



عنوان :

تجزیه و تحلیل عملکرد مالی

گرد آورنده:

مدیریت امور مالی

فهرست مطالب

مقدمه.....	۴
تجدید ارائه مانده های اول دوره صورتهای مالی.....	۵
طبقه بندی مانده حساب های پایان سال مالی در صورتهای مالی :	۵
مقایسه عملکرد با بودجه:	۶
تاریخ تأیید صورتهای مالی.....	۷
رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه :	۸
مدارک و افشاء اطلاعات صورتهای مالی :	۹
تحويل صورتهای مالی به حسابرس مستقل.....	۱۰
گزارشهای مالی تعهدی:.....	۱۱
ملاحظات کلی.....	۲۷
وجه نقد.....	۴۹
طبقه بندی جریانهای نقدی و نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد.....	۵۰
گزارش جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی.....	۵۱
گزارش سایر جریانهای نقدی.....	۵۴
گزارش جریانهای نقدی بر مبنای خالص.....	۵۸
سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته و صورت جریان وجوه نقد تلفیقی.....	۵۹
جریانهای نقدی ارزی در گروه واحدهای تجاری.....	۶۲
جریانهای نقدی مرتبط با مطالبات و بدهیهای بلندمدت عملیاتی.....	۶۳
مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری.....	۶۶

تشخیص معامله ٦٧

فروش کالا ٦٨

ارائه خدمات ٧٠

سود تضمین شده، در آمد حق امتیاز و سود سهام ٧١

افشا ٧٣

مقدمه

راهبری مناسب هر مجموعه اقتصادی به اطلاعات مربوط، به موقع و صحیح وابسته است، اطلاعات قابل سنجش بهمعیار پول، از جمله اطلاعات قابل درک برای استفاده کنندگان می باشد و از این رو ایجاد فضا و امکانات مناسب برای ساخت گزارشات مالی بویژه در خصوص سازمانها و موسسات دولتی که مسئولین اصلی آنها به طور مستقیم و یا غیر مستقیم برگزیده مردم می باشند و در واقع مردم برای اداره امورات جمعی (اقتصادی، فرهنگی، اجتماعی و سیاسی)، مسئولین دولتی را انتخاب و به آنها نیابت می دهند، از اهمیت خاصی برخوردار است لذا مسئولین و مدیران سازمان ها و موسسات مزبور پیوسته به دنبال فراهم آوردن تسهیلات لازم در زمینه مسائل اقتصادی و مالی و نحوه مصرف منابع مالی در اختیار و ارائه گزارش نتیجه کار خود به مردم می باشند. با توجه به محدودیت منابع و لزوم ارائه نتیجه عملکرد مسئولین دولتی، برنامه ریزی و کنترل امور اقتصادی توسط دولت از جمله مسائل استراتژیک مملکت است. برای شکوفایی اقتصاد دولتی با توجه به اینکه بخش اعظم اقتصاد ما در کنترل دولت است، نتایج پرباری را برای تمام شئون کشور به دنبال دارد و لذا دخل و خرجهای دولت و پاسخگویی و گزارش دهی در این زمینه ها از اهمیت والایی برخوردار است. بدیهی است که تهیه گزارشهای مالی مناسب نیاز به سیستم حسابداری قابل اتکا داشته و طراحی و راه اندازی آن نیاز به دانش و تجربه کافی دارد. همچنین از آنجایی که سیستم ثبت حسابها همواره منشأ تهیه گزارشات مالی دوره ای و نهایی هر موسسه می باشد، لذا رویدادهای مالی آن موسسه می بایست به موقع و به نحو صحیح ثبت، تلخیص و طبقه بندی گردیده و موجبات سهولت دسترسی به اطلاعات و گزارشات جامع مالی و مدیریتی را فراهم آورد، ضمن آنکه سرعت و دقت در تهیه اطلاعات مالی، علاوه بر وابسته بودن به نوع نرم افزار و سخت افزارهای در اختیار، از برنامه های طراحی شده توسط کارشناسان مجرب مالی نیز به طور اساسی تأثیر پذیر می باشد. بسیاری از مردم فکر می کنند که حسابداری تکنیک بسیار پیچیده ای است که فقط حسابداران حرفه ای قادر به درک آن هستند. در حقیقت همه مردم به صورت روزمره و متناسب با نیاز خود از حسابداری بهره می گیرند. حسابداری فن اندازگیری، ارتباط و تفسیر فعالیتهای مالی است، صرفنظر از آنکه در یک موسسه بازرگانی، خانواده، دولت و یا دانشگاه مورد استفاده قرار گیرد. حسابداری را غالباً زبان تجارت دانسته اند، لیکن در دنیای امروز حسابداری فقط در خدمت موسسات بازرگانی نمی باشد، بلکه وسیله ارتباط اجتماعی است که ضرورت ایجاد می نماید متناسب با نیازهای اجتماعی تغییر نموده و به صورت مستمر مورد اصلاح قرار گیرد. ما در عصر مسئولیت زندگی می نمائیم، لذا استفاده از خدمات حسابداری

برای هرواحدی از جامعه امری مهم و حیاتی است سازمانهای بازرگانی، دولت، وزارتخانه ها و موسسات دولتی از جمله دانشگاههای و موسسات آموزش عالی و تحقیقاتی باید از حسابداری بعنوان ابزاری برای کنترل منابع و اندازگیری پیشرفت عملیات اجرائی استفاده نمایند. یکی از اهداف مهم حسابداری تهیه اطلاعات مالی در مورد موسسات اجتماعی و اقتصادی است. اطلاعات مالی که توسط سیستم حسابداری تهیه می شود برای تصمیم گیری و قضاوت صحیح مدیران و کنترل فعالیتهای موسسه مورد استفاده قرار می گیرد. در حقیقت در دنیای امروز هیچ مدیری بدون استفاده از اطلاعات واقعی و بهنگام نمی تواند تصمیم صحیح اتخاذ نماید و تصمیماتی که بر اساس فرضیات و بدون توجه به واقعیتهای اتخاذ می شوند معمولاً نتایج مطلوبی نداشته و موجب بروز مشکلاتی نیز خواهد گردید.

تجدید ارائه مانده های اول دوره صورتهای مالی

در صورت انجام اصلاح مانده حساب های سال یا سنوات قبل در سال مالی جاری که به دلیل اهمیت آنها تحت سرفصل "تعدیلات سنواتی" ثبت شده است، ضرورت دارد آثار ریالی اصلاحات مزبور در صورتهای مالی سال جاری در سرفصل مربوطه نشان داده شود. برای این منظور باید گردش بدهکار و بستانکار حساب کل تعدیلات سنواتی (کد حساب ۵۱) را به تفکیک اقلام تشکیل دهنده سرفصل واقعی با تفصیل ۲) اجتهت تفکیک به فعالیت های دولتی یا شبه تجاری (آنالیز و علاوه بر آنکه تغییرات به عمل آمده را در مانده های ابتدای دوره صورتهای مالی جایگزین نموده متقابلاً این تغییرات را طی جداولی تحت عنوان "تعدیلات سنواتی" در یادداشت های توضیحی صورتهای مالی نیز نشان دهیم.

طبقه بندی مانده حساب های پایان سال مالی در صورتهای مالی :

یکی از ویژگی های اطلاعات، بیان صادقانه (Representational faithfulness) (یم) باشد. برانی اساس اطلاعات با دی اثر معاملات و سایر روی دادهایی را که ادعا میکند بیانگر آن است ای به گونه ای معقول انتظار می رود یب انگر آن باشد به طور صادقانه بیان کند. اگر قرار است اطلاعات یب، انگر صادقانه معاملات و سایر روی دادهایی که مدعی یب ای آنهاست باشد،

لازم است که نیا اطلاعات بر اساس محتوا و واقعیت اقتصادی و نه صرفاً شکل آنها به حساب گرفته شود. نمونه بارز این موضوع، پیش فروش وسائل نقلیه توسط شرکت های سازنده می باشد که برای پیش فروش خود بهمشتري تخفیف نقدی نیز قائل می شوند و در این خصوص دریافت های خود را تحت عنوان پیش دریافت در حساب ها ثبت می نمایند. در هنگام تهیه صورتهای مالی معاملات مزبور باید از طریق طبقه بندی، مانده حساب ها از پیشدریافت به تسهیلات دریافتی تغییر یافته و تخفیفات نقدی قائل شده نیز به عنوان بهره و سود پرداختی وام های دریافتی تلقی و در صورتهای مالی نشان داده شوند. لذا اطلاعات موجود در تراز آزمایشی دانشگاه ها نیز در صورت لزوم باید طبقه بندی و سپس به صورتهای مالی اساسی منتقل گردد. انی طبقه بندی و انتقال به صورتهای مالی اساسی از طرفی کاربرگ (با عطف استاندارد ۶۰۲۰۵) صورت می ردیپذ لذا ته نیا هی کاربرگ پیش از ته هی صورتهای مالی الزامی بوده و می یبا ست به حسابرس دانشگاه نیز تحو لی گردد .

مقایسه عملکرد با بودجه:

مبنای حسابداری تهیه بودجه و صورتهای مالی یکسان است و بودجه دانشگاه نیز باید بر مبنای تعهدی تهیه گردد. طبقه بندی هر دو بر حسب ماهیت و سال مالی بودجه و صورتهای مالی یکسان است. بودجه، منعکسکننده تصویر مالی برنامههای دانشگاه برای یکسال مالی است. گزارشگری نتایج حاصل از اجرای بودجه در قبال این برنامههای مالی منجر به ارتقای شفافیت صورتهای مالی گردیده و یک عنصر مهم در ایفای مسؤلیت پاسخگویی دانشگاه ها محسوب میشود. انعکاس مقایسه مبالغ بودجهای و عملکرد در صورتهای مالی، به استفادهمکننده در ارزیابی این موضوع کمک میکند که آیا منابع، طبق پیشبینیها تحصیل شده و طبق بودجه به مصرف رسیده است یا خیر. وفق ماده ۱۴ آیین نامه مالی و معاملاتی بودجه تفصیلی برنامه مالی موسسه است که برای یک سال مالی تهیه می شود و حاوی پیش بینی کلیه دریافت ها و منابع مالی و برآورد مصارف مالی موسسه برای اجرای برنامه های عملیاتی سالانه و پرداخت تعهدات معوق در قالب برنامه های مختلف می باشد که توسط رییس موسسه پیشنهاد و به تصویب هیأت امنای رسد. دانشگاه های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ملزم به افشای دلایل تفاوت های با اهمیت بین بودجه و عملکرد میباشند و با تهیه صورت مقایسه بودجه و عملکرد، بخشی از وظیفه پاسخگویی دانشگاه ها انجام میگردد و شفافیت صورتهای مالی آنها از ی طریق ارائه موارد زیر بهبود می ابد:

الف: رعایت بودجه های مصوب؛

ب: میزان دستیابی به اهداف بودجه . با توجه به اینکه بر آورد تمام منابع و مخارج در بودجه اولیه امکانپذیر نیست، در برخی موارد، لازم است بودجه اولیه از طریق متمم بودجه تعدیل شود علاوه بر این، ممکن است در مواردی بر اساس تبصره ۲ ماده ۱۴ آییننامه مالی و معاملاتی، در طبقهبندیهای بودجه ای تغییراتی داده شود. این تغییرات در جمع بودجه، تغییری ایجاد نمیکند. این گونه موارد که اصلاحیه بودجه نام دارند نیز سبب تعدیل بودجه اولیه میشوند. بودجه نهایی شامل همه اصلاحات و متمم ها میباشد . مقایسه بودجه و عملکرد باید اطلاعات لازم شامل موارد زیر را برای اعمال نظارت قانونی فراهم سازد:

الف: مقایسه بودجه اولیه و نهایی؛

ب: مقایسه بودجه نهایی و عملکرد بر اساس یک مبنای قابل مقایسه؛ و

ج: افشای دلایل تفاوتهای با اهمیت بین بودجه نهایی با بودجه اولیه و عملکرد در یادداشتهای توضیحی.

افشای تفاوت بین بودجه نهایی با عملکرد و بودجه نهایی با بودجه اولیه که اغلب در حسابداری به آن انحراف گفته میشود، میتواند به کامل بودن صورتهای مالی کمک کند. بر این اساس ارائه توضیح در مورد دلایل تفاوت بین بودجه نهایی و اولیه الزامی است

این موارد افشا، زمینه پاسخگویی عمومی دانشگاه ها را در قبال عملکرد آن ها فراهم میکند. در صورتهای مالی تلفیقی، اطلاعات واحدها و فعالیتهای تحت کنترل یک واحد گزارشگر منعکس میشود. ممکن است برای واحدها یا فعالیتهایی که جزئی از صورتهای مالی تلفیقی هستند، بودجه جداگانهای تصویب و در دسترس عموم قرار گیرد. در چنین مواردی، بودجههای جداگانه باید به گونهای با هم ترکیب شود که امکان ارائه صورت مقایسه بودجه و عملکرد در سطح واحد گزارشگر امکانپذیر گردد.

تاریخ تأیید صورتهای مالی

آگاهی از تاریخ تأیید صورتهای مالی برای استفادهکنندگان اهمیت دارد، زیرا صورتهای مالی رویدادهای بعد از آن تاریخ را منعکس نمیکند.

تاریخ تأیید صورتهای مالی، تاریخی است که هیأت رئیسه دانشگاه، 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 دانشگاه به منظور انتشار، تأیید میشود. مضافاً دانشگاه های علوم پزشکی ملزمند صورتهای مالی خود را بعد از انتشار، به تصویب هیأت امنای

دانشگاه برسانند. در چنین مواردی، تاریخ تأیید صورتهای مالی، تاریخ تأیید برای انتشار اولیه است، نه تاریخی که در آن صورتهای مالی توسط هیأت امنای تصویب شده است. بدیهی است مهلت مندرج در بند ۷ ماده ۱۰ آئین نامه مالی و معاملاتی و همچنین مفاد ماده ۴ آئین نامه مزبور، به عنوان مهلت قانونی انتشار صورتهای مالی بوده و الزاماً نباید تاریخ انتشار یا تصویب تلقی گردد. عدم انتشار صورتهای مالی تا مهلت های تعیین شده، عدم رعایت مقررات تلقی میگردد. ضروری است وفق ماده ۴ آئین نامه مالی و معاملاتی مصوب هیأت امنای دانشگاه های علوم پزشکی، ذیل صورتهای مالی (صورت وضعیت مالی - صورت تغییرات در وضعیت مالی - گردش حساب تغییرات در ارزش خالص - صورت مقایسه بودجه و عملکرد - صورت دریافت / پرداخت به تفکیک برنامه) توسط افراد مشخص شده در ماده مزبور امضاء شود.

رویدادهای بعد از تاریخ تراز نامه :

در استاندارد حسابداری شماره ۵ بخش انتفاعی با عنوان "رویدادهای بعد از تاریخ تراز نامه" اصطلاحات ذیل با معانی مشخص زیر تعریف شده است:

رویدادهای بعد از تاریخ تراز نامه، رویدادهای مطلوب و نامطلوبی است که بین تاریخ تراز نامه و تاریخ تأیید صورتهای مالی رخ میدهد. این رویدادها را میتوان به دو گروه طبقه بندی کرد: الف - رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ تراز نامه: رویدادهایی که شواهدی در مورد شرایط موجود در تاریخ تراز نامه فراهم میکند، و ب رویدادهای غیرتعدیلی بعد از تاریخ تراز نامه: رویدادهایی که بیانگر شرایط ایجاد شده بعد از تاریخ تراز نامه است. در خصوص رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ تراز نامه، دانشگاه باید به منظور انعکاس رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ تراز نامه، مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی خود را تعدیل کند. موارد زیر نمونههایی از رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ تراز نامه است که دانشگاه را ملزم میکند تا مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی را تعدیل یا اقلامی را شناسایی کند که قبلاً شناسایی نشده است

- حل و فصل یک دعوای حقوقی بعد از تاریخ تراز نامه که وجود تعهد فعلی دانشگاه در تاریخ تراز نامه را تأیید میکند. دانشگاه نباید تنها به افشای 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 مانده حساب های ذی ربط را در تاریخ تراز نامه تأیید میکند.

-اطلاعات دریافتی بعد از تاریخ ترازنامه بیانگر آن باشد که ارزش یا یک دارایی در تاریخ ترازنامه کاهش یافته مبلغ زیانکاهش ارزش شناسایی شده قبلی برای آن دارایی نیازمند تعدیل است، برای مثال: ورشکستگی یک موسسه بیمه‌های طرف قرارداد بیمارستان‌ها که بعد از تاریخ ترازنامه رخ میدهد، معمولاً مؤید وجود زیان در مورد یک حساب دریافتی شبه تجاری در تاریخ ترازنامه است و دانشگاه لازم است مبلغ دفتری حسابهای مزبور را تعدیل کند

-دریافت وجه یا مشخص شدن مبلغ قابل وصول بابت ادعاهای خسارت از شرکتهای بیمه که در تاریخ ترازنامه در مرحله مذاکره بوده است و کشف موارد اشتباه با اهمیت که حاکی از نادرست بودن صورتهای مالی است.

در خصوص رویدادهای غیرتعدیلی با اهمیت بعد از تاریخ ترازنامه، دانشگاه فقط باید اطلاعات زیر را برای هر گروه با اهمیت از رویدادهای غیرتعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه افشا کند:

الف - ماهیت رویداد، وب- برآوردی از اثر مالی آن، یا بیان این که انجام چنین برآوردی امکان پذیر نیست. موارد زیر نمونههایی از رویدادهای غیرتعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه است که عموماً منجر به افشا میشود: انزعاج یک یا چند واحد تابعه از دانشگاه و تشکیل دانشگاه جدید یا ادغام دو دانشگاه در یک دانشگاه اعلام برنامه‌های برای توقف عملیات یک بیمارستان وارد شدن خسارت به تأسیسات و تجهیزات اصلی دانشگاه بر اثر آتش سوزی بعد از تاریخ ترازنامه، تغییرات عمده در نرخهای تعرفه وضع شده یا اعلام شده بعد از تاریخ ترازنامه، در صورتی که به دوره‌های مالی گذشته تسری نداشته باشد، دعوی حقوقی عمده له/ علیه دانشگاه که صرفاً ناشی از رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه باشد. موارد ذکر شده به صورت نمونه بوده است و هر دانشگاه باید رویدادهای مالی بین تاریخ ترازنامه و تاریخ انتشار صورتهای مالی خود را تحلیل و آثار آنرا به صورت افشاء و یا اصلاح اقلام مندرج در صورتهای مالی نشان دهد.

