچار درجاتی از ویژگی دیگر را فدا کرد.
۲. **به موقع بودن.** تأخیر نابجا در گزارش اطلاعات ممکن است به خصوصیت مربوط بودن اطلاعات لطمه بزنند. برای ارائه به موقع اطلاعات، اغلب ممکن است لازم شود قبل از مشخص شدن همه جنبه‌های یک معامله یا رویداد، اطلاعات موجود گزارش شود که این از قابلیت اتکای آن می‌کاهد. به هر حال ممکن است لازم شود مدیریت نوعی موازنه بین مزیت‌های نسبی گزارشگری به موقع و ارائه اطلاعات قابل اتکا برقرار کند.
۳. **منفعت و هزینه.** منفعت حاصل از اطلاعات باید بیش از هزینه تهیه و ارائه آن باشد.

فصل سوم. عناصر صورتهای مالی

نخستین شرط ورود آثار رویدادها به حوزه صورتهای مالی، انطباق با تعریف یکی از عناصر صورتهای مالی است. این عناصر، سنگ بنای صورتهای مالی است. هر قلمی که در تعریف یکی از عناصر صورتهای مالی نگنجد نباید در صورتهای مالی منعکس شود. این امر بدان معنا نیست که چون یک قلم در یکی از تعاریف عناصر صورتهای مالی می‌گنجد، پس در صورتهای مالی مورد شناخت قرار خواهد گرفت. برای شناخت یک قلم در صورتهای مالی، آن قلم باید **معیارهای شناخت** را که در فصل چهارم مطرح می‌شود دارا باشد. مضافاً، خصوصیتی که یک قلم را به یک عنصر صورتهای مالی تبدیل می‌کند یا به یک عنصر شناسایی شده در صورتهای مالی تبدیل می‌کند لزوماً آنهایی نیست که مبنای اندازه‌گیری این اقلام را تشکیل می‌دهد. به طور مثال همان‌طور که بعداً اشاره خواهد شد تعریف یک دارایی بر مفهوم **منافع اقتصادی آتی** استوار است اما این بدان معنا نیست که مبلغ دفتری داراییها لزوماً باید

منعکس کننده اندازه گیری منافع اقتصادی مستتر در دارایی باشد، هر چند مورد اخیر سقف مبلغ دفتری دارایی را تعیین می کند. اندازه گیری داراییها و بدهیها در فصل پنجم مطرح می شود.

عناصر صورتهای مالی و تعریف آنها به شرح زیر است:

دارایی 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.

بدهی عبارت از تعهد انتقال منافع اقتصادی توسط واحد تجاری ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته است.

حقوق صاحبان سرمایه عبارت از باقیمانده ای است که از کسر جمع بدهیهای واحد تجاری از جمع داراییهای آن حاصل می شود.

درآمد عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه بجز مواردی که به آورده صاحبان سرمایه مربوط می شود. بنابراین درآمد دربرگیرنده درآمد ناشی از فعالیتهای اصلی و مستمر واحد تجاری (درآمد عملیاتی) و سایر انواع درآمد می باشد.

هزینه عبارت است از کاهش در حقوق صاحبان سرمایه بجز مواردی که به ستانده صاحبان سرمایه مربوط می شود. بنابراین هزینه دربرگیرنده هزینه های تحمل شده ناشی از فعالیتهای اصلی و مستمر واحد تجاری (هزینه عملیاتی) و سایر انواع هزینه می باشد.

آورده صاحبان سرمایه عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه ناشی از سرمایه گذاری در واحد تجاری جهت کسب یا افزایش حقوق مالکانه.

ستانده صاحبان سرمایه عبارت است از کاهش در حقوق صاحبان سرمایه ناشی از انتقال داراییها به صاحبان سرمایه یا ایجاد بدهی در قبال آنها به منظور کاهش حقوق مالکانه و یا توزیع سود. دارایی، بدهی و حقوق صاحبان سرمایه عناصر تشکیل دهنده ترازنامه، و درآمد و هزینه عناصر تشکیل دهنده گزارش عملکرد مالی (صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع) می باشد. نتیجه عملکرد همراه با آورده و ستانده صاحبان سرمایه، بیانگر تغییر خالص در حقوق صاحبان سرمایه است. عناصر صورتهای مالی به هم وابسته اند. برای مثال درآمد به عنوان افزایش در حقوق صاحبان سرمایه تعریف شده و حقوق صاحبان سرمایه خود مابه التفاوت داراییها و بدهیها می باشد.

فصل چهارم. شناخت در صورتهای مالی

شناخت متضمن مشخص کردن عنوان و مبلغ پولی یک عنصر و احتساب آن مبلغ در جمع اقلام صورتهای مالی است. برای شناخت یک قلم اولاً باید آن قلم با تعریف یکی از عناصر صورتهای مالی سازگار باشد، ثانیاً شواهد کافی مبنی بر وقوع تغییر در داراییها یا بدهیهای مرتبط با آن وجود داشته باشد و ثالثاً بتوان با قابلیت اتکای کافی در قالب واحد پولی آن را اندازه گیری کرد.

منظور از شناخت این نیست که یک قلم در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی افشا شود بلکه آن قلم باید در جمع اقلام یکی از صورتهای مالی اساسی (ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع یا صورت جریان وجوه نقد) منظور گردد.

فصل پنجم. اندازه‌گیری در صورتهای مالی

اندازه‌گیری مفهومی کاملاً مرتبط با شناخت است. یکی از معیارهای شناخت یک عنصر در صورتهای مالی این است که آن عنصر را بتوان با قابلیت اتکای کافی به مبلغ پولی اندازه‌گیری کرد. شناخت اولیه اکثراً از یک معامله مانند خرید دارایی نشأت می‌گیرد. بنابراین داراییها و بدهیها در بدو امر، معمولاً به بهای معامله ثبت می‌شوند. در این مقطع بهای تمام شده تاریخی ثبت شده، معادل بهای جایگزینی دارایی است. تجدید اندازه‌گیری بعدی داراییها و بدهیها متضمن تغییر مبلغ ثبت شده آنهاست و چنین تغییری معمولاً قابل انتساب به رویدادهایی غیر از معاملات می‌باشد. به طور مثال، گذشت زمان منجر به منظور نمودن استهلاك برای داراییهای ثابت مشهود می‌گردد.

انعکاس دارایی یا بدهی به مبلغ اولیه یا تجدید اندازه‌گیری شده در صورتهای مالی ادامه می‌یابد مگر آنکه رویدادهای بعدی نشانگر نیاز به اندازه‌گیری مجدد آنها باشد یا به علت فروش دارایی یا تسویه بدهی حذف آنها از صورتهای مالی ضرورت یابد. حتی در یک نظام بهای تمام شده تاریخی، تجدید اندازه‌گیری بعدی می‌تواند متضمن کاهش مبلغ دفتری دارایی به مبلغ قابل بازیافت آن و تعدیل مبلغ پولی بدهی به مبلغی باشد که انتظار می‌رود نهایتاً برای تسویه آن پرداخت شود.

اندازه‌گیری یکی از موضوعات بغرنج حسابداری است، زیرا خاصه‌های متفاوتی برای اندازه‌گیری اقلام بر مبنای پول وجود دارد. بهای تمام شده تاریخی، بهای جایگزینی جاری، ارزش جاری بازار، خالص ارزش بازیافتنی و ارزش فعلی از جمله خاصه‌هایی است که در عمل مورد استفاده قرار می‌گیرد.

بهای تمام شده تاریخی عبارت است از وجه نقد یا معادل آن که برای تحصیل کالاها یا خدمات در تاریخ تحصیل پرداخت می‌شود یا قابل پرداخت است.

بهای جایگزینی جاری (ارزش ورودی) عبارت است از وجه نقد یا معادل آن که در حال حاضر برای تحصیل یا جایگزینی کالاها یا خدمات باید پرداخت شود.

ارزش جاری بازار (ارزش خروجی) عبارت است از وجه نقد یا معادل آن که از طریق فروش دارایی در روال عادی عملیات به دست می‌آید.

ارزش خروجی مورد انتظار مجموع جریانهای نقدی آتی تنزیل نشده مرتبط با فروش یا تبدیل مورد انتظار یک دارایی می‌باشد. در این روش، ریسک و ارزش زمانی پول نادیده گرفته می‌شود.

ارزش فعلی عبارت است از مبلغ خالص جریانهای ورودی یا خروجی وجه نقد که با نرخ مناسبی تنزیل می‌شود. خاصه‌های فوق را می‌توان به دو نظام اندازه‌گیری بهای تمام شده تاریخی و ارزشهای جاری تفکیک کرد.

در نظام مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی، داراییها و بدهیها به ارزش زمان تحصیل اندازه گیری می شود و این ارزش معمولاً بهای تحصیل است. بدین ترتیب، بهای تمام شده تاریخی دارای دو خاصیت مهم است. خاصیت اول مبتنی بودن آن بر معاملات است و خاصیت دوم این است که بهای تمام شده تاریخی بیانگر ارزش جاری در زمان تحصیل است. مزیت اصلی بهای تمام شده تاریخی اتکاپذیری آن به دلیل وجود مستندات کافی برای معاملات و سایر رویدادها می باشد. مزیت دیگر آن آشنایی تهیه کنندگان و استفاده کنندگان با این مبنا و سهولت کاربرد آن است. عیب اصلی این نظام فاصله گرفتن بهای تمام شده با ارزشهای جاری در شرایط تورمی است که به مربوط بودن عناصر صورتهای مالی لطمه می زند.

در نظام مبتنی بر ارزش جاری، داراییها و بدهیها به طور منظم بر مبنای یکی از ارزشهای جاری منعکس می شود و تغییر در ارزش آنها گزارش می گردد. برای انتخاب ارزش جاری یک قاعده به نام **ارزش برای واحد تجاری** ارائه شده است. طبق این قاعده ارزش جاری برابر **بهای جایگزینی جاری و مبلغ بازیافتنی** آن است. مبلغ بازیافتنی، خود از مقایسه خالص ارزش فروش و ارزش اقتصادی، هر کدام بیشتر است، حاصل می شود.

در یک نظام مبتنی بر ارزش جاری، کل درآمدها را می توان به "درآمدهای عملیاتی" و "درآمدهای نگهداری" تفکیک کرد. درآمدهای عملیاتی به درآمدهایی اطلاق می شود که ناشی از فعالیتهای اصلی بازرگانی یا تولیدی واحد تجاری باشد در حالی که درآمدهای نگهداری، تغییرات در ارزش خالص داراییهای واحد تجاری را که از تغییر در قیمتتهای بازار ناشی شده است، در بر می گیرد. مفهوم "نگهداشت سرمایه عملیاتی" را می توان برای تشخیص این دو نوع درآمد بکار گرفت. طبق این مفهوم، درآمدهای عملیاتی عبارت از درآمدهای حاصل از فعالیتهای اصلی واحد تجاری پس از کسر بخشی از آن، جهت نگهداشت داراییهای لازم برای حفظ فعالیتهای اصلی در همان سطح (از قبیل جایگزینی داراییهای ثابت مشهود و موجودی مواد و کالا) می باشد. هرگونه درآمد حاصل از افزایش در ارزش دارایی عملیاتی مزبور از قبیل افزایش بهای موجودیها یا افزایش در ارزش داراییهای ثابت مشهود، درآمد نگهداری تلقی می گردد.

مهمترین مزیت ارزش جاری، مربوط بودن آن به تصمیمات استفاده کنندگانی است که خواهان ارزیابی وضعیت جاری یا عملکرد اخیر واحد تجاری می باشد. در شرایط اقتصادی جاری کشور، به دلیل نبود ارزشهای جاری قابل اتکا در رابطه با برخی داراییها و نیز بالا بودن هزینه دستیابی به ارزشهای جاری در مقایسه با منافع حاصل از آن، انتخاب یک نظام اندازه گیری مبتنی بر ارزش جاری عملی نیست. بنابراین در اندازه گیری عناصر صورتهای مالی، نظام مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی ملاک عمل قرار خواهد گرفت و از ارزشهای جاری نیز، تا میزانی که با خصوصیات اتکاپذیری و ملاحظات منفعت و هزینه سازگار است، در تعدیل این نظام استفاده خواهد شد.

مفاهیم سرمایه. برای اندازه گیری سرمایه واحد تجاری، از دو مفهوم سرمایه می توان استفاده کرد. مفهوم اول، سرمایه مالی است. تحت این مفهوم، سرمایه مترادف با خالص داراییها یا حقوق صاحبان سرمایه است و می توان آن را برحسب واحدهای اسمی قدرت خرید مثل ریال (سرمایه پولی یا سرمایه مالی اسمی) و یا برحسب قدرت خرید

ثابت (سرمایه مالی با قدرت خرید ثابت) اندازه‌گیری کرد. مفهوم دوم، مفهوم سرمایه فیزیکی (عملیاتی) است. تحت این مفهوم، سرمایه به عنوان ظرفیت تولیدی واحد تجاری تلقی می‌گردد و می‌توان آن را به طرق مختلف مثلاً برحسب میزان تولید روزانه اندازه‌گیری کرد.

مفاهیم نگهداشت سرمایه و تعیین سود. مفاهیم سرمایه به شرح فوق منجر به مفاهیم نگهداشت سرمایه به شرح زیر می‌شود:

الف. نگهداشت مالی: به موجب این مفهوم، سود تنها در شرایطی تحصیل می‌شود که مبلغ مالی (پولی) خالص دارایی‌ها در پایان دوره، پس از حذف اثرات هرگونه توزیع بین صاحبان سرمایه یا دریافتی از ایشان، نسبت به مبلغ مالی (پولی) خالص دارایی‌ها در ابتدای دوره فزونی یابد.

ب. نگهداشت سرمایه فیزیکی: طبق این مفهوم، سود تنها در صورتی تحصیل می‌گردد که ظرفیت تولیدی فیزیکی (ظرفیت عملیاتی) واحد تجاری (یا منابع و وجوه لازم جهت دستیابی به ظرفیت مزبور) در پایان دوره، پس از حذف اثرات هرگونه توزیع بین صاحبان سرمایه یا دریافتی از ایشان، نسبت به ظرفیت تولیدی فیزیکی ابتدای دوره فزونی یابد.

فصل ششم. نحوه ارائه اطلاعات در صورتهای مالی

اطلاعات مالی در قالب مجموعه‌ای شکل یافته تحت عنوان صورتهای مالی که در برگیرنده صورتهای مالی اساسی و یادداشتهای توضیحی و در برخی موارد اطلاعات متمم است، ارائه می‌شود. اجزای صورتهای مالی عبارتند از:

۱. **صورتهای مالی اساسی.** این صورتهای شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، و صورت جریان وجوه نقد می‌باشد.

۲. **یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی.** یادداشتهای توضیحی و صورتهای مالی اساسی یک مجموعه بهم پیوسته می‌باشند. نقش یادداشتهای توضیحی، برجسته نمودن و تشریح اقلام مندرج در صورتهای مالی اساسی است. افشای اطلاعات در یادداشتهای توضیحی نمی‌تواند ارائه نادرست یا حذف اطلاعات در صورتهای مالی اساسی را تصحیح یا توجیه کند.

علاوه بر صورتهای مالی، گاه اطلاعات متمم هم ارائه می‌شود. اطلاعات متمم می‌تواند دربرگیرنده افشائات و اطلاعات داوطلبانه یا تکمیلی باشد که احتمالاً به دلیل بیش از حد ذهنی بودن، مناسب درج در صورتهای مالی نبوده است و لذا جزء لاینفک صورتهای مالی محسوب نمی‌گردد. گزارش تحلیلی مدیران، اطلاعات تهیه شده از دیدگاهی متفاوت از آنچه در صورتهای مالی اتخاذ شده است، اطلاعات آماری، شاخصها و اطلاعات خلاصه مهم نمونه‌هایی از اطلاعات متمم می‌باشند.

پیوست فصل ۱. آیین رفتار حرفه‌ای در ایران

در آیین رفتار حرفه‌ای تدوین شده توسط سازمان حسابرسی تأکید اساسی بر منافع عمومی است. در بند ۶ این مجموعه چنین آمده است:

پذیرش مسئولیت در قبال جامعه از ویژگیهای شاخص هر حرفه است و مقبولیت هر حرفه به میزان مسئولیتی بستگی دارد که آن حرفه در جامعه به عهده می‌گیرد. جامعه‌ای که حرفه حسابداری با آن سروکار دارد متشکل از صاحبکاران، سرمایه‌گذاران، دولت، اعتباردهندگان، کارکنان، کارفرمایان و سایر اشخاصی است که در جهت تصمیم‌گیریهای آگاهانه خود به نتایج کار حسابداران حرفه‌ای اتکا می‌کنند. چنین اتکایی برای حرفه حسابداری در قبال حفظ منافع عمومی مسئولیت ایجاد می‌کند.

اصول بنیادی مطرح شده در آیین رفتار حرفه‌ای به شرح زیر است:

الف. درستکاری. حسابدار حرفه‌ای در انجام خدمات حرفه‌ای خود باید درستکار باشد.

ب. بی‌طرفی. حسابدار حرفه‌ای باید بی‌طرف باشد و نباید اجازه دهد هرگونه پیش‌داوری، جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بی‌طرفی او را در ارائه خدمات حرفه‌ای مخدوش کند.

پ. صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای. حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را به دقت، شایستگی و پشتکار انجام دهد. وی همواره موظف است میزان دانش و مهارت حرفه‌ای خود را در سطحی نگاه دارد که بتوان اطمینان حاصل کرد خدمات وی به گونه‌ای قابل قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه، قوانین و مقررات ارائه می‌شود.

ت. رازداری. حسابدار حرفه‌ای باید به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائه خدمات حرفه‌ای خود به دست می‌آورد توجه کند و نباید چنین اطلاعاتی را بدون مجوز صریح صاحبکار یا کارفرما، استفاده یا افشا کند؛ مگر آنکه از نظر قانونی یا حرفه‌ای حق و یا مسئولیت افشای آن را داشته باشد.

ث. رفتار حرفه‌ای. حسابدار حرفه‌ای باید به گونه‌ای عمل کند که با حسن شهرت حرفه‌ای او سازگار باشد و از انجام اعمالی بپرهیزد که ممکن است اعتبار حرفه را خدشه‌دار کند.

ج. اصول و ضوابط حرفه‌ای. حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را مطابق اصول و ضوابط حرفه‌ای مربوط انجام دهد و همچنین درخواستهای صاحبکار یا کارفرمای خود را به گونه‌ای با مهارت و دقت انجام دهد که با الزامات درستکاری، بی‌طرفی و در مورد حسابداران حرفه‌ای مستقل با استقلال وی نیز سازگار باشد. منظور از حسابدار حرفه‌ای شخص حقیقی یا مؤسسه‌ای است که عضو یک تشکل حرفه‌ای باشد.

رویارویی با مسایل اخلاقی. حسابداران در انجام وظایف خود با مسایلی روبرو می‌شوند که ممکن است با ارزشهای اخلاقی در تضاد باشد. برای حل و فصل کردن این مسایل، حسابداران باید از آیین‌نامه‌های حرفه‌ای یا سازمانی تبعیت کنند. حسابداران حرفه‌ای برای حفظ اعتبار خود و حرفه باید در رویارویی با مسایل اخلاقی، به ارزشها پایبند باشند و مواد نقض اصول اخلاقی را نادیده نگیرند. اگر رعایت اصول اخلاقی مستلزم کناره‌گیری یا استعفا باشد باید با شجاعت از آن استقبال کنند.

صورت‌های مالی اساسی

بخش اول. ترازنامه

صورت‌های مالی، محصول نهایی فرآیند حسابداری به شمار می‌روند. صورت‌های مالی اساسی عبارتند از:

الف. ترازنامه (صورت وضعیت مالی)

ب. صورت سود و زیان

ج. صورت سود و زیان جامع

د. صورت جریان وجوه نقد (صورت جریان‌های نقدی)

با وقوع مبادلات و رویدادها، اثرات آنها طبق اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری در حساب‌های مناسب ثبت می‌شود. در این رابطه همواره باید به توازن معادله حسابداری (یعنی **داراییها = بدهیها + حقوق مالکانه**) توجه داشت. در یک تاریخ مشخص، خلاصه‌ای از حساب‌های دارایی، بدهی و حقوق مالکانه و مانده حساب‌ها ارائه می‌شود که اصطلاحاً آنرا ترازنامه می‌نامند. توصیف دیگر آن است که ترازنامه صورت منابع اقتصادی (داراییها) در اختیار یک واحد تجاری و ادعای نسبت به (و یا منافع در) این منابع (بدهیها و حقوق مالکانه) در تاریخ صورت مالی می‌باشد.

ترازنامه منبع اصلی اطلاعات برای ارزیابی **نقدینگی و انعطاف‌پذیری مالی** می‌باشد. نقدینگی (نقدگونه‌گی) به مدت زمانی که انتظار می‌رود سپری گردد تا یک دارایی به وجه نقد تبدیل و یا یک بدهی پرداخت گردد، بستگی دارد. انعطاف‌پذیری مالی یعنی توانایی اقدام جهت تغییرمیزان و زمان جریان‌های نقدی به گونه‌ای که بتوان در قبال رویدادهای غیرمنتظره واکنش نشان داد. بیان دیگر، قابلیت انطباق واحد تجاری با تغییرات در شرایط عملیاتی است. در واقع، انعطاف‌پذیری مالی، مقیاسی برای سنجش سازگاری یک شرکت می‌باشد.

ترازنامه اساساً مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی می‌باشد اما در برخی از اقلام شاهد تعدیلاتی می‌باشیم.

نحوه ارائه ترازنامه

برای تهیه ترازنامه دو شکل مرسوم وجود دارد: شکل حساب (T) و شکل گزارشی. در ترازنامه‌ای که به شکل حساب ارائه می‌گردد، داراییها در سمت راست و بدهیها و حقوق مالکانه در سمت چپ ترازنامه فهرست می‌شوند. در شکل گزارشی ابتدا داراییها فهرست می‌شوند و سپس بدهیها و حقوق مالکانه. طبقه‌بندی معمول ترازنامه به شکل زیر می‌باشد:

شرکت نمونه

ترازنامه

۱۳۰۰/۱۲/۲۹

داراییها	بدهیها و حقوق صاحبان سهام
داراییهای جاری	بدهیهای جاری
وجه نقد	اسناد پرداختنی
سرمایه‌گذاریهای کوتاه‌مدت	حسابهای پرداختنی
دریافته‌های کوتاه‌مدت	هزینه‌های معوق (بدهی‌های معوق)
موجودی کالا	بدهیهای بلندمدت
پیش‌پرداختهای هزینه	ذخایر
دارایی‌های غیرجاری نگهداری شده برای فروش	حقوق صاحبان سرمایه (مالکانه)
داراییهای غیرجاری	سرمایه پرداخت شده
داراییهای ثابت (اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات)	سود انباشته
داراییهای نامشهود	انباشته سایر اقلام سود و زیان جامع
سرمایه‌گذاریهای بلندمدت	
سایر داراییها	

در ترازنامه طبقه‌بندی اقلام دارایی و بدهی براساس درجه نقدینگی (نقدگونه‌گی) صورت می‌گیرد.

نکته

به مازاد داراییهای جاری بر بدهیهای جاری سرمایه در گردش اطلاق می‌شود.

نکته

در ادامه به تشریح هر یک از این طبقات می‌پردازیم. اکثر این اقلام نظیر سرمایه‌گذاریها، حسابهای دریافتنی، موجودی کالا، داراییهای ثابت مشهود، داراییهای نامشهود، بدهیهای بلندمدت، و حقوق صاحبان سرمایه در فصول بعدی تشریح شده و در اینجا به توضیح مختصری اکتفا می‌شود.

داراییهای جاری

داراییهای جاری وجوه نقد و داراییهای دیگری هستند که بطور معقول می‌توان انتظار داشت ظرف یکسال یا یک چرخه عملیات - هر کدام طولانی‌تر است - به وجه نقد تبدیل و یا مصرف شوند. چرخه عملیات، مدت زمان بین تحصیل کالا و تبدیل آن به وجه نقد می‌باشد. هر دارایی که قصد استفاده از آن به غیر از عملیات جاری باشد، باید از داراییهای جاری خارج شود؛ مثلاً، وجوه نقدی که به قصد بازپرداخت بدهی بلندمدت کنار گذاشته شده است (وجوه استهلاکی)، نباید در قالب دارایی جاری طبقه‌بندی شود.

وجوه نقد

وجوه نقد سیالترین داراییها و واسطه مبادلات است که از آن در خرید کالا و خدمات و تسویه تعهدات استفاده می‌شود. وجوه نقد از چنان مقبولیتی به عنوان واسطه مبادلات برخوردار است که تقریباً هیچ محدودیتی در استفاده از آن در مبادلات تجاری وجود ندارد. وجوه نقد شامل اسکناس و مسکوک، چکهای شخصی، سپرده‌های دیداری، چک پول‌ها، حواله جات بانکی، تنخواه، و اغلب سپرده‌های پس‌انداز می‌باشد. ارزشهای خارجی را زمانی می‌توان به عنوان وجه نقد تلقی نمود که آنها به سهولت قابل تبدیل به ریال باشند. پولی که به عنوان دارایی نگهداری می‌شود اما استفاده از آن به یک مورد خاص محدود شده است نباید به عنوان وجه نقد تلقی گردد، زیرا به عنوان یک ابزار عمومی مبادله، در اختیار نمی‌باشد. مانده مسدود شده حساب بانکی، نباید جزء وجوه نقد تلقی بلکه باید در زمره سایر داراییها قرار گیرد. به طور مشابه وجه نقد تخصیص یافته برای بازپرداخت بدهی (سپرده وجوه استهلاکی اوراق قرضه)، با توجه به این موضوع که قابل برداشت نبوده و برای عملیات عادی واحد تجاری در دسترس نمی‌باشد، به عنوان سرمایه‌گذاری در بخش داراییهای غیرجاری ترازنامه گزارش می‌شود. چکها و اسناد وعده‌دار، تمبرهای پستی، و حسابهای پس‌انداز بلندمدت به عنوان وجه نقد قلمداد نمی‌شوند، بلکه باید به ترتیب در قالب مطالبات، ملزومات، و سرمایه‌گذاریها طبقه‌بندی شوند. در ادامه به برخی از مسایل مرتبط با وجوه نقد می‌پردازیم.

تنخواه

اغلب شرکتها بابت مخارج جزئی که در رابطه با آنها استفاده از مجوز رسمی و رعایت رویه‌های پرداخت قابل توجیه نیست، تنخواهی با مبلغی ثابت ایجاد می‌نمایند. حجم تنخواه تابعی از عوامل متعدد، نظیر مجموع مخارج کوچک مورد انتظار یک دوره مثلاً یک ماهه می‌باشد. در یک سیستم **تنخواه ثابت**، فردی به عنوان متصدی تنخواه منصوب می‌شود. وی مسئول پرداخت مخارجی است که مستند به اسناد مثبت پیوست سند پرداخت می‌باشد. بطور ادواری، بابت تجدید تنخواه، چکی از محل حساب بانکی شرکت در وجه تنخواه صادر می‌گردد. در این اثنا، مخارج انجام شده از محل تنخواه و تجدید مجدد آن در حسابها ثبت می‌شوند.

برای مثال فرض کنید در اول شهریور فروشگاه تهران ۳۰,۰۰۰ ریال به تنخواه اختصاص می‌دهد تا برای مخارج جزئی مورد استفاده قرار گیرد. در تاریخ ۱۶ شهریور، صندوق تنخواه شامل اسناد پرداخت و وجه نقد زیر است:

مخارج پست.....	۷,۵۰۰ ریال
مخارج حمل پرداختی بابت کالاهای خریداری شده.....	۱۱,۰۰۰
ملزومات خریداری و مصرف شده.....	۳,۰۰۰
موجودی وجوه نقد.....	۸,۵۰۰
جمع.....	<u>۳۰,۰۰۰ ریال</u>

با توجه به این اطلاعات، ثبتهای لازم برای افتتاح، مخارج انجام شده و تجدید تنخواه به شکل زیر خواهد بود:

۱ شهریور. ثبت افتتاح تنخواه:

تنخواه.....	۳۰,۰۰۰
وجه نقد.....	۳۰,۰۰۰

۱۶ شهریور. ثبت مخارج صورت گرفته و تجدید تنخواه:

هزینه ملزومات (۷,۵۰۰ + ۳,۰۰۰).....	۱۰,۵۰۰
حمل به داخل.....	۱۱,۰۰۰
وجه نقد.....	۲۱,۵۰۰

گاهی اوقات، وقوع اشتباه در پرداختها و یا مخارج به حساب گرفته شده باعث می‌شود که موجودی تنخواه متفاوت از آن چیزی باشد که باید باشد. برای حل چنین اختلافاتی، از حسابی به نام **کسر و اضافه صندوق** استفاده می‌شود. این حساب جهت متعادل ساختن وجوه نقد، حسب مورد بدهکار یا بستانکار می‌شود. حساب کسر و اضافه صندوق در پایان دوره حسابداری نظیر سایر حسابهای موقت بسته می‌شود.

موجودی تنخواه به سبب آنکه بخشی از مانده وجوه نقد شرکت است، یک دارایی پولی تلقی می‌گردد. اندازه تنخواه، به علت نیاز به حجم بیشتر یا کمتر وجوه آن می‌تواند افزایش یا کاهش یابد. افزایش در اندازه تنخواه با بدهکار کردن تنخواه و بستانکار کردن وجوه نقد و کاهش در اندازه تنخواه با بدهکار کردن وجوه نقد و بستانکار کردن تنخواه ثبت می‌گردد.

نوع دیگر تنخواه، تنخواه متغیر است. در این نوع از تنخواه پرداخت وجه لزوماً همزمان با ثبت هزینه‌های انجام شده، نبوده، بلکه پرداخت وجه با درخواست از طرف مسئول تنخواه صورت می‌گیرد.

مغایرت‌گیری مانده وجوه نقد

بانکها، معمولاً بطور ماهانه صورت‌فعالیهای انجام شده در حساب جاری مشتریان را در گزارشی به نام صورت‌حساب بانکی برای آنها ارسال می‌دارند. سپرده‌گذاران باید در هر ماه، در قالب بخشی از کنترل وجوه نقد، به مغایرت‌گیری بین این صورت‌حساب با مانده وجوه نقدی که سوابق حسابداری آنها نشان می‌دهد، بپردازند. هدف صورت مغایرت بانک حصول اطمینان از این موضوع است که ثبتهای موجود در حساب وجوه نقد دفتر کل شرکت، با سوابق فعالیهای دریافت و پرداخت نقدی شرکت که بانک مستقلاً نگهداری می‌کند، مطابقت دارد.

به دلیل یا دلایل زیر، مانده پایان دوره وجوه نقد در صورت‌حساب ماهانه بانک بندرت با مانده پایان ماه سوابق حسابداری شرکت برابر است:

۱. ممکن است بانک سپرده‌هایی را در حساب مشتری نشان دهد که این سپرده‌ها در دفاتر مشتری به عنوان دریافت نقدی ثبت نشده‌اند. برای ذکر مثالی در این رابطه، می‌توان به واریز مبالغی توسط دیگران به حساب بانکی شرکت اشاره کرد. ممکن است مشتری با دریافت صورت‌حساب بانک از این موضوع مطلع شود.
۲. ممکن است بانک بابت مبادلاتی که مشتری تا زمان دریافت صورت‌حساب از آن مطلع نشود، مانده حساب مشتری را کاهش داده باشد. برای مثال در این مورد می‌توان به مخارج خدمات انجام شده توسط بانک و مخارج چاپ دسته چک اشاره کرد.
۳. ممکن است مشتری چند مورد دریافت نقدی را ثبت کرده باشد و این موارد هنوز توسط بانک به عنوان سپرده ثبت نشده باشد. برای مثال، چنانچه مشتری در اواخر ماه در یکی از شعبات بانک خود سپرده‌گذاری انجام داده باشد، ممکن است این سپرده در ماه بعد در صورت‌حساب بانک انعکاس یابد (وجوه بین راهی).
۴. ممکن است مشتری چند مورد پرداخت نقدی را ثبت کرده باشد که این پرداختها تا تاریخ صورت‌حساب بانک توسط بانک پرداخت نشده باشد. برای مثال ممکن است مشتری (صاحب حساب) بابت پرداخت وجه کالا و خدمات، چکهایی را صادر کرده باشد که این چکها تا زمان تهیه و ارسال صورت‌حساب برای مشتری به بانک ارائه نشده باشند. این چکها که اصطلاحاً **چکههای معوق** نامیده می‌شوند، در صورت‌حساب ماهی که وجه نقد آنها پرداخت شده است، انعکاس می‌یابد.
۵. و نهایتاً اشتباهات صورت گرفته از جانب بانک یا مشتری می‌تواند موجب ایجاد تفاوت بین مانده صورت‌حساب با سوابق حسابداری مشتری شود.

ذکر این نکته ضروری است که اقلام ۱ و ۲ توسط بانک ثبت شده‌اند، اما هنوز توسط شرکت ثبت نشده و به همین علت تفاوت بین مانده وجوه نقد طبق دفاتر شرکت با مانده صحیح وجوه نقد را فراهم آورده‌اند. از طرفی، اقلام ۳ و ۴ توسط شرکت ثبت شده‌اند ولی هنوز توسط بانک ثبت نشده است و از این رو باعث گردیده که مانده

وجوه نقد گزارش شده در صورتحساب بانک با مانده صحیح وجوه نقد تفاوت داشته باشد. مورد ۵ نیز با توجه به اینکه اشتباه توسط چه کسی صورت گرفته، بر مانده گزارش شده توسط شرکت یا بانک تأثیر می‌گذارد. بدیهی است که اشتباه بانک باید بلادرنگ به اطلاع بانک برسد.

برای مثال فرض کنید مانده وجوه نقد طبق سوابق حسابداری شرکت اراک در ۳۱ فروردین ۱۳۸۸، ۸۶۷,۲۸۹ ریال است. صورتحساب فروردین ماه شرکت، مانده پایان ماه وجوه نقد را ۱۷۶,۸۲۲ ریال نشان می‌دهد. پس از بررسی مبادلات موجود در صورتحساب بانک و مقایسه این صورتحساب با حساب وجوه نقد دفتر کل، شرکت اراک به موارد زیر پی برده است:

۱. چهار فقره از چک‌هایی که طی فروردین ماه توسط شرکت صادر شده‌اند، در صورتحساب بانک به چشم نمی‌خورند. این چک‌ها عبارتند از:

شماره چک	مبلغ
۳۹۴	۴۰,۰۰۰ ریال
۴۰۷	۱۸۷,۰۰۰
۴۱۲	۵۰,۰۰۰
۴۱۳	۸۷,۰۰۰
جمع	۳۶۴,۰۰۰ ریال

۲. مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال که در ۲۹ فروردین سپرده‌گذاری شده، در صورتحساب بانک به چشم نمی‌خورد.
۳. در ۲۸ فروردین شرکت اراک، اوراق مشارکت ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریالی دولتی خود را که ۶۰,۰۰۰ ریال کوین سود مشارکت تحقق یافته به همراه داشت در یکی از شعبات بانک خود به وجه نقد تبدیل نمود و وجوه مذکور را از طریق آن شعبه به حساب بانکی خود در شعبه‌ای که حساب داشت واریز کرد. به علت اینکه اطلاعات این مبادله تا ۲ اردیبهشت به دست شعبه اصلی نرسیده بود در صورتحساب فروردین ماه بانک ظاهر نشد.
۴. هزینه کارمزد بانکی برای فروردین ماه به مبلغ ۲۳۰ ریال توسط شرکت اراک ثبت نشده است.
۵. بانک بابت مخارج چاپ دسته چک ۲,۶۳۷ ریال از حساب شرکت برداشت نموده است. شرکت با دریافت صورتحساب بانک از موضوع مطلع می‌شود.
۶. در تاریخ ۲۱ فروردین، یکی از مشتریان مبادرت به واریز بدهی ۲۱,۴۰۰ ریالی خود به حساب جاری شرکت نموده که این مبلغ شامل ۱,۴۰۰ ریال بهره می‌باشد. شرکت با دریافت صورتحساب بانک از موضوع مطلع می‌شود.
۷. در ۲۶ فروردین، شرکت اراک مبلغ ۶۳,۰۰۰ ریال از مطالبات خود را وصول و به حساب بانک واریز نموده است. دفتردار شرکت این مبلغ را اشتباهاً ۳۶,۰۰۰ ریال ثبت کرده است.

شکل زیر نحوه مغایرت گیری مانده پایان ماه صورتحساب بانک (۱۷۶,۸۲۲ ریال) با مانده پایان ماه وجوه نقد دفتر کل (۸۶۷,۲۸۹ ریال) را نشان می دهد. توجه داشته باشید اقلام ۲ و ۳ به مانده طبق صورتحساب اضافه، و مورد ۱، از آن کسر می گردد. اقلام ۶ و ۷ به مانده حساب وجوه نقد دفتر کل، اضافه، و اقلام ۴ و ۵ از آن کسر می شوند.

شرکت اراک
صورت مغایرت بانک
۳۱ فروردین ۱۳۸۸

مانده طبق صورتحساب		مانده طبق دفاتر	
۱۷۶,۸۲۲		۸۶۷,۲۸۹	
اضافه می شود:		اضافه می شود:	
سپرده بین راهی		اشتباه شرکت در ثبت	
۴۰,۰۰۰		۲۷,۰۰۰	
واریز عواید تبدیل به نقد اوراق مشارکت		عواید حاصل از وصول طلب	
۱,۰۶۰,۰۰۰		۲۱,۴۰۰	
۱,۱۰۰,۰۰۰		۲۸,۴۰۰	
۱,۲۷۶,۸۲۲		۹۱۵,۶۸۹	
کسر می شود:		کسر می شود:	
چکهای معوق		کارمزد بانکی	
(۲۶۴,۰۰۰)		۲۳۰	
مانده اصلاح شده (واقعی) وجوه نقد		مخارج چاپ دسته چک	
۹۱۲,۸۲۲		۲,۶۳۷	
		مانده اصلاح شده (واقعی) وجوه نقد	
		۹۱۲,۸۲۲	

این صورت مغایرت بانک، حداقل به دو دلیل سودمند است. اول اینکه، مانده صحیح وجوه نقد (۹۱۲,۸۲۲ ریال) را جهت گزارش در صورتهای مالی در اختیار می گذارد.^۱ دوم اینکه، اقلامی که جهت رسیدن به مانده صحیح وجوه نقد، موجب افزایش یا کاهش مانده طبق دفاتر شده اند، اطلاعات لازم جهت انجام تعدیل در دفاتر شرکت اراک را در اختیار می گذارند. ثبتهای لازم جهت تعدیل و اصلاح دفاتر شرکت در ۳۱ فروردین ۱۳۸۸ به قرار زیر است:

۱. شکل دیگر برای صورت مغایرت بانک، شکلی است که با مانده طبق صورتحساب (طبق دفاتر) آغاز و اقلام مغایر حسب مورد به آن افزوده یا از آن کاسته شده و نهایتاً مانده وجوه نقد طبق دفاتر (طبق صورتحساب) حاصل می شود. این رویکرد مانده صحیح وجوه نقد در پایان دوره را مشخص نمی سازد.

۲۷,۰۰۰	 وجوه نقد (۳۶,۰۰۰ - ۶۳,۰۰۰)
۲۷,۰۰۰	 حسابهای دریافتنی
۲۱,۴۰۰	 وجوه نقد
۲۰,۰۰۰	 حسابهای دریافتنی
۱,۴۰۰	 درآمد مالی (بهره)
۲۳۰	 هزینه متفرقه
۲۳۰	 وجوه نقد
۲,۶۳۷	 هزینه متفرقه
۲,۶۳۷	 وجوه نقد

ثبتهای فوق، شامل اقلامی است که در سمت راست صورت مغایرت بانک به چشم می‌خورند. اقلام سمت چپ در صورت لزوم قبلاً در دفاتر شرکت منظور شده‌اند و نیازی به تعدیل و اصلاح ندارند.

موارد افشای وجوه نقد

دو مورد از موارد مهم مرتبط با افشای وجه نقد، **اضافه برداشتها** و **مانده‌های جبرانی** می‌باشند. در مواردی که اضافه برداشت مجاز باشد (مثلاً اضافه برداشت در حسابهای بانکی خارج از کشور)، ممکن است یک شرکت، چکی را صادر کند که صدور این چک باعث **اضافه برداشت** (برداشت بیش از میزان موجودی) از حساب بانکی شرکت در تاریخ ترازنامه شود. چنانچه شرکت در همان بانک دارای حسابهای جاری دیگری باشد می‌تواند اضافه برداشت را با مانده آنها تهاوت دهد. همچنین مانده اضافه برداشتهایی که بدون اطلاع قبلی مورد مطالبه قرار می‌گیرد قابل تهاوت با وجوه نقد می‌باشد. هرگاه برای تسویه اضافه برداشتهای بانکی مهلتی تعیین شده باشد در صورتی می‌توان آنها را در محاسبه وجوه نقد منظور کرد که مهلت مزبور از یک روز کاری تجاوز نکند. در سایر موارد اضافه برداشت باید نظیر وام موقت، به عنوان یک بدهی جاری طبقه‌بندی شود. شرکت نمی‌تواند اضافه برداشت را با مانده مثبت حساب جاری در بانک دیگر تهاوت دهد. **مانده جبرانی** مبلغی وجه نقد است که باید در دوره وام، در قالب **سپرده** نزد بانک وام دهنده باقی بماند. این مبلغ از آنجا که استفاده از وجوه نقد را محدود می‌کند باید افشا شود.

سرمایه‌گذاریهای کوتاه‌مدت (جاری)

گروهی دیگر از داراییها که از نقدگونه‌گی بالایی برخوردار بوده و از این رو به عنوان طبقه بعدی در داراییهای جاری ارائه می‌شوند، سرمایه‌گذاریهای کوتاه‌مدت هستند. سرمایه‌گذاریهای جاری در زمان خرید براساس ماهیتشان به دو دسته سریع‌المعامله در بازار و سایر (غیر سریع‌المعامله در بازار) تقسیم می‌شوند. سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله در بازار باید در ترازنامه به یکی از دو روش "ارزش بازار" یا "اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش" منعکس شود. سایر سرمایه‌گذاریهای جاری باید در ترازنامه به یکی از دو روش "اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش" یا "خالص ارزش فروش" منعکس شود. در ارتباط با حسابداری سرمایه‌گذاریها در فصل ۶ به تفصیل بحث خواهیم کرد.

مطالبات (دریافتنیهای) کوتاه مدت

مطالبات کوتاه مدت ادعا نسبت به دریافت وجوه نقد است که انتظار می رود ظرف یکسال یا یک چرخه عملیات - هر کدام طولانی تر است - برآورده شود. مطالبات کوتاه مدت، دو دسته هستند. دسته اول مطالبات تجاری که در نتیجه فروش و یا ارائه خدمات به صورت نسیه ایجاد می شوند و حاکی از تعهد مشتریان به پرداخت با شرایطی مشخص می باشند. برای مثال، فروش نسیه کالا به یک مشتری، ایجاد یک طلب تجاری می کند. دسته دوم مطالبات غیرتجاری بوده و زمانی ایجاد می شود که یک شرکت به شکل کوتاه مدت وامی در اختیار دیگری قرار می دهد. معمولاً پشتوانه مطالبات غیرتجاری، موافقتنامه رسمی است که شرایط بازپرداخت را مشخص می سازد و آنرا اصطلاحاً اسناد دریافتنی می نامند.

مطالبات کوتاه مدت به مقدار وجوه نقدی که انتظار می رود وصول گردد، گزارش می شود. بنابراین رقم قابل گزارش تفاوت بین مبلغ ناخالص مطالبات و حسابهای غیرقابل وصول پیش بینی شده، تخفیفات و برگشتیها و ذخیره ها می باشد. توضیح بیشتر در مورد مطالبات به فصل ۳ موكول می شود.

موجودی مواد و کالا

موجودیهای کالا داراییهایی هستند که شرکتهای بازرگانی آنها را برای فروش مجدد تحصیل می کنند و شرکتهای تولیدی نیز آنها را برای فروش به مشتریان در جریان عادی عملیات، تولید می نمایند. موجودیهای کالا در بخش داراییهای جاری ترازنامه بعد از مطالبات، به **اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش**، گزارش می شوند. در فصل ۴ به معرفی مفصل موجودی کالا خواهیم پرداخت.

پیش پرداختهای هزینه

پیش پرداختهای هزینه که در گروه داراییهای جاری قرار می گیرند، مخارجی هستند که معمولاً به منافع به شکل خدمات تبدیل خواهند شد. این منافع با وجودی که دریافت نشده اند اما انتظار می رود ظرف یک سال یا چرخه عملیات - هر کدام طولانی تر است - دریافت شوند. برای مثال، پیش پرداخت بیمه یکسال آتی باید در تاریخ پرداخت، به عنوان پیش پرداخت هزینه تلقی گردد زیرا پرداخت موردنظر از نظر زمانی مقدم بر دریافت منافع است.

دارایی‌های غیرجاری نگهداری شده برای فروش

واحد تجاری باید دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد)^۱ را که مبلغ دفتری آن، عمدتاً از طریق فروش و نه استفاده مستمر بازیافت می‌گردد، به عنوان "نگهداری شده برای فروش" در بخش دارایی‌های جاری ترازنامه طبقه‌بندی و به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری کند. لازم به ذکر است که دارایی‌های طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش، مستهلک نمی‌شوند. طبقه‌بندی دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش باید تنها پس از احراز شرایط ذیل صورت پذیرد: الف. دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) برای فروش فوری در دسترس باشد، و ب. فروش آن بسیار محتمل باشد؛ بدان معنا که واحد تجاری متعهد به اجرای طرح فروش باشد، برنامه فعالی برای یافتن خریدار و تکمیل طرح فروش آغاز شده باشد، بازاریابی مؤثری جهت فروش به قیمت روز انجام شده باشد و در نهایت انتظار رود فروش طی یکسال از تاریخ طبقه‌بندی به عنوان "نگهداری شده برای فروش" احراز گردد.^۲

داراییهای غیرجاری

داراییهایی که انتظار نمی‌رود ظرف یکسال یا چرخه عملیات - هر کدام طولانی‌تر است - به وجه نقد تبدیل گشته یا مصرف شوند، در قالب **غیر جاری** طبقه‌بندی می‌شوند. داراییهای غیرجاری شامل اموال، ماشین‌آلات، و تجهیزات، داراییهای نامشهود و همچنین سرمایه‌گذاریها می‌باشند.

داراییهای ثابت مشهود

یکی از طبقات مهم ترازنامه **داراییهای ثابت مشهود** (و یا اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات) نام دارد. اغلب واحدهای تجاری، سرمایه‌گذاریهای قابل توجهی در اموال فیزیکی که از طریق استفاده در عملیات، چندین دوره حسابداری آنها را منتفع می‌سازند، انجام می‌دهند. داراییهای مهمی که در این طبقه جای می‌گیرند عبارتند از زمین، ساختمان، ماشین‌آلات و تجهیزات، اثاثیه و منصوبات، بهسازی اموال استیجاری و بهسازی زمین. لازم به ذکر است که برای ایجاد درآمد از طریق عملیات دارایی در طبقه داراییهای ثابت مشهود این است که شرکت از دارایی مورد نظر برای ایجاد درآمد از طریق عملیات استفاده نماید. اگر داراییهای فوق به طور فعال در عملیات مورد استفاده قرار نگیرد، آنها را باید از طبقه داراییهای ثابت مشهود، خارج و در قالب سایر داراییها گزارش نمود.

۱. مجموعه واحد گروهی از دارایی‌ها و بدهی‌های وابسته به آن است که به عنوان یک مجموعه واحد واگذار یا برکنار خواهد شد.

۲. تأخیر بیش از یکسال تنها در موردی مجاز است که تأخیر از شرایط و رویدادهایی ناشی شود که از کنترل واحد تجاری خارج است و شواهد کافی وجود داشته باشد که واحد تجاری به تعهدات خود نسبت به طرح فروش پایبند است.

داراییهای ثابت مشهود در زمان تحصیل به بهای تمام شده ثبت می‌شوند. از آنجا که دوره‌های انتفاع رسانی اغلب انواع داراییهای ثابت مشهود محدود می‌باشد، بهای تمام شده (یا مبلغ تجدید ارزیابی) آنها در قالب هزینه، به دوره‌هایی که شرکت از این داراییها استفاده می‌کند، تخصیص داده می‌شود. مبلغی که هر دوره به این منظور تخصیص می‌یابد، استهلاک نامیده می‌شود. هدف این فرآیند، تطابق بهای تمام شده سرمایه‌گذاری شده در داراییهای ثابت مشهود، با مزایای حاصل از آنها (در قالب درآمد) می‌باشد. داراییهای استهلاک‌پذیر در ترازنامه به بهای تمام شده (یا مبلغ تجدید ارزیابی) منهای استهلاک انباشته تا تاریخ ترازنامه گزارش می‌شوند. زمین به سبب داشتن عمری نامحدود، مستهلاک نمی‌گردد. در ارتباط با حسابداری داراییهای ثابت مشهود به تفصیل در فصل ۵ بحث خواهیم کرد.

داراییهای نامشهود

نظیر داراییهای ثابت مشهود، **داراییهای نامشهود** نیز عموماً چندین دوره، انتفاع به همراه دارند.^۱ تفاوت اصلی بین داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود در این است که داراییهای نامشهود فاقد ماهیت فیزیکی می‌باشند. آنها از این جهت ارزشمند هستند که حقوق و امتیازاتی را برای مالکان خود به همراه دارند. حق امتیازها، حق نشرها، علائم تجاری، فرانشیز (فرانچایز) و سرقفلی محل کسب نمونه‌هایی از داراییهای نامشهود هستند.

داراییهای نامشهود در ابتدا به بهای تمام شده ثبت می‌شوند. بعد از تحصیل، به مرور بهای تمام شده آنها به یک حساب هزینه تخصیص یافته و با درآمدهای مربوطه، تطابق می‌یابد. داراییهای نامشهود در ترازنامه به بهای تمام شده منهای استهلاک (انقضای) انباشته گزارش می‌شود. منظور از استهلاک (انقضا)، مبلغی از بهای تمام شده است که هر دوره هزینه می‌شود. در تعیین عمر مفید داراییهای نامشهود، باید به عمر قانونی، قراردادی و همچنین حق تمدید آن نیز توجه شود. البته عمر مفید برخی داراییهای نامشهود نامعین بوده و از این رو مستهلاک نمی‌شوند. لازم به ذکر است براساس استانداردهای حسابداری تجدید ارزیابی داراییهای نامشهود نظیر داراییهای ثابت مشهود مجاز است. در ارتباط با حسابداری داراییهای نامشهود در فصل ۵ بحث خواهیم کرد.

سرمایه‌گذاریهای بلندمدت

اغلب شرکتهای بزرگ، داراییهای غیرعملیاتی متنوعی را در تملک دارند، به این معنی که به خرید داراییهایی اقدام می‌کنند که از آنها در تولید کالاها یا خدماتی که باعث استمرار فعالیت شرکت می‌گردد، استفاده نمی‌شود. برای مثال،

۱. بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۱۷ برای شناسایی یک دارایی در قالب نامشهود، الزامی برای انتفاع بیش از یک دوره وجود

ندارد. در این باره در فصل ۵ به تفصیل بحث خواهیم کرد.

ممکن است شرکتی به سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار سایر شرکتها مبادرت نماید به این نیت که آن را برای دراز مدت نزد خود نگهداری کند. یا اینکه شرکتی، وامی را در اختیار سایر شرکتها و افراد قرار دهد.

این داراییها و سایر داراییهای مشابه در قالب **سرمایه‌گذاریهای بلندمدت** طبقه‌بندی می‌شوند. هر چند آنها کاملاً متفاوت از هم به نظر می‌رسند، اما تماماً داراییهای غیرجاری غیرعملیاتی می‌باشند و از تمام آنها انتظار می‌رود که جریان‌های نقدی آتی برای شرکت ایجاد نمایند. از سرمایه‌گذاریها در سایر شرکتها، انتظار می‌رود که سود سهام ایجاد نمایند، و یا از طریق افزایش قیمت، شرکت را منتفع سازند. وام‌دهی‌های بلندمدت، ادعای نسبت به وجه نقد را ایجاد می‌کند. وجه نقدی که برای اهداف خاص نگهداری می‌گردد، در اوراق بهادار سرمایه‌گذاری می‌شود تا بدین ترتیب بازدهی برای شرکت ایجاد نماید. از سرمایه‌گذاری در زمین نیز انتظار می‌رود که در زمان فروش، جریان نقدی آتی به همراه داشته باشد.

سرمایه‌گذاریهای بلندمدت در ترازنامه بعد از داراییهای نامشهود گزارش می‌شوند. هر چند مبنای اساسی برای ارزشیابی سرمایه‌گذاریهای بلندمدت، بهای تمام شده تاریخی است، استثنای مهمی نیز در این رابطه وجود دارد (انحرافات از بهای تمام شده تاریخی در فصل ۵ و ۶ تشریح خواهد شد). روش‌های خاص مورد استفاده برای ارزشگذاری داراییها (از جمله سرمایه‌گذاریهای بلندمدت) باید افشا گردند.

سایر داراییها (داراییهای موهوم)

در ترازنامه اغلب شرکتها طبقه‌ای به نام سایر داراییها و یا داراییهای موهوم وجود دارد. این طبقه شامل داراییهایی است که منطقاً در طبقه دیگری نمی‌توانند قرار گیرند. اقلام موجود در این طبقه می‌تواند شامل پیش‌پرداختهای بلندمدت (نظیر حق الزحمه اخذ پروانه، اجاره، بیمه و مالیات)، مبلغ دفتری داراییهای ثابت بلا استفاده و وجوه نقد مسدود شده باشد. این طبقه مخصوص اقلامی است که نمی‌توان به سهولت آنها را در طبقه دیگر قرار داد و به‌علاوه حایز اهمیت کافی برای تشکیل یک طبقه مجزا نمی‌باشند.

بدهیهای جاری

بدهیهای جاری تعهداتی هستند که انتظار می‌رود از طریق استفاده از داراییهای جاری موجود و یا ایجاد بدهیهای جاری دیگر حذف شوند. هر تعهد، برای اینکه حائز طبقه‌بندی در قالب بدهی جاری باشد، باید ظرف یکسال یا یک چرخه عملیات - هر کدام طولانی‌تر است - تسویه شود.

هر چند تمامی اقلام پولی باید به ارزش فعلی ثبت شوند، اما به دلایل عملی (ناچیز بودن عامل بهره) اغلب بدهیهای جاری به مبلغ قابل پرداخت آتی ثبت می‌گردند. در مورد اقلام پولی و اقلام غیرپولی در فصل ۹ به تفصیل بحث خواهیم نمود.

نکته

اسناد پرداختنی

اسناد پرداختنی، وعده‌های کوتاه‌مدت به پرداخت وجه نقد هستند که پشتوانه آنها، اسناد وعده‌دار می‌باشد. اسناد پرداختنی می‌توانند تجاری یا غیرتجاری باشند. این اسناد معمولاً به ارزش اسمی خود گزارش می‌شوند.

حسابهای پرداختنی

حسابهای پرداختنی نقطه مقابل حسابهای دریافتنی می‌باشد. حسابهای پرداختنی زمانی ایجاد می‌شود که شرکتی به صورت نسیه مبادرت به خرید کالا، ملزومات یا خدمات می‌نماید. حسابهای پرداختنی به مبلغی که انتظار می‌رود برای تعهدات پرداخت شود، ثبت می‌گردد.

حصة (سهم) جاری تعهدات بلندمدت

تعهدی که قبلاً در قالب بلندمدت طبقه‌بندی شده، اما حال قرار است ظرف یکسال یا یک چرخه عملیات - هر کدام طولانی‌تر است - تسویه شود؛ باید تجدید طبقه‌بندی شده و به صورت یک بدهی جاری گزارش شوند. با این حال، حصه جاری تعهد بلندمدت، مشروط بر اینکه داراییهای موجود در تاریخ ترازنامه که بازپرداخت آن بدهی از محل آنها صورت می‌گیرد، به عنوان جاری طبقه‌بندی نشده باشد، گاهی اوقات تحت عنوان بدهی بلندمدت طبقه‌بندی می‌شود.

سود سهام پرداختنی

سود سهام پرداختنی غالباً جزء بدهیهای جاری است. معمولاً واژه سود سهام تداعی‌گر سود نقدی سهام است، اما سه نوع سود سهام دیگر نیز وجود دارد: سود سهام به شکل دارایی (سود سهام به شکل داراییهای غیر از وجوه نقد)، سود سهام به شکل سند^۱ (اسناد وعده‌دار برای پرداخت سود نقدی سهام در آینده) و سود سهمی (سود سهام در قالب توزیع سهام خود شرکت). با اعلام سود سهام (به استثنای سود سهمی) معمولاً یک بدهی جاری ایجاد می‌شود. سود سهمی، به توزیع سهام شرکت اعلام‌کننده مربوط بوده و در نتیجه آن داراییهای شرکت توزیع نمی‌گردد؛ از این رو سود سهمی قابل توزیع بدهی تلقی نمی‌گردد بلکه به عنوان یکی از اجزای حقوق صاحبان سهام گزارش می‌شود. توضیح بیشتر در مورد سود سهام را به فصل ۱۰ موکول می‌کنیم.

۱. به سود سهام به شکل سند اصطلاحاً سود سهام تعهد شده نیز اطلاق می‌شود.

بدهیهای تعهدی یا معوق

طی دوره حسابداری، شرکت‌ها هزینه‌های خاصی را متحمل می‌شوند که بابت آنها تا پایان دوره حسابداری وجهی پرداخت نمی‌گردد. اصطلاحاً به این هزینه‌ها، هزینه‌های تعهدی (معوق) یا بدهیهای تعهدی (معوق) می‌شود. برای مثال، سود تضمین شده (بهره) اسناد پرداختنی با گذر زمان ایجاد می‌شود. چنانچه تاریخهای پرداخت سود تضمین شده با پایان دوره حسابداری مقارن نباشد، در پایان دوره حسابداری بابت سود تضمین شده تحقق یافته‌ای که هنوز پرداخت نشده است، یک بدهی وجود خواهد داشت. به همین ترتیب، تعهدات مرتبط با حقوق و دستمزدی که توسط کارکنان ارائه شده، اما تا پایان دوره پرداخت نشده است، نوعی هزینه (تعهدی) می‌باشد. در ادامه به بحث درباره برخی از این بدهیهای معوق نظیر غیبتهای مشمول پرداخت کارکنان، مالیات بر درآمد پرداختنی، و پاداشهای پرداختنی خواهیم پرداخت.

غیبت‌های مشمول پرداخت کارکنان

غیبت‌های استحقاقی آتی کارکنان می‌باشد که در آن ایام باید حقوق آنان پرداخت شود. تحت شرایط خاصی می‌توان حقوق استحقاقی کارکنان برای این ایام را به عنوان یک بدهی تعهدی (معوق) ثبت کرد. این شرایط عبارتند از: (۱) تعهد کارفرما برای پرداخت حقوق ایام غیبت‌های استحقاقی آتی، به خدمات قبلی کارکنان قابل انتساب باشد، (۲) استحقاق کارکنان به دریافت حقوق و مزایای ایام غیبت آتی، منوط به خدمات بعدی نباشد (یعنی مربوط به خدمات گذشته آنان باشد) و یا اینکه این استحقاق بتواند با گذشت زمان انباشته گردد و (۳) این پرداخت توسط کارفرما محتمل و قابل برآورد باشد.

چنانچه همه شرایط برآورده شود ولی مبلغ قابل برآورد (قابل اندازه‌گیری) نباشد، این امر باید در صورتهای مالی افشاء شود.

هزینه و بدهی معوق ناشی از استحقاق کارکنان برای غیبت‌های آتی مشمول پرداخت، باید در سالی که این حق بدست آمده، ثبت شود. برای مثال فرض کنید در ابتدای سال ۸۸ شرکت تولیدی صدف، ۱۵ نفر را با حقوقی معادل ۵۰۰ ریال در هفته استخدام می‌کند. سیاست شرکت اعطای دو هفته مرخصی با حقوق در سال به کارکنان می‌باشد، البته این مرخصی پس از گذشت یکسال از استخدام کارکنان به آنها اعطاء خواهد شد. ثبت هزینه حقوق و بدهی ایام مرخصی در پایان سال ۸۸ به قرار زیر خواهد بود:

هزینه حقوق..... ۱۵,۰۰۰

حقوق پرداختنی ایام مرخصی (۲ × ۵۰۰ × ۱۵)..... ۱۵,۰۰۰

در شرایط عادی بدهی حقوق پرداختنی ایام مرخصی در ترازنامه سال ۸۸ شرکت صدف در زمره بدهیهای جاری منعکس خواهد شد. این بدهی، چنانچه احتمال رود کارکنان ظرف یکسال یا چرخه عملیات - هر کدام طولانی‌تر

است - از مرخصی با حقوق خود استفاده نکنند، غیرجاری خواهد بود. فرض کنید کارکنان جدید شرکت صدف در سال ۸۹ زمانی که حقوق هفتگی ۵۵۰ ریال است، از مرخصی با حقوق خود استفاده می‌کنند. بدین ترتیب، پرداخت حقوق ایام مرخصی به شکل زیر خواهد بود:

.....	حقوق پرداختنی ایام مرخصی.....	۱۵,۰۰۰
.....	هزینه حقوق.....	۱,۵۰۰
.....	وجوه نقد (۲ × ۵۵۰ × ۱۵).....	۱۶,۵۰۰

ذکر این نکته ضروری است که ۱,۵۰۰ ریال هزینه حقوق اضافی که به سبب ۵۰ ریال افزایش در حقوق هفتگی روی داده، باید در سال ۸۹ ثبت شود.

مالیات بر درآمد پرداختنی (ذخیره مالیات)

تعهدات مربوط به مالیات بر درآمد در صورتی که طی یک سال مالی یا یک چرخه عملیات - هر کدام طولانی‌تر است - تسویه شود، جزء بدهی‌های جاری طبقه‌بندی می‌شود. از آنجا که مبلغ مالیات بر درآمد قبل از صدور برگ قطعی به طور برآوردی مشخص می‌شود و به طور معمول بین مالیات محاسبه شده توسط شرکت و مالیات تعیین شده توسط ممیز تفاوت‌هایی وجود دارد، این تعهدات اصطلاحاً با عنوان ذخیره در متن ترازنامه منعکس می‌شود. مالیات بر درآمد پرداختنی به صورت خالص یعنی پس از کسر پیش پرداختهای مالیاتی مربوط در ترازنامه ارائه می‌شود.

پاداشهای پرداختنی

پاداش پرداختنی، بدهی جاری دیگری است که در اغلب موارد به نتایج عملیات شرکت بستگی دارد. معمولاً کارکنان کلیدی علاوه بر حقوق و دستمزد پایه خود، پاداش عملکرد یا بهره‌وری نیز دریافت می‌دارند. چنانچه پاداش مبتنی بر درآمدهای کسب شده و یا محصول تولید شده باشد، محاسبه پاداش چندان دشوار نخواهد بود، به این ترتیب که هر زمان می‌توان درآمد و یا تولید مشمول پاداش را تعیین و با ضرب آن در عامل پاداش، میزان پاداش را محاسبه نمود.

چنانچه پاداش مبتنی بر سود شرکت باشد، تعیین مبلغ پاداش دشوارتر خواهد شد. از نقطه نظر شرکت، پاداشهای پرداختنی به کارکنان به حقوق و دستمزد افزوده شده و در محاسبه سود دوره به عنوان یک هزینه مدنظر قرار می‌گیرد. علاوه بر این، در اغلب موارد پاداش کارکنان از نظر قوانین مالیاتی یک هزینه مالیات کاه (هزینه قابل قبول) قلمداد می‌گردد. از این رو، پاداش بر مالیات و سود اثرگذار است و می‌توان گفت رابطه‌ای متقابل بین پاداش و سود حاکم می‌باشد، بدین معنا که پاداش وابسته به میزان سود و میزان سود وابسته به هزینه پاداش است. در ادامه به طرحهای گوناگون پاداش به انضمام محاسبات آن خواهیم پرداخت.

طرحهای پاداش و محاسبات مربوطه به شرح زیر است:

طرح پاداشی که مبتنی بر سود شرکت می باشد را می توان به اشکال مختلف فرموله کرد. برای مثال، پاداش می تواند مبتنی بر یکی از موارد زیر باشد:

$$1. \text{ سود قبل از هزینه پاداش و قبل از مالیات بر درآمد } (B = bI)$$

$$2. \text{ سود بعد از هزینه پاداش ولی قبل از مالیات بر درآمد } [B = b(I - B)]$$

$$3. \text{ سود بعد از مالیات بر درآمد ولی قبل از هزینه پاداش } [B = b(I - T)]$$

$$4. \text{ سود بعد از هزینه پاداش و بعد از مالیات بر درآمد } [B = b(I - B - T)]$$

که در آن :

$$b = \text{نرخ پاداش}$$

$$I = \text{سود قبل از پاداش و مالیات بر درآمد}$$

$$B = \text{پاداش در قالب ریال}$$

$$T = \text{مالیات بر درآمد}$$

با فرض اینکه t نرخ مالیات و پاداش یک هزینه مالیات کاه است، مالیات بر درآمد (T) را می توان به این شکل تعیین نمود:

$$T = t(I - B)$$

حل مسایل پاداش مبتنی بر سود شامل مراحل زیر است:

گام ۱. معادله ای بنویسید که طرح پاداش را به شکل ریاضی توصیف کند.

گام ۲. اگر قرار است میزان مالیات بر درآمد از طریق محاسبات معلوم شود، معادله ای برای محاسبه مالیات بر درآمد بنویسید.

گام ۳. اطلاعات معلوم را در معادله (معادلات) قرار دهید.

گام ۴. متغیرهای نامعلوم را بدست آورید.

برای مثال طرح پاداش سوم (سود بعد از مالیات بر درآمد ولی قبل از هزینه پاداش) را در نظر گرفته و فرض کنید سود قبل از پاداش و مالیات ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال؛ نرخ پاداش ۲ درصد و نرخ مالیات ۳۰ درصد می باشد. با توجه به اطلاعات ارائه شده، پاداش به شکل زیر قابل محاسبه است:

$$B = b(I - T) \text{ که } T = t(I - B)$$

$$B = b[I - t(I - B)]$$

$$B = 0.02 [10,000,000 - 0.30(10,000,000 - B)]$$

$$B = 0.02 [10,000,000 - 3,000,000 + 0.30B]$$

$$B = 200,000 - 60,000 + 0.006B$$

$$0.994B = 140,000$$

$$B = 140,845$$

ثبت تعدیلی بابت این هزینه پاداش و تعهد مربوطه به قرار زیر خواهد بود:

۱۴۰,۸۴۵

.....هزینه پاداش.....

۱۴۰,۸۴۵

.....پاداش پرداختنی.....

حساب هزینه پاداش احتمالاً باید در قالب ترکیب با هزینه حقوق و دستمزد در صورت سود و زیان منعکس شود. پاداش پرداختنی نیز باید تا زمان پرداخت پاداش در گروه بدهیهای جاری ترازنامه گزارش شود.

نکته

اسناد پرداختنی، حسابهای پرداختنی، حصه جاری تعهدات بلندمدت، سود سهام پرداختنی (نقدی)، پیش پرداختها، و برخی از بدهیهای تعهدی (نظیر حقوق پرداختنی، بیمه پرداختنی و بهره پرداختنی) **بدهیهای قابل تعیین** هستند، یعنی در تاریخ ترازنامه مطمئناً موجود بوده و مبلغی که نهایتاً بابت آنها پرداخت خواهد شد به شکل قطعی، معلوم است یا به شکلی معقول قابل برآورد می باشد. در مقابل مبلغ برخی تعهدات به نتایج عملیات شرکت بستگی دارند، به عبارت دیگر تا پایان دوره حسابداری نمی توان با اطمینان آنها را مشخص نمود. از این جمله می توان به مالیات بر درآمد پرداختنی و پاداشهای پرداختنی اشاره کرد.

بدهیهای بلندمدت

بدهیهای بلندمدت، تعهداتی هستند که انتظار می رود بعد از چرخه عملیات یا یکسال - هر کدام طولانی تر است - تسویه شوند. اسناد پرداختنی بلندمدت، اوراق قرضه، و بدهیهای اجاره ای مثالهایی از بدهیهای بلندمدت هستند. عموماً این تعهدات به ارزش فعلی تعهدات آتی (مبالغ پرداختنی تنزیل شده) ارزشگذاری و ثبت می شوند. در مورد حسابداری اوراق قرضه و بدهیهای اجاره ای به ترتیب در فصلهای ۷ و ۸ و در مورد ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان در همین فصل بحث خواهیم کرد.

ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

بر اساس قوانین مربوطه، در صورت پایان خدمت کارکنان، کارفرما مکلف است بر مبنای سنوات خدمت و حقوق دریافتی کارکنان مبلغی به آنها پرداخت کند. با گذشت هر سال خدمت کارکنان، برای شرکت تعهدی قانونی ایجاد می شود که باید ذخیره لازم را برای آن شناسایی کند. ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان باید در سرفصل بدهیهای غیرجاری منعکس شود، مگر آن بخشی از این ذخیره که مربوط به کارکنانی است که در طی یک سال آتی بازخرید یا بازنشسته می شوند.

ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

هدف از این بخش ارائه معیارهای شناخت و مبنای اندازه‌گیری مناسب در مورد ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی و نیز افشای اطلاعات کافی در یادداشتهای توضیحی برای درک بهتر ماهیت، زمان‌بندی و مبلغ آنها توسط استفاده‌کنندگان می‌باشد.

ذخایر

ذخیره نوعی بدهی است که زمان تسویه و یا مبلغ آن نامشخص است. ذخایر را می‌توان از سایر بدهیها مانند حسابها و اسناد پرداختنی تجاری و سایر حسابها و اسناد پرداختنی متمایز کرد، زیرا در مورد زمان تسویه و یا مبلغ آن ابهام وجود دارد. حسابهای پرداختنی تجاری، بدهی بابت کالاهای و خدمات دریافت شده‌ای است که صورتحساب آن دریافت یا به طور رسمی با فروشنده در مورد مبلغ و زمان پرداخت ما به ازای آن توافق شده است. بنابراین وجه تمایز اصلی حسابهای پرداختنی تجاری با ذخایر این است که مبلغ آن با توجه به صورتحساب و زمان پرداخت آن نیز از طریق توافق با فروشنده مشخص شده است. گروهی دیگر از بدهیها بابت کالاهای یا خدمات دریافت شده‌ای است که صورتحساب آن دریافت نشده یا به طور رسمی با فروشنده در مورد مبلغ و زمان تسویه آن توافق نشده است. در برخی موارد برای تعیین مبلغ یا زمان تسویه چنین بدهیهایی، انجام برآورد لازم است، اما میزان ابهام در رابطه با این بدهیها به مراتب کمتر از ذخایر است. بدهی مربوط به آب و برق مصرف شده تا پایان دوره مالی که صورتحساب آن هنوز دریافت نشده، نمونه‌ای از این نوع بدهیها می‌باشد. اگرچه در عمل اصطلاح ذخیره برای این نوع بدهیها نیز استفاده می‌شود، اما اصطلاح ذخیره در استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی برای بدهیهایی به کار می‌رود که با تعریف ذخیره انطباق داشته باشد. بدهی مالیاتی نیز علی‌رغم داشتن عنوان ذخیره در تعریف ذخیره نمی‌گنجد و در واقع ذخیره نیست.

ذخیره باید در صورت وجود معیارهای زیر شناسایی شود:

۱. واحد تجاری تعهدی فعلی (قانونی یا عرفی) در نتیجه رویدادی گذشته دارد،

۲. خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل است، و

۳. مبلغ تعهد به گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد باشد.

در صورت عدم احراز شرایط مذکور، هیچ ذخیره‌ای نباید شناسایی شود.

از جمله مواردی که در مورد آنها ذخیره شناسایی شود می‌توان به تضمین و ضمانت نامه‌های محصولات فروخته شده، جوایز، اقامه دعوی، ادعاها، اظهارنظرها و ... اشاره کرد. مبلغ شناسایی شده به عنوان ذخیره باید بهترین برآورد از مخارجی باشد که برای تسویه فعلی در تاریخ ترازنامه لازم است. بهترین برآورد از مخارج لازم برای تسویه تعهد فعلی، مبلغی است که واحد تجاری منطقاً لازم است برای تسویه تعهد در تاریخ ترازنامه یا انتقال به

شخص ثالث در تاریخ یاد شده بپردازد. تسویه یا انتقال تعهد در تاریخ ترازنامه اغلب ناممکن یا غیراقتصادی است. با این حال، برآورد مبلغی که واحد تجاری منطقاً لازم است برای تسویه یا انتقال تعهد بپردازد، بهترین برآورد از مخارج لازم برای تسویه تعهد فعلی در تاریخ ترازنامه است.

نحوه برخورد با ابهام حاکم بر شناسایی ذخیره، به شرایط مرتبط با آن بستگی دارد. چنانچه ذخیره‌ای که اندازه‌گیری می‌شود مربوط به اقلام متعددی باشد، تعهد از طریق تعیین وزن هر یک از پیامدهای ممکن با توجه به احتمال وقوع آنها برآورد می‌شود. این روش آماری برآورد "ارزش مورد انتظار" نامیده می‌شود.

بدهیهای احتمالی

بدهی احتمالی تعهدی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که به طور کامل در کنترل واحد تجاری نیست، تأیید خواهد شد، یا تعهدی فعلی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود اما به یکی از دلایل زیر شناسایی نمی‌شود:

۱. خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل نیست.

۲. مبلغ تعهد را نمی‌توان با قابلیت اتکای کافی اندازه‌گیری کرد.

اگر چه برآورد ذخایر به دلیل نامشخص بودن زمان تسویه و یا مبلغ آن توأم با احتمال است اما اصطلاح "احتمالی" در اینجا در مورد بدهیها و داراییهایی به کار می‌رود که شناسایی نمی‌شود، زیرا وجود آنها تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که به طور کامل تحت کنترل واحد تجاری نیست، تأیید می‌گردد.

همانطور که پیش از این بیان شد، ذخایر به عنوان بدهی شناسایی می‌شود (با فرض اینکه برآورد اتکاپذیر قابل انجام باشد)، زیرا تعهد فعلی است و ضرورت خروج منافع اقتصادی برای تسویه این تعهدات محتمل است. در مقابل، بدهیهای احتمالی به عنوان بدهی شناسایی نمی‌شود، زیرا: (۱) تعهدات احتمالی است و وجود تعهد فعلی واحد تجاری که منجر به خروج منافع اقتصادی می‌شود، هنوز باید تأیید گردد، یا (۲) تعهدات فعلی است که معیارهای شناخت را ندارد؛ زیرا خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل نبوده یا برآورد اتکاپذیر مبلغ تعهد به طور کامل امکان‌پذیر نمی‌باشد. با توجه به آنچه از خاطراتان گذشت، واحد تجاری نباید بدهی احتمالی را شناسایی کند. بدهی احتمالی افشا می‌شود، مگر اینکه امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد. در صورت بعید بودن امکان خروج منافع اقتصادی نیاز به افشای بدهی نمی‌باشد.

واحد تجاری باید برای هر طبقه از بدهیهای احتمالی در تاریخ ترازنامه، شرح مختصری از ماهیت بدهی احتمالی و موارد زیر را در صورت امکان افشا کند، مگر اینکه امکان هرگونه خروج منافع اقتصادی برای تسویه بعید باشد:

۱. برآورد اثر مالی بدهی احتمالی،

۲. موارد ابهام مربوط به مبلغ یا زمان بندی خروج منافع اقتصادی، و

۳. امکان هرگونه جبران مخارج.

در مورد بدهی احتمالی مرتبط با ادعای ثابت نشده و یا اظهار نظر، در صورتی که شواهدی دال بر آگاهی ادعا کننده موجود نباشد، افشا لازم نمی باشد. در مقابل تصادف مرگباری که در نتیجه نقص ترمز یک اتومبیل نو اتفاق می افتد، احتمال ایجاد یک ادعا علیه تولید کننده اتومبیل یا بیمه گر آن را، ممکن می سازد. در این حالت، حتی اگر هنوز ادعایی صورت نگرفته باشد، تولید کننده اتومبیل موظف به افشای بدهی احتمالی می باشد.

چنانچه واحد تجاری مشترکاً و متضامناً در قبال یک تعهد مسئولیت داشته باشد، آن بخش از تعهد که انتظار می رود توسط سایر اشخاص ایفا شود به عنوان بدهی احتمالی محسوب می شود. واحد تجاری تنها برای بخشی از تعهد که خروج منافع اقتصادی برای تسویه آن محتمل است، ذخیره شناسایی می کند، به جز در شرایط بسیار نادر که نتوان برآورد اتکاپذیر انجام داد.

داراییهای احتمالی

دارایی احتمالی یک دارایی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که به طور کامل تحت کنترل واحد تجاری نیست، تأیید خواهد شد. داراییهای احتمالی معمولاً از رویدادهای برنامه ریزی نشده یا غیر مستظره ای ناشی می شود که ورود منافع اقتصادی به واحد تجاری را ممکن می سازد. برای مثال، می توان به ادعایی اشاره کرد که واحد تجاری از طریق مراحل قانونی پیگیری می کند اما پیامد آن نامشخص است. داراییهای احتمالی در صورتهای مالی شناسایی نمی شود، زیرا ممکن است منجر به شناخت درآمدی شود که هرگز تحقق نیابد. با این حال، زمانی که تحقق درآمد تقریباً قطعی باشد، دارایی مربوط احتمالی نبوده و شناسایی می شود. با توجه به آنچه از خاطراتان گذشت، واحد تجاری نباید دارایی احتمالی را شناسایی کند. دارایی احتمالی را در صورتی که ورود منافع اقتصادی محتمل باشد، می توان افشا کرد. این افشا باید شامل شرح مختصری از ماهیت داراییهای احتمالی در تاریخ ترازنامه و در صورت امکان، برآوردی از اثر مالی آنها باشد. قابل ذکر است که داراییهای احتمالی باید به گونه ای افشا گردد که از ارائه علائم همراه کننده در مورد احتمال ایجاد درآمد جلوگیری شود.

در موارد بسیار نادر، افشای تمام یا بخشی از اطلاعات در خصوص ذخیره، بدهی احتمالی یا دارایی احتمالی مربوط به دعوی له یا علیه واحد تجاری ممکن است به موقعیت واحد تجاری لطمه جدی وارد کند. در چنین مواردی، لازم نیست واحد تجاری اطلاعات یاد شده را افشا کند، اما باید ماهیت کلی این دعوی را همراه با دلیل عدم افشای اطلاعات بیان کند.

حقوق مالکانه (حقوق صاحبان سرمایه)

با یک جابجایی در معادله حسابداری، خواهیم داشت **حقوق مالکانه = بدهیها - داراییها**. در واحدهای تک مالکی، حقوق مالکانه (سرمایه مالک) نام صرفاً یک حساب است. در واحدهای تضامنی آنجا که با چند مالک روبرو هستیم، هر یک از شرکا برای خود دارای یک حساب مجزای حقوق مالکانه هستند. گزارشگری حقوق مالکانه یک شرکت سهامی که اصطلاحاً به آن حقوق صاحبان سهام اطلاق می‌شود، اندکی پیچیده‌تر است. محدودیتهای قانونی، رهنمودهای حسابداری، و همچنین جدایی مالکیت و مدیریت، لزوم تهیه اطلاعات بیشتر در مورد منافع مالکان در شرکت سهامی را فراهم کرده است. طبق استاندارد حسابداری شماره ۱ (نحوه ارائه صورتهای مالی)، واحد تجاری باید موارد زیر را در ترازنامه یا در یادداشت‌های توضیحی افشا کند:

الف. برای هر یک از طبقات سهام: (۱) تعداد سهام مصوب، (۲) تعداد سهام منتشر شده و میزان سرمایه پرداخت شده، (۳) ارزش اسمی هر سهم، (۴) حقوق، مزایا و محدودیتهای مربوط، و (۵) سهام واحد تجاری که در مالکیت واحدهای تجاری فرعی و وابسته است.

ب. مبالغ دریافتی بابت افزایش سرمایه قبل از ثبت قانونی آن،

ج. صرف سهام،

د. ماهیت و موضوع هر یک از اندوخته‌ها، و

ه. مبالغ منظور شده در صورتهای مالی بابت سود سهام.

واحدهای تجاری که به شکلی غیر از شرکت سهامی تشکیل شده‌اند، باید اطلاعات معادل با موارد پیشگفته را که نمایانگر تغییرات هر طبقه از حقوق مالکانه طی دوره بوده و حقوق، مزایا و محدودیتهای منضم به هر طبقه از حقوق مالکانه را افشا کند.

عموماً حقوق صاحبان سهام شامل سه طبقه است: (۱) سرمایه پرداخت شده (آورده)، (۲) سود انباشته، و (۳) انباشته سایر اقلام سود و زیان جامع.

سرمایه پرداخت شده

زمانیکه یک شرکت سهامی، برای دستیابی به وجوه نقد مبادرت به انتشار سهام می‌کند، داراییهای معادل وجوه نقد دریافت شده، افزایش می‌یابد. مبلغ افزایش در داراییها که به **سرمایه پرداخت شده** بستانکار می‌شود، خود حاکی از داراییهایی است که توسط مالکان به شرکت آورده شده است.

سرمایه پرداخت شده می‌تواند به سهام با ارزش اسمی، و صرف سهام تقسیم شود. سرمایه قانونی که از طریق

قوانین آمره مشخص می‌شود، معمولاً شامل سهام با ارزش اسمی است که منتشر شده می‌باشد. ارزش اسمی، مبلغ قراردادی هر سهم می‌باشد که در اساسنامه شرکت مشخص شده و بر روی گواهینامه سهام، درج می‌شود.^۱ زمانیکه سهام به قیمتی بیش از ارزش اسمی منتشر می‌شود، مبلغ مازاد بر ارزش اسمی را صرف سهام^۲ می‌نامند. هنگامی که شرکتی بیش از یک نوع سهام (مثلاً ممتاز و عادی) منتشر شده داشته باشد، وجود یک طبقه فرعی دیگر برای سرمایه پرداخت شده باعث خواهد شد تا استفاده کنندگان دریابند هر یک از انواع سهام چه میزان از سرمایه پرداخت شده را تشکیل می‌دهد.

سود انباشته

سود انباشته، حسابی است که از آن برای ثبت سود خالص (یا زیان خالص) و همچنین توزیع سود سهام استفاده می‌شود. مانده حساب سود انباشته که در طبقه حقوق صاحبان سرمایه ترازنامه گزارش می‌شود، حاکی از مازاد کل سود خالص بر کل سود سهام اعلام شده از زمان شروع به فعالیت شرکت تا به حال می‌باشد. البته این حساب از رویدادهای دیگری نیز تأثیر می‌پذیرد.

انباشته سایر اقلام سود و زیان جامع

سود (زیان) جامع شامل سود (زیان) خالص و سایر اقلام سود و زیان جامع یعنی تمام درآمدها و هزینه‌هایی که در سود (زیان) جامع لحاظ ولی از سود (زیان) خالص مستثنی می‌گردد، می‌باشد. حال همانطور که سود (زیان) خالص نهایتاً در سود انباشته (یکی از طبقات حقوق صاحبان سرمایه) آرام می‌گیرد، انباشته سایر اقلام سود و زیان جامع (یکی دیگر از طبقات حقوق صاحبان سرمایه) نیز آرامگاه سایر اقلام سود و زیان جامع است. توضیح بیشتر در این باره در ادامه این فصل (بخش چهارم: صورت سود و زیان جامع) از خاطرتان خواهد گذشت.

