

## بسمه تعالی

در این بخش به نقد و بررسی صورت های مالی بر اساس استاندارد حسابداری شماره یک خواهیم پرداخت. در بحث ارائه صورت های مالی ممکن است برخی از اصطلاحات به صورت کلی گرایبی عنوان شده است. سعی ما بر آن است که برای درک بهتر، توضیحات مختصری برای هر یک از آنها ارائه دهیم

مجموعه کامل صورت های مالی از دو بخش اصلی تشکیل شده است

### ۱. صورت های مالی اساسی

این بخش شامل ۴ عنوان اصلی می باشد:

الف) : ترازنامه

ب) : صورت سود و زیان

ج) : صورت سود و زیان جامع (و تغییرات حقوق صاحبان سرمایه)

د) : صورت جریان وجوه نقد

### ۲. یادداشت های توضیحی

نکته: یادداشت های توضیحی جز لاینفک صورت های مالی است

هدف از ارائه و نشان دادن صورت های مالی، مقایسه دوره ای (مانند صورت های مالی سال جاری و سال قبل) توسط استفاده کنندگانی که در زمان دریافت گزارش های لازمه پاسخ گوی متناسب با نیازهای خود نیستند. یعنی اینکه این صورت ها برایشان فهمیم (قابل فهم) و قابل درک و مقایسه (قابل مقایسه) نیست.

بایستی این اطلاعات به نحوی خلاصه و طبقه بندی شود که وضعیت مالی در لحظه و عملکرد مالی و انعطاف پذیری در آینده برای استفاده کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی آشکار باشد.

نکته : مسئولیت تهیه و ارائه صورت های مالی با هیات مدیره و سایر ارکان واحد تجاری که از طرف هیئت مدیره منصوب شده اند انجام می گردد .

نکته : تمای اجزای صورت های مالی (به استثنای صورت جریان وجوه نقد) واحد تجاری بر مبنای تعهدی تهیه می شود

مبنای تعهدی : تمامی معاملات و رویدادها بایستی در زمان وقوع (و نه در زمان دریافت و یا پرداخت وجه) شناسایی ؛ در دفاتر ثبت و در صورت های مالی دوره منعکس می شود . همچنین رعایت اصل تطابق نیز در این مبنا از اهمیت ویژه ای برخوردار است .

اصل تطابق : هر هزینه که در هر دوره می شود بایستی از درآمد همان دوره کسر بشود .

نکاتی که در ارائه صورت های مالی بایستی رعایت کرد بدین صورت خواهد بود :

انتخاب و اجرا رویه های حسابداری ، بایستی با توجه به نیاز استفاده کنندگان با ثبات ، مربوط ، قابل اتکا ، قابل مقایسه و قابل فهم باشد .

رویه های حسابداری : روش هایی هستند که به واحد تجاری برای تهیه و ارائه صورت های مالی ، کمک شایانی خواهند کرد .

در صورتی که در رابطه با یک موضوع ، استاندارد خاصی ارایه نشده باشد به جهت تعیین رویه های حسابداری ، مدیریت واحد بایستی روشی را به کار ببرد که به مفیدترین اطلاعات در صورت های مالی منجر شود .

بدین صورت که :

۱): استفاده از استاندارد مشابه و مربوط

۲): معیار های اندازه گیری دارایی ها ، بدهی ها ، درآمدها و هزینه ها با مفاهیم نظری گزارشگری مالی یکسان باشند

۳): استفاده از مراجع حرفه ای که با بند ۱ و ۲ این موضوع و طبق استاندارد های صادره سازگار باشند

ثبات رویه : مبنای ارائه شده و طبقه بندی اقلام صورت های مالی از یک دوره به دوره دیگر نایستی تغییر کند ؛ مگر آنکه تغییر یا تجدید نظر در آن ، باعث ارائه مناسب تر معاملات و سایر رویدادها بشود و یا آنکه در استاندارد دیگری الزامی بشود .

مربوط بودن : رویه های حسابداری به گونه ای اجرا شود که بتوان صورت های مالی را با استانداردهای حسابداری مطابقت نمود .

