

سایت مرجع دانلود پایان نامه های کارشناسی ارشد با فرمت ورد  
قابل ویرایش و کپی کردن

کار ما کمک به صرفه جویی در وقت شماست  
این فایل صرفاً به عنوان دمو و پیش نمایش ارائه می شود  
و فقط شامل فقط ده صفحه از پایان نامه است  
شما می توانید برای دیدن جزئیات بیشتر این فایل  
و خرید آنلاین متن کامل آن به سایت  
[www.arshadha.ir](http://www.arshadha.ir)

مراجعه نمایید

برای پیدا کردن صفحه خرید این فایل از منوی جستجو عنوان فایل را سرچ کنید  
فایل تحویلی بعد از خرید شما

بدون آرم سایت، با فرمت ورد، قابل ویرایش و کپی کردن می باشد  
امکان معاوضه با فایل شما

شما می توانید این پایان نامه را رایگان دریافت کنید  
با ارسال یک پایان نامه ارشد جدید که در سایت ما موجود نباشد  
می توانید این پایان نامه را رایگان دریافت کنید

برای این منظور با این ایمیل مکاتبه نمایید

[info@arshadha.ir](mailto:info@arshadha.ir)

انجمن حسابداران آمریکا (که در حال حاضر با عنوان انجمن حسابداران رسمی آمریکا یا <sup>1</sup>AICPA) در 1936 کمیته رویه های حسابداری (<sup>2</sup>CPA) را تشکیل داد تا بدین وسیله بین حرفه حسابداری و نهادهای قانون گذار دولتی ارتباط ایجاد شود. این کمیته وظیفه تدوین استانداردهای حسابداری را، در ایالت متحده آمریکا بر عهده داشت.

<sup>1</sup>. American Institute of Certified Public Accountants

<sup>2</sup>. Committee on Accounting Procedure

CPA بولتن تحقیقات حسابداری (ARB<sup>3</sup>) شماره 32 با عنوان " سود و مازاد کسب شده" را در دسامبر 1947 صادر کرد. در این بیانیه سود عملکرد عملیاتی جاری به صورت زیر تعریف شده است:

"تأکید اصلی مفهوم عملکرد عملیاتی جاری بر رابطه اقلام بنا بر عملیات و بنا بر سال است. به گونه‌ای که سودها و زیان‌ها به عملیاتی و غیرعملیاتی تفکیک شده و تنها نتایج رویدادهایی که مربوط به سال مالی مورد بررسی است در صورت سود (زیان) راه می‌یابد، ضمن آنکه سود و زیان ناشی از اقلام غیرمترقبه و تحقق نیافته در تعیین سود سال جاری در نظر گرفته نمی‌شود (ARB شماره 32، ص 259-260)."

همچنین در این بیانیه سود (زیان) عملیاتی و غیرعملیاتی به صورت زیر تعریف شده است:

"باید بپذیریم که تمایز نهایی بین درآمد و هزینه‌های عملیاتی و سود و زیان‌های غیرعملیاتی، هنوز آن گونه که باید مشخص نشده است. اما به طور کلی، درآمدها و هزینه‌های عملیاتی عموماً ناشی از فعالیت‌های تکراری کسب و کار است که کم و بیش به صورت عادی و قابل اطمینان از سالی به سال دیگر رخ می‌دهند. اما سودها و زیان‌های غیرعملیاتی معمولاً از رخدادهایی ناشی می‌شوند که به صورت نامنظم و غیرقابل پیش‌بینی، کم و بیش به صورت اتفاقی و تصادفی، رخ می‌دهند (ARB شماره 32، ص 260)."

استانداردهای حسابداری اکثر کشورهای غربی، استانداردهای بین‌المللی و استانداردهای ایران نمونه‌هایی از نحوه گزارش‌های مالی شامل صورت وضعیت مالی، صورت عملکرد مالی و صورت جریان‌های نقدی ارائه کرده‌اند که سود ناشی از عملیات و جریان نقدی ناشی از عملیات، جداگانه گزارش شود. بی شک تفکیک عملیات اصلی و مستمر از عملیات فرعی و غیرمستمر ساده نیست، چون واژه‌های مستمر، اصلی و فرعی واژه‌هایی تفسیرپذیرند. برداشت مدیران می‌تواند متفاوت از حسابداران و حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی باشد (ثقفی، 1392).

