

مرکز آموزش مجتمع فنی مازندران

دوره آموزشی:

اصول حسابداری

مجری:

مرکز آموزش مجتمع فنی مازندران

آدرس: بابل- حدفاصل بین کارگر و کشوری- سرداران ۱۰-پلاک ۱۳ تلفن: ۰۱-۳۲۲۵۱۸۰۰

ساری- خیابان معلم- کوچه مدیریت- روبروی ساختمان مدیریت و برنامه ریزی سابق تلفن: ۰۱۷-۳۳۲۵۳۳۱۶

E-mail: mfmabol@yahoo.com

website: www.mfmabol.com

کلیات و تعاریف اصول حسابداری

حسابداری یک سیستم است که در آن فرایند جمع آوری، طبقه بندی، ثبت، خلاصه کردن اطلاعات و تهیه گزارش های مالی و صورتهای حسابداری در شکل ها و مدل های خاص انجام می گیرد تا افراد ذینفع درون سازمانی مثل مدیران و یا برون سازمانی مثل بانکها، دولت و ... بتوانند از این اطلاعات استفاده کنند. حسابداری به عنوان یک نظام پردازش اطلاعات، داده های خام مالی را دریافت نموده آنها را به نظم در می آورد. محصول نهایی نظام حسابداری گزارش ها و صورت های مالی است که مبنای تصمیم گیری اشخاص ذینفع (مدیران، سرمایه گذاران، دولت و ...) قرار می گیرد.

شاید بیش از چند قرن از آموزش حسابداری در چارچوب مشخص در کشورهای در حال توسعه نمی گذرد، در طول این مدت نظریات مختلفی در مورد تعریف حسابداری ارائه شده است، تعدادی از این نظریات در مورد تعاریف حسابداری به شرح زیر است:

- ۱- حسابداری یک فن است، فن جمع آوری، تلخیص و طبقه بندی اطلاعات (۱۹۵۲)؛
 - ۲- حسابداری یک فعالیت خدماتی است که وظیفه تهیه اطلاعات کمی را برای استفاده کنندگان جهت تصمیم گیریهای اقتصادی به عهده دارد. (APB ۱۹۷۷)
 - ۳- حسابداری یک زبان است و می تواند به طور سیستماتیک ارتباطی را بین واحد اقتصادی و افراد ذی نفع ایجاد کند؛
 - ۴- حسابداری در حقیقت ثبت کننده وقایع است؛
 - ۵- حسابداری واقعیت اقتصاد جاری است؛
 - ۶- حسابداری یک خدمت و کالا است؛
 - ۸- حسابداری سیستم اطلاعاتی است. (این نظر به پس از کامپیوتر و توسعه سیستم اطلاعاتی مطرح شد).
- اما به طور کلی حسابداری را می توان به صورت فرایند شناسایی، اندازه گیری، طبقه بندی و گزارش اطلاعات مالی به منظور فراهم کردن امکان قضاوت آگاهانه و اتخاذ تصمیمات منطقی توسط استفاده کنندگان از اطلاعات مالی تعریف کرد.
- از آن جا که محیط فعالیت واحدهای تجاری متغیر است و تغییر در ساختار سیاسی، اجتماعی، اقتصادی محیط باعث تغییر در نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان از اطلاعات مالی می شود، حسابداری نیز در واکنش به این تغییرات برای تأمین نیازهای مختلف استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری ناگزیر به تغییر می باشد.

حسابداری یک سیستم است که در آن فرایند جمع آوری، طبقه بندی، ثبت، خلاصه کردن اطلاعات و تهیه گزارشهای مالی و صورتهای حسابداری در شکل ها و مدل های خاص انجام می گیرد. تا افراد ذی نفع درون سازمانی مثل مدیران سازمان و یا برون سازمانی مثل بانکها، مجمع عمومی سازمان مورد نظر و یا مقامات مالیاتی بتوانند از این اطلاعات استفاده کنند. به همین دلیل فردی که تحصیلات دانشگاهی ندارد، بیشتر دفتردار است تا حسابدار. چرا که گزارشهای این دسته از افراد مطابق استاندارد نیست و پردازش کافی نمی شود و بیشتر تراز حسابها می باشد. برای مثال یک حسابدار تجربی نمی تواند براحتی بین دارایی کوتاه مدت و بلند مدت تفاوت قائل شود و یا نمی داند که چگونه باید معاملات ارزی را در دفاتر ثبت کرد.

حسابداری به عنوان یک نظام پردازش اطلاعات، داده های خام مالی را دریافت نموده، آنها را به نظم در می آورد.

محصول نهایی نظام حسابداری گزارشها و صورتهای مالی است که مبنای تصمیم گیری اشخاص ذی نفع (مدیران، سرمایه گذاران، دولت و ...) قرار می گیرد.

ثبت رویدادهای مالی در مدارک و دفاتر حسابداری

اسناد و مدارک مثبت:

به اسناد و مدارکی که دلالت بر وقوع یک معامله یا رویداد مالی مشخص دارد، «اسناد مثبت» گفته می شود. مانند فاکتور فروش، رسید بانکی، قبض آب و برق و

سند حسابداری:

برگه ای است که اطلاعات مربوط به یک یا چند رویداد مالی قبل از ثبت در دفاتر حسابداری، در آن نوشته می شود و سپس بر اساس اطلاعات مندرج در سند حسابداری دفاتر حسابداری تنظیم می گردد.

دفاتر حسابداری:

کلیه رویدادها در دفاتر حسابداری ثبت می شوند. دفاتر حسابداری را می توان به دو گروه تقسیم کرد: گروه اول، دفاتر رسمی یا قانونی، شامل دفتر روزنامه عمومی و دفتر کل می باشد و گروه دوم، دفاتر غیر رسمی یا کمکی، که شامل دفاتر تأمین و سایر دفاتر مورد نیاز حسابداران می گردد.

۱- دفتر روزنامه عمومی: دفتری است که کلیه معاملات و رویدادهای مالی یک واحد اقتصادی روزانه به ترتیب تاریخ وقوع در آن ثبت می شوند.

مثال) خانم فضیلت اخیراً پس از کسب مجوزهای لازم اقدام به تأسیس مؤسسه آموزش زبان دانا کرده است و طی آبان ماه ۱۳۷۶ فعالیت های زیر در مؤسسه انجام شده است.

۱۳ آبان ماه - افتتاح حساب جاری شماره ۳۵۲۰ بانک رفاه کارگران شعبه وحدت و واریز ۳۲۰۰۰۰۰۰ ریال به این حساب بابت سرمایه مؤسسه دانا، در قبال واریز این مبلغ به حساب جاری مؤسسه دانا، بانک یک برگ رسید بانکی به خانم فضیلت تحویل داد.

۶ آبان ماه - خرید نقدی یک دستگاه آپارتمان به بهای ۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال در قبال تحویل چک شماره ۲۱۵۰۱ مورخ ۶ آبان ماه ۱۳۷۶ به مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال از حساب جاری مؤسسه دانا، یک برگ رسید امضا شده از آقای معتمدی فروشنده آپارتمان دریافت گردید. همچنین تصویری از سند انتقال آپارتمان به عنوان سند مثبت این رویداد مالی تهیه شد.

۷ آبان ماه - خرید نسبه مقداری ائانه از فروشگاه مجیدی به بهای ۳۵۰۰۰۰۰۰ ریال. آقای مجیدی فاکتور فروش شماره ۱۷۰۳ مورخ ۸/۷/۷۶ را به مؤسسه دانا تحویل داد.

۸ آبان ماه - آقای فرشاد، مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال به عنوان وام به حساب مؤسسه دانا واریز کرد. بانک یک برگ رسید بانکی مبنی بر واریز ۱۰۰۰۰۰۰۰ به حساب ۳۵۲۰ مؤسسه دانا به آقای فرشاد تسلیم نمود که ایشان به مؤسسه تحویل داد.

۱۱ آبان ماه - خرید نسبه ۷۵۰۰۰۰۰ ریال ائانه از فروشگاه حسن پور. آقای حسن پور فاکتور فروش شماره ۲۲۱۱ مورخ ۱۱/۸/۷۶ برای مؤسسه دانا ارسال کرد.

۱۴ آبان ماه - صدور تحویل چک شماره ۲۱۵۰۲ مورخ ۱۴/۸/۷۶ به مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال به آقای مجیدی بابت طلب ایشان از مؤسسه دانا. در قبال تحویل این چک در همان روز یک برگ رسید چک دریافت گردید.

۱۸ آبان ماه - خریدی نقدی ۵۵۰/۰۰۰ ریال صادر کرد و پس از اخذ رسید چک آن را به آقای کریمی تحویل داد.

مرحله ۱- این رویداد به شرح زیر تجزیه و تحلیل می شود.

تشخیص	قاعده	تجزیه و تحلیل
بدهکار: نقد و بانک ۳۲۰۰۰۰۰۰ ریال	افزایش دارائی بدهکار می شود	دارائی (نقد و بانک) افزایش می یابد
بستانکار: سرمایه خانم فضیلت ۳۲۰۰۰۰۰۰ ریال	افزایش سرمایه بستانکار می شود	سرمایه خانم فضیلت در مؤسسه دانا افزایش می یابد

مرحله ۲- تنظیم سند حسابداری

بستانکار	بدهکار	شرح
۳۲۰۰۰۰۰۰	۳۲۰۰۰۰۰۰	نقد و بانک
		سرمایه خانم فضیلت
		سرمایه گذاری اولیه خانم فضیلت در مؤسسه آموزش زبان
۳۲۰۰۰۰۰۰	۳۲۰۰۰۰۰۰	جمع
تنظیم کننده	مسئول حسابداری	مدیر مالی

بستانکار	بدهکار	عطف	شرح	تاریخ	شماره سند
۳۲۰۰۰۰۰۰	۳۲۰۰۰۰۰۰	۱	نقد و بانک	۱۳۷۶	۱
		۳۵	سرمایه خانم فضیلت	۳ آبان ماه	
۳۰۰۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰۰	۲۰	سرمایه گذاری اولیه خانم فضیلت در موسسه	۶ آبان ماه	۲
		۱	آپارتمان		
۳۵۰۰۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰۰۰	۱۵	نقد و بانک	۷ آبان ماه	۳
		۲۵	خرید یک دستگاه آپارتمان		
۱۰۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰۰	۱	از آقای معتمدی به صورت نقد	۸ آبان ماه	۴
		۳۰	نقد		
۷۵۰۰۰۰۰۰	۷۵۰۰۰۰۰۰	۱۵	اثاثه	۱۱ آبان ماه	۵
		۲۵	حسابهای پرداختی		
۳۰۰۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰۰	۲۵	خرید مقداری اثاثه از فروشگاه مجیدی به طور	۱۴ آبان ماه	۶
		۱	نسیه		
			نقد و بانک		
			وام پرداختی		
			دریافت وام از آقای فرشاد		
			اثاثه		
			حسابهای پرداختی		
			خرید اثاثه به طور نسیه از فروشگاه حسن پور	۱۸ آبان ماه	۷
		۱۰	حسابهای پرداختی		
۵۵۰۰۰۰۰۰	۵۵۰۰۰۰۰۰	۱	نقد و بانک		
			پرداخت قسمتی از طلب آقای مجیدی		
			ملزومات		
			نقد و بانک		
			خرید ملزومات اداری به طور نقد		
۸۶۵۵۰۰۰۰	۸۶۵۵۰۰۰۰				

دفتر کل:

عبارت است از مجموعه حساب هایی که برای ثبت و خلاصه کردن اطلاعات مربوط به رویدادهای مالی یک واحد اقتصادی استفاده می شود. نوشتن دفتر کل بعد از رویدادهای مالی در دفتر روزنامه انجام می گیرد.

برای ثبت رویدادهای مالی در دفتر کل ابتدا رویداد مالی ثبت شده در دفتر روزنامه مشخص و سپس مراحل انتقال به ترتیب زیر انجام می شود:

۱- پیدا کردن صفحه حسابداری که در دفتر روزنامه بدهکار شده است.

۲- نوشتن شماره رویداد مالی (شماره روزنامه) در ستون مربوطه در حساب دفتر کل

- ۳- ثبت تاریخ رویداد مالی در ستون تاریخ
- ۴- درج مبلغ بدهکار در ستون بدهکار
- ۵- نوشتن شرح مختصری از رویداد مالی در ستون شرح
- ۶- نوشتن شماره صفحه دفتر روزنامه در ستون عطف حساب
- ۷- درج شماره صفحه ای از دفتر کل که ردیف بدهکار رویداد مالی در آن نوشته شده، در ستون عطف دفتر روزنامه
- ۸- محاسبه و نوشتن مانده حساب در ستون مربوط
- ۹- تعیین نوع مانده حساب در ستون تشخیص با نوشتن کلمه «بد» به جای بدهکار یا «بس» به جای بستانکار نمونه ای از انتقال رویداد مالی مؤسسه دانا به حسابهای دفتر کل شرح داده شده.

حساب: نقد و بانک دفتر کل صفحه ۱

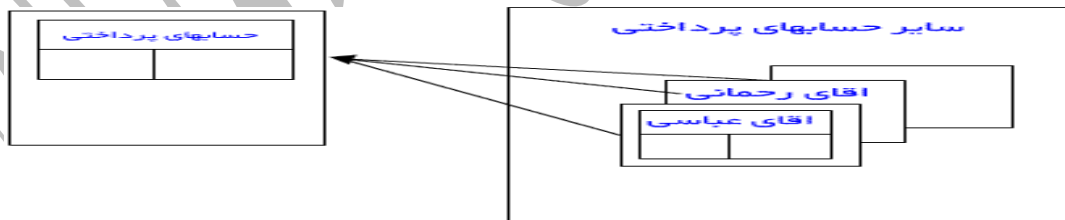
شماره صفحه روزنامه	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
	۱۳۷۶	سرمایه گذاری اولیه خانم فضیلت	۳۲۰۰۰۰۰۰		بد	۳۲۰۰۰۰۰۰
۱	۱۳بانماه	خرید یک دستگاه آپارتمان		۳۰۰۰۰۰۰۰	بد	۲۰۰۰۰۰۰۰
	۱۸بانماه	دریافت وام از آقای فرشاد	۱۰۰۰۰۰۰۰		بد	۱۲۰۰۰۰۰۰
	۱۴بانماه	پرداخت قسمتی از طلب آقای مجیدی		۳۰۰۰۰۰۰۰	بد	۹۰۰۰۰۰۰۰
	۱۸بانماه	خرید ملزومات اداری		۵۵۰۰۰۰۰۰	بد	۸۴۵۰۰۰۰۰۰

دفتر معین:

حساب های معین، مجموعه حساب های کمکی یا مکمل برخی از حساب های دفتر کل هستند.

حساب دفتر کل

حساب های معین



در شکل می بینید که یک حساب دفتر کل (حسابهای پرداختی) دارای چند حساب معین است، که در هر یک اطلاعاتی در مورد تک تک بستانکاران نوشته می شود. دفتر معین مستقیماً از روی سند حسابداری نوشته می شود. برای نشان دادن نحوه نوشتن دفتر معین از اطلاعات مؤسسه دانا استفاده می کنیم.

سند حسابداری

بستانکار	بدهکار	معین	عطف معین	شرح
۳۵۰۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰۰			اثاثه
		۳۵۰۰۰۰۰	۱	حساب های پرداختی فروشگاه مجید
				خرید مقداری اثاثه از فروشگاه مجیدی
۳۵۰۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰۰			

مانده	تشخیص	بستانکار	بدهکار	شرح	تاریخ	شماره سند حسابداری
۳۵۰۰۰۰۰	بس	۳۵۰۰۰۰۰		خرید نسبه ائانه	۱۷بانماه ۱۳۷۶	۳

تراز آزمایشی حساب های دفتر کل

فهرستی از نام و مانده کلیه حساب های دفتر کل در یک زمان مشخص، را تراز آزمایشی حساب های دفتر کل گویند، که معمولاً در پایان هر ماه تهیه می شوند و برای تهیه آنها مراحل زیر انجام می شود.

۱- نوشتن عنوان، شامل نام مؤسسه، نام گزارش و تاریخ گزارش

۲- نوشتن نام و مانده حساب های دفتر کل

۳- محاسبه جمع ستون بدهکار و ستون بستانکار

۴- کشیدن دو خط موازی زیر ستون های جمع به منزله اتمام کار تهیه تراز آزمایشی است.

تراز آزمایشی زیر از مانده حساب های دفتر کل مؤسسه دانا در تاریخ ۳۰ آبان ماهه ۱۳۷۶ تهیه شده است.

تراز آزمایشی

۳۰ آبانماه ۱۳۷۶

نام و حساب	مانده	
	بدهکار	بستانکار
نقد و بانک	۸۴۵۰۰۰۰	
ملزومات	۵۵۰۰۰۰	
ائانه	۱۱۰۰۰۰۰	
آپارتمان	۳۰۰۰۰۰۰	
حساب های پرداختی		۸۰۰۰۰۰۰
وام پرداختی		۱۰۰۰۰۰۰
سرمایه خانم فضیلت		۳۲۰۰۰۰۰
جمع	۵۰/۰۰۰/۰۰۰	۵۰/۰۰۰/۰۰۰

تراز نامه:

از روی تراز آزمایشی حساب های دفتر کل می توان تراز واحد اقتصادی تهیه کرد.