۱. در ایران براساس قانون تجارت این رقم نمی‌تواند بیش از ۱۰,۰۰۰ ریال باشد. در حال حاضر ارزش اسمی هر سهم شرکت‌های پذیرفته

شده در بورس اوراق بهادار تهران ۱۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

۲. در ایران کمتر شاهد انتشار سهام به صرف هستیم و عموماً سهام به ارزش اسمی منتشر می‌شود.

تغییرات حقوق صاحبان سرمایه (سهام)

تغییرات حقوق صاحبان سرمایه و ساختار آن در زمره مهمترین اقلام اطلاعاتی مندرج در صورتهای مالی است و از این رو باید به گونه‌ای مشخص منعکس شود. تغییرات حقوق صاحبان سرمایه باید به شرح زیر در صورتهای مالی انعکاس یابد:

الف. با توجه به اهمیت اطلاعات مندرج در حساب سود (زیان) انباشته، گردش این حساب، متشکل از سود (زیان) دوره، سود (زیان) انباشته ابتدای دوره، تعدیلات سنواتی، و هر گونه مبلغ انتقالی از سایر سرفصلهای حقوق صاحبان سرمایه (مجموعاً سود قابل تقسیم)، سود سهام، مبلغ انتقالی به اندوخته‌های قانونی و اختیاری (مجموعاً تخصیص سود)، بلافاصله زیر صورت سود و زیان دوره انعکاس می‌یابد.

ب. گردش حساب اندوخته قانونی و اندوخته‌های اختیاری تخصیص یافته از محل سود قابل تقسیم و همچنین گردش حسابهای مربوط به اقلامی که طبق استانداردهای حسابداری مربوط، مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود (از قبیل مازاد تجدید ارزیابی) در یادداشتهای توضیحی افشا می‌گردد.

ج. گردش سایر اقلام از قبیل حساب سرمایه و صرف سهام در یادداشتهای توضیحی افشا می‌گردد.

ارائه صورت حقوق صاحبان سرمایه (صورت تغییرات در سرمایه) در یادداشتهای توضیحی راهکار مناسبی جهت برآورده کردن برخی الزامات افشای مربوط به تغییرات حقوق صاحبان سرمایه به نظر می‌رسد. این صورت مالی به تطبیق مبادلاتی که باعث تغییرات در مانده عناصر اصلی حقوق صاحبان سهام از ابتدا تا پایان سال شده‌اند، مبادرت می‌نماید. بنابراین این گستره صورت وسیعتری از صورت سود انباشته می‌باشد زیرا گردش حساب سود انباشته فقط به تطبیق تغییرات سود انباشته می‌پردازد. شرکتها موظف به افشای تعداد سهام مصوب، منتشر شده و نگهداری شده توسط واحدهای فرعی و وابسته؛ برای هر یک از طبقات سهام خود می‌باشند. آنها همچنین باید برای هر یک از طبقات سهام خود مشخصاتی از قبیل ارزش اسمی، حقوق، مزایا و محدودیتهای مربوط را افشا نمایند. شکل ۱-۲، ارائه فرضی صورت تغییرات در سرمایه برای شرکت نمونه را در بر دارد. توجه داشته باشید تطبیق سود انباشته یکی از عناصر صورت تغییرات در سرمایه شرکت نمونه می‌باشد. نکته دیگر اینکه در این شکل، سود جامع و عناصر آن ارائه شده است.

شرکت نمونه					
صورت تغییرات در سرمایه					
(برای سال منتهی به ۱۳۹۸ اسفند ۱۳۹۸)					
(به ریال)					
جمع	سود انباشته	سود جامع	سایر اقلام سود	انباشته	سهم عادی صرف سهام
مانده ابتدای دوره.....	۲۸۱,۷۵۰	۴۴,۲۵۰	۱۲,۵۰۰	۷۵,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰
سود خالص.....	۳۱,۶۲۵	۳۱,۶۲۵			
سایر اقلام سود جامع:					
سود تحقق نیافته سرمایه گذاری بلندمدت...	۵,۷۵۰				
مازاد تحقق نیافته تجدید ارزیابی داراییهای ثابت	۴,۰۰۰				
تفاوت تسعیر واحد مستقل خارجی.....	(۱,۲۵۰)				
سایر اقلام سود جامع.....	۸,۵۰۰		۸,۵۰۰		
سهم عادی منتشر شده.....	۷۵,۰۰۰			۲۵,۰۰۰	۵۰,۰۰۰
سود اعلام شده سهام عادی.....	(۵,۰۰۰)	(۵,۰۰۰)			
مانده پایان دوره.....	۳۹۱,۸۷۵	۷۰,۸۷۵	۲۱,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰

یادداشت‌های توضیحی همراه صورتهای مالی و اطلاعات ضمیمه

هدف یادداشت‌های توضیحی تشریح یا توصیف اقلام موجود در متن صورتهای مالی نظیر توصیف تعهدات بلندمدت، داراییهای ثابت مشهود، و رویه‌های حسابداری اعمال شده در تهیه صورتهای مالی است. استاندارد حسابداری شماره ۱، یادداشت‌های توضیحی را در سه بخش ساختار، افشای رویه‌های حسابداری و سایر موارد افشا به شرح زیر تشریح نموده است.

ساختار. اطلاعات زیر باید در یادداشت‌های توضیحی واحد تجاری افشا شود:

الف. تصریح اینکه صورتهای مالی بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه شده است،

ب. رویه‌های حسابداری اعمال شده در خصوص معاملات و رویدادهای با اهمیت،

ج. مواردی که افشای آنها طبق استانداردهای حسابداری الزامی شده و در بخش دیگری از صورتهای مالی ارائه نشده است، و

د. موارد دیگری که در صورتهای مالی اساسی ارائه نشده است، لیکن افشای آنها برای ارائه مطلوب ضرورت دارد (نظیر برخی از اطلاعات غیرمالی).

یادداشتهای توضیحی باید به نحوی منظم ارائه شود. هر قلم مندرج در ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد باید به یادداشتهای توضیحی مربوط عطف داده شود.

افشای رویه‌های حسابداری. موارد زیر باید در بخش اهم رویه‌های حسابداری یادداشتهای توضیحی تشریح شود:

الف. مبنا یا مبانی اندازه‌گیری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی (نظیر بهای تمام شده تاریخی یا ارزش جاری)، و

ب. کلیه رویه‌های حسابداری لازم برای درک مناسب صورتهای مالی (نظیر افشای رویه‌های حسابداری مربوط به

شناخت درآمد عملیاتی، سرمایه‌گذاریها، اجاره‌ها، مخارج تحقیق و توسعه و موجودی مواد و کالا)

سایر موارد افشا. واحد تجاری باید موارد زیر را نیز در یادداشتهای توضیحی افشا کند:

الف. اقامتگاه و شکل حقوقی واحد تجاری، کشور محل فعالیت آن و نشانی مرکز ثبت شده (یا محل اصلی فعالیت چنانچه متفاوت از کشور محل ثبت باشد)،

ب. شرحی از ماهیت عملیات واحد تجاری و فعالیت‌های اصلی آن،

ج. نام واحد تجاری اصلی و واحد تجاری اصلی نهایی گروه، و

د. تعداد کارکنان در پایان دوره یا میانگین تعداد آنها طی دوره.

اطلاعات ضمیمه نیز ممکن است شامل جنبه‌های متفاوت از آنچه در صورتهای مالی انتخاب شده و یا جزئیاتی

بیش از آنچه در یادداشتهای ارائه می‌دهند و همچنین تحلیل و تفسیر مدیریت از صورتهای مالی باشد.

رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

از آنجا که مرحله بستن حسابها در پایان سال، انجام حسابرسی، و تهیه گزارش سالانه مستلزم صرف زمان است، معمولاً شرکتها صورتهای مالی خود را هفته‌ها بعد از پایان دوره حسابداری منتشر می‌کنند. به استثنای فعالیتهای عملیاتی روزمره و عادی، ممکن است رویدادهای خاصی بین تاریخ صورتهای مالی (پایان دوره حسابداری) و تاریخ انتشار صورتهای مالی اتفاق بیفتد. از آنجا که **به موقع بودن** یکی از خصوصیات مهم اطلاعات مالی است، مطلع ساختن سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان توسط مدیریت از رویدادهای با اهمیتی که در این برهه اتفاق افتاده است، امری مهم و اساسی تلقی می‌گردد. این اطلاعات می‌تواند موجب تغییر پیش‌بینی جریان‌های نقدی

شرکت شود و از این رو ممکن است برای افرادی که بر جریان‌های نقدی شرکت تکیه می‌کنند، مهم باشد. چنین رویدادهایی که اصطلاحاً آنها را رویدادهای متعاقب صورتهای مالی و یا **رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه** می‌نامند، دو نوع هستند: (۱) رویدادهایی که شواهد و مدارک بیشتری در رابطه با شرایط موجود در تاریخ ترازنامه در اختیار می‌گذارند (رویداد تعدیلی) و (۲) رویدادهایی که حاوی شواهد و مدارک در مورد شرایطی هستند که در تاریخ ترازنامه موجود نبوده‌اند (رویداد غیرتعدیلی). با توجه به آنچه از خاطرتان گذشت، رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه رویدادهای مطلوب و نامطلوبی است که بین تاریخ ترازنامه و تاریخ تأیید صورتهای مالی^۱ رخ می‌دهد. این رویدادها را می‌توان به دو گروه تعدیلی و غیرتعدیلی طبقه‌بندی کرد.

از آنجا که رویدادهای موجود در مورد اول، متعلق به شرایط موجود در تاریخ ترازنامه می‌باشند، انجام تعدیل مبالغ گزارش شده در صورتهای مالی را الزامی می‌سازند. بدیهی است باید از تمام اطلاعات موجود برای صحیح بودن مبالغ صورتهای مالی تا سر حد امکان، استفاده نمود. برای مثال، بدهی معوق مرتبط با دعوی حقوقی که شرکت آن را پس از تاریخ صورتهای مالی ولی قبل از انتشار آن تسویه نموده است، می‌تواند در صورتی که تفاوتی فاحش با مبلغ مورد انتظار داشته باشد، تعدیل صورتهای مالی را الزامی کند. از آنجا که رویداد مسبب بدهی قبل از تاریخ صورتهای مالی، اتفاق افتاده است، تمام شواهد موجود - شامل شواهدی که بعد از تاریخ صورتهای مالی ولی قبل از تاریخ انتشار آنها ایجاد شده است - باید در ارقام صورتهای مالی منعکس شود.

رویدادهای موجود در حالت دوم، تعدیل ارقام منعکس در صورتهای مالی را الزامی نمی‌سازند. یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی، جداول، و پیش‌صورتها (صورتهای ضمیمه‌ای که اثر اطلاعات جدید را از پیش منعکس می‌سازد) روش‌های مرسوم برای افشای این گونه رویدادها می‌باشند. برای مثال، اگر شرکتی بعد از تاریخ ترازنامه اقدام به تأمین مالی از نوع استقراض یا انتشار سهام نماید، به منظور قادر ساختن استفاده‌کنندگان برای پیش‌بینی مناسب جریان‌های نقد، افشا الزامی می‌شود. برای ذکر نمونه‌هایی دیگر از این گونه رویدادها می‌توان به زیانهای حاصل از حوادثی از قبیل آتش سوزی و سیل، تسویه آن دسته از دعاوی حقوقی که بعد از تاریخ ترازنامه روی داده‌اند، فروش بخشی از شرکت، و یا خرید یک شرکت دیگر اشاره کرد.

سایر رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه که ممکن است بر شرکت اثرگذار باشد، نه مستلزم تعدیل صورتهای مالی

۱. تاریخ تأیید صورتهای مالی تاریخی است که مدیریت، صورتهای مالی را به طور رسمی و برای آخرین بار به منظور انتشار، تأیید می‌کند.

تاریخ تأیید صورتهای مالی تلفیقی، تاریخی است که صورتهای مالی یاد شده توسط مدیریت واحد تجاری اصلی به منظور انتشار تأیید

هستند و نه افشا در صورتهای مالی یا یادداشتهای توضیحی را الزامی می‌سازند. برای ذکر مثال از چنین رویدادهایی می‌توان به تغییرات صورت گرفته در مدیریت، و تغییر در محصولات یاد کرد. هر چند چنین رویدادهایی در ارزیابی جریان‌های نقد آتی، از اهمیتی انکارناپذیر برخوردارند، نمی‌توان اثر کمی چنین اقلامی را به راحتی بر صورتهای مالی، مشخص ساخت.

دو موضوع دیگری که توجه ویژه‌ای را می‌طلبد، عبارتند از: **سود سهام و تداوم فعالیت**. واحد تجاری نباید سود سهام مصوب بعد از تاریخ ترازنامه یا سود سهام پیشنهادی را به عنوان بدهی در تاریخ ترازنامه شناسایی کند. بدتر شدن نتایج عملیات و وضعیت مالی بعد از تاریخ ترازنامه ممکن است مبین لزوم بررسی در خصوص مناسب بودن کاربرد فرض تداوم فعالیت باشد. چنانچه فرض تداوم فعالیت مصداق نداشته باشد، آثار آن چنان فراگیر است که به جای تعدیل مبالغ شناسایی شده، تغییری اساسی در مبنای حسابداری مورد عمل را الزامی می‌کند.

بخش دوم. صورت سود و زیان

کلیه درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده باید در **صورت سود و زیان** یا **صورت سود و زیان جامع** منعکس شود. بخشهای متعدد فعالیتهای واحد تجاری دارای ویژگی‌های بارزی است که از نظر ثبات، مخاطره و قابلیت پیش‌بینی با هم متفاوت است و این امر افشای جداگانه اجزای تشکیل دهنده عملکرد مالی را در صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع ایجاب می‌کند. افشای جداگانه این اجزا با هدف تسهیل درک عملکرد مالی یک دوره و کمک به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی به منظور تصمیم‌گیری در مورد میزان اتکا به نتایج دوره‌های قبل جهت ارزیابی نتایج بالقوه دوره‌های آتی صورت می‌گیرد.

بر اساس استانداردهای حسابداری، صورت سود و زیان؛ درآمدها و هزینه‌ها مرتبط با مبادلات و رویدادهایی که طی یک دوره مشخص به وقوع پیوسته‌اند را گزارش می‌کند. درآمدها و هزینه‌ها تنها زمانی در صورت سود و زیان دوره انعکاس نمی‌یابند که مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور شوند.^۱ طبق استاندارد حسابداری شماره ۱ (نحوه ارائه صورتهای مالی)، صورت سود و زیان باید حداقل حاوی اقلام اصلی زیر باشد:

(۱) درآمد عملیاتی، (۲) هزینه‌های عملیاتی، (۳) سود یا زیان عملیاتی، (۴) هزینه‌های مالی، (۵) سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی، (۶) سود یا زیان عملیات در حال تداوم قبل از مالیات، (۷) مالیات بر درآمد، (۸) سود یا زیان خالص عملیات در حال تداوم، (۹) سود یا زیان عملیات متوقف شده، (۱۰) سهم اقلیت، و (۱۱) سود یا زیان خالص. علاوه بر این موارد، ممکن است به موجب سایر استانداردهای حسابداری، ارائه اقلام اصلی و جمع‌های فرعی دیگری در صورت سود و زیان الزامی باشد یا برای ارائه عملکرد مالی واحد تجاری به نحو مطلوب ضرورت داشته باشد. توجه داشته باشید که طبقه‌بندی مناسب اجزای صورت سود و زیان ارزش پیش‌بینی‌کنندگی را بهبود می‌بخشد. پیوست استاندارد حسابداری شماره ۶ (گزارش عملکرد مالی) شکل (چارچوب) گزارشگری عناصر تشکیل دهنده سود خالص را در اختیار می‌گذارد که شکل ۲-۲ آنها را خلاصه کرده است. در ادامه، به تشریح هر یک از این عناصر می‌پردازیم و در این راه کار خود را با سود عملیات در حال تداوم آغاز می‌کنیم. ضمناً به الزامات گزارشگری سود و زیان جامع و عناصر آن نیز خواهیم پرداخت.

۱. لازم به ذکر است درآمدها و هزینه‌هایی که مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شوند باید در صورت سود و زیان جامع

انعکاس یابند. در این باره در همین فصل (بخش چهارم: صورت سود و زیان جامع) به تفصیل بحث خواهیم کرد.

سود عملیات در حال تداوم قبل از مالیات (شامل اقلام استثنایی) الف	xxx ریال
مالیات بر درآمد	(xx)
سود خالص عملیات در حال تداوم	xxx ریال
سود عملیات متوقف شده قبل از مالیات	xxx ریال
اثر مالیاتی	(xx)
سود عملیات متوقف شده	xxx
سود خالص	xxx ریال

الف. عناصر تشکیل دهنده سود عملیات در حال تداوم خود شامل درآمدها و هزینه‌های عملیاتی و غیرعملیاتی می‌باشند.

سود عملیات در حال تداوم (مستمر)

همان‌طور که در فصل ۱ عنوان شد، عملیات در حال تداوم کلیه عملیات واحد تجاری (درآمدها و هزینه‌ها) به استثنای عملیات متوقف شده را دربر می‌گیرد. برای گزارشگری درآمدها و هزینه‌های عملیاتی و غیرعملیاتی که در تعیین **سود عملیات در حال تداوم** وارد می‌شوند، استانداردهای حسابداری شکل خاصی را تجویز نکرده‌اند. به هر حال براساس استاندارد حسابداری شماره ۱، به منظور برجسته کردن اجزای عملکرد مالی که ممکن است از نظر ثبات و قابلیت پیش‌بینی با یکدیگر متفاوت باشد، اقلام هزینه عملیاتی به طبقات فرعی‌تر تفکیک می‌شود. این اطلاعات براساس "**کارکرد هزینه**" و در موارد خاص که انجام آن عملی یا مفید نباشد برحسب "**ماهیت هزینه**" ارائه می‌شود. در روش طبقه‌بندی بر مبنای کارکرد هزینه که بعضاً روش بهای تمام شده فروش نامیده می‌شود، هزینه‌ها برحسب کارکرد به عنوان بخشی از بهای تمام شده فروش، توزیع یا اداری طبقه‌بندی می‌شود. این نحوه ارائه در مقایسه با روش طبقه‌بندی هزینه‌ها برحسب ماهیت، اطلاعات مربوطتری را در دسترس استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد، لیکن در این روش تخصیص مخارج به کارکردها می‌تواند اختیاری و نیازمند اعمال قضاوت قابل توجهی باشد. در روش طبقه‌بندی براساس ماهیت هزینه، اقلام هزینه برحسب ماهیت (نظر استهلاک، مواد مصرفی، کرایه حمل، حقوق و دستمزد و تبلیغات) با یکدیگر جمع شده و در صورت سود و زیان منعکس می‌شود.

آنچه بیش از خود شکل مورد استفاده توسط شرکت از اهمیت برخوردار است، ثبات رویه در استفاده از شکل منتخب از سالی به سال دیگر می‌باشد زیرا استفاده‌کنندگان به اطلاعات قابل مقایسه نیاز دارند. شکل منتخب توسط شرکت، شکلی است که مدیریت اعتقاد دارد برای استفاده‌کنندگان آگاه‌مندانه‌ترین است. در پیوست استاندارد

حسابداری شماره ۶، نمونه‌ای از صورت سود و زیان ارائه شده که هزینه‌ها براساس کارکرد تفکیک شده‌اند. این پیوست در ادامه همین فصل (در قسمت نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۶) به تصویر کشیده شده است. همانطور که می‌دانید پیوست بخشی از استاندارد حسابداری تلقی نمی‌شود.

اقلام استثنایی

اقلام استثنایی اقلامی با اهمیت است که منشأ آن رویدادها یا معاملاتی می‌باشد که در چارچوب عملیات در حال تداوم شرکت واقع می‌گردد و به منظور ارائه تصویری مطلوب، افشای جداگانه آنها، منفرداً یا در صورت تشابه نوع، در مجموع، به لحاظ استثنایی بودن ماهیت یا وقوع، ضرورت می‌یابد. این اقلام باید در محاسبه سود یا زیان عملیات در حال تداوم منظور شود. مبلغ هر قلم استثنایی (منفرداً یا در صورت تشابه نوع، در مجموع) باید به طور جداگانه و ترجیحاً در متن صورت سود و زیان تحت سرفصل درآمد یا هزینه مربوط منعکس گردد. برای مثال یک هزینه عملیاتی که حایز شرایط اقلام استثنایی است باید در بخش هزینه‌های عملیاتی گزارش شود.

بدون توجه به اینکه انعکاس این اقلام در متن صورت سود و زیان یا در یادداشت‌های توضیحی صورت گیرد، این اقلام باید به عنوان اقلام استثنایی قابل تشخیص باشد و این گونه تصریح گردد. شرح مناسبی در مورد هر یک از اقلام استثنایی جهت درک ماهیت این اقلام ضروری است. نمونه اقلامی که ممکن است در صورت با اهمیت بودن، استثنایی تلقی شود عبارت است از:

۱. زیانهای ناشی از بلایای طبیعی،
۲. هزینه‌های اخراج دسته جمعی کارکنان شاغل در بخشهای فعال واحد تجاری،
۳. هزینه‌های تجدید سازمان،
۴. به هزینه بردن داراییهای نامشهود خارج از فرایند استهلاک،
۵. زیان انتقال صنایع مزاحم به خارج از محدوده شهرها، طبق مقررات جاری،
۶. کمک‌های بلاعوض غیرسرمایه‌ای دریافتی و کمک‌های بلاعوض پرداختی،
۷. سود یا زیان فروش داراییهای ثابت مشهود و سرمایه‌گذاریهای بلندمدت،
۸. سود یا زیان فروش یا توقف عملیات یک بخش از واحد تجاری،
۹. هزینه‌های غیرمعمول مربوط به مطالبات مشکوک الوصول و کاهش ارزش موجودی مواد و کالا،
۱۰. ذخیره‌های غیرمعمول برای زیانهای ناشی از پیمانهای بلندمدت،
۱۱. وجوه مازاد ناشی از حل و فصل ادعای خسارت از شرکتهای بیمه،
۱۲. هزینه‌های جذب نشده ناشی از عدم دستیابی به ظرفیت معمول (عملی) مورد انتظار و ضایعات غیرعادی، و
۱۳. سود یا زیان ناشی از حل و فصل دعاوی برله یا علیه شرکت.

ذکر این نکته ضروری است که هنگام تعیین اقلام استثنایی انجام قضاوت اجتناب‌ناپذیر می‌باشد.

عملیات متوقف شده

توقف عملیات یک بخش از واحد تجاری (مثلاً به واسطه فروش یکی از خطوط اصلی آن) تأثیری شدید بر توانایی واحد تجاری جهت ایجاد جریان‌های نقدی آتی دارد. از این رو، برای توانمند ساختن استفاده‌کنندگان صورتهای مالی جهت پیش‌بینی جریان‌های نقد آتی، عملیات متوقف شده باید به شکل کامل افشا گردد. استاندارد حسابداری شماره ۶ عملیات متوقف شده را چنین تعریف می‌کند: "یک بخش از واحد تجاری^۱ است که واگذار یا برکنار شده یا به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، و:

۱. بیانگر یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است،

۲. قسمتی از یک برنامه هماهنگ برای واگذاری یا برکناری یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است، و یا

۳. یک واحد فرعی است که صرفاً به قصد فروش مجدد خریداری شده است.

براساس استاندارد حسابداری ۳۱، موارد زیر باید در ارتباط با عملیات متوقف شده افشا شود:

الف. یک مبلغ واحد در متن صورت سود و زیان که شامل ۱. سود (پس از مالیات) یا زیان عملیات متوقف شده، و

۲. سود (پس از مالیات) یا زیان ناشی از اندازه‌گیری دارایی‌هایی (یا مجموعه‌های واحدی) که عملیات متوقف شده

را تشکیل می‌دهند به خالص ارزش فروش یا سود (پس از مالیات) یا زیان ناشی از واگذاری آن‌ها.

ب. اجزای مبلغ ذکر شده در بند الف به تفکیک: ۱. درآمدها، هزینه‌ها و سود (قبل از مالیات) یا زیان عملیات متوقف

شده، ۲. مالیات بر درآمد عملیات متوقف شده، ۳. سود یا زیان شناسایی شده از اندازه‌گیری دارایی‌هایی

(یا مجموعه‌های واحدی) که عملیات متوقف شده را تشکیل می‌دهند به خالص ارزش فروش یا سود (پس از

مالیات) یا زیان ناشی از واگذاری آن‌ها و ۴) مالیات بر درآمد بند ۳.

اجزای مذکور را می‌توان در یادداشتهای توضیحی یا در متن صورت سود و زیان ارائه کرد. در صورتی که این

اجزا در متن صورت سود و زیان ارائه شود، باید در بخش عملیات متوقف شده، یعنی جدا از عملیات در حال

تداوم، ارائه گردد^۲. واحد تجاری باید موارد افشا به شرح فوق را برای دوره‌های قبلی ارائه شده در صورتهای مالی،

ارائه مجدد کند، به گونه‌ای که موارد افشا، همه عملیات متوقف شده تا تاریخ ترازنامه آخرین دوره را دربر گیرد.

برای روشن شدن نحوه افشای عملیات متوقف شده طبق استاندارد ۳۱ به مثال شرکت تاج محل توجه کنید.

۱. یک بخش از واحد تجاری جزئی از عملیات و جریان‌های نقدی واحد تجاری است که از لحاظ عملیاتی و اهداف گزارشگری مالی، به

وضوح از سایر فعالیتهای واحد تجاری متمایز باشد.

۲. در خصوص واحدهای فرعی اخیراً تحصیل شده که شرایط طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را در زمان تحصیل احراز

می‌کنند، این افشا ضرورت ندارد.

شرکت تاج محل

صورت سود و زیان

برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۹

(تجدید ارائه شده)

۱۳۸۸	۱۳۸۹	
		عملیات در حال تداوم (بخش های الف و ب):
۵,۰۰۰	۱۰,۰۰۰	فروش خالص
(۳,۰۰۰)	(۵,۰۰۰)	بهای تمام شده فروش
۲,۰۰۰	۵,۰۰۰	سود ناخالص
(۵۰۰)	(۲,۰۰۰)	هزینه های فروش، اداری و عمومی
۱,۵۰۰	۳,۰۰۰	سود عملیاتی
(۲۰۰)	(۳۰۰)	هزینه های مالی
۱,۳۰۰	۲,۷۰۰	سود عملیات در حال تداوم قبل از مالیات
(۲۶۰)	(۵۴۰)	مالیات بر درآمد
۱,۰۴۰	۲,۱۶۰	سود خالص عملیات در حال تداوم
		عملیات متوقف شده (بخش ج):
۱۰۰	(۳۰۰)	سود (زیان) عملیات متوقف شده قبل از مالیات ^۱
(۲۰)	۶۰	اثر مالیاتی
۸۰	(۲۴۰)	
۱,۱۲۰	۱,۹۲۰	سود خالص

۱. یادداشت توضیحی در ارتباط با عملیات متوقف شده:

		فروش خالص
۲,۰۰۰	۳,۰۰۰	
(۱,۲۰۰)	(۱,۵۰۰)	بهای تمام شده فروش
(۲۰۰)	(۳۰۰)	هزینه های فروش، اداری و عمومی
—	(۹۰۰)	ذخیره برای مزایای پایان خدمت
(۱۰۰)	(۱۰۰)	هزینه های مالی
۵۰۰	۲۰۰	سود عملیات متوقف شده قبل از مالیات
(۱۰۰)	(۴۰)	مالیات بر درآمد
۴۰۰	۱۶۰	سود عملیات متوقف شده
(۴۰۰)	(۵۰۰)	زیان کاهش ارزش دارایی ها
۸۰	۱۰۰	اثر مالیاتی
(۳۲۰)	(۴۰۰)	خالص کاهش ارزش دارایی ها
۸۰	(۲۴۰)	سود (زیان) خالص عملیات متوقف شده

گردش حساب سود (زیان) انباشته

سود انباشته، حسابی است که از آن برای ثبت سود (زیان) خالص و همچنین توزیع سود سهام استفاده می‌شود. سود خالص، سود انباشته را افزایش؛ و زیان خالص و سود سهام، سود انباشته را کاهش می‌دهند. مانده حساب سود انباشته که در طبقه حقوق صاحبان سرمایه ترازنامه گزارش می‌شود، حاکی از مازاد کل سود خالص بر کل سود سهام اعلام شده از زمان شروع به فعالیت شرکت تا به حال می‌باشد.

علت تغییر مانده سود انباشته اول دوره به پایان دوره اصطلاحاً **گردش حساب سود (زیان) انباشته یا صورت**

سود (زیان) انباشته نامیده می‌شود. با توجه به اهمیت اطلاعات مندرج در حساب سود (زیان) انباشته، گردش این حساب، بلافاصله زیر صورت سود و زیان دوره انعکاس می‌یابد. لازم به ذکر است گردش حساب سود (زیان) انباشته، عملکرد مالی شرکت نبوده زیرا عملکرد مالی (از جمله صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع)، درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده را دربر می‌گیرد، در حالیکه اجزای گردش حساب سود (زیان) انباشته ماهیت درآمد یا هزینه ندارند. گردش حساب سود (زیان) انباشته از صورت سود و زیان به طور کامل منفک بوده و به عنوان یک یادداشت مهم زیر صورت سود و زیان گزارش می‌شود.

در کنار سود (زیان) خالص و سود سهام، **تعديلات سنوati^۱، تخصیص اندوخته^۲** و همچنین مواردی که براساس استانداردهای حسابداری الزام شده‌اند نیز بر سود انباشته اثر می‌گذارند. در ادامه همین فصل یعنی در قسمت نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۶، می‌توانید یک نمونه گردش حساب سود (زیان) انباشته را ملاحظه کنید.

۱. تعديلات سنوati، تعديلاتی با اهمیت است که به سنوات قبل مربوط می‌شود و از تغییر در "رویه (اصل) حسابداری" یا "اصلاح اشتباه" ناشی می‌گردد. تعديلات سنوati، اصلاحات تکرار شونده معمول و تعديل برآوردهای انجام شده در سنوات قبل را شامل نمی‌شود. این گونه اقلام که مربوط به سنوات قبل می‌باشند، در تعديل مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره منظور می‌گردد. در همین فصل این تعديلات را به طور مفصل تشریح می‌کنیم.

۲. اندوخته نشانگر بخشی از سود انباشته است که توزیع آن بین سهامداران محدود شده است. اندوخته قانونی، اندوخته عمومی، و اندوخته طرح و توسعه از جمله اندوخته‌هایی است که در شرکتهای سهامی وجود دارد. طبق ماده ۲۳۸ قانون تجارت، از سود خالص شرکت پس از وضع زبان‌های وارده در سالهای قبل باید معادل ۵ درصد آن بر طبق ماده ۱۴۰ به عنوان اندوخته قانونی در نظر گرفته شود. این کار تا جایی ادامه می‌یابد که اندوخته مذکور به ۱۰ درصد سرمایه شرکت برسد.

بخش سوم. تغییرات حسابداری و اصلاح اشتباهات

با توجه به نزدیکی که بین برخی تغییرات حسابداری و اصلاح اشتباهات در الزامات گزارشگری و افشا وجود دارد، این دو موضوع متفاوت در اینجا مورد بحث قرار می‌گیرند.

تغییرات حسابداری

سه دسته اصلی تغییرات حسابداری عبارتند از: (۱) تغییر در رویه (اصل) حسابداری، (۲) تغییر در برآوردهای حسابداری، و (۳) تغییر در شخصیت حسابداری واحد گزارشگر.

تغییر در رویه (اصل) حسابداری

منظور از رویه (اصل) حسابداری تمام آن چیزی است که در عمل پذیرفته شده عموم می‌باشد. از این رو تمام رویه‌های حسابداری مندرج در قوانین و مقررات آمره، استانداردهای حسابداری و روش‌های مورد استفاده نظیر میانگین و فایفو در مورد موجودی کالا، بهای تمام شده و تجدید ارزیابی در مورد داراییها و روش‌های شناسایی درآمد جزء رویه‌های (اصول) حسابداری می‌باشند.

در تفسیری که از خصوصیات کیفی اطلاعات مالی در فصل قبل داشتیم، خاطر نشان کردیم که یکی از خصوصیات کیفی اطلاعات مالی، قابل مقایسه بودن آن می‌باشد. برای نیل به این خصوصیت، ثبات رویه در نحوه عمل حسابداری طی هر دوره مالی و نیز از یک دوره مالی به دوره مالی بعد ضروری است. از این رو نباید در رویه‌های حسابداری تغییری صورت گیرد مگر اینکه به علت رجحان رویه جدید بر رویه پیشین، از نظر ارائه مطلوبتر صورتهای مالی واحد تجاری، تغییر در رویه حسابداری قابل توجیه باشد یا اینکه تغییر به موجب قوانین آمره یا استانداردهای جدید، الزامی شود. برای مثال می‌توان به شرکتی اشاره کرد که در سالهای گذشته برای ارزیابی موجودی کالا از روش میانگین موزون استفاده نموده اما در سال جاری به قصد ارائه مطلوبتر صورتهای مالی خود، تغییر روش داده و از روش فایفو استفاده می‌کند.

یکی از مشخصات تغییر در رویه حسابداری این است که این تغییر، حاصل گزینش بین دو یا چند روش حسابداری است. چنانچه معامله یا رویدادی که از نظر ماهیت با معاملات و رویدادهای قبلی به روشنی متفاوت است لزوم اتخاذ یک روش جدید یا تعدیل روش موجود را ایجاد کند، این اتخاذ یا تعدیل روش، تغییر در رویه حسابداری محسوب نمی‌شود.

چنانچه در رویه حسابداری تغییری صورت گیرد، ارقام مربوط به سال جاری، بر مبنای رویه جدید منعکس و ارقام مقایسه‌ای سنوات قبل نیز بر مبنای رویه جدید، ارائه مجدد می‌شود. در این حالت، تعدیلات انباشته مربوط به سنوات قبل، به جهت اینکه ارتباطی با نتایج عملکرد سال جاری نداشته است، نباید در تعیین سود یا زیان سال جاری دخالت داده شود. تعدیلات مزبور باید از طریق ارائه مجدد ارقام سالهای قبل به حساب گرفته شود، در نتیجه، مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره نیز بدین ترتیب تعدیل خواهد شد. تعدیلات انباشته ناشی از تغییر در رویه حسابداری همچنین به عنوان آخرین قلم در صورت سود و زیان جامع منعکس می‌شود تا اثر این تعدیلات برای

استفاده کنندگان مشخص گردد. به این طرز برخورد با تغییر در رویه حسابداری اصطلاحاً **رویکرد تسری به گذشته** اطلاق می شود. تعدیلات انباشته تغییر در رویه حسابداری از طریق تفاضل بین مبلغ دفتری فعلی دارایی یا بدهی بر مبنای رویه ای که قبلاً مورد استفاده قرار گرفته و مبلغ دفتری براساس اصل انتخابی جدید، در ابتدای سال مالی اعمال تغییر، به دست می آید.

برای روشن شدن موضوع فرض کنید شرکت سینا در سال ۱۳۸۶ روش ارزیابی موجودی کالا را از روش فایفو به روش میانگین موزون تغییر می دهد.
اطلاعات زیر در رابطه با موجود کالا در اختیار است:

روش فایفو	روش میانگین موزون
۱۳۸۴/۱۲/۲۹ ۱,۵۰۰ ریال	۱,۰۰۰ ریال
۱۳۸۵/۱۲/۲۹ ۲,۷۵۰	۲,۰۰۰
۱۳۸۶/۱۲/۲۹ ۲,۵۰۰	۱,۵۰۰

همچنین اطلاعات زیر در رابطه با شرکت سینا در اختیار می باشد:

۱۳۸۵	۱۳۸۶	
۷,۰۰۰ ریال	۱۱,۰۰۰ ریال	فروش.....
۳,۰۰۰	۵,۰۰۰	خرید.....
۲,۰۰۰	۱,۰۰۰	هزینه های اداری، عمومی و فروش.....
۱,۰۰۰	(۲,۰۰۰)	خالص سایر درآمدها(هزینه ها) غیر عملیاتی.....
۱۰,۰۰۰	۹,۲۵۰	سود انباشته ابتدای دوره.....
۵,۰۰۰	۵,۰۰۰	سود سهام.....

تعدیلات انباشته تغییر در رویه حسابداری در سال ۱۳۸۶ به شرح زیر می باشد:

موجودی کالای اول دوره براساس روش فایفو - موجودی کالای اول دوره براساس روش میانگین موزون = تعدیلات انباشته

$$= ۲,۰۰۰ - ۲,۷۵۰ = (۷۵۰)$$

ثبت این رویداد با صرف نظر از اثر مالیاتی آن به شرح زیر می باشد:

۷۵۰	سود انباشته.....
۷۵۰	موجودی کالا.....

همانطور که پیش از این نیز بیان شد اگر در رویه حسابداری تغییری صورت گیرد، ارقام مربوط به سال جاری (یعنی سال ۱۳۸۶)، بر مبنای رویه جدید منعکس و ارقام مقایسه ای سنوات قبل نیز بر مبنای رویه جدید ارائه مجدد می شود، گویی که در آن سالها نیز از این رویه استفاده شده است. در ادامه، صورت سود و زیان و گردش حساب سود (زیان) انباشته شرکت سینا در سال ۱۳۸۶ به همراه ارقام مقایسه ای سال ۱۳۸۵ که تجدید ارائه نیز شده اند، از خاطراتان می گذرد.

در ترازنامه سال ۱۳۸۶ موجودی کالا براساس روش میانگین موزون (یعنی ۱,۵۰۰ ریال) انعکاس می یابد، ضمن

آنکه در ترازنامه سال ۱۳۳۵ که جهت مقایسه ارائه شده باید موجودی کالا براساس روش میانگین موزون (یعنی ۲,۰۰۰ ریال) تجدید ارائه شود. همچنین در صورت سود و زیان جامع سال ۱۳۳۶ تعدیلات سنواتی ناشی از تغییر در رویه حسابداری به میزان ۷۵۰ ریال از سود (زیان) جامع سال مالی کسر می‌شود. در ضمن صورت سود و زیان جامع سال ۱۳۳۵ که جهت مقایسه منعکس شده باید تجدید ارائه شده و تعدیلات سنواتی این تغییر به میزان ۵۰۰ ریال از سود (زیان) جامع کسر شود. لازم به ذکر است که میزان و ماهیت تغییر در رویه حسابداری و دلایل توجیهی این

شرکت سینا

صورت سود و زیان

برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۳۶

(تجدید ارائه شده)			
۱۳۳۵		۱۳۳۶	
ریال	ریال	ریال	ریال
۷,۰۰۰		۱۱,۰۰۰	فروش
			بهای تمام شده فروش:
	۱,۰۰۰*	۲,۰۰۰	موجودی کالای اول دوره
	۳,۰۰۰	۵,۰۰۰	خرید
(۲,۰۰۰)	(۲,۰۰۰)*	(۵,۵۰۰)	موجودی کالای پایان دوره
<u>۵,۰۰۰</u>		<u>۵,۵۰۰</u>	سود ناخالص
(۲,۰۰۰)		(۱,۰۰۰)	هزینه اداری، عمومی و فروش
<u>۳,۰۰۰</u>		<u>۴,۵۰۰</u>	سود عملیاتی
۱,۰۰۰		(۲,۰۰۰)	خالص سایر درآمدها (هزینه‌ها) غیر عملیاتی
<u>۴,۰۰۰</u>		<u>۲,۵۰۰</u>	سود خالص سال

گردش حساب سود (زیان) انباشته

۴,۰۰۰	۲,۵۰۰	سود خالص سال مالی
	۱۰,۰۰۰	سود انباشته ابتدای دوره
	(۵۰۰)**	تعدیلات سنواتی
۹,۵۰۰	۸,۵۰۰	سود انباشته تعدیل شده ابتدای دوره
(۵,۰۰۰)	(۵,۰۰۰)	سود سهام
<u>۸,۵۰۰</u>	<u>۶,۰۰۰</u>	سود انباشته پایان دوره

* همانطور که ملاحظه می‌کنید ارقام مقایسه‌ای سال ۱۳۳۵ با فرض اینکه در این سال از روش میانگین موزون استفاده شده ارائه مجدد شده‌اند.

** تعدیلات سنواتی در سال ۱۳۳۵ به شرح زیر محاسبه شده است:

$$(۵۰۰) = ۱,۵۰۰ - ۱,۰۰۰ = \text{موجودی کالای اول دوره (فابقر) - موجودی کالای اول دوره (میانگین موزون)} = \text{تعدیلات انباشته}$$

تغییر و همچنین این امر که اقلام مقایسه‌ای صورتهای مالی ارائه مجدد شده است (یا احیاناً عملی نبودن ارائه مجدد) باید در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی افشا گردد.

چنانچه واحد تجاری خلاصه چندین سال وضعیت مالی و عملکرد مالی خود را تهیه نماید، جهت حصول اطمینان از اینکه ارقام مربوط به سنوات قبل بر مبنای یکنواخت نشان داده می‌شود، ارقام مزبور معمولاً براساس رویه جدید ارائه مجدد خواهد شد. این امر به نحوی صورت می‌پذیرد که گویی در این سالها واحد تجاری از رویه جدید استفاده کرده است. اگر به دلیل عملی نبودن، اقلام خلاصه‌های چندین ساله، جهت انعکاس تغییر در رویه حسابداری، ارائه مجدد نشود، موضوع افشا می‌گردد. همچنین در صورت ارائه مجدد، سالهایی را که مورد تجدید نظر واقع شده است، باید مشخص کرد.

تغییر در برآوردهای حسابداری

برآوردها از قضاوتهایی منتج می‌گردند که بر فرضیات و پیش‌بینی‌هایی در رابطه با رویدادهای آتی استوار می‌باشند. با توجه به ابهامات موجود در محیط اقتصادی، انجام برآوردهای حسابداری و تجدیدنظر در آنها برای تهیه صورتهای مالی امری اجتناب‌ناپذیر است. پیش‌بینی رویدادهای آتی و برآورد اثرات آنها مستلزم اعمال قضاوت و تجدیدنظر در این برآوردها به هنگام وقوع رویدادهای جدید، حصول تجربه بیشتر یا دستیابی به اطلاعات اضافی است. از آنجا که تغییر در برآورد، حاصل اطلاعات جدید یا تحولات تازه است نباید با تجدیدنظر در ارقام سالهای قبل به آن تأثیر قهقراپی (عطف به ماسبق) داد. آثار تغییر در برآوردهای حسابداری باید در تعیین سود یا زیان خالص دوره‌ای منظور شود که در آن، تغییر صورت گرفته است. بدیهی است چنانچه تغییر مزبور بر دوره‌های بعدی نیز اثرگذارد، آثار چنین تغییری باید در تعیین سود یا زیان خالص دوره‌های بعدی منظور شود.

با توجه به آنچه از خاطراتان گذشت می‌توان گفت تغییر در برآوردهای حسابداری عطف به ماسبق نمی‌شود (تأثیر قهقراپی داده نمی‌شود) و اثر تغییر تنها در دوره جاری و دوره‌های آتی (در صورتیکه تغییر بر دوره‌های آتی اثر داشته باشد) اعمال می‌شود. نمونه‌هایی از تغییر در برآوردهای حسابداری عبارتند از: (۱) تغییر برآورد درصد تضمین محصولات، (۲) تغییر برآورد درصد ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول، (۳) تغییر برآورد عمر مفید داراییها، (۴) تغییر روش استهلاك داراییها (در صورتی که این تغییر روش به سبب تغییر قابل ملاحظه در الگوی مصرف منافع اقتصادی مورد انتظار دارایی باشد)^۱، (۵) تغییر برآورد ارزش باقیمانده (اسقاط)، و (۶) تغییر برآورد ذخایر قابل استحصال معادن.

۱. لازم به ذکر است در صورتی که تغییر در روش استهلاك دارایی‌ها به سبب تغییر در الگوی مصرف دارایی نباشد، تغییر در رویه

حسابداری (و نه تغییر در برآورد) محسوب می‌شود.

برای روشن شدن موضوع، فرض کنید شرکت شهریار در ۱۳۸۱/۱/۱ تجهیزات را به مبلغ ۸۴۰,۰۰۰ ریال خریداری می‌کند. در این زمان عمر مفید تجهیزات ۱۵ سال و ارزش باقیمانده (اسقاط) صفر ریال برآورد می‌شود. طی سال ۱۳۸۴ شرکت شهریار به این نتیجه می‌رسد که عمر مفید دارایی از تاریخ تحصیل بیش از ۱۰ سال نیست. نحوه محاسبه هزینه استهلاک قبل و بعد از تغییر با استفاده از روش خط مستقیم به شرح زیر می‌باشد:

هزینه استهلاک	
از سال ۱۳۸۱ تا سال ۱۳۸۳	از سال ۱۳۸۴ تا سال ۱۳۸۱۰
سالانه	سالانه
* ۵۶,۰۰۰ ریال	** ۹۶,۰۰۰ ریال

$$* ۵۶,۰۰۰ = ۸۴۰,۰۰۰ \div ۱۵$$

$$** ۹۶,۰۰۰ = [(۵۶,۰۰۰ \times ۳) - ۸۴۰,۰۰۰] \div (۱۰ - ۳)$$

همانطور که ملاحظه می‌کنید، در صورت تغییر برآورد عمر مفید دارایی نیازی به محاسبه تعدیلات انباشته نبوده و از سال تغییر (یعنی ۱۳۸۴) تا پایان عمر مفید دارایی (البته اگر تغییر دیگری رخ ندهد) سالانه مبلغ ۹۶,۰۰۰ ریال هزینه استهلاک گزارش می‌شود.

ماهیت و مبلغ تغییر در برآورد حسابداری که دارای اثر با اهمیتی در دوره جاری است یا انتظار می‌رود اثر با اهمیتی در دوره‌های بعد داشته باشد، باید افشا گردد. برای مثال شرکت شهریار باید در یادداشتهای توضیحی سال ۱۳۸۴ این موضوع را که عمر مفید باقیمانده تجهیزات کاهش و تبعاً هزینه استهلاک افزایش یافته را با ذکر مبلغ، افشا نماید. در صورتیکه تعیین مبلغ تغییر عملی نباشد، موضوع باید در یادداشتهای توضیحی افشا شود.

همانطور که بیان شد انجام برآوردهای حسابداری و تغییر در آنها، با توجه به ابهامات موجود در محیط اقتصادی، امری اجتناب‌ناپذیر و طبیعی محسوب می‌گردد و از این رو نباید با تغییر در رویه حسابداری اشتباه شود. با این وجود، گاه تشخیص بین تغییر در رویه حسابداری و تغییر در برآورد حسابداری ممکن است بسیار مشکل باشد. در چنین حالتی، تغییر مورد نظر باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری تلقی و به گونه مناسبی افشا شود. در پایان بحث تغییر در برآوردهای حسابداری باید گفت برای قابل مقایسه بودن صورتهای مالی دوره‌های مختلف، آثار تغییر در برآوردهای حسابداری باید تحت همان سرفصلهایی که قبلاً در صورت سود و زیان انعکاس می‌یافت، طبقه‌بندی شود. برای مثال اثر تغییر در برآورد حسابداری که قبلاً در محاسبه سود و زیان عملیات در حال تداوم منظور شده است، تحت عنوان همان قلم درآمد و هزینه منعکس می‌گردد.

تغییر در شخصیت حسابداری واحد گزارشگر

آخرین نوع از تغییرات حسابداری، تغییر در شخصیت واحد گزارشگر است. این امر هنگامی اتفاق می‌افتد که تغییر صورت گرفته در ساختار سازمان باعث شود صورتهای مالی شامل شخصیت دیگر یا تغییر یافته‌ای باشد. ارائه صورتهای مالی تلفیقی به جای صورتهای مالی جداگانه هر واحد، تغییر در واحدهای فرعی و یا تغییر در استفاده از روش ارزش ویژه برای سرمایه‌گذاری‌ها، مثال‌هایی برای این نوع تغییر است. تغییر در شخصیت واحد گزارشگر با ارائه مجدد کلیه صورتهای مالی سالهای قبل همراه خواهد بود.

اصلاح اشتباهات حسابداری

هرگاه در دوره جاری محرز گردد صورتهای مالی آن دوره یا دوره‌های قبل، در نتیجه وجود اشتباهاتی (نظیر اشتباهات ریاضی و محاسباتی، اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری، تعبیر نادرست یا نادیده گرفتن واقعتهای موجود در زمان تهیه صورتهای مالی، تغییر از یک رویه غیر پذیرفته شده حسابداری به یک رویه پذیرفته شده حسابداری، و موارد ثقلب) به شکلی نادرست ارائه شده، اصلاح آن اشتباهات ضرورت پیدا می‌کند.

در صورتیکه اشتباهات در همان دوره‌ای که به وقوع پیوسته‌اند کشف شوند، اصلاح آنها به سادگی از طریق ثبت معکوس اشتباه و سپس ثبت صحیح مربوط به معامله انجام می‌پذیرد. حال اگر در دوره جاری اشتباهات مربوط به صورتهای مالی یک یا چند دوره مالی گذشته کشف گردد، باید به **اهمیت** اشتباهات توجه شود. اصلاح این اشتباهات در صورتیکه **با اهمیت نباشد**، در سود یا زیان خالص دوره جاری منظور می‌گردد. در مواردی ممکن است صورتهای مالی منتشره یک یا چند دوره قبل شامل اشتباهات **با اهمیتی** باشد که تصویر مطلوب را مخدوش و در نتیجه قابلیت اتکای صورتهای مالی مزبور را کاهش دهد. اصلاح چنین اشتباهاتی نباید از طریق منظور کردن آن در سود و زیان سال جاری انجام گیرد، بلکه باید با ارائه مجدد ارقام صورتهای مالی سال (های) قبل به چنین منظوری دست یافت. در نتیجه، مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره نیز تعدیل خواهد شد. تعدیلات انباشته اصلاح اشتباه (که از طریق تفاضل بین مبلغ دفتری فعلی (اشتباه) و مبلغ دفتری صحیح، در ابتدای سال مالی اصلاح اشتباه، به دست می‌آید) همچنین به عنوان آخرین قلم در صورت سود و زیان جامع منعکس می‌شود.

لازم به ذکر است میزان و ماهیت اصلاح اشتباهات و همچنین این امر که اقلام مقایسه‌ای صورتهای مالی ارائه مجدد شده است (یا عملی نبودن ارائه مجدد) باید در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی افشا گردد. در ادامه به تشریح برخی اصلاح اشتباهات دوره‌های قبل می‌پردازیم.

اشتباهات ریاضی و محاسباتی

این قبیل اشتباهات عموماً بر اثر کم دقتی حسابداران رخ می‌دهد. امروزه با توجه به کاربرد وسیع ابزار الکترونیکی، این‌گونه اشتباهات کمتر اتفاق می‌افتد. برای روشن شدن موضوع فرض کنید شرکت زرین در ابتدای سال ۱۳۸۱ ماشین‌آلاتی را به مبلغ ۵۱۰۰,۰۰۰ ریال خریداری می‌کند. عمر مفید ماشین‌آلات ۵ سال و ارزش باقیمانده آن صفر

ریال برآورد شده است. حسابدار شرکت طی سال ۱۳۴۴ متوجه می‌شود که هزینه استهلاک هر سال ۱۰,۲۰۰,۰۰۰ ریال ثبت شده است. نحوه محاسبه تعدیلات انباشته اصلاح اشتباه به شرح زیر می‌باشد:

هزینه استهلاک سالانه (صحیح) $۵,۱۰۰,۰۰۰ \div ۵ = ۱,۰۲۰,۰۰۰$

استهلاک انباشته تا ابتدای سال ۱۳۴۴ (صحیح) $۱,۰۲۰,۰۰۰ \times ۳ = ۳,۰۶۰,۰۰۰$

استهلاک انباشته تا ابتدای سال ۱۳۴۴ طبق دفاتر (اشتباه) $۱۰,۰۲۰,۰۰۰ \times ۳ = ۳۰,۶۰۰,۰۰۰$

تعدیلات انباشته اصلاح اشتباه $۳۰,۶۰۰,۰۰۰ - ۳,۰۶۰,۰۰۰ = ۲۷,۵۴۰,۰۰۰$

ثبت اصلاحی این اشتباه در سال کشف اشتباه با صرفنظر از آثار مالیاتی آن به شرح زیر می‌باشد:

استهلاک انباشته ماشین‌آلات ۲۷,۵۴۰,۰۰۰

سود انباشته ۲۷,۵۴۰,۰۰۰

مانده حساب استهلاک انباشته در دفترکل پس از اصلاح اشتباه و قبل از ثبت هزینه استهلاک سال ۱۳۴۴ به شرح زیر است:

استهلاک انباشته ماشین‌آلات

اصلاح اشتباه در سال ۴۴	۲۷,۵۴۰,۰۰۰	هزینه استهلاک سال ۴۱	۱۰,۲۰۰,۰۰۰
		هزینه استهلاک سال ۴۲	۱۰,۲۰۰,۰۰۰
		هزینه استهلاک سال ۴۳	۱۰,۲۰۰,۰۰۰
	۲۷,۵۴۰,۰۰۰		۳۰,۶۰۰,۰۰۰
		مانده	۳,۰۶۰,۰۰۰

تعدیلات انباشته اصلاح اشتباه به مبلغ ۲۷,۵۴۰,۰۰۰ ریال در قالب افزایش در مانده ابتدای دوره سود انباشته سال ۱۳۴۴ و در صورت سود و زیان جامع به عنوان آخرین قلم انعکاس می‌یابد، ضمن آنکه صورتهای مالی سال‌های قبل که در دوره جاری به صورت مقایسه‌ای ارائه می‌شوند، باید از بابت این اشتباه، اصلاح (ارائه مجدد) شوند.

توجه داشته باشید که در سال‌های ۱۳۴۴ و ۱۳۴۵ هزینه استهلاک به مبلغ صحیح آن (۱,۰۲۰,۰۰۰ ریال) در حسابها منظور می‌گردد.

اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری

منظور به کارگیری نادرست رویه‌های حسابداری است. برای روشن شدن موضوع فرض کنید در ابتدای سال ۱۳۴۱ شرکت یزد ساختمانی را به بهای ۸۵۰,۰۰۰ ریال خریداری نموده که ۲۵۵,۰۰۰ ریال آن بهای زمین است. شرکت کل مبلغ پرداختی را اشتباهاً به حساب ساختمان منظور و ۱۰ ساله به روش خط‌مستقیم مستهلک نموده است. این

اشتباه در ابتدای سال ۱۳۴۴ کشف و اصلاح می‌گردد. با فرض آنکه نرخ مالیات بر درآمد ۵۰ درصد است، نحوه محاسبه تعدیلات انباشته اصلاح اشتباه به شکل زیر خواهد بود:

$$850,000 - 255,000 = 595,000 \quad \text{بهای ساختمان در زمان خرید}$$

$$595,000 \times \frac{3}{10} = 178,500 \quad \text{استهلاک انباشته در ابتدای سال ۱۳۴۴ (صحیح)}$$

$$850,000 \times \frac{3}{10} = 255,000 \quad \text{استهلاک انباشته در ابتدای سال ۱۳۴۴ به مبلغ دفتری (اشتباه)}$$

$$(255,000 - 178,500) \times 50\% = 38,250 \quad \text{تعدیلات انباشته اصلاح اشتباه}$$

ثبت این رویداد به شرح زیر خواهد بود:

استهلاک انباشته ساختمان..... ۷۶,۵۰۰

سود انباشته..... ۳۸,۲۵۰

مالیات پرداختنی..... ۳۸,۲۵۰

مانده حساب استهلاک انباشته در دفتر کل پس از اصلاح اشتباه و قبل از ثبت هزینه استهلاک سال ۱۳۴۴ به شرح زیر می‌باشد:

استهلاک انباشته ساختمان

اصلاح اشتباه در سال ۴۴	۷۶,۵۰۰	۸۵,۰۰۰	هزینه استهلاک سال ۴۱
		۸۵,۰۰۰	هزینه استهلاک سال ۴۲
		۸۵,۰۰۰	هزینه استهلاک سال ۴۳
	۷۶,۵۰۰	۲۵۵,۰۰۰	
		۱۷۸,۵۰۰	مانده

تعدیلات انباشته اصلاح اشتباه به مبلغ ۳۸,۲۵۰ ریال در قالب افزایش در مانده ابتدای دوره سود انباشته سال ۱۳۴۴ و در صورت سود و زیان جامع سال ۱۳۴۴ به عنوان آخرین قلم منعکس می‌شود. همچنین صورتهای مالی سالهای قبل که در دوره جاری جهت انجام مقایسه ارائه می‌گردند، باید تجدید ارائه شوند. لازم به ذکر است که در سال ۱۳۴۴ و سالهای بعد، هزینه استهلاک به مبلغ صحیح آن یعنی ۵۹,۵۰۰ ریال (۱۰ ÷ ۵۹۵,۰۰۰) ثبت می‌شود.

تعبیر نادرست یا نادیده گرفتن واقعیت‌های موجود در زمان تهیه صورتهای مالی

مواردی که امکان پیش‌بینی صحیح آن در زمان تهیه صورتهای مالی مقدور بوده ولی به شکل دیگری گزارش شده است، یک نوع اشتباه می‌باشد. برای مثال در زمان تهیه صورتهای مالی ورشکستگی یکی از مشتریان محرز بوده، ولی بدهی وی به شرکت از حسابها حذف نشده است. این موضوع یک اشتباه تلقی می‌شود که باید اصلاح شود.

تغییر از یک رویه غیر پذیرفته شده حسابداری به یک رویه پذیرفته شده حسابداری

استفاده از یک رویه غیر پذیرفته شده صحیح نبوده و بلافاصله بعد از کشف موضوع باید یک رویه پذیرفته شده جایگزین آن شود. برای مثال تغییر از مبنای نقدی (رویه غیر پذیرفته شده) به مبنای تعهدی (رویه پذیرفته شده) اصلاح یک اشتباه است. لازم به ذکر است تغییر در رویه حسابداری تغییر از یک رویه پذیرفته شده حسابداری به یک رویه پذیرفته شده دیگر حسابداری بوده و با اصلاح اشتباه تفاوت دارد.

تقلب

تقلب یعنی اقدام عمدی یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث که به ارائه نادرست صورتهای مالی منجر شود. تقلب می تواند شامل موارد زیر باشد:

۱. دستکاری، جعل یا تغییر اسناد و مدارک

۲. سوء استفاده از داراییها

۳. ارائه نادرست آثار مالی معاملات یا حذف آنها از اسناد و مدارک

۴. ثبت معاملات بدون مدارک مثبت (معاملات صوری)

۵. بکارگیری نادرست رویه های حسابداری (عمدی)

تقلب ماهیتاً با اشتباهاتی که تا کنون تشریح شد، متفاوت است. اشتباهات قبلی، خطاهایی بودند که به طور سهوی رخ می دادند ولی تقلب عمداً صورت می گیرد. به هر حال در صورت کشف تقلب باید تأثیر آن بر صورتهای مالی بررسی شود. چنانچه تقلب بر صورتهای مالی اثر داشته باشد، این آثار باید نظیر اشتباهات، خنثی شود.

قبل از خاتمه بحث برخی اشتباهات که با گذشت زمان خود به خود اصلاح می شوند را مورد بحث قرار می دهیم. برای نمونه می توان به انعکاس اشتباه موجودی کالا در پایان دوره اشاره کرد. برای روشن شدن موضوع فرض کنید شرکت امین در سال ۱۳۸۱ موجودی کالای پایان دوره خود را به اشتباه ۱۰,۰۰۰ ریال بیش از واقع گزارش می کند. در این صورت موجودی کالای پایان دوره شرکت در صورتهای مالی سال ۱۳۸۱، ۱۰,۰۰۰ ریال بیش از واقع و تبعاً سود خالص نیز به همین میزان بیش از واقع گزارش می شود. از آنجا که موجودی کالای پایان ۱۳۸۱، موجودی کالای ابتدای ۱۳۸۲ بوده، بنابراین سود خالص این سال ۱۰,۰۰۰ ریال کمتر از واقع گزارش می شود. در سال ۱۳۸۳ و همچنین سال های بعد، از آنجا که این اشتباه خود به خود اصلاح شده (۱۰,۰۰۰ ریال افزایش سال ۱۳۸۱ در مقابل ۱۰,۰۰۰ ریال کاهش سال ۱۳۸۲)، همه مانده حسابها از این حیث صحیح می باشند. لازم به ذکر است کشف این اشتباه در سال ۱۳۸۳ و یا سال های بعد نیاز به ثبت اصلاحی نداشته، ولی چنانچه صورتهای مالی سال های ۱۳۸۱ یا ۱۳۸۲ جهت مقایسه ارائه گردد، باید از بابت این اشتباه، اصلاح (ارائه مجدد) شوند.

بخش چهارم. صورت سود و زیان جامع

مفاهیم گزارشگری مالی از یک سو و استاندارد حسابداری شماره ۱ از سوی دیگر، خاطر نشان ساخته که مجموعه کامل صورتهای مالی برای یک دوره علاوه بر سایر موارد ضروری باید شامل صورت سود و زیان جامع برای دوره مورد نظر نیز باشد. الزامات مربوط به نحوه ارائه صورت سود و زیان جامع در استاندارد حسابداری شماره ۶ تشریح شده است.

اگر تمام درآمدها و هزینه‌ها در محاسبه سود خالص لحاظ شود، سود خالص و سود جامع با هم برابر خواهد بود. اما برخی اقلام درآمد یا هزینه به جای اینکه بخشی از سود خالص را تشکیل دهد مستقیماً در حقوق صاحبان سرمایه گزارش می‌شود و بدین دلیل، نیاز به صورت سود و زیان جامع احساس می‌گردد. برای مثال، مازاد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود، مستقیماً در حقوق صاحبان سهام گزارش می‌شود. هدف از صورت سود و زیان جامع، خلاصه کردن تمام تغییرات غیر مالکانه‌ای است که طی یک دوره در سرمایه اتفاق افتاده است. این اطلاعات به همراه سایر افشاهایی که صورت می‌گیرد، باید استفاده کنندگان صورتهای مالی را در ارزیابی زمان‌بندی و مبلغ جریانهای نقدی آتی واحد تجاری یاری دهد.

سود جامع شامل سود خالص و تمام درآمدها و هزینه‌هایی است که در سود جامع **لحاظ** ولی از شمول در سود خالص **مستثنی** می‌گردد. طبق استاندارد حسابداری شماره ۶، صورت سود و زیان جامع به عنوان یک صورت مالی اساسی، باید کل درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده (اعم از تحقق یافته و تحقق نیافته) را به تفکیک اجزای تشکیل دهنده آنها نشان دهد.

صورت سود و زیان جامع باید موارد زیر را به ترتیب نشان دهد:

الف. سود یا زیان خالص دوره طبق صورت سود و زیان.

ب. سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده به تفکیک (ما از این پس مورد ب را سایر اقلام سود و زیان جامع می‌نامیم).

ج. تعدیلات سنواتی.

از آنجا که صورت سود و زیان جامع دربرگیرنده کلیه درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده (اعم از تحقق یافته و تحقق نیافته) است، سود یا زیان خالص دوره مالی به عنوان اولین قلم در صورت سود و زیان جامع انعکاس می‌یابد. به این ترتیب صورت سود و زیان دوره، یکی از اقلام صورت سود و زیان جامع (یعنی درآمدها و هزینه‌های تحقق یافته) را به تفصیل نشان می‌دهد و سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده (یعنی درآمدها و هزینه‌های تحقق

نیافته) به طور جداگانه در صورت سود و زیان جامع انعکاس می‌یابد.

سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده (سایر اقلام سود و زیان جامع) نیز شامل درآمدها و هزینه‌های تحقق نیافته ناشی از تغییرات ارزش داراییها و بدهیهایی است که اساساً به منظور قادر ساختن واحد تجاری به انجام عملیات به نحو مستمر نگهداری شده و به موجب استانداردهای حسابداری مربوطه، مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود. نمونه‌هایی از این قبیل درآمدها و هزینه‌ها عبارتند از:

۱. درآمدها و هزینه‌های ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود
۲. مبلغ تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاریهایی که تحت عنوان دارایی غیرجاری طبقه‌بندی می‌شوند.
۳. تمامی تفاوت‌های تسعیر ارز حاصله در واحدهای مستقل خارجی
۴. درآمدها و هزینه‌هایی که طبق استانداردهای حسابداری به استناد قوانین آمره مستقیماً در حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود.

موارد مندرج در ردیفهای الف و ب، سود یا زیان جامع سال مالی را تشکیل می‌دهد. تعدیلات سنواتی (مشمول بر آثار انباشته تغییر در رویه‌های حسابداری و اصلاح اشتباه) حسب مورد از سود یا زیان جامع سال کسر یا به آن اضافه می‌شود تا سود یا زیان جامع شناسایی شده در فاصله تاریخ صورتهای مالی دوره قبل و پایان دوره مالی جاری به‌دست آید.

صورت سود و زیان جامع	۱. سود و زیان جامع سال مالی	۱-۱. سود خالص سال
		۱-۲. سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده (تحقق نیافته که آنها را سایر اقلام سود و زیان جامع می‌نامیم)
	۲. تعدیلات سنواتی (مشمول بر آثار انباشته تغییر در رویه‌های حسابداری و اصلاح اشتباه)	

نظر به اینکه صورت سود و زیان جامع در برگیرنده کلیه درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده طی دوره از جمله درآمدها و هزینه‌های تحقق نیافته است، تحقق بعدی اقلام فوق‌الذکر منجر به گزارش مجدد آنها در صورت سود و زیان نمی‌شود. در نتیجه، هرگاه تغییری در ارزش یک دارایی ایجاد شود یا آن دارایی به فروش رسد، سود یا زیان گزارش شده معادل تفاوت ارزش جدید یا عواید فروش دارایی و آخرین مبلغ دفتری آن خواهد بود. برای مثال درآمد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی یک دارایی ثابت مشهود در صورت سود و زیان جامع دوره تجدید ارزیابی انعکاس می‌یابد. تحقق تمام یا بخشی از درآمد مزبور به هنگام فروش دارایی در دوره‌های بعدی، درآمد آن دوره

محسوب نمی‌شود بلکه مبین درآمدی است که قبلاً تا زمان تجدید ارزیابی شناسایی شده است.

هرگاه اجزای صورت سود و زیان جامع محدود به سود یا زیان خالص دوره و تعدیلات سنواتی آن باشد، ارائه صورت سود و زیان جامع ضرورتی ندارد. در چنین حالتی باید در یادداشتی ذیل صورت سود و زیان دوره، عدم لزوم ارائه صورت سود و زیان جامع افشا شود.

شکل خاصی برای گزارشگری سود و زیان جامع و عناصر آن الزام نشده ولی به هر حال در پیوست استاندارد حسابداری شماره ۶، نمونه‌ای از صورت سود و زیان جامع موجود است. در این پیوست صورت سود و زیان جامع جداگانه‌ای که با سود خالص آغاز می‌گردد **(رویکرد دو صورتی)**، به چشم می‌خورد. رویکرد دیگر، گزارشگری صورت سود و زیان جامع در ادامه صورت سود و زیان **(رویکرد یک صورتی)** است.

برای تشریح نحوه تهیه صورت سود و زیان جامع، شرکت ایران را در نظر بگیرید. اطلاعات زیر از این شرکت برای سال ۱۳۸۸ در اختیار است:

۱. سود خالص شرکت ۸۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.
۲. در نتیجه تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی که در آلمان استقرار دارد، ۱۰,۰۰۰ ریال سود تسعیر ارزش شناسایی شده است. لازم به ذکر است که این شرکت فرعی، واحد مستقل خارجی تلقی می‌شود.
۳. ارزش بازار سرمایه‌گذاری در شرکت تهران که در ابتدای سال به مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال خریداری شده در تاریخ ترازنامه ۵۷,۰۰۰ ریال است. این سرمایه‌گذاری بلندمدت به روش تجدید ارزیابی در دفاتر منعکس می‌شود.
۴. زمینی با بهای تمام شده ۴۰,۰۰۰ ریال، در سال ۱۳۸۵ به مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال و در سال جاری به مبلغ ۴۹,۰۰۰ تجدید ارزیابی شده است.^۱
۵. شرکت ایران در سال جاری روش ارزیابی موجودی کالای خود را از فایفو به میانگین تغییر داده است. موجودی کالای ابتدای دوره بر اساس روش فایفو و میانگین به ترتیب ۱۰۰,۰۰۰ ریال و ۹۵,۰۰۰ ریال می‌باشد. در شکل ۴-۲ صورت سود و زیان جامع شرکت ایران با استفاده از رویکرد دو صورتی ارائه شده است.

۱. در رابطه با تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود در فصل ۵ به تفصیل بحث خواهیم کرد.

شرکت ایران

صورت سود و زیان جامع

برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۸

سود خالص.....	۸۰,۰۰۰ ریال
تفاوت تسعیر صورتهای مالی واحد مستقل خارجی.....	۱۰,۰۰۰
سود تحقق نیافته سرمایه گذاریهای بلندمدت.....	۷,۰۰۰
برگشت مازاد تحقق نیافته داراییهای ثابت مشهود.....	(۱,۰۰۰)
سود جامع سال مالی.....	۹۶,۰۰۰ ریال
کسر می شود: تعدیلات سنواتی.....	(۵,۰۰۰)
سود جامع شناسایی شده از تاریخ گزارشگری قبلی.....	۹۱,۰۰۰ ریال

جمع سایر اقلام سود و زیان جامع برای یک دوره، به یک عنصر جداگانه سرمایه (حقوق صاحبان سرمایه) - که ما آن را انباشته سایر اقلام سود و زیان جامع می نامیم - منتقل می شود (درست مانند سود خالص که به سود انباشته منتقل می گردد). مانده این حساب دربرگیرنده جمع سایر اقلام سود و زیان جامع از ابتدای فعالیت شرکت تا پایان دوره جاری می باشد. مانده های انباشته هر یک از طبقات تشکیل دهنده انباشته سایر اقلام سود و زیان جامع (برای مثال سود یا زیان تحقق نیافته سرمایه گذاریهای بلندمدت) باید در ترازنامه، و یا در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی افشا شوند.

برای مثال فرض می کنیم زمینی در ابتدای سال ۱۳۸۱ به بهای تمام شده ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال تحصیل شده است. تجدید ارزیابی انجام شده در پایان سالهای ۱۳۸۳ و ۱۳۸۶ ارزش منصفانه زمین موردنظر را به ترتیب ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال نشان می دهد. حال صورت سود و زیان جامع سال ۱۳۸۳ و ترازنامه پایان سال ۱۳۸۳ به همراه صورت سود و زیان جامع سال ۱۳۸۶ و ترازنامه پایان سال ۱۳۸۶ شامل این اطلاعات خواهد بود:

بخشی از صورت سود و زیان جامع سال ۱۳۴۳

سایر اقلام سود و زیان جامع:

مازاد تجدید ارزیابی زمین ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال

بخشی از ترازنامه ۱۳۴۳/۱۲/۲۹

حقوق صاحبان سرمایه:

انباشته سایر اقلام سود و زیان جامع:

مازاد تجدید ارزیابی زمین ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال

بخشی از صورت سود و زیان جامع سال ۱۳۴۶

سایر اقلام سود و زیان جامع:

مازاد تجدید ارزیابی زمین ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال

بخشی از ترازنامه ۱۳۴۶/۱۲/۲۹

حقوق صاحبان سرمایه:

انباشته سایر اقلام سود و زیان جامع:

مازاد تجدید ارزیابی زمین ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال

توضیح صورت سود و زیان جامع را به مثالی ختم می‌کنیم. اگر حقوق صاحبان سهام در ابتدای دوره ۴۲۵ هزار ریال و در پایان دوره ۵۱۰ هزار ریال باشد و طی دوره ۵۹/۵ هزار ریال سهام جدید منتشر و از طرفی ۱۷ هزار ریال سود نقدی اعلام شده باشد، سود جامع به شرح ذیل بدست می‌آید:

$$۵۱۰ - ۴۲۵ = ۸۵$$

کل تغییرات در سرمایه

حال باید اثرات ناشی از مبادلات مالکانه را خنثی کنیم تا به سود جامع برسیم:

$$۸۵ - ۵۹/۵ + ۱۷ = ۴۲/۵$$

سود جامع

همانطور که ملاحظه می‌کنید انتشار سهام جدید که ماهیتاً افزایش سرمایه است به عنوان یک کاهنده و تقسیم سود نقدی که ماهیتاً کاهنده سرمایه است به عنوان یک افزایشده عمل می‌کند، تا بدین ترتیب اثر مبادلات مالکانه خنثی شود.

بخش پنجم. صورت جریان وجوه نقد (صورت جریانهای نقدی)

هدف اصلی صورت جریان وجوه نقد ارائه اطلاعات در رابطه با جریانهای ورودی و خروجی وجه نقد طی یک دوره حسابداری است. صورت جریان وجوه نقد اطلاعاتی را ارائه می‌دهد که به همراه اطلاعات موجود در سایر صورتهای مالی باید استفاده کنندگان را در این مقاصد یاری نماید: (۱) ارزیابی توان شرکت در ایجاد خالص جریانهای نقدی مثبت آتی؛ (۲) ارزیابی توانایی شرکت در رویارویی با تعهدات و همچنین نیاز شرکت به تامین مالی خارجی، (۳) ارزیابی توان شرکت در پرداخت هزینه‌های تأمین مالی و سود سهام؛ (۴) درک تفاوت بین سود عملیاتی شرکت و خالص جریانهای نقدی عملیاتی؛ و (۵) تعیین آثار مبادلات سرمایه‌گذاری و تامین مالی صورت گرفته طی دوره بر وضعیت مالی شرکت. صورت جریان وجوه نقد باید اطلاعاتی در رابطه با فعالیتهای عملیاتی، بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی، مالیات بر درآمد، فعالیتهای سرمایه‌گذاری و فعالیتهای تامین مالی ارائه نماید.

براساس استاندارد حسابداری شماره ۲، وجه نقد تنها به موجودی نقد و سپرده‌های دیداری نزد بانکها و مؤسسات مالی اعم از ریالی و ارزی (شامل سپرده‌های سرمایه‌گذاری کوتاه مدت بدون سررسید) اطلاق می‌گردد. در مواردی که اضافه برداشت در حساب جاری مجاز باشد (مثلاً اضافه برداشت در حسابهای بانکی خارج از کشور توسط واحد تجاری)، مانده اضافه برداشتهایی که بدون اطلاع قبلی مورد مطالبه قرار گیرد باید از مبلغ مذکور کسر گردد. ویژگی دیداری بودن در مورد ارقام تشکیل دهنده وجه نقد بدین معنی است که این ارقام بدون اطلاع قبلی قابل برداشت یا مطالبه می‌باشد. سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلند مدت وجه نقد تلقی نمی‌شود، زیرا هدف از نگهداری آنها تحصیل سود است. هرگاه برای تسویه اضافه برداشتهای بانکی مهلتی تعیین شده باشد در صورتی می‌توان آنها را در محاسبه وجه نقد منظور کرد که مهلت مزبور از یک روز کاری تجاوز نکند.

تعریف وجه نقد در برگیرنده اقلامی از سرمایه‌گذاریها و استقراض کوتاه مدت که معمولاً در صورت جریان وجوه نقد سایر کشورها تحت عنوان **معادل وجه نقد** از آنها یاد می‌شود، نیست. معادل وجه نقد بنابر تعریف رایج عبارت از سرمایه‌گذاریهای کوتاه مدت سریع التبدیل به وجه نقد است که احتمال خطر کاهش در ارزش آن ناچیز بوده و به آسانی و بدون اطلاع قبلی قابل تبدیل به مبلغ معینی وجه نقد باشد و موعد آن در زمان تحصیل تا سررسید حداکثر سه ماه باشد به کسر وامها و قرض الحسنه‌های دریافتی از بانکها و سایر اشخاص که ظرف سه ماه از تاریخ تحصیل قابل بازپرداخت است.

شکل صورت جریان وجوه نقد

طبق استاندارد حسابداری شماره ۲، ورودیهای وجه نقد و خروجیهای آن در قالب فعالیتهای عملیاتی، بازده سرمایه‌گذارها و سود پرداختی بابت تأمین مالی، مالیات بر درآمد، فعالیتهای سرمایه‌گذاری و فعالیتهای تأمین مالی طبقه‌بندی می‌شوند.

فعالتهای عملیاتی به فعالیتهای موجد درآمد اصلی شرکت مرتبط است. عموماً جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی اثرات نقدی مبادلات و رویدادهای اقتصادی هستند که در تعیین سود عملیاتی لحاظ می‌شوند. **بازده سرمایه‌گذارها و سود پرداختی بابت تأمین مالی** در برگرفته دریافت‌های حاصل از مالکیت سرمایه‌گذارها و نیز پرداخت‌های انجام شده به تأمین‌کنندگان منابع مالی است. **مالیات بر درآمد** تنها منحصر به جریان‌های نقدی مربوط به درآمد مشمول مالیات می‌باشد. **فعالتهای سرمایه‌گذاری** شامل اعطای وام و وصولیهای اقساط آن، خرید و فروش داراییهای ثابتی که انتظار می‌رود سالها برای شرکت درآمد کسب نمایند، و خرید و فروش اوراق بهادار می‌باشد. **فعالتهای تأمین مالی** نیز شامل استقراض وجه نقد از اعتبار دهندگان و باز پرداخت مبالغ استقراض شده و دریافت منابع از مالکان و **بازگشت** سرمایه‌گذاری آنها^۱ می‌باشد.

در ارائه جریان‌های نقدی، رعایت ترتیب سرفصلهای مذکور (فعالتهای عملیاتی، بازده سرمایه‌گذارها و سود پرداختی بابت تأمین مالی، مالیات بر درآمد، فعالیتهای سرمایه‌گذاری، و فعالیتهای تأمین مالی) و نیز ارائه جمع جریان‌های نقدی منعکس شده در هر سرفصل و جمع کل جریان‌های نقدی قبل از سرفصل فعالیتهای تأمین مالی ضرورت دارد. صورت جریان وجوه نقد همچنین باید شامل تطبیق مانده اول دوره و پایان دوره وجه نقد باشد.

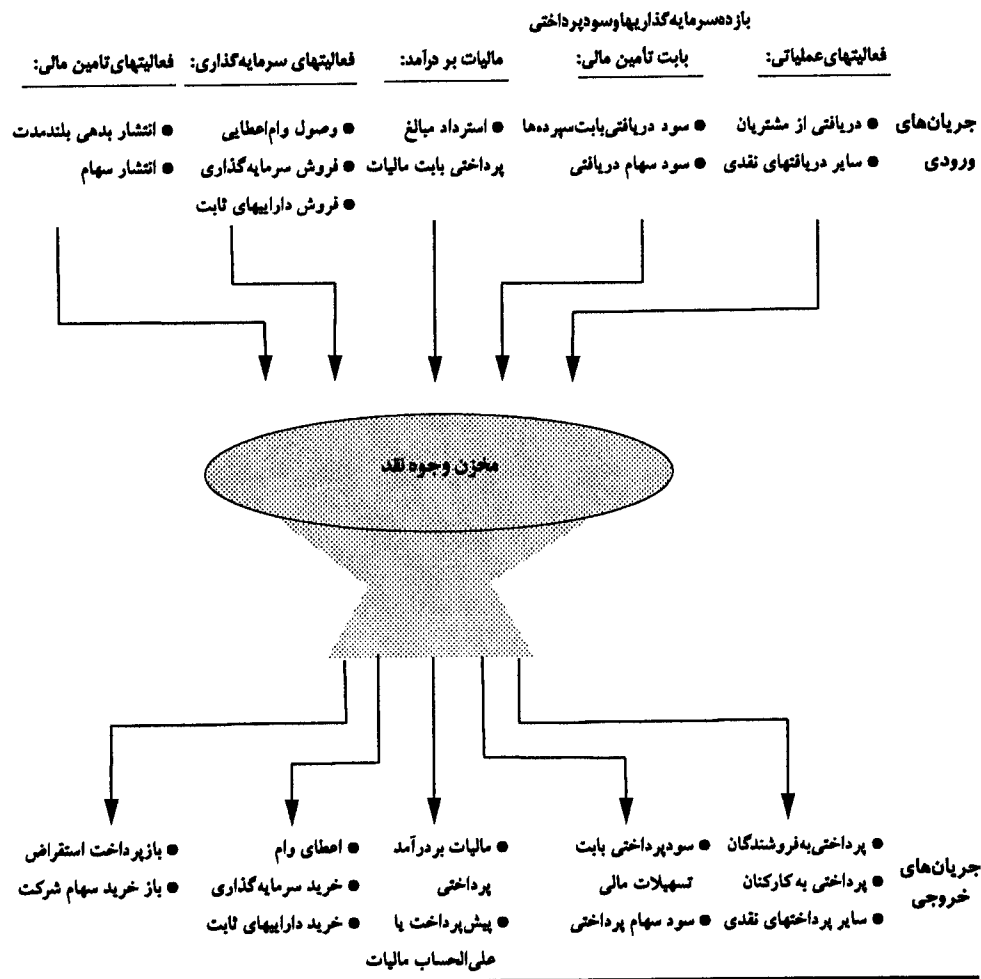
شکل ۲-۵ خلاصه‌ای از انواع مبادلاتی که در صورت جریان وجوه نقد انعکاس می‌یابند را در بردارد. مبادلاتی که اثری بر وجه نقد ندارند به استثنای معاملات مربوط به فعالیتهای عملیاتی، در صورت با اهمیت بودن باید به همراه مبالغ ریالی خود در یادداشت‌های توضیحی افشا شود. از نمونه‌های معاملات غیرنقدی می‌توان به تحصیل داراییهای ثابت مشهود در قبال تسهیلات مالی یا صدور سهام، مبادله موجودی مواد اولیه یا موجودی کالای ساخته شده با دارایی ثابت مشهود، افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده بستانکاران و جایگزینی وامهای بلندمدت با وامهای بلندمدت دیگر اشاره کرد. تغییرات در چارچوب حقوق صاحبان سرمایه که مبین طبقه‌بندی مجدد حسابهای تشکیل دهنده حقوق صاحبان سرمایه است از قبیل افزایش سرمایه از محل اندوخته‌ها و تخصیص اندوخته از محل سود انباشته، در زمره معاملات غیرنقدی مستلزم افشا تلقی نمی‌شود.

۱. طبق قانون تجارت بازخرید سهام شرکت ممنوع می‌باشد.