"طرفداران عملکرد عملیات جاری بر این باورند که شمار زیادی از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، به ویژه سرمایه‌گذاران، در تصمیم‌های مالی خود به صورت سود (زیان) تکیه می‌کنند. اگرچه، برخی از استفاده‌کنندگان توانایی تحلیل صورت‌های مالی را دارند و می‌توانند اقلام غیرمترقبه و تحقق نیافته را به منظور تعیین عملکرد جاری شرکت حذف کنند، اما بسیاری از استفاده‌کنندگان، به دلیل نداشتن تخصص کافی، قادر به انجام این کار نیستند (ARB شماره 32، بند 9، صفحه 261)."

به طور کلی، تعیین مقدار اطلاعات مورد نیاز که باید به استفاده‌کنندگان غیرحرفه‌ای ارائه شود، دشوار است. علاوه بر این، اگرچه طبقه‌بندی اقلام به عملیاتی و غیرعملیاتی، مستمر و غیرمستمر و اصلی و فرعی مشکل است، اما منجر به درک بهتر صورت‌های مالی می‌شود. طرفداران همچنین بر این باورند که مدیریت و حسابرسان مستقل در موضع بهتری برای تصمیم‌گیری نسبت به این موضوع هستند که کدامیک از اقلام غیرمترقبه و غیرعادی، در

<sup>3</sup> . Accounting Research Bulletin

صورت گزارش در صورت سود خالص، می‌تواند به نتایج گمراه‌کننده‌ای از عملکرد اصلی یک شرکت منجر شود. آنها همچنین معتقدند که سود خالص سال جاری باید عملکرد را تحت شرایط فعلی منعکس کند تا بتوان آن را با عملکرد سال‌های قبلی و صنعت مقایسه کرد (ARB شماره 32، بند 9؛ ARB شماره 43، بخش 8، بند 7).

در نهایت، موافقان عملکرد عملیات جاری بیان می‌کنند که گنجاندن اقلام غیرتکراری و غیرمترقبه همراه با نتایج کسب و کار اصلی به سوءتعبیرهای مهمی از عملکرد اصلی واحد تجاری منجر می‌شود. از آنجا که اقلام فوق ماهیتاً موقتی هستند، گزارش کردن آنها همراه با نتایج کسب و کار اصلی نوسانات سود و ریسک شرکت را افزایش و قدرت پیش‌بینی سود را کاهش می‌دهد.

این درحالی است که برخی معتقدند که کنار گذاشتن این اقلام از سود، کیفیت سود را کاهش می‌دهد و به نقش آن به عنوان یک ورودی مهم در ارزش‌گذاری شرکت آسیب وارد می‌سازد (کاناگارتنام<sup>4</sup> و همکاران 2009). بنابراین، با انجام این کار مدیران به مدیریت سود تشویق می‌شوند و باعث می‌شود استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی با استنباط‌های گمراه‌کننده‌ای رو به رو شوند (واتس و زیمرمن، 1986؛ AIMR، 1993؛ بیور<sup>5</sup>، 1998؛ اوهانلون و پاپ<sup>6</sup>، 1999).

### 2.4.3 مفهوم شمول کلی سود (سود جامع)<sup>7</sup>

مفهوم شمول کلی سود به عنوان تغییر در حقوق صاحبان سرمایه، از طریق ثبت رویدادها یا تجدید ارزیابی واحد انتفاعی طی یک دوره مالی به جز توزیع سود سهام و سایر مبادلات مالکانه، تعریف شده است. این مفهوم توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی با عنوان سود جامع مورد اشاره قرار گرفته است. سود جامع مفهومی گسترده‌تر از سود خالص دارد، زیرا موارد زیر را در بر می‌گیرد:

"برخی از تغییرات در ارزش دارایی‌ها که طی دوره‌ی مالی شناسایی شده است، مانند تغییر ارزش بازار سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار (سهام) یا تعدیل مربوط به تسعیر ارزش که به عنوان دارایی غیرجاری طبقه‌بندی شده‌اند (SFAC<sup>8</sup> شماره 5، بند 42)."