تراز آزمایشی مؤسسه دانا در تاریخ ۳۰ آبان ماه ۱۳۷۶ به شرح زیر می باشد.

تراز نامه

(ارقام به ریال)

به تاریخ ۳۰ آبان ماه ۱۳۷۶

دارائی ها	بدهی ها
نقد و بانک	حساب های پرداختی ۸۰۰۰۰۰۰
ملزومات	وام پرداختی ۵۵۰۰۰۰
ائانه	۱۰۰۰۰۰۰
آپارتمان	سرمایه ۳۰۰۰۰۰۰
جمع دارائی ها ۵۰۰۰۰۰۰	سرمایه خانم فضیلت ۳۲۰۰۰۰۰
	جمع بدهی ها و سرمایه ۵۰۰۰۰۰۰

درآمد و هزینه:

درآمد:

مبالغی که بابت ارائه خدمات به مشتریان، دریافت شده و یا در آینده دریافت خواهد شد «درآمد» نام دارد. درآمد موجب افزایش سرمایه و به هنگام افزایش بستانکار می گردد و مانده این حساب بستانکار خواهد شد.
درآمد مؤسسات خدماتی به صورت نقد یا نسیه کسب می شود.
- ارائه خدمات به صورت نقد:

چنانچه در زمان ارائه خدمات به مشتریان وجه آن نقداً دریافت شود در این صورت در معادله حسابداری از یک سو دارائی های مؤسسه و از سوی دیگر سرمایه مالک مؤسسه افزایش می یابد.
- ارائه خدمات به صورت نسیه (درآمد غیر نقدی):

چنانچه یک مؤسسه، خدماتی برای مشتریان خود انجام دهد و وجه آن را بلافاصله دریافت نکند، در این صورت مشتری متعهد می شود حق الزحمه این خدمات را در آینده بپردازد.

تحقق درآمدهای غیر نقدی از یک سو موجب افزایش دارائی ها (حساب های دریافتنی) و از سوی دیگر موجب افزایش سرمایه در معادله می گردد
بنگاه اقتصادی:

در علم اقتصاد، عوامل اقتصادی مختلفی در اختیار افراد یا گروه هایی قرار دارد که با ترکیب این عوامل به تولید کالا یا انجام خدمات می پردازند. این افراد یا گروهها را بنگاه اقتصادی می نامند.
رویدادهای اقتصادی یا مالی:

وقایعی هستند که با خرید، تولید، توزیع و فروش و ارائه خدمات با فعالیت هایی مانند وام گرفتن و وام دادن سر و کار دارند.
تعریف حسابداری:

عبارت است از: شناسائی، اندازه گیری، ثبت و گزارش اطلاعات اقتصادی برای استفاده کنندگان به گونه ای که امکان قضاوت و تصمیم گیری آگاهانه برای آنها فراهم شود.
اطلاعات حسابداری:

خلاصه اطلاعات مربوط به رویدادهای مالی مؤثر بر یک واحد اقتصادی خاص می باشد.
شخصیت حسابداری:

واحد اقتصادی مشخص و جداگانه ای است که اطلاعات و گزارشهای حسابداری فقط در مورد آن تهیه می شود.
انواع واحدهای اقتصادی:

مؤسسات جدا و مستقلی هستند که با ترکیب عوامل مختلف اقتصادی منافع مالکین خود را دنبال می کنند. از لحاظ مالکیت، شکل حقوقی و نوع فعالیت به شکل زیر طبقه بندی می شوند.
واحدهای اقتصادی از نظر مالکیت به سه نوع تقسیم می شوند:

۱- واحدهای عمومی: به طور مستقیم یا غیر مستقیم در مالکیت دولت یا سایر نهادهای عمومی قرار دارند. سازمان تأمین اجتماعی نمونه ای از این واحدها می باشد.

۲- واحدهای تعاونی: به منظور رفع نیازمندی های مشترک و بهبود وضع اقتصادی و اجتماعی اعضای آن از طریق خریداری، کمک و همکاری متقابل تشکیل شده و در مالکیت اعضا قرار دارند. مانند شرکتهای تعاونی.

۳- واحدهای خصوصی: این واحدها به یک یا چند نفر تعلق دارند و متعلق به بخش عمومی نیستند. مانند فروشگاهها.
واحدهای اقتصادی از نظر هدف فعالیت به دو دسته تقسیم می شوند:

۱- واحدهای انتفاعی: هر واحد اقتصادی که با هدف سود و منفعت مادی تشکیل شود واحد انتفاعی نام دارد.

۲- واحدهای غیر انتفاعی: هر واحدی را که هدف از تشکیل آن کسب منفعت مادی برای مالکان آن نباشد واحد غیر انتفاعی گویند.
واحدهای اقتصادی از نظر نوع فعالیت به سه دسته تقسیم می شوند:

۱- واحدهای خدماتی: واحدهایی هستند که خدماتی به مشتریان ارائه می کنند و معمولاً در قبال ارائه خدمات منفعت کسب می کنند. مانند بانکها و هتلها.

۲- واحدهای بازرگانی: به خرید و فروش مواد خام، فرآورده ها و کالاها اشتغال دارند. مانند فروشگاهها.

۳- واحدهای تولیدی: با استفاده از عوامل تولید به ساخت کالاهای اقتصادی می پردازند.
واحدهای اقتصادی از نظر تعداد مالک به دو دسته تقسیم می شوند:

۱- واحدهای انفرادی: مالکیت آنها به یک نفر تعلق دارد؛ مانند فروشگاهها، مغازه ها.
۲- واحدهای غیر انفرادی: افراد، سرمایه های کوچک خود را با یکدیگر جمع می کنند و واحدهای بزرگتری را تشکیل می دهند. مانند شرکتهای.

دارائی ها:

منابع اقتصادی متعلق به یک واحد اقتصادی که انتظار می رود در آینده منفعتی را برای واحد اقتصادی ایجاد نماید، دارائی گویند.
دارائی های واحد اقتصادی = حقوق مالی اشخاص نسبت به دارائی های واحد اقتصادی
حقوق مالی اشخاص:

حقوق مالی اشخاص نسبت به دارائی های واحد اقتصادی شامل حقوق مالی مالک و حقوق مالی طلبکاران است.
بدهی:

حقوق مالی اشخاص غیر از مالک نسبت به دارائی های واحد اقتصادی را بدهی گویند.
سرمایه:

حق یا ادعای مالک یا مالکین نسبت به دارائی های واحد اقتصادی را، سرمایه گویند.

معادله حسابداری
دارائی = بدهی + سرمایه

انواع دارائی ها:

۱- نقد و بانک: از مهم ترین دارائی های واحد اقتصادی که برای خرید کالاها و پرداخت بدهی ها مورد استفاده قرار می گیرد.
۲- حساب های دریافتی: واحدهای اقتصادی در قبال ارائه یا فروش دارائی به طور نسیه، از دیگران طلبکار می شوند. این قبیل دارائی ها را حساب های دریافتی گویند.

۳- ملزومات: شامل کالاها و اجناسی است که در جریان فعالیت های واحد اقتصادی خریداری و به مصرف می رسد.
انواع بدهی ها:

۱- حساب های پرداختی: این نوع بدهی در ازای خرید نسیه دارائی یا خدمات از دیگران ایجاد می شود.

۲- وام پرداختی: این نوع بدهی در ازای دریافت وام از مؤسسات اعتباری نظیر بانکها ایجاد می شود.

اهمیت معادله حسابداری

حسابداران برای اینکه رویدادهای مالی مربوط به یک واحد اقتصادی را ثبت و سپس اطلاعات حسابداری را به طور مناسب گزارش کنند؛ باید:

۱- رویدادهای مالی مؤثر بر واحد اقتصادی را شناسایی کنند.

۲- میزان تأثیر هر رویداد مالی را بر اجزای معادله حسابداری ارزیابی و اندازه گیری نمایند.

مثال ۱: رویداد مالی زیر در تعمیرگاه تلویزیون ماهر طی دو ماهه ابتدای سال ۱۳۷۱ انجام شده است. آقای ماهر در فروردین ماه سال ۱۳۷۱ تصمیم به تأسیس تعمیرگاه تلویزیون گرفت. ابتدا اقدام به دریافت پروانه کسب کرده، سپس در ۱۵ فروردین در بانک، حساب جاری را به نام تعمیرگاه ماهر افتتاح می کند و مبلغ

۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه تعمیرگاه به آن حساب واریز می نماید.

تجزیه و تحلیل:

با تأسیس تعمیرگاه تلویزیون ماهر، یک واحد اقتصادی که به آقای ماهر، تعلق دارد با شخصیت حسابداری مستقل از آقای ماهر ایجاد می شود و با افتتاح حساب جاری و واریز ۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال به این حساب، تعمیرگاه ماهر صاحب یک قلم دارائی به نام نقد و بانک می باشد.

ترازنامه:

صورتحسابی است که دارائی ها و بدهی ها و سرمایه ی مالک یک واحد اقتصادی را، در یک تاریخ معین نشان می دهد. معمولاً در تهیه تراز نامه باید به نکات زیر توجه کرد:

۱- نوشتن عنوان: عنوان ترازنامه شامل موارد زیر است:

الف) نام واحد اقتصادی (ب) نام گزارش یا صورتحساب مالی (ج) تاریخ گزارش

۲- واحد اندازه گیری: واحد اندازه گیری رویدادهای مالی، پولی رایج هر کشور است.

۳- طرفین ترازنامه: در سمت راست ترازنامه دارائی ها و در سمت چپ بدهی ها و سرمایه مالک نوشته می شود.

- ۴- ترتیب نوشتن دارائی ها: در ترازنامه دارائی ها به ترتیب قابلیت تبدیل به نقد نوشته می شوند.
- ۵- ترتیب نوشتن بدهی ها: بدهی های مختلف واحد اقتصادی به ترتیب تاریخ سررسید پرداخت در ترازنامه نوشته می شوند.
- ۶- موازنه: ترازنامه منطبق بر معادله حسابداری است. بنابراین همیشه بین جمع دارائی ها و جمع بدهی ها و سرمایه مالک توازن وجود دارد.

نمونه ای از یک ترازنامه در شکل زیر توضیح داده شده است:

تعمیرگاه تلویزیون ماهر

ترازنامه به تاریخ ۳۱/۲/۱۳۷۱

دارائی ها	بدهی ها	
نقد و بانک	حساب های پرداختی	۵/۷۵۰/۰۰۰
حساب های دریافتی	وام پرداختی	۲۵۰/۰۰۰
ملزومات	جمع بدهی ها	۵۰۰/۰۰۰
اثاثه	سرمایه	۳/۰۰۰/۰۰۰
آپارتمان	سرمایه آقای ماهر	۳۲/۰۰۰/۰۰۰
جمع دارائی ها	جمع بدهی ها و سرمایه	۴۱/۵۰۰/۰۰۰

حساب:

به منزله پرونده ای مفصل از تغییراتی است، که در یک دارائی خاص، یک بدهی خاص یا سرمایه صاحب مؤسسه، طی یک دوره زمانی رخ می دهد و ابزار اصلی ثبت و خلاصه کردن اطلاعات مالی است.

برای اینکه امکان دسترسی به اطلاعات موجود در حساب ها آسانتر شود، همه حساب های مربوط به یک واحد اقتصادی در یک دفتر خاص به نام «دفتر کل» نگهداری می شود.

ثبت رویدادهای مالی در حسابها:

برای اینکه اثر هر رویداد مالی را بر اجزای معادله حسابداری نشان دهیم از شکل حساب T استفاده می کنیم، که دارای سه قسمت است:

۱- عنوان حساب

۲- سمت راست یا بدهکار

۳- سمت چپ یا بستانکار

عنوان حساب	
بدهکار	بستانکار

- قاعده ثبت افزایش و کاهش در حسابها:

افزایش هر دارائی در سمت راست (بدهکار) حساب آن دارائی، ثبت می شود.

کاهش هر دارائی در سمت چپ (بستانکار) حساب آن دارائی، ثبت می شود.

افزایش هر بدهی و سرمایه مالک در بستانکار حساب مربوط، ثبت می شود.

کاهش هر بدهی مالک در بدهکار حساب مربوط، ثبت می شود.

دارائی ها		بدهی ها		سرمایه مالک	
افزایش دارائیها	کاهش دارائی ها	افزایش بدهی ها	کاهش بدهی ها	افزایش سرمایه	کاهش سرمایه
بدهکار می شود	بستانکار می شود	بدهکار می شود	بستانکار می شود	بدهکار می شود	بستانکار می شود

مثال) در مثال قبیل (تعمیرگاه تلویزیون ماهر)، رویداد مالی ثبت گردید و تجزیه و تحلیل شد. اکنون از روش دیگری استفاده می کنیم.

رویداد مالی ۱: سرمایه گذاری نقدی آقای ماهر به مبلغ ۳۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال

تجزیه و تحلیل	قاعده	تشخیص
دارائی (نقد و بانک) افزایش یافته است	افزایش دارایی، بدهکار می شود	بدهکار: نقد و بانک ۳۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال
سرمایه مالک افزایش یافته است	افزایش سرمایه، بستانکار می شود	بستانکار: سرمایه آقای ماهر ۳۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال

مانده گیری حساب ها:

نخست، ارقام بدهکار و ارقام بستانکار را جداگانه جمع زده، زیر هر ستون یادداشت و سپس جمع طرف کوچکتر را از جمع طرف بزرگتر کسر می کنیم؛ به حاصل این تفریق «مانده حساب» گویند.

حسابداری خرید و فروش کالا

در مباحث پیشین، مبانی عمومی حسابداری بیان و مراحل پیاپی انجام عملیات حسابداری در یک موسسه خدماتی تشریح شد. در این فصل، با توضیح عملیات حسابداری مربوط به خرید و فروش کالا، **چرخه حسابداری** موسسات بازرگانی تشریح می شود. تفاوت اصلی حسابداری موسسات خدماتی با موسسات بازرگانی در این است که، درآمد موسسات خدماتی از محل حق الزحمه و کارمزد خدماتی تحصیل می شود که برای مشتریان انجام می دهند؛ حال آنکه درآمد اصلی موسسات بازرگانی حاصل جمع مبالغی است که از فروش کالاها عاید می گردد؛ و برای تعیین سود موسسات بازرگانی، علاوه بر هزینه عملیات باید بهای تمام شده کالای فروش رفته نیز از درآمد فروش کسر شود. به عبارت دیگر سود موسسات بازرگانی از رابطه زیر بدست می آید:

$$(\text{هزینه عملیات} + \text{بهای تمام شده کالای فروش رفته}) - \text{فروش} = \text{سود}$$

پیش از تشریح جزئیات عملیات حسابداری موسسات بازرگانی جا دارد که ابتدا توضیح مختصری درباره موقعیت موسسات بازرگانی در بین موسسات انتفاعی داده شود و سپس درباره عملیات خرید و فروش کالا مطالبی کلی عنوان گردد:

طبقه بندی موسسات انتفاعی

موسسات انتفاعی را بر حسب نوع فعالیتهائی که به آن اشتغال دارند، می توان به ترتیب زیر طبقه بندی کرد:

موسسات خدماتی (service enterprises) موسساتی هستند که خدماتی را به مشتریان عرضه و در ازای آن کارمزد یا حق الزحمه دریافت می کنند. مانند: بانکها، تعمیرگاهها، هتلها، بنگاه های باربری و مسافربری و نظایر آن.

موسسات تولیدی یا صنعتی (manufacturing enterprises) موسساتی هستند که انواع فرآورده ها و کالاهای بادوام یا مصرفی را معمولاً با بکار گرفتن سرمایه و نیروی انسانی ماهر و با استفاده از ابزارها و ماشین آلات و تاسیسات می سازند یا تولید می کنند و آنها را مستقیماً و یا از طریق شبکه های توزیع به فروش می رسانند. مانند کارگاهها، نیروگاهها و نظایر آنها.

موسسات بازرگانی (trading enterprises) موسساتی هستند که به خرید و فروش انواع مواد خام، محصولات کشاورزی و کالاهای ساخته شده اشتغال دارند. مانند: تجارتخانه ها، کسبه، فروشگاهها، موسسات و شرکتهای تجاری.

فعالیت اصلی موسسات بازرگانی خرید انواع فرآورده ها و کالاها از تولید کنندگان و عرضه آن به خریداران است. این گونه موسسات معمولاً در شکل و محتوای کالاهائی که خریداری و به فروش می رسانند (بغیر از بسته بندی و نظایر آن) تغییری نمی دهند، بلکه کالاها را خریداری، حمل، انبار و در محل و موقع مناسب به مشتریان عرضه می کنند.

روشهای فروش کالا

روشهای متنوعی در فروش انواع فرآورده ها و کالاهای مصرفی و با دوام بکار می رود که از جمله می توان فروش نقد ، فروش نسبه ، فروش اقساطی و فروش امانی را نام برد. در این مبحث تنها دو روش متداول فروش ، یعنی فروش نقد و نسبه مورد بحث است .

