



جمهوری اسلامی ایران  
وزارت امور اقتصادی و دارایی

# آشنایی با صورت‌های مالی



وزارت امور اقتصادی و دارایی  
معاونت امور بانکی، بیمه و شرکت‌های دولتی

بهار ۱۴۰۲

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ







جمهوری اسلامی ایران  
وزارت امور اقتصادی و دارایی

## آشنایی با صورت های مالی

تهیه و تدوین:

**محمود سبحانی**

ناظران علمی:

**فاطمه پروانه**

**ارژنگ محمودی**

وزارت امور اقتصادی و دارایی  
معاونت امور بانکی، بیمه و شرکت های دولتی  
بهار ۱۴۰۲

# فهرست

۶	.....	مقدمه
۸	.....	صورت‌های مالی
۱۱	.....	صورت وضعیت مالی
۱۸	.....	صورت سود و زیان
۲۲	.....	صورت سود و زیان جامع
۲۴	.....	صورت جریان وجه نقد
۳۵	.....	صورت تغییرات در حقوق مالکانه
۳۲	.....	یادداشت‌های توضیحی
۳۶	.....	منابع
۳۷	.....	پی‌نوشت‌ها
۴۲	.....	پیوست‌ها
۴۲	.....	گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی
۴۶	.....	تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی

## مقدمه

وجود اطلاعات مالی شفاف و مقایسه‌پذیر یکی از ارکان مهم پاسخگویی و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی آگاهانه و از ملزومات توسعه و رشد اقتصادی در بخش خصوصی و دولتی است. صاحبان سرمایه، اعتباردهندگان، دولت و دیگر استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری در زمینه خرید، فروش، نگهداری سهام، اعطای وام، ارزیابی عملکرد مدیران و دیگر تصمیمات اقتصادی مهم به اطلاعات مالی معتبر، مربوط و قابل فهم نیاز دارند. سرمایه‌گذاران زمانی در یک واحد اقتصادی سرمایه‌گذاری می‌کنند که اولاً، درباره آن اطلاعات کافی داشته باشند و ثانياً، آن اطلاعات قابل اطمینان باشد. همچنین اعتباردهندگان بدون اطلاع از وضعیت مالی و عملکرد مالی یک واحد نمی‌توانند منابع مالی خود را در اختیار آن قرار دهند. دولت هم در تصمیم‌گیری‌های مالی مختلف در سطح اقتصاد به اطلاعات مالی نیاز دارد. همه این تصمیمات سرنوشت اداره منابع اقتصادی را رقم می‌زند.

نقش گزارشگری مالی چنین است که این فرآیند باید اطلاعاتی مفید برای استفاده‌کنندگان برون سازمانی که مبادرت به اتخاذ تصمیمات تخصیص منابع می‌نمایند، فراهم آورد. گزارشگری مالی باید اطلاعاتی منصفانه (بی‌طرفانه یا بدون جانبداری) در اختیار گذارد تا تخصیص اثربخش منابع محدود را بهبود بخشد. «صورت‌های مالی»

بخش اصلی فرایند گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهند. به بیان دیگر، «صورت‌های مالی» هسته اصلی گزارشگری مالی است. اطلاعات مالی در قالب مجموعه‌ای شکل یافته تحت عنوان صورت‌های مالی که دربرگیرنده صورت‌های مالی اساسی و یادداشت‌های توضیحی و در برخی موارد اطلاعات متمم است، ارائه می‌شود. هدف صورت‌های مالی عبارت از ارائه اطلاعات 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 گردد. صورت‌های مالی همچنین نتایج وظیفه مباشرت مدیریت با حسابداری آن‌ها را در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته منعکس می‌کند.

در این کتاب به تشریح بخش‌های مختلف صورت‌های مالی براساس استانداردهای حسابداری بخصوص استاندارد شماره ۱ (ارائه صورت‌های مالی) و پیوست این استاندارد (بخش مفاهیم نظری گزارشگری مالی) پرداخته شده است. در پیوست این کتاب هم با استفاده از استانداردهای حسابرسی، توضیحات مختصری درباره گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی آمده است. در تهیه و تدوین این کتاب و بخصوص در قالب پی‌نوشت‌ها تلاش شده است توضیحات تکمیلی با زبان ساده‌تری ارائه گردد تا زمینه فهم بهتر و بیشتر بخش‌های مختلف صورت‌های مالی برای مخاطبین فراهم گردد.



## صورت‌های مالی

تمام نتایج مالی حاصل از فعالیت‌های یک شرکت، طی یک دوره زمانی خاص، در گزارش‌هایی ارائه می‌شود که به آن «صورت‌های مالی» می‌گویند. هریک از انواع این گزارش‌ها، با هدفی مشخص و در چارچوب خاصی هستند و برای تهیه آن‌ها باید اصول حسابداری و استانداردهای پذیرفته شده مالی رعایت شود تا گزارش دقیق و جامعی درباره وضعیت و فعالیت شرکت ارائه گردد. هدف از این استانداردها تهیه مبنایی برای ارائه صورت مالی 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.

صورت‌های مالی ارائه ساختاریافته وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری است. هدف صورت‌های مالی، ارائه اطلاعاتی درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی واحد تجاری است که برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان مفید باشد. همچنین صورت‌های مالی نتایج مباشرت<sup>۱</sup> مدیریت نسبت به منابعی که به آن سپرده شده است را نشان می‌دهد. برای دستیابی به این هدف، صورت‌های مالی اطلاعات زیر را درباره واحد تجاری ارائه می‌کند:

■ دارایی‌ها

■ بدهی‌ها

■ حقوق مالکانه

■ درآمدها و هزینه‌ها، شامل سودها و زیان‌ها

■ آورده مالکان و توزیع منابع بین آن‌ها به عنوان مالک

■ جریان‌های نقدی

این اطلاعات همراه با سایر اطلاعات مندرج در یادداشتهای توضیحی، به استفاده کنندگان صورت‌های مالی برای پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی واحد تجاری، به ویژه زمانبندی و قطعیت آن‌ها، کمک می‌کند.<sup>۳</sup>

استفاده کنندگان صورت‌های مالی عبارتند از: الف- سرمایه‌گذاران، ب- اعطاکنندگان تسهیلات مالی، ج- تامین کنندگان کالا و خدمات و سایر بستانکاران، د- مشتریان، ه- کارکنان واحد تجاری، و- دولت و موسسات دولتی، ز- جامعه به طور اعم، ح- سایر استفاده‌کنندگان.

صورت مالی باید وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی واحد تجاری را به طور منصفانه ارائه کند. ارائه منصفانه مستلزم بیان صادقانه آثار معاملات، سایر رویدادها و شرایط، طبق تعاریف و معیارهای شناخت دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها در مفاهیم نظری گزارشگری مالی است. تقریباً در تمامی شرایط واحد تجاری با رعایت استانداردهای حسابداری مربوط، به ارائه منصفانه دست می‌یابد.

تهیه کنندگان صورت‌های مالی باید با ابهاماتی که به گونه‌ای

اجتناب ناپذیر بر بسیاری رویدادها و شرایط سایه افکننده برخورد کنند<sup>۳</sup>. چنین مواردی با رعایت احتیاط در تهیه صورت‌های مالی و همراه با افشای ماهیت و میزان آن‌ها شناسایی می‌شود. احتیاط عبارت است از کاربرد درجه ای از مراقبت که در اعمال قضاوت برای انجام برآورد در شرایط ابهام مورد نیاز است به گونه ای که درآمدها یا دارایی‌ها بیشتر از واقع هزینه‌ها یا بدهی‌ها کمتر از واقع ارائه نشود.

