

**پیوست استانداردهای حسابداری
مفاهیم نظری گزارشگری مالی**

پیوست استانداردهای حسابداری
مفاهیم نظری گزارشگری مالی
فهرست مندرجات

<u>شماره بند</u>	
۱ تا ۱۰	■ مقدمه
۱ تا ۴	● هدف و جایگاه
۵	● دیدگاه کلی
۶ تا ۷	● گزارشگری مالی و اجزای آن
۸ تا ۹	● دامنه کاربرد
۱۰	● واحد گزارشگر
۱۱	● سایر موارد
۱-۱ تا ۱-۱۳	■ فصل اول - هدف صورتهای مالی
۱-۵ تا ۱-۶	● استفاده کنندگان صورتهای مالی و نیازهای اطلاعاتی آنان
۱-۷ تا ۱-۱۳	● وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی
۲-۱ تا ۲-۳۵	■ فصل دوم - خصوصیات کیفی اطلاعات مالی
۲-۶ تا ۲-۷	● کیفیت اهمیت
۲-۸ تا ۲-۱۹	● خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات
۲-۸ تا ۲-۱۱	- مربوط بودن
۲-۹ تا ۲-۱۰	ارزش پیش بینی کنندگی و تأیید کنندگی
۲-۱۱	انتخاب خاصه
۲-۱۲ تا ۲-۱۹	- قابل اتکا بودن
۲-۱۴ تا ۲-۱۵	بیان صادقانه
۲-۱۶	رجحان محتوا بر شکل
۲-۱۷	بی طرفی

پیوست استانداردهای حسابداری

مفاهیم نظری گزارشگری مالی

فهرست مندرجات (ادامه)

<u>شماره بند</u>	
۲-۱۸	احتیاط
۲-۱۹	کامل بودن
۲-۲۰ تا ۲-۲۹	• خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات
۲-۲۱ تا ۲-۲۶	- قابل مقایسه بودن
۲-۲۴	ثبات رویه
۲-۲۵ تا ۲-۲۶	افشائیات
۲-۲۷ تا ۲-۲۹	- قابل فهم بودن
۲-۲۸	ادغام و طبقه‌بندی اطلاعات
۲-۲۹	توان استفاده‌کنندگان
۲-۳۰ تا ۲-۳۴	• محدودیتهای حاکم بر خصوصیات کیفی اطلاعات مالی
۲-۳۱ تا ۲-۳۲	- موازنه بین خصوصیات کیفی
۲-۳۳	- به موقع بودن
۲-۳۴	- منفعت و هزینه
۲-۳۵	• تصویر مطلوب
۳-۱ تا ۳-۵۰	■ فصل سوم - عناصر صورتهای مالی
۳-۳ تا ۳-۵	• داراییها و بدهیها
۳-۵ تا ۳-۱۸	- داراییها
۳-۵	تعریف دارایی
۳-۶ تا ۳-۱۰	حقوق و سایر راههای دستیابی مشروع
۳-۱۱ تا ۳-۱۴	منافع اقتصادی آتی
۳-۱۵ تا ۳-۱۶	کنترل توسط واحد تجاری
۳-۱۷	معاملات یا سایر رویدادهای گذشته
۳-۱۸	مخاطره
۳-۱۹ تا ۳-۲۸	- بدهیها
۳-۱۹ تا ۳-۲۳	تعریف بدهی

پیوست استانداردهای حسابداری

مفاهیم نظری گزارشگری مالی

فهرست مندرجات (ادامه)

شماره بند	تعهدات
۳-۲۴ تا ۳-۲۷	معاملات یا سایر رویدادهای گذشته
۳-۲۸	- سایر جنبه‌های داراییها و بدهیها
۳-۲۹ - ۳-۳۴	قرینه بودن داراییها و بدهیها
۳-۲۹ تا ۳-۳۰	تهاتر داراییها و بدهیها
۳-۳۱ تا ۳-۳۴	• حقوق صاحبان سرمایه
۳-۳۵ تا ۳-۴۲	• درآمدها و هزینه‌ها
۳-۴۳ تا ۳-۴۴	• آورده و ستانده صاحبان سرمایه
۳-۴۵ تا ۳-۵۰	■ فصل چهارم - شناخت در صورتهای مالی
۴-۱ تا ۴-۵۰	• مراحل شناخت
۴-۵ تا ۴-۸	• معیارهای شناخت
۴-۶ تا ۴-۱۰	- شناخت اولیه
۴ - ۶	- تجدید اندازه‌گیری
۴ - ۷	- قطع شناخت
۴ - ۸	- شناخت درآمد و هزینه
۴-۹ تا ۴-۱۰	• فرایند شناخت
۴-۱۱ تا ۴-۲۷	- رویدادهای گذشته
۴-۱۱ تا ۴-۱۴	- معاملات
۴-۱۵ تا ۴-۲۱	- رویدادهایی غیر از معاملات
۴-۲۲ تا ۴-۲۴	- قطع شناخت
۴-۲۵ تا ۴-۲۷	• شناخت درآمد و هزینه
۴-۲۸ تا ۴-۳۶	- شناخت درآمد
۴-۲۸ تا ۴-۳۱	- شناخت هزینه
۴-۳۲ تا ۴-۳۶	• کافی بودن شواهد
۴-۳۷ تا ۴-۳۹	• قابلیت اتکای کافی
۴-۴۰ تا ۴-۵۰	- اندازه‌گیری برحسب مبالغ پولی
۴-۴۴ تا ۴-۴۵	

پیوست استانداردهای حسابداری

مفاهیم نظری گزارشگری مالی

فهرست مندرجات (ادامه)

<u>شماره بند</u>	
۴-۴۶ تا ۴-۴۹	- ابهام درباره میزان منافع
۴ - ۵۰	- وجود یک مبلغ حداقل
۵-۱ تا ۵-۳۵	■ فصل پنجم - اندازه‌گیری در صورتهای مالی
۵-۱۰ تا ۵-۳۰	• نظامهای اندازه‌گیری
۵-۱۱ تا ۵-۱۸	- بهای تمام شده تاریخی
۵-۱۹ تا ۵-۲۷	- ارزش جاری
۵-۲۸ تا ۵-۳۰	- تعدیل از بابت اثرات تورم عمومی
۵-۳۱ تا ۵-۳۵	• نتیجه‌گیری
	• پیوست شماره یک - تأثیر نگهداشت سرمایه بر اندازه‌گیری سود
	• پیوست شماره دو - مثالی ساده از یک نظام مبتنی بر ارزش جاری واقعی
۶-۱ تا ۶-۴۳	■ فصل ششم - نحوه ارائه اطلاعات در صورتهای مالی
۶-۵ تا ۶-۱۰	• ویژگیهای صورتهای مالی
۶-۶ تا ۶-۷	- ادغام اطلاعات
۶-۸ تا ۶-۹	- طبقه‌بندی
۶ - ۱۰	- ارتباط متقابل صورتهای مالی
۶-۱۱ تا ۶-۱۷	• اجزای صورتهای مالی
۶-۱۱ تا ۶-۱۲	- صورتهای مالی اساسی
۶-۱۳ تا ۶-۱۶	- یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی
۶ - ۱۷	- اطلاعات متمم
۶-۱۸ تا ۶-۲۱	• ترازنامه
۶-۲۲ تا ۶-۳۷	• صورتهای عملکرد مالی
۶-۳۸ تا ۶-۴۰	• صورت جریان وجوه نقد
۶-۴۱ تا ۶-۴۳	• انعطاف‌پذیری مالی

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

مقدمه

هدف و جایگاه

۱. جهت دستیابی به استانداردهای حسابداری هماهنگ، وجود یک مجموعه پیوسته از "اهداف" و "مبانی" مرتبط که بتواند ماهیت، نحوه عمل و حدود گزارشگری مالی را مشخص کند لازم است. چنین مجموعه‌ای، همانند یک قانون پایه، در تدوین استانداردهای حسابداری و حل و فصل مسائلی که ممکن است در این راه پیش آید، ملاک عمل قرار خواهد گرفت. علاوه بر مزیت فوق، وجود یک مجموعه از مفاهیم نظری، به تعیین حدود قضاوت حرفه‌ای در تهیه صورتهای مالی و محدود کردن رویه‌های حسابداری به‌منظور افزایش قابل مقایسه بودن اطلاعات مالی کمک خواهد کرد.
۲. از آنجا که مفاهیم نظری، به عنوان یک نظام منسجم از اهداف و مبانی مرتبط، به‌منظور تهیه استانداردهای حسابداری هماهنگ و تعیین حدود قضاوت حرفه‌ای در تهیه و ارائه صورتهای مالی تدوین می‌شود لذا طبعاً نمی‌تواند تحت تأثیر الزامات حسابداری مقرر در قوانین آمره قرار گیرد بلکه ممکن است برخی اصول مندرج در آن از الزامات قانونی فراتر رود. بدیهی است الزامات حسابداری مقرر در قوانین آمره در تدوین استانداردهای حسابداری مدنظر قرار خواهد گرفت تا سازگاری لازم بین رویه‌های حسابداری مندرج در قانون و نحوه عمل طبق استانداردهای حسابداری ایجاد گردد.
۳. در موارد محدودی ممکن است بنابه ملاحظات عملی، بین این مجموعه و یک استاندارد حسابداری سازگاری کامل وجود نداشته باشد. در چنین حالاتی الزامات استاندارد حسابداری بر الزامات مفاهیم نظری گزارشگری مالی برتری خواهد داشت.
۴. مفاهیم نظری گزارشگری مالی یک استاندارد حسابداری نیست و لذا برای مسائل خاص مربوط به اندازه‌گیری یا افشا، استانداردی تعیین نمی‌کند. معهذا از طریق فراهم آوردن اطلاعاتی در مورد دیدگاه بکار گرفته شده در تدوین استانداردهای حسابداری، این مجموعه

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

در رابطه با تهیه، حسابرسی و استفاده از صورتهای مالی مفید خواهد بود. به علاوه مبانی مندرج در این مجموعه به عنوان نقطه اتکایی برای حل و فصل طیفی از مسائل حسابداری که در مورد آنها استاندارد خاص ارائه نگردیده است، کاربرد خواهد داشت.