فروش نقد (cash sale) معامله ای است که برای تسلیم کالا و پرداخت بهای آن موعدی در آینده مقرر نشود و تحویل کالا از طرف فروشنده و پرداخت بهای آن از طرف خریدار به طور همزمان باشد . اغلب فروشگاهها و خرده فروشان ، کالاهای خود را نقدی می فروشند .

فروش نسبه (credit sale) معامله ای است که کالا در زمان حال تحویل و برای پرداخت بهای آن موعدی در آینده مقرر شود و فروشنده موافقت نماید که قیمت را مدتی پس از تحویل کالا از خریدار دریافت نماید . بسیاری از تولیدکنندگان و غالب عمده فروشان ، کالاهای خود را به نسبه می فروشند و معمولا مهلتی بین ۳۰ تا ۹۰ روز برای پرداخت بهای کالا به خریدار می دهند .

صورتحساب یا فاکتور فروش

مواد خوراکی و بسیاری از کالاهای مصرفی روزانه که معمولا در مغازه های خرده فروشی ، سوپر مارکتها و فروشگاههای بزرگ عرضه می شود ، غالبا با داد و ستد ، خرید و فروش می شود . در این نوع معاملات معمولا سند و مدرکی بین خریدار و فروشنده مبادله نمی شود و تنها در برخی از موسسات خرده فروشی و فروشگاههای بزرگ ، نوار ماشین صندوق (ماشین ثبت فروش نقدی) به عنوان مدرک فروش به خریدار داده می شود . اما در فروش نقدی اغلب کالاهای بادوام و برخی از کالاهای مصرفی ، بر حسب نوع کالا و سیستم حسابداری موسسه فروشنده **برگه فروش نقدی** صادر و یا از برچسب ، برگه کالا و یا مدرک دیگری به عنوان صورتحساب فروشنده استفاده می کند و این مدرک را پس از دریافت پول همزمان با تحویل کالا به خریدار می دهد. در عمده فروشی کالاها و معاملات نسبه برای روشن بودن شرایط معامله فروشنندگان معمولا سندی به نام صورتحساب ، سیاهه یا فاکتور فروش تهیه می کنند . در فاکتور فروش اطلاعات زیر درج می شود .

- ۱- شماره فاکتور
- ۲- تاریخ معامله
- ۳- نام فروشنده
- ۴- نام خریدار (یا مشتری)
- ۵- شرایط حمل و تحویل و بهای کالای فروخته شده
- ۶- نوع ، مشخصات ، شماره ، مقدار ، قیمت فروش واحد (نرخ) کالای فروخته شده
- ۷- جمع مبلغ فروش

تخفیفات

موسسات بازرگانی برای افزایش حجم فروش و تسریع در وصول مطالبات خود تدابیر گوناگونی را بکار می گیرند که یکی از مهمترین آنها اعطای تخفیف است . انواع تخفیفاتی که موسسات بازرگانی اعم از تولید کنندگان ، عمده فروشان و خرده فروشان ، بر حسب نوع فعالیت خود ، به مشتریان اعطا می کنند را می توان در دو گروه اصلی زیر طبقه بندی کرد :

تخفیفات تجاری (trade discounts) : فروش کالا به قیمتی ارزانتر از قیمت مندرج در فهرست قیمت (کاتالوگ) یا برچسب کالاهای یک موسسه را اعطای تخفیف و کاهشی را که در قیمت داده می شود ، تخفیف تجاری می نامند . تخفیفات تجاری قاعدتا بر حسب درصدی از قیمت کالا تعیین می گردد و معمولا به گروههای مختلف مشتریان و در مواردی به نرخهای متفاوت اعطا می شود .

نکته: تخفیفات تجاری از کل مبلغ فاکتور یا صورتحساب فروش کسر می شود و معمولا در مدارک و دفاتر حسابداری فروشنده و خریدار ثبت نمی شود .

تخفیفات نقدی (cash discounts) * در اوضاع و احوال عادی و با ثبات اقتصادی ، اغلب تولیدکنندگان و عمده فروشان ، کالاهای خود را به نسیه می فروشند * در فروش نسیه کالا ، فروشنده علاوه بر ارزیابی اعتبار یکایک مشتریان و تعیین سقفی برای فروش نسیه به هر یک از آنان معمولاً مهلتی را برای پرداخت مبلغ فاکتور تعیین می کنند که به آن شرط فروش نسیه می گویند *

کاربرگ و نحوه تنظیم آن

عملیات حسابرسی می‌بایست بنحو کامل و مناسب در پرونده‌ها ثبت و اطلاعات و مدارک و مستندات لازم بعنوان شواهد حسابرسی جمع آوری گردد. این امر از طریق تهیه و تنظیم کاربرگهای حسابرسی صورت می‌گیرد. کاربرگهای حسابرسی در واقع ارتباطی بین مدارک حسابداری صاحبکار و گزارش حسابرسان بوده و اهداف و نیازهای ذیل از طریق تهیه و تنظیم آنها می‌بایست تامین و مرتفع گردد: فراهم آوردن شواهد و مدارک لازم و مستند نمودن کار انجام شده و اخذ نتیجه از رسیدگیهای بعمل آمده .

فراهم آوردن امکانات لازم برای نظارت و بررسی کار حسابرسان و اعمال کنترل بر پیشرفت و کیفیت کار حسابرسی توسط سرپرستان و مدیران

- فراهم آوردن مبانی کافی برای تهیه گزارشهای حسابرسی و مستند نمودن اظهارنظر حسابرس.

- کمک در برنامه ریزی و انجام حسابرسیهای دوره‌های آینده.

انواع کاربرگها

کاربرگ نهائی - کاربرگ نهایی جدولی است حاوی مانده حسابهای دفتر کل، اصلاحات و اقلام نهایی که در صورتهای مالی منعکس می‌شود و در واقع جزو اصلی حلقه ارتباط صورتهای مالی نهائی با سوابق مالی صاحبکار می‌باشد. این کاربرگ در سه قسمت بشرح ذیل تنظیم می‌شود:

- کاربرگ نهائی دارائیهها

- کاربرگ نهائی بدهیها و حقوق صاحبان سهام

- کاربرگ نهائی سود و زیان

کاربرگ اصلی - کاربرگ اصلی جدولی حاوی خلاصه اقلام عمده‌ای است که جمع آنها یکی از ارقام مندرج در کاربرگ نهائی و صورتهای مالی را تشکیل می‌دهد.

کاربرگ برنامه حسابرسی - کاربرگ برنامه حسابرسی فهرست کارهای لازم برای بررسی معاملات و همچنین اثبات هر یک از اقلام مندرج در صورتهای مالی را مشخص می‌نماید. برنامه حسابرسی این اطمینان را بوجود می‌آورد که هیچ یک از اقدامات اساسی و لازم برای بررسی و اثبات اقلام، نادیده گرفته نمی‌شود. بعلاوه دستورالعمل تهیه و تنظیم کاربرگها و ثبت عملیات حسابرسی حسابرسان کم تجربه با استفاده از این برنامه‌ها خواهند توانست کار خود را بنحوی موثر و با حداقل نظارت و سرپرستی انجام دهند.

کاربرگ تفصیلی - کاربرگ تفصیلی کاربرگی است که اقلام تشکیل دهنده یک حساب در تاریخ معین را نشان می‌دهد. صورتهای ریز اقلام تشکیل دهنده حسابها تهیه شده توسط صاحب کار بعنوان کاربرگهای تفصیلی تلقی می‌شود.

کاربرگهای فرعی - کاربرگهای فرعی جهت رسیدگی به اقلام مندرج در کاربرگهای اصلی و تفصیلی مورد استفاده قرار می‌گیرد. کاربرگ مزبور عمدتاً بصورت چاپ شده و آماده است و در موارد ضروری حسب شرایط بصورت جداگانه تهیه می‌شود.

سازمان کاربرگهای حسابرسی

کاربرگهای حسابرسی ممکن است مربوط به حسابرسی یک دوره مشخص مالی باشد و یا مربوط به بیش از یک دوره مالی بوده و از نقطه نظر کار حسابرسی همیشه مورد نیاز باشد. به این ترتیب برای عملیات حسابرسی هر صاحب کار دو نوع پرونده بشرح ذیل نگهداری می‌شود.

پرونده دائمی

پرونده دائمی حسابرسی حاوی اطلاعات، اسناد و مدارک تقریباً بدون تغییر است که هر سال و در هر حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرد، بیشتر اطلاعات پرونده دائمی در حسابرسی دوره اول تهیه می‌گردد. در این خصوص موارد ذیل می‌بایست مورد توجه قرار گیرد:

- کلیه اطلاعات و مدارک مربوط به پرونده دائمی باید طی فرمهای مزبور تهیه و با توجه به فهرست مزبور در بخش ذیربط بایگانی شود.
- نکته قابل توجه و مهم به روز بودن این پرونده در مراحل مختلف حسابرسی است. جهت این کار لازم است در هر دوره حسابرسی اسناد و مدارکی را که مورد نیاز نیست از پرونده خارج و اسناد و مدارک مورد نیاز با توجه به آخرین تغییرات مربوطه در پرونده قرار گیرد.

پرونده جاری

- پرونده جاری حاوی اطلاعات و اسناد و مدارک مربوط به حسابرسی یک دوره مالی است. در این خصوص موارد ذیل قابل ذکر است:
- کلیه کاربرگها، اسناد و اطلاعات تهیه و جمع آوری شده در حین اجرای عملیات حسابرسی یک دوره در قسمتهای مربوطه و مندرج در فهرست پرونده جاری بایگانی می‌شود.
- کاربرگهای اصلی و تفصیلی و فرعی مربوط به اقلام تشکیل دهنده و رسیدگی به حسابها بشرح ذیل در بخشهای مربوطه به هر یک از اقلام مندرج در صورتهای مالی قرار می‌گیرد:

- کاربرگ اصلی
- برنامه رسیدگی
- کاربرگهای فرعی (رسیدگی)

مراحل و روش تهیه و تنظیم کاربرگهای حسابرسی

- کاربرگهای نهایی و اصلی
- ابتداء آخرین تراز آزمایشی دفتر کل (قبل از بستن حسابها) به ۳ قسمت بشرح ذیل تقسیم و در سه کار کاربرگ نهائی طبقه‌بندی و درج می‌گردد:
- دارائیها
- بدهیها و حقوق صاحبان سهام
- سود و زیان
- برای هر یک از عناوین و اقلام اصلی حساب منعکس در آخرین تراز آزمایشی دفتر کل (قبل از بستن حسابها) یک کاربرگ اصلی تهیه می‌گردد.

- مانده حسابها در ابتدا و پایان دوره‌های مالی مورد رسیدگی در کاربرگهای اصلی درج می‌گردد.
- کاربرگهای اصلی جمع‌گیری و جمع مانده‌های ابتدا و پایان دوره مورد رسیدگی از کاربرگهای اصلی به کاربرگهای نهائی منتقل می‌شود.

کاربرگهای رسیدگی باید با توجه به اطلاعات و مطالب ذیل تهیه و تکمیل گردد:

- تکمیل کادر بالای کاربرگ (نام صاحب کار، دوره مورد رسیدگی، نام تهیه کننده و تاریخ و نام بررسی کننده و تاریخ بررسی) هنگام شروع به تهیه کاربرگها.
- درج موضوع مورد رسیدگی
- درج ماخذ استخراج اقلام جهت رسیدگی و نحوه انتخاب آنها، لازم به توضیح است که جهت انتخاب اقلام مورد رسیدگی مناسب است، حداکثر استفاده از روشهای نمونه‌گیری آماری بعمل آید.
- درج مشخصات اقلام انتخاب شده جهت رسیدگی از قبیل شماره و تاریخ سند حسابداری، شرح معامله، مبلغ آن، طرف حساب آن
- انعکاس رسیدگیهای انجام شده با عطف به برنامه‌های رسیدگی یا کاربرگهای مربوطه

- جمع مانده حساب طبق دفاتر
- جمع مبلغ و درصد ارقام رسیدگی شده و رسیدگی نشده
- تعدیلات پیشنهادی و مانده حساب پس از تعدیلات
- درج ایرادات و اشکالات مشاهده شده بنحو مناسب
- درج نتایج حاصل از رسیدگی

روش ثبت رسیدگی در کاربرگ

- ماهیت کلیه رسیدگیهای موردنظر تعیین شده و پس از شماره گذاری در فرم "یادداشت ماهیت رسیدگیها" درج می‌گردد. در مورد رسیدگیهایی که در برنامه رسیدگی درج شده شماره رسیدگی به برنامه رسیدگی مربوطه عطف می‌گردد.
- شماره بندهای برنامه رسیدگی به ترتیب و در بالای ستون عمودی کاربرگ بلافاصله پس از ستون طرف حساب درج می‌شود.
- پس از انجام رسیدگی علامت کنترل (✓) یا حسب مورد (م/ن) و یا دیگر علائم رسیدگی در ستون مربوطه درج می‌گردد.
- چنانچه استفاده از کاربرگهای صاحب کار باعث صرفه جویی در وقت گردد باید از آن استفاده نموده و از امکانات آنها جهت تهیه کاربرگهای لازم نیز بهره گرفت. در این صورت، برای هر نوع کاربرگ و صورت ریز حساب که توسط صاحب کار تهیه و ارائه گردد عبارت "تهیه شده توسط صاحب کار" در کنار عطف کاربرگ گذاشته شود و همچنین ارقام کاربرگ از لحاظ صحت جمع و مطابقت با دفتر کنترل شود
- کلیه کاربرگهای اصلی، تفصیلی و فرعی باید با یکدیگر و صورتهای مالی نهائی عطف متقابل داده شود.
- عطف متقابل و ارجاع دادن به کاربرگهای پرونده در سالهای گذشته صحیح نبوده و در صورت لزوم باید فتوکپی از کاربرگهای مورد لزوم از پرونده سالهای قبل تهیه و در پرونده جاری قرار داد.

- عطف گذاری کاربرگهای حسابرسی

یکی از روشهاییکه کمک موثری به یکنواختی تهیه کاربرگهای حسابرسی در کلیه واحدهای تحت رسیدگی موسسه می‌نماید، استفاده از روش عطف گذاری است، عطف هر کار برگ در بالای صفحه و در قسمتی که برای این منظور در نظر گرفته شده درج می‌گردد. عطف کاربرگها کلاً عددی و بشرح مذکور در فهرست پرونده‌های جاری و دائمی می‌باشد.

نحوه ارائه صورتهای مالی

۱-هدف این استاندارد تجویز مبنایی برای ارائه صورتهای مالی با مقاصد عمومی یک واحد تجاری به منظور حصول اطمینان از قابلیت مقایسه با صورتهای مالی دوره‌های قبل آن واحد و با صورتهای مالی سایر واحدهای تجاری می‌باشد. برای دستیابی به این هدف، در این استاندارد ملاحظات کلی درخصوص نحوه ارائه صورتهای مالی، رهنمودهایی درباره ساختار آنها و حداقل الزامات درخصوص محتوای صورتهای مالی ارائه شده است. چگونگی شناخت، اندازه‌گیری و افشای معاملات و سایر رویدادهای خاص در سایر استانداردهای حسابداری ارائه می‌شود.

دامنه کاربرد

۲-الزامات این استاندارد باید در ارائه کلیه "صورتهای مالی با مقاصد عمومی" که براساس استانداردهای حسابداری تهیه و ارائه می‌شود، بکار گرفته شود.

۳-صورتهای مالی با مقاصد عمومی (که از این پس صورتهای مالی نامیده می‌شود) برای پاسخگویی به نیازهای استفاده‌کنندگانی تهیه می‌شود 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 می‌شود. مفاد این استاندارد برای صورتهای مالی تلفیقی گروه واحدهای تجاری نیز کاربرد دارد.

۴-در این استاندارد واژه‌هایی بکار گرفته می‌شود 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.

۵- نحوه ارائه داراییهای جاری و بدهیهای جاری بخشی از موضوع این استاندارد است لیکن به طور جداگانه در استاندارد حسابداری شماره ۱۴ مطرح شده است.

هدف صورتهای مالی

۶- 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 حسابدهی 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

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

۷- 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، و

۴- صورت جریان وجوه نقد.

ب. یادداشتهای توضیحی.

ملاحظات کلی

ارائه مطلوب و رعایت استانداردهای حسابداری

۹- 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.

۱۰- 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.

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

۱۲- در موارد بسیار نادر، چنانچه مدیریت واحد تجاری به این نتیجه برسد که رعایت یکی از الزامات استانداردهای حسابداری، صورتهای مالی را گمراه‌کننده می‌سازد 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 می‌کند،
- ب . تصریح اینکه صورتهای مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت مطابق با استانداردهای حسابداری می‌باشد، به استثنای انحراف از الزامات یک استاندارد حسابداری که به منظور ارائه مطلوب صورتهای مالی انجام گرفته است،
- ج . استانداردی که الزامات آن رعایت نشده است، ماهیت انحراف شامل شیوه حسابداری مقرر در استاندارد، اینکه چرا کاربرد شیوه مقرر در استاندارد صورتهای مالی را گمراه‌کننده می‌سازد و شیوه حسابداری بکار گرفته شده، و
- د . اثر مالی انحراف بر سود یا زیان خالص، داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه در هر یک از دوره‌های مورد گزارش.