صورت‌های مالی تلفیقی، صورت‌های مالی گروه است که در آن دارایی‌ها، بدهی‌ها، حقوق مالکانه، درآمدها، هزینه‌ها و جریان‌های نقدی واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن به گونه ای ارائه می‌شود که گویی متعلق به شخصیت اقتصادی واحدی است. مجموعه کامل صورت‌های مالی شامل موارد زیر است<sup>۴</sup>:

- صورت وضعیت مالی به تاریخ پایان دوره
  - صورت سود و زیان برای دوره
  - صورت سود و زیان جامع برای دوره
  - صورت تغییرات در حقوق مالکانه برای دوره
  - صورت جریان‌های نقدی برای دوره
  - یادداشت‌های توضیحی، شامل رویه‌های حسابداری و سایر اطلاعات توضیحی
  - اطلاعات مقایسه‌ای دوره قبل
- در ادامه بخش‌های مختلف صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری توضیح داده شده‌اند:

## صورت وضعیت مالی

صورت وضعیت مالی به همراه یادداشت‌های توضیحی مربوط، اطلاعاتی در مورد وضعیت مالی واحد تجاری مشتمل بر دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه ارائه می‌کند و رابطه بین عناصر مذکور را در یک مقطع معین زمانی نشان می‌دهد. در واقع، صورت وضعیت مالی نشان می‌دهد که یک بنگاه در یک زمان معین چه چیزهایی را مالک است و همینطور چه مقدار بدهی و در نتیجه، سرمایه دارد<sup>۵</sup>. به عبارت دیگر، صورت وضعیت مالی نشان دهنده تصویری از منابع (دارایی‌ها) و ادعا نسبت به آن منابع (بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه) در یک تاریخ مشخص است. صورت وضعیت مالی باید حداقل شامل اقلام اصلی نشان‌دهنده مبالغ زیر باشد:

### دارایی‌ها شامل:

■ دارایی‌های ثابت مشهود<sup>۶</sup>: به دارایی مشهودی اطلاق می‌شود که: الف- به منظور استفاده در تولید یا عرضه کالاها یا خدمات، اجاره به دیگران یا برای مقاصد اداری توسط واحد تجاری نگهداری می‌شود، و ب- انتظار می‌رود بیش از یک دوره مالی مورد استفاده قرار گیرد.

■ سرمایه‌گذاری در املاک: عبارت از سرمایه‌گذاری در زمین یا ساختمانی است که عملیات ساخت و توسعه آن به اتمام

رسیده و به جهت ارزش بالقوه‌ای که از نظر سرمایه گذاری دارد و نه به قصد استفاده توسط واحد تجاری سرمایه گذاری شرکت‌های همگروه آن نگهداری می‌شود.

■ دارایی‌های نامشهود<sup>۷</sup>: یک دارایی قابل تشخیص غیرپولی و فاقد ماهیت عینی.

■ دارایی‌های مالی<sup>۸</sup>

■ سرمایه گذاری‌هایی که حسابداری آن به روش ارزش ویژه<sup>۹</sup> انجام شده است

■ دارایی‌های زیستی<sup>۱۰</sup>

■ موجودی‌ها

■ دریافتنی‌های تجاری و سایر دریافتنی‌ها<sup>۱۱</sup>

■ سفارشات و پیش پرداخت‌ها<sup>۱۳</sup>

■ نقد و معادل‌های نقد: برای اینکه سرمایه گذاری به عنوان «معادل نقد» شناخته شود، باید به سرعت قابل تبدیل به مبلغ معینی نقد باشد و ریسک تغییر ارزش آن کم باشد. بنابراین سرمایه گذاری معمولاً فقط زمانی واجد شرایط به عنوان معادل‌های نقد است که سررسید آن کوتاه، مثلاً حداکثر سه ماه از تاریخ تحویل، باشد.

■ دارایی‌های نگهداری شده برای فروش

### بدهی‌ها شامل:

■ پرداختنی‌های تجاری و سایر پرداختنی‌ها

■ ذخایر: نوعی بدهی است که زمان تسویه و یا تعیین مبلغ آن

توأم با ابهام نسبتاً قابل توجه است.

- بدهی‌های مالی
- بدهی‌های و دارایی‌های مالیات جاری<sup>۱۳</sup>
- بدهی‌های مالیات انتقالی و دارایی‌های مالیات انتقالی<sup>۱۴</sup>
- پیش دریافت‌ها<sup>۱۵</sup>
- بدهی‌های مجموعه واحدی که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده

### حقوق صاحبان سهام شامل:

- منافع فاقد حق کنترل
  - سرمایه و اندوخته‌های قابل انتساب به مالکان واحد تجاری اصلی
- در ادامه این بخش، برخی از اجزای صورت وضعیت مالی شرح داده شده است:
- دارایی عبارت است از حقوق نسبت به منافع اقتصادی آتی یا سایر راه‌های دستیابی مشروع به آن منافع که در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته به کنترل واحد تجاری درآمده است.
- دارایی‌ها به دو دسته جاری و غیرجاری (ثابت) تقسیم می‌شوند:

**الف- دارایی‌های جاری<sup>۱۶</sup>:** واحد تجاری هنگامی باید یک دارایی را به عنوان جاری طبقه بندی کند که:

الف. انتظار داشته باشد در چرخه عملیاتی عادی، دارایی به

نقد تبدیل شود یا قصد فروش یا مصرف آن را داشته باشد  
ب. دارایی را اساساً با هدف مبادله نگهداری کند  
پ. انتظار داشته باشد دارایی در مدت دوازده ماه پس از دوره  
گزارشگری، به نقد تبدیل شود  
ت. دارایی به صورت نقد یا معادل نقد باشد، مگر اینکه دارایی  
برای مبادله یا برای تسویه بدهی‌ها، برای حداقل دوازده ماه  
پس از دوره گزارشگری، با محدودیت مواجه باشد.  
واحد تجاری باید تمام دارایی‌های دیگر را به عنوان غیرجاری  
طبقه‌بندی کند.

**ب- دارایی‌های غیرجاری:** منظور دارایی‌های بلندمدت  
مشهود، نامشهود و مالی است. به زبان ساده، این دارایی‌ها  
برخلاف دارایی‌های جاری فاقد نقدشوندگی بالابوده و شرکت  
نیز تصمیمی بر نقد کردن آن‌ها در کوتاه‌مدت ندارد.<sup>۱۷</sup>

بدهی عبارت است از تعهد انتقال منافع اقتصادی توسط  
واحد تجاری ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته.  
بدهی‌ها نیز همانند دارایی‌ها به دو دسته بدهی جاری و  
بدهی غیرجاری (بلندمدت) تقسیم می‌شوند:

**الف- بدهی جاری<sup>۱۸</sup>:** واحد تجاری هنگامی باید یک بدهی را  
به عنوان جاری<sup>۱۹</sup> طبقه‌بندی کند که:

الف. انتظار داشته باشد بدهی را در چرخه عملیاتی عادی  
تسویه کند؛

ب. بدهی را اساساً با هدف مبادله نگهداری کند؛  
پ. متعهد باشد بدهی را در مدت دوازده ماه پس از دوره

گزارشگری تسویه کند؛

ت. برای حداقل دوازده ماه پس از دوره گزارشگری، حق بی‌قید و شرط برای به تعویق انداختن تسویه بدهی را نداشته باشد. شرایط برای یک بدهی که به اختیار طرف مقابل می‌تواند موجب تسویه آن از طریق انتشار ابزارهای مالکانه<sup>۲۰</sup> شود، طبقه‌بندی بدهی را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد. واحد تجاری باید تمام بدهی‌های دیگر را به عنوان غیر جاری طبقه‌بندی کند.