دیدگاه کلی

۵. در تدوین مفاهیم نظری حاضر، از میان مفاهیم گوناگون سود، مفهوم مبتنی بر "نگهداشت سرمایه" که متکی بر مبانی اقتصادی است مورد پذیرش قرار گرفته است. این نظریه که در محافل حرفه‌ای جهان نیز مقبولیت یافته است، درآمدها و هزینه‌ها را ناشی از تغییرات در داراییها و بدهیها تلقی می‌کند و تطابق منطقی آنها را تنها در پرتو ارائه تعاریف دقیق و روشنی از داراییها و بدهیها ممکن می‌داند.

گزارشگری مالی و اجزای آن

۶. محصول نهایی فرایند حسابداری مالی، ارائه اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان مختلف، اعم از استفاده‌کنندگان داخلی و استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری، در قالب گزارشهای حسابداری است. آن گروه از گزارشهای حسابداری که با هدف تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری تهیه و ارائه می‌شود، در حیطه عمل گزارشگری مالی قرار می‌گیرد.

۷. صورتهای مالی، بخش اصلی فرایند گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد. در حال حاضر یک مجموعه کامل صورتهای مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد (که از این به بعد صورتهای مالی اساسی نامیده می‌شود) و یادداشتهای توضیحی می‌باشد. دیگر موارد تشکیل‌دهنده گزارشگری مالی مواردی از قبیل گزارش مدیران درباره فعالیت واحد تجاری و گزارش تحلیلی مدیران می‌باشد که همراه با گزارش حسابرس مستقل (و حسب مورد گزارش بازرس قانونی) و صورتهای مالی مجموعه‌ای تحت عنوان گزارش مالی سالانه را تشکیل می‌دهد.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

سایر گزارشهای مالی که به طور موردی و با اهداف خاص تهیه می شود دربرگیرنده مواردی از قبیل گزارشهای مالی تهیه شده به منظور دریافت تسهیلات مالی از بانکها، گزارش توجیهی هیئت مدیره جهت افزایش سرمایه در مورد شرکتهای سهامی و اظهارنامه مالیاتی می باشد.

دامنه کاربرد

۸. دامنه کاربرد این مجموعه، صورتهای مالی با مقاصد عمومی (که از این به بعد صورتهای مالی نامیده می شود) می باشد. این صورتهای مالی حداقل به طور سالانه و در راستای رفع نیازهای مشترک اطلاعاتی طیف وسیعی از استفاده کنندگان تهیه و ارائه می شود. سایر گزارشهای مالی از جمله گزارشهای مالی با اهداف خاص، جزء صورتهای مالی تلقی نمی شود. معهدا برخی مبانی این مجموعه با تهیه و ارائه چنین گزارشهایی، تا آنجا که متکی به فرایند حسابداری مالی است، ارتباط پیدا می کند.

۹. مفاهیم نظری حاضر در مورد صورتهای مالی کلیه واحدهای تجاری (انتفاعی) اعم از اینکه در بخش خصوصی یا عمومی فعالیت کنند کاربرد دارد. بدین ترتیب این مجموعه معطوف به واحدهای انتفاعی است لیکن عمدتاً در مورد واحدهای غیر انتفاعی نیز قابل اعمال است. خصوصیات کیفی اطلاعات مالی که در بخش دیگری از این مجموعه تشریح گردیده است، به طور یکسان در مورد واحدهای انتفاعی و غیرانتفاعی قابل اعمال است. سایر بخشهای این مجموعه با درجات متفاوتی از تأکید در اعمال آنها، در مورد واحدهای غیر انتفاعی، بکار گرفته می شود. در این ارتباط، طیف استفاده کنندگان صورتهای مالی گسترده تر می گردد تا اعضا و اعانه دهندگان، تأمین کنندگان منابع، مشتریان یا دریافت کنندگان کالاها و خدمات و تشکیلات نظارتی را دربر گیرد. همچنین اطلاعات در مورد رعایت قراردادها و هرگونه محدودیت در استفاده از وجوه اهمیت بیشتری می یابد و تأکید بر رقم سود، جای خود را به تأکید بر معیارهای عملکرد مالی و غیر مالی متفاوتی می دهد.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

واحد گزارشگر

۱۰. گزارشگری مالی منعکس کننده حسابداری واحد تجاری در قبال منابع آن است و از این رو مبنایی برای ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت و اتخاذ تصمیمات اقتصادی فراهم می‌آورد. صورتهای مالی به عنوان بخش اصلی فرایند گزارشگری مالی، به استفاده کنندگان مختلف در ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری یعنی "واحد گزارشگر" یاری می‌رساند. "واحد گزارشگر" به یک واحد تجاری منفرد یا گروه واحدهای تجاری اطلاق می‌شود که موضوع یک مجموعه صورتهای مالی مشخص است که بنا بر الزامات قانونی، قراردادی یا عرفی و به منظور رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان تهیه و ارائه می‌شود.

سایر موارد

۱۱. مطالبی که در این مجموعه با حروف پررنگ مشخص شده است مفاهیم اصلی را تشکیل می‌دهد و سایر مطالب جنبه توصیفی، تکمیلی و پشتیبان دارد.

پیوست استانداردهای حسابداری

مفاهیم نظری گزارشگری مالی

فصل اول

هدف صورتهای مالی

- ۱-۱. هدف صورتهای مالی عبارت از ارائه اطلاعاتی 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.
- ۱-۲. صورتهای مالی همچنین نتایج وظیفه مباشرت مدیریت یا حسابدهی آنها را در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته منعکس می‌کند. استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی، غالباً خواهان ارزیابی وظیفه مباشرت یا حسابدهی مدیریت می‌باشند. تصمیمات اقتصادی مزبور به عنوان نمونه شامل مواردی از قبیل فروش یا حفظ سرمایه‌گذاری در واحد تجاری و انتخاب مجدد یا جایگزینی مدیران می‌باشد.
- ۱-۳. از آنجا که صورتهای مالی عمدتاً بیانگر اثرات مالی رویدادهای گذشته است و لزوماً دربرگیرنده اطلاعات غیرمالی نیست، تمام اطلاعات مورد لزوم استفاده‌کنندگان را جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی فراهم نمی‌آورد. با این حال، صورتهای مالی نیازهای اطلاعاتی مشترک اغلب استفاده‌کنندگان را رفع می‌کند.
- ۱-۴. اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی مشمول محدودیتهای مختلف دیگری نیز هست. اطلاعات مالی تحت تأثیر ابهامات موجود قرار می‌گیرد زیرا دربرگیرنده برآوردها بوده و اثر معاملات بین دوره‌های مالی مشخص تخصیص یافته است. اطلاعاتی را که نمی‌توان برحسب واحد پول بیان کرد در متن صورتهای مالی قابل انعکاس نمی‌باشد. به علاوه، اطلاعات مندرج در صورتهای مالی عمدتاً تاریخی است، زیرا مرتبط با وضعیت مالی در یک تاریخ معین و عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی برای یک دوره گذشته می‌باشد.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

استفاده کنندگان صورتهای مالی و نیازهای اطلاعاتی آنان

۵-۱. استفاده کنندگان صورتهای مالی به اشخاصی اطلاق می‌شود که جهت رفع نیازهای اطلاعاتی متفاوت خود از صورتهای مالی استفاده می‌کنند. تأمین نیازهای اطلاعاتی تمام استفاده کنندگان توسط صورتهای مالی امکان‌پذیر نیست ولی نیازهایی وجود دارد که برای همه استفاده کنندگان مشترک است. بالاخص همه استفاده کنندگان به نوعی به وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری علاقه‌مند هستند. اعتقاد براین است که هرگاه صورتهای مالی معطوف به تأمین نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران باشد، اکثر نیازهای سایر استفاده کنندگان را نیز در حد توان برآورده می‌کند. به عبارت دیگر اطلاعات تهیه شده برای سرمایه‌گذاران، به عنوان یک مرجع اطلاعاتی برای سایر استفاده کنندگان نیز مفید است چرا که اینان می‌توانند اطلاعات مشخص‌تری را که در معاملات خود با واحد تجاری بدست می‌آورند با این مرجع اطلاعاتی بسنجند. استفاده کنندگان صورتهای مالی و نیازهای اطلاعاتی آنها به شرح زیر است:

الف. سرمایه‌گذاران:

سرمایه‌گذاران به عنوان تأمین کنندگان سرمایه متضمن ریسک واحد تجاری و مشاورین آنان علاقه‌مند به اطلاعاتی در مورد ریسک ذاتی و بازده سرمایه‌گذاریهای خود می‌باشند. اینان به اطلاعاتی نیاز دارند که براساس آن بتوانند در مورد خرید، نگهداری یا فروش سهام تصمیم‌گیری کنند و عملکرد مدیریت واحد تجاری و توان واحد تجاری را جهت پرداخت سود سهام مورد ارزیابی قرار دهند.

ب. اعطاکنندگان تسهیلات مالی:

اعطاکنندگان تسهیلات مالی علاقه‌مند به اطلاعاتی هستند که براساس آن بتوانند توان واحد تجاری را در بازپرداخت به‌موقع اصل و متفرعات تسهیلات دریافتی ارزیابی کنند.

ج. تأمین کنندگان کالا و خدمات و سایر بستانکاران:

تأمین کنندگان کالا و خدمات و سایر بستانکاران به اطلاعاتی علاقه‌مند هستند که آنها را در اتخاذ تصمیم در زمینه فروش کالا و خدمات به واحد تجاری و ارزیابی توان واحد تجاری جهت بازپرداخت بدهیهای خود در سررسید، یاری رساند.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

بستانکاران تجاری برعکس اعطاکنندگان تسهیلات مالی به وضعیت واحد تجاری در کوتاه مدت علاقه مند هستند مگر آنکه واحد تجاری از مشتریان عمده آنان بوده و ادامه فعالیت آنان به تداوم معاملات با واحد تجاری متکی باشد.

د . مشتریان:

علاقه مشتریان به کسب اطلاعات در مورد تداوم فعالیت واحد تجاری است، بالاخص زمانی که رابطه آنان با واحد تجاری بلندمدت بوده یا اینکه در حد قابل ملاحظه‌ای به محصولات و خدمات واحد تجاری وابسته باشند.

ه . کارکنان واحد تجاری:

کارکنان و نمایندگان آنها به اطلاعاتی در مورد ثبات و سودآوری کارفرمایان خود علاقه مندند. اینان همچنین علاقه مند به اطلاعاتی هستند که آنها را در ارزیابی توان واحد تجاری مبنی بر تأمین حقوق و مزایا، ایجاد فرصتهای شغلی و پرداخت مزایای پایان خدمت یاری دهد.

