

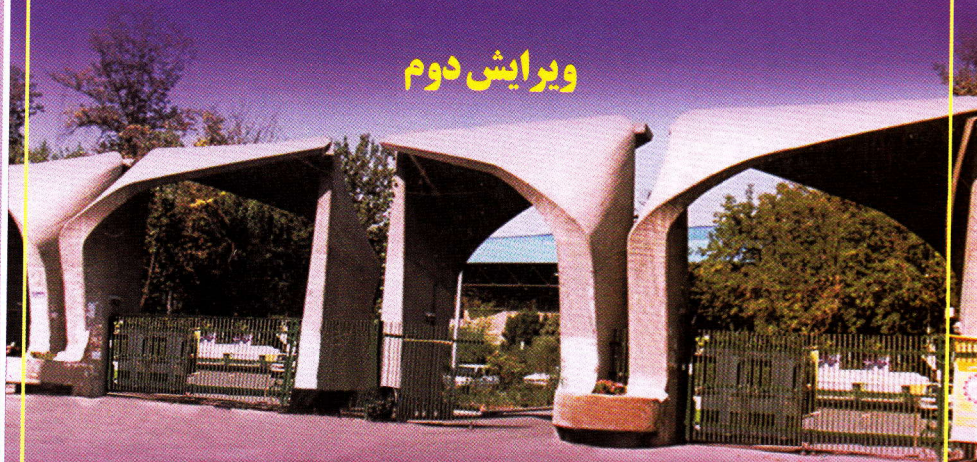
مروری جامع بر

حسابداری مالی

جلد اول

بر اساس استانداردهای حسابداری ایران

ویرایش دوم



دکتر ایرج نوروش - دکتر ساسان مهرانى

اعضاء هیات علمی دانشگاه تهران و جامعه حسابداران رسمی ایران

دکتر غلامرضا کرمی - محمد مرادی

فهرست مندرجات

صفحه	عنوان	صفحه	عنوان
			فصل ۱. ساختار تئوریک حسابداری و گزارشگری مالی
۱۴۱	بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی	۹	تئوری حسابداری
۱۴۴	مالیات بر درآمد	۱۰	مفروضات محیطی
۱۴۴	جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای سرمایه‌گذاری	۱۵	خصوصیات کیفی اطلاعات مالی
۱۴۷	جریان‌های نقدی ناشی از فعالیتهای تأمین مالی	۲۴	عناصر صورتهای مالی
۱۵۰	سایر مسائل مرتبط با صورت جریان وجوه نقد	۲۸	صورتهای مالی اساسی و عناصر تشکیل دهنده آن
۱۵۶	نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۱ ایران	۲۸	اصول شناسایی (شناخت) و اندازه‌گیری برای عناصر صورتهای
۱۶۳	نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۲ ایران	۳۴	سیستمهای بدیل تعیین سود
۱۷۲	نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۴ ایران (ذخایر، بدهیهای	۴۰	نکات برجسته مفاهیم نظری گزارشگری مالی در ایران
۱۷۸	افشا	۵۲	سؤالات دانشگاه سراسری
۱۷۹	نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۵	۵۶	پاسخ سؤالات دانشگاه سراسری
۱۸۳	نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۶ ایران	۶۰	سؤالات دانشگاه آزاد
۱۸۸	پیوست استاندارد حسابداری شماره ۶	۶۳	پاسخ سؤالات دانشگاه آزاد
۱۹۰	نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۱۲	۶۵	آزمون جامعه حسابداران رسمی ایران
۱۹۲	افشا	۶۶	پاسخ آزمون جامعه حسابداران رسمی ایران
۱۹۴	نکات برجسته استاندارد ۱۴ ایران		فصل ۲. صورتهای مالی اساسی
۱۹۶	نکات برجسته استاندارد ۳۱ (داراییهای غیرجاری نگهداری)		بخش اول. ترازنامه
۲۰۵	تجزیه و تحلیل عمودی	۶۸	نحوه ارائه ترازنامه
۲۰۵	تجزیه و تحلیل نسبتهای مالی	۶۹	داراییهای جاری
۲۰۸	سؤالات دانشگاه سراسری	۷۶	داراییهای غیرجاری
۲۲۷	پاسخ سؤالات دانشگاه سراسری	۷۸	بدهیهای جاری
۲۳۶	سؤالات دانشگاه آزاد	۸۳	بدهیهای بلندمدت
۲۴۶	پاسخ سؤالات دانشگاه آزاد	۸۴	ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی
۲۵۲	آزمون جامعه حسابداران رسمی ایران	۸۹	تغییرات حقوق صاحبان سرمایه (سهام)
۲۶۲	پاسخ آزمون جامعه حسابداران رسمی ایران	۹۰	یادداشتهای توضیحی همراه صورتهای مالی و اطلاعات ضمیمه
		۹۱	رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه
			بخش دوم. صورت سود و زیان
		۹۵	سود عملیات در حال تداوم (مستمر)
		۹۹	گردش حساب سود (زیان) انباشته
			بخش سوم. تغییرات حسابداری و اصلاح اشتباهات
		۱۰۰	تغییرات حسابداری
		۱۰۵	اصلاح اشتباهات حسابداری
			بخش چهارم. صورت سود و زیان جامع
			بخش پنجم. صورت جریان وجوه نقد
		۱۱۵	شکل صورت جریان وجوه نقد
		۱۲۲	تهیه صورت جریان وجوه نقد
		۱۴۰	گزارش سایر جریانهای نقدی
			فصل ۳. شناسایی درآمد: روش فروش، حسابداری و ...
۲۶۸	فرآیند کسب عایدات و شناسایی درآمد		
۲۶۹	شناسایی درآمد در مقطع فروش (روش فروش)		
۲۷۰	فروشهای تسه		
۲۷۵	هزینههای پس از فروش		
۲۷۶	برگشتیهای فروش		
۲۷۸	مبادلات خدماتی		
۲۷۸	شناسایی درآمد در خلال تولید		
۲۷۹	شناخت درآمد و هزینههای پیمان		
۲۸۰	اندازه‌گیری درصد تکمیل پیمان		
۲۸۱	بکارگیری روش درصد تکمیل پیمان		
۲۸۳	حسابداری و گزارشگری پیمانهای بلندمدت		
۲۸۸	شناسایی زیان در پیمانهای بلندمدت		
۲۹۳	تجزیه و ترکیب پیمانها		
۲۹۳	فعالتهای ساخت املاک		
۳۰۲	شناسایی درآمد به موازات وصول وجه نقد		