دو روش برای گزارشگری فعالیتهای عملیاتی

برای گزارش جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی دو روش می تواند مورد استفاده قرار گیرد: روش مستقیم و روش غیرمستقیم. استاندارد حسابداری شماره ۲ علیرغم توصیه روش مستقیم، روش غیرمستقیم را نیز مجاز دانسته است. در **روش مستقیم** منابع اصلی جریانهای ورودی و خروجی وجه نقد که در ادامه می آیند، باید گزارش شوند. این منابع عبارتند از:

شکل ۲-۵ جریانهای نقدی طبقه بندی شده بر مبنای فعالیتهای اصلی



۱. دریافت‌های نقدی حاصل از فروش کالا و ارائه خدمات (وصولی از مشتریان).
 ۲. دریافت‌های نقدی حاصل از حق امتیاز، حق الزحمه، کارمزد و سایر درآمدهای عملیاتی.
 ۳. پرداخت‌های نقدی به فروشندگان کالا و خدمات نظیر بیمه، تبلیغات و خدمات مشابه.
 ۴. پرداخت‌های نقدی به کارکنان واحد تجاری یا از جانب آنها.
 ۵. دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی یک شرکت بیمه بابت حق بیمه‌ها، خسارات، مستمری‌ها و سایر پرداخت‌های بیمه‌ای.
 ۶. دریافت‌ها و پرداخت‌های مرتبط با قراردادهای منعقد شده با اهداف تجاری و عملیاتی.
 ۷. پرداخت‌های نقدی بابت مزایای پایان خدمت کارکنان و هزینه سازماندهی مجدد.
- صورت جریان وجوه نقد تلفیقی برای گروه ب با استفاده از روش مستقیم ارائه شده است. شرکت‌هایی که از روش مستقیم استفاده می‌کنند، موظفند صورت تطبیق سودعملیاتی با جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی را نیز در یادداشت‌های توضیحی ارائه دهند (بدین منظور به یادداشت شماره ۱ شکل ۶-۲ توجه کنید). لازم به ذکر است که در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی گروه ب (و همچنین سایر صورتهای جریان وجوه نقد ارائه شده در این فصل) یادداشت‌های توضیحی مربوط به صورت جریان وجوه نقد از شماره یک آغاز شده، ولی در عمل، شماره‌گذاری آنها بعد از آخرین یادداشت توضیحی مربوط به صورتهای عملکرد مالی خواهد بود. ضمناً در صورتهای جریان وجوه نقد فصل حاضر تنها اقلام سال جاری ارائه شده، در حالیکه، ارائه اقلام مقایسه‌ای الزامی است.

گروه ب

صورت جریان وجوه نقد تلفیقی برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۲

سال ۱۳۸۱	سال ۱۳۸۲	یادداشت
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
	۷۵,۰۰۰	
	۱۲۰,۰۰۰	۵
	(۱۱۰,۰۰۰)	
	(۶۰,۰۰۰)	
	(۸۰۰)	
	(۱۲,۰۰۰)	
	(۱,۰۰۰)	
۱۱,۲۰۰		۱
	۵۰۰	
	(۲,۰۰۰)	
	(۴۰۰)	
	۲۰	
	(۲,۷۰۰)	
(۲,۵۸۰)		
(۲,۹۰۰)		
	(۲,۰۰۰)	
	(۱۸,۰۰۰)	۲
	۵۰	
	۹,۰۰۰	۳
	۲,۰۰۰	
	(۲,۰۰۰)	
(۱۰,۹۵۰)		
(۷,۲۳۰)		
	۵,۰۰۰	
	۳,۶۰۰	
	۲,۰۰۰	
	(۹۰۰)	
	(۱,۲۰۰)	
۱۰,۵۰۰		
۳,۲۷۰		
۱۰۰		
(۱۵۰)		
۳,۲۲۰		

فعالیت‌های عملیاتی

وجوه نقد دریافتی از مشتریان
پیش دریافت از مشتریان - جریان نقدی استثنایی
وجوه نقد پرداختی به فروشندگان
وجوه نقد پرداختی به کارکنان و از جانب کارکنان
مزایای پایان خدمت پرداختی به کارکنان
سایر وجوه نقد پرداختی
جریان خالص خروج وجوه نقد در ارتباط با عملیات متوقف شده
جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی
بازده سرمایه‌گذاریها و سودپرداختی بابت تأمین مالی
سود تضمین شده دریافتی
سود تضمین شده پرداختی
حصة سود تضمین شده اقساط پرداختی اجاره به شرط تملیک
سود سهام دریافتی از شرکت‌های وابسته
سود سهام پرداختی
جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از بازده سرمایه‌گذاریها و سودپرداختی بابت تأمین مالی

مالیات بر درآمد

مالیات بر درآمد پرداختی
فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

خرید دارایی ثابت مشهود
خرید شرکت فرعی (پس از کسر وجه نقد تحصیل شده)
فروش دارایی ثابت مشهود
فروش بخشی از عملیات واحد تجاری
فروش سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت
ایجاد سپرده سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی
جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری
جریان خالص خروج وجه نقد قبل از فعالیت‌های تأمین مالی

فعالیت‌های تأمین مالی

وجوه دریافتی بابت افزایش سرمایه
دریافت تسهیلات مالی
خالص تسهیلات مالی دریافتی (سررسید کمتر از سه ماه)
بازپرداخت تسهیلات مالی
حصة اصل اقساط پرداختی اجاره به شرط تملیک
جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی
خالص افزایش در وجه نقد
مانده وجه نقد در آغاز سال
تأثیر تغییرات نرخ ارز
مانده وجه نقد در پایان سال

یادداشت‌های توضیحی ... تا ... مندرج در صفحات ... تا ... جزء لاینفک صورتهای مالی است.

گروه ب

یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی

۱. صورت تطبیق سود عملیاتی با جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی به شرح زیر است:

سال ۱۳۹۱	سال ۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
۲۰,۰۰۰		سود عملیاتی.....
۴,۰۰۰		هزینه استهلاک.....
(۵۰)		خالص کاهش در ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان.....
(۱۲,۵۰۰)		افزایش در موجودی مواد و کالا.....
(۴,۰۰۰)		افزایش در حسابهای دریافتنی عملیاتی**.....
۴,۶۵۰		افزایش در حسابهای پرداختنی عملیاتی**.....
(۱,۰۰۰)		جریان خالص خروج وجه نقد در ارتباط با فعالیتهای متوقف شده.....
۱۰۰		خالص سایر درآمدها و هزینه‌ها***.....
۱۱,۲۰۰		جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی.....

۲. خرید شرکت فرعی به شرح زیر است:

سال ۱۳۹۱	سال ۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
۱۳,۰۰۰		داراییهای ثابت مشهود.....
۲۰۰		سرمایه گذاریها.....
۱۰,۰۰۰		موجودی مواد و کالا.....
۱۲,۰۰۰		حسابهای دریافتنی.....
۱,۳۰۰		پیش پرداخت مالیات.....
۱,۵۰۰		موجودی نقد.....
(۲۲,۰۰۰)		حسابهای پرداختنی.....
(۳,۹۰۰)		وامها و تسهیلات اجاره به شرط تملیک.....
(۲۰۰)		مالیات پرداختنی.....
(۱۰۰)		حقوق سهامداران اقلیت.....
۱۱,۸۰۰		سرقفلی.....
۱۷,۰۰۰		
۲۸,۸۰۰		
(۹,۳۰۰)		کسر می شود: مابه‌ازای غیر نقدی - تخصیص اوراق سهام.....
۱۹,۵۰۰		ناخالص مابه‌ازای نقدی.....
(۱,۵۰۰)		کسر می شود: موجودی نقد تحصیل شده.....
۱۸,۰۰۰		جریان خالص خروج وجه نقد بابت خرید شرکت فرعی.....

** حسابهای دریافتنی و پرداختنی عملیاتی شامل هر دو گروه حسابهای دریافتنی و پرداختنی کوتاه مدت و بلند مدت است.

*** منظور خالص اقلامی است که در تعیین سود (زیان) عملیاتی منظور نشده و در سایر سرفصلهای اصلی صورت جریان وجه نقد نیز قابل

طبقه‌بندی نبوده است.

۳. فروش بخشی از عملیات واحد تجاری به شرح زیر است:

سال ۱۳۸۱	سال ۱۳۸۲
میلیون ریال	میلیون ریال
۴,۸۰۰	داراییهای ثابت مشهود.....
۵,۰۰۰	موجودی مواد و کالا.....
۶۰۰	حسابهای دریافتنی.....
۱۰,۴۰۰	زبان حاصل از فروش.....
(۱,۴۰۰)	وجه نقد دریافتی.....
۹,۰۰۰	۴. معاملات عمده غیر نقدی طی سال به شرح زیر است:

سال ۱۳۹۱	سال ۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
۲,۹۰۰	۹,۳۰۰	۴- الف. تحصیل داراییهای ثابت مشهود از طریق قرارداد اجاره به شرط تملیک
	۱۲,۲۰۰	۴- ب. تخصیص اوراق سهام به عنوان بخشی از مابه‌ازای خرید شرکت فرعی

۵. پرو تغییر سیاستهای فروش محصولات تولیدی گروه در سال جاری، نسبت به پیش دریافت ۵۰٪ از بهای کالا از مشتریان اقدام شده که از این بابت مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ میلیون ریال در صورت جریان وجه نقد به عنوان یک جریان نقدی استثنایی انعکاس یافته است.

در **روش غیر مستقیم**، جریان‌های نقد فعالیت‌های عملیاتی از طریق تعدیل سود عملیاتی بابت درآمدها و هزینه‌ها، که در صورت سود و زیان منعکس شده ولی اثری بر وجوه نقد نداشته اند، گزارش می‌شود. سود عملیاتی همچنین بابت جریان‌های نقدی ورودی و خروجی عملیاتی که در صورت سود و زیان منعکس نشده‌اند، تعدیل می‌گردد. شرکت‌هایی که از روش غیر مستقیم استفاده می‌نمایند، باید خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی را در صورت جریان وجوه نقد نمایش دهند و صورت تطبیق آن با سود یا زیان عملیاتی را از طریق یادداشت‌های توضیحی ارائه کنند. صورت جریان وجوه نقد شرکت الف در (شکل ۷-۲)، با استفاده از روش غیر مستقیم تهیه شده‌است.

به رغم آنکه کمیته تدوین استانداردها رویکرد مستقیم را توصیه نموده، در عمل روش غیرمستقیم بسیار بیشتر مورد استفاده قرار می‌گیرد. در ادامه، نحوه تعیین جریان‌های نقدی عملیاتی با استفاده از هردو روش، تشریح خواهد شد. سپس، به مقایسه این دو روش در قالب خصوصیات کیفی اطلاعات مالی خواهیم پرداخت. صرف‌نظر از روش مورد استفاده، صورت جریان وجوه نقد به دلایل متعددی که در ادامه خواهید دید، سودمند است.

شرکت الف (سهامی خاص)

صورت جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۲

پادداشت	سال ۱۳۸۲	سال ۱۳۸۱
	میلیون ریال	میلیون ریال

فعالیت‌های عملیاتی

جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی
بازده سرمایه‌گذاریها و سودپرداختی بابت تأمین مالی
 سود دریافتی بابت سپرده‌های سرمایه‌گذاری کوتاه مدت
 سود دریافتی بابت سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت
 سود سهام دریافتی
 سود پرداختی بابت تسهیلات مالی
 سود سهام پرداختی
 جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

۱	۷,۰۰۰
	۲۰۰
	۱۰۰
	۲,۰۰۰
	(۱۵۰)
	(۱,۵۰۰)

مالیات بر درآمد

مالیات بر درآمد پرداختی (شامل پیش پرداخت مالیات بر درآمد)

(۲,۹۰۰)

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

وجوه حاصل از فروش سرمایه‌گذاری کوتاه مدت
 وجوه پرداختی بابت تحصیل سرمایه‌گذاری بلند مدت
 وجوه پرداختی جهت خرید داراییهای نامشهود
 وجوه پرداختی جهت خرید داراییهای ثابت مشهود
 وجوه حاصل از فروش داراییهای ثابت مشهود
 جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

(۱۰۰)
(۶۰۰)
(۲۰۰)
(۱,۱۰۰)
۲۵۰
(۱,۵۵۰)

۳,۲۰۰

جریان خالص ورود وجه نقد قبل از فعالیت‌های تأمین مالی

فعالیت‌های تأمین مالی

وجوه حاصل از افزایش سرمایه
 دریافت تسهیلات مالی
 باز پرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی
 جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی

۲۰۰
۱۰۰
(۱۵۰)
۱۵۰

۳,۳۵۰

خالص افزایش در وجه نقد

۳۰,۰۰۰

مانده وجه نقد در آغاز سال

۳۳,۳۵۰

مانده وجه نقد در پایان سال

یادداشت‌های توضیحی ... تا ... مندرج در صفحات ... تا ... جزء لاینفک صورتهای مالی است.

شرکت الف

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

۱. صورت تطبیق سود عملیاتی با جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی به شرح زیر است:

سال ۱۳۸۱	سال ۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
	۵,۵۰۰	سود عملیاتی.....
	۵۰۰	هزینه استهلاک.....
	۴۰۰	خالص افزایش در ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان.....
(۳۰۰)		افزایش موجودی مواد و کالا.....
(۴۰۰)		افزایش سفارشات و پیش پرداختها.....
(۱۰۰)		افزایش حسابهای دریافتنی عملیاتی.....
۵۰۰		افزایش حسابهای پرداختنی عملیاتی.....
۳۰۰		افزایش پیش دریافت‌های عملیاتی.....
۶۰۰		خالص سایر درآمدها و هزینه‌ها.....
	۷,۰۰۰	جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی.....

۲. معاملات غیرنقدی طی دوره مالی مورد گزارش به قرار زیر است:

سال ۱۳۸۱	سال ۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
	۱۰۰	تحصیل ده دستگاه کامیون در قبال واگذاری محصولات شرکت.....
	۷۳۰	تحصیل ساختمان جدید شرکت در قبال افزایش سرمایه.....
	۸۳۰	

تهیه صورت جریان وجه نقد

صورت جریان وجه نقد مطابق آنچه در شکل ۸-۲ آمده، تهیه می‌شود. همانطور که پیشتر از خاطرتان گذشت، این شکل خود به پنج بخش تفکیک می‌شود: جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی، جریان‌های نقدی ناشی از بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی، جریان‌های نقدی ناشی از مالیات بر درآمد، جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی. این شکل باید برای تهیه هر نوع

صورت جریان وجوه نقد مورد استفاده واقع شود، بدون توجه به اینکه برای تعیین جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی از روش مستقیم استفاده می‌گردد یا از روش غیرمستقیم. توجه داشته باشید که افشا فعالیتهای بی‌تاثیر بر وجوه نقد در یادداشت‌های توضیحی ارائه می‌شود.

هنگام تهیه صورت جریان وجوه نقد شرکت برای یک دوره حسابداری، صورت سود و زیان برای آن دوره، ترازنامه آن دوره و دوره قبل، و خلاصه‌ای از اطلاعات مرتبط با مبادلاتی که شرکت در دوره مورد نظر انجام داده است، مورد نیاز می‌باشد. به منظور تهیه صورت جریان وجوه نقد شرکت البرز برای سال ۱۳۳۸، از ترازنامه سالهای ۱۳۳۷ و ۱۳۳۸ شرکت البرز (شکل ۲-۹) و صورت سود و زیان سال ۱۳۳۸ و اطلاعات اضافی مرتبط با شرکت (شکل ۲-۱۰) استفاده می‌کنیم. تهیه صورت جریان وجوه نقد شامل گام‌های زیر است:

۱. خالص افزایش یا کاهش وجوه نقد برای دوره مورد نظر را تعیین کنید. اگر به شکل ۲-۹ مراجعه کنیم، در خواهیم یافت مانده وجوه نقد شرکت طی سال ۱۳۳۸ معادل ۲۵۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است. از این رقم می‌توان به عنوان "کنترل صحت" صورت جریان وجوه نقد استفاده نمود. بعد از تهیه صورت جریان وجوه نقد سال ۱۳۳۸، خالص وجوه نقد حاصله باید برابر با ۲۵۰,۰۰۰ ریال افزایش در وجوه نقد شرکت البرز باشد.

۲. برای تعیین مبادلاتی که موجب ورود یا خروج وجه نقد طی دوره حسابداری مورد نظر شده‌اند، به تجزیه و تحلیل هر گونه اطلاعات موجود در صورت سود و زیان، تغییرات در حسابهای غیرنقد ترازنامه و اطلاعات اضافی موجود پردازید.

۳. صورت جریان وجوه نقد را بر مبنای دوگام قبلی تهیه کنید.

شرکت نمونه

صورت جریان وجوه نقد

برای دوره ...

جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی:

xx ریال

خالص وجوه نقد حاصل از (مصرف شده در) فعالیت‌های عملیاتی

جریان‌های نقدی ناشی از بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی:

xx خالص وجوه نقد حاصل از (مصرف شده در) بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

جریان‌های نقدی ناشی از مالیات پرداختی:

xx

خالص وجوه نقد حاصل از (مصرف شده در) مالیات پرداختی

جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری:

xx

خالص وجوه نقد حاصل از (مصرف شده در) فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

xx ریال

خالص وجوه نقد حاصل (مصرف شده) قبل از فعالیت‌های تأمین مالی

جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی:

xx

خالص وجوه نقد حاصل از (مصرف شده در) فعالیت‌های تأمین مالی

xx ریال

خالص افزایش (یا کاهش) در وجوه نقد

xx

وجوه نقد در ابتدای دوره

xx ریال

وجوه نقد در پایان دوره

فعالیت‌های بی‌تأثیر بر وجوه نقد:

xx ریال

فهرست (یکایک مبادلات شامل بخش‌های نقدی و غیر نقدی آن)

شرکت البرز

ترازنامه به تاریخ در ۲۹ اسفند ۱۳۸۷ و ۱۳۸۶

(ارقام به هزار)

داراییها:	۸/۱۲/۲۹	۷/۱۲/۲۹
داراییهای جاری		
و جوه نقد	۲,۷۵۰ ریال	۲,۵۰۰ ریال
حسابهای دریافتنی	۶,۰۰۰	۴,۷۵۰
موجودی کالا	۱۲,۵۰۰	۱۳,۰۰۰
پیش پرداخت اجاره	۱,۰۰۰	۷۵۰
جمع داراییهای جاری	۲۲,۲۵۰ ریال	۲۱,۰۰۰ ریال
داراییهای ثابت مشهود		
تجهیزات	۱۵,۵۰۰ ریال	۱۰,۰۰۰ ریال
ساختمانها	۳۱,۲۵۰	۲۳,۷۵۰
کسر می شود: استهلاک انباشته ماشین آلات و تجهیزات	(۱۰,۰۵۰)	(۱۰,۰۰۰)
جمع داراییهای ثابت مشهود	۳۶,۷۰۰ ریال	۲۳,۷۵۰ ریال
سرمایه گذاریهای بلند مدت	۰ ریال	۲,۵۰۰ ریال
جمع داراییها	۵۸,۹۵۰ ریال	۴۷,۲۵۰ ریال
بدهیها:		
بدهیهای جاری:		
حقوق پرداختنی	۵۰۰ ریال	۷۵۰ ریال
حسابهای پرداختنی	۲,۰۰۰	۳,۰۰۰
اسناد پرداختنی کوتاه مدت	۳,۲۵۰	۲,۲۵۰
جمع بدهیهای جاری	۵,۷۵۰ ریال	۶,۰۰۰ ریال
اسناد پرداختنی بلند مدت	۸,۷۵۰	۷,۵۰۰
جمع بدهیها	۱۴,۵۰۰ ریال	۱۳,۵۰۰ ریال
حقوق صاحبان سهام:		
سرمایه پرداخت شده:		
سهام سرمایه ۱۰ ریالی	۲۰,۰۰۰ ریال	۱۶,۰۰۰ ریال
صرف سهام	۱۷,۵۰۰	۱۴,۰۰۰
جمع سرمایه پرداخت شده	۳۷,۵۰۰ ریال	۳۰,۰۰۰ ریال
سود انباشته	۶,۹۵۰	۳,۷۵۰
جمع حقوق صاحبان سهام	۴۴,۴۵۰ ریال	۳۳,۷۵۰ ریال
جمع بدهیها و حقوق صاحبان سهام	۵۸,۹۵۰ ریال	۴۷,۲۵۰ ریال

شرکت البرز

صورت سود و زیان

برای سال منتهی به ۲۹/۱/۱۳۸۸

(ارقام به هزار)

فروش	۳۰,۰۰۰ ریال	
کسر می شود: بهای تمام شده کالای فروش رفته	(۱۰,۵۰۰)	
سود ناخالص	۱۹,۵۰۰ ریال	
هزینه های عملیاتی:		
هزینه حقوق	۷,۵۰۰ ریال	
هزینه اجاره	۹۰۰	
هزینه استهلاک	۲,۳۰۰	(۱۰,۷۰۰)
سود عملیاتی	۸,۸۰۰ ریال	
سایر سودها (کسور):		
هزینه مالی	(۲,۰۰۰) ریال	
زیان ناشی از فروش تجهیزات	(۵۰۰)	
سود حاصل از فروش سرمایه گذاریها	۵۰۰	(۲,۰۰۰)
سود قبل از مالیات	۶,۸۰۰ ریال	
کسر می شود: مالیات بر درآمد	(۳۵۰)	
سود خالص	۶,۴۵۰ ریال	

اطلاعات اضافی برای سال ۱۳۸۸:

(الف) خرید تجهیزاتی به بهای تمام شده ۳,۷۵۰,۰۰۰ ریال که یک - سوم آن نقداً پرداخت و برای مابقی یک فقره سند پنج ساله صادر گردید.

(ب) خرید تجهیزاتی به بهای تمام شده ۶,۲۵۰,۰۰۰ ریال که در قبال آن ۳۵۰,۰۰۰ سهم عادی منتشر شد.

(پ) پرداخت ۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد جهت الحاق به ساختمان.

(ت) پرداخت یک فقره سند پرداختی بلند مدت ۱,۲۵۰,۰۰۰ ریالی از طریق انتشار ۵۰,۰۰۰ سهم عادی.

(ث) فروش نقدی سرمایه گذاری به مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال.

(ج) پرداخت سود نقدی.

(چ) هزینه استهلاک ۲,۳۰۰,۰۰۰ ریال.

(ح) فروش تجهیزات به مبلغ ۱,۷۵۰,۰۰۰ ریال (بهای تمام شده اولیه این تجهیزات ۴,۵۰۰,۰۰۰ ریال بوده و نیمی از

این تجهیزات مستهلک شده بود).

(خ) عواید حاصل از سند کوتاه مدت صرف خرید کالا شده است.

نکته	صورت جریان وجوه نقد بر اساس مبنای نقدی حسابداری تهیه می شود.
نکته	برای تعیین وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی معمولاً با اقلام صورت سود و زیان و همچنین داراییها و بدهیهای جاری سر و کار داریم.
نکته	برای تعیین وجوه نقد حاصل از فعالیتهای سرمایه گذاری معمولاً باید از برخی تغییرات داراییهای غیرجاری استفاده کنیم.
نکته	برای تعیین وجوه نقد حاصل از فعالیتهای تأمین مالی بیشتر با بدهیهای غیرجاری و حقوق صاحبان سهام سر و کار داریم.
نکته	اقلامی نظیر سود (زیان) حاصل از فروش داراییهای ثابت و سود (زیان) حاصل از بازخرید بدهی باید از فعالیتهای عملیاتی خارج شده و تحت طبقه مناسب خود گزارش شود (البته اگر اثر نقدی داشته باشد).
نکته	هرگونه افزایش یا کاهش در جمع حقوق صاحبان سهام که ماهیت نقدی دارد باید در قالب فعالیتهای تأمین مالی گزارش شود.
نکته	نزدیکی بین سود و وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی یکی از معیارهای تعیین کیفیت سود است.
نکته	نیازی به افشای جریانهای وجه نقد به ازای هر سهم وجود ندارد.

جریان های نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی

اولین بخش صورت جریان وجوه نقد، خلاصه ای از جریان های نقدی مرتبط با فعالیتهای عملیاتی شرکت را در بردارد. همانطور که می دانید، **جریان ورودی** مستمر ناشی از فعالیتهای عملیاتی برای اغلب شرکتها، در نتیجه فروش محصولات و خدمات، یا به عبارت دیگر، جریان های ورودی وجه نقد ناشی از وصول پول از مشتریان می باشد. **جریان های خروجی** نقد عملیاتی، شامل وجوه پرداختی به عرضه کنندگان کالا، کارکنان است. علاوه بر این جریان ها، برخی اقلام که ماهیتاً قابل ارتباط به هیچ یک از پنج طبقه مذکور نمی باشند، در زمره فعالیتهای عملیاتی قرار می گیرند. دلیل این امر آن است که جریان های نقدی در صورت جریان وجوه نقد به سرفصلهای مشخصی

محدود شده، بنابراین همواره این احتمال وجود دارد که برخی جریان‌های نقدی ماهیتاً به طور مستقیم قابل ارتباط با هیچ یک از سرفصل‌های اصلی نباشد. بدین لحاظ، به موجب استاندارد حسابداری شماره ۲ در صورت وجود چنین اقلامی، جریان‌های نقدی مربوط به عنوان جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود. نمونه این اقلام، جریان‌های نقدی مرتبط با فروش مواد اولیه در واحدهای تجاری تولیدی و جریان‌های نقدی ناشی از خدمات جنبی فعالیتهای اصلی از قبیل حمل‌موردی کالای فروش رفته است.

از آنجا که صورت سود و زیان مبتنی بر حسابداری تعهدی است، درآمدها و هزینه‌های گزارش شده در آن، لزوماً انعکاسی از جریان‌های ورودی یا خروجی وجه نقد نیستند. برای مثال، هزینه استهلاک یکی از مواردی است که در صورت سود و زیان مبتنی بر حسابداری تعهدی، منعکس می‌شود، اما از آنجا که استهلاک یک هزینه غیرنقدی است، به عنوان بخشی از خالص جریان‌های نقدی تلقی نمی‌شود. به عنوان مثالی دیگر، حقوق معوق در صورت سود و زیان مبتنی بر حسابداری تعهدی انعکاس می‌یابد. اما این حقوق معوق، حاکی از یک جریان خروجی وجه نقد نیست. عموماً دو طبقه مشخص از اقلام، که سبب ایجاد تفاوت بین "جریان‌های سود" و "جریان‌های نقد" می‌شوند و شما مجبورید هنگامی که از صورت سود و زیان برای تعیین جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی استفاده می‌کنید، آنها را به خاطر بسپارید عبارتند از:

۱. اقلامی که در صورت سود و زیان منعکس می‌شوند ولی حاکی از جریان‌های ورودی یا خروجی وجه نقد نیستند، مانند هزینه استهلاک.

۲. جریان‌های ورودی و خروجی نقد عملیاتی که در صورت سود و زیان انعکاس نمی‌یابند، اما در قالب پیش برداختها، پیش دریافتها و یا کاهش در اقلام معوق (تعهدی‌های) ترازنامه گزارش می‌شوند. این جریان‌های نقدی باید در صورت جریان وجه نقد گزارش شوند.

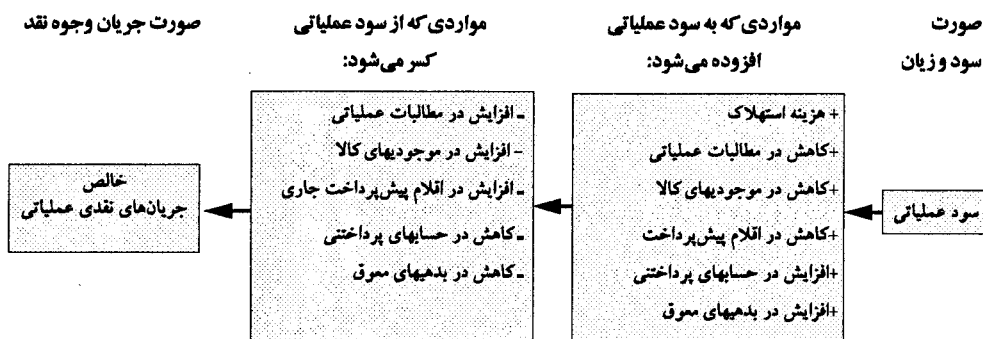
نکته

عناصر صورت سود و زیان (برخلاف صورت جریان وجه نقد که بر مبنای نقدی استوار است)، مبتنی بر حسابداری تعهدی بوده و لزوماً به منزله جریان‌های ورودی یا خروجی وجه نقد نیستند.

برای ذکر مثالی از نوع دوم، ممکن است شرکتی در دوره جاری بابت فروش نسبه‌ای که در دوره قبل انجام داده است، وجه نقد دریافت کند و یا اینکه اجاره دوره (یا دوره‌های) بعد را در این دوره پرداخت نماید. به عنوان مثالی دیگر می‌توان به پرداخت وجه نقد در دوره جاری به منظور تسویه حقوق معوق دوره قبل کارکنان اشاره نمود. از آنجا که اغلب حسابهای دارایی و بدهی جاری در نتیجه مبادلات مرتبط با فعالیتهای عملیاتی شرکت ایجاد شده و به وسیله آنها تحت تاثیر قرار می‌گیرند، تجزیه و تحلیل تغییرات صورت گرفته در داراییهای جاری و بدهیهای جاری به منظور تعدیل مبالغ موجود در صورت سود و زیان تعهدی جهت رسیدن به خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی، ضروری است.

همانطور که قبلاً نیز از خاطراتان گذشت برای تعیین و گزارشگری خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی، دو روش وجود دارد: **روش غیرمستقیم** و **روش مستقیم**. در روش غیرمستقیم، سود عملیاتی در مواردی که ضروری باشد، تعدیل می‌شود تا به مبنای نقدی تبدیل گردد. این فرآیند، شامل تعدیل درآمدها و هزینه‌های منعکس در صورت سود و زیان که بر وجوه نقد تأثیر نداشته‌اند و همچنین تعدیل جریان‌های نقدی ورودی و خروجی عملیاتی که انعکاسی در صورت سود و زیان نداشته‌اند، می‌باشد. روش مستقیم، بر تجزیه و تحلیل حسابهای دارایی و بدهی جاری مبتنی است. نحوه عمل روش غیرمستقیم در شکل ۱۱-۲ به تصویر کشیده شده است. در روش مستقیم هر یک از اقلام عملیاتی مندرج در صورت سود و زیان، از طریق تعدیل بابت تغییراتی که طی دوره در حسابهای مرتبط ترانزنامه‌ای صورت گرفته است، به مبنای نقدی تعدیل می‌شود. به‌طور خلاصه می‌توان گفت محاسبه خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی شامل وجوه دریافتی از مشتریان و متعاقب آن وجوه پرداختی بابت خرید کالا و هزینه‌های عملیاتی، خواهد بود. اساس کار روش مستقیم در شکل ۱۳-۲ نمایش داده شده است.

شکل ۱۱-۲ نحوه عمل روش غیرمستقیم برای تعیین جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی



هر دو روش غیرمستقیم و مستقیم، مورد قبول اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری بوده و هر دو روش، نتیجه مشابهی را در اختیار می‌گذارند. با این وجود، در عمل از روش غیرمستقیم به مراتب بیش از روش مستقیم استفاده می‌شود. اما همانطور که قبلاً اشاره شد، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری روش مستقیم و ارائه صورت تطبیق خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی با سود یا زیان عملیاتی را در قالب یادداشتهای توضیحی ترجیح داده است. در دو قسمت بعدی، به معرفی هر دو روش غیرمستقیم و مستقیم تعیین جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی خواهیم پرداخت.

روش غیرمستقیم

صورت سود و زیان سال ۱۳۸۸ شرکت البرز، سود عملیاتی را ۸,۸۰۰,۰۰۰ ریال گزارش می‌کند. کار ما در روش غیرمستقیم تعدیل این سود عملیاتی مبتنی بر حسابداری تعهدی به مبلغ خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی است. قبل از اینکه به سراغ شرکت البرز برویم، به نظر می‌رسد معرفی انواع معمول‌تر اقلامی که بابت آنها سود عملیاتی تعدیل می‌گردد، مفید باشد.

شکل ۲-۱۱، به‌طور خلاصه فرآیند تعدیل در روش غیرمستقیم را در بردارد. عموماً، اقلامی که در شکل ۲-۱۱ به سود عملیاتی افزوده شده‌اند، اقلامی هستند که حول و حوش فعالیت‌های عملیاتی دور می‌زنند و یا مواردی هستند که به‌رغم آنکه منجر به کاهش سود عملیاتی شده‌اند ولی مستلزم خروج وجه نقد نبوده‌اند. اقلامی که از سود عملیاتی کسر شده‌اند نیز اقلامی هستند که حول و حوش فعالیت‌های عملیاتی دور می‌زنند. این اقلام موجب افزایش سود عملیاتی شده‌اند اما منجر به ورود وجه نقد نشده‌اند و یا مواردی هستند که بدون اینکه موجب کاهش سود عملیاتی شوند، موجب خروج وجه نقد شده‌اند. در قسمت بعدی، خواهیم گفت که چگونه این رهنمودهای عمومی در رابطه با یکایک اقلامی که در شکل ۲-۱۱ به سود عملیاتی اضافه و یا از آن کسر شده‌اند، قابل اعمال است. در عین حال، اعمال روش غیر مستقیم در رابطه با شرکت البرز را توضیح خواهیم داد.

مواردی که به سود عملیاتی اضافه می‌شوند

هزینه استهلاک، به سود عملیاتی افزوده می‌شود زیرا هزینه‌ای است که مستلزم خروج وجه نقد نیست (به این‌گونه هزینه‌ها گاهی اوقات هزینه‌های غیر نقدی نیز اطلاق می‌شود). در مورد شرکت البرز، هزینه استهلاک سال ۱۳۸۸، معادل ۲,۳۰۰,۰۰۰ ریال است که برای تعیین جریان‌های نقدی عملیاتی به سود عملیاتی افزوده می‌شود (به شکل ۲-۱۲ توجه کنید).

کاهش در مطالبات عملیاتی (نظیر حساب‌های دریافتنی) به سود عملیاتی افزوده می‌شود، زیرا باعث جریان ورودی وجه نقد گردیده، بدون اینکه باعث افزایش سود عملیاتی شده باشد (**افزایش** صورت گرفته در حساب‌های دریافتنی شرکت البرز در قسمت "مواردی که از سود عملیاتی کسر می‌شوند" تشریح خواهد شد). کاهش در موجودی کالا به سود عملیاتی اضافه می‌شود، زیرا این حالت حاکی از آن است که تنها بخشی از بهای تمام شده کالای فروش رفته، مستلزم خروج وجه نقد **بوده است**. بنابراین در صورت عدم انجام این تعدیل، جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی کمتر از میزان واقعی خواهد بود. در سال ۱۳۸۸، موجودی کالای شرکت البرز با کاهش ۵۰۰,۰۰۰ ریالی مواجه است که این مبلغ به سود عملیاتی اضافه می‌گردد (به شکل ۲-۱۲ توجه کنید).

شرکت البرز

جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۸

(ارقام به هزار)

سود عملیاتی	۸,۸۰۰ ریال
هزینه استهلاک	۲,۳۰۰
افزایش در حسابهای دریافتنی	(۱,۲۵۰)
کاهش در موجودی کالا	۵۰۰
افزایش در پیش پرداخت اجاره	(۲۵۰)
کاهش در حسابهای پرداختنی	(۱,۰۰۰)
افزایش در اسناد پرداختنی کوتاه مدت	۱,۰۰۰
کاهش در حقوق پرداختنی	(۲۵۰)
جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی	۹,۸۵۰ ریال

کاهش در ارقام پیش‌پرداخت مثلاً پیش پرداخت اجاره بدین معناست که بخشی از هزینه (برای مثال هزینه اجاره) ثبت شده برای دوره مورد نظر، مستلزم خروج وجه نقد در دوره جاری نبوده است. بنابراین، برای محاسبه جریان‌های نقدی، این کاهش باید به سود عملیاتی افزوده شود. شرکت البرز با یک افزایش ۲۵۰,۰۰۰ ریالی در پیش پرداخت اجاره مواجه است که این امر در قسمت "مواردی که از سود عملیاتی کسر می‌شوند" تشریح خواهد شد. افزایش در حسابهای پرداختنی در نتیجه خرید نسبه کالا ایجاد می‌شود و نشان می‌دهد این بخش از بهای تمام شده کالای فروش رفته (که از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش استخراج می‌شود)، برای دوره مورد نظر در مبنای نقدی بیش از میزان واقعی انعکاس یافته است. بنابراین، افزایش در حسابهای پرداختنی به منظور تعیین جریان‌های نقدی باید به سود عملیاتی افزوده شود. شرکت البرز با کاهش در حسابهای پرداختنی مواجه است که این امر در قسمت "مواردی که باید از سود عملیاتی کسر شود" تشریح خواهد شد. با این وجود، شرکت البرز با افزایش ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریالی در اسناد پرداختنی کوتاه‌مدت روبروست که این رقم، به سبب خرید کالا می‌باشد. این افزایش باید به سود عملیاتی افزوده شود زیرا علیرغم تحصیل کالا، وجه نقدی از این بابت خارج نشده است. افزایش در بدهیهای معوق (مثل حقوق پرداختنی) به این معناست که هزینه در دوره‌ای گزارش شده که در آن

دوره وجه نقدی بابت آن از واحد تجاری خارج نشده است. برای تعیین جریان‌های نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی، افزایش در این بدهیها باید به سود عملیاتی افزوده شود. در سال ۱۳۸۸، حقوق پرداختنی شرکت البرز **کاهش** یافته است که این مورد در قسمت "مواردی که باید از سود عملیاتی کسر شود" تشریح خواهد شد.

مواردی که باید از سود عملیاتی کسر شوند

افزایش در مطالبات عملیاتی زمانی رخ می‌دهد که درآمد بدون اینکه وجه نقدی را به همراه داشته باشد، شناسایی شود و به این سبب سود عملیاتی را افزایش دهد. چنین افزایشی - نظیر افزایش ۱,۲۵۰,۰۰۰ ریالی حسابهای دریافتنی شرکت البرز در سال ۱۳۸۸ - برای رسیدن به جریان‌های نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی باید از سود عملیاتی کسر شود.

افزایش در موجودی کالا زمانی رخ می‌دهد که در یک دوره، کالای خریداری شده، بیش از کالای فروخته شده باشد. از آنجا که وجوه نقد خارج شده بابت افزایش موجودی کالا به بهای تمام شده کالای فروش رفته دوره مرتبط نیست، این مبلغ باید از سود عملیاتی کسر (در نتیجه به بهای تمام شده کالای فروش رفته افزوده) شود تا بدین ترتیب بتوان وجوه نقد پرداختنی بابت فعالیتهای عملیاتی را به‌دست آورد (موجودی کالای شرکت البرز در سال ۱۳۸۸، به جای افزایش، **کاهش** یافته است).

افزایش در پیش پرداخت به این معناست که بخشی از وجوه نقد، صرف تحصیل یک دارایی شده است، اما این خروج وجه نقد در زمانیکه هزینه‌ها برای محاسبه سود عملیاتی، کسر شده‌اند؛ مدنظر قرار نگرفته است. برای تعدیل سود عملیاتی به مبنای نقدی، افزایش در پیش پرداخت جاری باید از سود عملیاتی گزارش شده کسر شود (در سال ۱۳۸۸، شرکت البرز با افزایش ۲۵۰,۰۰۰ ریالی در پیش پرداخت اجاره، مواجه بوده که برای تعیین جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی، این مبلغ در شکل ۱۲-۲ از سود عملیاتی کسر شده است).

کاهش در حسابهای پرداختنی زمانی رخ می‌دهد که از وجوه نقد برای پرداخت حسابهای پرداختنی استفاده شود. پرداخت حسابهای پرداختنی، بهای تمام شده کالای فروش رفته را تغییر نمی‌دهد. بنابراین، معادل کاهش صورت گرفته در حسابهای پرداختنی، بهای تمام شده کالای فروش رفته به‌طور کامل تمامی وجوه نقد پرداختنی بابت کالا را منعکس نمی‌سازد. برای تعدیل سود عملیاتی به مبنای نقدی، کاهش در حسابهای پرداختنی باید از سود عملیاتی کسر شود که این امر در شکل ۱۲-۲ قابل رویت است (شرکت البرز برای سال ۱۳۸۸، با یک کاهش ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریالی در حسابهای پرداختنی مواجه است).

همانند کاهش در حسابهای پرداختنی، کاهش در بدهیهای معوق نیز حاکی از یک خروج وجه نقد است، که در

صورت سود و زیان انعکاس نمی‌یابد. مطابق نحوه برخورد با کاهش در حسابهای پرداختنی، کاهش در دو مورد فوق نیز باید از سود عملیاتی کسر شود (در شکل ۲-۱۲، کاهش ۲۵۰,۰۰۰ ریالی در حقوق پرداختنی شرکت البرز برای رسیدن به خالص وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی از سود عملیاتی کسر شده است). لازم به ذکر است اقلامی که بر سود عملیاتی تأثیر ندارند (نظیر تعدیلات سنواتی، سود و زیان اقلام غیرمترقبه، استهلاک کسر و صرف اوراق مشارکت (قرضه)، سود و زیان ناشی از سرمایه‌گذاریها، سود و زیان ناشی از فروش داراییهای ثابت مشهود و...)، در زمره تعدیلات لازم برای تطبیق سود عملیاتی با خالص وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی قرار نمی‌گیرند.

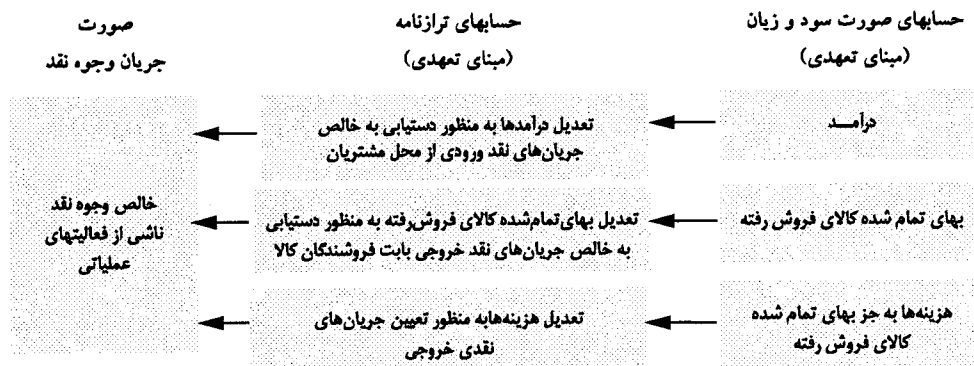
خلاصه‌ای از روش غیر مستقیم

در اینجا، کار ما در ارتباط با تشریح نحوه تعیین خالص وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی در روش غیرمستقیم خاتمه می‌یابد. تا به حال، ما تعدیلات خاصی که باید در مورد سود عملیاتی شرکت البرز صورت می‌گرفت تا خالص وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی در سال ۱۳۸۸ (۹,۸۵۰,۰۰۰ ریال) به دست آید را تشریح نمودیم. حال در این قسمت توجه شما را به تعیین جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی، با استفاده از روش مستقیم جلب می‌نماییم و در این راه، باز هم از اطلاعات شرکت البرز استفاده می‌کنیم.

روش مستقیم

نحوه عمل در روش مستقیم، برای تهیه قسمت فعالیتهای عملیاتی صورت جریان وجوه نقد در شکل ۲-۱۳ خلاصه شده است. این فرآیند با ارزیابی منظم هر یک از اقلام صورت سود و زیان آغاز می‌شود. اقلامی که ارتباطی با فعالیتهای عملیاتی ندارند (نظیر سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاریها)، و همچنین هزینه‌های غیر نقدی (مثل هزینه استهلاک)، در بحث ما کنار گذاشته می‌شوند. اقلامی که بخشی از فعالیتهای عملیاتی عادی را تشکیل می‌دهند (نظیر فروش، بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه‌های گوناگون)، با استفاده از تغییراتی که طی دوره در حسابهای مرتبط ترازنامه صورت گرفته‌اند، به مبنای نقدی تعدیل می‌شوند. برای مثال، برای تعدیل فروش به مبنای نقدی، افزایش (کاهش) در حسابهای دریافتنی از فروش گزارش شده کسر (به آن افزوده) می‌شود.

شکل ۲-۱۳ نحوه عمل در روش مستقیم، تعدیل حسابهای صورت سود و زیان تعهدی برای دستیابی به جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی



پس از اینکه قلمی از اقلام صورت سود و زیان، به‌درستی برای بررسی مورد نظر قرار گرفت، گام بعد ارزیابی آثار جریانهای نقدی عملیاتی تغییرات صورت گرفته در هر یک از حسابهای دارایی جاری و بدهی جاری می‌باشد که در ارزیابی آن قلم صورت سود و زیان مدنظر قرار نگرفته است. این اطلاعات از ترازنامه‌های مقایسه‌ای قابل استخراج است. برای تشریح روش مستقیم تعیین جریانهای نقدی فعالیتهای عملیاتی، از اطلاعات صورت سود و زیان سال ۱۳۸۸ شرکت البرز و اطلاعات اضافی موجود (شکل ۲-۱۰) و ترازنامه‌های مقایسه‌ای سالهای ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ (شکل ۲-۹) استفاده می‌کنیم. شکل ۲-۱۴، این قسمت از صورت جریان وجوه نقد شرکت البرز را برای سال ۱۳۸۸ نشان می‌دهد.

شکل ۲-۱۴ جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی، روش مستقیم

شرکت البرز	
جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی	
برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۸	
(ارقام به هزار)	
فعالیهای عملیاتی:	
وجوه نقد دریافتی از مشتریان.....	۲۸,۷۵۰ ریال
وجوه نقد پرداختی به فروشندگان کالا.....	(۱۰,۰۰۰)
وجوه نقد پرداختی بابت حقوق کارکنان.....	(۷,۷۵۰)
وجوه نقد پرداختی بابت اجاره.....	(۱,۱۵۰)
جریان خالص ورود وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی.....	۹,۸۵۰ ریال

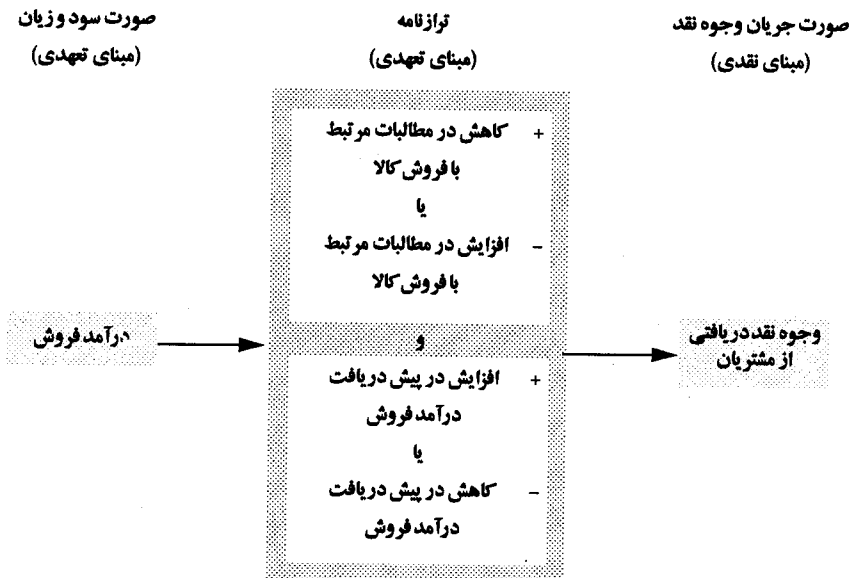
وجوه نقد وصولی از مشتریان

از صورت سود و زیان موجود در شکل ۲-۱۰ می‌توان دریافت که فروش سال ۱۳۸۸ شرکت البرز ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده است. اما برای ما، اطلاع از وجوه نقد دریافت شده از مشتریان حایز اهمیت می‌باشد. بنابراین، باید با استفاده از تغییری که طی سال ۱۳۸۸ در حسابهای دریافتنی صورت گرفته است، به تعدیل درآمد فروش بپردازیم. برای مثال افزایش در حسابهای دریافتنی باید از درآمد فروش کسر گردد، زیرا این افزایش حاکی از فروشی است که وجه آن هنوز دریافت نشده است. فرآیند تعدیل درآمد فروش از مبنای تعهدی به وجوه نقد وصولی از مشتریان در شکل ۲-۱۵ نمایش داده شده است. با استفاده از نحوه عمل مندرج در شکل ۲-۱۵، می‌توانیم وجوه نقد وصولی از مشتریان را به شکل زیر محاسبه کنیم:

درآمد فروش (شکل ۲-۱۰).....	ریال ۳۰,۰۰۰,۰۰۰
کسر می‌شود: افزایش در حسابهای دریافتنی (شکل ۲-۹).....	(۱,۲۵۰,۰۰۰)
وجوه نقد وصولی از مشتریان.....	<u>ریال ۲۸,۷۵۰,۰۰۰</u>

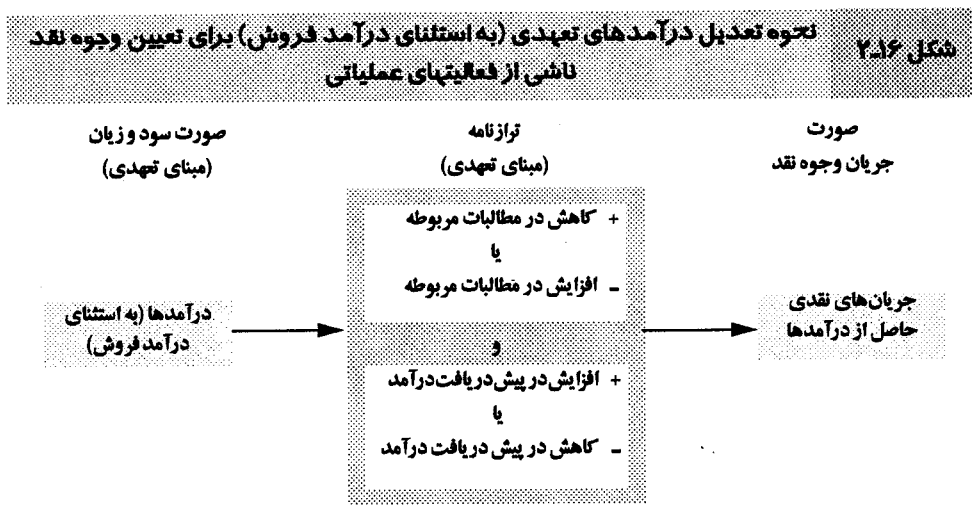
نحوه تعدیل درآمد فروش تعهدی به منظور دستیابی به وجوه نقد دریافتی از مشتریان

شکل ۲-۱۵



وجوه نقد وصولی از سایر فعالیتهای عملیاتی

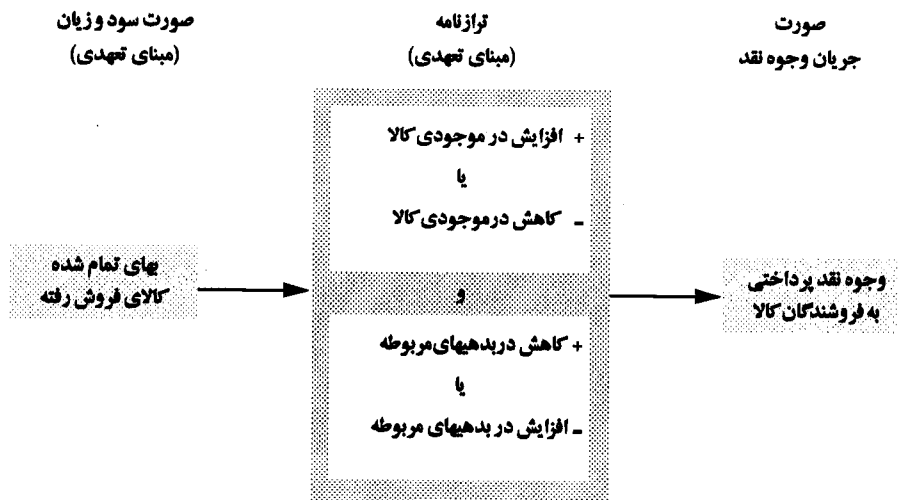
ممکن است شرکتی به جز درآمد فروش، منابع دیگری نیز برای ایجاد وجوه نقد داشته باشد که این امر باید در زمان تعیین وجوه نقد وصولی مرتبط با فعالیتهای عملیاتی مد نظر قرارگیرد. شکل ۱۶-۲، خلاصه‌ای از فرآیند تعدیل درآمدها (به استثنای درآمد فروش) از مبنای تعهدی به جریان‌های نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی را نشان می‌دهد. ما می‌توانیم بامشاهده شکل ۱۰-۲ دریاپیم که شرکت البرز به جز فروش، منبع ورودی وجه نقد عملیاتی دیگری در اختیار ندارد.



وجوه نقد پرداختی به عرضه‌کنندگان کالا

جهت تعیین وجوه نقد پرداختی به عرضه‌کنندگان کالا، بهای تمام شده کالای فروش رفته باید بابت تغییرات صورت گرفته در مانده دو حساب تعدیل شود. این دو حساب عبارتند از: موجودی کالا و حسابهای پرداختنی (شکل ۱۷-۲). افزایش در موجودی کالا بدین معناست که کالای خریداری شده طی دوره بیش از فروش بوده است. از این رو، برای تعیین خرید، افزایش در موجودی کالا باید به بهای تمام شده کالای فروش رفته اضافه شود. کاهش در موجودی کالا نیز بدین معناست که کالای فروخته شده طی دوره بیش از خرید بوده است. از این رو، در تعیین خرید، کاهش در موجودی کالا باید از بهای تمام شده کالای فروش رفته کسر شود.

شکل ۲-۱۷ نحوه تعدیل بهای تمام شده کالای فروش رفته نمیدی به منظور تعیین وجوه نقد پرداختی به فروشندگان کالا



افزایش در حسابهای پرداختنی هنگامی ایجاد می شود که در دوره خرید کالا، وجهی بابت آن پرداخت نشود. در نتیجه، جهت تعیین وجوه نقد پرداختی، افزایش در بدهی به عرضه کنندگان کالا باید از بهای تمام شده کالای فروش رفته کسر شود. کاهش در بدهی به عرضه کنندگان کالا بدین معناست که وجوه پرداختی طی دوره بیش از خرید بوده است. از این رو، در تعیین وجوه نقد پرداختی طی دوره، کاهش در بدهی به عرضه کنندگان کالا باید به بهای تمام شده کالای فروش رفته افزوده شود.

وجوه پرداختی به عرضه کنندگان کالا توسط شرکت البرز به شکل زیر قابل تعیین است:

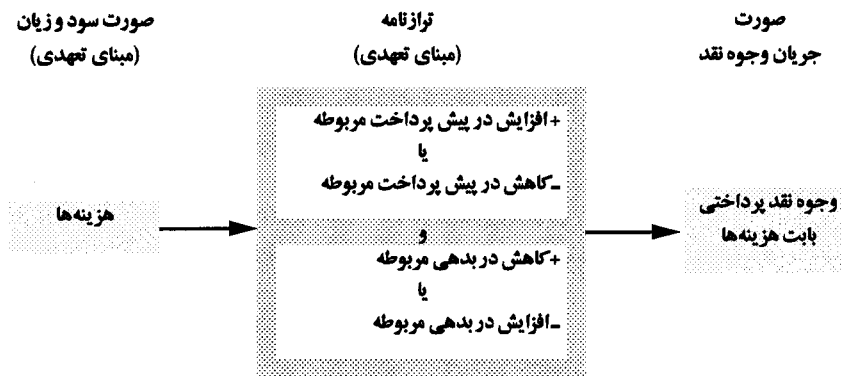
بهای تمام شده کالای فروش رفته (شکل ۲-۱۰)	۱۰,۵۰۰,۰۰۰ ریال
کسر می شود: کاهش در موجودی کالا (شکل ۲-۹)	(۵۰۰,۰۰۰)
اضافه می شود: کاهش در حسابهای پرداختنی (شکل ۲-۹)	۱,۰۰۰,۰۰۰
کسر می شود: افزایش در اسناد پرداختنی کوتاه مدت (شکل های ۲-۹ و ۲-۱۰)	(۱,۰۰۰,۰۰۰)
وجوه پرداختی به عرضه کنندگان کالا	<u><u>۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال</u></u>

حال به سایر جریانهای خروجی وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی می پردازیم.

وجوه نقد پرداختی بابت هزینه‌های عملیاتی

شرکت البرز در سال ۱۳۸۸، سه هزینه عملیاتی را گزارش کرده است (شکل ۲-۱۰): هزینه حقوق (۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال)، هزینه اجاره (۹۰۰,۰۰۰ ریال)، و هزینه استهلاک (۲,۳۰۰,۰۰۰ ریال). نحوه تعدیل این هزینه‌های تعهدی (به استثنای هزینه استهلاک که یک هزینه غیر نقدی است)، به وجوه پرداختی بابت هزینه‌ها، در شکل ۲-۱۸ نمایش داده شده است.

شکل ۲-۱۸ نحوه تعدیل هزینه‌های تعهدی (به استثنای استهلاک و سایر هزینه‌های غیر نقدی) به منظور تعیین جریان‌های خروجی ناشی از فعالیتهای عملیاتی



وجوه نقد پرداختی به کارکنان بابت حقوق. هزینه حقوق باید بابت هرگونه افزایش یا کاهش در پیش پرداخت حقوق - که یک حساب غیرمعمول است - و همچنین بابت هرگونه افزایش یا کاهش در حقوق پرداختنی تعدیل شود. افزایش در پیش پرداخت حقوق در نتیجه پرداخت از قبل هزینه حقوق ایجاد می‌شود. این افزایش، جهت تعیین وجوه نقد پرداختی بابت حقوق، به هزینه حقوق اضافه می‌شود. کاهش در پیش پرداخت حقوق زمانی رخ می‌دهد که وجه هزینه حقوق دوره جاری در دوره‌های قبل پرداخت شده باشد. برای محاسبه وجوه نقد پرداختی بابت حقوق کارکنان در دوره جاری، این مبلغ باید از هزینه حقوق کسر شود.

افزایش در حقوق پرداختنی به این معناست که هزینه به وقوع پیوسته اما بابت آن در دوره جاری، وجه نقد پرداخت نشده است. برای محاسبه وجوه نقد پرداختی بابت حقوق کارکنان، این مبلغ باید از هزینه حقوق کسر گردد. کاهش در حقوق پرداختنی به این معناست که بخشی از هزینه حقوق معوق دوره قبل نیز در این دوره پرداخت شده است. برای تعیین وجوه نقد پرداختی بابت حقوق کارکنان در این دوره، این مبلغ باید به هزینه حقوق اضافه شود. در

مورد شرکت البرز، وجوه نقد پرداختی به کارکنان به شرح زیر محاسبه می شود:

هزینه حقوق (شکل ۲-۱۰).....	۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال
اضافه می شود: کاهش در حقوق پرداختنی (شکل ۲-۹).....	۲۵۰,۰۰۰
وجوه نقد پرداختی به کارکنان بابت حقوق.....	<u>۷,۷۵۰,۰۰۰ ریال</u>

وجوه نقد پرداختی بابت اجاره. هزینه اجاره نیز باید مشابه هزینه حقوق بابت تغییرات صورت گرفته در پیش پرداخت اجاره و اجاره پرداختنی تعدیل شود تا بدین ترتیب امکان محاسبه وجوه نقد پرداختی بابت اجاره فراهم گردد. به این منظور، تعدیلات لازم در شکل ۱۸-۲ نمایش داده شده است. تجزیه و تحلیل انجام گرفته مشابه همان مواردی است که در رابطه با تعدیلات هزینه حقوق صورت گرفت. وجوه نقد پرداختی بابت اجاره برای شرکت البرز به شکل زیر قابل محاسبه است:

هزینه اجاره (شکل ۲-۱۰).....	۹۰۰,۰۰۰ ریال
اضافه می شود: افزایش در پیش پرداخت اجاره (شکل ۲-۹).....	۲۵۰,۰۰۰
وجوه نقد پرداختی بابت اجاره.....	<u>۱,۱۵۰,۰۰۰ ریال</u>

هزینه استهلاک و سایر اقلام غیر نقدی صورت سود و زیان. سه قلم صورت سود و زیان شرکت البرز- یعنی هزینه استهلاک، زیان ناشی از فروش تجهیزات، و سود حاصل از فروش سرمایه گذاری - به عنوان بخشی از خالص جریان های نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی محسوب نمی شوند. در زمان ثبت هزینه استهلاک، وجه نقدی پرداخت نمی شود، لذا این هزینه یک هزینه غیر نقدی تلقی می گردد. زیان ۵۰۰,۰۰۰ ریالی ناشی از فروش تجهیزات و سود ۵۰۰,۰۰۰ ریالی حاصل از فروش سرمایه گذاریها (به شکل ۲-۱۰ مراجعه کنید) به دو دلیل در قالب جریان های نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی شرکت البرز گزارش نمی شوند. اول اینکه، مبلغ ریالی یک سود یا زیان حاکی از اندازه جریان نقدی مربوطه نمی باشد. در مورد شرکت البرز، تجهیزات به مبلغ ۱,۷۵۰,۰۰۰ ریال (شکل ۲-۱۰، مورد (ح)) و سرمایه گذاری به مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال (شکل ۲-۱۰، مورد (ث)) فروخته شده است. دوم اینکه چنین سود و زیانهایی به فعالیتهای عملیاتی مربوط نمی شوند، بلکه آنها از فعالیتهای جانبی شرکت - در مورد شرکت البرز از فعالیتهای سرمایه گذاری - سرچشمه گرفته اند. جریان های نقدی حاصل از فروش تجهیزات و سرمایه گذاریها در قسمتی از صورت جریان وجوه نقد که به جریان های نقدی ناشی از فعالیتهای سرمایه گذاری مربوط است، گزارش می گردد.

در اینجا به پایان تجزیه و تحلیل جریان های نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی شرکت البرز رسیده و اطلاعات

لازم برای تهیه بخش جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی صورت جریان وجوه نقد شرکت البرز را در اختیار داریم. این قسمت در شکل انعکاس یافته و اولین بخش صورت جریان وجوه نقد کامل شده موجود در شکل می‌باشد.

گزارش سایر جریان‌های نقدی

همانطور که قبلاً خاطر نشان گردید و به طوریکه در شکل ۸-۲ نمایش داده شد، چهار طبقه دیگر صورت جریان وجوه نقد عبارتند از بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی، مالیات بر درآمد، فعالیتهای سرمایه‌گذاری و فعالیتهای تأمین مالی. در قسمت بعد، به تجزیه و تحلیل چهار طبقه مذکور می‌پردازیم. به این منظور شما برای رویت نحوه گزارش هر یک از مبادلات در صورت جریان وجوه نقد، باید به شکل ۲۲-۲ مراجعه کنید. همیشه به یاد داشته باشید که نحوه تهیه بخش فعالیتهای عملیاتی، هیچ تأثیری بر سایر بخشهای صورت جریان وجوه نقد نخواهد داشت.

لازم به ذکر است کلیه جریان‌های عمده ورودی و خروجی مرتبط با هر یک از سرفصلهای صورت جریان وجوه نقد باید بر مبنای ناخالص و به طور جداگانه در صورت جریان وجوه نقد انعکاس یابد، مگر در مورد جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی زیر، که می‌توان آنها را بر مبنای خالص گزارش نمود:^۱

۱. دریافته‌ها و پرداختهای نقدی از جانب مشتریان، هنگامی که جریان‌های نقدی عملاً بیانگر فعالیتهای مشتری (و نه واحد تجاری) باشد، نظیر وصول مالیاتهای غیرمستقیم و عوارض از مشتریان و پرداخت آن به مراجع ذیربط.
۲. دریافته‌ها و پرداختهای نقدی در رابطه با اقلامی که گردش آنها سریع، مبلغ آنها قابل ملاحظه و سررسید اولیه آنها حداکثر سه ماه باشد، نظیر برخی سرمایه‌گذاریها و استقراض‌های کوتاه‌مدت.

۱. علاوه بر این موارد، جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی زیر را در بانکها و سایر مؤسسات مالی می‌توان بر مبنای خالص گزارش کرد:

الف. دریافته‌ها و پرداختهای نقدی مرتبط با قبول و بازپرداخت انواع سپرده‌ها (سپرده‌های جاری، قرض‌الحسنه، پس‌انداز و سپرده‌های مدت‌دار).

ب. سپرده‌های نزد بانکها و مؤسسات مالی و برداشت از سپرده‌های مذکور.

ج. تسهیلات و اعتبارات پرداختی به مشتریان و وصول اصل آنها.

بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

بنا بر اعتقاد کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ارائه خالص جریان نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی نباید تحت تأثیر ساختار سرمایه واحد تجاری قرار گیرد و بدین ترتیب پرداختهای مرتبط با سود و کارمزد تأمین مالی باید جداگانه نشان داده شود. همچنین نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد باید تا حد امکان با سایر صورتهای مالی اساسی از جمله صورت سود و زیان هماهنگی داشته باشد. بر این اساس کلیه مبالغ دریافتی و پرداختی در رابطه با سود سهام، درآمد سرمایه‌گذاری و سود و کارمزد تأمین مالی معمولاً در سرفصل جداگانه‌ای با عنوان "بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی" طبقه‌بندی می‌شود.^۱ نمونه اقلامی که تحت سرفصل "بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی" ارائه می‌شود، عبارتند از:

الف. جریان‌های نقدی ورودی: (۱) سود و کارمزد دریافتی، و (۲) سود سهام دریافتی شامل سود سهام دریافتی از شرکت‌های سرمایه‌پذیری که سرمایه‌گذاری در آنها به روش ویژه در حسابها انعکاس یافته است.

ب. جریان‌های نقدی خروجی: (۱) سود و کارمزد پرداختی (اعم از اینکه به حساب دارایی تحصیل شده یا به هزینه دوره منظور شده باشد)، (۲) سود سهام پرداختی، و (۳) حصه‌ای از اقساط اجاره به شرط تملیک پرداختی که هزینه مالی محسوب می‌شود.

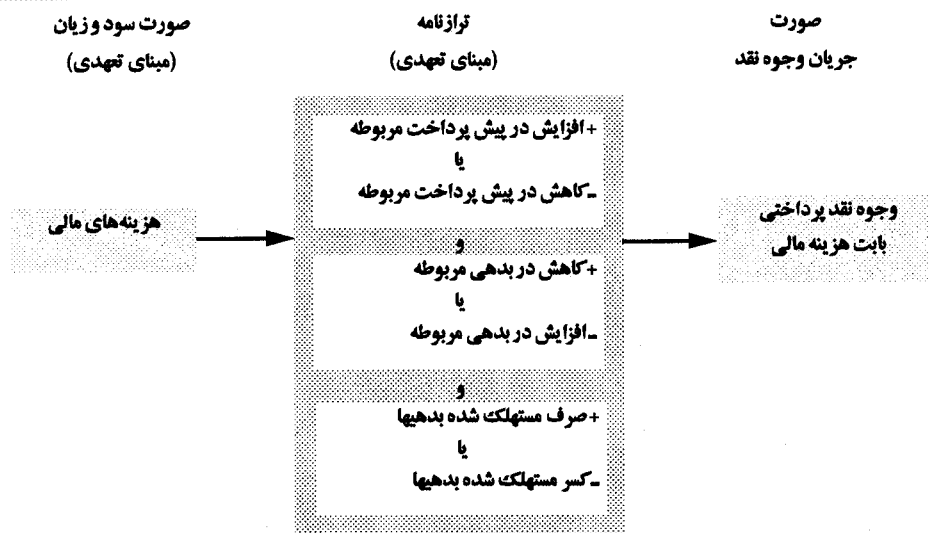
از آنجا که شرکت البرز فاقد حساب سود تضمین شده پرداختی (حساب بهره پرداختنی) است (شکل ۹-۲)، می‌توان نتیجه گرفت شرکت ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال هزینه مالی (هزینه بهره) گزارش شده در صورت سود و زیان را نقداً بابت تأمین مالی به اعتباردهندگان پرداخت کرده است. اگر ترازنامه شرکت البرز حاوی پیش‌پرداخت سود تضمین شده و یا سود تضمین شده پرداختی بود، هزینه مالی باید دقیقاً مشابه هزینه حقوق و هزینه اجاره تعدیل می‌شد تا از این طریق، وجوه نقد پرداختی بابت هزینه مالی به دست می‌آمد.

لازم به ذکر است که استهلاك کسر بدهیها (نظیر اوراق مشارکت)، هزینه مالی را افزایش می‌دهد، اما مستلزم خروج وجه نقد نیست. از این رو، این رقم برای دستیابی به وجوه نقد پرداختی، از هزینه مالی کسر می‌شود. در مقابل استهلاك صرف بدهیها، برای تعیین وجوه نقد پرداختی به عنوان یک افزایش عمل می‌کند. با تحلیلی مشابه

۱. البته در مورد برخی واحدهای تجاری از قبیل بانکها، مؤسسات مالی، شرکت‌های سرمایه‌گذاری و شرکت‌های بیمه هرگاه اقلامی از قبیل سود سهام، سود تسهیلات دریافتی و پرداختی، سود پرداختی به صاحبان سپرده‌های سرمایه‌گذاری، درآمد سرمایه‌گذاریها و نظایر آن در محاسبه سود (زیان) عملیاتی در صورت سود و زیان منظور شود، کلیه مبالغ دریافتی و پرداختی در رابطه با اقلام مزبور به عنوان جریان وجوه نقد ناشی از "فعالیهای عملیاتی" در صورت جریان وجوه نقد این واحدهای تجاری انعکاس می‌یابد.

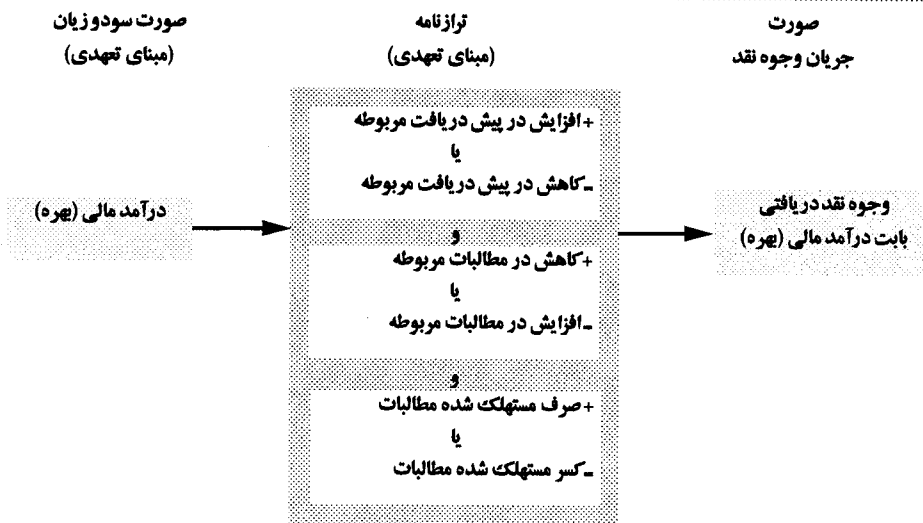
استهلاک کسر (تخفیف) مطالبات به عنوان یک کاهنده و استهلاک صرف (اضافه بها) مطالبات به عنوان یک افزاینده وجوه نقد دریافتی بابت درآمد مالی (بهره) تلقی می شود. نحوه تعدیل این اقلام در شکل ۱۹-۲ و ۲۰-۲ به تصویر کشیده شده است.

شکل ۱۹-۲ نحوه تعدیل هزینه مالی (بهره) به منظور تعیین جریان خروجی وجه نقد



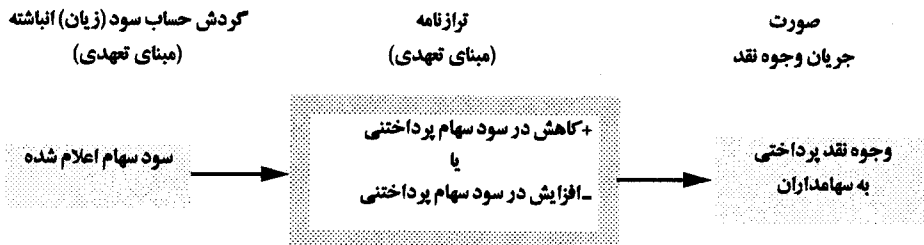
سود انباشته شرکت البرز در پایان سال ۱۳۸۸، ۳,۲۰۰,۰۰۰ ریال بیش از مانده پایان سال ۱۳۸۷ می باشد (شکل ۹-۲). می دانیم سود خالص سال ۱۳۸۸، سود انباشته را معادل ۶,۴۵۰,۰۰۰ ریال افزایش داده است. همچنین می دانیم به استثنای پرداخت سود سهام، هیچ مبادله ای که سود انباشته را کاهش دهد، صورت نگرفته است. بنابراین با توجه به خالص افزایش ۳,۲۰۰,۰۰۰ ریالی در سود انباشته، می توان نتیجه گرفت سود سهام پرداختی ۳,۲۵۰,۰۰۰ ریال است.

شکل ۲۰- نحوه تعدیل درآمد مالی (بهره) به منظور تعیین جریان ورودی وجه نقد



چنانچه سود سهام، اعلام ولی پرداخت نمی‌شد؛ در نتیجه کاهش ۳,۲۵۰,۰۰۰ ریالی سود انباشته، یک بدهی به نام سود سهام پرداختنی (به احتمال قوی یک بدهی جاری) در ترازنامه سال ۱۳۸۸ شرکت البرز گزارش می‌شد. در این صورت، جریان خروجی وجه نقد در قالب بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختنی بابت تأمین مالی گزارش نمی‌شد. با این وجود، سود سهام اعلام ولی پرداخت نشده باید به عنوان فعالیتهای بی‌تأثیر بر وجوه نقد در قالب یادداشتهای توضیحی افشا شود. رابطه ارائه شده در شکل ۲۱-۲ جهت تعیین وجه نقد پرداختنی به سهامداران شرکت می‌تواند مفید باشد.

شکل ۲۱- نحوه تعدیل سود اعلام شده به منظور تعیین جریان خروجی وجه نقد



مالیات بر درآمد

جریان‌های نقدی مالیات بر درآمد تنها منحصر به پرداختها یا علی‌الحسابهای پرداختی از بابت مالیات بر درآمد و یا استرداد مبالغ پرداختی از همین بابت بوده و دربرگیرنده جریان‌های نقدی مربوط به سایر انواع مالیاتها که درآمد مربوط جزء درآمد مشمول مالیات تلقی نمی‌شود (از قبیل مالیاتهای تکلیفی و مالیاتهای مستقیم وضع شده بر تولید یا فروش) نیست. جریان‌های نقدی مربوط به مالیاتهای اخیرالذکر بر حسب مورد تحت سایر سرفصلهای اصلی در صورت جریان وجوه نقد ارائه می‌شود.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری برای ارائه جریان‌های نقدی مرتبط با مالیات بر درآمد تحت سرفصل جداگانه‌ای در صورت جریان وجوه نقد، دلایل زیر را برمی‌شمارد:^۱

۱. اگر بخواهیم مالیات را بین سرفصلهای مختلف سرشکن کنیم باز به یک تخصیص اختیاری متوسل می‌شویم که با فلسفه صورت جریان وجوه نقد ناسازگار است.

۲. جریان‌های نقدی مربوط به مالیات بر درآمد رقم مهمی است که ارائه مجزای آن برای استفاده کنندگان مفید بوده و نشان می‌دهد شرکت بابت مالیات در دوره گزارشگری چه مبلغی پرداخت کرده است.

از فرآیند تعدیل هزینه‌های گزارش شده به وجوه نقد پرداختی بابت هزینه‌ها (نمایش داده شده در شکل ۱۸-۲) می‌توان برای تعدیل هزینه مالیات استفاده کرد. از آنجا که شرکت البرز حساب ترازنامه‌ای پیش پرداخت یا معوق (پرداختنی) مرتبط با مالیات ندارد، می‌توان نتیجه گرفت که مالیات بردرآمد گزارش شده (۳۵۰,۰۰۰ ریال) معادل مبلغ وجه نقد پرداختی بابت مالیات می‌باشد.

جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای سرمایه‌گذاری

بخش چهارم صورت جریان وجوه نقد، جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای سرمایه‌گذاری را در بردارد. نمونه‌هایی از جریان‌های نقدی مرتبط با فعالیتهای سرمایه‌گذاری به شرح زیر است:

الف. جریان‌های نقدی ورودی: (۱) دریافت‌های نقدی حاصل از فروش سرمایه‌گذاری در سهام یا اوراق مشارکت سایر واحدهای تجاری؛ (۲) دریافت‌های نقدی حاصل از فروش داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود؛

۱. سازمان حسابرسی، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابداری (۱۳۸۴)، استاندارد حسابداری شماره ۲ با عنوان

(۳) دریافت‌های نقدی مرتبط با اصل سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی؛ و (۴) دریافت‌های نقدی حاصل از

وصول اصل وام‌های پرداختی به سایر اشخاص شامل وصول قرض‌الحسنه پرداختی.

ب. جریان‌های نقدی خروجی: (۱) پرداخت‌های نقدی جهت تحصیل سرمایه‌گذاری در سهام یا اوراق مشارکت سایر واحدهای تجاری؛ (۲) پرداخت‌های نقدی جهت تحصیل داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود (این پرداختها شامل پرداخت‌های مرتبط با مخارج توسعه منظور شده به دارایی و نیز ساخت دارایی ثابت مشهود توسط واحد تجاری است)؛ (۳) سپرده‌گذاری نزد بانکها در قالب سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت؛ و (۴) وام‌های نقدی پرداختی به سایر اشخاص شامل قرض‌الحسنه.

برای شناسایی اقلام مربوط به این قسمت، باید تمرکز خاصی بر حسابهای داراییهای غیرجاری و مبادلات اثر گذار بر این حسابها داشته باشیم. به علاوه، مبادلاتی که سرمایه‌گذاریهای کوتاه مدت مشخصی را تحت تاثیر قرار می‌دهند، و سودها و زیانهای که در صورت سود و زیان گزارش می‌شوند نیز باید مد نظر قرارگیرند. نگاهی به ترازنامه‌های مقایسه‌ای، صورت سود و زیان، و اطلاعات اضافی شرکت البرز (شکلهای ۹-۲ و ۱۰-۲) آشکار می‌سازد که شرکت از وجود سه دارایی بلند مدت (سرمایه‌گذاری، تجهیزات و ساختمان) بهره می‌برد. شرکت فاقد سرمایه‌گذاری کوتاه مدت است و زبانی در نتیجه فروش تجهیزات و سودی در نتیجه فروش سرمایه‌گذاری عاید شرکت شده است. از اطلاعات اضافی موجود در شکل ۱۰-۲، در می‌یابیم در سال ۱۳۸۸، چهار مبادله، جریان‌های نقدی فعالیتهای سرمایه‌گذاری را تحت تاثیر قرار داده‌اند: یک مورد فروش سرمایه‌گذاری بلند مدت به مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال، دیگری خرید تجهیزات به مبلغ ۳,۷۵۰,۰۰۰ ریال (که ۱,۲۵۰,۰۰۰ ریال آن نقدی بوده است)، فروش تجهیزات به مبلغ ۱,۷۵۰,۰۰۰ ریال، و نهایتاً ۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال الحاق به ساختمان. در قسمتهای بعد، به تجزیه و تحلیل هر یک از حسابها و مبادلات مرتبط با فعالیتهای سرمایه‌گذاری شرکت البرز خواهیم پرداخت تا بدین ترتیب بتوانیم اثر آنها را بر خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای سرمایه‌گذاری، تعیین نماییم.

سرمایه‌گذاریهای بلندمدت

طی سال ۱۳۸۸، سرمایه‌گذاریهای بلند مدت معادل ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است. در اینجا هدف تعیین دلیل این کاهش و مشخص نبودن اثر آن بر جریان‌های نقدی است. مورد (ث) موجود در اطلاعات اضافی (شکل ۱۰-۲) خاطر نشان می‌سازد که سرمایه‌گذاری به مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال به فروش رسیده است. این فروش سرمایه‌گذاری، ۵۰۰,۰۰۰ ریال سود به همراه داشته است. با توجه به اطلاعات فوق، این مبادله سرمایه‌گذاری باید در صورت جریان وجوه نقد به شرح زیر انعکاس یابد:

فروش سرمایه‌گذاری ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال

تجهیزات

طی سال ۱۳۸۸، مانده تجهیزات شرکت البرز، ۵,۵۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است. از این رو، باید به تجزیه و تحلیل افزایشها و کاهشهای تجهیزات بپردازیم تا بدین ترتیب اثر آنها را بر جریانهای نقدی تعیین نماییم. مورد (الف) اطلاعات اضافی موجود در شکل ۲-۱۰ خاطر نشان می‌سازد تجهیزاتی به مبلغ ۳,۷۵۰,۰۰۰ ریال خریداری شده که ۱,۲۵۰,۰۰۰ ریال آن نقداً پرداخت گردیده است (مطابق استاندارد حسابداری شماره ۲، مابقی خرید که معادل ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال بوده و اثری بر وجوه نقد نداشته است، باید در قالب یادداشتهای توضیحی گزارش شود. این افشا باید همانطور که در شکل ۲-۲۲ برای ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال قسمت غیر نقدی خرید تجهیزات مشخص شده است، به وضوح قسمتهای نقدی و غیر نقدی مبادله را مشخص سازد). ۱,۲۵۰,۰۰۰ ریال وجوه نقد صرف شده بابت خرید تجهیزات، در صورت جریان وجوه نقد به شرح زیر گزارش می‌شود:

خرید تجهیزات ۱,۲۵۰,۰۰۰ ریال

از مورد (ب) موجود در اطلاعات اضافی در می‌یابیم که ۶,۲۵۰,۰۰۰ ریال تجهیزات دیگر از طریق انتشار سهام عادی تحصیل شده است. این مبادله اثری بر وجوه نقد ندارد، از این رو نظیر ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال بخش غیر نقدی خرید تجهیزات که از خاطرتان گذشت، این مبادله نیز باید در قالب یادداشتهای توضیحی گزارش شود.

مورد (ح) اطلاعات اضافی به ما اطلاع می‌دهد که تجهیزاتی به بهای تمام شده ۴,۵۰۰,۰۰۰ ریال، نقداً به مبلغ ۱,۷۵۰,۰۰۰ ریال فروخته شده است. از آنجا که فقط نیمی از دارایی مستهلک بوده، به این نتیجه می‌رسیم که این فروش با زیانی معادل ۵۰۰,۰۰۰ ریال همراه بوده است. این مبلغ در صورت سود و زیان شرکت قابل رویت است. با توجه به عدم وجود اطلاعات دیگر، به این نتیجه می‌رسیم که از محل این فروش، ۱,۷۵۰,۰۰۰ ریال وجه نقد دریافت شده است، که این مبلغ را به شکل زیر در صورت جریان وجوه نقد گزارش می‌کنیم:

فروش تجهیزات ۱,۷۵۰,۰۰۰ ریال

می‌دانیم مبادله دیگری در رابطه با تجهیزات صورت نگرفته است. بر مبنای آنچه درباره تجهیزات می‌دانیم و خلاصه‌ای از آن در حساب T موجود است، افزایش ۵,۵۰۰,۰۰۰ ریالی در تجهیزات را تشریح کردیم. همانطور که می‌بینید، گاهی اوقات تجزیه و تحلیل حساب T ابزاری سودمند در تهیه صورت جریان وجوه نقد است.