و . دولت و مؤسسات دولتی:

دولت و مؤسسات تابع آن در رابطه با تخصیص منابع علاقه مند به فعالیتهای واحد تجاری هستند. اینان همچنین برای تنظیم فعالیتهای واحدهای تجاری، تعیین سیاستهای مالیاتی و تشخیص مالیات و نیز تهیه آمار ملی به اطلاعات نیاز دارند.

ز . جامعه به طور اعم:

آحاد جامعه به طرق مختلف تحت تأثیر واحدهای تجاری قرار می‌گیرند. به طور مثال، واحدهای تجاری ممکن است در اقتصاد محلی از طریق ایجاد اشتغال و استفاده از محصولات فروشندگان محلی نقش قابل ملاحظه‌ای ایفا کنند. از طریق ارائه اطلاعات در مورد روندها و تحولات اخیر در رشد واحد تجاری و طیف فعالیتهای آن، صورتهای مالی می‌تواند برای آحاد جامعه مفید باشد.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

ح . سایر استفاده کنندگان:

اشخاص دیگری که عمدتاً به ارائه انواع خدمات به استفاده کنندگان فوق‌الذکر بالاخص سرمایه‌گذاران اشتغال دارند، جهت رفع برخی نیازهای اطلاعاتی خود به صورتهای مالی تکیه می‌کنند. اشخاص مزبور از جمله شامل بورس اوراق بهادار، کارگزاران بورس، تحلیل‌گران مالی و پژوهشگران می‌باشند.

۶-۱ . مدیریت واحد تجاری مسئول تهیه و ارائه صورتهای مالی می‌باشد. مدیریت به شکل و محتوای صورتهای مالی علاقه‌مند است زیرا این صورتهای ابزار اصلی انتقال اطلاعات مالی در مورد واحد تجاری به اشخاص خارج از آن است. مدیریت از اطلاعات اضافی در انجام وظایف برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری و کنترل کمک می‌گیرد و قادر است شکل و محتوای چنین اطلاعات اضافی را در راستای رفع نیازهای خود تعیین کند. گزارش چنین اطلاعاتی خارج از دامنه کاربرد این مجموعه است. معهذا اطلاعات مندرج در صورتهای مالی منتشره بایستی با اطلاعات مورد استفاده مدیریت جهت ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری در تضاد نباشد.

وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی

۷-۱ . اتخاذ تصمیمات اقتصادی توسط استفاده کنندگان صورتهای مالی مستلزم ارزیابی توان واحد تجاری جهت ایجاد وجه نقد و زمان و قطعیت ایجاد آن است. این توان در نهایت، تعیین‌کننده ظرفیت واحد تجاری جهت انجام پرداختهایی از قبیل پرداخت حقوق و مزایا به کارکنان، پرداخت به تأمین‌کنندگان کالا و خدمات، پرداخت مخارج مالی، انجام سرمایه‌گذاری، بازپرداخت تسهیلات دریافتی و توزیع سود بین صاحبان سرمایه است. ارزیابی توان ایجاد وجه نقد از طریق تمرکز بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری و استفاده از آنها در پیش‌بینی جریانهای نقدی مورد انتظار و سنجش انعطاف‌پذیری مالی، تسهیل می‌گردد.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۸ - ۱ . وضعیت مالی یک واحد تجاری دربرگیرنده منابع اقتصادی تحت کنترل آن، ساختار مالی آن، میزان نقدینگی و توان بازپرداخت بدهیها و ظرفیت سازگاری آن با تغییرات محیط عملیاتی است. اطلاعات درباره وضعیت مالی در ترازنامه ارائه می‌شود. اطلاعات درباره منابع اقتصادی تحت کنترل واحد تجاری و کاربرد این منابع در گذشته برای پیش‌بینی توانایی واحد تجاری جهت ایجاد وجه نقد از این منابع در آینده مفید است. اطلاعات در مورد ساختار مالی برای پیش‌بینی نیازهای استقراری آتی و چگونگی توزیع سودها و جریانهای نقدی آتی بین افراد ذیحق در واحد تجاری مفید است. این اطلاعات همچنین برای پیش‌بینی میزان موفقیت احتمالی واحد تجاری جهت دستیابی به تسهیلات مالی بیشتر مفید می‌باشد. اطلاعات در مورد نقدینگی و توانایی بازپرداخت بدهیها برای پیش‌بینی توان واحد تجاری جهت ایفای تعهدات مالی خود در سررسید مفید است. "نقدینگی" به فراهم‌بودن وجه نقد در آینده نزدیک پس از احتساب تعهدات مالی تا آن زمان اطلاق می‌شود. "توان بازپرداخت بدهیها" به فراهم‌بودن وجه نقد جهت ایفای تعهدات مالی در سررسید و طی مدتی بالنسبه فراتر از آینده نزدیک اطلاق می‌شود. اطلاعات مربوط به ظرفیت سازگاری با تغییرات محیط عملیاتی برای ارزیابی میزان ریسک تحمل زیان یا کسب منافع از تغییرات غیرمنتظره مفید می‌باشد. این ظرفیت به انعطاف‌پذیری مالی نیز مربوط می‌باشد.

۹ - ۱ . عملکرد مالی واحد تجاری دربرگیرنده بازده حاصل از منابع تحت کنترل واحد تجاری است. اطلاعات درباره عملکرد مالی در صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع ارائه می‌شود. اطلاعات در مورد عملکرد مالی و تغییرپذیری آن برای پیش‌بینی ظرفیت واحد تجاری جهت استفاده مؤثر از منابع موجود آن و قضاوت درباره میزان اثربخشی استفاده احتمالی از منابع اضافی توسط واحد تجاری است.

۱۰ - ۱ . اطلاعات در مورد جریانهای نقدی در صورت جریان وجوه نقد ارائه می‌شود. این اطلاعات از جنبه‌ای دیگر عملکرد مالی واحد تجاری را از طریق انعکاس مبالغ و منابع اصلی جریانهای

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

ورودی و خروجی وجه نقد به نمایش می‌گذارد. اطلاعات موصوف جهت ارزیابی میزان تأثیر عملکرد مالی واحد تجاری بر جریانهای نقدی آن مفید می‌باشد و بالاخص در راستای ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی، مربوط تلقی می‌شود.

۱۱ - ۱ . انعطاف‌پذیری مالی عبارت از توانایی واحد تجاری مبنی بر اقدام مؤثر جهت تغییر میزان زمان جریانهای نقدی آن می‌باشد به گونه‌ای که واحد تجاری بتواند درقبال رویدادها و فرصتهای غیرمنتظره واکنش نشان دهد. مجموعه صورتهای مالی، اطلاعاتی را که جهت ارزیابی انعطاف‌پذیری واحد تجاری مفید است منعکس می‌کند. انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری را قادر می‌سازد تا از فرصتهای غیرمنتظره سرمایه‌گذاری به خوبی بهره‌گیرد و در دورانی که جریانهای نقدی حاصل از عملیات مثلاً بدلیل کاهش غیرمنتظره در تقاضا برای محصولات تولیدی واحد تجاری در سطح پایین و احتمالاً منفی قرار دارد به حیات خود ادامه دهد.

۱۲ - ۱ . توضیحات مکمل درارتباط با وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی در یادداشتهای توضیحی ارائه می‌شود که جزء لاینفک صورتهای مالی محسوب می‌گردد.

۱۳ - ۱ . اجزای صورتهای مالی با یکدیگر ارتباط متقابل دارند زیرا منعکس‌کننده جنبه‌های مختلف معاملات یا سایر رویدادهای یکسان می‌باشند. اگرچه هر یک از صورتهای مالی، اطلاعاتی را که با دیگر صورتهای متفاوت است ارائه می‌کند، احتمالاً هیچ یک از صورتهای تنها در خدمت یک هدف واحد نیست یا همه اطلاعات لازم برای نیازهای خاص استفاده‌کنندگان را فراهم نمی‌آورد. به‌طور مثال صورت سود و زیان اطلاعاتی را در مورد میزان سود دوره ارائه می‌کند، لیکن اطلاعات مندرج در ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد به ارزیابی این امر که آیا این سود، بازده معقولی است یا خیر و میزانی که این سود بیانگر بازده نقدی است، کمک می‌کند.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

فصل دوم

خصوصیات کیفی اطلاعات مالی

- ۲-۱. خصوصیات کیفی به خصوصیات اطلاعاتی اطلاق می‌شود که موجب می‌گردد اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی برای استفاده کنندگان در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود.
- ۲-۲. برخی خصوصیات کیفی به محتوای اطلاعات مندرج در صورتهای مالی و برخی دیگر به چگونگی ارائه این اطلاعات مربوط می‌شود.
- ۲-۳. خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات، "مربوط بودن" و "قابل اتکا بودن" است. هرگاه اطلاعات مالی مربوط و قابل اتکا نباشد، مفید نخواهد بود. مربوط بودن و قابل اتکا بودن خود متشکل از خصوصیات دیگری است که در بندهای ۸-۲ الی ۱۹-۲ مطرح می‌شود.
- ۲-۴. خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با ارائه اطلاعات، "قابل مقایسه بودن" و "قابل فهم بودن" است. حتی اگر اطلاعات مربوط و قابل اتکا باشد، مفید بودن آن در صورت قابل مقایسه نبودن و قابل فهم نبودن دچار محدودیت خواهد بود. خصوصیات کیفی قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن، بر مفید بودن اطلاعات می‌افزاید و در بندهای ۲۰-۲ الی ۲۹-۲ مطرح می‌شود.
- ۲-۵. رابطه بین خصوصیات کیفی در شکل صفحه بعدنمایش یافته است.

کیفیت "اهمیت"

- ۲-۶. اهمیت یک کیفیت آستانه‌ای است. اهمیت به جای اینکه یک خصوصیت کیفی اصلی لازم برای اطلاعات باشد یک نقطه انقطاع است و باید قبل از سایر خصوصیات کیفی اطلاعات مورد توجه قرار گیرد. اگر اطلاعات با اهمیت نباشد نیازی به بررسی بیشتر آن نیست.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

رابطه بین خصوصیات کیفی اطلاعات مالی



پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۷-۲. اطلاعاتی با اهمیت است که بتواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، تأثیر گذارد. اگر اطلاعات، نادرست ارائه شود یا حذف گردد، اهمیت ارائه نادرست یا حذف اطلاعات، به میزان و ماهیت قلم مورد بحث بر اساس قضاوتی که در شرایط مربوط اعمال می‌شود، بستگی دارد. جنبه‌هایی از ماهیت که بر قضاوت در مورد اهمیت یک قلم تأثیر می‌گذارد شامل معاملات و سایر رویدادهای بوجود آورنده آن و نیز سرفصلهای خاص صورتهای مالی و افشائاتی است که تحت تأثیر قرار گرفته است. مواردی که باید مدنظر قرار گیرد شامل سایر عناصر صورتهای مالی در کلیت آن و دیگر اطلاعات در دسترس استفاده‌کنندگان است که بتواند بر ارزیابی آنها از صورتهای مالی تأثیر گذارد. این امر به طور مثال متضمن ملاحظه تأثیر آن قلم بر ارزیابی روندهاست. در مورد دو یا چند قلم مشابه، اهمیت مجموع و نیز تک تک آنها باید مدنظر قرار گیرد.

خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات

مربوط بودن :

۸-۲. اطلاعاتی مربوط تلقی می‌شود که بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال یا آینده یا تأیید یا تصحیح ارزیابیهای گذشته آنها مؤثر واقع شود.

ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی

۹-۲. "اطلاعات مربوط"، یا دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و یا حائز ارزش تأییدکنندگی است. نقشهای پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی اطلاعات به هم مربوط می‌باشند. به‌طور مثال، اطلاعات در مورد سطح و ساختار فعلی داراییهای واحد تجاری، برای استفاده‌کنندگانی که سعی دارند توان واحد تجاری را در استفاده از فرصتها و واکنش به شرایط نامطلوب پیش‌بینی کنند، دارای ارزش است. همین اطلاعات دارای نقش تأییدکنندگی در مورد پیش‌بینی‌های گذشته مثلاً درباره ساختار واحد تجاری و ماحصل عملیات می‌باشد.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۱۰ - ۲. اطلاعات در مورد وضعیت مالی و عملکرد مالی گذشته اغلب برای پیش‌بینی وضعیت مالی و عملکرد مالی آتی و سایر موضوعات مورد علاقه مستقیم استفاده‌کنندگان از قبیل پرداخت سود سهام و دستمزد، تغییرات در بهای اوراق بهادار و توانایی واحد تجاری جهت ایفای تعهدات خود در سررسید، مورد استفاده قرار می‌گیرد. برای اینکه اطلاعات دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی باشد نیازی نیست که در قالب یک پیش‌بینی صریح ارائه شود. معه‌ذا توان پیش‌بینی براساس صورتهای مالی تحت تأثیر نحوه نمایش اطلاعات در مورد معاملات و سایر رویدادهای گذشته ارتقا می‌یابد. به‌طور مثال هرگاه اقلام غیرمعمول، غیرعادی و غیر تکراری درآمد یا هزینه جداگانه افشا شود، ارزش پیش‌بینی‌کنندگی صورتهای عملکرد مالی افزایش می‌یابد.

انتخاب خاصه

۱۱ - ۲. برای ارائه اقلام در صورتهای مالی باید خاصه قلم مورد ارائه انتخاب شود. صورتهای مالی تنها می‌توانند آن خاصه‌هایی را ارائه کند که برحسب واحد پول قابل بیان است. چندین خاصه پولی وجود دارد که می‌توان در صورتهای مالی ارائه کرد از قبیل بهای تمام شده تاریخی، بهای جایگزینی یا خالص ارزش فروش. انتخاب خاصه‌ای که قرار است در صورتهای مالی گزارش شود باید مبتنی بر مربوط بودن آن به تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان باشد. اطلاعات در مورد سایر خاصه‌ها از جمله خاصه‌های غیرقابل بیان به پول از قبیل مقادیر و سررسیدها را می‌توان با شرح اقلام در صورتهای مالی یا یادداشتهای توضیحی به استفاده‌کننده انتقال داد.

قابل اتکا بودن

۱۲ - ۲. برای اینکه اطلاعات مفید باشد باید همچنین قابل اتکا باشد. اطلاعاتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه با اهمیت باشد و به‌طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به‌گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۱۳ - ۲ . اطلاعات ممکن است مربوط باشد لیکن ماهیتاً یا در بیان چنان غیرقابل اتکا باشد که شناخت آن در صورتهای مالی به طور بالقوه گمراه کننده شود. به طور مثال اگر اعتبار و مبلغ یک ادعای خسارت در یک اقدام قانونی مورد سؤال واقع شود، ممکن است شناخت کل مبلغ ادعا در ترازنامه برای واحد تجاری نامناسب باشد گرچه افشای مبلغ و شرایط ادعا می تواند مناسب باشد.

بیان صادقانه

۱۴ - ۲ . اطلاعات باید اثر معاملات و سایر رویدادهایی را که ادعا می کند بیانگر آن است یا به گونه ای معقول انتظار می رود بیانگر آن باشد به طور صادقانه بیان کند . بدین ترتیب مثلاً ترازنامه باید بیانگر صادقانه اثرات معاملات و سایر رویدادهایی باشد که منجر به عناصری در تاریخ ترازنامه شوند که معیارهای شناخت را احراز کرده باشند.

۱۵ - ۲ . بیشتر اطلاعات مالی تا حدی در معرض این مخاطره قرار دارند که آنچه را که مدعی نمایش آن هستند کاملاً به طور صادقانه بیان نکنند. این بدان دلیل است که در تشخیص معاملات و سایر رویدادهایی که قرار است اندازه گیری شود یا در طراحی و اعمال روشهای اندازه گیری و ارائه ای که بتواند پیامهای مرتبط با آن معاملات و سایر رویدادها را انتقال دهد، مشکلات ذاتی وجود دارد. در برخی موارد اندازه گیری اثرات مالی اقلام ممکن است آنقدر مبهم باشد که واحدهای تجاری عموماً از شناخت آنها در صورتهای مالی خودداری کنند. معهداً در مواردی دیگر ممکن است شناخت اقلام در صورتهای مالی مربوط تلقی شود و خطر اشتباه مربوط به شناخت و اندازه گیری آنها نیز افشا گردد (نحوه برخورد با ابهام در فصل ۴ مطرح می شود).

رجحان محتوا بر شکل

۱۶ - ۲ . اگر قرار است اطلاعات بیانگر صادقانه معاملات و سایر رویدادهایی که مدعی بیان آنهاست باشد، لازم است که این اطلاعات براساس محتوا و واقعیت اقتصادی و نه صرفاً شکل قانونی

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

آنها به حساب گرفته شود. محتوای معاملات و سایر رویدادها همواره با شکل قانونی آنها سازگار نیست. هرچند اثرات خصوصیات قانونی یک معامله خود بخشی از محتوا و اثر تجاری آن است، این اثرات بایستی در چارچوب کلیت معامله از جمله هرگونه معاملات مرتبط مورد تفسیر قرار گیرد. به طور مثال یک واحد تجاری ممکن است مالکیت قانونی یک کالا را به شخص دیگری واگذار کند. لیکن هرگاه به شرایط معامله از یک دیدگاه کلی نگریسته شود، ممکن است این مطلب آشکار شود که ترتیباتی وجود داشته است که از ادامه دسترسی واحد تجاری به منافع اقتصادی آتی آن کالا اطمینان حاصل شود. در چنین شرایطی گزارش معامله به عنوان یک معامله فروش از لحاظ مقاصد گزارشگری، بیان صادقانه معامله انجام شده نمی باشد.

بی طرفی

۱۷ - ۲. اطلاعات مندرج در صورتهای مالی باید بی طرفانه یعنی عاری از تمایلات جانبدارانه باشد. چنانچه انتخاب و یا ارائه این اطلاعات به گونه ای باشد که بر تصمیم گیری یا قضاوت در جهت نیل به نتیجه ای از قبل تعیین شده، اثر گذارد، صورتهای مالی بی طرف نمی باشد.

احتیاط

۱۸ - ۲. تهیه کنندگان صورتهای مالی در عین حال باید با ابهاماتی که به گونه ای اجتناب ناپذیر بر بسیاری رویدادها و شرایط سایه افکننده برخورد کنند. نمونه این ابهامات عبارت است از قابلیت وصول مطالبات، عمر مفید احتمالی داراییهای ثابت مشهود و تعداد و میزان ادعاهای احتمالی مربوط به ضمانت کالای فروش رفته. چنین مواردی با رعایت احتیاط در تهیه صورتهای مالی و همراه با افشای ماهیت و میزان آنها شناسایی می شود. 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 و هزینه ها یا بدهیها کمتر از واقع ارائه نشود. اعمال احتیاط نباید منجر به ایجاد اندوخته های پنهانی یا

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

ذخایر غیر ضروری گردد یا داراییها و درآمدها را عمداً کمتر از واقع و بدهیها و هزینهها را عمداً بیشتر از واقع نشان دهد زیرا این امر موجب نقض بی طرفی است و بر قابلیت اتکای اطلاعات مالی اثر می گذارد.

کامل بودن

۱۹ - ۲ . اطلاعات مندرج در صورتهای مالی باید باتوجه به کیفیت اهمیت و ملاحظات مربوط به فزونی منافع بر هزینه تهیه و ارائه آن، کامل باشد. حذف بخشی از اطلاعات ممکن است باعث شود که اطلاعات نادرست یا گمراه کننده شود و لذا قابل اتکا نباشد و از مربوط بودن آن کاسته شود.

خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات

۲۰ - ۲ . همانطور که در بند ۲-۱ ذکر شد خصوصیات مربوط به ارائه شامل " قابل مقایسه بودن " و " قابل فهم بودن " است. اطلاعاتی که فاقد این خصوصیات باشد علیرغم مربوط بودن و قابل اتکا بودن، دارای فایده محدودی است.

قابل مقایسه بودن

۲۱ - ۲ . استفاده کنندگان صورتهای مالی باید بتوانند صورتهای مالی واحد تجاری را طی زمان جهت تشخیص روند تغییرات در وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری مقایسه نمایند. استفاده کنندگان همچنین باید بتوانند صورتهای مالی واحدهای تجاری مختلف را مقایسه کنند تا وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی آنها را نسبت به یکدیگر بسنجند. بدین ترتیب ضرورت دارد اثرات معاملات و سایر رویدادهای مشابه در داخل واحد تجاری و در طول زمان برای آن واحد تجاری با ثبات رویه اندازه گیری و ارائه شود و بین واحدهای تجاری مختلف نیز هماهنگی رویه در باب اندازه گیری و ارائه موضوعات مشابه رعایت گردد.