از سوی دیگر، سود خالص شامل اقلامی نیز هست که ماهیت جاری ندارد. به‌طور مشخص، سود خالص (و سود جامع) شامل موارد زیر نیز می‌شود:

4. Kanagaretnam

5. Beaver

6. O'Hanlon & Pope

7. Comprehensive Income

8. Statement of Financial Accounting Concept

"آثار برخی از تعدیلهای حسابداری دوره‌های قبل که در دوره‌ی مالی جاری شناسایی شده‌اند، مانند آثار انباشته تغییر در اصول و روش‌های حسابداری (SFAC شماره 5، بند 42)." <sup>9</sup>

هیئت استانداردهای حسابداری، سودی را که تنها منعکس‌کننده رویدادهای دوره جاری است، عایدات<sup>9</sup> نامیده است. بنابراین می‌توان نوشت:

اقلام غیر مکرر + سود عملیات جاری = عایدات

آثار انباشته تغییر در اصول و روش‌های حسابداری + عایدات = سود خالص

سود (زیان) تحقق‌نیافته + سود خالص = سود جامع

بولتن تحقیقات حسابداری (ARB) شماره 32 با عنوان "سود و مازاد کسب شده"، سود جامع را به صورت زیر تعریف کرده است:

"سود خالصی که با توجه به مفهوم مالکیت محض<sup>10</sup> تعریف می‌شود و در آن فرض می‌شود که شامل همه اقلامی باشد که بر افزایش خالص حقوق صاحبان سهام در طی دوره، به جز توزیع سود سهام یا مبادلات سرمایه‌ای، مؤثر است (ARB شماره 32، ص 260)." <sup>9</sup>

بر اساس مفهوم فراگیر، بیان کاملی از صورت سود (زیان) و ترازنامه وجود دارد. همه تغییرات در حقوق صاحبان سهام به جز توزیع سود سهام یا مبادلات مالکانه، به عنوان سود گزارش می‌شود. لذا این مفهوم سود، شامل همه‌ی درآمدها، هزینه‌ها، سودها و زیان‌های تکراری و غیرتکراری است. درحالی‌که در مفهوم عملکرد عملیات جاری تنها اقلام ناشی از فعالیت‌های تکراری به عنوان سود گزارش می‌شود و کلیه‌ی درآمدها، هزینه‌ها، سودها و زیان‌های غیرتکراری و غیرمترقبه از محاسبه سود کنار گذاشته می‌شود.

طرفداران مفهوم شمول کلی سود، بر این باورند که، چنانچه سودهای خالص گزارش شده در هر سال در طول عمر واحد تجاری با یکدیگر جمع شوند باید مساوی جمع سود خالص در طول عمر آن واحد شود. اما اگر اقلام غیرمترقبه، اصلاحات دوره‌های قبل و امثالهم، از محاسبه سود خالص حذف شود و چنانچه اقلام بدهکار (بستانکار) ناشی از رویدادهای فوق‌بیش از اقلام بستانکار (بدهکار) باشد، که اغلب هم چنین است، منتج به ارائه بیشتر (کمتر) از واقع سود خالص طی سال‌های متوالی خواهد شد.

<sup>9</sup>. Earnings

<sup>10</sup>. strict proprietary concept

علاوه بر این، حذف برخی از اقلام بدهکار و بستانکار از محاسبه سود خالص موجب ایجاد امکان هموار سازی یا دستکاری در سودهای سالانه می شود. این نظریه طی سال های گذشته نیز تأیید شده است. از سوی دیگر، صورت سود (زیان) که شامل همه ی اقلام بدهکار و بستانکار تشخیص داده شده در طی سال باشد، آسان تر تهیه می شود و برای استفاده کنندگان قابل فهم تر است (ARB شماره 32، بند 7 و ARB شماره 43، بخش 8، بند 7).