۱۳- برای ارائه صورتهای مالی به نحو مطلوب، رعایت موارد زیر الزامی است:

- الف. انتخاب و اعمال رویه‌های حسابداری طبق مفاد بند ۱۷،
- ب . ارائه اطلاعات شامل رویه‌های حسابداری، به گونه‌ای 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 استفاده‌کنندگان صورتهای مالی کافی نباشد.

۱۴- در موارد نادر ممکن است کاربرد الزامات یک استاندارد حسابداری به ارائه صورتهای مالی گمراه‌کننده، منجر شود. این امر تنها در مواردی روی می‌دهد که شیوه مقرر در استاندارد مورد نظر به وضوح نامناسب باشد، به گونه‌ای 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.

۱۵- برای ارزیابی ضرورت انحراف از الزامات یک استاندارد حسابداری، ملاحظات زیر 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.

۱۶- 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

۱۷- 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، و

ب . قابل انکاست به گونه‌ای که:

- ۱- وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری را صادقانه بیان می‌کند،
 - ۲- منعکس کننده محتوای اقتصادی و نه فقط شکل حقوقی معاملات و سایر رویدادهاست،
 - ۳- بیطرفانه یعنی عاری از تمایلات جانبدارانه است،
 - ۴- محتاطانه است، و
 - ۵- از تمام جنبه‌های با اهمیت، کامل است.
- ۱۸- 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 اقلام، 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، و
- 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

۲۰- 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.

۲۱- 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.

۲۲- 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

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

۲۴- 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 تحمل شده با درآمدهای تحصیل شده 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 نمی‌شمارد.

ثبات رویه در نحوه ارائه

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

الف . تغییری عمده در ماهیت عملیات واحد تجاری یا تجدیدنظر در نحوه ارائه صورتهای مالی حاکی از این باشد که تغییر مزبور به ارائه مناسبتر معاملات یا سایر رویدادها منجر شود، یا

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

۲۶- 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 طبق مندرجات بند ۳۹ این استاندارد تجدید طبقه‌بندی می‌کند.

اهمیت و تجمیع

۲۷- 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.

۲۸- 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.

۲۹- در این استاندارد، 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 تعیین‌کننده 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.

۳۰- چنانچه اجرای الزامات افشای مندرج در استانداردهای حسابداری به اطلاعات بی اهمیت منجر شود، نیازی به رعایت آن نیست.

تهاتر

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

۳۲- اقلام درآمد و هزینه باید تنها زمانی تهاتر شود که:

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

ب . درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی که از معاملات و رویدادهای واحد یا مشابه حاصل می‌شود، با اهمیت نباشد. چنین مبالغی باید طبق مفاد بند ۲۷ این استاندارد با یکدیگر جمع شود.

۳۳- گزارش جداگانه هر دو گروه داراییها و بدهیها، و درآمدها و هزینه‌های با اهمیت، ضروری است. تهاتر اقلام 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 تهاتر منعکس‌کننده محتوای معامله یا رویداد مربوط باشد. گزارش خالص داراییها یعنی داراییها پس از کسر اقلام کاهنده مربوط از قبیل ذخیره کاهش ارزش موجودیهای مواد و کالا، ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول و استهلاک انباشته داراییهای ثابت مشهود، تهاتر نیست.

۳۴- تهاتر 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 تهاتر 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.

۳۵- طبق استاندارد حسابداری شماره ۳، درآمد عملیاتی به ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی یا دریافتنی اندازه‌گیری می‌شود. هر واحد

تجاری، در روال فعالیتهای عادی خود معاملات دیگری را نیز انجام می‌دهد که مولد درآمد عملیاتی نیست، اما برای انجام فعالیتهای مولد درآمد عملیاتی آن ضروری است. نتایج این گونه معاملات از طریق تهاتر درآمدها و هزینه‌های مربوط به آن ارائه می‌شود، به شرط این که تهاتر 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 دریافتی و دریافتی در این رابطه، تهاتر و به صورت خالص گزارش می‌شود.

۳۶- 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 طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی ضرورت یابد. اطلاعات مقایسه‌ای

۳۷- صورتهای مالی باید در برگزیده 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.

۳۸- در مواردی، اطلاعات تشریحی ارائه شده در صورتهای مالی دوره (های) قبل به دوره مالی جاری نیز مربوط است. برای نمونه، جزئیات یک دعوی 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.

۳۹- 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.

۴۰- 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

مقدمه

۴۱- براساس این استاندارد، 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. همچنین در استانداردهای حسابداری شماره ۲ و ۶ بترتیب نمونه‌هایی جهت ارائه صورت جریان وجوه نقد و صورت سود و زیان جامع ارائه شده است.

۴۲- در این استاندارد واژه افشا به معنای وسیع آن به کار رفته که در برگزیده ارائه در صورتهای مالی اساسی یا در یادداشتهای توضیحی است. موارد افشای مقرر شده در سایر استانداردهای حسابداری براساس الزامات آن استانداردها صورت می‌گیرد.

تشخیص صورتهای مالی

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

۴۴- 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.

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

- الف . نام واحد گزارشگر و شکل حقوقی آن،
- ب . اینکه صورتهای مالی مربوط به یک واحد تجاری یا مربوط به گروه واحدهای تجاری است،
- ج . تاریخ ترازنامه یا دوره مالی هر کدام که با اجزای صورتهای مالی مناسبت داشته باشد،
- د . واحد پول گزارشگری، و
- ه . سطح دقت به کار رفته در ارائه ارقام صورتهای مالی.

۴۶- الزامات بند ۴۵ معمولاً از طریق ارائه عناوین برای صفحات و عناوین مختصر برای ستونها در تمام صفحات صورتهای مالی تأمین می‌شود.

۴۷- 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

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

- الف . دلیل بکار گرفتن دوره کمتر از یکسال، و
- ب . این واقعیت که مبالغ مقایسه‌ای مربوط به صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت جریان وجوه نقد و یادداشتهای توضیحی مربوط قابل مقایسه نیست.

به موقع بودن

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

ترازنامه

اطلاعاتی که در ترازنامه ارائه می‌شود

۵۰- ترازنامه باید حداقل حاوی اقلام اصلی زیر باشد:

- الف . داراییهای ثابت مشهود،
- ب . داراییهای نامشهود،
- ج . سرمایه‌گذار پیها،
- د . موجودی مواد و کالا،
- ه . حسابها و اسناد دریافتنی تجاری و سایر حسابها و اسناد دریافتنی،
- و . موجودی نقد،
- ز . حسابها و اسناد پرداختنی تجاری و سایر حسابها و اسناد پرداختنی،
- ح . ذخیره مالیات،
- ط . ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان،
- ی . بدهیهای بلندمدت،
- ک . سهم اقلیت، و

۵۱- علاوه بر موارد مندرج در بند ۵۰، ممکن است به موجب سایر استانداردهای حسابداری، ارائه اقلام اصلی و جمعهای فرعی دیگری در ترازنامه الزامی باشد یا برای ارائه وضعیت مالی واحد تجاری به نحو مطلوب ضرورت داشته باشد.

۵۲- این استاندارد ترتیب یا شکل ارائه اقلام را تعیین نمی‌کند. بند ۵۰ تنها فهرست آن گروه از اقلام اصلی را ارائه می‌کند که به لحاظ ماهیت یا کارکرد به اندازه‌ای با یکدیگر متفاوتند که ارائه جداگانه آنها در ترازنامه ضرورت می‌یابد. نمونه‌های مربوط در پیوست این استاندارد درج شده است. در موارد زیر اقلام اصلی یادشده تعدیل می‌شود:

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

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.

۵۳- اقلام اصلی مندرج در بند ۵۰ به لحاظ ماهیت جنبه عام دارد. 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 جداگانه‌ای مورد بحث قرار گرفته‌اند را می‌توان در ترازنامه تحت قلم اصلی داراییهای نامشهود طبقه‌بندی کرد.

۵۴- قضاوت نسبت به ارائه جداگانه اقلام اصلی دیگر، علاوه بر موارد مندرج در بند ۵۰، مبتنی بر ارزیابی موارد زیر است:

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

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

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 طبقه‌بندی می‌شود.

اطلاعاتی که در ترازنامه یا در یادداشتهای توضیحی افشا می‌شود

۵۵- واحد تجاری باید طبقات فرعی اقلام اصلی را که متناسب با عملیات واحد تجاری طبقه‌بندی شده است، در ترازنامه یا در یادداشتهای توضیحی افشا کند. در صورت لزوم، هر قلم فرعی باید برحسب ماهیت به اقلام فرعی تری طبقه‌بندی شود و مبالغ پرداختنی به / دریافتنی از واحد تجاری اصلی، سایر واحدهای تجاری گروه و سایر اشخاص وابسته باید جداگانه افشا شود.

۵۶- تعیین طبقات فرعی یاد شده به الزامات استانداردهای حسابداری، اندازه، ماهیت و کارکرد اقلام مورد نظر بستگی دارد. در اتخاذ تصمیم نسبت به مبنای طبقه‌بندی فرعی اقلام، عوامل مندرج در بند ۵۴ نیز مورد استفاده قرار می‌گیرد. موارد افشا در خصوص هر قلم با اقلام دیگر متفاوت است، برای مثال:

الف. داراییهای ثابت مشهود برحسب طبقات مندرج در استاندارد حسابداری شماره ۱۱ طبقه‌بندی می‌شود.

ب. اقلام دریافتنی به سرفصلهای حسابها و اسناد دریافتنی تجاری، سایر حسابها و اسناد دریافتنی، طلب از اعضای گروه و طلب از سایر اشخاص وابسته و غیره تفکیک می‌شود.

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 می‌شود.

د. ذخایر به نحوی تفکیک می‌شود که ذخایر مرتبط با مزایای کارکنان و سایر اقلام را متناسب با عملیات واحد تجاری، به طور

جداگانه نشان دهد.

ه . سرمایه و اندوخته‌ها به گونه‌ای تفکیک می‌شود که نمایانگر طبقات مختلف سرمایه پرداخت شده و اندوخته‌ها باشد.

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

الف . برای هر یک از طبقات سهام:

۱- تعداد سهام مصوب،

۲- تعداد سهام منتشر شده و میزان سرمایه پرداخت شده،

۳- ارزش اسمی هر سهم،

۴- حقوق، مزایا و محدودیت‌های مربوط، و

۵- سهام واحد تجاری که در مالکیت واحدهای تجاری فرعی و وابسته است.

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

ج . صرف سهام،

د . ماهیت و موضوع هر یک از اندوخته‌ها، و

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

واحدهای تجاری که به شکلی غیر از شرکت سهامی تشکیل شده‌اند، باید 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 می‌شود

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

الف . درآمدهای عملیاتی،

ب . هزینه‌های عملیاتی،

ج . سود یا زیان عملیاتی،

د . هزینه‌های مالی،

ه . سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی،

و . مالیات بردرآمد،

ز . سود یا زیان فعالیت‌های عادی،

ح . اقلام غیرمترقبه،

ط . سهم اقلیت، و

ی . 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.

۵۹- 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 مندرج در بند ۵۸ 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.
- ۶۰- 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.
- ۶۱- 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 اطلاعات به طریق مندرج در بند ۶۲ (براساس کارکرد هزینه) و در موارد خاص که انجام آن عملی یا مفید نباشد به طریق مندرج در بند ۶۳ (برحسب ماهیت هزینه) ارائه می‌شود.
- ۶۲- در روش طبقه‌بندی بر مبنای کارکرد هزینه که بعضاً روش بهای تمام شده فروش نامیده می‌شود، هزینه‌ها برحسب کارکرد به عنوان بخشی از بهای تمام‌شده فروش، توزیع یا اداری طبقه‌بندی می‌شود. این نحوه ارائه در مقایسه با روش طبقه‌بندی هزینه‌ها برحسب ماهیت، اطلاعات مربوط تری را در دسترس استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد، لیکن در این روش تخصیص مخارج به کارکردها می‌تواند اختیاری و نیازمند اعمال قضاوت قابل توجهی باشد.
- ۶۳- در روش طبقه‌بندی براساس ماهیت هزینه، اقلام هزینه برحسب 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
- ۶۴- هر واحد تجاری که هزینه‌های عملیاتی را برحسب کارکرد طبقه‌بندی کند باید اطلاعات اضافی را درباره ماهیت هزینه‌ها شامل هزینه استهلاک و هزینه‌های پرسنلی، افشا کند.
- ۶۵- 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 برحسب ماهیت نیز افشا می‌شود.
- ۶۶- کلیه واحدهای تجاری که اوراق سهام آنها به عموم عرضه شده یا در جریان انتشار عمومی است باید عایدی هر سهم برای دوره تحت پوشش صورتهای مالی را در صورت سود و زیان یا در یادداشتهای توضیحی افشا کنند.
- ۶۷- عایدی هر سهم از طریق تقسیم سود خالص بر تعداد سهام در تاریخ ترازنامه محاسبه می‌شود.
- صورت سود و زیان جامع و تغییرات حقوق صاحبان سرمایه
- ۶۸- 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
- ۶۹- 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
- ۷۰- 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، و
- د . موارد دیگری که در صورتهای مالی اساسی ارائه نشده است، لیکن افشای آنها برای ارائه مطلوب ضرورت دارد.
- ۷۱- 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.
- ۷۲- 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 یادداشتهای شامل موارد افشای الزامی یا توصیه شده براساس

استانداردهای حسابداری یا سایر موارد افشاست که برای دستیابی به ارائه مطلوب ضرورت دارد.
۷۳- 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 اندازه‌گیری و رویه‌های حسابداری مورد استفاده،
- ج. اطلاعات تکمیلی درباره ارقام ارائه شده در صورتهای مالی اساسی به ترتیب صورتهای مالی و به ترتیب اقلام اصلی ارائه شده در آنها، و
- د. سایر موارد افشا، شامل:
۱- بدهیهای احتمالی، تعهدات و سایر اطلاعات مالی، و
۲- اطلاعات غیرمالی.

افشای رویه‌های حسابداری

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

- الف. مبنا یا مبانی اندازه‌گیری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی، و
 - ب. کلیه رویه‌های حسابداری لازم برای درک مناسب صورتهای مالی.
- ۷۵- علاوه بر رویه‌های حسابداری خاص بکار رفته در تهیه صورتهای مالی، آگاهی از مبنا یا مبانی اندازه‌گیری مورد استفاده در تهیه این صورتهای (بهای تمام شده یا ارزش جاری) برای استفاده‌کنندگان مهم است. چنانچه در تهیه صورتهای مالی بیش از یک مبنا یا مبانی اندازه‌گیری بکار گرفته شود (برای مثال در مواردی که برخی از داراییهای ثابت مشهود تجدید ارزیابی می‌شود) مشخص کردن آن دسته از داراییها و بدهیهایی که هر یک از مبانی اندازه‌گیری در مورد آنها بکار رفته است، کفایت می‌کند.
- ۷۶- افشای یک رویه حسابداری، بستگی به این دارد که آیا افشای آن به استفاده‌کنندگان جهت درک نحوه انعکاس معاملات و سایر رویدادها در عملکرد مالی و وضعیت مالی کمک می‌کند یا خیر. رویه‌های حسابداری که ممکن است واحد تجاری ارائه آنها را مد نظر قرار دهد، شامل موارد 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 تمام‌شده دارایی،
 - ز. پیمانهای بلندمدت،
 - ح. سرمایه‌گذاری در املاک،
 - ط. سرمایه‌گذاریهها،
 - ی. اجاره‌ها،
 - ک. مخارج تحقیق و توسعه،
 - ل. موجودی مواد و کالا،
 - م. مالیاتها،
 - ن. ذخایر،
 - س. مزایای پایان خدمت کارکنان،
 - ع. تسعیر ارز، و

سایر استانداردهای حسابداری، افشای رویه‌های حسابداری بسیاری از این موضوعات را الزامی کرده است. ۷۷- حتی اگر مبالغ منعکس شده در صورتهای مالی دوره جاری و دوره(های) قبل در رابطه با اعمال یک رویه حسابداری خاص فاقد اهمیت کافی باشد، ممکن است افشای رویه 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 مفاد بند ۱۹ یک رویه حسابداری انتخاب و بکار گرفته شده است، رویه مزبور افشا شود.

سایر موارد افشا

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

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

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

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

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

تاریخ اجرا

۷۹- الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم الاجراست. مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۸۰- با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱ با عنوان نحوه ارائه صورتهای مالی نیز رعایت می‌شود.

