

پيوست استانداردهاي حسابداري  
مفاهيم نظري گزارشگري مالي



شماره ثبت ۴۴۰۱۰



پیوست استانداردهای حسابداری  
مفاهیم نظری گزارشگری مالی  
فهرست مندرجات

شماره بند	
1 تا 10	■ مقدمه
1 تا 4	● هدف و جایگاه
5	● دیدگاه کلی
6 تا 7	● گزارشگری مالی و اجزای آن
8 تا 9	● دامنه کاربرد
10	● واحد گزارشگر
11	● سایر موارد
1-1 تا 13-1	■ فصل اول - هدف صورتهای مالی
1-5 تا 6-1	● استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و نیازهای اطلاعاتی آنان
1-7 تا 13-1	● وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی
1-2 تا 2-35	■ فصل دوم - خصوصیات کیفی اطلاعات مالی
2-6 تا 7-2	● کیفیت اهمیت
2-8 تا 2-19	● خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات
2-8 تا 2-11	– مربوط بودن
2-9 تا 2-10	ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی
11-2	انتخاب خاصه
2-12 تا 2-19	– قابل اتکا بودن
2-14 تا 2-15	بیان صادقانه
16-2	رجحان محتوا بر شکل
17-2	بی‌طرفی
18-2	احتیاط
19-2	کامل بودن

پیوست استانداردهای حسابداری  
مفاهیم نظری گزارشگری مالی  
فهرست مندرجات (ادامه)

<u>شماره بند</u>	
20-2 تا 2-29	● خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات
21-2 تا 2-26	– قابل مقایسه بودن
24-2	ثبات رویه
25-2 تا 2-26	افشائیات
27-2 تا 2-29	– قابل فهم بودن
2 - 28	ادغام و طبقه‌بندی اطلاعات
2 - 29	توان استفاده‌کنندگان
30-2 تا 2-34	● محدودیتهای حاکم بر خصوصیات کیفی اطلاعات مالی
31-2 تا 2-32	– موازنه بین خصوصیات کیفی
2 - 33	– به موقع بودن
2 - 34	– منفعت و هزینه
2 - 35	● تصویر مطلوب
1-3 تا 3-50	■ فصل سوم - عناصر صورتهای مالی
3-34 تا 3-5	● داراییها و بدهیها
3-18 تا 3-5	– داراییها
3 - 5	تعریف دارایی
3-10 تا 3-6	حقوق و سایر راههای دستیابی مشروع
3-14 تا 3-11	منافع اقتصادی آتی
3-16 تا 3-15	کنترل توسط واحد تجاری
3 - 17	معاملات یا سایر رویدادهای گذشته
3 - 18	مخاطره
3-28 تا 3-19	– بدهیها
3-23 تا 3-19	تعریف بدهی
3-27 تا 3-24	تعهدات
28-3	معاملات یا سایر رویدادهای گذشته
34-3 – 29-3	– سایر جنبه‌های داراییها و بدهیها

پیوست استانداردهای حسابداری  
مفاهیم نظری گزارشگری مالی  
فهرست مندرجات (ادامه)

شماره بند	
3-30 تا 29-3	قرینه بودن داراییها و بدهیها
3-34 تا 31-3	تهاتر داراییها و بدهیها
3-42 تا 35-3	• حقوق صاحبان سرمایه
3-44 تا 43-2	• درآمدها و هزینهها
3-50 تا 45-3	• آورده و ستانده صاحبان سرمایه
4-50 تا 1-4	■ فصل چهارم - شناخت در صورتهای مالی
4-8 تا 5-4	• مراحل شناخت
4-10 تا 6-4	• معیارهای شناخت
4 - 6	- شناخت اولیه
4 - 7	- تجدید اندازهگیری
4 - 8	- قطع شناخت
4-10 تا 9-4	- شناخت درآمد و هزینه
4-27 تا 11-4	• فرایند شناخت
4-14 تا 11-4	- رویدادهای گذشته
4-21 تا 15-4	- معاملات
4-24 تا 22-4	- رویدادهایی غیر از معاملات
4-27 تا 25-4	- قطع شناخت
4-36 تا 28-4	• شناخت درآمد و هزینه
4-31 تا 28-4	- شناخت درآمد
4-36 تا 32-4	- شناخت هزینه
4-39 تا 37-4	• کافی بودن شواهد
4-50 تا 40-4	• قابلیت اتکای کافی
4-45 تا 44-4	- اندازهگیری برحسب مبالغ پولی
4-49 تا 46-4	- ابهام درباره میزان منافع
4 - 50	- وجود يك مبلغ حداقل
5-35 تا 1-5	■ فصل پنجم - اندازهگیری در صورتهای مالی

پیوست استانداردهای حسابداری  
مفاهیم نظری گزارشگری مالی  
فهرست مندرجات (ادامه)

<u>شماره بند</u>	
5-30 تا 10-5	● نظامهای اندازه‌گیری
5-18 تا 11-5	– بهای تمام شده تاریخی
5-27 تا 19-5	– ارزش جاری
5-30 تا 28-5	– تعدیل از بابت اثرات تورم عمومی
5-35 تا 31-5	● نتیجه‌گیری
	● پیوست شماره یک - تأثیر نگهداشت سرمایه بر اندازه‌گیری سود
	● پیوست شماره دو - مثالی ساده از یک نظام مبتنی بر ارزش جاری واقعی
1-6 تا 6-43	■ فصل ششم - نحوه ارائه اطلاعات در صورتهای مالی
5-6 تا 6-10	● ویژگیهای صورتهای مالی
6-6 تا 6-7	– ادغام اطلاعات
6-9 تا 8-6	– طبقه‌بندی
6 - 10	– ارتباط متقابل صورتهای مالی
6-17 تا 11-6	● اجزای صورتهای مالی
6-12 تا 11-6	– صورتهای مالی اساسی
6-16 تا 13-6	– یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی
6 - 17	– اطلاعات متمم
6-21 تا 18-6	● ترازنامه
6-37 تا 22-6	● صورتهای عملکرد مالی
6-40 تا 38-6	● صورت جریان وجوه نقد
6-43 تا 41-6	● انعطاف‌پذیری مالی

## پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

### مقدمه

#### هدف و جایگاه

1. 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.
2. 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.
3. 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.
4. مفاهیم نظری گزارشگری مالی یک استاندارد حسابداری نیست و لذا برای مسائل خاص مربوط به اندازه‌گیری یا افشا، استاندارد تعیین نمی‌کند. معهذا از طریق فراهم‌آوردن اطلاعاتی در مورد دیدگاه بکار گرفته شده در تدوین استانداردهای حسابداری، این مجموعه 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

5. 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

6. 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.

7. 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. سایر گزارشهای مالی که به‌طور موردی و با اهداف خاص تهیه می‌شود 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 می‌باشد.

## دامنه کاربرد

8. دامنه کاربرد این مجموعه، صورتهای مالی با مقاصد عمومی (که از این به بعد صورتهای مالی نامیده می‌شود) می‌باشد. این صورتهای مالی حداقل به‌طور سالانه و در راستای رفع نیازهای مشترک اطلاعاتی طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان تهیه و ارائه می‌شود. سایر گزارشهای مالی از جمله گزارشهای مالی با اهداف خاص، جزء صورتهای مالی تلقی نمی‌شود. معهذا برخی مبانی این مجموعه با تهیه و ارائه چنین گزارشهایی، تا آنجا که متکی به فرایند حسابداری مالی است، ارتباط پیدا می‌کند.

9 . 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، بهطور 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 می‌شود. در این ارتباط، طیف استفاده‌کنندگان صورتهای مالی گسترده‌تر می‌گردد تا اعضا و اعانه‌دهندگان، تأمین‌کنندگان منابع، مشتریان یا دریافت‌کنندگان کالاها و خدمات و تشکیلات نظارتی را دربر گیرد. همچنین اطلاعات در مورد رعایت قراردادهای و هرگونه محدودیت در استفاده از وجوه اهمیت بیشتری می‌یابد و تأکید بر رقم سود، جای خود را به تأکید بر معیارهای عملکرد مالی و غیر مالی متفاوتی می‌دهد.

#### واحد گزارشگر

10 . گزارشگری مالی منعکس‌کننده 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 استفاده‌کنندگان مختلف در ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری 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 استفاده‌کنندگان تهیه و ارائه می‌شود.

#### سایر موارد

11 . 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

1-1. 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.

1-2. صورتهای مالی همچنین نتایج وظیفه مباشرت مدیریت یا حسابداری 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 حسابداری 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.

1-3. 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 مشترك اغلب استفاده‌کنندگان را رفع می‌کند.

1-4. 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.

#### استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و نیازهای اطلاعاتی آنان

1-5. استفاده‌کنندگان صورتهای مالی به اشخاصی اطلاق می‌شود که جهت رفع نیازهای اطلاعاتی متفاوت خود از صورتهای مالی استفاده می‌کنند. تأمین نیازهای اطلاعاتی تمام استفاده‌کنندگان توسط صورتهای مالی امکان‌پذیر نیست ولی نیازهایی وجود دارد که برای همه استفاده‌کنندگان مشترك است. بالاخص همه استفاده‌کنندگان 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 استفاده‌کنندگان را نیز در حد توان برآورده می‌کند. به عبارت دیگر اطلاعات تهیه شده برای سرمایه‌گذاران، به عنوان یک مرجع اطلاعاتی برای سایر استفاده‌کنندگان نیز مفید است چرا که اینان می‌توانند اطلاعات مشخص‌تری را که در معاملات خود با واحد تجاری بدست می‌آورند با این مرجع اطلاعاتی بسنجند. استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و نیازهای اطلاعاتی آنها به شرح زیر است:

پیوست استانداردهای حسابداری  
مفاهیم نظری گزارشگری مالی

- الف . سرمایه‌گذاران:  
سرمایه‌گذاران به عنوان تأمین‌کنندگان 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 منفرعات تسهیلات دریافتی ارزیابی کنند.
- ج . تأمین‌کنندگان کالا و خدمات و سایر بستانکاران:  
تأمین‌کنندگان 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. بستانکاران تجاری برعکس اعطاکنندگان تسهیلات مالی به وضعیت واحد تجاری در کوتاه‌مدت علاقه‌مند 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 علاقه‌مندند. اینان همچنین علاقه‌مند 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 علاقه‌مند 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 به‌طور اعم:  
آحاد جامعه به طرق مختلف تحت تأثیر واحدهای تجاری قرار می‌گیرند. به‌طور 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.

ح . سایر استفاده‌کنندگان:

اشخاص دیگری که عمدتاً به ارائه انواع خدمات به استفاده‌کنندگان 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.

6-1 . 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. معهداً 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

7-1 . اتخاذ تصمیمات اقتصادی توسط استفاده‌کنندگان صورتهای مالی مستلزم ارزیابی توان واحد تجاری جهت ایجاد وجه نقد و زمان و قطعیت ایجاد آن است. این‌توان 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.

8-1 . 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 ذبحق 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 فراهم بودن 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.

9 - 1 . 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.

10 - 1 . اطلاعات در مورد جریانهای نقدی در صورت جریان وجه نقد ارائه می‌شود. این اطلاعات از جنبه‌ای دیگر عملکرد مالی واحد تجاری را از طریق انعکاس مبالغ و منابع اصلی جریانهای 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.

11 - 1 . انعطاف‌پذیری مالی عبارت از توانایی واحد تجاری مبنی بر اقدام مؤثر جهت تغییر میزان و 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 بهره گیرد 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.

12 - 1 . توضیحات مکمل درارتباط با وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی در یادداشتهای توضیحی ارائه می‌شود که جزء لاینفک صورتهای مالی محسوب می‌گردد.

