

IFRS brings a radical change to financial statement presentation

استاندارد های بین المللی گزارشگری مالی در ارائه صورتهای مالی تغییر بنیادی ایجاد می نماید.

تصور کنید ترازنامه ای دارید که به نظر دوسوی آن مساوی نیست. آن چیزی که حسابداران عادت دارند، نگاه سریعی به ترازنامه برای تساوی جمع داراییها با بدهیها با اضافه حقوق صاحبان سهام نمایند.

با معرفی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRS) در سال ۲۰۱۱ به این سادگی ممکن نیست که تساوی دو سوی ترازنامه را ببینند.

بحثی که توسط تنظیم کنندگان حسابداری بین المللی مطرح شده پیشنهاد تغییر شکل صورتهای مالی است. ارائه صورتهای مالی جدید طرحی پیشنهادی از طرف کمیته مشترک تنظیم کنندگان کلیدی در گیر با استانداردهای بین المللی و هیات استانداردهای حسابداری فدرال ایالات متحده آمریکا (FASB) است. از سال ۲۰۰۲، بعد از سالها مذاکره نهایتاً کمیته مشترک در اکتبر ۲۰۰۸ بحثی ۱۶۸ صفحه ای در مورد تغییرات ارائه صورتهای مالی تهیه نمود. جامعه حرفه ای تا ۱۴ آوریل ۲۰۰۹ پیشنهادات را اخذ و پس از آن پیش نویس قابل ارائه ای را تهیه کرده که تبدیل به استاندارد جدید گزارشگری مالی شد.

چرا شکل صورتهای مالی تغییر می نماید؟

دو هیات تنظیم کننده فوق در حال پیشنهاد شکل جدید صورتهای مالی با ثبات با اهداف پیشرفت گزارشگری مالی و ارائه اطلاعات بهتر برای استفاده کنندگان از صورتهای مالی هستند. این مبحث توضیح می دهد که واحد تجاری چگونه اطلاعات خود را در صورتهای مالی ارائه دهد که این امر مهمی است زیرا صورتهای مالی شکل کانونی برای گزارشگری مالی است_ وبعنوان یک اصل به معنی ارتباط اطلاعات مالی با خارج از واحد تجاری است. این هیاتها مدعی هستند با راهبرد ارائه موجود صورتهای مالی، درک مشکلی از ارتباط بین صورتهای مالی و اطلاعاتی که صورتهای مختلف ارائه می کنند را ناسازگار می سازند. این عوامل ارزیابی صحیح مالی یک سازمان را مشکل می نماید.

(در حال حاضر طبقه بندی صورت های مالی در ترازنامه بر اساس ماهیت اقلام، در صورت سود و زیان بر اساس کارکرد اقلام و در صورت جریان وجوه نقد بر اساس فعالیت است که ایجاد ارتباط بین ماهیت صورت های مالی به راحتی صورت نمی گیرد. در شکل جدید طبقه بندی اقلام در تمام صورت های مالی یعنی صورت وضعیت مالی، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد بر اساس فعالیت صورت می پذیرد.)¹

در این تغییر سه هدف مشترک وجود دارد.

اطلاعات باید به روشی در صورتهای مالی ارائه شود که :

الف فعالیتهای مالی یک واحد تجاری به شکل جذابی به نمایش در آید. منظور از شکل جذاب این است که ارتباط بین تمامی اقلام صورتهای مالی شفاف بوده و صورتهای مالی واحد تجاری تاجائیکه ممکن است کامل و دارای همپوشانی باشد.

ب وجود انبوه اطلاعات که برای پیش بینی جریان نقدی آتی واحد تجاری سودمند است.

پ به ارزیابی استفاده کنندگان در نقدینگی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری کمک نماید.

چگونگی تغییر صورتهای مالی

صورتهای مالی با عناوین جدید: صورت سود و زیان اکنون " صورت سود و زیان جامع" و ترازنامه اکنون "صورت وضعیت مالی" نامیده می شود. "صورت تغییرات در حقوق صاحبان" جایگزین صورت سود و

زبان انباشته شده است (نماینه ۱). همچنین صورت جدید تطبیق درآمد خالص، به جریان وجه نقد تبدیل شده که باید در یادداشتهای صورتهای مالی ارائه شود.