بستن حساب

چرخه حسابداری به یک سری از عملیاتی می‌گویند که هر سال و یا در هر دوره مالی تکرار می‌شود. این چرخه به ترتیب شامل عملیات‌های زیر است:

۱. جمع آوری کلیه اطلاعات مالی موسسه
۲. تجزیه و تحلیل کلیه معاملات و عملیات مالی موسسه
۳. ثبت کلیه معاملات و عملیات مالی موسسه در دفتر مالی
۴. انتقال کلیه عملیات‌ها از دفتر روزنامه به دفتر کل
۵. آماده کردن تراز آزمایشی (اصلاح نشده)
۶. اصلاح و تعدیل حسابهای دفتر کل
۷. آماده کردن تراز آزمایشی (اصلاح شده)
۸. آماده کردن صورت سود و زیان و صورت تغییرات سرمایه
۹. بستن حسابهای موقت
۱۰. آماده کردن تراز آزمایشی (اختتامی)
۱۱. تهیه ترازنامه و بستن حسابهای دائمی

به طور کلی عملیات حسابداری در دو دوره زمانی انجام می‌شود. در طول دوره مالی و در پایان دوره مالی. قسمت اول که در طول دوره مالی انجام می‌شود شامل جمع آوری کلیه اطلاعات مالی موسسه، تجزیه و تحلیل کلیه معاملات و عملیات مالی موسسه، ثبت کلیه معاملات و عملیات مالی موسسه در دفتر مالی، انتقال کلیه عملیات‌ها از دفتر روزنامه به دفتر کل است. و بقیه عملیات در پایان دوره مالی انجام می‌شود.

بستن حساب‌ها به چه معنی است؟

با توجه به انتقال یا عدم انتقال مانده به سال بعد، حساب‌ها را می‌توان به سه دسته تقسیم کرد:

۱. حساب‌های دائمی

۲. حساب‌های موقت

۳. حساب‌های مختلط

البته نهایتاً حساب‌های مختلط هم با انجام اصلاحات و ثبت‌های اصلاحی وارد حساب‌های دائمی یا موقت می‌شوند. به همین خاطر در پایان سال حساب‌ها یا دائمی هستند یا موقت. و بعد از تهیه صورت سود و زیان حساب‌های موقت نیز بسته می‌شوند و فقط حساب‌های دائمی باقی می‌ماند که این حساب‌ها از طریق صدور سند اختتامیه به سال بعد منتقل می‌شوند.

چگونگی بستن حساب‌های موقت در انتهای دوره مالی در شرکت‌های خدماتی

همانطور که گفته شد حساب‌های موقت باید در پایان دوره مالی بسته شوند. مانده مالی این گونه حساب‌ها به سال مالی بعد منتقل نمی‌شود. حساب‌های موقت شامل حساب‌های درآمد، هزینه‌ها و حساب برداشت هستند.

جهت بستن این حساب‌ها باید از یک حساب رابط و واسطه به نام حساب خلاصه سود و زیان استفاده کنیم. مراحل بستن حساب‌های موقت به صورت زیر است:

مرحله اول: بستن حساب درآمد

ابتدا حساب درآمدها را بدهکار و حساب خلاصه سود و زیان را بستانکار می‌کنیم.

مرحله دوم: بستن حساب هزینه‌ها

سپس حساب سود و زیان را معادل با جمع هزینه بدهکار می‌کنیم و سپس تک تک حساب‌های مرتبط با هزینه‌ها را بستانکار می‌کنیم.

مرحله سوم: بستن حساب خلاصه سود و زیان

مانده خلاصه حساب سود و زیان را مشخص می‌کنیم. اگر مانده آن بستانکار باشد معادل آن را بدهکار و حساب سرمایه را بستانکار می‌کنیم. اگر مانده حساب خلاصه سود و زیان بستانکار باشد به آن سود می‌گوییم.

ولی اگر مانده حساب سود و زیان بدهکار باشد، این حساب را بستانکار و حساب سرمایه را بدهکار می‌کنیم. در این صورت به این مانده حساب زیان می‌گویند.

مرحله چهارم: بستن حساب برداشت

در انتها برای بستن حساب برداشت، حساب سرمایه را معادل مانده حساب برداشت بدهکار و حساب برداشت را بستانکار می‌کنیم.

بستن حساب‌های موقت در انتهای دوره مالی در شرکت‌های بازرگانی

به طور کلی بستن حساب‌های موقت در موسسات بازرگانی بسیار شبیه به شرکت‌های خدماتی است. تنها تفاوت در این است که حساب‌هایی در شرکت‌های بازرگانی وجود دارد که در شرکت‌های خدماتی وجود ندارد. این حساب‌ها شامل حساب‌های خرید، فروش، برگشت از فروش و تخفیفات، برگشت از خرید و تخفیفات، تخفیفات نقدی خرید، تخفیفات نقدی فروش و موجودی کالای اول دوره و موجودی کالای انتهای دوره هستند.

بستن حساب‌های موقت در شرکت‌های بازرگانی به صورت زیر است:

مرحله اول: حساب خلاصه سود و زیان بدهکار و موجودی کالای اول دوره بستانکار می‌شود. سپس حساب موجودی کالای پایان دوره بدهکار و حساب خلاصه سود و زیان بستانکار می‌شود.

مرحله دوم: حساب‌های فروش، تخفیفات نقدی خرید، و برگشت از خرید و تخفیفات بدهکار و حساب خلاصه سود و زیان بستانکار می‌شود.

مرحله سوم: حساب‌های خرید، هزینه‌ها، برگشت از فروش و تخفیفات و تخفیفات نقدی فروش بستانکار و حساب خلاصه سود و زیان بدهکار می‌شود.

مرحله چهارم: این مرحله کاملاً شبیه مرحله سوم شرکت‌های خدماتی است. اگر مانده حساب خلاصه سود و زیان بستانکار باشد آن را سود و اگر بدهکار باشد آن را زیان می‌گویند.

مرحله پنجم: این مرحله کاملاً شبیه مرحله چهارم شرکت‌های خدماتی است. به این معنی که برای بستن حساب برداشت، حساب سرمایه را به اندازه مانده حساب برداشت بدهکار و حساب برداشت را بستانکار می‌کنیم.

نحوه آماده کردن تراز آزمایشی اختتامی

پس از انجام اصلاحات بر روی حساب‌های موقت و انتقال آنها به دفتر کل، مانده حساب‌ها در دفتر کل صفر می‌شود. در این مرحله از مانده حساب‌ها در دفتر کل یک تراز آزمایشی تهیه می‌کنیم که به آن تراز آزمایشی اختتامی می‌گویند. این تراز فقط شامل حساب‌های دائمی می‌شود.

نحوه انتقال حساب‌های دائمی به سال بعد

قبلاً نیز گفته شد که حساب‌های دائمی شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه است. مانده این حساب‌ها به سال بعد منتقل می‌شود. برای این کار از تراز اختتامیه استفاده می‌کنیم. بدین صورت که تمام حساب‌هایی که در تراز اختتامیه بدهکار هستند را بستانکار و حساب تراز اختتامیه را بدهکار می‌کنیم. سپس تمام حساب‌هایی که دارای مانده بستانکار هستند را بدهکار و حساب تراز اختتامیه را بستانکار می‌کنیم.

نحوه افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال مالی جدید

ثبت مربوط به افتتاح حساب‌های دائمی دقیقاً برعکس ثبت مربوط به انتقال آنها در پایان سال است. بدین طورت که حساب‌هایی که در تراز اختتامیه مانده بدهکار دارند، بدهکار و حساب تراز افتتاحیه بستانکار می‌شود. سپس حساب‌هایی که در تراز اختتامیه مانده حساب بستانکار دارند را بستانکار و حساب تراز اختتامیه را بدهکار می‌کنند.

مثال: تراز آزمایشی اصلاح شده شرکت سعیدی در پایان سال مالی ۱۳۹۰ به صورت زیر است:

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
وجوه نقد	۹۲,۶۰۰	
حساب‌های دریافتی	۸۴,۲۰۰	
وسایل نقلیه	۲۶۶,۰۰۰	
استهلاک انباشته وسایل نقلیه		۷۹,۲۰۰
حساب‌های پرداختی		۱۱۱,۷۰۰
سرمایه		۳۱۲,۲۰۰
درآمد		۲۶۱,۷۰۰
هزینه حقوق	۱۹۷,۴۰۰	
هزینه آب و برق	۶۶,۲۰۰	
هزینه استهلاک وسایل نقلیه	۵۹,۴۰۰	
جمع	۷۶۵,۸۰۰	۷۶۵,۸۰۰

مرحله اول: بستن حساب درآمدها

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۲/۲۹/۱۳۹۰	درآمدها	۲۶۱,۷۰۰	
	حساب خلاصه سود و زیان		۲۶۱,۷۰۰
	بابت بستن حساب درآمدها		

مرحله دوم: بستن حساب هزینه‌ها

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۲/۲۹/۱۳۹۰	حساب خلاصه سود و زیان	۲۲۲,۰۰۰	
	هزینه حقوق		۱۹۷,۴۰۰
	هزینه آب و برق		۶۶,۲۰۰
	هزینه استهلاک وسایل نقلیه		۵۹,۴۰۰
	بابت بستن حساب هزینه‌ها		

مرحله سوم: بستن حساب خلاصه سود و زیان

حساب خلاصه سود و زیان	
۳۶۱,۷۰۰	۳۲۲,۰۰۰
	مانده ۶۱,۳۰۰

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳۹۰/۱۲/۲۹	سرمایه	۶۱,۳۰۰	
	حساب خلاصه سود و زیان		۶۱,۳۰۰
	بابت بستن حساب خلاصه سود و زیان		

مرحله چهارم: بستن حساب برداشت با توجه به اینکه حساب برداشت مانده ندارد. پس موضوعیت نیز ندارد. تراز آزمایشی اختتامیه: در این جدول مانده حساب سرمایه از حساب دفتر کل به این صورت به دست آمده است:

حساب سرمایه	
۳۱۲,۲۰۰	۶۱,۳۰۰
مانده ۲۵۱,۹۰۰	

پس تراز آزمایشی اختتامیه به این صورت می‌شود:

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
وجوه نقد	۹۲,۶۰۰	
حساب های دریافتی	۸۴,۲۰۰	
وسایل نقلیه	۳۶۶,۰۰۰	
استهلاک انباشته وسایل نقلیه		۷۹,۲۰۰
حساب های پرداختی		۱۱۱,۷۰۰
سرمایه		۲۵۱,۹۰۰
جمع	۴۱۲,۸۰۰	۴۱۲,۸۰۰

ثبت روزنامه مربوط به انتقال حساب های دائمی به سال مالی بعد:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳۹۰/۱۲/۲۹	تراز اختتامیه	۴۱۲,۸۰۰	
	وجوه نقد		۹۲,۶۰۰
	حساب های دریافتی		۸۴,۲۰۰
	وسایل نقلیه		۳۶۶,۰۰۰
	استهلاک انباشته وسایل نقلیه	۷۹,۲۰۰	
	حساب های پرداختی	۱۱۱,۷۰۰	
	سرمایه	۲۵۱,۹۰۰	
	تراز اختتامیه		۴۱۲,۸۰۰
	بابت انتقال حساب های دائمی به سال بعد		

ثبت روزنامه مربوط به افتتاح حساب های دائمی در ابتدای سال مالی بعد:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۹۱/۱/۱	وجوه نقد	۹۲,۶۰۰	
	حساب های دریافتی	۸۴,۲۰۰	
	وسایل نقلیه	۳۶۶,۰۰۰	
	تراز افتتاحیه		۴۱۲,۸۰۰
	تراز افتتاحیه	۴۱۲,۸۰۰	
	استهلاک انباشته وسایل		۷۹,۲۰۰
	نقلیه		۱۱۱,۷۰۰
	حساب پرداختی		۲۵۱,۹۰۰
	سرمایه		
	بابت افتتاح حساب های دائمی در ابتدای سال مالی		

وجه نقد

اطلاعات تاریخی مربوط به جریان وجوه نقد می‌تواند در قضاوت نسبت به مبلغ، زمان و میزان اطمینان از تحقق جریانهای وجوه نقد آتی به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی کمک کند. اطلاعات مزبور، بیانگر چگونگی ارتباط بین سودآوری واحد تجاری و توان آن جهت ایجاد وجه نقد و در نتیجه مشخص‌کننده کیفیت سود تحصیل شده توسط واحد تجاری است. علاوه بر این، تحلیل‌گران و دیگر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی اغلب به طور رسمی یا غیر رسمی مدلهایی را برای ارزیابی و مقایسه ارزش فعلی جریانهای وجوه نقد آتی واحدهای تجاری به کار می‌برند. اطلاعات تاریخی مربوط به جریان وجوه نقد می‌تواند جهت کنترل میزان دقت ارزیابیهای گذشته مفید واقع شود و رابطه بین فعالیتهای واحد تجاری و دریافتها و پرداختهای آن را نشان دهد.

۲. ارزیابی فرصتها و مخاطرات فعالیت تجاری و وظیفه مباشرت مدیریت مستلزم درک ماهیت فعالیت تجاری از جمله نحوه ایجاد و مصرف وجه نقد توسط واحد تجاری است. ترازنامه، صورتهای عملکرد مالی و صورت جریان وجوه نقد تماماً اطلاعاتی را در مورد وضعیت مالی، عملکرد مالی و همچنین نقدینگی، توانایی بازپرداخت بدهیها و انعطاف‌پذیری مالی فراهم می‌آورند. بدین لحاظ ایجاد ارتباط بین اطلاعات مندرج در صورت جریان وجوه نقد و اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی اساسی دیگر حائز اهمیت است.

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

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

۵. اطلاعات ارائه شده در صورت جریان وجوه نقد در مقایسه با صورتهای جریان وجوه مبتنی بر تغییر در سرمایه در گردش دارای مزایای زیر است:

الف. صورتهای جریان وجوه مبتنی بر تغییر در سرمایه در گردش، ممکن است تغییرات مرتبط با نقدینگی و تداوم فعالیت را پنهان کند. برای مثال، کاهش قابل ملاحظه در وجه نقد موجود ممکن است به خاطر افزایش در موجودی مواد و کالا یا بدهکاران پنهان بماند. بدین ترتیب، واحدهای تجاری ممکن است علی‌رغم گزارش افزایش در سرمایه در گردش، دچار مشکل نقدینگی شوند. به‌گونه‌ای مشابه، کاهش در سرمایه در گردش لزوماً بیانگر کمبود نقدینگی و خطر توقف فعالیت واحد تجاری نیست.

ب . کنترل وجوه نقد، یک ویژگی معمول فعالیت تجاری است و یک تکنیک تخصصی حسابداری به شمار نمی‌رود. بدین لحاظ جریان وجوه نقد مفهومی است که در مقایسه با تغییرات در سرمایه در گردش از درک و پذیرش بیشتری برخوردار است.

ج . در مدل‌های ارزیابی واحدهای تجاری، وجه نقد به عنوان یک داده مستقیم کاربرد دارد و لذا جریانهای تاریخی وجه نقد می‌تواند در این گونه موارد که اطلاعات مربوط به جریان وجوه مبتنی بر تغییر در سرمایه در گردش فاقد کاربرد است، مورد استفاده قرار گیرد.

د . صورتهای جریان وجوه مبتنی بر تغییر در سرمایه در گردش عمدتاً متکی به تفاوت اقلام دو ترازنامه واحد تجاری است و در نتیجه حاوی اطلاعات جدیدی نیست و تنها اطلاعات موجود را با آرایش متفاوتی ارائه می‌کند. صورت جریان وجوه نقد و یادداشتهای توضیحی مربوط متضمن اطلاعاتی است که در صورتهای جریان وجوه مبتنی بر تغییرات در سرمایه در گردش افشا نمی‌شود.

دامنه کاربرد

۶ . 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.

۷ . استفاده‌کنندگان 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 درآمد زاء، 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.

۸ . 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. نمونه‌ای از صورت جریان وجوه نقد بانکها بر مبنای مورد اشاره، در پیوست شماره ۳ این استاندارد ارائه شده است.

۹ . در مورد شرکتهای بیمه نیز ممکن است استدلال شود که صورت جریان وجوه نقد، اطلاعات مفیدی ارائه نمی‌کند، چرا که برخلاف شرکتهای تولیدی، جریانهای ورودی وجه نقد شرکتهای بیمه، مربوط به حق بیمه‌های دریافتی است که بنابر ماهیت، مقدم بر جریانهای خروجی وجه نقد مربوط به خسارتهای پرداختی است و این تقدم و تأخرگاه در حدی است که جریانهای ورودی و خروجی از لحاظ زمانی از یکدیگر فاصله زیادی دارند و لذا صورت جریان وجوه نقد نمی‌تواند اطلاعات مفیدی در مورد نقدینگی، تداوم عملیات و انعطاف‌پذیری مالی شرکتهای بیمه ارائه کند. علی‌رغم توجیهات بالا، اعتقاد بر این است که صورت جریان وجوه نقد هرگاه توأم با صورتهای عملکرد مالی و ترازنامه به کار گرفته شود، تصویری جامع از عملکرد مالی، وضعیت مالی و انعطاف‌پذیری مالی شرکتهای بیمه ارائه می‌کند. با این حال هرگاه جریانهای وجه نقد ناشی از بیمه‌های بلندمدت از قبیل بیمه عمر و بیمه بازنشستگی به گونه‌ای انکا پذیر 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.

۱۰ . حذف برخی جریانهای نقدی از صورت جریان وجوه نقد شرکتهای بیمه به شرح بند ۹، به دلیل عدم ارتباط مستقیم با ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری صورت می‌پذیرد. با این حال ممکن است استفاده‌کنندگان صورتهای مالی شرکتهای بیمه نیاز به اطلاعاتی در مورد کل داراییهای نقدگونه این شرکتها جهت تصمیم‌گیری در مورد نقدینگی بلندمدت و تداوم عملیات آنها داشته باشند. در چنین شرایطی می‌توان اطلاعات اضافی را در مورد گردش آن دسته از داراییهای نقدگونه که جریان نقدی مرتبط با آنها در صورت جریان وجوه نقد ارائه نشده است، در اختیار استفاده‌کنندگان صورتهای مالی قرار داد.