در نهایت با توجه به ARB شماره 32، طرفداران مفهوم شمول کلی سود بر این باورند که سود جامع، نسبت به سایر روش های اندازه گیری سود، عملکرد شرکت را بهتر نشان می دهد. به این دلیل که همه تغییرات غیر مالکانه در حقوق صاحبان سهام، در طی یک دوره را در برمی گیرد. همچنین، این باور نیز وجود دارد که صورت های مالی که با استفاده از شمول کلی تهیه می شوند، بهتر می توانند قدرت سودآوری شرکت را مشخص کنند و لذا توانایی پیش بینی سودها و جریان وجه نقد آتی بهبود می یابد.

بعلاوه، باید به این موضوع نیز اشاره کرد که تمایز بین اقلام بدهکار و بستانکار مربوط به فعالیت های عملیاتی و غیر عملیاتی آسان و آشکار نیست. رویدادهایی که از دیدگاه یک شرکت، عملیاتی تلقی می شود، ممکن است توسط شرکت های دیگر غیر عملیاتی محسوب گردد. علاوه بر این، اقلامی که توسط یک شرکت در یک سال معین، غیر عملیاتی شناخته می شوند، ممکن است در سال بعد توسط همان شرکت، عملیاتی طبقه بندی گردند. به همین ترتیب، اقلام غیر مکرر و رویدادهای غیر مترقبه نیز در دوره های طولانی تر ممکن است عادی و مکرر محسوب شوند و یا رویدادهای غیر عملیاتی به طور مکرر بپیوندند. با توجه به این موارد، تعریف سود عملیاتی مشکل تر و مبهم تر خواهد شد (شباهنگ، 1381).

*بنابراین،* باتوجه به کلیه مطالب قبلی می توان گفت:

تفاوت اصلی بین سود عملیات جاری و سود مبتنی بر مفهوم شمول کلی، به هدف مفروض برای گزارشگری سود خالص بستگی دارد. تأکید سود عملیات جاری بر عملکرد عملیاتی یا کارایی واحد انتفاعی و امکان پیش بینی عملکرد آتی و توان سودآوری آن واحد است. اما طرفداران مفهوم شمول کلی نیز ادعا دارند که کارایی عملیاتی و پیش بینی عملکرد آتی را، در صورت مبتنی بودن آن بر کل تجربه تاریخی واحد انتفاعی در طول سال های متمادی می توان بهبود بخشید. دلیل اصلی منتقدین سود عملیات جاری، مشکلات عدیده در تشخیص عملیات اصلی از غیر اصلی، عملیات مستمر از غیرمستمر و نیز تصحیح اشتباهات در صورت های مالی دوره های گذشته می باشد. سود جامع به دلیل در بر گرفتن تمامی تغییرات برتر تلقی شده و گزارش آن هم در استانداردهای بین المللی و هم در استانداردهای ایران، اجباری است.

## **2.5 گزارشگری سود جامع**

### **2.5.1 گزارشگری سود جامع در ایالت متحده آمریکا**

هیئت استانداردهای حسابداری مالی واژه سود جامع را ابتدا در بیانیه‌ی مفاهیم حسابداری شماره 1 (SFAC1) معرفی کرد و سپس در دسامبر سال 1980، آن را در بیانیه‌ی مفاهیم حسابداری شماره 3: عناصر صورت‌های مالی واحدهای تجاری که در 1985، بیانیه‌ی مفاهیم حسابداری مالی شماره 6: عناصر صورت‌های مالی جایگزین آن شد، به کار برد. در بیانیه‌های فوق سود جامع به شرح زیر تعریف شده بود:

"تغییر در سرمایه (خالص دارایی‌ها) یک واحد تجاری در طی یک دوره مالی در نتیجه معاملات و سایر رویدادهای مرتبط با منابعی غیر از مالکان. سود (زیان) جامع شامل همه تغییرات سرمایه در یک دوره مالی است به غیر از سرمایه‌گذاری مالکان و توزیع منافع بین آنها (SFAC 3، بند 56 و SFAC 6، بند 70)."