مدارک و افشاء اطلاعات صورتهای مالی :

پیش از اهمیت است، طبق بند ۷ ماده ۱۰ آئین نامه مالی و معاملاتی مصوب هیأت امناء، صورتهای مالی یقیناً یها دانشگاه و واحد اجرائی مستقل آن با برآوردی هر سال توسط دانشگاه به عنوان واحد اصل و هیته ی ارائه شود لذا افشاهای مورد نظر م یبایست در خصوص صورتهای مال یقیناً ی دانشگاه و در صورت عدم ته هی صورتهای مالی قیتلف ای)ی مورد نداشتن(، نسبت به صورتهای مالی ستاد) ای واحد تابعه مستقل(اعمال گردد. همچن از نی آنجائیکه بخش عمدهای از صورتهای مالی ابلاغی وزارت

بهداشت با استاندارد حسابداری شماره یک بخش انتفاعی و همچنین پنی شینوسی استاندارد حسابداری شماره یک بخش عمومی مطابقت دارد، در ایمل نیست به بندهای استاندارد حسابداری شماره یک بخش انتفاع زینی عطف داده شده است

تحویل صورتهای مالی به حسابرس مستقل

صورتهای مالی دانشگاه اعم از ستاد یا واحدهای تابعه مستقل پس از امضای تمام صورت مالی باید طی نامه رسمی به حسابرس مستقل تحویل شود و در نسخه دوم نامه ارسالی، باید تأیید تحویل صورتهای مالیبا ذکر تاریخ تحویل، از حسابرس دانشگاه اخذ گردد. نکته بسیار مهم: مدیر امور مالی قبل از تهیه صورتهای مالی، باید اطمینان حاصل نماید که اولاً حساب های فیما بین ستاد با واحدهای تابعه مطابقت دارد، ثانیاً تمام اسناد حسابداری صادره در نرم افزار مالی نهائی شده و هیچ سند حسابداری در ستاد یا واحد تابعه اعم از مستقل یا غیر مستقل در مرحله پیش نویس یا ارسال نشده به ستاد دانشگاه نباشد و تمام رسید و حواله های انبار نیز در نرم افزارهای مربوطه (انبار، حسابداری انبار و اموال) تعیین تکلیف شده باشند و ثالثاً مانده حساب ها به طور موقت بسته شده باشند. آنگاه مدیر امور مالی باید نسبت به قفل نمودن بخش صدور سند حسابداری در نرم افزار نظام نوین مالی در کل دانشگاه جهت تحت کنترل داشتن صدور هرگونه سند حسابداری در سال قبل اعم از واحد یا ستاد اقدام نماید. بدیهی است پس از دریافت صورتهای مالی حسابرسی شده، سند حسابداری بستن مانده حساب ها باید نهائی شود

توزیع صورتهای مالی حسابرسی شده

وفق تبصره ۳ ماده ۱۲ آئین نامه مالی و معاملاتی مصوب دانشگاه، گزارش حسابرس باید در ۸ نسخه تهیه گردد. مضافاً ۵ نسخه از گزارش مزبور حداقل ۱۵ روز قبل از تاریخ تشکیل جلسه هیأت امناء باید به طور رسمی برای دبیر خانه هیأت امناء ارسال شود. شایان ذکر است عدم ارسال ۵ نسخه گزارش مزبور به دبیر خانه هیأت امناء در مهلت تعیین شده، باعث به تعویق افتادن جلسه مزبور خواهد شد

گزارشهای مالی تعهدی:

گزارشگری مالی تعهدی به تهیه صورتهای مالی و گزارشهای سالانه بر مبنای اطلاعات تعهدی اشاره دارد. صورتهای مالی بر مبنای تعهدی، اطلاعات حسابداری جامعتری نسبت به اطلاعات حاصل از سیستم سنتی حسابداری نقدی ارائه می دهد. صورتهای مالی بر مبنای تعهدی برای یک بخش، شامل صورت عملیات، صورت برنامه، صورت داراییها و بدهیها، صورت جریانهای نقدی، صورت مبادلات حسابهای مستقل و یادداشتهای همراه ومدارک مربوط به مدیر و حسابرس مستقل است.

اگرچه ادعا می شود گزارشهای مالی تعهدی برای تصمیم گیریهای اقتصادی و هدفهای پاسخگویی سودمند است، اما در بخش خصوصی نیز دستیابی به این موارد، از طریق ارائه صورتهای مالی تعهدی تردیدآمیز است.

از سوی دیگر، تهیه نسبتهایی که تنها بینشی در مورد هزینه ها و اثربخشی ارائه می دهند و در بیشتر مواقع برای اندازه گیری خروجی ها ممکن است سودمند نباشد. بیشتر اطلاعات تهیه شده از طریق گزارشگری مالی با مبنای تعهدی، نظیر ارزیابی داراییها و حقوق مالکانه، نمی تواند در تصمیم گیری درباره عملکرد، پاسخگویی یا تصمیم های تامین مالی در بخش دولتی مورد استفاده قرار گیرد. با این حال، مراجعه به ارقام حسابداری تعهدی به عنوان ابزارهایی برای اندازه گیری و مدیریت مخارج دولت با سرعت در حال گسترش است.

صورتهای مالی

اهمیت سیستم گزارشگری مالی در دولتها و گرایش به گزارشگری مالی در بخش عمومی، با جهانی شدن موضوع بهسازی مدیریت منابع مالی و پاسخگویی در این بخش افزایش یافته است. به همین دلیل یکی از اساسی ترین پایه هایی که مبانی نظری حسابداری دولتی نوین بر مبنای آن تدوین شده است مفهوم پاسخگویی است. این مفهوم به طور کلی بیان می کند که دستگاه های اجرائی به عنوان مباشر و نماینده ملت باید درباره نحوه مصرف منابعی که از محل منابع عمومی در اختیار دارند پاسخگو باشند. ستاده های اساسی و مهم سیستم گزارشگری مالی دولتی را صورتهای مالی دستگاه های اجرائی، صورتحساب عملکرد کل کشور و سپس گزارش تفریغ بودجه سالانه کل کشور تشکیل می دهند که صورتهای مالی، بخش اساسی این سیستم را تشکیل میدهد و وسیله اصلی برای انعکاس اطلاعات مالی به ذینفعان است. اطلاعات مزبور

در ارزیابی و تشخیص نقاط ضعف و قوت و همچنین توانائی مالی سازمان بسیار با اهمیت بوده و چگونگی استفاده از منابع مالی و امکانات سازمان را در ایفای تعهدات ارزیابی نموده و نموداری از وضع مالی آینده دستگاه اجرائی را در اختیار مراجع نظارتی و اشخاص ذینفع قرار میدهد. به همین منظور این مجموعه، با توجه به ویژگی های محیطی دانشگاههای علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور و به خصوص تنوع فعالیتها و منابع در اختیار آن، به عنوان رهنمودی جهت گزارشگری رویدادهای مالی دانشگاه در ارتباط با کلیه منابع در اختیار آن (اعم از عمومی و اختصاصی) بر مبنای حسابداری تعهدی تهیه و تدوین گردیده است. براساس دستورالعمل های ابلاغی نظام نوین مالی، صورتهای مالی دانشگاه های علوم پزشکی به عنوان یک شخصیت حقوقی (واحدگزارشگر مالی)، میبایستی مشتمل بر کلیه فعالیتهای آن اعم از فعالیتهای مأموریتی و اقتصادی (صرفنظر از انواع وجوه و منابع در اختیار آن) تهیه و تنظیم گردد.

از طرفی وفق بند ۷ ماده ۱۰ آئین نامه مالی و معاملاتی مصوب هیأت امناء دانشگاه، تهیه و ارائه صورتهای مالی تلفیقی ضروری است. صورتهای مالی تلفیقی، حاصل از جمع ارقام صورتهای مالی ستاد دانشگاه (ستاد و واحدهای تابعه غیر مستقل) و تمام واحدهای تابعه مستقل پس از حذف اعتبارات، کمک و درآمدهای ارسالی/دریافتی و سایر عملیات مالی درون گروهی ناشی از معاملات فیما بین می باشد. صورتهای مالی، گزارش مالی با مقاصد عمومی است که برای ارائه اطلاعات در خصوص وضعیت و عملکرد مالی واحد گزارشگر تهیه میشود. هدف از تدوین این مجموعه، تجویز مبنایی برای ارائه صورتهای مالی ویژه دانشگاه های علوم پزشکی به منظور حصول اطمینان از قابلیت مقایسه صورتهای مالی دورههای قبل آن دانشگاه و با صورتهای مالی سایر دانشگاه های علوم پزشکی میباشد. برای به دستیابی این هدف، در این مجموعه ملاحظات کلی در خصوص نحوه ارائه صورتهای مالی، حداقل الزامات در خصوص محتوای صورتهای و مالی مطالبی درباره مسائل جانبی تهیه و توزیع صورتهای مالی ارائه شده است. بدیهی است چگونگی شناخت و اندازهگیری معاملات و سایر رویدادهای خاص مطابق دستورالعملهای نظام نوین مالی، سایر مقررات و بخشنامههای ابلاغی مربوطه و استانداردهای حسابداری مورد عمل به ویژه استانداردهای حسابداری بخش عمومی که اخیراً توسط سازمان حسابرسی تدوین شده است باید صورت گیرد. در صورت انجام اصلاح مانده حساب های سال یا سنوات قبل در سال مالی جاری که به دلیل اهمیت آنها تحت سرفصل "تعدیلات سنواتی" ثبت شده است، ضرورت دارد آثار ریالی اصلاحات مزبور در صورتهای مالی سال جاری در سرفصل مربوطه نشان داده شود. برای این منظور باید گردش بدهکار و بستانکار حساب کل تعدیلات سنواتی (کد حساب ۵۱) را به تفکیک

اقلام تشکیل دهنده سرفصل واقعی با تفصیل ۲) جهت تفکیک به فعالیت های دولتی یا شبه تجاری (آنالیز و علاوه بر آنکه تغییرات به عمل آمده را در مانده های ابتدای دوره صورتهای مالی جایگزین نموده متقابلاً این تغییرات را طی جداولی تحت عنوان "تعدیلات سنواتی" در یادداشت های توضیحی صورتهای مالی نیز نشان دهیم

طبقه بندی مانده حساب های پایان سال مالی در صورتهای مالی :

یکی از ویژگی های اطلاعات، بیان صادقانه (Representational faithfulness) (یم) باشد. برای نی اساس اطلاعات با دی اثر معاملات و سایروری دادهایی را که ادعا میکند بیانگر آن است ای به گونه ای معقول انتظار می رود یب انگر آن باشد به طور صادقانه بیان کند. اگر قرار است اطلاعاتی، انگر صادقانه معاملات و سایروری دادهایی که مدعیب ی ان آنهاست باشد، لازم است که نیا اطلاعات بر اساس محتوا و واقعیت اقتصادی و نه صرفاً شکل آنها به حساب گرفته شود.

نمونه بارز این موضوع، پیش فروش وسائل نقلیه توسط شرکت های سازنده می باشد که برای پیش فروش خود به مشتری تخفیف نقدی نیز قائل می شوند و در این خصوص دریافت های خود را تحت عنوان پیشدریافت در حساب ها ثبت می نمایند.

در هنگام تهیه صورتهای مالی معاملات مزبور باید از طریق طبقه بندی، مانده حساب ها از پیشدریافت به تسهیلات دریافتی تغییر یافته و تخفیفات نقدی قائل شده نیز به عنوان بهره و سود پرداختی وام های دریافتی تلقی و در صورتهای مالی نشان داده شوند.

لذا اطلاعات موجود در تراز آزمایشی دانشگاه ها نیز در صورت لزوم باید طبقه بندی و سپس به صورتهای مالی اساسی منتقل گردد. نی طبقه بندی و انتقال به صورتهای مالی اساسی از طریق کاربرگ (با عطف استاندارد ۶۰۲۰۰) صورت می ردید لذا ته نیا هی کاربرگ پیش از ته هی صورتهای مالی الزامی بوده و می یبا ست به حسابرس دانشگاه نیز تحو لی گردد.

مقایسه عملکرد با بودجه:

مبنای حسابداری تهیه بودجه و صورتهای مالی یکسان است و بودجه دانشگاه نیز باید بر مبنای تعهدی تهیه گردد. طبقه بندی هر دو بر حسب ماهیت و سال مالی بودجه و صورتهای مالی یکسان است.

بودجه، منعکس کننده تصویر مالی برنامه های دانشگاه برای یکسال مالی است. گزارشگری نتایج حاصل از اجرای بودجه در قبال این برنامه های مالی منجر به ارتقای شفافیت صورتهای مالی

گردیده و یک عنصر مهم در ایفای مسئولیت پاسخگویی دانشگاه ها محسوب میشود. انعکاس مقایسه مبالغ بودجهای و عملکرد در صورتهای مالی به استفادهکننده در ارزیابی این موضوع کمک میکند که آیا منابع، طبق پیشبینیها تحصیل شده و طبق بودجه به مصرف رسیده است یا خیر. وفق ماده ۱۴ آیین نامه مالی و معاملاتی بودجه تفصیلی برنامه مالی موسسه است که برای یک سال مالی تهیه می شود و حاوی پیش بینی کلیه دریافت ها و منابع مالی و برآورد مصارف مالی موسسه برای اجرای برنامه های عملیاتی سالانه و پرداخت تعهدات معوق در قالب برنامه های مختلف می باشد که توسط رییس موسسه پیشنهاد و به تصویب هیأت امنای می رسد. دانشگاه های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ملزم به افشای دلایل تفاوت های با اهمیت بین بودجه و عملکرد میباشند و با تهیه صورت مقایسه بودجه و عملکرد، بخشی از وظیفه پاسخگویی دانشگاه ها انجام میگردد و شفافیت صورتهای مالی آنها از طریق ارائه موارد زیر بهبود می اید:

الف- رعایت بودجههای مصوب؛ و ب- میزان دستیابی به اهداف بودجه. با توجه به اینکه برآورد تمام منابع و مخارج در بودجه اولیه امکانپذیر نیست، در برخی موارد، لازم است بودجه اولیه از طریق متمم بودجه تعدیل شود علاوه بر این، ممکن است در مواردی براساس تبصره ۲ ماده ۱۴ آییننامه مالی و معاملاتی، در طبقهبندیهای بودجهای تغییراتی داده شود. این تغییرات در جمع بودجه، تغییری ایجاد نمیکند. این گونه موارد که اصلاحیه بودجه نام دارند نیز سبب تعدیل بودجه اولیه میشوند. بودجه نهایی شامل همه اصلاحات و متممها میباشد. مقایسه بودجه و عملکرد باید اطلاعات لازم شامل موارد زیر را برای اعمال نظارت قانونی فراهم سازد:

الف- مقایسه بودجه اولیه و نهایی؛ ب- مقایسه بودجه نهایی و عملکرد براساس یک مبنای قابل مقایسه؛ و ج- افشای دلایل تفاوت های با اهمیت بین بودجه نهایی با بودجه اولیه و عملکرد در یادداشتهای توضیحی افشای تفاوت بین بودجه نهایی با عملکرد و بودجه نهایی با بودجه اولیه که اغلب در حسابداری به آن انحراف گفته میشود، میتواند به کامل بودن صورتهای مالی کمک کند. بر این اساس ارائه توضیح در مورد دلایل تفاوت بین بودجه نهایی و اولیه الزامی است. این موارد افشا، زمینه پاسخگویی عمومی دانشگاه ها را در قبال عملکرد آنها فراهم میکند. در صورتهای مالی تلفیقی، اطلاعات واحدها و فعالیتهای تحت کنترل یک واحد گزارشگر منعکس میشود. ممکن است برای واحدها یا فعالیتهایی که جزئی از صورتهای مالی تلفیقی هستند، بودجه جداگانهای تصویب و در دسترس عموم قرار گیرد. در چنین مواردی، بودجههای جداگانه باید به

گونه‌های با هم ترکیب شود که امکان ارائه صورت مقایسه بودجه و عملکرد در سطح واحد گزارشگر امکانپذیر گردد.

مدارک و افشاء اطلاعات صورتهای مالی

یشان اهمیت است، طبق بند ۷ ماده ۱۰ آئین نامه مالی و معاملاتی مصوب هیأت امناء، صورتهای مالی یقیناً دانشگاه و واحد اجرائی مستقل آن با برآدی هر سال توسط دانشگاه به عنوان واحد اصل و هیئت‌ی ارائه شود لذا افشاهای مورد نظر مبنای است در خصوص صورتهای مالی یقیناً دانشگاه و در صورت عدم ته‌هی صورتهای مالی قیلتف ای)ی مورد نداشتن(، نسبت به صورتهای مالی ستاد) ای واحد تابعه مستقل(اعمال گردد. همچن از نی آنجائیکه بخش عمدهای از صورتهای مالی ابلاغی وزارت بهداشت با استاندارد حسابداری شماره یک بخش انتفاعی و همچن یپ نی شینو س استاندارد حسابداری شماره یک بخش عمومی مطابقت دارد، در ایل نی ست به بندهای استاندارد حسابداری شماره یک بخش انتفاع زین ی عطف داده شده است

تحویل صورتهای مالی به حسابرس مستقل:

صورتهای مالی دانشگاه اعم از ستاد یا واحدهای تابعه مستقل پس از امضای تمام صورت مالی باید طی نامه رسمی به حسابرس مستقل تحویل شود و در نسخه دوم نامه ارسالی، باید تأیید تحویل صورتهای مالی با ذکر تاریخ تحویل، از حسابرس دانشگاه اخذ گردد. نکته بسیار مهم مدیر امور مالی قبل از تهیه صورتهای مالی، باید اطمینان حاصل نماید که اولاً حساب های فیما بین ستاد با واحدهای تابعه مطابقت دارد، ثانیاً تمام اسناد حسابداری صادره در نرم افزار مالی نهائی شده و هیچ سند حسابداری در ستاد یا واحد تابعه اعم از مستقل یا غیر مستقل در مرحله پیش نویس یا ارسال نشده به ستاد دانشگاه نباشد و تمام رسید و حواله های انبار نیز در نرم افزارهای مربوطه (انبار، حسابداری انبار و اموال) تعیین تکلیف شده باشند و ثالثاً مانده حساب ها به طور موقت بسته شده باشند. آنگاه مدیر امور مالی باید نسبت به قفل نمودن بخش صدور سند حسابداری در نرم افزار نظام نوین مالی در کل دانشگاه جهت تحت کنترل داشتن صدور هرگونه سند حسابداری در سال قبل اعم از واحد یا ستاد اقدام نماید. بدیهی است پس از دریافت صورتهای مالی حسابرسی شده، سند حسابداری بستن مانده حساب ها باید نهائی شود

توزیع صورتهای مالی حسابرسی شده

وفق تبصره ۳ ماده ۱۲ آئین نامه مالی و معاملاتی مصوب دانشگاه، گزارش حسابرس باید در ۸ نسخه تهیه گردد.