قابل اتکا : رویه های حسابداری به گونه ای اجرا شود که دو اصل زیر رعایت شود :

الف ) : وضعیت مالی در حال و عملکرد واحد تجاری در آینده (تداوم فعالیت) را صادقانه ، محتاطانه و بی طرف از تمایلات جانب داری بیان کند .

تداوم فعالیت : مدیریت در زمان تهیه صورت های مالی باید توان ادامه فعالیت واحد تجاری را (حداقل ۱۲ ماه پس از تاریخ ترانامه) ارزیابی و تایید کند . و یا اینکه قصد انحلال و کاهش قابل توجه در حجم عملیات فرض نشود .

در صورتیکه مدیریت متوجه ابهام اساسی و یا عدم توان ادامه فعالیت در واحد تجاری شود ، این واقعیت با ذکر علت و بر مبنای تهیه صورت های مالی افشا می شود .

نکته : در صورتیکه مدیریت قصد انحلال یا توقف واحد تجاری را داشته باشد ؛ یعنی سال آخر فعالیت واحد تجاری باشد ، مدیریت می تواند با افشا این موضوع در یادداشت های توضیحی از موضوع تداوم فعالیت چشم پوشی نماید .

ب ) : محتوای معاملات ، رویدادها و تمامی جنبه های با اهمیت به صورت کامل بیان شود .

قابل مقایسه : رویه های حسابداری در هر سال بایستی یکسان باشد تا بتوان با سال های قبل از آن مقایسه و تحلیل عملکرد واحد تجاری که مربوط به آینده (حداقل ۱۲ ماه بعد از تاریخ ترانامه) هست را نیز انجام داد .

قابل فهم: استفاده کردن از این رویه ها بایستی به قدری شفاف باشد که ، استفاده کنندگان برون سازمانی هم از این اطلاعات بهره مند شوند .

نکته : در صورتی که رعایت استاندارد های حسابداری برای درک اثر معاملات و ارائه صورت های مالی کافی نباشد بایستی اطلاعات اضافی که در قسمت مربوطه (یادداشت های توضیحی) نشان داده می شود ارائه شود .

#### اصل اهمیت

اطلاعاتی هستند که عدم افشای آنها بر تصمیمات اقتصادی که گرفته می شود تاثیر گزار باشد . بدین ترتیب تمامی اقلام با اهمیت بایستی به طور جداگانه منعکس شود.

#### اصل تجمیع

آن دسته از اقلامی که به تنهایی جز اقلام با اهمیت به شمار نمی آیند ، بایستی با آن دسته از اقلامی که دارای ماهیت و کارکرد مشابه و مناسب هستند جمع شود و در یادداشت های توضیحی افشا گردند .

#### اصل تهاتر

تهاتر اقلام در ترازنامه و یا سود و زیان باعث کاهش توان درک معاملات و همچنین ارزیابی جریان های نقدی برای آینده واحد تجاری خواهد شد .

دارایی ها و بدهی ها با یکدیگر تهاتر نمی شود مگر آنکه استاندارد حسابداری دیگری آن را مجاز کرده باشد .

هزینه ها و درآمدها با یکدیگر تهاتر نمی شوند مگر آنکه استاندارد حسابداری دیگری آن را مجاز کرده باشد و یا درآمدها و هزینه هایی که غیر عملیاتی هستند با اهمیت نباشد و طبق اصل تهاتر با یکدیگر جمع می شوند .

## تشخیص صورت های مالی

صورت های مالی و اجزای صورت های مالی بایستی از سایر اطلاعات که بر مبنای استاندارد حسابداری ارایه شده است به وضوح قابل تشخیص برای استفاده کنندگان باشد .  
موارد مهم اجزای صورت های مالی که بایستی در تمامی صفحات صورت های مالی رعایت شود

۱. نام واحد گزارشگر و شکل حقوقی آن

۲. اشاره کردن به یک واحد تجاری و یا گروه واحدهای تجاری

۳. تاریخ ترازنامه / دوره مالی

۴. واحد پول گزارشگری

۵. سطح دقت به کار گرفته در ارقام صورت های مالی

دوره گزارشگری

صورت های مالی بایستی حداقل سالی یک بار ارائه شود. ممکن است صورت های مالی برای دوره کمتر از یک سال (علاوه بر دوره یک ساله) نیز ارائه شود که بایستی علت این گزارش کمتر از یک سال (تنها برای ترازنامه دوره کمتر از یک سال در نظر گرفته می شود) نیز ذکر شود .