تجهیزات

مانده اول دوره	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۴,۵۰۰,۰۰۰	فروش
خرید از طریق انتشار سهام	۶,۲۵۰,۰۰۰		
خرید به شکل نقدی و تسلیم سند	۳,۷۵۰,۰۰۰		
مانده آخر دوره	۱۵,۵۰۰,۰۰۰		

ساختمان

طی سال ۱۳۸۸، حساب ساختمان ۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است. همانطور که در مورد (پ) اطلاعات اضافی مندرج در شکل ۲-۱۰ آمده است، دقیقاً معادل همین مبلغ صرف الحاق به ساختمان شده است. از آنجا که این اضافه سازی به ساختمان بر جریان‌های نقدی اثر داشته است، بنابراین باید به شکل زیر در صورت جریان وجوه نقد گزارش شود:

الحاق به ساختمان..... ۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال

استهلاک انباشته ماشین‌آلات و تجهیزات

در پایان سال ۱۳۸۸، مانده حساب استهلاک انباشته ۵۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است. به منظور توجیه مانده پایان سال ۱۳۸۸ حساب استهلاک انباشته، تجزیه و تحلیل حساب T آن، سودمند خواهد بود. مانده ابتدای دوره این حساب، ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده است. طی دوره، فروش تجهیزاتی که ۲,۲۵۰,۰۰۰ ریال استهلاک انباشته به همراه داشته، باعث کاهش مانده استهلاک انباشته شده است. همچنین می‌دانیم هزینه استهلاک ثبت شده در سال ۱۳۸۸، معادل ۲,۳۰۰,۰۰۰ ریال است (شکل ۲-۱۰). از این رو، می‌توان وقایع فوق را چنین خلاصه نمود:

استهلاک انباشته		
فروش تجهیزات	۲,۲۵۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
مانده اول دوره		
هزینه استهلاک	۲,۳۰۰,۰۰۰	
مانده پایان دوره	۱۰,۰۵۰,۰۰۰	

از آنجا که اثرات جریان‌های نقدی تمام مبادلات موجود در استهلاک انباشته، در جای دیگر مدنظر قرار گرفته‌اند، تجزیه و تحلیل این حساب انعکاس مبلغی را در صورت جریان وجوه نقد به دنبال ندارد.

جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای تامین مالی

پنجمین بخش صورت جریان وجوه نقد، جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای تامین مالی را گزارش می‌کند. نمونه‌هایی از جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای تأمین مالی به شرح زیر است:

الف. جریان‌های نقدی ورودی: (۱) دریافت‌های نقدی حاصل از صدور سهام؛ و (۲) دریافت‌های نقدی حاصل از صدور اوراق مشارکت، وام‌ها و سایر تسهیلات کوتاه‌مدت و بلندمدت.

ب. جریان‌های نقدی خروجی: (۱) بازپرداخت اصل اوراق مشارکت، وام‌ها و سایر تسهیلات دریافتی؛ (۲) پرداخت حصة اصل اقساط اجاره به شرط تملیک؛ و (۳) پرداخت هرگونه مخارج (به جز سود تضمین شده و کارمزد پرداختی بابت تأمین مالی) در رابطه با اخذ تسهیلات مالی، صدور سهام و اوراق مشارکت و سایر راههای تأمین مالی.

این بخش صورت جریان وجه نقد بر حسابهای بدهی بلند مدت و حقوق صاحبان سرمایه تمرکز دارد. این حسابها را مشابه همان روشی که در مورد حسابهای فعالیتهای سرمایه‌گذاری ذکر شد، تجزیه و تحلیل می‌کنیم. شرکت البرز دارای حسابهای اسناد پرداختنی بلند مدت، سهام عادی، صرف سهام و سود انباشته می‌باشد. تمام آنها به استثنای سود انباشته که تغییرات آن مربوط به سرفصل بازده سرمایه‌گذاریها و سودپرداختی بابت تأمین مالی است، باید مدنظر قرار گیرند. اطلاعات اضافی که در اختیار ماست، خاطر نشان می‌سازد یک فقره سند پنج ساله (بلند مدت) ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریالی در قبال بخشی از تجهیزات خریداری شده، تسلیم فروشنده شده است. ضمناً ۳۵۰,۰۰۰ سهم عادی ۱۰ ریالی بابت خرید تجهیزاتی به مبلغ ۶,۲۵۰,۰۰۰ ریال، منتشر شده است و نهایتاً یک فقره سند پرداختنی بلند مدت ۱,۲۵۰,۰۰۰ ریالی در قبال انتشار ۵۰,۰۰۰ سهم عادی تسویه شده است.

اسناد پرداختنی بلند مدت

طی سال ۱۳۸۸، اسناد پرداختنی بلند مدت شرکت البرز، ۱,۲۵۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است. می‌دانیم اسناد پرداختنی بلند مدت شرکت بابت بخشی از خرید تجهیزات ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته و در قبال انتشار سهام عادی، یک فقره سند پرداختنی ۱,۲۵۰,۰۰۰ ریالی کاهش یافته است. نتیجه دو مبادله فوق، حاکی از ۱,۲۵۰,۰۰۰ ریال افزایش خالص در اسناد پرداختنی بلند مدت می‌باشد. با این وجود، انتشار اسناد بلند مدت و تسویه یک فقره سند بلند مدت در قبال انتشار سهام عادی، هیچ یک اثری بر وجه نقد نداشته‌اند. بنابراین، طبق الزام استانداردهای حسابداری شماره ۲ این مبادلات باید در قالب یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی به این شکل گزارش شود:

تجهیزات خریداری شده از طریق انتشار سند.....	۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال
بازخرید یک فقره سند بلند مدت از طریق انتشار سهام عادی.....	۱,۲۵۰,۰۰۰

حسابهای سرمایه پرداخت شده

۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال افزایش در سهام عادی و ۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال افزایش در صرف سهام از طریق انتشار جمعاً ۴۰۰,۰۰۰ سهم عادی برای خرید تجهیزات و بازخرید یک فقره سند بلند مدت صورت گرفته است. بازخرید سند بلند مدت در قسمت قبلی تشریح شد. ۶,۲۵۰,۰۰۰ ریال خرید تجهیزات از طریق انتشار سهام، تأثیری بر جریانهای نقدی ندارد؛ و از این رو باید در قالب یادداشتهای توضیحی به شکل زیر گزارش شود:

تجهیزات خریداری شده از طریق انتشار سهام عادی.....	۶,۲۵۰,۰۰۰ ریال
---	----------------

شرکت البرز

صورت جریان وجوه نقد برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۸

هزار ریال	یادداشت	فعالیت‌های عملیاتی:
۲۸,۷۵۰		وجه نقد وصولی از مشتریان.....
(۱۰,۰۰۰)		وجه نقد پرداختی به فروشندگان کالا.....
(۷,۷۵۰)		وجه نقد پرداختی به کارکنان بابت حقوق.....
(۱,۱۵۰)		وجه نقد پرداختی بابت اجاره.....
۹,۸۵۰	(۱)	جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی.....
بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی:		
(۲,۰۰۰)		وجه نقد پرداختی به اعتبار دهندگان بابت سود تضمین شده.....
(۳,۲۵۰)		پرداخت سود سهام (سود سهام پرداختی).....
(۵,۲۵۰)		جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از بازده سرمایه‌گذاریها.....
مالیات بر درآمد:		
(۳۵۰)		وجه نقد پرداختی بابت مالیات بر درآمد.....
فعالیت‌های سرمایه‌گذاری:		
۳,۰۰۰		فروش سرمایه‌گذاریها.....
(۱,۲۵۰)		خرید تجهیزات.....
۱,۷۵۰		فروش تجهیزات.....
(۷,۵۰۰)		الحاق به ساختمان.....
(۴,۰۰۰)		جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری.....
۲۵۰		جریان خالص ورود وجه نقد قبل از فعالیت‌های تأمین مالی.....
فعالیت‌های تأمین مالی:		
۰		جریان خالص وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی.....
۲۵۰		خالص افزایش در وجه نقد.....
۲,۵۰۰		مانده وجه نقد در ابتدای سال.....
۲,۷۵۰		مانده وجه نقد در پایان سال.....

شرکت البرز

یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی

۱. تطبیق سود عملیاتی با جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی به شرح زیر است:

هزار ریال	
۸,۸۰۰	سود عملیاتی.....
۲,۳۰۰	هزینه استهلاک.....
(۱,۲۵۰)	افزایش در حسابهای دریافتی.....
۵۰۰	کاهش در موجودی کالا.....
(۲۵۰)	افزایش در پیش پرداخت اجاره.....
(۱,۰۰۰)	کاهش در حسابهای پرداختی.....
۱,۰۰۰	افزایش در اسناد پرداختنی کوتاه مدت.....
(۲۵۰)	کاهش در حقوق پرداختنی.....
۹,۸۵۰	جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی.....
	۲. معاملات غیر نقدی طی دوره مالی مورد گزارش به قرار زیر است:
	خرید تجهیزاتی به مبلغ ۳,۷۵۰ ریال که ۱,۲۵۰ ریال آن به صورت
۲,۵۰۰	نقدی پرداخت و برای مابقی یک فقره سند بلندمدت تسلیم شده...
۱,۲۵۰	بازخرید یک سند بلندمدت ۱,۲۵۰ ریالی از طریق انتشار سهام عادی...
۶,۲۵۰	خرید ۶,۲۵۰ ریال تجهیزات از طریق انتشار سهام عادی.....
۱۰,۰۰۰	

سایر مسایل مرتبط با صورت جریان وجه نقد

تا اینجا نحوه تهیه صورت جریان وجه نقد با استفاده از مثال شرکت البرز تشریح شد. در ادامه مسایلی نظیر جریانهای نقدی استثنایی، مطالبات مشکوک الوصول، و تعدیلات سنواتی مورد بحث قرار میگیرد.

جریانهای نقدی استثنایی

جریانهای نقدی استثنایی به آن دسته از جریانهای ورودی و خروجی وجه نقد اطلاق می شود که دارای اهمیت نسبی است، از عملیات در حال تداوم واحد تجاری ناشی می شود و اقلامی را دربرمی گیرد که به منظور ارائه تصویری مطلوب از انعطاف پذیری واحد تجاری، افشای جداگانه آنها به لحاظ استثنایی بودن ماهیت یا وقوع

ضرورت می‌یابد. این اقلام لزوماً با اقلام استثنایی مندرج در صورت سود و زیان ارتباط ندارد. برای مثال پیش‌دریافت عمده از خریداران، در مواردی که دریافت آن معمول نبوده، اگر چه در صورت جریان وجوه نقد یک قلم استثنایی تلقی می‌شود ولی تأثیری بر سود و زیان عملیاتی دوره ندارد. در صورت جریان وجوه نقد گروه ب (ارائه شده در شکل ۶-۲) یک قلم پیش‌دریافت از مشتریان در فعالیتهای عملیاتی به چشم می‌خورد که به عنوان جریان نقدی استثنایی تلقی شده است. توضیحات بیشتر در رابطه با این قلم را می‌توانید در یادداشت توضیحی شماره ۵ صورتهای مالی گروه ب ملاحظه کنید. همانطور که ملاحظه می‌کنید جریان نقدی استثنایی به طور جداگانه در صورت جریان وجوه نقد انعکاس یافته، ضمن آنکه افشای کافی در مورد ماهیت آن در یادداشتهای توضیحی صورت گرفته است.

مطالبات مشکوک‌الوصول

در تهیه صورت جریان وجوه نقد باید تغییرات در مانده خالص حسابهای دریافتنی مورد استفاده قرار گیرد. برای روشن شدن موضوع شرکت بهشهر را در نظر بگیرید. اطلاعات زیر از این شرکت در اختیار است:

۲۹ اسفند ۱۳۸۱	۱ فروردین ۱۳۸۱	
ریال ۱,۲۳۷,۰۰۰	ریال ۱,۰۳۰,۰۰۰	حسابهای دریافتنی.....
۸۵,۰۰۰	۷۰,۰۰۰	ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول....
۱,۸۰۲,۰۰۰	۱,۵۸۰,۰۰۰	موجودی کالا.....
۵۴۵,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰	حسابهای پرداختنی.....
۱۳۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	بدهیهای معوق.....

طی سال ۱۳۸۱ فروش شرکت ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال، سود عملیاتی ۷۰,۰۰۰ ریال، هزینه استهلاک ۱۴۰,۰۰۰ ریال، و هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول ۵۵,۰۰۰ ریال بوده است. با توجه به این موضوع که طی سال ۴۰,۰۰۰ ریال از حسابهای دریافتنی حذف (سوخت) شده، جریان خالص وجه نقد حاصل از (مصرف شده در) فعالیتهای عملیاتی به شکل زیر محاسبه می‌شود:

هزار ریال	
۷۰	سود عملیاتی.....
۱۴۰	هزینه استهلاک.....
(۱۹۲)	افزایش در حسابهای دریافتنی $[(۱,۰۳۰ - ۷۰) - (۱,۲۳۷ - ۸۵)]$
(۲۲۲)	افزایش در موجودی کالا $(۱,۵۸۰ - ۱,۸۰۲)$
(۵۵)	کاهش در حسابهای پرداختنی $(۶۰۰ - ۵۴۵)$
۱۰	افزایش در بدهیهای معوق $(۱۲۰ - ۱۳۰)$
(۲۴۹)	جریان خالص ورود وجه نقد مصرف شده در فعالیتهای عملیاتی...

همانطور که ملاحظه می‌کنید در تعدیل سود عملیاتی، از خالص حسابهای دریافتنی استفاده کردیم. اگر اطلاعات مانده ابتدا و پایان دوره ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول در اختیار نباشد، می‌توان از طریق هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول و مبلغ مطالبات سوخت شده طی دوره، تعدیلات لازم را انجام داد، بدان معنا که علاوه بر انجام تعدیل بابت تغییرات در مبلغ ناخالص حسابهای دریافتنی، باید هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول (به عنوان یک هزینه غیرنقدی) به سود خالص افزوده و مبلغ مطالبات سوخت شده طی دوره از سود عملیاتی کسر شود:

هزار ریال	
(۲۰۷)	افزایش در حسابهای دریافتنی (۱,۰۳۰ - ۱,۲۳۷).....
۵۵	هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول.....
(۴۰)	مطالبات سوخت شده طی دوره.....
(۱۹۲)	

این امر از آنجا نشأت می‌گیرد که این دو قلم تغییرات مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول را رقم می‌زنند. به تغییرات طی دوره حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول توجه کنید:

ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول

مانده ابتدای دوره	۷۰,۰۰۰	مطالبات سوخت شده	۴۰,۰۰۰
ذخیره مورد نیاز سال x۱	۵۵,۰۰۰		
مانده پایان دوره	۸۵,۰۰۰		

با اندکی تأمل درمی‌یابیم برای تعیین تغییرات این حساب علاوه بر مقایسه مانده ابتدا و پایان دوره می‌توان از اختلاف بین ذخیره مورد نیاز (هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول) و مطالبات سوخت شده استفاده نمود. چنانچه شرکت بهشهر از روش مستقیم برای تعیین جریان خالص ناشی از فعالیتهای عملیاتی استفاده کند، محاسبه وجوه نقد دریافتی از مشتریان به شکل زیر خواهد بود:

حسابهای دریافتنی

مانده ابتدای دوره	۱,۰۳۰,۰۰۰	مطالبات سوخت شده طی دوره	۴۰,۰۰۰
فروش طی دوره	۶,۰۰۰,۰۰۰	وجه نقد دریافتی از مشتریان طی دوره	x = ۵,۷۵۳,۰۰۰
مانده پایان دوره	۱,۲۳۷,۰۰۰		

علاوه بر تجزیه و تحلیل حساب T، برای تعیین مبلغ وصولی طی دوره می‌توان از روابط ارائه شده در شکل ۲۳-۲ بهره جست.

تعدیلات سنواتی

تعدیلات سنواتی (تغییر در رویه حسابداری و اصلاح اشتباه) از نظر تأثیر بر صورت جریان وجوه نقد به دو گروه تقسیم می‌شوند:

تعدیلات سنواتی فاقد جریان وجه نقد. به موجب استاندارد حسابداری شماره ۶ (گزارش عملکرد مالی)، تعدیلات سنواتی مستلزم ارائه مجدد ارقام سنوات قبل است. بنابراین در مواردی که این تعدیلات متضمن جریان وجه نقد در دوره جاری نباشد، در صورت جریان وجه نقد دوره جاری انعکاس نمی‌یابد، بلکه حسب مورد ارقام مقایسه‌ای صورت جریان وجه نقد و یادداشتهای توضیحی مربوط اصلاح می‌شود. برای مثال می‌توان به تعدیل ذخیره استهلاک داراییهای ثابت مشهود بابت اصلاح اشتباه، اصلاح آثار انباشته ناشی از تغییر در رویه‌های حسابداری و اصلاح اشتباهات ناشی از عدم ثبت فروش‌های نقدی در سنوات قبل اشاره کرد.

تعدیلات سنواتی متضمن جریان وجه نقد. این گونه تعدیلات بر حسب ماهیت در سرفصلهای اصلی مربوط در صورت جریان وجه نقد (بدون ذکر عنوان تعدیلات سنواتی) منظور می‌شود. برای مثال می‌توان به پرداخت هزینه‌های عملیاتی و مالیات سنوات قبل در دوره جاری که در ارتباط با آنها در دوره مالی قبل ذخیره در نظر گرفته نشده، اشاره نمود.

جریان‌های نقدی ارزی

جریان‌های نقدی ناشی از معاملات ارزی باید با اعمال نرخ ارز رایج در تاریخ تسویه نقدی (یا نرخ قراردادی) به ریال تسعیر شده و در صورت جریان وجه نقد ارائه شود.

همانطور که پیش از این بیان شد، صورت جریان وجه نقد باید شامل صورت تطبیق مانده اول دوره و پایان دوره وجه نقد باشد. صورت تطبیق مزبور باید هرگونه تفاوت‌های ارزی ناشی از مانده‌های وجه نقد ارزی که به سود و زیان منظور شده را نشان دهد. از آنجا که بحث جریان‌های نقدی ارزی مستلزم تشریح تسعیر ارز است، بحث در این باره را به فصل ۱۳ موکول می‌کنیم.

جریان‌های نقدی مرتبط با مطالبات و بدهیهای بلندمدت عملیاتی

در روش غیرمستقیم، افزایش یا کاهش حسابها و اسناد دریافتی و پرداختی عملیاتی در زمره اقلام تعدیل‌کننده سود عملیاتی برای محاسبه خالص جریان وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی هستند. این بدان معناست که مسأله محوری در برخورد با حسابهای دریافتی و پرداختی اعم از کوتاه‌مدت و بلندمدت، **عملیاتی بودن یا نبودن آن** است. بر این اساس تغییرات در اقلام عملیاتی از قبیل مطالبات تجاری بلندمدت، بدهیهای تجاری بلندمدت، مطالبات و بدهیهای غیرتجاری بلندمدت (مانند وام کارکنان و مالیاتهای تکلیفی تقسیط شده)، به عنوان اقلام تعدیل

کننده سود عملیاتی جهت محاسبه وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی منظور می‌شود. بدیهی است در صورت کاربرد روش مستقیم برای محاسبه جریان وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی، جریانهای نقدی مرتبط با حسابهای فوق در سرفصل فعالیتهای علمياتی در صورت مزبور منعکس می‌شود. یکی از حسابهای بلندمدت غیر تجاری عملیاتی که در صورتهای مالی واحدهای تجاری انعکاس داشته و نحوه برخورد با جریانهای نقدی مربوط دچار ابهام است، "ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان"^۱ است. از آنجا که حساب مزبور یک بدهی بلندمدت عملیاتی است، در روش غیرمستقیم، تغییرات مانده این حساب طی دوره، در تعدیل سود عملیاتی مدنظر قرار می‌گیرد. در روش مستقیم، هرگونه پرداخت از بابت مزایای پایان خدمت کارکنان در زمره جریانهای نقدی عملیاتی منظور می‌شود. برای روشن موضوع فرض کنید، اطلاعات زیر از شرکت شمال در اختیار است:

ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان در ابتدای دوره.....	۹۰,۰۰۰ ریال
ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان در پایان دوره.....	۱۰۸,۰۰۰
هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان طی دوره.....	۵۴,۰۰۰
در روش غیرمستقیم سود عملیاتی به شرح زیر تعدیل می‌شود:	
سود عملیاتی.....	xxx ریال
.....	
.....	
افزایش در ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان (۱۰۸,۰۰۰ - ۹۰,۰۰۰)....	۱۸,۰۰۰
جریان خالص وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی.....	xxx ریال

همانطور که ملاحظه می‌کنید با این بدهی عملیاتی بلندمدت، نظیر حسابهای پرداختنی تجاری رفتار می‌شود. حال اگر شرکت شمال از روش مستقیم استفاده می‌کرد، در بخش فعالیتهای عملیاتی آن ۳۶,۰۰۰ ریال (۱۸,۰۰۰ - ۵۴,۰۰۰) خروجی وجه نقد گزارش می‌شد.

۱. طبق قانون کار، در صورت خاتمه قرارداد، کارفرما مکلف است به کارکنانی که مطابق قرارداد یک سال یا بیشتر، به کار اشتغال داشته‌اند برای هر سال سابقه، اعم از متوالی یا متناوب بر اساس آخرین حقوق مبلغی معادل یک ماه حقوق به عنوان مزایای پایان کار پرداخت نماید. با توجه به این قانون، با گذشت هر سال خدمت کارکنان، برای شرکت تعهدی قانونی ایجاد می‌شود که باید ذخیره لازم را برای آن شناسایی کند. در حال حاضر اکثر شرکتها ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان را در سرفصل بدهیهای غیرجاری منعکس می‌کنند. البته بخشی از این ذخیره مربوط به کارکنانی است که در طی یک سال آتی بازخرید یا بازنشست می‌شوند که در صورت با اهمیت بودن باید آن را در سرفصل بدهیهای جاری طبقه‌بندی کرد. توجه داشته باشید مستمری دوران بازنشستگی کارکنان و مزایای پایان خدمت کارکنان دو موضوع جدای از هم هستند.

نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۱ ایران (نحوه ارائه صورتهای مالی)

هدف صورتهای مالی

هدف صورتهای مالی، ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع شود. صورتهای مالی همچنین نتایج ایفای وظیفه مباشرت مدیریت یا حسابداری آنها را در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته است، نشان می‌دهد. به منظور دستیابی به این هدف، در صورتهای مالی یک واحد تجاری اطلاعاتی درباره داراییها، بدهیها، حقوق صاحبان سرمایه، درآمدها، هزینه‌ها، و جریانهای نقدی ارائه می‌شود. این اطلاعات همراه با سایر اطلاعات مندرج در یادداشت‌های توضیحی، استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را در پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی واحد تجاری و خصوصاً در زمانبندی و اطمینان از توانایی آن در ایجاد وجه نقد کمک می‌کند. مسئولیت تهیه و ارائه این صورتهای مالی با هیأت مدیره یا سایر ارکان اداره‌کننده واحد تجاری است.

اجزای صورتهای مالی

مجموعه کامل صورتهای مالی شامل اجزای زیر است:

- الف. صورتهای مالی اساسی : ۱. ترازنامه، ۲. صورت سود و زیان، ۳. صورت سود و زیان جامع، و ۴. صورت جریان وجه نقد.
- ب. یادداشت‌های توضیحی.

ملاحظات کلی

ارائه مطلوب و رعایت استانداردهای حسابداری

صورتهای مالی باید وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری را به نحو مطلوب ارائه کند. تقریباً در تمام شرایط، اعمال مناسب الزامات استانداردهای حسابداری همراه با افشای اطلاعات اضافی در صورت لزوم، منجر به ارائه صورتهای مالی به نحو مطلوب می‌شود.

هر واحد تجاری که صورتهای مالی آن طبق استانداردهای حسابداری تهیه و ارائه می‌شود باید این واقعیت را افشا کند. در صورتهای مالی نباید ذکر کرد که این صورتهای طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است، مگر اینکه در تهیه صورتهای مزبور مفاد تمام الزامات مندرج در استانداردهای مربوط رعایت شده باشد.

بکارگیری نامناسب استانداردهای حسابداری، از طریق افشا در یادداشت‌های توضیحی، جبران نمی‌شود.

در موارد بسیار نادر، چنانچه مدیریت واحد تجاری به این نتیجه برسد که رعایت یکی از الزامات استانداردهای حسابداری، صورتهای مالی را گمراه کننده می سازد و بنابراین انحراف از آن به منظور دستیابی به ارائه صورتهای مالی به نحو مطلوب ضروری است، باید موارد زیر را افشا کند:

الف. این مطلب که بنا به اعتقاد مدیریت واحد تجاری صورتهای مالی، وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری را به نحو مطلوب منعکس می کند،

ب. تصریح اینکه صورتهای مالی از تمام جنبه های با اهمیت مطابق با استانداردهای حسابداری می باشد، به استثنای انحراف از الزامات یک استاندارد حسابداری که به منظور ارائه مطلوب صورتهای مالی انجام گرفته است،

ج. استاندارد 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

د. اثر مالی انحراف بر سود یا زیان خالص، داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه در هر یک از دوره های مورد گزارش.

رویه های حسابداری

مدیریت واحد تجاری باید رویه های حسابداری را به گونه ای انتخاب و اعمال کند که صورتهای مالی با تمام الزامات استانداردهای حسابداری مربوط مطابقت داشته باشد. در صورت نبود استاندارد خاص، مدیریت باید رویه ها را به گونه ای تعیین کند تا اطمینان یابد صورتهای مالی اطلاعاتی را فراهم می آورد که:

الف. به نیازهای تصمیم گیری استفاده کنندگان مربوط است، و

ب. قابل اتکاست به گونه ای که:

۱. وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری را صادقانه بیان می کند،

۲. منعکس کننده محتوای اقتصادی و نه فقط شکل حقوقی معاملات و سایر رویدادهاست،

۳. بیطرفانه یعنی عاری از تمایلات جانبدارانه است،

۴. محتاطانه است، و

۵. از تمام جنبه های با اهمیت، کامل است.

تداوم فعالیت

مدیریت در زمان تهیه صورتهای مالی، باید توان ادامه فعالیت واحد تجاری را ارزیابی کند. صورتهای مالی باید بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شود مگر اینکه مدیریت قصد انحلال یا توقف عملیات واحد تجاری را داشته باشد، یا عملاً ناچار به انجام این امر شود. در مواردی که مدیریت از رویدادها و شرایطی آگاهی یابد که ممکن است ابهام اساسی نسبت به توانایی تداوم فعالیت واحد تجاری ایجاد کند، این ابهام باید افشا شود. چنانچه صورتهای مالی بر مبنای تداوم فعالیت تهیه نشود، این واقعیت باید همراه با مبنای تهیه صورتهای مالی و اینکه چرا واحد تجاری فاقد تداوم فعالیت تلقی شده است، افشا شود.

مبنای تعهدی

به استثنای اطلاعات مربوط به جریانهای نقدی، واحد تجاری باید صورتهای مالی خود را بر مبنای تعهدی تهیه کند.

ثبات رویه در نحوه ارائه

نحوه ارائه و طبقه‌بندی اقلام در صورتهای مالی از یک دوره به دوره بعد نباید تغییر کند مگر در مواردی که:

الف. تغییری عمده در ماهیت عملیات واحد تجاری یا تجدیدنظر 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 الزامی شود.

اهمیت و تجمیع

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

تهاتر

داراییها و بدهیها نباید با یکدیگر تهاتر شود مگر اینکه تهاتر آنها طبق استاندارد حسابداری دیگری الزامی یا مجاز باشد.

اقلام درآمد و هزینه باید تنها زمانی تهاتر شود که:

الف. یک استاندارد حسابداری تهاتر مزبور را الزامی یا مجاز کرده باشد، یا

ب. درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی که از معاملات و رویدادهای واحد یا مشابه حاصل می‌شود، با اهمیت نباشد. چنین مبالغی با یکدیگر جمع می‌شوند.

اطلاعات مقایسه‌ای

صورت‌های مالی باید در برگیرنده اقلام مقایسه‌ای دوره قبل باشد به جز در مواردی که یک استاندارد حسابداری 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. در مواردی که نحوه ارائه یا طبقه‌بندی اقلام در صورت‌های مالی اصلاح می‌شود، 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 تجاری باید دلیل عدم تجدید طبقه‌بندی و ماهیت تغییراتی را که در صورت تجدید طبقه‌بندی ایجاد می‌شود، افشا کند.

ساختار و محتوا

تشخیص صورت‌های مالی

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

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 و شکل حقوقی آن،

ب. اینکه صورت‌های مالی مربوط به یک واحد تجاری یا مربوط به گروه واحدهای تجاری است،

ج. تاریخ ترازنامه یا دوره مالی هر کدام که با اجزای صورت‌های مالی مناسبت داشته باشد،

د. واحد پول گزارشگری، و

ه. سطح دقت به کار رفته در ارائه ارقام صورت‌های مالی.

دوره گزارشگری

صورت‌های مالی باید حداقل به طور سالانه ارائه شود. در شرایط استثنایی که تاریخ ترازنامه واحد تجاری تغییر می‌کند و صورت‌های مالی برای دوره‌ای کوتاه‌تر از یکسال ارائه می‌شود، واحد تجاری باید علاوه بر دوره زمانی تحت پوشش صورت‌های مالی، موارد زیر را افشا کند:

الف. دلیل بکار گرفتن دوره کمتر از یکسال، و

ب. این واقعیت که مبالغ مقایسه‌ای مربوط به صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت جریان وجوه نقد و یادداشتهای توضیحی مربوط قابل مقایسه نیست.

به موقع بودن

چنانچه صورتهای مالی ظرف مدت معقولی بعد از تاریخ ترازنامه در اختیار استفاده کنندگان قرار نگیرد، مفید بودن آن کاهش می یابد. واحد تجاری باید صورتهای مالی خود را حداکثر ظرف مهلت مقرر در قوانین و مقررات مربوط منتشر کند. عواملی نظیر پیچیدگی عملیات واحد تجاری، دلیل کافی برای خودداری از گزارشگری به موقع محسوب نمی شود.

ترازنامه

الف. اطلاعاتی که در ترازنامه ارائه می شود

ترازنامه باید حداقل حاوی اقلام اصلی زیر باشد:

۱) داراییهای ثابت مشهود، ۲) داراییهای نامشهود، ۳) سرمایه گذاریها، ۴) موجودی مواد و کالا، ۵) حسابها و اسناد دریافتنی تجاری و سایر حسابها و اسناد دریافتنی، ۶) موجودی نقد، ۷) حسابها و اسناد پرداختنی تجاری و سایر حسابها و اسناد پرداختنی، ۸) ذخیره مالیات، ۹) ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان، ۱۰) بدهیهای بلندمدت، ۱۱) سهم اقلیت، و ۱۲) سرمایه و اندوخته ها.

علاوه بر این موارد، ممکن است به موجب سایر استانداردهای حسابداری، ارائه اقلام اصلی و جمعهای فرعی دیگری در ترازنامه الزامی باشد یا برای ارائه وضعیت مالی واحد تجاری به نحو مطلوب ضرورت داشته باشد.

ب. اطلاعاتی که در ترازنامه یا یادداشتهای توضیحی افشا می شود

واحد تجاری باید طبقات فرعی اقلام اصلی را که متناسب با عملیات واحد تجاری طبقه بندی شده است، در ترازنامه یا در یادداشتهای توضیحی افشا کند. در صورت لزوم، هر قلم فرعی باید بر حسب ماهیت به اقلام فرعی تری طبقه بندی شود و مبالغ پرداختی به / دریافتی از واحد تجاری اصلی، سایر واحدهای تجاری گروه و سایر اشخاص وابسته باید جداگانه افشا شود.

واحد تجاری باید موارد زیر را در ترازنامه یا در یادداشتهای توضیحی افشا کند:

الف. برای هر یک از طبقات سهام: ۱) تعداد سهام مصوب، ۲) تعداد سهام منتشره و میزان سرمایه پرداخت شده، ۳) ارزش اسمی هر سهم، ۴) حقوق، مزایا و محدودیتهای مربوط، و ۵) سهام واحد تجاری که در مالکیت واحدهای تجاری فرعی و وابسته است.

ب. مبالغ دریافتی بابت افزایش سرمایه قبل از ثبت قانونی آن،

ج. صرف سهام،

د. ماهیت و موضوع هر یک از اندوخته ها، و

ه. مبالغ منظور شده در صورتهای مالی بابت سود سهام پیشنهادی.

واحدهای تجاری که به شکلی غیر از شرکت سهامی تشکیل شده‌اند، باید اطلاعاتی معادل با موارد پیشگفته را که نمایانگر تغییرات هر طبقه از حقوق مالکانه طی دوره بوده و حقوق، مزایا و محدودیتهای منضم به هر طبقه از حقوق مالکانه را افشا کند.

صورت سود و زیان

الف . اطلاعاتی که در صورت سود و زیان ارائه می‌شود

صورت سود و زیان باید حداقل حاوی اقلام اصلی زیر باشد:

(۱) درآمد عملیاتی، (۲) هزینه‌های عملیاتی، (۳) سود یا زیان عملیاتی، (۴) هزینه‌های مالی، (۵) سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی، (۶) سود یا زیان عملیات در حال تداوم قبل از مالیات، (۷) مالیات بر درآمد، (۸) سود یا زیان خالص عملیات در حال تداوم، (۹) سود یا زیان عملیات متوقف شده، (۱۰) سهم اقلیت، و (۱۱) سود یا زیان خالص. علاوه بر موارد بالا، ممکن است به موجب سایر استانداردهای حسابداری، ارائه اقلام اصلی و جمعهای فرعی دیگری در صورت سود و زیان الزامی باشد یا برای ارائه عملکرد مالی واحد تجاری به نحو مطلوب ضرورت داشته باشد.

هزینه‌های عملیاتی باید بر حسب کارکرد هزینه‌ها در واحد تجاری (به عنوان بخشی از بهای تمام شده فروش، توزیع یا اداری طبقه‌بندی شوند) و در موارد خاص که انجام این امر مفید نباشد هزینه‌ها برحسب ماهیت (نظیر استهلاک، مواد مصرفی، کرایه حمل، حقوق و دستمزد، و تبلیغات)، طبقه‌بندی و در صورت سود و زیان منعکس شود.

ب . اطلاعاتی که در صورت سود و زیان یا در یادداشتهای توضیحی افشا می‌شود

هر واحد تجاری که هزینه‌های عملیاتی را بر حسب کارکرد طبقه‌بندی کند باید اطلاعات اضافی را درباره ماهیت هزینه‌ها شامل هزینه استهلاک و هزینه‌های پرسنلی، افشا کند.

کلیه واحدهای تجاری که اوراق سهام آنها به عموم عرضه شده یا در جریان انتشار عمومی است باید عایدی هر سهم برای دوره تحت پوشش صورتهای مالی را در صورت سود و زیان یا در یادداشتهای توضیحی افشا کنند.

صورت سود و زیان جامع و تغییرات حقوق صاحبان سرمایه

این مورد در استاندارد حسابداری شماره ۶ تشریح شده است.

صورت جریان وجوه نقد

این مورد در استاندارد حسابداری شماره ۲ تشریح شده است.

یادداشت‌های توضیحی

الف. ساختار

اطلاعات زیر باید در یادداشت‌های توضیحی واحد تجاری افشا شود:

الف. تصریح اینکه صورتهای مالی بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه شده است،

ب. رویه‌های حسابداری اعمال شده در خصوص معاملات و رویدادهای با اهمیت،

ج. مواردی که افشای آنها طبق استانداردهای حسابداری الزامی شده و در بخش دیگری از صورتهای مالی ارائه نشده است، و

د. موارد دیگری که در صورتهای مالی اساسی ارائه نشده است، لیکن افشای آنها برای ارائه مطلوب ضرورت دارد (نظیر برخی از اطلاعات غیرمالی).

یادداشت‌های توضیحی باید به نحوی منظم ارائه شود. هر قلم مندرج در ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد باید به یادداشت‌های توضیحی مربوط عطف داده شود.

ب. افشای رویه‌های حسابداری

موارد زیر باید در بخش اهم رویه‌های حسابداری یادداشت‌های توضیحی تشریح شود:

الف. مبنا یا مبانی اندازه‌گیری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی (نظیر بهای تمام شده تاریخی یا ارزش جاری)، و

ب. کلیه رویه‌های حسابداری لازم برای درک مناسب صورتهای مالی (نظیر افشای رویه‌های حسابداری مربوط به

شناخت درآمد عملیاتی، سرمایه‌گذاریها، اجاره‌ها، مخارج تحقیق و توسعه و موجودی مواد و کالا)

ج. سایر موارد افشا

واحد تجاری باید موارد زیر را نیز در یادداشت‌های توضیحی افشا کند:

الف. اقامتگاه و شکل حقوقی واحد تجاری، کشور محل فعالیت آن و نشانی مرکز ثبت شده (یا محل اصلی فعالیت چنانچه متفاوت از کشور محل ثبت باشد)،

ب. شرحی از ماهیت عملیات واحد تجاری و فعالیتهای اصلی آن،

ج. نام واحد تجاری اصلی و واحد تجاری اصلی نهایی گروه، و

د. تعداد کارکنان در پایان دوره یا میانگین تعداد آنها طی دوره.

نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۲ ایران (صورت جریان وجوه نقد)

مقدمه

اطلاعات تاریخی مربوط به جریان وجوه نقد می‌تواند در قضاوت نسبت به مبلغ، زمان و میزان اطمینان از تحقق جریانهای وجوه نقد آتی به استفاده کنندگان صورتهای مالی کمک کند. اطلاعات مزبور، بیانگر چگونگی ارتباط بین سودآوری واحد تجاری و توان آن جهت ایجاد وجه نقد و در نتیجه مشخص کننده کیفیت سود تحصیل شده توسط واحد تجاری است. از آنجا که صورت جریان وجوه نقد تحت تأثیر برخوردهای متفاوت حسابداری در خصوص معاملات و رویدادهای یکسان در سطح واحدهای تجاری مختلف نیست، ارائه آن قابلیت مقایسه جنبه عملیاتی عملکرد مالی واحدهای تجاری مختلف را افزایش می‌دهد.

اگر چه صورت جریان وجوه نقد اطلاعاتی را درباره جریانهای وجه نقد واحد تجاری طی دوره مالی مورد گزارش ارائه می‌کند، لیکن اطلاعات مزبور جهت ارزیابی جریانهای آتی وجه نقد کفایت نمی‌کند. برخی جریانهای وجه نقد ناشی از معاملاتی است که در دوره‌های مالی قبل رخ داده و بعضاً انتظار می‌رود منجر به جریانهای وجه نقد دیگری در یکی از دوره‌های آتی گردد. بدین لحاظ برای ارزیابی جریانهای وجه نقد آتی، صورت جریان وجوه نقد معمولاً باید توأم با صورتهای عملکرد مالی و ترازنامه مورد استفاده قرار گیرد.

از آنجا که صورت جریان وجوه نقد تحت تأثیر برخوردهای متفاوت حسابداری در خصوص معاملات و رویدادهای یکسان در سطح واحدهای تجاری مختلف نیست، ارائه آن قابلیت مقایسه جنبه عملیاتی عملکرد مالی واحدهای تجاری مختلف را افزایش می‌دهد.

ممکن است استدلال شود که در مورد بانکها، وجه نقد حکم موجودی کالا را دارد و به جای ارائه صورت جریان وجوه نقد، ارائه اطلاعاتی در زمینه منابع سرمایه‌ای بانک مفیدتر خواهد بود. گرچه منابع سرمایه‌ای شاخصی مهم برای ارزیابی تداوم عملیات و انعطاف‌پذیری مالی بانکهاست، با این حال اعتقاد بر این است که صورت جریان وجوه نقد اطلاعات مفیدی در مورد منابع وجه نقد و نحوه استفاده از آن در اختیار استفاده کنندگان صورتهای مالی قرار می‌دهد. با این حال ارائه اطلاعات درباره جریانهای وجه نقد ناخالص عملیاتی توسط بانکها برای استفاده کنندگان صورتهای مالی مفید نخواهد بود، چرا که جریانهای وجه نقد ناخالص عملیاتی اغلب ناشی از تصمیمات اشخاص ثالث از قبیل سپرده‌گذاری و دریافت کنندگان تسهیلات مالی است و این جریانهای وجه نقد خارج از کنترل روزمره مدیریت بانک است. بدین لحاظ در ارتباط با بانکها اعتقاد بر این است که گزارش خالص جریان وجوه نقد عملیاتی همراه با ارائه اطلاعاتی در مورد جریان وجوه نقد ناشی از فعالیتهای سرمایه‌گذاری و تأمین مالی بانک می‌تواند برای استفاده کنندگان صورتهای مالی بانکها مفید واقع شود. بدین لحاظ بانکها نیز در دامنه کاربرد این استاندارد واقع می‌شود.

در مورد شرکتهای بیمه نیز ممکن است استدلال شود که صورت جریان وجوه نقد، اطلاعات مفیدی ارائه نمی‌کند، چرا که برخلاف شرکتهای تولیدی، جریانهای ورودی وجه نقد شرکتهای بیمه، مربوط به حق بیمه‌های دریافتی است که بنابر ماهیت، مقدم بر جریانهای خروجی وجه نقد مربوط به خسارتهای پرداختی است و این تقدم

و تأخر گاه در حدی است که جریانهای ورودی و خروجی از لحاظ زمانی از یکدیگر فاصله زیادی دارند و لذا صورت جریان وجوه نقد نمی‌تواند اطلاعات مفیدی در مورد نقدینگی، تداوم عملیات و انعطاف‌پذیری مالی شرکت‌های بیمه ارائه کند. علی‌رغم توجیهات بالا، اعتقاد بر این است که صورت جریان وجوه نقد هرگاه توأم با صورتهای عملکرد مالی و ترازنامه به کار گرفته شود، تصویری جامع از عملکرد مالی، وضعیت مالی و انعطاف‌پذیری مالی شرکت‌های بیمه ارائه می‌کند. با این حال هرگاه جریانهای وجوه نقد ناشی از بیمه‌های بلندمدت از قبیل بیمه عمر و بیمه بازنشستگی به گونه‌ای اتکاپذیر قابل تفکیک از جریانهای نقدی مربوط به سایر فعالیتهای شرکت باشد (مثلاً از طریق نگهداری حسابهای مستقل جهت فعالیتهای مربوط)، انعکاس آنها در متن صورت جریان وجوه نقد توصیه نمی‌شود، مگر آنکه این جریانهای نقدی مربوط به خود شرکت بیمه باشد و مواردی از قبیل برداشت وجه نقد از وجوه مربوط به حسابهای مستقل بلندمدت توسط شرکت را شامل شود.

حذف برخی جریانهای نقدی از صورت جریان وجوه نقد شرکت‌های بیمه به دلیل عدم ارتباط مستقیم با ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری صورت می‌پذیرد. با این حال ممکن است استفاده‌کنندگان صورتهای مالی شرکت‌های بیمه نیاز به اطلاعاتی در مورد کل داراییهای نقدگونه این شرکتها جهت تصمیم‌گیری در مورد نقدینگی بلندمدت و تداوم عملیات آنها داشته باشند. در چنین شرایطی می‌توان اطلاعات اضافی را در مورد گردش آن دسته از داراییهای نقدگونه که جریان نقدی مرتبط با آنها در صورت جریان وجوه نقد ارائه نشده است، در اختیار استفاده‌کنندگان صورتهای مالی قرار داد.

تعاریف

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

وجه نقد عبارت است از موجودی نقد و سپرده‌های دیداری نزد بانکها و مؤسسات مالی اعم از ریالی و ارزی (شامل سپرده‌های سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت بدون سررسید) به کسر اضافه برداشتهایی که بدون اطلاع قبلی مورد مطالبه قرار می‌گیرد. این تعریف در برگیرنده اقلامی از سرمایه‌گذاریها و استقراض کوتاه‌مدت که معمولاً در صورت جریان وجوه نقد سایر کشورها تحت عنوان **معادل وجه نقد** از آنها یاد می‌شود، نیست. **معادل وجه نقد** بنابر تعریف رایج عبارت است از سرمایه‌گذاریهای کوتاه‌مدت سریع‌التبدیل به وجه نقد که احتمال خطر کاهش در ارزش آن ناچیز بوده و به آسانی و بدون اطلاع قبلی قابل تبدیل به مبلغ معینی وجه نقد باشد و موعد آن در زمان تحصیل تا سررسید حداکثر سه ماه باشد به کسر وام‌ها و قرض‌الحسنه‌های دریافتی از بانکها و سایر اشخاص که ظرف سه ماه از تاریخ تحصیل قابل بازپرداخت است.

جریانهای نقدی استثنایی به آن دسته از جریانهای ورودی و خروجی وجه نقد اطلاق می‌شود که دارای اهمیت نسبی است، از عملیات در حال تداوم واحد تجاری ناشی می‌شود و اقلامی را در بر می‌گیرد که به منظور ارائه تصویری مطلوب از انعطاف‌پذیری واحد تجاری، افشای جداگانه آنها به لحاظ استثنایی بودن ماهیت یا وقوع

ضرورت می‌یابد. این اقلام لزوماً با اقلام استثنایی مندرج در صورت سود و زیان ارتباط ندارد (برای نمونه پیش‌دریافت عمده از خریداران، درموردی که دریافت آن معمول نبوده است، اگر چه در صورت جریان وجوه نقد یک قلم استثنایی تلقی می‌شود ولی تأثیری بر سود و زیان عملیاتی دوره ندارد).

طبقه‌بندی جریانهای نقدی و نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد

صورت جریان وجوه نقد باید منعکس‌کننده جریانهای نقدی طی دوره تحت سرفصلهای اصلی، (۱) **فعالیت‌های عملیاتی**، (۲) **بازده سرمایه‌گذاریها و سودپرداختی بابت تأمین مالی**، (۳) **مالیات بر درآمد**، (۴) **فعالیت‌های سرمایه‌گذاری**، و (۵) **فعالیت‌های تأمین مالی** باشد.

در ارائه جریانهای نقدی، رعایت ترتیب سرفصلها به شرح بالا و نیز ارائه جمع جریانهای نقدی منعکس شده در هر سرفصل و جمع کل جریانهای نقدی قبل از سرفصل فعالیت‌های تأمین مالی ضرورت دارد. صورت جریان وجوه نقد همچنین باید شامل صورت تطبیق مانده اول دوره و پایان دوره وجه نقد باشد. صورت تطبیق مزبور باید هرگونه تفاوت‌های ارزی ناشی از مانده‌های وجه نقد ارزی که به سود و زیان منظور شده است منجمله تفاوت‌های ارزی ناشی از تسعیر جریانهای نقدی واحدهای تجاری فرعی خارجی به نرخهایی غیر از نرخ تاریخ ترازنامه و سایر گردشهای مربوط را نشان دهد.

گزارش جریانهای نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

فعالیت‌های عملیاتی عبارت از فعالیت‌های اصلی مولد درآمد عملیاتی واحد تجاری است. فعالیت‌های مزبور متضمن تولید و فروش کالا و ارائه خدمات است و هزینه‌ها و درآمدهای مرتبط با آن در تعیین سود یا زیان عملیاتی در صورت سود و زیان منظور می‌شود. جریانهای نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی اساساً در برگیرنده جریانهای ورودی و خروجی نقدی مرتبط با فعالیت‌های مزبور است. مثالهایی از جریانهای نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی به شرح زیر است:

- الف. دریافت‌های نقدی حاصل از فروش کالا و ارائه خدمات.
 - ب. دریافت‌های نقدی حاصل از حق امتیاز، حق الزحمه، کارمزد و سایر درآمدهای عملیاتی.
 - ج. پرداخت‌های نقدی به فروشندگان کالا و خدمات.
 - د. پرداخت‌های نقدی به کارکنان واحد تجاری یا از جانب آنها.
 - ه. دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی یک شرکت بیمه بابت حق بیمه‌ها، خسارات، مستمری‌ها و سایر پرداخت‌های بیمه‌ای.
 - و. دریافت‌ها و پرداخت‌های مرتبط با قراردادهای منعقد شده با اهداف تجاری و عملیاتی.
 - ز. پرداخت‌های نقدی بابت مزایای پایان خدمت کارکنان و هزینه سازماندهی مجدد.
- از آنجا که طبقه‌بندی جریانهای نقدی در صورت جریان وجوه نقد به سرفصلهای مشخصی محدود شده است،

همواره این احتمال وجود دارد که برخی جریانهای نقدی ماهیتاً به طور مستقیم قابل ارتباط با هیچ یک از سرفصلهای اصلی نباشد. بدین لحاظ، به موجب این استاندارد در صورت وجود چنین اقلامی، جریانهای نقدی مربوط به عنوان جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود. نمونه این اقلام، جریانهای نقدی مرتبط با فروش مواد اولیه در واحدهای تجاری تولیدی و جریانهای نقدی ناشی از خدمات جنبی فعالیتهای اصلی از قبیل حمل‌موردی کالای فروش رفته است.

واحدهای تجاری باید جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی را با بکارگیری یکی از دو روش زیر گزارش کنند:

۱. روش مستقیم که به موجب آن ناخالص وجوه نقد دریافتی و پرداختی عملیاتی بر حسب طبقات عمده افشا می‌شود (از قبیل دریافتیهای نقدی از مشتریان، پرداختیهای نقدی به فروشندگان و پرداختیهای نقدی به کارکنان یا از جانب کارکنان).

۲. روش غیرمستقیم که به موجب آن سود یا زیان عملیاتی با انجام تعدیلات زیر به خالص جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی تبدیل می‌شود:

الف. اثر معاملات و رویدادهایی که دارای ماهیت غیرنقدی است (از قبیل هزینه استهلاک)، و

ب. اثر اقلامی که در محاسبه سود یا زیان عملیاتی دوره جاری منظور شده باشد، لیکن جریانهای نقدی مرتبط با آنها در دوره‌های قبل حادث شده یا در دوره‌های آینده حادث خواهد شد و بالعکس (از قبیل افزایش یا کاهش مانده موجودی مواد و کالا و حسابهای دریافتنی و پرداختنی عملیاتی نسبت به مانده پایان دوره قبل و نیز افزایش یا کاهش مانده پیش‌پرداخت هزینه، خرید کالا، پیش‌دریافت درآمد و فروش کالا نسبت به مانده پایان دوره قبل).

لازم به ذکر است که در محاسبه جریان خالص وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی، اقلامی که قابل ارتباط با هیچ یک از سرفصلهای اصلی نیستند نیز در صورت وجود، باید مدنظر قرار گیرد.

این استاندارد اگر چه کاربرد روش مستقیم را الزامی نمی‌داند ولی به هر حال در شرایطی که مزایای اطلاعات ارائه شده با استفاده از این روش بر هزینه‌های تهیه آن فزونی داشته باشد، به منظور ارائه اطلاعات مفید، استفاده از روش مستقیم را توصیه می‌کند.

در ارائه جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی، تبعیت از الگوهای زیر ضروری است:

الف. در صورت کاربرد روش مستقیم، اجزای تشکیل دهنده خالص جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد ارائه شود و صورت تطبیق خالص جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی با سود یا زیان عملیاتی از طریق یادداشتهای توضیحی ارائه شود.

ب. در صورت کاربرد روش غیرمستقیم، خالص جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد نمایش یابد و صورت تطبیق آن با سود یا زیان عملیاتی از طریق یادداشتهای توضیحی ارائه شود.

گزارش سایر جریانهای نقدی

کلیه جریانهای عمده ورودی و خروجی نقدی مرتبط با هر یک از سرفصلهای بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی، مالیات بر درآمد، فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و فعالیت‌های تأمین مالی باید بر مبنای ناخالص و به طور جداگانه در صورت جریان وجوه نقد انعکاس یابد، مگر در مورد جریانهای نقدی که گزارش آن تحت این استاندارد بر مبنای ناخالص مجاز گشته است.

بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی در برگرنده کلیه دریافت‌های حاصل از مالکیت سرمایه‌گذاریها و سود دریافتی از بابت سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت و کوتاه‌مدت بانکی و نیز پرداخت‌های انجام شده به تأمین کنندگان منابع مالی است بجز مواردی که بر اساس این استاندارد تحت سرفصل‌های فعالیت‌های عملیاتی، فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و فعالیت‌های تأمین مالی طبقه‌بندی می‌شود. نمونه اقلامی که تحت این سرفصل ارائه می‌شود، به شرح زیر است:

- الف. جریانهای نقدی ورودی: (۱) سود و کارمزد دریافتی، و (۲) سود سهام دریافتی شامل سود سهام دریافتی از شرکتهای سرمایه‌پذیری که سرمایه‌گذاری در آنها به روش ارزش ویژه در حسابها انعکاس یافته است.
- ب. جریانهای نقدی خروجی: (۱) سود و کارمزد پرداختی (اعم از اینکه به حساب دارایی تحصیل شده یا به هزینه دوره منظور شده باشد)، (۲) سود سهام پرداختی، و (۳) حصه‌ای از اقساط اجاره به شرط تملیک پرداختی که هزینه تأمین مالی محسوب می‌شود.

مالیات بر درآمد

جریانهای نقدی مرتبط با مالیات بر درآمد تنها منحصر به پرداخت‌ها یا علی‌الحسابهای پرداختی از بابت مالیات بر درآمد و یا استرداد مبالغ پرداختی از همین بابت است و در برگرنده جریانهای نقدی مربوط به سایر انواع مالیات‌ها که درآمد مربوط جزء درآمد مشمول مالیات تلقی نمی‌شود (از قبیل مالیاتهای تکلیفی و مالیاتهای مستقیم وضع شده بر تولید یا فروش) نیست. جریانهای نقدی مربوط به مالیاتهای اخیرالذکر بر حسب مورد تحت سایر سرفصلهای اصلی در صورت جریان وجوه نقد ارائه می‌شود.

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

جریانهای نقدی منظور شده تحت سرفصل "فعالیت‌های سرمایه‌گذاری" مشتمل بر جریانهای مرتبط با تحصیل و فروش سرمایه‌گذاریهای کوتاه‌مدت، سرمایه‌گذاریهای بلندمدت و داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود و نیز پرداخت و وصول تسهیلات اعطایی به اشخاص مستقل از واحد تجاری بجز کارکنان می‌باشد.

فعالیت‌های تأمین مالی

جریانهای نقدی ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی شامل دریافت‌های نقدی از تأمین‌کنندگان منابع مالی خارج از واحد تجاری (شامل صاحبان سرمایه) و بازپرداخت اصل آن است. نمونه‌هایی از جریانهای نقدی ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی به شرح زیر است:

الف. جریانهای نقدی ورودی: (۱) دریافت‌های نقدی حاصل از صدور سهام، (۲) دریافت‌های نقدی حاصل از صدور اوراق مشارکت، وامها و سایر تسهیلات کوتاه‌مدت و بلندمدت [اضافه برداشتهای منظور شده در محاسبه وجه نقد در این سرفصل قرار نمی‌گیرد].

ب. جریانهای نقدی خروجی: (۱) بازپرداخت اصل اوراق مشارکت، وامها و سایر تسهیلات دریافتی، (۲) پرداخت حصة اصل اقساط اجاره به شرط تملیک، و (۳) پرداخت هرگونه مخارج (بجز سود تضمین شده و کارمزد پرداختی بابت تأمین مالی) در رابطه با اخذ تسهیلات مالی، صدور سهام و اوراق مشارکت و سایر راههای تأمین مالی.

دریافتها و پرداختهای نقدی با ماهیت تأمین مالی از یا به واحدهای سرمایه‌پذیری که سرمایه‌گذاری در آنها به روش ارزش ویژه در حسابها انعکاس یافته است، به طور جداگانه تحت همین سرفصل اصلی نمایش می‌یابد.

گزارش جریانهای نقدی بر مبنای خالص

همانطور که اشاره شد جریانهای نقدی ناشی از سرفصلهای مختلف باید به شکل ناخالص گزارش شود. ولی به هر حال جریانهای نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی زیر را می‌توان بر مبنای خالص گزارش کرد:

الف. دریافتها و پرداختهای نقدی از جانب مشتریان، هنگامی که جریانهای نقدی عملاً بیانگر فعالیت‌های مشتری باشد و نه واحد تجاری (نظیر وصول مالیتهای غیرمستقیم و عوارض از مشتریان و پرداخت آن به مراجع ذیربط).

ب. دریافتها و پرداختهای نقدی در رابطه با اقلامی که گردش آنها سریع، مبلغ آنها قابل ملاحظه و سررسید اولیه آنها حداکثر سه ماه باشد (نظیر برخی از سرمایه‌گذاریها و استقراض‌های کوتاه‌مدت).

علاوه بر این موارد، جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی زیر را در بانکها و سایر مؤسسات مالی می‌توان بر مبنای خالص گزارش کرد:

الف. دریافتها و پرداختهای نقدی مرتبط با قبول و بازپرداخت انواع سپرده‌ها (سپرده‌های جاری قرض‌الحسنه، پس‌انداز و سپرده‌های مدت‌دار).

ب. سپرده‌گذاری نزد سایر بانکها و مؤسسات مالی و برداشت از سپرده‌های مذکور.

ج. تسهیلات و اعتبارات پرداختی به مشتریان و وصول اصل آنها.

سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته و صورت جریان وجوه نقد تلفیقی

در صورت سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته صورت جریان وجوه نقد واحد تجاری سرمایه‌گذار تنها جریانهای نقدی بین واحد تجاری و واحد تجاری سرمایه‌پذیر را گزارش می‌کند.

صورت جریان وجوه نقد تلفیقی تنها در برگیرنده جریان نقدی خارج از گروه است. بدین ترتیب، جریانهای نقدی داخل گروه باید در تهیه صورت جریان وجوه نقد تلفیقی حذف شود. سود سهام پرداختی به سهامداران اقلیت تحت سرفصل اصلی "بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی" به طور جداگانه انعکاس می‌یابد.

مبالغ جریانهای نقدی خروجی ناشی از تحصیل یا جریانهای نقدی ورودی حاصل از فروش واحدهای تجاری فرعی باید به طور جداگانه تحت سرفصل فعالیتهای سرمایه‌گذاری در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی گزارش شود. مبالغ مزبور باید به طور خالص و پس از کسر مانده‌های وجه نقد انتقالی در فرآیند تحصیل یا فروش محاسبه شود [یعنی مبالغ مزبور پس از کسر وجوه نقد موجود در شرکت فرعی گزارش شوند].

واحد تجاری اصلی باید در ارتباط با تحصیل و فروش واحدهای تجاری فرعی موارد زیر را در یادداشت‌های توضیحی افشا کند:

الف. خالص ارزش داراییهای واحد تجاری فرعی تحصیل شده یا فروش رفته بر حسب طبقات عمده دارایی و بدهی.

ب. ما به ازای پرداختی یا دریافتی به تفکیک حصه نقدی و غیرنقدی.

ج. نحوه محاسبه خالص مانده وجه نقد پرداختی یا دریافتی مندرج در متن صورت جریان وجوه نقد.

پیوست این استاندارد، نمونه‌ای از نحوه افشای موارد بالا را نشان می‌دهد.

هرگاه طی دوره مالی، یک واحد تجاری فرعی به گروهی بپیوندد یا از آن جدا شود، صورت جریان وجوه نقد تلفیقی در برگیرنده جریانهای نقدی واحد تجاری فرعی مربوط برای دوره بعد از تملک یا قبل از فروش واحد تجاری فرعی یعنی همان دوره‌ای خواهد بود که صورت سود و زیان تلفیقی نتایج عملیات واحد تجاری فرعی را منعکس می‌سازد.

جریانهای نقدی ارزی

جریانهای نقدی ناشی از معاملات ارزی باید با اعمال نرخ ارز رایج در تاریخ تسویه نقدی (یا نرخ قراردادی) به ریال تسعیر شده و در صورت جریان وجوه نقد ارائه شود. جریانهای نقدی واحدهای تجاری فرعی خارجی باید بر همان مبنایی که برای تسعیر عملکرد مالی آن بکار گرفته می شود به ریال تسعیر شده و در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی ارائه شود.

جریانهای نقدی استثنایی

جریانهای نقدی استثنایی عملیاتی باید در صورت جریان وجوه نقد به طور جداگانه انعکاس یابد و افشای کافی در مورد ماهیت آنها در یادداشتهای توضیحی صورت گیرد.

جریانهای نقدی مرتبط با مطالبات و بدهیهای بلندمدت عملیاتی

همانگونه که پیش از این اشاره گردید، در روش غیرمستقیم، افزایش یا کاهش حسابها و اسناد دریافتی و پرداختی عملیاتی در زمره اقلام تعدیل کننده سود عملیاتی برای محاسبه خالص جریان وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی است. این بدان معناست که مسأله محوری در برخورد با حسابهای دریافتی و پرداختی (اعم از کوتاه مدت و بلندمدت)، عملیاتی بودن یا نبودن آن است. بر این اساس تغییرات در اقلام عملیاتی از قبیل مطالبات تجاری بلندمدت، بدهیهای تجاری بلندمدت، مطالبات و بدهیهای غیرتجاری بلندمدت (مانند وام کارکنان و مالیاتهای تکلیفی تقسیت شده)، به عنوان اقلام تعدیل کننده سود عملیاتی جهت محاسبه وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی منظور می شود. بدیهی است در صورت کاربرد روش مستقیم برای محاسبه جریان وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی، جریانهای نقدی مرتبط با حسابهای فوق در سرفصل فعالیتهای عملیاتی در صورت مزبور منعکس می شود. یکی از حسابهای بلندمدت غیرتجاری عملیاتی که در صورتهای مالی واحدهای تجاری انعکاس داشته و نحوه برخورد با جریانهای نقدی مربوط دچار ابهام است، ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان است. از آنجا که حساب مزبور یک بدهی بلندمدت عملیاتی است، در روش غیرمستقیم، تغییرات مانده این حساب طی دوره، در تعدیل سود عملیاتی مدنظر قرار می گیرد. در روش مستقیم، هرگونه پرداخت از بابت مزایای پایان خدمت کارکنان در زمره جریانهای نقدی عملیاتی منظور می شود.

معاملات غیر نقدی

معاملاتی که مستلزم استفاده از وجه نقد نیست نباید در صورت جریان وجوه نقد انعکاس یابد. این معاملات، به استثنای معاملات مربوط به فعالیتهای عملیاتی، در صورت با اهمیت بودن باید در یادداشتهای توضیحی به نحوی

مناسب افشا شود. از نمونه‌های معاملات غیرنقدی می‌توان به تحصیل داراییهای ثابت مشهود در قبال تسهیلات مالی یا صدور سهام، مبادله موجودی مواد اولیه یا موجودی کالای ساخته شده با دارایی ثابت مشهود، افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده بستانکاران و جایگزینی وامهای بلندمدت با وامهای بلندمدت دیگر اشاره کرد. تغییرات در چارچوب حقوق صاحبان سرمایه که مبین طبقه‌بندی مجدد حسابهای تشکیل دهنده حقوق صاحبان سرمایه است از قبیل افزایش سرمایه از محل اندوخته‌ها و تخصیص اندوخته از محل سود انباشته، در زمره معاملات غیرنقدی مستلزم افشا تلقی نمی‌شود.

تعدیلات سنواتی

به موجب استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی، تعدیلات سنواتی مستلزم ارائه مجدد ارقام سنوات قبل است. لذا در مواردی که این تعدیلات متضمن جریان وجه نقد در دوره جاری نباشد، در صورت جریان وجوه نقد دوره جاری انعکاس نمی‌یابد، بلکه حسب مورد ارقام مقایسه‌ای صورت جریان وجوه نقد و یادداشتهای توضیحی مربوط اصلاح می‌شود. از سوی دیگر، آن بخش از تعدیلات سنواتی که متضمن جریان وجه نقد طی دوره است، بر حسب ماهیت در سرفصلهای اصلی مربوط در صورت جریان وجوه نقد (بدون ذکر عنوان تعدیلات سنواتی) منظور می‌شود. نمونه تعدیلات نوع اول، تعدیل استهلاک انباشته داراییهای ثابت مشهود، اصلاح آثار انباشته ناشی از تغییر در رویه‌های حسابداری و اصلاح اشتباهات ناشی از عدم ثبت فروشهای نقدی در سنوات قبل و نمونه تعدیلات نوع دوم، پرداخت هزینه‌های عملیاتی و مالیات سنوات قبل در دوره جاری است که در ارتباط با آنها ذخیره‌ای در دوره مالی قبل در نظر گرفته نشده است.

سایر موارد افشا

واحد تجاری باید مبالغ با اهمیت وجه نقد را که استفاده از آن توسط گروه واحدهای تجاری مواجه با محدودیت است در یادداشتهای توضیحی افشا و در صورت لزوم توضیحات کافی در این مورد ارائه کند. واحد تجاری باید خالص جریانهای نقدی عملیات متوقف شده را به تفکیک فعالیتهای عملیاتی، بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی، مالیات بر درآمد، فعالیتهای سرمایه‌گذاری و فعالیتهای تأمین مالی در متن صورت جریان وجوه نقد یا در یادداشتهای توضیحی افشا نمایند. در خصوص واحدهای فرعی اخیراً تحصیل شده که شرایط طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را در زمان تحصیل احراز می‌کنند (براساس استاندارد ۳۱)، این افشا ضرورت ندارد.

نکات برجسته استاندارد شماره ۴ ایران (ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی)

هدف این استاندارد اطمینان از بکارگیری معیارهای شناخت و مبانی اندازه‌گیری مناسب در مورد ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی و نیز افشای اطلاعات کافی در یادداشتهای توضیحی برای درک بهتر ماهیت، زمان‌بندی و مبلغ آنها توسط استفاده‌کنندگان صورتهای مالی می‌باشد.

این استاندارد، ذخایر را به عنوان بدهیهایی تعریف کرده است که زمان تسویه و یا تعیین مبلغ آن توأم با ابهام نسبتاً قابل توجه می‌باشد. اصطلاح "ذخیره" در مورد اقلامی از قبیل کاهش ارزش داراییها و مطالبات مشکوک‌الوصول نیز بکار می‌رود. این اقلام مبلغ دفتری داراییها را تعدیل می‌کند و مشمول این استاندارد نیست. این استاندارد در مورد ذخیره تجدید ساختار (شامل عملیات متوقف شده) کاربرد دارد. هنگامی که تجدید ساختار منطبق با تعریف عملیات متوقف شده باشد، طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده"، موارد افشای بیشتری ضرورت دارد.

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

ذخیره. نوعی بدهی است که زمان تسویه و یا تعیین مبلغ آن توأم با ابهام نسبتاً قابل توجه است.

بدهی. عبارت از تعهد انتقال منافع اقتصادی توسط واحد تجاری، ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته است. **رویداد تعهد آور.** رویدادی است که تعهدی قانونی یا عرفی ایجاد می‌کند به گونه‌ای که واحد تجاری ملزم به تسویه آن باشد.

تعهد قانونی. تعهدی است که از قرارداد یا الزامات قانونی ناشی می‌شود.

تعهد عرفی. تعهدی است ناشی از اقدامات واحد تجاری در مواردی که واحد تجاری با توجه به نحوه عمل خود در گذشته، سیاستهای اعلام شده یا آیین‌نامه‌های جاری کاملاً مشخص، به سایر اشخاص نشان داده است که مسئولیتهای خاصی را خواهد پذیرفت، و در نتیجه، واحد تجاری انتظاری بجا برای آنها ایجاد کرده است که مسئولیتهای خود را ایفا خواهد کرد.

بدهی احتمالی. (الف) تعهدی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که بطور کامل در کنترل واحد تجاری نیست، تأیید خواهد شد، یا (ب) تعهدی فعلی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود اما به دلایل زیر شناسایی نمی‌شود:

۱. خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل نیست.

۲. مبلغ تعهد را نمی‌توان با قابلیت اتکای کافی اندازه‌گیری کرد.

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 نامشخص آتی که بطور کامل تحت کنترل واحد تجاری نیست، تأیید خواهد شد.

قرارداد زیانبار. قراردادی است که مخارج غیرقابل اجتناب آن برای ایفای تعهدات ناشی از قرارداد، بیش از منافع اقتصادی مورد انتظار آن قرارداد است.

تجدید ساختار. برنامه‌ای است که توسط مدیریت طراحی و کنترل می‌شود و در دامنه فعالیت واحد تجاری و یا شیوه انجام آن فعالیت، تغییرات با اهمیتی ایجاد می‌کند.

شناخت

ذخایر

ذخیره باید در صورت احراز معیارهای زیر شناسایی شود:

الف. واحد تجاری تعهدی فعلی (قانونی یا عرفی) دارد که در نتیجه رویدادی در گذشته ایجاد شده است،

ب. خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل باشد، و

ج. مبلغ تعهد به گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد باشد.

اگر این شرایط احراز نگردد، هیچ ذخیره‌ای نباید شناسایی شود.

تعهد فعلی. در موارد بسیار نادر، وجود تعهد فعلی روشن نیست. در این موارد، چنانچه با در نظر گرفتن تمام شواهد در دسترس، احتمال وجود تعهد فعلی در تاریخ ترازنامه بیشتر باشد، چنین فرض می‌شود که یک رویداد گذشته تعهد فعلی را بوجود آورده است.

رویداد گذشته. رویداد گذشته‌ای که منجر به تعهد فعلی شود، رویداد تعهدآور نامیده می‌شود. برای اینکه رویدادی تعهدآور تلقی شود، لازم است واحد تجاری هیچ راه کار عملی جز تسویه تعهد ایجاد شده ناشی از این رویداد نداشته باشد. این وضعیت تنها در موارد زیر واقع می‌شود:

الف. الزام قانونی برای تسویه تعهد وجود داشته باشد، یا

ب. در مورد تعهد عرفی، هنگامی که رویداد مورد نظر (که ممکن است ناشی از اقدام واحد تجاری باشد) انتظاراتی بجا مبنی بر ایفای تعهد واحد تجاری در اشخاص دیگر ایجاد کند.

محتمل بودن خروج منافع اقتصادی. برای اینکه بدهی شرایط شناخت را احراز کند نه تنها وجود تعهد فعلی، بلکه محتمل بودن خروج منافع اقتصادی برای تسویه آن تعهد نیز ضروری است. در این استاندارد، خروج منافع اقتصادی در صورتی محتمل تلقی می‌شود که احتمال وقوع رویداد بیش از عدم وقوع آن باشد. چنانچه وجود تعهد فعلی محتمل نباشد، واحد تجاری آن را به عنوان بدهی احتمالی افشا می‌کند مگر اینکه امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد.

برآورد اتکاپذیر تعهد. استفاده از برآورد در تهیه صورتهای مالی امری اساسی است و اتکاپذیری آن را خدشه‌دار نمی‌کند. این امر به ویژه در مورد ذخایر مصداق دارد که ماهیتاً نسبت به اکثر اقلام ترازنامه ابهام بیشتری دارد. بجز در موارد بسیار نادر، واحد تجاری قادر است طیفی از نتایج ممکن را مشخص کند و بنابراین می‌تواند برای شناخت ذخیره، تعهد را به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کند. در موارد بسیار نادر که تعیین مبلغ بدهی از طریق برآورد اتکاپذیر میسر نیست، این بدهی به عنوان بدهی احتمالی افشا می‌شود.

بدهیهای احتمالی

واحد تجاری نباید بدهی احتمالی را شناسایی کند. بدهی احتمالی افشا می‌شود، مگر اینکه امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد.

چنانچه واحد تجاری مشترکاً و متضامناً در قبال یک تعهد مسئولیت داشته باشد، آن بخش از تعهد که انتظار می‌رود توسط سایر اشخاص ایفا شود به عنوان بدهی احتمالی محسوب می‌شود. واحد تجاری تنها برای بخشی از تعهد که خروج منافع اقتصادی برای تسویه آن محتمل است، ذخیره شناسایی می‌کند، بجز در شرایط بسیار نادر که نتوان برآورد اتکاپذیر انجام داد.

وضعیت بدهی‌های احتمالی ممکن است نسبت به آنچه در ابتدا انتظار می‌رفت، تغییر کند. بنابراین، بدهیهای یاد شده بطور مداوم ارزیابی می‌شود تا تعیین گردد آیا خروج منافع اقتصادی محتمل شده است یا خیر. چنانچه خروج منافع اقتصادی آتی برای اقلامی که قبلاً به عنوان بدهی احتمالی تلقی شده‌اند، محتمل شود، در صورتهای مالی دوره‌ای که میزان احتمال در آن تغییر می‌کند، ذخیره شناسایی می‌شود (مگر در شرایط بسیار نادری که برآورد اتکاپذیر ممکن نباشد).

داراییهای احتمالی

واحد تجاری نباید دارایی احتمالی را شناسایی کند. داراییهای احتمالی معمولاً از رویدادهای برنامه‌ریزی نشده یا غیر منتظره‌ای ناشی می‌شود که ورود منافع اقتصادی به واحد تجاری را ممکن می‌سازد. برای مثال، می‌توان به ادعایی که واحد تجاری از طریق مراحل قانونی پیگیری می‌کند اما پیامد آن نامشخص است، اشاره کرد.

دارایی احتمالی زمانی افشا می‌شود که ورود منافع اقتصادی محتمل باشد. داراییهای احتمالی به طور مداوم ارزیابی می‌گردد تا اطمینان حاصل شود که تغییرات آن به نحو مناسب در صورتهای مالی منعکس شده است. چنانچه ورود منافع اقتصادی تقریباً قطعی باشد، دارایی و درآمد مربوط در صورتهای مالی دوره‌ای که تغییر در آن رخ داده است، شناسایی می‌شود. همچنین در صورتی که ورود منافع اقتصادی محتمل شود واحد تجاری داراییهای احتمالی را افشا می‌کند.

اندازه‌گیری

بهترین برآورد

مبلغ شناسایی شده به عنوان ذخیره باید بهترین برآورد از مخارجی باشد که برای تسویه تعهد فعلی در تاریخ ترازنامه لازم است. بهترین برآورد از مخارج لازم برای تسویه تعهد فعلی، مبلغی است که واحد تجاری به طور منطقی لازم است برای تسویه تعهد یا انتقال به شخص ثالث در تاریخ ترازنامه بپردازد.

ریسک و ابهام

ریسک و ابهام حاکم بر بسیاری از رویدادها و شرایط باید در دستیابی به بهترین برآورد ذخیره در نظر گرفته شود. ریسک بیانگر تغییرپذیری نتایج است. تعدیل ریسک ممکن است مبلغ بدهی را افزایش دهد. در شرایط ابهام، برای پرهیز از بیش‌نمایی درآمدها یا داراییها و کم‌نمایی هزینه‌ها یا بدهیها، رعایت احتیاط در انجام قضاوت لازم است. با این حال، وجود ابهام، ایجاد ذخایر اضافی یا بیش‌نمایی بدهیها را توجیه نمی‌کند. به عنوان مثال، چنانچه هزینه‌های یک پیامد نامساعد خاص به صورت محتاطانه برآورد شود، میزان احتمال آن نباید بیش از واقع در نظر گرفته شود. باید مراقب بود تا از تعدیل مضاعف بابت ریسک و ابهام و در نتیجه بیش‌نمایی ذخیره اجتناب شود.

ارزش فعلی

هنگامی که اثر ارزش زمانی پول با اهمیت است، مبلغ ذخیره باید معادل ارزش فعلی مخارج مورد انتظار لازم برای تسویه تعهد باشد. با توجه به مشکلات عملی تعیین نرخهای تنزیل متفاوت و به منظور ایجاد یکنواختی در شیوه محاسبه ارزش فعلی بدهی بلندمدت، توصیه می‌شود از نرخ بازده بدون ریسک، مانند نرخ سود سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی یا نرخ اوراق مشارکت دولتی، استفاده شود.

رویدادهای آتی

اگر شواهد عینی کافی وجود داشته باشد که رویدادهای آتی مؤثر بر مبلغ مورد نیاز برای تسویه تعهد، رخ خواهد داد، این رویدادها باید در تعیین مبلغ ذخیره در نظر گرفته شود.

واگذاری مورد انتظار داراییها

سود ناشی از واگذاری مورد انتظار داراییها در اندازه‌گیری ذخیره در نظر گرفته نمی‌شود، حتی اگر واگذاری مورد انتظار رابطه نزدیکی با رویدادی داشته باشد که منجر به ایجاد ذخیره می‌شود. واحد تجاری سود ناشی از واگذاری مورد انتظار داراییها را در زمان تعیین شده مطابق استاندارد حسابداری مرتبط با دارایی مورد نظر شناسایی می‌کند.

جبران مخارج

چنانچه انتظار رود تمام یا بخشی از مخارج مورد نیاز برای تسویه ذخیره توسط شخص دیگری جبران شود [برای مثال از طریق قراردادهای بیمه]، این مبلغ تنها زمانی به عنوان یک دارایی جداگانه شناسایی می‌شود که جبران آن پس از تسویه تعهد توسط واحد تجاری تقریباً قطعی باشد. مبلغ شناسایی شده برای جبران مخارج نباید بیش از مبلغ ذخیره باشد. در صورت سود و زیان می‌توان هزینه مرتبط با یک ذخیره را پس از کسر مبلغ شناسایی شده برای جبران مخارج ارائه کرد.

تغییر ذخایر

ذخایر باید در پایان هر دوره مالی بررسی و برای نشان دادن بهترین برآورد جاری تعدیل شود. هرگاه خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد، دیگر محتمل نباشد، ذخیره باید برگشت داده شود.

استفاده از ذخایر

ذخیره باید تنها برای مخارجی استفاده شود که در اصل برای آن شناسایی شده است. به بیان دیگر تنها مخارجی که با ذخیره اولیه مرتبط است از آن کسر می‌شود. کسر مخارج از ذخیره‌ای که در ابتدا با هدف دیگری شناسایی شده است باعث می‌شود تا آثار دو رویداد متفاوت پنهان بماند [بنابراین انجام این کار مجاز نیست].

بکارگیری قواعد شناخت و اندازه‌گیری

زیان‌های عملیاتی آتی

زیان‌های عملیاتی آتی با تعریف بدهی مطابقت ندارد و حائز معیارهای کلی شناخت ذخایر نمی‌باشد. بنابراین بابت زیان‌های عملیاتی آتی نباید ذخیره‌ای شناسایی شود.

قراردادهای زیانبار

در صورتی که واحد تجاری قرارداد زیانبار داشته باشد، تعهد فعلی مربوط به زیان قرارداد باید به عنوان ذخیره شناسایی شود.

بسیاری از قراردادها، نظیر بعضی از سفارشات خرید عادی را می‌توان بدون پرداخت خسارت به طرف قرارداد فسخ کرد و بنابراین بابت آنها تعهدی وجود ندارد. سایر قراردادها هم حقوق و هم تعهداتی را برای طرفین قرارداد ایجاد می‌کند. هرگاه رویدادهایی موجب زیانبار شدن قرارداد شود، چنین قراردادی در دامنه کاربرد این استاندارد قرار می‌گیرد و یک بدهی وجود دارد که شناسایی می‌شود.

تجدید ساختار

موارد زیر نمونه‌هایی از رویدادهایی است که می‌تواند مشمول تعریف تجدید ساختار باشد:

الف. فروش یا توقف یک فعالیت تجاری.

ب. بستن مکان فعالیت تجاری در یک کشور یا منطقه یا تغییر مکان فعالیت‌های تجاری از یک کشور یا منطقه به کشور یا منطقه دیگر،

ج. تغییر ساختار مدیریت، برای نمونه، حذف یک لایه از مدیریت، و

د. تجدید سازمان اساسی که اثر با اهمیتی بر ماهیت و محور عملیات واحد تجاری دارد.

برای مخارج تجدید ساختار تنها در صورتی ذخیره شناسایی می‌شود که معیارهای عمومی شناخت ذخایر احراز

شود. تعهد عرفی در مورد تجدید ساختار تنها زمانی رخ می‌دهد که واحد تجاری:

الف. طرح تفصیلی مصوب برای تجدید ساختار داشته باشد که حداقل موارد زیر در آن مشخص شده باشد:

۱. فعالیت تجاری مورد نظر،

۲. مکان‌های اصلی متأثر از تجدید ساختار،

۳. مکان، کارکرد و تعداد تقریبی کارکنانی که برای خاتمه خدمت آنها مزایایی پرداخت خواهد شد،

۴. مخارجی که تحمل خواهد شد، و

۵. زمان اجرای طرح، و

ب. با شروع اجرای طرح یا اعلام ویژگی‌های اصلی آن به اشخاصی که از آن متأثر می‌شوند، در آنها انتظاری بجا ایجاد کند که تجدید ساختار انجام خواهد شد.

اگرچه تعهد عرفی تنها از طریق تصمیم مدیریت ایجاد نمی‌شود، اما ممکن است سایر رویدادهای گذشته، همراه

چنین تصمیمی، موجب ایجاد تعهد شود. برای نمونه، نتایج مذاکره با نماینده کارکنان برای مزایای پایان خدمت یا

مذاکره با خریداران در مورد فروش یک بخش عملیاتی ممکن است منوط به تصویب هیات مدیره باشد. پس از

تصویب و اعلام به اشخاص دیگر، واحد تجاری در صورت احراز شرایط مندرج در فوق، تعهد عرفی برای تجدید ساختار دارد.

در رابطه با فروش تمام یا بخشی از فعالیت تجاری، هیچ‌گونه تعهد ایجاد نمی‌شود مگر اینکه واحد تجاری به

موجب یک قرارداد فروش ملزم به فروش باشد. حتی زمانی که یک واحد تجاری تصمیم به فروش بخشی از فعالیت

تجاری دارد و آن را به عموم اعلام می‌نماید، آن تصمیم به عنوان تعهد فروش تلقی نمی‌شود مگر آنکه خریدار،

مشخص و قرارداد فروش الزام‌آور منعقد شده باشد. مادامی که قرارداد فروش الزام‌آور وجود نداشته باشد، واحد

تجاری قادر خواهد بود نظرش را تغییر دهد و چنانچه نتواند خریداری با شرایط قابل قبول بیابد، مجبور است راهکارهای دیگری را در نظر بگیرد. هنگامی که فروش فعالیت تجاری به عنوان بخشی از تجدید ساختار در نظر گرفته شود، داراییهای آن فعالیت از نظر کاهش ارزش بررسی می شود. اگر فروش، تنها بخشی از تجدید ساختار تلقی شود، تعهد عرفی ممکن است از سایر بخشهای تجدید ساختار ناشی شود قبل از آنکه قرارداد فروش الزام آور منعقد گردد.

ذخیره تجدید ساختار باید تنها شامل مخارج مستقیم ناشی از تجدید ساختار باشد یعنی آن مخارجی که هم برای تجدید ساختار ضروری است و هم به فعالیتهای جاری واحد تجاری مربوط نباشد.

افشا

واحد تجاری باید برای هر طبقه از بدهیهای احتمالی در تاریخ ترازنامه، شرح مختصری از ماهیت بدهی احتمالی و موارد زیر را در صورت امکان افشا کند، مگر اینکه امکان هرگونه خروج منافع اقتصادی برای تسویه بعید باشد:

الف. برآورد اثر مالی آن (طبق معیارهای ارائه شده در بخش اندازه گیری)،

ب. موارد ابهام مربوط به مبلغ یا زمان بندی خروج منافع اقتصادی، و

ج. امکان هرگونه جبران مخارج.

چنانچه ورود منافع اقتصادی محتمل باشد، واحد تجاری باید شرح مختصری از ماهیت داراییهای احتمالی در تاریخ ترازنامه و در صورت امکان، برآوردی از اثر مالی آنها که با استفاده از اصول مربوط به ذخایر (مطابق معیارهای ارائه شده در بخش اندازه گیری) را افشا نماید.

چنانچه افشای اطلاعات فوق در ارتباط با بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی عملی نباشد، این واقعیت باید بیان شود.

در موارد بسیار نادر، افشای تمام یا بخشی از اطلاعات در خصوص ذخیره، بدهی احتمالی یا دارایی احتمالی مربوط به دعاوی له یا علیه واحد تجاری ممکن است به موقعیت واحد تجاری لطمه ای جدی وارد کند. در چنین مواردی، لازم نیست واحد تجاری اطلاعات یاد شده را افشا کند، اما باید ماهیت کلی این دعاوی را همراه با دلیل عدم افشای اطلاعات بیان کند.

نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۵ (رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه)

هدف این استاندارد تعیین الزامات زیر است:

الف. مواردی که صورتهای مالی بابت رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه تعدیل می‌شود، و
ب. افشای اطلاعات درباره رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه تا تاریخ تأیید صورتهای مالی.
همچنین طبق این استاندارد اگر رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه بیانگر نامناسب بودن بکارگیری فرض تداوم فعالیت باشد، واحد تجاری نباید صورتهای مالی خود را بر مبنای تداوم فعالیت تهیه کند.
دامنه کاربرد این استاندارد برای گزارشگری مالی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه است.
اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه. رویدادهای مطلوب و نامطلوبی است که بین تاریخ ترازنامه و تاریخ تأیید صورتهای مالی رخ می‌دهد. این رویدادها را می‌توان به دو گروه طبقه‌بندی کرد:

الف. رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه. رویدادهایی که شواهدی در مورد شرایط موجود در تاریخ ترازنامه فراهم می‌کند، و

ب. رویدادهای غیرتعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه. رویدادهایی که بیانگر شرایط ایجاد شده بعد از تاریخ ترازنامه است.

تاریخ تأیید صورتهای مالی. تاریخی است که مدیریت، صورتهای مالی را به طور رسمی و برای آخرین بار به منظور انتشار، تأیید می‌کند. تاریخ تأیید صورتهای مالی تلفیقی، تاریخی است که صورتهای مالی یاد شده توسط مدیریت واحد تجاری اصلی به منظور انتشار تأیید می‌شود.

شناخت و اندازه‌گیری

رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه

واحد تجاری باید به منظور انعکاس رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه، مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی خود را تعدیل کند. موارد زیر نمونه‌هایی از رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه است که واحد تجاری را ملزم می‌کند تا مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی را تعدیل یا اقلامی را شناسایی کند که قبلاً شناسایی نشده است:

الف. حل و فصل یک دعوای حقوقی بعد از تاریخ ترازنامه که وجود تعهد فعلی واحد تجاری در تاریخ ترازنامه را تأیید می‌کند. واحد تجاری هر نوع ذخیره شناسایی شده قبلی مربوط را طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با

عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی تعدیل می‌کند. واحد تجاری نباید تنها به افزایش بدهی احتمالی ناشی از حل و فصل دعوای حقوقی فوق اکتفا کند، زیرا حل و فصل دعوای یاد شده شواهد اضافی مبنی بر لزوم تعدیل ذخیره را در تاریخ ترازنامه تأیید می‌کند.

ب. اطلاعات دریافتی بعد از تاریخ ترازنامه بیانگر آن باشد که ارزش یک دارایی در تاریخ ترازنامه کاهش یافته یا مبلغ زیان کاهش ارزش شناسایی شده قبلی برای آن دارایی نیازمند تعدیل است، برای مثال:

— ورشکستگی یک مشتری که بعد از تاریخ ترازنامه رخ می‌دهد، معمولاً مؤید وجود زیان در مورد یک حساب دریافتنی تجاری در تاریخ ترازنامه است و واحد تجاری لازم است مبلغ دفتری حسابهای دریافتنی تجاری را تعدیل کند، و

— فروش موجودی کالا بعد از تاریخ ترازنامه ممکن است شواهدی درباره خالص ارزش فروش آنها در تاریخ ترازنامه فراهم کند.

ج. مشخص شدن بهای تمام شده داراییهای خریداری شده یا عواید حاصل از فروش داراییها بعد از تاریخ ترازنامه، چنانچه معاملات قبل از تاریخ ترازنامه انجام شده باشد،

د. تعیین مبلغ پرداختهای مربوط به مشارکت در سود یا پاداش بعد از تاریخ ترازنامه، در صورتی که واحد تجاری در تاریخ ترازنامه تعهد فعلی قانونی یا عرفی برای چنین پرداختهایی، در نتیجه رویدادهای قبل از تاریخ مذکور، داشته باشد،

ه. تصویب سود سهام توسط مجمع عمومی شرکتهای فرعی و وابسته برای دوره یا دوره‌های قبل از تاریخ ترازنامه شرکت اصلی یا همزمان با آن،

و. دریافت وجه یا مشخص شدن مبلغ قابل وصول بابت ادعاهای خسارت از شرکتهای بیمه که در تاریخ ترازنامه در مرحله مذاکره بوده است، و

ز. کشف موارد تقلب یا اشتباهی که حاکی از نادرست بودن صورتهای مالی است.

رویدادهای غیرتعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه

واحد تجاری نباید به منظور انعکاس رویدادهای غیرتعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه، مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی خود را تعدیل کند. نمونه‌ای از رویداد غیرتعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه، کاهش ارزش بازار سرمایه‌گذاریها بین تاریخ ترازنامه و تاریخ تأیید صورتهای مالی است. کاهش ارزش بازار معمولاً به وضعیت سرمایه‌گذاریها در تاریخ ترازنامه مربوط نمی‌شود، بلکه منعکس‌کننده وضعیتهایی است که پس از تاریخ ترازنامه ایجاد شده است. بنابراین،

واحد تجاری مبالغ شناسایی شده از بابت سرمایه‌گذاریها را در صورتهای مالی خود تعدیل نمی‌کند. همچنین، واحد تجاری مبالغ افشا شده در مورد سرمایه‌گذاریها را در تاریخ ترازنامه به روز نمی‌کند، اگرچه ممکن است براساس الزامات مندرج در بندهای دیگر این استاندارد اطلاعات بیشتری افشا کند.

سود سهام

واحد تجاری نباید سود سهام مصوب بعد از تاریخ ترازنامه یا سود سهام پیشنهادی را به عنوان بدهی در تاریخ ترازنامه شناسایی کند. با توجه به اینکه طبق اصلحیه قانون تجارت تصویب سود سهام از اختیارات مجمع عمومی صاحبان سهام است لذا پیشنهاد تقسیم سود توسط هیأت مدیره به عنوان بدهی در تاریخ ترازنامه شناسایی نمی‌شود، زیرا با توجه به استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی در تاریخ ترازنامه تعهد فعلی وجود ندارد. پیشنهاد هیأت مدیره در مورد تقسیم سود، در یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی افشا می‌شود.

تداوم فعالیت

چنانچه بعد از تاریخ ترازنامه، انحلال واحد تجاری یا توقف فعالیتهای آن توسط ارکان صلاحیتدار اعلام شود، یا اینکه واحد تجاری عملاً ناگزیر به انجام این امر گردد، صورتهای مالی نباید بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شود. روند نامطلوب نتایج عملیات و وضعیت مالی بعد از تاریخ ترازنامه ممکن است مبین لزوم بررسی در خصوص مناسب بودن کاربرد فرض تداوم فعالیت باشد. چنانچه فرض تداوم فعالیت مصداق نداشته باشد، آثار آن چنان فراگیر است که این استاندارد به جای تعدیل مبالغ شناسایی شده، تغییری اساسی در مبنای حسابداری مورد عمل را الزامی می‌کند.

افشا

تاریخ تأیید صورتهای مالی

واحد تجاری باید تاریخ تأیید صورتهای مالی و اسامی تأییدکنندگان آن را افشا کند.

به روز کردن افشا درباره شرایط موجود در تاریخ ترازنامه

چنانچه واحد تجاری بعد از تاریخ ترازنامه اطلاعاتی درباره شرایط موجود در تاریخ ترازنامه کسب کند، باید موارد افشای مربوط به این شرایط را با توجه به اطلاعات جدید به روز کند.

رویداد غیر تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه

- واحد تجاری باید اطلاعات زیر را برای هر گروه با اهمیت از رویدادهای غیر تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه افشا کند:
- الف. ماهیت رویداد، و
- ب. برآوردی از اثر مالی آن، یا بیان اینکه انجام چنین برآوردی امکان پذیر نیست.
- چنانچه رویدادهای غیر تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه با اهمیت باشد، عدم افشای آنها می تواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می شود، تأثیر بگذارد. موارد زیر نمونه هایی از رویدادهای غیر تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه است که عموماً منجر به افشا می شود:
- الف. موارد عمده ترکیب تجاری بعد از تاریخ ترازنامه (استاندارد حسابداری شماره ۱۹ با عنوان ترکیبهای تجاری افشای موارد خاصی را الزامی می کند) یا واگذاری یک واحد فرعی،
- ب. اعلام برنامه ای برای توقف عملیات.
- ج. موارد عمده خرید دارایی ها، طبقه بندی دارایی ها طبق استاندارد ۳۱ با عنوان "دارایی های غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده" به عنوان نگهداری شده برای فروش، و سایر موارد واگذاری داراییها یا مصادره داراییها توسط دولت،
- د. وارد شدن خسارت به تأسیسات و تجهیزات اصلی تولید بر اثر آتش سوزی بعد از تاریخ ترازنامه،
- ه. اعلام یا شروع اجرای تجدید ساختار عمده (به استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی مراجعه شود)،
- و. تغییرات عمده در سرمایه و ترکیب سهامداران واحد تجاری بعد از تاریخ ترازنامه،
- ز. تغییرات عمده غیر متعارف در قیمت داراییها یا نرخ ارز بعد از تاریخ ترازنامه،
- ح. تغییرات در نرخهای مالیاتی یا قوانین مالیاتی وضع شده یا اعلام شده بعد از تاریخ ترازنامه، در صورتی که به دوره های مالی گذشته تسری نداشته باشد،
- ط. ایجاد تعهدات یا بدهیهای احتمالی عمده، برای مثال از طریق صدور ضمانت نامه، و
- ی. دعوای حقوقی عمده که صرفاً ناشی از رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه باشد.

نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۶ ایران (گزارش عملکرد مالی)

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

عملیات متوقف شده یک بخش از واحد تجاری است که واگذار یا برکنار شده یا به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، و: الف. بیانگر یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است، ب. قسمتی از یک برنامه هماهنگ برای واگذاری یا برکناری یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است، یا ج. یک واحد فرعی است که صرفاً با قصد فروش مجدد خریداری شده است.

عملیات در حال تداوم کلیه عملیات واحد تجاری به استثنای عملیات متوقف شده.

اقدام استثنایی اقدامی با اهمیت است که منشأ آن رویدادها یا معاملاتی می‌باشد که در چارچوب عملیات در حال تداوم شرکت واقع می‌گردد و به منظور ارائه تصویری مطلوب، افشای جداگانه آنها، منفرداً یا در صورت تشابه نوع، در مجموع، به لحاظ استثنایی بودن ماهیت یا وقوع ضرورت می‌یابد.

تعدیلات سنواتی تعدیلاتی با اهمیت است که به سنوات قبل مربوط می‌شود و از تغییر در رویه حسابداری یا اصلاح اشتباه ناشی می‌گردد. تعدیلات سنواتی، اصلاحات تکرار شونده معمول و تعدیل برآوردهای انجام شده در سنوات قبل را شامل نمی‌شود.

یک بخش از واحد تجاری جزیی از عملیات و جریان‌های نقدی واحد تجاری است که از لحاظ عملیاتی و اهداف گزارشگری مالی، به وضوح از سایر فعالیت‌های واحد تجاری متمایز باشد.

اجزای عملکرد مالی

کلیه درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده باید در صورت سود و زیان یا صورت سود و زیان جامع منعکس شود. درآمدها و هزینه‌ها تنها در مواردی در صورت سود و زیان دوره انعکاس نمی‌یابد که به موجب استانداردهای حسابداری مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود [اینگونه درآمد و هزینه‌ها نیز باید در صورت سود و زیان جامع انعکاس یابند].

صورت سود و زیان جامع

صورت سود و زیان جامع به عنوان یک صورت مالی اساسی، باید کل درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده طی دوره را که قابل انتساب به صاحبان سرمایه است، به تفکیک اجزای تشکیل دهنده آنها نشان دهد.

صورت سود و زیان جامع باید موارد زیر را به ترتیب نشان دهد:

الف. سود یا زیان خالص دوره طبق صورت سود و زیان.

ب. سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده به تفکیک.

ج. تعدیلات سنواتی (مشمول بر آثار انباشته تغییر در رویه‌های حسابداری و اصلاح اشتباه).

از آنجا که صورت سود و زیان جامع در برگیرنده کلیه درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده، اعم از تحقق یافته و تحقق نیافته است، سود یا زیان خالص دوره مالی به عنوان اولین قلم در صورت سود و زیان جامع انعکاس می‌یابد. این بدان معنی است که صورت سود و زیان دوره، یکی از اقلام صورت سود و زیان جامع را به تفصیل نشان می‌دهد و سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده، به طور جداگانه در صورت سود و زیان جامع انعکاس می‌یابد. سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده شامل موارد زیر است:

الف. درآمدها و هزینه‌های تحقق نیافته ناشی از تغییرات ارزش داراییها و بدهیهایی که اساساً به منظور قادر ساختن واحد تجاری به انجام عملیات به نحو مستمر نگهداری می‌شود و به موجب استانداردهای حسابداری مربوط مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود (از قبیل درآمدها و هزینه‌های ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود).

ب. درآمدها و هزینه‌هایی که طبق استانداردهای حسابداری به استناد قوانین آمره مستقیماً در حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود (از قبیل مابه‌التفاوتهای حاصل از تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی موضوع ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی).

موارد مندرج در ردیفهای الف و ب از اجزای صورت سود یا زیان جامع، سود یا زیان جامع سال را تشکیل می‌دهد. حال آنکه با اعمال تعدیلات سنواتی، سود یا زیان جامع شناسایی شده در فاصله تاریخ صورتهای مالی قبل و پایان دوره مالی جاری به دست می‌آید.

نظر به اینکه صورت سود و زیان جامع دربرگیرنده کلیه درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده طی دوره از جمله درآمدها و هزینه‌های تحقق نیافته است، تحقق بعدی اقلام اخیرالذکر منجر به گزارش مجدد آنها در صورت سود و زیان نمی‌شود. در نتیجه، هرگاه تغییری در ارزش یک دارایی ایجاد شود یا آن دارایی به فروش رسد، سود یا زیان گزارش شده معادل تفاوت ارزش جدید یا عواید فروش دارایی و آخرین مبلغ دفتری آن است. برای مثال درآمد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی یک دارایی ثابت مشهود در صورت سود و زیان جامع دوره تجدید ارزیابی انعکاس می‌یابد. تحقق تمام یا بخشی از درآمد مزبور به هنگام فروش دارایی در دوره‌های بعدی، درآمد آن دوره محسوب نمی‌شود بلکه مبین درآمدی است که قبلاً تا زمان تجدید ارزیابی شناسایی شده است.

هرگاه اجزای صورت سود و زیان جامع محدود به سود یا زیان خالص دوره و تعدیلات سنواتی باشد، ارائه صورت سود و زیان جامع ضرورتی ندارد. در چنین حالتی باید در یادداشتی ذیل صورت سود و زیان دوره، عدم لزوم ارائه صورت سود و زیان جامع افشاء شود.

صورت سود و زیان

برای اینکه اطلاعات ارائه شده در صورت سود و زیان جهت تصمیم‌گیریهای اقتصادی مفید واقع شود، باید اجزای صورت سود و زیان طبق استاندارد حسابداری "نحوه ارائه صورتهای مالی" نشان داده شود. ارائه جداگانه **اقلام استثنایی و نتایج مربوط به عملیات متوقف شده** نیز از جمله مواردی است که بر مفید بودن اطلاعات ارائه شده می‌افزاید.

اقلام استثنایی

اقلام استثنایی باید در محاسبه سود یا زیان عملیات در حال تداوم منظور شود. مبلغ هر قلم استثنایی (منفرداً یا در صورت تشابه نوع، در مجموع) باید به طور جداگانه و ترجیحاً در متن صورت سود و زیان تحت سرفصل درآمد یا هزینه مربوط منعکس گردد. اعم از اینکه انعکاس این اقلام در متن صورت سود و زیان یا در یادداشتهای توضیحی صورت گیرد، این اقلام باید به عنوان اقلام استثنایی قابل تشخیص باشد و این‌گونه تصریح گردد. شرح مناسبی در مورد هر یک از اقلام استثنایی جهت درک ماهیت این اقلام ضروری است. نمونه اقلامی که ممکن است در صورت با اهمیت بودن، استثنایی تلقی شود عبارت است از:

- الف. زیانهای ناشی از بلایای طبیعی،
- ب. هزینه‌های اخراج دسته جمعی کارکنان شاغل در بخشهای فعال واحد تجاری،
- ج. هزینه تجدید سازمان،
- د. به هزینه بردن داراییهای نامشهود خارج از فرآیند استهلاك،
- ه. زیان انتقال صنایع مزاحم به خارج از محدوده شهرها، طبق مقررات جاری،
- و. کمکهای بلاعوض غیر سرمایه‌ای دریافتی و کمکهای بلاعوض پرداختی،
- ز. سود یا زیان فروش داراییهای ثابت مشهود و سرمایه‌گذاریهای بلندمدت،
- ح. سود یا زیان فروش یا توقف عملیات یک بخش از واحد تجاری،
- ط. هزینه‌های غیرمعمول مربوط به مطالبات مشکوک‌الوصول و کاهش ارزش موجودی مواد و کالا،
- ی. ذخیره‌های غیرمعمول برای زیانهای ناشی از پیمانهای بلندمدت،
- ک. وجوه مازاد ناشی از حل و فصل ادعای خسارت از شرکتهای بیمه،
- ل. هزینه‌های جذب نشده ناشی از عدم دستیابی به ظرفیت معمول (عملی) مورد انتظار و ضایعات غیرعادی، و
- م. سود یا زیان ناشی از حل و فصل دعاوی برله یا علیه شرکت.

تغییر در برآوردهای حسابداری

آثار تغییر در برآوردهای حسابداری باید در تعیین سود یا زیان خالص دوره‌ای منظور شود که در آن، تغییر صورت گرفته است. بدیهی است چنانچه تغییر مزبور بر دوره‌های بعدی نیز اثر گذارد، آثار چنین تغییری باید در تعیین سود یا

زیان خالص دوره‌های بعدی منظور شود. در مواردی که تشخیص بین تغییر در رویه حسابداری و تغییر در برآورد حسابداری مشکل می‌باشد، تغییر موردنظر باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری تلقی و به گونه مناسبی افشا شود.

تغییر در برآورد حسابداری ممکن است تنها بر دوره جاری تأثیر داشته و یا اینکه دوره جاری و دوره‌های آتی را توأم تحت تأثیر قرار دهد. برای مثال تغییر در برآورد مبلغ هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول فوراً شناسایی می‌شود و تنها بر دوره جاری تأثیر می‌گذارد، لیکن تغییر در عمر مفید برآوردی یک دارایی بر هزینه استهلاك دوره جاری و هر یک از دوره‌های آتی باقیمانده از عمر مفید دارایی تأثیر دارد. اثر تغییر مرتبط با دوره جاری در هر دو حالت به عنوان درآمد یا هزینه دوره جاری و اثر تغییر در دوره‌های آتی، در صورت وجود، در همان دوره‌ها شناسایی می‌شود. از این رو در مورد تغییر در برآورد، نباید با تجدیدنظر در ارقام سالهای قبل به آن تأثیر قهقریایی داد.

اثر تغییر در برآوردهای حسابداری باید تحت همان سرفصلهایی که قبلاً در صورت سود و زیان انعکاس می‌یافت طبقه‌بندی شود. برای مثال اثر تغییر در برآورد حسابداری که قبلاً در محاسبه سود یا زیان عملیات در حال تداوم منظور شده است، تحت عنوان همان قلم درآمد و هزینه منعکس می‌گردد.

ماهیت و مبلغ تغییر در برآورد حسابداری که دارای اثر با اهمیتی در دوره جاری است یا انتظار می‌رود اثر با اهمیتی در دوره‌های بعد داشته باشد، باید افشا گردد. در صورتی که تعیین مبلغ تغییر عملی نباشد، موضوع باید در یادداشت‌های توضیحی افشا شود.

تعدیلات سنواتی

تعدیلات سنواتی یعنی اقلام مربوط به سنوات قبل که در تعدیل مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره منظور می‌گردد، به اقلامی محدود می‌شود که از "تغییر در رویه حسابداری" و "اصلاح اشتباه" ناشی گردد.

اثر تعدیلات سنواتی باید از طریق اصلاح مانده سود (زیان) ابتدای دوره در صورتهای مالی منعکس گردد. اقلام مقایسه‌ای صورتهای مالی نیز باید ارائه مجدد شود، مگر آنکه این امر عملی نباشد. در چنین شرایطی موضوع باید در یادداشت‌های توضیحی افشا شود. همچنین میزان و ماهیت اقلام تشکیل دهنده تعدیلات سنواتی و دلایل توجیهی تغییر در رویه حسابداری و همچنین این امر که اقلام مقایسه‌ای صورتهای مالی ارائه مجدد شده است (یا عملی نبودن ارائه مجدد) باید در یادداشت‌های توضیحی افشا گردد.

تغییر در رویه حسابداری

چنانچه در رویه حسابداری تغییری صورت گیرد، ارقام مربوط به سال جاری، بر مبنای رویه جدید منعکس و ارقام مقایسه‌ای سنوات قبل نیز بر مبنای رویه جدید ارائه مجدد می‌شود (اگر ارائه مجدد عملی نباشد، موضوع باید افشا شود). در این حالت، تعدیلات انباشته مربوط به سنوات قبل، به جهت اینکه هیچ‌گونه ارتباطی با نتایج عملکرد سال جاری نداشته است، نباید در تعیین سود یا زیان سال جاری دخالت داده شود. تعدیلات مزبور باید از طریق ارائه

مجدد ارقام سالهای قبل به حساب گرفته شود، در نتیجه، مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره نیز بدین ترتیب تعدیل خواهد شد. تعدیلات انباشته ناشی از تغییر در رویه‌های حسابداری، همچنین به عنوان آخرین قلم در صورت سود و زیان جامع منعکس می‌شود تا اثر این تعدیلات برای استفاده کنندگان مشخص گردد.

اصلاح اشتباه

ممکن است در دوره جاری اشتباهاتی مربوط به صورتهای مالی یک یا چند دوره مالی گذشته کشف گردد. این اشتباهات می‌تواند از جمله، ناشی از موارد زیر باشد:

الف. اشتباهات ریاضی،

ب. اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری،

ج. تعبیر نادرست یا نادیده گرفتن واقعیتهای موجود در زمان تهیه صورتهای مالی،

د. تغییر از یک رویه غیراستاندارد حسابداری به یک رویه استاندارد حسابداری، و

ه. موارد تقلب.

اصلاح این اشتباهات در صورتی که با اهمیت نباشد، در سود یا زیان خالص دوره جاری منظور می‌گردد. در مواردی ممکن است صورتهای مالی منتشر شده یک یا چند دوره قبل شامل اشتباهات با اهمیت باشد که تصویر مطلوب را مخدوش و در نتیجه قابلیت اتکای صورتهای مالی مزبور را کاهش دهد. اصلاح چنین اشتباهاتی نباید از طریق منظور کردن آن در سود و زیان سال جاری انجام گیرد، بلکه باید با ارائه مجدد ارقام صورتهای مالی سال (های) قبل به چنین منظوری دست یافت. در نتیجه، مانده افتتاحیه سود (زیان) انباشته نیز بدین ترتیب تعدیل خواهد شد. تعدیلات سنواتی ناشی از اصلاح اشتباهات همچنین به عنوان آخرین قلم در صورت سود و زیان جامع منعکس می‌شود.

برآوردهای حسابداری ماهیتاً عبارت از تخمینهایی است که با کسب اطلاعات اضافی در دوره‌های بعد ممکن است تغییر یابد. بنابراین اصلاح اشتباه را باید از این‌گونه تغییرات تمیز داد. به‌گونه مشابه، سود یا زیانی را که پس از مشخص شدن پیامد یک پیشامد احتمالی مورد شناخت قرار می‌گیرد و برآورد دقیق آن قبلاً میسر نبوده است نمی‌توان به عنوان اشتباه با اهمیت قلمداد کرد.

تغییرات حقوق صاحبان سرمایه

صورتهای مالی باید تغییرات حقوق صاحبان سرمایه را منعکس کند. بخشی از این تغییرات در گردش حساب سود و زیان انباشته مستقیماً در ذیل صورت سود و زیان دوره انعکاس می‌یابد. سایر تغییرات از جمله گردش حساب اندوخته قانونی، حساب اندوخته اختیاری و حسابهای مربوط به اقلامی که طبق استانداردهای حسابداری مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌گردد و همچنین تغییرات ناشی از افزایش سرمایه [نظیر انتشار سهام] یا کاهش سرمایه [نظیر بازخرید سهام] باید در یادداشت‌های توضیحی مربوط افشا شود.

پیوست استاندارد حسابداری شماره ۶

این پیوست به منظور آشنایی با نحوه اجرای الزامات مندرج در استاندارد حسابداری برای انعکاس اجزای عملکرد مالی تهیه شده است و بخشی از استاندارد حسابداری تلقی نمی شود.

شرکت نمونه

صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۲۹/اسفندماه ۱۳۸۲

(تجدید ارائه شده)

سال ۱۳۸۱	سال ۱۳۸۲		
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
۶۲	۱۴۰		فروش خالص
(۴۰)	(۶۰)		بهای تمام شده فروش
۲۲	۸۰		سود ناخالص
(۵)		(۱۵)	هزینه های فروش، اداری و عمومی
(۶)		۱۸	خالص سایر درآمدها و هزینه های عملیاتی
(۱۱)	۳		
۱۱	۸۳		سود عملیاتی
(۲)	(۱۰)		هزینه های مالی
(۱)	(۳۰)		خالص سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی
۸	۴۳		سود عملیات در حال تداوم قبل از مالیات
(۲)	(۱۰)		مالیات بر درآمد
۶	۳۳		سود خالص عملیات در حال تداوم
۳		۶	سود عملیات متوقف شده قبل از مالیات ^۱
(۲)		(۲)	اثر مالیاتی
۱	۴		
۷	۳۷		سود خالص

۱. جزئیات مورد نیاز در یادداشت های توضیحی ارائه می شود.

گردش حساب سود (زیان) انباشته

۷	۳۷	سود خالص سال مالی
۸۶	۸۷	سود انباشته ابتدای سال
(۱۱)	(۱۰)	تعدیلات سنواتی
۷۵	۷۷	
-	۱۴	انتقال درآمد تحقق یافته از حساب مازاد تجدید ارزیابی
۸۲	۱۲۸	سود قابل تقسیم
		کسر می شود:
(۱)	(۸)	سود سهام پرداختی
(۱)	(۲)	انتقال به اندوخته قانونی
(۳)	(۴)	انتقال به اندوخته طرح و توسعه
(۵)	(۱۴)	
۷۷	۱۱۴	سود انباشته در پایان سال

شرکت نمونه

صورت سود و زیان جامع

برای سال مالی منتهی به ۲۹/ اسفندماه ۱۳۸۲

(تجدید ارائه شده)

سال ۱۳۸۱	سال ۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
۷	۳۷	سود خالص سال
۶	۴	مازاد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت
۷	(۳)	سود (زیان) تحقق نیافته سرمایه گذاری بلندمدت
۲۰	۳۸	سود جامع سال مالی
(۱۱)	(۱۰)	کسر می شود: تعدیلات سنواتی
۹	۲۸	سود جامع شناسایی شده از تاریخ گزارشگری قبلی

نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۱۲ (افشای اطلاعات اشخاص وابسته)

هدف

هدف این استاندارد، تعیین الزامات افشا در صورتهای مالی واحد تجاری برای جلب نظر استفاده کنندگان به این امر است که وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری ممکن است تحت تأثیر وجود اشخاص وابسته، و معاملات و مانده حسابهای فیمابین قرار گرفته باشد.

دامنه کاربرد

این استاندارد باید در موارد زیر بکار گرفته شود:

الف. تشخیص روابط و معاملات با اشخاص وابسته،

ب. تشخیص مانده حسابهای فیمابین واحد تجاری و اشخاص وابسته آن،

ج. تشخیص شرایطی که افشای موارد مدرج در بندهای "الف" و "ب" الزامی می شود، و

د. تعیین افشای لازم درباره موارد مندرج در بندهای "الف" و "ب".

واحدهای تجاری تحت کنترل دولت، در خصوص معاملات با سایر واحدهای تجاری که مستقیماً و نه از طریق واحدهای تجاری گزارشگر تحت کنترل دولت می باشند، در دامنه کاربرد این استاندارد قرار نمی گیرد، مگر اینکه اوراق سهام یا اوراق مشارکت واحد تجاری گزارشگر به عموم عرضه شده یا در جریان عرضه عمومی باشد.

طبق استاندارد، معاملات با اشخاص وابسته و مانده حسابهای فیمابین باید در صورتهای مالی کلیه واحدهای تجاری از جمله صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری اصلی، شریک خاص یا سرمایه گذار که طبق استانداردهای حسابداری مربوطه ارائه می شود افشا گردد.

در صورتهای مالی یک واحد تجاری، معاملات با اشخاص وابسته و مانده حسابهای فیمابین با سایر واحدهای تجاری گروه افشا می شود. در صورتهای مالی تلفیقی، معاملات با اشخاص وابسته درون گروهی و مانده حسابهای درون گروهی حذف می گردد.

تعاریف

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

شخص وابسته. یک شخص در صورتی وابسته به واحد تجاری است که:

الف. به طور مستقیم، یا غیرمستقیم از طریق یا چند واسطه:

۱. واحد تجاری را کنترل کند، یا توسط واحد تجاری کنترل شود، یا با آن تحت کنترل واحد قرار داشته باشد (شامل واحدهای تجاری اصلی، واحدهای تجاری فرعی و واحدهای تجاری فرعی هم گروه).
 ۲. در واحد تجاری نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد، یا
 ۳. بر واحد تجاری کنترل مشترک داشته باشد.
 - ب. واحد تجاری وابسته آن واحد باشد (طبق تعریف استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته")،
 - ج. مشارکت خاص آن واحد باشد (طبق تعریف استاندارد حسابداری شماره ۲۳ با عنوان "حسابداری مشارکتهای خاص").
 - د. از مدیران اصلی واحد تجاری یا واحد تجاری اصلی آن باشد،
 - ه. خویشاوند نزدیک اشخاص اشاره شده در بندهای "الف" یا "د" باشد،
 - و. توسط اشخاص اشاره شده در بندهای "د" یا "ه" کنترل می‌شود، تحت کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه آنان است و یا اینکه سهم قابل ملاحظه‌ای از حق رأی آن به طور مستقیم یا غیرمستقیم در اختیار ایشان باشد، و
 - ز. طرح بازنشتگی خاص کارکنان واحد تجاری یا طرح بازنشتگی خاص کارکنان اشخاص وابسته به آن و همچنین واحدهای تجاری تحت کنترل این گونه طرحها باشد.
- معامله با شخص وابسته.** انتقال منابع، خدمات یا تعهدات بین اشخاص وابسته صرف‌نظر از مطالبه یا عدم مطالبه بهای آن است.
- خویشاوندان نزدیک.** خویشاوند نسبی و سببی فرد که انتظار می‌رود در معامله با واحد تجاری، وی را تحت نفوذ قرار دهد یا تحت نفوذ وی واقع شود که معمولاً شامل خویشاوندان نسبی و سببی طبقه اول تا سوم است.
- کنترل.** توانایی راهبری سیاستهای مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به منظور کسب منافع اقتصادی از فعالیتهای آن.
- مدیران اصلی.** اشخاصی که به طور موظف یا غیرموظف اختیار و مسئولیت برنامه‌ریزی، هدایت و کنترل فعالیتهای واحد تجاری را به طور مستقیم یا غیرمستقیم بر عهده دارند، از جمله شامل اعضای هیأت مدیره، مدیر عامل و مدیران ارشد اجرایی.
- کنترل مشترک.** مشارکت در کنترل یک فعالیت اقتصادی به موجب یک توافق قراردادی.
- نفوذ قابل ملاحظه.** توانایی مشارکت در تصمیم‌گیریهای مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی واحد تجاری، ولی نه در حد کنترل سیاستهای مزبور.

هدف از افشای اطلاعات اشخاص وابسته

رابطه با اشخاص وابسته از ویژگیهای معمول فعالیتهای تجاری است. برای مثال، برخی واحدهای تجاری بخشی از فعالیتهای خود را از طریق واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته انجام می‌دهند. در این شرایط، واحد تجاری با داشتن کنترل، کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه می‌تواند بر سیاستهای مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر تأثیر بگذارد.

رابطه با شخص وابسته می‌تواند بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری تأثیر داشته باشد. اشخاص وابسته ممکن است معاملاتی انجام دهند که اشخاص غیروابسته انجام نمی‌دهند. برای مثال، یک واحد تجاری فرعی ممکن است کالاهای خود را به قیمت یا شرایطی متفاوت با سایر مشتریان به واحد تجاری اصلی بفروشد. همچنین مبالغ معاملات بین اشخاص وابسته ممکن است با مبالغ مشابه بین اشخاص غیروابسته یکسان نباشد. به دلایل مذکور، آگاهی از معاملات، مانده حسابهای فیما بین و رابطه با اشخاص وابسته ممکن است بر ارزیابی استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از عملیات واحد تجاری شامل ارزیابی ریسک و فرصتهای پیش روی واحد تجاری، تأثیر بگذارد. در ارزیابی هرگونه رابطه احتمالی با اشخاص وابسته، به محتوای رابطه و نه صرفاً شکل قانونی آن توجه می‌شود. طبق مفاد این استاندارد، اشخاص زیر لزوماً اشخاص وابسته نیستند:

الف. دو واحد تجاری صرفاً بواسطه داشتن عضو هیأت مدیره یا مدیر اصلی مشترک، علیرغم وجود بندهای "د" و "و" در تعریف شخص وابسته،

ب. دو شریک خاص صرفاً بواسطه داشتن کنترل مشترک بر یک مشارکت خاص،

ج. تأمین‌کنندگان منابع مالی، اتحادیه‌های تجاری، شوراهای کارگری، مؤسسات خدمات عمومی و ادارات دولتی، صرفاً به واسطه معاملات عادی با واحد تجاری (حتی اگر بتواند آزادی عمل واحد تجاری را محدود یا در فرآیند تصمیم‌گیری آن مشارکت کنند)، و

د. مشتریان، فروشندگان، صاحبان حق امتیاز، توزیع‌کنندگان یا نمایندگی‌هایی که واحد تجاری حجم قابل ملاحظه‌ای از معاملات تجاری خود را با آنها انجام می‌دهد، هرگاه رابطه صرفاً به واسطه وابستگی اقتصادی حاصل شده باشد.

افشا

ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت در مورد شرکتهای سهامی مقرر می‌دارد که هیأت مدیره شرکت، گزارشی در خصوص معاملات با برخی اشخاص وابسته به اولین مجمع عمومی عادی صاحبان سهام ارائه کند. اگرچه افشای اطلاعات در مورد معاملات با اشخاص وابسته طبق این استاندارد در برگزیده اقلام با اهمیت معاملات مشمول ماده ۱۲۹ است، لیکن گزارش کامل معاملات یاد شده، طبق قانون ضرورت دارد. اطلاعات لازم طبق ماده ۱۲۹ در یادداشت توضیحی مستقلی از یادداشت مربوط به معاملات با اشخاص وابسته یا به صورت پیوست صورتهای مالی افشا می‌شود.

روابط بین واحدهای تجاری اصلی و فرعی باید صرف نظر از انجام یا عدم انجام معامله بین آنها افشا شود. واحد تجاری باید نام واحد تجاری اصلی و در صورت متفاوت بودن، کنترل کننده نهایی را افشا کند. چنانچه هیچ یک از واحدهای تجاری اصلی و کنترل کننده نهایی، صورتهای مالی برای استفاده عمومی تهیه نکنند، نام "واحد تجاری اصلی بعدی"^۱ که این کار را انجام می دهد باید افشا شود.

در صورت انجام معاملات بین اشخاص وابسته، به منظور درک اثر بالقوه رابطه با شخص وابسته بر صورتهای مالی، واحد تجاری باید ماهیت این رابطه را همراه با اطلاعاتی درباره معاملات و مانده حسابهای فیما بین افشا کند. حداقل افشا باید شامل موارد زیر باشد: (الف) مبلغ معاملات، (ب) مانده حسابهای فیما بین، نحوه تسویه و نرخ سود تضمین شده، (ج) جزئیات هرگونه تضمین ارائه شده یا دریافت شده، (د) ذخیره مطالبات مشکوک الوصول مربوط به مانده حسابهای فیما بین، و (ه) هزینه مطالبه سوخت شده و مشکوک الوصول طی دوره ناشی از معاملات با اشخاص وابسته. الزامات افشای بند بالا باید برای هر یک از طبقات زیر انجام شود: (الف) واحد تجاری اصلی، (ب) واحدهای تجاری دارای کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر واحد تجاری، (ج) واحدهای تجاری فرعی، (د) واحدهای تجاری وابسته، (ه) مشارکتهای خاصی که واحد تجاری در آن شریک خاص است، (و) مدیران اصلی واحد تجاری یا واحد تجاری اصلی آن، و (د) سایر اشخاص وابسته.

موارد زیر نمونه هایی از معاملاتی است که اگر با اشخاص وابسته انجام شود افشا می گردد: (الف) خرید یا فروش کالا، (ب) خرید یا فروش داراییهای غیر جاری، (ج) ارائه یا دریافت خدمات، (د) اجاره ها، (ه) انتقال پروژه های تحقیق و توسعه، (و) انتقالات ناشی از قرارداد حق امتیاز، (ز) تأمین منابع مالی اعم از کوتاه مدت و بلندمدت، (ح) تأمین تضمین ها، و وثایق، و (ط) تسویه بدهیها از طرف واحد تجاری یا توسط واحد تجاری از طرف شخص دیگر. معاملات با اشخاص وابسته اساساً در دوره ای افشا می شود که صورتهای مالی واحد تجاری تحت تأثیر آنها قرار گرفته است. با این حال، در راستای ارائه اطلاعات مفید، افشای اطلاعات در مورد انعقاد قراردادهایی که عمدتاً صورتهای مالی دوره های آتی را تحت تأثیر قرار خواهد داد، در دوره انعقاد این گونه قراردادها، ضرورت می یابد.

افشای اینکه شرایط معاملات با اشخاص وابسته با شرایط حاکم بر سایر معاملات انجام شده در روال عادی داد و ستدهای واحد تجاری (معاملات حقیقی) یکسان است باید تنها زمانی صورت گیرد که این امر قابل اثبات باشد. در صورت وجود تفاوت با اهمیت بین شرایط معاملات با اشخاص وابسته و شرایط حاکم بر معاملات حقیقی، موارد افتراق باید افشا شود.

اقدام با ماهیت مشابه باید به صورت مجموع افشا شود، مگر اینکه درک اثرات معاملات با اشخاص وابسته بر صورتهای مالی واحد تجاری مستلزم افشای آنها به صورت جداگانه باشد.

۱. نخستین واحد تجاری در گروه، بعد از واحد تجاری اصلی است که صورتهای مالی تلفیقی برای استفاده عمومی تهیه می کند.

نکات برجسته استاندارد ۱۴ ایران (نحوه ارائه داراییهای جاری و بدهیهای جاری)

مقدمه

از جمله اطلاعات مفیدی که می‌تواند در تحلیل وضعیت مالی واحد تجاری برای استفاده کنندگان صورتهای مالی مفید واقع شود، ارائه جداگانه داراییهای جاری و بدهیهای جاری در ترازنامه است. معمولاً به مازاد داراییهای جاری بر بدهیهای جاری، **خالص داراییهای جاری** یا **سرمایه در گردش** و به مازاد بدهیهای جاری بر داراییهای جاری **خالص بدهیهای جاری** اطلاق می‌شود.

معمولاً اقلامی جزء داراییهای جاری منظور می‌شود که انتظار رود ظرف یک سال یا طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری، هر کدام طولانی‌تر است، به وجه نقد یا دارایی دیگری که نقدشدن آن قریب به یقین است تبدیل شود و اقلامی در عداد بدهیهای جاری محسوب می‌شود که انتظار رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی‌تر است، تسویه گردد. این نحوه عمل یک قاعده کلی است که بیشتر جنبه قراردادی دارد لذا ممکن است در برخی موارد صادق نباشد. چرخه عملیاتی یک واحد تجاری، معمولاً متوسط فاصله زمانی بین **تحصیل موادی که وارد فرآیند عملیات می‌شود و تبدیل نهایی آنها به وجه نقد** است.

محدودیت‌های تفکیک اقلام جاری و غیرجاری

کلیه واحدهای تجاری، به استثنای واحدهای تجاری که در ارتباط با نحوه طبقه‌بندی و ارائه داراییها و بدهیها مشمول استانداردهای حسابداری خاص یا مفاد قوانین آمره مشخص است و نیز آن دسته از واحدهای تجاری که چرخه عملیاتی آنها نامشخص یا خیلی طولانی است، باید داراییهای جاری و بدهیهای جاری را به عنوان طبقاتی جداگانه در ترازنامه منعکس کنند. واحدهای پیشگفته که معاف از این طبقه‌بندی هستند، باید از ارائه جمعهای فرعی برای داراییها و بدهیها که در ذهن استفاده کنندگان صورتهای مالی طبقه‌بندی موصوف را تداعی کند، پرهیز کنند.

داراییهای جاری

یک دارایی زمانی باید به عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی شود که :

الف. انتظار رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یکسال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی‌تر است، مصرف یا فروخته شود، یا به وجه نقد یا به دارایی دیگری که نقد شدن آن قریب به یقین است، تبدیل شود، یا

ب. وجه نقد یا معادل وجه نقدی باشد که استفاده از آن محدود نشده است.

سایر داراییها باید به عنوان داراییهای غیرجاری طبقه‌بندی شود.

بدهیهای جاری

یک بدهی زمانی باید به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی شود که انتظار رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یکسال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی‌تر است، تسویه شود. سایر بدهیها باید به عنوان بدهیهای غیرجاری طبقه‌بندی شود.

آن دسته از بدهیها و نیز حصه‌ای از بدهیهای بلندمدت از قبیل تسهیلات مالی بانکی و غیربانکی، بدهیهای تجاری، بدهی مالیاتی و پیش‌دریافت از مشتریان که انتظار رود ظرف یکسال از تاریخ ترازنامه تسویه گردد، به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی می‌شود. با این حال، حصه‌ای از یک بدهی بلندمدت که انتظار رود ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه تسویه شود، مشروط بر اینکه داراییهای موجود در تاریخ ترازنامه که بازپرداخت آن بدهی از محل آنها صورت می‌گیرد، به عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی نشده باشد، گاهی اوقات تحت عنوان بدهی بلندمدت طبقه‌بندی می‌شود. در مورد اخیر افزایش مبلغ و شرایط مربوط ممکن است ضرورت یابد.

تجدید طبقه‌بندی داراییها و بدهیها

هرگاه پس از تاریخ ترازنامه ولی قبل از تصویب صورتهای مالی توسط مدیریت واحد تجاری، رویدادهایی در جهت تبدیل داراییها و بدهیهای جاری به داراییها و بدهیهای غیرجاری و به عکس رخ دهد، نحوه برخورد حسابداری با آن طبق استاندارد حسابداری شماره ۵ با عنوان حسابداری رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه خواهد بود.

نحوه ارائه در صورتهای مالی

جمع کل داراییهای جاری و جمع کل بدهیهای جاری باید در ترازنامه نشان داده شود. مبلغ یک دارایی جاری یا بدهی جاری نباید از بدهی جاری یا دارایی جاری دیگر کسر شود، مگر آنکه شرایط تهاتر داراییها و بدهیها مندرج در استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان نحوه ارائه صورتهای مالی برقرار باشد.

نکات برجسته استاندارد ۳۱ (داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده)

هدف

هدف این استاندارد، تجویز نحوه حسابداری داراییهای نگهداری شده برای فروش و نحوه ارائه و افشای عملیات متوقف شده است. به طور خاص، این استاندارد موارد زیر را الزامی نموده است: الف. داراییهایی که معیارهای طبقه‌بندی به عنوان "نگهداری شده برای فروش" را احراز می‌کنند، به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری و احتساب استهلاک چنین داراییهایی متوقف می‌شود، و ب. داراییهایی که معیارهای طبقه‌بندی به عنوان "نگهداری شده برای فروش" را احراز می‌کنند در ترازنامه، و نتایج عملیات متوقف شده در صورت سود و زیان، به طور جداگانه ارائه می‌شوند.

دامنه کاربرد

الزامات "طبقه‌بندی" و "ارائه" در این استاندارد، برای تمام داراییهای غیرجاری و تمام مجموعه‌های واحد بکار می‌رود، اما الزامات "اندازه‌گیری" در این استاندارد برای تمام داراییهای غیرجاری و مجموعه‌های واحد، به استثنای الف. سرمایه‌گذاری‌های بلندمدتی که به روش تجدید ارزیابی اندازه‌گیری می‌شود و ب. دارایی‌های جاری و بدهی‌هایی که جزئی از یک مجموعه واحد نگهداری شده برای فروش است؛ کاربرد دارد.

داراییهایی که طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۴ با عنوان نحوه ارائه داراییهای جاری و بدهیهای جاری به عنوان غیرجاری طبقه‌بندی می‌شوند، نباید مجدداً به عنوان داراییهای جاری طبقه‌بندی شوند مگر اینکه معیارهای طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش طبق این استاندارد را احراز نمایند. داراییهایی از یک طبقه که واحد تجاری در روال عادی به عنوان غیرجاری تلقی می‌کند و صرفاً به قصد فروش مجدد تحصیل شده‌اند نباید به عنوان جاری طبقه‌بندی شوند مگر اینکه معیارهای طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش طبق این استاندارد را احراز نمایند.

تعاریف

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

- یک بخش از واحد تجاری: جزئی از عملیات و جریانهای نقدی واحد تجاری است که از لحاظ عملیاتی و اهداف گزارشگری مالی، به وضوح از سایر فعالیتهای واحد تجاری متمایز باشد.
- واحد مولد وجه نقد: کوچکترین مجموعه داراییهای قابل شناسایی ایجادکننده جریان ورودی وجه نقدی که به میزان عمده‌ای مستقل از جریانهای ورودی وجه نقد سایر داراییها یا مجموعه‌ای از داراییها می‌باشد.

- **مخارج فروش:** مخارج تبعی که به طور مستقیم در رابطه با فروش دارایی (یا مجموعه واحد)، به استثنای مخارج تامین مالی، واقع می‌شود.
 - **مجموعه واحد:** گروهی از داراییها و بدهیهای وابسته به آن که به عنوان یک مجموعه واحد واکذار یا برکنار خواهد شد.
 - **عملیات متوقف شده:** یک بخش از واحد تجاری است که واکذار یا برکنار شده یا به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، و: الف. بیانگر یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است، ب. قسمتی از یک برنامه هماهنگ برای واکذار یا برکناری یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است، و یا ج. یک واحد فرعی است که صرفاً با قصد فروش مجدد خریداری شده است.
 - **تعهد قطعی خرید:** توافقی با یک شخص غیروابسته، الزام‌آور برای هر دو طرف و معمولاً دارای ضمانت اجرای قانونی که: الف. تمام شرایط با اهمیت، شامل قیمت و زمانبندی معامله را مشخص می‌کند، و ب. شامل عامل بازدارنده‌ای است که می‌تواند اجرای آن را بسیار محتمل کند.
- طبقه‌بندی داراییهای غیرجاری (یا مجموعه‌های واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش**
- واحد تجاری باید دارایی غیرجاری (یا مجموعه‌ای واحد) را که مبلغ دفتری آن، عمدتاً از طریق فروش و نه استفاده مستمر بازیافت می‌گردد، به عنوان "نگهداری شده برای فروش" طبقه‌بندی کند. لازم به ذکر است که معاملات فروش شامل معاوضه دارایی‌های غیرجاری با یکدیگر نیز می‌شود به شرطی که این معاوضه، دارای محتوای تجاری باشد. طبقه‌بندی دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش باید تنها پس از احراز معیارهای زیر صورت گیرد: الف. دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) برای فروش فوری در وضعیت فعلی آن، فقط برحسب شرایطی که برای فروش چنین داراییهایی (یا مجموعه‌های واحد) مرسوم و معمول است، در دسترس باشد، و ب. فروش آن بسیار محتمل باشد. برای آنکه فروش بسیار محتمل باشد، باید تمام شرایط زیر احراز شود:
- (۱) سطح مناسبی از مدیریت واحد تجاری متعهد به اجرای طرح فروش دارایی (یا مجموعه واحد) باشد، (۲) برنامه فعالی برای یافتن خریدار و تکمیل طرح فروش، شروع شده باشد، (۳) برای فروش دارایی (یا مجموعه واحد) به قیمتی منطقی نسبت به ارزش روز آن، بازاریابی موثری انجام شده باشد، (۴) انتظار رود که شرایط تکمیل فروش طی یکسال از تاریخ طبقه‌بندی احراز گردد، به استثنای موردی که تأخیر از شرایط و رویدادهایی ناشی شود که از کنترل واحد تجاری خارج است و شواهد کافی وجود داشته باشد که واحد تجاری به تعهدات خود نسبت به طرح فروش پایبند است. این مورد در صورتی روی خواهد داد که شرایط مندرج در پیوست ۱ احراز شود. (۵) اقدامات لازم برای تکمیل طرح فروش نشان دهد که انجام تغییرات با اهمیت یا توقف آن بعید است.

چنانچه واحد تجاری، یک دارایی غیرجاری (یا مجموعه‌ای واحد) را صرفاً به قصد واگذاری تحصیل نماید، در تاریخ تحصیل، آن دارایی غیرجاری را فقط در صورتی باید به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی کند که الزام یکسان مندرج در بند فوق رعایت شود و احراز سایر معیارهای بند فوق که در تاریخ تحصیل محقق نشده باشد، در یک دوره کوتاه‌مدت بعد از تحصیل (معمولاً طی مدت ۳ ماه) بسیار محتمل باشد.

در صورتی که معیارهای طبقه‌بندی دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش، بعد از تاریخ ترازنامه احراز شود واحد تجاری نباید در صورتهای مالی، داراییهای غیرجاری (یا مجموعه‌های واحد) را به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی کند. با این وجود، هنگامی که این معیارها بعد از تاریخ ترازنامه، اما قبل از تأیید صورتهای مالی احراز شود واحد تجاری باید اطلاعات تعیین شده در بند ۴۰ را در یادداشت‌های توضیحی افشا کند.

داراییهای غیرجاری که قصد برکناری آن وجود دارد

واحد تجاری نباید یک دارایی غیرجاری (یا مجموعه‌ای واحد) که قصد برکناری آن وجود دارد را به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی کند، زیرا مبلغ دفتری آن اساساً از طریق استفاده مستمر بازیافت خواهد شد. با این حال، چنانچه مجموعه‌ای واحد که قصد برکناری آن وجود دارد، شرایط عملیات متوقف شده را احراز کند، واحد تجاری باید نتایج عملیات و جریانهای نقدی آن مجموعه را طبق این استاندارد ارائه و افشا و در تاریخی که استفاده از آنها متوقف می‌شود، به عنوان عملیات متوقف شده ارائه نماید. داراییهای غیرجاری (یا مجموعه‌های واحدی) که قصد برکناری آن وجود دارد، شامل مواردی است که از دارایی تا پایان عمر اقتصادی آن استفاده می‌شود و مواردی که به جای فروش، استفاده از دارایی متوقف می‌شود. لازم به ذکر است واحد تجاری نباید دارایی غیرجاری که به طور موقت استفاده نمی‌شود را به عنوان برکنار شده محسوب کند.

اندازه‌گیری داراییهای غیرجاری (یا مجموعه‌های واحد) طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش

واحد تجاری باید دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری نماید.

چنانچه یک دارایی غیرجاری (یا مجموعه‌ای واحد) که جدیداً تحصیل شده، معیارهای طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را احراز نماید، در رعایت بند فوق، آن دارایی (یا مجموعه واحد) در شناخت اولیه به اقل مبلغ دفتری (با فرض عدم طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش؛ برای مثال، بهای تمام شده) و خالص

ارزش فروش شناسایی می‌شود. اگر دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) در قالب یک ترکیب تجاری تحصیل شده باشد، باید به خالص ارزش فروش اندازه‌گیری شود. چنانچه انتظار رود فرایند فروش در بیش از یک سال تکمیل شود، واحد تجاری باید مخارج فروش را به ارزش فعلی اندازه‌گیری نماید. هرگونه افزایش در ارزش فعلی مخارج فروش ناشی از گذشت زمان، در صورت سود و زیان به عنوان هزینه تأمین مالی شناسایی می‌شود.

شناسایی زیانهای کاهش ارزش و برگشت آن

واحد تجاری باید زیان کاهش ارزش برای هرگونه کاهش ارزش اولیه یا بعدی دارایی (یا مجموعه واحد) به خالص ارزش فروش را شناسایی کند. واحد تجاری باید هرگونه افزایش بعدی در خالص ارزش فروش یک دارایی را به عنوان سود شناسایی کند، اما این سود نباید از زیان کاهش ارزش انباشته‌ای که قبلاً طبق این استاندارد و یا سایر استانداردهای حسابداری شناسایی شده است، بیشتر شود.

سود یا زیانی که تا تاریخ فروش یک دارایی غیرجاری (یا مجموعه‌ای واحد) شناسایی نشده، باید در تاریخ قطع شناخت شناسایی گردد. الزامات مربوط به قطع شناخت در استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان **داراییهای ثابت مشهود**، و استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان **داراییهای نامشهود**، آمده است.

واحد تجاری نباید یک دارایی غیرجاری که منفرداً یا در قالب بخشی از یک مجموعه واحد به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است را مستهلک کند. شناسایی سود تضمین شده و سایر هزینه‌های قابل انتساب به بدهیهای مجموعه واحدی که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، ادامه می‌یابد.

تغییرات طرح فروش

در صورتی که واحد تجاری یک دارایی غیرجاری (یا مجموعه‌ای واحد) را به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی نموده باشد، اما معیارهای طبقه‌بندی دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش دیگر برقرار نباشد، واحد تجاری باید طبقه‌بندی دارایی (یا مجموعه واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش را متوقف نماید. در این شرایط، واحد تجاری باید یک دارایی غیرجاری را که طبقه‌بندی آن به عنوان نگهداری شده برای فروش متوقف شده است (یا اینکه از مجموعه واحد نگهداری شده برای فروش مخارج می‌شود)، به اقل مبالغ زیر اندازه‌گیری کند: الف. مبلغ دفتری آن قبل از این که دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شود پس از تعدیل بابت هرگونه استهلاک، یا تجدید ارزیابی که در صورت عدم طبقه‌بندی دارایی (یا مجموعه واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش شناسایی می‌شد، و ب. مبلغ بازیافتی آن در تاریخ انصراف از فروش.

واحد تجاری باید هر گونه تعدیل لازم در مبلغ دفتری یک دارایی غیرجاری که طبقه‌بندی آن به عنوان نگهداری شده برای فروش متوقف شده است را در دوره‌ای که معیارهای مربوطه دیگر برقرار نباشد، در سود و زیان عملیات در حال تداوم منظور نماید. واحد تجاری باید هر گونه تعدیل از این بابت را در همان سرفصل مورد استفاده برای ارائه سود و زیان شناسایی شده، منظور کند.

اگر واحد تجاری از مجموعه واحدی که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، دارایی یا بدهی منفرد را خارج کند، اندازه‌گیری باقیمانده داراییها و بدهیها در صورتی به عنوان مجموعه واحد ادامه می‌یابد که این مجموعه حائز معیارهای طبقه‌بندی دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش باشد. در غیر این صورت، باقیمانده داراییهای غیرجاری گروه که به طور منفرد شرایط طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را دارند باید به طور جداگانه به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش در آن تاریخ اندازه‌گیری شوند. هر دارایی غیرجاری که معیارهای ذکر شده را احراز نکند، طبقه‌بندی آن به عنوان نگهداری شده برای فروش متوقف می‌شود.

ارائه و افشا

واحد تجاری باید اطلاعاتی را ارائه و افشا کند که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را در ارزیابی آثار مالی عملیات متوقف شده و واگذاری داراییهای غیرجاری (یا مجموعه‌های واحد) کمک نماید.

ارائه عملیات متوقف شده

واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. یک مبلغ واحد در متن صورت سود و زیان که شامل مجموع ارقام زیر است: ۱. سود (بعد از مالیات) یا زیان عملیات متوقف شده، و ۲. سود (بعد از مالیات) یا زیان ناشی از اندازه‌گیری داراییهایی (یا مجموعه‌های واحدی) که عملیات متوقف شده را تشکیل می‌دهند به خالص ارزش فروش یا سود (بعد از مالیات) یا زیان ناشی از واگذاری آنها.

ب. اجزای مبلغ ذکر شده در بند الف به تفکیک: ۱. درآمدها، هزینه‌ها و سود (قبل از مالیات) یا زیان عملیات متوقف شده، ۲. مالیات بر درآمد عملیات متوقف شده، ۳. سود یا زیان شناسایی شده ناشی از اندازه‌گیری داراییهایی (یا مجموعه‌های واحدی) که عملیات متوقف شده را تشکیل می‌دهند به خالص ارزش فروش یا سود (بعد از مالیات) یا زیان ناشی از واگذاری آنها، و ۴. مالیات بر درآمد مربوط به بند ۳.

اجزای مذکور را می‌توان در یادداشتهای توضیحی یا در متن صورت سود و زیان ارائه کرد. در صورتی که این اجزا در متن صورت سود و زیان ارائه شود، باید در بخش عملیات متوقف شده، یعنی جدا از عملیات در حال تداوم ارائه گردد. در خصوص واحدهای فرعی اخیراً تحصیل شده که شرایط طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را در زمان تحصیل احراز می‌کنند، این افشا ضرورت ندارد.

ج. خالص جریانهای نقدی عملیات متوقف شده به تفکیک فعالیتهای عملیاتی، بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی، مالیات بر درآمد، فعالیتهای سرمایه‌گذاری و فعالیتهای تأمین مالی. این افشا را می‌توان در یادداشتهای توضیحی یا در متن صورت جریان وجوه نقد ارائه کرد. در خصوص واحدهای فرعی اخیراً تحصیل شده که شرایط طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را در زمان تحصیل احراز می‌کنند این افشا ضرورت ندارد. واحد تجاری باید موارد افشای بند فوق را برای دوره‌های قبلی ارائه شده در صورتهای مالی، ارائه مجدد کند به گونه‌ای که موارد افشا، همه عملیات متوقف شده تا تاریخ ترازنامه آخرین دوره را دربرگیرد.

تعدیلات در دوره جاری نسبت به مبالغی که قبلاً در عملیات متوقف شده ارائه گردیده است و به طور مستقیم مربوط به واگذاری یا برکناری عملیات متوقف شده در دوره(های) قبل می‌باشد باید به طور جداگانه در عملیات متوقف شده طبقه‌بندی شود. ماهیت و مبلغ چنین تعدیلاتی باید افشا گردد. نمونه وضعیتهایی که ممکن است به این تعدیلات منجر شود به شرح زیر است: الف. رفع ابهامات مربوط به شرایط واگذاری، مانند قطعی شدن بهای معامله و جریان خسارت وارده. ب. رفع ابهاماتی که به طور مستقیم به عملیات یک بخش، قبل از واگذاری آن مربوط می‌شود، مانند تعهدات زیست محیطی و تضمین محصولات توسط فروشنده. ج. تسویه تعهدات مرتبط با مزایای پایان خدمت و بازنشستگی کارکنان، مشروط بر اینکه تسویه به طور مستقیم مربوط به واگذاری باشد. چنانچه واحد تجاری طبقه‌بندی یک بخش از واحد تجاری به عنوان نگهداری شده برای فروش را متوقف نماید، نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن بخش که قبلاً تحت عنوان عملیات متوقف شده ارائه شده، باید تجدید طبقه‌بندی شود. این تجدید ارائه باید تشریح شود.

سود یا زیان مربوط به عملیات در حال تداوم

هرگونه سود یا زیان اندازه‌گیری مجدد یک دارایی غیرجاری (یا مجموعه‌ای واحد) که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است و مشمول تعریف عملیات متوقف شده نگردد باید در سود یا زیان عملیات در حال تداوم منظور شود.

ارائه دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش

واحد تجاری باید دارایی غیرجاری طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش و داراییهای یک مجموعه واحد طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را جدا از سایر داراییها در ترازنامه ارائه کند. بدهیهای مجموعه واحد طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش نیز باید جدا از سایر بدهیها در ترازنامه ارائه گردد. این داراییها و بدهیها نباید با یکدیگر تهاثر شوند و مبلغ آنها به طور جداگانه ارائه می‌گردد. طبقات عمده داراییها و بدهیهای طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش باید به طور جداگانه در یادداشتهای توضیحی افشا گردد. البته اگر مجموعه واحد، یک واحد فرعی باشد که اخیراً تحصیل شده است و شرایط طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را در زمان تحصیل احراز می‌کند، افشای طبقات عمده داراییها و بدهیها ضرورت ندارد. واحد تجاری باید هر گونه سود تحقق نیافته مربوط به داراییهای غیرجاری (یا مجموعه‌های واحد) طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را که به طور مستقیم در حقوق صاحبان سهام شناسایی شده است، به طور جداگانه ارائه کند.

در مواردی که واحد تجاری در دوره جاری، به دلیل ایجاد شرایط جدید، داراییهای غیرجاری یا داراییها و بدهیهای مجموعه واحدی را که در ترازنامه دوره‌های قبل به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، تغییر طبقه‌بندی دهد، تجدید ارائه اقلام مقایسه‌ای از این بابت ضرورت ندارد.

سایر موارد افشا

واحد تجاری باید در دوره‌ای که دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش، طبقه‌بندی یا واگذار می‌شود، اطلاعات زیر را در یادداشتهای توضیحی افشا کند: الف. شرحی از دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد)، ب. تشریح واقعیتهای و شرایطی که به واگذاری مورد انتظار منجر می‌شود و روش و زمان مورد انتظار واگذاری، ج. سود یا زیان شناسایی شده، و در صورت عدم ارائه جداگانه در متن صورت سود و زیان، سرفصلی از صورت سود و زیان که شامل آن سود و زیان می‌باشد، و د. در موارد لازم، قسمتی که در آن، دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۵ با عنوان گزارشگری برحسب قسمتهای مختلف ارائه می‌شود.

واحد تجاری در دوره‌ای که تصمیم می‌گیرد طرح فروش دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) را تغییر دهد، باید شرحی از واقعیتهای و شرایطی که منجر به این تصمیم شده است و اثرات این تصمیم بر نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن دوره و دوره‌های قبلی که ارائه می‌شود را افشا کند.

پیوست استاندارد ۳۱. طولانی‌تر شدن دوره مورد نیاز برای تکمیل فروش

همان‌گونه که در متن استاندارد اشاره شده است، طولانی‌تر شدن دوره تکمیل فروش، در صورتی مانع از طبقه‌بندی یک دارایی غیرجاری (یا مجموعه‌ای واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش نمی‌شود، که این تأخیر از رویدادها و شرایطی خارج از کنترل واحد تجاری ناشی شود و شواهد کافی وجود داشته باشد که واحد تجاری به تعهدات خود برای طرح فروش دارایی (با مجموعه واحد) پایبند است. در موارد زیر، محدودیت زمانی یکساله برای تکمیل فروش تعدیل می‌شود:

الف. در تاریخی که واحد تجاری خود را متعهد به طرح فروش دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) می‌کند، به طور منطقی انتظار داشته باشد که دیگران (نه خریدار) شرایطی را برای انتقال دارایی (یا مجموعه واحد) وضع نمایند که دوره تکمیل فروش را طولانی‌تر کند، و: (۱) اقدامات لازم در خصوص آن شرایط را نتوان تا زمان دستیابی به تعهد قطعی خرید آغاز کرد، و (۲) تعهد قطعی خرید طی یک سال، بسیار متحمل باشد.

ب. واحد تجاری یک تعهد قطعی خرید به دست می‌آورد و اما به دنبال آن، خریدار یا دیگران به طور غیرمنتظره، شرایطی را برای انتقال دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) طبقه‌بندی شده در قبل به عنوان نگهداری شده برای فروش وضع می‌نمایند به گونه‌ای که دوره مورد نیاز برای تکمیل فروش طولانی‌تر می‌شود، و: (۱) اقدامات لازم در خصوص آن شرایط، به موقع انجام می‌شود، و (۲) رفع مناسب عوامل ایجادکننده تأخیر مورد انتظار باشد.

ج. طی یک سال اول، شرایطی به وجود آید که قبلاً بعید تلقی می‌شد و در نتیجه، دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) طبقه‌بندی شده در قبل به عنوان نگهداری شده برای فروش تا پایان آن دوره فروش نرود، و: (۱) طی یک سال اول، واحد تجاری اقدام لازم در خصوص تغییر شرایط را انجام داده باشد، و (۲) با فرض تغییر شرایط، بازاریابی مؤثری برای فروش دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) به قیمتی منطقی، در جریان باشد، و (۳) معیارهای طبقه‌بندی دارایی‌های غیرجاری (یا مجموعه واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش احراز شود.

پیوست فصل ۲. تجزیه و تحلیل صورتهای مالی

صورتهای مالی واحدهای تجاری اطلاعاتی پیرامون داراییها، بدهیها و حقوق مالکانه (در ترازنامه) و همچنین درآمدها و هزینهها (در صورت سود و زیان) ارائه می دهند. این اطلاعات به تنهایی چندان سودمند نمی باشد. برای درک بهتر این اطلاعات می توان آنها را با اطلاعات سایر شرکتها، متوسط صنعت و یا سالهای گذشته شرکت مقایسه کرد. همچنین می توان با مقایسه برخی اقلام صورتهای مالی با یکدیگر بر سودمندی این اطلاعات افزود. به هر ترتیب برای تجزیه و تحلیل صورتهای مالی معمولاً از سه روش (الف) تجزیه و تحلیل افقی، (ب) تجزیه و تحلیل عمودی، و (ج) تجزیه و تحلیل نسبتهای مالی استفاده می شود.

تجزیه و تحلیل افقی

اقلام صورتهای مالی یک دوره با اقلام صورتهای مالی دوره ای که به عنوان پایه (مبناء) انتخاب شده مورد مقایسه قرار می گیرد. برای روشن شدن موضوع به شکل زیر توجه کنید.

شرکت الف

صورت سود و زیان

تجزیه و تحلیل افقی اطلاعات از سال ۲۴ تا ۲۶ (نسبت به سال ۲۴)**

۲۶		۲۵		۲۴		
نسبت به سال ۲۴ (ج)	ارقام به هزار ریال	نسبت به سال ۲۴ (ب)	ارقام به هزار ریال	نسبت به سال ۲۴ (الف)	ارقام به هزار ریال	
٪۱۲۷	۱,۱۰۷,۱۲۸	٪۱۱۲	۹۷۸,۶۹۲	٪۱۰۰	۸۷۱,۵۰۵	فروش خالص
۱۳۳	۸۸۲,۳۶۲	۱۱۵	۷۶۰,۳۱۲	۱۰۰	۶۶۳,۸۴۰	بهای تمام شده فروش
۱۱۳	۹,۵۲۶	۹۷	۸,۱۵۱	۱۰۰	۸,۴۰۰	هزینه بهره
۹۱	۴۲,۳۰۰	۹۴	۴۳,۹۰۰	۱۰۰	۴۶,۶۰۰	هزینه مالیات
۱۱۲	۶۵,۸۰۰	۱۰۰	۵۸,۹۴۴	۱۰۰	۵۸,۸۶۴	سود خالص

ج. $\frac{\text{ارقام سال } ۲۶}{\text{ارقام سال } ۲۴} \times ۱۰۰$

ب. $\frac{\text{ارقام سال } ۲۵}{\text{ارقام سال } ۲۴} \times ۱۰۰$

الف. $\frac{\text{ارقام سال } ۲۴}{\text{ارقام سال } ۲۴} \times ۱۰۰$

** اطلاعات ارائه شده در صورت سود و زیان خلاصه شده می باشد، لذا برخی درآمدها و هزینهها (با مبالغ جزئی) را در بر نمی گیرد.

** سال ۲۴ به عنوان سال پایه انتخاب شده است. همانطور که ملاحظه می کنید سال پایه از سالی به سال دیگر تغییر نمی کند و ثابت می ماند. علاوه بر این حالت می توان در هر سال، صورتهای مالی سال قبل را به عنوان مبنای تجزیه و تحلیل در نظر گرفت که در این صورت سال پایه از سالی به سال دیگر تغییر می کند. برای مثال در این صورت مبنای تجزیه و تحلیل سال ۲۵، سال ۲۴ می باشد، حال آنکه در سال ۲۶ مبنای تجزیه و تحلیل (سال پایه)، سال ۲۵ است.

تجزیه و تحلیل عمودی

در تجزیه و تحلیل عمودی، اقلام صورت مالی نسبت به یک قلم کلیدی در همان صورت مالی سنجیده می‌شوند. برای مثال می‌توان اقلام مندرج در صورت سود و زیان را نسبت به فروش خالص و اقلام مندرج در ترازنامه را نسبت به جمع داراییها سنجید. برای روشن شدن موضوع به شکل زیر توجه کنید.

شرکت الف

صورت سود و زیان*

تجزیه و تحلیل عمودی اطلاعات از سال X۴ تا X۶ (نسبت به فروش خالص)***

X۴		X۵		X۶	
ارقام به هزار ریال	نسبت به فروش خالص (الف)	ارقام به هزار ریال	نسبت به فروش خالص (الف)	ارقام به هزار ریال	نسبت به فروش خالص (الف)
۸۷۱,۵۰۵	٪۱۰۰	۹۷۸,۶۹۲	٪۱۰۰	۱,۱۰۷,۱۲۸	٪۱۰۰
۶۶۳,۸۴۰	۷۶	۷۶۰,۳۱۲	۷۸	۸۸۲,۳۶۲	۸۰
۸,۴۰۰	۱	۸,۱۵۱	۱	۹,۵۲۶	۱
۴۶,۶۰۰	۵	۴۳,۹۰۰	۴	۴۲,۳۰۰	۴
۵۸,۸۶۴	۷	۵۸,۹۴۴	۶	۶۵,۸۰۰	۶

الف. $\frac{\text{ارقام هر سال}}{\text{فروش خالص هر سال}}$

* اطلاعات ارائه شده در صورت سود و زیان خلاصه شده می‌باشد، لذا برخی درآمدها و هزینه‌ها (با مبالغ جزئی) را دربر نمی‌گیرد.
** همانطور که ملاحظه می‌کنید این نوع تجزیه و تحلیل بر ارتباط بین اجزاء یک صورت مالی با یکدیگر (ارتباط بین فروش خالص با سایر اقلام) متکی می‌باشد و از این رو اطلاعات هر سال به شکل مستقل از سالهای دیگر تحلیل می‌شود.

تجزیه و تحلیل نسبتهای مالی

منظور از نسبت، مقایسه دو رقم با یکدیگر می‌باشد. اگر ارقام مقایسه شده مربوط به صورتهای مالی باشد، نسبت فوق را نسبت مالی می‌نامند. نسبتهای مالی را می‌توان به چهار گروه اصلی زیر طبقه‌بندی نمود:

توان بازپرداخت بدهیهای کوتاه‌مدت (قدرت نقدینگی)

نسبتهایی که در این گروه قرار دارند، توانایی شرکت در انجام تعهدات مالی جاری را اندازه‌گیری می‌کنند. نسبت جاری و نسبت آتی، دو نسبتی هستند که نقدینگی حسابداری را مورد سنجش قرار می‌دهند و به طور گسترده مورد استفاده قرار می‌گیرند.

نسبت جاری. این نسبت که نسبت سرمایه در گردش نیز نامیده می‌شود، توانایی واحد تجاری در پرداخت بدهیهای جاری، از محل داراییهای جاری، را نشان می‌دهد.

$$\text{نسبت جاری} = \frac{\text{داراییهای جاری}}{\text{بدهیهای جاری}}$$

نسبت آنی (سریع). این نسبت به منظور آزمون توان فوری واحد تجاری در پرداخت بدهیهای جاری محاسبه می‌شود.

$$\text{نسبت آنی (سریع)} = \frac{\text{خالص حسابهای دریافتنی کوتاه مدت} + \text{اوراق بهادار سریع معامله در بازار} + \text{وجوه نقد}}{\text{بدهیهای جاری}}$$

این نسبت به شکل زیر نیز محاسبه می‌شود:

$$\text{نسبت آنی (سریع)} = \frac{\text{موجودیها} + \text{پیش پرداختها} - \text{داراییهای جاری}}{\text{بدهیهای جاری}}$$

در صورت کسر باید داراییهای با قدرت نقد شوندگی بالا (داراییهای آنی) قرار گیرد.

نکته

فعالیت

نسبتهای فعالیت که به آنها نسبتهای کارایی یا مدیریت داراییها نیز گفته می‌شود، برای اندازه گیری اینکه داراییهای شرکت با چه درجه‌ای از کارایی به کار گرفته می‌شوند، محاسبه می‌شوند.

گردش کل داراییها. این نسبت نشان می‌دهد یک شرکت تا چه حد توانسته از تمام داراییهایش به طور مؤثر استفاده کند. اگر نسبت گردش داراییهای شرکت بالا باشد، احتمالاً این شرکت از داراییهایش به طور مؤثر جهت ایجاد درآمد فروش استفاده کرده است و بالعکس.

$$\text{گردش کل داراییها} = \frac{\text{فروش خالص}}{\text{میانگین کل داراییها}}$$

گردش حسابهای دریافتنی. این نسبت اطلاعات مفیدی در رابطه با میزان موفقیت شرکت در اداره حسابهای دریافتنی در اختیار می‌گذارد. در واقع نسبت گردش حسابهای دریافتنی منعکس کننده سیاست اعتباری شرکت است.

$$\text{گردش حسابهای دریافتنی} = \frac{\text{فروش خالص}}{\text{میانگین حسابهای دریافتنی}}$$

اگر تعداد روزهای سال (۳۶۵ روز) را به نسبت گردش حسابهای دریافتنی تقسیم شود، میانگین دوره وصول مطالبات بدست می‌آید.

گردش موجودی. این نسبت نشان می‌دهد موجودیهای شرکت چقدر سریع تولید و فروخته می‌شوند.

$$\text{بهای تمام شده کالای فروخته شده} \\ \text{میانگین موجودی} = \text{گردش موجودی}$$

از تقسیم تعداد روزهای سال بر نسبت گردش موجودی، متوسط زمان ماندگاری موجودی بدست می‌آید.

اهرم مالی

اهرم مالی بیانگر آن است که شرکت تا چه حد به تأمین مالی از طریق ایجاد بدهی (استقراض) به جای افزایش سرمایه متکی است. نسبتهای اهرمی، ابزارهایی جهت تعیین میزان احتمال قصور (ناتوانی) شرکت در ایفای تعهدات مربوط به بدهیهایش می‌باشند.

نسبت بدهی. برای محاسبه نسبت بدهی کافی است کل بدهیهای شرکت را بر کل داراییهایش تقسیم کرد. البته برای تشخیص اینکه یک شرکت تا چه اندازه از بدهی استفاده کرده است، راههای دیگر نیز وجود دارد؛ مثلاً، استفاده از نسبت بدهی به سرمایه (حقوق مالکان) یا نسبت کل داراییها به کل حقوق مالکان.

$$\frac{\text{کل بدهیها}}{\text{کل داراییها}} = \text{نسبت بدهی}$$

پوشش بهره. نسبت پوشش بهره از تقسیم سود قبل از بهره و مالیات بر هزینه بهره بدست می‌آید. تأکید این نسبت بر توانایی شرکت در ایجاد سود کافی جهت پوشش هزینه بهره‌اش می‌باشد.

$$\frac{\text{سود قبل از بهره و مالیات}}{\text{هزینه بهره}} = \text{نسبت پوشش بهره}$$

سودآوری

این‌گونه نسبتها درجه سودآوری شرکت را می‌سنجند. در ادامه برخی از این نسبتها ارائه شده و برخی دیگر نظیر سود هر سهم (عایدی هر سهم) در فصل مربوط به شرکتهای سهامی از خاطرتان خواهد گذشت.

$$\frac{\text{سود خالص}}{\text{فروش خالص}} = \text{نسبت سود به فروش (حاشیه سود)}$$

$$\frac{\text{سود خالص}}{\text{میانگین کل داراییها}} = \text{بازده کل داراییها}$$

$$\frac{\text{سود خالص}}{\text{میانگین سرمایه (حقوق صاحبان سهام)}} = \text{بازده سرمایه (حقوق صاحبان سهام)}$$

شناسایی درآمد: روش فروش، حسابداری پیمانکاری، حسابداری فعالیتهای کشاورزی، حسابداری فروش اقساطی و مبادلات امانی

ضوابط شناسایی درآمد و هزینه در هر یک از مبنای نقدی و تعهدی به شرح زیر است:

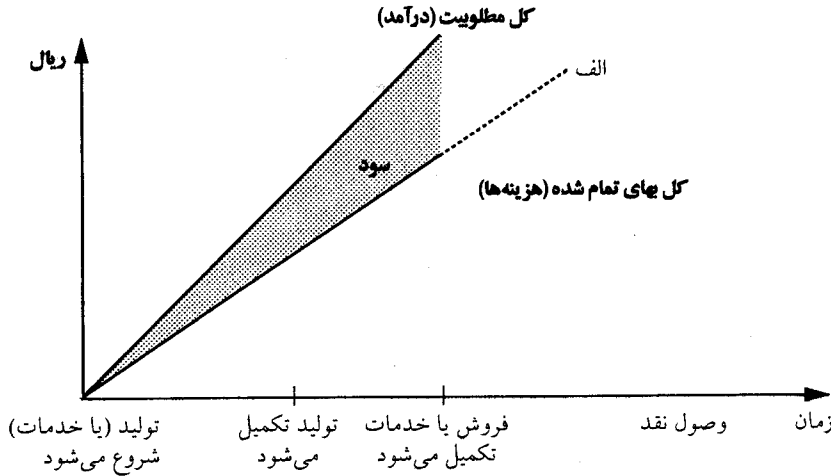
مبنای نقدی	درآمد: با دریافت وجه نقد شناسایی می شود. هزینه: با پرداخت وجه نقد شناسایی می شود.
مبنای تعهدی	درآمد: برای شناخت باید دو ضابطه زیر برآورده شود: ۱. تحقق یافتن: مبلغ و زمانبندی درآمد، بطور معقول قابل تعیین باشد. به بیان دیگر، منظور از تحقق وقوع رویدادی است که عدم اطمینان مرتبط با جریان ورودی نقد را کاهش می دهد، بنحوی که شناخت را توجیه می کند. ۲. کسب شدن: فرآیند کسب عایدات کامل یا تقریباً کامل شده باشد. به بیان دیگر، شرکت تمام تعهدات اقتصادی مرتبط با مبادله را انجام داده باشد و از این رو، هزینه ها (جریان خروجی نقد) قابل تعیین باشد. هزینه: به محض تحمل شناسایی می شود.

در حسابداری تعهدی، اندازه گیری اثرات خالص جریان نقدی فعالیتهای موجود درآمد مبادلاتی که پی آمد نقدی دارند را، به جای انتظار تا زمان دریافت وجه آن، به هنگام وقوع ثبت و گزارش می کنند. درآمد بر مبنای مفهوم تحقق شناسایی و هزینه ها برای تعیین سود، با درآمدها مقابله می شوند. مبنای تعهدی در مقایسه با مبنای نقدی، معمولاً علایم بهتری در رابطه با جریانهای نقدی آتی در اختیار می گذارد، بنابراین اهداف گزارشگری مالی را بهتر برآورده می سازد. لازم به ذکر است که این فرض دوره مالی است که بکارگیری مبنای تعهدی را الزامی می سازد.

فرآیند کسب عایدات و شناسایی درآمد

فرآیند کسب عایدات، فرآیندی مستمر است. درآمد طی این فرآیند که بتدریج به ورودیهای مولد واحد تجاری در قالب مطلوبیت زمانی، مکانی و شکلی ارزش می‌افزاید، کسب می‌شود. در شکل ۳-۱ فرآیند کسب عایدات نشان داده شده است. این شکل اگر چه ممکن است معرف فعالیتهای کسب عایدات در تمام شرکتها نباشد، اما ماهیت عمومی فرآیند کسب عایدات را توصیف می‌کند.

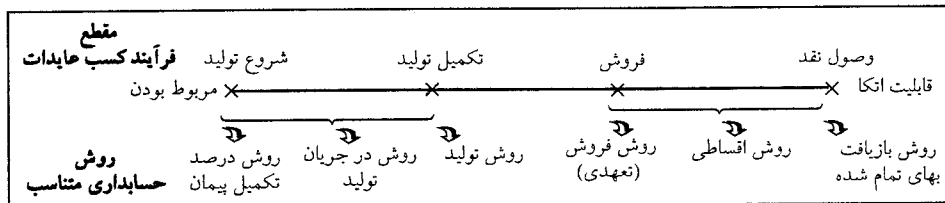
شکل ۳-۱ فرآیند کسب عایدات (کسب درآمد)



• هر چند در مقطع فروش ممکن است فرآیند کسب عایدات تقریباً تکمیل شده باشد ولی گاهی اوقات هزینه‌های مرتبط با فروش بعد از مقطع فروش تحمل می‌گردد.

اگر چه کسب عایدات به شکل مستمر صورت می‌گیرد، اما شناسایی درآمد در یک مبنای مستمر، غیرعملی می‌باشد. از این رو، می‌بایست مقطع یا مقاطعی از فرآیند کسب عایدات را برای شناسایی درآمد انتخاب کرد. در این راه، مقاطع گوناگونی وجود دارد که در آنها می‌توان به شناسایی درآمد اقدام کرد. با توجه به شرایط موجود، درآمد می‌تواند در خلال تولید، در مقطع تکمیل تولید (هر چند محصول تولید شده هنوز فروخته نشده باشد)، در مقطع فروش، و یا در مورد برخی فروشهای نسبه به موازات وصول وجه نقد شناسایی شود. به هر حال در هر یک از مقاطع مذکور که ضوابط شناسایی درآمد (تحقق یافتن و کسب شدن) برآورده شود، می‌توان درآمد را شناسایی نمود. شناسایی درآمد در هر یک از این مقاطع، روش حسابداری خاص خود را طلب می‌کند. در شکل زیر مقاطع

مختلف فرآیند کسب عایدات، که می‌توان در آن درآمد را شناسایی کرد، به علاوه روش‌های حسابداری خاص آن مقاطع ارائه شده است.



شناسایی زودتر درآمد در فرآیند کسب عایدات احتمالاً اطلاعاتی مربوطتر در اختیار خواهد گذاشت، اما در اغلب موارد شناسایی زود هنگام درآمد ممکن است از **قابلیت اتکاء** برخوردار نباشد. به هر حال ضوابط شناسایی درآمد، هر دو خصوصیت کیفی اطلاعات حسابداری را برآورده ساخته و لزوم توازن بین این دو خصوصیت را خاطرنشان می‌سازد.

درآمدها حاکی از افزایش در خالص داراییها در نتیجه تحویل کالا، ارائه خدمات، یا سایر فعالیتهایی است که عملیات اصلی شرکت را تشکیل می‌دهند. درآمد به ارزش منصفانه یا معادل قیمت نقدی دارایی دریافتی اندازه‌گیری می‌شود.	نکته
شناسایی درآمد در واقع یک مساله زمانی است و آن اینکه چه زمان باید درآمد شناسایی و در صورت سود و زیان گزارش شود. اساساً درآمد در زمان کاهش عدم اطمینان در مورد جریانهای نقدی آتی شناسایی می‌گردد، همان مقطعی که دوضابطه تحقق یافتن و کسب شدن نیز محرز شده‌اند.	نکته

شناسایی درآمد در مقطع فروش (روش فروش)

اغلب شرکتهای بازرگانی و تولیدی درآمد را در مقطع **فروش** شناسایی می‌کنند، زیرا دو ضابطه شناسایی درآمد در این مقطع برای آنها برآورده می‌شوند. میزان درآمدی که شناسایی می‌شود، از طریق قیمت مبادله در زمان فروش تعیین می‌شود. در صورتی که فروش به صورت نقدی و یا نسیه کوتاه‌مدت صورت گرفته باشد، معمولاً عدم اطمینانی در رابطه با مبلغ و زمانبندی جریانهای نقدی وجود نخواهد داشت. به علاوه مقطع فروش خود بیانگر تکمیل فرآیند کسب عایدات است زیرا کالا به خریدار انتقال یافته و از این رو فروشنده در این مقطع معمولاً تمام تعهدات خود را در قبال خریدار ایفا نموده است. در ادامه به نکات مهمی که باید در شناسایی درآمد در این مقطع به آنها توجه داشت، می‌پردازیم.