۲۲ - ۲ . رعایت استانداردهای حسابداری موجب می گردد که قابلیت مقایسه صورتهای مالی فراهم آید زیرا به موجب الزامات مندرج در استانداردهای مزبور، واحدهای تجاری مختلف باید برای حسابداری معاملات و رویدادهای مشابه از رویه های مشابهی استفاده کنند.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۲۳ - ۲ . نیاز به قابلیت مقایسه را نباید با یکنواختی مطلق اشتباه گرفت و این خصوصیت نباید مانع از بکارگیری روشهای بهبود یافته حسابداری گردد. هرگاه رویه حسابداری مورد استفاده با خصوصیات کیفی "مربوط بودن" و "قابل اتکا بودن" سازگار نباشد، برای واحد تجاری ادامه استفاده از آن رویه مناسب نخواهد بود. به گونه‌ای مشابه، در صورت وجود رویه‌های جایگزین "مربوط‌تر" و "قابل اتکاتر"، برای واحد تجاری مناسب نخواهد بود که در رویه‌های حسابداری مورد عمل تغییر ندهد.

ثبات رویه

۲۴ - ۲ . قابل مقایسه بودن مستلزم این امر است که اندازه‌گیری و ارائه اثرات مالی معاملات و سایر رویدادهای مشابه در هر دوره حسابداری و از یک دوره به دوره بعد با ثبات رویه انجام گیرد و همچنین هماهنگی رویه توسط واحدهای تجاری مختلف حفظ شود. اگرچه برای نیل به قابل مقایسه بودن، ثبات رویه لازم است اما همیشه به خودی خود کافی نیست. به طور مثال در دوران تورمی هرگاه دو واحد تجاری که شرایط اقتصادی و عملکرد آنها عیناً مشابه است از مبنای بهای تمام شده تاریخی برای اندازه‌گیری داراییها استفاده کنند، در صورت تحصیل داراییهای خود در زمانهای مختلف نتایج متفاوتی را گزارش خواهند کرد.

افشائیات

۲۵ - ۲ . یکی از پیش شرطهای قابل مقایسه بودن، افشای رویه‌های حسابداری بکار رفته در تهیه صورتهای مالی و همچنین افشای هرگونه تغییرات در آن رویه‌ها و اثرات چنین تغییراتی می‌باشد. استفاده‌کنندگان باید قادر باشند تفاوت بین رویه‌های حسابداری برای معاملات و سایر رویدادهای مشابه را که توسط یک واحد تجاری طی دوره‌های مختلف بکار گرفته شده و رویه‌هایی را که توسط واحدهای تجاری مختلف اتخاذ شده است، تشخیص دهند.

۲۶ - ۲ . از آنجا که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی علاقه‌مند به مقایسه وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای وجوه نقد واحد تجاری در طول زمان می‌باشند، ارائه اطلاعات مقایسه‌ای برای حداقل یک دوره مالی قبل ضرورت دارد.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

قابل فهم بودن

۲۷ - ۲. یک خصوصیت کیفی مهم اطلاعات مندرج در صورتهای مالی این است که به آسانی برای استفاده کنندگان قابل درک باشد.

ادغام و طبقه بندی اطلاعات

۲۸ - ۲. یک عامل مهم در قابل فهم بودن اطلاعات مالی نحوه ارائه آنهاست. برای اینکه ارائه اطلاعات مالی قابل فهم باشد لازم است که اقلام به نحوی مناسب در یکدیگر ادغام و طبقه بندی شود. این موضوع در فصل ۶ تشریح می شود.

توان استفاده کنندگان

۲۹ - ۲. صورتهای مالی برای رفع نیازهای استفاده کنندگان مختلفی که از درجات مختلف آگاهی از فعالیتهای تجاری و اقتصادی و نحوه حسابداری برخوردارند، تهیه می شود. معیاداً اطلاعات مالی عموماً براساس این فرض که استفاده کنندگان از آگاهی معقولى در مورد فعالیتهای تجاری و اقتصادی و نحوه حسابداری برخوردارند و اینکه مایل به مطالعه اطلاعات با تلاش معقولى هستند، تهیه می شود. درعین حال، اطلاعات پیچیده ای که جهت رفع نیازهای تصمیم گیری اقتصادی مربوط تلقی می شود نباید به بهانه مشکل بودن درک آن توسط برخی استفاده کنندگان از صورتهای مالی حذف شود، گرچه این گونه اطلاعات نیز باید حتی المقدور به گونه ای ساده ارائه شود.

محدودیتهای حاکم بر خصوصیات کیفی اطلاعات مالی

۳۰ - ۲. به ندرت می توان اطلاعاتی تهیه کرد که کاملاً مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهم باشد. برخی از مؤثرترین محدودیتها در بندهای ۳۱ - ۲ تا ۳۴ - ۲ تشریح می گردد:

موازنه بین خصوصیات کیفی

۳۱ - ۲. یکی از محدودیتها این است که اغلب نوعی موازنه یا مصالحه بین خصوصیتهای کیفی ضرورت دارد. به طور مثال اطلاعاتی که قابل اتکاتر است اغلب از درجه مربوط بودن کمتری برخوردار است و به عکس. عموماً هدف، دستیابی به نوعی توازن بین انواع خصوصیات به منظور پاسخگویی به اهداف صورتهای مالی است. اهمیت نسبی خصوصیتهای کیفی در موارد مختلف امری قضاوتی است.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۳۲ - ۲ . مثال دیگری از تضاد بالقوه بین خصوصیات کیفی، تضاد بین "بی طرفی" و "احتیاط" است که هر دوی آنها از خصوصیات مربوط به قابلیت اتکا محسوب می شود. بی طرفی عبارت از عاری بودن از تمایلات جانبدارانه است. معهذا اعمال احتیاط بیش از حد معمول، منجر به بیان کمتر از واقع داراییها و درآمدها و بیان بیشتر از واقع بدهیها و هزینهها می شود. برای اجتناب از این خطری که متوجه "بی طرفی" است، "احتیاط" را نباید به عنوان یک انحراف سیستماتیک در اندازه گیری تعبیر کرد، بلکه احتیاط را باید نوعی طرز تفکر تعبیر کرد که ارزیابی دقیق ابهامات و توجه هشیارانه به خطرات احتمالی را می طلبد. حالت مطلوب این است که میزان تردید ناشی از برخورد محافظه کارانه، کاملاً با تمایل به خوش بینی بیش از حد جبران شود.

به موقع بودن

۳۳ - ۲ . هرگاه تأخیری نابجا در گزارش اطلاعات رخ دهد، اطلاعات ممکن است خصوصیت مربوط بودن خود را از دست بدهد. ممکن است لازم شود که مدیریت نوعی موازنه بین مزایای نسبی "گزارشگری به موقع" و "ارائه اطلاعات قابل اتکا" برقرار کند. برای ارائه به موقع اطلاعات، اغلب ممکن است لازم شود قبل از مشخص شدن همه جنبه های یک معامله یا رویداد، اطلاعات موجود گزارش شود که این از قابلیت اتکای آن می کاهد. به عکس، هرگاه به منظور مشخص شدن همه جنبه های مزبور، گزارشگری با تأخیر انجام گردد، اطلاعات ممکن است کاملاً قابل اتکا شود، لیکن برای استفاده کنندگانی که باید طی این مدت تصمیماتی اتخاذ کنند بی فایده شود. برای نیل به موازنه بین خصوصیات مربوط بودن و قابل اتکا بودن، باتوجه به الزامات قانونی در مورد زمان ارائه اطلاعات، مهمترین موضوعی که باید مورد توجه قرار گیرد این است که چگونه به بهترین وجه به نیازهای تصمیم گیری اقتصادی استفاده کنندگان پاسخ داده شود.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

منفعت و هزینه

۳۴ - ۲ . توازن بین منفعت و هزینه به جای اینکه یک خصوصیت کیفی باشد یک محدودیت مهم است. منفعت حاصل از اطلاعات باید بیش از هزینه تهیه و ارائه آن باشد. معهذا ارزیابی منفعت و هزینه اساساً یک فرایند قضاوتی است. مضافاً هزینه‌ها لزوماً بر عهده استفاده‌کنندگانی که از منافع اطلاعات بهره می‌برند قرار نمی‌گیرد. همچنین منافع اطلاعات ممکن است نصیب استفاده‌کنندگانی غیر از آنهایی که اطلاعات برای آنها تهیه شده است، شود. به دلایل فوق اغلب ارزیابی منفعت و هزینه تهیه و ارائه اطلاعات مشکل است. با این حال تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و نیز تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی باید از این محدودیت آگاه باشند.

تصویر مطلوب

۳۵ - ۲ . اغلب گفته می‌شود که صورتهای مالی باید تصویری مطلوب از وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری ارائه کند. "تصویر مطلوب" مفهومی پویاست که محتوای آن در پاسخگویی به موضوعاتی از قبیل پیشرفت در حسابداری و تغییرات در نحوه فعالیت‌های تجاری تکامل می‌یابد. هرچند این مجموعه مستقیماً به مفهوم "تصویر مطلوب" نمی‌پردازد، انتظار بر این است که در کنار استانداردهای حسابداری به مرور به تکامل تفسیر مفهوم فوق کمک کند.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

فصل سوم

عناصر صورتهای مالی

۱-۳. صورتهای مالی، اثرات مالی معاملات و سایر رویدادها را از طریق طبقه‌بندی کلی آنها برحسب خصوصیات اقتصادی‌شان نمایش می‌دهد. این طبقات کلی، عناصر صورتهای مالی نام گرفته‌اند. ارائه این عناصر در ترازنامه و صورت سود و زیان، متضمن تقسیم آنها به طبقات فرعی است. به‌طور مثال داراییها و بدهیها را می‌توان برحسب ماهیت یا کارکرد آنها در فعالیت تجاری طبقه‌بندی کرد تا ارائه اطلاعات به‌گونه‌ای صورت گیرد که برای اهداف تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان حائز حداکثر فایده باشد.