مضافاً ۵ نسخه از گزارش مزبور حداقل ۵ روز قبل از تاریخ تشکیل جلسه هیأت امناء باید به طور رسمی برای دبیر خانه هیأت امناء ارسال شود. شایان ذکر است عدم ارسال ۵ نسخه گزارش مزبور به دبیر خانه هیأت امناء در مهلت تعیین شده، باعث به تعویق افتادن جلسه مزبور خواهد شد

دامنه کاربرد

۱. الزامات این استاندارد (نحوه ارایه صورت مالی) باید در ارائه کلیه "صورتهای مالی با مقاصد عمومی" که براساس استانداردهای حسابداری تهیه و ارائه می شود، بکار گرفته شود.
۲. صورتهای مالی با مقاصد عمومی (که از این پس صورتهای مالی نامیده می شود) برای پاسخگویی به نیازهای استفاده کنندگانی تهیه می شود که در موقعیت دریافت گزارشهای متناسب با نیازهای اطلاعاتی خاص خود نیستند. صورتهای مالی به طور جداگانه یا همراه با سایر گزارشها، جهت استفاده عموم ارائه می شود. مفاد این استاندارد برای صورتهای مالی تلفیقی گروه واحدهای تجاری نیز کاربرد دارد.
۳. در این استاندارد (نحوه ارایه صورت مالی) واژه هایی بکار گرفته می شود که در واحدهای تجاری (انتفاعی) اعم از خصوصی یا عمومی کاربرد دارد. واحدهای غیرانتفاعی برای بکارگیری الزامات این استاندارد ممکن است نیازمند انجام تعدیلاتی در عناوین اقلام اصلی صورتهای مالی خود یا ارائه اطلاعات بیشتر باشند.
۴. نحوه ارائه داراییهای جاری و بدهیهای جاری بخشی از موضوع این استاندارد است
۵. کلیه واحدهای تجاری باید صورت جریان وجوه نقد را طبق الزامات مندرج در این استاندارد تهیه و آن را به عنوان یک صورت مالی مستقل به همراه سایر صورتهای مالی ارائه کنند.
۶. استفاده کنندگان صورتهای مالی نیازمند اطلاعاتی در خصوص چگونگی ایجاد و مصرف وجه نقد توسط واحد تجاری هستند. این نیاز صرف نظر از ماهیت فعالیتهای واحد تجاری و تلقی یا عدم تلقی

وجه نقد به عنوان محصول واحد تجاری، وجود دارد، چرا که علی‌رغم تفاوت این واحدها از لحاظ فعالیت‌های اصلی در آمد ز، نیاز آنها به وجه نقد عمدتاً از دلایل مشابهی ناشی می‌شود. به عبارت دیگر واحدهای تجاری جهت هدایت عملیات، تسویه تعهدات و پرداخت سود سهام تماماً به وجه نقد نیاز دارند.

۷. 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 استفاده‌کنندگان صورتهای مالی قرار می‌دهد. با این حال ارائه اطلاعات درباره جریانهای وجه نقد ناخالص عملیاتی توسط بانکها برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی مفید نخواهد بود، چرا که جریانهای وجه نقد ناخالص عملیاتی اغلب ناشی از تصمیمات اشخاص ثالث از قبیل سپرده‌گذاران و دریافت‌کنندگان 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 استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بانکها مفید واقع شود. بدین لحاظ بانکها نیز در دامنه کاربرد این استاندارد واقع می‌شود.

۸. 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 بنا بر 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 توجیحات 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 وجه نقد ناشی از بیمه‌های بلندمدت از قبیل بیمه عمر و بیمه بازنشستگی به گونه‌ای انکاف‌پذیر 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.

۹. 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.

۱. این استاندارد (۱) باید برای حسابداری در آمد عملیاتی حاصل از معاملات و رویدادهای زیر بکار گرفته شود:

الف. فروش کالا،

ب. ارائه خدمات، و

ج. استفاده دیگران از داراییهای واحد تجاری که مولد سود تضمین شده، در آمد حق امتیاز و سود سهام است.

۲. 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.

۳. 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. در آمد عملیاتی حاصل از چنین پیمانهایی، طبق استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان حسابداری پیمانهای بلندمدت شناسایی می‌شود.

استفاده دیگران از داراییهای واحد تجاری منجر به تحصیل در آمدهای عملیاتی زیر می‌شود:

الف . سود تضمین شده: مبالغی که بابت استفاده از وجوه نقد یا معادل وجه نقد واحد تجاری مطالبه می‌شود،

ب . در آمد حق امتیاز : مبالغی که بابت استفاده از داراییهای غیر جاری واحد تجاری نظیر امتیاز ساخت، علایم تجاری، حق انتشار و نرم‌افزار رایانه‌ای مطالبه می‌شود، و

ج . سود سهام: مبالغی از سود توزیع شده واحد سرمایه‌پذیر که متناسب با سهم‌الشرکه واحد تجاری عاید آن می‌شود.

در این استاندارد، در آمد عملیاتی حاصل از موارد زیر مطرح نمی‌شود:

الف . سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاریهایی که به روش ارزش ویژه به حساب گرفته می‌شود،

ب . پیمانهای بلندمدت (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان حسابداری پیمانهای بلندمدت)،

ج . قراردادهای اجاره،

د . کمکهای بلاعوض و سایر کمکهای مشابه دولتی (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۱۰ با عنوان حسابداری کمکهای بلاعوض دولت)،

ه . قراردادهای بیمه در شرکتهای بیمه،

و . شناخت اولیه تولید کشاورزی و شناخت اولیه و تغییرات ارزش منصفانه داراییهای زیستی غیرمولد مربوط به فعالیت کشاورزی (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با عنوان فعالیتهای کشاورزی)

ز . استخراج مواد معدنی

ح . تغییر ارزش سایر داراییهای جاری از قبیل سرمایه‌گذاریها (در مؤسسات تخصصی سرمایه‌گذاری) یا سرمایه‌گذاری در املاک در واحدهای تجاری که به خرید و فروش املاک اشتغال دارند.

ط . در آمد ناشی از فعالیتهای ساخت املاک.

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 حسابدگی 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 موارد زیر ارائه می‌شود:

الف. داراییها

ب. بدهیها

ج. حقوق صاحبان سرمایه

د. درآمدها

ه. هزینه‌ها

و. جریانهای نقدی

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 صورتهای مالی

مسئولیت تهیه و ارائه صورتهای مالی با هیأت‌مدیره یا سایر ارکان اداره‌کننده واحد تجاری است.

اجزای صورتهای مالی

۸. 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

۴. صورت جریان وجوه نقد

ب. یادداشتهای توضیحی

یکی از شیوه‌های اصلی تحلیل گران مالی در ارزیابی شرکتها، استفاده از صورتهای مالی آنهاست. تحلیل گران صورت‌های مالی یک شرکت را می‌گیرند و با اقدامات مقایسه اقدام به تجزیه و تحلیل

آنها می‌کنند. در تجزیه و تحلیل شرکت ها سعی می‌شود وضعیت سود آوری، ریسک مالی، وضعیت تولید و فروش، وضعیت بدهی و حاشیه سود شرکت به طور کامل بررسی گردد. ذی نفعان شرکت اعم از سهامداران، بستانکاران و افراد طرف معامله با شرکت میتوانند با استفاده از تجزیه و تحلیلهای انجام شده بر روی صورت های مالی یک شرکت خود را در وضعیت مناسبی با آن قرار دهند. اگر ریسک مالی شرکت بالا باشد سهامداران ممکن است اقدام به فروش سهام خود کنند و یا بستانکاران سعی می‌کنند اعتبار کمتری به شرکت بدهند و یا در مقابل وضعیت بستانکاری خود بازدهی بیشتری را طلب کنند.

انواع تجزیه و تحلیل صورت های مالی

تجزیه و تحلیل صورت های مالی به دو گروه تجزیه و تحلیل افقی و تجزیه و تحلیل عمودی تقسیم میشود

الف) تجزیه و تحلیل افقی:

این نوع تجزیه و تحلیل، اطلاعات صورت های مالی را برای چند دوره مالی بر مبنای اطلاعات سال پایه بیان می‌کند و موفقیت در هر دوره مالی با مقایسه اطلاعات سنوات قبل بررسی می‌شود و خود به دو دسته صورت های مالی مقایسه ای و بررسی روند تقسیم می‌شود

۱) صورتهای مالی مقایسه ای:

به تجزیه و تحلیل صورت های مالی در دو دوره متوالی اطلاق می‌شود، تحلی لکنندگان مالی تغییر مطلق ارقام صورت های مالی و همچنین درصد تغییر از یک سال به سال دیگر را محاسبه می‌کنند، بدین ترتیب اطلاعات جامع تری از صورت های مالی استخراج می‌شود.

۲) بررسی روند:

در این بررسی روند ارقام مهم مندرج در صورت های مالی با مبنای قراردادن سال پایه بررسی میشود به همین دلیل

واحدهای تجاری در اغلب موارد ارقام مقایسه ای برای دوره های متوالی ۵ تا ۱۰ ساله را ارایه می‌کنند تا مقایسه های بیشتری انجام پذیرد. این تجزیه و تحلیل اهمیت بیشتری از تحلیل صورت های مالی مقایسه ای در دو دوره متوالی دارد، زیرا دوره ها بیشتر روند ارقام را بهتر منعکس می‌کند، تغییر از یک دوره مالی به دوره مالی بعد ممکن است الزاماً بخشی از یک روند کلی محسوب نشود زیرا ممکن است این تغییر در شرایط غیر عادی اقتصادی با وقوع چند رویداد غیر مکرر ایجاد شده

باشد، مثلاً افزایش قابل ملاحظه در سود هر سهم سال جاری ممکن است ناشی از فروش اوراق بهاداری باشد که چند سال قبل خریداری شده است، که در سال های آتی تکرار نگردد لذا مقایسه سود خالص در یک دوره ۵ ساله ممکن است این حقیقت را که افزایش سود در سال جاری در روال عادی عملیات نبوده است آشکار نماید.

(ب) تجزیه و تحلیل عمودی:

در تجزیه و تحلیل عمودی تمام اطلاعات مندرج در یک صورت مالی نسبت به ارقام همان صورت مالی بررسی می شود و به دو گروه صورت های مالی استاندارد و تجزیه و تحلیل نسبتهای مالی تقسیم می شود.

(۱) صورت های مالی استاندارد:

در این نوع تجزیه و تحلیل تمام اطلاعات مندرج در یک صورت مالی خاص بعنوان درصدی از یک رقم شاخص از همان صورت مالی بیان می شود برای مثال در صورت سود و زیان تمام اقلام بر حسب درصدی از فروش بیان می شوند یا در ترازنامه بعنوان درصدی از جمع دارائیها بیان می شوند.

(۲) تجزیه و تحلیل نسبت های مالی:

روابط دو یا چند رقم از یک صورت مالی را تجزیه و تحلیل نسبت های مالی گویند که امروزه بطور گسترده ای مورد

استفاده قرار می گیرد. معمولاً نسبت های مالی برای ارزیابی چهار جنبه از عملیات محاسبه می شوند. این چهار جنبه عبارتند از:

۱. نقدینگی

۲. فعالیت

۳. اهرم مالی

۴. سود آوری

نسبت های نقدینگی:

این نسبت ها به استفاده کنندگان کمک می کند که بنیه مالی شرکت را در پرداخت بدهی های کوتاه مدت در سررسید

ارزیابی کنند و به دو گروه تقسیم می شود.

۱. نسبت جاری:

این نسبت که نسبت سرمایه در گردش نیز نامیده می‌شود از تقسیم دارائی های جاری به بدهی های جاری بدست می‌آید و به عنوان یک شاخص توانایی تادیه تعهدات کوتاه مدت از محل دارائی های جاری بشمار می‌رود.

این نسبت نشان می‌دهد که بستانکاران می‌توانند اطمینان داشته باشند که مطالبات آنان در سررسید پرداخت م یگردد واحد این نسبت، دفعه، مرتبه یا بار است و جهت آن نیز مثبت است یعنی هر چه بیشتر باشد از نظر اعتباردهندگان بهتر است.

۱. نسبت آنی :

یکی از مشکلات نسبت جاری درجات متفاوت تبدیل به نقدینگی دارائی یهای جاری است جهت رفع این مشکل از نسبت دیگری بنام نسبت سریع یا آنی استفاده می‌شود. این نسبت از تقسیم دارائی یهای سریع بر جمع بدهی ها بدست می‌آید، دارائی های سریع شامل وجوه نقد و بانک، اوراق بهادار کوتاه مدت و حساب های دریافتنی است، اقلامی همچون موجودی کالا، پیش پرداخت ها در محاسبه این نسبت لحاظ نم یشود تا بستانکاران و اعتبار ردهندگان کوتاه مدت بهتر بتوانند نقدینگی واحد تجاری را در باز پرداخت بدهی ها ارزیابی کنند. نسبت سریع شرکت فوق الذکر بزرگ تر از یک است آن بدین معنی است که تمام بده یهای جاری را می‌توان از محل دارائی های سریع پرداخت کرد.

نسبت های فعالیت

۱. گردش موجودی:

گردش موجودی از تقسیم بهای تمام شده کالای فروش رفته بر متوسط موجودی یک دوره مالی بدست م یآید. بهای تمام شده کالای فروش رفته بجای فروش در صورت کسر قرار می‌گیرد زیرا فروش شامل سود است. متوسط موجودی در مخرج کسر قرار می‌گیرد زیرا این نسبت فعالیت را در طول یک دوره نشان می‌دهد.

پایین بودن این نسبت ممکن است ناشی از کاهش فروش یا افزایش موجودی طی دوره باشد افزایش موجودی طی دوره

عواقبی همچون افزایش هزینه نگهداری و جریان خروجی نقدی در بر دارد. گردش بالای موجودی ممکن است مشکلات کسری موجودی در پاس خگویی به نیازهای مشتریان را ایجاد نماید.

۲. گردش حسابهای دریافتنی:

در تئوری گردش حساب های دریافتنی از تقسیم خالص فروش نسبه بر متوسط حسابهای دریافتنی به دست می آید. در عمل صورت کسر بدلیل آنکه اغلب شرکت ها فروش نسبه را به طور جداگانه گزارش نم یکنند، جمع فروش های طی دوره است.

۳. متوسط دوره وصول مطالبات:

این نسبت متوسط روزهایی که طول می کشد تا فروش نسبه وصول شود را بیان می کند و از تقسیم عدد ۳۶۰ روز بر گردش بدهکاران بدست می آید.

۴. گردش جمع دارائی ها:

این نسبت از تقسیم خالص فروش بر متوسط دارائی یها در یک دوره مالی بدست می آید. این نسبت بر چگونگی بهره وری از دارائی ها تاکید دارد.

گردش پایین این است نسبت موید هزینه های فرصت از دست رفته یا حداقل عدم کارایی در استفاده از دارائی ها است. البته جهت درک بهتر این نسبت همراه با سایر نسبتهای مالی گردد.

نسبت های اهرمی:

نسبت های اهرمی ریسک سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان بلند مدت یک واحد تجاری را نشان می دهد، این نسبت ها

همچنین اطلاعات مفیدی راجع به توان بازپرداخت بدهی های کوتاه مدت و بلندمدت شرکت در سررسید فراهم م یآورند، نسبت های اهرمی عبارتند از:

۱. نسبت جمع بدهی ها به جمع دارائی ها:

این نسبت اطلاعاتی راجع به توانائی واحد تجاری در تحمل کاهش خالص دارائی ها بر اثر زیان های وارده بدون به مخاطره افتادن منابع اعتبار دهندگان را ارائه می کند، بالا بودن این نسبت بیانگر رسیک بالای اعتبار دهندگان بوده و موجب می گردد تا آن ها نظر مساعدی نسبت به تمدید اعتبار یا اعطای اعتبار جدید نداشته باشند. سطح مطلوب این نسبت بستگی به ثبات سودآوری در طی سالیان متفاوت دارد هر چه ثبات سودآوری تاریخی بیشتر باشد اعتبار دهندگان و سرمایه گذاران نسبت های بالاتری را تحمل خواهند کرد.

این نسبت نشان می دهد که کمتر از نصف دارائی یها از محل ایجاد بدهیها تامین مالی شده است.

۲. نسبت دفعات پرداخت بهره:

این نسبت بطور معمول از تقسیم سود قبل از بهره و مالیات بر هزینه بهره بدست می آید. علت استفاده از سود قبل از بهره و مالیات در صورت کسر آنست که این سود جهت پرداخت بهره در دسترس است. این نسبت برای ارزیابی توان واحد تجاری در پرداخت هزینه بهره سالانه بکار می رود.

واحد این نسبت دفعه، مرتبه، یا بار است و بستانکاران و سرمایه گذاران جهت افزایش حاشیه ایمنی پرداخت بهره ترجیح می‌دهند که نسبت فوق بیشتر باشد.

نسبت های سود آوری

هدف غائی مدیریت حداکثر کردن بازده سهامداران است و سود خالص بهترین ابزار برای تعیین عملکرد مدیریت در دستیابی به هدف مزبور است. بنابراین طبیعی است که سهامداران در مجموعه نسبت های مالی برای نسبت های سود آوری اهمیت بیشتری قائل بشوند. نسبت های سود آوری عبارتند از:

۱. نسبت سود خالص به فروش:

این نسبت از تقسیم سود خالص بدست می‌آید و میزان بازدهی را به ازای هر ریال از فروش نشان می‌دهد. ضعف این نسبت آنست که بسیاری از هزینه ها همانند هزینه تامین مالی که در محاسبه سود خالص لحاظ شده اند ارتباطی به فعالیت فروش ندارند. این نسبت در ظاهر مطلوب نیست و نمی‌توان بطور قاطع نسبت به سود آوری واحد تجاری اظهار نظر کرد ابزار بهتر در ارزیابی سود آوری واحد تجاری نسبت سود عملیاتی به فروش است.

۲. نسبت سود عملیاتی:

این نسبت از تقسیم عملیاتی به فروش خالص بدست می‌آید اقلام غیر عملیاتی همچون درآمد و هزینه بهره، سود و زیان واگذاری دارائی‌ها در محاسبه سود عملیاتی منظور نمیشود این نسبت معیار قویتری برای ارزیابی سود آوری و فروش است. این نسبت در برابر نسبت سود خالص به فروش است و معرف آنست که هزینه های غیر عملیاتی نسبتاً زیاد است بخاطر بیاورید که در بخش بررسی روند دیدیم که هزینه بهره در سال ۱۳۷۶ نسبت به سال قبل از آن افزایش چشمگیری داشته است.

۳. نسبت سود خالص به متوسط دارائی‌ها:

این نسبت از تقسیم سود خالص به جمع دارائی‌ها بدست می‌آید و معیار بهتری برای سنجش سود آوری واحد تجاری در مقایسه با نسبت سود خالص به فروش و نسبت سود عملیاتی است زیرا توان مدیریت را در بکارگیری موثر از دارائی‌ها در ایجاد سود خالص نشان میدهد.

این نسبت بازده دارائی‌های بکارگرفته شده طی دوره را نشان می‌دهد بنابراین در مخرج کسر از متوسط دارائی‌های طی دوره استفاده شده است

۴. نسبت بازده حقوق صاحبان سهام:

این نسبت از تقسیم سود خالص منهای سود سهام ممتاز بر متوسط حقوق صاحبان سهام بدست می‌آید
سود در دسترس جهت توزیع بین سهامداران عادی سود خالص منهای سود سهام ممتاز است.
این نسبت میزان موفقیت مدیریت را در حداکثر نمودن بازده سهامداران عادی نشان می‌دهد.

۵. در آمد هر سهم:

سرمایه گذاران اغلب علاقمندند که قدرت سود آوری را مبنای سود هر سهم اندازه گیری کنند، روش
های مختلفی برای اندازه گیری وجود دارد که متداول ترین روش سود هر سهم است، که از تقسیم
سود خالص منهای سود سهام ممتاز بر تعداد سهام عادی بدست می‌آید.

۶. نسبت قیمت به سود:

روند افزایش این نسبت مبین رشد واحد تجاری است که از دیدگاه سرمایه گذاران رشد بالقوه بسیار
مطلوب است و روند کاهشی سرمایه گذاران و سهامداران را نگران خواهد کرد.