فروش های نسبه

از آنجا که درآمد به ارزش منصفانه یا معادل قیمت نقدی داراییهای دریافتی در مبادله، اندازه گیری می شود؛ درآمد حاصل از فروشهای نسبه باید پس از کسر هرگونه تخفیفات تجاری و نقدی فروش ثبت گردد. برای ثبت فروش های نسبه دو روش ناخالص و خالص وجود دارد که با استفاده از مثال زیر به تشریح آنها می پردازیم.

فرض کنید شرکتی طی سال ۱۳۸۱ کالایی که قیمت آن در فهرست قیمتها ۱,۰۱۰ ریال عنوان شده را با ۱۰ ریال تخفیف تجاری به شکل نسبه به فروش می رساند. شرط فروش (ن ۳۰ - ۱۰/۲) تعیین شده به این معنا که خریدار موظف است ظرف ۳۰ روز از تاریخ فاکتور بدهی خود را پرداخت نماید؛ چنانچه این پرداخت در ۱۰ روز اول باشد وی مشمول ۲ درصد تخفیف می شود.

روش خالص

روش ناخالص

ثبت بابت فروش نسبه :

حسابهای دریافتنی	۱,۰۰۰	حسابهای دریافتنی (۹۸٪ × ۱,۰۰۰)	۹۸۰
درآمد فروش	۱,۰۰۰	درآمد فروش	۹۸۰

چنانچه وصول طلب در دوره تخفیف باشد :

وجوه نقد	۹۸۰	وجوه نقد	۹۸۰
درآمد فروش (تخفیفات نقدی) ۲۰		حسابهای دریافتنی	۹۸۰
حسابهای دریافتنی	۱,۰۰۰		

چنانچه وصول طلب بعد از دوره تخفیف باشد :

وجوه نقد	۱,۰۰۰	وجوه نقد	۱,۰۰۰
حسابهای دریافتنی	۱,۰۰۰	حسابهای دریافتنی	۹۸۰
		درآمد بهره	۲۰

در پایان دوره، با فرض اینکه طلب هنوز وصول نشده است، ثبتهای تعدیلی زیر انجام می شود:

چنانچه دوره تخفیف سپری نشده باشد :

درآمد فروش (تخفیفات نقدی) ۲۰	ثبتي ندارد.
ذخیره تخفیفات نقدی * (۲٪ × ۱,۰۰۰)	۲۰

چنانچه دوره تخفیف سپری شده باشد :

ثبتي ندارد.	حسابهای دریافتنی	۲۰
	درآمد بهره	۲۰

* حساب ذخیره تخفیفات نقدی ماهیاً کاهنده حسابهای دریافتنی است.

به استثنای مواقعی که انتظار وصول وجوه نقد در کوتاه مدت می رود، درآمد (حسابهای دریافتنی) باید به ارزش فعلی جریانهای نقدی قابل دریافت، اندازه گیری شود. این حالت منجر به شناسایی درآمد بهره می شود. بهره را می توان از طریق اختلاف بین درآمد فروش و مبلغ ناخالص دریافتنی تعیین کرد. این بهره به مرور زمان و با توجه به مانده طلب در قالب درآمد بهره شناسایی می شود.

روش خالص نسبت به روش ناخالص از پشتوانه تئوریک قویتری برخوردار است.

مطالبات غیر قابل وصول

فروش های نسبه ایجاد طلب می کنند و قاعداً باید انتظار داشت بخشی از این مطالبات غیر قابل وصول باشد. نحوه برخورد با مطالبات غیر قابل وصول (سوخت شده) به اهمیت موضوع بستگی دارد.

الف. چنانچه میزان مطالبات سوخت شده **بی اهمیت** باشد می توان هزینه را در دوره ای که سوخت مطالبات محرز می شود، ثبت کرد. به این راه کار، روش **حذف مستقیم** اطلاق می شود. در این حالت ممکن است مطالباتی که سوخت می شوند مربوط به سنوات قبل باشند، یعنی درآمد در یک دوره و هزینه مربوط در دوره دیگر ثبت شود (نقض اصل تطابق). ثبت سوخت مطالبات به شرح زیر می باشد:

xxx

..... هزینه مطالبات سوخت شده.

xxx

..... حسابهای دریافتنی.

ب. چنانچه میزان مطالبات سوخت شده **با اهمیت** باشد، روش ذخیره گیری که تبعیت صریح از اصل تطابق می باشد را می توان با استفاده از سه رویه به شرح زیر اعمال نمود:

۱. ذخیره گیری بر مبنای درصدی از فروش های نسبه . در این رویه، برآورد هزینه مطالبات غیر قابل وصول مبتنی بر درصدی از فروش های نسبه است. این درصد بر مبنای تجارب گذشته شرکت تعیین می شود.

برای مثال فرض کنید، تجارب شرکت ایران نشان می دهد بطور متوسط ۲ درصد از فروش های نسبه شرکت نهایتاً غیر قابل وصول خواهد بود. اگر فروشهای نسبه سال ۱۳۸۸، ۱۱۰,۰۰۰ ریال باشد، هزینه مطالبات مشکوک الوصول، معادل ۲,۲۰۰ ریال (۲٪ × ۱۱۰,۰۰۰) خواهد بود. بدین ترتیب ثبت تعدیلی که در پایان سال صورت می گیرد، چنین خواهد بود:

۲,۲۰۰

..... ۸۸/۱۲/۲۹. هزینه مطالبات مشکوک الوصول.

۲,۲۰۰

..... ذخیره مطالبات مشکوک الوصول.

این هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول ۲,۲۰۰ ریالی در صورت سود و زیان گزارش می‌شود. مانده حساب ذخیره نیز در قالب کاهنده حسابهای دریافتنی گزارش می‌گردد. نکته قابل توجه اینکه این رویه بر مقابله (تطابق) هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول با درآمد فروش تأکید دارد. مانده تعدیل شده پایان سال حساب ذخیره برابر با جمع مانده قبل از تعدیل و مبلغ تعدیل خواهد بود. در واقع در این رویه بدون توجه به مانده ذخیره اقدام به شناسایی هزینه می‌نماییم. برای روشن شدن موضوع فرض کنید در مثال مذکور طی سال ۱۳۸۹ مبلغ ۲,۰۰۰ ریال از مطالبات سوخت شده، ضمن آنکه فروش‌های نسبه طی این سال ۱۴۰,۰۰۰ ریال است. بدین ترتیب ثبت سوخت مطالبات و ثبت تعدیلی پایان دوره به شرح زیر انجام می‌پذیرد:

ثبت سوخت مطالبات طی سال ۱۳۸۹:

ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول.....	۲,۰۰۰
حسابهای دریافتنی.....	۲,۰۰۰

ثبت تعدیلی در پایان سال ۸۹:

هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول (۲٪ × ۱۴۰,۰۰۰).....	۲,۸۰۰
ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول.....	۲,۸۰۰

ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول

سوخت طی سال ۸۹	۲,۰۰۰	۲,۲۰۰	مانده ۸۹/۱/۱
		۲,۸۰۰	هزینه سال ۸۹
		۳,۰۰۰	مانده پایان سال ۸۹

این رویه را گاهی اوقات رویکرد سود و زیانی می‌نامند زیرا بر تطابق هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول با درآمدهای جاری تأکید دارد.

ممکن است میزان مطالبات سوخت شده بر اساس درصدی از کل فروش بیان شود. این راهکار از دیدگاه نظری زمانی توجیه دارد که نسبت ترکیب فروشهای نقد و نسبه در گذر زمان تقریباً ثابت باشد. در این صورت نحوه عمل مشابه رویه درصدی از فروش نسبه است.	نکته
---	-------------

در روش ذخیره‌گیری بر مبنای درصدی از فروشهای نسبه، هزینه بطور مستقیم از طریق ضرب فروشهای نسبه در درصدی بدست می‌آید.	نکته
--	-------------

۲. تحلیل سنی حسابهای دریافتنی. رویه تحلیل سنی حسابهای دریافتنی برگزارش مطالبات به خالص ارزش بازایافتنی (تحقق یافتنی) تأکید دارد. این رویه بر این فرض استوار است که هر چه بیشتر از ایجاد حسابهای

دریافتنی بگذرد، احتمال کمتری برای وصول آن وجود خواهد داشت. در این رویه، مانده حساب تک تک مشتریان بر حسب تعداد روزهایی که معوق بوده‌اند، طبقه‌بندی می‌شوند. پس از کامل شدن جدول سنی، به هر یک از گروه‌های سنی، برآورد مجزایی از درصد مطالبات غیرقابل وصول اختصاص می‌یابد. هر چه مدت بیشتری از ایجاد طلب گذشته باشد، احتمال غیرقابل وصول بودن آن بیشتر خواهد بود.

برای مثال فرض کنید، تحلیل سنی حسابهای دریافتی در شرکت مرکزی به شرح زیر می‌باشد:

سن حسابها				
مشتري	مانده در X8/12/29	کمتر از ۳۰ روز	۳۰ تا ۶۰ روز	۶۱ تا ۹۰ روز
شرکت بهار	۳,۰۰۰	۳,۰۰۰		
شرکت فروردین	۴,۰۰۰	۱,۹۰۰	۲,۱۰۰	
شرکت طبیعت	۲,۰۰۰			۴۰۰
شرکت ارکید	۴,۰۰۰		۲,۰۰۰	۱,۶۰۰
شرکت مریم	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰		
شرکت یاس	۷۰۰			۷۰۰
جمع	۱۴,۷۰۰	۵,۹۰۰	۴,۱۰۰	۴,۳۰۰
				۴۰۰

سن (در قالب روز)	مبلغ	درصد برآوردی غیرقابل وصول	مانده پایان دوره مورد نیاز در حساب ذخیره
کمتر از ۳۰	۵,۹۰۰	۳	۱۷۷
۳۰ تا ۶۰	۴,۱۰۰	۶	۲۴۶
۶۱ تا ۹۰	۴,۳۰۰	۲۰	۸۶۰
بیش از ۹۰	۴۰۰	۶۰	۲۴۰
جمع	۱۴,۷۰۰		۱,۵۲۳

با توجه به اطلاعات مذکور، مانده بستانکار مورد نیاز در حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول شرکت مرکزی در پایان دوره ۱,۵۲۳ ریال است. حال چنانچه مانده قبل از تعدیل حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول شرکت در پایان دوره، ۲۰۰ ریال بدهکار باشد، ثبت تعدیلی لازم بابت هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول سال ۱۳۸۸ به شکل زیر خواهد بود:

X8/12/29. هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول (۲۰۰ + ۱,۵۲۳).....	۱,۷۲۳
ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول.....	۱,۷۲۳

هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول به شرح زیر تعیین می‌شود:

ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول

مانده تعدیل نشده	۲۰۰	X=۱,۷۲۳ تعدیل سال X۸
X۸/۱۲/۲۹ مانده مورد نیاز در		

۳. ذخیره‌گیری بر مبنای درصدی از حسابهای دریافتنی پایان دوره. این رویه مشابه رویه تحلیل سنی است البته با دقتی کمتر. در این رویه، میزان ریالی مطالباتی که انتظار نمی‌رود وصول شوند، با اعمال یک درصد کلی به مانده پایان دوره حسابهای دریافتنی، تعیین می‌شود. سپس، حساب ذخیره با انجام یک ثبت تعدیلی دقیقاً مشابه ثبتی که در رویه تحلیل سنی مشاهده نمودید به مبلغ موردنظر می‌رسد.

برای مثال فرض کنید، شرکت جنوب سالانه معادل ۱۰ درصد مانده حسابهای دریافتنی در پایان سال را به عنوان ذخیره مطالبات غیرقابل وصول در نظر می‌گیرد. اگر مانده حسابهای دریافتنی در پایان سال X۸، ۷۰,۰۰۰ ریال و مانده قبل از تعدیل حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول شرکت در پایان دوره ۱,۰۰۰ ریال بستانکار باشد، ثبت تعدیلی که در پایان دوره صورت می‌گیرد، چنین خواهد بود:

X۸/۱۲/۲۹. هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول [۱,۰۰۰ - (۷۰,۰۰۰ × ۱۰٪)]	۶,۰۰۰
ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول	۶,۰۰۰

هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول به شرح زیر تعیین می‌شود:

ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول

مانده تعدیل نشده	۱,۰۰۰
X = ۶,۰۰۰ تعدیل سال X۸	
X۸/۱۲/۲۹ مانده مورد نیاز در	

دو رویه‌ای که حساب ذخیره را به مانده دلخواه پایان دوره تعدیل می‌کنند (تحلیل سنی و درصدی از حسابهای دریافتنی)، اصطلاحاً رویکرد ترازنامه‌ای نامیده می‌شوند، زیرا آنها بر ارزیابی مطالبات به خالص ارزش بازیافتنی در ترازنامه تأکید دارند. در این رویکرد تمرکز بر انعکاس مناسب حسابهای دریافتنی است.

ذخیره‌گیری بر مبنای تحلیل سنی و بر مبنای درصدی از حسابهای دریافتنی، بطور غیرمستقیم به محاسبه هزینه می‌پردازند، به این معنا که رقم هزینه، مبلغی است که مانده تعدیل نشده ذخیره را به مانده مورد نیاز می‌رساند.

نکته

بدون توجه به رویه‌ای که مورد استفاده قرار می‌گیرد، چنانچه تجارب نشان دهد درصدهای مورد استفاده برای انجام ثبت تعدیلی، چندان مناسب نیستند باید این درصدها اصلاح شوند. این اصلاح، تغییر در برآورد تلقی می‌شود.

حذف حساب یک مشتری. در هر یک از رویه‌های موجود در روش ذخیره‌گیری، حذف حساب مشتری هیچ اثری بر خالص ارزش بازیافتنی (ارزش دفتری) حسابهای دریافتنی و همچنین نسبتهای مالی نخواهد داشت. اگر به مثال شرکت مرکزی (مثال ۳) بازگردیم، خواهیم دید حسابهای دریافتنی و ذخیره آن به قرار زیر است:

حسابهای دریافتنی.....	۱۴,۷۰۰
کسر می‌شود: ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول.....	(۱,۵۲۳)
حسابهای دریافتنی (خالص).....	<u>۱۳,۱۷۷</u>
حال فرض کنید در اوایل سال ۹۰ مشخص می‌شود شرکت یاس، توان پرداخت ۷۰۰ ریال بدهی خود را ندارد. از این رو، ثبت لازم برای حذف حساب شرکت یاس به قرار زیر خواهد بود:	
ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول.....	۷۰۰
حسابهای دریافتنی.....	۷۰۰
بعد از حذف فوق خالص ارزش بازیافتنی (ارزش دفتری) حسابهای دریافتنی کماکان ۱۳,۱۷۷ ریال خواهد بود:	

حسابهای دریافتنی.....	۱۴,۰۰۰
کسر می‌شود: ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول.....	(۸۲۳)
حسابهای دریافتنی (خالص).....	<u>۱۳,۱۷۷</u>

گاهی اوقات، یک مشتری که حساب وی حذف شده، به پرداخت تمام یا بخشی از بدهی خود اقدام می‌کند. در چنین حالتی باید ابتدا حساب مشتری موردنظر را با بدهکار کردن حسابهای دریافتنی و بستانکار کردن ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول به مبلغ قابل دریافت، مجدداً ایجاد نمود. سپس، برای ثبت مبلغ دریافتی، باید وجوه نقد را بدهکار و حسابهای دریافتنی را بستانکار کرد.

هزینه‌های پس از فروش

هر چند ممکن است فرآیند کسب عایدات در مقطع فروش تقریباً کامل شده باشد، اما گاهی اوقات بعد از مقطع فروش نیز هزینه‌هایی در رابطه با فروش انجام می‌شود. از جمله این هزینه‌ها، هزینه تضمین محصول است. در صورت بی‌اهمیت بودن موضوع می‌توان در زمان انجام مخارج، هزینه را ثبت کرد:

هزینه تضمین محصول.....	xxx
وجوه نقد / موجودی کالا.....	xxx

چنانچه این هزینه‌ها با اهمیت باشند، به تبعیت از حسابداری تعهدی، باید در دوره فروش، هزینه مربوط برآورد شده و ثبت گردد، تا بدین ترتیب هزینه‌ها به نحو مناسبی با درآمد شناسایی شده، تطابق یابند.

برای مثال فرض کنید شرکت شرق، ۲۰۰ دستگاه از تلویزیونهای خود را می‌فروشد. بر مبنای تجارب گذشته، شرکت برآورد می‌کند هزینه تضمین به ازای هر دستگاه تلویزیون معادل ۱۲ ریال خواهد بود. ثبت زیر جهت ثبت هزینه تضمین محصول بابت مخارجی که انتظار می‌رود بعد از مقطع فروش صورت گیرد، انجام می‌شود:

هزینه تضمین محصول (۱۲ × ۲۰۰).....	۲,۴۰۰
تعهدات برآوردی (ذخیره) تضمین محصول.....	۲,۴۰۰

مخارج واقعی تضمین در دوره تضمین، در بدهکار یک حساب بدهی (تعهدات برآوردی تضمین محصول) و در بستانکار حساب دارایی مناسب ثبت می‌گردد.

برگشتیهای فروش

اعطای اختیار برگشت معمولاً به قصد افزایش درآمد می‌باشد. در صورت وجود این اختیار، در تعیین درآمدی که باید در مقطع فروش ثبت شود، فروشنده باید این واقعیت را در نظر بگیرد که احتمالاً بخشی از کالاها، برگشت خواهد شد. نحوه برخورد با برگشتیهای فروش نظیر برخورد با مطالبات غیرقابل وصول می‌باشد. اگر میزان کالای برگشت شده بی‌اهمیت باشد، در هنگام برگشت کالا حساب برگشتیهای فروش را باید بدهکار و حسابهای دریافتنی یا وجوه نقد را بستانکار نمود (نقض اصل تطابق).

در صورتیکه برگشتیها با اهمیت باشد، شرکت با یک زیان احتمالی مواجه است که اگر احتمال وقوع زیان آتی محتمل و مبلغ قابل برآورد باشد، باید اقدام به ذخیره‌گیری نمود.

برای مثال فرض کنید شرکت میهن اجناس خود را به طور نسبه می‌فروشد و به مشتریان اجازه می‌دهد ظرف چند هفته پس از فروش، اجناس خریداری شده را برگشت دهند. تجربیات گذشته نشان می‌دهد برگشتیهای فروش بطور متوسط ۱۵ درصد فروش می‌باشد. طی سال ۱۳۸۸، فروش ۲۰۰,۰۰۰ ریال، وصولیهای نقدی ۱۱۰,۰۰۰ ریال و برگشتیهای واقعی ۱۸,۰۰۰ ریال بوده است. ضمناً فروش اجناس در این شرکت ۴۰ درصد سود ناویژه به همراه دارد و میهن از سیستم دائمی موجودی کالا استفاده می‌کند.

ثبت فروشهای نسبه سال ۱۳۸۸:

۲۰۰,۰۰۰	 حسابهای دریافتنی
۲۰۰,۰۰۰	 فروش

ثبت بهای تمام شده کالای فروش رفته:

۱۲۰,۰۰۰	 بهای تمام شده کالای فروش رفته $(۲۰۰,۰۰۰ \times ۶۰\%)$
۱۲۰,۰۰۰	 موجودی کالا

ثبت وصولیهای نقدی طی سال ۱۳۸۸:

۱۱۰,۰۰۰	 وجوه نقد
۱۱۰,۰۰۰	 حسابهای دریافتنی

ثبت برگشتیهای واقعی طی سال ۱۳۸۸:

۱۸,۰۰۰	 برگشتیهای فروش
۱۸,۰۰۰	 حسابهای دریافتنی

ثبت بهای تمام شده کالای برگشتی:

۱۰,۸۰۰	 موجودی کالا $(۱۸,۰۰۰ \times ۶۰\%)$
۱۰,۸۰۰	 بهای تمام شده کالای فروش رفته

ثبت برگشتیهای مرتبط با فروش سال ۱۳۸۸ که انتظار می‌رود در سال ۱۳۸۹ صورت گیرد:

۱۲,۰۰۰	 برگشتیهای فروش $[۱۸,۰۰۰ - (۲۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\%)]$
۱۲,۰۰۰	 ذخیره برگشتیهای فروش

ثبت بهای تمام شده کالاهایی که انتظار می‌رود در دوره حسابداری بعد برگشت شوند:

۷,۲۰۰	 موجودی کالا
۷,۲۰۰	 بهای تمام شده کالای فروش رفته

ثبت ذخیره‌گیری برای برگشتیهای فروش در ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ صورت می‌گیرد، ضمن آنکه کالای مذکور در این

تاریخ در اختیار شرکت نیست.

نحوه انعکاس مبادلات فوق در صورتهای مالی سال ۱۳۸۸ به شرح زیر است:

صورت سود و زیان

ترازنامه

فروش	۲۰۰,۰۰۰	حسابهای دریافتنی	۷۲,۰۰۰
کسر می شود: برگشتیهای فروش	(۳۰,۰۰۰)	کسر می شود: ذخیره برگشتیهای فروش *	(۱۲,۰۰۰)
فروش خالص	۱۷۰,۰۰۰	حسابهای دریافتنی (خالص)	۶۰,۰۰۰
کسر می شود: بهای تمام شده کالای فروش رفته	(۱۰۲,۰۰۰)		
سود ناویژه	۶۸,۰۰۰		

* چنانچه اختیار برگشت کالا به فروشهای نقدی مرتبط باشد، در این صورت باید یک بدهی بابت کالای برگشتی ایجاد شود.

در شرایطی که زیان آتی مرتبط با اختیار برگشت کالا، محتمل و مبلغ آن غیرقابل برآورد باشد، در بدو امر نمی توان فروش را ثبت نمود و باید تا زمان سپری شدن دوره اختیار برگشت صبر کرد. در این صورت، هرگونه مبلغ دریافتی، در دوره اختیار برگشت، باید به عنوان سپرده و یا درآمد کسب نشده (پیش دریافت درآمد) ثبت گردد.

مبادلات خدماتی

شرکتهای خدماتی نیز در حقیقت به مبادلات فروش اشتغال دارند. هنگامیکه خدمتی در کوتاه مدت و در قالب یک اقدام واحد انجام می شود، درآمد و هزینه های وابسته زمانیکه آن خدمت ارائه گردید، شناسایی می شود. هنگامیکه خدمتی مستلزم اقداماتی طی یک دوره بلندمدت است، باید نظیر یک قرارداد بلندمدت با آن برخورد کنیم.

شناسایی درآمد در خلال تولید

برخی شرکتهای فعالیتهای اشتغال دارند که انجام آنها چندین دوره حسابداری به طول می انجامد؛ مثلاً، ساخت پلها، هواپیماها، ساختمانهای اداری و پالایشگاههای نفت همگی مستلزم سالها فعالیت می باشد. یک شرکت تولید کننده الوار قبل از قطع درخت، پردازش و فروش آن به صورت الوار، ممکن است تخمهای نهال کاج را که مستلزم چند دهه رشد می باشند، کاشت کند. مبادلات خدماتی نیز گاه ممکن است سالها به طول انجامد.

جهت تهیه اطلاعات به موقع درباره عایدات (درآمدها) و همچنین جریانهای نقدی آتی برای سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان، آیا باید بخشی از سود این قبیل تولیدات هر ساله شناسایی شود؟ اگر خالص جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای موجد درآمد با درجه بالایی از اطمینان، قابل برآورد باشد، پاسخ مثبت خواهد بود. شناسایی درآمد برای این نوع مبادلات در بخش های زیر از خاطرتان خواهد گذشت.

پیمان‌های بلندمدت (قراردادهای بلندمدت پیمانکاری): روش درصد تکمیل پیمان

مسئله اصلی در حسابداری پیمان‌های بلندمدت، تخصیص درآمدها و هزینه‌های پیمان به دوره‌هایی است که در آن دوره عملیات موضوع پیمان اجرا می‌شود. **پیمان بلند مدت** پیمانی است که برای طراحی، تولید یا ساخت یک دارایی منفرد قابل ملاحظه یا ارائه خدمات (یا ترکیبی از داراییها یا خدمات که توأماً یک پروژه را تشکیل دهد) منعقد می‌شود و مدت زمان لازم برای تکمیل پیمان عمدتاً چنان است که فعالیت پیمان در دوره‌های مالی متفاوت قرار می‌گیرد. پیمان بلند مدت معمولاً در طول مدتی بیش از یکسال انجام خواهد شد. با این حال، مدت بیش از یکسال، مشخصه اصلی یک پیمان بلندمدت نیست. برخی پیمان‌های با مدت کمتر از یکسال، هرگاه از نظر فعالیت دوره، دارای چنان اهمیت نسبی باشد که عدم انعکاس درآمد و هزینه عملیاتی و سود مربوط به آن منجر به مخدوش شدن درآمد و هزینه عملیاتی و نتایج دوره و عدم ارائه تصویری مطلوب توسط صورتهای مالی گردد، باید به عنوان پیمان بلندمدت محسوب شود، مشروط بر اینکه رویه متخذه در واحد تجاری از سالی به سال دیگر به طور یکنواخت اعمال گردد. پیمان‌ها را می‌توان به دو دسته تقسیم کرد:

پیمان مقطوع پیمان بلندمدتی است که به موجب آن پیمانکار با یک مبلغ مقطوع برای کل پیمان یا یک نرخ ثابت برای هر واحد موضوع پیمان که در برخی از موارد ممکن است براساس موادی خاص مشمول تعدیل قرار گیرد، توافق می‌کند.

پیمان امانی (پیمان با حق الزحمه مبتنی بر مخارج) پیمان بلند مدتی است که به موجب آن مخارج قابل قبول یا مشخص شده در متن پیمان به پیمانکار تأدیه و درصد معینی از مخارج مزبور یا حق الزحمه ثابتی نیز به پیمانکار پرداخت شود.

شناخت درآمد و هزینه‌های پیمان

با توجه به ماهیت پیمان‌های بلندمدت، چنانچه به سبب طولانی بودن مدت لازم برای تکمیل این پیمان‌ها، تا زمان تکمیل آنها، درآمد و هزینه‌ای به حساب گرفته نشود، ممکن است صورت سود و زیان تصویر چندان مطلوبی از فعالیت‌های واحد تجاری در طول سال ارائه نکنند، بلکه تنها ماحصل (سود و زیان) پیمان‌هایی را که در پایان سال تکمیل شده است منعکس کند. بنابراین، مقتضی است که در جریان پیشرفت پیمان‌ها، درآمدی را که می‌توان نسبت به تحقق آن اطمینان حاصل کرد، شناسایی نمود. تعیین میزان درآمد و هزینه دوره توسط واحد تجاری باید به گونه‌ای صورت گیرد که با نوع عملیات و صنعت مورد فعالیت تناسب داشته باشد. براساس استاندارد حسابداری شماره ۹ (حسابداری پیمان‌های بلند مدت)، هرگاه بتوان ماحصل یک پیمان بلندمدت را به گونه‌ای قابل اتکا برآورد

کرد،^۱ باید سهم مناسبی از درآمد و مخارج کل پیمان (با توجه به میزان تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه و متناسب با نوع عملیات و صنعت مورد فعالیت) به ترتیب به عنوان درآمد و هزینه شناسایی شود. شناخت درآمد و هزینه دوره بر اساس میزان تکمیل پیمان اغلب **روش درصد تکمیل پیمان** (روش درصد پیشرفت کار) نامیده می‌شود.

اندازه‌گیری درصد تکمیل پیمان

اولین گام جهت تعیین درآمد و هزینه پیمان، محاسبه درصد تکمیل پیمان است. درصد تکمیل پیمان به طرق مختلف قابل تعیین است. واحد تجاری باید روشی را که کار انجام شده را به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری می‌کند بکار گیرد. با توجه به ماهیت پیمان، روش‌ها ممکن است شامل موارد زیر باشد:

۱. نسبت مخارج تحمل شده پیمان برای کار انجام شده تا تاریخ ترازنامه به کل مخارج برآوردی پیمان (روش مخارج

به مخارج). درصد تکمیل در این روش بر رابطه بین مخارج انجام شده تا به حال و کل مخارج برآوردی پیمان مبتنی است. در این صورت، کسب هر اطلاع جدید در مورد مخارج لازم برای تکمیل پیمان باید در آخرین برآورد مخارج پیمان لحاظ شود. درصد تکمیل تا تاریخ ترازنامه (تا به حال) با استفاده از رابطه زیر قابل محاسبه می‌باشد:

$$\text{درصد تکمیل تا تاریخ ترازنامه} = \frac{\text{مخارج واقعی تا تاریخ ترازنامه}}{\text{کل مخارج برآوردی پیمان}} *$$

* کل مخارج برآوردی پیمان خود متشکل از مخارج واقعی پیمان تا تاریخ ترازنامه و مابقی مخارج برآوردی برای تکمیل پیمان است.

۱. ما حاصل پیمان بلندمدت را تنها زمانی می‌توان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد که جریان منافع اقتصادی آتی مربوط به پیمان به درون واحد تجاری محتمل باشد. در **پیمان‌های منقطع**، ماحصل پیمان بلندمدت را زمانی می‌توان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد که تمامی شرایط مقابل برقرار باشد: (۱) درآمد پیمان را بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد، (۲) جریان ورودی منافع اقتصادی مرتبط با پیمان به واحد تجاری محتمل باشد، (۳) مخارج پیمان تا زمان تکمیل پیمان و همچنین درصد تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه را بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد، و (۴) مخارج مربوط به پیمان را بتوان به وضوح تشخیص داد و به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد تا مقایسه مخارج واقعی تحمل شده پیمان با برآوردهای قبلی آنها میسر گردد. در **پیمان‌های امانی**، ماحصل پیمان بلندمدت را زمانی می‌توان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد که کلیه شرایط مقابل برقرار باشد: (۱) جریان ورودی منافع اقتصادی مرتبط با پیمان به واحد تجاری محتمل باشد و (۲) مخارج مربوط به پیمان را اعم از اینکه طبق مفاد پیمان مشخصاً قابل باز یافت باشد یا نباشد، بتوان به وضوح تشخیص داد و به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد. وجود شرایط فوق بدان معناست که اثرات خالص جریان نقد فعالیت پیمانکاری، در طول زمان به طور معقول قابل تعیین است. به عبارت دیگر، به سبب معلوم بودن مبلغ قرارداد (پیمان) میزان درآمد به طور معقول قابل برآورد خواهد بود. فرض می‌شود درصد تکمیل پیمان در یک دوره منعکس کننده بخشی از درآمد و سود کسب شده در طی آن دوره می‌باشد.

چنانچه میزان تکمیل با مراجعه به مخارج تحمل شده پیمان تا تاریخ ترازنامه تعیین گردد، تنها آن بخش از مخارج پیمان که منعکس کننده کار انجام شده است در مخارج تحمل شده پیمان تا تاریخ ترازنامه منظور می‌گردد.

در ادامه فصل از این روش اندازه‌گیری استفاده خواهد شد.

۲. ارزیابی کار انجام شده. درصد تکمیل پیمان براساس ارزش منصفانه (بازار) کار انجام شده و با استفاده از نظر کارشناس حرفه‌ای مستقل تعیین می‌شود.

۳. نسبت مقدار کار انجام شده به کل کار پیمان (روش فیزیکی). درصد تکمیل پیمان می‌تواند بر معیارهای فیزیکی مبتنی باشد؛ برای مثال، تعداد ساعات کار انجام شده (تا تاریخ ترازنامه) در مقایسه با کل ساعات کار برآوردی مورد نیاز، می‌تواند معیاری مناسب برای اندازه‌گیری میزان تکمیل پیمان باشد. همچنین واحدهای تولید، نظیر تعداد کیلومتر جاده ساخته شده در مقایسه با کل کیلومترهای جاده‌ای که باید ساخته شود، می‌تواند معیاری مناسب تلقی شود.

مبالغ دریافتی و دریافتنی بابت پیشرفت کار و نیز پیش دریافت از کارفرمایان معمولاً منعکس کننده کار انجام شده نیست. بنابراین روش‌های تعیین درصد تکمیل پیمانی که مبتنی بر این عوامل هستند، از اعتبار چندانی برخوردار نمی‌باشند.

عناصر تشکیل دهنده بهای تمام شده پیمان (یعنی مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار ساخت) مشابه مخارج تولید می‌باشند. در مورد مواد مستقیم، سوالی جالب وجود دارد و آن اینکه در محاسبه درصد تکمیل پیمان آیا باید بهای مواد خریداری شده را در نظر گرفت؟ این سوال به دو دلیل از اهمیت برخوردار است: (۱) شرکت‌های پیمانکاری عموماً بخش اعظم مواد مورد نیاز خود را قبل از شروع عملیات خریداری می‌کنند تا بدین ترتیب ضمن پرهیز از افزایش قیمت‌ها، از مزیت تخفیفات حجم نیز منتفع شوند و (۲) چنانچه بهای مواد خریداری شده در درصد تکمیل پیمان مدنظر قرار گیرد، مبلغ بیشتری از سود در سالهای آغازین پیمان شناسایی می‌شود.

بکارگیری روش درصد تکمیل پیمان

در هر تاریخ ترازنامه با توجه به درصد تکمیل پیمان، سهم مناسبی از درآمد و مخارج کل پیمان به عنوان درآمد و هزینه دوره شناسایی می‌شود. برای مثال، فرض کنید کل مخارج پیمانی که برای ساخت یک پل منعقد گردیده در پایان سال دوم پیمان، ۴,۵۰۰,۰۰۰ ریال برآورد شده و ضمناً کل مبلغ پیمان نیز ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. چنانچه در پایان سال دوم، برآورد شود ۸۰ درصد کل پیمان تکمیل شده، باید برای دوره بین شروع پیمان و پایان سال دوم، ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال ($۵,۰۰۰,۰۰۰ \times ۸۰\%$) درآمد و ۳,۶۰۰,۰۰۰ ریال ($۴,۵۰۰,۰۰۰ \times ۸۰\%$) هزینه شناسایی شود. در

نتیجه ۴۰۰,۰۰۰ ریال (۳,۶۰۰,۰۰۰ - ۴,۰۰۰,۰۰۰) سود برای دوره زمانی بین شروع پیمان و پایان سال دوم باید شناسایی گردد.

به محض تعیین درآمد و هزینه‌ای که تا پایان سال دوم باید شناسایی شود، درآمد و هزینه‌ای که در دوره حسابداری قبلی بابت پیمان مورد نظر شناسایی شده باید از آنها کسر گردد. نتیجه این محاسبات، میزان درآمد و هزینه‌ای است که باید در دوره حسابداری جاری (سال دوم) شناسایی شود. اگر در سال اول ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال درآمد و ۲,۱۶۰,۰۰۰ ریال هزینه بابت ساخت پل مورد نظر شناسایی شده باشد، در سال دوم ۱,۶۰۰,۰۰۰ ریال (۲,۴۰۰,۰۰۰ - ۴,۰۰۰,۰۰۰) درآمد و ۱,۴۴۰,۰۰۰ ریال (۲,۱۶۰,۰۰۰ - ۳,۶۰۰,۰۰۰) هزینه شناسایی می‌شود. در نتیجه سود سال دوم ۱۶۰,۰۰۰ ریال (۱,۴۴۰,۰۰۰ - ۱,۶۰۰,۰۰۰) می‌باشد. در ادامه با استفاده از مثال شرکت پارس نحوه شناسایی درآمد و هزینه‌های پیمان را تشریح می‌کنیم.

شرکت پارس (پیمانکار) یک پیمان مقطوع به مبلغ ۹,۰۰۰ ریال برای ساخت یک پل را با وزارت راه منعقد کرده است. برآورد اولیه پیمانکار از مخارج پیمان ۸,۰۰۰ ریال می‌باشد. ساخت پل ۳ سال به طول می‌انجامد. با پایان سال اول، برآورد پیمانکار از مخارج پیمان به ۸,۰۵۰ ریال افزایش می‌یابد. در سال دوم، مبلغ پیمان (قرارداد) با توافق طرفین به میزان ۲۰۰ ریال و مخارج پیمان به میزان ۱۵۰ ریال نسبت به برآوردهای پیشین آنها افزایش می‌یابد. در پایان سال دوم، مخارج تحمل شده شامل ۱۰۰ ریال مصالحی است که برای تکمیل پروژه در سال سوم مورد استفاده قرار می‌گیرد.

شرکت پارس درصد تکمیل پیمان را از طریق نسبت مخارج تحمل شده برای کار انجام شده تا به حال به آخرین برآورد مجموع مخارج پیمان تعیین می‌کند. خلاصه اطلاعات مالی طی دوره ساخت به شرح زیر می‌باشد:

سال سوم	سال دوم	سال اول	
۹,۰۰۰ ریال	۹,۰۰۰ ریال	۹,۰۰۰ ریال	مبلغ اولیه پیمان.....
۲۰۰	۲۰۰	-	متمم پیمان.....
۹,۲۰۰ ریال	۹,۲۰۰ ریال	۹,۰۰۰ ریال	کل مبلغ پیمان.....
۸,۲۰۰ ریال	۶,۱۶۸ ریال	۲,۰۹۳ ریال	مخارج تحمل شده تا به حال.....
-	۲,۰۳۲	۵,۹۵۷	مخارج برآوردی برای تکمیل پیمان....
۸,۲۰۰ ریال	۸,۲۰۰ ریال	۸,۰۵۰ ریال	کل مخارج برآوردی پیمان.....
۱,۰۰۰ ریال	۱,۰۰۰ ریال	۹۵۰ ریال	سود برآوردی.....
%۱۰۰	%۷۴*	%۲۶	درصد تکمیل پیمان.....

* درصد تکمیل پیمان سال دوم (۷۴٪) با خارج کردن ۱۰۰ ریال مواد کنار گذاشته شده برای استفاده در سال سوم از مخارج انجام شده پیمان برای کار انجام شده تا به حال تعیین شده است.

درآمد، هزینه‌ها و سود شناسایی شده در صورت سود و زیان سه سال به این شرح است:

شناسایی شده در سال جاری	شناسایی شده در سالهای قبل	تا به حال	
			سال اول
۲,۳۴۰	—	۲,۳۴۰ ($9,000 \times \%.26$)	درآمد
۲,۰۹۳	—	۲,۰۹۳ ($8,050 \times \%.26$)	هزینه‌ها
۲۴۷	—	۲۴۷	سود
			سال دوم
۴,۴۶۸	۲,۳۴۰	۶,۸۰۸ ($9,200 \times \%.74$)	درآمد
۳,۹۷۵	۲,۰۹۳	۶,۰۶۸ ($8,200 \times \%.74$)	هزینه‌ها
۴۹۳	۲۴۷	۷۴۰	سود
			سال سوم
۲,۳۹۲	۶,۸۰۸	۹,۲۰۰ ($9,200 \times \%.100$)	درآمد
۲,۱۳۲	۶,۰۶۸	۸,۲۰۰ ($8,200 \times \%.100$)	هزینه‌ها
۲۶۰	۷۴۰	۱,۰۰۰	سود

لازم به ذکر است که تغییر در برآورد درآمد یا مخارج پیمان، تغییر در برآورد حسابداری تلقی می‌شود. از این رو این‌گونه تغییرات در تعیین مبالغ درآمد و هزینه‌های شناسایی شده دوره‌ای که تغییر در آن صورت گرفته و دوره‌های متعاقب آن مورد استفاده قرار می‌گیرد. این موضوع را می‌توانید در مثال شرکت پارس مشاهده کنید. چنین تغییراتی در پیمان‌های بلندمدت امری مرسوم تلقی می‌شود، زیرا هیچ‌گاه آینده با اطمینان، قابل پیش‌بینی نیست. با این وجود، با گذر زمان، این برآوردها با اطمینان بیشتری همراه خواهد بود.

تاکنون فرض بر این بود که می‌توان ماحصل پیمان را به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد. در مراحل اولیه پیمان، غالباً وضعیت به صورتی است که ماحصل پیمان را نمی‌توان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد. با این حال، ممکن است این احتمال وجود داشته باشد که واحد تجاری، مخارج تحمل شده پیمان را بازیافت کند. بنابراین، درآمد پیمان تنها تا میزان مخارج تحمل شده‌ای که انتظار بازیافت آن می‌رود، شناسایی می‌گردد، ضمن آنکه مخارج پیمان در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شده و در نتیجه سودی شناسایی نمی‌شود. از آنجا که در این حالت درآمد به میزان هزینه شناسایی شده و سودی به وجود نمی‌آید، به آن اصطلاحاً **روش سود صفر** اطلاق می‌شود. برای روشن شدن موضوع، کلیه اطلاعات شرکت پارس را در نظر بگیرید، به استثنای اینکه ماحصل پیمان را نمی‌توان تا پایان سال دوم

به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد. در این صورت درآمد، هزینه‌ها و سود شناسایی شده در صورت سود و زیان سه سال به این شرح خواهد بود:

شناسایی شده در سال جاری	شناسایی شده در سالهای قبل	تا به حال	سال اول
۲,۰۹۳	—	۲,۰۹۳	درآمد
۲,۰۹۳	—	۲,۰۹۳	هزینه‌ها
—	—	—	سود
سال دوم			
۴,۷۱۵	۲,۰۹۳	۶,۸۰۸ ($۹,۲۰۰ \times ۷۴\%$)	درآمد
۳,۹۷۵	۲,۰۹۳	۶,۰۶۸ ($۸,۲۰۰ \times ۷۴\%$)	هزینه‌ها
۷۴۰	—	۷۴۰	سود
سال سوم			
۲,۳۹۲	۶,۸۰۸	۹,۲۰۰ ($۹,۲۰۰ \times ۱۰۰\%$)	درآمد
۲,۱۳۲	۶,۰۶۸	۸,۲۰۰ ($۸,۲۰۰ \times ۱۰۰\%$)	هزینه‌ها
۲۶۰	۷۴۰	۱,۰۰۰	سود

همانطور که ملاحظه می‌کنید از پایان سال دوم برآورد ماحصل پیمان امکان‌پذیر شده و بنابراین شرکت پارس برای شناسایی درآمد و هزینه‌ها از این زمان به بعد از روش درصد تکمیل پیمان استفاده کرده است. توجه داشته باشید که اثر تغییر در برآورد ماحصل پیمان، تغییر در برآورد حسابداری تلقی می‌شود.

حسابداری و گزارشگری پیمان‌های بلندمدت

در حسابداری پیمان‌های بلند مدت، یک حساب با نام پیمان در جریان پیشرفت بابت تمام مخارج تحمل شده برای تکمیل پیمان، بدهکار می‌شود. این حساب همچنین از بابت سود شناسایی شده پیمان نیز بدهکار می‌گردد. از این رو، در روش درصد تکمیل پیمان، حساب پیمان در جریان پیشرفت متشکل از مخارج تحمل شده^۱ (تا به حال) به علاوه سود شناسایی شده (تا به حال) می‌باشد.

۱. مخارج تحمل شده خود از دو جزء (الف) مخارج تحمل شده برای کار انجام شده و (ب) مخارج تحمل شده برای فعالیت آتی پیمان، تشکیل می‌شود.

به سبب آنکه اتمام یک پیمان بلندمدت سالها به طول می‌انجامد و همچنین به سبب نیاز به تامین مالی مستمر مخارج پیمان، معمولاً در قراردادهای پیمانکاری ذکر می‌گردد که پیمانکار می‌تواند بخشی از مبلغ پیمان را برای کارفرما صورت وضعیت کند. این صورت وضعیتها، با بدهکار کردن حسابهای دریافتنی و بستانکار کردن حسابی با نام صورت وضعیت ارسالی^۱ ثبت می‌شوند. از آنجا که درآمد و سود بر مبنای درصد تکمیل پیمان شناسایی می‌شود، صورت وضعیتهای مورد نظر هیچ تاثیری بر میزان درآمد و سود شناسایی شده نخواهد داشت.

نکته

صورت وضعیتها، هیچ اثری بر شناسایی درآمد و سود ندارد.

حساب صورت وضعیتهای ارسالی را می‌توان به عنوان میزان ریالی تعهد پیمانکار به انجام خدمت تفسیر نمود. به همین ترتیب، می‌توان حساب پیمان در جریان پیشرفت را به عنوان میزان ریالی خدمات انجام شده توسط پیمانکار تا به حال، تعبیر کرد. در نتیجه، حساب صورت وضعیت ارسالی و حساب پیمان در جریان پیشرفت در ترازنامه پیمانکار (فروشنده) می‌تواند در مقابل هم تهاثر گردد. چنانچه مجموع پیمان در جریان پیشرفت و سود تا مقطع فعلی، از صورت وضعیت ارسالی تا این تاریخ بیشتر باشد، مبلغ خالص بدهکار در قالب دارایی (حسابهای دریافتنی) در ترازنامه گزارش می‌شود زیرا حاکی از مبلغی است که در صورت وضعیتهای بعدی باز یافت خواهد شد. در صورتی که عکس این مدعا صادق باشد، مبلغ خالص بستانکار در ترازنامه به عنوان بدهی گزارش خواهد شد و حاکی از تعهدات انجام نشده در قبال مشتریان خواهد بود. لازم به ذکر است که آن بخش از مخارج تحمل شده پیمان که با فعالیت آتی آن مرتبط است (یعنی در دوره جاری قابل احتساب به هزینه نیست)، به شرط آنکه باز یافت آن محتمل باشد، به عنوان دارایی شناسایی و تحت سرفصل پیمان در جریان پیشرفت در ترازنامه منعکس می‌شود. به بیان دیگر این بخش از حساب پیمان در جریان پیشرفت قابل تهاثر با حساب صورت وضعیتهای ارسالی نبوده و باید به طور جداگانه در ترازنامه انعکاس یابد. بنابراین تنها مخارج تحمل شده برای کار انجام شده به علاوه سود شناسایی شده تا به حال قابل تهاثر با صورت وضعیتهای ارسالی می‌باشد.

کلیه اطلاعات شرکت پارس را در دو فرض مذکور (اول اینکه ماحصل پیمان قابل برآورد باشد و دوم اینکه ماحصل پیمان تا پایان سال دوم قابل برآورد نباشد) را در نظر بگیرید. اطلاعات زیر نیز در اختیار است:

سال سوم	سال دوم	سال اول	
۴,۲۰۰ ریال	۳,۰۰۰ ریال	۲,۰۰۰ ریال	صورت وضعیتهای ارسالی
۵,۶۰۰	۲,۱۰۰	۱,۵۰۰	وجه نقد پرداختی توسط کارفرما

۱. مانده این حساب معادل مبالغ دریافتنی و دریافتنی بابت پیشرفت کار می‌باشد.

در شکل ۳-۲ ثبتهای روزنامه در صورتی که ماحصل پیمان قابل برآورد باشد (روش درصد تکمیل پیمان) و ماحصل پیمان قابل برآورد نباشد (روش سود صفر) ارائه شده است.

شکل ۳-۲ حاوی ثبتهای روزنامه قرارداد ساخت پل توسط شرکت پارس، براساس دو روش مذکور می‌باشد. همانطور که ملاحظه می‌کنید چنانچه ماحصل پیمان قابل برآورد باشد (فرض اول) باید از روش درصد تکمیل پیمان استفاده نمود. حال اگر ماحصل پیمان قابل برآورد نباشد چاره‌ای جز استفاده از روش سود صفر وجود ندارد. بنابراین در این حالت شرکت پارس تا پایان سال دوم نمی‌تواند از روش درصد تکمیل پیمان استفاده کند. در پایان سال دوم روش سود صفر به روش درصد تکمیل پیمان تغییر پیدا می‌کند. همانطور که پیش از این بیان شد این تغییر در روش، تغییر در برآورد حسابداری محسوب می‌شود. علاوه بر این موضوع، توجه به چند نکته در شکل ۳-۲ ضروری است: اول اینکه، به استثنای ثبت شناسایی درآمد و هزینه‌ها، ثبتهای صورت گرفته در دو حالت مشابه می‌باشند. دوم اینکه، شناسایی سود در روش درصد تکمیل پیمان، باعث افزایش مانده حساب پیمان در جریان پیشرفت می‌گردد. سوم اینکه در روش درصد تکمیل پیمان، حساب پیمان در جریان پیشرفت شامل هم مخارج تحمل شده و هم سود شناسایی شده تا به حال می‌باشد. در زمان تکمیل پیمان، حساب پیمان در جریان پیشرفت و حساب صورت وضعیتهای ارسالی، هر دو، برابر مبلغ پیمان خواهند بود.

همانطور که پیش از این از خاطراتان گذشت، چنانچه پیمان در جریان پیشرفت از صورت وضعیتهای ارسالی بیشتر باشد، تفاوت در ترازنامه در قالب یک دارایی جاری گزارش می‌شود. بنابر اعتقاد کمیته تدوین استانداردهای حسابداری این مازاد (مبلغ قابل بازیافت پیمان‌ها) بیانگر درآمد تحقق یافته دریافتی بوده و مشخصات یک "حساب دریافتنی" را دارا می‌باشد.^۱ البته آن بخش از حساب پیمان در جریان پیشرفت که با فعالیت آتی پیمان مرتبط است (به شرط آنکه بازیافت آن محتمل باشد) باید تحت همین سرفصل باقی بماند و قابل تهاتر با حساب صورت وضعیتهای ارسالی نمی‌باشد. در صورتیکه حساب صورت وضعیتهای ارسالی از حساب پیمان در جریان پیشرفت بیشتر باشد، ما به التفاوت در ترازنامه به عنوان یک بدهی جاری گزارش می‌شود. علت گزارش مابه‌التفاوت در قالب جاری، این موضوع است که چرخه عملیات پیمانکار به اندازه دوره پیمان است.

شکل ۳-۳ که مبتنی بر اطلاعات شرکت پارس و همچنین ثبتهای روزنامه شکل ۳-۲ است، گزارشگری صورتهای مالی برای شرکتهایی که در امر پیمانهای بلندمدت اشتغال دارند را دربر می‌گیرد.

۱. سازمان حسابرسی، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابداری (۱۳۸۴)، استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان

ماحصل پیمان تا پایان سال دوم

قابل برآورد نباشد

ماحصل پیمان قابل برآورد باشد

سال اول

ثبت مخارج پیمان:

پیمان در جریان پیشرفت.....	۲,۰۹۳	۲,۰۹۳	۲,۰۹۳
مواد، دستمزد پرداختنی، وجوه نقد و غیره			

ثبت صورت وضعیتهای ارسالی:

حسابهای دریافتنی.....	۲,۰۰۰	۲,۰۰۰	۲,۰۰۰
صورت وضعیتهای ارسالی.....			

ثبت وصول وجه نقد:

وجوه نقد.....	۱,۵۰۰	۱,۵۰۰	۱,۵۰۰
حسابهای دریافتنی.....			

ثبت درآمد و هزینه‌های شناسایی شده:

پیمان در جریان پیشرفت.....	۲۴۷	—	—
هزینه‌های پیمان.....	۲,۰۹۳	۲,۰۹۳	۲,۰۹۳
درآمد پیمان.....		۲,۳۴۰	۲,۰۹۳

سال دوم

ثبت مخارج پیمان:

پیمان در جریان پیشرفت.....	۴,۰۷۵	۴,۰۷۵	۴,۰۷۵
مواد و دستمزد پرداختنی، وجوه نقد و غیره			

ثبت صورت وضعیتهای ارسالی:

حسابهای دریافتنی.....	۳,۰۰۰	۳,۰۰۰	۳,۰۰۰
صورت وضعیتهای ارسالی.....			

ثبت وصول وجه نقد:

وجوه نقد.....	۲,۱۰۰	۲,۱۰۰	۲,۱۰۰
حسابهای دریافتنی.....			

ثبت درآمد و هزینه‌های شناسایی شده:

پیمان در جریان پیشرفت.....	۴۹۳	۷۴۰	۷۴۰
هزینه‌های پیمان.....*	۳,۹۷۵	۳,۹۷۵	۳,۹۷۵
درآمد پیمان.....		۴,۴۶۸	۴,۷۱۵

سال سوم

ثبت مخارج پیمان:

پیمان در جریان پیشرفت.....	۲,۰۳۲	۲,۰۳۲
مواد، دستمزد پرداختی، وجوه نقد و غیره	۲,۰۳۲	۲,۰۳۲

ثبت صورت وضعیتهای ارسالی:

حسابهای دریافتی.....	۴,۲۰۰	۴,۲۰۰
صورت وضعیتهای ارسالی.....	۴,۲۰۰	۴,۲۰۰

ثبت وصول وجه نقد:

وجوه نقد.....	۵,۶۰۰	۵,۶۰۰
حسابهای دریافتی.....	۵,۶۰۰	۵,۶۰۰

ثبت درآمد و هزینه های شناسایی شده:

پیمان در جریان پیشرفت.....	۲۶۰	۲۶۰
هزینه های پیمان*	۲,۱۳۲	۲,۱۳۲
درآمد پیمان.....	۲,۳۹۲	۲,۳۹۲

ثبت بستن حسابهای قرارداد پیمانکاری:

صورت وضعیتهای ارسالی.....	۹,۲۰۰	۹,۲۰۰
پیمان در جریان پیشرفت.....	۹,۲۰۰	۹,۲۰۰

همانطور که ملاحظه می کنید ۱۰۰ ریال مواد خریداری شده در سال دوم، زمانی که در پیمان مورد استفاده قرار می گیرد (یعنی سال سوم)، به عنوان هزینه شناسایی می شود.

شناسایی زیان در پیمان های بلندمدت

تا به حال، مثال های مطرح شده بر این فرض استوار بودند که پیمان های بلندمدت چه از نظر سودی که هر سال شناسایی می شود و چه از نظر کل سود پیمان، در وضعیتی سودآور قرار دارند. حال، در این قسمت، به حسابداری و گزارشگری زیان در پیمان های بلندمدت خواهیم پرداخت.

زمانی که فزونی کل مخارج پیمان بر درآمد آن محتمل باشد، زیان قابل پیش بینی باید فوراً به عنوان هزینه دوره شناسایی شود. بنابراین این زیان چه ماحصل پیمان، قابل برآورد باشد (روش درصد تکمیل پیمان) و چه نباشد

فرض دوم: حاصل پیمان تا پایان سال دوم قابل برآورد نمی باشد.

سوم	اول	
۲۷۱۵	۲,۰۹۳	بخشی از صورت سود و زیان
۲,۹۷۵	۲,۰۹۳	درآمد پیمان بلندمدت.....
۷۲۰	—	هزینههای پیمان.....
		سود ناخالصی پیمان.....

بخشی از ترانزاکشنه
حسابهای دریافته:

۱,۴۰۰	۵۰۰	حسابهای دریافته تجاری.....
۱,۸۰۸	۵۹۳	بیلغ قابل بازداشت پیمانها.....
۱۰۰	—	حساب پیمان در جریان پیشرفت.....

یادداشت ۱: بخشی از اهرم رویههای حسابداری

سال اول: پیمانهای بلندمدت، شرکت درآمد و هزینههای پیمانهای بلندمدت را با استفاده از روش درخت پیمان شناسایی می کند. در این سال به واسطه آنکه ماحصل پیمان قابل برآورد نیست، شرکت از روش استفاده نموده است. در این روش درآمد به اندازه هزینههای شناسایی می شود. بازده مخارج حاصل شده انجام شده بر صورت وضعیتهای ارسال شده به عنوان حسابهای دریافته یک دارایی جاری گزارش می شود.

اول: این مبلغ ۹۳ ریال بوده است.
سال دوم: پیمانهای بلند مدت، مشابه فرض اول.
سال سوم: پیمانهای بلند مدت، مشابه فرض اول.

$$\begin{aligned}
 ۳۳۰ &= ۲,۳۳۰ - ۲,۰۰۰ = \text{صورت وضعیتهای ارسالی} - \text{حساب پیمان در جریان پیش} \\
 ۱,۸۰۸ &= ۵,۰۰۰ - (۱۰۰ - ۹۳) = \text{صورت وضعیتهای ارسالی} - (۱۰۰ - \text{حساب پیمان در جریان پیش}) \\
 &= ۹۳ - ۲,۰۰۰ = ۱,۸۰۸ - ۵,۰۰۰ = (۱۰۰ - ۹۳)
 \end{aligned}$$

فرض اول: حاصل پیمان قابل برآورد می باشد.

سوم	دوم	اول	
۲,۳۳۲	۲,۳۶۸	۲,۳۳۰	بخشی از صورت سود و زیان
۲,۱۳۲	۲,۹۷۵	۲,۰۹۳	درآمد پیمان بلندمدت.....
۲۶۰	۲۹۳	۲۲۷	هزینههای پیمان.....
			سود ناخالصی پیمان.....

بخشی از ترانزاکشنه
حسابهای دریافته:

۱,۴۰۰	۵۰۰	حسابهای دریافته تجاری.....
۱,۸۰۸	۳۰۸	بیلغ قابل بازداشت پیمانها.....
۱۰۰	—	حساب پیمان در جریان پیشرفت.....

یادداشت ۱: بخشی از اهرم رویههای حسابداری

پیمانهای بلندمدت، شرکت درآمد و هزینههای پیمانهای بلندمدت را با استفاده از روش درصد تکمیل پیمان شناسایی می کند. درصد تکمیل یعنی بر نسبت مخارج تحمل شده برای کار انجام شده به کل مخارج برآوردی پیمان می باشد. در صورتی که مخارج تحمل شده برای کار انجام شده به علاوه سود شناسایی شده تا به حال از مبلغ صورت وضعیتهای ارسالی بیشتر باشد، ما به القارت در قالب حسابهای دریافته و قسمت داراییهای جاری ترانزاکشنه گزارش درآمد شد این مبلغ در سلهای اول و دوم به ترتیب ۳۳۰ ریال و ۱,۸۰۸ ریال است.

(روش سود صفر) باید بلافاصله شناسایی گردد. اصولاً زیان‌های موجود دو دسته‌اند: (۱) زمانی که روش درصد تکمیل پیمان مورد استفاده قرار می‌گیرد، علیرغم اینکه انتظار می‌رود پیمان در کل سودآور باشد، ولی محاسبات نشان می‌دهد باید برای دوره جاری زیان گزارش نمود، یا (۲) در هر یک از دو روش موصوف، ممکن است کل پیمان با زیان همراه باشد.

نکته

زیان پیمان‌های بلندمدت، به محض محتمل بودن شناسایی می‌شود.

زیان دوره‌ای در یک پیمان سودآور. زیانهای دوره‌ای در نتیجه تجدید نظر در مخارج پیمان ایجاد می‌شود، به طوری که این تجدید نظر باعث افزایش مخارج برآوردی پیمان می‌گردد. این حالت زمانی رخ می‌دهد که سودشناسایی شده در دوره‌های حسابداری قبل، از سودی که بایستی تا آن زمان شناسایی می‌شده، بیشتر باشد. برای تشریح این نوع زیان، فرض کنید پیمانکاری کیش به پایان سومین سال از یک قرارداد ۸۰۰,۰۰۰ ریالی چهار ساله رسیده است. اطلاعات مربوط به مخارج انباشته پیمان و سود شرکت برای سالهای ۱، ۲ و ۳ (سال جاری) به شرح زیر می‌باشد:

سال ۱	سال ۲	سال ۳
مخارج تحمل شده تا به حال ریال ۲۱۰,۰۰۰	ریال ۴۳۲,۰۰۰	ریال ۶۰۰,۰۰۰
مخارج برآوردی برای تکمیل پیمان ۴۹۰,۰۰۰	۲۸۸,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰
کل مخارج برآوردی پیمان ریال ۷۰۰,۰۰۰	ریال ۷۲۰,۰۰۰	ریال ۷۵۰,۰۰۰
درصد برآوردی تکمیل ۳۰٪	۶۰٪	۸۰٪
کل سود برآوردی ریال ۱۰۰,۰۰۰	ریال ۸۰,۰۰۰	ریال ۵۰,۰۰۰

درآمد، هزینه‌ها و سود (زیان) شناسایی شده برای سالهای ۱، ۲ و ۳ (سال جاری) به این شرح خواهد بود:

شناسایی شده در سال جاری	شناسایی شده در سالهای قبل	تا به حال	سال اول
۲۴۰,۰۰۰	—	۲۴۰,۰۰۰ ($۸۰۰,۰۰۰ \times \%.۳۰$)	درآمد
۲۱۰,۰۰۰	—	۲۱۰,۰۰۰ ($۷۰۰,۰۰۰ \times \%.۳۰$)	هزینه‌ها
۳۰,۰۰۰	—	۳۰,۰۰۰	سود (زیان)
سال دوم			
۲۴۰,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰ ($۸۰۰,۰۰۰ \times \%.۶۰$)	درآمد
۲۲۲,۰۰۰	۲۱۰,۰۰۰	۴۳۲,۰۰۰ ($۷۲۰,۰۰۰ \times \%.۶۰$)	هزینه‌ها
۱۸,۰۰۰	۳۰,۰۰۰	۴۸,۰۰۰	سود (زیان)
سال سوم			
۱۶۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰	۶۴۰,۰۰۰ ($۸۰۰,۰۰۰ \times \%.۸۰$)	درآمد
۱۶۸,۰۰۰	۴۳۲,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰ ($۷۵۰,۰۰۰ \times \%.۸۰$)	هزینه‌ها
(۸,۰۰۰)	۴۸,۰۰۰	۴۰,۰۰۰	سود (زیان)

توجه داشته باشید که ۴۸,۰۰۰ ریال سود شناسایی شده تا پایان سال ۲، معادل ۸,۰۰۰ ریال بیش از ۴۰,۰۰۰ ریال سودی است که باید تا پایان سال ۳ شناسایی شود. بنابراین، در سال ۳ باید ۸,۰۰۰ ریال به عنوان زیان شناسایی گردد. از آنجا که هزینه‌های انجام شده بابت پیمان طی سال ۳، ۱۶۸,۰۰۰ ریال (۴۳۲,۰۰۰ ریال - ۶۰۰,۰۰۰ ریال) است، در پایان سال ۳ ثبت زیر انجام می‌شود:

هزینه‌های پیمان	۱۶۸,۰۰۰	.....
درآمد پیمان	۱۶۰,۰۰۰	.....
پیمان در جریان پیشرفت	۸,۰۰۰	.....

این نوع زیان که صرفاً در روش درصد تکمیل پیمان پیش می‌آید، به ندرت اتفاق می‌افتد. در صورت استفاده از روش سود صفر، چنین زیانهایی روی نمی‌دهد زیرا در این روش، سود شناسایی نمی‌شود.

در ادامه مثال پیمانکاری کیش، چنانچه مخارج واقعی پیمان در سال ۴، ۱۵۰,۰۰۰ ریال باشد، کل سود پیمان ۵۰,۰۰۰ ریال خواهد بود. بنابراین، در سال ۴ باید ۱۰,۰۰۰ ریال سود (۴۰,۰۰۰ ریال - ۵۰,۰۰۰ ریال) شناسایی شود. **زیان یک پیمان زیانده.** دومین نوع زیان زمانی ایجاد می‌شود که انتظار رود کل مخارج پیمان از مبلغ قرارداد بیشتر باشد. این نوع زیان می‌تواند هم در روش سود صفر و هم در روش درصد تکمیل پیمان رخ دهد. نظیر زیان دوره‌ای، زیان کل پیمان نیز در نتیجه افزایش غیرمنتظره در مخارج پیمان ایجاد می‌شود.

برای تشریح این نوع زیان، باز هم به مثال پیمانکاری کیش باز می‌گردیم. اطلاعات مربوط به سالهای ۱ و ۲ و اطلاعات مربوط به مخارج تحمل شده پیمان در سال ۳ (۱۶۸,۰۰۰ ریال)، همان اطلاعات پیش گفته هستند. همچنین فرض کنید مخارج برآوردی تکمیل برای سال ۴، ۲۲۱,۹۱۸ ریال است. با توجه به مفروضات فوق،

اطلاعات مرتبط با مخارج پیمان در پایان سال ۳ به این قرار می‌باشد:

پایان سال ۳	
مخارج تحمل شده پیمان تا به حال.....	۶۰۰,۰۰۰ ریال
مخارج بر آوردی برای تکمیل پیمان.....	۲۲۱,۹۱۸
کل مخارج برآوردی پیمان.....	۸۲۱,۹۱۸ ریال

با این شرایط، درآمد، هزینه‌ها و سود (زیان) شناسایی شده برای سال ۳ به شرح زیر خواهد بود:

شناسایی شده در سال جاری	شناسایی شده در سالهای قبل	تا به حال	سال سوم
۱۰۴,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰	۵۸۴,۰۰۰ ($۸۰۰,۰۰۰ \times ۷۳\%$)	درآمد
۱۶۸,۰۰۰	۴۳۲,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰ ($۸۲۱,۹۱۸ \times ۷۳\%$)	هزینه‌ها
(۶۴,۰۰۰)	۴۸,۰۰۰	(۱۶,۰۰۰)	سود (زیان)

۶۴,۰۰۰ ریال زیان شناسایی شده در سال جاری را می‌توان به دو قسمت تفکیک کرد: (۱) ۱۶,۰۰۰ ریال زانی که به تناسب تکمیل پیمان باید شناسایی شود و (۲) ۴۸,۰۰۰ ریال سود شناسایی شده تا پایان سال ۲ که باید برگشت داده شود. علاوه بر این احتیاط حکم می‌کند هرگاه انتظار رود پیمان منجر به زیان گردد، زیان مربوط، فوراً به عنوان هزینه شناسایی شود. لذا ۲۱,۹۱۸ ریال ($۸۲۱,۹۱۸ - ۸۰۰,۰۰۰$) زیان برآوردی باید به طور کامل و نه به تناسب درصد تکمیل پیمان مورد شناسایی قرار گیرد، یعنی علاوه بر ۱۶,۰۰۰ ریال باید ۵,۹۱۸ ریال ($۲۱,۹۱۸ - ۱۶,۰۰۰$) به عنوان زیان قابل پیش‌بینی شناسایی شود. ثبتهای پایان سال ۳ بابت درآمد و هزینه‌ها و زیان قابل پیش‌بینی پیمان به شکل زیر خواهد بود:

۱۶۸,۰۰۰	.....	هزینه‌های پیمان.
۱۰۴,۰۰۰	.....	درآمد پیمان.
۶۴,۰۰۰	.....	پیمان در جریان پیشرفت.
۵,۹۱۸	.....	زیان قابل پیش‌بینی.
۵,۹۱۸	.....	ذخیره زیان قابل پیش‌بینی.

مانده حساب ذخیره قابل پیش‌بینی با مخارج تحمل شده پیمان که با فعالیت آتی آن مرتبط بوده (یعنی حساب پیمان در جریان پیشرفت پس از کسر هزینه شناسایی شده انباشته و سود مربوطه)، قابل تهاتر می‌باشد. اگر ذخیره زیان قابل پیش‌بینی بیشتر باشد، مازاد به عنوان "ذخیره زیان‌های قابل پیش‌بینی" طبقه‌بندی و تحت سرفصل ذخایر در ترازنامه منعکس می‌شود؛ در غیر این صورت یعنی زمانی که حساب پیمان در جریان پیشرفت پس از کسر

هزینه‌های شناسایی شده انباشته و سود مربوطه، بیش از مانده حساب ذخیره زیان قابل پیش‌بینی باشد، باید مازاد به طور جداگانه تحت سرفصل "پیمان‌های در جریان پیشرفت" در ترازنامه منعکس گردد.

اگر پیمانکاری کیش تا پایان سال ۳ نتوانسته باشد ماحصل پیمان را به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کند، در پایان سال ۳ انجام ثبت زیر الزامی خواهد بود:

زیان قابل پیش‌بینی (۸۰۰,۰۰۰ - ۸۲۱,۹۱۸)	۲۱,۹۱۸
ذخیره زیان قابل پیش‌بینی	۲۱,۹۱۸
ضمن آنکه ثبت شناسایی درآمد تا سقف مخارج تحمل شده طبق روال هر سال صورت می‌گیرد:	
هزینه‌های پیمان	۱۶۸,۰۰۰
درآمد پیمان	۱۶۸,۰۰۰

نکته: زیان قراردادهای پیمانکاری بلندمدت، به محض محتمل بودن بطور کامل شناسایی می‌شود.

تجزیه و ترکیب پیمانها

الزامات ارائه شده درباره پیمانهای بلندمدت باید برای هر پیمان به طور جداگانه بکار گرفته شود، مگر در مواردی که برای انعکاس محتوا، این الزامات برای بخش‌های قابل شناسایی یک پیمان (تجزیه پیمان) یا برای گروهی از پیمانها به عنوان یک مجموعه واحد (ترکیب پیمان)، اعمال می‌شود.

تجزیه پیمان: هرگاه پیمان بلندمدت از چند بخش جداگانه تشکیل شده باشد، در صورت تحقق شرایط زیر، عملکرد هر بخش باید به مثابه پیمانی جداگانه در نظر گرفته شود:

(۱) در مورد هر بخش، پیشنهاد قیمت جداگانه‌ای ارائه شده باشد، (۲) مذاکرات هر بخش به طور جداگانه صورت گرفته و طرفین پیمان حق قبول یا رد آن بخش را داشته باشند، و (۳) درآمدها و هزینه‌های هر بخش به طور جداگانه قابل تشخیص باشد.

ترکیب پیمان: در صورت تحقق شرایط زیر، گروه پیمانها را اعم از اینکه دارای یک یا چند کارفرما باشد، باید به عنوان یک پیمان واحد تلقی کرد:

(۱) گروه پیمانها به عنوان یک مجموعه مورد مذاکره قرار گرفته باشد، (۲) وابستگی پیمانها به یکدیگر به گونه‌ای باشد که در عمل بخشی از یک پروژه سودآور را تشکیل دهد، و (۳) پیمانها به طور همزمان یا متوالی اجرا شود.

فعالیت‌های ساخت املاک

فعالیت‌های ساخت املاک به مجموعه فعالیت‌هایی اطلاق می‌شود که برای طراحی و احداث املاک برای فروش ضروری است. تحصیل زمین برای احداث و فروش ساختمان و آماده‌سازی و فروش زمین، به طور کلی یا جزئی، بخشی از این فعالیت است. ویژگی اصلی فعالیت‌های ساخت املاک این است که نظیر "پیمان‌های بلندمدت" در بیش

از یک دوره مالی انجام می‌شود. این امر ناشی از مراحل اخذ مجوز از سازمانهای مربوط و نیز ماهیت عملیات ساختمانی است. فعالیتهایی که قبل از شروع احداث واحدهای ساختمانی صورت می‌گیرد، ممکن است شامل تغییر کاربری زمین، تفکیک و قطعه‌بندی زمین، طراحی و تهیه نقشه فنی، ارزیابی اثرات زیست محیطی، آزمایش خاک و تأیید نقشه‌ها باشد.

ماهیت فعالیتهای ساخت به گونه‌ای است که ما به ازای فروش آن ممکن است در زمانهای متفاوت و به مبالغ مختلف دریافت شود. واحدهای ساختمانی ممکن است در آغاز پروژه، یا طی انجام عملیات ساختمانی یا پس از تکمیل آن فروخته شود. همچنین فروش واحدهای ساختمانی ممکن است با مشوقهای متفاوت مثل اعطای وام، تخفیف در هزینه مالی و نصب لوازم اضافی از قبیل دکوراسیون و کابینت رایگان، همراه باشد. ماهیت فرایند فروش پیامدهایی برای شناخت و اندازه‌گیری درآمد، هزینه‌ها و داراییهای ناشی از فعالیتهای ساخت املاک دارد.

حسابداری فعالیتهای ساخت املاک با اندک تفاوت‌هایی شبیه حسابداری پیمان‌های بلندمدت است. درآمد ساخت املاک باید تنها برای واحدهای ساختمانی فروخته شده، در صورت احراز تمام معیارهای زیر، شناسایی شود: الف. فروش واحد ساختمانی با انجام اقداماتی از قبیل امضای قرارداد محرر شده باشد، ب. فعالیتهای ساختمانی آغاز شده باشد، ج. حداقل ۲۰ درصد از بهای فروش وصول شده باشد، و د. ماحصل پروژه را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد.

مبلغ درآمدها و به تبع آن هزینه‌های ساخت املاک در صورت احراز معیارهای فوق باید با توجه به درصد تکمیل پروژه در تاریخ ترازنامه تعیین شود. همان طور که پیش از این عنوان شد، ساخت درآمدها و هزینه‌ها با توجه به درصد تکمیل پروژه، روش درصد پیشرفت کار نامیده می‌شود. در این روش، درآمد ساخت املاک و هزینه‌های مربوط، متناسب با درصد تکمیل شناسایی می‌شود تا درآمدها، هزینه‌ها و سود یا زیان مربوط به کارهای انجام شده گزارش گردد. این روش اطلاعات مفیدی در مورد میزان فعالیت ساخت و عملکرد دوره ارائه می‌کند.

هرگاه ماحصل پروژه را نتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد: الف. درآمد واحدهای ساختمانی فروخته شده باید تنها تا میزان مخارج تحمل شده برای ساخت آن واحدها که بازیافت آن محتمل است، شناسایی گردد، و ب. مخارج ساخت واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود.

لازم به ذکر است که هر گونه زیان مورد انتظار پروژه (شامل مخارج رفع نقص) بدون توجه به این موضوع که ماحصل پروژه به گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد باشد یا نباشد، باید بلافاصله به سود و زیان دوره منظور شود.

برای روشن شدن نحوه شناسایی سود در فعالیتهای ساخت املاک، فرض کنید شرکت ساختمانی ایران در سال ۱۳۸۰ یک قطعه زمین به مساحت ۱,۰۰۰ متر را به بهای تمام شده ۲۰,۰۰۰ ریال تحصیل نمود. شرکت در نظر دارد عملیات ساختمانی را در این زمین در سال ۱۳۸۱ آغاز کند. عملیات ساختمانی در سه فاز به شرح زیر انجام خواهد شد:

۱. فاز "۱" اختصاص ۲۰۰ متر برای ساخت یک ویلا به قیمت ۱۰,۰۰۰ ریال، و

۲. فاز "۲" اختصاص ۳۰۰ متر برای ساخت یک ویلا به قیمت ۱۴,۰۰۰ ریال، و

۳. فاز "۳" اختصاص ۵۰۰ متر برای ساخت یک ویلا به قیمت ۲۳,۰۰۰ ریال.

عملیات ساختمانی در فروردین ۱۳۸۱ آغاز و در سال ۱۳۸۳ به اتمام رسید. اطلاعات زیر در سال ۱۳۸۱ در دست است:

فاز (۳)	فاز (۲)	فاز (۱)
۱۰,۰۰۰	۶,۰۰۰	۴,۰۰۰
۴,۰۰۰	۲,۰۰۰	۱,۰۰۰
۱۴,۰۰۰	۸,۰۰۰	۵,۰۰۰
۶,۰۰۰	۳,۵۰۰	۳,۰۰۰
۲۰,۰۰۰	۱۱,۵۰۰	۸,۰۰۰
بله	بله	خیر
۵,۰۰۰	۲,۰۰۰	—

نحوه شناسایی درآمد و هزینه‌های مربوط به ساخت املاک در شرکت ساختمانی ایران به شرح زیر است:

فاز (۱). با عنایت به این موضوع که در سال ۱۳۸۱ ویلا به فروش نرفته، درآمد و هزینه‌ای شناسایی نمی‌شود.

فاز (۲). علی‌رغم فروش ویلا، مبالغ وصولی از مشتریان (۲,۰۰۰ ریال) کمتر از ۲۰ درصد قیمت فروش (۲,۸۰۰ = ۲۰٪ × ۱۴,۰۰۰) است، بنابراین درآمد و هزینه‌ای شناسایی نمی‌شود.

فاز (۳). با توجه به احراز کلیه شرایط مربوط شناخت درآمد، درآمد و هزینه به شرح ذیل شناسایی می‌گردد:

مخارج مرتبط با تحصیل زمین - کلیه مخارج تحمل شده تا تاریخ ترازنامه
 = درصد تکمیل هر فاز
 مخارج مرتبط با تحصیل زمین - کل بهای تمام شده برآوردی

$$\text{درصد تکمیل فاز ۳} = \frac{۱۴,۰۰۰ - ۱۰,۰۰۰}{۲۰,۰۰۰ - ۱۰,۰۰۰} = ۴۰\%$$

$$۹,۲۰۰ = ۲۳,۰۰۰ \times ۴۰\% = \text{درصد تکمیل} \times \text{قیمت فروش ویلا} = \text{درآمد سال ۱۳۸۱ فاز ۳}$$

$$۸,۰۰۰ = ۲۰,۰۰۰ \times ۴۰\% = \text{درصد تکمیل} \times \text{کل بهای تمام شده برآوردی ویلا} = \text{هزینه سال ۱۳۸۱ فاز ۳}$$

$$۱,۲۰۰ = ۹,۲۰۰ - ۸,۰۰۰ = \text{سود فاز ۳ در سال ۱۳۸۱}$$

در قسمت‌های پایانی این فصل، بخش نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۲۹ با عنوان فعالیت‌های ساخت املاک، با استفاده از یک مثال جامع به تشریح بیشتر حسابداری این قبیل فعالیتها خواهیم پرداخت.

محصولات نیازمند گذشت زمان (روش در جریان تولید)

بسیاری از محصولات قبل از اینکه نهایتاً به شکل قابل فروش درآیند نیازمند دوره‌های طولانی آماده سازی هستند. برای مثال، نهال‌های درختی قبل از اینکه نهایتاً به شکل الوار قابل فروش درآیند، طی سالیان متمادی به مواظبت، کوددهی، آبیاری، هرس، و سم پاشی نیاز دارند. بنابراین، این قبیل محصولات با گذشت زمان ارزشمندتر می‌شوند. آیا افزایش در ارزش آنها باید به طور ادواری در قالب سود شناسایی گردد؟

همانطور که شکل ۱-۳ نشان می‌دهد، درآمد را می‌توان در فرآیند آماده‌سازی محصول شناسایی کرد. مطابق اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری، شناسایی درآمد در فرآیند آماده‌سازی محصول در مورد برخی فعالیت‌های کشاورزی کاربرد دارد. فعالیت کشاورزی مدیریت بر دگردیسی دارایی‌های زیستی برای فروش، تبدیل به تولید کشاورزی یا افزایش دارایی‌های زیستی می‌باشد. دگردیسی شامل فرآیندهای رشد، تحلیل، تولید و تولید مثل است که به تغییرات کیفی یا کمی دارایی زیستی می‌انجامد. دگردیسی به یکی از نتایج زیر منجر می‌شود:

۱. تغییرات در دارایی از طریق رشد (افزایش کمی و کیفی حیوان یا گیاه)، تحلیل (کاهش در کمیت یا افت کیفیت حیوان یا گیاه) یا تولیدمثل (تکثیر حیوان یا گیاه زنده)، یا
۲. تولید محصول کشاورزی از قبیل گندم، ذرت، پشم، انگور و شیر.

با توجه به آنچه از خاطراتان گذشت، فعالیت‌های کشاورزی را می‌توان به دو بخش (۱) دارایی‌های زیستی و (۲) تولیدات کشاورزی تقسیم نمود. **دارایی زیستی** عبارت است از حیوان یا گیاه زنده؛ و **تولید کشاورزی** به محصول برداشت شده از دارایی‌های زیستی واحد تجاری اطلاق می‌شود. جدول زیر نشان دهنده نمونه‌هایی از دارایی‌های زیستی و تولیدات کشاورزی می‌باشد:

تولیدات کشاورزی	دارایی‌های زیستی
پشم	گوسفند
شیر	گاو شیری
تخم مرغ	مرغ تخم‌گذار
گوشت	مرغ گوشتی
انگور	ناکستان
تنه درخت	جنگل مصنوعی
گندم	گیاهان
ذرت	
پنبه	
نیشکر	

داراییهای زیستی را می‌توان با توجه به ماهیتشان به داراییهای زیستی مولد و داراییهای زیستی غیرمولد طبقه‌بندی کرد. **دارایی زیستی مولد** عبارت است از یک دارایی که به قصد تولید مثل، اصلاح نژاد و یا تولید کشاورزی با حفظ حیات دارایی زیستی، نگهداری می‌شود و قابلیت برداشت در بیش از یکسال را دارد. داراییهای زیستی مولد شامل اقلامی نظیر دامهای شیری، مرغ تخم‌گذار، تاکستان‌ها، و درختان میوه است. **دارایی زیستی غیرمولد** به طبقه‌ای از داراییهای زیستی اطلاق می‌شود که واجد شرایط تعیین شده برای داراییهای زیستی مولد نیست. به بیان دیگر داراییهای غیرمولد اقلامی هستند که به عنوان تولید کشاورزی قرار است برداشت شوند یا به عنوان داراییهای زیستی به فروش برسند. دامهای گوشتی، دامهای آماده برای فروش، مرغ گوشتی، غلات در جریان رشد از قبیل ذرت و گندم، ماهی پرورشی، و درختان پرورشی جهت تهیه الوار نمونه‌هایی از داراییهای زیستی غیرمولد می‌باشند.

واحد تجاری باید دارایی زیستی یا تولید کشاورزی را فقط زمانی شناسایی کند که: (۱) کنترل دارایی را در نتیجه رویدادهای گذشته به دست آورده باشد، (۲) جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط با دارایی به درون واحد تجاری محتمل باشد و (۳) ارزش منصفانه یا بهای تمام شده دارایی به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد. در ادامه این قسمت (محصولات نیازمند گذشت زمان) به تشریح نحوه حسابداری داراییهای زیستی غیرمولد پرداخته و در مورد تولیدات کشاورزی در قسمت بعد (شناسایی درآمد در مقطع تکمیل) بحث خواهیم کرد. لازم به ذکر است که الزامات حسابداری مربوط به داراییهای زیستی مولد مشابه داراییهای ثابت مشهود است. نحوه حسابداری داراییهای ثابت مشهود در فصل ۵ تشریح می‌شود.

داراییهای زیستی غیرمولد باید در زمان شناخت اولیه و در تاریخ ترازنامه به **ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش**^۱ (شامل حق‌الزحمه پرداختی به واسطه‌ها، مالیات و عوارض مربوط) اندازه‌گیری شود^۲. بنابراین درآمد ناشی از شناخت اولیه دارایی زیستی غیرمولد به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش و نیز درآمد یا هزینه ناشی از تغییر در ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش دارایی زیستی غیرمولد، باید در سود و زیان دوره وقوع منظور شود. با توجه به این مطالب یک گوساله گوشتی در بدو تولد در واحد تجاری به خالص ارزش فروش اندازه‌گیری می‌شود. در ادامه در هر تاریخ ترازنامه باید تغییر در خالص ارزش

۱. خالص ارزش فروش

۲. در صورت عدم امکان اندازه‌گیری ارزش منصفانه به گونه‌ای اتکاپذیر، دارایی زیستی غیرمولد باید به بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش، اندازه‌گیری شود. هر زمان که بتوان ارزش منصفانه چنین دارایی را به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد، واحد تجاری باید آن را به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش (خالص ارزش فروش) اندازه‌گیری کند.

فروش را به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی نمود.