به موقع بودن

صورت های مالی بایستی بعد از تاریخ ترازنامه ، در زمان مناسب خود ، در اختیار استفاده کنندگان قرار بگیرد . هر یک از واحدین تجاری حداکثر در مهلت مقرر بایستی این اطلاعات را منتشر کنند .

یکی از علت هایی که این اطلاعات به موقع منتشر نمی شود می توان به پیچیدگی عملیات واحد تجاری اشاره کرد .

## "ترازنامه"

حداقل اقلامی که بایستی در ترازنامه منتشر شود به شرح زیر می باشد :

الف): دارایی های ثابت مشهود

ب): دارایی های نامشهود

ج): سرمایه گذاری ها (سرمایه گذاری ما نزد دیگران مانند بانک ها)

د): موجودی مواد و کالا

ه): حساب ها و اسناد دریافتی تجاری و سایر حساب ها و اسناد دریافتی

و): موجودی نقد

ز): حساب ها و اسناد پرداختی تجاری و سایر حساب ها و اسناد پرداختی

ح): ذخیره مالیات

ط): ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

ی): بدهی های بلند مدت

ک): سهم اقلیت

ل): سرمایه و اندوخته ها

نشان دادن هر یک از اقلام ترازنامه بستگی به استاندارد دارد که آن را طبقه بندی می کند . مانند موجودی مواد و کالا (استاندارد شماره ۸)

در هر یک از اقلام طبقات ترازنامه که استاندارد برای آن گفته نشده است بایستی به تفکیک افشا شود . مانند سرمایه ها و اندوخته ها؛ که هر یک جدا جدا طبقه بندی می شود .

مواردی که در ترازنامه یا یادداشت های توضیحی بایستی افشا شود به شرح ذیل می باشد

الف): 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 محدودیت های مربوط
۵. سهام واحد مربوطه که در مالکیت واحد تجاری فرعی وابسته است

ب): مبلغ دریافتی قبل از ثبت قانونی افزایش سرمایه

ج): صرف سهام

د): شناخت ماهیت و موضوع هریک از اندوخته ها

ه): سود سهام منظور شده در صورت های مالی

**"صورت سود و زیان"**

حداقل اقلامی که بایستی در صورت سود و زیان منتشر شود به شرح زیر می باشد :

الف): درآمدهای عملیاتی

ب): هزینه های عملیاتی

ج): سود یا زیان عملیاتی

د): هزینه های مالی

ه): سایر درآمدها و هزینه های غیرعملیاتی

و): سود و زیان در حال تداوم فعالیت قبل از مالیات

ز): مالیات بر درآمد

ح): سود و زیان در حال تداوم فعالیت بعد از مالیات

ط): سود و زیان عملیات متوقف شده

ی): سهم اقلیت

ک): سود و زیان خالص

نکته : هزینه های عملیاتی بایستی بر حسب روش کارکرد هزینه در واحد تجاری طبقه بندی و در صورت سود و زیان منعکس می شود. در موارد خاص که انجام این امر مفید نباشد بر حسب روش ماهیت هزینه طبقه بندی می شود .

روش کارکرد هزینه : که بعضا روش بهای تمام شده هم گویند هزینه ها به عنوان بخشی از بهای تمام شده قسمت فروش / توزیع و یا اداری طبقه بندی میشوند و اطلاعات مربوط تری را نسبت به روش ماهیت هزینه در دسترس استفاده کنندگان قرار می دهد . بدین صورت که بایستی اطلاعات اضافی درباره ماهیت هزینه ها شامل هزینه استهلاک و هزینه پرسنلی و ... در یادداشت های توضیحی و یا صورت سود و زیان افشا شود .

روش ماهیت هزینه : هزینه ها بر حسب ماهیت نظیر استهلاک مواد مصرفی ، کرایه حمل ، تبلیغات ، ملزومات و ... با یکدیگر جمع شده و در صورت سود و زیان منعکس می گردد .

