

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۸ - ۵ . باتوجه به وضعیت مورد اشاره، اتخاذ یک نظام اندازه‌گیری مربوط تر که دربرگیرنده ارزشهای جاری باشد، در رابطه با اقلام شناسایی شده در صورتهای مالی مناسب می‌باشد. در دوره‌های تغییر شدید سطح قیمتها، نیاز به اتخاذ چنین نظامی افزایش می‌یابد.

۹ - ۵ . ارزشهای جاری در برخی موارد فاقد خصوصیت اتکا پذیری می‌باشد. مضافاً، هزینه دستیابی به ارزشهای جاری ممکن است از منافع حاصل از کاربرد آنها تجاوز نماید. از سوی دیگر، کاهش در خصوصیت کیفی "مربوط بودن" در نظام بهای تمام شده تاریخی یک نقص جدی محسوب می‌گردد. فصل حاضر، نظام بهای تمام شده تاریخی و مزایای نظامهای جایگزین را مورد بررسی قرار می‌دهد و اصولی را بیان می‌کند که باید به عنوان راهنمای تکامل آتی "گزارشگری مالی" مدنظر قرار گیرد.

نظامهای اندازه‌گیری

۱۰ - ۵ . نظامهای اندازه‌گیری گوناگونی وجود دارد که می‌توان آنها را در حسابداری بکار گرفت. مهم‌ترین ویژگی متمایزکننده آنها از یکدیگر، اتکا بر "بهای تمام شده تاریخی" یا "ارزش جاری" است. جهت تبیین اصول اندازه‌گیری، تمرکز بر این وجه تمایز مفید است و لذا بحث آتی در قالب "بهای تمام شده تاریخی" و "ارزش جاری" ارائه می‌شود. سایر نظامهای اندازه‌گیری را می‌توان به عنوان گونه‌های دیگری در چارچوب دو طبقه کلی فوق‌الذکر مورد بحث قرار داد.

بهای تمام شده تاریخی

۱۱ - ۵ . در یک نظام مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی، داراییها و بدهیها به ارزش زمان تحصیل اندازه‌گیری می‌شود و این ارزش معمولاً بهای تحصیل است. بدین ترتیب، بهای تمام شده تاریخی دارای دو خاصیت مهم است. خاصیت اول مبتنی بودن آن بر معاملات است و خاصیت دوم این است که بهای تمام شده تاریخی بیانگر ارزش جاری در زمان تحصیل است.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۱۲-۵. در نظام بهای تمام شده تاریخی، حقوق صاحبان سرمایه (مشمول بر آورده پولی صاحبان سرمایه بعلاوه سایر اقلام از قبیل سود تقسیم نشده و سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده که اندازه‌گیری آنها مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی است)، برحسب واحد پول تاریخی اندازه‌گیری می‌شود. برای اندازه‌گیری کل سود یا زیان یک دوره، مبلغ پولی آغاز دوره حقوق صاحبان سرمایه با مبلغ پولی آخر دوره آن مقایسه می‌گردد و در این مقایسه، هیچ‌گونه تعدیلی از بابت تورم (مثل تعدیلات از بابت تغییر در شاخص عمومی یا اختصاصی) صورت نمی‌گیرد. بدین ترتیب، نظام مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی مقرر می‌دارد که قبل از گزارش سود، مبلغ پولی آغاز دوره حقوق صاحبان سرمایه مورد نگهداشت قرار گیرد که این امر معمولاً تحت عنوان استفاده از "مفهوم نگهداشت سرمایه مالی" مورد اشاره قرار می‌گیرد. پیوست شماره ۱ این فصل، مفاهیم مختلف نگهداشت سرمایه را مطرح می‌کند.

۱۳-۵. همان‌طور که در بند ۵-۵ اشاره شد، نظام بهای تمام شده تاریخی محض در عمل تعدیل می‌شود تا از گزارش داراییها به مبلغی بیش از ارزش جاری آنها جلوگیری به عمل آید. قاعده معمول این است که موجودیهای مواد و کالا به "اقل بهای تمام شده یا خالص ارزش فروش" ارزشیابی شود. در مورد داراییهای ثابت مشهود، مبلغ دفتری آن تا زمانی که بهای مستهلک شده تاریخی ارائه می‌شود که مساوی یا کمتر از مبلغ بازیافتنی داراییها باشد. به‌گونه‌ای مشابه، هرگاه مبلغ پرداختنی بدهیها از مبلغ اولیه فراتر رود، مبلغ بدهی افزایش داده می‌شود. قواعد فوق همگی بیانگر کاربرد تفسیری خاص از خصوصیت احتیاط است که به موجب آن داراییها هرگز نباید بیش از واقع و بدهیها نباید کمتر از واقع در حسابها ارائه شود. بدین ترتیب حتی در مواردی که مبنای اصلی اندازه‌گیری، بهای تمام شده تاریخی است، از ارزشهای جاری نیز استفاده می‌شود.

۱۴-۵. در بسیاری از کشورهایی که بهای تمام شده تاریخی، به‌عنوان مبنای اصلی اندازه‌گیری انتخاب شده است، برخی دیگر از موارد عدول از این مبنای، مجاز شناخته شده است. این موارد دربرگیرنده ارزشیابی برخی از طبقات اصلی یا فرعی داراییها به بهای جاری است.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

عدول از مبنای بهای تمام شده تاریخی در این موارد اغلب اختیاری است و از این رو مقایسه پذیری و ثبات رویه در اندازه گیری حسابداری را بیش از تعدیلات احتیاط آمیز مورد اشاره در بند ۱۳-۵ که از لحاظ عملی تابع قواعد مشخص تری است، مخدوش می کند.

۱۵-۵. مزیت اصلی مبنای اندازه گیری بهای تمام شده تاریخی، عینی بودن و اتکا پذیری آن است که ناشی از مبنای معاملاتی آن می باشد. معاملات معمولاً دارای مستندات کافی بوده و اغلب شواهدی در مورد ارزش بازار مورد معامله به دست می دهند. موارد استثنا محدود به معاملاتی می شود که حقیقی نبوده یا مابه ازای مورد معامله کاملاً پولی یا معادل پولی نمی باشد.

۱۶-۵. با این حال، عینی بودن و اتکا پذیری اولیه اندازه گیری برحسب بهای تمام شده نباید موجب کتمان این واقعیت شود که در یک نظام مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی ممکن است نیاز به قضاوت هایی باشد که اعمال آنها به اندازه قضاوت های مورد لزوم در یک نظام مبتنی بر ارزش جاری دشوار است. مسائل مربوط به تخصیص اعم از آنکه طی زمان باشد (مثل استهلاک) و یا اینکه مربوط به طبقات مختلف باشد (مثل تخصیص مخارج به هزینه جاری و اقلام سرمایه ای) در هر دو نظام مشترک است. در زمینه انجام برآورد نیز مشکلاتی خصوصاً در ارتباط با اقلام بلندمدت، در هر دو نظام وجود دارد.

۱۷-۵. از دیگر مزایای مبنای بهای تمام شده تاریخی، آشنا بودن تهیه کنندگان و استفاده کنندگان صورتهای مالی با مبنای موصوف و سهولت کاربرد آن است که این امر موجب کاهش هزینه و نیز افزایش مقبولیت استفاده از آن می شود. مزایای فوق در مورد تعدیلات در نظام بهای تمام شده تاریخی نیز صادق است.

۱۸-۵. عیب اصلی مبنای بهای تمام شده تاریخی، مربوط نبودن ظاهری آن با وضعیت جاری فعالیت تجاری است. بدین لحاظ، یک ترازنامه مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی، مادام که داراییها (و احیاناً بدهیها) را به مبالغی منعکس کند که بیانگر قیمت های جاری بازار

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

نمی‌باشند، تصویر دقیقی از وضعیت مالی جاری به دست نمی‌دهد. به گونه‌ای مشابه، یک صورت سود و زیان مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی، درآمد حاصل از نگهداری داراییها را در زمان تحقق و نه در زمان وقوع، گزارش می‌کند. این امر باعث می‌شود که صورت مزبور بین درآمدهای تحصیل شده در دوره‌های قبل که در دوره جاری تحقق یافته‌اند و درآمدهایی که در دوره جاری هم تحصیل شده و هم تحقق یافته‌اند تفاوتی قائل نشود.