تعاریف

۱۱ . 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 درآمد 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: در این استاندارد 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 صورت جریان وجه نقد نباشد.
- جریانهای نقدی استثنایی: به آن دسته از جریانهای ورودی و خروجی وجه نقد اطلاق می‌شود که دارای اهمیت نسبی است، از فعالیتهای عادی 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.
- جریانهای نقدی غیرمترقبه: به آن دسته از جریانهای ورودی و خروجی وجه نقد اطلاق می‌شود که دارای اهمیت نسبی است، از رویدادهای خارج از فعالیتهای عادی 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 غیر مترقبه بودن ماهیت یا وقوع آنها ضرورت می‌یابد. این اقلام معمولاً با اقلام غیر مترقبه مندرج در صورت سود و زیان ارتباط دارد.

وجه نقد

۱۲. وجه نقد در این استاندارد 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 اقلام تشکیل‌دهنده وجه نقد بدین معنی است که این اقلام 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 نکنند.

۱۳. تعریف مذکور در بند ۱۲ دربرگیرنده اقلامی از سرمایه‌گذاریها و استقراض کوتاه‌مدت که معمولاً در صورت جریان وجه نقد سایر کشورها تحت عنوان معادل وجه نقد از آنها یاد می‌شود، نیست. معادل وجه نقد بنابر تعریف رایج عبارت از سرمایه‌گذاریهای 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. عدم شمول معادل وجه نقد در تعریف وجه نقد در این استاندارد به دلایل زیر صورت گرفته است:

الف. تشخیص اقلام معادل وجه نقد از سایر سرمایه‌گذاریهای کوتاه‌مدت واحد تجاری یا استقراضهای کوتاه‌مدت براساس یک مرزبندی اختیاری صورت گرفته است. این نحوه عمل موجب می‌شود اولاً نقش صورت جریان وجه 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 اقلام معادل وجه نقد و سایر فعالیتهای سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی اعتقاد ندارند، ارائه شود.

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

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

۱۴. صورت جریان وجه 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، و

- 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.

۱۵. صورت جریان وجه 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.

۱۶. 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 وجه نقد انعکاس یابد. از آنجا که ارائه صورت مزبور در قالب سرفصلهای اصلی به قابلیت مقایسه اطلاعات در سطح واحدهای تجاری مختلف کمک می‌کند، استاندارد حاضر طبقه‌بندی جریانهای نقدی را تحت سرفصلهای اصلی مندرج در بند ۱۴ ضروری می‌شمارد.

۱۷. هریک از سرفصلهای اصلی صورت جریان وجه نقد متشکل از سرفصلهای فرعی است که با توجه به تنوع جریانهای نقدی در واحدهای تجاری مختلف، می‌تواند متفاوت باشد. با این حال توصیه می‌شود عناوین سرفصلهای فرعی بکار رفته در پیوستهای شماره ۱ تا ۳ این استاندارد، در صورت اهمیت جریانهای نقدی مربوط در ارائه صورت جریان وجه 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 وجه نقد بکار گیرند.

گزارش جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی

۱۸. 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.

۱۹. 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.

۲۰ . 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.

۲۱ . 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 در بندهای ۳۶ و ۳۸ که بر مبنای خالص گزارش می‌شود، یا
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، و

- 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.

۲۲ . برای گزارش خالص جریان وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی در روش مستقیم، دریافتها و پرداختهای نقدی عملیاتی (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، به طور جداگانه در صورت جریان وجوه نقد ارائه می‌شود. در گزارشگری به روش غیر مستقیم، با انجام تعدیلاتی در سود یا زیان عملیاتی در رابطه با موارد زیر، 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 دریافتی و پرداختی عملیاتی نسبت به مانده پایان دوره قبل و نیز افزایش یا کاهش مانده پیش‌پرداخت هزینه و خرید کالا و پیش‌دریافت درآمد 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 بند ۲۰، در صورت وجود، نیز باید مدنظر قرار گیرد.

۲۳ . 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.

۲۴ . 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 درآمد و هزینه برآورد می‌کنند و از این رو، اطلاعات مربوط به تعدیلات مزبور در دوره‌های گذشته می‌تواند در برآورد تعدیلات آتی مفید واقع شود.

۲۵ . 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.

۲۶. 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. باتوجه به مطالب یاد شده، در صورت بکارگیری روش مستقیم، ضمن درج دریافتها و پرداختهای نقدی عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد، صورت تطبیق یاد شده نیز در یادداشتهای توضیحی ارائه می‌شود.

گزارش سایر جریانهای نقدی

۲۷. کلیه جریانهای عمده ورودی و خروجی نقدی مرتبط با هریک از سرفصلهای "بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی"، "مالیات بر درآمد"، "فعالیهای سرمایه‌گذاری" و "فعالیهای تأمین مالی" باید برمبنای ناخالص و به طور جداگانه در صورت جریان وجوه نقد انعکاس یابد، مگر در مورد جریانهای نقدی مشروحه در بندهای ۳۶ و ۳۸ که برمبنای خالص گزارش می‌شود.

بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

۲۸. به موجب این استاندارد، 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 در بند ۳۰، کلیه مبالغ دریافتی و پرداختی در رابطه با سود سهام، درآمد سرمایه‌گذاری و سود و کارمزد تأمین مالی معمولاً در سرفصل جداگانه‌ای با عنوان "بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی" طبقه‌بندی می‌شود.

۲۹. بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی دربرگیرنده دریافتهای حاصل از مالکیت سرمایه‌گذاریها و سود دریافتی از بابت سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت و کوتاه‌مدت بانکی و نیز پرداختهای انجام شده به تأمین‌کنندگان منابع مالی است بجز موارد مندرج در بندهای ۱۹، ۳۳ و ۳۵ این استاندارد که تحت سرفصلهای "فعالیهای عملیاتی"، "فعالیهای سرمایه‌گذاری" و "فعالیهای 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، و

- 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، و

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

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

مالیات بر درآمد

۳۱. 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 برحسب فعالیت‌های 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.

۳۲ . جریانهای نقدی مورد اشاره در بند ۳۱ 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 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 برحسب مورد تحت سایر سرفصلهای اصلی در صورت جریان وجوه نقد ارائه می‌شود.

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

۳۳ . 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 قرض‌الحسنه 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 بلندمدت.
- وام‌های نقدی پرداختی به سایر اشخاص شامل قرض‌الحسنه.

۳۴ . 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

۳۵ . جریانهای نقدی ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی شامل دریافت‌های نقدی از تأمین کنندگان 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

۳۶. 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.

۳۷. 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 سرمایه‌گذارها دارای سر رسید سه ماه یا کمتر باشد.

- دریافتها و پرداختهای مربوط به استقراضهای کوتاه مدتی که سر رسید آنها از سه ماه تجاوز نکنند.

۳۸. علاوه بر موارد مذکور در بند ۳۶، 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.

۳۹. 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 فعالیتها 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

۴۰. 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 سرمایه‌پذیر گزارش می‌شود.

۴۱. 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 سرمایه‌گذارها 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 سرمایه‌پذیر است.

۴۲. 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.

۴۳. 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.

پیوست شماره ۲ این استاندارد، نمونه‌ای از نحوه افشای موارد بالا را نشان می‌دهد.

۴۴. هرگاه طی دوره مالی، یک واحد تجاری فرعی به گروهی بپیوندد یا از آن جدا شود، صورت جریان وجوه نقد تلفیقی در برگزیده 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

۴۵. 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.

۴۶. 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

۴۷. 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 وجوه 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 در برگزیده 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 وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی، در موارد زیر 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 در موارد الف و ب، تعدیلات انجام شده در محاسبه جریانهای نقدی در سرفصلهای اصلی مربوط منظور می‌شود. در ارتباط با بند ج، تعدیلات انجام شده به عنوان یکی از عوامل تطبیق بین مانده اول دوره و پایان دوره وجه نقد در صورت جریان وجوه نقد ارائه می‌شود.

جریانهای نقدی ارزی در گروه واحدهای تجاری

۴۸. هرگاه بخشی از فعالیت واحد تجاری توسط یک واحد تجاری سرمایه‌پذیر 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 می‌یابد. 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 می‌شود. 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 امکان‌پذیر نخواهد بود. راه حل عملی جهت برخورد با مغایرت ایجاد شده، تهاثر آن با خالص گردش حسابهای دریافتنی یا پرداختنی 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

۴۹. 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.

۵۰. جریانهای نقدی استثنایی به آن دسته از جریانهای ورودی و خروجی وجه نقد اطلاق می‌شود که دارای اهمیت بوده، از فعالیتهای عادی واحد تجاری ناشی شده و اقلامی را در بر می‌گیرد که به منظور ارائه تصویری مطلوب از انعطاف پذیری مالی واحد تجاری، افشای جداگانه آنها به لحاظ استثنایی بودن ماهیت یا وقوع ضرورت می‌یابد. جریانهای نقدی استثنایی که در صورت جریان وجوه نقد به طور جداگانه انعکاس می‌یابد با "اقلام استثنایی" که به موجب استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی در صورت سود و زیان به طور جداگانه افشا می‌شود، لزوماً ارتباطی نداشته و مستلزم قضاوت مستقل است. برخی جریانهای نقدی عملیاتی که طبق تعریف فوق استثنایی تلقی می‌گردد، 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.

۵۱. با توجه به مراتب مندرج در بند ۵۰، 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 استفاده‌کنندگان صورتهای مالی شکل نگیرد. 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

۵۲. جریانهای نقدی غیر مترقبه باید بر حسب ماهیت و قبل از آثار مالیاتی آن تحت سرفصلهای اصلی مربوط در صورت جریان وجوه نقد به طور جداگانه نمایش یابد و افشای کافی در مورد ماهیت آنها در یادداشتهای توضیحی صورت گیرد.

۵۳. جریانهای نقدی غیر مترقبه به آن دسته از جریانهای ورودی و خروجی وجه نقد اطلاق می‌شود که دارای اهمیت نسبی بوده، از رویدادهای خارج از فعالیتهای عادی واحد تجاری ناشی شده و اقلامی را در بر می‌گیرد که به منظور ارائه تصویری مطلوب از انعطاف پذیری مالی واحد تجاری، افشای جداگانه آنها به لحاظ غیر مترقبه بودن ماهیت و وقوع ضرورت می‌یابد. جریانهای نقدی غیر مترقبه بسیار نادر است و معمولاً با اقلام غیر مترقبه که به موجب استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی در صورت سود و زیان به طور جداگانه افشا می‌شود، ارتباط دارد. جریانهای نقدی غیر مترقبه حسب ماهیت تحت سرفصلهای اصلی مربوط در صورت جریان وجوه نقد به طور جداگانه نشان داده می‌شود. لازم به ذکر است که جریانهای نقدی مالیاتی مربوط به اقلام غیر مترقبه علی‌رغم انعکاس جداگانه مالیات مربوط در صورت سود و زیان، در صورت جریان وجوه نقد به طور جداگانه نمایش نمی‌یابد. این نحوه عمل بدین علت است که تخصیص جریانهای نقدی مربوط به مالیات بر درآمد بر حسب فعالیتهای به وجود آورنده آنها اغلب بر مبنای اختیاری امکان پذیر بوده که این نحوه تخصیص اطلاعات مفیدی ارائه نمی‌کند.

جریانهای نقدی مرتبط با مطالبات و بدهیهای بلندمدت عملیاتی

۵۴. همان گونه که در بند ۲۲ (ب) 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 بلندمدت، 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 غیرتجاری 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

۵۵. معاملاتی که مستلزم استفاده از وجه نقد نیست نباید در صورت جریان وجه 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.

۵۶. صورت جریان وجه 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 وجه 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 هر یک از طبقه بندیهای صورت جریان وجه نقد قرار گیرد، ارائه این اطلاعات در صورت تعدد موارد به تفکیک سرفصلهای اصلی صورت جریان وجه 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

۵۷. 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، برحسب ماهیت در سرفصلهای 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

۵۸. 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.

۵۹. 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.

۶۰. افشای برخی اطلاعات که جهت درک استفاده کنندگان 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.

تاریخ اجرا

۶۱. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱/۱/۱۳۸۰ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۶۲. 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.

پیوستها

نمونه‌های صورت جریان وجوه نقد

این پیوستها به منظور آشنایی با نحوه اجرای الزامات مندرج در استاندارد حسابداری و طبقه‌بندیهای فرعی تحت سرفصلهای اصلی صورت جریان وجوه نقد تهیه شده است و بخشی از استاندارد حسابداری نیست. پیوستهای مذکور شامل نمونه‌های تشریحی مربوط به سه نوع واحد تجاری به شرح زیر است:

شماره پیوست	نوع و احد تجاری	روش مورد استفاده
۱	واحد تجاری منفرد	غیرمستقیم
۲	گروه واحدهای تجاری	مستقیم

در نمونه‌های ارائه شده، یادداشتهای توضیحی مربوط به صورت جریان وجوه نقد از شماره یک آغاز شده، لیکن در عمل، شماره‌گذاری آنها بعد از آخرین یادداشت توضیحی مربوط به صورتهای عملکرد مالی خواهد بود. ضمناً در این نمونه‌ها تنها اقلام سال جاری ارائه شده، اما در عمل، ارائه اقلام مقایسه‌ای طبق استاندارد حسابداری شماره ۱ الزامی است.

پیوست شماره ۱ - واحد تجاری منفرد

شرکت الف (سهامی خاص)

صورت جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳×۲

یادداشت	سال ۱۳×۲	سال ۱۳×۱
	میلیون ریال	میلیون ریال

فعالیت‌های عملیاتی

جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

سود دریافتی بابت سپرده‌های سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت

سود دریافتی بابت سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت

سود سهام دریافتی

سود پرداختی بابت تسهیلات مالی

سود سهام پرداختی

جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از بازده سرمایه‌گذاریها و سود

پرداختی بابت تأمین مالی

مالیات بر درآمد

مالیات بر درآمد پرداختی (شامل پیش پرداخت مالیات بردرآمد)

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

وجوه حاصل از فروش سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت

وجوه پرداختی بابت تحصیل سرمایه‌گذاری بلندمدت

وجوه پرداختی جهت خرید داراییهای نامشهود

وجوه پرداختی جهت خرید داراییهای ثابت مشهود

وجوه حاصل از فروش داراییهای ثابت مشهود

وجوه نقدی غیرمترقبه - خسارت دریافتی از بیمه

۱	۷,۰۰۰	
	۲۰۰	
	۱۰۰	
	۲,۰۰۰	
	(۱۵۰)	
	(۱,۵۰۰)	
	۶۵۰	
		(۲,۹۰۰)

۱۰۰	
(۶۰۰)	
(۲۰۰)	
(۱,۱۰۰)	
۱۵۰	
۱۰۰	

(۱۵۵۰)

۳,۲۰۰

۲۰۰

۱۰۰

(۱۵۰)

۱۵۰

۳,۳۵۰

۳۰,۰۰۰

۳۳,۳۵۰

جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیتهای سرمایه‌گذاری

جریان خالص ورود وجه نقد قبل از فعالیتهای تأمین مالی

فعالیه‌های تأمین مالی

وجوه حاصل از افزایش سرمایه

دریافت تسهیلات مالی

بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی

جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیتهای تأمین مالی

خالص افزایش در وجه نقد

مانده وجه نقد در آغاز سال

مانده وجه نقد در پایان سال

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

شرکت الف (سهامی خاص)

یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی

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

۱۳×۱

۱۳×۲

میلیون ریال

میلیون ریال

۵,۵۰۰

سود عملیاتی

۵۰۰

هزینه استهلاک

۴۰۰

خالص افزایش در ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

(۳۰۰)

افزایش موجودی مواد و کالا

(۴۰۰)

افزایش سفارشات و پیش‌پرداختها

(۱۰۰)

افزایش حسابهای دریافتی عملیاتی*

۵۰۰

افزایش حسابهای پرداختی عملیاتی*

۳۰۰

افزایش پیش‌دریافتهای عملیاتی

۶۰۰

خالص سایر درآمدها و هزینه‌ها*

۷,۰۰۰

جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی

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

۱۳×۱

۱۳×۲

میلیون ریال

میلیون ریال

۱۰۰

تحصیل ده دستگاه کامیون در قبال واگذاری محصولات شرکت

۷۳۰

تحصیل ساختمان جدید شرکت در قبال افزایش سرمایه

۸۳۰

* حسابهای دریافتی و پرداختی عملیاتی شامل هر دو گروه حسابهای دریافتی و پرداختی کوتاه مدت و بلند مدت می‌باشد.

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

قابل طبقه‌بندی نبوده است (بند ۲۰ استاندارد حسابداری).