گاهی دارایی زیستی غیرمولد در واحد تجاری تولید نمی‌شود، بلکه خریداری می‌گردد. در این صورت دارایی در زمان شناخت اولیه به بهای تمام شده اندازه‌گیری می‌گردد. برای مثال یک گوساله گوشتی خریداری شده توسط واحد تجاری، در بدو امر باید به بهای تمام شده اندازه‌گیری شود. در ادامه در هر تاریخ ترازنامه، تغییر در ارزش گوساله، بر مبنای خالص ارزش فروش صورت می‌گیرد.

با توجه به این مطالب می‌توان به سؤال مطرح شده در ابتدای این قسمت پاسخ داد. نهال‌های درختی که قرار است به شکل الوار به فروش رستند، در زمره داراییهای زیستی غیرمولد قرار می‌گیرند. بنابراین آنها از زمان کاشت باید به خالص ارزش فروش در حسابها انعکاس یافته و افزایش در ارزش به طور ادواری در قالب سود گزارش شود. برای روشن شدن موضوع فرض کنید شرکت کشاورزی آلفا در $13\text{x}1/7/1$ با تحمل $100,000$ ریال مخارج اقدام به کاشت 100 نهال درخت پرورشی جهت تهیه الوار می‌نماید. ثبت این رویداد به شرح زیر خواهد بود:

موجودی نهال..... $100,000$

وجوه نقد، حسابهای پرداختنی یا غیره..... $100,000$

طی سال $13\text{x}1$ مخارج متحمل بابت نهال‌ها $20,000$ ریال بوده، ضمن آنکه خالص ارزش فروش هر نهال در پایان سال $2,000$ ریال برآورد می‌شود. ثبت این رویداد به شرح زیر می‌باشد:

موجودی نهال..... $20,000$

وجوه نقد، حسابهای پرداختنی یا غیره..... $20,000$

موجودی نهال..... $80,000$

افزایش ارزش نهال $[(100 \times 2,000) - (100,000 + 20,000)]$ $80,000$

طی سال $13\text{x}2$ شرکت آلفا بابت نهال‌ها مخارجی به مبلغ $15,000$ ریال متحمل می‌شود. با فرض آنکه در پایان سال $13\text{x}2$ خالص ارزش فروش هر نهال $3,000$ ریال بوده، ثبتهای زیر در سال $13\text{x}2$ انجام خواهد شد:

موجودی نهال..... $15,000$

وجوه نقد، حسابهای پرداختنی یا غیره..... $15,000$

موجودی نهال..... $85,000$

افزایش ارزش نهال $[100 (3,000 - 2,000) - 15,000]$ $85,000$

افزایش ارزش نهال در صورت سود و زیان سال وقوع به عنوان یک درآمد گزارش می‌شود. زمانی که درآمد و سود در جریان تکمیل تولید شناسایی می‌گردد، موجودی کالا به مبلغ بازیاختنی (تحقق یافتنی) گزارش می‌شود. این موضوع در پایان سال‌های $13\text{x}1$ و $13\text{x}2$ و هر سال دیگری که نهال‌ها به خالص ارزش فروش اندازه‌گیری شوند،

صادق می باشد.^۱

لازم به ذکر است فرآوری محصولات کشاورزی بعد از زمان برداشت فعالیت کشاورزی محسوب نمی شود. برای مثال می توان به تولید سیر ترشی (تبدیل سیر که یک محصول کشاورزی است به سیر ترشی) اشاره کرد. البته چنین فرآیندی می تواند به طور منطقی و طبیعی فعالیت کشاورزی محسوب و با دگردیسی زیستی تا حدی مشابه باشد، اما این نوع فرآوری بر اساس اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری، فعالیت کشاورزی تلقی نمی شود و از این رو الزامات مربوط به فعالیتهای کشاورزی در مورد آن کاربرد ندارد.

شناسایی درآمد در مقطع تکمیل تولید (روش تولید)

همانطور که در شکل ۱-۳ ملاحظه می کنید یکی از مقاطع شناسایی درآمد مقطع تکمیل تولید می باشد. بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۲۶ (فعالیت های کشاورزی)، "تولیدات کشاورزی باید در زمان برداشت به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه گیری شوند." ارزش منصفانه تعیین شده در زمان برداشت به عنوان بهای تمام شده تولیدات کشاورزی محسوب و تا زمان فروش، بر مبنای بهای تمام شده گزارش می شود. تولیدات کشاورزی را می توان به دو دسته (۱) استحصال شده از دارایی های زیستی مولد (نظیر سیب برداشت شده از درخت سیب یا شیر حاصل شده از گاو شیری) و (۲) استحصال شده از دارایی های زیستی غیرمولد (نظیر گوشت حاصل شده از گاو گوشتی) طبقه بندی نمود. برای روشن شدن موضوع، فرض کنید شرکت کشاورزی یکتا تولید کننده سیب است. این شرکت به همین منظور در ۱۳۸۰/۱۰/۱ تشکیل شده و در این زمان باغ سیبی را به وسعت ۱ هکتار خریداری نموده است. در ۱۳۸۰/۱۱/۱۵ شرکت اقدام به هرس درختان سیب نموده و از این بابت ۱۰۰,۰۰۰ ریال دستمزد به باغبان می پردازد. از آنجا که این مخارج با تولید سیب در سال ۱۳۸۱ در ارتباط است می توان آن را در قالب موجودی سیب، سرمایه ای نمود. ثبت این رویداد در ۱۳۸۰/۱۱/۱۵ به شرح زیر می باشد:

موجودی سیب.....	۱۰۰,۰۰۰
وجوه نقد.....	۱۰۰,۰۰۰
طی نیمه اول سال ۱۳۸۱ بابت مواظبت، کود دهی، آبیاری، و سم پاشی باغ سیب جمعاً ۱,۸۵۰,۰۰۰ ریال تحمل می شود. ثبت این رویداد در سال ۱۳۸۱ به شرح زیر می باشد:	
موجودی سیب.....	۱,۸۵۰,۰۰۰
وجوه نقد، حسابهای پرداختنی یا غیره.....	۱,۸۵۰,۰۰۰

۱. واحد تجاری که در یک مقطع دارایی زیستی غیرمولد را بر مبنای ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه گیری کرده باشد، باید تا زمان حذف یا واگذاری، اندازه گیری دارایی یاد شده را بر همین مبنا ادامه دهد.

در ۱۳۸۱/۷/۱ شرکت یکتا ۱۰ تن سیب برداشت می‌کند. در این زمان بابت دستمزد کارگران سیب چین، ۳۰۰,۰۰۰ ریال پرداخت می‌شود. با فرض آنکه ۳۰۱,۰۰۰ ریال قیمت بازار هر تن سیب به کسر ۱,۰۰۰ ریال مخارج برآوردی فروش، استهلاک درختان سیب به ازای هر تن محصول ۵۰,۰۰۰ ریال و خالص ارزش فروش هر تن سیب ۳۰۰,۰۰۰ ریال بوده، ثبت این رویداد به شرح زیر می‌باشد:

..... موجودی سیب.	۸۰۰,۰۰۰
..... وجوه نقد.	۳۰۰,۰۰۰
..... استهلاک انباشته (۵۰,۰۰۰ × ۱۰).	۵۰۰,۰۰۰
بهای تمام شده محصول (۸۰۰,۰۰۰ + ۱,۸۵۰,۰۰۰ + ۱۰۰,۰۰۰)	۲,۷۵۰,۰۰۰
..... موجودی سیب [۲,۷۵۰,۰۰۰ - (۳۱۰,۰۰۰ - ۱۰,۰۰۰) × ۱۰].	۲۵۰,۰۰۰
..... هزینه‌های فروش (۱۰ × ۱,۰۰۰).	۱۰,۰۰۰
..... درآمد (۱۰ × ۳۰۱,۰۰۰).	۳,۰۱۰,۰۰۰

طی نیمه دوم سال ۱۳۸۱ جمعاً ۵ تن از ۱۰ تن سیب به قیمت میانگین هر تن ۳۵۰,۰۰۰ ریال نقداً به فروش می‌رسد. ثبت این رویداد به شرح زیر می‌باشد:

..... وجوه نقد [(۵ × ۳۵۰,۰۰۰) - (۵ × ۱,۰۰۰)].	۱,۷۴۵,۰۰۰
..... موجودی سیب (۳,۰۰۰,۰۰۰ × $\frac{۵}{۱۰}$).	۱,۵۰۰,۰۰۰
..... خالص (سود) فروش سیب.	۲۴۵,۰۰۰

در ۱۳۸۲/۱/۲ شرکت یکتا ۵ تن سیب باقیمانده را به طور یکجا، از قرار هر تن ۳۲۰,۰۰۰ ریال می‌فروشد. ثبت این رویداد به شرح زیر می‌باشد:

..... وجوه نقد [(۵ × ۳۲۰,۰۰۰) - (۵ × ۱,۰۰۰)].	۱,۵۹۵,۰۰۰
..... موجودی سیب (۳,۰۰۰,۰۰۰ - ۱,۵۰۰,۰۰۰).	۱,۵۰۰,۰۰۰
..... خالص سود فروش سیب.	۹۵,۰۰۰

همانطور که ملاحظه می‌کنید ارزش منصفانه تعیین شده در زمان برداشت، به کسر مخارج فروش (خالص ارزش فروش) به عنوان بهای تمام شده تولیدات کشاورزی محسوب و تا زمان فروش، بر مبنای بهای تمام شده گزارش می‌شود. در ضمن خالص فروش تولیدات کشاورزی در صورت سود و زیان دوره وقوع گزارش می‌شود.

حسابداری تولیدات کشاورزی استحصال شده از داراییهای زیستی غیرمولد اندکی متفاوت با تولیدات کشاورزی استحصال شده از داراییهای زیستی مولد است، چرا که تولیدات کشاورزی استحصال شده از داراییهای زیستی غیرمولد پیش از این به خالص ارزش فروش اندازه‌گیری شده‌اند. برای روشن شدن موضوع به مثال شرکت

کشاورزی آلفا در قسمت قبل (محصولات نیازمند گذشت زمان) برگردید. فرض کنید هر ۱۰۰ درخت در ۱۳۳/۱/۱۵ آماده برداشت می‌باشد. شرکت با تحمل ۱۰,۰۰۰ ریال درختان را قطع می‌کند. با توجه به این موضوع که خالص ارزش فروش هر تنه درخت (درخت قطع شده) در این زمان ۴,۰۰۰ ریال بوده (۴,۰۵۰ ریال ارزش منصفانه هر تنه درخت به کسر ۵۰ ریال مخارج برآوردی فروش هر تنه درخت)، ثبت این رویداد به شرح زیر می‌باشد:

۱۰,۰۰۰	 موجودی نهال.
۱۰,۰۰۰	 وجوه نقد، حسابهای پرداختنی یا غیره.
۳۱۰,۰۰۰	بهای تمام شده محصول (۱۰۰,۰۰۰ + ۲۰,۰۰۰ + ۸۰,۰۰۰ + ۱۵,۰۰۰ + ۸۵,۰۰۰ + ۱۰,۰۰۰)
۹۰,۰۰۰	 موجودی نهال [۳۱۰,۰۰۰ - (۴۰۵,۰۰۰ - ۵,۰۰۰)].
۵,۰۰۰	 هزینه‌های فروش (۱۰۰ × ۵۰)
۴۰۵,۰۰۰	 درآمد (۱۰۰ × ۴,۰۵۰)
در ادامه فرض کنید در زمان برداشت، هر تنه درخت به قیمت ۴,۱۰۰ به فروش می‌رسد، ضمن آنکه مخارج فروش تنه‌های درخت بالغ بر ۵,۰۰۰ ریال می‌باشد. ثبت این رویداد به شرح زیر خواهد بود:	
۴۰۵,۰۰۰	 وجوه نقد [۴۰۵,۰۰۰ - (۱۰۰ × ۴,۱۰۰)].
۴۰۰,۰۰۰	 موجودی نهال.
۵,۰۰۰	 خالص (سود) فروش تنه‌های درخت.

تبدیل تنه‌های درخت به الوار، فرآوری محصولات بعد از برداشت تلقی شده، از این رو در زمره فعالیت‌های کشاورزی قرار نمی‌گیرد. با این اوصاف چنانچه شرکت آلفا به امر تبدیل تنه‌های درخت به الوار مبادرت ورزد، این فعالیت در زمره فعالیت‌های کشاورزی قرار نمی‌گیرد و از این رو تابع الزامات مربوط به این‌گونه فعالیتها نیست.

قبل از خاتمه این قسمت بیان این نکته ضروری است که در صورت شناسایی درآمد و سود در مقطع تکمیل تولید (نظیر شناسایی درآمد و سود در جریان تکمیل تولید)، موجودی کالا به مبلغ بازیافتنی (تحقق یافتنی) انعکاس می‌یابد. در اینجا به خاتمه بحث راجع به شناسایی سود در مقطع تکمیل تولید می‌رسیم. همانطور که پیش از این نیز اشاره شد حسابداری داراییهای زیستی مولد عموماً از الزامات حسابداری داراییهای ثابت مشهود پیروی می‌کند و از این رو آنچه در فصل ۵ ارائه خواهد شد، در مورد این‌گونه اقلام نیز کاربرد دارد.

شناسایی درآمد به موازات وصول وجه نقد (روشهای اقساطی و باز یافت بهای تمام شده)

چنانچه فروش به صورت نسبه صورت گیرد، برای حسابداری مطالبات غیرقابل وصول باید از روش ذخیره گیری (تعهدی) استفاده نمود تا بدین ترتیب امکان برآورد مبلغ ریالی مطالباتی که انتظار می رود غیرقابل وصول باشند، فراهم شود. در برخی شرایط استثنایی، عدم اطمینان در مورد وصول وجه نقد مرتبط با فروش نسبه چنان چشمگیر است که درآمد تا زمان وصول وجه نقد نباید شناسایی گردد. برای مثال ممکن است شرکتی فاقد مبنایی برای برآورد مبلغ مطالبات غیرقابل وصول باشد و یا گاه خالص اثر جریان نقدی فعالیت های عایدی ساز شرکت چنان نامطمئن است که شناسایی درآمد و سود صرفاً به موازات وصول وجه نقد مجاز می باشد. دو روش شناسایی درآمد به موازات وصول وجه نقد، روش **اقساطی** و روش **باز یافت بهای تمام شده** می باشند که در این قسمت به بررسی آنها می پردازیم.

نکته

شناسایی درآمد به موازات وصول وجه نقد زمانی مناسب است که نتوان مطالبات غیرقابل وصول را برآورد نمود، یعنی زمانیکه نسبت به مبلغ قابل وصول مطالبات عدم اطمینان چشمگیری وجود داشته باشد.

روش اقساطی (تدریجی)

روش اقساطی همانطور که از نامش برمی آید، روشی است که برای حسابداری برخی فروشهای اقساطی، گاه مورد استفاده قرار می گیرد. نکته قابل توجه اینکه فروش اقساطی یک دستگاه تلویزیون، یک دستگاه یخچال، و یا یک دستگاه اتومبیل به خودی خود استفاده از روش اقساطی را توجیه (الزام) نمی کند. چنانچه ضوابط شناسایی درآمد در تاریخ فروش اقساطی برآورده شود، درآمد و هزینه های مربوطه - منجمله هزینه مطالبات مشکوک الوصول - باید در مقطع فروش شناسایی گردد.^۱ در شرایط خاص چنانچه دوره وصول یک فروش نسبه، مدت زمان مدیدی به طول انجامد و مبنای معقولی برای برآورد مطالبات غیرقابل وصول وجود نداشته باشد (یعنی عدم اطمینان قابل

۱. بر اساس پیوست استاندارد حسابداری شماره ۳ (با عنوان درآمد عملیاتی)، در صورتی که هیچ ابهامی در مورد مبلغ یا قابلیت وصول مابه ازای دریافتنی وجود نداشته باشد، ما به ازای حاصل از فروشی که به صورت اقساطی دریافت می شود به کسر سود تضمین شده (بهره)، در تاریخ فروش به عنوان درآمد مورد شناخت قرار می گیرد. شناخت درآمد سود تضمین شده (درآمد مالی یا بهره) براساس مدت زمان و با توجه به مانده اصل طلب و نرخ سود تضمین شده مورد توافق صورت می گیرد.

ملاحظه‌ای نسبت به دریافت وجه نقد وجود داشته باشد)، استفاده از روش اقساطی مناسب خواهد بود. در این روش از هر قسمتی که وصول می‌شود بخشی صرف بازیافت بهای تمام شده و بخش دیگر صرف شناسایی سود ناویژه می‌گردد. از این رو در هنگام فروش، سود ناویژه ناشی از فروش، انتقالی (تحقق نیافته) تلقی و صرفاً هنگام وصول وجه نقد شناسایی می‌شود.

فروش اقساطی به خودی خود استفاده از روش اقساطی را الزام نمی‌کند، بلکه زمانی که رقم قابل وصول مطالبات را نتوان برآورد کرد (شرط تحقق یافتن شناسایی درآمد برآورده نشده باشد)، از این روش استفاده می‌شود. آنچه در ادامه این بخش از خاطراتان خواهد گذشت، بر این فرض استوار است که ابهام قابل ملاحظه‌ای در ارتباط با وصول وجه نقد وجود دارد به نحوی که استفاده از روش اقساطی را توجیه دارد. لازم به ذکر است در صورتی که ابهامی در ارتباط با وصول وجه نقد وجود نداشته باشد، سود فروش اقساطی در مقطع فروش (نظیر فروش‌های عادی) شناسایی می‌شود. بدیهی است در صورت بهره‌دار بودن اقساط این بهره در هر حال به مرور زمان (طی دوره وصول اقساط) شناسایی خواهد شد.

نکته

در فروشهای اقساطی مالکیت در تاریخ عقد قرارداد منتقل می‌شود.

نکته

برای مثال، فرض کنید فروشگاهی تلویزیونهای خود را به صورت اقساطی فروخته و برای شناخت درآمد از روش اقساطی استفاده می‌کند. این شرکت از سیستم دائمی موجودی کالا نیز استفاده می‌نماید. اطلاعات زیر از این شرکت برای سالهای XV و X8 در دست است:

سال X8	سال XV	
۸۴۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	فروش اقساطی
۶۳۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده فروشهای اقساطی
۲۸۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	وجوه نقد دریافتی بابت فروش سال XV
۴۰۰,۰۰۰	—	وجوه نقد دریافتی بابت فروش سال X8

مطلوبست: انجام ثبتهای لازم در سال XV و X8، با فرض نادیده گرفتن بهره.

ثبتهای روزنامه سال XV

ثبت فروش اقساطی:

۵۰۰,۰۰۰	 حسابهای دریافتنی
۴۰۰,۰۰۰	 موجودی کالا
۱۰۰,۰۰۰	 سود ناویژه انتقالی (تحقق نیافته)

حسابهای دریافتنی معادل مبلغ فروش بدهکار و حساب موجودی کالا معادل بهای تمام شده کالای فروش رفته بستانکار می‌گردد. اختلاف بستانکار نشان دهنده سود فروش اقساطی است که باید تحقق نیافته تلقی شده و در قالب حساب سود ناویژه انتقالی گزارش شود. سود ناویژه انتقالی (تحقق نیافته) یک حساب ترازنامه‌ای است که باید بلافاصله بعد از حسابهای دریافتنی به عنوان کاهنده این حساب گزارش شود. از آنجا که سود بر مبنای وصول وجه نقد شناسایی می‌شود، در بدو امر کل سود ناویژه مرتبط با فروش اقساطی، تحقق نیافته تلقی می‌گردد.

ثبت وصول وجه نقد مربوط به فروش اقساطی:

۲۰۰,۰۰۰	 وجه نقد
۲۰۰,۰۰۰	 حسابهای دریافتنی

ثبت شناسایی سود ناویژه بر مبنای وصول وجه نقد:

۴۰,۰۰۰	 سود ناویژه انتقالی (تحقق نیافته)
۴۰,۰۰۰	 سود ناویژه تحقق یافته *

* برای محاسبه سود ناویژه انتقالی که باید تحقق یافته تلقی شود، ابتدا درصد سود ناویژه برای فروشهای اقساطی سال XV محاسبه می‌شود:

$$\text{درصد سود ناویژه سال XV} = \frac{\text{بهای تمام شده کالای فروش رفته} - \text{فروش}}{\text{فروش}} = \frac{۵۰۰,۰۰۰ - ۲۰۰,۰۰۰}{۵۰۰,۰۰۰} = ۲۰\%$$

حال سود ناویژه مربوط به وجه نقد وصولی را بدین شرح بدست می‌آوریم:

$$۲۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\% = ۴۰,۰۰۰$$

همانطور که ملاحظه می‌کنید همزمان با وصول وجه نقد، سود مربوط به آن نیز شناسایی می‌شود.

نحوه ارائه در صورتهای مالی. اگر فروشهای اقساطی بخش مهمی از کل فروشهای شرکت را شامل شود، سه قلم سود ناویژه در صورت سود و زیان شرکت گزارش خواهد شد:

۱. کل سود ناویژه فروش سال جاری

۲. سود ناویژه تحقق یافته از محل فروش سال جاری

۳. سود ناویژه تحقق یافته از محل فروش سالهای قبل

صورت سود و زیان، برای سال XV

۵۰۰,۰۰۰	 فروش
(۴۰۰,۰۰۰)	 بهای تمام شده فروش
۱۰۰,۰۰۰	 سود ناویژه فروش سال جاری
(۶۰,۰۰۰)	 کسر می‌شود سود ناویژه تحقق نیافته فروش سال جاری
۴۰,۰۰۰	 سود ناویژه تحقق یافته از محل فروش سال جاری
—	 اضافه می‌شود سود ناویژه تحقق یافته از محل فروش سالهای قبل
۴۰,۰۰۰	 کل سود ناویژه فروش

ترازنامه، پایان سال XV

حسابهای دریافتنی (۲۰۰,۰۰۰ - ۵۰۰,۰۰۰).....	۳۰۰,۰۰۰
کسر می‌شود: سود ناویژه انتقالی ($۳۰۰,۰۰۰ \times ۰/۲$).....	۶۰,۰۰۰
حسابهای دریافتنی (خالص).....	<u>۲۴۰,۰۰۰</u>

صورت سود و زیان فوق، ۴۰,۰۰۰ ریال سود ناویژه تحقق یافته و هزینه‌های مرسوم که برای رسیدن به سود ویژه باید از آن کسر شوند را گزارش می‌کند. فروش ۵۰۰,۰۰۰ ریالی سال XV به همراه بهای تمام شده مربوطه و سود ناویژه انتقالی را می‌توان در قالب یک یادداشت توضیحی، افشا نمود. این افشاء، اطلاعاتی درباره فعالیت‌های فروش واحد تجاری و همچنین سود ناویژه مرتبطی که به سبب عدم اطمینان در مورد وصول حسابهای دریافتنی شناسایی نشده است، در اختیار می‌گذارد. اهمیت مبادله فروش، میزان جزییاتی که در صورت سود و زیان گزارش می‌شود را تعیین می‌کند. چنانچه فروش اقساطی با اهمیت باشد می‌توان آن را به صورت یک ستون جدا از فروش‌های عادی نمایش داد. در غیر این صورت فروش اقساطی به همراه سایر فروش‌ها گزارش می‌شود.

در ترازنامه نیز سود ناویژه انتقالی در قالب یک حساب متقابل (کاهنده) برای حسابهای دریافتنی گزارش شده و جاری یا غیرجاری بودن آن به جاری یا غیرجاری بودن حسابهای دریافتنی وابسته خواهد بود. مانده خالص مطالبات (۲۴۰,۰۰۰ ریال) را می‌توان به عنوان بهای تمام شده باز یافت نشده تلویزیونهای فروخته شده تفسیر نمود:

بهای تمام شده تلویزیونهای فروش رفته.....	۴۰۰,۰۰۰
کسر می‌شود: وجوه نقد و وصولی که صرف باز یافت بهای تمام شده می‌شود ($۲۰۰,۰۰۰ \times ۰/۸$).....	۱۶۰,۰۰۰
بهای تمام شده باز یافت نشده پایان سال XV.....	<u>۲۴۰,۰۰۰</u>

حسابهای دریافتنی، خالص از سود ناویژه انتقالی، حاکی از بهای تمام شده باز یافت نشده داراییهای فروخته شده است.

تک

ثبتهای روزنامه سال X۸

ثبت فروش اقساطی:

حسابهای دریافتنی.....	۸۴۰,۰۰۰
موجودی کالا.....	۶۳۰,۰۰۰
سود ناویژه انتقالی (تحقق نیافته).....	۲۱۰,۰۰۰

مشابه سال قبل در مقطع فروش سود شناسایی نمی‌شود.

ثبت وصول وجه نقد مربوط به فروش اقساطی:

۶۸۰,۰۰۰	 وجوه نقد
۶۸۰,۰۰۰	 حسابهای دریافتنی
	ثبت شناسایی سود ناویژه بر مبنای وصول وجه نقد:
۱۵۶,۰۰۰	 سود ناویژه انتقالی (تحقق نیافته)
۱۵۶,۰۰۰	 سود ناویژه تحقق یافته*

* نسبت سود ناویژه در سال XV، ۲۰ درصد و در سال X۸، ۲۵ درصد $\left(\frac{۸۴۰,۰۰۰ - ۶۳۰,۰۰۰}{۸۴۰,۰۰۰} \right)$ می باشد. حال با توجه به وصولیهای نقدی، سود تحقق یافته در سال X۸ را محاسبه می کنیم:

$۲۸۰,۰۰۰ \times \frac{۲۰}{۱۰۰} =$	۵۶,۰۰۰	سود تحقق یافته مربوط به فروش اقساطی سال XV
$۴۰۰,۰۰۰ \times \frac{۲۵}{۱۰۰} =$	۱۰۰,۰۰۰	سود تحقق یافته مربوط به فروش اقساطی سال X۸
	<u>۱۵۶,۰۰۰</u>	

در صورتی که درصد سود ناویژه (مشابه مثال فوق) از سالی به سال دیگر تغییر کند، باید حسابهای دریافتنی بر حسب سالی که فروش در آن صورت گرفته است تفکیک شوند. این تفکیک، به منظور تعیین میزان سود ناویژه ای که باید به دنبال وصول وجه نقد در یک سال شناسایی شود، ضروری است.

نحوه ارائه در صورتیهای مالی. با توجه به مبادلات فوق، نحوه ارائه اطلاعات در صورتهای مالی به قرار زیر خواهد بود:

صورت سود و زیان برای سال X۸

۸۴۰,۰۰۰	 فروش
(۶۳۰,۰۰۰)	 بهای تمام شده فروش
۲۱۰,۰۰۰	 سود ناویژه فروش سال جاری
(۱۱۰,۰۰۰)	 کسر می شود سود ناویژه تحقق نیافته فروش سال جاری
۱۰۰,۰۰۰	 سود ناویژه تحقق یافته از محل فروش سال جاری
۵۶,۰۰۰	 اضافه می شود سود ناویژه تحقق یافته از محل فروش سالهای قبل
<u>۱۵۶,۰۰۰</u>	 کل سود ناویژه فروش

ترازنامه، پایان سال X۸

۴۶۰,۰۰۰	 حسابهای دریافتنی $[(۵۰۰,۰۰۰ - ۲۰۰,۰۰۰ - ۲۸۰,۰۰۰) + (۸۴۰,۰۰۰ - ۴۰۰,۰۰۰)]$
(۱۱۴,۰۰۰)	 کسر می شود: سود ناویژه انتقالی $[(۲۰,۰۰۰ \times ۰/۲) + (۴۰,۰۰۰ \times ۰/۲۵)]$
<u>۳۴۶,۰۰۰</u>	 حسابهای دریافتنی (خالص)

حسابهای دریافتنی شامل ۲۰,۰۰۰ ریال طلب مربوط به فروش اقساطی سال XV و ۴۴۰,۰۰۰ ریال طلب مربوط به فروش اقساطی سال X۸ می‌باشد. بنابراین از ۱۱۴,۰۰۰ ریال سود ناویژه انتقالی نیز ۴,۰۰۰ ریال مربوط به سال XV و ۱۱۰,۰۰۰ ریال مربوط به سال X۸ می‌باشد.

در روش اقساطی، زمان فروش ملاک شناسایی سود نیست بلکه ما برای شناسایی سود تنها به زمان وصول وجه نقد توجه داریم.

نکته

بهره (سود تضمین شده) در روش اقساطی

معمولاً زمانی که مطالبات در بلندمدت قابل وصول هستند، به آنها بهره (سود تضمین شده) نیز تعلق می‌گیرد. بهره را به دو شکل می‌توان به مانده پرداخت نشده طلب منظور نمود:

۱. در هر قسط بخش برابری از اصل مطالبات به همراه بهره‌ای نسبت به مانده اول دوره طلب، دریافت شود. برای مثال مبلغ اقساط یک طلب ۵۰۰ ریالی که طی ۵ قسط در پایان هر سال دریافت خواهد شد، با فرض بهره ۱۰ درصدی، به شرح زیر خواهد بود:

$$۵۰۰ \div ۵ = ۱۰۰$$

اصل طلب که باید در هر قسط منظور شود

$$۱۰۰ + (۵۰۰ \times \%.۱۰) = ۱۵۰$$

قسط اول

$$۱۰۰ + (۴۰۰ \times \%.۱۰) = ۱۴۰$$

قسط دوم

$$۱۰۰ + (۳۰۰ \times \%.۱۰) = ۱۳۰$$

قسط سوم

$$۱۰۰ + (۲۰۰ \times \%.۱۰) = ۱۲۰$$

قسط چهارم

$$۱۰۰ + (۱۰۰ \times \%.۱۰) = ۱۱۰$$

قسط پنجم

همانطور که ملاحظه می‌کنید در این حالت مبلغ هر قسط برابر نخواهد بود. این شکل از احتساب بهره، کمتر مورد استفاده قرار می‌گیرد.

۲. اقساط به شکل مساوی دریافت شود. در این صورت بهره بطور ضمنی (تلویحی) در هر قسط نهفته است. این شکل که در اغلب مورد استفاده قرار می‌گیرد، نیاز به محاسبات ارزش فعلی دارد. برای روشن شدن موضوع به مثال قبل بازگشته و مبلغ هر قسط برابر سالانه را محاسبه می‌کنیم.

ارزش فعلی اقساط (مبلغ اصل طلب) = $PVIFA \times$ مبلغ هر قسط

$$PVIFA = \frac{1 - \frac{1}{(1+i)^n}}{i} = \frac{1 - \frac{1}{(1/1)^5}}{.۱} = ۳/۷۹۰۸$$

$$۱۳۱/۹ = \text{مبلغ هر قسط} \Rightarrow ۵۰۰ = ۳/۷۹۰۸ \times \text{مبلغ هر قسط}$$

ثبتهای روزنامه روش اقساطی در شرایطی که مطالبات همراه با بهره باشد، به شرح زیر است:
در این شرایط می توان از دو روش خالص و ناخالص استفاده کرد که به هر حال هیچ اثری بر نتایج حاصله ندارد.

روش ناخالص

حسابهای دریافتنی	(معادل اقساط دریافتنی)
موجودی کالا	(معادل بهای تمام شده)
بهره (سود تضمین شده) تحقق نیافته *	(اختلاف)
سود نایژه تحقق نیافته	(کل سود)
* این حساب کاهنده حسابهای دریافتنی است.	

روش خالص

۱. ثبت فروش:

حسابهای دریافتنی	(معادل مبلغ نقدی)
موجودی کالا	(معادل بهای تمام شده)
سود نایژه تحقق نیافته	(کل سود)

روش ناخالص

وجوه نقد	(مبلغ هر قسط)
بهره تحقق نیافته	(*)
حسابهای دریافتنی	(مبلغ هر قسط)
درآمد بهره (درآمد مالی)	(*)
نرخ بهره × مانده بهره تحقق نیافته = مانده حسابهای دریافتنی = درآمد بهره *	

روش خالص

۲. ثبت وصول وجه نقد و شناسایی درآمد بهره:

وجوه نقد	(مبلغ هر قسط)
حسابهای دریافتنی	(اختلاف)
درآمد بهره (درآمد مالی)	(*)

۳. ثبت شناسایی سود نایژه بر مبنای وصول وجه نقد:

سود نایژه تحقق نیافته	xx
سود نایژه *	xx
سود نایژه تحقق نیافته	xx
سود نایژه *	xx

* سود نایژه به شکل زیر محاسبه می شود:

$$\text{سود نایژه} = \frac{\text{مبلغ وصول شده (خالص از بهره)}}{\text{کل حسابهای دریافتنی (خالص از بهره)}} \times \text{سود نایژه تحقق نیافته}$$

سود نایژه را همچنین می توان از طریق ضرب درصد سود نایژه در مبلغ وصول شده (خالص از بهره) بدست آورد. در این حالت درصد

سود نایژه را بدین شرح محاسبه می کنیم:

$$\text{درصد سود نایژه} = \frac{\text{سود نایژه}}{\text{فروش به قیمت نقدی}}$$

نکته: روابط زیر را به یاد داشته باشید:

$$\text{تعداد اقساط} \times \text{مبلغ هر قسط} = \text{اقساط دریافتنی}$$

$$\text{بهره} + \text{قیمت نقدی} = \text{اقساط دریافتنی}$$

$$\text{سود ناویژه} + \text{بهای تمام شده} = \text{قیمت نقدی}$$

$$\text{ارزش فعلی اقساط دریافتنی} = \text{قیمت نقدی}$$

$$\text{PVIFA} \times \text{مبلغ هر قسط} = \text{ارزش فعلی اقساط دریافتنی}$$

$$\text{مبلغ هر قسط} = \frac{\text{قیمت نقدی}}{\text{PVIFA}} \quad \text{PVIFA} = \frac{1 - \frac{1}{(1+i)^n}}{i}$$

$$\text{PVIFA} = 1 + \frac{1 - \frac{1}{(1+i)^{n-1}}}{i} \quad (\text{اگر پرداختهای اقساط در پایان هر دوره باشد})$$

فروشگاه پردیس هر دستگاه کامپیوتر را به طور اقساطی (طرح پرداخت آتی) به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال می‌فروشد، بدین ترتیب که خریدار باید ۱۰۰,۰۰۰ ریال از مبلغ فوق را به عنوان پیش قسط و مابقی بدهی خود را در چهار قسط مساوی در پایان هر سه ماه پرداخت نماید. بهای تمام شده هر دستگاه کامپیوتر برای فروشگاه پردیس ۳۰۰,۰۰۰ ریال است. در اول دی ماه ۸۰، فروشگاه پردیس یک دستگاه کامپیوتر را با شرایط فوق می‌فروشد. در صورتیکه نرخ بهره معادل ۱۲ درصد نسبت به مانده بدهی محاسبه گردد، ثبت عملیات سال ۸۰ به روش اقساطی در دفاتر فروشنده به قرار زیر خواهد بود:

$$\text{درصد سود ناویژه} = \frac{۵۰۰,۰۰۰ - ۳۰۰,۰۰۰}{۵۰۰,۰۰۰} = ۴۰\%$$

$$\frac{۵۰۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰}{1 - \frac{1}{(1+۰/۱۲)^4}} = ۱۰۷,۶۱۱$$

$$\left(\frac{1 - \frac{1}{(1+۰/۱۲)^4}}{۰/۱۲} \right)$$

$$\text{اقساط دریافتنی} = ۱۰۷,۶۱۱ \times ۴ = ۴۳۰,۴۴۴$$

$$\text{کل بهره تحقق نیافته} = ۴۳۰,۴۴۴ - ۴۰۰,۰۰۰ = ۳۰,۴۴۴$$

روش ناخالص		روش خالص	
		۱۰/۱. ثبت فروش:	
۱۰۰,۰۰۰	وجه نقد	۱۰۰,۰۰۰	وجه نقد
۴۳۰,۴۴۴	حسابهای دریافتنی	۴۰۰,۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۳۰۰,۰۰۰	موجودی کالا	۳۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
۳۰,۴۴۴	بهره تحقق نیافته	۲۰۰,۰۰۰	سود ناویژه تحقق نیافته
۲۰۰,۰۰۰	سود ناویژه تحقق نیافته		
		۱۰/۱. ثبت شناسایی سود:	
۴۰,۰۰۰	سود ناویژه تحقق نیافته	۴۰,۰۰۰	سود ناویژه تحقق نیافته
۴۰,۰۰۰	سود ناویژه $(۱۰۰,۰۰۰ \times ۴۰\%)$	۴۰,۰۰۰	سود ناویژه $(۱۰۰,۰۰۰ \times ۴۰\%)$
		۱۲/۲۹. ثبت وصول اولین قسط:	
۱۰۷,۶۱۱	وجه نقد	۱۰۷,۶۱۱	وجه نقد
۱۲,۰۰۰	بهره تحقق نیافته	۹۵,۶۱۱	حسابهای دریافتنی
۱۰۷,۶۱۱	حسابهای دریافتنی	۱۲,۰۰۰	درآمد بهره $(۴۰۰,۰۰۰ \times ۳\%)$
۱۲,۰۰۰	درآمد بهره $[(۴۳۰,۴۴۴ - ۳۰,۴۴۴) \times ۳\%]$		
		۱۲/۲۹. ثبت شناسایی سود:	
۳۸,۲۴۴	سود ناویژه تحقق نیافته	۳۸,۲۴۴	سود ناویژه تحقق نیافته
۳۸,۲۴۴	سود ناویژه $[(۱۰۷,۶۱۱ - ۱۲,۰۰۰) \times ۴۰\%]$	۳۸,۲۴۴	سود ناویژه $(۹۵,۶۱۱ \times ۴۰\%)$

در صورت سود و زیان سال ۸۸ از بابت فروش اقساطی، در هر دو روش خالص و ناخالص، ۷۸,۲۴۴ ریال سود ناویژه و ۱۲,۰۰۰ ریال درآمد بهره گزارش می‌شود. در ترازنامه پایان سال ۸۸ نیز حسابهای دریافتنی به روش خالص و روش ناخالص با هم برابرند و هر دو رقم ۱۸۲,۶۳۳ ریال را نشان می‌دهند.

مانده حسابهای دریافتنی، سود ناویژه تحقق نیافته و بهره تحقق نیافته در پایان سال ۸۸ به شرح زیر می باشد:

روش خالص

سود ناویژه تحقق نیافته			حسابهای دریافتنی		
(۱۰/۱)	۴۰,۰۰۰	(۱۰/۱)	(۱۲/۲۹)	۹۵,۶۱۱	(۱۰/۱)
	۳۸,۲۴۴	(۱۲/۲۹)			
مانده ۱۲۱,۷۵۶			مانده ۳۰۴,۳۸۹		

روش ناخالص

بهره تحقق نیافته		سود ناویژه تحقق نیافته			حسابهای دریافتنی	
(۱۰/۱)	۳۰,۲۴۴	(۱۲/۲۹)	۱۲,۰۰۰	(۱۰/۱)	(۱۲/۲۹)	۱۰۷,۶۱۱
				(۱۲/۲۹)		
مانده ۱۸,۲۴۴		مانده ۱۲۱,۷۵۶			مانده ۳۲۲,۸۳۲	

از جدول زیر می توان برای محاسبه میزان بهره و سود ناویژه در طول دوره پرداخت استفاده نمود (روش خالص):

(۵) سود ناویژه شناسایی شده (ث)	(۴) مانده حسابهای دریافتنی (ت)	(۳) حسابهای دریافتنی بستانکار (پ)	(۲) وجوه نقد بدهکار (ب)	(۱) درآمد بهره بستانکار (الف)	رویداد	تاریخ
۴۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	—	پیش قسط	۸۸/۱۰/۱
۳۸,۲۴۴	۳۰۴,۳۸۹	۹۵,۶۱۱	۱۰۷,۶۱۱	۱۲,۰۰۰	اولین پرداخت	۸۸/۱۲/۲۹
۳۹,۳۹۲	۲۰۵,۹۱۰	۹۸,۴۷۹	۱۰۷,۶۱۱	۹,۱۳۲	دومین پرداخت	۸۹/۴/۱
۴۰,۵۷۴	۱۰۴,۴۷۶	۱۰۱,۴۳۴	۱۰۷,۶۱۱	۶,۱۷۷	سومین پرداخت	۸۹/۷/۱
۴۱,۷۹۰	—	۱۰۴,۴۷۶	۱۰۷,۶۱۱	۳,۱۳۵ (ج)	چهارمین پرداخت	۸۹/۱۰/۱
۲۰۰,۰۰۰				۳۰,۴۴۴		

ت. ستون (۳) - مانده قبلی

ث. ستون (۳) $\times ۴۰\%$

ج. روند شده

الف. مانده قبلی در ستون (۴) $\times ۳\%$

ب. محاسبه می شود.

پ. ستون (۱) - ستون (۲)

همانطور که در مثال فروشگاه پردیس مشاهده می‌کنید، درآمد بهره مرتبط با فروش نسبه با استفاده از روش بهره مؤثر شناسایی می‌شود. به هر حال گاهی اوقات ممکن است از روش خط مستقیم برای شناسایی بهره استفاده شود. در این صورت بهره بر اساس مانده طلب محاسبه نشده بلکه کل بهره طی دوره پرداخت به شکل یکنواخت شناسایی می‌شود. در مثال فروشگاه پردیس چنانچه از روش خط مستقیم استفاده گردد در هر پرداخت، درآمد بهره‌ای معادل $۷,۶۱۱ \times (۴ \div ۳۰,۴۴۴)$ ریال شناسایی می‌شود. در ضمن در این روش سود ناویژه نیز متأثر خواهد شد. نحوه محاسبه سود ناویژه در این حالت به شرح زیر می‌باشد:

$$\begin{aligned} ۴۰,۰۰۰ &= ۱۰۰,۰۰۰ \times \%/۴۰ = \text{سود ناویژه شناسایی شده بر مبنای پیش قسط} \\ ۴۰,۰۰۰ &= (۱۰۷,۶۱۱ - ۷,۶۱۱) \times \%/۴۰ = \text{سود ناویژه شناسایی شده بر مبنای قسط اول} \\ ۴۰,۰۰۰ &= (۱۰۷,۶۱۱ - ۷,۶۱۱) \times \%/۴۰ = \text{سود ناویژه شناسایی شده بر مبنای قسط دوم} \\ ۴۰,۰۰۰ &= (۱۰۷,۶۱۱ - ۷,۶۱۱) \times \%/۴۰ = \text{سود ناویژه شناسایی شده بر مبنای قسط سوم} \\ ۴۰,۰۰۰ &= (۱۰۷,۶۱۱ - ۷,۶۱۱) \times \%/۴۰ = \text{سود ناویژه شناسایی شده بر مبنای قسط چهارم} \\ &= ۲۰۰,۰۰۰ \end{aligned}$$

با استفاده از روش خط مستقیم در صورت سود و زیان سال ۸۸، سود ناویژه و درآمد بهره به ترتیب به مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال و ۷,۶۱۱ ریال گزارش خواهد شد.

روش خط مستقیم از لحاظ نظری چندان پذیرفته شده نیست.

نکته

مطالبات غیرقابل وصول و تملیک مجدد

در صورت استفاده از روش اقساطی معمولاً بکارگیری روش حذف مستقیم در برخورد با مطالبات غیرقابل وصول مناسب خواهد بود. در قراردادهای فروش اقساطی غالباً حق تملیک مجدد دارایی برای فروشنده در صورت قصور خریدار در پرداخت اقساط، محفوظ می‌باشد. در چنین وضعیتی مانده دریافت نشده طلب و سود ناویژه انتقالی (تحقق نیافته) مربوطه از حسابها خارج شده و تفاوت بین خالص مانده طلب (بهای تمام شده بازایافت نشده) و ارزش دارایی که مجدداً تملیک شده است، سود یا زیان حاصل از تملیک مجدد را در اختیار می‌گذارد. دارایی تملیک شده معمولاً به ارزش منصفانه (متعارف) خود در زمان تملیک ثبت می‌شود. ارزش منصفانه دارایی تملیک شده، حاکی از قیمت فروش آن در شرایط فعلی می‌باشد. چنانچه دارایی موردنظر قبل از فروش مجدد نیازمند کار مجدد و یا تعمیر باشد، در این صورت، کالا باید به قیمت فروش مورد انتظار پس از کسر هزینه‌های برآوردی تعمیر (خالص ارزش فروش یا بازایافتنی) ثبت شود. همچنین ممکن است دارایی تملیک شده به بهای تمام شده بازایافت نشده ثبت شود که در این صورت سود یا زیانی به وجود نمی‌آید. به هر حال سود یا زیان ناشی از تملیک مجدد به

شرح زیر محاسبه می‌شود:

بهای تمام شده باز یافت نشده - ارزش دارایی تملیک شده = سود (زیان) ناشی از تملیک مجدد

برای مثال فرض کنید، شرکت امین که در زمینه فروش لوازم صوتی اشتغال دارد یک دستگاه تلویزیون را به طور نسیه به آقای احمدی می‌فروشد. مانده حسابهای دریافتنی مربوط به این فروش در پایان سال ۸۹، ۱,۲۰۰ ریال می‌باشد. در این زمان مشخص می‌شود آقای احمدی قادر به پرداخت بدهی خود نیست. با فرض اینکه درصد سود ناویژه فروشهای شرکت امین ۲۰ درصد و ارزش منصفانه کالای تملیک شده ۸۲۰ ریال می‌باشد، نحوه ثبت به قرار زیر خواهد بود:

۸۲۰	 موجودی کالا - تملیک شده.
۲۴۰	 سود ناویژه تحقق نیافته ($۱,۲۰۰ \times ۲۰\%$).
۱۴۰	 زیان ناشی از تملیک مجدد [۸۲۰ - ۲۴۰] = ۵۸۰.
۱,۲۰۰	 حسابهای دریافتنی.

همانطور که ملاحظه می‌شود، سود یا زیان رقمی است که توازن را برقرار می‌سازد.

برای روشن‌تر شدن موضوع فرض کنید، در ۸۱/۱/۸۱ مانده حسابهای مربوط به فروش اقساطی ماشین‌آلات در دفاتر شرکت الف به شرح زیر می‌باشد:

۱۳۸,۷۵۰	 حسابهای دریافتنی.
۱۹,۵۰۰	 بهره تحقق نیافته.
۱۵,۷۵۰	 سود ناویژه انتقالی.

در این تاریخ مشخص می‌شود که خریدار قادر به پرداخت اقساط خود نمی‌باشد و از این رو ماشین‌آلات مذکور مجدداً توسط شرکت الف تملیک می‌شود. در صورتیکه ارزش منصفانه ماشین‌آلات در تاریخ ۸۱/۱/۸۱، ۹۰,۰۰۰ ریال ارزیابی شود، ثبت روزنامه در رابطه با تملیک مجدد ماشین‌آلات توسط شرکت الف به شرح زیر خواهد بود:

۹۰,۰۰۰	 ماشین‌آلات.
۱۹,۵۰۰	 بهره تحقق نیافته.
۱۵,۷۵۰	 سود ناویژه انتقالی.
۱۳,۵۰۰	 زیان ناشی از تملیک مجدد*.
۱۳۸,۷۵۰	 حسابهای دریافتنی.

$$* (۱۳,۵۰۰) = [۹۰,۰۰۰ - (۱۳۸,۷۵۰ - ۱۹,۵۰۰ - ۱۵,۷۵۰)] = \text{زیان ناشی از تملیک مجدد}$$

روش بازیافت بهای تمام شده

بدبینانه‌ترین و محافظه کارانه‌ترین روش شناخت درآمد روش بازیافت بهای تمام شده بوده که به ندرت شرایط استفاده از آن محرز می‌گردد. بر اساس این روش تا زمانی که کل بهای تمام شده از طریق وجوه نقد دریافتی بازیافت نشده است، هیچ نوع سود یا درآمدی (اعم از درآمد بهره) شناسایی نمی‌شود. بعد از بازیافت بهای تمام شده کالای فروش رفته، مابقی وجوه وصولی، در دوره وصول به عنوان سود گزارش می‌شود.

ثبتهای روزنامه‌ای که در روش بازیافت بهای تمام شده صورت می‌گیرد، به استثنای مبلغ سود ناویژه تحقق یافته‌ای که هر ساله در روش اقساطی شناسایی می‌شود، مشابه ثبتهای موجود در روش اقساطی می‌باشد. برای روشن شدن موضوع به مثال قبل بازگردید و فرض کنید که شرکت مذکور از روش بازیافت بهای تمام شده برای شناسایی درآمد استفاده می‌کند. در این صورت، شناسایی درآمد در سال XV و X۸ به شرح ذیل می‌باشد:

در سال XV از آنجا که وجوه نقد دریافتی (۲۰۰,۰۰۰ ریال) کمتر از بهای تمام شده (۴۰۰,۰۰۰ ریال) است بهای تمام شده بازیافت نشده و در نتیجه سودی از بابت فروش اقساطی شناسایی نمی‌شود. بدین ترتیب ثبت‌های لازم محدود به دو ثبت اول سال XV می‌شود.

در سال X۸ از آنجا که وجوه نقد وصول شده مربوط به فروش اقساطی سال XV، ۲۸۰,۰۰۰ ریال است، مجموع وجوه نقد دریافت شده تا بحال به ۴۸۰,۰۰۰ (۲۸۰,۰۰۰ + ۲۰۰,۰۰۰) ریال می‌رسد که از بهای تمام شده (۴۰۰,۰۰۰ ریال) بیشتر می‌باشد. از این رو مازاد وجوه وصولی بر بهای تمام شده، یعنی ۸۰,۰۰۰ ریال، در سال X۸ به عنوان سود گزارش می‌شود. بابت شناسایی سود ناویژه در سال X۸ ثبت زیر انجام می‌شود:

سود ناویژه انتقالی (تحقق نیافته).....	۸۰,۰۰۰
سود ناویژه تحقق یافته.....	۸۰,۰۰۰

توجه داشته باشید که در سال X۸ بابت فروشهای سال X۸ سودی شناسایی نمی‌شود. دلیل این امر آنست که وجوه نقد دریافت شده بابت فروشهای سال X۸ (۴۰۰,۰۰۰ ریال) هنوز بهای تمام شده فروشهای این سال (۶۳۰,۰۰۰ ریال) را پوشش نداده است.

برای مثال فرض کنید اطلاعات زیر از فروشگاه جام جم که مشتریان آن به شدت از مشکل نقدینگی رنج می‌برند، در اختیار است:

۲۹/۱۲/۸۲	۲۹/۱۲/۸۱	
۱۵,۰۰۰ ریال	۱۰,۰۰۰ ریال	فروش نسبه.....
۹,۰۰۰	۸,۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته.....
		وجوه نقد وصولی از مشتریان بابت :
۳,۰۰۰	۷,۰۰۰	فروش‌های سال ۸۱.....
۱۲,۰۰۰	—	فروش‌های سال ۸۲.....

در صورت استفاده از روش باز یافت بهای تمام شده، سود ناویژه‌ای در سال X۱ شناسایی نخواهد شد، زیرا بهای تمام شده هنوز از محل وجوه نقد وصولی، باز یافت نشده است. تا پایان X۲ جمع وجوه نقد وصولی از محل فروش X۱ معادل ۱۰,۰۰۰ ریال (۳,۰۰۰ + ۷,۰۰۰) خواهد بود. بهای تمام شده سال X۱، باز یافت شده است، بنابراین وجوه نقد وصولی مازاد بر بهای تمام شده، سود ناویژه سال وصول (سال X۲) تلقی می‌شود (یعنی ۲,۰۰۰ ریال). از طرفی بهای تمام شده فروشهای سال X۲ در همین سال باز یافت شده که این امر باعث شناسایی ۳,۰۰۰ ریال (۹,۰۰۰ - ۱۲,۰۰۰) سود ناویژه می‌شود. بنابراین کل سود ناویژه سال X۲ معادل ۵,۰۰۰ ریال خواهد بود.

نکته

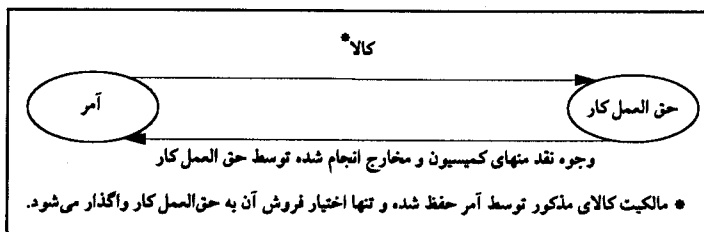
در فروشهای اقساطی بسته به میزان ابهام در وصول طلب یکی از روشهای فروش، اقساطی یا باز یافت بهای تمام شده استفاده خواهد شد.

بهره در روش باز یافت بهای تمام شده

در روش باز یافت بهای تمام شده هیچ نوع سودی (اعم از درآمد بهره) تا هنگامیکه بهای تمام شده از محل وجوه نقد دریافتی بطور کامل باز یافت نشده، شناسایی نمی‌شود. همانطور که می‌دانید از این روش در جایی که عدم اطمینان پیرامون وصول وجه نقد آن قدر بالاست که استفاده از روش اقساطی نیز توجیه ندارد، استفاده می‌شود.

مبادلات امانی

بسیاری از تولیدکنندگان و مراکز پخش از طریق فروشگاهها و یا دلالها، بطور امانی ترتیب فروش محصولات خود را می‌دهند. در قراردادهای امانی، فروشنده یا آمر، مالکیت کالا را برای خود حفظ می‌کند. در این میان حق العمل کار به عنوان یک کارگزار فروش، کالای آمر را دریافت و موافقت می‌نماید آن را بفروشد. حق العمل کار، بابت محصولات فروخته شده، کمسیون کسب می‌کند و در هر دوره وجوه نقد حاصل از فروش منهای کمسیون کسب شده را برای آمر - که معمولاً تولیدکننده یا پخش کننده می‌باشد - ارسال می‌دارد. برای مثال، فروشگاهها، اغلب تمایلی به انجام سرمایه‌گذاری‌های عمده در لوازم آرایش و دارو ندارند. در عوض، آنها به شکل امانی کالاها را دریافت و با فروش آنها، کمسیون دریافت می‌کنند. رابطه بین آمر و حق العمل کار را می‌توان با استفاده از شکل زیر نمایش داد:



آمر برای رساندن کالای امانی به حق العمل کار متحمل مخارجی می شود و همچنین حق العمل کار در ارتباط با کالای مذکور مخارجی را تقبل می نماید. به هر ترتیب بدون توجه به اینکه این مخارج توسط چه کسی انجام شده از نظر حسابداری آن ها را می توان به دو دسته تقسیم کرد:

۱. **مخارج قابل تبدیل (قابل منظور) به موجودی کالا.** کلیه مخارج لازم برای رساندن کالای امانی به مرحله بهره برداری مورد نظر باید در حسابداری نظیر موجودی کالای امانی ثبت شوند. این مخارج بعد از فروش کالای مذکور به عنوان بهای تمام شده فروش امانی در نظر گرفته می شوند. از این قبیل مخارج می توان به بیمه، حمل و نقل، و بسته بندی اشاره کرد.

۲. **مخارج غیر قابل تبدیل به موجودی کالا.** اینگونه مخارج باید در صورت سود و زیان دوره ایجاد گزارش شوند. برای نمونه مخارج کمیسیون، توزیع و فروش قابل تبدیل به موجودی کالا نیستند و به محض تحمل به عنوان هزینه شناسایی می شوند. به علاوه چنانچه کالای امانی از جانب حق العمل کار برگشت داده شود، هرگونه مخارجی که قبلاً در ارتباط با کالای امانی تقبل شده (نظیر بیمه، حمل و نقل، و بسته بندی) به عنوان هزینه جاری تلقی می شود، ضمن آنکه مخارج برگشت کالای امانی به آمر و یا تعمیر کالای امانی نیز به عنوان هزینه جاری در نظر گرفته می شوند.

نکته	کلیه مخارجی که در ارتباط با کالای امانی رخ می دهد به عهده آمر است.
-------------	--

نکته	تا زمانی که حق العمل کار کالای امانی را به شخص ثالثی فروخته، آمر نمی تواند درآمد فروش را شناسایی نماید.
-------------	---

نکته	گاهی اوقات آمر به حق العمل کار اجازه فروش نسبه را نیز می دهد. در این حالت ممکن است حق العمل کار با دریافت درصدی از فروش های نسبه، وصول طلب را تضمین کند. از نظر حسابداری با این حق التضمین، نظیر کمیسیون فروش رفتار می شود.
-------------	---

نکته	سود قابل شناسایی حق العمل کار در مبادلات امانی تنها شامل کمیسیون و گاهی اوقات حق التضمین می باشد. وی از سود (زیان) فروش امانی سهمی نمی برد.
-------------	---

نکته	برای محاسبه بهای تمام شده کالای امانی فروش رفته می توان از رابطه زیر استفاده کرد:
	$\left[\frac{\text{تعداد کالای فروش رفته} \times \text{مخارج قابل تبدیل حق العمل کار}}{\text{تعداد کالای ارسالی}} + \left(\text{مخارج قابل تبدیل آمر} + \text{بهای اولیه} \right) \times \frac{\text{تعداد کالای فروش رفته}}{\text{تعداد کالای فروش رفته}} \right] = \text{بهای تمام شده کالای فروش رفته}$

برای محاسبه بهای موجودی کالای پایان دوره امانی می توان از رابطه زیر استفاده کرد:

$$\left(\frac{\text{تعداد کالای باقیمانده}}{\text{تعداد کالای دریافتی}} \times \text{مخارج قابل تبدیل حق العمل کار} \right) + \left(\frac{\text{تعداد کالای باقیمانده}}{\text{تعداد کالای ارسالی}} \times \text{مخارج قابل تبدیل آمر} \right) + \text{بهای اولیه کالای باقیمانده} = \text{موجودی کالای امانی در پایان سال}$$

چنانچه کالای امانی هنگام انتقال به نوعی از بین برود (نظیر به سرقت رفتن، مفقود شدن و یا در حوادث ضایع شدن)، باید کل بهای تمام شده کالا که شامل مخارج قابل تبدیل نیز می باشد از دفاتر خارج و در مقابل زیان شناسایی شود. البته در شرایطی که کالای امانی دارای پوشش بیمه ای مناسب است، مبلغ دریافتی از بیمه موجب تقلیل زیان می شود.

برای مثال فرض کنید در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ شرکت الف (آمر) ۳۵۰ دستگاه تلویزیون به بهای تمام شده هر دستگاه ۱,۵۰۰ ریال برای شرکت ب (حق العمل کار) ارسال و ۵,۲۵۰ ریال بابت حمل و ۳,۵۰۰ ریال بابت بیمه توسط آمر پرداخت می گردد. مقدار کالای دریافتی توسط حق العمل کار ۳۴۷ دستگاه تلویزیون بوده و وی ۱,۷۳۵ ریال بابت تخلیه، ۳,۴۷۰ ریال بابت حمل تا انبار و همچنین ۲,۰۰۰ ریال بابت هزینه های توزیع و فروش پرداخت می کند. کارمزد حق العمل کار ۱۰٪ مبلغ فروش است. بابت کالاهای مفقود شده ۴,۲۵۰ ریال از بیمه قابل دریافت است. تعداد کالاهای فروخته شده در سال ۱۳۸۱، ۳۲۰ دستگاه و قیمت فروش هر دستگاه ۱,۹۵۰ ریال است.

مطلوبست: الف. محاسبه سود (زیان) فروش امانی.

ب. محاسبه سود (زیان) خالص آمر.

ج. محاسبه مانده حساب موجودی کالای امانی در پایان سال ۱۳۸۱.

سود (زیان) فروش امانی

فروش کالای امانی (۱,۹۵۰ × ۳۲۰).....	۶۲۴,۰۰۰
بهای تمام شده اولیه (۱,۵۰۰ × ۳۲۰).....	۴۸۰,۰۰۰
مخارج قابل تبدیل - بیمه و حمل $\left[\frac{۳۲۰}{۳۵۰} \times (۳,۵۰۰ + ۵,۲۵۰) \right]$	۸,۰۰۰
مخارج قابل تبدیل - تخلیه و حمل تا انبار $\left[\frac{۳۲۰}{۳۴۷} \times (۱,۷۳۵ + ۳,۴۷۰) \right]$	۴,۸۰۰
بهای تمام شده کالای امانی فروش رفته.....	(۴۹۲,۸۰۰)
هزینه های توزیع و فروش.....	(۲,۰۰۰)
هزینه کمیسیون (۱۰٪ × ۶۲۴,۰۰۰).....	(۶۲,۴۰۰)
سود فروش امانی.....	<u>۶۶,۸۰۰</u>

سود (زیان) خالص آمر

سود فروش امانی.....	۶۶,۸۰۰
زیان کالاهای مفقود شده $-۴,۲۵۰ - [(۱,۵۰۰ \times ۳) + (۳,۵۰۰ \times \frac{۳}{۳۵۰}) + (۵,۲۵۰ \times \frac{۳}{۳۵۰})]$	(۳۲۵)
سود خالص آمر.....	<u>۶۶,۴۷۵</u>

مانده حساب موجودی کالای امانی در ۱۳۹۶/۱۲/۲۹ (بهای تمام شده کالای امانی در پایان سال)

بهای تمام شده اولیه $(۲۷ \times ۱,۵۰۰)$	۴۰,۵۰۰
مخارج قابل تبدیل - بیمه و حمل $[\frac{۲۷}{۳۵۰} \times (۳,۵۰۰ + ۵,۲۵۰)]$	۶۷۵
مخارج قابل تبدیل - تخلیه و حمل تا انبار $[\frac{۲۷}{۳۴۷} \times (۱,۷۳۵ + ۳,۴۷۰)]$	۴۰۵
موجودی کالای امانی در ۱۳۹۶/۱۲/۲۹.....	<u>۴۱,۵۸۰</u>

برای روشتر شدن موضوع فرض کنید، شرکت شمال تولیدات خود را به شرکت مریم (حق العمل کار) جهت فروش ارسال می‌دارد. شرکت مریم ۲۵ درصد فروش امانی را به عنوان حق العمل فروش برداشت می‌کند. اطلاعات زیر در رابطه با عملیات امانی طی سال ۱۳۹۶ در اختیار است:

۱۳۹۶/۱۲/۱۰. شرکت شمال ۱۰۰ واحد کالا به بهای تمام شده هر واحد ۹,۰۰۰ ریال و قیمت فروش هر واحد ۲۳,۵۰۰ ریال برای فروشگاه مریم ارسال می‌کند. مخارج بسته‌بندی و حمل ۱۵,۰۰۰ ریال بوده که توسط آمر پرداخت شده است.

۱۳۹۶/۴/۲۴. حق العمل کار ۷,۵۰۰ ریال بابت حمل و ۳,۷۵۰ ریال بابت تبلیغات می‌پردازد.

۱۳۹۶/۵/۱۵. حق العمل کار ۳۰ واحد کالای امانی را به قیمت هر واحد ۲۲,۵۰۰ ریال، نقداً می‌فروشد.

۱۳۹۶/۵/۲۵. شرکت شمال ۲۰۰ واحد کالا به بهای تمام شده هر واحد ۹,۷۵۰ ریال و قیمت فروش هر واحد ۲۲,۵۰۰ ریال برای فروشگاه مریم ارسال و ۳۰,۰۰۰ ریال بابت بسته‌بندی و حمل می‌پردازد.

۱۳۹۶/۶/۲۵. بابت حمل ۱,۵۰۰ ریال و تبلیغات ۲,۲۵۰ ریال توسط حق العمل کار پرداخت گردید.

۱۳۹۶/۱۲/۱۰. فروش ۱۱۰ واحد کالای امانی به قیمت هر واحد ۲۲,۵۰۰ ریال توسط حق العمل کار که قیمت آن نقداً دریافت می‌شود.

با فرض اینکه شرکت شمال برای ارزیابی موجودی کالا از فرض فایفو استفاده می‌کند سود یا زیان فروش امانی و همچنین بهای تمام شده موجودی کالای امانی پایان دوره را محاسبه کنید.

سود (زیان) فروش امانی

۳,۱۵۰,۰۰۰	.....	فروش کالای امانی $[(۳۰ \times ۲۲,۵۰۰) + (۱۱۰ \times ۲۲,۵۰۰)]$
۱,۲۹۰,۰۰۰	.....	بهای تمام شده اولیه $[(۱۰۰ \times ۹,۰۰۰) + (۲۰ \times ۹,۷۵۰)]$
۱۵,۰۰۰	.....	مخارج قابل تبدیل آمر - نوبت اول $(۲/۱۰) [۱۵,۰۰۰ \times \frac{۱۰۰}{۱۰۰}]$
۶,۰۰۰	.....	مخارج قابل تبدیل آمر - نوبت دوم $(۵/۲۵) [۳۰,۰۰۰ \times \frac{۲۰}{۲۰}]$
۷,۵۰۰	.....	مخارج قابل تبدیل حق العمل کار - نوبت اول $(۴/۲۴) [۷,۵۰۰ \times \frac{۱۰۰}{۱۰۰}]$
۳۰۰	.....	مخارج قابل تبدیل حق العمل کار - نوبت دوم $(۶/۲۵) [۱,۵۰۰ \times \frac{۲۰}{۲۰}]$
<u>(۱,۳۱۸,۸۰۰)</u>	.....	بهای تمام شده کالای امانی فروش رفته
(۶,۰۰۰)	.....	هزینه تبلیغات $(۳,۷۵۰ + ۲,۲۵۰)$
(۷۸۷,۵۰۰)	.....	هزینه کمیسیون $(۳,۱۵۰,۰۰۰ \times ۲۵\%)$
<u>۱,۰۳۷,۷۰۰</u>	.....	سود فروش امانی

مانده حساب موجودی کالای امانی پایان دوره

۱,۵۶۰,۰۰۰	.....	بهای تمام شده اولیه $(۱۶۰ \times ۹,۷۵۰)$
۲۴,۰۰۰	.....	مخارج قابل تبدیل آمر - نوبت دوم $(۵/۲۵) [۳۰,۰۰۰ \times \frac{۱۶۰}{۲۰}]$
۱,۲۰۰	.....	مخارج قابل تبدیل حق العمل کار - نوبت دوم $(۶/۲۵) [۱,۵۰۰ \times \frac{۱۶۰}{۲۰}]$
<u>۱,۵۸۵,۲۰۰</u>	.....	موجودی کالای امانی در پایان دوره

فعالیت‌های بیمه عمومی

بیمه عمومی به کلیه بیمه‌ها غیر از بیمه زندگی اطلاق می‌شود. منظور از بیمه زندگی نوعی بیمه مرتبط با حیات یا فوت انسان است که بیمه‌گر نسبت به پرداخت وجوهی معین براساس رویداد مشخصی، اطمینان می‌دهد.

درآمد حق بیمه باید از تاریخ شروع پوشش بیمه‌ای و به محض اینکه حق بیمه به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد، شناسایی شود. بیمه‌گر درآمد حق بیمه را در ازای پذیرش خطر کسب می‌کند، لذا درآمد حق بیمه از تاریخ شروع پوشش بیمه‌ای، و نه تاریخ صدور، در رابطه با هر یک از بیمه‌نامه‌ها شناسایی می‌شود.

درآمد حق بیمه باید به طور یکنواخت در طول دوره بیمه‌نامه (برای بیمه‌های مستقیم) یا در طول دوره پذیرش غرامت (برای بیمه‌های اتکایی) شناسایی شود مگر اینکه الگوی وقوع خطر در طول دوره بیمه‌نامه یکنواخت نباشد که در این صورت درآمد حق بیمه متناسب با الگوی وقوع خطر برآوردی، شناسایی می‌شود. در بیمه‌های عمومی، مبلغ حق بیمه در ازای پوشش خطر برای یک دوره زمانی معین دریافت می‌شود. این دوره زمانی معمولاً با دوره مالی تحت پوشش صورتهای مالی متفاوت است و در نتیجه حق بیمه مربوط به بیمه‌نامه‌های صادر شده در هر دوره با درآمد حق بیمه برابر نیست. بخشی از حق بیمه که مرتبط با پوشش خطر بعد از پایان دوره مالی می‌باشد حق بیمه عاید نشده محسوب می‌شود. در واقع بخشی از حق بیمه مرتبط با بیمه‌نامه‌های صادره طی دوره مالی که قابل انتساب به پوشش خطر بعد از پایان دوره مالی است به عنوان حق بیمه عاید نشده شناسایی می‌شود.

روشهای برآورد حق بیمه عاید نشده باید به گونه‌ای انتخاب شود که مبلغ برآوردی تفاوت بااهمیتی با بدهی واقعی در تاریخ ترازنامه نداشته باشد. در مواردی که الگوی وقوع خطر در طول دوره بیمه‌نامه تقریباً یکنواخت است برای محاسبه حق بیمه عاید نشده از روش "تناسب زمانی" استفاده می‌شود. شیوه‌های محاسبه حق بیمه عاید نشده در روش تناسب زمانی برای بیمه‌نامه‌های سالانه شامل روزانه (۱/۳۶۵)، ماهانه (۱/۲۴)، فصلی (۱/۸) و سالانه (۱/۲) است. در شیوه روزانه حق بیمه عاید نشده شامل مجموع حق بیمه‌های عاید نشده‌ای است که در پایان دوره مالی با توجه به مدت منقضی نشده بیمه‌نامه‌ها محاسبه می‌شود. در شیوه فصلی فرض می‌شود که صدور بیمه‌نامه‌ها در طی فصل به طور یکنواخت است، در صورتی که در شیوه ماهانه فرض بر این است که صدور بیمه‌نامه‌ها در طول ماه به طور یکنواخت است. چنانچه صدور بیمه‌نامه‌ها در طول دوره مالی یکنواخت نباشد هر چه طول دوره مورد نظر برای محاسبه حق بیمه عاید نشده کمتر شود، سطح دقت آن بیشتر می‌شود. روش تناسب زمانی باید به گونه‌ای انتخاب و بکار گرفته شود که دقت آن از روش فصلی (با روش ۱/۸) کمتر نباشد. چنانچه دوره بیمه‌نامه بیش از یک سال باشد، در اعمال روش تناسب زمانی حق بیمه یکساله در محاسبات مدنظر قرار می‌گیرد و حق بیمه مازاد بر یک سال، به طور کامل به عنوان حق بیمه عاید نشده محسوب می‌گردد.

نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۳ ایران (درآمد عملیاتی)

مقدمه

درآمد عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه بجز مواردی که به آورده صاحبان سرمایه مربوط شود. مفهوم درآمد، هر دو گروه درآمد عملیاتی و درآمد غیرعملیاتی را در بر می‌گیرد. درآمد عملیاتی عبارت از درآمدی است که از فعالیتهای اصلی و مستمر واحد تجاری حاصل می‌گردد و با عناوین مختلفی از قبیل فروش، حق الزحمه، سود تضمین شده [بهره]، سود سهام و حق امتیاز مورد اشاره قرار می‌گیرد. مبحث اصلی در حسابداری درآمد عملیاتی عمدتاً معطوف به تعیین زمان شناخت درآمد عملیاتی است. درآمد عملیاتی زمانی شناسایی می‌شود که شواهد کافی مبنی بر وقوع یک جریان آتی ورودی منافع اقتصادی وجود داشته باشد (یعنی جریان منافع اقتصادی مرتبط با درآمد عملیاتی به درون واحد تجاری محتمل باشد) و این منافع را بتوان به گونه‌ای انکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

دامنه کاربرد

این استاندارد برای حسابداری درآمد عملیاتی حاصل از معاملات و رویدادهای زیر بکار گرفته می‌شود:

الف. فروش کالا. کالا شامل کالای تولید شده توسط واحد تجاری برای فروش و همچنین کالای خریداری شده جهت فروش مجدد از قبیل کالای خریداری شده توسط یک واحد بازرگانی یا زمین و سایر املاک نگهداری شده برای فروش مجدد است.

ب. ارائه خدمات. ارائه خدمات معمولاً متضمن اجرای وظیفه‌ای مورد توافق طی مدتی معین توسط واحد تجاری است. خدمات ممکن است طی یک یا چند دوره مالی ارائه شود. برخی از پیمانهای ارائه خدمات ماهیتاً از نوع پیمانهای بلندمدت است. درآمد عملیاتی حاصل از چنین پیمانهای، طبق استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان حسابداری پیمانهای بلندمدت شناسایی می‌شود.

ج. استفاده دیگران از داراییهای واحد تجاری که مولد سود تضمین شده، درآمد حق امتیاز و سود سهام است. سود تضمین شده. مبالغی که بابت استفاده از وجوه نقد یا معادل وجه نقد واحد تجاری مطالبه می‌شود. درآمد حق امتیاز. مبالغی که بابت استفاده از داراییهای غیرجاری واحد تجاری نظیر امتیاز ساخت، علائم تجاری، حق انتشار و نرم‌افزارهای رایانه‌ای مطالبه می‌شود.

سود سهام. مبالغی از سود توزیع شده واحد سرمایه‌پذیر که متناسب با سهم‌الشرکه واحد تجاری عاید آن می‌شود. باید توجه داشت مبالغی که به نمایندگی از طرف اشخاص ثالث (از قبیل برخی مالیاتها) وصول می‌شود، به

افزایش حقوق صاحبان سرمایه منجر نمی‌گردد لذا درآمد عملیاتی محسوب نمی‌شود [در واقع نوعی بدهی است]. به گونه مشابه، در مورد کارگزاران [حق‌العمل‌کاران]، مبلغ ناخالص دریافتی یا دریافتی به افزایش حقوق صاحبان سرمایه منجر نمی‌گردد و لذا تنها مبلغ حق‌العمل یا کارمزد [کمسیون]، درآمد عملیاتی محسوب می‌شود.

اندازه‌گیری درآمد عملیاتی

درآمد عملیاتی باید به ارزش منصفانه ما به ازای دریافتی یا دریافتی اندازه‌گیری شود. مبلغ درآمد عملیاتی حاصل از یک معامله معمولاً طبق توافق که بین واحد تجاری و خریدار یا استفاده‌کننده از دارایی به عمل می‌آید، تعیین می‌شود. این مبلغ به ارزش منصفانه ما به ازای دریافتی یا دریافتی با احتساب تخفیفات تجاری اندازه‌گیری می‌شود. در بسیاری حالات، ما به ازای مربوط، به شکل وجه نقد یا معادل آن می‌باشد و مبلغ درآمد عملیاتی همان مبلغ وجه نقد دریافتی است. با این حال، هرگاه جریان ورودی وجه نقد به آینده موکول شود، به گونه‌ای که طبق قرارداد منعقد بین فروشنده و خریدار و یا ضوابط معمول فروشنده، مبلغی اضافه بر بهای فروش نقدی کالا یا خدمات دریافت شود، در این حالت ارزش منصفانه ما به ازای مربوط، بهای فروش نقدی است و مبلغ اضافه دریافتی درآمد عملیاتی فروشنده محسوب نمی‌شود، بلکه باید با توجه به محتوای تجاری معامله تحت عنوان درآمد تأمین مالی [درآمد بهره] به طور جداگانه نمایش یابد.

هرگاه کالاها یا خدمات در قبال کالاها یا خدمات دیگری که از لحاظ ماهیت و ارزش مشابه باشد مبادله گردد، این مبادله به عنوان معامله‌ای درآمدزا تلقی نمی‌شود. برای مثال می‌توان به مبادله شیر توسط دو شرکت تولیدکننده محصولات لبنی جهت تأمین به موقع تقاضای مشتریان در حوزه توزیع محصولاتشان اشاره کرد. چنانچه کالا یا خدمات غیرمشابه مبادله شود، این مبادله به عنوان معامله‌ای درآمدزا تلقی می‌گردد. در این حالت درآمد عملیاتی به ارزش منصفانه کالاها یا خدمات دریافتی پس از تعدیل از بابت سرک نقدی اندازه‌گیری می‌شود. هرگاه ارزش منصفانه کالاها یا خدمات دریافتی را نتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد، درآمد عملیاتی به ارزش منصفانه کالاها یا خدمات واگذار شده پس از تعدیل از بابت سرک نقدی، اندازه‌گیری می‌شود.

تشخیص معامله

معیارهای شناخت مندرج در این استاندارد معمولاً به طور جداگانه در مورد هر معامله اعمال می‌شود. با این حال، در برخی شرایط، جهت انعکاس محتوای معامله لازم است معیارهای شناخت در مورد اجزای قابل تفکیک یک معامله منفرد بکارگرفته شود. برای مثال، هرگاه قیمت فروش محصول شامل یک مبلغ قابل تفکیک جداگانه در

ارتباط با خدمات بعدی باشد، این مبلغ به دوره‌های آتی منتقل و به عنوان درآمد عملیاتی طی دوره اجرای خدمات مورد شناخت قرار می‌گیرد. بالعکس، هرگاه دو یا چند معامله به گونه‌ای به هم پیوسته باشد که اثر تجاری آن را نتوان بدون توجه به کلیت آن درک کرد، معیارهای شناخت در مورد آن بطور یکجا اعمال می‌شود. برای مثال، یک واحد تجاری ممکن است کالایی را به فروش رساند و همزمان قراردادی جداگانه برای بازخرید همان کالاها در آینده منعقد کند [بیع مجدد]. این امر موجب نفی اثر محتوایی معامله فروش می‌شود و لذا در چنین حالتی باید دو معامله فروش و بازخرید همان کالا را یکجا شناسایی کرد.

فروش کالا

درآمد عملیاتی حاصل از فروش کالا باید زمانی شناسایی شود که کلیه شرایط زیر تحقق یافته باشد:

الف. واحد تجاری مخاطرات و مزایای عمده مالکیت کالای مورد معامله را به خریدار منتقل کرده باشد،
ب. واحد تجاری هیچ دخالت مدیریتی مستمر در حدی که معمولاً با مالکیت همراهِ است یا کنترل مؤثری نسبت به کالای فروش رفته، اعمال نکند،

ج. مبلغ درآمد عملیاتی را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد،

د. جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله فروش به درون واحد تجاری محتمل باشد، و

ه. مخارجی را که در ارتباط با کالای فروش رفته تحمل شده یا خواهد شد بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

ارائه خدمات

هرگاه ماحصل معامله‌ای را که متضمن ارائه خدمات است بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، درآمد عملیاتی مربوط باید با توجه به میزان تکمیل آن معامله شناسایی شود. ماحصل معامله، زمانی به گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد است که همه شرایط زیر احراز شده باشد:

الف. جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله به درون واحد تجاری محتمل باشد،

ب. مبلغ درآمد عملیاتی را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد،

ج. میزان تکمیل معامله به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد، و

د. مخارجی که در ارتباط با ارائه خدمات تحمل شده یا خواهد شد، به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

هرگاه ماحصل معامله‌ای را که متضمن ارائه خدمات است نتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، درآمد عملیاتی را باید تنها تا میزان مخارج تحمل شده قابل بازیافت مورد شناخت قرار داد [یعنی هیچگونه سودی شناسایی نکرد].

سود تضمین شده [بهره]، درآمد حق امتیاز و سود سهام

درآمدهای عملیاتی ناشی از استفاده دیگران از داراییهای واحد تجاری که متضمن سود تضمین شده، درآمد حق امتیاز و سود سهام است باید به شرط تحقق شرایط زیر شناسایی شود:

الف. جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله به درون واحد تجاری محتمل باشد، و

ب. مبلغ درآمد عملیاتی را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

علاوه بر این، درآمد عملیاتی مذکور باید با توجه به مبانی (معیارهای) زیر شناسایی شود:

الف. سود تضمین شده بر اساس مدت زمان و با توجه به مانده اصل طلب و نرخ مربوطه.

ب. درآمد حق امتیاز طبق محتوای قرارداد مربوطه.

ج. سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری‌هایی که به روش ارزش ویژه ثبت نشده است، در زمان احراز حق دریافت

توسط سهامدار، به استثنای سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته. در مواردی

که سود سهام از محل اندوخته‌ها یا سود انباشته مصوب پیش از تحصیل سرمایه‌گذاری اعلام می‌شود، این گونه

مبالغ معرف باز یافت بخشی از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری است و درآمد محسوب نمی‌شود.

در صورت وجود ابهام در مورد قابلیت وصول بخشی از درآمد عملیاتی شناسایی شده قبلی، مبلغ غیر قابل

وصول یا مبلغی که باز یافت آن دیگر محتمل نیست، به عنوان هزینه و نه به صورت تعدیل درآمد شناسایی شده

قبلی، در حسابها منظور می‌شود [نظیر شناسایی هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول].

پیوست استاندارد حسابداری شماره ۳

نمونه‌هایی از موارد شناخت درآمد عملیاتی

نمونه‌های ارائه شده در این پیوست، نحوه کاربرد استاندارد حسابداری را در تعدادی از وضعیتهای تجاری تشریح

می‌کند. این نمونه‌ها معطوف به جنبه‌های خاصی از یک معامله است و بحث جامعی در مورد همه عوامل مؤثر

احتمالی در شناخت درآمد عملیاتی را ارائه نمی‌کند. به جز مواردی که مشخصاً در تحلیل وضعیتهای تجاری مورد

اشاره قرار گرفته است، نمونه‌ها متضمن این فرض است که هیچ ابهام قابل ملاحظه در مورد مبلغ یا قابلیت وصول

ماه/زایی که قرار است دریافت شود، هزینه‌هایی که واقع شده یا واقع خواهد شد، یا میزان احتمالی برگشت کالا

وجود ندارد. این نمونه‌ها تنها جنبه تشریحی دارد و بخشی از استاندارد حسابداری نیست.

الف. فروش کالا

۱. فروش، همراه با تعویق در تحویل کالا. بنا به درخواست خریدار، تحویل کالا به تعویق افتاده ولی مالکیت آن به خریدار منتقل شده است و وی صورتحساب را می‌پذیرد. هرگاه مالکیت به خریدار منتقل شود، در صورت تحقق شرایط زیر درآمد عملیاتی شناسایی می‌شود:

الف. تحویل کالا به خریدار محتمل باشد.

ب. در زمان شناخت درآمد، کالا موجود، قابل تشخیص و آماده تحویل به خریدار باشد.

ج. خریدار به طور مشخص، تعویق در تحویل کالا را تایید کرده باشد.

د. شرایط معمول پرداخت برقرار باشد.

۲. ارسال مشروط

الف. کالا به شرط نصب، بازرسی و غیره فروخته می‌شود. معمولاً تا هنگامی که مشتری کالا را تحویل نگرفته و نصب و بازرسی آن خاتمه نیافته باشد، نسبت به درآمد شناختی صورت نمی‌گیرد. با وجود این، در برخی موارد، ممکن است عملیات نصب به قدری ساده باشد که بتوان بدون توجه به عدم تکمیل آن، شناخت فروش را مقتضی دانست (مثلاً نصب یک گیرنده تلویزیونی که در کارخانه آزمایش شده است، تنها مستلزم خارج کردن آن از بسته‌بندی، اتصال آنتن و وصل کردن تلویزیون به برق است). در موارد دیگر که ممکن است بازرسی تنها به منظور تعیین نهایی مبلغ قرارداد صورت گیرد (برای مثال در مورد محموله‌های سنگ آهن، شکر، دانه سویا و غیره)، مقتضی است نسبت به شناخت مبلغ تخمینی درآمد در تاریخ حمل یا زمان مناسب دیگری اقدام شود.

ب. منوط به تایید خریدار همراه با برخورداری خریدار از حق محدود برای برگشت کالا. هرگاه فروشنده در مورد امکان برگشت کالا نامطمئن باشد، تا زمانی که محموله رسماً توسط خریدار قبول نشده یا مهلت مقرر برای برگشت کالا منقضی نشده باشد، نسبت به درآمد شناختی صورت نمی‌گیرد.

ج. تحویل امانی کالا جهت فروش. کالا برای گیرنده ارسال می‌شود و وی به نیابت از طرف صاحب کالا، فروش آن را به عهده می‌گیرد. تا زمانی که کالا به شخص ثالثی فروخته نشده است، شناخت درآمد صورت نمی‌گیرد.

د. فروش نقدی هنگام تحویل کالا. درآمد همزمان با دریافت وجه نقد توسط فروشنده یا نماینده وی شناسایی می‌شود.