۷. بازده سود سهام:

بازده سود سهام از تقسیم سود عادی بر ارزش بازار هر سهم بدست می‌آید.

محدودیت های تجزیه و تحلیل نسبت های مالی

نسبت های مالی بدلیل سادگی محاسبه و سهولت استفاده از آن بطور گسترده ای مورد استفاده قرار
می‌گیرند، بعلاوه مطالعه این نسبت های مالی اطلاعات بهتری از مطالعه ارقام گزارش شده بدست
می‌دهد به رحال استفاده کنندگان از صورت های مالی باید هشیار باشند که محدودیت های نسبت
های مالی ممکن است گاهگاه وضعیت مالی را بهتر از آنچه هست یا بدتر از آنچه هست جلوه دهد.

اهم محدودی تهای نسب تهای مالی به شرح زیر است:

(۱) در مقایسه نسب تهای مالی شرکت های مختلف باید به وجوه تفاوت در رویه های حسابداری توجه
شود و در صورت نیاز اطلاعات حسابداری برای تعدیل این تفاوت همسنگ گردد.

(۲) اغلب اطلاعات حسابداری جدای از وجود رویه های متفاوت بر مبنای قضاوت، برآوردها و تخصیص
های مختلف است که مبتنی بر برداشت های ذهنی و فاقد قابلیت اتکای لازم است، و نسبت های مالی
در مقابل اتخاذ رویه های متفاوت حسابداری بسیار حساس اند.

(۳) اطلاعات مورد استفاده در نسب تهای مالی اغلب بر مبنای ارز شهای تاریخی است که کار آیی نسب
تها را شدیداً کاهش

می‌دهد.

۴) نسبت های مالی جنبه های متفاوتی از فعالیت ها را در یک زمان مشخص نشان می‌دهد نسبت ها همانند یک نقطه در یک مسیر طولانی هستند در حالی که واحدهای تجاری در یک محیط پویا بطور مداوم مشغول فعالیت هستند، بدین ترتیب بدون در نظر گرفتن وضعیت مالی در چرخه عملیاتی قضاوت راجع به نسبت ها ممکن است گمراه کننده باشد. مثلاً نقدینگی، سودآوری و گردش موجودی در طول چرخه عملیاتی متغیر خواهند بود. هنگامی که یک واحد تجاری در مسیر رشد قرار می‌گیرد سطح نقدینگی ایده‌آل است ولی در طی دوران رشد سطح موجودی افزایش و سطح نقدینگی کاهش می‌یابد و پس از طی دوران رشد مجدداً سطح نقدینگی بازسازی خواهد شد. و در دوران رکود نقدینگی و سودآوری تضعیف خواهد شد. در بررسی نسبت ها یک تحلیل گر همراه باید به چرخه عملیات توجه و نسبت به متفاوت بودن نسب آنها در زمانهای مختلف چرخه عملیاتی هشیار باشد. در خاتمه تجزیه و تحلیل نسبت ها یکی از انواع روشهای متداول در تجزیه و تحلیل صورتهای مالی است و ارزیابی درست از شرایط اقتصادی و پتانسیل های آتی بایستی با توجه به تمامی متغیرهای موجود درک شود.

ملاحظات کلی

ارائه مطلوب و رعایت استانداردهای حسابداری

۱. 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.
۲. 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.
۳. بکارگیری نامناسب استانداردهای حسابداری، از طریق افشا در یادداشتهای توضیحی، جبران نمی‌شود.

۴. 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

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

۱. برای ارائه صورتهای مالی به نحو مطلوب، رعایت موارد زیر الزامی است:

الف. انتخاب و اعمال رویه های حسابداری

ب. ارائه اطلاعات شامل رویه های حسابداری، به گونه ای که اطلاعات، مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهم باشد، و

ج. ارائه اطلاعات اضافی در مواردی که رعایت الزامات مقرر در استانداردهای حسابداری برای درک اثر معاملات یا سایر رویدادهای خاص بر وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری توسط استفاده کنندگان صورتهای مالی کافی نباشد.

در موارد نادر ممکن است کاربرد الزامات یک استاندارد حسابداری به ارائه صورتهای مالی گمراه کننده، منجر شود. این امر تنها در مواردی روی می دهد که شیوه مقرر در استاندارد مورد نظر به وضوح نامناسب باشد، به گونه ای که نتوان از طریق کاربرد الزامات آن استاندارد یا به وسیله افشای اطلاعات اضافی، به ارائه صورتهای مالی به نحو مطلوب دست یافت. این موضوع که

کاربرد شیوه دیگر نیز می‌تواند به ارائه صورتهای مالی به نحو مطلوب منجر شود، به تنهایی برای توجیه انحراف از شیوه مقرر، مناسب نیست.

برای ارزیابی ضرورت انحراف از الزامات یک استاندارد حسابداری، ملاحظات مندرج در صفحه بعد مدنظر قرار می‌گیرد:

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

ب. تفاوت شرایط واحد تجاری با شرایط سایر واحدهای تجاری که الزام مورد نظر را رعایت می‌کنند.

نظر به اینکه انتظار می‌رود شرایط ایجاب‌کننده انحراف بسیار نادر باشد و ضرورت انحراف نیز موضوعی بحث‌انگیز و مستلزم قضاوت است، بنابراین آگاهی از عدم رعایت الزامات استاندارد حسابداری برای استفاده‌کنندگان اهمیت دارد. همچنین برای اینکه استفاده‌کنندگان بتوانند در مورد انحراف به طور آگاهانه قضاوت و تعدیلات لازم را جهت انطباق با استاندارد مورد نظر محاسبه کنند، اطلاعات کافی در صورتهای مالی ارائه می‌شود.

رویه‌های حسابداری

مدیریت واحد تجاری باید رویه‌های حسابداری را به گونه‌ای انتخاب و اعمال کند که صورتهای مالی با تمام الزامات استانداردهای حسابداری مربوط مطابقت داشته باشد. در صورت نبود استاندارد خاص، مدیریت باید رویه‌ها را به گونه‌ای تعیین کند تا اطمینان یابد صورتهای مالی اطلاعاتی را فراهم می‌آورد که:

الف. به نیازهای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان مربوط است

ب. قابل اتکاست به گونه‌ای که:

۱. وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری را صادقانه بیان می‌کند

۲. منعکس‌کننده محتوای اقتصادی و نه فقط شکل حقوقی معاملات و سایر رویدادهاست

۳. بیطرفانه یعنی عاری از تمایلات جانبدارانه است

۴. محتاطانه است

۵. از تمام جنبه‌های با اهمیت، کامل است.

رویه‌های حسابداری راه‌کارهای ویژه‌ای است که واحد تجاری برای تهیه و ارائه صورتهای مالی انتخاب می‌کند. راه‌کارهای مزبور که در استانداردهای حسابداری مشخص شده‌اند برای اعمال اصول مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی در مورد ارقام، معاملات و سایر رویدادهای مالی و بویژه موارد زیر ایجاد شده است :

الف . اندازه‌گیری و تجدید اندازه‌گیری داراییها و بدهیها در مواردی که مبالغ مربوط از اهمیت نسبی برخوردار است، و

ب . نحوه و زمان شناخت تغییرات در داراییها و بدهیها در صورتهای عملکرد مالی.

۱۹. در صورت نبود استاندارد حسابداری خاص، مدیریت رویه‌هایی را بکار می‌برد که به ارائه مفیدترین اطلاعات در صورتهای مالی منجر شود. این امر مستلزم بکارگیری قضاوت توسط مدیریت واحد تجاری با مدنظر قرار دادن ملاحظات زیر است :

الف . الزامات استانداردهای حسابداری برای موضوعات مشابه و مربوط

ب . تعاریف، معیارهای شناخت و اندازه‌گیری داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه‌ها مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی

ج . استانداردهای صادره توسط سایر مراجع حرفه‌ای معتبر و رویه‌های پذیرفته شده صنعت تا میزانی که با موارد الف و ب این بند سازگار باشد.

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.

تداوم فعالیت به معنای ادامه عملیات واحد تجاری در آینده قابل پیش‌بینی است. یعنی در تهیه و ارائه صورتهای مالی، هیچ قصد یا الزامی به انحلال واحد تجاری یا کاهش قابل توجه در حجم عملیات واحد تجاری فرض نمی‌شود.

مدیریت برای ارزیابی تداوم فعالیت، تمام اطلاعات موجود در خصوص آینده قابل پیش‌بینی (حداقل ۱۲ ماه پس از تاریخ ترازنامه) را بررسی می‌کند. میزان این بررسی به واقعیات موجود در هر مورد بستگی دارد. در مواردی که واحد تجاری دارای سابقه سودآوری است و به آسانی به منابع مالی دسترسی دارد، نتیجه‌گیری درباره مناسب بودن کاربرد مبنای تداوم فعالیت برای واحد تجاری می‌تواند بدون تجزیه و تحلیل تفصیلی، امکان‌پذیر باشد. در غیر این صورت، برای ارزیابی تداوم فعالیت ممکن است بررسی مواردی از قبیل عوامل مؤثر بر سودآوری جاری و مورد انتظار، جداول زمانی بازپرداخت بدهیها و منابع بالقوه تأمین مالی ضروری باشد.

مبنای تعهدی

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

در مبنای تعهدی، معاملات و سایر رویدادها در زمان وقوع (و نه در زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد) شناسایی و در اسناد و مدارک حسابداری ثبت می‌شود و در صورتهای مالی دوره‌های مربوط انعکاس می‌یابد. بسیاری از هزینه‌ها بر مبنای رابطه مستقیم مخارج تحمل‌شده با درآمدهای تحصیل‌شده در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود (تطابق هزینه و درآمد). در هر صورت، کاربرد مفهوم تطابق، شناخت اقلامی را در ترازنامه که با تعریف داراییها یا بدهیها انطباق ندارد، مجاز نمی‌شمرد.

رجحیتهای روش حسابداری تعهدی بر روش نقدی

• قابلیت اعتماد به اطلاعات

• بر خورداری از کاراییو کیفیت مناسبتر و قابلیت فهم بهتر
• انعکاس اطلاعات مرتبط و مناسبتر برای تصمیمگیریهای زمانی
• صورتهای مالی تهیه شده قابلیت مقایسه بهتری دارد و اطلاعات آن به حدی شفاف است که
تصمیمگیری را برای کلیه مسئولین و خصوصاً دست اندرکاران امور مالی و حسابداری سازمان
روشنتر و شفافتر مینماید.

• کارایی بیشتر عناصر حسابداری در صورتهای مالی تهیه شده

• قابلیت مقایسه بهتر صورتهای مالی تهیه شده

لذا به طور خلاصه میتوان گفت که اهم مشکلات و نارساییهای سیستم مالی نقدی به شرح ذیل است:
☑ سیستم حسابداری نقدی فارغ از استقرار سیستم کنترل داخلی مناسب در انعکاس واقعی وضعیت مالی و
نتایج عملکرد سازمان است؛ زیرا بخش عمدهای از داراییها و بدهیها تا زمان دریافت یا پرداختهای نقدی
در دفاتر و گزارشها منعکس نمیکردد.

☑ به تبع عدم هوشمندی سیستم حسابداری نقدی، در این سیستم اعمال مدیریت نقدینگی و مدیریت بر
هزینه امکانپذیر نبوده و در نتیجه بکارگیری بهینه منابع در خدمت رسانی موثرتر به افراد با مانع جدی
مواجه است.

☑ اشکالات ساختار سازمانی و عدم وجود یکپارچگی در وظایف واحدهای متنوع بخش مالی اعم از
سیستمهای اجرایی، کنترلی، حسابرسی و بودجه ریزی نیز از مسائل و مشکلات قابل اعتنا در سیستم
حسابداری نقدی است

گزارشهای مالی تعهدی

گزارشگری مالی تعهدی به تهیه صورتهای مالی و گزارشهای سالانه بر مبنای اطلاعات تعهدی اشاره دارد.
صورتهای مالی بر مبنای تعهدی، اطلاعات حسابداری جامعتری نسبت به اطلاعات حاصل از سیستم سنتی
حسابداری نقدی ارائه می دهد. صورتهای مالی بر مبنای تعهدی برای یک بخش، شامل صورت عملیات،
صورت برنامه، صورت داراییها و بدهیها، صورت جریانهای نقدی، صورت مبادلات حسابهای مستقل و
یادداشتهای همراه و مدارک مربوط به مدیر و حسابرس مستقل است

اگرچه ادعا می‌شود گزارشهای مالی تعهدی برای تصمیم‌گیریهای اقتصادی و هدفهای پاسخگویی سودمند است، اما در بخش خصوصی نیز دستیابی به این موارد از طریق ارائه صورتهای مالی تعهدی تردیدآمیز است.

از سوی دیگر، تهیه نسبتهایی که تنها بینشی در مورد هزینهها و اثربخشی ارائه میدهند و در بیشتر مواقع برای اندازهگیری خروجیها و برآمدهای محیطی بخش عمومی نامناسباند، ممکن است سودمند نباشد. بیشتر اطلاعات تهیه شده از طریق گزارشگری مالی با مبنای تعهدی، نظیر ارزیابی داراییها و حقوق مالکانه، نمیتواند در تصمیمگیری درباره عملکرد، پاسخگویی یا تصمیمهای تامین مالی در بخش دولتی مورد استفاده قرار گیرد. با این حال، مراجعه به ارقام حسابداری تعهدی به عنوان ابزارهایی برای اندازهگیری و مدیریت مخارج دولت با سرعت در حال گسترش است.

سیستمهای مدیریتی تعهدی

معرفی حسابداری تعهدی در موسسات دولتی برای تغییر فناوری و همچنین فرهنگ موجود در موسسات دولتی الزاماتی به همراه دارد. سرمایهگذاری در سیستمهای اطلاعاتی و استخدام یا تربیت کارکنان با مهارتهای مناسب از جمله این الزامات است. معرفی حسابداری تعهدی الزام دارد که سرمایهگذاری جدی در سیستمهای اطلاعاتی مدیریتی به منظور حمایت از نیازهای بودجهای و ارتقا رویههای مدیریتی انجام شود. این امر، تغییری فرهنگی توسط مدیران از طریق درک و پذیرش چگونگی استفاده از اطلاعات اضافی و مزایای بالقوه حاصل از آن و تعهد به تغییر را میطلبد.

برخی تلاش‌های مورد نیاز در زمینه سیستم‌های مدیریتی تعهدی

تعدیل سیستمهای اطلاعاتی یا اجرای سیستم جدید در موسسات، الزام برای آموزش، نیاز به کارکنان جدید با مهارتهای مالی و حسابداری، بالا بردن پاسخگویی، کمک به رویههای مالی و عملکرد مالی بهتر، مدیریت بدهی، مدیریت موجودی کالا و اندازهگیری بهای تمام شده کامل خدمات، که بعضی مزایای بالقوه ایجاد یک سیستم مدیریتی تعهدی هستند. یک استدلال برای برگزیدن سیستم مدیریت تعهدی آن است که امکان میدهد هزینه کامل خدمات یا هزینه‌های واقعی محاسبه شوند. یک نمونه در این مورد، محاسبه بهای تمام شده ساختمان مدرسه مورد استفاده برای برنامه‌های آموزشی است. در سیستم نقدی، کل هزینههای ساخت یا خرید ساختمان به عنوان بخشی از پرداختهای طی سال برای کارها و خدمات صرف شده ثبت می‌شود. در این

سیستم کاهش ارزش دارایی (یعنی هزینه استهلاک) یا افزایش بهای ساختمان در سالهای بعد، به جز مخارج تکراری برای تعمیر و نگهداری ساختمان ثبت نمی‌شود.

در سیستم مدیریت تعهدی، از موسسات دولتی انتظار می‌رود که ساختمان را به عنوان دارایی ثبت کنند و سپس بخشی از بهای تمام شده آن را به عنوان هزینه سالانه (استهلاک) تخصیص دهند که موجب افزایش بهای خدمات ارائه شده در سال بعد می‌شود. همچنین موجب تخصیص بهای تمام شده ساختمان طی عمر مفید آن نیز می‌گردد.

این امر به نوبه خود منجر به تمرکز دانش، فناوری و مهارت‌ها نزد حسابداران آموزش دیده می‌شود، اما مدیران در رابطه با نشانه‌های متضاد ارائه شده توسط دو مجموعه موازی ارقام حسابداری تولید شده، سردرگم میشوند. تضاد به ویژه زمانی بسیار احساس می‌شود که مدیران در برابر بهای خدمات اندازه‌گیری شده بر مبنای تعهدی پاسخگو باشند و بر اساس این ارقام تصمیم‌گیری کرده، اما بر اساس مبنای نقدی، وجوه نقد دریافت کنند.

سیستمهای مدیریت تعهدی شامل سیستمهای اطلاعات داخلی مورد نیاز برای ایجاد و ثبت اطلاعات درباره درآمدها، هزینهها، داراییها و بدهیهاست.

گزارشگری جامع دولت

همانند گزارشهای سالانه موسسات، مسائل بسیاری نیز در رابطه با گزارشگری برای کل دولت وجود دارد. برای تهیه صورت سودوزیان و ترازنامه در ارائه فعالیتهای مالی جامع دولت، سیستم حسابداری تلفیقی به کار می‌رود. گزارشگری جامع دولت به دیدگاه کلی درباره وضعیت مالی دولت در حوزههای خاص اشاره دارد و از طریق تلفیق صورتهای مالی و مبادلات واحدهای تجاری تحت کنترل حوزههای دولتی تهیه میشود.

بودجه بندی تعهدی

بودجه بندی تعهدی کامل به این معنی است که بودجهها و تخصیص منابع مالی با ارقام حسابداری تعهدی صورت می‌گیرد. تفاوت میان رقمهای نقدی و تعهدی میتواند با اهمیت باشد.

اگر الگوی بودجه تعهدی، برای تخصیص منابع نقدی انتخاب شود، به نظر میرسد ناسازه ویژگیهای در اندازه‌گیری بهای تمام شده برنامهها در زمان تورم وجود داشته باشد. در واقع میتوان استدلال کرد، از

آنجایی که منابع نقدی از سوی جامعه و از طریق مجلس تخصیص مییابد و برای ارائه خدمات به جامعه در اختیار دولت قرار میگیرد، بودجه بندی بر مبنای تعهدی الزامات پاسخگویی را برآورده نمیکند

اصطلاحاتی همچون «مازاد بودجه ۱» یا «کسری بودجه ۲» نمادهای سیاسی نیرومندی هستند. سیاستمداران اگر از کسری بودجه جلوگیری کنند، یا بودجه را متعادل سازند، ادعای موفقیت میکنند. در مورد تعریف کسری بودجه میان حسابداران و مدیران اختلاف نظر وجود دارد. ارقام ممکن است نتایج مبادلات نقدی را منعکس کنند، اما استقراضها نادیده گرفته شوند. محاسبه کسری یا مازاد بودجه تحت تاثیر روشی قرار میگیرد که دولت مخارج سرمایه‌های یا جاری را ثبت و با آن سیستم حسابداری گزارشگری میکند. به طور سنتی کارشناسان دولت، بودجه‌ها را بر مبنای نقدی تخصیص میدادند. پیشنهاد شده است که این وضعیت به مبنای تعهدی تغییر کند که هزینه‌هایی چون استهلاک یا حقوق معوق کارمندان را در بودجه سالانه در نظر بگیرد. این امر موجب تاکید بر تخصیص منابع بر مبنای ارقام تعهدی به جای تخصیص وجه نقد توسط مجلس میشود

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 تجدید نظر در نحوه ارائه صورتهای مالی حاکی از این باشد که تغییر مزبور به ارائه مناسبتر معاملات یا سایر رویدادها منجر شود، یا

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

تحصیل یا واگذاری داراییهای عمده یا تجدیدنظر در نحوه ارائه صورتهای مالی ممکن است مستلزم ارائه صورتهای مالی به شکلی متفاوت باشد. تنها در شرایطی که ادامه ارائه صورتهای مالی به شکل جدید محتمل باشد یا اینکه منافع ارائه صورتهای مالی به شکل جدید به روشنی مشخص باشد، واحد تجاری باید نحوه ارائه صورتهای مالی خود را تغییر دهد. در صورت ایجاد تغییر در نحوه ارائه صورتهای مالی، واحد تجاری اطلاعات مقایسه‌ای را تجدید طبقه‌بندی می‌کند.