پیوست شماره ۲ - گروه واحدهای تجاری

گروه ب

صورت جریان وجوه نقد تلفیقی برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳ × ۲

سال ۱۳×۱

سال ۱۳×۲

یادداشت

میلیون ریال

میلیون ریال

میلیون ریال

فعالیت‌های عملیاتی

۷۵,۰۰۰		وجوه نقد دریافتی از مشتریان
۱۲۰,۰۰۰	۵	پیش‌دریافت از مشتریان - جریان نقدی استثنایی
(۱۱۰,۰۰۰)		وجوه نقد پرداختی به فروشندگان
(۶۰,۰۰۰)		وجوه نقد پرداختی به کارکنان و از جانب کارکنان
(۸۰۰)		مزایای پایان خدمت پرداختی به کارکنان
(۱۲,۰۰۰)		سایر وجوه نقد پرداختی
		جریان خالص خروج وجوه نقد در ارتباط با عملیات متوقف شده - جریان نقدی استثنایی
(۱,۰۰۰)		
۱۱,۲۰۰	۱	جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین
۵۰۰		سود تضمین شده دریافتی
(۲,۰۰۰)		سود تضمین شده پرداختی
(۴۰۰)		حصه سود تضمین شده اقساط پرداختی اجاره به شرط تملیک
۲۰		سود سهام دریافتی از شرکتهای وابسته
(۲,۷۰۰)		سود سهام پرداختی
		جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی
(۴,۵۸۰)		مالیات بر درآمد
(۲,۹۰۰)		مالیات بر درآمد پرداختی
		<u>فعالیت‌های سرمایه‌گذاری</u>
(۲,۰۰۰)		خرید دارایی ثابت مشهود
(۱۸,۰۰۰)	۲	خرید شرکت فرعی (پس از کسر وجه نقد تحصیل شده)
۵۰		فروش دارایی ثابت مشهود
۴,۰۰۰	۶	جریان نقدی غیرمترقبه : خسارت دریافتی از شرکت بیمه
۵,۰۰۰	۳	فروش بخشی از عملیات واحد تجاری
۲,۰۰۰		فروش سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت
(۲,۰۰۰)		ایجاد سپرده سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی
		جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری
(۱۰,۹۵۰)		جریان خالص خروج وجه نقد قبل از فعالیت‌های تأمین مالی
(۷,۲۳۰)		<u>فعالیت‌های تأمین مالی</u>
۵,۰۰۰		وجوه دریافتی بابت افزایش سرمایه
۳,۶۰۰		دریافت تسهیلات مالی
۴,۰۰۰		خالص تسهیلات مالی دریافتی (سررسید کمتر از سه‌ماه)
(۹۰۰)		بازپرداخت تسهیلات مالی
(۱,۲۰۰)		حصه اصل اقساط پرداختی اجاره به شرط تملیک
۱۰,۵۰۰		جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی
۳,۲۷۰		خالص افزایش در وجه نقد
۱۰۰		مانده وجه نقد در آغاز سال
(۱۵۰)		تأثیر تغییرات نرخ ارز

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

گروه ب

یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی

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

۱۳×۲	۱۳×۱	
میلیون ریال	میلیون ریال	
۲۰,۰۰۰		سود عملیاتی
۴,۰۰۰		هزینه استهلاک
(۵۰)		خالص کاهش در ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
(۱۲,۵۰۰)		افزایش در موجودی مواد و کالا
(۴,۰۰۰)		افزایش در حسابهای دریافتنی عملیاتی*
۴,۶۵۰		افزایش در حسابهای پرداختنی عملیاتی*
(۱,۰۰۰)		جریان خالص خروج وجه نقد در ارتباط با فعالیتهای متوقف شده
۱۰۰		خالص سایر درآمدها و هزینهها**
۱۱,۲۰۰		جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی
		۲. خرید شرکت فرعی به شرح زیر است:

۱۳×۲	۱۳×۱	
میلیون ریال	میلیون ریال	
۱۳,۰۰۰		داراییهای ثابت مشهود
۲۰۰		سرمایه‌گذار بپها
۱۰,۰۰۰		موجودی مواد و کالا
۱۲,۰۰۰		حسابهای دریافتنی
۱,۳۰۰		پیش‌پرداخت مالیات
۱,۵۰۰		موجودی نقد
(۲۲,۰۰۰)		حسابهای پرداختنی
(۳,۹۰۰)		وامها و تسهیلات اجاره به شرط تملیک
(۲۰۰)		مالیات پرداختنی
(۱۰۰)		حقوق سهامداران اقلیت
۱۱,۸۰۰		
۱۷,۰۰۰		سرقفلی
۲۸,۸۰۰		
(۹,۳۰۰)		کسر می‌شود: مابه‌ازای غیرنقدی - تخصیص اوراق سهام
۱۹,۵۰۰		ناخالص مابه‌ازای نقدی
(۱,۵۰۰)		کسر می‌شود: موجودی نقد تحصیل شده
۱۸,۰۰۰		جریان خالص خروج وجه نقد بابت خرید شرکت فرعی

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

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

وجوه نقد نیز قابل طبقه‌بندی نبوده است (بند ۲۰ استاندارد حسابداری).

گروه ب

یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی

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

۱۳×۲	۱۳×۱	
میلیون ریال	میلیون ریال	
۸۰۰		داراییهای ثابت مشهود
۵,۰۰۰		موجودی مواد و کالا
۶۰۰		حسابهای دریافتی
۶,۴۰۰		
(۱,۴۰۰)		زیان حاصل از فروش
۵,۰۰۰		وجه نقد دریافتی

۴. معاملات عمده غیرنقدی طی سال به شرح زیر است:

۱۳×۲	۱۳×۱	
میلیون ریال	میلیون ریال	
۲,۹۰۰		۴. الف. تحصیل داراییهای ثابت مشهود از طریق قرارداد اجاره به شرط تملیک
۹,۳۰۰		۴. ب. تخصیص اوراق سهام به عنوان بخشی از مابه‌ازای خرید شرکت فرعی
۱۲,۲۰۰		

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

۶. طی سال مورد گزارش از بابت خسارت وارده به ساختمان اصلی شرکت اصلی در اثر آتش‌سوزی مبلغ ۴,۰۰۰ میلیون ریال از شرکت بیمه دریافت شده که به عنوان جریان نقدی غیرمترقبه در صورت جریان وجوه نقد انعکاس یافته است.

تهیه صورت مغایرتهای بانکی

همانگونه که اطلاع دارید تهیه صورت مغایرت بانکی به سه روش انجام می‌پذیرد:

شیوه اول: تهیه صورت مغایرت بانکی بر مبنای مانده حساب جاری طبق دفاتر سازمان

شیوه دوم: تهیه صورت مغایرت بانکی بر مبنای مانده حساب جاری طبق صورتحساب بانک

شیوه سوم: تهیه صورت مغایرت بانکی بر مبنای مانده واقعی

تهیه‌کنندگان صورت مغایرت بانکی اصولاً شیوه سوم را به دلیل اعلام مانده واقعی شیوه بهتری می‌دانند، اما واقعیت این است که مانده واقعی مذکور فاقد ارزش محاسباتی است. یعنی مانده حساب در دفاتر سازمان را به میزان واقعی ذکر شده در صورت مغایرت تهیه شده نمی‌توان اصلاح کرد، زیرا عملیات حسابداری بلافاصله بعد از خاتمه ماه و در آغاز ماه جدید بدون وقفه و توقف ادامه پیدا می‌کند، اما صورت مغایرت عملاً زمانی تهیه و ارائه می‌شود که مسلماً چند روزی از آغاز ماه سپری و عملیات ماه جاری نیز در دفاتر ثبت شده و مانده حساب جاری در دفاتر سازمان و نیز این مانده در صورت حساب بانک به ارقام دیگری تغییر یافته است. لذا تلقی ارقام مندرج در صورت مغایرتی که به این شیوه تهیه می‌شود به عنوان مانده واقعی صرفاً جنبه صوری دارد. از سوی دیگر همواره حسابدارانی که مسئول تهیه صورت مغایرت بانکی هستند عموماً در تحلیل ارقام مورد مغایرت و این که بالاخره ارقام فوق به کدام مانده اضافه و یا از آن کم شود

دچار اشکال و اشتباه و سردرگمی می‌شوند و مهم‌تر این‌که مدل‌های مذکور در مواردی کاربرد و قابلیت استفاده دارد که تعداد اقلام مورد مغایرت معدود و انگشت‌شمار بوده و اصولاً صورت‌مغایرت تهیه شده در یک صفحه (و فقط یک صفحه) قابلیت نمایش داشته باشند. به عبارت دیگر اگر تعداد اقلام مورد مغایرت بسیار زیاد شد که این امر در سازمانهای بزرگ - دولتی یا خصوصی و تعاون- همواره مشاهده می‌شود و این وضعیت از معضلات و مشکلات دستگاه‌های اجرایی و بخش‌های دیگر است. مدل‌های سه‌گانه ارائه شده خصوصاً با توجه به زحمات مهم آن‌ها، مطلوب به‌نظر نمی‌رسد و برای رفع مغایرت موجود نیز حسابداران را چندان یاری نمی‌رساند. در شیوه جدید پیشنهادی که نام آن را روش تهیه صورت‌مغایرت بانکی بر مبنای صفر و یا روش ریاضی نامیده می‌شود به این نکته توجه می‌شود که اساساً در ابتدای زمان افتتاح حساب بانکی یعنی نقطه صفر وضعیت ثبت‌های حسابداری مربوطه در دفتر کل فرم T سازمان و دفاتر بانک به صورت زیر خواهد بود.

دفاتر سازمان

بستانکار

بدهکار

وجه واریزی برای افتتاح حساب A

صورت حساب بانک

وجه واریزی برای افتتاح حساب C

$A = C$

حالت اول

پس از شروع به کار حساب و انجام عملیات بانکی وضعیت زیر ایجاد خواهد شد:

دفاتر سازمان

بستانکار

بدهکار

وجه واریزی برای افتتاح حساب A جمع مبلغ وجوه پرداخت شده B

مانده نقل به پایین (م / ن / پ) M_1

$B + M_1$

A

مانده نقد از بالا (م / ن / ب) M_1

در دفاتر سازمان جمع ارقام طرف بدهکار (A) از جمع اقلام طرف بستانکار (B) بیشتر است، پس

$B + M_1 = A$

صورت حساب بانک

بدهکار
جمع مبلغ وجوه
برداشت شده D
وجه واریزی برای افتتاح حساب C
M_۲

مانده نقد به پایین (م / ن / پ)

$$D + M_2$$

مانده نقل از بالا (م / ن / پ) M_۲

در دفاتر بانک جمع اقلام طرف بستانکار (C) از جمع اقلام طرف بدهکار (D) بیشتر است، پس

$$C = D + M_2$$

اینک اگر به جای طرفین معادله (۱) بالا عبارت مساوی آن‌ها را با توجه به معادلات فوق افزوده شود، معادله زیر که آن را می‌توان معادله بر مبنای صفر دانست حاصل و برقرار خواهد شد.

$$A + D + M_2 = C + B + M_1$$

حالت دوم

بدیهی است چنانچه اقلام مشابه یعنی اقلام که عینا در ستون بستانکار صورت حساب بانک (C) و ستون بدهکار دفاتر سازمان (A) و نیز ستون بستانکار دفاتر سازمان (B) و ستون بدهکار صورت حساب بانک (D) وجود دارند از طرفین معادله فوق حذف شوند جمع ارقام باقی مانده (اقلام باز یا ارقام تیک نشده) نیز مساوی خواهند بود که اگر جمع ارقام باقی مانده در ستون‌های چهارگانه مذکور را به ترتیب و شرح زیر مشخص کنیم:

$$A_1 = \text{جمع ارقام باز ستون بدهکار دفاتر سازمان}$$

$$D_1 = \text{جمع ارقام باز ستون بدهکار صورت حساب بانک}$$

$$C_1 = \text{جمع ارقام باز ستون بستانکار صورت حساب بانک}$$

$$B_1 = \text{جمع ارقام باز ستون بستانکار دفاتر سازمان}$$

معادله زیر را خواهیم داشت:

$$A_1 + D_1 + M_2 = C_1 + B_1 + M_1$$

اینک اگر معادله فوق را در فرم صورت حساب که دارای ستون‌های بدهکار و بستانکار می‌باشد و حسابداران با توجه به کارکرد روزمره این فرم آشنایی کامل دارند و جمع ارقام هر ستون به اول صفحات بعد قابل انتقال می‌باشد پیاده و ثبت کنیم مدل زیر نتیجه می‌شود:

صورت مغایرات بانکی - بر مبنای صفر (روش ریاضی)

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
	مانده طبق دفاتر سازمان	M _۱	
	مانده صورت حساب بانک		M _۲
الف	اقلام باز ستون بدهکار دفاتر سازمان		A _۱
ب	اقلام باز ستون بستانکار دفاتر سازمان	B _۱	
پ	اقلام باز ستون بدهکار صورت حساب بانک		D _۱
ت	اقلام باز ستون بستانکار صورت حساب بانک	C _۱	
موازنه		M _۱ + B _۱ + C _۱	M _۲ + A _۱ + D _۱

با توجه به مراتب فوق پیشنهاد می‌شود حسابداران در بخش دولتی (و نیز بخش خصوصی و تعاون) با استفاده از فرم‌های صورت حساب که دارای ستون‌های ردیف، شرح، بدهکار، بستانکار می‌باشد، صورت مغایرات بانکی را به نحوی که در بالا گفته شد به نمونه زیر تهیه نمایند:

اصول کلی کار، کنار گذاشتن اقلام مشابه یعنی تیک کردن اقلام ستون بدهکار دفاتر سازمان با اقلام مشابه در ستون بستانکار صورت حساب بانک و نیز کنار گذاشتن اقلام مشابه یعنی تیک کردن اقلام ستون بستانکار در دفاتر سازمان با اقلام مشابه در ستون بدهکار صورت حساب بانک می باشد.

اقلام تیک نشده در چهار ستون:

بدهکار حساب جاری در دفاتر سازمان

بستانکار حساب جاری در دفاتر سازمان

بدهکار حساب جاری در صورت حساب بانک

بستانکار حساب جاری در صورت حساب بانک

قابل مشاهده خواهند بود.

اقلام باز ستون های چهارگانه فوق به ترتیب تاریخ - از تاریخ دورتر به تاریخ نزدیکتر - در صورت مغایرت ثبت و درج می شود.

ترازنامه

همانگونه که قبلاً عنوان شد اطلاعات مالی پس از شناسایی و ثبت و طبقه بندی در قالب گزارش مالی در اختیار تصمیم گیرندگان مالی قرار می گیرد. تراز نامه و یا بیلان یکی از مهم ترین این گزارشهاست که وضعیت دارایی ها و بدهی ها و سرمایه یک واحد تجاری را در یک زمان مشخص نشان می دهد.

ترازنامه یا به شکل حساب است یعنی دارایی ها سمت راست و بدهی ها و سرمایه سمت چپ ترازنامه ثبت می شوند و یا بصورت گزارش است که به ترتیب زار هم گزارش می شوند. در روش اولیه که صورت گزارش به شکل حساب است بر معادله اصلی حسابداری تاکید می شود.

در بالای ترازنامه نام کامل واحد تجاری سپس در سطر دوم نام گزارش مالی یعنی ترازنامه و در سطر سوم تاریخ ترازنامه درج می گردد. واحد اندازه گیری که وجه رایج یعنی ریال است نیز درج میگردد. اخیراً با توجه به زیاد شدن صفرهای اعداد ریالی، معمولاً ارقام به میلیون ریال درج می گردد و جهت آسانتر شدن مطالعه و نتیجه گیری شش عدد سمت راست ارقام حذف میشود.

صورت سود و زیان

یکی دیگر از گزارشهایی که اطلاعات مالی را در اختیار استفاده کنندگان از این اطلاعات قرار می دهد صورت سود و زیان است که چگونگی و نتیجه عملکرد مالی یک موسسه یا واحد تجاری را در طی یک دوره مالی مشخص نشان می دهد که نتیجه آن وجود سود یا زیان در عملکرد مالی موسسه در طی دوره مالی خاص است. صورت سود و زیان جهت مشخص نمودن سود یا زیان یک واحد تجاری تهیه می شود و شامل خلاصه ای از درآمد ها و هزینه های یک موسسه است که در صورت فزونی درآمد به هزینه سود و در صورت فزونی هزینه بر درآمد زیان حاصل می شود. منظور از عملکرد مالی، فعالیتهایی است که به نوعی باعث تغییر در دارایی، بدهی ها و سرمایه گردد. صورت سود و زیان نیز همانند ترازنامه شامل نام کامل موسسه و نام صورتحساب با عنوان صورت سود و زیان و عنوان برای دوره مالی مشخص می باشد.

دارایی های ثابت مشهود و نامشهود

دارایی های با عمر زیاد که روال عملیات شرکت استفاده می شوند و مولد هستند و برای فروش مجدد خریداری نمی شوند، استهلاک پذیر بوده (عمدتاً) و به دو دسته مشهود و غیر(نا) مشهود طبقه بندی می شوند.

