

# سود و زیان جامع

صورت‌های مالی، محصول نهایی فرایند حسابداری مالی به شمار می‌رود. صورت سود و زیان به عنوان مبنایی برای تصمیم‌های سرمایه‌گذاری و سایر تصمیم‌ها محسوب می‌شود. اندازه‌گیری سود دوره مالی و وضعیت مالی یک واحد تجاری همیشه یکی از چالش‌های پیش روی تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و دلمشغولی اصلی استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری بوده است. در این مقاله مباحثه‌هایی را که پیرامون رویکرد عملکرد عملیات جاری و رویکرد شمول کلی سود مطرح بوده، مرور می‌کنیم. همچنین مباحث مرتبط با سود و زیان جامع بررسی و چگونگی شکل‌گیری، گزارشگری و ویژگی‌های آن بیان می‌شود.

دکتر علی سعیدی ولاشانی  
alisaeediv@yahoo.com



## مقدمه

کارایی بازار بر تئوری رقابت مبتنی است که در آن قیمت‌ها به‌طور رقابتی تعیین می‌شود و تصمیمات، اطلاعات اقتصادی موجود را منعکس می‌کند. یکی از انواع اطلاعات اقتصادی که برای افزایش کارایی بازار مورد استفاده قرار می‌گیرد اطلاعات صورتهای مالی است. در گردآوری و انتشار این گونه اطلاعات تحلیلگران مالی اصلی‌ترین گروه هستند. هنگامی که تعیین جای اطلاعات اقتصادی در گزارشهای مالی مشکل است یا در بین شرکتها به‌طور یکنواخت ارائه نمی‌شود، تحلیلگران قادر نیستند به‌طور بهینه نقش خود را اجرا کنند و کارایی کاهش می‌یابد (Smith & Reither, 1996). این مشکل پیش از معرفی صورت سود و زیان جامع به برخی از اقلام سود و زیان جامع<sup>۱</sup> مربوط می‌شد که مستقیماً در بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه انعکاس می‌یافت. طبق تعریف هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا<sup>۲</sup> (FASB) در بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۶ (SFAC6) 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<sup>۳</sup>.

در دو دهه گذشته توسط مدیریت مالی نوآوری‌هایی در زمینه معاملات بازرگانی پیچیده بوجود آمده است تا برای شرکتها ایجاد ارزش کند، ولی تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری با این پیشرفت‌ها همراه نبوده‌اند. افزون‌براین، در صورتهای مالی تهیه شده بر مبنای ارزشهای تاریخی به دلیل آن که اجازه داده می‌شود تا بسیاری از اقلام که به‌طور بالقوه با ارزش شرکت مرتبط هستند در صورت سود و زیان انعکاس نیابد و مستقیماً در بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه انعکاس یابد یا حتی مورد اندازه‌گیری و شناسایی قرار نگیرد. از این رو، صورتهای مالی از شفافیت کمتری برخوردار و همواره مورد انتقاد بوده است. گزارش نکردن تغییرات با اهمیت ارزش شرکت در صورت سود و زیان و انعکاس مستقیم آن در بخش حقوق صاحبان سهام کیفیت سود را کاهش می‌دهد و به نقش آن به عنوان یک ورودی مهم در ارزشگذاری و قراردادهای آسیب‌وارده می‌سازد. در این راستا مدیران به مدیریت سود تشویق می‌شوند و باعث می‌شود استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی با استنباطهای گمراه‌کننده‌ای روبرو شوند (Watts & Zimmerman, 1986). (انجمن مدیریت و تحقیقات سرمایه‌گذاری، ۱۹۹۳<sup>۴</sup>، (O'Hanlon & Pope, 1999)، (Scott, 2003).

بیانیه شماره ۱۳۰ استاندارد حسابداری مالی و به دنبال آن بیانیه شماره ۶ استاندارد حسابداری مالی آمریکا<sup>۵</sup> یک بحث درازمدت بین مفهوم سود و زیان جامع و سود خالص در حرفه حسابداری است. این بحث از دهه ۱۹۳۰ تاکنون یکی از بحثهای مهم در تدوین استانداردهای حسابداری بوده است. مجموعه‌ای از مقالات مرتبط با این بحث در کتاب پیزنل و بریف (Peasnell & Brief, 1996) با عنوان «مازاد صحیح»<sup>۶</sup> آمده است.

مفهوم شمول کلی سود<sup>۷</sup> شامل همه درآمدها، هزینه‌ها، سودها و زیانهای غیرعملیاتی است. در برابر، طبق مفهوم عملکرد جاری، درآمدها، هزینه‌ها، سود عملیاتی و زیان عملیاتی تحقق نیافته و غیرمترقبه، از سود خالص تفکیک می‌شود. موافقان مفهوم شمول کلی معتقدند سود و زیان اندازه‌گیری شده بر مبنای جامع، عملکرد شرکت را بهتر از سایر اندازه‌گیری‌های سود، اندازه‌گیری می‌کند. چون همه تغییرات در خالص داراییهای شرکت را دربر می‌گیرد که ناشی از منابع غیرمالکان در طی یک دوره است.

## سود و زیان جامع

سود جامع مفهوم جدیدی نیست. این مفهوم اولین بار در سال ۱۹۸۰ در بیانیه مفاهیم هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا تعریف شد. طبق این بیانیه سود و زیان جامع، "تغییر در خالص داراییهای یک شرکت در نتیجه معاملات و سایر رویدادها به غیر از سرمایه گذاری مالکان یا سود سهام پرداختی به آنها در یک دوره مالی" تعریف شده است. ریشه های این تعریف را می توان در مفهوم شمول کلی سود یافت، که در آن سود، همه درآمدها، هزینه ها، سودها و زیانهای غیر عملیاتی شناسایی شده در طی دوره مالی را شامل می شود.