۲-۳. عناصر صورتهای مالی عبارتند از :

- دارایی
- بدهی
- حقوق صاحبان سرمایه
- درآمد
- هزینه
- آورده صاحبان سرمایه
- ستانده صاحبان سرمایه

۳-۳. این فصل آن گروه از ویژگیهای اساسی را که هر یک از عناصر باید دارا باشند مشخص می‌کند. هر قلمی که در یکی از تعاریف عناصر صورتهای مالی نگنجد نبایستی در صورتهای مالی منعکس شود. این امر بدان معنا نیست که چون یک قلم در یکی از تعاریف عناصر صورتهای مالی می‌گنجد، پس در صورتهای مالی مورد شناخت قرار خواهد گرفت. برای شناخت یک قلم در صورتهای مالی، آن قلم بایستی معیارهای شناخت را که در فصل چهارم مطرح می‌شود دارا باشد. مضافاً، خصوصیات که یک قلم را به یک عنصر صورتهای مالی تبدیل می‌کند یا به یک عنصر شناسایی شده در صورتهای مالی

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

تبدیل می‌کند لزوماً آنهایی نیست که مبنای اندازه‌گیری این اقلام را تشکیل می‌دهد. به طور مثال همان‌طور که بعداً اشاره خواهد شد تعریف یک دارایی بر مفهوم "منافع اقتصادی آتی" استوار است اما این بدان معنا نیست که مبلغ دفتری داراییها لزوماً بایستی منعکس‌کننده اندازه‌گیری منافع اقتصادی مستتر در دارایی باشد، هرچند مورد اخیر سقف مبلغ دفتری دارایی را تعیین می‌کند. اندازه‌گیری داراییها و بدهیها در فصل پنجم مطرح می‌شود.

۴-۳. وجود همه عناصر صورتهای مالی بر جریان منافع اقتصادی به درون واحد تجاری یا به خارج از آن بستگی دارد. رابطه متقابل بین عناصر صورتهای مالی منجر به این امر می‌شود که شناخت یک قلم، مثلاً یک دارایی، به‌طور خودکار مستلزم شناخت عنصری دیگر مثلاً یک درآمد، یک بدهی یا یک کاهش در دارایی دیگر باشد. این رابطه متقابل در این واقعیت منعکس است که صورتهای مالی ارائه‌کننده جنبه‌های گوناگون اثر رویدادهای مختلف گذشته بر واحد تجاری بر مبنایی یکنواخت می‌باشد.

داراییها و بدهیها

داراییها

تعریف دارایی:

۵-۳. همان‌طور که در فصل اول بیان شد هدف صورتهای مالی ارائه اطلاعات در مورد وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است. گزارش وضعیت مالی یک واحد تجاری مستلزم ارائه شرحی از حاکمیت آن واحد بر منابع اقتصادی و ادعاهای موجود بر آن منابع در یک مقطع زمانی خاص است. برای اینکه یک قلم، دارایی واحد تجاری باشد، احتمال ارائه منافع اقتصادی توسط آن کفایت نمی‌کند، بلکه علاوه بر آن، آن منافع باید به درون واحد تجاری جریان یابد و واحد تجاری باید در نتیجه یک رویداد گذشته آنها را به کنترل خود درآورده باشد. بدین ترتیب دارایی به شرح مندرج در صفحه بعد تعریف می‌شود:

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

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.

حقوق و سایر راههای دستیابی مشروع

۶-۳. اشاره‌ای که در تعریف داراییها به "حقوق" و "سایر راههای دستیابی مشروع" شده است نشان می‌دهد که آنچه تشکیل دهنده یک دارایی است خود مال نیست، بلکه "حقوق حاصل از مالکیت" یا "سایر حقوق تصرف مال و استفاده از آن" است. به این دلیل چند نفر ممکن است در یک مال شریک باشند و سهم هریک، دارایی (یا بدهی) شریک مربوط باشد.

۷-۳. دستیابی به منافع اقتصادی به طرق مختلف ممکن می‌گردد. این امر در اغلب اوقات از طریق مالکیت قانونی میسر است. مالکیت قانونی، دستیابی به منافع اقتصادی آتی متعددی را از جمله توان استفاده از کالاها در تولید سایر کالاها یا در ارائه خدمات و توان فروش یا معاوضه کالاها یا توان بهره گرفتن از ارزش آنها از طریق توثیق آنها برای استقراض یا به‌اجاره دادن آنها میسر می‌سازد.

۸-۳. گاه ممکن است بدون مالکیت قانونی دستیابی مشابهی به منافع اقتصادی حاصل شود، به‌طور مثال زمانی که ساختمانی اجاره به شرط تملیک شده است. در بعضی از این گونه موارد، تعهدات مالی، فرصت سود یا خطر ضرر به‌ندرت متفاوت از حالت مالکیت قانونی دارایی است.

۹-۳. سایر انواع حقوق قانونی که دستیابی به منافع اقتصادی را میسر می‌سازد عبارت است از حقوق بر ذمه سایر اشخاص که آنها را ملزم به انجام پرداخت یا ارائه خدمات نماید یا حق استفاده از یک اختراع یا علامت تجاری.

۱۰-۳. در موارد نادر یک دارایی ممکن است درغیاب حقوق قانونی وجود داشته باشد. به‌طور مثال می‌توان به اختراعی که به ثبت نرسیده است اشاره کرد.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

منافع اقتصادی آتی

۱۱ - ۳. اگرچه در مفهوم کلی، منافع اقتصادی به توان مصرف و استفاده از منابع محدود یعنی کالا و خدمات اطلاق می‌شود، در چارچوب فعالیت تجاری آن را می‌توان در جریان نقدی آتی متبلور دانست. بدین لحاظ، منافع اقتصادی آتی یک دارایی عبارت از توان بالقوه آن جهت کمک مستقیم یا غیرمستقیم به جریان وجوه نقد به واحد تجاری می‌باشد. این توان ممکن است در اشکال گوناگون از قبیل توان استفاده در تولید یا ارائه خدمات، توان فروش یا معاوضه کالاها یا توان استفاده از ارزش آنها برای استقراض یا اجاره دادن، توانایی تبدیل به وجه نقد و یا توانایی کاهش جریان خروجی وجه نقد (مثل کاهش هزینه تولید از طریق کاربرد یک فرایند تولید جایگزینی) تجلی یابد.

۱۲ - ۳. وجه نقد دستیابی به منافع اقتصادی را فراهم می‌کند زیرا منجر به حاکمیت بر منابع به‌طور کلی می‌شود. برخی داراییها به‌طور مستقیم با دریافت وجه نقد آتی مرتبط است. این مطلب در مورد بدهکاران، موجودی مواد و کالا و سایر اقلام قابل فروش صدق می‌کند. پیش‌پرداختها منافع اقتصادی آتی فراهم می‌آورند زیرا منعکس‌کننده حق الزام دیگری به تحویل کالا یا انجام خدمات است یا در تسویه یک بدهی بکار گرفته می‌شود.

۱۳ - ۳. برخی داراییها (عمدتاً داراییهای ثابت مشهود)، دستیابی به منافع اقتصادی را که صرفاً به‌طور غیرمستقیم با ایجاد جریانهای نقدی مرتبط است فراهم می‌آورد. به‌طور مثال ساختمان یک کارخانه، محلی برای تولید کالا است که اگر واحد تجاری مالک آن نباشد، باید برای استفاده از آن اجاره بپردازد. تنها با فروش کالای تولید شده و دریافت وجه آن از مشتری، منافع اقتصادی حاصل از استفاده از ساختمان کارخانه برحسب جریان نقدی تحقق می‌یابد.

۱۴ - ۳. میان انجام مخارج و ایجاد دارایی رابطه نزدیکی وجود دارد، اما این دو ممکن است لازم و ملزوم یکدیگر نباشند. بنابراین هرگاه واحد تجاری متحمل مخارجی شود، این مخارج ممکن است شواهدی مبنی بر جستجو جهت منافع اقتصادی آتی به دست دهد،

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

لیکن دلیل قاطعی برای تحصیل یک قلم که با تعریف دارایی مطابقت کند، نمی‌باشد. به همین ترتیب، عدم وجود مخارج مربوط، مانع این امر نیست که یک قلم با تعریف دارایی تطبیق نکند و لذا انعکاس آن در ترازنامه مطرح نگردد. به‌طور مثال، اقلامی که به واحد تجاری اهدا می‌شود، ممکن است با تعریف دارایی مطابقت کند.

کنترل توسط واحد تجاری

۱۵-۳. تعریف دارایی مستلزم این امر است که دستیابی به منافع اقتصادی آتی تحت کنترل واحد تجاری باشد. کنترل به معنای توان به دست آوردن منافع اقتصادی و توانایی محدود کردن دستیابی دیگران به آن منافع است. در بسیاری حالات، واحد تجاری کنترل خود را از طریق محدود کردن کامل دستیابی دیگران اعمال می‌کند تا اینکه تمام منافع نصیب خودش شود. به‌طور مثال، واحد تجاری معمولاً تمایل به استفاده انحصاری از توان خدماتی تأسیسات و ماشین‌آلات دارد. در مواردی دیگر، واحد تجاری ممکن است کنترل خود را از طریق معاوضه منافع اقتصادی آتی در قبال پرداخت دیگران اعمال نماید، مثلاً در مواردی که واحد تجاری بخشی از ماشین‌آلات خود را به دیگری اجاره می‌دهد. در مواردی که دستیابی به منافع اقتصادی برای همگان به‌طور مساوی میسر است، مثلاً در مورد تأسیسات عمومی زیربنایی همچون جاده‌ها، هیچ یک از افراد به خاطر دستیابی به منافع اقتصادی، صاحب دارایی نمی‌باشد.

۱۶-۳. در برخی حالات واحد تجاری قادر به فروش یک قلم، مثلاً به دلیل توثیق نزد بانک جهت استقراض، نمی‌باشد. مشروط به اینکه واحد تجاری قادر به دستیابی به منافع اقتصادی آن قلم به طرق دیگر مثلاً از طریق کاربرد آن در فعالیت تجاری باشد، قلم مربوط، در تعریف دارایی می‌گنجد.

معاملات یا سایر رویدادهای گذشته

۱۷-۳. تعریف دارایی مستلزم این امر است که دستیابی به منافع اقتصادی آتی باید ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته باشد. این بخش از تعریف به وضوح بیان می‌کند

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

که تنها دستیابی واحد تجاری به منافع اقتصادی آتی قبل از تاریخ ترازنامه، در مفهوم دارایی منظور شده است. گرچه معمولاً معاملات منجر به دارایی می‌شود، در برخی موارد رویدادی غیر از معامله ممکن است منجر به دارایی شود. به‌طور مثال، دولت ممکن است به عنوان بخشی از برنامه تشویقی برای رشد اقتصادی در یک ناحیه، اموالی را در اختیار واحد تجاری قرار دهد.