**ب- بدهی غیرجاری:** به زبان ساده، کلیه بدهی‌های بلندمدت شرکت است که انتظار نمی‌رود در طی یک دوره مالی (معمولاً یک سال) سررسید شوند، مانند ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان، تسهیلات بلندمدت. حقوق صاحبان سهام<sup>۲۱</sup> عبارت است از باقیمانده‌ای که از کسر جمع بدهی‌های واحد تجاری از جمع دارایی‌های آن حاصل می‌شود که شامل سرمایه، اندوخته قانونی، سایر اندوخته‌ها، سود و زیان انباشته و... است. در ادامه، نمونه یک صورت وضعیت مالی آمده است:



# آشنایی با صورت‌های مالی

شرکت نمونه (سهامی عام)  
صورت وضعیت مالی  
به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۲

(مبالغ به میلیون ریال)					
(تجدید ارائه شده)	(تجدید ارائه شده)			یادداشت	
۱۴۰۱/۰۱/۰۱	۱۴۰۱/۱۲/۲۹	۱۴۰۲/۱۲/۲۹			ب ۵۲
					ت و ت ۵۲
					دارایی‌ها
					دارایی‌های غیر جاری
			۱۶	دارایی‌های ثابت مشهود	۱-۵۵ا
			۱۷	سرمایه‌گذاری در املاک	۱-۵۵ب
			۱۸	دارایی‌های نامشهود	۱-۵۵پ
			۱۹	سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت	۱-۵۵ت
			۲۰	دریافتی‌های بلندمدت	۱-۵۵ث
			۳۵	دارایی مالیات انتقالی	۱-۵۵ش
			۲۱	سایر دارایی‌ها	۱-۵۵ف
				جمع دارایی‌های غیر جاری	۱-۵۵ح
				دارایی‌های جاری	
			۲۲	پیش‌پرداخت‌ها	۱-۵۵خ
			۲۳	موجودی مواد و کالا	۱-۵۵چ
			۲۰	دریافتی‌های تجاری و سایر دریافتی‌ها	۱-۵۵ج
			۲۴	سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت	۱-۵۵د
			۲۵	موجودی نقد	۱-۵۵ذ
					۱-۵۵ر
					۱-۵۵ز
			۲۶	دارایی‌های غیر جاری نگهداری شده برای فروش	۱-۵۵و ۱-۵۵س
				جمع دارایی‌های جاری	۱-۵۵ط
				جمع دارایی‌ها	۱-۵۵ق
				حقوق مالکانه و بدهی‌ها	
				حقوق مالکانه	
			۲۷	سرمایه	۱-۵۵ن
			۲۸	افزایش سرمایه در جریان	۱-۸۰ت

۱. طبق بند ۳۹ استاندارد حسابداری ۱، در صورتی که واحد تجاری (۱) یک رویه حسابداری جدید را با تری به گذشته بکار گیرد، (۳) اقلامی از صورت‌های مالی را با تری به گذشته تجدید ارائه نماید یا (۳) اقلامی در صورت‌های مالی را تجدید طبقه‌بندی کند و این موارد اثر بااهمیتی بر اطلاعات مترشح در صورت وضعیت مالی در ابتدای دوره قبل داشته باشد، باید صورت وضعیت مالی به تاریخ ابتدای دوره قبل نیز ارائه گردد.

# آشنایی با صورت‌های مالی

شرکت نمونه (سهامی عام)  
صورت وضعیت مالی  
به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۲

مبالغ به میلیون ریال					
(تجدید ارائه شده) ۱۴۰۱/۰۱/۰۱	(تجدید ارائه شده) ۱۴۰۱/۱۲/۲۹	۱۴۰۲/۱۲/۲۹	یادداشت		ت و ت
.....	.....	.....	۲۹	صرف سهام	۱-۵۲
-	.....	.....		صرف سهام خزانه	۱-۸۰
.....	.....	.....	۳۰	اندوخته قانونی	۱-۸۰
.....	.....	.....	۳۱	سایر اندوخته‌ها	۱-۸۰
.....	.....	.....		مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها	۱۷-۸۶ و ۱۸-۸۶
.....	.....	.....		سود انباشته	۱۵۶
(.....)	(.....)	(.....)	۳۲	سهام خزانه	۲۶-۳۵
.....	.....	.....		جمع حقوق مالکانه	۱۵۶
.....	.....	.....		بدهی‌ها	
.....	.....	.....		بدهی‌های غیر جاری	
.....	.....	.....	۳۳	پرداختی‌های بلندمدت	۱-۵۵
.....	.....	.....	۳۴	تسهیلات مالی بلندمدت	۱-۵۵
.....	.....	.....	۳۵	بدهی مالیات انتقالی	۱-۵۵
.....	.....	.....	۳۶	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۱-۵۵
.....	.....	.....		جمع بدهی‌های غیر جاری	۱۵۶
.....	.....	.....		بدهی‌های جاری	
.....	.....	.....	۳۳	پرداختی‌های تجاری و سایر پرداختی‌ها	۱-۵۵
.....	.....	.....	۳۵	مالیات پرداختی	۱-۵۵
.....	.....	.....	۳۷	سود سهام پرداختی	۱-۵۵
.....	.....	.....	۳۴	تسهیلات مالی	۱-۵۵
.....	.....	.....	۳۸	ذخایر	۱-۵۵
.....	.....	.....	۳۹	پیش‌دریافت‌ها	۱-۵۵
.....	.....	.....		بدهی‌های مرتبط با دارایی‌های غیر جاری	۳۱۲ و ۳۱۳
-	-	.....	۲۶	نگهداری شده برای فروش	
.....	.....	.....		جمع بدهی‌های جاری	۱۵۶
.....	.....	.....		جمع بدهی‌ها	۱۵۶
.....	.....	.....		جمع حقوق مالکانه و بدهی‌ها	۱۵۶

یادداشت‌های توضیحی، بخش جدایی‌ناپذیر صورت‌های مالی است

## صورت سود و زیان

درآمدها و هزینه‌هایی که در یک دوره مالی شناسایی شده است، در یکی از صورت‌های عملکرد مالی یعنی صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع گزارش می‌شود. در واقع صورت سود و زیان، نتیجه عملکرد یک شرکت یا بنگاه تجاری را با نمایش میزان درآمد و هزینه و سود یا زیان در یک دوره زمانی مشخص، نشان می‌دهد و نشان‌دهنده کارایی شرکت در عملیات است. گفتنی است درآمدها و هزینه‌ها زمانی در صورت سود و زیان انعکاس نمی‌یابد که مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور شوند و در این صورت، باید در صورت سود و زیان جامع انعکاس یابند. به عنوان مثال، درآمدها و هزینه‌های ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود. صورت سود و زیان باید دربردارنده اقلام اصلی باشد که مبالغ زیر را برای دوره ارائه می‌کند:

■ **درآمدهای عملیاتی:** عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه، بجز موارد مرتبط با آورده صاحبان سرمایه، که از فعالیت‌های اصلی و مستمر واحد تجاری ناشی شده باشد.

■ **هزینه‌های مالی (مخارج تامین مالی):** عبارت است از سود تضمین شده، کارمزد و سایر مخارجی که واحد تجاری برای تامین منابع مالی متحمل می‌شود.

■ **سهم از سود یا زیان واحدهای تجاری وابسته و مشارکت‌های**

خاص که حسابداری آن به روش ارزش ویژه انجام می‌شود. ■ هزینه مالیات: کل مبلغی است که در محاسبه سود یا زیان دوره، در ارتباط با مالیات جاری و مالیات انتقالی، به حساب گرفته می‌شود.

■ یک مبلغ مجزا برای کل عملیات متوقف شده

■ سود یا زیان دوره

■ سود یا زیان دوره قابل انتساب به:

■ منافع فاقد حق کنترل

■ مالکان واحد تجاری اصلی

مهم‌ترین شاخص‌هایی که در این صورت مالی استفاده می‌شود، به شرح زیر است:

■ درآمد عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه به جز مواردی که به آورده صاحبان سرمایه<sup>۳۳</sup> مربوط می‌شود.

■ هزینه عبارت است از کاهش در حقوق صاحبان سرمایه به جز مواردی که به ستانده صاحبان سرمایه<sup>۳۳</sup> مربوط می‌شود.