فصل ۴. موجودی مواد و کالا	۳۰۲
تعیین موجودی کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته.....	۳۹۷
تعیین مالکیت موجودی کالا.....	۳۹۸
تعیین بهای تمام شده موجودی کالا.....	۳۹۹
جریان واقعی بهای تمام شده و جریانهای فرضی آن.....	۴۰۰
شناسایی ویژه.....	۴۰۰
میانگین.....	۴۰۱
اولین صادره از اولین وارده (فایفو).....	۴۰۲
اولین صادره از آخرین وارده (لایفو).....	۴۰۲
ارزیابی موجودی کالا به اقل بهای تمام شده و.....	۴۰۵
خالص ارزش فروش و موارد کاربرد آن.....	۴۰۶
اثر محتاطانه اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش.....	۴۱۰
ثبت کاهش موجودی کالا به 'خالص ارزش فروش'.....	۴۱۰
باز یافت کاهش ارزش دوره‌های قبل.....	۴۱۱
روشهای برآورد موجودی کالا.....	۴۱۶
روش سود ناخالص.....	۴۱۶
روش خرده فروشی.....	۴۱۷
مسائل خاص حسابداری موجودی کالا.....	۴۲۵
روش موجودی پایه.....	۴۲۵
خرید گروهی.....	۴۲۵
اندازه‌گیری موجودی مواد و کالا.....	۴۲۶
بهای تمام شده موجودی مواد و کالا.....	۴۲۶
نکات برجسته استاندارد حسابداری ۸ ایران.....	۴۲۶
بهای تمام شده موجودیها در واحدهای خدماتی.....	۴۲۷
روشهای محاسبه بهای تمام شده.....	۴۲۷
خالص ارزش فروش.....	۴۲۸
شناخت موجودی مواد و کالا به عنوان هزینه.....	۴۲۹
سؤالات دانشگاه سراسری.....	۴۳۲
پاسخ سؤالات دانشگاه سراسری.....	۴۴۰
سؤالات دانشگاه آزاد.....	۴۴۶
پاسخ سؤالات دانشگاه آزاد.....	۴۵۱
آزمون جامعه حسابداران رسمی ایران.....	۴۵۵
پاسخ آزمون جامعه حسابداران رسمی ایران.....	۴۵۸
فصل ۵. داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود	
تعیین ارزش داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود.....	۴۵۹
داراییهای ثابت مشهود.....	۴۶۰
منابع طبیعی.....	۴۶۴
داراییهای نامشهود.....	۴۶۴
خرید دسته جمعی (گروهی) داراییها.....	۴۷۷
معاوضه‌های غیر پولی.....	۴۷۷
مخارج بعد از تحصیل.....	۴۸۲
تعمیرات و نگهداری.....	۴۸۲
الحاق.....	۴۸۳
جایگزینی و بهسازی.....	۴۸۳
روش اقساطی (تدریجی).....	۳۰۲
مطالبات غیر قابل وصول و تملیک مجدد.....	۳۱۲
روش باز یافت بهای تمام شده.....	۳۱۴
مبادلات امنی.....	۳۱۵
فعالتهای بیمه عمومی.....	۳۱۹
نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۳ ایران.....	۳۲۱
دامنه کاربرد.....	۳۲۱
اندازه‌گیری درآمد عملیاتی.....	۳۲۲
تشخیص معامله.....	۳۲۲
نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۹ ایران.....	۳۲۹
تجزیه و ترکیب پیمانها.....	۳۳۰
درآمد پیمان.....	۳۳۰
مخارج پیمان.....	۳۳۱
شناخت درآمد و هزینه‌های پیمان.....	۳۳۱
تغییر در برآوردها.....	۳۳۲
دامنه کاربرد.....	۳۳۵
شناخت و اندازه‌گیری.....	۳۳۵
نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران.....	۳۳۵
کمکهای بلاعوض دولت.....	۳۳۷
نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۲۸.....	۳۳۸
دامنه کاربرد.....	۳۳۸
شناخت درآمد حق بیمه.....	۳۳۸
حق بیمه عاید نشده.....	۳۳۹
خسارت.....	۳۴۰
ذخیره تکمیلی.....	۳۴۰
حق بیمه‌های اتکایی.....	۳۴۱
انتقال پرتفوی.....	۳۴۱
بیمه مشترک.....	۳۴۱
نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۲۹.....	۳۴۳
ماهیت فعالیتهای ساخت املاک.....	۳۴۴
زمینهای نگهداری شده برای ساخت املاک.....	۳۴۴
مخارج ساخت املاک.....	۳۴۴
درآمد و هزینه‌های ساخت املاک.....	۳۴۶
تغییر در برآوردها.....	۳۴۷
فسخ معامله فروش.....	۳۴۷
مشوقهای فروش.....	۳۴۸
افشا.....	۳۴۸
مثال توضیحی.....	۳۴۹
سؤالات دانشگاه سراسری.....	۳۵۹
پاسخ سؤالات دانشگاه سراسری.....	۳۷۱
سؤالات دانشگاه آزاد.....	۳۷۹
پاسخ سؤالات دانشگاه آزاد.....	۳۸۴
آزمون جامعه حسابداران رسمی ایران.....	۳۸۹
پاسخ آزمون جامعه حسابداران رسمی ایران.....	۳۹۴

۶۳۸	سؤالات دانشگاه سراسری.....
۶۴۶	پاسخ سؤالات دانشگاه سراسری.....
۶۵۳	سؤالات دانشگاه آزاد.....
۶۵۵	پاسخ سؤالات دانشگاه آزاد.....
۶۵۷	آزمون جامعه حسابداران رسمی ایران.....
۶۶۱	پاسخ آزمون جامعه حسابداران رسمی ایران.....

فصل ۷. بدهی‌های بلندمدت: اوراق قرضه (مشارکت)

و طرح‌های مزایای بازنشستگی

بخش اول. حسابداری اوراق قرضه (مشارکت)

۶۶۲	اوراق قرضه در ایران.....
۶۶۳	ماهیت اوراق قرضه.....
۶۶۳	انواع اوراق قرضه.....
۶۶۳	تعیین قیمت اوراق قرضه.....
۶۶۳	مخارج (هزینه‌های) انتشار اوراق قرضه.....
۶۶۳	تعیین قیمت اوراق قرضه بین تاریخ‌های پرداخت بهره.....
۶۶۳	استهلاک (تلف‌های) صرف یا کسر و تعیین هزینه بهره.....

بخش دوم. حسابداری طرح‌های مزایای بازنشستگی

۶۶۳	اهمیت حسابداری طرح‌های مزایای بازنشستگی.....
۶۶۳	دامنه‌کاربرد.....
۶۶۳	تناوب ارزیابی مبتنی بر اکچوئری.....
۶۶۳	صورتهای مالی طرح‌های مزایای بازنشستگی.....
۶۶۳	سؤالات دانشگاه سراسری.....
۶۶۳	پاسخ سؤالات دانشگاه سراسری.....
۶۶۳	سؤالات دانشگاه آزاد.....
۶۶۳	پاسخ سؤالات دانشگاه آزاد.....
۶۶۳	آزمون جامعه حسابداران رسمی ایران.....
۶۶۳	پاسخ آزمون جامعه حسابداران رسمی ایران.....

فصل ۸. حسابداری اجاره‌ها

۷۲۰	انواع اجاره.....
۷۲۰	اجاره سرمایه‌ای.....
۷۲۱	اجاره عملیاتی.....
۷۲۷	نرخ بهره (سود تضمین شده) اجاره‌کننده.....
۷۲۷	استهلاک در دفاتر اجاره‌کننده.....
۷۲۹	اجاره به شکل تأمین مالی مستقیم.....
۷۳۱	اجاره به شکل فروش.....
۷۳۳	فسخ قرارداد.....
۷۵۰	نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۲۱ ایران.....
۷۵۱	اجاره زمین و ساختمان.....
۷۵۵	معاملات فروش و اجاره مجدد.....
۷۵۵	سؤالات دانشگاه سراسری.....
۷۶۳	پاسخ سؤالات دانشگاه سراسری.....
۷۶۳	سؤالات دانشگاه آزاد.....
۷۶۳	پاسخ سؤالات دانشگاه آزاد.....
۷۷۶	آزمون جامعه حسابداران رسمی ایران.....
۷۷۸	پاسخ آزمون جامعه حسابداران رسمی ایران.....

فصل ۹. قرض‌شکلی مالی و تغییر قیمت‌ها

۷۸۱	شاخصهای عمومی و اختصاصی قیمت.....
۷۸۵	اقدام پولی و غیرپولی.....
۷۸۵	مدل گزارشگری بهای تمام شده تاریخی / ریال ثابت.....
۸۰۳	سؤالات دانشگاه سراسری.....
۸۰۶	پاسخ سؤالات دانشگاه سراسری.....
۸۰۸	سؤالات دانشگاه آزاد.....
۸۱۱	پاسخ سؤالات دانشگاه آزاد.....
۸۱۳	پیوست کتاب: ارزش زمانی پول، ارزش آتی و ارزش فعلی.....
۸۲۳	فهرست منابع.....