13 - 1 . 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

پیوست استانداردهای حسابداری  
مفاهیم نظری گزارشگری مالی

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

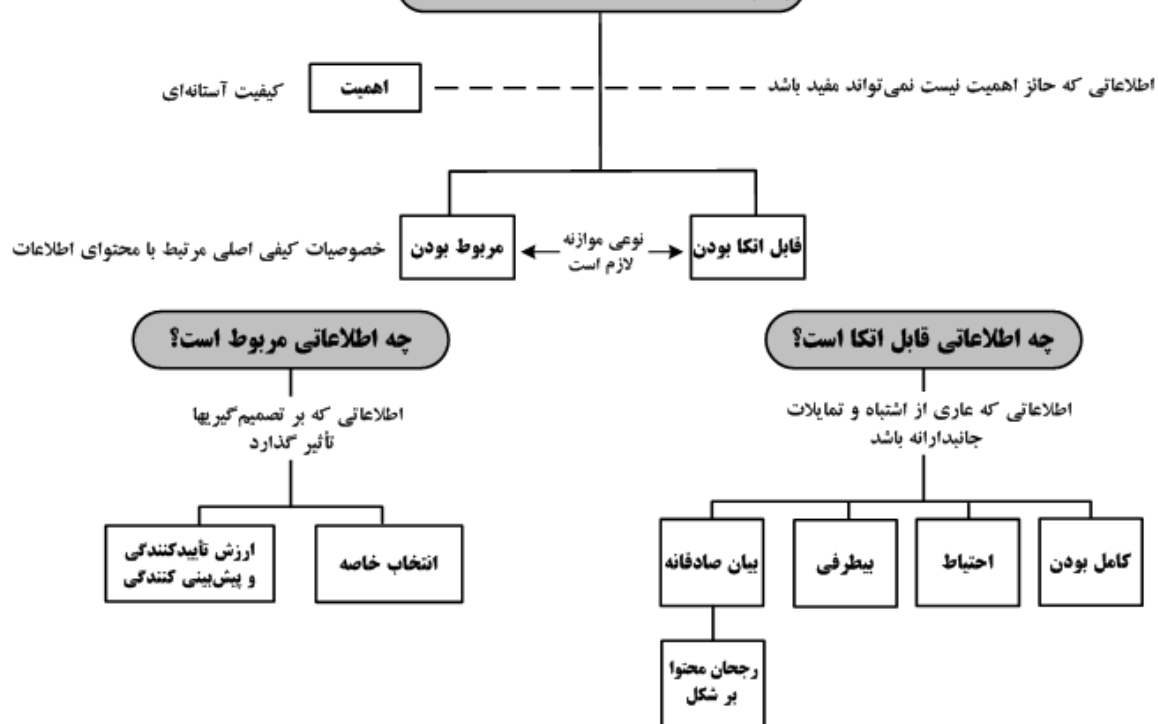
#### خصوصیات کیفی اطلاعات مالی

- 2-1 . خصوصیات کیفی به خصوصیات اطلاق می‌شود که موجب می‌گردد اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی برای استفاده‌کنندگان در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود.
- 2-2 . برخی خصوصیات کیفی به محتوای اطلاعات مندرج در صورتهای مالی و برخی دیگر به چگونگی ارائه این اطلاعات مربوط می‌شود.
- 2-3 . 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 8-2 الی 19-2 مطرح می‌شود.
- 2-4 . 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 20-2 الی 29-2 مطرح می‌شود.
- 2-5 . رابطه بین خصوصیات کیفی در شکل صفحه بعدنمایش یافته است.  
کیفیت "اهمیت"
- 2-6 . 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

#### چه چیزی اطلاعات مالی را مفید می‌سازد؟



#### چه خصوصیتی ارائه اطلاعات مالی را مفید می‌سازد؟



7 - 2 . 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 :

8 - 2 . اطلاعاتی مربوط تلقی می‌شود که بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال یا آینده یا تائید یا تصحیح ارزیابیهای گذشته آنها موثر واقع شود.

ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی

9 - 2 . ” 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.

10 - 2 . 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. معهذاً توان پیش‌بینی بر اساس صورتهای مالی تحت تأثیر نحوه نمایش اطلاعات در مورد معاملات و سایر رویدادهای گذشته ارتقا می‌یابد. به‌طور مثال هرگاه ارقام غیرمعمول، غیرعادی و غیر تکراری درآمد یا هزینه جداگانه افشا شود، ارزش پیش‌بینی‌کنندگی صورتهای عملکرد مالی افزایش می‌یابد.



#### انتخاب خاصه

11 - 2. 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

12 - 2. برای اینکه اطلاعات مفید باشد باید همچنین قابل اتکا باشد. اطلاعاتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه با اهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند.

13 - 2. اطلاعات ممکن است مربوط باشد لیکن ماهیتاً یا در بیان چنان غیرقابل اتکا باشد که شناخت آن در صورتهای مالی به‌طور بالقوه گمراه‌کننده شود. به‌طور 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 می‌تواند مناسب باشد.

#### بیان صادقانه

14 - 2. اطلاعات باید اثر معاملات و سایر رویدادهایی را که ادعا می‌کند بیانگر آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیانگر آن باشد به‌طور 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.

15 - 2. 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 اندازه‌گیری شود یا در طراحی و اعمال روشهای اندازه‌گیری و ارائه‌ای که بتواند پیامهای مرتبط با آن معاملات و سایر رویدادها را انتقال دهد، مشکلات ذاتی وجود دارد. در برخی موارد اندازه‌گیری 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 اندازه‌گیری آنها نیز افشا گردد (نحوه برخورد با ابهام در فصل 4 مطرح می‌شود).

رجحان محتوا بر شکل

16 - 2. 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 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 پایستی 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

17 - 2. 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 نلی به نتیجه ای از قبل تعیین شده، اثر گذارد، صورتهای مالی بی طرفی نمی باشد.

احتیاط

18 - 2. تهیه کنندگان صورتهای مالی در عین حال باید با ابهاماتی که به گونه ای اجتناب ناپذیر بر بسیاری رویدادها و شرایط سایه افکنده 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 ذخایر غیر ضروری گردد یا داراییها و درآمدها را عمداً کمتر از واقع و بدهیها و هزینه ها 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

19 - 2. 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

20 – 2. همان طور که در بند 4-2 ذکر شد خصوصیات مربوط به ارائه شامل ” قابل مقایسه بودن “ و ” قابل فهم بودن “ است. اطلاعاتی که فاقد این خصوصیات باشد علیرغم مربوط بودن قابل اتکا بودن، دارای فایده محدودی است.

#### قابل مقایسه بودن

21 – 2. 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.

22 – 2. 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.

23 – 2. 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 گونه ای مشابه، در صورت وجود رویه های جایگزین ” مربوط تر “ و ” قابل اتکاتر “، برای واحد تجاری مناسب نخواهد بود که در رویه های حسابداری مورد عمل تغییر ندهد.

#### ثبات رویه

24 – 2. قابل مقایسه بودن مستلزم این امر است که اندازه گیری 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 اندازه گیری داراییها استفاده کنند، در صورت تحصیل داراییهای خود در زمانهای مختلف نتایج متفاوتی را گزارش خواهند کرد.

#### افشائیات

25 – 2. یکی از پیش شرطهای قابل مقایسه بودن، افشای رویه های حسابداری بکار رفته در تهیه صورتهای مالی و همچنین افشای هرگونه تغییرات در آن رویه ها و اثرات چنین تغییراتی می باشد. استفاده کنندگان باید قادر باشند تفاوت بین رویه های حسابداری برای معاملات و سایر رویدادهای مشابه را

که توسط يك واحد تجاري طی دوره‌هاي مختلف بكار گرفته شده و رویه‌هایی را که توسط واحدهای تجاری مختلف اتخاذ شده است، تشخیص دهند.

26 - 2 . 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 يك دوره مالی قبل ضرورت دارد.

قابل فهم بودن

27 - 2 . يك خصوصیت کیفی مهم اطلاعات مندرج در صورتهای مالی این است که به آسانی برای استفاده‌کنندگان قابل درک باشد.

ادغام و طبقه‌بندی اطلاعات

28 - 2 . يك عامل مهم در قابل فهم بودن اطلاعات مالی نحوه ارائه آنهاست. برای اینکه ارائه اطلاعات مالی قابل فهم باشد لازم است که اقلام به‌نحوی مناسب در یکدیگر ادغام و طبقه‌بندی شود. این موضوع در فصل 6 تشریح می‌شود.

توان استفاده‌کنندگان

29 - 2 . صورتهای مالی برای رفع نیازهای استفاده‌کنندگان مختلفی که از درجات مختلف آگاهی از فعالیت‌های تجاری و اقتصادی و نحوه حسابداری برخوردارند، تهیه می‌شود. معیناً اطلاعات مالی عموماً براساس این فرض که استفاده‌کنندگان از آگاهی معقولي در مورد فعالیت‌های تجاری و اقتصادی و نحوه حسابداری برخوردارند و اینکه مایل به مطالعه اطلاعات با تلاش معقولي هستند، تهیه می‌شود. در عین حال، اطلاعات پیچیده‌ای که جهت رفع نیازهای تصمیم‌گیری اقتصادی مربوط تلقی می‌شود نباید به بهانه مشکل بودن درک آن توسط برخی استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی حذف شود، گرچه این گونه اطلاعات نیز باید حتی‌المقدور به‌گونه‌ای ساده ارائه شود.

محدودیت‌های حاکم بر خصوصیات کیفی اطلاعات مالی

30 - 2 . به‌ندرت می‌توان اطلاعاتی تهیه کرد که کاملاً مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهم باشد. برخی از مؤثرترین محدودیت‌ها در بندهای 31 - 2 تا 34 - 2 تشریح می‌گردد:

موازنه بین خصوصیات کیفی

31 - 2 . یکی از محدودیت‌ها این است که اغلب نوعی موازنه یا مصالحه بین خصوصیت‌های کیفی ضرورت دارد. به‌طور 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 به‌منظور پاسخگویی به اهداف صورتهای مالی است. اهمیت نسبی خصوصیت‌های کیفی در موارد مختلف امری قضاوتی است.

32 - 2. مثال دیگری از تضاد بالقوه بین خصوصیات کیفی، تضاد بین "بی‌طرفی" و "احتیاط" است که هر دوی آنها از خصوصیات مربوط به قابلیت اتکا محسوب می‌شود. بی‌طرفی عبارت از عاری بودن از تمایلات جانبدارانه است. معهداً اعمال احتیاط بیش از حد معمول، منجر به بیان کمتر از واقع داراییها و درآمدها و بیان بیشتر از واقع بدهیها و هزینه‌ها می‌شود. برای اجتناب از این خطری که متوجه "بی‌طرفی" است، "احتیاط" را نباید به عنوان یک انحراف سیستماتیک در اندازه‌گیری تعبیر کرد، بلکه احتیاط را باید نوعی طرز تفکر تعبیر کرد که ارزیابی دقیق ابهامات و توجه هشدارانه به خطرات احتمالی را می‌طلبد. حالت مطلوب این است که میزان تردید ناشی از برخورد محافظه‌کارانه، کاملاً با تمایل به خوش‌بینی بیش از حد جبران شود.

به موقع بودن

33 - 2. 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 جنبه‌های یک معامله یا رویداد، اطلاعات موجود گزارش شود که این از قابلیت اتکای آن می‌کاهد. به عکس، هرگاه به‌منظور مشخص شدن همه جنبه‌های مزبور، گزارشگری با تأخیر انجام گردد، اطلاعات ممکن است کاملاً قابل اتکا شود، لیکن برای استفاده‌کنندگانی که باید طی این مدت تصمیماتی اتخاذ کنند بی‌فایده شده 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 تصمیم‌گیری اقتصادی استفاده‌کنندگان پاسخ داده شود.

منفعت و هزینه

34 - 2. توازن بین منفعت و هزینه به جایی اینک یک خصوصیت کیفی باشد یک محدودیت مهم است. منفعت حاصل از اطلاعات باید بیش از هزینه تهیه و ارائه آن باشد. معهداً 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

35 - 2. 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.

### عناصر صورتهای مالی

1 - 3 . 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.

2 - 3 . عناصر صورتهای مالی عبارتند از :

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

3 - 3 . 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 تبدیل می‌کند لزوماً آنهایی نیست که مبنای اندازه‌گیری این اقلام را تشکیل می‌دهد.

به‌طور 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.

4 - 3 . 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 مبنای یکنواخت می‌باشد.

#### داراییها و بدهیها

#### داراییها

تعریف دارایی:

5-3. 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:

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

6-3. 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 هر یک، دارایی (یا بدهی) شریک مربوط باشد.

7-3. 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.

3 - 8 . 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.

3 - 9 . 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.

3 - 10 . در موارد نادر یک دارایی ممکن است در غیاب حقوق قانونی وجود داشته باشد. به‌طور مثال می‌توان به اختراعی که به ثبت نرسیده است اشاره کرد.

منافع اقتصادی آتی

3 - 11 . 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.

3 - 12 . 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.

13 - 3. 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.

14 - 3. 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، 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

15 - 3. 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 يك از افراد به خاطر دستیابی به منافع اقتصادی، صاحب دارایی نمی‌باشد.