همانطور که در قسمت بالا نیز قابل مشاهده است، تعریف FASB از سود جامع در بیانیه‌ی مفاهیم با مفهوم سود فراگیر، مطابقت دارد. برای مثال، FASB، به منظور برجسته کردن اهمیت گزارشگری سود جامع، بیان می‌کند:

"اقدام سود جامع، به ویژه اقدام مختلفی که با یکدیگر در ثبات، ریسک و قابلیت پیش‌بینی متفاوت هستند، برای تمامی استفاده‌کنندگانی که قصد دارند از صورت‌های مالی به عنوان ابزاری برای سرمایه‌گذاری، اعتباردهی و تصمیم‌گیری‌های مشابه در مورد واحد تجاری، استفاده کنند، حائز اهمیت است. تقاضای استفاده‌کنندگان برای اطلاعات در مورد این اقدام، زیربنای تمایز بین درآمدها، هزینه‌ها، سودها، زیان‌ها و نیز سایر اجزای سود جامع است که از ترکیب درآمدها، هزینه‌ها، سودها و زیان‌ها به شیوه‌های مختلف حاصل می‌شود (SFAC 6، بند 216)."

اصطلاح سود فراگیر، سود جامع، بنا بر تمایلی که به ترکیب همه‌ی تغییرات غیرمالکانه در حقوق صاحبان سهام یک دوره در یک شکل واحد وجود داشت، بوجود آمد (رابینسون<sup>11</sup>، 1991). رابینسون (1991) بر این باور بود که افزایش پیچیدگی کسب و کار، ماهیت بحث‌برانگیز سایر اجزای سود جامع در مواد مورد بحث FASB و افزایش مهارت استفاده‌کنندگان، همگی دلیلی بر ارائه‌ی شکل کاملی از سود، یعنی سود جامع هستند. ساتن و جانسون<sup>12</sup> (1993) بر ایجاد یک صورت مالی جدید که همراه اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه در ترازنامه، ارائه می‌شود، پافشاردند، بدون آن که تغییرات در ارزش‌های منصفانه در صورت سود (زیان) گزارش شود. طبق این رویکرد، صورت مالی جدیدی پیشنهاد می‌شود که بین صورت سود (زیان) و ترازنامه است.

اگر چه FASB به‌طور کلی رویکرد سود فراگیر را پذیرفت، اما از همان ابتدا الزامی به گزارش سود جامع نداشت (جانسون<sup>13</sup> و همکاران 1995 و کپ<sup>14</sup> و همکاران 1996). انجمن مدیریت و تحقیقات سرمایه‌گذاری (AIMR<sup>15</sup>) که یکی از بزرگترین گروه‌های استفاده‌کننده از اطلاعات صورت‌های مالی بود، بر به کارگیری مفهوم سود (زیان) جامع

11. Robinson

12. Sutton & Johnson

13. Johnson

14. Cope

15. The Association for Investment Management and Research

در عمل پافشاری کرد (SFAC 130)، بند 40 و جانسون و همکاران (1995). AIMR در مورد درستی برخی از استثنائاتی که FASB در استانداردها مقرر کرده بود و به موجب آن اقلام خاصی از صورت سود (زیان) کنار گذاشته شده و مستقیماً در بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه گزارش می شدند، بسیار شک و تردید داشت (به طور مثال، SFAC 52: تسعیر ارزش خارجی و SFAC 115: حسابداری سرمایه گذاری های خاص در اوراق قرضه و مالکانه).

AIMR (1993) بر این باور بود که اگر FASB رویکرد شمول کلی را به عنوان پایه و اساسی برای گزارش کلیه تغییرات در حقوق صاحبان سهام در طی یک دوره مالی، که از معاملات و سایر رویدادهای مرتبط با منابعی غیر از مالکان ناشی می شود، پذیرفته است، باید آن را به طور مداوم در استانداردهایش به کار گیرد. اجازه دادن به اجزای خاصی از سود جامع که از صورت سود (زیان) کنار گذاشته شوند و به طور مستقیم در بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه گزارش شوند، به تدریج این پایه و اساس را تضعیف می کند، ضمن اینکه هیچ مبنای نظری هم برای نحوه عمل فوق، وجود ندارد.

AIMR (1993) همچنین معتقد بود که پایان دادن به چنین اعمالی و گزارش کردن اجزای سود جامع در یک صورت سود یا عملکرد مالی، موجب می شود تا گزار شگری این اقلام بر مبنای یک اساس مفهومی و منطقی انجام شود. بعلاوه، پیروی از این مبنای مفهومی به افزایش یکنواختی ارائه اطلاعات مالی در بین شرکتها و شفافیت اجزای سود جامع، که پیش از این به جای ارائه در صورت سود (زیان) مستقیماً در بخش حقوق صاحبان سهام گزارش می شدند، منجر می شود.