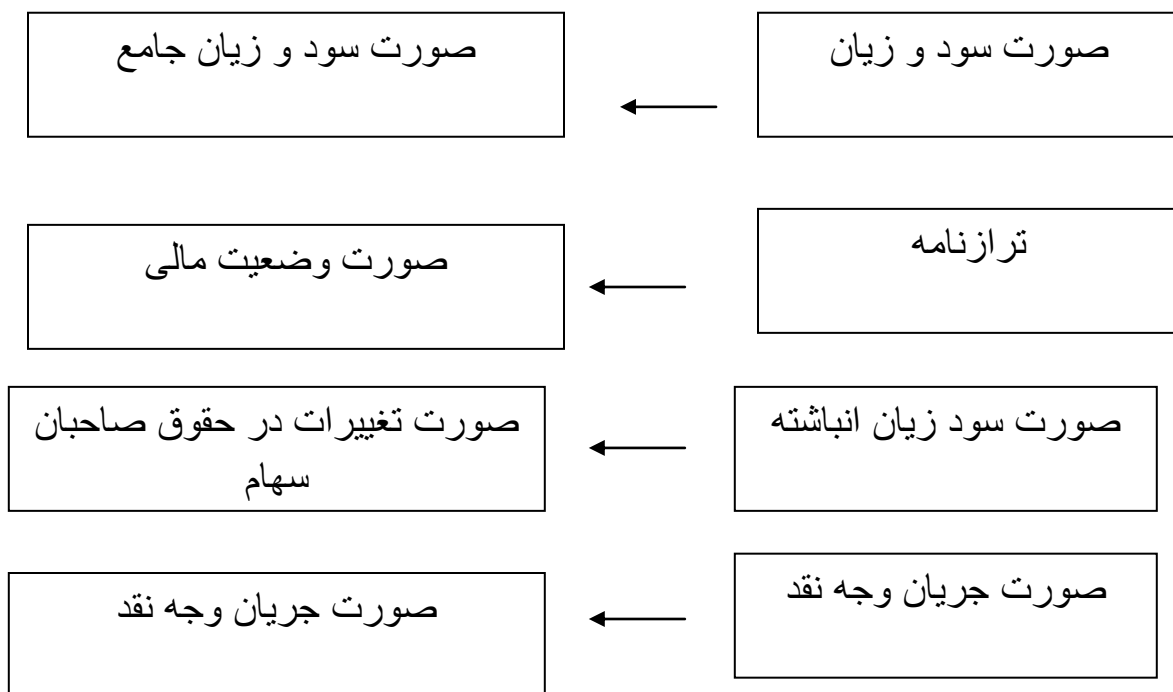
این عناوین جدید برای شروع است. برای رسیدن به هدف "شکل جذاب" بین صورتهای فرم صورتهای تغییر می یابد. تمامی صورتحسابها زیر مجموعه همان طبقات عمومی است.

یک بخش عملیات تجاری (سپس در زیر آن مجموعه اجزای عملیاتی و سرمایه گذاری)

یک بخش مالی، مالیات بردرآمد، عملیات متوقف شده و حقوق صاحبان سهام (نماینه ۲).

این طبقات مشابه بخش های صورت جریان وجه نقد هستند.

نماینه ۱ : مجموعه کامل صورتهای مالی



صورت وضعيت مالی	صورت سود و زیان جامع	صورت جریان وجه نقد
<p>عملیاتی</p> <ul style="list-style-type: none"> دارائیهها و بدهیهای عملیاتی سرمایه گذاری دارائیهها و بدهیها 	<p>عملیاتی</p> <ul style="list-style-type: none"> درآمد عملیاتی درآمد سرمایه گذاری 	<p>عملیاتی</p> <ul style="list-style-type: none"> جریان نقد عملیاتی جریان نقد سرمایه گذاری
<p>تامین مالی</p> <ul style="list-style-type: none"> دارائیههای مالی بدهیهای مالی 	<p>تامین مالی</p> <ul style="list-style-type: none"> درآمد مالی هزینه های مالی 	<p>تامین مالی</p> <ul style="list-style-type: none"> جریان نقد دارائی مالی جریان نقد بدهی مالی
مالیات بر درآمد	مالیات بر درآمد عملیات مستمر	مالیات بر درآمد
عملیات متوقف شده	عملیات متوقف شده (خالص مالیات)	عملیات متوقف شده
	سایر درآمدهای جامع	
حقوق صاحبان سهام		حقوق صاحبان سهام