3 - 16. 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 مربوطه در تعریف دارایی می‌گنجد.

معاملات یا سایر رویدادهای گذشته

3 - 17. 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 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

3 - 18. 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 در ارتباط 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 :

19 - 3 . بدهی عبارت از تعهد انتقال منافع اقتصادی توسط واحد تجاری ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته است.

20 - 3 . بسیاری از بدهیها، تعهدات قراردادی جهت انتقال مبالغ مشخص وجه نقد می‌باشند. 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.

21 - 3 . 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 زیانهای که هنوز اتفاق نیفتاده است، کنار گذاشته می‌شود، بدهی تلقی نمی‌گردد.

22 - 3 . 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.

23 - 3 . 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. این‌گونه بدهیها اغلب تحت عنوان "بدهیهای احتمالی" مورد اشاره قرار می‌گیرد.

تعهدات

24-3 . 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.

25-3 . معهدا، تعهد قانونی شرط لازم برای وجود بدهی نیست. به‌طور مثال یک واحد تجاری ممکن است به‌خاطر 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 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.

26-3 . 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 برقبول 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.

27-3 . 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 به‌نحوی 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

28-3. بنابراین 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 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

29-3. 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.

30-3. معمولاً اقلامی که بیانگر کاهش جریانهای ورودی منافع اقتصادی یا خروجی منافع اقتصادی است به‌ترتیب 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 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

31-3. گاه مشخص نیست که دو یا چند قلم دریافتی و پرداختی، 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.

32-3. 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.

33-3. 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.

34-3. 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.

### حقوق صاحبان سرمایه

35-3 . حقوق صاحبان سرمایه عبارت از باقیمانده‌ای است که از کسر جمع بدهیهای واحد تجاری از جمع داراییهای آن حاصل می‌شود.

36-3 . 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 پستانکاران 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.

37-3 . 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.

38-3 . 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.

39-3 . 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 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.

40-3 . 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.

3-41. 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 بستنکاران آن از اثرات زیان وضع گردد. اندوخته‌های دیگری ممکن است به منظور 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.

3-42. 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 حقوق صاحبان سرمایه را تشکیل می‌دهد و به خودی خود از عناصر صورتهای مالی به شمار نمی‌آید.

#### درآمدها و هزینه‌ها

3-43. 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.

3-44. 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

ستاده صاحبان سرمایه باشد. بنابراین "درآمد" دربرگیرنده درآمد ناشی از فعالیتهای اصلی و مستمر واحد تجاری (درآمد عملیاتی) و سایر انواع درآمد می‌باشد. به‌گونه مشابه، "هزینه" دربرگیرنده هزینه‌های تحمل‌شده 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 ستاده صاحبان سرمایه

3-45. 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.

"ستاده صاحبان سرمایه" عبارتست از کاهش در حقوق صاحبان سرمایه ناشی از انتقال داراییها به صاحبان سرمایه یا ایجاد بدهی در قبال آنها به‌منظور کاهش حقوق مالکانه و یا توزیع سود.

3-46. آورده صاحبان سرمایه معمولاً نقدی است اما می‌تواند به‌صورت غیرنقد و یا در قالب تبدیل مطالبات نقدی حال شده اشخاص نیز باشد. مابه‌ازای آورده صاحبان سرمایه، حق مالکیتی است که به آنها اعطا می‌شود. افزایش حاصله در حقوق صاحبان سرمایه عموماً به مبلغ مابه‌ازای دریافتی ثبت می‌گردد.

3-47. 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. به‌شرط آنکه با صاحبان سرمایه فعلی به‌طور یکسان برخورد شود، هرگونه اضافه یا کسر پرداخت آشکار برای کسب حقوق جدید، با افزایش یا کاهش معادل در ارزش حقوق قبلی آنها جبران می‌شود. 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 می‌شود. از آنجا که حقوق صاحبان سرمایه با داراییها و بدهیها به طور همزمان معنا پیدا می‌کند یک سود یا زیان برای صاحبان سرمایه فعلی ناشی از تعدیل حقوقشان، درآمد یا هزینه واحد تجاری است.

3-48. آورده صاحبان سرمایه همچنین می‌تواند به شکل افزایش سرمایه از محل سود نقدی باشد. در چنین حالتی، عدم دریافت سود نقدی در محتوا به منزله مابه‌ازای افزایش سرمایه محسوب می‌شود. 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 نمی‌شود، تغییری در کل حقوق صاحبان سرمایه حاصل نشده بلکه صرفاً اجزای تشکیل‌دهنده آن تغییر می‌کند.

3-49. ستانده صاحبان سرمایه مشتمل بر تصویب توزیع سود بین صاحبان سرمایه، تقسیم اندوخته‌ها و بازگشت سرمایه ناشی از کاهش اختیاری آن می‌باشد.

3-50. آورده و ستانده صاحبان سرمایه تنها دربرگیرنده مبادلاتی است که صاحبان سرمایه در نقش صاحب سرمایه به آنها مبادرت می‌ورزند. نتایج معاملات تجاری با صاحبان سرمایه، درآمد یا هزینه محسوب می‌شود زیرا این افراد در این معاملات به عنوان صاحب سرمایه وارد نشده‌اند بلکه در نقشهای دیگری از قبیل مشتری یا فروشنده ظاهر شده‌اند. با این حال، یک معامله واحد می‌تواند دربرگیرنده هر دو نقش فوق باشد. به‌طور مثال صاحب یک واحد تجاری انفرادی ممکن است کالایی را به کمتر از قیمت واقعی از واحد تجاری خریداری کند. چنین معامله‌ای هم متضمن توزیع سود (که تفاوت بین ارزش واقعی و مبلغ احتسابی آن است) و هم متضمن دریافت مابه‌ازا در قبال فروش دارایی است که هر دو را باید در تعیین سود یا زیان حاصل از فروش دارایی در نظر گرفت.

شناخت در صورتهای مالی

- 1- 4 . همان طور که در فصل اول بیان شد، هدف صورتهای مالی ارائه اطلاعاتی در مورد وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطافپذیری مالی واحد تجاری است که برای طیف وسیعی از استفادهکنندگان در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع شود. این هدف، عمدتاً از طریق شناخت در صورتهای مالی اساسی حاصل می‌گردد. شناخت، متضمن مشخص کردن عنوان و مبلغ پولی یک عنصر و احتساب آن مبلغ در جمع اقلام صورتهای مالی است.
- 2- 4 . عناصر صورتهای مالی در فصل سوم تعریف شده است. اگرچه تنها آن اقلامی که با تعاریف عناصر صورتهای مالی تطبیق کند باید در صورتهای مالی شناسایی شود، معهداً، همه اقلامی که با این تعاریف تطبیق می‌کند لزوماً نباید در صورتهای مالی مورد شناخت قرار گیرد. در این فصل شرایط لازم برای شناخت مطرح می‌شود.
- 3- 4 . یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی دربرگیرنده اطلاعات مهمی در مورد عناصر شناسایی شده و نیز عناصر شناسایی نشده می‌باشند. معهداً، افشا در یادداشتهای نمی‌تواند جایگزین مناسبی برای خودداری از شناخت عناصری باشد که معیارهای شناخت در مورد آنها صدق می‌کند.
- 4- 4 . همان طور که در فصل 6 مطرح شده، شناخت عناصر صورتهای مالی متضمن فرایند ادغام و طبقه‌بندی اطلاعات است.

مراحل شناخت

- 5- 4 . شناخت داراییها و بدهیها در سه مرحله انجام می‌شود:  
الف. شناخت اولیه، یعنی ثبت یک قلم برای اولین بار به منظور انعکاس در صورتهای مالی.  
ب. تجدید اندازه‌گیری بعدی، یعنی تغییر مبلغ پولی قلمی که قبلاً ثبت و شناسایی شده است.  
ج. قطع شناخت، یعنی حذف یک قلم قبلاً شناسایی شده از صورتهای مالی.

معیارهای شناخت

شناخت اولیه

- 6- 4 . یک عنصر باید در صورتهای مالی شناسایی شود اگر :  
الف. شواهد کافی مبنی بر وقوع تغییر در داراییها یا بدهیهای مستتر در آن عنصر (از جمله در صورت لزوم، شواهدی مبنی بر اینکه یک جریان آتی ورودی یا خروجی منافع اتفاق خواهد افتاد) وجود داشته باشد، و  
ب. آن قلم را بتوان با قابلیت اتکای کافی به مبلغ پولی اندازه‌گیری کرد.

تجدید اندازه‌گیری

- 7- 4 . تغییر در مبلغ دفتری دارایی یا بدهی باید شناسایی شود اگر :  
الف. شواهد کافی مبنی بر وقوع تغییر در مبلغ دارایی یا بدهی وجود داشته باشد، و  
ب. مبلغ جدید دارایی یا بدهی را بتوان با قابلیت اتکای کافی اندازه‌گیری کرد.

#### قطع شناخت

8-4 . ادامه شناخت يك دارايي يا بدهي در صورتهای مالی باید قطع شود اگر شواهد كافي مبني بر دستيابي به منافع اقتصادي آتي يا تعهد انتقال منافع اقتصادي (از جمله در صورت لزوم، شواهدی مبني بر اینکه جریان آتي ورودی یا خروجی منافع اتفاق خواهد افتاد) دیگر وجود نداشته باشد.

#### شناخت درآمد و هزینه

9-4 . در هر مرحله از فرایند شناخت، در صورتی که يك تغییر در جمع داراییها با تغییری مساوی و متقابل در جمع بدهیها یا آورده و ستانده صاحبان سرمایه خنثی نشده باشد، درآمد یا هزینه ای حاصل می شود. درآمدها و هزینهها باید در یکی از دو صورت عملکرد مالی یعنی صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع، مورد شناخت قرار گیرد. آورده و ستانده صاحبان سرمایه باید مستقیماً در حقوق صاحبان سرمایه و بدون انعکاس در هر يك از صورتهای عملکرد مالی مزبور شناسایی شود.

10-4 . برخی معاملات صرفاً بخشی از حقوق نسبت به منافع آتي مستتر در يك دارايي (یا تعهدات مستتر در يك بدهي) را منتقل می کند. در چنین مواردی لازم است بررسی شود که آیا هرگونه حقوق جدید تحصیل شده (یا تعهدات ایجاد شده) در محتوا موجب اعاده وضعیت سابق می شود یا اینکه داراییها (یا بدهیها) و احیاناً درآمدها و هزینههای جدیدی باید شناسایی شود.

#### فرایند شناخت

##### رویدادهای گذشته

11-4 . شناخت از نقطه ای آغاز می شود که يك رویداد گذشته موجب تغییری قابل اندازه گیری در داراییها یا بدهیهای واحد تجاری شود . به علت رابطه متقابل عناصر صورتهای مالی، شناخت يك عنصر یا تغییر در يك عنصر الزاماً منجر به شناخت عنصر دیگر یا تغییر در عنصر دیگر می گردد. به طور مثال، هرگاه يك دارايي جدید در صورتهای مالی شناسایی شود، آنگاه کاهش در يك دارايي دیگر، يك بدهي، يك درآمد یا آورده صاحبان سرمایه یا ترکیبی از این عناصر باید مورد شناخت قرار گیرد.

12-4 . رویداد آغازگر شناخت باید قبل از تاریخ ترازنامه اتفاق افتاده باشد. تلاش بر این است که صورتهای مالی اثر رویدادهایی را که قبل از يك تاریخ معین اتفاق افتاده است برحسب مفاهیم مالی بیان کنند، نه اینکه رویدادهای آینده را پیش بینی کنند. در نتیجه وجود يك رویداد گذشته که آغازگر شناخت تغییر در داراییها و بدهیهای فعلی واحد تجاری باشد، ضروری است، اگرچه اندازه گیری این تغییر ممکن است تحت تأثیر شواهدی در مورد میزان منافع که در آینده به درون واحد تجاری یا خارج از آن جریان می یابد قرار گیرد. مثلاً اگر يك قلم موجودی بعد از تاریخ ترازنامه به فروش رسد، این معامله در دوره جاری مورد شناخت قرار نمی گیرد. معهذاً، معامله مزبور

ممکن است با فراهم آوردن شواهدی در مورد مبلغ پولی منافع آتی بازیافتنی آن موجودی، لزوم کاهش مبلغ دفتری موجودی را در تاریخ ترازنامه مشخص کند.