فرایند تعیین سود شامل دو موضوع مرتبط با یکدیگر است؛ اندازه گیری (چگونگی محاسبه سود خالص) و چگونگی ارائه (چگونگی ارائه محاسبه سود خالص). واژه سود و زیان جامع از دو جزء سود خالص و سایر اقلام سود جامع تشکیل می شود. ریشه گیری واژه سود و زیان جامع، طی سالهای گذشته، پیرامون ارائه اقلام سود جامع بر مبنای روش سود مورد استفاده یعنی روش شمول کلی سود و عملکرد عملیات جاری متمرکز بوده است. طبق روش شمول کلی همه درآمدها، هزینه ها، سودها و زیانهای غیر عملیاتی تحقق یافته در طی دوره در محاسبه سود در نظر گرفته می شود، صرف نظر از اینکه از عملیات دوره جاری ناشی شده باشد یا خیر. طبق روش عملکرد عملیات جاری فقط اقلام مربوط به عملیات دوره جاری در محاسبه سود خالص منظور می شود (Rao & Walsh, 1999).

**ساتن و جانسون** (Sutton & Johnson, 1993) بر ایجاد یک صورت مالی جدید که همراه اندازه گیری ارزشهای متعارف در ترازنامه ارائه می شود پافشاری کردند، بدون آنکه تغییرات در آن ارزشهای متعارف در صورت سود و زیان گزارش شود. طبق این رویکرد صورت مالی جدیدی پیشنهاد می شود که بین صورت سود و زیان و ترازنامه است.

تقریباً در همان زمان انجمن مدیریت و تحقیقات سرمایه گذاری، یکی از بزرگترین و تاثیرگذارترین گروههای استفاده کننده از اطلاعات صورتهای مالی، بر به کارگیری مفهوم سود و زیان جامع در عمل به طور خاص پافشاری کرد. این انجمن در گزارش خود با عنوان «گزارشگری مالی در دهه ۱۹۹۰ و بعد از آن» (انجمن مدیریت و تحقیقات سرمایه گذاری، ۱۹۹۳) بحث کرد که سود و

زیان جامع برای گزارشگری مالی بهتر و مفیدتر در حوزه های متعدد ضروری است. این حوزه ها شامل گزارشگری اثر تغییر در ارزشهای متعارف اوراق بهادار معاملات و سایر تغییرات در حقوق صاحبان سهام به غیر از معاملات با مالکان است که هم اکنون به عنوان تعدیلات سرمایه گزارش می شود.

## چگونگی شکلگیری سود و زیان جامع

واژه «سود جامع» ابتدا در بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۱ (SFAC1) معرفی و در بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۳ (SFAC3) که بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۶ جایگزین آن شد به شرح زیر تعریف شد:

تغییر در سرمایه (خالص داراییها) یک موسسه بازرگانی در طی یک دوره مالی در نتیجه معاملات و سایر رویدادهای مرتبط با منابعی غیر از مالکان. سود و زیان جامع شامل همه تغییرات سرمایه در یک دوره مالی است به غیر از سرمایه گذاری مالکان و توزیع منابع بین آنها (هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۸۰ و ۱۹۸۵). در ایران نیز به موجب استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان «گزارش عملکرد مالی» تهیه صورت سود و زیان جامع از سال ۱۳۸۰ الزامی شده است. در بند ۷ این استاندارد عنوان شده است که صورت سود و زیان جامع به طرق زیر به اهداف گزارشگری مالی کمک می کند:

- الف- ترکیب اطلاعات مربوط به جنبه عملیاتی عملکرد و موارد مرتبط با آن با سایر جنبه های عملکرد مالی واحد تجاری،
- ب- ارائه اطلاعاتی که همراه با اطلاعات مندرج در سایر صورتهای مالی اساسی، برای ارزیابی بازده سرمایه گذاری در یک واحد تجاری مفید واقع شود.
- در بند ۸ این استاندارد آمده است که صورت سود و زیان جامع باید موارد زیر را به ترتیب نشان دهد:
  - الف- سود یا زیان خالص دوره، طبق صورت سود و زیان،
  - ب- سایر درآمدها و هزینه های شناسایی شده به تفکیک،
  - ج- تعدیلات سنواتی.

از آنجا که صورت سود و زیان جامع دربرگیرنده همه درآمدها و هزینه های شناسایی شده، اعم از تحقق یافته و تحقق نیافته است، سود یا زیان خالص دوره مالی به عنوان اولین قلم در صورت سود و زیان جامع انعکاس می یابد. این بدان معنی است که صورت

سود و زیان دوره، یکی از اقلام صورت سود و زیان جامع را به تفصیل نشان می‌دهد و سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده، به‌طور جداگانه در صورت سود و زیان جامع انعکاس می‌یابد. طبق بند ۱۰ این استاندارد سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده شامل موارد زیر است:

الف- درآمدها و هزینه‌های تحقق نیافته ناشی از تغییرات ارزش داراییها و بدهیهایی که اساساً به منظور قادر ساختن واحد تجاری به انجام عملیات به نحو مستمر نگهداری می‌شود و به موجب استانداردهای حسابداری مربوط مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود (از قبیل درآمدها و هزینه‌های ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود).

ب- درآمدها و هزینه‌هایی که طبق استانداردهای حسابداری به استناد قوانین آمره مستقیماً در حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود (از قبیل مابه‌التفاوتهای حاصل از تسعیر داراییها و بدهیهایی ارزی موضوع ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی).