ترازنامه جدید(صورت وضعیت مالی)

بیشترین تفاوت در شکل جدید صورت وضعیت مالی (ترازنامه) این است که در نگاه اول تساوی جمع دارائیهها با بدهیها بعلاوه حقوق صاحبان سهام آشکار نیست. در ترازنامه سنتی دارائیهها در سمت راست و بدهیها و حقوق صاحبان سهام در سمت چپ با جمع مساوی در دو طرف، بود. در شکل جدید دارائیهها و بدهیها در دو بخش جداگانه ارائه نمی شود بجای آن دارائیهها و بدهیها در صورت وضعیت مالی و در هر قسمت (دارائیهها و بدهی های مرتبط با ۱- سرمایه گذاری عملیاتی ۲- تامین مالی ۳- مالیات بر درآمد و ۴- عملیات متوقف شده) باهم خالص می شود. چگونگی تفکیک دارائیهها و بدهیها را در قسمتهای مختلف بستگی به قضاوت مدیریت داشته و مبنای طبقه بندی باید در یادداشتهای صورتهای مالی افشا شود. جمع دارائیههای کوتاه مدت و بلند مدت در هر قسمت از صورت وضعیت اختیاری است. یک واحد تجاری باید جمع های کوتاه مدت و بلند مدت و جمع دارائی ها و بدهی ها را نمایش دهد ولی این می تواند در صورت وضعیت یا در یادداشتهای صورتهای مالی نمایش داده شود. این غیر از جمع بدهیها بعلاوه حقوق صاحبان سهام است (نمایه ۳).

صورت سود و زیان (صورت سود و زیان جامع)

صورت سود و زیان جامع مشابه صورت سود و زیان فعلی است که در آن یک جمع درآمد خالص محاسبه می شود و دارای بخشی برای سایر درآمد های جامع است. هرچند تمام موارد فوق درآمد را به همان تفکیک که در ترازنامه انجام شده تقسیم می نماید_ و دارای بخش عملیاتی، بخش سرمایه گذاری، بخش مالی، مالیات بر درآمد و عملیات متوقف شده.

سپس اقلام سرفصل ها بر حسب فعالیت و بعد ماهیت خود شاخته می شوند. برای مثال بعد از بهای تمام شده کالای فروش رفته باید به اجزای ریز تر بهای مواد، دستمزد و سربار تفکیک شوند. جزئیات هزینه های عمومی و اداری باید افشا شود. چنانچه این جزئیات برای درج در صورت سود و زیان مفصل باشند، واحد تجاری می تواند آنها را خلاصه نماید ولی اینها باید در یادداشتهای صورتهای مالی ارائه شوند (نمایه ۴).

صورت جریان وجه نقد جدید

صورت جریان وجه نقد تنها صورتی است که نامش تغییر نکرده است. شکل قبلی آن مشابه شکل جدید بوده ولی دارای یک تغییر مهم است_ روش غیر مستقیم گزارشگری جریان وجه نقد بعد از این مجاز نیست. روش جاری طبق اصول متداول حسابداری واحدهای تجاری را برای گزارش جریان وجه نقد مجاز به استفاده از روش غیرمستقیم یا مستقیم نموده است. روش مستقیم تغییرات وجه نقد را بر پایه این که در نتیجه فعالیت های مختلف چه مقدار وجه نقد پرداخت شده برای چه چیز یا دریافت شده از چه مواردی- روش غیر مستقیم با سود شروع شده و با تعدیلاتی به جریان نقدی می رسد. بیشتر سازمانها بدلیل این که در روش گزارشی غیر مستقیم معمولاً اطلاعات را آسانتر از سیستم های حسابداری خود بدست می آورند، انتخاب می کنند. دومین تغییر اصلی این است که شبه نقد وجود ندارد. صورتحساب فقط تغییرات وجه نقد را گزارش می کند. در استفاده روش غیر مستقیم بجای حذف صورت تطبیق درآمد خالص مورد نیاز برای وجه نقد، تهیه کنندگان تشخیص میدهند که این گونه صورت تطبیق ها اطلاعات ارزشمندی را برای استفاده کنندگان صورتهای مالی فراهم می کند، بنابراین ضمیمه نمودن صورت تطبیق در یادداشتهای صورتهای مالی الزامی است.