ارزش جاری

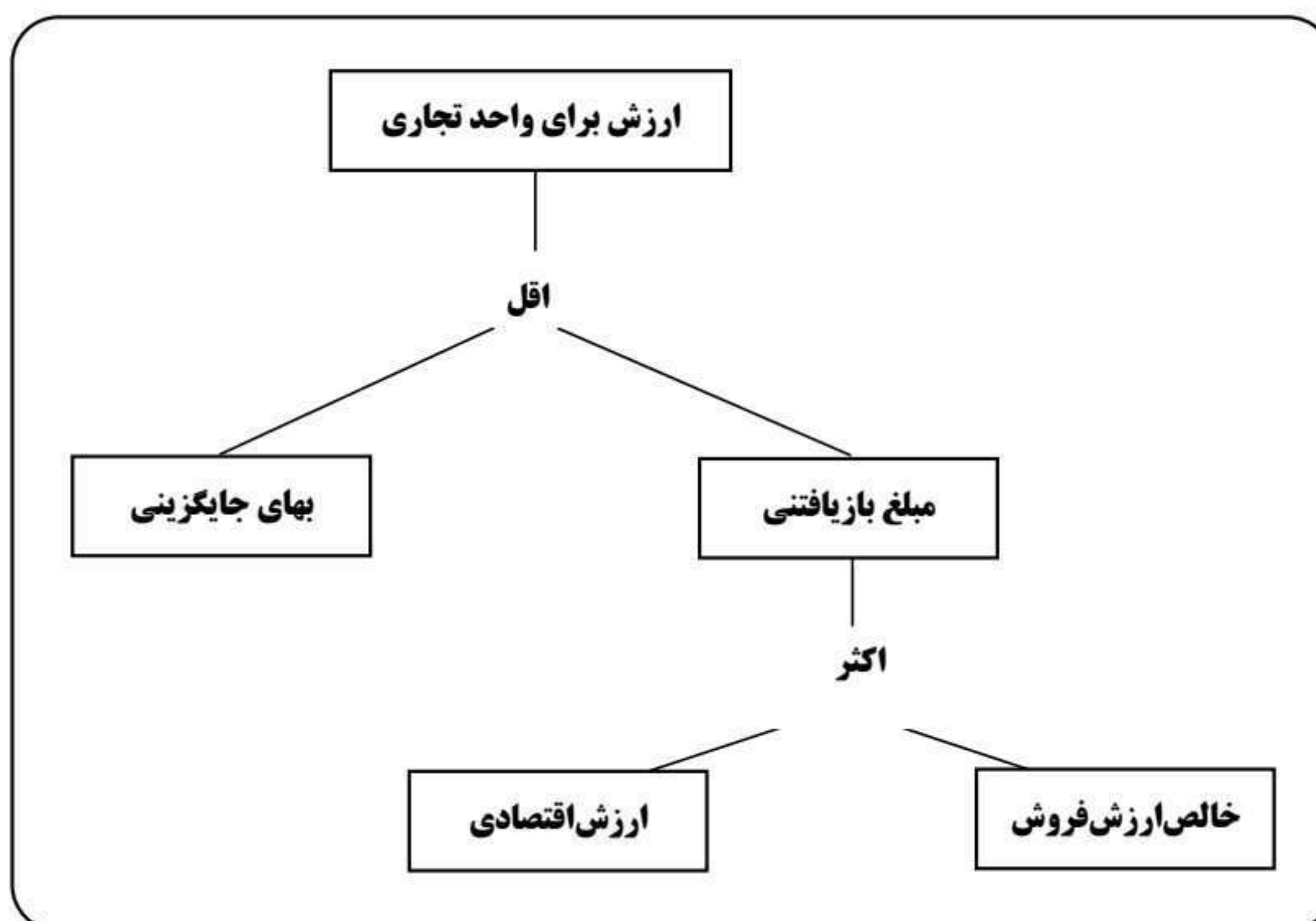
۱۹-۵. در یک نظام حسابداری مبتنی بر ارزش جاری، داراییها و بدهیها به طور منظم تجدید اندازه‌گیری می‌شود تا تغییرات در ارزش آنها همزمان با وقوع و نه صرفاً به هنگام تحقق (که در نظام بهای تمام شده تاریخی معمول است) ثبت شود.

۲۰-۵. ارزش جاری دربرگیرنده سه نگرش متفاوت است که عبارتند از ارزش ورودی (بهای جایگزینی)، ارزش خروجی (خالص ارزش فروش) و ارزش اقتصادی (ارزش فعلی جریانهای نقدی مورد انتظار از کاربرد مستمر دارایی و فروش نهایی آن توسط مالک فعلی). در برخی موارد از قبیل ارزشیابی سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار نرخ بندی شده، سه نگرش فوق‌الذکر به مبالغ تقریباً نزدیک به هم منجر می‌شوند و تفاوت آنها کم بوده و ناشی از هزینه‌های انجام معامله است. در سایر حالات همچون ارزیابی داراییهای ثابت مشهود خاص واحد تجاری، تفاوت بین مقیاسهای مختلف ارزش جاری احتمالاً با اهمیت خواهد بود.

۲۱-۵. در چنین مواردی باید قاعده مشخص و معقولی برای انتخاب یکی از مقیاسهای مختلف اندازه‌گیری ارزش جاری در اختیار داشت. معیار "ارزش برای واحد تجاری" چنین قاعده‌ای را به دست می‌دهد. طبق این قاعده، ارزش جاری برابر اقل "بهای جایگزینی جاری دارایی و مبلغ بازیافتنی" آن تعیین می‌گردد. "مبلغ بازیافتنی" دارایی بالاترین ارزشی است که مالک فعلی دارایی می‌تواند بدان دست یابد و برابر خالص ارزش فروش دارایی یا

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

ارزش اقتصادی آن، هرکدام بیشتر است، می‌باشد. "ارزش برای واحد تجاری" را می‌توان نوعی به هنگام کردن بهای تاریخی با استفاده از قاعده سستی "بهای تمام شده یا کمتر" دانست و لذا ارزشی است که به تصمیم‌گیری اقتصادی مربوط می‌شود. نمودار زیر نحوه تعیین ارزش برای واحد تجاری را نشان می‌دهد:



۲۲-۵. در یک نظام مبتنی بر ارزش جاری، کل درآمدها را می‌توان به "درآمدهای عملیاتی" و "درآمدهای نگهداری" تفکیک کرد. درآمدهای عملیاتی به درآمدهایی اطلاق می‌شود که ناشی از فعالیتهای اصلی بازرگانی یا تولیدی واحد تجاری باشد در حالی که درآمدهای نگهداری، تغییرات در ارزش خالص داراییهای واحد تجاری را که از تغییر در قیمتهای بازار ناشی شده است، دربر می‌گیرد. مفهوم "نگهداشت سرمایه عملیاتی" را می‌توان برای تشخیص این دو نوع درآمد بکار گرفت. طبق این مفهوم،

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

درآمدهای عملیاتی عبارت از درآمدهای حاصل از فعالیتهای اصلی واحد تجاری پس از کسر بخشی از آن، جهت نگهداشت داراییهای لازم برای حفظ فعالیتهای اصلی در همان سطح (از قبیل جایگزینی داراییهای ثابت مشهود و موجودی مواد و کالا) می باشد. هرگونه درآمد حاصل از افزایش در ارزش دارایی عملیاتی مزبور از قبیل افزایش بهای موجودیها یا افزایش در ارزش داراییهای ثابت مشهود، درآمد نگهداری تلقی می گردد.

۲۳- ۵ . مهمترین مزیت ارزش جاری، مربوط بودن آن به تصمیمات استفاده کنندگانی است که خواهان ارزیابی وضعیت جاری یا عملکرد اخیر واحد تجاری می باشند. ترازنامه ای که در آن داراییها و بدهیها به ارزشهای جاری ارائه شده است، در مقایسه با ترازنامه ای که چنین عناصری را به بهای تمام شده تاریخی ارائه کند، وضعیت مالی واحد تجاری را بهتر نشان می دهد. صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع تهیه شده بر مبنای ارزش جاری در مقایسه با صورتهای مشابه تهیه شده بر مبنای بهای تمام شده تاریخی، از دو جهت عملکرد جاری واحد تجاری را بهتر اندازه گیری می کند. اول اینکه این صورتهای عملکرد مالی تنها به گزارش درآمدهای تحقق یافته نمی پردازد بلکه سودها و درآمدهایی را گزارش می کند که در دوره جاری وقوع یافته است. دوم اینکه، این صورتهای، از طریق تفکیک سودهای حاصل از عملیات جاری از درآمدهای ناشی از تغییرات در ارزش داراییهای نگهداری شده توسط واحد تجاری، تحلیل کاملتری از سود گزارش شده، به دست می دهد.