در بیانیه شماره ۱۳۰ استاندارد حسابداری مالی امریکانیزافشای اطلاعات اضافی الزامی نشده بلکه اقلامی که قبلاً در حقوق صاحبان سهام تعدیل می‌شده در سود خالص تعدیل می‌شود تا سود جامع به دست آید.

تمایز بین سود خالص و سود و زیان جامع در بحث قدیمی بین دیدگاههای گزارشگری سود با عنوان «عملکرد عملیات جاری»



**تمایز بین سود خالص و سود و زیان جامع در بحث قدیمی بین دیدگاههای گزارشگری سود با عنوان «عملکرد عملیات جاری» و «شمول کلی سود» ریشه دارد**

و «شمول کلی سود» ریشه دارد. طبق مفهوم عملکرد عملیات جاری سود و زیان غیر مترقبه و غیر مستمر در سود گزارش نمی‌شود. در برابر، طبق دیدگاه شمول کلی سود همه درآمدها، هزینه‌ها، سودها و زیانهای غیر عملیاتی که در طی دوره شناسایی شده‌اند صرف‌نظر از اینکه در نتیجه عملیات دوره جاری حاصل شده باشند یا نه باید در سود گزارش شود. بنابراین، هیچ درآمد، هزینه، سود یا زیان غیر عملیاتی نباید مستقیماً در سود انباشته شناسایی شود و به موجب آن نام دیگری از مفهوم شمول کلی سود به وجود می‌آید.

**کمیته اجرایی انجمن حسابداری امریکا<sup>۶</sup> از مفهوم شمول کلی سود طرفداری و این مفهوم را به شرح زیر توصیف کرد:**  
«صورت سود و زیان هر دوره مشخص باید کل درآمد شناسایی شده و هزینه‌ها را صرف‌نظر از اینکه در نتیجه عملیات آن دوره بوده است یا نه، انعکاس دهد تا جایی که صورت سود و زیان موسسه برای هر دوره از سالهای مالی همه سودها و زیانهای غیر عملیاتی را به‌طور کامل نشان دهد».

**پیتن و لیتلتون (Paton & Littelton, 1940)** موضع مشابهی برگزیده و چنین بیان کردند:  
«موضع قطعی در اینجا این است که همه عوامل تعیین‌کننده سود در مفهوم گسترده باید در صورت سود و زیان گزارش شود پیش از آنکه سود خالص در بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه انعکاس یابد».

**کمیته روشهای حسابداری انجمن حسابداران امریکا<sup>۷</sup> از رویکرد عملکرد عملیات جاری طرفداری کرد ولی کمیسیون بورس و اوراق بهادار<sup>۸</sup> امریکا (SEC) قویاً از رویکرد شمول کلی سود جانب‌داری نمود. سپس هیئت تدوین اصول حسابداری امریکا (APB) مفهوم شمول کلی سود را پذیرفت و این موضوع در نظریه شماره ۹ این هیئت با عنوان «گزارشگری نتایج عملیات» (۱۹۶۶) منعکس شد. این هیئت هنگامی که نظریه شماره ۲۰ با عنوان «تغییرات حسابداری» (۱۹۷۱)، و نظریه شماره ۳۰ با عنوان «گزارشگری نتایج عملیات- گزارشگری آثار فروش بخشی از واحد تجاری، اقلام غیر مترقبه، و معاملات و رویدادهای غیر مستقیم و غیر عادی» (۱۹۷۳)، را منتشر کرد، دوباره این رویکرد را تصدیق نمود.**

کمیسیون بورس و اوراق بهادار امریکا در اوایل از رویکرد شمول کلی به شدت طرفداری می‌کرد، ولی انجمن حسابداران رسمی امریکا از روشی طرفداری می‌کرد که فقط آثار عملیات عادی را در



در ایران نیز  
به موجب  
استاندارد حسابداری شماره ۶  
با عنوان  
«گزارش عملکرد مالی»  
تهیه صورت  
سود و زیان جامع  
از سال ۱۳۸۰  
الزامی شده است

جامع، یکنواختی ارائه اطلاعات را در بین شرکتها افزایش می دهد و به استفاده کارآمدتر از اطلاعات صورتهای مالی منتج می شود.

### ارائه مفیدتر اطلاعات حسابداری برای استفاده کنندگان

در حالی که استفاده کنندگان کم تجربه صورتهای مالی، از ثبات عملکردی در رابطه با سود خالص، سود هر سهم، و قیمت سهام شکایت داشته اند، استفاده کنندگان با تجربه تر رویه عدم افشای برخی از اقلام مهم در صورت سود و زیان را مورد انتقاد قرار داده اند و اغلب از این موضوع شکایت داشته اند (انجمن مدیریت و تحقیقات سرمایه گذاری، ۱۹۹۳). بیشتر شکایتها و نگرانیها پیرامون دو موضوع متمرکز شده بود: اول؛ مشکلی که استفاده کنندگان در رابطه با افشای اطلاعات مربوط داشتند که در صورت سود و زیان و ترازنامه دفن می شد، و دوم؛ اهمیت و اثر این اقلام بر ارزشگذاری حقوق صاحبان سهام. راثو و والش، (۱۹۹۹) و تعدادی از دانشگاهیان و همچنین حسابداران حرفه ای بر این باور بودند که این مشکل با تهیه صورت سود و زیان دوم (مکمل) حل می شود (Beresford et al, 1996)، (Smith & Reither, 1996). آنها معتقد بودند که این صورت مالی نه تنها بر نمایان بودن سایر اقلام سود و زیان جامع می افزاید، بلکه مفهوم بودن و همچنین مقایسه پذیری میان شرکتها را زیادتر می کند. این تغییر باعث می شود تا صورتهای مالی به شکلی مفیدتر ارائه شود.