صورت تطبیق جدید

جدول صورت تطبیق، جریان وجه نقد را با سود جامع منطبق می نماید. طرف راست صفحه جزئیات صورت جریان وجه نقد و طرف چپ جزئیات صورت سود و زیان جامع را نمایش می دهد. در وسط صفحه چند ستون این دو را تطبیق می دهد.

صورت تغییرات در وضعیت حقوق صاحبان سهام

این صورت مشابه صورت تغییرات سود انباشته بوده ولی جامعتر. این صورت مانده هر یک از اجزای حقوق صاحبان سهام را در ابتدا و پایان دوره و نتیجه تغییرات حاصله از درآمد، هر یک از سایر درآمدهای جامع، معاملات با صاحبان سهام (توزیع سود و تغییرات در سود سهامداران به صورت تفصیل) و اجرای صورتحسابهای عطف به ما سبق را نشان می دهد (نمایه ۵).

فرض بر این است که شکل صورتهای مالی جدید شفافیت جدیدی برای استفاده کنندگان ایجاد نماید. در برخی موارد تغییرات موجب بهبود است. مثلاً جدول صورت تطبیق برای استفاده کنندگان با دسترسی به اطلاعات زیادی تهیه می شود. در موارد دیگر شکل جدید صورتهای مالی ممکن است موجب از هم پاشیدگی و هزینه های اضافی برای استفاده کنندگان برای ارائه جدید شود. برای مثال خیلی از نسبت هائی که مورد استفاده بانکها یا تحلیل گران سهام قرار می گرفت و در مجموع اعتماد آنها را جلب می نمود در ترازنامه افشا نمی شود. این استفاده کنندگان نیاز به تعدیل در بررسی صورتهای مالی دارند و ممکن است نیاز به بررسی نسبتهای متفاوتی از راههای دیگر برای رسیدن به اهداف خود داشته باشند. شرکتها نیز ممکن است متحمل هزینه اضافی برای تهیه اطلاعات صورتهای مالی مورد قبول شوند. این هم یک تغییر مثل سایر موارد است که زمان برای استفاده کننده و واحدهای تجاری می گیرد. هرچند مثل تمامی طرحهای دیگر حسابداری، قانون گذاران نظرات جامعه را جویا می شوند و این مثل یک حرکت عظیمی از وضعیت جاری که قطعاً بازخورد های زیادی از آن استخراج می گردد.