**"صورت سود و زیان جامع" (و تغییرات حقوق صاحبان سهام)**

این مقوله در استاندارد شماره ۶ حسابداری تحت عنوان "گزارش عملکرد مالی" به طور مفصل تشریح شده است .

اقلامی که در صورت سود و زیان جامع (در ادامه صورت سود و زیان) می توان اضافه نمود شامل سود و زیان انباشته اول دوره ، تعدیلات سنواتی ، اندوخته ها و سود سهام پرداختی اشاره کرد



## "صورت جریان وجوه نقد"

اطلاعات مربوط و کاملی از جریان های نقدی است که می تواند مبنایی برای ارزیابی توان واحد تجاری در ایجاد وجه نقد و نیاز واحد تجاری در استفاده بهینه از جریانات نقدی که می تواند فراهم آورد ارائه دهد .

این مقوله نیز در استاندارد شماره ۲ حسابداری تحت عنوان "صورت جریان وجوه نقد" به طور مفصل تشریح شده است .

## "یادداشت های توضیحی"

ذکر چند نکته در خصوص یادداشت های توضیحی بسیار مهم می باشد :

۱. صورت های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری به طور منظم تهیه شده باشد
۲. مبنای استفاده شده از رویه های حسابداری (بهای تمام شده یا ارزش جاری) انجام شده در خصوص رویدادها و معاملات با اهمیت نیز گفته شود
۳. مواردی که در صورت های مالی ارائه نشده است ولی افشای آن طبق استاندارد حسابداری دیگری الزامی شده باشد و یا ضروری شده باشد بایستی حتما عنوان شود مانند : بدهی های احتمالی ، تعهدات ، اطلاعات مالی و غیر مالی دیگر
۴. گاهی اوقات ممکن است در صورت های مالی بیش از یک رویه انجام شود . مانند تجدید ارزیابی دارایی های ثابت مشهود . (اشاره کردن به روش استفاده از آن رویه در یادداشت های توضیحی کفایت می کند)

برخی از رویه های حسابداری که واحد تجاری آن ها را مدنظر قرار میدهد به شرح ذیل می باشد :  
(اما محدود به این موارد هم نیست )

۱. شناخت درآمد عملیاتی
۲. تلفیق صورت های مالی (مختص واحدهای تجاری فرعی و وابسته)

۳. ترکیب واحدهای تجاری

۴. مشارکت های خاص

۵. دارایی های ثابت مشهود و نامشهود

۶. مخارج تامین مالی و مخارج بهای تمام شده

۷. پیمان های بلند مدت

۸. سرمایه گذاری در املاک

۹. اجاره ها

۱۰. مخارج تحقیق و توسعه

۱۱. موجوی مواد و کالا

۱۲. مالیات

۱۳. ذخایر

۱۴. مزایای پایان خدمت کارکنان

۱۵. تسعیر ارز

۱۶. کمک های بلا عوض دولت

نکته : سایر استاندارد های حسابداری ، افشای تمامی رویه های حسابداری موضوعات بالا را الزامی کرده است .

سایر موارد افشا در یادداشت های توضیحی

الف): کشور محل فعالیت و اقامتگاه حقوقی

ب): شرحی از فعالیت و ماهیت واحد تجاری

ج): نام واحد تجاری اصلی و فرعی وابسته

د): تعداد کارکنان و یا میانگین تعداد آنها طی دوره

تاریخ اجرا

این استاندارد از مورخه ۱۳۸۰/۰۱/۰۱ برای تمامی واحد تجاری عمومی و خصوصی قابل اجرا است

کلام آخر

مفاد این استاندارد با استاندارد بین المللی حسابداری شماره یک تا حد زیادی همخوانی دارد .



۰۹۱۲۵۴۸۲۸۳۰ - ۰۲۱۳۳۵۶۸۴۷۸

[www.sepidanhesab.com](http://www.sepidanhesab.com)

[www.instagram.com/sepidanhesab](http://www.instagram.com/sepidanhesab)

[Tigrm.in/sepidanhesab](https://tigrm.in/sepidanhesab)

سپیدان حساب ممتاز

ارائه دهنده خدمات مالی و حسابداری

مشاوره و راه اندازی سیستم های مالی