**دیدگاه دارایی - بدهی در برابر دیدگاه درآمد - هزینه**  
مناظره بر سر رویکرد دارایی - بدهی و موضوع تطابق درآمد و هزینه

سود گزارش می کرد. از سال ۱۹۶۶ هیئت تدوین اصول حسابداری این انجمن در نظریه های متعددی که منتشر کرد مفهوم شمول کلی سود را پذیرفت.

سایر اقلام سود و زیان جامع از تصمیمها و فعالیتهای اقتصادی ناشی می شود. برای ارزیابی اثر این تصمیمها و فعالیتهای بر یک شرکت، استفاده کنندگان صورتهای مالی باید تغییر در مانده آن اقلام را تعیین کنند و در یک صورت عملکرد مالی ترکیب نمایند. در این راستا در پیش نویس استاندارد، تهیه چنین صورتهای الزامی و معیارهایی برای انعکاس و تغییر در سایر اقلام سود جامع و همچنین انعکاس مانده انباشته این اقلام در بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه تعیین شد. پیش از الزام تهیه صورت سود و زیان جامع، شرکتها باید مانده انباشته سایر اقلام سود جامع را در بخش حقوق صاحبان سهام گزارش می کردند. بررسی صورتهای مالی شرکتهای فعال در صنایع گوناگون نشان داده است که تنوع در خور ملاحظه و یکنواختی اندکی وجود داشت اگر چه مانده سایر اقلام سود جامع و تغییرات آن گزارش می شد. اگر شرکتی صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام را ارائه کند مانده اول و پایان دوره سایر اقلام سود جامع و تغییرات آن معمولاً آشکار است. ولی برخی از شرکتها سایر اقلام سود جامع را در یک مقوله گزارش می کردند یا آن اقلام را با سود انباشته یا سرمایه پرداخت شده جمع می کردند. این کار باعث می شد که استفاده کنندگان صورتهای مالی برای دسته بندی اطلاعات به گونه ای که برای تجزیه و تحلیل عملکرد بتوان از آن استفاده کرد، با مشکل روبه رو شوند.

اگر شرکتی صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام را ارائه نکند، استفاده کننده برای یافتن اطلاعات سایر اقلام سود جامع باید یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی را جستجو کند. در برخی از موارد این یادداشتهای دربرگیرنده اطلاعات مربوط به مانده اول و پایان دوره گزارش بوده ولی تغییر گزارش نمی شود. اگر شرکت، مانده سایر اقلام سود جامع را در حسابهای سود انباشته یا سرمایه پرداخت شده گزارش کرده باشد، اغلب یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی حاوی اطلاعات کافی برای تفکیک این حسابها نیست. به هر حال، به دلیل تنوع در عمل، استفاده کنندگان صورتهای مالی برای کسب اطلاعات لازم جهت تجزیه و تحلیل اثر سایر اقلام سود جامع بر شرکت، با مشکل روبه رو بودند. گزارشگری سود و زیان





همه عوامل  
تعیین کننده سود در  
مفهوم گسترده باید در  
صورت سود و زیان  
گزارش شود  
پیش از آنکه  
سود خالص در  
بخش حقوق صاحبان سهام  
ترازنامه انعکاس یابد

به منظور استفاده برای محاسبه «سودخالص» و استفاده از ارزش جاری در برابر بهای تمام شده تاریخی مطرح است. از آنجا که هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا برای تدوین استانداردهای حسابداری، دیدگاه دارایی - بدهی را به جای دیدگاه درآمد - هزینه انتخاب کرده است، بررسی برخی از تفاوتها و شباهتهای بین این دو دیدگاه مفید به نظر می رسد.

• طبق دیدگاه دارایی - بدهی، عایدات به عنوان تغییر در منابع اقتصادی خالص در یک دوره در نظر گرفته می شود، در حالی که طبق دیدگاه درآمد - هزینه، عایدات (سود) اندازه گیری اثربخشی یک موسسه در استفاده از منابع برای به دست دادن و فروش محصولات است و لزوماً مبتنی بر، یا محدود به تغییرات در خالص منابع اقتصادی نیست.

• طبق دیدگاه دارایی - بدهی، تعریف سود بر تعریف داراییها و بدهیها متکی است، در حالی که طبق دیدگاه درآمد - هزینه تعریف سود بر تعریف درآمدها و هزینهها و تطابق آنها متکی است.

• طبق دیدگاه درآمد - هزینه، هنگام اندازه گیری سود دوره ممکن است «اقلام بستانکار انتقالی»، و «ذخایر» معینی ایجاد شود حتی اگر نشاندهنده منابع یا تعهدات اقتصادی نباشد. طبق دیدگاه دارایی - بدهی، این اقلام انتقالی تنها هنگامی شناسایی می شود که بیانگر منابع یا تعهدات اقتصادی باشند.

• طبق هر دو دیدگاه، اطلاعاتی که در صورت سود و زیان گزارش می شود احتمالاً برای سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان مفیدتر از اطلاعاتی است که در صورت وضعیت مالی گزارش می شود.

• هیچیک از دو دیدگاه با ویژگی خاصی که باید اندازه گیری شود به طور خودکار مرتبط نیست. یعنی لزوماً ارزش جاری با دیدگاه دارایی - بدهی و بهای تمام شده تاریخی لزوماً با دیدگاه درآمد - هزینه شناسایی نمی شود.