اهمیت و تجمیع

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

صورتهای مالی حاصل پردازش تعداد زیادی معاملات و سایر رویدادهاست که با تجمیع آنها در گروههای مختلف براساس ماهیت یا کارکرد، سازمان می‌یابد. ارائه اطلاعات تلخیص و طبقه‌بندی شده‌ای که تشکیل دهنده اقلام اصلی مندرج در صورتهای مالی اساسی یا در یادداشتهای توضیحی است، آخرین مرحله از فرایند تجمیع و طبقه‌بندی است. چنانچه یک قلم اصلی به تنهایی با اهمیت نباشد در صورتهای مالی اساسی یا در یادداشتهای توضیحی، با اقلام اصلی دیگر جمع می‌شود. اهمیت یک قلم ممکن است به اندازه‌ای نباشد که ارائه جداگانه آن را در صورتهای مالی اساسی توجیه کند، اما افشای جداگانه آن را در یادداشتهای توضیحی ایجاب کند. در این، اطلاعاتی با اهمیت تلقی می‌شود که عدم افشای آن بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، مؤثر واقع شود. اهمیت به اندازه و ماهیت قلم بستگی دارد که در شرایط خاص در مورد حذف آن قضاوت می‌شود. برای اتخاذ تصمیم درباره اهمیت یک قلم یا جمع اقلام، هم اندازه و هم ماهیت آن قلم یا اقلام ارزیابی می‌شود. متناسب با شرایط، ممکن است یکی از دو عامل یادشده تعیین کننده باشد. برای مثال، داراییهایی که ماهیت و کارکرد مشابه دارند با یکدیگر جمع می‌شود، حتی اگر مبالغ تک تک آنها قابل توجه باشد. با وجود این، اقلام عمده که از لحاظ ماهیت یا کارکرد با یکدیگر متفاوت است جداگانه ارائه می‌شود. چنانچه اجرای الزامات افشای مندرج در استانداردهای حسابداری به اطلاعات بی اهمیت منجر شود، نیازی به رعایت آن نیست.

تهاتر

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

اقلام در آمد 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.

گزارش جداگانه هر دو گروه داراییها و بدهیها، و درآمدها و هزینه‌های با اهمیت، ضروری است. تهاثر ارقام در ترازنامه یا صورت سود و زیان موجب کاهش توان درک معاملات انجام شده و ارزیابی جریانهای نقدی آتی واحد تجاری توسط استفاده‌کنندگان می‌شود مگر در مواردی که تهاثر منعکس‌کننده محتوای معامله یا رویداد مربوط باشد. گزارش خالص داراییها یعنی داراییها پس از کسر ارقام کاهنده مربوط از قبیل ذخیره کاهش ارزش موجودیهای مواد و کالا، ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول و استهلاک انباشته داراییهای ثابت مشهود، تهاثر نیست.

تهاثر دو یا چند قلم دریافتنی و پرداختنی تنها زمانی مناسب است که توان واحد تجاری برای تسویه حساب از طریق پرداخت مبلغ خالص یا عدم پرداخت و الزام دیگری به پرداخت مبلغ خالص، تضمین شده باشد. این تضمین مستلزم وجود حق قانونی تهاثر است و اینکه چنین حقی در صورت ناتوانی دیگری در ایفای تعهد همچنان برقرار باشد. در غیر این صورت معمولاً این امکان وجود دارد که واحد تجاری به ایفای تعهد ملزم شود، بدون آنکه بتواند به منافع اقتصادی آتی دارایی دست یابد. هر واحد تجاری، در روال فعالیتهای عادی خود معاملات دیگری را نیز انجام می‌دهد که مولد درآمدهای عملیاتی نیست، اما برای انجام فعالیتهای مولد درآمدهای عملیاتی آن ضروری است. نتایج این گونه معاملات از طریق تهاثر درآمدها و هزینه‌های مربوط به آن ارائه می‌شود، به شرط این که تهاثر یاد شده محتوای معامله را منعکس کند. برای مثال :

الف . درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی حاصل از فروش داراییهای غیرجاری (مانند سرمایه‌گذارها و داراییهای ثابت مشهود)، به مبلغ عواید حاصل از فروش دارایی پس از کسر مبلغ دفتری و هزینه‌های فروش آن گزارش می‌شود.

ب . مخارج قابل استرداد مربوط به قرارداد با یک شخص ثالث با مبالغ دریافتنی و دریافتنی در این رابطه، تهاثر و به صورت خالص گزارش می‌شود. به علاوه، درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی حاصل گروهی از معاملات مشابه (از قبیل سودها و زیانهای حاصل از تسعیر ارقام ارزی یا فروش داراییهای ثابت مشهود) به صورت خالص گزارش می‌شود، اما اندازه، ماهیت یا وقوع این گونه درآمدها و هزینه‌ها ممکن است به گونه‌ای باشد که افشای جداگانه آنها با عنوان گزارش عملکرد مالی ضرورت یابد.

اطلاعات مقایسه‌ای

صورت‌های مالی باید در برگیرنده ارقام 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، اطلاعات تشریحی ارائه شده در صورت‌های مالی دوره (های) قبل به دوره مالی جاری نیز مربوط است. برای نمونه، جزئیات یک دعوای حقوقی که نتیجه آن در تاریخ ترازنامه قبلی مشخص نبوده و تاکنون حل و فصل نشده است، در دوره جاری افشا می‌شود. ارائه اطلاعات مربوط به ابهامات موجود در تاریخ ترازنامه قبلی و اقدامات انجام شده طی دوره جاری جهت رفع ابهام آنها، برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی مفید است. در مواردی که نحوه ارائه یا طبقه‌بندی ارقام در صورت‌های مالی اصلاح می‌شود، به منظور اطمینان از قابلیت مقایسه ارقام 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 می‌شد، افشا کند. در برخی شرایط ممکن است تجدید طبقه‌بندی اطلاعات مقایسه‌ای عملی نباشد. برای نمونه ممکن است داده‌ها در دوره (های) قبلی به گونه‌ای گردآوری شده باشد که تجدید طبقه‌بندی امکان‌پذیر نباشد. در چنین شرایطی، ماهیت تعدیلات مربوط، افشا می‌شود. طبق الزامات استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی، چنانچه در رویه حسابداری تغییری صورت گیرد ارقام مقایسه‌ای دوره (های) قبل باید بر مبنای رویه جدید ارائه مجدد شود.

ساختار و محتوا

برخی اطلاعات مشخصاً در صورت‌های مالی اساسی و برخی دیگر حسب مورد در صورت‌های مالی اساسی یا در یادداشت‌های توضیحی افشا می‌شود. در پیوست این استاندارد نمونه‌های پیشنهادی ترازنامه و صورت سود و زیان یک واحد تجاری که می‌توان آن را متناسب با شرایط خاص مورد استفاده قرار داد، ارائه شده است. موارد افشای مقرر شده در سایر استانداردهای حسابداری بر اساس الزامات آن استانداردها صورت می‌گیرد.

تشخیص صورت‌های مالی

صورت‌های مالی باید به وضوح از سایر اطلاعاتی که همراه آن در یک مجموعه انتشار می‌یابد قابل تشخیص و متمایز باشد. الزامات استانداردهای حسابداری تنها در مورد صورت‌های مالی کاربرد دارد و در خصوص سایر اطلاعاتی که در گزارش سالانه یا سایر مدارک یا گزارشهایی از این قبیل ارائه می‌شود، کاربرد ندارد. بنابراین، این موضوع اهمیت دارد که استفاده‌کنندگان بتوانند اطلاعاتی که بر مبنای استانداردهای حسابداری تهیه می‌شود را از سایر اطلاعات تمیز دهند.

۱. 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

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

معمولاً از طریق ارائه عناوین برای صفحات و عناوین مختصر برای ستونها در تمام صفحات صورت‌های مالی تأمین می‌شود. در اغلب موارد، ارائه اطلاعات به صورت هزار ریال یا میلیون ریال قابلیت درک صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد. این امر تا آنجایی قابل قبول است که سطح دقت ارائه اطلاعات افشا شود و منجر به حذف اطلاعات مربوط نگردد.

دوره گزارشگری

۱. 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

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

۱. چنانچه صورتهای مالی ظرف مدت معقولی بعد از تاریخ ترازنامه در اختیار استفاده کنندگان قرار نگیرد، مفید بودن آن کاهش می یابد.

صورتهای مالی باید به وضوح مشخص شود. به علاوه، اطلاعات زیر باید به گونه ای 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

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

ارائه جداگانه آنها در ترازنامه ضرورت می یابد. نمونه های مربوط در پیوست این استاندارد درج شده است. در موارد زیر اقلام اصلی یادشده تعدیل می شود :

الف. هرگاه استاندارد حسابداری دیگری ارائه جداگانه یک قلم را در ترازنامه الزامی کند، یا زمانی که مبلغ، ماهیت یا کارکرد یک قلم به گونه ای باشد که ارائه جداگانه آن به ارائه مطلوب وضعیت مالی واحد تجاری کمک کند، آن قلم به اقلام اصلی اضافه می شود

ب . شرح یا ترتیب درج اقلام ممکن است با توجه به ماهیت واحد تجاری و ماهیت معاملات آن و به منظور فراهم آوردن اطلاعات لازم جهت درک کلی وضعیت مالی واحد تجاری تعدیل شود.

برای مثال، اقلامی از قبیل سرقفلی (اعم از سرقفلی محل کسب و سرقفلی ناشی از ترکیب واحدهای تجاری) و داراییهای ناشی از مخارج توسعه که در استانداردهای جداگانه ای مورد بحث قرار گرفته اند را می توان در ترازنامه تحت قلم اصلی داراییهای نامشهود طبقه بندی کرد. قضاوت نسبت به ارائه جداگانه اقلام اصلی دیگر، مبتنی بر ارزیابی موارد زیر است :

الف . ماهیت و قابلیت تبدیل به وجه نقد داراییها و اهمیت آنها در اغلب موارد به ارائه جداگانه سرفصلی و داراییهای ناشی از مخارج توسعه، داراییهای پولی و غیرپولی و داراییهای جاری و غیر جاری منجر می شود

ب . کارکرد داراییها در واحد تجاری برای مثال به ارائه جداگانه داراییهای عملیاتی، موجودی مواد و کالا، حسابهای دریافتی و وجوه نقد منجر می شود

ج . مبالغ، ماهیت و زمانبندی پرداخت بدهیها برای مثال به ارائه جداگانه بدهیهای متضمن سود تضمین شده و بدون سود تضمین شده منجر و حسب مورد تحت عنوان بدهی جاری یا غیر جاری طبقه بندی می شود.

اطلاعاتی که در ترازنامه یا در 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.

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

الف . داراییهای ثابت مشهود بر حسب طبقات مربوطه طبقه بندی می شود.

ب . اقلام دریافتی به سرفصلهای حسابها و اسناد دریافتی تجاری، سایر حسابها و اسناد دریافتی، طلب از اعضای گروه و طلب از سایر اشخاص وابسته و غیره تفکیک می شود.

ج . موجودی مواد و کالا طبق استاندارد حسابداری شماره ۸ با عنوان حسابداری موجودی مواد و کالا، به طبقات فرعی از قبیل مواد اولیه، کالای در جریان ساخت، کالای ساخته شده، کالای خریداری شده برای فروش، مواد و کالای در راه و سایر موجودیها تفکیک می شود.

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

ه . سرمایه و اندوخته ها به گونه ای تفکیک می شود که نمایانگر طبقات مختلف سرمایه پرداخت شده و اندوخته ها باشد.

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

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

ه . مبالغ منظور شده در صورتهای مالی بابت سود سهام

واحدهای تجاری که به شکلی غیر از شرکت سهامی تشکیل شده اند، 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

اطلاعاتی که در صورت سود و زیان ارائه می شود

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

الف . درآمدهای عملیاتی

ب . هزینه های عملیاتی

ج . سود یا زیان عملیاتی

د . هزینه های مالی

- ه . سایر درآمدها و هزینه‌های غیر عملیاتی
- و . سود یا زیان عملیات در حال تداوم قبل از مالیات
- ز . مالیات بر درآمد
- ح . سود یا زیان خالص عملیات در حال تداوم
- ط . سود یا زیان عملیات متوقف شده
- ی . سهم اقلیت
- ک . 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.

آثار ناشی از فعالیتها، معاملات و رویدادهای مختلف واحد تجاری از نظر ثبات، مخاطره و قابلیت پیش‌بینی متفاوت است و افشای عناصر عملکرد به درک عملکرد مالی دوره و ارزیابی نتایج آتی کمک می‌کند. براین اساس صورت سود و زیان حداقل دربرگیرنده اقلام اصلی است. با این حال در صورت نیاز به تشریح بیشتر عناصر عملکرد یا در رعایت الزامات مندرج در سایر استانداردهای حسابداری می‌توان اقلام اصلی دیگری را در صورت سود و زیان ارائه یا شرح اقلام و ترتیب ارائه آنها را اصلاح کرد. برای این منظور عواملی مانند اهمیت، ماهیت و کارکرد اجزای مختلف تشکیل دهنده درآمدها و هزینه‌ها مدنظر قرار می‌گیرد.

هزینه‌های عملیاتی باید برحسب کارکرد هزینه‌ها در واحد تجاری و در موارد خاص که انجام این امر مفید نباشد برحسب ماهیت هزینه‌ها، طبقه‌بندی و در صورت سود و زیان منعکس شود.

۱ . به‌منظور 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 (براساس کارکرد هزینه) و در موارد خاص که انجام آن عملی یا مفید نباشد به طریق (برحسب ماهیت هزینه) ارائه

۲. در روش طبقه‌بندی بر مبنای کارکرد هزینه که بعضاً روش بهای تمام شده فروش نامیده می‌شود، هزینه‌ها بر حسب کارکرد به عنوان بخشی از بهای تمام شده فروش، توزیع یا اداری طبقه‌بندی می‌شود. این نحوه ارائه در مقایسه با روش طبقه‌بندی هزینه‌ها بر حسب 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.

۳. در روش طبقه‌بندی بر اساس ماهیت هزینه، اقلام هزینه بر حسب ماهیت (نظیر استهلاک، مواد مصرفی، کرایه حمل، حقوق و دستمزد، تبلیغات) با یکدیگر جمع شده و در صورت سود و زیان منعکس می‌شود.

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

الف. 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.

ب. از آنجا که اطلاعات مربوط به ماهیت هزینه‌ها در پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی مفید است، چنانچه از روش طبقه‌بندی بر مبنای کارکرد هزینه استفاده شود، اقلام تشکیل دهنده هزینه‌ها بر حسب ماهیت نیز افشا می‌شود.

صورت سود و زیان جامع و تغییرات حقوق صاحبان سرمایه

الزامات مربوط به نحوه ارائه صورت سود و زیان جامع و تغییرات حقوق صاحبان سرمایه و موارد افشای مربوط در استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی تشریح شده است.

صورت جریان وجوه نقد

الزامات مربوط به نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد و موارد افشای مربوط، در استاندارد حسابداری شماره ۲ با عنوان صورت جریان وجوه نقد تشریح شده است. طبق استاندارد مذکور، اطلاعات مربوط به جریانهای نقدی، مبنایی را برای ارزیابی توان واحد تجاری در ایجاد وجه نقد و نیاز واحد تجاری در استفاده بهینه از جریانهای نقدی فراهم می‌آورد که برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی مفید است.

یادداشت‌های توضیحی

ساختار

۱. اطلاعات زیر باید در یادداشت‌های توضیحی واحد تجاری افشا شود:
 - الف. تصریح اینکه صورتهای مالی براساس 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
 - د. موارد دیگری که در صورتهای مالی اساسی ارائه نشده است، لیکن افشای آنها برای ارائه مطلوب ضرورت دارد.
۲. 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.
۳. یادداشت‌های توضیحی شامل اطلاعات تشریحی و جزئیات بیشتری از اقلام منعکس شده در صورتهای مالی اساسی است ضمن اینکه اطلاعات دیگری از قبیل بدهیهای احتمالی و تعهدات را ارائه می‌کند. این یادداشتها شامل موارد افشای الزامی یا توصیه شده براساس استانداردهای حسابداری یا سایر موارد افشاست که برای دستیابی به ارائه مطلوب ضرورت دارد.
۴. برای کمک به درک صورتهای مالی و مقایسه آن با صورتهای مالی واحدهای تجاری دیگر، یادداشت‌های توضیحی عموماً به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

- الف. تصریح اینکه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است
- ب. مبنا یا مبانی اندازه گیری و رویه های حسابداری مورد استفاده
- ج. اطلاعات تکمیلی درباره اقلام ارائه شده در صورتهای مالی اساسی به ترتیب صورتهای مالی و به ترتیب اقلام اصلی ارائه شده در آنها
- د. سایر موارد افشا، شامل:
۱. بدهیهای احتمالی، تعهدات و سایر اطلاعات مالی
 ۲. اطلاعات غیر مالی.