۲۴- ۵ . همان ملاحظاتی که پشتوانه گزارش داراییها به ارزشهای جاری است، اندازه گیری بدهیها را بر همین مبنا توصیه می کند. در مواردی که بدهیهای بلندمدت با نرخ سود تضمین شده ثابت وجود دارد، تفاوت بین ارزش جاری بدهیها و ارزش مبتنی بر بهای

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

تمام شده آنها احتمالاً با اهمیت خواهد بود و عمدتاً منعکس کننده تغییرات در نرخ بازار سود تضمین شده می باشد.

۲۵- ۵. انتخاب یک ارزش برای بدهیها به روشی مشابه قاعده " ارزش برای واحد تجاری" با استفاده از مفهوم " ارزش خلاصی" امکان پذیر است لیکن در عمل نیازی به استفاده از چنین روش پیچیده ای پیش نمی آید. علت این است که در بازارهای مالی رقابتی، این احتمال که بهای خروجی، بهای ورودی و ارزش فعلی یک وام در حد قابل ملاحظه ای باهم تفاوت نماید، به نحوی که مستلزم وضع ضابطه ای جهت انتخاب یک ارزش از میان آنها باشد، وجود ندارد.

۲۶- ۵. عیب اصلی ارزش جاری، ذهنی بودن بیشتر و اتکا پذیری کمتر آن در مقایسه با بهای تمام شده تاریخی است. این موضوع به ویژه در مورد داراییهایی که در بازارهای فعال به طور منظم مورد معامله قرار نمی گیرند و نیز هنگامی که داراییها به ارزش اقتصادی ارائه می شود، صدق می کند. در مورد اخیر، محاسبه ارزش اقتصادی بستگی به بازده های مورد انتظار آتی دارد که خود معمولاً تا حدی متکی به قضاوت های ذهنی است. این امر مشکلاتی را نیز به هنگام تفکیک جریانهای نقدی مربوط به داراییهای خاص از جریانهای نقدی مربوط به سایر داراییها یا فعالیت های واحد تجاری در کلیت آن، به وجود می آورد. معهذا، با توسعه بازارهای مربوط به انواع داراییها، انتظار می رود عینی بودن و اتکا پذیر بودن ارزشهای جاری بهبود یابد و از هزینه استفاده از ارزشهای جاری کاسته شود.

۲۷- ۵. یکی از مشکلات موجود در ارتباط با کاربرد ارزشهای جاری، نا آشنایی تهیه کنندگان و استفاده کنندگان صورتهای مالی با این ارزشهاست که ممکن است حداقل در حال حاضر موجب افزایش هزینه تهیه و استفاده از اطلاعات حسابداری شود. با این حال ارزشهای جاری اکنون در برخی از جنبه های اندازه گیری در حسابداری در سالهای

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

اخیر کاربرد بیشتری یافته است و لذا احتمال می‌رود که نا آشنایی تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان دائمی نباشد و به تدریج از میزان آن کاسته شود.

تعدیل از بابت اثرات تورم عمومی

۲۸-۵. مبحث ارزشهای جاری اساساً معطوف به مسائل ناشی از تغییرات در ارزش داراییهای خاص است. موضوع دیگری که با مبحث فوق نیز مرتبط است، تغییرات در سطح عمومی قیمتهاست که بر ماهیت سود و حقوق صاحبان سرمایه گزارش شده تأثیر می‌گذارد. در موارد تغییر سریع و شدید سطح عمومی قیمتها، این موضوع حاد می‌شود چرا که اعتماد به واحد پول کاهش می‌یابد.

۲۹-۵. یک راه حل برخورد با مسئله تغییر سطح عمومی قیمتها، ارائه مجدد صورتهای مالی مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی برحسب قدرت خرید ثابت است. اعتقاد براین است که نظام مبتنی بر این نحوه عمل، به خاطر پیچیدگی و ناتوانی آن در انعکاس محتوای اقتصادی در موارد ناهماهنگی تغییرات در قیمتهای عمومی و اختصاصی و نیز نا آشنایی استفاده‌کنندگان با اطلاعات ارائه شده برحسب واحدهای قدرت خرید ثابت، چندان مفید نیست. استفاده از چنین نظامی در اقتصادهای با تورم حاد قابل توجیه است زیرا به هنگام تورم حاد، ناهماهنگی در تغییرات قیمتهای عمومی و اختصاصی قابل اغماض است.

۳۰-۵. اگر تورم عمومی عامل با اهمیتی باشد، می‌توان یک نظام ارزش جاری را به آسانی تعدیل نمود تا اندازه‌گیری کل درآمدها را "به‌طور واقعی" که فاقد اثر تورم است فراهم آورد. برای این منظور، سرمایه اول دوره (که از تراز افتتاحیه قابل استخراج است) متناسب با افزایش در شاخص عمومی قیمتها طی دوره افزایش داده می‌شود. سرمایه اول دوره که به طریق فوق تعدیل شده است یک سرمایه واقعی (یعنی با قدرت خرید ثابت) است که باید جهت نگهداشت، آن را از سرمایه آخر دوره کسر کرد تا درآمد "به‌طور واقعی" (یعنی افزایش ارزش پولی خالص داراییها مازاد بر تورم) شناسایی گردد. این تعدیل را می‌توان به‌طور یکجا در صورت سود و زیان جامع انجام داد. این نحوه عمل نه بر پیچیدگی صورت سود و زیان

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

می‌افزاید و نه مانند برخی روشهای پیچیده حسابداری تورمی، مابقی صورت سود و زیان جامع را دچار پیچیدگی می‌کند. مثالی ساده از یک نظام مبتنی بر ارزش جاری واقعی در پیوست شماره ۲ این فصل ارائه شده است.

نتیجه‌گیری

۳۱-۵. همان طور که اشاره شد، آن نگرشی از ارزش جاری که بر معیار " ارزش برای واحد تجاری" مبتنی است، ابزاری جهت انتخاب یک مقیاس اندازه‌گیری متناسب با شرایط فراهم می‌آورد. استفاده از نگرش " ارزش برای واحد تجاری" همچنین تفکیک درآمدهای عملیاتی از درآمدهای نگهداری را از طریق " کسر بهای جاری داراییهای مصرف شده جهت ایجاد درآمد" از " درآمد عملیاتی" و گزارش جداگانه درآمد نگهداری داراییها و بدهیها ممکن می‌سازد. این نحوه عمل به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی امکان می‌دهد تا سودهای جاری عملیاتی را مورد ملاحظه قرار دهند و در مقایسه با سود مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی که ترکیبی از سودهای عملیاتی و سود یا زیانهای نگهداری است، تصویر بهتری از عملکرد بالقوه آتی ارائه می‌کند. بنابراین کاربرد ارزشهای جاری، هم برای داراییها و هم برای بدهیها اطلاعاتی را فراهم می‌نماید که به تصمیمات استفاده‌کنندگان بیشترین ارتباط را دارد.

۳۲-۵. در مورد داراییها، ارزش جاری مناسب طبق قاعده " ارزش برای واحد تجاری" انتخاب می‌شود. قاعده مزبور، دارایی را در صورت بالاتر بودن مبلغ بازیافتی، به جای بهای تمام‌شده تاریخی، به بهای جایگزینی ارزیابی می‌کند مشروط به آنکه جایگزینی دارایی توجیه‌پذیر باشد. اگر جایگزینی دارایی قابل توجیه نباشد، دارایی به مبلغ بازیافتی ارزیابی می‌شود. کاربرد قاعده " ارزش برای واحد تجاری" در مورد بدهیها چندان ضرورتی ندارد چرا که ارزشهای مختلف بدهی، همگی به یک ارزش واحد ختم می‌شوند.

۳۳-۵. یک نظام مبتنی بر نگهداشت سرمایه واقعی (بند ۳۰-۵)، موجب می‌گردد که " مربوط بودن" اطلاعات بهبود یابد زیرا این نظام، سودهای عملیاتی جاری و نیز میزانی را که درآمدها و هزینه‌های نگهداری بیانگر اثر تورم عمومی است، نشان می‌دهد تا

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

استفاده کنندگان از صورتهای مالی مبتنی بر ارزش جاری واقعی قادر به انتخاب اطلاعات خاص مورد نیاز خود باشند.