۴۸۵	اندازه‌گیری پس از شناخت اولیه.....
۴۸۵	تجدید ارزیابی.....
۴۹۱	استهلاک.....
۵۰۴	واگذاری (فروش).....
۵۰۵	برکناری دایمی.....
۵۰۵	اهدأ.....
۵۰۶	تبدیل غیراختیاری.....
۵۰۶	طبقه‌بندی دارایی‌های غیرجاری به عنوان.....
۵۱۲	نکات برجسته استاندارد شماره ۷ ایران.....
۵۱۲	حسابداری مخارج تحقیق و توسعه.....
۵۱۵	شناخت کمکهای بلاعوض دولت.....
۵۱۷	کمکهای بلاعوض غیرپولی.....
۵۲۱	شناخت.....
۵۲۱	مخارج بعدی.....
۵۲۲	اندازه‌گیری دارایی ثابت مشهود.....
۵۲۳	اندازه‌گیری پس از شناخت.....
۵۲۷	کاهش ارزش.....
۵۲۹	افشا.....
۵۳۱	شناخت مخارج تأمین مالی.....
۵۳۴	ویژگیهای دارایی نامشهود.....
۵۳۵	شناخت و اندازه‌گیری اولیه دارایی نامشهود.....
۵۳۶	اندازه‌گیری بهای تمام شده به گونه‌ای قابل اتکا.....
۵۳۸	شناخت هزینه.....
۵۳۷	برکناری دائمی و واگذاری.....
۵۴۲	افشا.....
۵۴۳	سایر اطلاعات.....
۵۴۴	درآمدها.....
۵۴۵	افشا.....
۵۴۶	سؤالات دانشگاه سراسری.....
۵۶۰	پاسخ سؤالات دانشگاه سراسری.....
۵۷۰	سؤالات دانشگاه آزاد.....
۵۷۳	پاسخ سؤالات دانشگاه آزاد.....
۵۷۷	آزمون جامعه حسابداران رسمی ایران.....
۵۸۲	پاسخ آزمون جامعه حسابداران رسمی ایران.....

فصل ۶. حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها

۵۸۶	سود و زیان نگهداری سرمایه‌گذاری‌ها.....
۵۸۸	سرمایه‌گذاری در سهام.....
۵۹۴	دریافت سود سهام.....
۵۹۶	مثال برای واگذاری سرمایه‌گذاری‌های جاری.....
۵۹۷	مثال برای واگذاری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت.....
۶۱۶	فروش سرمایه‌گذاری در شرکت وابسته.....
۶۱۶	تغییر از روش ارزش ویژه و بالعکس.....
۶۱۹	مسایل خاص در حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام.....
۶۲۴	نکات برجسته استاندارد حسابداری شماره ۱۵ ایران.....
۶۲۵	بهای تمام شده سرمایه‌گذاری‌ها.....
۶۲۶	انعکاس به ارزش بازار.....
۶۲۶	تعیین ارزش بازار اوراق سریع‌المعامله.....
۶۳۰	تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌ها.....
۶۳۱	صورت سود و زیان.....
۶۳۱	مؤسسات تخصصی سرمایه‌گذاری.....
۶۳۳	کاربرد روش ارزش ویژه.....
۶۳۳	صورتهای مالی تلفیقی.....
۶۳۶	کاهش دایمی در ارزش.....
۶۳۷	تغییرات سرمایه‌گذاری.....

ساختار تئوریک حسابداری و گزارشگری مالی

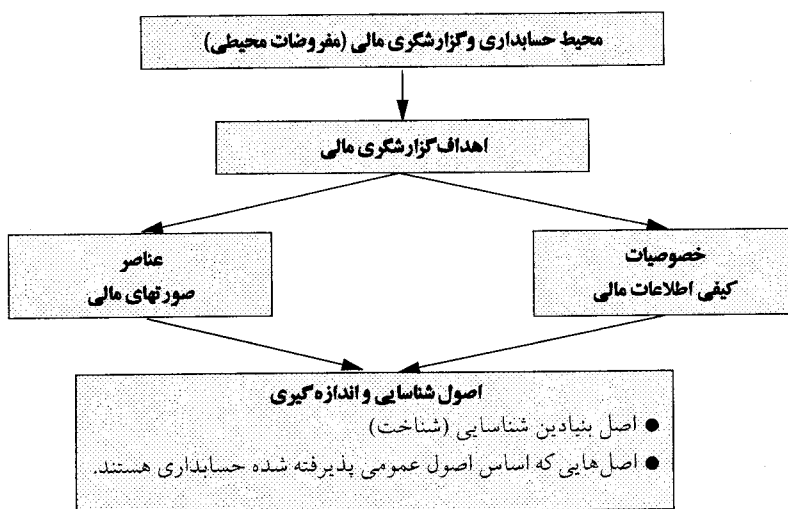
تئوری حسابداری

تئوری را می‌توان در قالب مجموعه‌ای از مفروضات، مفاهیم، و اصول عملی تعریف کرد که چارچوبی عمومی برای مراجعات پاسخ‌جوینان در اختیار می‌گذارد. حسابداری به شدت نیازمند یک چارچوب تئوریک (نظری) است. همانطور که در شکل ۱-۱ نمایش داده شده است، تئوری حسابداری و گزارشگری مالی شامل اهداف گزارشگری مالی، خصوصیات کیفی اطلاعات مالی مفید، ماهیت و تعریف عناصر صورتهای مالی (داراییها، بدهیها، درآمدها، هزینه‌ها و ...) و اصول شناسایی و اندازه‌گیری عناصر صورتهای مالی می‌باشد. اهداف گزارشگری مالی می‌تواند به تعیین اینکه چه باید گزارش شود، یاری رساند. خصوصیات کیفی به تعیین بیشتر اطلاعاتی که ممکن است برای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی مفید باشد، کمک می‌کند. ماهیت و تعریف عناصر صورتهای مالی باید در شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها، هزینه‌ها و ... کمک نماید. اصول حسابداری تعهدی، خصوصاً اصول تحقق و تطابق می‌توانند در تعیین اینکه چه میزان درآمد و هزینه و در چه زمانی گزارش شود، مفید باشند. مفاهیم افشا و ارائه صورتهای مالی نیز می‌تواند در تعیین مفیدترین روش گزارشگری مبادله به کمک بیایند.

حسابداری و گزارشگری مالی به وسیله محیط اقتصادی تحت تأثیر قرار می‌گیرند. به همین ترتیب، تئوری حسابداری و گزارشگری مالی نیز توسط محیط حسابداری و گزارشگری مالی تحت تأثیر قرار می‌گیرد. این فصل، با تشریح مفروضات محیطی حسابداری آغاز می‌شود. پس از آن، به ارائه اهداف گزارشگری مالی خواهیم پرداخت که این خود بر تهیه اطلاعات مفید برای استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی تأکید داشته و از اثرات محیطی سرچشمه می‌گیرد. بعد از اهداف، به خصوصیات کیفی اطلاعات مالی خواهیم پرداخت. به دنبال تشریح خصوصیات کیفی

سراغ عناصر صورتهای مالی - که در حقیقت سنگهای بنای صورتهای مالی بوده و شامل داراییها، بدهیها، حقوق صاحبان سرمایه، درآمدها، هزینهها، آورده صاحبان سرمایه و ستانده صاحبان سهام می‌باشند - خواهیم رفت. بعد از تعریف این عناصر، ما ضوابط شناسایی و اندازه‌گیری عناصر مزبور را بررسی کرده، ابتدا اصل بنیادین شناسایی (شناخت)، سپس اصل‌هایی که اساس کار شناسایی و اندازه‌گیری قرار می‌گیرد را مورد بحث قرار خواهیم داد. به طور خلاصه می‌توان گفت شالوده فصل از تئوری حسابداری و گزارشگری مالی موجود در شکل ۱-۱ پیروی می‌کند.