مخاطره

۱۸ - ۳. تعریف دارایی مستلزم قطعی بودن منافع اقتصادی آتی نیست، بلکه همواره میزانی از ابهام در این مورد که آیا منافع اقتصادی آتی مورد انتظار حاصل خواهد گردید یا خیر، وجود دارد. ماهیت این مخاطره با نوع دارایی تغییر می‌کند. دارایی عینی ممکن است در یک آتش سوزی یا حادثه دیگر از بین برود و بدهکار ممکن است توان پرداخت بدهی خود به واحد تجاری را از دست بدهد. حتی می‌توان گفت درارتباط با وجه نقد نیز میزانی از مخاطره وجود دارد. مثلاً ارزش وجه نقد به خاطر تورم کاهش می‌یابد. معهداً در برخی موارد، ابهام حاکم بر دستیابی به منافع چنان زیاد است که دارایی شناسایی نمی‌شود. مسئله شناخت در فصل چهارم مطرح می‌شود.

بدهیها

تعریف بدهی:

۱۹ - ۳. بدهی عبارت از تعهد انتقال منافع اقتصادی توسط واحد تجاری ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته است.

۲۰ - ۳. بسیاری از بدهیها، تعهدات قراردادی جهت انتقال مبالغ مشخص وجه نقد می‌باشد. این امر عموماً در مورد بستانکاران تجاری و تسهیلات مالی دریافتی صدق می‌کند. تعهد پرداخت در قبال کالاها و خدمات دریافت شده که صورتحساب آنها هنوز صادر نشده است معمولاً به عنوان "ذخایر پرداختنی" توصیف می‌شود. سایر بدهیها، تعهداتی است مبنی بر انتقال منافع اقتصادی از طریق ارائه خدمات مثل پیش‌دریافتها یا تعهداتی است مبنی بر تعمیر کالاهایی که دارای ضمانت می‌باشد.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۲۱-۳. هرگاه مبلغ بدهی یا زمان تسویه آن یا هویت شخصی که واحد تجاری در قبال آن متعهد است از ابهام قابل ملاحظه‌ای برخوردار باشد، معمول آن است که مبلغ برآوردی آن بدهی به عنوان ذخیره در حسابها گزارش شود. از سوی دیگر ویژگی اساسی یک بدهی وجود تعهد در قبال یک یا چند شخص حقیقی یا حقوقی مستقل از شخصیت حقوقی واحد تجاری می‌باشد. بنابراین، به طور مثال، مبالغی که به منظور حفاظت واحد تجاری در مقابل زیانهایی که هنوز اتفاق نیفتاده است، کنار گذاشته می‌شود، بدهی تلقی نمی‌گردد.

۲۲-۳. تعهداتی که انتظار نمی‌رود منجر به انتقال منافع اقتصادی شود (از قبیل تضمین بدهی واحد تجاری دیگر با این فرض که انتظار رود این واحد تجاری همچنان قادر به پرداخت بدهیهایش باشد) نیز بدهی تلقی می‌شود لیکن در صورتهای مالی مورد شناسایی قرار نمی‌گیرد.

۲۳-۳. بدهیهایی که در مورد مبالغ آنها ابهام قابل ملاحظه‌ای وجود دارد و تعهدات عمده‌ای که انتظار نمی‌رود منجر به انتقال منافع اقتصادی شود، به جای شناسایی در صورتهای مالی در یادداشتهای توضیحی توصیف می‌شود. این گونه بدهیها اغلب تحت عنوان "بدهیهای احتمالی" مورد اشاره قرار می‌گیرد.

تعهدات

۲۴-۳. تعریف بدهی مستلزم وجود تعهدی مبنی بر انتقال منافع اقتصادی است. بیشتر بدهیها ناشی از تعهدات قانونی است. تعهد قانونی شرط کافی برای وجود بدهی است چرا که ذینفع می‌تواند بر خروج منافع اقتصادی جهت تسویه تعهد اصرار ورزد.

۲۵-۳. معهدا، تعهد قانونی شرط لازم برای وجود بدهی نیست. به طور مثال یک واحد تجاری ممکن است به خاطر ضمانت کالای فروش رفته دارای بدهی باشد. گرچه یک چنین بدهی تا زمانی که ذینفع تقاضای پرداخت آن را ننموده است به معنای قانونی آن ایجاد نمی‌شود. ملاحظات تجاری از قبیل عرف و علاقه به حفظ روابط تجاری یا رفتار

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

منصفانه نیز می‌تواند جایگزین تعهدات قانونی شود. به‌طور مثال، در برخی شرایط یک واحد تجاری ممکن است هیچ چاره‌ای جز استرداد بهای کالاهایی که انتظار مشتریان را برآورد نمی‌کند نداشته باشد هرچند الزام قانونی برای این کار وجود ندارد.

۲۶-۳. مفهوم تعهد متضمن این امر است که واحد تجاری نمی‌تواند از خروج منافع اقتصادی اجتناب کند. ممکن است یک واحد تجاری بستانکاران خود را ترغیب کند تا به طریقی غیر از آنچه طبق قرارداد مقرر است طلب خود را دریافت نمایند لیکن واحد تجاری نمی‌تواند بقبول چنین پیشنهادی اصرار ورزد. بالعکس هزینه‌هایی که قرار است در آینده تحمل شود، تا زمانی که واحد تجاری اختیار اجتناب از تحمل آنها را داشته باشد، بیانگر بدهی نیست.

۲۷-۳. قصد داشتن به خودی خود مبنای کافی برای وجود یک بدهی فراهم نمی‌آورد. یک بدهی تنها با وقوع یک رویداد بعدی که ایجادکننده تعهد است، به وجود می‌آید به نحوی که واحد تجاری نتواند از ایفای آن اجتناب کند. حتی در مواقعی که تصمیم‌گیری در یک چارچوب رسمی انجام می‌شود، تصمیم‌گیرنده نمی‌تواند خود را از توان لغو تصمیمات خود محروم کند، بدین ترتیب مثلاً تصمیم مدیریت واحد تجاری مبنی بر خرید ماشین‌آلات در آینده به خودی خود نمی‌تواند ایجادکننده یک بدهی باشد. در چنین حالتی، معمولاً تعهد زمانی ایجاد می‌شود که ماشین‌آلات دریافت گردد یا اینکه واحد تجاری برای خرید آن قراردادی غیرقابل فسخ منعقد کند. در حالت اخیر فسخ ناپذیری قرارداد بدین معناست که عواقب اقتصادی عدم رعایت مفاد قرارداد از قبیل وجود جریمه قابل ملاحظه، واحد تجاری را در وضعیتی قرار می‌دهد که نتواند از خروج منافع اقتصادی به طرف قرارداد جلوگیری کند.

معاملات یا سایر رویدادهای گذشته

۲۸-۳. بنابر تعریف بدهی، تعهد انتقال منافع اقتصادی باید ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته باشد. در عمل اغلب بدهیها ناشی از معاملات می‌باشد. معهداً، در مواردی

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

مجموعه‌ای از رویدادها باید رخ دهد تا واحد تجاری ملزم به انتقال منافع اقتصادی شود. در چنین حالتی وجود بدهی بستگی به وجود تعهد دارد. به‌طور مثال در رابطه با جریمه پیش‌بینی شده در یک قرارداد، تا زمانی که واحد تجاری به مفاد قرارداد عمل کند، بدهی وجود ندارد. بالعکس، تعهد واحد تجاری مبنی بر تعمیر کالاهایی که با ضمانت فروخته شده است پس از ایجاد آن قابل اجتناب نیست. در این حالت، ایجاد تعهد نقطه شروع ایجاد بدهی است و شناخت این بدهی در این مقطع به جای زمان دریافت ادعا از طرف مشتریان مناسب‌تر به نظر می‌رسد.

سایر جنبه‌های داراییها و بدهیها

قرینه بودن داراییها و بدهیها

۲۹-۳. داراییها و بدهیها قرینه یکدیگرند بدین معنا که داراییها عبارت از حقوقی است که به موجب آنها دستیابی به منافع اقتصادی حاصل می‌شود و در همین حال بدهیها تعهد واحد تجاری مبنی بر انتقال منافع اقتصادی است. به‌خاطر این ارتباط از داراییها جهت تسویه بدهیها می‌توان استفاده نمود و داراییها را می‌توان در قبال ایجاد بدهی (مثل حالت خرید نسبه کالا) تحصیل نمود.

۳۰-۳. معمولاً اقلامی که بیانگر کاهش جریانهای ورودی منافع اقتصادی یا خروجی منافع اقتصادی است به ترتیب موجب تعدیل مبلغ داراییها یا بدهیهای ثبت شده مربوط می‌شود. به‌طور مثال اگر یک اعلامیه بستانکار در رابطه با کالای مرجوعی یا معیوب به خریدار داده شود، مبلغ این اعلامیه معمولاً از بدهکاری وی کسر می‌شود و بدهی جداگانه‌ای از این بابت گزارش نمی‌گردد. به‌گونه‌ای مشابه، پیش‌پرداخت بابت یک بدهی مورد توافق معمولاً از بدهی مربوط کسر می‌شود و به عنوان یک دارایی جداگانه نمایش نمی‌یابد. معهداً، کاهش در یک بدهی آتی را که هنوز در صورتهای مالی انعکاس ندارد، می‌توان به عنوان یک دارایی گزارش نمود و بالعکس. در برخی شرایط خاص ترکیب یک مانده بدهکار پولی و یک مانده بستانکار پولی جهت تشکیل

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

یک دارایی یا بدهی واحد صحیح است. این نوع ترکیب معمولاً تهاتر نام دارد و در بندهای زیر شرایطی که به موجب آن می‌توان عمل تهاتر را انجام داد، مورد ملاحظه قرار می‌گیرد.

تهاتر داراییها و بدهیها

۳-۳۱. گاه مشخص نیست که دو یا چند قلم دریافتنی و پرداختنی، بیانگر داراییها و بدهیهای جداگانه‌ای می‌باشند یا اینکه در واقع قلم واحدی را تشکیل می‌دهند. به‌طور مثال یک واحد تجاری ممکن است سوابق جداگانه‌ای برای انواع معاملات با واحد تجاری دیگر که هم خریدار و هم فروشنده است نگهداری کند.

۳-۳۲. همان‌طور که برای سهولت امر می‌توان به نگهداری سوابق جداگانه‌ای از انواع مختلف معاملات با واحد تجاری دیگر مبادرت کرد، همچنین ممکن است از لحاظ اجرایی آسانتر باشد که تسویه این حسابها در سررسید به‌طور جداگانه صورت گیرد. اما لزوماً از پرداخت و دریافت مبالغ ناخالص در تاریخی بعد از تاریخ ترازنامه نمی‌توان نتیجه گرفت که تعهد یا حق زیر بنای بدهی یا دارایی در تاریخ ترازنامه پرداخت یا دریافت مبلغ خالص نبوده است. بدین ترتیب قصد طرفین در مورد نحوه تسویه ارتباطی با مناسبت یا عدم مناسبت تهاتر ندارد.

