

بررسی سود جامع در گزارش مالی شرکت‌ها



نویسنده: James h. Thompson , Cristy Womak

& Thomans g. hodge

ترجمه: فرهاد جابرزاده

کارشناس ارشد حسابداری

محمد مهدی کسایی

کارشناس ارشد حسابداری

(سرمایه) حساب شده‌اند باید به‌عنوان "سایر" گزارش شود. هدف از این مقاله، این است که مفهوم سود جامع شرح داده شود و روش‌های استفاده شده ۵۰۰ شرکت موفق برای ارایه سود جامع تحلیل شود و تاثیر بخش "سایر سود جامع" بر صورت‌های مالی ارزیابی شود.

مقدمه

مفهوم سود جامع^۱ در بیانیه شماره ۶ مسفاهیم حسابداری مالی^۲ به‌عنوان تغییر خالص دارایی واحد تجاری در طول دوره و شرایط منابع سرمایه‌ای تعریف شده است. این تعریف شامل

می‌شود. در نظریه APB شماره ۹ با عنوان "گزارشگری نتایج عملیات"، نیز موضوع جامع بودن اصلاح شده و تحت آن تمام عواید، سودها و زیان‌ها به‌استثنای تعدیلات سنواتی در صورت سود و زیان گزارش می‌شوند.

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی، موضوع اصلاح شمول کلی را در برخی موارد خاص معاف کرده است. به‌عنوان نمونه، اثر انباشته تغییرات رویه حسابداری در سال‌های قبل از صورت سود و زیان خارج شده و مستقیماً به بخش سود انباشته آورده شده است. تحت بیانیه ۱۳۰ اقلامی که به‌عنوان تعدیل مستقیم خالص دارایی

چکیده

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) طی بیانیه شماره ۱۳۰ سال ۱۹۹۷ خود، به‌نام "گزارش سود جامع"، گزارشگری سود جامع و اجزای آن را در مجموعه کاملی از صورت‌های مالی تدوین کرده است. در این بیانیه، تحت مفهوم شمول کلی، زیان‌های غیرعادی و غیرجاری، از سود مستثنی شده و مستقیماً در حقوق صاحبان سهام گنجانده شده و بدین‌وسیله از صورت حساب سود و زیان خارج می‌شود. تحت این مفهوم، اقلام سود و زیان، شامل سودها و زیان‌های غیرعادی و غیرجاری

تمام تغییرات خالص در طول دوره به جز تغییراتی می‌باشد که ناشی از سرمایه‌گذاری‌های مالکان و توزیع آن به مالکان است. سود جامع شامل سود خالص^۳ و سایر سود جامع^۴ می‌باشد. "سایر سود جامع" به درآمدها، هزینه‌ها، سود و زیان‌هایی مربوط می‌شود که تحت اصول پذیرفته‌شده حسابداری در سود جامع گنجانده شده، ولی شامل سود خالص نمی‌شود و از سود خالص مستثنی است. موسسه‌ای که قسمت "سایر سود جامع" را در هیچ دوره مالی ندارد نیاز به گزارش سود جامع ندارد. طبق بیانیه ۱۳۰، تمام اقلام مشمول تعریف اجزای سود جامع باید در صورت‌های مالی برای دوره مشخص گزارش شود. طبق این بیانیه، اقلام زیر باید به‌عنوان سود جامع گزارش شوند:

- ۱- تعدیلات و تسعیر ارز
- ۲- سود و زیان مبادلات ارزی، که به‌عنوان سرمایه‌گذاری خالص در واحد خارجی معین شده است.
- ۳- سود و زیان‌های مبادلات بین شرکت‌ها یا مبادلات داخلی ارزی که ماهیت سرمایه‌گذاری بلندمدت دارند (تلفیق، ترکیب به حساب گرفته شده به روش ارزش ویژه).
- ۴- تغییرات در ارزش بازار قراردادهایی که بصورت سلف بسته می‌شود و تحت بیانیه شماره ۱۱۵ هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی تبیین شده‌اند.
- ۵- زیان خالص که مطابق با بیانیه ششم شماره ۸۷ هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی به‌عنوان "بدهی مستمری یا حق بازنشستگی" شناخته شده است.
- ۶- سود و زیان‌های تحقق‌نیافته اوراق بهادار آماده برای فروش.

۷- سود یا زیان‌های تحقق‌نیافته، که ناشی از اسناد بدهی است و از طبقه نگهداری تا سررسید به طبقه آماده برای فروش تغییر یافته است.