شکل ۱-۱ ساختار تئوری حسابداری و گزارشگری مالی



مفروضات محیطی

در این قسمت نگاهی دقیق به مفروضات محیطی که زمینه را برای تئوری حسابداری و گزارشگری مالی مهیا می‌کند، خواهیم داشت. این مفروضات عبارتند از:

۱. فرض شخصیت حسابداری

۲. فرض دوره مالی

۳. فرض تداوم فعالیت

۴. فرض واحد پولی

فرض شخصیت حسابداری

پایه و اساس فرض شخصیت حسابداری بر این موضوع استوار است که حسابداران برای یک شخصیت حسابداری مشخص، به حسابداری و گزارش اطلاعات مالی می‌پردازند. **فرض شخصیت حسابداری**، مرزها و محدودیت‌هایی در این رابطه که چه اطلاعاتی باید در صورتهای مالی یک شخصیت حسابداری مشخص، موجود باشد را در اختیار می‌گذارد. برای مثال، آموخته‌ایم که فعالیت‌های اقتصادی یک واحد تک مالکی باید به‌طور مجزا از فعالیت‌های اقتصادی شخصی مالک آن مد نظر قرار گیرد.

شخصیت حسابداری که گزارشهای مالی برای آن تهیه می‌شود، لزوماً یک شخصیت حقوقی نیست. برای مثال با توجه به شرایط، شخصیت حسابداری می‌تواند یک شرکت سهامی (یک شخصیت حقوقی)، بخش یا دایره‌ای از یک شرکت سهامی (قسمتی از یک شخصیت حقوقی)، و یا گروهی از شخصیت‌های حقوقی (که برای آنها صورتهای مالی تلفیقی تهیه می‌شود)، باشد. در مورد اخیر، هرچند شرکت اصلی (مادر) و شرکت‌های فرعی شخصیت‌های حقوقی مجزایی هستند، اما به سبب اینکه شخصیت اقتصادی واحد گروه به دلایل مختلف در قالب چند شخصیت جداگانه ظاهر گردیده، در گزارشگری مالی این شخصیت‌ها تماماً در قالب شخصیت واحد حسابداری که در حقیقت شخصیت حسابداری واحد اقتصادی گروه می‌باشد، تلفیق می‌گردند.

فرض دوره مالی

جنبه دیگر محیط اقتصادی این است که سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، و سایر گروه‌ها به‌طور مداوم به انجام تصمیمات تخصیص منابع مشغول بوده و به اطلاعات مالی به موقع برای مددگیری در فرآیند تصمیم‌گیری خود نیاز دارند. در واقع، افرادی که از گزارشهای مالی استفاده می‌کنند به دلیل نیاز به اطلاعات سالانه، فصلی، یا حتی ماهانه، فرض دوره را به واحدهای تجاری گزارشگر تحمیل می‌کنند. **فرض دوره مالی** بر این تصور مبتنی است که فعالیت‌های اقتصادی واقع شده در عمر طبیعی یک شخصیت حسابداری، برای مقاصد گزارشگری مالی، به دوره‌های زمانی مصنوعی و ساختگی متعدد قابل تقسیم می‌باشند. برای مثال هر چند فعالیت‌های موجد درآمد واحد تجاری به شکل مستمر و بی‌وقفه صورت می‌گیرند، اما فرض می‌شود می‌توان به‌طور سالانه یا فصلی، گزارش معقولی از درآمد کسب شده ارائه داد.

فرض تداوم فعالیت

معمولاً، انتظار واحدهای تجاری این است که به‌طور دائمی به فعالیت ادامه دهند. هرچند ممکن است برخی شرکتها با مشکلات مالی مواجه شده و از عملیات، باز بایستند؛ اما چنین شرایطی در روال عادی تجاری انتظار نمی‌رود. **فرض تداوم فعالیت** بدین معناست که در صورت عدم وجود شواهد مغایر، فرض می‌شود واحد تجاری تا آینده‌ای نامعلوم به عملیات ادامه خواهد داد. این آینده نامعلوم حداقل تا زمانی است که واحد تجاری بتواند به برنامه‌ها، تعهدات و قراردادهای خود جامه عمل بپوشاند.

شاید بهترین راه برای توضیح فرض تداوم فعالیت، تشبیه آن به پنداشت مردم در رابطه با طول عمرشان باشد. اغلب مردم انتظار مردن در آینده‌ای نزدیک را ندارند و به این واسطه امور خود را با این فرض که عمری نامعلوم - البته نه ابدی - خواهند داشت، اداره می‌کنند. به همین شکل، حسابداران نیز فرض می‌کنند شخصیت حسابداری عمری غیرقابل تعیین خواهد داشت مگر اینکه شواهدی خلاف این موضوع موجود باشد. تفکیک حسابهای ترازنامه در قالب جاری و غیرجاری مبتنی بر فرض تداوم فعالیت است.

مدیریت در زمان تهیه صورتهای مالی، باید توان ادامه فعالیت واحد تجاری را ارزیابی کند. طبق استاندارد حسابداری شماره ۱، مدیریت برای ارزیابی تداوم فعالیت، تمام اطلاعات موجود در خصوص آینده قابل پیش‌بینی (حداقل ۱۲ ماه پس از تاریخ ترازنامه) را بررسی می‌کند. چنانچه فرض تداوم فعالیت مصداق نداشته باشد، آثار آن چنان فراگیر است که استاندارد حسابداری شماره ۵ به جای تعدیل مبالغ شناسایی شده، تغییری اساسی در مبنای حسابداری مورد عمل را الزامی می‌کند. بر این اساس در چنین حالتی گزارش ارزشهای تصفیه در صورتهای مالی مناسب‌تر خواهد بود.

فرض واحد پولی (اندازه‌گیری برحسب پول)

در کشور ما، مبادلات در قالب ریال صورت می‌گیرد. بنابراین، حسابداران فرض می‌کنند تعداد ریال‌ها یا معادل‌های ریال (در مبادلات غیرنقدی) باید اندازه و حجم نتایج فعالیت‌های اقتصادی یک واحد حسابداری را نشان دهد و آن نتایج باید به ریال گزارش شوند. **فرض واحد پولی** اشعار می‌دارد ریال از ویژگی مشترک تمام واحدهای اندازه‌گیری پذیرفته شده نظیر متر و کیلوگرم (یعنی ثبات و تغییرناپذیری طی زمان) بهره‌مند است. همانطور که یک متر مثلاً سی سال قبل همان یک متر سال جاری است، فرض می‌شود هزار ریال سال جاری، باید همان قدرت خرید سی سال قبل را داشته باشد، که این مورد، مهمترین نقطه ضعف فرض واحد پولی محسوب می‌شود زیرا در قالب قدرت خرید عمومی، هزار ریال سال جاری، همان هزار ریال سی سال قبل نیست. در واقع هزار ریال سال جاری بسیار کوچکتر (دارای قدرت خرید کمتر) نسبت به هزار ریال سی سال قبل می‌باشد.

در صورت وجود تورم یا رکود و تغییر قدرت خرید ریال، استفاده از ریال به عنوان واحد اندازه‌گیری در گزارشگری مالی، باعث ایجاد سوالاتی در اذهان مردم می‌شود.