نمایه ۳: نمونه صورت وضعیت مالی

۲۰۰۹	۲۰۱۰	
		عملیات تجاری
		دریافتنی ها
۱۰۸۰۰	۱۳۶۰۰	کسر می شود: ذخیره مطالبات مشکوک الوصول
(۲۰۰)	(۴۰۰)	موجودی
۴۰۰۰	۵۲۰۰	پیش پرداخت هزینه ها
۴۸۰۰	۳۸۰۰	دارائیهای کوتاه مدت
۱۹۴۰۰	۲۲,۲۰۰	اموال، ماشین الات و تجهیزات
۴۸۰۰	۶۸۰۰	کسر می شود: استهلاک انباشته
(۱۲۰۰)	(۱۸۰۰)	سرقفلی
۵۰۰۰	۴۰۰۰	دارائیهای نامشهود (خالص)
۱۳۶۰۰	۱۲۲۰۰	دارائیهای بلند مدت
۲۲۲۰۰	۲۱۲۰۰	حسابهای پرداختی
(۳۲۰۰)	(۳۸۰۰)	بدهیهای تحقق یافته
(۱۴۸۰۰)	(۱۱۲۰۰)	بدهیهای جاری
(۱۸۰۰۰)	(۱۵۰۰۰)	بدهیهای تحقق یافته بلند مدت
(۶۰۰)	(۱۰۰۰)	بدهیهای بلند مدت
(۶۰۰)	(۱۰۰۰)	خالص دارائیهای عملیاتی
۲۳۰۰۰	۲۷۴۰۰	سرمایه گذاری
		دارائیهای آماده برای فروش (کوتاه مدت)
۶۰۰	۴۰۰	سرمایه گذاری بلند مدت در شرکتهای فرعی
۱۰۰۰	۱۲۰۰	جمع دارائیهای سرمایه ای
۱۶۰۰	۱۶۰۰	خالص دارائیهای تجاری
۲۴۶۰۰	۲۹۰۰۰	تامین مالی
		دارائیهای تامین مالی
		نقد
۱۸۸۰۰	۲۸۶۰۰	جمع دارائیهای تامین مالی
۱۸۸۰۰	۲۸۶۰۰	بدهیهای مالی
		سود سهام پرداختی
(۶۰۰)	(۶۰۰)	بدهی کوتاه مدت
(۲۰۰)	(۲۸۰۰)	بدهی مالی کوتاه مدت
(۸۰۰)	(۳۴۰۰)	بدهی مالی بلند مدت
(۹۸۰۰)	(۱۴۲۰۰)	جمع بدهی مالی
(۱۰۶۰۰)	(۱۷۶۰۰)	خالص دارائیهای مالی
۸۲۰۰	۱۱۰۰۰	مالیاتهای درآمد
		کوتاه مدت
(۲۴۰۰)	(۱۶۰۰)	مالیات پرداختنی درآمد
		بلند مدت
۲۷۰۰	۲۱۰۰	پیش پرداخت مالیات دارائیهها
۳۰۰	۵۰۰	خالص دارائیههای مالیات بر درآمد
		عملیات متوقف شده
۴۴۰۰	۴۰۰۰	دارائیهای نگهداری شده برای فروش
(۱۶۰۰)	(۱۶۰۰)	بدهیهای مرتبط با دارائیههای نگهداری شده برای فروش
۲۸۰۰	۲۴۰۰	خالص دارائیههای نگهداری شده برای فروش
۳۵۹۰۰	۴۲۹۰۰	خالص دارائیهها
		حقوق صاحبان سهام
		سهام سرمایه
(۹۲۰۰)	(۹۰۰۰)	سود انباشته
(۲۵۰۰۰)	(۳۲۰۵۰)	سایر درآمدهای جامع انباشته
(۱۷۰۰)	(۱۸۵۰)	جمع حقوق صاحبان سهام
(۳۵۹۰۰)	(۴۲۹۰۰)	توجه: خطوط کج نوشته شده اختیاری است