• طبق دیدگاه دارایی - بدهی، لازم نیست که کل منابع و تعهدات موسسه به عنوان دارایی و بدهی گزارش شود، یا اینکه کل تغییرات در داراییها و بدهیها در سود گزارش شود. این دیدگاه، اقلام صورتهای مالی را که ممکن است برای منابع اقتصادی خالص انتخاب شود و برای معاملات و رویدادهایی که ویژگیهای قابل اندازه گیری آن منابع خالص را تغییر می دهد، محدود می کند. سود را می توان فقط برحسب تغییر در خالص منابع (داراییها) تعریف کرد. طبق دیدگاه درآمد - هزینه، سود تفاوت بین درآمدها و هزینهها است و این اقلام ممکن است شامل اقلام لازم برای تطابق هزینهها با درآمدها باشد، حتی اگر بیان کننده تغییر در خالص داراییها نباشد (Robinson, 1991).

### تفاوت گزارشگری سود جامع با گزارشگری سود خالص

در استاندارد مربوط به گزارشگری سود جامع بیشتر بر مسئله گزارش و نمایش تاکید می شود تا شناسایی و اندازه گیری، بنابراین لازم نیست که شرکتها برای گزارش سود جامع اطلاعات مالی جدیدی گردآوری کنند، زیرا همه اطلاعات لازم موجود است. تنها تغییری که بوجد می آید در چگونگی ارائه اطلاعاتی است که قبلاً توسط شرکت گردآوری و به استفاده کنندگان ارائه می شد.

در پیشنویس بیانیه شماره ۱۳۰ هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا پیشنهاد شده بود که همه اجزای سود و زیان جامع در یک یا دو صورت سود و زیان (صورت عملکرد مالی) گزارش شود. بنابراین سود و زیان جامع ممکن است در قالب یک صورت مالی جدید، صورت سود و زیان دومی که به مجموعه صورتهای مالی اضافه می شود، یا در قالب صورت سود و زیان سنتی ارائه شود.

### گزارش سود و زیان جامع در سطح بین المللی

برای مقایسه صورتهای مالی کشورهای مختلف تدوین استانداردهای هماهنگ حسابداری ضروری است. به خاطر پیشرفتهای فناوری و بازارهای جهانی، دنیا به جایی رسیده است که کاربست

مقدم است ولی دلایل آن برای گزارشگری سود و زیان جامع با دلایل هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا همانند نیست، و نتایج گزارشگری هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا کاملاً با نتایج گزارشگری که هیئت استانداردهای حسابداری بریتانیا به آن دست می‌یابد یکسان نیست. برخی از انگیزه‌های این هیئت برای گزارش سود و زیان جامع از رویه‌ای در انگلستان ناشی می‌شود که تجدید ارزیابی داراییهای واقعی یک شرکت را در حسابها مجاز می‌شمارد، و این رویه در آمریکا وجود ندارد. ولی هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا کوشیده است تا از تلاشهای صورت گرفته توسط هیئت استانداردهای حسابداری بریتانیا استفاده کند.

افزون بر هیئت استانداردهای حسابداری بریتانیا، کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری در این اواخر متن پیشنویسی را منتشر کرد که ارائه صورت جداگانه‌ای را برای ارائه اقلامی از سود که به طور سنتی در صورت سود و زیان گزارش نمی‌شدند، الزامی ساخت. تجدید ارزیابی داراییها، تفاوت ناشی از تسعیر صورتهای مالی شرکتیهای فرعی خارجی، نمونه‌هایی از این اقلام هستند.

### دلایل توجه هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا به سود جامع

هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا در خواستههای بسیاری مبنی بر گسترش گزارشگری اقلام سود جامع از جامعه تحلیلگران دریافت کرد. تحلیلگران ناراضی خود را از آنچه در صورت سود و زیان گزارش می‌شود بیان نکرده بودند بلکه نسبت به آنچه در این صورت گزارش نمی‌شود ابراز ناخشنودی کرده بودند. به ویژه عدم رضایت آنها مربوط به رویه‌ای بود که در آن برخی از اقلام سود جامع در حقوق صاحبان سهام گزارش می‌شد.

به خصوص، انجمن مدیریت و تحقیقات سرمایه‌گذاری، یکی از سازمانهای نظارت‌کننده بر هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا و یکی از بزرگترین و موثرترین گروههای استفاده‌کننده از اطلاعات صورتهای مالی، به هیئت اصرار کرد تا مفهوم سود و زیان جامع را عملی سازد. این هیئت به ندرت چنین درخواست ویژه‌ای را از گروههای استفاده‌کننده دریافت می‌کند. انجمن مدیریت و تحقیقات سرمایه‌گذاری در گزارش سال ۱۹۹۳ خود با عنوان «گزارشگری مالی در دهه ۱۹۹۰ و بعد از آن»، استدلال کرد که سود

استانداردهای مشابه حسابداری برای همه کشورها ضروری است. مقایسه صورتهای مالی یک کشور (نه فقط یک شرکت) با صورتهای مالی کشورهای دیگر مزیت عمده‌ای را برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی ایجاد می‌کند (Keating, 1999). تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری در بسیاری از کشورها به منظور پاسخگویی به این انتقادات و نیاز به افزایش سطح شفافیت و مرتبط بودن صورتهای مالی با ارزش شرکت به سوی پذیرش رویکرد شمول کلی سود گام برداشته‌اند. برای مثال، می‌توان به هیئت استانداردهای حسابداری بریتانیا (ASB) (بیانیه شماره ۳ در سال ۱۹۹۲)، هیئت استانداردهای حسابداری در نیوزیلند (ASRB NZ) (بیانیه شماره ۲ در سال ۱۹۹۴)، هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا (بیانیه شماره ۱۳۰ در سال ۱۹۹۷)، کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) (بیانیه شماره ۱ در سال ۱۹۹۷)، هیئت استانداردهای حسابداری کانادا (ACSB) (بیانیه منتشره در سال ۲۰۰۳) اشاره کرد.