۳۴-۵. واضح است که به هنگام انتخاب بین نظام بهای تمام شده تاریخی و نگرش مبتنی بر ارزش جاری، نوعی مصالحه بین خصوصیات کیفی مربوط بودن و قابل اتکا بودن وجود دارد. در این انتخاب یکی از دو نظام با توجه به شرایط موجود و به ویژه فراهم بودن ارزشهای جاری قابل اتکا، ترجیح داده می شود. علاوه بر این در تصمیم گیری نسبت به انتخاب یکی از دو نظام، هزینه دستیابی به ارزشهای جاری باید با منافع حاصل از بهبود در "مربوط بودن" اطلاعات مقایسه گردد. با این حال، با توسعه بازار برای انواع داراییها، می توان انتظار داشت که اتکا پذیری ارزشهای جاری بهبود یابد و از هزینه استفاده از ارزشهای جاری احتمالاً کاسته شود.

۳۵-۵. اعتقاد بر این است که در شرایط اقتصادی جاری کشور، به دلیل نبود ارزشهای جاری قابل اتکا در رابطه با برخی داراییها و نیز بالابودن هزینه دستیابی به ارزشهای جاری در مقایسه با منافع حاصل از آن، انتخاب یک نظام اندازه گیری مبتنی بر ارزش جاری عملی نیست. بنابراین در اندازه گیری عناصر صورتهای مالی، نظام مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی ملاک عمل قرار خواهد گرفت و از ارزشهای جاری نیز، تا میزانی که با خصوصیات اتکا پذیری و ملاحظات منفعت و هزینه سازگار است، در تعدیل این نظام استفاده خواهد شد.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

فصل پنجم

پیوست شماره ۱

تأثیر نگهداشت سرمایه بر اندازه‌گیری سود

مفاهیم اقتصادی و حسابداری سود

۱. بنا بر نظریه اقتصاددانان کلاسیک، درآمد هر فرد عبارت از مبلغی است که آن فرد طی یک دوره معین می‌تواند مصرف کند و در پایان دوره به اندازه آغاز دوره در رفاه باشد. از دیدگاه این اقتصاددانان، سرمایه ذخیره ثروت است که به صورت دریافتهای آتی و در نتیجه مصرف آتی مورد استفاده قرار می‌گیرد. بدین لحاظ هرگاه سرمایه فاقد منافع آتی باشد، تماماً در زمان حال به مصرف می‌رسد. در مکتب اقتصادی فوق، سرمایه به عنوان رفاه تعبیر شده و ارزش آن را می‌توان از طریق محاسبه ارزش فعلی دریافتهای آتی به دست آورد.
۲. براساس مفهوم اقتصادی درآمد به شرح فوق، سود حسابداری را می‌توان به عنوان حداکثر ارزشی تعریف کرد که واحد تجاری می‌تواند طی یک دوره مالی توزیع کند و انتظار داشته باشد که در پایان دوره به اندازه آغاز دوره در رفاه باشد.
۳. تفاوت بین سود اقتصادی و سود حسابداری، ناشی از روشهای اندازه‌گیری سرمایه است. از نظر حسابداری، ارزش فعلی جریان سود مورد انتظار آتی واحد تجاری به عنوان مبنای اندازه‌گیری سرمایه، به دلیل ابهامات موجود در مورد زمان و میزان جریانهای نقدی آتی و عدم دسترسی به نرخ تنزیل مناسب، مبنایی عملی نیست و لذا سرمایه را برحسب خالص داراییهای واحد تجاری اندازه‌گیری می‌کند. به عبارت دیگر در حسابداری، سود عبارت از تفاوت بین سرمایه واحد تجاری در پایان و آغاز دوره مالی است و سرمایه مترادف با خالص داراییها است و لذا اندازه‌گیری سود تحت تأثیر مبنای اندازه‌گیری داراییها و بدهیها می‌باشد. در تعیین سود حسابداری، باید تعدیلاتی در ارتباط با آورده و ستانده صاحبان سرمایه اعمال شود.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

فصل پنجم

پیوست شماره ۱ (۱۵مه)

مفاهیم سرمایه

۴. برای اندازه‌گیری سرمایه واحد تجاری، از دو مفهوم سرمایه می‌توان استفاده کرد. مفهوم اول، سرمایه مالی است. تحت این مفهوم، سرمایه مترادف با خالص داراییها یا حقوق صاحبان سرمایه است و می‌توان آن را برحسب واحدهای اسمی قدرت خرید مثل ریال (سرمایه پولی یا سرمایه مالی اسمی) و یا برحسب قدرت خرید ثابت (سرمایه مالی با قدرت خرید ثابت) اندازه‌گیری کرد. مفهوم دوم، مفهوم سرمایه فیزیکی (عملیاتی) است. تحت این مفهوم، سرمایه به عنوان ظرفیت تولیدی واحد تجاری تلقی می‌گردد و می‌توان آن را به طرق مختلف مثلاً برحسب میزان تولید روزانه اندازه‌گیری کرد.

۵. انتخاب هر یک از مفاهیم سرمایه توسط واحد تجاری، باید مبتنی بر نیازهای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی باشد. بنابر این، مفهوم سرمایه مالی در صورتی باید انتخاب شود که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی عمدتاً علاقه‌مند به نگهداشت "سرمایه مالی اسمی" و یا "سرمایه مالی با قدرت خرید ثابت" باشند، لیکن هرگاه، توجه اصلی استفاده‌کنندگان صورتهای مالی معطوف به توانایی عملیاتی واحد تجاری باشد، مفهوم فیزیکی سرمایه باید به کار گرفته شود. مفهوم مورد انتخاب، بیانگر هدفی است که در تعیین سود دنبال می‌شود، گرچه ممکن است مشکلات اندازه‌گیری در استفاده عملی از مفهوم مورد انتخاب وجود داشته باشد.

مفاهیم نگهداشت سرمایه و تعیین سود

۶. همان طور که هرگاه مصرف فرد بر درآمدش فزونی یابد، رفاه (سرمایه) وی کاهش می‌یابد، در مورد واحد تجاری نیز فزونی توزیع سود بر سود موجب کاهش سرمایه واحد تجاری است. از این رو تعیین سود با حفظ سرمایه واحد تجاری مرتبط است. به عبارت دیگر، نگهداشت سرمایه عامل مهمی در تعیین سود است.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

فصل پنجم

پیوست شماره ۱ (۱۵مه)

۷. مفاهیم سرمایه به شرح فوق منجر به مفاهیم نگهداشت سرمایه به شرح زیر می شود:
- الف. نگهداشت سرمایه مالی: به موجب این مفهوم، سود تنها در شرایطی تحصیل می شود که مبلغ مالی (پولی) خالص داراییها در پایان دوره، پس از حذف اثرات هرگونه توزیع بین صاحبان سرمایه یا دریافتی از ایشان، نسبت به مبلغ مالی (پولی) خالص داراییها در ابتدای دوره فزونی یابد.
- ب. نگهداشت سرمایه فیزیکی: طبق این مفهوم، سود تنها در صورتی تحصیل می گردد که ظرفیت تولیدی فیزیکی (ظرفیت عملیاتی) واحد تجاری (یا منابع و وجوه لازم جهت دستیابی به ظرفیت مزبور) در پایان دوره، پس از حذف اثرات هرگونه توزیع بین صاحبان سرمایه یا دریافتی از ایشان، نسبت به ظرفیت تولیدی فیزیکی ابتدای دوره فزونی یابد.
۸. مفهوم نگهداشت سرمایه معطوف به تعریفی از سرمایه است که واحد تجاری به دنبال نگهداشت آن می باشد. این مفهوم، رابطه میان مفاهیم سرمایه و مفاهیم سود را برقرار می سازد، زیرا خط نشانه‌ای تعیین می کند که سود واحد تجاری نسبت به آن سنجیده می شود. مفهوم نگهداشت سرمایه، لازمه تمایز میان بازده سرمایه واحد تجاری و برگشت سرمایه آن است، چرا که تنها جریانات ورودی داراییها مازاد بر مبالغ مورد نیاز جهت نگهداشت سرمایه را می توان به عنوان سود واحد تجاری و بنابر این بازده سرمایه آن تلقی کرد.
۹. تحت مفهوم نگهداشت سرمایه مالی، در صورتی که واحد اندازه‌گیری ریال اسمی باشد، سود عبارت از افزایش در سرمایه مالی اسمی طی دوره است. بنابراین، افزایش قیمت داراییهای نگهداری شده طی دوره که به طور قراردادی "درآمد نگهداری" نامیده می شود،

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

فصل پنجم

پیوست شماره ۱ (۱۵مه)

از لحاظ این مفهوم سود تلقی می‌شود، لیکن شناسایی آن تا زمان فروش داراییها به تعویق می‌افتد. هرگاه نگهداشت سرمایه مالی برحسب "ریال با قدرت خرید ثابت" مدنظر باشد، سود عبارت از افزایش در "قدرت خرید سرمایه‌گذاری شده" طی دوره خواهد بود. بدین ترتیب در حالت اخیر، تنها آن بخش از افزایش در قیمت داراییها که مازاد بر افزایش در سطح عمومی قیمتها باشد، به عنوان سود تلقی می‌گردد و بقیه این افزایش به عنوان تعدیل نگهداشت سرمایه جزء حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی می‌شود.