■ سود خالص برابر است با باقیمانده مجموع درآمدها پس از کسر کلیه هزینه‌ها از جمله هزینه‌های عملیاتی، مالی و مالیات. اگر سود خالص منفی باشد به آن «زیان خالص» گفته می‌شود.

■ سود ناخالص برابر است با فروش خالص منهای بهای تمام شده کالای فروش رفته و نشان‌دهنده قدرت شرکت در بازار محصولات است.

■ سود عملیاتی برابر است با اختلاف بین درآمدهای عملیاتی

و هزینه‌های عملیاتی (ناشی از عملیات اصلی شرکت) و نشان‌دهنده توان مدیریت اجرایی شرکت است.

■ سود غیرعملیاتی برابر است با اختلاف بین درآمدهای غیرعملیاتی<sup>۳۴</sup> و هزینه‌های غیرعملیاتی (ناشی از فعالیت‌های غیرمرتبط با موضوع اصلی شرکت). معمولاً سود غیرعملیاتی مربوط به سود حاصل از فروش دارایی‌های غیرمنقول، سود حاصل از سرمایه‌گذاری‌ها و سهام، سود حاصل از اوراق مشارکت و... است که ممکن است بخشی از آن غیرمستمر باشد.

در ادامه، نمونه یک صورت سود و زیان آمده است:

## آشنایی با صورت‌های مالی

### شرکت سهامی عام نمونه صورت سود و زیان سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴۰۲

(مبالغ به میلیون ریال)

تجدیدار شده		پادداشت		پ ۱-۵۲ ت و ۱-۵۲
سال ۱۴۰۱	سال ۱۴۰۲			
.....	.....	۵	عملیات در حال تداوم	
.....	.....	۷	درآمدهای عملیاتی	۱-۸۲ الف
(.....)	(.....)		بهای تمام شده درآمدهای عملیاتی	۱-۸۷
.....	.....		سود ناخالص	۱-۹۷
(.....)	(.....)	۸	هزینه‌های فروش، اداری و عمومی	۱-۸۶
-	(.....)	۹	زیان کاهش ارزش دریافتی‌ها <sup>۱</sup>	۱-۸۶
.....	.....	۱۰	سایر درآمدها	۱-۸۶
(.....)	(.....)	۱۱	سایر هزینه‌ها	۱-۸۶
.....	.....		سود عملیاتی	۱-۸۶ و ۸۸
(.....)	(.....)	۱۲	هزینه‌های مالی	۱-۸۲ ب
.....	.....	۱۳	سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی	
.....	.....		سود عملیات در حال تداوم قبل از مالیات	۱-۸۸ و ۸۶
(.....)	(.....)	۳۵-۵	هزینه مالیات بر درآمد	۳۵ و ۳۶
.....	.....		سود خالص عملیات در حال تداوم	۱-۸۶
.....	.....		عملیات متوقف شده	
(.....)	(.....)	۱۴	سود (زیان) خالص عملیات متوقف شده	۱-۸۲ ت
.....	.....		سود خالص	۱-۸۲ ج
.....	.....		سود هر سهم	۳-۳۴
.....	.....		سود پایه هر سهم:	
.....	.....		عملیاتی (ریال)	۳-۳۱
.....	.....		غیرعملیاتی (ریال)	۳-۳۱
.....	.....		ناشی از عملیات در حال تداوم (ریال)	۳-۳۱
(.....)	(.....)		ناشی از عملیات متوقف شده (ریال)	۳-۳۳
.....	.....	۱۵	سود پایه هر سهم (ریال)	۱-۸۶

یادداشت‌های توضیحی، بخش جدایی‌ناپذیر صورت‌های مالی است.

۱- با توجه به اینکه زیان کاهش ارزش دریافتی‌ها در نتیجه ورشکستگی یکی از مشتریان عمده بوده، لذا طبق بند ۸۶ استاندارد حسابداری ۱، برای درک عملکرد مالی شرکت اصلی، تحت سرفصل جداگانه در صورت سود و زیان ارائه شده است.

## صورت سود و زیان جامع

در ارزیابی کلیت عملکرد مالی یک واحد تجاری طی دوره، کلیه درآمدها و هزینه‌ها باید مورد توجه قرار گیرد. صورت سود و زیان جامع دربرگیرنده کل درآمدها و هزینه‌ها<sup>۲۵</sup> طی دوره می‌باشد. مع‌هذا اجزای تفکیکی مبلغ سود یا زیان جامع اغلب در مقایسه با کل آن از اهمیت بیش‌تری برخوردار است.

طبق تعریف هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا (FASB)<sup>۲۶</sup>، سود و زیان جامع عبارت است از: تغییر در خالص دارایی‌های یک واحد تجاری در نتیجه معاملات و سایر رویدادها به غیر از سرمایه‌گذاری مالکان یا سود سهام پرداختی به آن‌ها در یک دوره مالی (منابع غیرمالکانه). به عبارت دیگر، در صورت سود و زیان جامع، باید کل درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده در یک دوره مالی که قابل ارائه به صاحبان سرمایه است به تفکیک عناصر تشکیل دهنده آن‌ها نشان داده شود (به غیر از آورده و ستانده صاحبان سرمایه). واحد تجاری باید موارد زیر را در صورت سود و زیان جامع ارائه کند:

- سود یا زیان دوره
- سایر اقلام سود یا زیان جامع<sup>۲۷</sup>
- مجموع سود یا زیان جامع دوره
- مجموع سود یا زیان دوره قابل انتساب به:





## صورت جریان وجوه نقد

با توجه به هدف صورت‌های مالی، استفاده‌کنندگان نیاز به اطلاعات درباره جریان‌های ورودی و خروجی وجه نقد دارند تا آنان را در ارزیابی نقدینگی، توان واحد تجاری جهت بازپرداخت بدهی‌ها و جریان‌های نقدی آتی و نیز بررسی ارزیابی‌های قبلی کمک کند. صورت جریان وجوه نقد به همراه یادداشت‌های توضیحی مربوط، منعکس‌کننده جریان‌های ورودی و خروجی نقدی واحد تجاری طی دوره است و جریان‌های ناشی از عملیات را از جریان‌های ناشی از سایر فعالیت‌ها تفکیک می‌کند. صورت جریان وجوه نقد اطلاعات مفیدی در مورد طرق ایجاد و مصرف وجه نقد توسط واحد تجاری ارائه می‌کند.

صورت جریان وجوه نقد نشان‌دهنده تبادل و مبادله پول بین یک شرکت و جهان خارج در یک دوره مالی است. در این صورت مالی زمانی اتفاق مالی ثبت می‌شود که آن اتفاق مالی جریان نقدی را خارج و یا وارد شرکت کند<sup>۲۸</sup>. صورت گردش وجوه نقد براساس اطلاعات موجود در صورت سود و زیان و صورت وضعیت مالی محاسبه می‌شود. صورت جریان وجوه نقد باید نشان‌دهنده جریان‌های نقدی ورودی و خروجی طی دوره مطابق با سرفصل‌های زیر باشد:

**۱- جریان‌های نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی:** این جریان‌ها اساساً مربوط به فعالیت‌های اصلی مولد درآمد

عملیاتی واحد تجاری است. بنابراین جریان‌های نقدی یاد شده، معمولاً ناشی از معاملات و سایر رویدادهایی است که در محاسبه سود و زیان دوره منظور می‌شود. مثال‌هایی از جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی به شرح زیر است:

- دریافت‌های نقدی حاصل از فروش کالا و ارائه خدمات
- دریافت‌های نقدی حاصل از حق امتیاز، حق الزحمه، کارمزد و سایر درآمدهای عملیاتی
- پرداخت‌های نقدی به عرضه‌کنندگان کالا و خدمات
- پرداخت‌های نقدی به کارکنان و از جانب آن‌ها
- دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی شرکت بیمه بابت حق بیمه‌ها، خسارت‌ها، مستمری‌ها و سایر مزایای بیمه‌ای
- پرداخت‌های نقدی یا استرداد‌های نقدی مربوط به مالیات بر درآمد، به غیر از مواردی که بتوان بطور مشخص آنها را به عنوان فعالیت‌های تامین مالی و سرمایه‌گذاری شناسایی کرد

■ دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی مربوط به قراردادهای منعقد شده با مقاصد تجاری یا معاملاتی.