هیئت استانداردهای حسابداری بریتانیا، در سال ۱۹۹۲، استاندارد گزارشگری مالی شماره ۳ (FRS3) را با عنوان «گزارشگری عملکرد مالی» منتشر کرد که در آن صورت مالی دیگری که ضمیمه صورت سود و زیان بود معرفی شد که دربرگیرنده همه سود یا زیانهای تحقق یافته بود. این صورت مالی جدید یکی از صورتهای مالی اساسی محسوب می‌شود و اهمیت ارائه آن با سایر صورتهای مالی اساسی یکسان است.

هرچند هیئت استانداردهای حسابداری بریتانیا در این حوزه



**حسابداری سود و زیان جامع تمام منابع ایجاد ارزش را در یک رقم با عنوان ارزش افزوده شناسایی می‌کند و اقلام ایجادکننده ارزش (سود) را با سود سهام که ایجاد ارزش نمی‌کند در بخش حقوق صاحبان سهام ترکیب نمی‌کند**

و زیان جامع برای گزارشگری مالی بهتر و مفیدتر، در حوزه های متعددی لازم است. یکی از این حوزه ها گزارشگری اثر تغییر ارزش متعارف اوراق بهادار معاملاتی و همه تغییرات در حقوق صاحبان سهام (به غیر از معاملات با مالکان) است که به عنوان تعدیلات حقوق صاحبان سهام گزارش می شود. گزارش این انجمن همچنین حمایت از شمول کلی سود را مورد تاکید قرار داد.

اعضای هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا به طور کلی بیان کردند که بر این باورند که بیشتر ابزارهای مالی در نهایت باید به ارزش بازار شناسایی و اندازه گیری شوند و هیئت تصمیم گرفته است که همه ابزارهای مشتقه به ارزش متعارف شناسایی و اندازه گیری شوند. افزون بر این، بسیاری از ابزارهای مالی در ترازنامه منعکس نمی شد و هیئت شناسایی ابزارهای مالی بیشتری را در صورتهای مالی مورد توجه قرار داد، (Coupe, et al. 1996).

همچنین **مایکل ساتن** (Michael H. Sutton, 1993) رئیس وقت حسابداری کمیسیون بورس و اوراق بهادار از گزارشگری سود جامع حمایت کرد. وی در مقاله ای که در سال ۱۹۹۳ میلادی در مجله **مدیران مالی**<sup>۹</sup> منتشر شد بر ایجاد صورت مالی جدیدی تاکید کرد که اندازه گیریهای ارزش متعارف در ترازنامه را بدون گزارش تغییرات این ارزشهای متعارف در صورت سود و زیان، گزارش می کند. این روش پیشنهادی صورت مالی جدیدی را مطرح می کرد که بین صورت سود و زیان و ترازنامه است و به هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا امکان می داد تا تناقض در اهداف گزارشگری وضعیت مالی در یک تاریخ خاص و گزارشگری سنتی سود خالص برای یک دوره زمانی خاص را مورد رسیدگی قرار دهد.

نیاز به گزارش سود و زیان جامع به خاطر رشد حجم و اهمیت ابزارهای مالی و افزایش اتکالپذیری و مربوط بودن استفاده از ارزشهای متعارف برای اندازه گیری آن ابزار اجباری تر شد. بنابراین گزارشگری سود و زیان جامع به طور فزاینده مربوط به پروژه ابزارهای مالی است. در پیشنویس ماه ژوئن درباره ابزارهای مشتقه و مصون سازی، هیئت به این نتیجه رسید که همه ابزارهای مشتقه باید به ارزش متعارف اندازه گیری و شناسایی شوند و به این باور اشاره کرد که هنگامی که مسائل مفهومی و اندازه گیری حل شد، همه ابزارهای مالی باید در صورت وضعیت مالی به ارزش متعارف گزارش شود.

شناسایی و اندازه گیری ابزارهای مالی به ارزش متعارف به مباحثه در میان اعضای هیئت منجر می شود. از یک طرف، برخی بر این باور هستند که اگر قرار است گزارشگری مالی برای ابزارهای مالی، مربوط باشد پس شناسایی ابزارهای مالی و اندازه گیری آنها به ارزش متعارف ضروری است. از طرف دیگر، سایرین بیشتر به دلیل نوساناتی که به تغییر قیمت منتج می شود و ممکن است در صورت سود و زیان گزارش شود، در برابر این اقدامات مقاومت می کنند. این اختلاف نظرها پیشرفت هیئت را کند کرد. صورت سود و زیان جامع وسیله ای است که به کمک آن می توان تغییرات در ارزش متعارف ابزارهای مالی را در یک صورت عملکرد نشان داد بدون آنکه بر اندازه گیری سنتی سود خالص تاثیر داشته باشد (Foster & Hall, 1996).

### ویژگیهای سود و زیان جامع

تمایز بین سرمایه و سود تاریخچه ای طولانی در اقتصاد دارد که حداقل به **فیشر** (Fisher, 1906) بازمی گردد. تمایز بین سرمایه و سود در سطح کلان برای حسابداری مهم است و انتقاد اصلی به حسابداران این است که سود حاصل از تمام منابع (نقدی و غیرنقدی) را گزارش نمی کنند. در مورد حسابداری بازرگانی سود و زیان جامع دارای ویژگیهای زیر است (Penman et al., 1997):

● سود و زیان جامع بین ایجاد ارزش و توزیع آن تمایز قایل می شود. نظریه نامربوط بودن سود سهام **میلر و مودیلیانی** (Miller & Modigliani) طبق تمایز بین سرمایه و سود، بین ایجاد ارزش در واحدهای تجاری (سود) و توزیع ارزش (سود سهام) تمایز قایل می شود. نکته این نظریه آن است که پرداخت سود سهام ارزش ایجاد نمی کند بلکه ارزش از طریق عملیات ایجاد می شود.