13- 4 . پس از مشخص شدن وقوع رویداد آغازگر شناخت، اثرات آن باید به شرح زیر تعیین گردد:

- الف . چنانچه رویداد گذشته به دستیابی به منافع اقتصادی آتی (یا تعهد انتقال منافع اقتصادی) منجر گردد، دارایی (یا بدهی) شناسایی می‌شود،
- ب . چنانچه رویداد گذشته به انتقال یا حذف دارایی یا بدهی شناسایی شده منجر شود، قطع شناخت صورت می‌گیرد، و
- ج . چنانچه رویداد گذشته به جریان منافع اقتصادی در دوره جاری منجر شده باشد (مگر اینکه جریان به آورده یا ستانده صاحبان سرمایه مربوط باشد)، درآمد یا هزینه شناسایی می‌شود .

14- 4 . بسیاری از عناصر شناسایی شده، نتیجه معاملات است که شناخت آنها در بندهای 15-4 الی 21-4 مطرح شده است. معهداً برخی عناصر در نتیجه سایر رویدادها شناسایی می‌شود که در بندهای 22-4 الی 24-4 مطرح می‌گردد.

#### معاملات

15- 4 . معاملات به ترتیبی اطلاق می‌شود که به موجب آنها خدمات یا علایقی در اموال توسط یک واحد تجاری از شخص دیگری تحصیل می‌شود. با انجام یک معامله، داراییها و بدهیهای تحصیل یا ایجاد شده ناشی از آن باید شناسایی شود. در مواردی که معاملات حقیقی بوده و مابه ازای آن پولی باشد، معامله شواهد محکمی در مورد مبلغ داراییهای تحصیل شده فراهم می‌آورد.

16- 4 . معاملات معمولاً متشکل از مجموعه‌ای از رویدادهاست. این مجموعه رویدادها از جمله شامل موافقت طرفین (که گاه در شکل قرارداد رسمی بین واحد تجاری و فروشنده یا مشتری است) و اجرای مفاد معامله (یعنی تحویل کالا و خدمات یا پرداخت وجه توسط طرفین معامله) است. گرچه در عمل، چندین رویداد از این نوع همزمان رخ می‌دهد، اما این مسئله عمومیت ندارد و لذا لازم است آن رویدادی را که موجب شناخت اولیه دارایی و بدهی ناشی از معامله می‌شود، مشخص نمود. این رویداد اساساً همان رویدادی است که موجب می‌شود معیارهای مندرج در بند 6-4 فوق احراز شود. معهداً، در رابطه با معاملات مختلف، رویدادهای مختلفی چنین نقشی را ایفا می‌کند.

17- 4 . هرگاه یک معامله، آغازگر شناخت اولیه باشد، دارایی تحصیل شده یا بدهی تقبل شده به مبلغ مستتر در معامله (یعنی مبلغ داراییها یا بدهیهای که به عنوان مابه‌ازا واگذار یا دریافت می‌شود) اندازه‌گیری می‌شود. این پیش فرض وجود دارد که معامله یا قرارداد به ارزش منصفانه انجام

شده و لذا در غیاب هرگونه شواهد نقض کننده، دارایی تحصیل شده یا بدهی تقبل شده به ارزش مستتر در معامله یا قرارداد اندازه گیری می شود و هیچ درآمد یا هزینه ای در ارتباط با این قلم شناسایی شده جدید حاصل نمی شود.

18-4 . اصولاً یک معامله زمانی منجر به یک دارایی می شود که واحد تجاری حق الزام طرف معامله را به اجرای مفاد آن داشته باشد و زمانی منجر به یک بدهی می شود که طرف معامله بتواند واحد تجاری را ملزم به اجرای مفاد آن نماید. در هر دو حالت، صرف وجود حق، کفایت نمی کند بلکه حق طرفین باید در عمل قابل اعمال باشد. به عنوان مثال حتی در مواردی که حق قانونی وجود دارد، ممکن است مثلاً به دلیل اینکه هزینه های اعمال حق از مزایای حاصله بیشتر است یا اینکه طرفین، شرایط معامله را در صورت عدم تمایل به انجام آن، مورد مذاکره قرار دهند، از اعمال حق صرف نظر شود. در یک معامله منصفانه، یک طرف معامله متعهد به اجرای مفاد آن نخواهد بود مگر آنکه به طور همزمان طرف دیگر، مابه ازای مورد معامله را واگذار نماید یا متعهد به واگذاری آن گردد.

19-4 . در مواردی که طرفین معامله مفاد آن را اجرا نمایند، داراییها و بدهیهای ناشی از انجام معامله باید شناسایی شود. بدین ترتیب اگر قبل از تحویل کالا پرداختی صورت گیرد، یک دارایی که بیانگر طلبی از فروشنده است، شناسایی می شود. در اغلب اوقات، تحویل کالا اولین عملی است که در راستای اجرای مفاد معامله انجام می شود و لذا یک موجودی کالا و تعهدی مبنی بر پرداخت بهای آن در این مقطع شناسایی می شود. هرگاه یک دارایی تحت یک پیمان بلند مدت تحصیل شود، دارایی در جریان ساخت و تعهدات مربوط، به موازات اجرای پیمان توسط پیمانکار، مورد شناسایی قرار می گیرد. بالعکس، در رابطه با خدماتی که کارکنان واحد تجاری قرار است در آینده ارائه کنند، هیچ دارایی یا بدهی شناسایی نمی شود. در یک قرارداد اجاره سرمایه ای، اجرای مفاد معامله عبارت از قراردادان مورد اجاره در اختیار مستأجر است. پس از تحویل مورد اجاره، تردید قابل ملاحظه ای وجود ندارد که مستأجر توان استفاده از آن را برای مدت اجاره دارد و موظف به پرداخت اقساط اجاره طبق قرارداد است. در نتیجه، با تحویل گرفتن مورد اجاره، مستأجر باید یک دارایی را که همان حق استفاده از مورد اجاره است و متقابلاً یک بدهی را که همان تعهد پرداخت اقساط اجاره است، شناسایی کند.

20-4 . قبل از اجرای مفاد قرارداد، یک دارایی (یا بدهی) به استناد قرارداد قابل شناسایی است، به شرط آنکه معیارهای عمومی شناخت به شرح بند 4-6 رعایت شده باشد، یعنی:

الف . شواهد کافی مبنی بر جریان آتی منافع وجود داشته باشد. این امر مستلزم این است که بتوان قرارداد را در عمل به اجرا درآورد و طرفین به سهولت و بدون تحمل جریمه قابل ملاحظه نتوانند قرارداد را فسخ کنند، و

ب . مبلغ قرارداد را بتوان با قابلیت اتکای کافی اندازهگیری نمود. این معیار در مورد قراردادهایی صدق می‌کند که موضوع آنها خرید و فروش اقلامی باشد که ارزش بازار مشخص دارند و لذا ممکن است در مورد محصولات خاص که طبق سفارش ساخته می‌شود، صدق نکند.

21- 4 . اعمال احتیاط ممکن است بدین معنی باشد که هزینه‌ها در مقایسه با درآمدها با سهولت بیشتری شناسایی شود. معهدا، مشروط به اینکه معیارهای دوگانه فوق صدق کند، هم درآمد و هم هزینه باید مورد شناسایی قرار گیرد.

رویدادهایی غیر از معاملات

22- 4 . شناخت اولیه داراییها و بدهیها و تجدید اندازهگیری بعدی آنها ممکن است ناشی از رویدادهایی بجز معاملات باشد. نمونه‌هایی از این گونه رویدادها، تغییر ارزش داراییها، وضع جریمه توسط دادگاه یا خسارت وارده به اموال به علت آتش‌سوزی می‌باشد. در اغلب حالاتی که نقطه آغاز شناخت، رویدادی غیر از معاملات است، تغییر در داراییها و بدهیها آشکار است، لیکن اندازهگیری آن مشکل می‌باشد.

23- 4 . تصمیم‌گیری، اصولاً در عداد رویدادهایی نیست که منجر به دارایی و بدهی یا درآمد و هزینه شود و از این رو نقطه آغاز شناخت تلقی نمی‌گردد. به طور مثال اتخاذ تصمیم قبل از تاریخ ترازنامه جهت خرید یک دارایی ثابت مشهود در دوره بعد، منجر به یک دارایی یا بدهی نمی‌گردد زیرا تصمیم‌گیری به خودی خود دستیابی به منافع اقتصادی را فراهم نمی‌آورد و یا منجر به تعهدی مبنی بر انتقال منافع اقتصادی نمی‌گردد. بدین ترتیب نباید پیامدهای یک تصمیم را از طریق شناخت یک معامله احتمالی آتی پیش بینی کرد. معهدا، بعضی اوقات یک رویداد بعدی که ایجاد کننده تعهد است، ممکن است اعلام تصمیم به شخص دیگر باشد به نحوی که شروع عمل توسط آن شخص موجب شود که واحد تجاری نتواند از تصمیم خود منصرف شود.

24- 4 . برخی از رویدادهایی که منشأ تجدید اندازهگیری بعدی است متضمن تجدید ارزیابی جریان منافع مرتبط با دارایی یا بدهی می‌باشد. برای نمونه می‌توان از تغییر در ارزش یک قطعه زمین یا یک ساختمان (بجز تغییر ارزش ناشی از زوال فیزیکی) نام برد که منافع ناشی از تصرف آنها تغییری نکرده لیکن به علت تغییرات در بهای بازار، ارزش پولی این منافع تحت تأثیر قرار گرفته است. معاملات انجام شده توسط سایر اشخاص در مورد داراییها و بدهیهای مشابه ممکن است شواهد کافی مبنی بر تغییر در ارزش فراهم آورد، تنها به شرط آنکه این معاملات رایج بوده و داراییها و بدهیهای مربوط به قدر کافی مشابه داراییها و بدهیهای واحد تجاری باشد. بدین دلیل، ضمن اینکه این تغییرات بالقوه در ارزش، نامزد شناخت است، لیکن همه این تغییرات شناسایی نمی‌شود. شناخت یا خودداری از شناخت یک تغییر در ارزش، بستگی به شرایط خاص هر مورد دارد. ملاحظاتی که در این رابطه مربوط تلقی می‌گردد شامل محکم بودن شواهد موجود و نیز این امر است که آیا تغییر مورد نظر بیانگر یک افزایش یا



کاهش در خالص داراییها (یعنی حقوق صاحبان سرمایه) است یا خیر. اعمال احتیاط در این زمینه موجب می‌گردد که یک کاهش با سهولت بیشتری نسبت به یک افزایش شناسایی شود.

#### قطع شناخت

25-4 . قطع شناخت زمانی مناسب است که یک معامله یا رویداد گذشته، یک دارایی یا بدهی شناسایی شده قبلی را حذف نموده باشد یا انتظار جریان منافع آتی که قبلاً مبنای شناخت قرار گرفته بود دیگر در حدی نباشد که پشتوانه ادامه شناخت قرار گیرد. بدین ترتیب قطع شناخت یک دارایی آنگاه مناسب است که حقوق یا سایر راههای دستیابی مشروع به منافع اقتصادی آتی تشکیل دهنده دارایی به طور کامل مورد بهره برداری قرار گرفته یا سلب یا منقضی یا به طریقی دیگر فاقد موجودیت شده باشد و یا به دیگری انتقال یافته باشد یا سطح جریان منافع اقتصادی آتی به میزان معقولی قابل اطمینان نباشد. به گونه مشابه، قطع شناخت یک بدهی زمانی مناسب است که تعهد انتقال منافع اقتصادی مربوط ایفا، فسخ، منقضی یا به طریق دیگر فاقد موجودیت شده باشد یا به دیگری انتقال یافته باشد یا اطمینان معقولی مبنی بر عدم وقوع جریان خروجی منافع اقتصادی وجود داشته باشد (هرگاه تعهد مستمری وجود داشته باشد که رهایی از آن بستگی به یک رویداد آتی داشته باشد، چنین اطمینان معقولی وجود نخواهد داشت).

26-4 . هرگاه یک قلم قبلاً شناسایی شده به فروش رود یا طی یک معامله تسویه گردد، قلم مربوط به مبلغ مستتر در معامله (یعنی مبلغ داراییها یا بدهیهایی که به عنوان مابه‌ازا یا جهت تسویه واگذار و یا دریافت می‌شود) اندازه‌گیری می‌گردد. اگر این مبلغ متفاوت از مبلغ دفتری دارایی یا بدهی قبل از انجام معامله باشد، سود یا زیانی حاصل می‌شود.