علاوه بر انگیزه های خارجی، انگیزه های داخلی FASB این بود که پروژه های سود جامع را که جزئی از پروژه های ابزارهای مالی آن، به خصوص بخش معاملات اوراق مشتقه و مصون سازی، است، به عهده بگیرد (SFAC 130)، بند 45 و کپ و همکاران (1996). پیش از این بسیاری از ابزارهای مالی جزء اقلام خارج از

ترازنامه<sup>۱۶</sup> (OBS<sup>۱۷</sup>) بودند و FASB به عنوان قسمتی از پروژه های ابزارهای مالی، شناسایی برخی از آنها را در صورت های مالی مورد بررسی قرار داد. هیئت استانداردهای حسابداری مالی آشکارا از شناسایی و اندازه گیری ابزارهای مالی به ارزش منصفانه طرفداری کرد و تصمیم خود را مبنی بر شناسایی و اندازه گیری همه ی اوراق مشتقه به ارزش منصفانه اعلام کرد (SFAC 130)، بند 46، جانسون و همکاران (1995) و کپ و همکاران (1996).

شناسایی ابزارهای مالی به ارزش منصفانه اثرات بسیار زیادی بر صورت های مالی داشت. FASB بر این باور بود که شناسایی و اندازه گیری ابزارهای مالی به ارزش منصفانه در صورتی که بر تصمیم گیری استفاده کنندگان از

<sup>16</sup>. اقلام خارج از ترازنامه، دارایی ها یا بدهی هایی هستند که در ترازنامه شرکت نشان داده نمی شود. این اقلام که در ایران اصطلاحاً با عنوان دارایی ها و بدهی های انتظامی خوانده می شوند، در ظاهر قطعیت ندارند و فقط وعده ای از طرف شرکت هستند که در صورت تحقق می توانند در قالب کلی دارایی ها و بدهی ها گنجانیده شوند. اقلام خارج از ترازنامه شامل ذخایر و بدهی های احتمالی هستند، مانند تضامین مربوط به بروات و یا ضمانت نامه ها مانند حسن انجام کار.

<sup>17</sup>. Off-Balance Sheet



صورت‌های مالی مؤثر باشد، ضروری است. اما برخی دیگر از اعضای هیئت معتقد بودند که انجام این کار موجب افزایش نوسانات سود (و ریسک شرکت) می‌شود. گزارشگری سود جامع روشی برای کاهش این اختلاف‌نظرها ارائه کرد (SFAC 130، بند 47، جانسون و همکاران 1995 و کپ و همکاران 1996).

در پاسخ به نگرانی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی برای اندازه‌گیری سود فراگیر، FASB پیش‌نویس استاندارد 130 با عنوان "گزارشگری سود جامع" را در ژوئن 1996 صادر کرد. در این پیش‌نویس، پیشنهاد شده بود که شرکت‌ها باید تمامی تغییرات در حقوق صاحبان سهام به غیر از تغییراتی که ناشی از مبادلات با مالکان هستند را در صورت عملکرد مالی گزارش کنند.