اهداف گزارشگری مالی

نقش عمومی حسابداری و گزارشگری مالی چنین است که این فرآیند باید اطلاعاتی مفید برای توده عظیم استفاده کنندگان برون سازمانی که مبادرت به اتخاذ تصمیمات تخصیص منابع می‌نمایند، فراهم آورد. حسابداری و گزارشگری مالی باید اطلاعاتی منصفانه (بی‌طرفانه یا بدون جانبداری) در اختیار گذارد تا تخصیص اثربخش منابع محدود در بازارهای سرمایه و سایر بازارها را بهبود بخشد. **اهداف گزارشگری مالی** با برآورده ساختن این نقش در ارتباط هستند و در جهت مقاصد عام گزارشگری مالی (یعنی گزارش همه منظوره چهار صورت مالی اساسی و یادداشتهای توضیحی که استفاده کنندگان عمومی دارد، در مقابل صورت مالی یا منظور خاص که استفاده کننده مشخصی دارد مثل گزارش اظهارنامه مالیاتی که استفاده کننده خاص آن دولت است) توسط واحدهای تجاری، حرکت می‌کنند.

صورت‌های مالی بخش اصلی فرآیند گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد. به بیان دیگر صورت‌های مالی هسته اصلی گزارشگری مالی است. در حال حاضر یک مجموعه کامل صورت‌های مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد و همچنین یادداشتهای توضیحی می‌باشد. دیگر موارد تشکیل دهنده گزارشگری مالی مواردی از قبیل گزارش مدیران درباره فعالیت واحد تجاری و گزارش تحلیلی مدیران می‌باشد که همراه با گزارش حسابرس (و حسب مورد گزارش بازرس قانونی) و صورت‌های مالی مجموعه‌ای تحت عنوان گزارش مالی سالانه را تشکیل می‌دهد. **در مفاهیم نظری گزارشگری مالی**^۱ اهداف صورت‌های مالی بدین شرح

۱. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری برای هماهنگی استانداردهای حسابداری "مفاهیم نظری گزارشگری مالی" را تدوین و به عنوان پیوست استانداردهای حسابداری منتشر کرده است. در مقدمه مفاهیم گزارشگری مالی جایگاه آن به شرح زیر تشریح شده است: "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 مسایلی 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 به منظور افزایش قابل مقایسه بودن اطلاعات مالی کمک خواهد کرد. لازم به ذکر است که مفاهیم گزارشگری مالی یک استاندارد حسابداری نبوده و از این رو برای مسایل خاص مربوط به اندازه‌گیری یا افشا، استاندارد تعیین نمی‌کند. در موارد محدودی ممکن است بنا به ملاحظات عملی بین مفاهیم نظری گزارشگری مالی و یک استاندارد حسابداری سازگاری کامل وجود نداشته باشد. در چنین حالاتی الزامات استاندارد حسابداری بر الزامات مفاهیم نظری گزارشگری مالی برتری خواهد داشت."

تعریف شده است: "ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد. صورتهای مالی همچنین نتایج وظیفه مباشرت مدیریت یا حسابدهی آنها را در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته منعکس می‌کند." در ادامه به بررسی عناصر اصلی این تعریف می‌پردازیم.

استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و نیازهای اطلاعاتی آنان

استفاده‌کنندگان صورتهای مالی به اشخاصی اطلاق می‌شود که جهت رفع نیازهای اطلاعاتی متفاوت خود از صورتهای مالی استفاده می‌کنند. فرض بر این است که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از دانش نسبی برای استفاده از صورتهای مالی برخوردارند و از این اطلاعات در تصمیمات مرتبط با تخصیص منابع استفاده می‌کنند. استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، طیفی گسترده هستند که تأمین نیازهای اطلاعاتی خاص آنها از طریق صورتهای مالی ناممکن است و بنابراین تأکید بر نیازهای مشترک است. بالاخص همه استفاده‌کنندگان به نوعی به وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری علاقه‌مند هستند. اعتقاد بر این است هرگاه صورتهای مالی معطوف به تأمین نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران باشد اکثر نیازهای سایر استفاده‌کنندگان را نیز در حد توان برآورده می‌کند. 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. اعطاکنندگان تسهیلات مالی، تأمین‌کنندگان کالا و خدمات و سایر بستانکاران، مشتریان، کارکنان واحد تجاری، دولت و سایر استفاده‌کنندگان (نظیر بورس اوراق بهادار، کارگزاران بورس، تحلیل‌گران مالی، پژوهشگران و...) از دیگر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی هستند.

وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی

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

وضعیت مالی یک واحد تجاری در برگیرنده 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. **عملکرد مالی** واحد تجاری در برگیرنده 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 جریان‌های نقدی در صورت جریان وجوه نقد ارائه می‌شود. این اطلاعات از جنبه‌ای دیگر عملکرد مالی واحد تجاری را از طریق انعکاس مبالغ و منابع اصلی جریان‌های ورودی و خروجی وجه نقد به نمایش می‌گذارد. **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 در قبال رویدادها و فرصتهای غیرمنتظره واکنش نشان دهد. مجموعه صورتهای مالی، اطلاعاتی را که جهت ارزیابی انعطاف‌پذیری واحد تجاری مفید است منعکس می‌کند.

ارائه اطلاعات در رابطه با نقش مباشرتی مدیریت

هرچند نیاز به اطلاعات در تصمیمات سرمایه‌گذاری و سایر تصمیمات مشابه، هسته اصلی صورتهای مالی را تشکیل می‌دهد، صورتهای مالی نقشی دیگر را نیز بر عهده دارد. نیاز به نظارت و ارزیابی نقش مباشرتی مدیریت در قبال منابع شرکت، از طریق صورتهای مالی برآورده می‌شود، زیرا ارزیابی مدیریت و تصمیم‌گیری‌های مدیریتی متقابلاً به هم وابسته‌اند.

در هر دو نقش - یعنی ارائه اطلاعات برای سرمایه‌گذاران و ارائه اطلاعات در رابطه با نقش مباشرتی مدیریت - حسابداری مالی به ارائه و گزارش اطلاعات مرتبط با عملکرد گذشته یک واحد تجاری می‌پردازد. در این رابطه، استفاده کنندگان از این اطلاعات می‌توانند به مقایسه انتظارات خود در رابطه با عملکرد واحد تجاری و عملکرد گزارش شده توسط واحد تجاری بپردازند. رضایت یا عدم رضایت آنها مبنایی برای تصمیمات تخصیص منابع آنها می‌باشد. حال در این بین، مسأله حیاتی، تعیین خصوصیات است که اطلاعات مالی را مفید می‌نمایند که در قسمت بعد به این خصوصیات می‌پردازیم.

خصوصیات کیفی اطلاعات مالی

خصوصیات کیفی اطلاعات مالی در انتخاب راهکاری از بین راهکارهای مختلف حسابداری و گزارشگری به کمکمان می‌شتابند. برای ذکر نمونه‌هایی از این راهکارها می‌توان از روشهای مختلف استهلاک، روشهای مختلف ارزیابی کالا، و روشهای مختلف افشا یاد کرد. از این خصوصیات کیفی می‌توان برای یافتن پاسخی برای این سوال که چه نوع اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌گیری مفید خواهند بود، یاری گرفت.

به طور کلی خصوصیات کیفی به خصوصیات اطلاعاتی اطلاق می‌شود که موجب می‌گردد اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی برای استفاده کنندگان در راستای وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود. برخی خصوصیات کیفی به **محتوای مندرج در صورتهای مالی** و برخی دیگر به **چگونگی ارائه این اطلاعات** مربوط می‌شود.

خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات، **مربوط بودن** و **قابل اتکا (اعتماد) بودن** است. اطلاعات برای مفید بودن باید مربوط و قابل اتکا باشد. مربوط بودن، قابلیت اتکا و اجزای آنها در ادامه مورد بحث قرار می‌گیرد.