۳. سفارشهای خاص و محموله‌های خاص. تمام یا بخشی از بهای کالایی که در زمان دریافت وجوه موجود نیست دریافت می‌شود (برای مثال در مورد کالایی که قرار است بعداً تولید یا توسط شخص ثالثی مستقیماً به مشتری تحویل شود). شناخت درآمد در این قبیل فروشها منوط به تحویل کالا به خریدار است.

۴. **قراردادهای فروش و بازرخريد (به جز معاوضه کالاهاى مشابه)** . فروشنده هنگام فروش موافقت مى كند كه همان کالا را بعداً بازرخريد كند. همچنين ممكن است فروشنده اختيار بازرخريد کالا را داشته باشد يا خريدار اين اختيار را داشته باشد كه فروشنده را ملزم به بازرخريد کالا كند.

شرائط قراردادها را بايد مورد بررسى قرارداد تا اطمينان حاصل شود كه از لحاظ محتوايى، فروشنده مخاطرات و مزايای مالكيّت را به خريدار منتقل كرده است كه در اين صورت درآمد عملياتى شناسايى مى شود. هرگاه فروشنده، مخاطرات و مزايای مالكيّت را برای خود نگه داشته باشد، حتى با وجود انتقال مالكيّت قانونى به خريدار، معامله ماهيتاً جهت دستيابى به منابع مالی انجام گرفته و درآمد شناسايى نمى شود.

۵. **فروش به واسطه ها** . کالا مجدداً توسط توزيع كنندگان، عمده فروشان و غيره فروخته مى شود. به طور كلى شناخت درآمد حاصل از اين قبيل فروشها مى تواند پس از انتقال مخاطرات و مزايای عمده مالكيّت صورت گيرد. با اين حال، در برخى موارد ممكن است خريدار در واقع نماينده فروشنده باشد كه در اين صورت معامله بايد ارسال امانى برای فروش تلقى شود.

۶. **حق اشتراك نشریات** . هرگاه اقلام مورد نظر دارای ارزش مشابه در هر دوره زمانى باشد، به جاي شناخت بلافاصله و يکجای مبالغ دريافتي صورتحساب شده، شناخت درآمد در طول مدت اشتراك و بر اساس روش خط مستقيم انجام مى شود، ولى اگر ارزش نشریات ارسالى در دوره هاى مختلف متفاوت باشد، شناخت درآمد بر مبنای نسبت قيمت فروش كليه نشریات ارسال شده به كل قيمت فروش كليه اقلام مورد اشتراك صورت مى گيرد.

۷. **فروش اقساطى** . چنانچه ما به ازای فروش به صورت اقساطى دريافت شود، درآمد حاصل از فروش به كسر سود تضمين شده در تاريخ فروش به عنوان درآمد مورد شناخت قرار مى گيرد. شناخت درآمد سود تضمين شده [درآمد بهره] مربوط بر اساس مدت زمان و با توجه به مانده اصل طلب و نرخ سود تضمين شده [نرخ بهره] مورد توافق صورت مى گيرد [از آنجا كه در اين پيوست فرض بر آن است كه هيچ ابهامى در مورد مبلغ يا قابليت وصول ما به ازای دريافتنى وجود ندارد، لذا سود فروش اقساطى بايد در مقطع فروش شناسايى شود].

ب. ارائه خدمات

۱. **اجرت نصب** . اجرت نصب با توجه به ميزان تكميل عمليات نصب به عنوان درآمد شناسايى مى شود، مگر اين كه اجرت نصب از بهای فروش محصول تفكيك پذير نباشد كه در اين صورت اجرت مربوط همزمان با فروش کالا شناسايى مى شود.

۲. **مبالغى كه بابت خدمات بعد از فروش در قيمت فروش منظور شده است** . چنانچه بابت خدمات تضمينى پس از فروش مبلغ مشخصى در قيمت فروش منظور شده باشد، معمولاً مقتضى خواهد بود كه شناخت آن حصه از

قیمت فروش به عنوان درآمد به تعویق افتد و طی دوره‌ای که خدمات ارائه می‌شود، صورت گیرد. درآمدی که به تعویق می‌افتد، مبلغی است که علاوه بر جبران مخارج مورد انتظار خدمات تحت قرارداد فروش، سودی معقول از بابت انجام خدمات، عاید فروشنده کند.

۳. **حق‌العمل کارگزاران تبلیغات** . حق‌العمل پخش تبلیغات، زمانی شناسایی می‌شود که تبلیغات مورد نظر از طریق رسانه‌ها انعکاس یابد. حق‌العمل تهیه طرح‌های تبلیغاتی با توجه به مرحله تکمیل طرح مورد شناخت قرار می‌گیرد.

۴. **کارمزد نمایندگیهای بیمه** . درآمد کارمزد نمایندگیهای بیمه که مستلزم انجام خدمات اضافی توسط کارگزار نیست، در تاریخ مؤثر شروع یا تجدید بیمه نامه‌های مربوط مورد شناخت قرار می‌گیرد. هرگاه چنین انتظار رود که قرارداد، نیازمند ارائه خدمات اضافی در طول دوره بیمه‌نامه خواهد بود، شناخت کل کارمزد یا حصه مناسبی از آن می‌تواند در طول دوره بیمه‌نامه صورت گیرد.

۵. **ورودیه** . درآمد نمایشهای هنری، جشنها و رویدادهای خاص دیگر همزمان با برگزاری آن، شناسایی می‌شود. اگر برای چند رویداد مختلف یک بلیت مشترک فروخته شود، درآمد حاصل از فروش بلیت بر مبنای سیستماتیک و منطقی به هر یک از رویدادها تخصیص داده می‌شود.

۶. **شهریه** . درآمد در طول دوره آموزش شناسایی می‌شود.

۷. **حق عضویت** . شناخت درآمد حاصل از این منبع، به ماهیت خدماتی که ارائه می‌شود بستگی دارد. اگر مبلغ دریافتی تنها جهت عضویت بوده و وجه یا وجوه دیگری برای سایر خدمات یا محصولات (برای هر یک به طور جداگانه، یا کلاً به صورت یک حق اشتراک سالانه) دریافت شود، شناخت درآمد حق عضویت باید هنگامی صورت گیرد که ابهام قابل توجهی در مورد قابلیت وصول آن وجود نداشته باشد. اگر وجه دریافتی شامل ارائه خدمات یا ارسال نشریاتی در طول مدت عضویت باشد، شناخت درآمد مربوط باید با توجه به زمان‌بندی و ماهیت و ارزش کلیه خدمات ارائه شده، بر مبنای سیستماتیک و منطقی انجام پذیرد.

۸. **حق‌الزحمه خدمات انحصاری (فرانشیز)** . به طور کلی، این حق‌الزحمه‌ها ممکن است بابت ترکیبات مختلفی از ارائه خدمات اولیه و خدمات بعدی، ارسال تجهیزات و سایر اقلام، دانش فنی و غیره دریافت گردد. این حق‌الزحمه‌ها بر مبنایی که منعکس‌کننده هدف دریافت حق‌الزحمه است، به عنوان درآمد مورد شناخت قرار می‌گیرد. روشهای زیر برای شناخت درآمد فرانشیز مناسب است:

ارسال تجهیزات و سایر داراییهای مشهود . همزمان با تحویل اقلام یا انتقال مالکیت قانونی، درآمد عملیاتی بر مبنای ارزش منصفانه داراییهای فروش رفته شناسایی می‌شود.

ارائه خدمات اولیه و بعدی .

— در مورد بخشی از درآمد فرانشیز که مربوط به خدمات مستمر است شناخت درآمد هنگام ارائه خدمات صورت می گیرد.

— اگر حق الزحمه های دریافتی که طبق قرارداد به طور مستمر دریافت می شود برای پوشش هزینه های خدمات مستمر و سودی معقول تکافو نکند، شناخت بخشی از درآمد حاصل از حق خدمات انحصاری اولیه، به تعویق می افتد.

حق الزحمه حقوق اعطایی مستمر و سایر خدمات . حق الزحمه مربوط به استفاده از حقوق اعطایی مستمر طبق قرارداد یا حق الزحمه سایر خدمات ارائه شده طی دوره قرارداد، همزمان با استفاده از حقوق اعطایی یا ارائه خدمات به عنوان درآمد عملیاتی شناسایی می شود.

۹. **حق الزحمه تولید نرم افزار رایانه ای با کاربرد خاص .** حق الزحمه حاصل از تولید نرم افزار رایانه ای با کاربرد خاص با توجه به مرحله تکمیل فرایند تولید از جمله تکمیل خدمات پشتیبانی بعدی به عنوان درآمد عملیاتی شناسایی می شود.

ج. سود تضمین شده [بهره]، درآمد حق امتیاز و سود سهام

۱. **حق الزحمه اجازه استفاده و درآمد حق امتیاز ساخت .** حق الزحمه و درآمد حق امتیاز دریافتی در قبال استفاده دیگران از داراییهای واحد تجاری (از قبیل علائم تجاری، حق اختراع، نرم افزار رایانه ای، حق تکثیر قطعات موسیقی و حق نمایش فیلمهای سینمایی) معمولاً بر اساس محتوای قرارداد شناسایی می شود. به عنوان یک راه حل عملی، می توان درآمد را به روش خط مستقیم و طی دوره قرارداد شناسایی کرد. برای مثال می توان از موردی نام برد که حق استفاده از فناوری خاصی برای یک دوره زمانی معین به استفاده کننده اعطا شده است. اعطای حقوق در قبال حق الزحمه ثابت یا تضمین غیرقابل استرداد تحت قراردادی غیرقابل فسخ که به استفاده کننده اجازه بهره گیری آزادانه از حقوق اعطایی را می دهد و اعطا کننده حقوق، ملزم به ایفای تعهدات دیگری نیست، ماهیتاً فروش تلقی می شود. یک مثال بارز از این موارد، قرارداد اجازه استفاده (لیسانس) از نرم افزار رایانه ای است که به موجب آن اعطا کننده تعهد دیگری بعد از تحویل آن ندارد. مثال دیگر، اعطای حقوق نمایش فیلم سینمایی در بازارهایی است که اعطا کننده، بر توزیع فیلم در این بازارها کنترلی ندارد و لذا در درآمد فروش بلیت سهم نیست. در چنین شرایطی درآمد، در زمان فروش شناسایی می شود.

۲. **سود سهام .** سود سهام حاصل از سرمایه گذاریهایی که به روش ارزش ویژه ثبت نشده است، در زمان احراز حق دریافت توسط سهامدار شناسایی می شود (به استثنای سود سهام حاصل از سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته). با توجه به اصلاحیه قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷ حق دریافت سود سهام با تصویب مجمع عمومی شرکت سرمایه پذیر احراز می شود.

نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۹ ایران (حسابداری پیمانهای بلندمدت)

این استاندارد جهت حسابداری پیمانهای بلندمدت در صورتهای مالی پیمانکار تجویز شده است. به دلیل ماهیت فعالیت موضوع پیمانهای بلندمدت، تاریخ شروع پیمان و تاریخ تکمیل آن معمولاً در دورههای مالی متفاوتی قرار می‌گیرد. بنابراین مساله اصلی در حسابداری پیمانهای بلندمدت، تخصیص درآمدها و هزینههای پیمان به دورههایی است که در آن دورهها عملیات موضوع پیمان اجرا می‌شود.

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

پیمان بلندمدت پیمانی است که برای طراحی، تولید یا ساخت یک دارایی منفرد قابل ملاحظه یا ارائه خدمات (یا ترکیبی از داراییها یا خدمات که توأم یک پروژه را تشکیل دهد) منعقد می‌شود و مدت زمان لازم برای تکمیل پیمان عمدتاً چنان است که فعالیت پیمان در دورههای مالی متفاوت قرار می‌گیرد. پیمانی که طبق این استاندارد، بلندمدت تلقی می‌گردد، معمولاً در طول مدتی بیش از یکسال انجام خواهد شد. با این حال، مدت بیش از یکسال، مشخصه اصلی یک پیمان بلندمدت نیست. برخی پیمانهای با مدت کمتر از یکسال، هرگاه از نظر فعالیت دوره، دارای چنان اهمیت نسبی باشد که عدم انعکاس درآمد و هزینه عملیاتی مربوط به آن منجر به مخدوش شدن درآمد و هزینه عملیاتی و نتایج دوره و عدم ارائه تصویری مطلوب توسط صورتهای مالی گردد، باید به عنوان پیمان بلندمدت محسوب شود.

پیمان مقطوع پیمان بلندمدتی است که به موجب آن پیمانکار با یک مبلغ مقطوع برای کل پیمان یا یک نرخ ثابت برای هر واحد موضوع پیمان که در برخی از موارد ممکن است بر اساس موادی خاص مشمول تعدیل قرار گیرد، توافق می‌کند.

پیمان امانی (پیمان با حق الزحمه مبتنی بر مخارج) پیمان بلندمدتی است که به موجب آن مخارج قابل قبول یا مشخص شده در متن پیمان به پیمانکار تأدیه و درصد معینی از مخارج مزبور یا حق الزحمه ثابتی نیز به پیمانکار پرداخت شود.

پیش دریافت پیمان بخشی از مبالغ دریافتی توسط پیمانکار است که کارمربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام نشده است. **مبالغ دریافتی بابت پیشرفت کار** عبارت است از: (الف) **علی الحسابها** مبالغی است که به طور موقت در قبال صورت حسابهای صادره در دست بررسی دریافت می‌شود و (ب) **سایر دریافتها** عبارت است از اقلامی که ماهیت علی الحساب نداشته، لیکن در قبال پیشرفت کار دریافت می‌شود و نیز در برگرفته آن بخش از مبالغ پیش دریافت پیمان است که کارمربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام شده است.

مبالغ دریافتنی بابت پیشرفت کار عبارت است از مبالغ قابل دریافت که بابت صورت حسابهای صادره در حسابها منظور شده است.

زبانهای قابل پیش‌بینی زبانهایی است که انتظار می‌رود در طول مدت پیمان ایجاد شود (با احتساب مبالغ برآوردی هزینه کارهای اصلاحی و تضمینی و هرگونه هزینه‌های مشابهی که تحت شرایط پیمان قابل بازیافت نیست). مبلغ زیان مذکور بدون توجه به موارد زیر برآورد می‌شود: الف. شروع یا عدم شروع کار پیمان، ب. حصه‌ای از کار که تا تاریخ ترازنامه انجام شده است، و ج. میزان سودی که انتظار می‌رود از پیمانهای دیگر (به استثنای پیمانهایی که می‌توان آنها را پیمان واحد تلقی نمود) حاصل شود.

تجزیه و ترکیب پیمانها

الزامات این استاندارد باید برای هر پیمان به طور جداگانه بکار گرفته شود، مگر در مواردی که برای انعکاس محتوا، این الزامات برای بخش‌های قابل شناسایی یک پیمان (تجزیه پیمان) یا برای گروهی از پیمانها به عنوان یک مجموعه واحد (ترکیب پیمان)، اعمال می‌شود.

تجزیه پیمان. هرگاه پیمان بلندمدت از چند بخش جداگانه تشکیل شده باشد، در صورت تحقق شرایط زیر، عملکرد هر بخش باید به مثابه پیمانی جداگانه در نظر گرفته شود:

الف. در مورد هر بخش پیشنهاد قیمت جداگانه‌ای ارائه شده باشد،

ب. مذاکرات هر بخش به طور جداگانه صورت گرفته و طرفین پیمان حق قبول یا رد آن بخش را داشته باشند، و

ج. درآمدها و هزینه‌های هر بخش به طور جداگانه قابل تشخیص باشد.

ترکیب پیمان. در صورت تحقق شرایط زیر، گروه پیمانها را اعم از اینکه دارای یک یا چند کارفرما باشد، باید به عنوان یک پیمان واحد تلقی کرد:

الف. گروه پیمانها به عنوان یک مجموعه مورد مذاکره قرار گرفته باشد،

ب. وابستگی پیمانها به یکدیگر به گونه‌ای باشد که در عمل بخشی از یک پروژه سودآور را تشکیل دهد، و

ج. پیمانها به طور همزمان یا متوالی اجرا شود.

درآمد پیمان

درآمد پیمان باید در برگیرنده موارد زیر باشد:

الف. مبلغ اولیه درآمد که در پیمان مورد توافق قرار گرفته است.

ب. تغییر در میزان کار پیمان، ادعا و سایر دریافت‌های تشویقی در ارتباط با عملیات پیمان: (۱) تاملزانی که احتمال رود این موارد منجر به درآمد گردد، و (۲) این موارد را بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد.

درآمد پیمان به ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی یا دریافتنی اندازه‌گیری می‌شود. اندازه‌گیری درآمد پیمان تحت تأثیر ابهامات گوناگونی است که به نتیجه رویدادهای آتی بستگی دارد. برآوردها اغلب با وقوع رویدادها و رفع ابهامات تجدیدنظر می‌شود. بدین ترتیب مبلغ درآمد پیمان ممکن است از دوره‌ای به دوره دیگر تغییر کند.

مخارج پیمان

مخارج پیمان باید مشتمل بر موارد زیر باشد:

- الف. مخارجی که مستقیماً با یک پیمان مشخص مرتبط است (مخارج مستقیم نسبت به پیمان)،
ب. مخارجی که بین پیمانها مشترک بوده و تسهیم آن به پیمانهای جداگانه امکان پذیر است (مخارج غیرمستقیم نسبت به پیمان)، و
ج. سایر مخارجی که به موجب مفاد پیمان مشخصاً قابل مطالبه از کارفرما است، نظیر برخی از مخارج اداری، عمومی و مخارج توسعه که جبران آن به طور مشخص در پیمان قید شده است.

مخارجی را که نمی توان به فعالیت پیمانکاری یا به یک پیمان مشخص مربوط دانست جزء مخارج پیمان منظور نمی شود. نمونه هایی از این مخارج عبارت است از مخارج اداری، عمومی و فروش، مخارج تحقیق و توسعه که جبران آن در پیمان مشخص نشده و استهلاك ماشین آلات و تجهیزاتی که در فعالیت پیمانکاری استفاده نشده است.

شناخت درآمد و هزینه های پیمان

هرگاه بتوان ماحصل یک پیمان بلندمدت را به گونه ای قابل اتکا برآورد کرد، باید سهم مناسبی از درآمد و مخارج کل پیمان (با توجه به میزان تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه و متناسب با نوع عملیات و صنعت مورد فعالیت) به ترتیب به عنوان درآمد و هزینه شناسایی شود.

شناخت درآمد و هزینه دوره بر اساس میزان تکمیل پیمان، اغلب روش درصد تکمیل پیمان نامیده می شود. طبق این روش، درآمد پیمان با مخارج تحمل شده جهت نیل به آن میزان از تکمیل تطابق داده می شود و در نتیجه درآمد، هزینه و سود یا زیان کار انجام شده در صورت سود و زیان انعکاس می یابد.

هرگاه ماحصل یک پیمان بلندمدت را نتوان به گونه ای قابل اتکا برآورد کرد، درآمد باید تا میزان مخارج تحمل شده ای که احتمال بازیافت آن وجود دارد شناسایی شود، و مخارج پیمان باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود [در واقع سودی شناسایی نمی شود]. در صورت رفع ابهاماتی که موجب گردیده است تا ماحصل پیمان به گونه ای اتکاپذیر قابل برآورد نباشد، درآمد و هزینه پیمان بلندمدت، باید مطابق پیمانی که ماحصل آن قابل برآورد است، شناسایی شود (یعنی بر اساس روش درصد تکمیل پیمان). هرگاه انتظار رود که پیمان منجر به زیان گردد (کل مخارج پیمان از کل درآمد پیمان تجاوز کند) باید زیان مربوط، فوراً به عنوان هزینه دوره شناسایی شود.

سایر ملاحظات مربوط به شناخت اقلام مرتبط با پیمان بلندمدت

آن بخش از مخارج تحمل شده پیمان که با فعالیت آتی آن مرتبط است، به شرط آنکه بازیافت آن محتمل باشد، به عنوان دارایی شناسایی و تحت سرفصل پیمان در جریان پیشرفت طبقه بندی می شود.

ماحصل پیمان بلندمدت را تنها زمانی می توان به گونه ای قابل اتکا برآورد کرد که جریان منافع اقتصادی آتی

مربوط به پیمان به درون واحد تجاری محتمل باشد. با این حال، هرگاه در مورد قابلیت وصول مبلغ منظور شده در درآمد پیمان و شناسایی شده در صورت سود و زیان ابهامی به وجود آید، مبلغ غیرقابل وصول یا مبلغی که احتمال عدم بازیافت آن می‌رود به عنوان هزینه و نه تعدیل درآمد پیمان شناسایی می‌شود.

در پیمانهای مقطوع، ماحصل پیمان بلندمدت را زمانی می‌توان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد که تمامی شرایط زیر برقرار باشد:

الف. درآمد پیمان را بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد، ب. جریان ورودی منافع اقتصادی مرتبط با پیمان به واحد تجاری محتمل باشد، ج. مخارج پیمان تا زمان تکمیل پیمان و همچنین درصد تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه را بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد، د. مخارج مربوط به پیمان را بتوان به وضوح تشخیص داد و به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد تا مقایسه مخارج واقعی تحمل شده پیمان با برآوردهای قبلی آنها میسر گردد.

در پیمانهای امانی، ماحصل پیمان بلندمدت را زمانی می‌توان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد که کلیه شرایط زیر برقرار باشد:

الف. جریان ورودی منافع اقتصادی مرتبط با پیمان به واحد تجاری محتمل باشد، و ب. مخارج مربوط به پیمان را اعم از اینکه طبق مفاد پیمان مشخصاً قابل بازیافت باشد یا نباشد، بتوان به وضوح تشخیص داد و به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد.

میزان تکمیل پیمان به طرق مختلف قابل تعیین است. واحد تجاری، روشی را که کار انجام شده را به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری می‌کند بکار می‌گیرد. با توجه به ماهیت پیمان، روشها ممکن است شامل موارد زیر باشد:

الف. نسبت مخارج تحمل شده پیمان برای کار انجام شده تا تاریخ ترازنامه به کل مخارج برآوردی پیمان،

ب. ارزیابی کار انجام شده، یا

ج. نسبت مقدار کار انجام شده به کل کار پیمان.

مبالغ دریافتی و دریافتنی بابت پیشرفت کار و نیز پیش دریافت از کارفرمایان معمولاً منعکس کننده کار انجام شده نیست.

تغییر در برآوردها

اثر تغییر در برآورد درآمد یا مخارج پیمان یا اثر تغییر در برآورد ماحصل پیمان که از برآوردهای جاری درآمد و مخارج پیمان ناشی می‌شود، طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی، تغییر در برآورد حسابداری تلقی می‌شود [یعنی عطف به ماسبق نمی‌شود].

افشا در ترازنامه

پیمانهای بلندمدت را باید به شرح زیر در ترازنامه افشا کرد:

الف. مازاد درآمد شناسایی شده انباشته پیمان بر مبالغ دریافتی و دریافتنی بابت پیشرفت کار تا تاریخ ترازنامه باید به

عنوان مبلغ قابل بازیافت پیمان طبقه‌بندی گردد و به طور جداگانه تحت سرفصل حسابهای دریافتی منعکس شود.

ب. پیش دریافت پیمان (یعنی بخشی از مبالغ دریافتی توسط پیمانکار که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام نشده است) باید در سرفصل پیش‌دریافتها در ترازنامه منظور شود.

ج. مخارج تحمل شده انباشته پس از کسر مبالغ هزینه شناسایی شده انباشته (خالص بهای تمام شده) و به کسر زیانهای قابل پیش‌بینی، به عنوان مانده پیمانهای بلندمدت طبقه‌بندی و به طور جداگانه‌ای تحت سرفصل پیمانهای در جریان پیشرفت در ترازنامه منعکس گردد.

د. مازاد ذخیره زیانهای قابل پیش‌بینی بر مخارج تحمل شده انباشته (پس از کسر مبالغ هزینه شناسایی شده انباشته) باید به عنوان ذخیره زیانهای قابل پیش‌بینی طبقه‌بندی و تحت سرفصل ذخایر در ترازنامه منعکس شود.

ه. مبلغ سپرده‌های کسر شده قابل استرداد از قبیل سپرده حسن انجام کار و سپرده بیمه باید تحت سرفصل حسابهای دریافتی در ترازنامه منعکس شود.

افشا در صورت سود و زیان

صورت سود و زیان باید اقلام زیر را به طور جداگانه منعکس کند:

الف. درآمد شناسایی شده دوره (درآمد پیمان).

ب. هزینه شناسایی شده دوره (بهای تمام شده پیمان) شامل هزینه شناسایی شده پیمان طی دوره و زیان قابل پیش‌بینی شناسایی شده طی دوره.

پیوست استاندارد شماره ۹

تشریح کاربرد

این پیوست تنها جنبه تشریحی دارد و بخشی از استاندارد حسابداری را تشکیل نمی‌دهد. هدف پیوست، تشریح کاربرد استاندارد در رابطه با نحوه محاسبه، افشا و انعکاس اقلام مرتبط با پیمانهای بلندمدت در صورتهای مالی می‌باشد.

تشریح یک مثال. جدولی که در ادامه می‌بینید وضعیت پیمانهای ساختمانی مختلف یک پیمانکار را در پایان سال اول عملیات نشان می‌دهد. در این مثال، تمامی مخارج تحمل شده پیمان به صورت نقدی پرداخت شده و وجه صورت وضعیتهای صادره و مبالغ پیش پرداخت تماماً نقد دریافت شده است. مخارج تحمل شده پیمانهای شماره ۲، ۳ و ۵ شامل بهای تمام شده مواد و مصالحی است که برای این پیمانها خریداری شده لیکن تا تاریخ ترازنامه در پیمان مربوط استفاده نگردیده است. در رابطه با پیمانهای شماره ۲، ۳ و ۵، کارفرما مبالغی را به پیمانکار پرداخت کرده که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام نشده است. در کاربرد زیر نحوه محاسبه و انعکاس پیمانهای بلندمدت در صورتهای مالی اساسی نمایش داده شده است.

کاربرک نحوه محاسبه و انعکاس پیمانهای بلندمدت در صورتهای مالی اساسی

انعکاس در صورتهای مالی		شرح						
صورت سود و زیان	ترازنامه	جمع	۵	۲	۳	۴	۱	
۱,۳۰۰ درآمد پیمان بهای تمام شده پیمان (۱,۳۸۵)		۱,۳۰۰ (۱,۳۱۵) (۷۰)	۵۵ (۵۵) (۳۰)	۲۰۰ (۲۵۰) (۳۰)	۳۸۰ (۳۵۰) —	۵۲۰ (۴۵۰) —	۱۲۵ (۱۱۰) —	درآمد شناسایی شده دوره (ارزش کل انجام شده) هزینه شناسایی شده دوره زبان قابل پیش بینی شناسایی شده
۱۵ سود ناخالص		۱۵ ۱,۳۲۰ (۱,۳۱۵) —	(۳۰) ۱۰۰ (۵۵) (۳۰)	(۹۰) ۲۵۰ (۲۵۰) (۴۰)	۳۰ ۴۵۰ (۳۵۰) —	۷۰ ۵۱۰ (۴۵۰) —	۳۵ ۱۱۰ (۱۱۰) —	سود (زیان) ناخالص مخارج تحمل شده انباشته پیمان هزینههای شناسایی شده انباشته پیمان مانده ذخیره زبان قابل پیش بینی
	پیمان در جریان پیشرفت ۱۷۵	۱۷۵	۱۵	—	۱۰۰	۶۰	—	مخارج مرتبط با فعالیت آبی پیمان که به عنوان دارایی شناسایی شده است.
		۱,۳۰۰ (۱,۳۲۵)	۵۵ (۵۵)	۲۰۰ (۱۸۰)	۳۸۰ (۳۸۰)	۵۲۰ (۵۲۰)	۱۲۵ (۱۰۰)	درآمد انباشته پیمان مبالغ دریافتی و دریافتی بابت پیشرفت کار با تاریخ تراشنامه
	حسابهای دریافتی ۶۵	۶۵	—	۲۰	—	—	۲۵	مبالغ قابل بازپشت پیمانها
	پیش دریافتها ۱۲۵	۱۲۵	۲۵	—	۲۰	۸۰	—	پیش دریافتها
	ذخایر ۴۰	(۴۰)	—	(۴۰)	—	—	—	ذخیره زبانهای قابل پیش بینی

نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران (فعالیت‌های کشاورزی)

دامنه کاربرد

کاربرد این استاندارد در حسابداری موارد زیر الزامی است، مشروط بر اینکه به فعالیت کشاورزی مربوط باشد:

الف. دارایی‌های زیستی (نظیر گوسفند، مرغ تخم‌گذار، ماهی و تاکستان)، و ب. تولیدات کشاورزی در زمان برداشت (نظیر پشم، تخم مرغ، گوشت و انگور).

تعاریف

اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص شده زیر به کار رفته است:

فعالیت کشاورزی عبارت است از مدیریت بر دگردیسی دارایی‌های زیستی برای فروش، تبدیل به تولید کشاورزی یا افزایش دارایی‌های زیستی.

دارایی زیستی عبارت است از حیوان یا گیاه زنده.

تولید کشاورزی عبارت است از محصول برداشت شده از دارایی‌های زیستی واحد تجاری.

دارایی زیستی مولد عبارت است از یک دارایی که به قصد تولید مثل، اصلاح نژاد و یا تولید کشاورزی، با حفظ حیات دارایی زیستی، نگهداری می‌شود و قابلیت برداشت در بیش از یک سال را دارد؛ نظیر دام‌های شیری، تاکستانها، درختان میوه، و مرغ‌های تخم‌گذار.

دارایی زیستی غیرمولد به طبقه‌ای از دارایی‌های زیستی گفته می‌شود که واجد شرایط تعیین شده برای دارایی‌های زیستی مولد نیست. به عبارت دیگر اقلامی هستند که به عنوان تولید کشاورزی برداشت می‌شوند یا به عنوان دارایی‌های زیستی به فروش می‌رسند. دام‌های گوشتی، دام‌های آماده برای فروش، ماهی پرورشی، غلات در جریان رشد از قبیل ذرت و گندم، و درختان پرورشی جهت تهیه الوار نمونه‌هایی از دارایی‌های زیستی غیرمولد می‌باشد.

بازار فعال عبارت است از بازاری که کلیه شرایط زیر را دارد:

الف. اقلام مبادله شده در بازار متجانس هستند، ب. معمولاً خریداران و فروشندگان مایل در هر زمان وجود دارند، و ج. قیمت‌ها برای عموم قابل دسترسی است.

شناخت و اندازه‌گیری

واحد تجاری باید دارایی زیستی یا تولید کشاورزی را فقط زمانی شناسایی کند که: الف. کنترل دارایی را در نتیجه رویدادهای گذشته بدست آورده باشد، ب. جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط به دارایی به درون واحد تجاری محتمل باشد، و ج. ارزش منصفانه یا بهای تمام شده دارایی به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

دارایی زیستی مولد باید بر مبنای بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته یا مبلغ تجدید ارزیابی، به عنوان نحوه عمل مجاز جایگزین، منطبق با الزامات استاندارد حسابداری داراییهای ثابت مشهود شناسایی و گزارش شود.

به استثنای دارایی زیستی غیرمولد خریداری شده که تنها در زمان شناخت اولیه به بهای تمام شده شناسایی می‌شود، **داراییهای زیستی غیرمولد** باید در شناخت اولیه و در تاریخ ترازنامه به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش (شامل حق الزحمه پرداختی به واسطه‌ها، مالیات و عوارض مربوط) اندازه‌گیری شود بجز در موردی که نمی‌توان ارزش منصفانه را به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد. در این موارد دارایی زیستی غیرمولد باید به بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش، اندازه‌گیری شود.

تولید کشاورزی باید در زمان برداشت به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری شود. ارزش تعیین شده مزبور هنگام به کارگیری استاندارد حسابداری مربوط به موجودی مواد و کالا یا استاندارد حسابداری دیگر، بهای تمام شده محصول محسوب می‌شود.

درآمدها و هزینه‌های ناشی از اندازه‌گیری به ارزش منصفانه

درآمد ناشی از شناخت اولیه **دارایی زیستی غیرمولد** به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش و نیز درآمد یا هزینه ناشی از تغییر در ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش **دارایی زیستی غیرمولد**، باید در سود و زیان دوره وقوع منظور شود.

درآمد یا هزینه ناشی از شناخت اولیه **تولید کشاورزی** به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش، باید در سود یا زیان دوره وقوع منظور شود.

عدم امکان اندازه‌گیری ارزش منصفانه به گونه‌ای اتکاپذیر

این پیش فرض وجود دارد که ارزش منصفانه دارایی زیستی غیرمولد را می‌توان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد. به هر حال پیش فرض یاد شده تنها در شناخت اولیه دارایی زیستی غیرمولدی که قیمت یا ارزش بازار آن در دسترس نیست و سایر برآوردهای ارزش منصفانه آن به وضوح غیرقابل اتکا است، می‌تواند مصداق نداشته باشد. در این موارد، دارایی زیستی غیرمولد باید به بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش، اندازه‌گیری شود. در هر زمان که بتوان ارزش منصفانه چنین دارایی را به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد، واحد تجاری باید آن را به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری کند.

کمکهای بلاعوض دولت

نحوه عمل حسابداری کمکهای بلاعوض دولت مربوط به داراییهای زیستی، تابع الزامات استاندارد حسابداری کمکهای بلاعوض دولت است. در مواردی که دارایی زیستی توسط دولت به عنوان کمک بلاعوض در اختیار واحد تجاری قرار می‌گیرد، کمک بلاعوض دولت معادل ارزش منصفانه دارایی زیستی پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش در زمان شناخت اولیه است. تغییرات ارزش منصفانه داراییهای زیستی غیرمولد پس از شناخت اولیه باید در سود و زیان دوره وقوع منظور شود.

نکات گزارشگری بر اساس پیوست استاندارد حسابدای شماره ۲۶

نکته	عموماً داراییهای زیستی مولد در زمره داراییهای غیرجاری و داراییهای زیستی غیرمولد در زمره داراییهای جاری قرار می‌گیرند. همچنین تولیدات کشاورزی عموماً در قالب موجودی مواد و کالا طبقه‌بندی می‌شود.
نکته	ارزش منصفانه تولیدات کشاورزی به هنگام شناخت اولیه و خالص افزایش ارزش منصفانه داراییهای زیستی غیرمولد به عنوان درآمد به حساب گرفته می‌شوند.
نکته	سود فروش داراییهای زیستی مولد یک سود غیرعملیاتی محسوب می‌شود.
نکته	داراییهای زیستی غیرمولد (نظیر گوساله گوشتی) به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش شناسایی می‌شود. تغییرات بعدی در ارزش در سود و زیان دوره وقوع منظور می‌شود.
نکته	تولیدات کشاورزی استحصال شده از داراییهای زیستی (نظیر گوشت، میوه و شیر) در زمان برداشت به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش شناسایی می‌شود. ارزش منصفانه تعیین شده در زمان برداشت به کسر مخارج فروش به عنوان بهای تمام شده تولیدات کشاورزی محسوب و تا زمان فروش، بر مبنای بهای تمام شده گزارش می‌شود.
نکته	داراییهای زیستی مولد (نظیر گله شیری و درختان میوه) بر مبنای بهای تمام شده (یا مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان نحوه عمل جایگزین مجاز) شناسایی می‌شود.

نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۲۸ (فعالیت‌های بیمه عمومی)

هدف این استاندارد تجویز روش‌های حسابداری برای حق بیمه، خسارت و مخارج تحصیل بیمه‌های عمومی مستقیم و اتکایی و همچنین افشای اطلاعات این نوع فعالیت‌ها در صورتهای مالی شرکتها و مؤسسات بیمه است. الزامات سایر استانداردهای حسابداری در صورتی برای فعالیت‌های بیمه عمومی کاربرد دارد که توسط این استاندارد جایگزین نشده باشد.

دامنه کاربرد

این استاندارد باید در مورد فعالیت‌های بیمه عمومی و بیمه عمر زمانی بکار گرفته شود و در مورد سایر بیمه‌های زندگی کاربرد ندارد.

تعاریف

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

- **بیمه زندگی:** نوعی بیمه مرتبط با حیات یا فوت انسان است که بیمه‌گر نسبت به پرداخت وجوهی معین براساس رویداد مشخصی، اطمینان می‌دهد.
- **بیمه عمومی:** به بیمه‌های غیر از بیمه زندگی اطلاق می‌شود.
- **بیمه اتکایی:** بیمه‌ای است که به موجب آن یک طرف (بیمه‌گر اتکایی) در ازای دریافت حق بیمه، جبران تمام یا بخشی از خسارت وارده به طرف دیگر (بیمه‌گر واگذارنده) را بابت بیمه‌نامه یا بیمه‌نامه‌های صادره و یا قبولی توسط وی، تعهد می‌کند.
- **بیمه اتکایی نسبی:** نوعی بیمه اتکایی است که به موجب آن بیمه‌گر اتکایی در قبال دریافت نسبتی از حق بیمه قرارداد بیمه اولیه، تعهد می‌کند به همان نسبت خسارت وارده به بیمه‌گر واگذارنده را جبران کند.
- **بیمه اتکایی غیرنسبی:** نوعی بیمه اتکایی است که در آن بیمه‌گر اتکایی در قبال دریافت حق بیمه، تعهد می‌کند تمام یا بخشی از خسارت مازاد بر سقف از پیش تعیین شده را جبران کند.

شناخت درآمد حق بیمه

درآمد حق بیمه باید از تاریخ شروع پوشش بیمه‌ای و به محض اینکه حق بیمه به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد، شناسایی شود. لازم به ذکر است که چنانچه بیمه‌گر براساس قوانین و مقررات مبالغی را از جانب سازمانهای دولتی یا سایر اشخاص ثالث از بیمه‌گذار دریافت کند و بدون دخل و تصرف آن را به حساب ذینفع واریز کند، این مبالغ درآمد بیمه‌گر تلقی نمی‌شود.

درآمد حق بیمه باید به طور یکنواخت در طول دوره بیمه‌نامه (برای بیمه‌های مستقیم) یا در طول دوره پذیرش غرامت (برای بیمه‌های اتکایی) شناسایی شود مگر اینکه الگوی وقوع خطر در طول دوره بیمه‌نامه یکنواخت نباشد که در این صورت درآمد حق بیمه متناسب با الگوی وقوع خطر برآوردی، شناسایی می‌شود.

در بعضی از انواع بیمه‌ها، حق بیمه با توجه به نتایج رویدادها و اطلاعاتی که تنها در طول دوره بیمه یا پس از آن مشخص می‌شود، تعدیل می‌گردد. برای مثال، بیمه باربری دریایی و بیمه آتش‌سوزی انبارها از انواع بیمه‌های قابل تعدیل است که در ابتدای دوره بیمه، مبلغ اولیه حق بیمه توسط بیمه‌گذار به بیمه‌گر پرداخت و سپس براساس اعلامیه حمل یا اعلام موجودی، تعدیل می‌شود. در مواردی که طبق بیمه‌نامه، مبلغ حق بیمه در آینده مشمول تعدیل می‌باشد، حق بیمه تعدیل شده باید در موارد ممکن به عنوان مبنای شناسایی درآمد حق بیمه مورد استفاده قرار گیرد. اگر نتوان مبلغ تعدیل را به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، مبلغ اولیه حق بیمه که با توجه به سایر اطلاعات مربوط تعدیل می‌شود باید به عنوان مبنای شناسایی درآمد حق بیمه استفاده شود.

بیمه‌گر ممکن است اطلاعات کافی جهت تشخیص بیمه‌نامه‌های صادر شده در اواخر سال مالی که تاریخ شروع پوشش بیمه‌ای آن قبل از تاریخ ترازنامه است، نداشته باشد. این نوع بیمه‌ها را بیمه‌نامه‌های "بین راهی" می‌گویند. با توجه به اینکه درآمد حق بیمه از تاریخ شروع پوشش بیمه‌ای شناسایی می‌شود، مبلغ بیمه‌نامه‌های بین راهی براساس تجارب گذشته و رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه برآورد می‌شود و حصه عاید شده آن طبق رویه‌های پیش گفته به عنوان درآمد حق بیمه شناسایی می‌شود.

حق بیمه عاید نشده

بخشی از حق بیمه مرتبط با بیمه‌نامه‌های صادره طی دوره مالی که قابل انتساب به پوشش خطر بعد از پایان دوره مالی است به عنوان حق بیمه عاید نشده شناسایی می‌شود. روشهای برآورد حق بیمه عاید نشده باید به گونه‌ای انتخاب شود که مبلغ برآوردی تفاوت با اهمیتی با بدهی واقعی در تاریخ ترازنامه نداشته باشد. در مواردی که الگوی وقوع خطر در طول دوره بیمه‌نامه تقریباً یکنواخت است برای محاسبه حق بیمه عاید نشده از روش تناسب زمانی استفاده می‌شود. شیوه‌های محاسبه حق بیمه عاید نشده در روش تناسب زمانی برای بیمه‌نامه‌های سالانه شامل روزانه ($\frac{1}{365}$)، ماهانه ($\frac{1}{12}$)، فصلی ($\frac{1}{4}$) و سالانه ($\frac{1}{1}$) است. در شیوه روزانه حق بیمه عاید نشده شامل مجموع حق بیمه‌های عاید نشده‌ای است که در پایان دوره مالی با توجه به مدت منقضی نشده بیمه‌نامه‌ها محاسبه می‌شود. در شیوه فصلی فرض می‌شود که صدور بیمه‌نامه‌ها در طی فصل به طور یکنواخت است در صورتی که در شیوه ماهانه فرض بر این است که صدور بیمه‌نامه‌ها در طول ماه به طور یکنواخت است. چنانچه صدور بیمه‌نامه‌ها در طول دوره مالی یکنواخت نباشد هر چه طول دوره مورد نظر برای محاسبه حق بیمه عاید نشده کمتر شود، سطح دقت آن بیشتر می‌شود.

در مواردی که حق بیمه متناسب با گذشت زمان به عنوان درآمد شناسایی می‌شود، روش تناسب زمانی باید به گونه‌ای انتخاب و بکار گرفته شود که دقت آن از روش فصلی (یا روش ۱/۸) کمتر نباشد. چنانچه دوره بیمه‌نامه بیش از یک سال باشد، در اعمال روش تناسب زمانی حق بیمه یکساله در محاسبات مدنظر قرار می‌گیرد و حق بیمه مازاد بر یک سال، به طور کامل به عنوان حق بیمه عاید نشده محسوب می‌گردد.

خسارت

بدهی بابت خسارت معوق باید برای بیمه‌های مستقیم و اتکایی شناسایی شود. مبلغ خسارت معوق باید بیانگر برآورد معقولی از مخارج لازم برای تسویه تعهد فعلی در تاریخ ترازنامه باشد. بدهی بابت خسارت معوق باید شامل مبالغ زیر باشد:

الف. خسارت واقع شده‌ای که گزارش نشده است،

ب. خسارت گزارش شده‌ای که پرداخت نشده است،

ج. خسارتی که به طور کامل گزارش نشده است و

د. مخارج برآوردی تسویه خسارت.

حصول اطمینان نسبت به شناسایی هزینه‌ها و بدهیهای مرتبط با خسارت در دوره مالی مربوط، حائز اهمیت است. خسارت، ناشی از حوادث تحت پوششی است که در طول بیمه‌نامه اتفاق می‌افتد. برخی خسارتها در دوره مالی وقوع حادثه به بیمه‌گر گزارش و در همان دوره تسویه می‌شود و برخی نیز ممکن است تا پایان دوره مالی تسویه نشود. همچنین، ممکن است حوادثی واقع و منجر به خسارت شود اما تا پایان دوره مالی به بیمه‌گر گزارش نگردد. این گونه خسارتها، خسارت واقع شده‌ای که گزارش نشده است نامیده می‌شود. با بدهی مربوط به خسارت واقع شده‌ای که پرداخت نشده است (شامل خسارت گزارش نشده)، با توجه به تجربیات در مورد خسارت واقع شده در گذشته و آخرین اطلاعات موجود برآورد و شناسایی می‌شود. برای برآورد مبلغ خسارت یاد شده، نه تنها تجربیات گذشته بلکه تغییر شرایط از قبیل آخرین حوادث فاجعه‌آمیز و تغییر در حجم و ترکیب خطرات تحت پوشش بیمه در نظر گرفته می‌شود.

مبالغ دریافتنی از بیمه‌گر اتکایی بابت خسارت واقع شده، اعم از گزارش شده و گزارش نشده، باید در دوره وقوع از یک طرف به عنوان دارایی و از طرف دیگر به عنوان درآمد بیمه‌گر وگذارنده شناسایی شود و نباید حسب مورد با بدهی یا هزینه مرتبط تهاثر شود.

ذخیره تکمیلی

چنانچه حق بیمه‌های عاید نشده برای پوشش خسارت مورد انتظار مربوط به بیمه‌های منقضی نشده در تاریخ ترازنامه کافی نباشد باید ذخیره تکمیلی لازم برای آن شناسایی شود. برای تعیین ذخیره تکمیلی، هر رشته از

فعالیت‌های بیمه‌ای به طور جداگانه در نظر گرفته می‌شود. برای این منظور، مجموع حق بیمه عاید نشده هر رشته با مجموع خسارت مورد انتظار و هزینه‌های مربوط به آن مقایسه و در صورت وجود کسری، ذخیره تکمیلی شناسایی می‌شود.

حق بیمه‌های اتکایی

بیمه‌گران مستقیم و اتکایی معمولاً بخشی از خطرات قبولی را به بیمه‌گران اتکایی منتقل و در قبال پوشش بیمه‌ای مجدد، بخشی از حق بیمه دریافتی را به آنها پرداخت می‌کنند. این مبالغ، هزینه بیمه اتکایی و واگذاری نامیده می‌شود. حق بیمه اتکایی و واگذاری به بیمه‌گران اتکایی باید توسط بیمه‌گر و واگذارنده از تاریخ شروع پوشش بیمه‌ای و طی دوره تأمین خسارت قرارداد بیمه اتکایی، به طور یکنواخت طی دوره پوشش بیمه‌ای یا متناسب با الگوی وقوع خطر، به عنوان هزینه بیمه اتکایی و واگذاری در صورت سود و زیان شناسایی شود.

بیمه‌گر و واگذارنده، معاملات بیمه مستقیم و بیمه اتکایی را به صورت جداگانه گزارش می‌کند تا دامنه و اثربخشی بیمه اتکایی برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی به طور شفاف گزارش شود و شاخصهایی از عملکرد مدیریت خطر به استفاده‌کنندگان ارائه گردد. بر این اساس، حق بیمه و واگذاری به بیمه‌گران اتکایی به عنوان هزینه شناسایی می‌شود و با درآمد حق بیمه تهاتر نمی‌گردد.

انتقال پرتفوی

طبق ماده ۵۴ قانون تأسیس بیمه مرکزی ایران و بیمه‌گری، مؤسسات بیمه می‌توانند با موافقت بیمه مرکزی ایران و تصویب شورای عالی بیمه تمام یا قسمتی از پرتفوی خود را با کلیه حقوق و تعهدات ناشی از آن به یک یا چند مؤسسه بیمه مجاز دیگر واگذار کنند. با توجه به اینکه مسئولیت مرتبط با خسارت بیمه انتقالی از بیمه‌گر انتقال دهنده به بیمه‌گر قبول کننده منتقل می‌شود، انتقال پرتفوی باید توسط بیمه‌گر انتقال دهنده به عنوان حذف پرتفوی و توسط بیمه‌گر قبول کننده به عنوان قبول پرتفوی به حساب گرفته شود. حذف پرتفوی باید توسط بیمه‌گر انتقال دهنده از طریق حذف بدهیها و داراییهای مرتبط با خطرات منتقل شده، به حساب گرفته شود. قبول پرتفوی باید توسط بیمه‌گر قبول کننده از طریق شناسایی درآمد حق بیمه عاید نشده و خسارت معوق پذیرفته شده، به حساب گرفته شود.

بیمه مشترک

فعالیت‌های بیمه‌ای که از طریق قراردادهای بیمه مشترک با بیمه‌گذار انجام می‌شود باید توسط بیمه‌گران قبول کننده همانند بیمه مستقیم به حساب گرفته شود. بیمه‌گران مستقیم یا اتکایی ممکن است طی یک قرارداد بیمه مشترک، طرف بیمه‌گذار واقع شوند یا اینکه هر یک به نسبت سهم خود از بیمه مشترک، قراردادهای جداگانه با بیمه‌گذار منعقد کنند. در این موارد بیمه‌گران سهم خود از حق بیمه‌ها، خسارت و سایر هزینه‌ها را براساس نسبت‌های توافقی به حساب می‌گیرند.

بیمه‌نامه‌هایی که به طور مستقیم توسط یکی از اعضای گروه بیمه‌گران مشترک صادر می‌شود باید توسط آن عضو به عنوان بیمه مستقیم به حساب گرفته شود و بخشی از خطرات که توسط سایر اعضای گروه پذیرفته می‌شود باید همانند بیمه اتکایی واگذاری محسوب گردد. بیمه‌گرانی که این خطرات را می‌پذیرند باید با آن همانند بیمه اتکایی قبولی برخورد کنند.

مخارج تحصیل

مخارج تحصیل بیمه‌نامه‌ها شامل حق‌العمل پرداختی به نمایندگان، مخارج صدور بیمه‌نامه‌ها، مخارج اداری نگهداری سوابق بیمه‌نامه‌ها و مخارج وصول حق بیمه‌ها باید در زمان وقوع به عنوان هزینه دوره شناسایی شود.

افشا

اطلاعات زیر باید در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی افشا شود:

الف. رویه شناسایی درآمد حق بیمه و حق بیمه عاید نشده (اعم از بیمه‌های مستقیم و بیمه‌های اتکایی)،

ب. رویه شناسایی هزینه حق بیمه بیمه‌های اتکایی واگذاری، و

ج. نحوه محاسبه ذخیره خسارت معوق و ذخیره تکمیلی.

اقدام زیر باید در متن ترازنامه افشا شود:

الف. مطالبات از بیمه‌گذاران و نمایندگان،

ب. مطالبات از بیمه‌گران اتکایی،

ج. بدهی خسارت معوق،

د. بدهی به بیمه‌گران اتکایی،

ه. حق بیمه عاید نشده، و

و. ذخیره تکمیلی.

اقدام زیر باید در متن صورت سود و زیان افشا شود:

الف. درآمد حق بیمه (مستقیم و اتکایی قبولی)،

ب. درآمد بازیافت خسارت از بیمه‌گران اتکایی،

ج. هزینه خسارت بیمه‌های مستقیم و اتکایی قبولی، و

د. هزینه حق بیمه اتکایی واگذاری.

نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۲۹ (فعالیت‌های ساخت املاک)

هدف

هدف این استاندارد تجویز روشهای حسابداری درآمد و مخارج مرتبط با فعالیت‌های ساخت املاک است. موضوع اصلی این استاندارد، شناخت و تخصیص درآمدها و مخارج فعالیت‌های ساخت املاک در دوره‌های مالی انجام این فعالیت‌هاست [لازم به ذکر است که حسابداری فعالیت‌های ساخت املاک شباهت زیادی به حسابداری پیمانکاری دارد].

دامنه کاربرد

این استاندارد باید برای حسابداری فعالیت‌های ساخت املاک بکار گرفته شود. با توجه به ماهیت و ویژگیهای فعالیت‌های ساخت املاک، حسابداری عملیات شهرک‌سازی اعم از مسکونی، صنعتی یا تجاری نیز براساس الزامات این استاندارد انجام می‌شود.

تعاریف

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

ارزش نسبی فروش. نسبت ارزش فروش هر واحد ساختمانی به ارزش فروش مجموع واحدهای ساختمانی یک پروژه یا نسبت ارزش فروش هر پروژه به ارزش فروش مجموع پروژه‌ها.

ارزش فروش. بهای فروش برآوردی جاری یک واحد ساختمانی در وضعیت نهایی قابل فروش آن، در هر مقطع زمانی.

پروژه. تمام یا بخشی از واحدهای ساختمانی مورد اجرا در یک مکان جغرافیایی مشخص که یک مرکز انباشت مخارج را تشکیل می‌دهد.

فعالیت‌های ساخت املاک. مجموعه فعالیت‌هایی است که برای طراحی و احداث املاک برای فروش ضروری است. تحصیل زمین برای احداث و فروش ساختمان و یا آماده‌سازی و فروش زمین، به طور کلی یا جزئی، بخشی از این فعالیت است.

واحد ساختمانی. یک واحد مسکونی، تجاری یا صنعتی، یا زمینی که برای فروش، احداث یا آماده می‌شود.

ماهیت فعالیتهای ساخت املاک

ویژگی اصلی فعالیتهای ساخت املاک این است که در بیش از یک دوره مالی انجام می‌شود. این امر ناشی از مراحل اخذ مجوز از سازمانهای مربوط و نیز ماهیت عملیات ساختمانی است. فعالیتهایی که قبل از شروع احداث واحدهای ساختمانی صورت می‌گیرد، ممکن است شامل تغییر کاربری زمین، تفکیک و قطعه‌بندی زمین، طراحی و تهیه نقشه فنی، ارزیابی اثرات زیست محیطی، آزمایش خاک و تأیید نقشه‌ها باشد.

ماهیت فعالیتهای ساخت به گونه‌ای است که ما به ازای فروش آن ممکن است در زمانهای متفاوت و به مبالغ مختلف دریافت شود. واحدهای ساختمانی ممکن است در آغاز پروژه، یا طی انجام عملیات ساختمانی یا پس از تکمیل آن فروخته شود. همچنین فروش واحدهای ساختمانی ممکن است با مشوقهای متفاوت مثل اعطای وام، تخفیف در هزینه مالی و نصب لوازم اضافی از قبیل دکوراسیون و کابینت رایگان، همراه باشد. ماهیت فرایند فروش پیامدهایی برای شناخت و اندازه‌گیری درآمد، هزینه‌ها و داراییهای ناشی از فعالیتهای ساخت املاک دارد.

در فعالیتهای ساخت املاک، مخارج ساخت املاک اهمیت زیادی دارد و مستلزم بکارگیری سیستمی خاص برای تخصیص مخارج مشترک و سایر مخارج مربوط است.

زمینهای نگهداری شده برای ساخت املاک

در برخی شرایط واحدهای تجاری سازنده املاک، قطعات وسیع زمین دارند که فعالیتهای ساخت در مقاطع مختلف در آنها انجام می‌شود. در نتیجه، توجه به نحوه طبقه‌بندی و اندازه‌گیری این گونه زمینها، ضروری است. زمین نگهداری شده برای فعالیتهای ساخت املاک، چنانچه هیچ نوع فعالیت ساخت بر روی آن انجام نشده باشد و انتظار نرود فعالیتهای ساخت طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری تکمیل شود، باید به عنوان دارایی غیرجاری طبقه‌بندی و به بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته انعکاس یابد.

مخارج ساخت املاک

مخارج ساخت املاک باید در برگیرنده تمام مخارجی باشد که به طور مستقیم به فعالیتهای ساخت قابل انتساب است یا بتوان آن را بر مبنایی منطقی به چنین فعالیتهایی تخصیص داد. این مخارج شامل موارد زیر است:

الف. مخارج تحصیل زمین،

ب. مخارج مستقیم فعالیتهای ساخت املاک، و

ج. مخارج مشترک قابل انتساب به فعالیتهای ساخت املاک.

مخارج تحصیل زمین شامل بهای خرید زمین، حق الزحمه کارشناسی، حق ثبت، کارمزد خرید، هزینه‌های نقل و انتقال و سایر مخارج تحصیل زمین است. مخارج قبل از تحصیل زمین به محض تحمل در سود و زیان منظور می‌گردد، مگر اینکه چنین مخارجی به طور مستقیم با فعالیتهای بعدی ساخت املاک مرتبط باشد که در آن صورت به عنوان جزئی از بهای تمام شده ساخت املاک محسوب می‌شود.

مخارج مستقیم فعالیتهای ساخت املاک از جمله می‌تواند شامل مخارج مواد و مصالح، مخارج دستمزد مستقیم، مخارج انجام شده توسط پیمانکاران و حق الزحمه کارشناسی باشد.

مخارج مشترک قابل انتساب به فعالیتهای ساخت املاک، شامل موارد زیر است:

الف. مخارج قابل تخصیص به پروژه‌های جاری و آتی ساخت املاک که در یک مکان جغرافیایی مشخص واقع شده‌اند، مانند مخارج زیربنایی مشترک (نظیر جاده‌های اختصاصی) و اختصاص فضای لازم برای ساخت اماکن تفریحی و آموزشی در بخشی از زمینی که واحد تجاری قصد دارد طی چندین فاز یا پروژه در آن فعالیتهای ساختمانی انجام دهد، و

ب. مخارج قابل تخصیص به تمام پروژه‌های در جریان ساخت واقع در مکانهای جغرافیایی مختلف نظیر مخارج کارکنان دفتر فنی واقع در اداره مرکزی.

این مخارج با بکارگیری ارزش نسبی فروش پروژه‌هایی که از این مخارج منتفع شده یا انتظار می‌رود منتفع شوند یا سایر روشهای مناسب، تخصیص می‌یابد. روش انتخاب شده برای تخصیص باید به طور یکنواخت بکار گرفته شود.

مخارج قابل انتساب به فعالیتهای ساخت در برگیرنده مخارج احتمالی از قبیل مخارج مرتبط با تعهدات مربوط به رفع نواقص است. بدیهی است، مخارجی که به طور آشکار به فعالیتهای ساخت املاک قابل انتساب نباشد در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. مخارج اداری، عمومی و فروش، نمونه‌هایی از این گونه مخارج است. مخارج ساخت باید براساس روشهای زیر به هر یک از واحدهای ساختمانی یا پروژه‌ها تخصیص یابد:

الف. روش شناسایی ویژه (از قبیل مخارج مستقیم ساخت)،

ب. روش ارزش نسبی فروش در صورتی که شناسایی ویژه امکان‌پذیر نباشد، یا

ج. سایر روشهای مناسب در صورتی که ارزش نسبی فروش عملی نباشد. روش انتخاب شده برای تخصیص باید به طور یکنواخت بکار گرفته شود.

درآمد و هزینه‌های ساخت املاک

درآمد ساخت املاک باید شامل موارد زیر باشد:

الف. بهای فروش مورد توافق در قرارداد، و

ب. هرگونه مبلغ ناشی از تغییر در دامنه کار تعریف شده در قرارداد.

همواره احتمال تغییر در مشخصات، نقشه ساختمان یا مدت قراردادهای فروش ویژه ساخت املاک وجود دارد که می‌تواند به افزایش یا کاهش درآمد ساخت املاک منجر گردد. تغییر، زمانی در درآمد ساخت املاک منظور می‌شود که:

الف. پذیرش تغییر و مبلغ ناشی از آن توسط مشتری محتمل باشد، و

ب. مبلغ ناشی از تغییر را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیری اندازه‌گیری کرد.

درآمد ساخت املاک باید تنها برای واحدهای ساختمانی فروخته شده، در صورت احراز معیارهای زیر شناسایی شود:

الف. فروش واحد ساختمانی با انجام اقداماتی از قبیل امضای قرارداد محرز شده باشد،

ب. فعالیتهای ساختمانی آغاز شده باشد،

ج. ماحصل پروژه را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، و

د. حداقل ۲۰ درصد از بهای فروش وصول شده باشد.

ماحصل پروژه را می‌توان در صورت احراز تمام شرایط زیر به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد:

الف. مجموع درآمد حاصل از پروژه را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

ب. جریان ورودی منافع اقتصادی آتی مرتبط با پروژه به واحد تجاری محتمل باشد،

ج. مخارج لازم برای تکمیل پروژه و همچنین درصد تکمیل پروژه در تاریخ ترازنامه را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد، و

د. مخارج قابل انتساب به پروژه را بتوان به روشنی تعیین و به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

هرگاه ماحصل پروژه را نتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد:

(الف) درآمد واحدهای ساختمانی فروخته شده باید تنها تا میزان مخارج تحمل شده برای ساخت آن واحدها که

باز یافت آن محتمل است، شناسایی گردد و (ب) مخارج ساخت واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در دوره

وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود. در واقع نباید سودی شناسایی شود.

هرگونه زیان مورد انتظار پروژه (شامل مخارج رفع نقص) باید بلافاصله به سود و زیان دوره منظور شود.

مخارج ساخت قابل انتساب به واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در دوره شناخت درآمد واحدهای یاد شده، به عنوان هزینه شناسایی شود. فرایند شناسایی مخارج ساخت قابل انتساب به واحدهای ساختمانی فروخته شده به عنوان هزینه، به تطابق هزینه‌ها و درآمدها منجر می‌شود. برای تعیین مخارج قابل انتساب، واحد تجاری روشی را انتخاب می‌کند که وضعیت را به مناسبترین نحو ممکن منعکس می‌نماید. این روش به طور یکنواخت بکار گرفته می‌شود.

مبلغ درآمدها و هزینه‌های ساخت املاک در صورت احراز معیارهای شناسایی درآمد باید با توجه به درصد تکمیل پروژه در تاریخ ترازنامه تعیین شود. شناخت درآمدها و هزینه‌ها با توجه به درصد تکمیل پروژه، روش درصد پیشرفت کار نامیده می‌شود. در این روش، درآمد ساخت املاک و هزینه‌های مربوط، متناسب با درصد تکمیل شناسایی می‌شود تا درآمدها، هزینه‌ها و سود یا زیان مربوط به کارهای انجام شده گزارش گردد. این روش اطلاعات مفیدی در مورد میزان فعالیت ساخت و عملکرد دوره ارائه می‌کند.

در صورت رفع ابهاماتی که مانع از برآورد ماحصل پروژه به گونه‌ای اتکاپذیر شده است، درآمدها و هزینه‌های پروژه باید با توجه به درصد تکمیل پروژه در تاریخ ترازنامه شناسایی شود.

مخارج ساخت املاک که به هزینه منظور نشده است باید به عنوان دارایی شناسایی و به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری شود.

تغییر در برآوردها

برآورد درآمدها و مخارج و همچنین تخصیص مخارج باید در پایان هر دوره مالی بازنگری شود. آثار تغییر در برآوردهای حسابداری باید براساس استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان "گزارش عملکرد مالی" به حساب منظور گردد.

فسخ معامله فروش

درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده مربوط به واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در زمان ابطال یا فسخ معامله فروش، بی‌درنگ برگشت داده شود. خسارات دریافتی از پیمانکاران (به دلیل تأخیر در تکمیل) و خسارات پرداختی به مشتریان (به دلیل تأخیر در تحویل) باید به صورت جداگانه در صورت سود و زیان ارائه شود.

مشوقهای فروش

چنانچه مشوقهای فروش یا تضمینهایی برای انجام فروش توسط واحد تجاری سازنده پیشنهاد شود، تعهد ناشی از آن براساس استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی به حساب منظور می شود. مخارج مرتبط با این گونه اقلام نظیر تضمین بازده سرمایه گذاری خریداران برای دوره مشخص، به حساب بهای تمام شده پروژه منظور می شود. سایر مخارج تحمل شده توسط واحد تجاری سازنده املاک به منظور تبلیغ فروش واحدهای ساختمانی به عنوان هزینه دوره شناسایی می شود.

واحدهای ساختمانی تکمیل شده آماده برای فروش

موجودی واحدهای ساختمانی تکمیل شده آماده برای فروش باید به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش منعکس شود.

افشا

واحدهای تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. روش تعیین درصد تکمیل پروژه.

ب. درآمد و هزینه های شناسایی شده ساخت املاک در صورت سود و زیان.

ج. برآورد مبلغ مخارج لازم برای تکمیل پروژه های در جریان، و

د. صورت تطبیق مبلغ دفتری مخارج شناسایی شده به عنوان دارایی در ابتدا و انتهای دوره که موارد زیر را نشان دهد: (۱) مخارج انباشته ساخت املاک در اول دوره، با تفکیک مبلغ دفتری زمین، (۲) مخارج تحمل شده ساخت املاک طی دوره، با تفکیک مبلغ دفتری زمین، (۳) مخارج انباشته ساخت املاک که در صورت سود و زیان به عنوان هزینه شناسایی شده است، به تفکیک دوره جاری و دوره های گذشته، و (۴) واگذاری یا انتقال به طبقه دیگری از داراییها یا سایر تغییرات در مبلغ دفتری طی دوره.

در مورد زمین نگهداری شده برای ساخت املاک باید موارد زیر افشا شود:

الف. بهای تمام شده و کاهش ارزش انباشته (در صورت وجود) در ابتدا و انتهای دوره.

ب. صورت تطبیق مبلغ دفتری در ابتدا و انتهای دوره که موارد زیر را نشان دهد: (۱) اضافات، (۲) واگذاری، (۳) انتقال به داراییهای جاری به عنوان مخارج ساخت املاک، (۴) زیان کاهش ارزش شناسایی شده یا برگشت شده در صورت سود و زیان طی دوره (در صورت وجود)، و (۵) سایر تغییرات.

موارد زیر نیز باید در صورتهای مالی افشا شود:

- الف. هرگونه محدودیت در رابطه با مالکیت زمین و میزان آن، و
- ب. زمینها و پروژههای ساخت املاک که وثیقه بدهیهاست.

مثال توضیحی^۱

هدف از ارائه این مثال، تشریح نحوه اجرای برخی از الزامات این استاندارد می باشد. در این مثال نحوه شناخت درآمد، نحوه تخصیص مخارج و به هزینه بردن آن، و ارائه اقلام مرتبط با فعالیتهای ساخت املاک در صورتهای مالی برای یک دوره سه ساله تشریح شده است. در این مثال فرض بر این است که واحد تجاری می تواند داراییها و بدهیهای خود را به جاری و غیرجاری طبقه بندی کند.

شرکت ساختمانی تهران گستر در سال ۱۳۸۰ دو قطعه زمین به بهای تمام شده ۲۰ میلیارد ریال تحصیل نمود. شرکت در نظر دارد عملیات ساختمانی را در قطعه اول در سال ۱۳۸۱ و در قطعه دوم در سال ۱۳۸۵ آغاز کند. مساحت قطعه اول ۳۰ هکتار و بهای خرید آن ۱۰ میلیارد ریال است و شرکت مبلغ ۲ میلیارد ریال برای تغییر کاربری این زمین از کشاورزی به مسکونی در ابتدای سال ۱۳۸۱ پرداخت کرده است. عملیات ساختمانی قطعه اول در دو فاز به شرح زیر انجام خواهد شد:

۱. فاز "الف" اختصاص ۱۰ هکتار برای ساخت ۱۰۰ واحد خانه ویلایی دوبلکس، به قیمت هر واحد ۳۰۰ میلیون ریال، و

۲. فاز "ب" اختصاص ۱۵ هکتار برای ساخت ۵۰ واحد مسکونی ویلایی به قیمت هر واحد ۵۰۰ میلیون ریال برای هر واحد.

پنج هکتار باقیمانده از قطعه اول برای ساخت اماکن تفریحی ورزشی و سایر زیر ساختهای مشترک اختصاص یافته و تمام مخارج آن به مبلغ یک میلیارد ریال در سال ۱۳۸۱ تحمل شده است.

۱. این مثال جنبه توضیحی دارد و بخشی از استاندارد حسابداری شماره ۲۹ محسوب نمی شود.

عملیات ساختمانی در فروردین ۱۳۸۱ آغاز و در سال ۱۳۸۳ به اتمام رسید. سایر اطلاعات به شرح زیر است:

الف. سال ۱۳۸۱

شرح	فاز "الف"	فاز "ب"
	(۱۰۰ واحد)	(۵۰ واحد)
۱. واحدهای فروش رفته تا تاریخ ترازنامه	۴۰	۳۰
۲. درصد مبلغ قابل دریافت طبق قراردادهای فروش	%۳۵	%۳۵
۳. درصد مبلغ دریافت شده از مشتریان نسبت به مبلغ قابل دریافت	%۹۰	%۹۰
۴. مخارج تحمل شده ساخت (غیر از زمین و مخارج مشترک) تا این تاریخ:		
• مخارج مستقیم - میلیون ریال	۴,۰۰۰	۳,۰۰۰
• مخارج غیرمستقیم تخصیص یافته - میلیون ریال	۲,۰۰۰	۱,۰۰۰
۵. برآورد مخارج آبی ساخت جهت تکمیل:		
• مخارج مستقیم - میلیون ریال	۸,۰۰۰	۶,۰۰۰
• مخارج غیرمستقیم - میلیون ریال	۲,۰۰۰	۱,۰۰۰

ب. سال ۱۳۸۲

شرح	فاز "الف"	فاز "ب"
	(۱۰۰ واحد)	(۵۰ واحد)
۱. واحدهای فروش رفته تا تاریخ ترازنامه	۸۰	۵۰
۲. درصد مبلغ قابل دریافت طبق قراردادهای فروش	%۷۰	%۷۰
۳. درصد مبلغ دریافت شده از مشتریان نسبت به مبلغ قابل دریافت	%۹۰	%۹۰
۴. مخارج تحمل شده ساخت (غیر از زمین و مخارج مشترک) تا این تاریخ:		
• مخارج مستقیم - میلیون ریال	۸,۲۵۰	۶,۲۰۰
• مخارج غیرمستقیم تخصیص یافته - میلیون ریال	۳,۰۰۰	۲,۰۰۰
۵. برآورد مخارج آبی ساخت جهت تکمیل:		
• مخارج مستقیم - میلیون ریال	۲,۰۰۰	۱,۵۰۰
• مخارج غیرمستقیم - میلیون ریال	۱,۷۵۰	۸۰۰

شرح	فاز "الف"	فاز "ب"
	(۱۰۰ واحد)	(۵۰ واحد)
۱. واحدهای فروش رفته تا تاریخ ترازنامه	۹۰	۵۰
۲. درصد مبلغ قابل دریافت طبق قراردادهای فروش	٪۱۰۰	٪۱۰۰
۳. درصد مبلغ دریافت شده از مشتریان نسبت به مبلغ قابل دریافت	٪۹۰	٪۹۰
۴. مخارج تحمل شده ساخت (غیر از زمین و مخارج مشترک) - میلیون ریال	۱۵,۵۰۰	۱۰,۰۰۰

مبلغ مخارج ساخت، درآمد، هزینه‌ها و سود شناسایی شده در صورتهای مالی برای هر سال به شرح زیر می‌باشد:

۱. تخصیص مخارج مشترک

مخارج مشترک:

ارقام به میلیون ریال

۲,۰۰۰

زمین املاک مشترک (هکتار $\frac{۵}{۳}$) (۲ میلیارد + ۱۰ میلیارد)

۱,۰۰۰

مخارج زیرساختها

۳,۰۰۰

جمع مخارج

تخصیص مخارج مشترک با استفاده از روش ارزش نسبی فروش:

مخارج مشترک

تخصیص یافته

(روند شده)

میلیون ریال

ارزش نسبی فروش

میلیون ریال

فاز

۱,۶۰۰

۳۰,۰۰۰

فاز "الف"

۱,۴۰۰

۲۵,۰۰۰

فاز "ب"

۳,۰۰۰

۵۵,۰۰۰

۲. محاسبه درصد تکمیل و مبلغ درآمد و هزینه‌های ساخت املاک که در صورت سود و زیان باید شناسایی شود.

سال ۱۳۸۱

شرح	فاز "الف"	فاز "ب"
	میلیون ریال	میلیون ریال
مخارج انباشته ساخت املاک:		
مخارج مرتبط با تحصیل زمین	۴,۰۰۰	۶,۰۰۰
مخارج مشترک	۱,۶۰۰	۱,۴۰۰
مخارج مستقیم و غیرمستقیم تحمل شده تا تاریخ ترازنامه	۶,۰۰۰	۴,۰۰۰
	۱۱,۶۰۰	۱۱,۴۰۰
مخارج آتی جهت تکمیل	۱۰,۰۰۰	۷,۰۰۰
کل بهای تمام شده برآوردی	۲۱,۶۰۰	۱۸,۴۰۰
بهای تمام شده برآوردی هر واحد	۲۱۶	۳۶۸
(تعداد واحدهای هر فاز $\times$ کل بهای تمام شده برآوردی)		
کل بهای تمام شده برآوردی واحدهای فروش رفته:		
فاز "الف" (۴۰ $\times$ ۲۱۶)	۸,۶۴۰	-
فاز "ب" (۳۰ $\times$ ۳۶۸)	-	۱۱,۰۴۰
کل ارزش فروش واحدهای فروش رفته:		
فاز "الف" (۴۰ $\times$ ۳۰۰)	۱۲,۰۰۰	-
فاز "ب" (۳۰ $\times$ ۵۰۰)	-	۱۵,۰۰۰

(۱) محاسبه درصد تکمیل

$$\text{درصد تکمیل فاز "الف"} = \frac{11,600 - 4,000}{21,600 - 4,000} \times 100 = 43\%$$

$$\text{درصد تکمیل فاز "ب"} = \frac{11,400 - 6,000}{18,400 - 6,000} \times 100 = 44\%$$

فاز "الف"	فاز "ب"
میلیون ریال	میلیون ریال
۵,۱۶۰	۶,۶۰۰
(۳,۷۱۵)	(۴,۸۵۸)
<u>۱,۴۴۵</u>	<u>۱,۷۴۲</u>

(۲) درآمد و هزینه‌های دوره به شرح زیر است:

درآمد: درصد تکمیل $\times$ کل ارزش فروش واحدهای فروش رفتههزینه‌ها: درصد تکمیل $\times$ کل بهای تمام شده برآوردی واحدهای فروش رفته

سال ۱۳۹۲

شرح

فاز "الف"	فاز "ب"
میلیون ریال	میلیون ریال

مخارج انباشته ساخت املاک:

مخارج مرتبط با تحصیل زمین

مخارج مشترک

- مخارج مستقیم و غیرمستقیم تحمل شده تا تاریخ ترازنامه

مخارج آتی جهت تکمیل

کل بهای تمام شده برآوردی

بهای تمام شده برآوردی هر واحد

(تعداد واحدهای هر فاز $\times$ کل بهای تمام شده برآوردی)

کل بهای تمام شده برآوردی واحدهای فروش رفته - میلیون ریال:

فاز "الف" (۸۰ $\times$ ۲۱۶)فاز "ب" (۳۰ $\times$ ۳۵۸)

کل ارزش فروش واحدهای فروش رفته:

فاز "الف" (۸۰ $\times$ ۳۰۰)فاز "ب" (۵۰ $\times$ ۵۰۰)

۱۶,۴۸۰	-
-	۱۷,۹۰۰
۲۴,۰۰۰	-
-	۲۵,۰۰۰

(۱) محاسبه درصد تکمیل

$$\frac{۱۶,۸۵۰ - ۴,۰۰۰}{۲۰,۶۰۰ - ۴,۰۰۰} \times ۱۰۰ = ۷۷\% \text{ "الف" فاز}$$

$$\frac{۱۵,۶۰۰ - ۶,۰۰۰}{۱۷,۹۰۰ - ۶,۰۰۰} \times ۱۰۰ = ۸۱\% \text{ "ب" فاز}$$

فاز "الف"	فاز "ب"
میلیون ریال	میلیون ریال

(۲) درآمد و هزینه‌های دوره به شرح زیر است:

درآمد قابل شناسایی تا تاریخ ترازنامه:

(کل ارزش فروش واحدهای فروش رفته $\times$ درصد تکمیل)

درآمد شناسایی شده در دوره قبل

۲۰,۲۵۰	۱۸,۴۸۰
(۶,۶۰۰)	(۵,۱۶۰)
۱۳,۶۵۰	۱۳,۳۲۰

هزینه‌های قابل شناسایی:

درصد تکمیل $\times$ کل بهای تمام شده برآوردی واحدهای فروش رفته

هزینه‌های شناسایی شده در دوره قبل

۱۴,۴۹۹	۱۲,۶۹۰
(۴,۸۵۸)	(۳,۷۱۵)
۹,۶۴۱	۸,۹۷۵

سال ۱۳۹۳

شرح

فاز "الف"	فاز "ب"
میلیون ریال	میلیون ریال
۴,۰۰۰	۶,۰۰۰
۱,۶۰۰	۱,۴۰۰
۱۵,۵۰۰	۱۰,۰۰۰
۲۱,۱۰۰	۱۷,۴۰۰
۲۱۱	۳۴۸

مخارج انباشته ساخت املاک:

مخارج مرتبط با تحصیل زمین

مخارج مشترک

مخارج مستقیم و غیرمستقیم تحمل شده تا تاریخ ترازنامه

بهای تمام شده واقعی هر واحد

کل ارزش فروش واحدهای فروش رفته:

فاز "الف" (۹۰ $\times$ ۳۰۰)

فاز "ب" (۵۰ $\times$ ۵۰۰)

کل بهای تمام شده واقعی واحدهای فروش رفته:

فاز "الف" (۹۰ $\times$ ۲۱۱)

فاز "ب" (۵۰ $\times$ ۳۴۸)

۲۷,۰۰۰	-
-	۱۸,۹۹۰
-	۱۷,۴۰۰

درآمد و هزینه‌های دوره به شرح زیر است:

درآمد قابل شناسایی تا تاریخ ترازنامه:

۲۵,۰۰۰	۲۷,۰۰۰	کل ارزش فروش واحدهای فروش رفته
(۲۰,۲۵۰)	(۱۸,۴۸۰)	درآمد شناسایی شده در دوره‌های قبل
<u>۴,۷۵۰</u>	<u>۸,۵۲۰</u>	

هزینه‌های قابل شناسایی:

۱۷,۴۰۰	۱۸,۹۹۰	کل مخارج واقعی واحدهای فروش رفته
(۱۴,۴۹۹)	(۱۲,۶۹۰)	کل هزینه‌های شناسایی شده در دوره‌های قبل
<u>۲,۹۰۱</u>	<u>۶,۳۰۰</u>	

خلاصه مبالغ درآمد و هزینه‌ها و سود شناسایی شده در طی سه سال مالی به شرح زیر می‌باشد:

شرح	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	نتایج واقعی تحقق یافته
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
درآمد	۱۱,۷۶۰	۲۶,۹۷۰	۱۳,۲۷۰	۵۲,۰۰۰
هزینه‌ها	(۸,۵۷۳)	(۱۸,۶۱۶)	(۹,۲۰۱)	(۳۶,۳۹۰)
سود	<u>۳,۱۸۷</u>	<u>۸,۳۵۴</u>	<u>۴,۰۶۹</u>	<u>۱۵,۶۱۰</u>

نحوه انعکاس در صورتهای مالی سال ۱۳۸۱:

ترازنامه ارقام به میلیون ریال

۱۳۸۱	
	داراییهای غیرجاری:
۱۰,۰۰۰	زمین نگهداری شده برای ساخت املاک
	داراییهای جاری:
۱۴,۴۲۷	مخارج ساخت املاک
۹۴۵	حسابهای دریافتی تجاری - مشتریان
۲,۳۱۰	حسابهای دریافتی تجاری - مبلغ قابل بازیاقت قراردادهای*

* مبلغ قابل بازیاقت قراردادهای:

۱۱,۷۶۰

کل درآمد شناسایی شده

(۹,۴۵۰)

مبالغ دریافتی و دریافتی

۲,۳۱۰

مبالغ قابل بازیاقت قراردادهای

ارقام به میلیون ریال

صورت سود و زیان

۱۳۸۱	
۱۱,۷۶۰	درآمد ساخت املاک
(۸,۵۷۳)	هزینه های ساخت املاک

ارقام به میلیون ریال

یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی

۱۳۸۱	
	مخارج ساخت املاک:
	مخارج تحمل شده طی سال جاری
۱۰,۰۰۰	زمین
۱۳,۰۰۰	مخارج ساخت
۲۳,۰۰۰	
(۸,۵۷۳)	مخارج شناسایی شده به عنوان هزینه در صورت سود و زیان
۱۴,۴۲۷	

نحوه انعکاس در صورت‌های مالی سال ۱۳۸۲:

ترازنامه

ارقام به میلیون ریال	۱۳۸۱	۱۳۸۲	
			داراییهای غیر جاری
	۱۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰	زمین نگهداری شده برای ساخت املاک
			داراییهای جاری:
	۱۴,۴۲۷	۵,۲۶۱	مخارج ساخت املاک
	۹۴۵	۲,۴۸۵	حسابهای دریافتی تجاری - مشتریان
	۲,۳۱۰	۴,۴۳۰	حسابهای دریافتی تجاری - مبلغ قابل بازپایست قراردادها*

* مبلغ قابل بازپایست قراردادها:

۲۶,۹۷۰	کل درآمد شناسایی شده
(۲۲,۵۴۰)	مبالغ دریافتی و دریافتی
<u>۴,۴۳۰</u>	مبالغ قابل بازپایست قراردادها

ارقام به میلیون ریال

صورت سود و زیان

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
۱۱,۷۶۰	۲۶,۹۷۰	درآمد ساخت املاک
(۸,۵۷۳)	(۱۸,۶۱۶)	هزینه‌های ساخت املاک

ارقام به میلیون ریال

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
		مخارج ساخت املاک:
		مخارج تحمل شده تا ابتدای سال
-	۱۰,۰۰۰	زمین
-	۱۳,۰۰۰	مخارج ساخت
-	۲۳,۰۰۰	
		اضافه می‌شود: مخارج ساخت تحمل شده طی سال جاری
۱۰,۰۰۰	-	زمین
۱۳,۰۰۰	۹,۴۵۰	مخارج ساخت
۲۳,۰۰۰	۳۲,۴۵۰	
		کسر می‌شود:
		مخارج شناسایی شده به عنوان هزینه در صورت سود و زیان
-	۸,۵۷۳	سال قبل
۸,۵۷۳	۱۸,۶۱۶	سال جاری
<u>۱۴,۴۲۷</u>	<u>۵,۲۶۱</u>	

نحوه انعکاس در صورتهای مالی سال ۱۳۸۳:

ترازنامه

ارقام به میلیون ریال

۱۳۸۲	۱۳۸۳	
		داراییهای غیر جاری:
۱۵,۰۰۰	۱۰,۰۰۰	زمین نگهداری شده برای ساخت املاک
		داراییهای جاری:
۵,۲۶۱	-	مخارج ساخت املاک
-	۲,۱۱۰	واحدهای ساختمانی تکمیل شده فروش نرفته
۲,۴۸۵	۱,۷۷۰	حسابهای دریافتنی تجاری - مشتریان
۴,۴۳۰	-	حسابهای دریافتنی تجاری - مبلغ قابل بازیافت قراردادهای

صورت سود و زیان

ارقام به میلیون ریال

۱۳۸۲	۱۳۸۳	
۲۶,۹۷۰	۱۳,۲۷۰	درآمد ساخت املاک
(۱۸,۶۱۶)	(۹,۲۰۱)	هزینههای ساخت املاک

یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی

ارقام به میلیون ریال

۱۳۸۲	۱۳۸۳	
		مخارج ساخت املاک:
		مخارج تحمل شده تا ابتدای سال:
۱۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰	زمین
۱۳,۰۰۰	۲۲,۴۵۰	مخارج ساخت
۲۳,۰۰۰	۳۲,۴۵۰	
		اضافه می شود: مخارج ساخت تحمل شده طی سال جاری
۹,۴۵۰	۶,۰۵۰	مخارج ساخت
۳۲,۴۵۰	۳۸,۵۰۰	
		کسر می شود: مخارج شناسایی شده به عنوان هزینه در صورت سود و زیان
۸,۵۷۳	۲۷,۱۸۹	- سالهای قبل
۱۸,۶۱۶	۹,۲۰۱	- سال جاری
۵,۲۶۱	۲,۱۱۰	
-	(۲,۱۱۰)	انتقال به واحدهای ساختمانی تکمیل شده فروش نرفته
۵,۲۶۱	-	