هیئت استانداردهای حسابداری مالی، بیانیه‌ی استاندارد حسابداری مالی شماره 130 (SFAC 130): گزارشگری سود جامع را در ژوئن 1997 صادر کرد و مفاد این بیانیه از 15 دسامبر 1997 لازم‌الاجرا شد. SFAC 130 گزارش سود جامع و اجزای آن را در مجموعه صورت‌های مالی اصلی الزامی کرد. SFAC 130 (بند 39) اقلامی را که پیش از این به عنوان اجزای سود جامع شناخته می‌شدند، اما به دلایل قبلی از صورت سود (زیان) کنار گذاشته شده و مستقیماً در بخش حقوق صاحبان سهام گزارش می‌شدند، معرفی کرد. SFAC 130 منجر به تجدید ارائه‌ی بیانیه‌ی شماره 52: تعدیلات تسعیر ارز، بیانیه‌ی شماره 80: حسابداری قراردادهای آتی، بیانیه‌ی شماره 87: حسابداری بازنشستگی و بیانیه‌ی شماره 115: حسابداری سرمایه‌گذاری‌های خاص در اوراق قرضه و سهام شد. بیانیه‌های مذکور مقرر کرده بودند که تغییرات در مانده اقلام تحت این بیانیه‌ها، که به عنوان سایر اجزای سود جامع شناخته می‌شدند، به طور مستقیم در بخش حقوق صاحبان سهام ترانزانه گزارش شوند، اما با تجدید ارائه این بیانیه‌ها، تغییرات در مانده اقلام فوق، در صورت عملکرد مالی ارائه می‌شدند. سایر اجزای سود جامع به تعدیلات تسعیر ارز، تعدیلات حداقل بدهی بازنشستگی و سودهای (زیان‌های) تحقق نیافته‌ی سرمایه‌گذاری‌های خاص در اوراق قرضه و سهام دسته‌بندی می‌شوند. (SFAC 130، بند 17). سود یا زیان خالص ابزار مشتقه هم که به عنوان ابزار مصون‌سازی جریان وجه‌نقد شناخته می‌شود، در حال حاضر بخشی از سایر اجزای سود جامع به حساب می‌آید (SFAC 133<sup>18</sup>، بند 46).

پیش‌نویس بیانیه‌ی استاندارد حسابداری مالی شماره 130، نمایش واضحی از سود جامع و اجزای آن را در یک صورت عملکرد مالی الزامی کرد (FASB، 1996). هیئت استانداردهای حسابداری مالی در این پیش‌نویس پیشنهاد کرد که سود جامع و اجزای آن در یک صورت عملکرد مالی و تحت مفهوم سود فراگیر گزارش شوند (SFAC

<sup>18</sup>. SFAC 133: حسابداری اوراق مشتقه و فعالیت‌های مصون‌سازی



130، بند 58). اما، در نهایت به دلیل مخالفت‌های متعدد، استاندارد SFAC 130 شرکت‌ها را به استفاده از هر دو روش یک صورت عملکرد مالی واحد و دو صورت عملکرد مالی جداگانه، مجاز دانست<sup>19</sup>.

## 2.5.2 گزارشگری سود جامع در سطح بین‌الملل (IAS1)

IAS1 با عنوان "نحوه‌ی ارائه‌ی صورت‌های مالی" مجموعه‌ای از الزامات کلی برای صورت‌های مالی مانند، ساختار کلی صورت‌های مالی، حداقل الزامات موردنیاز برای محتوای آنها، مبنای تعهدی، تمایز اقلام جاری و غیرجاری و ... را بیان می‌کند. این استاندارد، واحدهای تجاری را به ارائه‌ی مجموعه‌ی کاملی از صورت‌های مالی، شامل صورت وضعیت مالی، سود (زیان) جامع، صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام، صورت جریان وجه نقد و یادداشتهای همراه، ملزم کرده است. توضیحات مربوط به این استاندارد به طور کامل در قسمت 2.7 ارائه شده است.

هیئت استانداردهای حسابداری مالی (IASB) در استاندارد حسابداری شماره 1 خود با عنوان "نحوه‌ی ارائه‌ی صورت‌های مالی" سایر اجزای سود جامع را به صورت زیر تعریف می‌کند:

"سایر اقلام سود (زیان) جامع شامل اقلام درآمد و هزینه‌ای، شامل تعدیلات تجدید طبقه‌بندی، است که در صورت سود (زیان) دوره شناسایی نمی‌شوند". سایر اقلام سود (زیان) جامع طبق این استاندارد عبارتند از:

1. تغییرات در مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها (مشاهده کنید، IAS16: ام‌وال، ماشین‌آلات و تجهیزات؛ IAS38: دارایی‌های نامشهود)
2. سودها و زیان‌های اکچوئری در طرح‌های مزایای معرفی شده که مطابق با بند 93A استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره 19 (IAS19) با عنوان "مزایای کارکنان" شناسایی می‌شود.
3. سود و زیان‌های ناشی از تسعیر صورت‌های مالی عملیات خارجی (مشاهده کنید، IAS21: اثرات تغییرات نرخ ارز).
4. سود و زیان‌های ناشی از اندازه‌گیری مجدد دارایی‌های مالی آماده برای فروش (مشاهده کنید، IAS39: ابزارهای مالی، شناسایی و اندازه‌گیری).
5. بخش اثربخش سود و زیان‌ها مربوط به ابزارهای م‌صون سازی در م‌صون سازی جریان‌های نقدی (مشاهده کنید، IAS39).