27-4 . تا زمانی که شواهدی مبنی بر دستیابی به منافع یا شواهدی مبنی بر وجود تعهد وجود داشته باشد، شناخت دارایی و بدهی در صورتهای مالی ادامه می‌یابد. هرگاه نتوان شواهد کافی برای یک تجدید اندازه‌گیری بعدی به دست آورد، دارایی یا بدهی به مبلغ ثبت شده قبلی در حسابها نگهداری می‌شود تا اینکه شواهد بیشتری در مورد تجدید اندازه‌گیری یا قطع شناخت به دست آید.

#### شناخت درآمد و هزینه

##### شناخت درآمد

28-4 . همان‌طور که در بندهای 4-9 و 4-11 اشاره شد، شناخت درآمد و هزینه اغلب در نتیجه شناخت داراییها و بدهیها و تغییرات در آنها صورت می‌گیرد. برای شناخت درآمد و هزینه، ملاحظات دیگری نیز باید مدنظر قرار گیرد.

29-4 . شناخت درآمد متضمن ملاحظه این امر است که آیا شواهد کافی مبنی بر وقوع یک افزایش درخالص داراییها (یعنی حقوق صاحبان سرمایه) قبل از پایان دوره مورد گزارش وجود دارد یا خیر.

30-4 . مابه ازای دریافتی قبل از انجام کار منجر به شناخت درآمد نمی‌گردد زیرا تا زمانی که کار انجام نشود، افزایش در داراییها ناشی از پیش‌دریافت با افزایشی مساوی در بدهیها خنثی می‌گردد. به‌طور مثال، حق اشتراك سالانه یک مجله ماهانه که در آغاز دوره اشتراك دریافت می‌شود تا زمانی که مجله تولید و ارسال نشود (یعنی تا زمانی که واحد تجاری یک بدهی به شکل تعهد ایفا نشده مبنی‌بر تحویل مجله یا برگشت وجه دریافتی دارد)، به عنوان درآمد شناسایی نمی‌شود.

31-4 . برخی درآمدها طی یک دوره زمانی، متناسب با انجام کار شناسایی می‌شود. به‌طور مثال، درآمد یک پیمان بلندمدت ممکن است طی چند دوره حسابداری متناسب با انجام کار شناسایی شود. برای اقلام با عمر کوتاهتر که ناشی از فعالیت‌هایی است که منجر به درآمد عملیاتی می‌شود، تحصیل درآمد اغلب در صورت وقوع یک رویداد کلیدی صورت می‌گیرد (رویداد کلیدی مقطعی از چرخه عملیاتی است که مهم‌ترین عمل انجام می‌شود) و لذا درآمدهای ناشی از تغییر در قیمت بازار موجودی کالا که توسط یک واحد تجاری نگهداری می‌شود تنها در صورتی قابل شناسایی است که مستلزم تلاش بازاریابی یا فروش قابل ملاحظه‌ای نباشد. اقلامی از قبیل مال‌الاجاره و سود تضمین شده که بیانگر مبالغ دریافتی از دیگران در قبال استفاده آنها از منابع واحد تجاری است و با مرور زمان تحصیل می‌گردد، تنها پس از گذشت مدت زمان مربوط شناسایی می‌شود. هرگاه واحد تجاری وظیفه خود را به طور کامل انجام داده باشد لیکن طرف معامله هنوز تمامی اقدامات لازم را انجام نداده است (به‌طور مثال، فروشهایی که مشروط به اعلام قبولی از طرف خریدار است)، شناخت درآمد تا زمان تکمیل اقدامات طرف معامله به تعویق می‌افتد.

#### شناخت هزینه

32-4 . شناخت هزینه متضمن ملاحظه این امر است که آیا شواهد کافی مبنی‌بر وقوع کاهش در حقوق صاحبان سرمایه قبل از پایان دوره مورد گزارش وجود دارد یا خیر. اعمال احتیاط موجب می‌گردد که برای شناخت هزینه در مقایسه با شناخت درآمد، به شواهد وقوع و میزان اتکا پذیری اندازه‌گیری کمتری نیاز باشد. لازم است ارزیابی محتاطانه‌ای از شواهد مربوط به کاهش ارزش داراییها انجام شود. هرگاه علایمی دال بر کاهش ارزش مشاهده شود، یک بررسی جامع ضرورت می‌یابد. اگر ارزش یک دارایی کاهش یافته باشد، شناسایی تغییر در مبلغ ثبت شده دارایی که منجر به شناسایی یک هزینه می‌شود، ضرورت می‌یابد. با این حال، همان‌طور که در فصل دوم ذکر شد، اعمال احتیاط، حذف داراییها یا درآمدها را در

مواردی که شواهد کافی مبنی بر وقوع و اتکا پذیری اندازه‌گیری وجود دارد و شناسایی بدهیها یا هزینه‌ها را هنگامی که شواهد موصوف وجود ندارد، مجاز نمی‌شمرد. در غیر این صورت، داراییها و درآمدها عمداً کمتر از واقع و بدهیها و هزینه‌ها عمداً بیشتر از واقع نمایش می‌یابد.

33- 4 . هزینه، زمانی و تا میزانی شناسایی می‌شود که داراییهای قبلاً شناسایی شده کاهش یافته یا حذف شده یا حائز شرایط ادامه شناخت به عنوان دارایی نباشد، بدون آنکه افزایشی در سایر داراییها یا کاهشی در بدهیها رخ دهد. هزینه همچنین در صورت ایجاد یا افزایش یک بدهی، بدون افزایش معادل در داراییهای شناسایی شده، شناسایی می‌شود.

34- 4 . فرایندی که معمولاً تحت عنوان ” تطابق درآمد و هزینه“ از آن یاد می‌شود در کنار سایر فرایندها یکی از ابزارهای حصول اطمینان از این امر است که در مواردی که شواهد کافی مبنی بر اینکه مخارجی منجر به دستیابی به منافع آتی شده، وجود دارد، یک دارایی شناسایی شود و در دوره مصرف یا انقضای این منافع، هزینه شناسایی گردد. تطابق بدین معناست که مخارجی که مستقیماً با ایجاد درآمدهای مشخص مرتبط است، به جای شناسایی به عنوان هزینه در دوره وقوع، در همان دوره‌ای شناسایی شود که این درآمدها شناسایی می‌شود. معهذا اعمال مفهوم ” تطابق درآمد و هزینه“، شناخت اقلامی را در ترازنامه که با تعریف داراییها، بدهیها یا حقوق صاحبان سرمایه مطابقت ندارد، مجاز نمی‌شمرد.

35- 4 . در مواردی که انجام مخارج منجر به منافع گردد که طی چند دوره مالی حاصل می‌شود و ارتباط این مخارج با ایجاد درآمدهای مشخص را تنها بتوان به‌طور کلی یا غیرمستقیم تعیین کرد و به علاوه ارزش دارایی را در پایان هر دوره نتوان به‌طور مستقیم و با قابلیت اتکای کافی تعیین کرد آنگاه فرض معقول آنست که دارایی طی عمر مورد انتظار آن به‌طور سیستماتیک کاهش می‌یابد. در چنین شرایطی، دارایی پس از شناسایی، بر مبنای سیستماتیک طی دوره‌هایی که منافع آن حاصل می‌شود، مستهلك می‌گردد. این فرایند جزء روشهای مورد قبولی است که در برخورد با ابهام اتخاذ می‌شود. همان طور که قبلاً بیان شد، قطعیت اندازه‌گیری برای شناخت يك

عنصر ضرورت ندارد و مشروط به اینکه فرایند موصوف منجر به برآوردی معقول از دارایی و هزینه گردد، دارایی و هزینه استهلاک آن بر مبنای مورد اشاره شناسایی می‌شود. با این حال، بررسی ادواری مبلغ شناسایی شده دارایی لازم است تا اطمینان حاصل شود که شواهد کافی مبنی بر دریافت منافع اقتصادی آتی به میزانی که کمتر از مبلغ شناسایی شده نباشد، وجود دارد.

36-4 . هرگاه نتوان بین مخارج انجام شده و ایجاد درآمدهای مشخص در آینده ارتباط موجهی برقرار نمود، مخارج مزبور باید در دوره وقوع، به عنوان هزینه شناسایی شود. این‌گونه مخارج شامل مبالغی است که به انتظار منافع آتی خرج شده لیکن رابطه آنها با این منافع در حدی دچار ابهام است که شناسایی یک دارایی را مجاز نمی‌شمرد. از جمله این مخارج، می‌توان از برخی مخارج تحقیق و توسعه نام برد.

#### کافی بودن شواهد

37-4 . معیارهای شناخت مقرر می‌دارد که شرط لازم برای شناخت اولیه یا تجدید اندازه‌گیری بعدی، وجود شواهد کافی مبنی بر وقوع تغییر در یک عنصر صورتهای مالی است.

38-4 . در صورت وجود ابهام قابل ملاحظه، شناخت یک قلم ممکن است گمراه‌کننده شود یا حتی باعث شود صورتهای مالی مفید نباشد. وجود شواهد، رافع ابهام است. به عبارت دیگر، هرچه در مورد یک قلم، شواهد بیشتری وجود داشته باشد و هرچه کیفیت این شواهد بهتر باشد، در مورد وجود، ماهیت و اندازه‌گیری آن قلم ابهام کمتری وجود خواهد داشت و آن قلم از اتکا پذیری بیشتر برخوردار خواهد بود. بدین ترتیب، معیارهای شناخت تصریح می‌کند که یک عنصر تنها زمانی باید در صورتهای مالی شناسایی شود که در مورد آن شواهد کافی هم از لحاظ کمی و هم از لحاظ کیفی وجود داشته باشد. برای شناسایی یک عنصر، هم در مورد وقوع تغییر در داراییها و بدهیهای واحد تجاری و هم در مورد اندازه‌گیری میزان تغییر، وجود شواهد ضرورت دارد.

39-4 . تعیین این امر که "شواهد کافی" به چه نوع شواهدی اطلاق می‌شود، بستگی به قضاوت در شرایط خاص هر مورد دارد. شواهد باید کافی باشد اما لزوماً نباید و اغلب نمی‌تواند قطعی باشد. ماهیت شواهد در ارتباط با اقلام مختلف، متفاوت است. شواهد شامل تمامی اطلاعات مربوطی است که تا زمان تهیه صورتهای مالی فراهم می‌آید و مرتبط با شرایط موجود در تاریخ ترازنامه است. شواهد، عمدتاً از طریق تجارب قبلی یا کنونی در مورد قلم مورد نظر و یا اقلام مشابه فراهم می‌آید و دربرگیرنده مواردی از قبیل شواهد حاصل از رویداد آغازگر شناخت (مثل بهای

خرید موجودی کالا)، تجربه قبلی در مورد یک گروه اقلام مشابه (مثل میزان زیانهای قبلی ناشی از موجودیهای راکد و کم مصرف) و اطلاعات جاری مستقیماً مربوط به آن قلم (مثل وضعیت فیزیکی فعلی اقلام موجودی، قیمت فروش جاری آنها و میزان کنونی سفارشات خریداران) می‌باشد. این شواهد همچنین شامل شواهد حاصل از معاملات سایر واحدهای تجاری در زمینه داراییها و بدهیهای مشابه است. هنگامی که معاملات مزبور به طور مکرر انجام شود و اقلام مورد معامله با قلمی که در اختیار واحد تجاری است بسیار مشابه باشد (یعنی اینکه بازاری کارا برای اقلام همگن وجود داشته باشد)، آنگاه شواهد به دست آمده قوی است و احتمالاً برای شناخت قلم کفایت می‌کند. با کاهش تعدد این معاملات و کاهش میزان مشابهت کالاهای مورد مقایسه، قانع‌کنندگی شواهد متناسباً کم می‌شود و احتمال کفایت شواهد برای شناخت کاهش می‌یابد.

#### قابلیت اتکای کافی

40-4 . معیارهای شناخت تصریح می‌کند که یک شرط لازم برای شناخت اولیه یا تجدید اندازه‌گیری بعدی این است که یک عنصر یا تغییر در یک عنصر را بتوان با قابلیت اتکای کافی اندازه‌گیری کرد. اتکا پذیری اندازه‌گیری بدین معناست که مبلغ پولی قلم شناسایی شده با توجه به مبنای اندازه‌گیری و شرح آن، به عنوان بیان صادقانه آن چیزی که قرار است بیان کند، یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان می‌کند، می‌تواند مورد اتکای استفاده‌کنندگان قرار گیرد. هرگاه کاربرد یک روش اندازه‌گیری که به گونه‌ای صادقانه بیانگر کمیت مورد اندازه‌گیری است، در اندازه‌گیریهای یک قلم توسط افراد مختلف منجر به مبالغی شود که به نحوی با اهمیت یا یکدیگر تفاوت نداشته باشد، اندازه‌گیری انجام شده احتمالاً اتکاپذیر تلقی می‌گردد.