۱۰. تحت مفهوم نگهداشت سرمایه فیزیکی (عملیاتی)، هرگاه سرمایه برحسب ظرفیت تولیدی فیزیکی تعریف گردد، سود بیانگر افزایش در سرمایه مزبور طی دوره است. کلیه تغییرات قیمتها که بر داراییها و بدهیهای واحد تجاری تأثیر می‌گذارد، به عنوان تغییرات در اندازه‌گیری ظرفیت تولیدی فیزیکی واحد تجاری تلقی می‌گردد. این تغییرات به عنوان سود شناسایی نمی‌شود، بلکه به عنوان تعدیلات نگهداشت سرمایه جزء حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی می‌گردد.

پیوست استانداردهای حسابداری

مفاهیم نظری گزارشگری مالی

فصل پنجم

پیوست شماره ۲

مثالی ساده از یک نظام مبتنی بر ارزش جاری واقعی

شرکتی در آغاز سال، ۱۰۰ میلیون ریال موجودی کالای جدیداً خریداری شده در اختیار دارد که از محل ۶۰ میلیون ریال سرمایه و ۴۰ میلیون ریال بدهی با سود تضمین شده ۱۰٪ در سال تأمین مالی شده است. نرخ تورم طی سال ۵٪ است. شرکت موجودی کالا را در پایان سال به مبلغ ۲۰۰ میلیون ریال می‌فروشد. بهای جایگزینی موجودیها ۱۲۵ میلیون ریال است.

ترازنامه در ابتدای دوره

میلیون ریال		میلیون ریال	
۶۰	سرمایه	۱۰۰	موجودی کالا (جدیداً خریداری شده)
۴۰	بدهی		
<u>۱۰۰</u>		<u>۱۰۰</u>	

صورت سود و زیان

میلیون ریال		
۲۰۰		فروش
	۱۰۰	کسر می‌شود: بهای تمام شده کالای فروش رفته
	<u>۲۵</u>	افزایش در بهای موجودی
(۱۲۵)		
<u>۷۵</u>		سود عملیاتی مبتنی بر ارزش جاری
(۴)		هزینه‌های مالی
<u>۷۱</u>		سود مبتنی بر ارزش جاری پس از هزینه‌های مالی

پیوست استانداردهای حسابداری
مفاهیم نظری گزارشگری مالی

فصل پنجم

پیوست شماره ۲ (۱۵۱مه)

صورت سود و زیان جامع

<u>میلیون ریال</u>	
۷۱	سود مبتنی بر ارزش جاری پس از هزینه‌های مالی
۲۵	درآمد ناشی از نگهداری موجودی کالا
۹۶	سود پولی اسمی
(۳)	کسر می‌شود: بابت نگهداشت سرمایه (بشرح یادداشت زیر)
<u>۹۳</u>	

یادداشت:

مبلغ کسر شده بابت نگهداشت سرمایه، منعکس‌کننده اثر تورم عمومی بر خالص داراییهای آغاز دوره (یعنی پنج درصد ۶۰ میلیون ریال) است. این مبلغ را می‌توان بشرح زیر نیز محاسبه کرد:

<u>میلیون ریال</u>	
۵	اثر تورم عمومی بر ارزش موجودی کالا (۱۰۰×۰.۰۵٪)
(۲)	درآمد ناشی از نگهداری بدهی
<u>۳</u>	

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

فصل ششم

نحوه ارائه اطلاعات در صورتهای مالی

۱- ۶. همانطور که در فصل اول بیان شد، هدف صورتهای مالی ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده در مورد وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است تا توسط طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مورد استفاده قرار گیرد. این فصل به نحوه ارائه اطلاعات در صورتهای مالی در راستای نیل به هدف فوق می‌پردازد.

۲- ۶. گرچه صورتهای مالی ممکن است دربرگیرنده اطلاعات قابل توجه و شاخصهای مختلفی از قبیل "عایدی هر سهم" باشد، لیکن این مقیاسها به تنهایی قادر به ارائه مبنایی جهت تجزیه و تحلیل مفید یا تصمیم‌گیری محتاطانه نخواهد بود. تجزیه و تحلیل مفید مستلزم ارزیابی مجموعه‌ای از اطلاعات است که از میان آنها داده‌های مربوط به یک هدف خاص را می‌توان انتخاب نمود و در کنار سایر اطلاعات مورد سنجش قرار داد.

۳- ۶. اطلاعات مالی در قالب مجموعه‌ای شکل یافته تحت عنوان صورتهای مالی که دربرگیرنده صورتهای مالی اساسی و یادداشتهای توضیحی و در برخی موارد اطلاعات متمم است، ارائه می‌شود. این مجموعه، اطلاعات خاص را برجسته می‌کند و رابطه بین اطلاعات مختلف را که اساساً از اهمیت بیشتری برخوردار است، بیان می‌دارد. ارائه صورتهای مالی در قالب این ساختار قراردادی، اطلاعات مالی را برای استفاده‌کنندگان قابل فهم‌تر و قابلیت مقایسه صورتهای مالی واحدهای تجاری مختلف را تسهیل می‌کند.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۴-۶. در چارچوب ساختار کلی صورتهای مالی، نحوه ارائه یک موضوع خاص مستلزم بررسی میزان اهمیت آن موضوع و نیز میزان مناسب افشای جزئیات مربوط به آن است. بنابراین، اطلاعاتی که انتظار می‌رود برای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری حائز بیشترین اهمیت باشد، در اولویت گزارشگری قرار می‌گیرد.

ویژگیهای صورتهای مالی

۵-۶. ملاحظات مربوط به نحوه آرایش اطلاعات در گزارشگری مالی در بندهای ۶-۶ الی ۹-۶ زیر مورد بحث قرار می‌گیرد.

ادغام اطلاعات

۶-۶. معاملات و سایر رویدادهای متعدد و متنوعی که بر یک واحد تجاری اثر می‌گذارد در قالب کلمات و اعداد نسبتاً محدودی در صورتهای مالی ارائه می‌شود. این امر مستلزم گذر از فرایند ادغام که لزوماً متضمن عمل تفسیر و ساده سازی اطلاعات است، می‌باشد.

۷-۶. حد مناسب ادغام، بستگی به این امر دارد که افشای جزئیات بیشتر اطلاعات تاچه حد برای استفاده‌کنندگان مفید واقع می‌شود. هرگاه اطلاعات به نحوی مناسب ادغام شود، صورتهای مالی دربرگیرنده اطلاعاتی خواهد بود که بیشتر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی حتی با در اختیار داشتن مشروح اطلاعات از قبیل شرح تک تک معاملات و سایر رویدادها، به آن دسترسی نمی‌یافتند.

طبقه‌بندی

۸-۶. برای تسهیل تجزیه و تحلیل، طبقه‌بندی اقلام در صورتهای مالی به نحوی انجام می‌شود که اقلام با ماهیت یا نقش مشابه باهم نمایش یابند و از اقلام غیرمشابه تمیز داده شوند. به‌طور مثال، فروش کالا از عوارض فروش تمیز داده می‌شود و هزینه‌ها برحسب طبقات فراگیری که بیانگر ماهیت هزینه (مانند خرید یا هزینه دستمزد) و یا کارکرد آن در رابطه با واحد تجاری است (از قبیل هزینه‌های تولید، فروش و اداری)

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

طبقه‌بندی می‌شود. در این طبقه‌بندی، این نکته باید مورد توجه قرار گیرد که ارائه اقلام با خصوصیات مشابه همچون تداوم یا تکرار، ثبات، مخاطره و اتکا پذیری، جدا از اقلام با خصوصیات غیرمشابه، مفیدتر خواهد بود.

۹-۶. طبقه‌بندیهای مشابه یا مرتبط باید در صورتهای مالی به نحوی ارائه شود که وجه تشابه یا ارتباط را به طور برجسته نشان دهد. به طور مثال، انواع مختلف داراییهای جاری در کنار یکدیگر نشان داده می‌شود و بدهیهای جاری معمولاً به نحوی نمایش می‌یابد که رابطه آنها با داراییهای جاری برجسته گردد.