افشای رویه های حسابداری

۵. موارد زیر باید در بخش مهم رویه های حسابداری یادداشتهای توضیحی تشریح شود:
- الف. مبنا یا مبانی اندازه گیری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی
- ب. کلیه رویه های حسابداری لازم برای درک مناسب صورتهای مالی
۶. علاوه بر رویه های حسابداری خاص بکار رفته در تهیه صورتهای مالی، آگاهی از مبنا یا مبانی اندازه گیری مورد استفاده در تهیه این صورتهای (بهای تمام شده یا ارزش جاری) برای استفاده کنندگان مهم است. چنانچه در تهیه صورتهای مالی بیش از یک مبنا یا اندازه گیری بکار گرفته شود (برای مثال در مواردی که برخی از داراییهای ثابت مشهود تجدید ارزیابی می شود) مشخص کردن آن دسته از داراییها و بدهیهایی که هر یک از مبانی اندازه گیری در مورد آنها بکار رفته است، کفایت می کند.
۷. افشای یک رویه حسابداری، بستگی به این دارد که آیا افشای آن به استفاده کنندگان جهت درک نحوه انعکاس معاملات و سایر رویدادها در عملکرد مالی و وضعیت مالی می کند یا خیر. رویه های حسابداری که ممکن است واحد تجاری ارائه آنها را مد نظر قرار دهد، شامل موارد مندرج در زیر است، اما محدود به آنها نیست:
- الف. شناخت درآمد عملیاتی
- ب. اصول تلفیق صورتهای مالی، شامل واحدهای تجاری فرعی و وابسته
- ج. ترکیب واحدهای تجاری

- د . مشارکتهای خاص
 - ه . داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود
 - و . احتساب مخارج تأمین مالی و سایر مخارج به عنوان بهای تمام شده دارایی
 - ز . بیمانه‌های بلندمدت
 - ح . سرمایه‌گذاری در املاک
 - ط . سرمایه‌گذاریها
 - ی . اجاره‌ها
 - ک . مخارج تحقیق و توسعه
 - ل . موجودی مواد و کالا
 - م . مالیاتها
 - ن . ذخایر
 - س . مزایای پایان خدمت کارکنان
 - ع . تسعیر ارز
 - ف . کمکهای بلاعوض دولت
- سایر استانداردهای حسابداری، افشای روبه‌های حسابداری بسیاری از این موضوعات را الزامی کرده است.

۸ . حتی اگر مبالغ منعکس شده در صورتهای مالی دوره جاری و دوره(های) قبل در رابطه با اعمال یک روبه حسابداری خاص فاقد اهمیت کافی باشد، ممکن است افشای روبه حسابداری مربوط از اهمیت برخوردار باشد. همچنین لازم است در مواردی که در رابطه با یک موضوع، راه کار خاصی در استانداردهای حسابداری ارائه نشده لیکن بر اساس یک روبه حسابداری انتخاب و بکار گرفته شده است، روبه مزبور افشا شود.

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

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

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.
- جریان وجه نقد: عبارت است از افزایش یا کاهش در مبلغ وجه نقد ناشی از معاملات با اشخاص حقیقی یا حقوقی مستقل از شخصیت حقوقی واحد تجاری و ناشی از سایر رویدادها.
- فعالیتهای عملیاتی: عبارت از فعالیتهای اصلی و مستمر مولد در آمد عملیاتی واحد تجاری است.
- فعالیتهای سرمایه‌گذاری: عبارت است از تحصیل یا واگذاری سرمایه‌گذاریهای کوتاه‌مدت و بلندمدت، داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود و نیز پرداخت و وصول تسهیلات اعطایی به اشخاص مستقل از واحد تجاری غیر از کارکنان .
- فعالیتهای تأمین مالی: عبارت از فعالیتهایی است که منجر به تغییرات در میزان و ترکیب سرمایه و استقراضهای واحد تجاری (بجز اضافه برداشتهای منظور شده در محاسبه وجه نقد)، گردد.
- جریانهای وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی: شامل جریانهای نقدی ورودی و خروجی ناشی از فعالیتهای عملیاتی به شرح تعریف مندرج در همین بند و نیز آن دسته از جریانهای نقدی است که ماهیتاً به طور مستقیم قابل ارتباط با سایر طبقات 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 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.

وجه نقد

وجه نقد تنها به موجودی نقد و سپرده‌های دیداری نزد بانکها و مؤسسات مالی اعم از ریالی و ارزی (شامل سپرده‌های سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت 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 تشکیل‌دهنده وجه نقد بدین معنی است که این ارقام بدون اطلاع قبلی قابل برداشت یا مطالبه باشد. سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت 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 مذکور دربرگیرنده اقلامی از سرمایه‌گذارها 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 از سرمایه‌گذارهای کوتاه‌مدت سریع‌التبدیل 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 قرض‌الحسنه‌های دریافتی از بانکها و سایر اشخاص که ظرف سه ماه از تاریخ تحصیل قابل بازپرداخت است.

الف. تشخیص ارقام معادل وجه نقد از سایر سرمایه‌گذارهای کوتاه‌مدت واحد تجاری یا استقراضهای کوتاه‌مدت براساس یک مرزبندی اختیاری صورت گرفته است. این نحوه عمل موجب می‌شود اولاً نقش صورت جریان وجوه نقد در کمک به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی جهت ارزیابی نقدینگی و انعطاف‌پذیری مالی تضعیف گردد و ثانیاً تصویری مصنوعی از نحوه عمل واقعی مدیریت مالی واحدهای تجاری که اغلب به چنین تفکیکی بین ارقام معادل وجه نقد و سایر فعالیتهای سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی اعتقاد ندارند، ارائه شود.

ب. تعریف وجه نقد بدون شمول ارقام معادل وجه نقد تطابق بیشتری با تفکر حاکم‌بر مدیریت فعالیتهای اقتصادی و فرهنگ رایج تجاری کشور دارد.

ج. انعکاس جریانهای نقدی مرتبط با ارقام معادل وجه نقد تحت عنوان جریانهای نقدی ناشی از سرمایه‌گذارهای کوتاه‌مدت یا جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای تأمین مالی در صورت

جریان وجوه نقد، هماهنگی بیشتری بین این صورت و طبقه‌بندی اقلام مربوط در ترازنامه فراهم می‌آورد.

د. عدم شمول اقلام معادل وجه نقد در تعریف وجه نقد، قابلیت مقایسه جریانهای نقدی واحدهای تجاری مختلف را افزایش می‌دهد.

طبقه‌بندی جریانهای نقدی و نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد

صورت جریان وجوه نقد باید منعکس کننده جریانهای نقدی طی دوره تحت سرفصلهای اصلی زیر باشد:

- فعالیتهای عملیاتی
- بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی
- مالیات بر درآمد
- فعالیتهای سرمایه‌گذاری
- فعالیتهای تأمین مالی.

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. به منظور ارتقای درک استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی و کمک به دستیابی به اهداف گزارشگری وجه نقد از طریق ارائه اطلاعات مفید، لازم است هریک از جریانهای نقدی در قالب طبقات همگون که معمولاً قابل ارتباط با فعالیتهای اصلی به وجود آورنده جریانهای نقدی مربوط است، در صورت جریان وجوه نقد انعکاس یابد. از آنجا که ارائه صورت مزبور در قالب سرفصلهای اصلی به قابلیت مقایسه اطلاعات در سطح واحدهای تجاری مختلف کمک می‌کند می‌شمارد. هریک از سرفصلهای اصلی صورت جریان وجوه نقد متشکل از سرفصلهای فرعی است که با توجه به تنوع

جریانهای نقدی در واحدهای تجاری مختلف، می‌تواند متفاوت باشد. در صورت اهمیت جریانهای نقدی مربوط در ارائه صورت جریان وجوه نقد واحدهای تجاری مورد استفاده قرار گیرد. بدیهی است واحدهای تجاری می‌توانند علاوه بر سرفصلهای فرعی موصوف، سرفصلهای فرعی دیگری را که متضمن اطلاعات مربوط به شرایط خاص آن واحدها باشد، در ارائه صورت جریان وجوه نقد بکار گیرند.

گزارش جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی

مبلغ جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی، یکی از شاخصهای اصلی ارزیابی این موضوع است که عملیات واحد تجاری تا چه میزان به جریانهای وجه نقد کافی جهت بازپرداخت وامها، نگهداشت توان عملیاتی واحد تجاری و پرداخت سود سهام منجر شده و انجام سرمایه‌گذاریهای جدید را بدون تمسک به منابع مالی خارج از واحد تجاری میسر کرده است. ارائه اطلاعات درباره جزئیات جریانهای نقدی عملیاتی تاریخی، در کنار سایر اطلاعات، برای پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی مفید خواهد بود. 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 دربرگیرنده 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 به‌طور 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 روشهای زیر گزارش کنند:

الف. روش مستقیم که به موجب آن ناخالص وجوه نقد دریافتی و پرداختی بر حسب طبقات عمده افشا می‌شود، مگر در مورد جریانهای نقدی عملیاتی مورد اشاره که بر مبنای خالص گزارش می‌شود

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

– اثر معاملات و رویدادهایی که دارای ماهیت غیر نقدی است

– 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.

برای گزارش خالص جریان وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی در روش مستقیم، دریافتها و پرداختهای نقدی عملی (از قبیل دریافتهای نقدی از مشتریان، پرداختهای نقدی به فروشندگان و پرداختهای نقدی به کارکنان یا از جانب کارکنان) که تشکیل دهنده خالص جریان وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی است، به‌طور جداگانه در صورت جریان وجوه نقد ارائه می‌شود. در گزارشگری به روش غیرمستقیم، با انجام تعدیلاتی در سود یا زیان عملیاتی در رابطه با موارد مندرج در صفحه بعد، جریان خالص وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی محاسبه می‌شود:

الف. اقلام با ماهیت غیرنقدی از قبیل هزینه استهلاک و هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان.

ب . اقلامی که در محاسبه سود یا زیان عملیاتی دوره جاری منظور شده، لیکن جریانهای نقدی مرتبط با آن به ترتیب در دوره‌های قبل حادث شده است 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 و خرید کالا و پیش‌دریافت در آمد و فروش کالا نسبت به مانده پایان دوره قبل.

لازم به ذکر است که در محاسبه جریان خالص وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی، اقلام مورد اشاره در صورت وجود، نیز باید مدنظر قرار گیرد.

مزیت اصلی روش مستقیم این است که دریافتها و پرداختهای نقدی عملیاتی را نشان می‌دهد. اطلاع از منابع مشخص دریافتهای نقدی و مقاصد مربوط به پرداختهای نقدی انجام شده در دوره‌های گذشته می‌تواند در برآورد جریانهای نقدی آتی مفید واقع شود، لیکن ممکن است در برخی موارد، منافع حاصل از ارائه اطلاعات به استفاده‌کنندگان بدین شیوه، بر هزینه‌های تهیه و ارائه این اطلاعات توسط واحد تجاری فزونی نداشته باشد، لذا این استاندارد کاربرد روش مستقیم را الزامی نمی‌داند. با این حال در شرایطی که مزایای اطلاعات ارائه شده در روش مستقیم بر هزینه‌های تهیه این اطلاعات فزونی داشته باشد، به منظور ارائه اطلاعات مفید، استفاده از روش مستقیم توصیه می‌شود.

مزیت اصلی روش غیرمستقیم این است که تفاوت بین سود عملیاتی و جریان وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی به گونه برجسته‌ای نشان داده می‌شود. بسیاری از استفاده‌کنندگان صورتهای مالی معتقدند که چنین صورتی در ارائه تصویری از کیفیت سود واحد تجاری، حائز اهمیت اساسی است. برخی سرمایه‌گذاران و بستانکاران، جریانهای نقدی آتی را از طریق تخمین سود آتی و انجام تعدیلاتی در رابطه با اقلام با ماهیت غیرنقدی و نیز اقلام مبتنی بر تعهدی عمل کردن در آمد و هزینه برآورد می‌کنند و از این رو، اطلاعات مربوط به تعدیلات مزبور در دوره‌های گذشته می‌تواند در برآورد تعدیلات آتی مفید واقع شود.

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.

به منظور فراهم کردن قابلیت مقایسه، لازم است واحدهای تجاری مختلف در تهیه صورت جریان وجوه نقد از شکل واحدی تبعیت کنند. در این رابطه ضروری است خالص جریان نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد انعکاس یافته و صورت تطبیق آن با سود یا زیان عملیاتی دوره در یادداشتهای توضیحی افشا شود. انعکاس صورت تطبیق مزبور در یادداشتهای توضیحی به این دلیل است که این صورت، بخشی از صورت جریان وجوه نقد محسوب نمی‌شود، چرا که اطلاعات ارائه شده در آن در چارچوب وظایف اصلی صورت اخیر یعنی ارائه اطلاعات در مورد منابع و مصارف وجه نقد و تغییرات نقدینگی واحد تجاری قرار نمی‌گیرد، بلکه ارائه آن اصولاً به منظور ایجاد ارتباط بین اطلاعات مندرج در صورت جریان وجوه نقد و اطلاعات ارائه شده در سایر صورتهای مالی اساسی صورت می‌گیرد. با توجه به مطالب یاد شده، در صورت بکارگیری روش مستقیم، ضمن درج دریافتهای و پرداختهای نقدی عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد، صورت تطبیق یاد شده نیز در یادداشتهای توضیحی ارائه می‌شود.

گزارش سایر جریانهای نقدی

کلیه جریانهای عمده ورودی و خروجی نقدی مرتبط با هر یک از سرفصلهای "بازده سرمایه‌گذارها و سود پرداختی بابت تأمین مالی"، "مالیات بر درآمد"، "فعالتهای سرمایه‌گذاری" و "فعالتهای تأمین مالی" باید برمبنای ناخالص و به طور جداگانه در صورت جریان وجوه نقد انعکاس یابد، مگر در مورد جریانهای نقدی که برمبنای خالص گزارش می‌شود.

بازده سرمایه‌گذارها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

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 و نیز نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد باید تا حد امکان با سایر صورتهای مالی اساسی از جمله صورت سود و زیان هماهنگی داشته باشد. براین اساس، به استثنای مورد مندرج، کلیه مبالغ

دریافتی و پرداختی در رابطه با سود سهام، در آمد سرمایه‌گذاری و سود و کارمزد تأمین مالی معمولاً در سرفصل جداگانه‌ای با عنوان " بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی " طبقه‌بندی می‌شود. بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی دربرگیرنده دریافتی حاصل از مالکیت سرمایه‌گذاریها و سود دریافتی از بابت سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت و کوتاه‌مدت بانکی و نیز پرداختی انجام شده به تأمین‌کنندگان منابع مالی است بجز موارد مندرج این استاندارد که تحت سرفصلهای " فعالیتهای عملیاتی"، " فعالیتهای سرمایه‌گذاری" و " فعالیتهای تأمین مالی" طبقه‌بندی می‌شود. نمونه اقلامی که تحت سرفصل "بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی" ارائه می‌شود، به شرح زیر است:

الف. جریانهای نقدی ورودی:

– سود و کارمزد دریافتی

– 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:

– سود و کارمزد پرداختی (اعم از اینکه به حساب دارایی تحصیل شده یا به هزینه دوره منظور شده باشد)

– سود سهام پرداختی

– حصه‌ای از اقساط اجاره به شرط تملیک پرداختی که هزینه تأمین مالی محسوب می‌شود.

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، در آمد 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 فعالیتهای عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد این واحدهای تجاری انعکاس می‌یابد.

مالیات بر درآمد

جریانهای نقدی مرتبط با مالیات بر درآمد برای اغلب استفاده‌کنندگان صورتهای مالی دارای اهمیتی ویژه است. باتوجه به دلایل زیر به موجب این استاندارد، مجموع جریانهای نقدی مرتبط با مالیات بر درآمد تحت سرفصل جداگانه‌ای در صورت جریان وجوه نقد انعکاس می‌یابد:

الف. تفکیک جریانهای نقدی مربوط به مالیات بر درآمد بر حسب فعالیتها به وجود آورنده آن (عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی) اغلب بر مبنای اختیاری امکان‌پذیر است که این نحوه تخصیص اطلاعات مفیدی ارائه نمی‌کند.

ب. جریانهای مرتبط با مالیات بر درآمد معمولاً در یک جریان منفرد تبلور می‌یابد و جریانهای ورودی و خروجی جداگانه‌ای تشکیل نمی‌دهد. بدین لحاظ تخصیص آنها به سایر سرفصلهای اصلی صورت جریان وجوه نقد، لزوماً اطلاعات مورد انتظار را در مورد جریانهای نقدی واقعی واحد تجاری فراهم نمی‌آورد.

جریانهای نقدی مورد تنها منحصر به پرداختها یا علی‌الحسابهای پرداختی از بابت مالیات بر درآمد و یا استرداد مبالغ پرداختی از همین بابت است و در برگیرنده جریانهای نقدی مربوط به سایر انواع مالیاتها که در 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. نمونه‌هایی از جریانهای نقدی مرتبط با فعالیتهای سرمایه‌گذاری به شرح زیر است:

الف. جریانهای نقدی ورودی:

– دریافتهای نقدی حاصل از فروش سرمایه‌گذاری در سهام یا اوراق مشارکت سایر واحدهای تجاری

- دریافت‌های نقدی حاصل از فروش داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود
- دریافت‌های نقدی مرتبط با اصل سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی
- دریافت‌های نقدی حاصل از وصول اصل وام‌های پرداختی به سایر اشخاص شامل وصول
قرض الحسنه پرداختی

ب . جریانهای نقدی خروجی :

- پرداخت‌های نقدی جهت تحصیل سرمایه‌گذاری در سهام یا اوراق مشارکت سایر واحدهای
تجاری
- 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
- سپرده‌گذاری نزد بانکها در قالب سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلند مدت
- وام‌های نقدی پرداختی به سایر اشخاص شامل قرض الحسنه

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری گاه جهت حفظ سطح جاری عملیات واحد تجاری و گاه جهت بسط یا محدود کردن حجم عملیات انجام می‌شود. علاوه بر این، فعالیت‌های سرمایه‌گذاری ممکن است دارای اثرات تبعی بر فعالیت‌های عملیاتی مثلاً از طریق ایجاد نیاز به سرمایه در گردش بیشتر باشد. اعتقاد بر این است که معیارهای تشخیص مخارجی که به منظور بسط حجم عملیات واحد تجاری انجام شده از مخارجی که جهت نگهداشت سطح عملیات صورت گرفته، در سطح واحدهای تجاری مختلف متفاوت است و این امر قابلیت مقایسه حاصل از ارائه اطلاعات تحت سرفصل‌های اصلی را کاهش می‌دهد. توصیه می‌شود، آن دسته از واحدهای تجاری که چنین تمایزهایی را مفید می‌شمارند، آنها را از طریق انعکاس در قالب سرفصل‌های اصلی و یا یادداشتهای توضیحی عملی سازند.