### ۲- جریان‌های نقد حاصل از فعالیت‌های عملیات

**سرمایه‌گذاری:** اینگونه جریان‌های نقدی، نشان‌دهنده میزان مخارجی است که برای تحصیل منابع به منظور ایجاد سود و جریان‌های نقدی آتی، مصرف شده است. تنها، مخارجی که منجر به شناسایی دارایی در صورت وضعیت مالی

می‌شود، واجد شرایط طبقه بندی به عنوان فعالیت‌های سرمایه‌گذاری است. نمونه‌هایی از جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری به شرح زیر است:

■ پرداخت‌های نقدی برای تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود، دارایی‌های نامشهود و سایر دارایی‌های بلندمدت

■ دریافت‌های نقدی حاصل از فروش دارایی‌های ثابت مشهود، دارایی‌های نامشهود و سایر دارایی‌های بلندمدت

■ پرداخت‌های نقدی برای تحصیل ابزارهای مالکانه یا ابزارهای بدهی<sup>۳۹</sup> سایر واحدهای تجاری و منافع در مشارکت‌های خاص

■ دریافت‌های نقدی حاصل از فروش ابزارهای مالکانه یا ابزارهای بدهی سایر واحدهای تجاری و منافع در مشارکت‌های خاص

■ تسهیلات اعطایی به دیگران (بجز تسهیلات اعطایی توسط موسسات مالی)

■ وصول تسهیلات اعطایی به دیگران (بجز تسهیلات اعطایی موسسات مالی)

### ۳- جریان‌های نقد حاصل از فعالیت‌های عملیات تامین

**مالی:** این قسمت شامل دریافت‌های نقدی از تامین‌کنندگان منابع مالی خارج از واحد تجاری و بازپرداخت اصل آن است. افشای جداگانه جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های تامین مالی به تامین‌کنندگان منابع مالی واحد تجاری در پیش‌بینی ادعاها نسبت به جریان‌های نقدی آتی کمک

- می‌کند. نمونه‌هایی از این جریان‌های نقدی به شرح زیر است:
- دریافت‌های نقدی حاصل از انتشار سهام یا سایر ابزارهای مالکانه
  - پرداخت‌های نقدی به مالکان برای تحصیل یا بازخرید سهام واحد تجاری
  - دریافت‌های نقدی حاصل از انتشار اوراق بدهی، تسهیلات، اسناد تجاری و سایر استقراض‌های کوتاه‌مدت یا بلندمدت
  - پرداخت‌های نقدی برای تسویه مبالغ استقراض شده
  - پرداخت‌های نقدی توسط اجاره‌کننده بابت تسویه بدهی مربوط به اجاره تامین مالی.
- در ادامه نمونه یک صورت جریان وجوه نقد را مشاهده می‌کنید:

## آشنایی با صورت‌های مالی

شرکت نمونه (سهامی عام)

صورت جریان‌های نقدی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴۰۲

(مبالغ به میلیون ریال)

(تجدید ارائه شده)

یادداشت	سال ۱۴۰۲	سال ۱۴۰۱
۱-۵۲ پ		
ت و ت ۱-۵۲		
۲-۹		
۲-۱۲		
۲-۲۲		
۲-۹		
۲-۱۵ ب		
۲-۱۵ الف		
۲-۱۵ ب		
۲-۱۵ الف		
ت ۲-۱۵		
۲-۱۵ ب		
ت ۲-۱۵		
۲-۱۵ ب		
ت ۲-۱۵		
۲-۱۵ ب		
ت ۲-۱۵		
۲-۱۵ ب		
ت ۲-۱۵		
۲-۱۵ ج		
۲-۲۱		
۲-۲۱		
۲-۲۹		
۲-۹		
۲-۱۶ الف		
۲-۱۶ الف		
۲-۱۶ الف		
۲-۱۶ ب		
۲-۱۶ ب		

## آشنایی با صورت‌های مالی

### شرکت نمونه (سهامی عام) صورت جریان‌های نقدی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴۰۲

(مبالغ به میلیون ریال)  
(تجدید ارائه شده)

سال ۱۴۰۱	سال ۱۴۰۲	یادداشت	
(.....)	(.....)	پرداخت‌های نقدی بابت اصل تسهیلات	۱-۵۲ ب
(.....)	(.....)	پرداخت‌های نقدی بابت سود تسهیلات	ت ۲-۱۶
.....	.....	دریافت‌های ناشی از انتشار اوراق مشارکت	ب ۲-۱۶
(.....)	(.....)	پرداخت‌های نقدی بابت اصل اوراق مشارکت	ت ۲-۱۶
(.....)	(.....)	پرداخت‌های نقدی بابت سود اوراق مشارکت	ت ۲-۱۶
.....	.....	دریافت‌های ناشی از انتشار اوراق خرید دین	ب ۲-۱۶
(.....)	(.....)	پرداخت‌های نقدی بابت اصل اوراق خرید دین	ت ۲-۱۶
(.....)	(.....)	پرداخت‌های نقدی بابت سود اوراق خرید دین	ت ۲-۱۶
(.....)	(.....)	پرداخت‌های نقدی بابت اصل اقساط اجاره سرمایه‌های	ت ۲-۱۶
(.....)	(.....)	پرداخت‌های نقدی بابت سود اجاره سرمایه‌های	ت ۲-۱۶
(.....)	(.....)	پرداخت‌های نقدی بابت سود سهام	ب ۲-۲۱
(.....)	.....	جریان خالص ورود (خروج) نقد حاصل از فعالیت‌های تأمین مالی	
(.....)	.....	خالص افزایش (کاهش) در موجودی نقد	۲-۴۹
.....	.....	مانده موجودی نقد در ابتدای سال	۲-۴۹
.....	.....	تأثیر تغییرات نرخ ارز	۲-۲۸
.....	.....	مانده موجودی نقد در پایان سال	۲-۴۹
.....	.....	معاملات غیرنقدی	۲-۴۲

یادداشت‌های توضیحی، بخش جدایی‌ناپذیر صورت‌های مالی است.

## صورت تغییرات در حقوق مالکانه

صورت تغییرات در حقوق مالکانه شامل اطلاعات زیر است:

الف- مجموع سود و زیان جامع دوره، که جمع مبالغ قابل انتساب به مالکان واحد تجاری اصلی و منافع فاقد حق کنترل را جداگانه نشان می‌دهد

ب- برای هر یک از اجزای حقوق مالکانه، آثار بکارگیری با تسری به گذشته یا تجدیدارائه با تسری به گذشته

پ- برای هر یک از اجزای حقوق مالکانه، صورت تطبیق مبالغ دفتری ابتدا و پایان دوره که به طور جداگانه تغییرات موارد زیر را افشا می‌کند: ۱- سود یا زیان دوره، ۲- سایر اقلام سود و زیان جامع و ۳- معاملات با مالکان به عنوان مالک، که بطور جداگانه آورده مالکان و توزیع منابع بین آن‌ها و تغییر منافع مالکیت در واحدهای تجاری فرعی که موجب از دست دادن کنترل نمی‌شود را نشان می‌دهد.