۸- کاهش یا افزایش ارزش اوراق بهادار آماده برای فروش که قبلاً به‌عنوان زیان شناسایی شده است. طبقات دیگری ممکن است ناشی از استانداردهای حسابداری بعدی به این قسمت اضافه شود.

قبل از بیانیه شماره ۱۳۰ هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی متوجه شدند برخی از اقلام روبه افزایش هستند که مشمول بیانیه نمی‌شدند. در حقیقت بسیاری از شرکت‌ها و سازمان‌های برجسته از قبیل انجمن مدیریت سرمایه‌گذاری و تحقیقات (AIMR)^۵ از هیات استانداردهای حسابداری مالی خواسته بودند که این نقص را اصلاح کند. به‌علاوه حمایت‌های بین‌المللی برای گزارش سود جامع وجود داشت. هیات استانداردهای حسابداری انگلستان^۶، استاندارد گزارشگری مالی شماره ۷۳ را صادر کرد که در این استاندارد سود جامع به شیوه‌ای تعریف شده که شبیه به تعریف هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی است. در بیانیه شماره ۱۳۰ هیچ تغییری در گزارش سود خالص یا هرکدام از اجزای اصلی آن وجود ندارد، از این رو بیشتر تعدیلات حسابداری اخیراً به شکل قسمتی از سود خالص نشان داده می‌شوند و هیات تصمیم گرفت که این شکل را تغییر ندهد.

بیانیه ۱۳۰ سه روش دیگر را برای ارائه سود جامع معرفی کرد:

- ۱- ارائه جزء به جزء "سایر سود جامع" در زیر سود خالص (رویکرد ارائه یک

صورت مالی)^۸

- ۲- ارائه صورت جداگانه‌ای از سود جامع (رویکرد ارائه دو صورت مالی)^۹ و
- ۳- گزارش سود جامع به‌عنوان بخشی از صورت تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه^{۱۰}.

هیات استانداردهای حسابداری مالی، استفاده از روش صورت تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه را دنبال نمی‌کند، زیرا سود جامع را در متن صورت‌های مالی پنهان می‌سازد. از طرفی، مالیات بر درآمد نیز باید بر هر یک از اجزای "سایر سود جامع" به شکل نمایان در صورت‌های مالی گنجانده شود. همچنین هیات به شرکت‌ها اجازه می‌دهد تا مشخص کنند که آیا این اجزا باید مالیات خالص را نشان دهند یا اینکه مجموع جمع شده سود جامع را قبل از مالیات و اثر مالیات را بر روی یک خط جدا نشان دهند.

طبق نظر هیات، تمام اجزای سود جامع باید در صورت‌های مالی گزارش شوند و با کیفیتی مشابه و برجستگی لازم همانند صورت‌های مالی نمایش داده شوند و باید مجموع کاملی از صورت‌های مالی را تشکیل دهد، با این حال نمایش سود جامع به‌عنوان معیار ارزیابی عملکرد مالی مطرح نشده است و مجموع میزان سود جامع صرف نظر از شکل گزارش آن باید نمایش داده شود. این اطلاعات استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را قادر می‌سازد تا فعالیت‌های مالی شرکت را بهتر بفهمند. به‌علاوه استفاده از عبارت سود جامع الزامی نبوده و فقط برای یک عنوان توصیفی مورد استفاده قرار می‌گیرد، اما مادامی که هیات دانش خود را در خصوص موضوع سود جامع توسعه می‌دهد ممکن است به استفاده از این عبارت در صورت‌های مالی

احتیاج شود. اقلام دیگر ممکن است که در تعریف سود جامع در آینده گنجانده شوند. برخی نمونه‌ها از این دست شامل طرح‌های بازنشستگی و سود و زیان‌ها در مبادلات اوراق بهادار مشتقه می‌باشند. با این حال، هیئت درخصوص این مورد تصمیم‌گیری خواهد کرد، زیرا بسیاری از موضوعات مفهومی در این بیانیه مشخص نشده و باید هر شرکت این امکان را داشته باشد تا شکل‌های مختلف نمایش سود جامع را انتخاب

کند.

بیانیه ۱۳۰ در تمام شرکت‌هایی کاربرد دارد که مجموعه کاملی از صورت‌های مالی را گزارش می‌کنند و در شرکت‌های فاسد سود جامع و شرکت‌های غیرانتفاعی به کار نمی‌رود. این شرکت‌ها یا سازمان‌ها باید هم‌چنان تغییر در خالص دارایی‌ها را طبق بیانیه شماره ۱۱۷ هیأت استانداردهای حسابداری مالی ارائه کنند.