۳-۳۳. تهاتر تنها زمانی مناسب است که واحد تجاری قادر باشد بر تسویه حساب از طریق پرداخت مبلغ خالص یا عدم پرداخت و الزام دیگری به پرداخت مبلغ خالص اصرار ورزد و این توان تضمین شده باشد. در چنین حالتی بدهی واحد تجاری یعنی تعهد انتقال منافع اقتصادی تنها به اندازه مبلغ خالص می‌باشد.

۳-۳۴. این شرط که توان انجام تهاتر تضمین شده باشد مستلزم وجود حق قانونی تهاتر بوده و اینکه چنین حقی در صورت ناتوانی دیگری در ایفای تعهد، همچنان برقرار باشد زیرا در غیر این صورت معمولاً این امکان وجود دارد که واحد تجاری ملزم به ایفای تعهد خود گردد بدون آنکه بتواند به منافع اقتصادی آتی دارایی دستیابی پیدا کند.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

حقوق صاحبان سرمایه

۳۵-۳. حقوق صاحبان سرمایه عبارت از باقیمانده‌ای است که از کسر جمع بدهیهای واحد تجاری از جمع داراییهای آن حاصل می‌شود.

۳۶-۳. تشخیص بدهیها از حقوق صاحبان سرمایه حائز اهمیت زیاد است. هرچند صاحبان واحد تجاری به امید کسب منافع اقتصادی از قبیل دریافت سود در واحد تجاری سرمایه‌گذاری می‌کنند ولی برخلاف بستانکاران واحد تجاری، توان اصرار بر انتقال این منافع را ندارند. این ناتوانی در انتقال منافع معمولاً ناشی از مقررات قانونی است که انتقال دارایی‌ها به صاحبان سرمایه را تابع تشریفات خاصی می‌کند.

۳۷-۳. از آنجا که حقوق صاحبان سرمایه ماهیتاً یک "رقم باقیمانده" است، لذا فقط صاحبان واحد تجاری از افزایش در خالص داراییهای آن بهره‌مند می‌شوند. حتی اگر سودی بین صاحبان سهام تقسیم نشود، ثروت آنها افزایش می‌یابد چرا که وجوه تقسیم نشده برای تقویت بنیه مالی واحد تجاری نگهداری شده است.

۳۸-۳. صاحبان واحد تجاری ممکن است از حقوق مالکانه متفاوتی در واحد تجاری برخوردار باشند. به‌طور مثال هریک از صاحبان واحد تجاری یا گروههایی از آنان ممکن است به درجات متفاوتی نسبت به سود واحد تجاری (یا تنه داراییهای آن به هنگام تصفیه) ذیحق باشند و از لحاظ اولویت در دریافت سود با یکدیگر تفاوت داشته باشند. به‌طور مثال، دارندگان سهام ممتاز معمولاً سود سهام را به نرخ ثابتی دریافت می‌دارند و هرگونه سود باقیمانده پس از کسر سود متعلق به سهام ممتاز، به دارندگان سایر طبقات سهام تعلق خواهد گرفت.

۳۹-۳. دارندگان سهام ممتاز ممکن است در چارچوب مقررات قانونی از مزایای مختلفی برخوردار شوند. به‌طور مثال، ممکن است حق آنها بر سود سهام پرداخت نشده جاری برای آینده محفوظ بماند. حق رأی اضافی سهامداران ممتاز نیز می‌تواند از جمله

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

مزایای اعطا شده به آنها باشد. از آنجا که هیچیک از حقوق اعطایی موصوف متضمن حق اصرار بر انتقال منافع اقتصادی نمی‌باشد، سهام ممتاز بدهی تلقی نمی‌گردد بلکه بخشی از حقوق صاحبان سرمایه محسوب می‌شود.

۴۰-۳. حقوق صاحبان سرمایه، معمولاً براساس منابع تأمین‌کننده آن در صورتهای مالی طبقه‌بندی می‌شود. به‌طور مثال حق مالکانه ناشی از آورده سهامداران از حق مالکانه ناشی از سایر تغییرات در خالص داراییها تمیز داده می‌شود. این نوع طبقه‌بندی دارای تقسیمات فرعی‌تری نیز هست تا به موجب آن ماهیت متفاوت انواع حقوق مالکانه به درستی نمایش یابد و سودها و زیانهای تحقق یافته از سودها و زیانهای تحقق نیافته تفکیک گردد.

۴۱-۳. حقوق صاحبان سرمایه معمولاً نشان دهنده انواع اندوخته‌ها نیز می‌باشد. برخی اندوخته‌ها می‌تواند به موجب قانون یا سایر مقررات برای حفاظت بیشتر واحد تجاری و بستانکاران آن از اثرات زیان وضع گردد. اندوخته‌های دیگری ممکن است به‌منظور استفاده از معافیتها یا تخفیفهای مالیاتی ایجاد شود. اطلاع از وجود و میزان اندوخته‌ها از جمله مواردی می‌باشد که با نیازهای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان مربوط است.

۴۲-۳. تعدیلات نگهداشت سرمایه نیز ممکن است در صورتهای مالی انجام شود تا آن بخش از افزایش خالص یا کاهش خالص در حقوق صاحبان سرمایه که بیانگر بازدهی مازاد بر میزان مورد نیاز جهت نگهداشت سرمایه (یعنی حقوق صاحبان سرمایه) در آغاز دوره است، نشان داده شود. در چنین حالاتی مبلغ انباشته این گونه تعدیلات به عنوان یکی از اجزای حقوق صاحبان سرمایه ارائه می‌شود. ماهیت این گونه تعدیلات بستگی به مفهومی از نگهداشت سرمایه دارد که انتخاب شده است. این مفاهیم در فصل پنجم مطرح می‌شود. تعدیلات نگهداشت سرمایه بخشی از ارائه درآمدها و هزینه‌ها و

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

حقوق صاحبان سرمایه را تشکیل می‌دهد و به خودی خود از عناصر صورتهای مالی به شمار نمی‌آید.

درآمدها و هزینه‌ها

۴۳-۳. صورتهای مالی بین تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه ناشی از معاملات با صاحبان سرمایه (به عنوان صاحب سرمایه) و دیگر تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه تمایز قائل می‌شود. تغییرات اخیر، "درآمد" و "هزینه" نامیده می‌شود که تعریف آنها به شرح زیر است:

درآمد عبارتست از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه بجز مواردی که به آورده صاحبان سرمایه مربوط می‌شود.

هزینه عبارتست از کاهش در حقوق صاحبان سرمایه بجز مواردی که به ستانده صاحبان سرمایه مربوط می‌شود.

۴۴-۳. در این مجموعه "درآمد" و "هزینه" واژه‌هایی کلی هستند که دربرگیرنده همه تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه است مگر آن تغییراتی که مرتبط با آورده یا ستانده صاحبان سرمایه باشد. بنابراین "درآمد" دربرگیرنده درآمد ناشی از فعالیتهای اصلی و مستمر واحد تجاری (درآمد عملیاتی) و سایر انواع درآمد می‌باشد. به گونه مشابه، "هزینه" دربرگیرنده هزینه‌های تحمل شده ناشی از فعالیتهای اصلی و مستمر واحد تجاری (هزینه عملیاتی) و سایر انواع هزینه می‌باشد. نحوه ارائه انواع درآمد و هزینه در فصل ششم مطرح می‌شود.

آورده و ستانده صاحبان سرمایه

۴۵-۳. این عناصر به شرح زیر تعریف می‌شود:

"آورده صاحبان سرمایه" عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه ناشی از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری جهت کسب یا افزایش حقوق مالکانه.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

”ستانده صاحبان سرمایه“ عبارتست 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.

۳-۴۶. آورده صاحبان سرمایه معمولاً نقدی است اما می تواند به صورت غیر نقد و یا در قالب تبدیل مطالبات نقدی حال شده اشخاص نیز باشد. مابه‌ازای آورده صاحبان سرمایه، حق مالکیتی است که به آنها اعطا می شود. افزایش حاصله در حقوق صاحبان سرمایه عموماً به مبلغ مابه‌ازای دریافتی ثبت می گردد.

۳-۴۷. بین حقوق مالکانه اعطایی به صاحبان سرمایه فعلی متناسب با میزان مالکیت آنها و حقوق مالکانه اعطایی به سرمایه‌گذاران جدید، تفاوت وجود دارد. در مورد اول ضرورتاً رابطه‌ای بین ارزش آورده و حقوق اعطایی وجود ندارد. به شرط آنکه با صاحبان سرمایه فعلی به طور یکسان برخورد شود، هرگونه اضافه یا کسر پرداخت آشکار برای کسب حقوق جدید، با افزایش یا کاهش معادل در ارزش حقوق قبلی آنها جبران می شود. در مورد دوم برای اینکه مبادله بین صاحبان سرمایه جدید و قبلی عادلانه باشد لازم است که ارزش حقوق اعطایی با آورده صاحبان سرمایه جدید مرتبط گردد. هرگاه آورده سرمایه‌گذاران جدید کمتر از ارزش منصفانه حقوق دریافتی آنها باشد، این مبادله منجر به زیانی برای صاحبان سرمایه فعلی و سود اتفاقی برای سرمایه‌گذاران جدید می شود. از آنجا که حقوق صاحبان سرمایه با داراییها و بدهیها به طور همزمان معنا پیدا می کند یک سود یا زیان برای صاحبان سرمایه فعلی ناشی از تعدیل حقوقشان، درآمد یا هزینه واحد تجاری است.

۳-۴۸. آورده صاحبان سرمایه همچنین می تواند به شکل افزایش سرمایه از محل سود نقدی باشد. در چنین حالتی، عدم دریافت سود نقدی در محتوا به منزله مابه‌ازای افزایش سرمایه محسوب می شود. بنابراین مبلغ سود باید هم به عنوان توزیع سود و هم به عنوان افزایش سرمایه نمایش یابد. لیکن در افزایش سرمایه از محل اندوخته یا سود تقسیم نشده که در قبال آن مابه‌ازایی دریافت نمی شود، تغییری در کل حقوق صاحبان سرمایه حاصل نشده بلکه صرفاً اجزای تشکیل دهنده آن تغییر می کند.