---

<sup>19</sup> در رویکرد ارائه یک صورت عملکرد واحد، می‌بایست اجزای سود خالص، سود خالص کل، سایر اجزای سود جامع و سود جامع کل را در یک صورت عملکرد ارائه کرد. در حالیکه در رویکرد ارائه دو صورت عملکرد جداگانه، اجزای سود خالص و سود خالص کل در یک صورت و سپس سود خالص کل، سایر اجزای سود جامع و سود جامع کل در صورتی دیگر ارائه می‌شود.

IAS1 اولین بار توسط هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی در ژانویه 1975 با عنوان "افشا سیاست‌های حسابداری" منتشر شد. پس از گذشت تقریباً 22 سال، IASB، استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره 1 را با ترکیب IAS1، IAS5 و IAS13 در آگوست 1997 تجدید ارائه و نام آن را به "نحوه‌ی ارائه‌ی صورت‌های مالی" تغییر داد.

با شروع پروژه مشترک IASB/FASB در باب "نحوه‌ی ارائه‌ی صورت‌های مالی"، استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره 1 (IAS1) در 6 سپتامبر 2007 تجدید ارائه شد و انقلاب عظیمی در نحوه‌ی ارائه‌ی صورت‌های مالی به وجود آورد. در نهایت هیئت در 16 ژوئن 2011، سایر اقلام سود (زیان) جامع و نحوه‌ی ارائه‌ی آنها را مشخص کرد و بار دیگر IAS1 تجدید ارائه شد. شرح مفصلی از روند تکامل IAS1 در جدول 2.1 ارائه شده است.

جدول 2.1 سیر تطور IAS1

ردیف	تاریخ	تغییرات
1	ژانویه 1975	انتشار IAS1 با عنوان "افشا سیاست‌های حسابداری"
2	اکتبر 1976	انتشار IAS5 با عنوان "اطلاعاتی که باید در صورت‌های مالی افشا گردد"
3	نوامبر 1979	انتشار IAS13 با عنوان "نحوه‌ی ارائه‌ی دارایی‌ها و بدهی‌های جاری"
4	آگوست 1997	انتشار IAS1 با عنوان "نحوه‌ی ارائه‌ی صورت‌های مالی" (این استاندارد جایگزین IAS1 قبلی، IAS5 و IAS13 شد)
5	18 آگوست 2005	IAS1 به وسیله‌ی اصلاحیه‌ی "افشائات سرمایه" اصلاح شد

سایت مرجع دانلود پایان نامه های کارشناسی ارشد با فرمت ورد  
قابل ویرایش و کپی کردن

کار ما کمک به صرفه جویی در وقت شماست  
این فایل صرفاً به عنوان دمو و پیش نمایش ارائه می شود  
و فقط شامل فقط ده صفحه از پایان نامه است  
شما می توانید برای دیدن جزئیات بیشتر این فایل  
و خرید آنلاین متن کامل آن به سایت  
[www.arshadha.ir](http://www.arshadha.ir)

مراجعه نمایید

برای پیدا کردن صفحه خرید این فایل از منوی جستجو عنوان فایل را سرچ کنید

فایل تحویلی بعد از خرید شما

بدون آرم سایت ، با فرمت ورد ، قابل ویرایش و کپی کردن می باشد

امکان معاوضه با فایل شما

شما می توانید این پایان نامه را رایگان دریافت کنید

با ارسال یک پایان نامه ارشد جدید که در سایت ما موجود نباشد

می توانید این پایان نامه را رایگان دریافت کنید

برای این منظور با این ایمیل مکاتبه نمایید

[info@arshadha.ir](mailto:info@arshadha.ir)