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. افشای جداگانه جریانهای نقدی مزبور جهت پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی لازم به منظور ایفای تعهدات به

تأمین کنندگان منابع مالی واحد تجاری مفید است. نمونه‌هایی از جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای تأمین مالی به شرح زیر است:

الف . جریانهای نقدی ورودی :

- دریافتهای نقدی حاصل از صدور سهام
- دریافتهای نقدی حاصل از صدور اوراق مشارکت، وامها و سایر تسهیلات کوتاه مدت و بلند مدت

ب . جریانهای نقدی خروجی :

- بازپرداخت اصل اوراق مشارکت، وامها و سایر تسهیلات دریافتی
- پرداخت حصة اصل اقساط اجاره به شرط تملیک
- 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

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

ب . دریافتها و پرداختهای نقدی در رابطه با اقلامی که گردش آنها سریع، مبلغ آنها قابل ملاحظه و سر رسید اولیه آنها حداکثر سه ماه باشد

در برخی موارد، گزارش جریانهای نقدی اعم از عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی به طور ناخالص ممکن است اطلاعات مفیدی در اختیار استفاده‌کنندگان صورتهای مالی قرار ندهد. در این

موارد جریانهای نقدی بر مبنای خالص گزارش می‌شود. نمونه‌هایی از جریانهای نقدی یاد شده به شرح زیر است :

– وصول مالیاتهای غیرمستقیم و عوارض از مشتریان و پرداخت آن به مراجع ذیربط
– پرداختها و دریافتهای ناشی از خرید و فروش سرمایه‌گذاری به شرط آنکه به دفعات صورت گرفته باشد، مبالغ مربوط قابل ملاحظه باشد و سرمایه‌گذاریها دارای سررسید سه ماه یا کمتر باشد

– دریافتها و پرداختهای مربوط به استقراضهای کوتاه مدتی که سررسید آنها از سه ماه تجاوز نکند
علاوه بر موارد مذکور ، 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

گزارش جریانهای نقدی عملیاتی به طور ناخالص توسط بانکها و مؤسسات مالی لزوماً اطلاعات مفیدی در اختیار استفاده‌کنندگان صورتهای مالی آنها قرار نمی‌دهد، زیرا جریانهای نقدی ناخالص عملیاتی در این گونه واحدهای تجاری اساساً جریانهایی است که در نتیجه تصمیم اشخاص ثالث مبنی بر سپرده‌گذاری یا اخذ وام ایجاد شده است و جریانهای نقدی مرتبط با واریز یا برداشت از حسابهای سپرده نزد بانکها خارج از تصمیم مدیریت بانک می‌باشد. بدین لحاظ، به موجب این استاندارد، بانکها و سایر مؤسسات مالی می‌توانند جریانهای نقدی عملیاتی را به طور خالص گزارش کنند. اعتقاد بر این است که این نحوه ارائه جریانهای نقدی عملیاتی در کنار گزارش جریانهای نقدی ناشی از سایر فعالیتهای بانکها و مؤسسات مالی، اطلاعات مفیدی در اختیار استفاده‌کنندگان صورتهای مالی قرار می‌دهد

سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته و صورت جریان وجوه نقد تلفیقی

هرگاه در حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته از روش ارزش ویژه یا روش بهای تمام شده استفاده شود، در صورت جریان وجوه نقد واحد تجاری سرمایه‌گذار تنها

جریانهای نقدی بین واحد تجاری و واحد تجاری سرمایه پذیر گزارش می‌شود. صورت جریان وجوه نقد تلفیقی تنها در برگیرنده جریانهای 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 سرمایه‌گذارانها و سود پرداختی بابت تأمین مالی " به طور جداگانه انعکاس می‌یابد. در مواردی که برای انعکاس سرمایه‌گذاری واحدهای تجاری فرعی در صورت‌های مالی تلفیقی از روش ارزش ویژه استفاده می‌شود، صورت جریان وجوه نقد تلفیقی تنها در برگیرنده جریانهای نقدی واقعی بین گروه و واحد تجاری سرمایه پذیر است. 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

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 . مابه‌ازای پرداختی یا دریافتی به تفکیک حصه نقدی و غیر نقدی

ج . نحوه محاسبه خالص مانده وجه نقد پرداختی یا دریافتی مندرج در متن صورت جریان وجوه نقد

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

۱. 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

۲. جریانهای نقدی واحدهای تجاری فرعی خارجی باید بر همان مبنایی که برای تسعیر عملکرد مالی آن بکار گرفته می‌شود به ریال تسعیر شده و در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی ارائه شود

جریانهای نقدی ارزی در واحدهای تجاری منفرد

در مواردی که واحد تجاری معاملاتی را به ارز انجام دهد، تا زمانی که در ارتباط با این معاملات وجه نقد ارزی دریافت یا پرداخت نشده باشد، این معاملات تأثیری بر خالص جریان وجوه نقد نخواهد داشت. در زمان تسویه نقدی اقلام دریافتنی و پرداختنی مربوط، دریافتها و پرداختهای ارزی به نرخ رایج در تاریخ تسویه نقدی (یا به نرخ قراردادی) در حسابها انعکاس می‌یابد و مبلغ ریالی حاصل، مبلغی است که در صورت جریان وجوه نقد انعکاس خواهد یافت. بنابراین هرگاه سود یا زیان ناشی از تسعیر معاملات تسویه شده به سود و زیان دوره منظور شده باشد و این سود یا زیان ماهیت عملیاتی داشته باشد، در صورت کاربرد روش غیرمستقیم برای محاسبه خالص جریان وجه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی، تعدیل دیگری در سود عملیاتی ضرورت نخواهد داشت. به گونه مشابه، هرگاه سود یا زیان ناشی از تسعیر مانده‌های عملیاتی تسویه نشده به سود و زیان منظور شود، نحوه عمل به ترتیب فوق خواهد بود، چرا که مثلاً افزایش حسابهای دریافتنی در قالب گردش این حسابها، در تعدیلات سود عملیاتی منظور می‌شود و این افزایش که دربرگیرنده سود یا زیان ناشی از تسعیر مانده حسابهای دریافتنی است، مبالغ منظور شده به سود و زیان از بابت این تسعیر را خنثی می‌کند. در صورت کاربرد روش غیرمستقیم جهت محاسبه خالص جریان وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی، در موارد مندرج در صفحه بعد، تعدیل سود عملیاتی از بابت سود یا زیانهای ناشی از تسعیر معاملات تسویه شده و مانده‌های تسویه نشده ضرورت می‌یابد:

الف. هرگاه بخشی از سود یا زیان ناشی از تسعیر معاملات عملیاتی تسویه شده و مانده‌های عملیاتی تسویه نشده به موجب استانداردهای حسابداری یا قوانین آمره به سود و زیان دوره منظور نشده باشد.

ب. هرگاه سود یا زیان ناشی از تسعیر معاملات غیرعملیاتی تسویه شده یا مانده‌های غیرعملیاتی تسویه نشده در محاسبه سود عملیاتی دوره منظور شده باشد.

ج. هرگاه سود یا زیان ناشی از تسعیر وجه نقد در محاسبه سود یا زیان عملیاتی دوره منظور شده باشد.

لازم به ذکر است که ، تعدیلات انجام شده در محاسبه جریانهای نقدی در سرفصلهای اصلی مربوط منظور می شود تعدیلات انجام شده به عنوان یکی از عوامل تطبیق بین مانده اول دوره و پایان دوره وجه نقد در صورت جریان وجوه نقد ارائه می شود.

جریانهای نقدی ارزی در گروه واحدهای تجاری

هرگاه بخشی از فعالیت واحد تجاری توسط یک واحد تجاری سرمایه پذیر خارجی انجام شود، جریانهای نقدی واحد تجاری خارجی بر همان مبنایی که برای تسعیر عملکرد مالی آن بکار گرفته شده، به ریال تسعیر و در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی انعکاس می یابد. هرگاه نرخ ارز مورد استفاده جهت تسعیر عملکرد مالی واحد تجاری، نرخ واقعی (نرخ تاریخ معامله) باشد، جریانهای نقدی بین واحدهای تجاری گروه، به طور کامل در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی حذف می شود. در مواردی که نرخ مورد استفاده جهت تسعیر با نرخ واقعی تفاوت داشته باشد (مثلاً نرخ میانگین ارز طی دوره)، حذف کامل جریانهای نقدی بین واحدهای تجاری گروه امکان پذیر نخواهد بود. راه حل عملی جهت برخورد با مغایرت ایجاد شده، تهاثر آن با خالص گردش حسابهای دریافتی یا پرداختی در صورت تطبیق سود (زیان) عملیاتی با خالص جریان وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی است.

جریانهای نقدی استثنایی و غیر مترقبه

جریانهای نقدی استثنایی

۱. 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.
۲. جریانهای نقدی استثنایی به آن دسته از جریانهای ورودی و خروجی وجه نقد اطلاق می شود که دارای اهمیت بوده، از عملیات در حال تداوم واحد تجاری ناشی شده و اقلامی را در بر می گیرد که به منظور ارائه تصویری مطلوب از انعطاف پذیری مالی واحد تجاری، افشای جداگانه آنها به لحاظ استثنایی بودن ماهیت یا وقوع ضرورت می یابد و عنوان گزارش عملکرد مالی در صورت سود و زیان به طور جداگانه افشا می شود، لزوماً ارتباطی نداشته و مستلزم قضاوت مستقل است. برخی جریانهای نقدی عملیاتی که طبق تعریف فوق استثنایی تلقی می گردد، ممکن است تأثیری در سود و زیان عملیاتی دوره نداشته باشد، برای نمونه پیش دریافت عمده از خریداران در

مواردی که دریافت آن معمول نبوده است. تعیین و انعکاس جریانهای نقدی به عنوان جریانهای نقدی استثنایی در صورت جریان وجوه نقد مستلزم قضاوت مستقل درباره این جریانهاست و لزوماً نباید از نحوه برخورد با اقلام مرتبط با این جریانها در صورت سود و زیان تأثیر پذیرد. قضاوت مستقل در مورد جریانهای نقدی استثنایی همچنین متضمن ملاحظات گوناگونی است که تماماً باید مبتنی بر خصوصیات کیفی اطلاعات جهت تصمیم‌گیری اقتصادی استفاده‌کنندگان صورتهای مالی باشد. انعکاس برخی جریانهای نقدی تحت عنوان جریانهای نقدی استثنایی اصولاً بدین دلیل صورت می‌گیرد که توجه استفاده‌کننده به این مطلب جلب شود که جریان نقدی مورد اشاره استثنائاً، در سال جاری ایجاد شده است و لذا در پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی، وجود یا عدم وجود این جریان نیز باید مورد ملاحظه قرار گیرد تا احیاناً با تسری غیر معقول جریانهای نقدی سال جاری به سنوات آینده، تصویری نادرست از انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری در ذهن نگردد. انعکاس جداگانه جریانهای وجه نقد استثنایی در قالب سرفصلهای فرعی، نظر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را از لحاظ دسترسی به اطلاعات مفید تأمین می‌کند و لذا لزومی به اطلاق عنوان استثنایی به این اقلام تحت سرفصلهای اصلی نیست، مگر در مورد جریانهای وجه نقد استثنایی عملیاتی که به لحاظ اهمیت اطلاعاتی آنها، انعکاس جداگانه این جریانها تحت عنوان جریانهای نقدی استثنایی ضرورت می‌یابد.

جریانهای نقدی غیر مترقبه

جریانهای نقدی مرتبط با مطالبات و بدهیهای بلندمدت عملیاتی

همان گونه که اشاره گردید، در روش غیرمستقیم، افزایش یا کاهش حسابها و اسناد دریافتنی و پرداختنی عملیاتی در زمره اقلام تعدیل‌کننده سود عملیاتی برای محاسبه خالص جریان وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی است. این بدان معناست که مسأله محوری در برخورد با حسابهای دریافتنی و پرداختنی اعم از کوتاه مدت و بلند مدت، عملیاتی بودن یا نبودن آن است. بر این اساس تغییرات در اقلام عملیاتی از قبیل مطالبات تجاری بلند مدت، بدهیهای تجاری بلند مدت، مطالبات و بدهیهای غیر تجاری بلند مدت (مانند وام کارکنان و مالیاتهای تکلیفی تقسیط شده)، به عنوان اقلام تعدیل‌کننده 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 عملیاتی در صورت مزبور منعکس می‌شود.

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 بلند مدت عملیاتی است، در روش غیر مستقیم، 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.

معاملات غیر نقدی

۱. 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.

۲. صورت جریان وجوه نقد تنها منعکس کننده اثرات نقدی معاملات و سایر رویدادها است. این امر موجب می‌شود که معاملات غیر نقدی که در برخی مواقع در مجموعه معاملات و سایر رویدادهای واحد تجاری دارای اهمیت است، از نظر استفاده کننده صورتهای مالی دور بماند. بدین لحاظ جهت ارتقای کیفیت اطلاعات مندرج در صورت جریان وجوه نقد و فراهم آوردن زمینه‌های لازم جهت پیش‌بینی بهتر جریانهای نقدی آتی، افشای اطلاعات در مورد معاملات غیر نقدی با اهمیت در یادداشتهای توضیحی ضروری است. از آنجا که اثر معاملات غیر نقدی ممکن است در هریک از طبقه بندیهای صورت جریان وجوه نقد قرار گیرد، ارائه این اطلاعات در صورت تعدد موارد به تفکیک سرفصلهای اصلی صورت جریان وجوه نقد ممکن است ضرورت یابد. از نمونه‌های معاملات غیر نقدی 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 بلند مدت با وامهای بلند مدت 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 غیر نقدی 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 وجه نقد دوره جاری انعکاس نمی‌یابد، بلکه حسب مورد ارقام مقایسه‌ای صورت جریان وجه 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 سر فصلهای اصلی مربوط در صورت جریان وجه نقد (بدون ذکر عنوان تعدیلات سنواتی) منظور می‌شود. نمونه تعدیلات نوع اول، تعدیل ذخیره استهلاک 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

۱. 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.
۲. در مواردی که استفاده از مبالغ با اهمیت وجه نقد یک واحد تجاری فرعی توسط گروه دارای محدودیت است، موضوع با ذکر مبالغ مربوط همراه با توضیحات لازم در یادداشتهای توضیحی واحد تجاری فرعی افشا می‌شود. یکی از نمونه‌های وجود محدودیت در استفاده از مبالغ وجه نقد، اقلامی است که در اختیار یک واحد تجاری فرعی مستقر در یک کشور خارجی باشد اما به علت سیاستهای ارزی یا مقررات قانونی، قابل انتقال به سایر کشورها جهت استفاده واحد تجاری اصلی یا سایر واحدهای تجاری فرعی گروه نیست.
۳. 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 وجه نقد یا در یادداشتهای توضیحی افشا نماید. در خصوص واحدهای فرعی اخیراً تحصیل شده که شرایط طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را در زمان تحصیل احراز می‌کنند

۴. افشای برخی اطلاعات که جهت درک استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از وضعیت مالی و نقدینگی واحد تجاری، مربوط تلقی می‌شود، در یادداشتهای توضیحی توصیه می‌شود. برای نمونه افشای مانده استفاده نشده تسهیلات مالی که می‌تواند در فعالیتهای عملیاتی آتی یا تسویه تعهدات سرمایه‌ای بکار گرفته شود همراه با ذکر هرگونه محدودیت در استفاده از این تسهیلات، اطلاعات مفیدی فراهم می‌کند.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

به استثنای موارد زیر، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۷ با عنوان صورت جریان وجوه نقد نیز رعایت می‌شود:

الف. تفکیک "بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی" و "مالیات بر درآمد" از سایر سرفصلهای اصلی جهت ارائه مستقل.

ب. عدم شمول اقلام معادل وجه نقد در تعریف وجه نقد

اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است در آمد عملیاتی: عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه، بجز موارد مرتبط با آورده صاحبان سرمایه، که از فعالیتهای اصلی و مستمر واحد تجاری ناشی شده باشد.

• ارزش منصفانه: مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.

مبالغی که به نمایندگی از طرف اشخاص ثالث (از قبیل برخی مالیاتها) وصول می‌شود، به افزایش حقوق صاحبان سرمایه منجر نمی‌گردد و لذا در آمد عملیاتی محسوب نمی‌شود. به‌گونه مشابه، در مورد کارگزاران، مبالغ ناخالص دریافتی یا دریافتنی به افزایش حقوق صاحبان سرمایه منجر نمی‌گردد و لذا تنها مبلغ حق‌العامل یا کارمزد، در آمد عملیاتی محسوب می‌شود.

اندازه‌گیری در آمد عملیاتی

۱. در آمد عملیاتی باید به ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی یا دریافتنی اندازه‌گیری شود.
۲. مبلغ در آمد عملیاتی حاصل از یک معامله معمولاً طبق توافقی که بین واحد تجاری و خریدار یا استفاده‌کننده از دارایی به عمل می‌آید، تعیین می‌شود. این مبلغ به ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی و دریافتنی با احتساب تخفیفات تجاری اندازه‌گیری می‌شود.

۳. در بسیاری حالات، مابه‌ازای مربوط، به شکل وجه نقد یا معادل آن می‌باشد و مبلغ در آمد 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 مابه‌ازای مربوط، بهای فروش نقدی است و مبلغ اضافه دریافتی در آمد عملیاتی فروشنده محسوب نمی‌شود، بلکه باید با توجه به محتوای تجاری معامله تحت عنوان "در آمد تأمین مالی" به طور جداگانه نمایش یابد.

۴. 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 در آمدزا تلقی نمی‌شود. برای مثال می‌توان از مبادله شیر توسط دو شرکت تولیدکننده محصولات لبنی جهت تأمین به موقع تقاضای مشتریان در حوزه توزیع محصولاتشان اشاره کرد. چنانچه کالا یا خدمات غیر مشابه مبادله شود، این مبادله به عنوان معامله‌ای در آمدزا تلقی می‌گردد. در این حالت در آمد 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، در آمد 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 بکار گرفته 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 در آمد عملیاتی طی دوره اجرای خدمات مورد شناخت قرار می‌گیرد. بالعکس، هرگاه دو یا چند معامله به گونه‌ای بهم پیوسته باشد که اثر تجاری آن را نتوان بدون توجه به کلیت آن درک کرد، معیارهای شناخت در مورد آن به طور یکجا اعمال می‌شود. برای مثال، یک واحد تجاری ممکن است کالاهایی را به فروش رساند و همزمان قراردادی جداگانه برای باز خرید همان کالاها در آینده منعقد کند. این امر موجب نفی اثر محتوایی معامله فروش می‌شود و لذا در چنین حالتی باید دو معامله فروش و باز خرید همان کالا را یکجا شناسایی کرد.

فروش کالا

۱. در آمد 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 همراه است یا کنترل مؤثری نسبت به کالای فروش رفته اعمال نکند

ج. مبلغ در آمد عملیاتی را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد

د. جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله فروش به درون واحد تجاری محتمل باشد

ه. مخارجی را که در ارتباط با کالای فروش رفته تحمل شده یا خواهد شد بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد

۲. برای اینکه زمان انتقال مخاطرات و مزایای مالکیت به خریدار را بتوان تعیین کرد، لازم است شرایط معامله مورد بررسی قرار گیرد. در اغلب حالات، انتقال مخاطرات و مزایای مالکیت با انتقال مالکیت قانونی به خریدار یا تصرف مورد معامله توسط خریدار همراه است. این موضوع در مورد اغلب خرده فروشها صدق می‌کند. مواردی نیز وجود دارد که مخاطرات و مزایای مالکیت در زمانی متفاوت از زمان انتقال مالکیت قانونی یا تصرف توسط خریدار انتقال می‌یابد.

۳. اگر واحد تجاری بخش عمده‌ای از مخاطرات و مزایای مالکیت را حفظ کند، معامله مربوط، فروش تلقی نمی‌گردد و لذا در آمدی از بابت آن شناسایی نمی‌شود. این امر ممکن است در حالات مختلفی اتفاق بیفتد. نمونه‌هایی از مواردی که واحد تجاری ممکن است مخاطرات و مزایای عمده مالکیت را حفظ کند به شرح زیر است:

الف. زمانی که واحد تجاری تعهداتی را در ارتباط با عملکرد غیر مطلوب مورد معامله که توسط مفاد ضمانت‌نامه کالای فروش رفته پوشش نیافته باشد، به عهده بگیرد

ب. زمانی که دریافت در آمد عملیاتی مربوط به یک فروش خاص، مشروط به تحصیل در آمد توسط خریدار از محل فروش کالای مورد معامله باشد

ج . زمانی که ارسال کالای مورد معامله متضمن خدمات نصب باشد، لیکن خدمات نصب که بخش عمده‌ای از مبلغ قرارداد را تشکیل می‌دهد، توسط واحد تجاری به‌طور کامل انجام نشده باشد

د . زمانی که خریدار حق فسخ معامله را براساس مفاد قرارداد داشته باشد و واحد تجاری در مورد احتمال برگشت کالای فروش رفته مطمئن نباشد.