حسابداری سود و زیان جامع تمام منابع ایجاد ارزش را در یک رقم با عنوان ارزش افزوده شناسایی می کند و اقلام ایجاد کننده ارزش (سود) را با سود سهام که ایجاد ارزش نمی کند در بخش حقوق صاحبان سهام ترکیب نمی کند.

● سود و زیان جامع با افزایش سودمندی سود حسابداری برای ارزشگذاری حقوق صاحبان سهام و ارزیابی عملکرد مدیریت نیازهای تئوری ارزشگذاری در حسابداری را برآورده می سازد. پژوهشهای تجربی حسابداری بسیاری نشان داده است که اطلاعات حسابداری برای پیشبینی بازده آینده که ارزش سهام بر آن مبتنی

مشابه بر تحلیلگران فشار وارد می‌آورد تا هنگام پیشبینی سود همه آثار بر ثروت مالکان در نظر بگیرند. سود جامع در تجزیه و تحلیل سودآوری جاری فشار وارد می‌آورد تا تمام منابع سودآوری در نظر گرفته شود. بنابراین، تحلیلگران به طور مناسب به وسیله خطای پیشبینی در برابر سود جامع گزارش شده خبره می‌شوند.

**ج- انضباط بر استانداردها گزاران و تهیه کنندگان صورتهای مالی؛** سود جامع، اجتناب از مسئولیت ناشی از پذیرش استانداردها و تهیه صورتهای مالی که آثار سود و زیانی را از طریق بخش حقوق صاحبان سهام انعکاس می‌دهد، حذف می‌کند.

• سود و زیان جامع ترکیب روشنی از صورت سود و زیان، ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد به دست می‌دهد. حسابداری سیستمی است که در هر دوره، ارزش دفتری حقوق مالکان را روزآمد می‌کند. همه ثبتهای چرخه حسابداری به مبلغ نهایی سرمایه منتقل می‌شود. انتقال از طریق یک مبلغ (سود جامع) باعث انجام آن به طور منظم می‌شود چون تمام منابع تغییر در ثروت مالکان در یک رقم شناسایی می‌شود. این موضوع ترکیبی روشن از صورت سود و زیان و ترازنامه به دست می‌دهد. این ترکیب تمامیت را وارد حسابداری می‌کند چون روزآمد کردن حقوق صاحبان سهام واضح و روشن است. اگر چه به وسیله افشای اقلام از طریق حقوق مالکان چیزی پنهان نمی‌ماند ولی ممکن است گزارش چنین اقلامی به ویژه با تاکید بر سودخالص و سود هر سهم به عنوان ارقام خلاصه مطرح باشد. ناتوانی اندازه گیری سود جامع این بحث را می‌گشاید که آیا گزارشها همچنانکه از مفهوم سود برای کل عمر شرکت تخطی می‌شود به درستی اطلاعات را انعکاس می‌دهد؟ سود جامع برای ترکیب کامل صورت سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد از طریق ترازنامه نیز لازم است. وجوه نقد حاصل از عملیات و وجوه نقد حاصل از عملیات منهای سرمایه گذاری نقدی را تنها هنگامی که سود جامع باشد



**سود و زیان جامع  
بین ایجاد ارزش و  
توزیع آن  
تمایز قایل می‌شود**

است مربوط است. تئوری ارزشگذاری در حسابداری نیز سود را به شرطی که جامع باشد به عنوان بازدهی که باید پیشبینی شود توجیه می‌کند. روشهای سود مازاد برای ارزشگذاری، بر سود و زیان جامع متکی است، مثل همان چیزی که در فرمول سنتی سود غیرعادی انجام می‌شود، که قیمت سهام عبارت است از ارزش دفتری جاری سهام به اضافه ارزش فعلی سودهای غیرعادی جامع آینده. در این تئوری سرفعلی اقتصادی (ارزش بازار سهام منهای ارزش دفتری) برابر است با ارزش فعلی سودهای غیرعادی آینده و تنها هنگامی محاسبه پذیر است که از سود و زیان جامع استفاده شود. به بیان دیگر، تعیین قیمت سهام تنها هنگامی ممکن است کامل باشد که مبتنی بر تمام منابع دارای ارزش افزوده باشد. پیشبینی یک تحلیلگر مالی برای ارزشگذاری سهام تنها هنگامی ممکن است استفاده شود که پیشبینی سود جامع باشد و نسبت قیمت به سود<sup>۱</sup> تنها هنگامی تفسیری دقیق دارد که سود جامع باشد. مقیاس ارزش افزوده اقتصادی برای عملکرد مدیریت بیان مجدد فرمول سود غیرعادی است و در آن الزامی است که سود و سود عملیاتی، جامع باشد.

تئوری ارزشگذاری در حسابداری بر سود آینده متکی است نه بر سود گزارش شده جاری. در هر حال، مسئله، انتخاب بهترین نظام گزارشگری است. سود جاری تحقق سود پیشبینی شده قبلی است و اگر بر مبنای جامع گزارش شود رقمی را فراهم می‌آورد که در برابر آن خطای مناسب پیشبینی محاسبه شود. بنابراین، برای اینکه سود گزارش شده برای ارزشگذاری سهام مفیدتر باشد باید سود جامع باشد.