ارتباط متقابل صورتهای مالی

۱۰-۶. یک مجموعه صورتهای مالی منعکس کننده جنبه‌های مختلف معاملات یا سایر رویدادهایی می‌باشد که بر واحد تجاری تأثیر می‌گذارد. این ویژگی "ارتباط متقابل صورتهای مالی" نام دارد. ارتباط موصوف از دفترداری دوطرفه فراتر می‌رود. صورتهای مالی عموماً مبتنی بر اعمال قضاوتها و روشهای محاسبه واحد در مورد جنبه‌های متفاوت اقلام مرتبط می‌باشد. به خاطر این ویژگی، می‌توان از طریق بررسی ارتباط بین اقلام مختلف (مثل میزان بدهکاران در مقایسه با فروش) به دید بهتری از وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری دست یافت. در این نوع تجزیه و تحلیل گاه از نسبتها استفاده می‌شود که می‌توان آنها را طی زمان و بین واحدهای تجاری مختلف مقایسه کرد.

اجزای صورتهای مالی

صورتهای مالی اساسی

۱۱-۶. صورتهای مالی اساسی عبارتند از:

الف. ترازنامه

ب. صورت سود و زیان

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

ج . صورت سود و زیان جامع

د . صورت جریان وجوه نقد

۱۲-۶ . عناصر صورتهای مالی در فصل سوم تعریف شده است. ترازنامه، داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه در پایان دوره را گزارش می کند. درآمدها و هزینه های دوره در صورتهای عملکرد مالی یعنی صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع گزارش می شود. صورت جریان وجوه نقد، جریانهای نقدی دوره را گزارش می کند و جریانهای نقدی ناشی از عملیات را از جریانهای نقدی ناشی از سایر فعالیتهای واحد تجاری متمایز می کند.

یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی

۱۳-۶ . یادداشتهای توضیحی و صورتهای مالی اساسی یک مجموعه بهم پیوسته می باشند. نقش یادداشتهای توضیحی، برجسته نمودن و تشریح اقلام مندرج در صورتهای مالی اساسی است. افشای اطلاعات در یادداشتهای توضیحی، نمی تواند ارائه نادرست یا حذف اطلاعات در صورتهای مالی اساسی را تصحیح یا توجیه کند.

۱۴-۶ . یادداشتهای توضیحی می تواند دربرگیرنده اطلاعاتی باشد که دارای اهمیت اساسی است لیکن ارائه آنها در صورتهای مالی اساسی امکان پذیر نبوده است. به طور مثال، هرگاه عملیات واحد تجاری تحت تأثیر ابهام قابل ملاحظه باشد، موضوع در یادداشتهای توضیحی تشریح می گردد.

۱۵-۶ . گاه برجسته نمودن اطلاعات در یادداشتهای توضیحی به منظور ارائه دیدگاهی متفاوت در مورد یک قلم مندرج در صورتهای مالی اساسی است. به عنوان مثال، ترازنامه ممکن است دربرگیرنده یک بدهی مورد دعوی باشد و یادداشت توضیحی می تواند طیف کامل نتایج احتمالی دعوی را افشا کند.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۱۶-۶. در مواردی که اطلاعات از طریق یادداشتهای توضیحی افشا می‌شود، بیان مطلب باید به گونه‌ای باشد که دیدگاهی متوازن از موضوع مورد افشا را ارائه کند و روشن و دور از ابهام باشد.

اطلاعات متمم

۱۷-۶. علاوه بر صورتهای مالی اساسی و یادداشتهای توضیحی، گاه اطلاعات متمم نیز ارائه می‌شود. اطلاعات متمم می‌تواند دربرگیرنده افشائیات و اطلاعات داوطلبانه یا تکمیلی باشد که احتمالاً به دلیل بیش از حد ذهنی بودن، مناسب درج در صورتهای مالی اساسی و یادداشتهای توضیحی نبوده است و لذا جزء لاینفک صورتهای مالی محسوب نمی‌گردد. گزارش تحلیلی مدیران، اطلاعات تهیه شده از دیدگاهی متفاوت از آنچه در صورتهای مالی اتخاذ شده است، اطلاعات آماری و شاخصها و اطلاعات خلاصه مهم نمونه‌هایی از اطلاعات متمم می‌باشند.

ترازنامه

۱۸-۶. همان طور که در فصل اول بیان شد، ترازنامه به همراه یادداشتهای توضیحی مربوط اطلاعاتی در مورد وضعیت مالی واحد تجاری مشتمل بر داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه ارائه می‌کند و رابطه بین عناصر مزبور را در یک مقطع معین زمانی نشان می‌دهد. ترازنامه ساختار منابع واحد تجاری (طبقات عمده داراییها و مبالغ آنها) و ساختار مالی آن (طبقات عمده بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه و مبالغ آنها) را نشان می‌دهد.

۱۹-۶. عناصر مندرج در ترازنامه مشتمل بر داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه در فصل سوم تعریف شده است. همان طور که در بندهای ۶-۶ الی ۶-۹ توضیح داده شده است، این اقلام در قالب طبقات مختلفی گزارش می‌شود. معیار اصلی انتخاب تعداد طبقات و محتوای هر یک از آنها، میزان کمکی است که حاصل این انتخاب به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی می‌کند تا ماهیت، مبلغ و میزان

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

نقدینگی منابع موجود، نقش کاربردی آنها و مبلغ و زمان بندی تعهداتی را که مستلزم منابع نقدی است یا ممکن است باشد، ارزیابی کنند.

۶-۲۰. اطلاعات ارائه شده در ترازنامه می تواند مستقیماً به برآورد استفاده کنندگان از مبلغ، زمان و احتمال جریانهای نقدی آتی کمک نماید. آن نوع گزارشگری که داراییها را برحسب نقش آنها از یکدیگر تمیز می دهد به هدف فوق کمک می کند. به طور مثال، داراییهایی را که جهت فروش نگهداری می شود باید جدا از داراییهایی که بر مبنای مستمر جهت استفاده در فعالیتهای واحد تجاری نگهداری می شود گزارش کرد زیرا این تمایز از نقطه نظر وضعیت آتی جریانهای نقدی حائز اهمیت است.

۶-۲۱. هدف ترازنامه نمایش ارزش واحد تجاری نمی باشد. به دلیل محدودیتهای ناشی از اتکا پذیری اندازه گیری و ملاحظات مربوط به فزونی منافع بر هزینه ها، همه داراییها و بدهیها در ترازنامه نمایش نمی یابد (بدهیهای احتمالی از موارد مثال است) و برخی داراییها و بدهیهای منعکس شده در ترازنامه ممکن است با گذشت زمان تحت تأثیر رویدادهایی از قبیل تغییرات در قیمتها یا سایر کاهشها و افزایشهای در ارزش قرار گیرد که این تأثیرات ممکن است مورد شناخت قرار نگیرد یا تنها بعضاً در ترازنامه شناسایی شود. حتی اگر ارزش تمامی داراییها و بدهیهای شناسایی شده در ترازنامه به روز باشد، تفاوت داراییها و بدهیها، بجز برحسب اتفاق، با ارزش واحد تجاری برابری نخواهد کرد. با این حال، ترازنامه در کنار سایر صورتهای مالی و دیگر اطلاعات، به افرادی که خواهان تعیین ارزش واحد تجاری می باشند کمک خواهد کرد.

صورتهای عملکرد مالی

۶-۲۲. درآمدها و هزینههایی که در یک دوره مالی شناسایی شده است در یکی از صورتهای عملکرد مالی یعنی صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع گزارش می شود.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۲۳-۶. صورتهای عملکرد مالی در قالب موارد زیر به اهداف گزارشگری مالی کمک می نمایند:

الف. ارائه اطلاعات به استفاده کنندگان به منظور قادر ساختن ایشان در امر بررسی ارزیابیهای قبلی از عملکرد مالی دورههای گذشته و در صورت لزوم اصلاح ارزیابیهای آنها از عملکرد دورههای آتی.

ب. ارائه گزارشی از نتایج وظیفه مباشرت مدیریت به منظور قادر ساختن استفاده کنندگان به ارزیابی عملکرد گذشته مدیریت و ایجاد مبنایی جهت شکل گیری انتظارات آتی در مورد عملکرد مالی.

۲۴-۶. در ارزیابی کلیت عملکرد مالی یک واحد تجاری طی دوره، کلیه درآمدها و هزینهها باید مورد توجه قرار گیرد. صورت سود و زیان جامع دربرگیرنده کل درآمدها و هزینههای طی دوره می باشد. معهداً، اجزای تفکیکی مبلغ سود یا زیان جامع اغلب در مقایسه با کل آن، از اهمیت بیشتری برخوردار است.