در ادامه نمونه یک صورت تغییرات در حقوق مالکانه را مشاهده می‌کنید:





## یادداشت‌های توضیحی

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

- الف- اطلاعاتی درباره مبنای تهیه صورت‌های مالی و رویه‌های حسابداری خاص مورد استفاده ارائه کند.
- ب- اطلاعات الزامی طبق استانداردهای حسابداری که در جای دیگری از صورت‌های مالی ارائه نمی‌شود را افشا کند.
- پ- اطلاعاتی ارائه کند که در جای دیگری از صورت‌های مالی ارائه نمی‌شود، اما برای درک صورت‌های مالی مربوط است. واحد تجاری باید هر یک از اقلام مندرج در صورت وضعیت مالی، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت تغییرات در حقوق مالکانه و صورت جریان‌های نقدی را به اطلاعات مرتبط در یادداشت‌های توضیحی عطف متقابل دهد. یادداشت‌های توضیحی بخش مهمی از صورت‌های مالی است، زیرا تنها راه عملی برای توصیف کامل و مناسب برخی از وضعیت‌ها و رویدادهای خاص است و معمولاً به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

- الف) تاریخچه فعالیت‌های واحد تجاری
  - ب) مبنای تهیه صورت‌های مالی
  - ج) خلاصه اهم رویه‌های حسابداری
  - د) اطلاعات تکمیلی درباره ارقام ارائه شده در صورت‌های مالی اساسی
  - ه) اطلاعات مربوط به ارقام شناسایی نشده در صورت‌های مالی اساسی (بدهی‌های احتمالی و تعهدات سرمایه‌ای)
  - و) رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه
  - ز) معاملات با اشخاص وابسته
- در ادامه بخش ابتدایی یک نمونه یادداشت توضیحی در مورد صورت‌های مالی گزارش شده را می‌بینید:

# آشنایی با صورت‌های مالی

## شرکت نمونه (سهامی عام) یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴۰۲

### ۱- تاریخچه و فعالیت

#### ۱-۱- تاریخچه

شرکت نمونه (سهامی عام) به شناسه ملی ..... در تاریخ ..... به صورت شرکت سهامی خاص تأسیس شد و طی شماره الف و ب ۱-۱۳۸ الف ۱-۱۳۸ ب ۱-۱۳۸ ب ۱۳-۱۵ بهره‌برداری نموده است. شرکت در تاریخ ..... به موجب صورتجلسه مجمع عمومی فوق‌العاده مورخ ..... به شرکت سهامی عام تبدیل و در تاریخ ..... در ..... (پرس اوراق بهادار تهران/فراپورس ایران) پذیرفته شده است. در حال حاضر، شرکت نمونه جزو شرکت‌های فرعی شرکت ..... است و شرکت اصلی نهایی گروه، شرکت ..... است. نشانی مرکز اصلی شرکت ..... و محل فعالیت اصلی آن در شهر ..... واقع است. [تغییر نام شرکت یا سایر شناسه‌های هویت، نسبت به سال قبل، باید افشا شود.]

#### ۱-۲- فعالیت‌های اصلی

موضوع فعالیت شرکت طبق ماده ..... اساسنامه، ..... می‌باشد. فعالیت اصلی شرکت طی سال مورد گزارش ..... است.

#### ۱-۳- تعداد کارکنان

میانگین تعداد کارکنان در استخدام و نیز تعداد کارکنان شرکت‌های خدماتی که بخشی از امور خدماتی شرکت را به عهده دارند، طی سال به شرح زیر بوده است:

۱۴۰۲	۱۴۰۱
نفر	نفر
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....

#### ۲- بکارگیری استانداردهای حسابداری جدید و تجدید نظر شده:

۲-۱- استاندارد حسابداری جدید و تجدید نظر شده که در دوره جاری لازم‌الاجرا شده است و بر صورت‌های مالی آثار بااهمیتی داشته است:

۲-۱-۱- استاندارد حسابداری ۳۳ «تلازگیری ارزش منصفانه».

۲-۲- آثار احتمالی آتی بااهمیت ناشی از اجرای استانداردهای حسابداری جدید و تجدید نظر شده مصوب

که هنوز لازم‌الاجرا نیستند به شرح زیر است:

۲-۲-۱- استاندارد حسابداری ۱۶ «آثار تغییر در نرخ ارز»

[آثار بااهمیت ناشی از اجرای استاندارد حسابداری ۱۶ «آثار تغییر در نرخ ارز» بر صورت‌های مالی در اینجا توضیح داده شود.]

در پایان لازم است به این نکات اشاره شود:

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

■ استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی هنگامی می‌توانند به اطلاعات مالی منعکس در صورت‌های مالی اتکا کنند که شخصی مستقل، ذی‌صلاح و بی‌طرف نسبت به میزان اعتبار این اطلاعات، نظر حرفه‌ای ارائه کرده باشد. مطابق سازوکارهای موجود، اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی به حساب‌برسان مستقل واگذار شده است و گزارش این حساب‌برسان می‌بایست بصورت کتبی باشد و جزئی از صورت‌های مالی نیست. گزارش حساب‌برس مستقل و بازرس قانونی در ابتدای گزارش صورت‌های مالی حساب‌رسی شده و یادداشت‌های توضیحی در انتهای این گزارش می‌آید. در پیوست این کتاب، توضیحاتی درباره جزئیات این گزارش به صورت مختصر آمده است.

## منابع

- ۱- استانداردهای حسابداری، سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری)، ۱۳۹۹.
- ۲- واژه‌نامه تخصصی مجامع عمومی شرکت‌های دولتی، سیدمهدی رضانی، علی‌رضا خسرونژاد، علی سیف‌تبار و بهاره قوامی، انتشارات شاپرک سرخ، زمستان ۱۳۹۹.
- ۳- شرکت سهامی عام نمونه صورت‌های مالی، سازمان حسابرسی، ۱۴۰۱.
- ۴- دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورت‌های مالی، کمیته فنی سازمان حسابرسی، آذرماه ۱۴۰۱.
- ۵- استاندارد حسابرسی ۷۰۰ (اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی)، سازمان حسابرسی، تجدیدنظر شده ۱۴۰۱.
- ۶- استاندارد حسابرسی ۷۰۵ (اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل)، سازمان حسابرسی، تجدیدنظر شده ۱۴۰۱.

## پی‌نوشت‌ها

- ۱- حسابدھی
- ۲- به عنوان مثال، صورت مالی به مدیران و سرمایه گذاران یک بنگاه تجاری این اجازه را می‌دهد تا با در اختیار داشتن واقعیت مالی بنگاه برای آینده اقتصادی آن بنگاه تصمیم بگیرند.
- ۳- به عنوان مثال، قابلیت وصول مطالبات، عمر مفید احتمالی دارایی‌های ثابت مشهود و تعداد و میزان ادعاهای احتمالی مربوط به ضمانت کالای فروش رفته.
- ۴- صورت وضعیت مالی (ترازنامه)، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد، صورت‌های مالی اساسی هستند.
- ۵- «معادله اساسی حسابداری» مبنای تهیه صورت وضعیت مالی (ترازنامه) بوده و عبارتست از: دارایی = سرمایه + بدهی.
- ۶- به زبان ساده، دارایی‌هایی که در جریان فعالیت اصلی واحد تجاری مورد استفاده قرار می‌گیرد و انتظار نمی‌رود که ظرف سال مالی آینده، از جریان فعالیت کنار گذاشته شود. مثلاً ماشین‌آلات یک کارخانه.
- ۷- به زبان ساده، دارایی‌هایی که قابل قیمت‌گذاری هستند، اما وجود فیزیکی ندارند. مثلاً حق تألیف، حق اختراع
- ۸- به زبان ساده، یک نوع دارایی نامشهود است، که به آنها دارایی‌های کاغذی هم گفته می‌شود، دارایی‌هایی هستند که ارزش آنها به پشتوانه یک دارایی دیگر تعیین می‌شود مانند:

- برگه سهام، اوراق قرضه و سپرده‌های بانکی.
- ۹- روش حسابداری است که بر اساس آن، سرمایه‌گذاری در ابتدا به بهای تمام‌شده شناسایی می‌شود و پس از آن، بابت تغییر سهم سرمایه‌گذار از خالص داراییهای سرمایه‌پذیر پس از تحصیل، تعدیل می‌گردد. سود یا زیان سرمایه‌گذار، شامل سهم آن از سود یا زیان سرمایه‌پذیر است و سایر اقلام سود و زیان جامع سرمایه‌گذار، شامل سهم آن از سایر اقلام سود و زیان جامع سرمایه‌پذیر می‌باشد.
- ۱۰- براساس استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۴۱ (IAS۴۱) دارایی زیستی شامل هر موجود زنده از قبیل گیاهان یا حیوانات متعلق به یک کسب و کاری باشد و معمولاً با ارزش منصفانه آن منهای هزینه‌های فروش ارزشگذاری می‌شود.
- ۱۱- به زبان ساده، تمام مطالبات یک بنگاه تجاری که در جریان فعالیت اصلی بنگاه ایجاد شده است.
- ۱۲- به زبان ساده، پرداختی است که پیش از انجام تعهد صورت می‌گیرد.
- ۱۳- مالیات جاری، مبلغ مالیات بر درآمد پرداختنی (قابل بازیافت) در ارتباط با سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) یک دوره است.
- ۱۴- مالیات انتقالی، مبلغ مالیات بر درآمد قابل پرداخت در دوره‌های آتی است که از تفاوت‌های موقتی مشمول مالیات ناشی می‌شود.
- ۱۵- به زبان ساده، مبلغی که قبل از تحویل دادن کالا یا انجام

دادن خدمات، دریافت شود.

۱۶- به زبان ساده، دارایی‌ها هستند که قابلیت نقدشوندگی بالایی دارند مانند موجودی نقد (وجه نقد و سپرده‌های بدون سررسید)، سپرده بانکی، سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت (سرمایه‌گذاری که تا تاریخ سررسید آن کمتر از یکسال باقی مانده باشد)، حساب‌ها و اسناد دریافتی، پیش‌پرداخت‌ها، موجودی کالا و مواد.

۱۷- مانند دارایی‌های ثابت مشهود (مثل ماشین‌آلات تولیدی، زمین، ساختمان‌ها، اموال و وسایل نقلیه)، دارایی‌های نامشهود، سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت (به سرمایه‌گذاری‌هایی گفته می‌شود که زمان نقدشوندگی بیشتری نسبت به سایر سرمایه‌گذاری‌ها مانند پول نقد یا دارایی‌های مالی دارند). مشخصه اصلی دارایی‌های ثابت به استثنای زمین، استهلاک آن‌هاست و همه ساله بخشی از ارزش آن‌ها به هزینه استهلاک انتقال می‌یابد. به عبارت دیگر، ارزش دفتری این اقلام در اثر استهلاک همواره کاهش می‌یابد.

۱۸- واحد تجاری هنگامی بدهی‌های مالی خود را به عنوان جاری طبقه بندی می‌کند که سررسید آن طی دوازده ماه پس از دوره گزارشگری باشد، حتی اگر:

الف. دوره اولیه، طولانی‌تر از دوازده ماه بوده باشد؛ و

ب. پس از دوره گزارشگری و پیش از تایید صورت‌های مالی برای انتشار، به منظور تامین مالی مجدد یا زمانبندی مجدد پرداخت‌ها به صورت بلندمدت، توافق صورت گرفته باشد.

۱۹- مانند پرداختی‌ها، پیش‌دریافت‌ها، ذخیره مالیات.



- ۲۰- هر قرارداد ادی که معرف وجود حقوق باقیمانده نسبت به دارایی‌های واحد تجاری پس از کسر کلیه بدهی‌های آن است.
- ۲۱- به زبان ساده، حقوق صاحبان سهام، معرف علایق سهام‌داران و صاحبان اصلی شرکت، نسبت به دارایی‌های خالص شرکت است. حقوق صاحبان سهام باقیمانده<sup>۱</sup> منافع مالکین شرکت را در دارایی‌های شرکت، که پس از کسر بدهی‌های آن شرکت، بدست آمده است، نشان می‌دهد.
- ۲۲- عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه ناشی از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری جهت کسب یا افزایش حقوق مالکانه
- ۲۳- عبارت است از کاهش در حقوق صاحبان سرمایه ناشی از انتقال دارایی‌ها به صاحبان سرمایه یا ایجاد بدهی در قبال آن‌ها به منظور کاهش حقوق مالکانه و یا توزیع سود
- ۲۴- به عنوان مثال، درآمد سرمایه‌گذاری، درآمد حاصل از فروش دارایی‌ها، درآمد حاصل از فروش ارز و درآمد حاصل از سود سهام
- ۲۵- اعم از تحقق یافته و یا تحقق نیافته
- ۲۶- بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره SFAC6
- ۲۷- به زبان ساده، این بخش مربوط به هزینه‌ها یا درآمدهایی است که شرکت نتوانسته آن‌ها را در این دوره مالی که صورت مالی آن منتشر شده است، تحقق ببخشد. این بخش از صورت سود و زیان به حقوق صاحبان سهم اضافه یا از آن کم می‌شود. این قسمت شامل سه بخش می‌شود: الف-

مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت، ب- تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی (مثلاً واردات یا صادرات)، ج- مالیات مربوط به سایر اقلام سود و زیان جامع.

۲۸- به طور مثال اگر بنگاه تجاری، فروش نسبه‌ای انجام دهد، این فروش نسبه‌ای در صورت سود و زیان وارد می‌شود اما جریان نقدی وارد بنگاه نشده است و در نتیجه، این اتفاق مالی در صورت جریان وجوه نقد وارد نمی‌شود. فرضاً اگر این نسبه شش ماه بعد تسویه شود، در شش ماه بعد پولی که وارد بنگاه شده را در صورت جریان وجوه نقد وارد کرده و این بار دیگر نباید این پول نقد را در صورت سود و زیان ثبت کرد.

۲۹- به زبان ساده، ابزار بدهی یک تعهد کاغذی یا الکترونیکی است که طرف ناشر را قادر می‌سازد تا با تعهد بازپرداخت به وام دهنده براساس شرایط قرارداد، بودجه مورد نیاز خود را از طریق ایجاد بدهی تأمین کند. به عنوان مثال، سفته، اوراق قرضه (بدهی) و اوراق مشارکت.

## پیوست‌ها

### گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

اهداف حسابرس عبارت است از: الف- اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی براساس ارزیابی نتایج حاصل از شواهد حسابرسی کسب شده، ب- ارائه اظهارنظر به صورت شفاف در قالب یک گزارش مکتوب.

گزارش حسابرسی عبارت است از رسیدگی و اظهارنظر نسبت به اسناد، مدارک، دفاتر و اطلاعات مالی توسط شخصی مستقل از مسئولین. در واقع، حسابرس باید در این باره اظهارنظر کند که آیا صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط تهیه شده است یا خیر؟

نتیجه این حسابرسی برای مدیران، سهامداران، هیئت مدیره و بانک‌ها جهت ارائه وام و اعتبارات، اهمیت ویژه‌ای دارد. گزارش حسابرس باید شامل بخشی با عنوان «اظهارنظر» باشد و انواع مختلفی دارد که عبارتند از: **۱- تعدیل نشده (مقبول):** هنگامی که حسابرس به این نتیجه رسیده است که صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط تهیه شده است و **۲- تعدیل شده:** این اظهارنظر در مواردی است که: الف- حسابرس براساس شواهد حسابرسی کسب شده، چنین نتیجه‌گیری می‌کند که صورت‌های مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری

از تحریف بااهمیت نیست یا ب- حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اینکه نتیجه‌گیری کند صورت‌های مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت است، مقدور نباشد.