تحلیل گزارش‌های سالانه

داده‌ها و اطلاعات ارائه شده در این تحقیق، براساس بررسی گزارش سالانه ۵۰۰ شرکت در سال ۱۹۹۹ می‌باشد. و برای این کار گزارش‌های سالانه مورد تحلیل قرار گرفتند تا شکل و قالب استفاده شده برای نمایش و عرضه سود جامع و هم‌چنین ارزیابی تاثیر نمایش آن بر صورت‌های مالی مشخص شوند.

نمایشگر ۱- شکل استفاده شده برای گزارشگری سود جامع در شرکت‌ها

درصد	تعداد	نحوه ارائه سود جامع
۲/۶	۱۸	صورت ترکیبی از سود خالص و سود جامع (ارائه یک صورت مالی)
۱۴/۳	۷۲	صورت مجزا از سود جامع (ارائه دو صورت مالی)
۶۸/۲	۳۴۱	به عنوان بخشی از تغییرات در حقوق صاحبان سهام
۱۲/۲	۶۱	سود جامع گزارش نشده
۱/۶	۸	گزارش سالانه در دسترس نیست
۱۰۰	۵۰۰	جمع کل

نمایشگر ۱، ۴۳۱ شرکت را نشان می‌دهد که سود جامع خود را در صورت‌های مالی خود طبق بیانیه ۱۳۰ گزارش کرده‌اند. از این شرکت‌ها، حدود ۷۲ شرکت از رویکرد ارائه دو صورت مالی و ۱۸ شرکت نیز از رویکرد ارائه یک صورت مالی استفاده کرده‌اند و مابقی ۳۴۱ نیز همه سود جامع خود را با استفاده از تغییر در روش ارزش ویژه عرضه کرده‌اند که مورد قبول هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی می‌باشد. سود جامع تهیه شده با استفاده از روش تغییر در ارزش ویژه، تعدیلات تسعیر ارزش در سود و زیان تحقق نیافته اوراق بهادار آماده برای فروش و حداقل بدهی طرح‌های بازنشستگی را به صورت اقلام مجزا افشا می‌کند.

تاثیر گزارش "سایر سود جامع" ممکن است براساس شکل نمایش آن فرق داشته باشد. رویکرد ارائه یک صورت مالی ممکن است که بیشترین توان را برای تاثیرگذاری داشته باشد (صورت مالی مرکب از سود خالص و سود جامع است)، زیرا بسیاری از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی بر "اقلام زیر خط"^{۱۱} تاکید زیادی دارند. شکل‌های دیگر نمایش سود جامع، همان میزان از "سایر سود جامع" را گزارش می‌کند، ولی اثر آن بر تحلیل صورت‌های مالی مشخص نیست. در این تحقیق اثر آن از طریق مقایسه "سایر سود جامع" با سود خالص اندازه‌گیری و سنجش می‌شوند. "سایر سود جامع"، در هنگامی اثر مثبت دارد که "سایر سود جامع" مثبت است و در هنگامی اثر

منفی دارد که "سایر سود جامع" منفی است. بیشتر گزارش‌های سالانه ۵۰۰ شرکت مالی حدود سه جز از "سایر سود جامع" را گزارش کرده‌اند که شامل تعدیلات تسعیر ارزش، سود و زیان‌های تحقق نیافته در اوراق بهادار آماده برای فروش و حداقل بدهی تعدیلات طرح‌های بازنشستگی است. نمایشگر ۲ نیز تاثیر میزان گزارش شده "سایر سود جامع" را بر روی گزارشگری مالی نشان می‌دهد. طبق اطلاعات نمایشگر ۲، حدود ۱۵۳ شرکت اثر مثبت و ۲۷۳ شرکت نیز اثر منفی داشتند. با تقسیم ۵۰۰ شرکت مالی به گروه‌های صنعتی، الگوی متفاوت دیگری به وجود می‌آید. سه گروه صنعتی شامل حمل و نقل و ارتباطات،

11- Bottom line

12- Earning Per Share(EPS)

منابع و ماخذ:

1- Anderson, Arthur. "FASB Statement No. 130, Reporting Comprehensive Income." http://www.aahightech.com/public/fas_130.htm.

2- Foster, Neel and Natalie L.Hall. "Shedding More Light on Items Reported Directly in Equity. Reporting Comprehensive Income."

<http://www.luca.com/cpajournal/1096/features/reportin.htm>.

3- Luecke, Randall W. and David T. Meeting. "How Companies Report Income." "Journal of Accountancy". May 1998. P45-52.