۲۵-۶. در یک نظام ساده حسابداری که صورتهای مالی منعکس کننده تغییرات در ارزش نمی باشد، تمام درآمدها و هزینههای واحد تجاری طی دوره ناشی از فعالیتهای عملیاتی و غیرعملیاتی است که در صورت سود و زیان انعکاس می یابد. با این حال، اگر قرار است صورتهای مالی اثرات تغییرات در ارزش را نشان دهد، شیوه پیچیده تری جهت انعکاس درآمدها و هزینههای واحد تجاری ضرورت می یابد.

۲۶-۶. در برخی نظامهای حسابداری، بیشتر تغییرات در ارزش بخصوص درآمدها به خاطر اینکه هنوز تحقق نیافته اند در صورت سود و زیان نمایش نمی یابند. ارائه یک تعریف دقیق از مفهوم "تحقق" کار مشکلی است ولی معمولاً مفهوم تحقق عبارت است از الزام به اینکه درآمد مستند به دریافت وجه نقد (یا دارایی دیگری که با قطعیت معقول

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

انتظار تبدیل شدن آن به وجه نقد وجود داشته باشد) شده باشد یا با انتظار قریب به یقین مستند گردد.

۶-۲۷. یکی از مزایای قابل ذکر چنین سیستمی این است که درآمدها بر مبنایی قابل اتکا گزارش می‌شود. اگر تنها درآمدهای تحقق یافته شناسایی شود و اگر ضوابط تحقق از استحکام کافی برخوردار باشد، احتمال برگشت یک درآمد تحقق یافته وجود نخواهد داشت. این نحوه عمل، ممکن است در تشخیص کیفیت سودهایی که مستلزم تلاش برای فروش کالا یا ارائه خدمات است از درآمدهای ناشی از تغییرات در قیمت‌ها، مفید واقع گردد. معهذا، با توسعه بازارهای مختلف، اهمیت مسئله قابلیت تبدیل به وجه نقد از لحاظ مربوط بودن کاهش می‌یابد و این امر بخصوص در مورد اقلامی که برای استفاده مستمر در فعالیتهای تجاری نگهداری نمی‌شود و لذا در هر زمان به راحتی قابل فروش است، مصداق دارد. هرگاه ارزشهای جاری داراییها و بدهیها به قدر کافی اتکا پذیر باشد، خصوصیت "مربوط بودن" این الزام را پیش می‌آورد که تغییرات در ارزش صرف نظر از تحقق یا عدم تحقق سود یا زیان، شناسایی شود.

۶-۲۸. ارائه اطلاعاتی در مورد درآمدها و هزینه‌های تحقق یافته و تحقق نیافته یک دوره در صورتهای عملکرد مالی میسر است. به طور مثال تنها درآمدها و هزینه‌های تحقق یافته را می‌توان در صورت سود و زیان گزارش نمود و سایر درآمدها و هزینه‌ها را در صورت سود و زیان جامع منظور کرد. با این حال چنین سیستمی مستلزم گزارش درآمدها و هزینه‌هایی در صورت سود و زیان است که طی دوره ایجاد نشده، بلکه تحقق یافته است. این امر همچنین مستلزم آن است که مبلغ درآمدهای قبلاً شناسایی شده که طی دوره جاری تحقق یافته‌اند از صورت سود و زیان جامع کسر شود، حتی اگر این مبلغ دارای اهمیت زیادی نباشد. موضوع قابل

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

اهمیت دیگر این است که درآمدها و هزینه‌های مرتبط با شمار زیادی از انواع داراییها که طی یک دوره خاص تحقق می‌یابد، به طور مستقیم تحت کنترل مدیریت می‌باشد. بنابراین هرگاه یک مقیاس سنجش عملکرد مالی از مبلغ درآمد و هزینه تحقق یافته تأثیر بپذیرد، آنگاه مدیریت ابزاری در اختیار دارد که به موجب آن بتواند به دلخواه خود (و البته در چارچوب محدودیتهای کلی) به افزایش و کاهش آن پردازد، هر چند که چنین نحوه عملی فاقد اهمیت اقتصادی باشد. بدین دلایل، اطلاعات در مورد درآمدها و هزینه‌های قبلاً شناسایی شده که طی دوره جاری تحقق یافته است در صورتهای عملکرد مالی منعکس نمی‌شود بلکه در صورت نیاز، در یادداشتهای توضیحی تحت عنوان "سودها و زیانهای تاریخی" گزارش می‌شود.

۶-۲۹. بدین ترتیب، صورتهای عملکرد مالی تنها درآمدها و هزینه‌های ایجاد شده در یک دوره را گزارش می‌کند و تحقق بعدی چنین درآمدها و هزینه‌هایی منجر به گزارش مجدد آنها نمی‌شود. از این نکته می‌توان نتیجه گرفت که هرگاه تغییری در ارزش یک دارایی ایجاد شود یا آن دارایی به فروش رسد، سود یا زیان گزارش شده عبارت از تفاوت بین ارزش جدید یا عواید فروش دارایی و ارزش قبلاً گزارش شده آن می‌باشد.

۶-۳۰. در کنار طبقه بندی سودها به تحقق یافته و تحقق نیافته، طبقه بندی دیگری نیز در رابطه با کیفیت سودها وجود دارد و آن طبقه بندی درآمدها و هزینه‌ها به درآمدها و هزینه‌های ناشی از فعالیتهای عملیاتی و درآمدها و هزینه‌های ناشی از تغییرات در ارزش آن دسته از داراییها و بدهیهای است که برای استفاده مستمر در فعالیتهای واحد تجاری نگهداری می‌شود، می‌باشد. وظیفه اصلی این داراییها و بدهیها فراهم آوردن زیر بنای لازم برای عملیات واحد تجاری است و فراوری و خرید و فروش آنها مد نظر نمی‌باشد. در این گونه طبقه بندی درآمدها و هزینه‌ها، آن بخش از تغییرات در ارزش که بر فعالیت جاری واحد تجاری به طور مستمر اثر نمی‌گذارد به عنوان درآمدها

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

و هزینه‌های غیر عملیاتی طبقه‌بندی و جدا از نتایج حاصل از فعالیتهای عملیاتی گزارش می‌شود.

۳۱-۶. باتوجه به مراتب فوق، درآمدها و هزینه‌های تحقق نیافته ناشی از تغییرات ارزش آن دسته از داراییها و بدهیهای که برمبنایی مستمر اساساً به منظور قادر ساختن واحد تجاری به انجام عملیات نگهداری می‌گردد 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)، تنها در صورت سود و زیان جامع گزارش می‌گردد.

۳۲-۶. تمامی دیگر درآمدها و هزینه‌ها در صورت سود و زیان گزارش می‌گردد. بنابراین صورت سود و زیان دربرگیرنده نتایج عملیات واحد تجاری و نیز سایر درآمدها و هزینه‌ها از جمله درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی تحقق یافته می‌باشد.

۳۳-۶. صورت سود و زیان جامع، خلاصه‌ای از اجزای مهم تشکیل دهنده تمامی تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه (بجز آورده و ستانده صاحبان سرمایه) را ارائه می‌کند. اگرچه اجزای سود یا زیان جامع در همه واحدهای تجاری وجود دارد، معهذاً این اجزا در واحدهای تجاری مختلف از نقطه نظر تداوم یا تکرار، ثبات، مخاطره و اتکا پذیری، ویژگیهای متفاوتی از خود بروز می‌دهد. بنابر این اهمیت نسبی اجزای مختلف سود یا زیان جامع در واحدهای مختلف، متفاوت خواهد بود.

۳۴-۶. هرگاه احتمال رود افشای یک قلم خاص جهت ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت یا به عنوان عاملی در ارزیابی عملکرد مالی و جریانهای نقدی آتی حائز اهمیت باشد، آن قلم باید بطور جداگانه، گزارش شود. تعداد مناسب اقلامی که باید جداگانه گزارش شود به ملاحظات مربوط به سطح مناسب ادغام اطلاعات (موضوع بحث بندهای ۶-۶ و ۶-۷) بستگی دارد.

۳۵-۶. اطلاعات مربوط به عملکرد مالی در ارزیابی ظرفیت واحد تجاری جهت ایجاد جریانهای نقدی از محل منابع موجود آن مفید می‌باشد. این اطلاعات همچنین برای

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

قضاوت در مورد اثربخشی منابع به کار گرفته شده و استفاده احتمالی از منابع اضافی مفید است. ارائه مناسب متضمن موارد زیر است:

الف. گزارش جداگانه اقلامی که باتوجه به تجربه دوره‌های گذشته یا انتظارات در مورد آینده، از لحاظ مبلغ یا وقوع، غیرعادی تشخیص داده شده است، از قبیل اقلام استثنایی.