مربوط بودن

اطلاعاتی مربوط تلقی می‌شود که بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال یا آینده، تأیید و یا تصحیح ارزیابیهای گذشته آنها مؤثر واقع شود. به بیان دیگر می‌توان گفت اطلاعات برای تصمیم‌گیرنده‌ای که قبلاً آن اطلاعات را در اختیار نداشته، سبب ایجاد تفاوت می‌شود. با این وجود، مربوط بودن اطلاعات به این معنا نیست که تصمیم قبلی باید تغییر کند یا اینکه فعالیتهایی که قبلاً انجام شده، اصلاح شود. چنانچه شخصی به جای فروش یک سرمایه‌گذاری قصد نگهداری آن را داشته باشد، اطلاعاتی که تصمیم به نگهداری و عدم فروش سرمایه‌گذاری را تشویق می‌کند، مربوط محسوب می‌شود. به همین ترتیب، اطلاعاتی که تصمیم فروش سرمایه‌گذاری و عدم نگهداری آن را تشویق می‌کند نیز مربوط تلقی می‌شود.

با استفاده از دو ضابطه کیفی زیر می‌توان مربوط بودن را ارزیابی نمود:

۱. ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی (بازخورد). اطلاعات مربوط یا دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و یا حایز

ارزش تأییدکنندگی است. اطلاعات می‌تواند از طریق ارتقا توانایی تصمیم‌گیرنده در پیش‌بینی نتایج رویدادهای گذشته یا حال، بر تصمیم اثر داشته باشد که در این صورت اطلاعات، دارای **ارزش پیش‌بینی‌کنندگی** است. مثلاً اگر آسیب دیدگی ستاره تیم ملی فوتبال به احتمال باخت این تیم کمک کند، خبر آسیب دیدگی وی دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی است. همچنین اطلاعات می‌تواند از طریق تأیید یا اصلاح انتظارات قبلی تصمیم‌گیرنده، بر یک تصمیم اثرگذار باشد که در این صورت خواهیم گفت اطلاعات دارای ارزش تأییدکنندگی است. برای مثال، اگر آگاهی از این موضوع که بلیط‌های بازی بعدی تیم ملی (قبل از اینکه شما توانسته باشید برای خود بلیط تهیه نمایید) پیش‌فروش شده است، باعث گردد شما برنامه خود مبنی بر رفتن به ورزشگاه برای تماشای مسابقه را تغییر دهید، اطلاعات مربوط به فروش بلیط دارای ارزش تأییدکنندگی خواهد بود.

نقش‌های پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی اطلاعات با هم در ارتباط هستند. به طور 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. 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 ارزش اوراق بهادار و توانایی واحد تجاری جهت ایفاء تعهدات خود در سررسید، مورد استفاده قرار گیرد. برای اینکه اطلاعات دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی باشد نیازی نیست در قالب یک پیش‌بینی صریح ارائه شود. با این وجود توان پیش‌بینی براساس صورتهای مالی تحت تأثیر نحوه نمایش اطلاعات در مورد معاملات و سایر رویدادهای گذشته ارتقا می‌یابد. به طور مثال هرگاه اقلام غیرمعمول، غیرعادی و غیرتکراری درآمد یا هزینه جداگانه افشا شود، ارزش پیش‌بینی‌کنندگی صورتهای عملکرد مالی افزایش می‌یابد.

۲. انتخاب خاصه. 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 (از قبیل بهای تمام شده تاریخی، بهای جایگزینی یا خالص ارزش فروش) وجود دارد که می‌توان در صورتهای مالی ارائه کرد. 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 (اعتماد) بودن

اطلاعاتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه‌ی بااهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند. با استفاده از چهار ضابطه کیفی زیر می‌توان قابل اتکا بودن را ارزیابی نمود:

۱. بیان صادقانه. اطلاعات باید اثر معاملات و سایر رویدادهایی را که ادعا می‌کند بیانگر آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیانگر آن باشد به طور صادقانه بیان کند. بدین ترتیب مثلاً ترازنامه باید بیانگر صادقانه آثار معاملات و سایر رویدادهایی باشد که منجر به عناصری در ترازنامه شوند که معیارهای شناخت را احراز کرده باشند.

رجحان محتوا بر شکل. اگر قرار است اطلاعات بیانگر صادقانه معاملات و سایر رویدادهایی که مدعی بیان آنهاست باشد، لازم است 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. هر چند اثرات قانونی یک معامله خود بخشی از محتوا و اثر تجاری آن است، این اثرات بایستی در چارچوب کلیت معامله از جمله هرگونه معاملات مرتبط، مورد تفسیر قرار گیرد. به طور مثال یک واحد تجاری ممکن است مالکیت قانونی یک کالا را به شخص دیگری واگذار کند. لیکن هرگاه به شرایط معامله از یک دیدگاه کلی نگریسته شود، ممکن است این مطلب آشکار شود که ترتیبی وجود داشته است که از ادامه دسترسی واحد تجاری به منافع اقتصادی آنی کالا اطمینان حاصل شود (مثل معاملات فروش کالا با شرط خرید مجدد). در چنین شرایطی گزارش معامله به عنوان یک معامله فروش از لحاظ مقاصد گزارشگری، بیان صادقانه معامله انجام شده نمی‌باشد. از مصادیق دیگر مفهوم رجحان محتوا بر شکل می‌توان به تلقی مورد اجاره به عنوان دارایی توسط اجاره‌کننده در اجاره‌های سرمایه‌ای، استفاده از روش ارزش ویژه در مورد سرمایه‌گذاری در شرکت‌های وابسته، تلفیق صورتهای مالی شرکت اصلی با شرکتهای فرعی و... اشاره کرد.

۲. بی طرفی. اطلاعات مندرج در صورتهای مالی باید بی طرفانه یعنی عاری از تمایلات جانبدارانه باشد. چنانچه انتخاب و یا ارائه این اطلاعات به گونه‌ای باشد که بر تصمیم‌گیری یا قضاوت در جهت نیل به نتیجه‌ای از قبل تعیین شده، اثرگذارد، صورتهای مالی بی طرف نمی‌باشد. بر این اساس اطلاعات مالی نباید از دستیابی به یک هدف اقتصادی خاص، از قبیل افزایش (یا کاهش) سود شرکت، جانبداری کند. عاری بودن از این گونه جانبداریها (به عبارت دیگر، بی طرفی) یکی از خصوصیات مهم اطلاعات قابل اتکا تلقی می‌شود.

۳. احتیاط. ابهامات حاکم بر محیط اقتصادی و عدم امکان پیش‌بینی قطعی آینده ایجاب می‌کند در تهیه اطلاعات مالی احتیاط شود. احتیاط عبارت است از کاربرد درجه‌ای از مراقبت که در اعمال قضاوت برای انجام برآورد در شرایط ابهام مورد نیاز است به گونه‌ای که درآمدها یا داراییها بیش از واقع و هزینه‌ها یا بدهیها کمتر از واقع ارائه نشود. اعمال احتیاط نباید منجر به ایجاد اندوخته‌های پنهانی یا ذخایر غیرضروری گردد یا داراییها و درآمدها را عمداً کمتر از واقع و بدهیها و هزینه‌ها را عمداً بیش از واقع نشان دهد زیرا این امر موجب نقض بی طرفی است و به قابلیت اتکای اطلاعات مالی ضربه می‌زند.

۴. کامل بودن. اطلاعات مندرج در صورتهای مالی باید با توجه 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 اطلاعات نادرست یا گمراه کننده شود و از این رو قابل اتکا نباشد و از مربوط بودن آن کاسته شود.

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، به مفید بودن اطلاعات می‌افزاید. در ادامه به بحث پیرامون این خصوصیات کیفی و عناصر آنها خواهیم پرداخت.