4- Miner, W.J. "Ask a Benefit Actuary: What is Comprehensive Income? Business Insurance. October 20, 1997.

5- Penman, Stephen H. "An Issue Paper on Comprehensive Income." Accounting Horizons. Vol.11, No.2, June 1997, P. 120-126.

6- Schreiber, Eran. "Reporting Comprehensive Income." The Secured Lender. March April 1998. P. 84-91.

7- Strickland, S. G. and C. P. Carter, "Reporting Comprehensive Income: Statement of Financial Accounting Standard No. 130." National Public Accountant. November 1997. P. 20-23.

8- Whittington & Pany, Principles of Auditing. Irwin McGraw-Hill, 1998. 12th edition. Boston, MA.

9- Wilson, A. C. and G. Waters. "Reporting Comprehensive Income." National Public Accountant. June 1998. P. 34-36.

10- Financial Accounting Standards Board, Original Pronouncements 1998/99. Accounting Standards as of June 1, 1998. Volume 1.

11- "Official Releases FASB 130..." FASB 131. Journal of Accountancy. December 1997. P. 101-109.

12- "FASB Issues Statement No. 130 on Comprehensive Income." <http://www.luca.com/profib/news%2...> 997/wk970714/nws970714a.a%26a.htm

نمایشگر ۲- اثر سایر سود جامع بر صورت‌های مالی

نوع اثر	تعداد	درصد
مثبت	۱۵۲	۲۰/۶
منفی	۲۷۲	۵۴/۶
هیچکدام	۶۶	۱۳/۲
در دسترس نیست	۸	۱/۶
جمع کل	۵۰۰	۱۰۰

خالص را در "خط آخر" صورت سود و زیان ببینند. در این شرایط محاسبات مجدد نیز مورد نیاز است زیرا باید سود هر سهم^{۱۱} نیز براساس استانداردهای موجود و بدون توجه به سود جامع محاسبه شود. در رویکرد ارائه دو صورت مالی نیز دیده می‌شود که صورت سود و زیان، شکل جدیدی از خود بر جای می‌گذارد و صورت مالی جدیدی از سود جامع بوجود می‌آید، این رویکرد ممکن است مفیدتر باشد. در این رویکرد، به آسانی می‌توان فهمید که نیازی برای محاسبه مجدد سود وجود ندارد تا به سود هر سهم رسید و سرمایه‌گذاران آن را آسان می‌فهمند. با این حال، در برخی از موارد، از این رویکرد استفاده می‌شود و در این رویکرد چهار صورت مالی اساسی به‌طور قدیمی و سنتی تهیه می‌شوند.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Comprehensive income
- 2- Statement of Financial Accounting Concept No.6
- 3- Elements of Financial Statements Net Income
- 4- Other Comprehensive income
- 5- The Association for Investment management and Research (AIMR)
- 6- U.K. Accounting Standards Board(ASB)
- 7- Financial Reporting Standard (FRS) No.3
- 8- One-Statement Approach
- 9- Two-Statement Approach
- 10- The Statement of Changes in Equity

انرژی و خدمات بهداشتی به‌طور متوسط اثر مثبت گزارشگری مالی را نشان داده‌اند. از طرفی، ۵ گروه صنعتی شامل معدن، ساختمان‌سازی، عمده‌فروشی و خرده‌فروشی، تامین مالی، املاک و بیمه نیز به‌طور متوسط تاثیر منفی گزارشگری مالی را مطرح کرده‌اند.

نتیجه‌گیری

گزارش سود جامع، تصویری کامل‌تر از سود را فراهم می‌سازد و گزارش آن باعث می‌شود که صورت‌های مالی شرکت‌های آمریکایی با صورت‌های مالی شرکت‌های سایر کشورها قابل مقایسه شود. بیشتر این ۵۰۰ شرکت مالی میزان سود جامع را با استفاده از صورت تغییرات در ارزش ویژه گزارش کرده‌اند. اگرچه روش تغییر در ارزش ویژه قابل قبول است، ولی هیئت تدوین حسابداری مالی، استفاده از این روش را زمانی توصیه می‌کند که اجزای "سایر سود جامع" در حقوق صاحبان سهام گنجانده شوند.

رویکرد ارائه یک صورت مالی، روشی متداول نیست و این موضوع شاید به این دلیل باشد که در آن سود خالص در سود جامع ادغام می‌شود. به‌علاوه سرمایه‌گذاران ممکن است که این رویکرد را درک نکنند، مخصوصاً اگر آنها عادت کرده باشند که سود