41-4 . در گزارشگری مالی، استفاده از برآوردها در سطحی وسیع معمول است. این الزام که یک قلم را بتوان با اتکا پذیری کافی اندازه‌گیری کرد، استفاده از برآورد معقول را نفی نمی‌کند. استفاده از برآوردهای معقول در تهیه صورتهای مالی امری عادی است و به شرط آنکه بتوان برآوردی معقول از یک قلم انجام داد، آن قلم باید شناسایی شود.

42-4 . هرگاه داراییها و بدهیها دچار ابهام باشند، انعکاس یک مبلغ بدون تشریح آن ممکن است قطعیت ماحصل را تداعی کند درحالی‌که در واقع چنین نیست. بنابراین، در مواردی که اثر ابهام به طور بالقوه قابل ملاحظه است، افشای واضح میزان ابهام حاکم بر برآورد ضرورت دارد. موارد افشا ممکن است دربرگیرنده فرضیات مهم بکار

گرفته شده، طیف ماحصل‌های احتمالی، مبنای اندازه‌گیری و عوامل اصلی مؤثر بر ماحصل باشد.

- 43 - 4 . اتکا پذیری اندازه‌گیری تحت تأثیر سه عامل است:
- الف . توانایی اندازه‌گیری منافع مستتر در قلم مورد نظر برحسب مبالغ پولی،
- ب . تغییر پذیری میزان این منافع (پراکندگی سطوح مختلف منافع و نیز احتمال وقوع یک سطح منفعت خاص)، و
- ج . وجود یک مبلغ حداقل.

اندازه‌گیری برحسب مبالغ پولی

44 - 4 . اقلام مندرج در صورتهای مالی برحسب مبالغ پولی و به واحد پول انتخاب شده برای گزارشگری بیان می‌شوند. معهذاً، تفاوتی بین اقلامی که از جنس پول هستند (اقلام پولی) و اقلامی که باید مستقلاً اندازه‌گیری شوند، وجود دارد. در مواردی که اقلام پولی منجر به جریانهای نقدی در آینده نزدیک نگردند، جهت دستیابی به ارزش این جریانها در تاریخ ترانزنامه باید ارزش فعلی آنها را تعیین کرد. تعیین ارزش فعلی مستلزم مشخص بودن زمان جریانهای نقدی و برآورد یک نرخ سود تضمین شده مناسب است و لذا بر اتکا پذیری اندازه‌گیری تأثیر می‌گذارد. تأثیر تأخیر در جریانهای نقدی در فرایند تعیین ارزش فعلی، موجب می‌گردد تا اقلام کوتاه مدت پولی را بتوان با اتکا پذیری بیشتری در مقایسه با اقلام بلند مدت پولی برحسب مبالغ پولی بیان کرد.

45 - 4 . برخی اقلام غیر پولی ناشی از معاملاتی حقیقی می‌باشند که طی آن با یک دارایی یا بدهی پولی معاوضه می‌شوند. این اقلام را می‌توان با توجه به قلم پولی مابه‌ازا اندازه‌گیری کرد. بدین ترتیب به هنگام شناخت اولیه این اقلام و با در نظر گرفتن هرگونه نیاز به تعیین ارزش فعلی، مسئله‌ای در رابطه با بیان آنها برحسب مبالغ پولی پیش نمی‌آید. با این حال، اقلام غیر پولی ناشی از معاملات تهاتری یا سایر رویدادها تنها با توجه به معاملات پولی در داراییها و بدهیهای مشابه قابل بیان به مبالغ پولی است. برای این اقلام، توان بیان آنها به مبالغ پولی به رواج معاملات پولی در اقلام مشابه و نیز به میزان تفاوت بین آن معاملات پولی و معامله تهاتری انجام شده توسط واحد تجاری بستگی دارد.

ابهام درباره میزان منافع

46 - 4 . برای برخی از داراییها و بدهیها ممکن است ماحصل‌های احتمالی متفاوتی وجود داشته باشد. در این حالات، هرگاه قلم مورد نظر ناشی از یک معامله حقیقی باشد که

اخیراً انجام شده است، ابتدا می‌توان آنرا به بهای معامله (یعنی بهای تمام‌شده تاریخی) اندازه‌گیری کرد. این فرض معقول است که این اندازه‌گیری مقیاس مناسبی از سطح احتمالی جریان منافع آتی در زمان تحصیل دارایی یا تقبل بدهی به دست دهد.

4-47 . هرگاه معامله موصوف اخیراً انجام نشده باشد و زمان و احتمال جریانهای گوناگون منافع حاصل از دارایی یا بدهی دچار ابهام باشد، استفاده از سایر طرق اندازه‌گیری به شرح زیر ضرورت می‌یابد:

الف . چنانچه یک بازار نسبتاً کارا برای قلم مورد نظر وجود داشته باشد، یک مقیاس مبتنی بر بازار (شامل بهای جایگزینی یا خالص ارزش فروش) برای اندازه‌گیری آن می‌توان بکار گرفت. در این حالت، توافق عمومی بازار در مورد مبلغ منافع مستتر در قلم، به معنای اتکا پذیری مقیاس مبتنی بر بازار است.

ب . هرگاه یک واحد تجاری یک گروه از اقلام همگن غیر یکسان در اختیار داشته باشد، گاه ارزش مورد انتظار کل گروه، مقیاس مناسبی به دست می‌دهد. به شرط آنکه تعداد اقلام گروه کافی باشد، ارزش مورد انتظار، اندازه‌گیری کل گروه را به گونه‌ای اتکا پذیر میسازد (مقیاس مشابهی را برای یک عنصر منفرد می‌توان بکار گرفت به شرط آنکه کسانی که اندازه‌گیری را انجام می‌دهند در مورد میزان احتمال جریان منافع احتمالی به توافق کلی برسند).

4-48 . ارزیابی میزان احتمال جریان یک سطح مشخص منافع اقتصادی (و در نتیجه ارزش مورد انتظار آن) بر مبنای شواهد موجود انجام می‌شود. این ارزیابی ممکن است بر اساس شواهد حاصل از تجربه قبلی در مورد یک گروه اقلام مشابه (مثلاً میزان احتمال و مبلغ ادعاهای ناشی از ضمانت یک کالای خاص) انجام شود یا متکی به شواهدی باشد که از اطلاعات جاری مستقیماً مربوط به آن قلم (مثلاً احتمال مطالبه مبلغ وام از ضامن باتوجه به وضعیت مالی وام گیرنده) به دست می‌آید.

4-49 . هرگاه شواهد کافی جهت دستیابی به یک ارزش مورد انتظار نسبتاً اتکا پذیر وجود نداشته باشد، باتوجه به مفاد بندهای 4-41 و 4-42، بهترین برآورد قلم باید جهت اندازه‌گیری آن مورد استفاده قرار گیرد.

وجود يك مبلغ حداقل

50-4 . هرگاه مبلغ يك قلم دچار ابهام باشد، بهترین برآورد ممکن باید ملاك اندازه‌گیری قرار گیرد. در صورت وجود يك مبلغ حداقل که نسبت به آن اطمینان معقولي حاصل است، قلم مورد نظر نباید به کمتر از این مبلغ حداقل بیان شود و هرگاه يك مبلغ بالاتر، برآوردی بهتر تلقی شود باید به جای مبلغ حداقل بکار گرفته شود. به ویژه، اعمال احتیاط ممکن است موجب شود که یک هزینه بالقوه (و هرگونه بدهی مربوط) که از لحاظ اندازه‌گیری دچار ابهام است، به جای مبلغ حداقل، به مبلغی بالاتر شناسایی شود.



اندازه‌گیری در صورتهای مالی

- 1- 5. همان طور که در فصل چهارم ذکر شد، شناخت متضمن مشخص کردن عنوان و مبلغ پولی یک عنصر و احتساب آن مبلغ در جمع اقلام صورتهای مالی است. این فصل به اندازه‌گیری این مبلغ پولی می‌پردازد.
- 2- 5. یکی از معیارهای شناخت یک عنصر در صورتهای مالی این است که آن عنصر را بتوان با قابلیت اتکای کافی به مبلغ پولی اندازه‌گیری کرد. شناخت اولیه اکثراً از یک معامله مانند خرید دارایی نشأت می‌گیرد. بنابراین داراییها و بدهیها در بدو امر، معمولاً به بهای معامله ثبت می‌شوند. در این مقطع بهای تمام شده تاریخی ثبت شده، معادل بهای جایگزینی دارایی است.
- 3- 5. ”تجدید اندازه‌گیری بعدی داراییها و بدهیها“ متضمن تغییر مبلغ ثبت شده آنهاست و چنین تغییری معمولاً قابل انتساب به رویدادهایی غیر از معاملات می‌باشد. به‌طور مثال، گذشت زمان منجر به منظور نمودن استهلاک برای داراییهای ثابت مشهود می‌گردد و دریافت اطلاعات درخصوص ناتوانی یک بدهکار در ایفای تعهد خود، منجر به کاهش در ارزش حساب دریافتی مربوط می‌شود. همچنین تغییرات بهای سهام در بازار، موجب تغییر در ارزش ثبت شده اوراق بهادار سریع‌المعامله در بازار می‌گردد.
- 4- 5. انعکاس دارایی یا بدهی به مبلغ اولیه یا تجدید اندازه‌گیری شده در صورتهای مالی ادامه می‌یابد مگر آنکه رویدادهای بعدی نشانگر نیاز به اندازه‌گیری مجدد آنها باشد یا به علت فروش دارایی یا تسویه بدهی حذف آنها از صورتهای مالی ضرورت یابد.
- 5- 5. حتی در یک نظام بهای تمام شده تاریخی، تجدید اندازه‌گیری بعدی می‌تواند متضمن کاهش مبلغ دفتری دارایی به مبلغ قابل بازیافت آن و تعدیل مبلغ پولی بدهی به مبلغی باشد که انتظار می‌رود نهایتاً برای تسویه آن پرداخت شود. در چنین شرایطی احتیاط حکم می‌کند که قاعده ”بهای تمام شده یا کمتر“ اعمال گردد. به عبارت دیگر، مبلغ دفتری یک دارایی هیچگاه نباید از بهای تمام شده آن تجاوز نماید و اگر مبلغ بازیافتی دارایی از بهای تمام شده آن کمتر است، مبلغ دفتری نباید از مبلغ بازیافتی دارایی بیشتر شود.
- 6- 5. مبلغ بازیافتی به ارزش یک دارایی در سودآورترین کاربرد آن اطلاق می‌گردد. به عبارت دیگر، مبلغ بازیافتی یک دارایی برابر خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی آن، هرکدام بیشتر است، می‌باشد. ارزش اقتصادی یک دارایی عبارت از خالص ارزش فعلی جریانهای نقدی ناشی از کاربرد مستمر دارایی از جمله جریانهای نقدی ناشی از فروش نهایی آن است. ضابطه معمول این است که هرگاه خالص ارزش فروش و ارزش اقتصادی دارایی از مبلغ

دفتري آن کمتر باشد، مبلغ دفتري دارايي بايد به يکي از اين دو مبلغ، آنکه بزرگتر از ديگري است، کاهش داده شود.

5 - 7 . در دوره‌هایی که تغییرات در سطح قیمت‌ها قابل ملاحظه است، از قبیل دوره‌هایی با نرخ تورم بالا یا متضمن نوسانات در بهای کالاها، نظام اندازه‌گیری بهای تمام شده تاریخی از نقطه‌نظر "مربوط بودن" مورد سوال قرار گرفته است. برای مقابله با کاهش تدریجی در کیفیت مربوط بودن مبالغ بهای تمام شده تاریخی، از روش تجدید ارزیابی برخی داراییها پیروی شده است، اگرچه این تجدید ارزیابی به طور منظم انجام نشده است. نتیجه این نحوه عمل این بوده است که داراییها و بدهیها در یک ترانزنامه واحد با استفاده از مبانی اندازه‌گیری متفاوتی نمایش یابد به‌گونه‌ای که برخی داراییها به بهای تمام شده، برخی به ارزشهای جاری و برخی نیز به مبالغ تجدید ارزیابی چندین سال قبل در ترانزنامه منعکس شود. در غیاب تجدید ارزیابی منظم داراییها، مربوط بودن مبالغ تجدید ارزیابی به شدت مورد ابهام است.