قابل مقایسه بودن

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

قابلیت مقایسه بین واحدهای تجاری زمانی حاصل می‌شود که شرکتها از رویه‌های حسابداری مشابه برای شرایط اقتصادی مشابه استفاده کنند. بنابراین رعایت اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری موجب می‌گردد قابلیت مقایسه صورتهای مالی فراهم آید. برای دستیابی به قابل مقایسه بودن دو خصوصیت زیر لازم است:

۱. ثبات رویه. قابل مقایسه بودن مستلزم این امر است که اندازه‌گیری و ارائه اثرات مالی معاملات و سایر رویدادهای مشابه در هر دوره حسابداری و از یک دوره به دوره بعد با ثبات رویه انجام گیرد و همچنین هماهنگی رویه توسط واحدهای تجاری مختلف حفظ شود. برای مثال، استفاده مستمر ایران خودرو از روش فایفو، قابلیت مقایسه بین ادوار مالی را افزایش می‌دهد.

ثبات رویه، به این معنا نیست که واحد تجاری هرگز نتواند در رویه‌های حسابداری خود تغییری دهد، مثلاً قادر نباشد روش حسابداری موجودی کالای خود را از فایفو به میانگین تغییر دهد. شاید تغییر در شرایط اقتصادی لزوم تغییر در رویه‌های حسابداری را ایجاد نماید. واحد تجاری باید توانایی توجیه برتری رویه حسابداری جدید بر رویه قبلی را با توجه به تغییر در شرایط اقتصادی، داشته باشد.

۲. افشائیات. یکی از پیش شرطهای قابل مقایسه بودن، افشای رویه‌های حسابداری بکار رفته در تهیه صورتهای مالی و همچنین افشای هرگونه تغییرات در آن رویه‌ها و اثرات چنین تغییراتی می‌باشد.

قابل فهم بودن

یک خصوصیت کیفی مهم اطلاعات مندرج در صورتهای مالی این است که به آسانی برای استفاده کنندگان قابل درک باشد. قابل فهم بودن به این معناست که اگر قرار است اطلاعات در تصمیم‌گیری، مفید واقع شود، استفاده کننده باید قادر به درک و فهم آن باشد. قابل فهم بودن یک کیفیت خاص (مربوط به) استفاده کننده است. اطلاعات ارائه شده بسته به اینکه چه تصمیمی اتخاذ می‌شود و اینکه یک استفاده کننده نوعی به چه نحوی آن را درک می‌کند، ممکن است برای یک استفاده کننده مفید، ولی برای دیگری مفید نباشد. قابل فهم بودن متشکل از دو عامل زیر می‌باشد:

۱. **ادغام و طبقه‌بندی اطلاعات.** برای اینکه ارائه اطلاعات مالی قابل فهم باشد لازم است اقلام به نحوی مناسب در یکدیگر ادغام و طبقه‌بندی شود. 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 فرآیند **ادغام** که متضمن عمل تفسیر و ساده‌سازی اطلاعات است، می‌باشد. برای تسهیل تجزیه و تحلیل، **طبقه‌بندی** اقلام در صورتهای مالی به نحوی انجام می‌شود که اقلام با ماهیت یا نقش مشابه با هم نمایش یابند و از اقلام غیرمشابه تمیز داده شوند. برای مثال، انواع مختلف داراییهای ثابت مشهود در کنار یکدیگر نشان داده می‌شود.

۲. **توان استفاده کننده.** صورتهای مالی برای رفع نیازهای استفاده کنندگان مختلفی که از درجات مختلف آگاهی از فعالیتهای تجاری و اقتصادی و نحوه حسابداری دارند، تهیه می‌شود. با این وجود اطلاعات مالی عموماً براساس این فرض که استفاده کنندگان از آگاهی معقولی در مورد فعالیتهای تجاری و اقتصادی و نحوه حسابداری برخوردارند و اینکه مایل به مطالعه اطلاعات با تلاش معقولی 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 استفاده کنندگان از صورتهای مالی حذف شود، گرچه این گونه اطلاعات نیز باید در حد امکان به گونه‌ای ساده ارائه شود. شاید برای افزایش توان استفاده کننده از اطلاعات مالی، تلاشهایی نظیر آموزشهای اضافی نیاز باشد.

کیفیت اهمیت

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. اطلاعات هنگامی با اهمیت تلقی می‌شود که احتمال رود تأثیر مهمی بر تصمیم استفاده کننده داشته باشد. **اهمیت**، دلالت بر این دارد تنها هنگامی که حسابداری و گزارشگری اقلام با اهمیت در

میان است، باید دقیقاً از اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری پیروی شود. در غیاب اهمیت، برخورد اقتضایی و صرفه جویانه با اقلام ضرورت پیدا می‌کند. برای مثال، هزینه کردن اقلام دارای عمر طولانی که بهای تمام شده بسیار ناچیز و بی‌اهمیت دارند، نظیر یک سطل زباله فلزی یا یک مداد تراش فلزی، در بسیاری موارد قابل قبول خواهد بود. اهمیت از آنجا که بستگی به (۱) مبلغ ریالی نسبی مورد مد نظر، (۲) ماهیت آن مورد، و (۳) تلفیق مبلغ ریالی و ماهیت مورد بحث دارد، مفهومی اغفال‌کننده تلقی می‌گردد. برای مثال، در شرکت نفت پارس، تصمیم ثبت خرید یک سطل زباله فلزی ۲۰,۰۰۰ ریالی در قالب هزینه به جای یک دارایی، بر بی‌اهمیت بودن مبلغ ریالی ۲۰,۰۰۰ ریال در مقایسه با کل داراییهای نفت پارس دلالت دارد. از سوی دیگر، تصمیم افشای یک وام ناچیز به یکی از مدیران ارشد شرکت در صورتهای مالی آن شرکت، احتمالاً بر ماهیت مبادله دلالت می‌کند تا مبلغ ریالی آن.

اهمیت یک قلم باید در رابطه با سایر اقلام مورد نظر قرار گیرد. برای مثال کسری یک الوار دو میلیون ریالی در انبار شرکت چوبیران ممکن است نه از نظر ریالی با اهمیت باشد و نه از نظر ماهیت. اما اگر این مبلغ ریالی کسری در جای دیگری مثل دایره برش، دایره مونتاژ، یا سایر دوایر اتفاق می‌افتاد ممکن بود با اهمیت قلمداد گردد. نهایتاً اینکه، آستانه اهمیت ممکن است از شرکتی به شرکت دیگر متفاوت باشد. یک زیان ۷ میلیون تومانی حاصل از رأی دادگاه برای بسیاری از شرکتها با اهمیت قلمداد می‌گردد ولی برای شرکت بزرگی چون ایران خودرو ممکن است با اهمیت نباشد. به علت اینکه قضاوت‌های اهمیت اغلب با عوامل ویژه‌ای در یک وضعیت خاص سر و کار پیدا می‌کند، نهادهای استاندارد‌گذار در سراسر دنیا تاکنون قادر نبوده‌اند مجموعه‌ای از رهنمودهای عمومی برای اهمیت را در اختیار گذارند.

محدودیت‌های حاکم بر خصوصیات کیفی اطلاعات مالی

به ندرت می‌توان اطلاعاتی تهیه کرد که کاملاً مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهم باشد. برخی از موثرترین محدودیتها به شرح زیر می‌باشد:

۱. **موازنه بین خصوصیات کیفی.** یکی از محدودیتها این است که اغلب نوعی موازنه یا مصالحه بین خصوصیات کیفی ضرورت دارد. به طور مثال اطلاعاتی که قابل اتکاتر است اغلب از درجه مربوط بودن کمتری برخوردار است و به عکس. گاهی اوقات، برای افزایش یک خصوصیت کیفی، باید به ناچار درجاتی از خصوصیت دیگر را فدا کرد. برای مثال امکان شمول پیش‌بینی مدیریت در گزارشهای سالانه، باعث ارائه اطلاعات مربوط خواهد شد، اما همین برآوردهای شخصی از عدم قابلیت اتکای چشمگیری برخوردار است و یا شاید به منظور افزایش خصوصیت کیفی مربوط بودن، شرکت دست به تغییرات حسابداری بزند که همین امر می‌تواند باعث نقض ثبات

رويه شود. به عنوان مثال ديگر مى توان به اين موضوع اشاره کرد که اطلاعات مرتبط با ارزشهاى جارى داراييهائى شرکت احتمالاً مربوطتر از بهاى تمام شده تاريخى آن داراييهائى مى باشد، اما اطلاعات بهاى تمام شده تاريخى داراييهائى موصوف، احتمالاً قابل اتکاتر از اطلاعات ارزش جارى است.