ب. تشخیص مبالغی که به طرق گوناگون تحت تأثیر تغییرات در شرایط اقتصادی یا فعالیت تجاری قرار گرفته است، از قبیل ارائه اطلاعات در مورد بخشهای مختلف واحد تجاری.

ج. ارائه جزئیات در حدی که استفاده‌کنندگان را قادر نماید ترکیب درآمدها و هزینه‌های واحد تجاری و ارتباط آنها را با دریافتها و پرداختهای آن درک نمایند. به طور مثال، ممکن است گزارش جداگانه موارد زیر مربوط تلقی گردد:

- هزینه‌هایی که با حجم فعالیت واحد تجاری یا با اجزای درآمد واحد تجاری تغییر می‌کند.

- هزینه‌هایی از قبیل هزینه تحقیق و توسعه که عمدتاً با سود دوره‌های آتی و نه سود دوره جاری مرتبط می‌باشد.

- هزینه‌هایی که دارای ویژگیهای خاص است از قبیل هزینه‌های مالی و مالیات.

د. محدود نمودن تهاتر اقلام مثبت و منفی در صورتهای عملکرد مالی به مواردی که با رویداد یا شرایطی واحد ارتباط داشته است و افشای اقلام تهاتر شده بجز در مواردی که احتمال رود اطلاع از مبالغ ناخالص برای ارزیابی نتایج آتی یا تأثیر معاملات و سایر رویدادهای گذشته مفید نباشد.

ه. تمیز دادن بین طبقات مختلف درآمد و هزینه که اندازه‌گیری آنها از سطوح متفاوت اتکا پذیری برخوردار است.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۳۶-۶. یک نقطه آغاز مناسب برای ارزیابی نتایج آتی، درآمد ایجاد شده توسط آن بخش از عملیات است که در آینده تداوم دارد. بدین لحاظ، ارائه درآمد حاصل از عملیات در حال تداوم و عملیات متوقف شده به عنوان اجزای جداگانه سود یا زیان برای استفاده کنندگان مفید می باشد.

۳۷-۶. ارزیابی سود یا زیان جامع توسط استفاده کنندگان صورتهای مالی، ممکن است تا حدی به توان آنها مبنی بر ارتباط دادن نتایج واحد تجاری با دوره های زمانی خاص بستگی داشته باشد تا اینکه آنها بتوانند اثر تغییرات در شرایط اقتصادی را بر نتایج واحد تجاری ارزیابی نمایند. همان طور که در فصل دوم ذکر شد، استفاده از روشهای یکنواخت جهت تهیه صورتهای مالی دوره های مختلف حائز اهمیت است. معهذاً، تجدیدنظر در قضاوت های انجام شده در دوره های گذشته یک ویژگی عادی گزارشگری در شرایط ابهام می باشد. بدین لحاظ، اثر تعدیلات در برآوردهای انجام شده در روال عادی تهیه صورتهای مالی در دوره های گذشته معمولاً در عملکرد مالی دوره جاری انعکاس می یابد. به همین دلیل، نتایج دوره های گذشته باید از طریق تعدیلات سنواتی فقط در موارد اصلاح اشتباه مربوط به شناخت درآمدها و هزینه ها یا تغییر در رویه های حسابداری مؤثر بر نتایج گذشته، ارائه مجدد شود.

صورت جریان وجوه نقد

۳۸-۶. باتوجه به هدف صورتهای مالی، استفاده کنندگان نیاز به اطلاعات درباره جریانهای ورودی و خروجی وجه نقد دارند تا آنان را در ارزیابی نقدینگی، توان واحد تجاری جهت بازپرداخت بدهیها و جریانهای نقدی آتی و نیز بررسی ارزیابیهای قبلی کمک کند.

۳۹-۶. صورت جریان وجوه نقد به همراه یادداشت های توضیحی مربوط، منعکس کننده جریانهای ورودی و خروجی نقدی واحد تجاری طی دوره است و جریانهای ناشی از عملیات را از جریانهای ناشی از سایر فعالیتها تفکیک می کند. صورت جریان وجوه نقد اطلاعات مفیدی در مورد طرق ایجاد و مصرف وجه نقد توسط واحد تجاری ارائه می کند.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

به طور مثال صورت جریان وجوه نقد، وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی و وجه نقد مصرفی جهت بازپرداخت تسهیلات مالی، توزیع سود سهام یا تجدید سرمایه‌گذاری آن به منظور نگهداشت یا افزایش ظرفیت عملیاتی را نشان می‌دهد. اطلاعات راجع به جریانهای ورودی و خروجی وجه نقد طی دوره به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند تا عواملی همچون مخاطره، نقدینگی واحد تجاری و توان آن جهت بازپرداخت بدهیها، انعطاف‌پذیری مالی و رابطه بین سود و جریانهای نقدی واحد تجاری را مورد ارزیابی قرار دهند.

۶-۴۰. صورت جریان وجوه نقد مبنایی ناقص برای ارزیابی دورنمای جریانهای نقدی آتی به دست می‌دهد. بسیاری از دریافتهای نقدی جاری خصوصاً جریانهای نقدی ورودی ناشی از عملیات، از فعالیتهای دوره‌های گذشته حاصل می‌شود و بسیاری از پرداختهای نقدی به قصد دریافتهای نقدی آتی یا به انتظار چنین دریافتهایی صورت می‌گیرد. اعمال معیارهای شناخت درآمد و هزینه موجب می‌شود که برای اندازه‌گیری نتایج دوره، جریانهای نقدی تعدیل شوند. به همین دلیل، صورتهای عملکرد مالی در کنار ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد و به عنوان یک مجموعه، مبنای مناسب‌تری برای ارزیابی وضعیت آتی جریانهای نقدی واحد تجاری در مقایسه با صورت جریان وجوه نقد به تنهایی فراهم می‌آورد.

انعطاف‌پذیری مالی

۶-۴۱. انعطاف‌پذیری مالی در فصل اول توصیف شده است. انعطاف‌پذیری مالی از منابع مختلفی نشأت می‌گیرد. به طور مثال توان کسب سرمایه جدید در کوتاه‌مدت از طریق صدور اوراق مشارکت، توان دستیابی به وجه نقد از طریق فروش داراییها بدون اختلال در عملیات در حال تداوم و توان نیل به بهبود سریع در خالص جریانهای نقدی ناشی از عملیات، از جمله این منابع است.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۶-۴۲. انعطاف پذیری مالی معمولاً متضمن از دست دادن برخی منافع در قبال به دست آوردن برخی مزایاست. به طور مثال نگهداری داراییهایی که به راحتی در بازار قابل داد و ستد است، نشانگر انعطاف پذیری مالی است اما همین امر ممکن است متضمن بسنده کردن به نرخ بازدهی باشد که به مراتب کمتر از نرخ است که می توان از سرمایه گذاری در داراییهایی با نقدینگی کمتر به دست آورد. انعطاف پذیری مالی می تواند مخاطرات مرتبط با عملیات را، مثلاً با تقلیل خطر ورشکستگی به هنگام تنزل خالص جریانهای نقدی ناشی از عملیات، کاهش دهد. به طور کلی در هر سطح مخاطره عملیاتی، یک واحد تجاری که از انعطاف پذیری مالی بالایی برخوردار است در مقایسه با واحد تجاری با انعطاف پذیری مالی پایین در مجموع با مخاطره کمتری روبرو می باشد.

۶-۴۳. صورتهای مالی اساسی مجموعاً اطلاعاتی را که برای ارزیابی انعطاف پذیری مالی مفید است ارائه می کند. به طور مثال صورت جریان وجوه نقد این اطلاعات را از طریق گزارش جریانهای نقدی ناشی از عملیات و افشای رابطه آنها با سود فراهم می آورد. این اطلاعات می تواند در پیش بینی جریانهای نقدی آتی مفید واقع شود و عموماً برای هر واحد تجاری هرچه میزان خالص جریانهای نقدی آتی ناشی از عملیات بیشتر باشد توان آن واحد تجاری برای مقابله با تغییرات نامساعد در شرایط عملیاتی یا مالی، بیشتر خواهد بود. صورتهای عملکرد مالی می تواند اطلاعاتی را به منظور کمک به ارزیابی توان واحد تجاری جهت کاهش هزینه ها در مواقع تنزل درآمد فراهم آورد. ترازنامه اطلاعاتی را برای ارزیابی انعطاف پذیری مالی از طریق مشخص کردن ماهیت منابع موجود و مبلغ و زمان ادعاهای موجود بر این منابع ارائه می کند.