5 - 8 . باتوجه به وضعیت مورد اشاره، اتخاذ یک نظام اندازه‌گیری مربوط تر که دربرگیرنده ارزشهای جاری باشد، در رابطه با ارقام شناسایی شده در صورتهای مالی مناسب می‌باشد. در دوره‌های تغییر شدید سطح قیمت‌ها، نیاز به اتخاذ چنین نظامی افزایش می‌یابد.

5 - 9 . 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

5 - 10 . 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

5 - 11 . 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.

12- 5. 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 1 این فصل، مفاهیم مختلف نگهداشت سرمایه را مطرح می‌کند.

13- 5. همان‌طور که در بند 5- 5 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 مستهک شده تاریخی ارائه می‌شود که مساوی یا کمتر از مبلغ بازیافتی داراییها باشد. به‌گونه‌ای مشابه، هرگاه مبلغ پرداختی 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.

14-5. در بسیاری از کشورهایی که بهای تمام شده تاریخی، به‌عنوان مبنای اصلی اندازه‌گیری انتخاب شده است، برخی دیگر از موارد عدول از این مبنا، مجاز شناخته شده است. این موارد دربرگیرنده ارزشیابی برخی از طبقات اصلی یا فرعی داراییها به \_\_\_\_\_ ای ج \_\_\_\_\_ اری است.

عدول از مبنای بهای تمام شده تاریخی در این موارد اغلب اختیاری است و از این رو مقایسه‌پذیری و ثبات رویه در اندازه‌گیری حسابداری را بیش از تعدیلات احتیاط آمیز مورد اشاره در بند 13-5 که از لحاظ عملی تابع قواعد مشخص‌تری است، مخدوش می‌کند.

15-5. مزیت اصلی مبنای اندازه‌گیری بهای تمام شده تاریخی، عینی‌بودن و اتکا پذیری آن است که ناشی از مبنای معاملاتی آن می‌باشد. معاملات معمولاً دارای مستندات کافی بوده و اغلب شواهدی در مورد ارزش بازار مورد معامله به دست می‌دهند. موارد استثنا محدود به معاملاتی می‌شود که حقیقی نبوده یا مابه‌ازای مورد معامله کاملاً پولی یا معادل پولی نمی‌باشد.

16-5. با این حال، عینی‌بودن و اتکا پذیری اولیه اندازه‌گیری برحسب بهای تمام شده نباید موجب کتمان این واقعیت شود که در یک نظام مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی ممکن است نیاز به قضاوت‌هایی باشد که اعمال آنها به اندازه قضاوت‌هایی مورد لزوم در یک نظام مبتنی بر ارزش جاری دشوار است. مسائل مربوط به تخصیص اعم از آنکه طی زمان باشد (مثل استهلاك) و یا اینکه مربوط به طبقات مختلف باشد (مثل تخصیص مخارج به هزینه جاری و ارقام سرمایه‌ای) در هر دو نظام مشترک است. در زمینه انجام برآورد نیز مشکلاتی خصوصاً در ارتباط با ارقام بلندمدت، در هر دو نظام وجود دارد.

17-5. از دیگر مزایای مبنای بهای تمام شده تاریخی، آشنا بودن تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی با مبنای موصوف و سهولت کاربرد آن است که این امر موجب کاهش هزینه و نیز افزایش مقبولیت استفاده از آن می‌شود. مزایای فوق در مورد تعدیلات در نظام بهای تمام شده تاریخی نیز صادق است.

18- 5. عیب اصلی مبنای بهای تمام شده تاریخی، مربوط نبودن ظاهری آن با وضعیت جاری فعالیت تجاری است. بدین لحاظ، یک ترانزنامه مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی، مادام که داراییها (و احياناً بدهیها) را به مبالغی منعکس کند که بیانگر قیمت‌های جاری بازار نمی‌باشند، تصویر دقیقی از وضعیت مالی جاری به دست نمی‌دهد. به‌گونه‌ای 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.

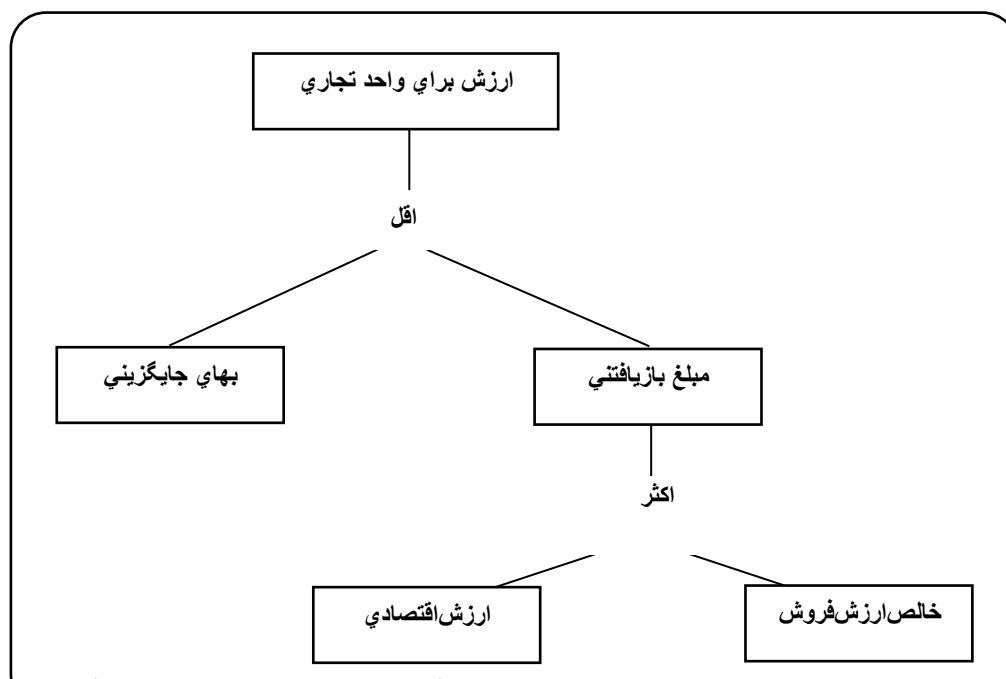
ارزش جاری

19- 5. 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.

20- 5. 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.

21- 5. 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 بازیافتی " آن تعیین می‌گردد. " مبلغ بازیافتی " دارایی بالاترین ارزشی است که مالک فعلی دارایی می‌تواند بدان دست یابد و برابر خالص ارزش فروش دارایی یا ارزش اقتصادی آن، هر کدام بیشتر

است، می‌باشد. ” ارزش برای واحد تجاری“ را می‌توان نوعی به هنگام کردن بهای تاریخی با استفاده از قاعده سنتی ”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:



22- 5. 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 درحالی 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، 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) می‌باشد. 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 می‌گردد.

23- 5. مهمترین مزیت ارزش جاری، مربوط بودن آن به تصمیمات استفاده‌کنندگانی است که خواهان ارزیابی وضعیت جاری یا عملکرد اخیر واحد تجاری می‌باشند. ترازنامه‌ای که در آن داراییها و بدهیها به ارزشهای جاری ارائه شده است، در مقایسه با ترازنامه‌ای که چنین عناصری را

به بهای تمام شده تاریخی ارائه کند، وضعیت مالی واحد تجاری را بهتر نشان می‌دهد. 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 اندازه‌گیری می‌کند. اول اینکه این صورتهای عملکرد مالی تنها به گزارش درآمدهای تحقق یافته نمی‌پردازد بلکه سودها و درآمدهایی را گزارش می‌کند 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 می‌دهد.

24- 5. همان ملاحظاتی که پشتوانه گزارش داراییها به ارزشهای جاری است، اندازه‌گیری بدهیها را بر همین مبنای توصیه می‌کند. در مواردی که بدهیهای بلندمدت با نرخ سود تضمین شده ثابت وجود دارد، تفاوت بین ارزش جاری بدهیها و ارزش مبتنی بر بهای تمام شده آنها احتمالاً با اهمیت خواهد بود و عمدتاً منعکس‌کننده تغییرات در نرخ بازار سود تضمین شده می‌باشد.

25- 5. انتخاب یک ارزش برای بدهیها به روشی مشابه قاعده " ارزش برای واحد تجاری" با استفاده از مفهوم " ارزش خلاصی" امکان‌پذیر است لیکن در عمل نیازی به استفاده از چنین روش پیچیده‌ای پیش نمی‌آید. علت این است که در بازارهای مالی رقابتی، این احتمال که بهای خروجی، بهای ورودی و ارزش فعلی یک وام در حد قابل ملاحظه‌ای باهم تفاوت نماید، به‌نحوی که مستلزم وضع ضابطه‌ای جهت انتخاب یک ارزش از میان آنها باشد، وجود ندارد.

26- 5. 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 نمی‌گیرند و نیز هنگامی که داراییها به ارزش اقتصادی ارائه می‌شود، صدق می‌کند. در مورد اخیر، محاسبه ارزش اقتصادی بستگی به بازده‌های مورد انتظار آتی دارد که خود معمولاً تا حدی متکی به قضاوتهای ذهنی است. این امر مشکلاتی را نیز به هنگام تفکیک جریانهای نقدی مربوط به داراییهای خاص از جریانهای نقدی مربوط به سایر داراییها یا فعالیتهای واحد تجاری در کلیت آن، به وجود می‌آورد. معهذاً، با توسعه بازارهای مربوط به انواع داراییها، انتظار می‌رود عینی‌بودن و اتکا پذیر بودن ارزشهای جاری بهبود یابد و از هزینه استفاده از ارزشهای جاری کاسته شود.

27- 5. یکی از مشکلات موجود در ارتباط با کاربرد ارزشهای جاری، نا آشنایی تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان 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 جنبه‌های اندازه‌گیری در حسابداری در سالهای 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

28-5. 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.

29-5. 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 بر این 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 توجه است زیرا به هنگام تورم حاد، ناهماهنگی در تغییرات قیمتهای عمومی و اختصاصی قابل اغماض است.

30-5. 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 مزاد 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 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 2 این فصل ارائه شده است.

### نتیجه‌گیری

5-31. 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.

5-32. 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 تمام شده 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.

5-33. یک نظام مبتنی بر نگهداشت سرمایه واقعی (بند 30-5)، 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 استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی مبتنی بر ارزش جاری واقعی قادر به انتخاب اطلاعات خاص مورد نیاز خود باشند.

5-34. 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 می‌شود. علاوه بر این در تصمیم‌گیری 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، می‌توان انتظار داشت که اتکا پذیری ارزشهای جاری بهبود یابد و از هزینه استفاده از ارزشهای جاری احتمالاً کاسته شود.

35-5 . 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 اندازهگیری مبتنی بر ارزش جاری عملی نیست. بنابراین در اندازهگیری 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.

## فصل پنجم

### پیوست شماره 1

#### تأثیر نگهداشت سرمایه بر اندازه‌گیری سود

#### مفاهیم اقتصادی و حسابداری سود

1. بنابر 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.
2. 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.
3. 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.

#### مفاهیم سرمایه

4. 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.

### فصل پنجم

### پیوست شماره 1 (ادامه)

5. 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 علاقمند 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، بیاتگر 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

6. 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.

7. مفاهیم سرمایه به شرح فوق منجر به مفاهیم نگهداشت سرمایه به شرح زیر می‌شود:

الف. نگهداشت سرمایه مالی: به موجب این مفهوم، سود تنها در شرایطی تحصیل می‌شود 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 می‌گردد 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.

8. مفهوم نگهداشت سرمایه معطوف به تعریفی از سرمایه است که واحد تجاری به دنبال نگهداشت آن می‌باشد. این مفهوم، رابطه میان مفاهیم سرمایه و مفاهیم سود را برقرار می‌سازد، زیرا خط نشانه‌ای تعیین می‌کند که سود واحد تجاری نسبت به آن سنجیده می‌شود. 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 می‌توان به عنوان سود واحد تجاری و بنابر این بازده سرمایه آن تلقی کرد.

فصل پنجم  
پیوست شماره 1 (ادامه)

9 . 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 می‌شود، 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.