چنانچه، واحد تجاری تنها بخش کم‌اهمیتی از مخاطرات مالکیت را برای خود نگه دارد، معامله مورد نظر، فروش تلقی و در آمد عملیاتی شناسایی می‌شود. برای مثال، فروشنده ممکن است تنها به خاطر تضمین قابلیت وصول مطالبات، مالکیت قانونی کالا را برای خود حفظ کند. در چنین حالتی، اگر واحد تجاری مخاطرات و مزایای عمده مالکیت را منتقل کرده باشد، این معامله، فروش تلقی و در آمد عملیاتی آن شناسایی می‌گردد. مثال دیگر از حفظ بخش کم‌اهمیتی از مخاطرات مالکیت، وجود شرطی در خرده فروشی کالا است به گونه‌ای که در صورت عدم رضایت مشتری، برگشت کالا و استرداد مابه‌ازا به مشتری میسر باشد. در چنین حالتی، به شرط آنکه فروشنده بتواند مبالغ برگشتی آتی را به‌گونه‌ای اتکا پذیر برآورد کند و بدهی ناشی از برگشت کالا را با توجه به تجربیات گذشته و سایر عوامل مربوط شناسایی کند، در آمد عملیاتی در زمان فروش مورد شناخت قرار می‌گیرد. برای شناخت در آمد عملیاتی، محتمل بودن جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله به درون واحد تجاری شرط اساسی است. در برخی موارد، تا زمان دریافت مابه‌ازا یا رفع ابهام در این زمینه، ممکن است جریان ورودی منافع اقتصادی محتمل نباشد. برای مثال، هرگاه خروج مبالغ مابه‌ازای حاصل از فروش در یک کشور خارجی منوط به صدور مجوز دولت آن کشور باشد، در مورد جریان ورودی منافع اقتصادی مرتبط با فروش مذکور ابهام وجود دارد، لذا تنها پس از صدور مجوز خروج وجوه، ابهام برطرف و در آمد عملیاتی شناسایی می‌شود. با این حال، هرگاه در مورد قابلیت وصول بخشی از در آمد عملیاتی شناسایی شده قبلی ابهام به وجود آید، مبلغ غیر قابل وصول یا مبلغی که باز یافت آن غیر محتمل است، به جای اینکه به عنوان تعدیل در آمد عملیاتی شناسایی شده قبلی به حساب گرفته شود، به حساب هزینه منظور می‌گردد. در آمد عملیاتی و هزینه‌های مرتبط با یک معامله یا رویداد به طور همزمان شناسایی می‌شود. این فرایند، عموماً " تطابق در آمد و هزینه " نامیده می‌شود. هزینه‌ها، از جمله هزینه تضمین کالای فروش رفته و سایر مخارجی که پس از حمل کالا ممکن است واقع شود، در صورتی که سایر شرایط شناخت در آمد

برقرار باشد، معمولاً به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری است. با این حال، هرگاه هزینه‌ها را نتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد، در آمد عملیاتی را نمی‌توان شناسایی کرد. در چنین شرایطی، هرگونه مابه‌ازای دریافتی به عنوان بدهی شناسایی می‌شود.

ارائه خدمات

۱. هرگاه حاصل معامله‌ای را که متضمن ارائه خدمات است بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، در آمد عملیاتی مربوط باید با توجه به میزان تکمیل آن معامله شناسایی شود. حاصل 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 در آمد عملیاتی را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد

ج. میزان تکمیل معامله به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد

د. مخارجی که در ارتباط با ارائه خدمات تحمل شده یا خواهد شد، به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

۲. شناخت در آمد عملیاتی بر اساس میزان تکمیل کار، اغلب روش درصد تکمیل نامیده می‌شود. ضوابط اعمال روش مزبور، مشتمل بر نحوه تعیین میزان تکمیل کار در استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان حسابداری پیمانهای بلندمدت تشریح شده است.

۳. در مورد شناخت در آمد عملیاتی حاصل از ارائه خدمات نیز، محتمل بودن جریان ورودی منافع اقتصادی، شرط اساسی است. با این حال، در صورت وجود ابهام در مورد قابلیت وصول بخشی از در آمد 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 در آمد شناسایی شده قبلی، در حسابها منظور می‌شود.

۴. برای اینکه بتوان حاصل یک معامله را به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، معمولاً لازم است واحد تجاری از یک سیستم داخلی بودجه‌بندی و گزارشگری مالی مؤثر برخوردار باشد. واحد تجاری، برآوردهای در آمد عملیاتی را همزمان با ارائه خدمات بررسی و در صورت لزوم آن را تغییر می‌دهد. با این حال این واقعیت که شرایط حاکم ممکن است تجدید نظر ادواری برآوردها را ایجاب کند، لزوماً بدین معنی نیست که حاصل معامله را نمی‌توان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد.

یک واحد تجاری عموماً پس از توافق در مورد شرایط مطرح شده در صفحه بعد با طرفهای دیگر معامله قادر به انجام برآوردهای اتکاپذیر است:

الف . حقوق قابل اعمال هریک از طرفین در مورد خدماتی که قرار است ارائه یا دریافت شود

ب . مابه ازایی که قرار است مبادله شود

ج . نحوه و شرایط تسویه

۵. هرگاه ارائه خدمات، متضمن انجام تعداد نامشخصی از عملیات طی یک دوره زمانی معین باشد، در آمد عملیاتی به روش خط مستقیم طی آن دوره زمانی شناسایی می شود، مگر این که طبق شواهد موجود، روش دیگری که در آمد عملیاتی دوره را بهتر منعکس کند، وجود داشته باشد. هرگاه یک فعالیت خاص در مقایسه با سایر عملیات از اهمیت ویژه ای برخوردار باشد، شناخت در آمد عملیاتی تا زمان اجرای آن فعالیت خاص به تعویق می افتد.

۶. هرگاه ماحصل معامله ای را که متضمن ارائه خدمات است نتوان به گونه ای اتکاپذیر برآورد کرد، در آمد عملیاتی را باید تنها تا میزان مخارج تحمل شده قابل باز یافت مورد شناخت قرار داد.

۷. در مراحل اولیه معامله، اغلب برآورد اتکاپذیر ماحصل معامله امکان پذیر نیست. با این حال، ممکن است این احتمال وجود داشته باشد که واحد تجاری مخارج تحمل شده معامله را باز یافت کند. بنابراین در آمد عملیاتی تنها تا میزان مخارج تحمل شده ای که انتظار باز یافت آن می رود شناسایی می گردد. از آنجا که ماحصل معامله را نمی توان به گونه ای اتکاپذیر برآورد کرد، هیچگونه سودی شناسایی نمی شود.

۸. هرگاه ماحصل یک معامله را نتوان به گونه ای اتکاپذیر برآورد کرد و باز یافت مخارج تحمل شده محتمل نباشد، در آمد عملیاتی شناسایی نمی شود و مخارج تحمل شده به عنوان هزینه دوره مورد شناخت قرار می گیرد. هرگاه ابهاماتی که مانع برآورد اتکاپذیر ماحصل معامله شده بود، بر طرف شود، در آمد عملیاتی شناسایی می شود.

سود تضمین شده، در آمد حق امتیاز و سود سهام

۱. درآمدهای عملیاتی ناشی از استفاده دیگران از داراییهای واحد تجاری که متضمن سود تضمین شده، در آمد حق امتیاز و سود سهام است باید براساس شرایط زیر شناسایی شود:
 - الف. جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله به درون واحد تجاری محتمل باشد
 - ب. مبلغ در آمد عملیاتی را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد
۲. در آمد عملیاتی مذکور باید با توجه به مبانی زیر شناسایی شود:
 - الف. سود تضمین شده براساس مدت زمان و باتوجه به مانده اصل طلب و نرخ مربوط
 - ب. در آمد حق امتیاز طبق محتوای قرارداد مربوط
 - 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
۳. در آمد عملیاتی مرتبط با سود سهام در زمان احراز حق دریافت توسط سهامدار شناسایی می‌شود. در برخی شرایط، مثلاً، 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 در آمد محسوب نمی‌شود. به بیان دیگر، بهای تمام شده سرمایه‌گذاری تنها هنگامی بابت سود سهام دریافتی یا دریافتنی کاهش داده می‌شود که سود سهام مزبور مازاد بر سهم شرکت سرمایه‌گذار از سودهای مصوب شرکت سرمایه‌پذیر پس از تحصیل سرمایه‌گذاری باشد.
۴. در آمد حق امتیاز طبق شرایط مندرج در قرارداد مربوط تعلق می‌گیرد و معمولاً بر همین اساس شناسایی می‌شود، مگر آنکه با توجه به محتوای قرارداد، شناسایی در آمد بر مبنای روشهای سیستماتیک و منطقی دیگری مناسب‌تر باشد.
۵. محتمل بودن جریان ورودی منافع اقتصادی شرط اساسی شناسایی سود تضمین شده، در آمد حق امتیاز و سود سهام به عنوان در آمد عملیاتی است. با این حال، هرگاه در خصوص قابلیت وصول مبلغی که قبلاً به عنوان در آمد عملیاتی شناسایی شده، ابهامی به وجود آید مبلغ غیر قابل وصول یا مبلغی که باز یافت آن دیگر محتمل نیست، به عنوان هزینه دوره و نه به صورت تعدیل در آمد عملیاتی شناسایی شده قبلی، در حسابها منظور می‌شود.

۱. واحد تجاری باید موارد زیر را در یادداشتهای توضیحی افشا کند:
- الف. رویه‌های حسابداری مورد استفاده برای شناخت در آمد عملیاتی باتوجه به الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان " نحوه ارائه صورتهای مالی
- ب. مبلغ هر یک از طبقات عمده در آمد عملیاتی شناسایی شده طی دوره ناشی از موارد زیر:
- فروش کالا
 - ارائه خدمات
 - سود تضمین شده
 - در آمد حق امتیاز
 - سود سهام
- ج. مبلغ در آمد عملیاتی حاصل از مبادله کالا یا خدمات که در هر یک از طبقات عمده در آمد عملیاتی منظور شده است.
۲. واحد تجاری باید هرگونه سود یا زیان احتمالی را طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان ذخائر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی افشا کند. این گونه سودها یا زیانها ممکن است ناشی از اقلامی از قبیل مخارج تضمین، ادعاها، جریمه‌ها یا زیانهای احتمالی باشد.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۸ با عنوان در آمد عملیاتی نیز رعایت می‌شود.

نمونه‌هایی از موارد شناخت در آمد 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 در آمد 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 مابه‌ازایی 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:

بنابه درخواست خریدار، تحویل کالا به تعویق افتاده ولی مالکیت آن به خریدار منتقل شده است و وی صورتحساب را می‌پذیرد.

۲. ارسال مشروط:

۲. الف. کالا به شرط نصب، بازرسی و غیره فروخته می‌شود.

۲. ب. منوط به تایید خریدار همراه با برخورداری خریدار از حق محدود برای برگشت کالا.

۲. 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.

۲. د. فروش نقدی هنگام تحویل کالا.

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).

۴. قراردادهای فروش و باز خرید (به جز معاوضه کالاهای مشابه):

فروشنده هنگام فروش موافقت می‌کند که همان کالا را بعداً باز خرید کند. همچنین ممکن است فروشنده اختیار باز خرید کالا را داشته باشد یا خریدار این اختیار را داشته باشد که فروشنده را ملزم به باز خرید کالا کند.

۵. فروش به واسطه‌ها:

کالا مجدداً توسط توزیع‌کنندگان، عمده‌فروشان و غیره فروخته می‌شود.

۶. حق اشتراک نشریات

۷. فروش اقساطی

۸. حذف شده است.

ب. ارائه خدمات

۱. اجرت نصب

۲. مبالغی که بابت خدمات بعد از فروش در قیمت فروش منظور شده است.

۳. حق العمل کارگزاران تبلیغات

۴. کارمزد نمایندگیهای بیمه

۵. ورودیه

۶. شهریه

۷. حق عضویت

۸. حق الزحمه خدمات انحصاری (فرانشیز)

۹. حق الزحمه تولید نرم افزار رایانه ای با کاربرد خاص

ج. سود تضمین شده، در آمد حق امتیاز و سود سهام

۱. حق الزحمه اجازه استفاده و در آمد حق امتیاز ساخت

۲. سود سهام

هرگاه مالکیت به خریدار منتقل شود، در صورت تحقق شرایط زیر در آمد عملیاتی شناسایی می شود:

الف. تحویل کالا به خریدار محتمل باشد.

ب. در زمان شناخت در آمد، کالا موجود، قابل تشخیص و آماده تحویل به خریدار باشد.

ج. خریدار به طور مشخص، تعویق در تحویل کالا را نایید کرده باشد.

د. شرایط معمول پرداخت برقرار باشد.

معمولاً تا هنگامی که مشتری کالا را تحویل نگرفته و نصب و بازرسی آن خاتمه نیافته باشد، نسبت به

در آمد 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 در آمد در تاریخ حمل یا زمان مناسب دیگری اقدام شود.

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 در آمد شناختی صورت نمی‌گیرد. تا زمانی که کالا به شخص ثالثی فروخته نشده است، شناخت در آمد صورت نمی‌گیرد در آمد همزمان با دریافت وجه نقد توسط فروشنده یا نماینده وی شناسایی می‌شود. شناخت در آمد در این قبیل فروشها منوط به تحویل کالا به خریدار است. شرایط قراردادها را باید مورد بررسی قرار داد تا اطمینان حاصل شود که از لحاظ محتوایی، فروشنده مخاطرات و مزایای مالکیت را به خریدار منتقل کرده است که در این صورت در آمد عملیاتی شناسایی می‌شود. هرگاه فروشنده، مخاطرات و مزایای مالکیت را شرایط قراردادها را باید مورد بررسی قرار داد تا اطمینان حاصل شود که از لحاظ محتوایی، فروشنده مخاطرات و مزایای مالکیت را به خریدار منتقل کرده است که در این صورت در آمد عملیاتی شناسایی می‌شود. هرگاه فروشنده، مخاطرات و مزایای مالکیت را برای خود نگه داشته باشد، حتی با وجود انتقال مالکیت قانونی به خریدار، معامله ماهیتاً جهت دستیابی به منابع مالی انجام گرفته و در آمد شناسایی نمی‌شود.

به طور کلی شناخت در آمد حاصل از این قبیل فروشها می‌تواند پس از انتقال مخاطرات و مزایای عمده مالکیت صورت گیرد. با این حال، در برخی موارد ممکن است خریدار در واقع نماینده فروشنده باشد که در این صورت معامله باید ارسال امانی برای فروش تلقی شود.

هرگاه اقلام مورد نظر دارای ارزش مشابه در هر دوره زمانی باشد، به جای شناخت بلافاصله و یکجا مبالغ دریافتی صورتحساب شده، شناخت در آمد در طول مدت اشتراک و براساس روش خط مستقیم انجام می‌شود، ولی اگر ارزش نثریات ارسالی در دوره‌های مختلف متفاوت باشد، شناخت در آمد

بر مبنای نسبت قیمت فروش کلیه نشریات ارسال شده به کل قیمت فروش کلیه اقلام مورد اشتراک صورت می‌گیرد.

چنانچه مابه‌ازای فروش به صورت اقساطی دریافت شود، در آمد حاصل از فروش به کسر سود تضمین شده در تاریخ فروش به عنوان در آمد مورد شناخت قرار می‌گیرد. شناخت در آمد سود تضمین شده مربوط بر اساس مدت زمان و با توجه به مانده اصل طلب و نرخ سود تضمین شده مورد توافق صورت می‌گیرد.

اجرت نصب با توجه به میزان تکمیل عملیات نصب به عنوان در آمد شناسایی می‌شود، مگر این که اجرت نصب از بهای فروش محصول تفکیک‌پذیر نباشد که در این صورت اجرت مربوط همزمان با فروش کالا شناسایی می‌شود.

چنانچه بابت خدمات تضمینی پس از فروش مبلغ مشخصی در قیمت فروش منظور شده باشد، معمولاً مقتضی خواهد بود که شناخت آن حصه از قیمت فروش به عنوان در آمد به تعویق افتد و طی دوره‌ای که خدمات ارائه می‌شود، صورت گیرد. در آمدی 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.

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.

در آمد 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.

در آمد نمایش‌های هنری، جشنها و رویدادهای خاص دیگر همزمان با برگزاری آن، شناسایی می‌شود. اگر برای چند رویداد مختلف یک بلیت مشترک فروخته شود، در آمد حاصل از فروش بلیت بر مبنای

سیستم تماتیک و منطقه

به هر یک از رویدادها تخصیص داده می‌شود. در آمد در طول دوره آموزش شناسایی می‌شود.

شناخت در آمد 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 در آمد 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 در آمد مربوط باید با توجه به زمان بندی و ماهیت و ارزش کلیه خدمات ارائه شده، بر مبنای سیستماتیک و منطقی انجام پذیرد.

به طور کلی، این حق الزحمه‌ها ممکن است بابت ترکیبات مختلفی از ارائه خدمات اولیه و خدمات بعدی، ارسال تجهیزات و سایر اقلام، دانش فنی و غیره دریافت گردد. این حق الزحمه‌ها بر مبنایی که منعکس کننده هدف دریافت حق الزحمه است، به عنوان در آمد مورد شناخت قرار می‌گیرد. روشهای مندرج در صفحه بعد برای شناخت در آمد فرانشیز مناسب است:

حق الزحمه حاصل از تولید نرم‌افزار رایانه‌ای با کاربرد خاص با توجه به مرحله تکمیل فرآیند تولید از جمله تکمیل خدمات پشتیبانی بعدی به عنوان در آمد عملیاتی شناسایی می‌شود.

حق الزحمه و در آمد حق امتیاز دریافتی در قبال استفاده دیگران از داراییهای واحد تجاری (از قبیل علائم تجاری، حق اختراع، نرم‌افزار رایانه‌ای، حق تکثیر قطعات موسیقی و حق نمایش فیلمهای سینمایی) معمولاً بر اساس محتوای قرارداد شناسایی می‌شود. به عنوان یک راه حل عملی، می‌توان در آمد را به روش خط مستقیم و طی دوره قرارداد شناسایی کرد. برای مثال می‌توان 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 غیر قابل استرداد تحت قراردادی غیر قابل فسخ که به استفاده کننده اجازه بهره‌گیری آزادانه از حقوق اعطایی را می‌دهد و اعطا کننده حقوق، ملزم به ایفای تعهدات دیگری نیست، ماهیتاً فروش تلقی می‌شود. یک مثال بارز از این موارد، قرارداد اجازه استفاده (لیسانس) از نرم‌افزار رایانه‌ای 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 در آمد فروش بلیت سهم نیست. در چنین

شرایطی در آمد، در زمان فروش شناسایی می شود.

سود سهام حاصل از سرمایه گذار یهایی 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.