نمایه ۴: نمونه صورت سود و زیان جامع

۲۰۰۹	۲۰۱۰	
		عملیات تجاری
۲۱۸۰۰	۲۰۰۰۰	فروش عمده
۴۱۲۰۰	۵۶۸۰۰	خرده فروشی
۶۳۰۰۰	۷۶۸۰۰	جمع درآمد
<hr/>	<hr/>	بهای تمام شده کالای فروش رفته
(۲۱۶۰۰)	(۲۷۰۰۰)	مواد
(۴۶۰۰)	(۵۶۰۰)	دستمزد
(۲۰۰)	(۲۰۰)	سربار
۴۰۰	۱۲۰۰	تغییرات موجودی ها
<hr/>	<hr/>	جمع بهای تمام شده کالای فروش رفته
(۲۶۰۰۰)	(۳۱۶۰۰)	سود ناخالص
۳۷۰۰۰	۴۵۲۰۰	هزینه های فروش
(۱۰۰۰)	(۱۰۰۰)	کارمزد فروش
(۷۴۰۰)	(۸۸۰۰)	تبلیغات
<hr/>	<hr/>	سایر
(۳۰۰۰)	(۵۴۰۰)	جمع هزینه های فروش
(۱۱۴۰۰)	(۱۵۲۰۰)	هزینه های عمومی و اداری
(۲۴۰۰)	(۳۰۰۰)	جبران خدمت
(۱۲۰۰)	(۱۰۰۰)	اجاره
(۱۶۰۰)	(۱۸۰۰)	استهلاک
<hr/>	<hr/>	سایر
(۷۶۰۰)	(۹۲۰۰)	جمع هزینه های E&A
<hr/>	<hr/>	سایر درآمدهای عملیاتی
(۱۲۸۰۰)	(۱۵۰۰۰)	زیان کاهش ارزش دارائیهها
(۳۴۰۰)	(۳۲۰۰)	سایر
(۲۶۰۰)	(۱۴۰۰)	جمع سایر درآمدهای عملیاتی
(۶۰۰۰)	(۴۶۰۰)	جمع درآمد عملیات
۶۸۰۰	۱۰۴۰۰	سرمایه گذاری
۲۰۰	۲۰۰	درآمد سود سهام
<hr/>	<hr/>	ارزش ویژه شرکتهای فرعی
۴۰۰	۴۰۰	جمع درآمد سرمایه گذاری
<hr/>	<hr/>	جمع درآمد تجاری
۶۰۰	۶۰۰	تامین مالی
۷۴۰۰	۱۱۰۰۰	درآمد بهره
۱۰۰۰	۲۰۰۰	جمع درآمد تامین مالی
<hr/>	<hr/>	هزینه بهره
۱۰۰۰	۳۰۰۰	جمع هزینه بدهی مالی
<hr/>	<hr/>	جمع خالص هزینه مالی
(۱۶۰۰)	(۳۰۰۰)	هزینه مالیات
<hr/>	<hr/>	هزینه مالیات بر درآمد
(۶۰۰)	(۱۰۰۰)	سود خالص ناشی از فعالیتهای عادی
<hr/>	<hr/>	عملیات متوقف شده
(۱۸۰۰)	(۲۶۰۰)	زیان عملیات متوقف شده پس از کسر مالیات
<hr/>	<hr/>	سود خالص
۵۰۰۰	۷۴۰۰	سایر درآمدهای جامع
۵۰۰۰	۹۶۵۰	زیان تحقق نیافته اوراق بهادار پس از کسر مالیات
<hr/>	<hr/>	جمع سود و زیان خالص
(۳۰۰)	(۱۵۰)	توجه: خطوط کج نوشته شده اختیاری است
<hr/>	<hr/>	
۴۷۰۰	۶۸۰۰	

نمایه ۵: نمونه صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام

سهم سرمایه	سود انباشته	تسعیر نرخ ارز ناشی از تلفیق شرکتهای فرعی	تسعیر نرخ ارز	مازاد تجدید ارزیابی	سود تحقق نیافته معاملات نقدی هج مالی آماده فروش	سود تحقق نیافته دارائیهای مالی آماده فروش	جمع حقوق صابان سهام	
مانده در ۳۱ دسامبر ۲۰۰۸	۲۵۳۰۰۰	۱۰۰۴۰	۷۴۰۰	۱۶۰	۶۲۰۰	۱۲۰۰	۳۳۴۰۵۰	
سهام صادره	۱۵۶۰۰						۱۵۶۰۰	
سود سهام پرداخت شده	(۱۶۰۰۰)						(۱۶۰۰۰)	
جمع سود و زیان جامع	۸۹۶۰۸	(۲۹۸)	(۲۶۰)		۳۳۸	۳۰۵۵	۹۲۴۴۲	
مانده در ۳۱ دسامبر ۲۰۰۹	۲۶۸۶۰۰	۹۷۴۲	۷۱۴۰	۱۶۰	۶۵۳۸	۴۲۵۵	۴۲۶۰۹۲	
سهام صادره	۱۶۸۴۸						۱۶۸۴۸	
سود سهام پرداخت شده	(۱۷۲۸۰)						(۱۷۲۸۰)	
جمع سود و زیان جامع	۱۰۷۶۹۴	۴۱۹	(۲۸۱)	۷۳۱	۳۶۵	۳۴۳۹	۱۱۲۳۶۶	
مانده در ۳۱ دسامبر ۲۰۰۹	۲۸۵۴۴۸	۲۲۰۰۷۲	۱۰۱۶۰	۶۸۵۹	۶۹۰۳	۷۶۹۴	۵۳۸۰۲۶	