10 . 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 2

مثالی ساده از یک نظام مبتنی بر ارزش جاری واقعی

شرکتی در آغاز سال، 100 میلیون ریال موجودی کالای جدیداً خریداری شده در اختیار دارد که از محل 60 میلیون ریال سرمایه و 40 میلیون ریال بدهی با سود تضمین شده 10% در سال تأمین مالی شده است. نرخ تورم طی سال 5% است. شرکت موجودی کالا را در پایان سال به مبلغ 200 میلیون ریال می‌فروشد. بهای جایگزینی موجودیها 125 میلیون ریال است.

ترازنامه در ابتدای دوره

میلیون ریال		میلیون ریال	
60	سرمایه	100	موجودی کالا (جدیداً خریداری شده)
40	بدهی		
<u>100</u>		<u>100</u>	

صورت سود و زیان

میلیون ریال		
200	فروش	کسر می‌شود: بهای تمام شده کالای فروش رفته
	100	افزایش در بهای موجودی
	<u>25</u>	
<u>(125)</u>		
75	سود عملیاتی مبتنی بر ارزش جاری	هزینه‌های مالی
<u>(4)</u>		سود مبتنی بر ارزش جاری پس از هزینه‌های مالی
<u>71</u>		

پیوست استانداردهای حسابداری  
مفاهیم نظری گزارشگری مالی

فصل پنجم  
پیوست شماره 2 (ادامه)

صورت سود و زیان جامع

<u>میلیون ریال</u>	
71	سود مثبتی بر ارزش جاری پس از هزینه‌های مالی
25	درآمد ناشی از نگهداری موجودی کالا
96	سود پولی اسمی
(3)	کسر می‌شود: بابت نگهداشت سرمایه (بشرح یادداشت زیر)
<u>93</u>	

یادداشت:

مبلغ کسر شده بابت نگهداشت سرمایه، منعکس‌کننده اثر تورم عمومی بر خالص داراییهای آغاز دوره (یعنی پنج درصد 60 میلیون ریال) است. این مبلغ را می‌توان بشرح زیر نیز محاسبه کرد:

<u>میلیون ریال</u>	
5	اثر تورم عمومی بر ارزش موجودی کالا (100×5%)
(2)	درآمد ناشی از نگهداری بدهی
<u>3</u>	

نحوه ارائه اطلاعات در صورتهای مالی

- 1- 6 . 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.
- 2- 6 . 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.
- 3- 6 . 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 قابل‌فهم‌تر و قابلیت مقایسه صورتهای مالی واحدهای تجاری مختلف را تسهیل می‌کند.



4 - 6 . 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

5 - 6 . ملاحظات مربوط به نحوه آرایش اطلاعات در گزارشگری مالی در بندهای 6-6 الی 6-9 زیر مورد بحث قرار می‌گیرد.

#### ادغام اطلاعات

6 - 6 . 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.

7 - 6 . 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 دراختیار داشتن مشروح اطلاعات از قبیل شرح تك تك معاملات و سایر رویدادها، به آن دسترسی نمی‌یافتند.

#### طبقه‌بندی

8 - 6 . 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) 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.

9 - 6 . طبقه‌بندیهای مشابه یا مرتبط باید در صورتهای مالی به نحوی ارائه شود که وجه تشابه یا ارتباط را به طور برجسته نشان دهد. به‌طور 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

10 - 6 . یک مجموعه صورتهای مالی منعکس‌کننده 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

11 - 6 . صورتهای مالی اساسی عبارتند از :

الف . ترازنامه

ب . صورت سود و زیان

ج . صورت سود و زیان جامع

د . صورت جریان وجوه نقد

12 - 6 . عناصر صورتهای مالی در فصل سوم تعریف شده است. ترازنامه، داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه در پایان دوره را گزارش می‌کند. درآمدها و هزینه‌های دوره در صورتهای عملکرد مالی یعنی صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع گزارش می‌شود. صورت جریان وجوه نقد، جریانهای نقدی دوره را گزارش می‌کند و جریانهای نقدی ناشی از عملیات را از جریانهای نقدی ناشی از سایر فعالیتها و واحد تجاری متمایز می‌کند.

یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی

6 - 6 . یادداشتهای توضیحی و صورتهای مالی اساسی یک مجموعه بهم پیوسته می‌باشند. نقش یادداشتهای توضیحی، برجسته نمودن و تشریح اقلام مندرج در صورتهای مالی اساسی است.

افشای اطلاعات در یادداشتهای توضیحی، نمی‌تواند ارائه نادرست یا حذف اطلاعات در صورتهای مالی اساسی را تصحیح یا توجیه کند.

14- 6 . یادداشتهای توضیحی می‌تواند 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 می‌گردد.

15- 6 . 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 می‌تواند طیف کامل نتایج احتمالی دعوی را افشا کند.

16- 6 . 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

17- 6 . علاوه بر صورتهای مالی اساسی و یادداشتهای توضیحی، گاه اطلاعات متمم نیز ارائه می‌شود. اطلاعات متمم می‌تواند دربرگیرنده افشانیات 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

18- 6 . 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.

19- 6 . عناصر مندرج در ترازنامه مشتمل بر داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه در فصل سوم تعریف شده است. همان طور که در بندهای 6-6 الی 9-6 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 نقدینگی منابع موجود، نقش کاربردی آنها و مبلغ و زمان بندی تعهداتی را که مستلزم منابع نقدی است یا ممکن است باشد، ارزیابی کنند.

20-6 . اطلاعات ارائه شده در ترازنامه می‌تواند مستقیماً به پرآورد استفاده‌کنندگان از مبلغ، زمان و احتمال جریانهای نقدی آتی کمک نماید. آن نوع گزارشگری که داراییها را برحسب نقش آنها از یکدیگر تمیز می‌دهد به هدف فوق کمک می‌کند. به طور مثال، داراییهایی را که جهت فروش نگهداری می‌شود باید جدا از داراییهایی که بر مبنای مستمر جهت استفاده در فعالیتهای واحد تجاری نگهداری می‌شود گزارش کرد زیرا این تمایز از نقطه نظر وضعیت آتی جریانهای نقدی حائز اهمیت است.

21-6 . هدف ترازنامه نمایش ارزش واحد تجاری نمی‌باشد. به دلیل محدودیتهای ناشی از اتکا پذیری اندازه‌گیری و ملاحظات مربوط به فزونی منافع بر هزینه‌ها، همه داراییها و بدهیها در ترازنامه نمایش نمی‌یابد (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 می‌باشند کمک خواهد کرد.

#### صورتهای عملکرد مالی

22-6 . 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 می‌شود.

23-6 . صورتهای عملکرد مالی در قالب موارد زیر به اهداف گزارشگری مالی کمک می‌نمایند:

الف . ارائه اطلاعات به استفاده‌کنندگان 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 استفاده‌کنندگان به ارزیابی عملکرد گذشته مدیریت و ایجاد مبنایی جهت شکل‌گیری انتظارات آتی در مورد عملکرد مالی.

24-6 . 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 می‌باشد. معهذاً، اجزای تفکیکی مبلغ سود یا زیان جامع اغلب در مقایسه با کل آن، از اهمیت بیشتری برخوردار است.

25- 6 . در یک نظام ساده حسابداری که صورتهای مالی منعکس‌کننده تغییرات در ارزش نمی‌باشد، تمام درآمدها و هزینه‌های واحد تجاری طی دوره ناشی از فعالیتهای عملیاتی و غیرعملیاتی است که در صورت سود و زیان انعکاس می‌یابد. با این حال، اگر قرار است صورتهای مالی اثرات تغییرات در ارزش را نشان دهد، شیوه پیچیده‌تری جهت انعکاس درآمدها و هزینه‌های واحد تجاری ضرورت می‌یابد.

26- 6 . در برخی نظامهای حسابداری، بیشتر تغییرات در ارزش بخصوص درآمدها به خاطر اینکه هنوز تحقق نیافته‌اند در صورت سود و زیان نمایش نمی‌یابند. 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 انتظار تبدیل شدن آن به وجه نقد وجود داشته باشد) شده باشد یا با انتظار قریب به یقین مستند گردد.

27- 6 . 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 اقلیمی 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.

28- 6 . 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 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 بپردازد، 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.

29-6 . 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.

30-6 . 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 و هزینههای غیر عملیاتی طبقه بندی و جدا از نتایج حاصل از فعالیتهای عملیاتی گزارش می‌شود.

31-6 . باتوجه به مراتب فوق، درآمدها و هزینههای تحقق نیافته ناشی از تغییرات ارزش آن دسته از داراییها و بدهیهایی که بر مبنای 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.

32-6 . 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 غیر عملیاتی تحقق یافته می‌باشد.

33-6 . 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، معهدا 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.

34-6 . 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 6-6 و 6-7) بستگی دارد.

35-6 . 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 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 تهاثر اقلام مثبت و منفی در صورتهای عملکرد مالی به مواردی که با رویداد یا شرایطی واحد ارتباط داشته است و افشای اقلام تهاثر 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.

36-6 . 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 درحال تداوم و عملیات متوقف شده به عنوان اجزای جداگانه سود یا زیان برای استفاده کنندگان مفید می‌باشد.

37-6 . ارزیابی سود یا زیان جامع توسط استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، ممکن است تا حدی به توان آنها مبنی بر ارتباط دادن نتایج واحد تجاری با دوره‌های زمانی خاص بستگی داشته باشد تا اینکه آنها بتوانند اثر تغییرات در شرایط اقتصادی را برنتایج واحد تجاری ارزیابی نمایند. همان طور که در فصل دوم ذکر شد، استفاده از روشهای یکنواخت جهت تهیه صورتهای مالی دوره‌های مختلف حائز اهمیت است. معهذا، تجدیدنظر در قضاوتهای انجام شده در دوره‌های گذشته یک ویژگی عادی گزارشگری در شرایط ابهام می‌باشد. بدین لحاظ، اثر تعدیلات در برآوردهای انجام شده در روال عادی تهیه صورتهای مالی در دوره‌های گذشته معمولاً در عملکرد مالی دوره جاری انعکاس می‌یابد. به همین دلیل، نتایج دوره‌های گذشته باید از طریق تعدیلات سنواتی فقط در موارد اصلاح اشتباه مربوط به شناخت درآمدها و هزینه‌ها یا تغییر در رویه‌های حسابداری موثر برنتایج گذشته، ارائه مجدد شود.

صورت جریان وجوه نقد

38-6 . باتوجه به هدف صورتهای مالی، استفاده‌کنندگان 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.

39-6 . صورت جریان وجوه نقد به همراه یادداشتهای توضیحی مربوط، منعکس‌کننده جریانهای ورودی و خروجی نقدی واحد تجاری طی دوره است و جریانهای ناشی از عملیات را از جریانهای ناشی از سایر فعالیتها تفکیک می‌کند. صورت جریان وجوه نقد اطلاعات مفیدی در مورد طرق ایجاد و مصرف وجه نقد توسط واحد تجاری ارائه می‌کند. 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.

40-6. 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

41-6. 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.

42-6. انعطاف‌پذیری مالی معمولاً متضمن از دست دادن برخی منافع در قبال به‌دست آوردن برخی مزایاست. به طور مثال نگهداری داراییهایی که به راحتی در بازار قابل داد و ستد است، نشانگر انعطاف‌پذیری مالی است اما همین امر ممکن است متضمن بسنده کردن به نرخ بازدهی باشد که به مراتب کمتر از نرخ است که می‌توان از سرمایه‌گذاری در داراییهایی با نقدینگی کمتر به دست آورد. انعطاف‌پذیری مالی می‌تواند مخاطرات مرتبط با عملیات را، مثلاً با تقلیل خطر ورشکستگی به‌هنگام تنزل خالص جریانهای نقدی ناشی از عملیات، کاهش دهد. به طور کلی در هر سطح مخاطره عملیاتی، یک واحد تجاری که از انعطاف‌پذیری مالی بالایی برخوردار است در مقایسه با واحد تجاری با انعطاف‌پذیری مالی پایین در مجموع با مخاطره کمتری روبرو می‌باشد.

43-6. صورت‌های مالی اساسی مجموعاً اطلاعاتی را که برای ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی مفید است ارائه می‌کند. به طور مثال صورت جریان وجوه نقد این اطلاعات را از طریق گزارش جریانهای نقدی ناشی از عملیات و افشای رابطه آنها با سود

پیوست استانداردهای حسابداری  
مفاهیم نظری گزارشگری مالی

فراهم می‌آورد. این اطلاعات می‌تواند در پیش‌بینی 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 می‌تواند اطلاعاتی را به منظور کمک به ارزیابی توان واحد تجاری جهت کاهش هزینه‌ها 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 براین منابع ارائه می‌کند.