• گزارشگری سود و زیان جامع انضباط را بر استفاده کنندگان و تهیه کنندگان صورتهای مالی تحمیل می‌کند. نظام گزارشگری سود و زیان جامع به وسیله ارائه ارقام مناسب که بر مبنای آن خطای پیشبینی محاسبه می‌شود، نقش حسابداری را در برقراری نظم در آینده ایفا می‌کند. بنابراین، این نظام گزارشگری برای فعالیتهای گوناگون نظمی به شرح زیر مقرر می‌سازد:

**الف- انضباط بر مدیریت؛** تمرکز بر رقم سود جامع بر مدیریت فشار وارد می‌آورد تا همه عواملی را که بر ثروت مالکان تاثیر می‌گذارد، در نظر بگیرد. یک سیستم پاداش مبتنی بر سود جامع گزارش شده، مدیریت را به این رفتار وادار می‌کند.

**ب- انضباط بر تحلیلگران؛** هدف قراردادن رقم سود جامع، به طور



**Income Statement Needed?**, Journal of Accountancy, (April), 1996, pp. 69-72

● Brief, R.P., and K.V. Peasnell, **Clean Surplus: A Link Between Accounting and Finance**, Garland Publishing, New York, 1996

● Financial Accounting Standards Board, **Concepts Statement No. 1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises**, Stamford, CT: FASB, 1978

● Financial Accounting Standards Board, **Concepts Statement No. 3: Elements of Financial Statements of Business Enterprises**, Stamford, CT: FASB, 1980

● Financial Accounting Standards Board, **Concepts Statement No. 5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises**, Stamford, CT: FASB, 1984

● Financial Accounting Standards Board, **Statements of Financial Accounting Concepts No. 6: Elements of Financial Statements** (Norwalk, CT: Financial Accounting Foundation), 1985

● Financial Accounting Standards Board, **Statement of Financial Accounting Standard No. 130: Reporting Comprehensive Income**, Financial Accounting Standards Board, Norwalk, CT, 1977

● Foster N. and N.L. Hall, **Reporting Comprehensive Income**, The CPA Journal, (October), 1996

● Keating M., **An Analysis of the Value of Reporting Comprehensive Income**, Journal of Accounting Education, 17, 1999, pp. 333-339

● O' Hanlon, J. and P. Pope, **The Value-Relevance of U.K. Dirty Surplus Accounting Flows**, British Accounting Review 31, 1999, pp. 459- 482

15- Paton, W., and Littleton, **An Introduction to Corporate Accounting Standards**, Ann Arbor, MI: AAA, 1940

● Penman S.H., T.J. Linsmeier, et al., **An Issue Paper On Comprehensive Income**, Accounting Horizons, (June) 1997, pp. 120-126

● Rao A. and R.J. Walsh, **Impact of Reporting Comprehensive Income On Large Multinational Firms**, Southern Business Review, (Fall), 1999, pp.22-30

● Robinson L.E., **The Time Has Come to Report Comprehensive Income**, Accounting Horizons 5 (June), 1991, pp. 107-112

● Scott, W.R., **Financial Accounting Theory**, Prentice-Hall, Canada, 2003

● Smith P.A. and C.L. Reither, **Comprehensive Income and the Effect of Reporting It**, Financial Analysts Journal, (November/ December), 1996, pp. 14-19

● Sutton, M., and J. Johnson, **Current Values: Finding a Way Forward**, Financial Executive (9:1), 1993, pp. 39-43

● Watts, R.L. and J.L. Zimmerman, **Positive Accounting Theory**, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ, 1986

■ دکتر علی سعیدی ولاشانی، استادیار گروه حسابداری دانشگاه اصفهان

می‌توان به وسیله شناسایی صورت سود و زیان مناسب و تغییرات مربوط در ارقام ترازنامه محاسبه کرد.

## نتیجه‌گیری

مرور مبانی نظری نمایانگر این موضوع است که به دنبال یک بحث درازمدت بین مفهوم سود و زیان جامع و سودخالص در حرفه حسابداری بیانیه شماره ۱۳۰ استاندارد حسابداری مالی آمریکا و به دنبال آن بیانیه شماره ۶ استاندارد حسابداری در ایران و برخی کشورهای دیگر ارائه شد. با توجه به بحثهای زیادی که در خصوص مفاهیم شمول کلی سود و عملکرد جاری برای گزارشگری سود و زیان وجود داشته، تحقیقاتی تجربی نیز در این زمینه صورت گرفته است. تحقیقات تجربی راجع به افشای سود جامع و مرتبط بودن آن با ارزش در کشورهای مختلف شواهد متضاد و غیرقطعی ارائه کرده است. در پایان یادآوری می‌شود که گزارشگری سود جامع در کشورهای مختلف به تطبیق گزارشها در میان کشورهای مختلف کمک می‌کند. اگر مفهوم سود یکسان باشد این تطبیق مربوط به اختلاف در حسابداری سود است نه در تعریف سود. ♦

## پانویسها:

- 1- Comprehensive Income
- 2- Financial Accounting Standards Board
- 3- Association for Investment Management and Research (AIMR)
- 4- Clean Surplus
- 5- All Inclusive Income
- 6- Executive Committee of American Accounting Association (AAA)
- 7- Committee on Accounting Procedures of the American Institute of Accountants (now AICPA)
- 8- Securities and Exchange Commission
- 9- Financial Executives
- 10- Price/Earnings Ratio

## منابع:

- Accounting Principles Board, **APB Opinion No.9: Reporting the Results of Operations**, New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1966
- Accounting Standards Board, **Financial Reporting Standard No.3: Reporting Financial Performance**, London: Accounting Standard Board, 1992
- American Accounting Association, Executive Committee, **A Tentative Statement of Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements**, The Accounting Review 11 (June), 1936, pp. 187-191
- Association for Investment Management and Research, **Financial Reporting in the 1990s and Beyond** (Charlottesville, VA: AMIR), 1993
- Beresford D.R., L.T. Johnson, C.L.Reither, **Is a Second**