اظهارنظر تعدیل شده به سه دسته تقسیم می‌شود:

**۱. مشروط:** زمانی که حسابرس با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، چنین نتیجه‌گیری کند که تحریف‌ها، به تنهایی یا در مجموع، نسبت به صورت‌های مالی، بااهمیت است ولی فراگیر نیست؛ یا زمانی که حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر نباشد، ولی چنین نتیجه‌گیری کند که آثار احتمالی تحریف‌های کشف نشده بر صورت‌های مالی می‌تواند بااهمیت باشد ولی فراگیر نیست، **۲. مردود:** هنگامی که حسابرس با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، چنین نتیجه‌گیری کند که تحریف‌ها، به تنهایی یا در مجموع، نسبت به صورت‌های مالی، بااهمیت و فراگیر است، باید نظر مردود ارائه کند و **۳. عدم اظهار نظر:** در صورتی که حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر نباشد و حسابرس چنین نتیجه‌گیری کند که آثار احتمالی تحریف‌های کشف نشده بر صورت‌های مالی، در صورت وجود، می‌تواند بااهمیت و فراگیر (اساسی) باشد، باید عدم اظهارنظر ارائه کند. همچنین در شرایط بسیار نادری که ابهامات متعدد وجود دارد، علیرغم کسب شواهد کافی و مناسب در خصوص هر یک از این ابهامات، به

دلیل تعاملات بالقوه آن‌ها با یکدیگر و مجموع آثار احتمالی ابهامات مذکور بر صورت‌های مالی، حسابرس باید عدم اظهارنظر ارائه کند.

بندهای مختلفی که در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی می‌آید عبارتند از:

- اظهارنظر
  - مبانی اظهارنظر (مردود، مشروط و...)
  - ابهام با اهمیت در ارتباط با تداوم فعالیت
  - مسائل عمده حسابرسی
  - تاکید بر مطلب خاص
  - سایر بندهای توضیحی
  - مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورت‌های مالی
  - مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی در حسابرسی صورت‌های مالی
  - گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی
  - سایر وظایف بازرس قانونی
  - سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس
- در ادامه بخش ابتدایی یک گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی را مشاهده می‌کنید:

## آشنایی با صورت‌های مالی

### گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه (سهامی عام)

### گزارش حسابرسی صورتهای مالی

اظهارنظر مشروط

۱. صورتهای مالی شرکت نمونه (سهامی عام) شامل صورت وضعیت مالی به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع، تغییرات در حقوق مالکانه، و جریان‌های نقدی برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ۱۱، توسط این سازمان، حسابرسی شده است.

به نظر این سازمان، به استثنای آثار موارد مندرج در بندهای ۲ و ۳ و همچنین به استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند ۴ بخش مابقی اظهار نظر مشروط، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱، و عملکرد مالی و جریان‌های نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو منصفانه نشان می‌دهد.

### مبانی اظهارنظر مشروط

۲. تسهیلات مالی به شرح یادداشت توضیحی ...، در تاریخ ۲۰ بهمن ۱۴۰۱ سررسید شده است و شرکت نتوانسته است آن را بازپرداخت نماید. ضمناً شرکت تا تاریخ تهیه این گزارش نتوانسته است تسهیلات مذکور را تمدید یا تسهیلات جدیدی را جایگزین آن کند. این شرایط نشان‌دهنده ابهامی بااهمیت است که می‌تواند تردید عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند. افشای کافی این موضوع در صورتهای مالی صورت نگرفته است.

گفتنی است آثار فراگیر بر صورت‌های مالی مواردی هستند که به قضاوت حسابرس:

- ۱- به حساب‌های ارقام خاص صورت‌های مالی محدود نمی‌شود؛
- ۲- در صورت محدود شدن به حساب‌ها یا ارقام خاص صورتهای مالی، بخش قابل توجهی از صورتهای مالی را تشکیل می‌دهد یا می‌تواند تشکیل دهد؛
- ۳- از نظر افشا، برای درک صورتهای مالی توسط استفاده‌کنندگان، اساسی به شمار می‌روند.

## تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی

تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی می‌تواند به منظور ارزیابی عملکرد و پیش‌بینی آینده شرکت‌ها استفاده شود و برای تصمیم‌گیری صحیح و به موقع مدیران یا ذینفعان شرکت برای ادامه یا توقف فعالیت، سرمایه‌گذاری و یا خروج سرمایه و... امری حیاتی و کاربردی است. تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی با سه هدف اصلی انجام می‌شود: ۱- بررسی روند فعالیت‌های شرکت از گذشته تاکنون، ب- پیش‌بینی آینده شرکت و ج- مقایسه وضعیت شرکت‌ها با یکدیگر. برای تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی از سه روش اصلی استفاده می‌شود که عبارتند از:

۱- **تجزیه و تحلیل افقی:** این نوع تجزیه و تحلیل، اطلاعات صورت‌های مالی را برای چند دوره مالی بر مبنای اطلاعات سال پایه بیان می‌کند و موفقیت در هر دوره مالی با مقایسه اطلاعات سنوات قبل بررسی می‌شود و خود به دو دسته صورت‌های مالی مقایسه‌ای و بررسی روند تقسیم می‌شود.

■ صورت‌های مالی مقایسه‌ای: به تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی در دو دوره متوالی اطلاق می‌شود، تحلیل‌کنندگان مالی تغییر مطلق ارقام صورت‌های مالی و همچنین درصد تغییر از یک سال به سال دیگر را محاسبه می‌کنند، بدین ترتیب اطلاعات جامع‌تری از صورت‌های مالی استخراج می‌شود.

■ بررسی روند: در این بررسی روند اقلام مهم مندرج در

صورت‌های مالی با مبنای قرارداد سال پایه بررسی می‌شود و به همین دلیل واحدهای تجاری در اغلب موارد ارقام مقایسه‌ای برای دوره‌های متوالی ارائه می‌کنند تا مقایسه‌های بیشتری انجام پذیرد.

**۲- تجزیه و تحلیل عمودی:** این نوع تجزیه و تحلیل در مقایسه با شرکت‌هایی که در یک صنعت فعالیت می‌کند بکار می‌رود و نقاط قوت و ضعف صورت‌های مالی را در مقایسه با شرکت‌های مشابه و رقبا مشخص می‌کند.

**۳- تجزیه و تحلیل نسبت‌ها:** یکی از روش‌های بررسی وضعیت شرکت‌هاست که به بیان روابط بین اقلام موجود در صورت‌های مالی می‌پردازد. تجزیه و تحلیل نسبت‌های مالی به ما کمک می‌کند تا درک جامع و صحیحی از عملکرد و وضعیت مالی شرکت‌ها بدست بیاوریم. نسبت‌های مالی بیانگر ارتباط ریاضی بین دو یا چند متغیر از صورت وضعیت مالی یا صورت سود و زیان بوده و دارای مزایای زیر است:

- اطلاعات مالی را خلاصه و طبقه‌بندی می‌کند.

- اطلاعات صورت‌ها را به صورت نسبی بیان می‌کند، بنابراین با استفاده از آن‌ها می‌توان شرکت‌های مختلف را با هم مقایسه کرد.

- اطلاعات به تناسب و نیاز استفاده‌کنندگان در اختیار آن‌ها قرار می‌گیرد.

- در این تحلیل داده‌های کمی، قضاوت کیفی به همراه دارد. در تجزیه و تحلیل نسبت‌ها، مدیران با چهار گروه از نسبت‌ها



اعم از نسبت‌های نقدینگی، فعالیت، اهرمی (بدهی) و سودآوری سروکار دارند و براساس این نسبت‌ها توان مدیران، ریسک مالی شرکت‌ها، سهم بازار شرکت‌ها و ... را مقایسه و قضاوت می‌کنند.

هدف صورت‌های مالی عبارت از ارائه اطلاعات 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 گردد.



جمهوری اسلامی ایران  
وزارت امور اقتصادی و دارایی

[www.mefa.ir](http://www.mefa.ir)