الف) دارایی ثابت مشهود

دارایی های هستند که موجودیت عینی دارد و عملیاتی نیز می باشند. از قبیل زمین، ساختمان، ماشین آلات خود این دارایی ها به سه دسته (۱) دارایی های استهلاک پذیر (۲) دارایی های استهلاک ناپذیر (۳) دارایی های نقصان پذیر طبقه بندی می شوند.

(۱) **دارایی های استهلاک پذیر**: این دارایی ها دارای عمر اقتصادی معین و محدودی می باشند و طی عمر برآوردی خودشان مستهلک می شوند.

(۲) **دارایی های استهلاک ناپذیر**: این دارایی ها عمر نامحدودی دارند و در اثر استفاده تحلیل نمی روند مثل زمین

(۳) **دارایی های نقصان پذیر** : این دارایی ها بر اثر استخراج تهی می شوند و به موجودی مواد یا کالا تبدیل می شوند. از جمله جنگلها، معادن و ذخایر طبیعی است که در تراز نامه در گروهی جدا بعنوان معادن و ذخایر طبقه بندی می شوند بنابراین، عمر طولانی؛ منابع آبی قابل اندازه گیری و استفاده در روال عادی عملیات سه ویژگی مهم آریایی های ثابت مشهود می باشد.

ب) دارایی های نامشهود

به دارایی های غیر جاری گفته می شود که موجودیت عینی ندارند و در عملیات جاری واحد تجاری بکار می روند از جمله حق اختراع - حق چاپ - سر قفلی نکته: آنچه که در حسابداری ثابت از اهمیت خاصی برخوردار است تعیین برای تمام شده دارایی است.

دارایی های نامشهود و استهلاک آنها

دارایی های نامشهود دارایی هایی هستند که واجد شرایط زیر باشند.

۱- فاقد ماهیت عینی و پولی است.

۲- به منظور استفاده در تولید یا عرضه کالاها یا خدمات، اجرا به دیگران یا برای مقاصد اداری توسط واحد تجاری نگهداری می شود.

۳- با قصد استفاده طی بیش از یک دوره مالی توسط واحد تجاری تحصیل شده باشد.

۴- اندازه گیری منابع اقتصادی آتی و تعیین عمر مفید آن دشوار است.

اگر دارایی های نامشهود، جداگانه تحصیل شود، ما به ازای آن معمولاً مشخص بوده و در نتیجه بهای تمام شده رامی توان به گونه ای اتکاء پذیر اندازه گیری نمود. بهای تمام شده یک قلم دارایی نامشهود شامل بهای خرید و هرگونه مخارج مرتبط مستقیمی است که برای آماده سازی دارایی جهت استفاده مورد نظر تحمل می شود.

دارایی های نامشهود باید بر مبنای سیستماتیک طی بهترین برآورد از عمر مفید آن مستهلک شود. این فرض قابل رد وجود دارد که عمر مفید دارایی نامشهود از زمان بهره برداری آن، از بیست سال تجاوز نخواهد کرد. اصولاً برآورد عمر مفید دارایی نامشهود برای مدتی بیش از بیست سال، احتمالاً از اتکاء پذیری کافی جهت توجیه دوره استهلاک طولانی تر برخوردار نیست. لذا در استاندارد های حسابداری ایران فرض شده که عمر مفید دارایی های مزبور از بیست سال تجاوز نمی کند.

در رابطه با دارایی های نامشهود، معمولاً ارزش اقساط در نظر گرفته نمی شود مگر آنکه چنین ارزشی به گونه ای اتکاء پذیر قبل اندازه گیری بوده و یا شخص ثالثی خرید آن در پایان عمر مفید به قیمت مشخص، تعهد کرده باشد. جهت استهلاک دارایی های نامشهود، با این که روش های نستقیم، نزولی و آحاد تولید در استانداردها پیش بینی شده است ولیکن روش مستقیم در مقایسه با روش های دیگر بیشتر مورد استفاده قرار می گیرد.

در صورتی که در طی عمر دارایی نامشهود، هر لحظه مشخص گردد که دارایی منافع اقتصادی دارایی خود را به کلی از دست داده است، لازم است ارزش دفتری آن از حساب حذف و به هزینه انتقال یابد. استهلاک دارایی های نامشهود مثل دارایی های مشهود می تواند با بدهکار نمودن هزینه استهلاک و بستنکار کردن حساب استهلاک انباشته در دفاتر ثبت شود ولیکن بیشتر حسابداران ترجیح می دهند در خصوص دارایی های مذکور به جای بستنکار کردن حساب «استهلاک انباشته» مستقیماً در حساب دارایی نامشهود مربوطه را بستنکار نمایند. بنابراین شما می توانید دارایی های نامشهود را با توجه به خصوصیت فوق شناسایی کنید.

اصول به کار رفته در حسابداری دارایی های نامشهود فرقی با اصول حسابداری اموال و ماشین آلات و تجهیزات ندارد. یعنی:

الف) هنگام تحصیل دارایی اصل بهای تمام شده رعایت می شود.

ب) در خلال استفاده از آن اصل تطابق هزینه با درآمد رعایت می شود.

ج) و هنگام فروش مابه التفاوت مبلغ دریافتی با ارزش دفتری به عنوان سود یا زیان شناسایی می شود.

بهای تمام شده دارایی های نامشهود در تراز نامه در قسمت دارایی های نامشهود نشان داده می شود.

هزینه ایجاد و نگهداری و یا احیای داراییهای نامشهود غیر قابل شناسایی (سرفقلی) باید در زمانی که وقوع می یابد به حساب هزینه دوره منظور شود.

همه دارایی های نامشهود صرفنظر از اینکه عمرشان محدود، نامعین یا نامحدود باشد باید مستهلک شوند.

طبق استاندارد حسابداری دارایی های نامشهود، مدت استهلاک هیچ دارایی نباید از چهل سال تجاوز کند.

برای دارایی های نامشهود به علت نداشتن عینیت ارزش اسقاط در نظر گرفته نمی شود.

بهای تمام شده دارایی های نامشهود باید طی مدت برآورد شدن عمر مفید به طور سیستماتیک مستهلک شود.

در این کار معمولاً از روش خط مستقیم استفاده می شود مگر آنکه مدیریت دلایل قانع کننده ای برای مناسب بودن روش منظم دیگری داشته باشد .

استهلاک دارایی های نا مشهود را به دو روش می توان ثبت کرد :

- (۱) قیمت دفتری دارایی را بستانکار کرد .
 - (۲) یا آن را جداگانه در دفتر استهلاک انباشته مربوطه ثبت کرد .
- انتخاب یکی از این دو روش به عرف و عادت بستگی دارد و از منطق حسابداری ناشی نمی شود .

صورت مغایرات بانکی حساب شماره ...

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
	مانده حساب جاری طبق دفاتر سازمان در تاریخ ...	xxx	
	مانده حساب جاری طبق صورت حساب بانک در تاریخ ...		xxx
الف	اقلام باز ستون بدهکار دفاتر سازمان		
۱	مشخصات اقلام باز از جمله شماره و مشخصات سند حسابداری نوشته شود		x
۲	مشخصات اقلام باز از جمله شماره و مشخصات سند حسابداری نوشته شود		x
۳	مشخصات اقلام باز از جمله شماره و مشخصات سند حسابداری نوشته شود		x
ب	اقلام باز ستون بستانکار دفاتر سازمان		
۴	مشخصات اقلام باز از جمله شماره و مشخصات سند حسابداری نوشته می شود	x	
۵	مشخصات اقلام باز از جمله شماره و مشخصات سند حسابداری نوشته می شود	x	
۶	مشخصات اقلام باز از جمله شماره و مشخصات سند حسابداری نوشته می شود	x	
پ	اقلام باز ستون بدهکار صورت حساب بانک		
۷	مشخصات اقلام باز از جمله شماره و تاریخ چک با اعلامیه بدهکار نوشته می شود		x
۸	مشخصات اقلام باز از جمله شماره و تاریخ چک با اعلامیه بدهکار نوشته می شود		x
۹	مشخصات اقلام باز از جمله شماره و تاریخ چک با اعلامیه بدهکار نوشته می شود		x
ت	اقلام باز ستون بستانکار صورت حساب بانک		
۱۰	مشخصات اقلام باز از جمله شماره و تاریخ اعلامیه بستانکار نوشته می شود	x	
۱۱	مشخصات اقلام باز از جمله شماره و تاریخ اعلامیه بستانکار نوشته می شود	x	
۱۲	مشخصات اقلام باز از جمله شماره و تاریخ اعلامیه بستانکار نوشته می شود	x	
موازنه		xxx	xxx

همان طور که ملاحظه می شود این فرم به دلیل آشنا بودن حسابداران با آن و نیز قابلیت نقل جمع یک صفحه به صفحه بعد و طبقه بندی کلیه اقلام مورد مغایرت تحت عنوان چهار سرفصل شناخته شده (که هیچگونه اشتباه تحلیل و در نتیجه سردرگمی در پشت اقلام در این شیوه متصور نمی باشد) تسهیلات قابل ملاحظه ای در تهیه صورت مغایرت بانکی و نیز رفع سریع اقلام مورد مغایرت در اختیار استفاده کنندگان می گذرد.

با اندکی دقت که همواره می تواند در یاد بماند قابل ملاحظه است که:

اقلام باز ستون های بدهکار دفاتر سازمان و صورت حساب بانک در ستون بستانکار صورت مغایرات و اقلام باز ستون های بستانکار دفاتر سازمان و صورت حساب بانک در ستون بدهکار صورت مغایرات درج و ثبت می شوند.

نحوه انجام رسیدگی و رفع مغایرت ها:

در مدل پیشنهادی تهیه صورت مغایرات بانکی برای اقلام باز ستون های بدهکار و بستانکار صورت حساب بانک یعنی سرفصل های پ و ت و بالا می بایست مدارک و اعلامیه های بدهکار و بستانکار مربوطه را از بانک اخذ و پس از رسیدگی مبادرت به صدور اسناد حسابداری نمود تا بخشی از مغایرت حساب ها در مورد اقلام باز ستون های بدهکار و بستانکار دفاتر سازمان یعنی سرفصل های الف و ب بالا اقدامات کنترلی به شرح ذیل صورت می گیرد:

نحوه کنترل اقلام باز ستون بدهکار دفاتر سازمان:

سند های حسابداری صادره که به موجب آن ها حساب جاری مورد کنترل بدهکار شده است مورد بازبینی و بررسی مجدد قرار گرفته و علت عدم وجود رقم در صورت حساب بانک کشف و براساس نتایج حاصله تصمیم گیری می شود. به عنوان مثال اگر سند حسابداری معکوس برای اصلاح ثبت نادرست انجام شده صادر می شود و اگر سند بر مبنای اعلامیه بستانکار صحیح صادر لکن بر اثر اشتباه بانک وجه در حساب سازمان دیگری عمل و منظور شده باشد موضوع اشتباه جهت انجام اصلاح لازم به بانک به صورت کتبی و شفاهی توضیح و تذکر داده می شود. بدیهی است مغایرت ایجاد شده در هر ماه در صورت مغایرت ماه یا ماه های بعد که سند حسابداری اصلاحی در آن تاریخ صادر و در دفاتر ثبت شده رفع شده و دیگر وجود نخواهد داشت.

نحوه کنترل اقلام باز ستون بستانکار دفاتر سازمان:

سند های حسابداری صادره که به موجب آن ها حساب جاری بستانکار شده مورد بازبینی و بررسی مجدد قرار گرفته و علت عدم ثبت آن اقلام توسط بانک کشف و براساس نتایج حاصله اتخاذ تصمیم می شود. به عنوان مثال اگر چکی صادر و به ذینفع تسلیم شده لکن توسط وی جهت وصول به بانک ارائه شده باشد، با ذینفع تماس گرفته و علت دریافت وجه چک مورد سوال و یادآوری قرار می گیرد. بدیهی است اگر چک نزد ذینفع مفقود شده باشد مراتب جهت عدم پرداخت وجه چک به غیر سریعاً به بانک ذیربط اعلام و اصطلاحاً مبلغ چک مسدود می شود.

استهلاک و روش های محاسبه هزینه استهلاک در حسابداری

سرشکن کردن و تخصیص دادن بهای تمام شده دارایی ثابت را به طریقی معقول و منظم به دوره های استفاده از آن را، استهلاک می گویند.

بهای تمام شده معمولاً در طول مدت استفاده از دارایی، ثابت می ماند، بطوریکه در پایان عمر مفید دارایی، مجموع اقلام استهلاک دوره های استفاده از آن برابر می شود با، بهای اولیه منهای ارزشی که برای دارایی اسقاط (Salvage Value) در نظر گرفته شده است. مجموع اقلام استهلاک دوره های استفاده از آن = بهای اولیه - ارزش دارایی اسقاط

تعریف حسابداری استهلاک

با توجه به نکات فوق حسابداری استهلاک به روشی گفته می شود که بر اساس آن، بهای تمام شده دارایی ثابت، منهای ارزش اسقاط آن، بر مدتی که عمر مفید آن برآورد می شود، به طریقی معقول و منظم سرشکن شود.

بنابراین هدف استهلاک، سرشکن کردن بهای تمام شده است و نه تعیین ارزش دارایی.

به تدریج که از عمر مفید اقتصادی دارایی کاسته می گردد، استهلاک آن به صورت منظم به صورت هزینه به عملیات واحد اقتصادی تخصیص می یابد.

در صورت سود و زیان استهلاک بر اساس ماهیت و مورد استفاده از مال به یکی از سه عنوان هزینه فروش، هزینه اداری و یا هزینه ساخت کالای فروش رفته ارائه می شود.

در واقع استهلاک از دو طریق بر صورت سود و زیان اثر می گذارد:

۱. مستقیماً به بدهکار حساب هزینه منظور و سبب افزایش آن میشود. (مانند هزینه استهلاک خودروهایی که مورد استفاده دایره فروش کالا قرار می گیرد) و طبعاً به شکل هزینه فروش انعکاس پیدا می کند.

۲. دیگری استهلاک ماشین آلات کارخانه که بصورت قسمتی از بهای تمام شده کالا ثبت و پس از فروش کالا به بدهکار حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته انتقال می یابد. (مانند استهلاک ماشین آلات تولیدی)

انواع استهلاک

در حسابداری، استهلاک را به دو نوع کلی تقسیم می کنند:

۱. استهلاک به معنای اعم:

تخصیص بهای تمام شده دارایی ها به دوره های مختلف استفاده از آنها می باشد.

به این ترتیب، هزینه استهلاک در مقابل درآمد هر دوره به حساب منظور می گردد.

استهلاک در این معنا به دو گروه زیر تقسیم می شود:

الف - استهلاک دارایی های مشهود: یعنی دارایی هایی که وجود خارجی دارند مانند اموال، ماشین آلات و تجهیزات

ب - استهلاک دارایی های نامشهود: که موجودیت مادی ندارند مانند سرقفلی، فرانسیز یا حق امتیاز و حق اختراع و ...

۲. استهلاک به معنای کاهش منابع طبیعی:

مانند انواع معادن که در نتیجه استخراج از مقدار ذخیره آنها کاسته می شود و وجه افتراق آن با نوع قبلی در این است که گذشت زمان و کاربرد اموال، ماشین آلات و تجهیزات از ارزش آنها می کاهد در حالی که استهلاک منابع طبیعی با کاهش مقدار (و نه لزوماً کاهش کیفیت) آنها همراه است.

روشهای محاسبه استهلاک در حسابداری

محاسبه و تعیین مبلغ هزینه استهلاک برای ثبت در هر دوره مالی به طرق مختلف انجام می شود. برای این منظور روشهایی ابداع کرده اند که با وجود این که بهای تمام شده و عمر مفید مال در همه آنها ثابت و یکسان است، ولی هزینه استهلاک دوره مالی در هر روش متفاوت از روش دیگر بدست می آید.

روشهای محاسبه استهلاک را می توان به شرح زیر طبقه بندی کرد:

الف - محاسبه بر حسب زمان:

۱. روش خط مستقیم یا اقساط مساوی. از لحاظ هزینه استهلاک این روش ثابت هزینه (CONSTANT_CHARGE METHOD) نیز نام دارد.

ب - محاسبه بر حسب محصول یا روشهای مبتنی بر تغییر هزینه هر دوره که عبارتند از:

۲. روش ساعت کارکرد

۳. روش میزان تولید

پ - روشهای مبتنی بر استهلاک بیشتر در سالهای اول عمر مال و کاهش تدریجی آن
از نقطه نظر هزینه استهلاک این روش ها را هزینه کاه (Decreasing Charge Methods) هم نامیده اند. به این تعبیر که هر چه پیش می رویم از مبلغی که به حساب هزینه می رود کاسته می شود. این روشها عبارتند از:

۴. روش مجموع سنوات

۵. روش مانده نزولی یا استهلاک بر اساس ارزش دفتری در هر دوره مالی

ت_ روشهای مبتنی بر محاسبات سرمایه گذاری و سود منتسب به آن که از لحاظ هزینه استهلاک، این روشها را هزینه افزا (Methods increasing Charge) گفته اند. به این دلیل که هر چه پیش می رویم مبلغی که به حساب هزینه استهلاک می رود افزایش می یابد. این روشها عبارتند از:

۶. قسط السنین

۷. سرمایه گذاری وجوه استهلاکی