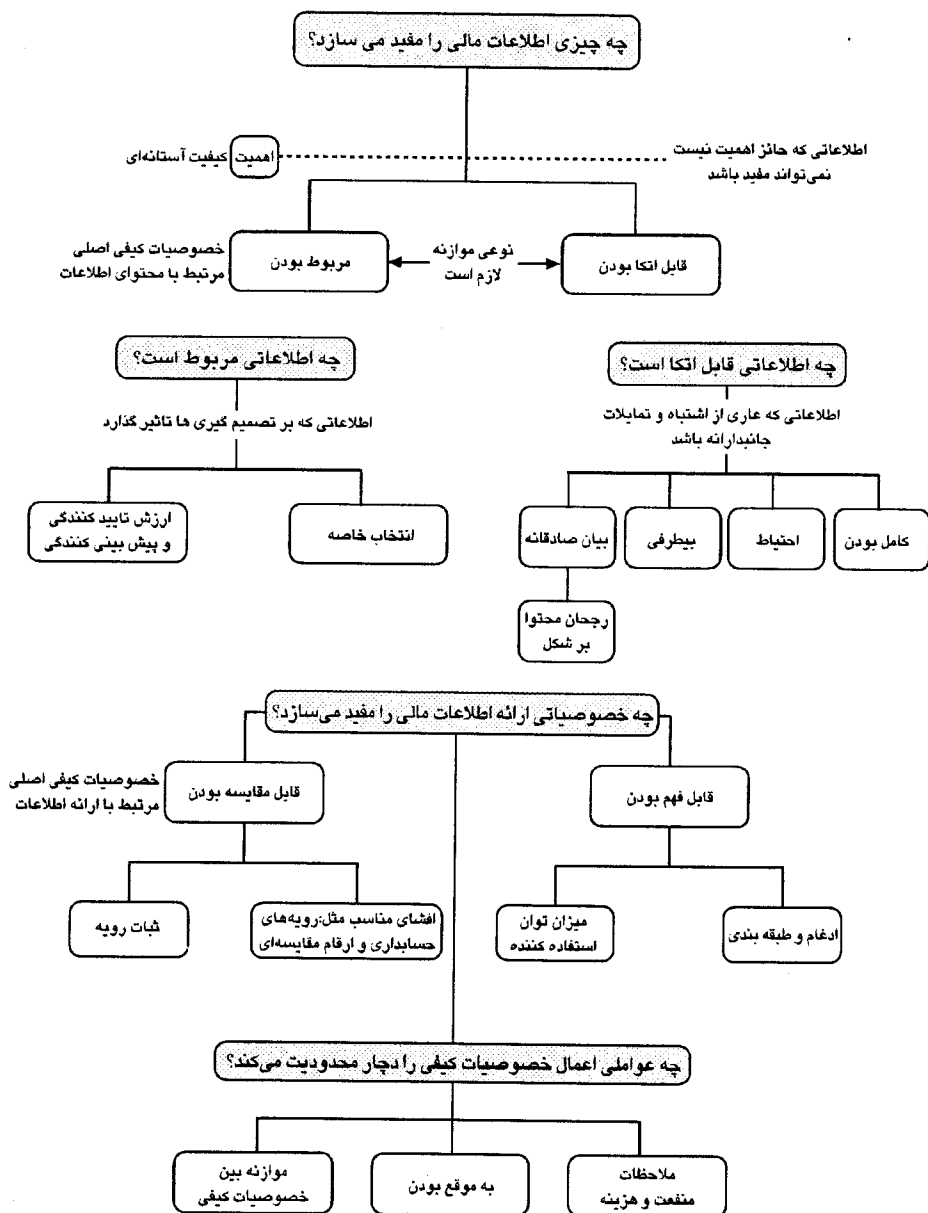
به هر حال هدف، دستيابى به نوعى توازن بين انواع خصوصيات به منظور پاسخگويى به اهداف صورتهائى مالى است. اهميت نسبى خصوصيتهائى كيفى در موارد مختلف امرى قضاوتى است. مثال ديگرى از تضاد بالقوه بين خصوصيات كيفى، تضاد بين "بى طرفى" و "احتياط" است. براى عارى بودن از تمايلات جانبدارانه، احتياط را نبايد به عنوان يك انحراف سيستماتيك در اندازه گيرى تفسير کرد، بلکه احتياط را بايد نوعى طرز تفكر تعبير کرد که ارزيايى دقيق ابهامات و توجه هوشيارانه به خطرات احتمالى را مى طلبد. حالت مطلوب اين است که ميزان ترديد ناشى از برخورد محافظه کارانه، کاملاً با تمايل به خوش بينى پيش از حد جبران شود.

۲. به موقع بودن. هرگاه تأخيرى نابجا در گزارش اطلاعات رخ دهد، اطلاعات ممکن است خصوصيت مربوط بودن خود را از دست بدهد. ممکن است لازم شود مديريت نوعى موازنه بين مزيتهاى نسبى "گزارشگرى به موقع" و "ارائه اطلاعات قابل اتکا" برقرار کند. براى ارائه به موقع اطلاعات، اغلب ممکن است لازم شود قبل از مشخص شدن همه جنبه هاى يك معامله يا رويداد، اطلاعات موجود گزارش شود که اين از قابليت اتکائى آن مى کاهد. براى مثال، هر چند صورتهائى مالى ميان دوره اى (مثلاً سه ماهه) از قابليت اتکائى کمترى نسبت به صورتهائى مالى سالانه برخوردار است (به سبب برآورد بيشترى که در صورتهائى مالى ميان دوره اى صورت مى گيرد)، اما از ضريب به موقع بودن بيشترى برخوردار است. از اين رو اغلب استفاده کنندگان، خواهان صورتهائى مالى ميان دوره اى هستند. نکته قابل توجه، رابطه بين به موقع بودن با فرض دوره مالى و گزارشگرى دوره اى است. نياز به اطلاعات مالى به موقع، يکى از دلايل اصلى تقسيم فعاليتهاى اقتصادى يک واحد تجارى به دوره هاى زمانى ساختگى براى اهداف گزارشگرى مالى مى باشد.

۳. منفعت و هزينه. از آنجا که تهيه اطلاعات حسابدارى بدون هزينه نيست، افرادى که به تدوين استانداردهائى حسابدارى مى پردازند بايد اين موضوع را مد نظر داشته باشند که منافع اطلاعاتى حاصل از افشاى حسابدارى خاص بايد بيشتر از هزينه هاى آن باشد.

از آنجا که تعيين و مقايسه منافع و مزايائى يک کالائى عمومى (منظور، اطلاعات حسابدارى) دشوار است، کاربرد قاعده "فزونى منابع بر هزينه" در مورد مساله انتخاب از ميان رويه هاى مختلف حسابدارى و گزارشگرى در بهترين حالت، بسيار ذهنى مى باشد. با وجود اين، تدوين کنندگان استانداردهائى حسابدارى و نيز تهيه کنندگان استفاده کنندگان صورتهائى مالى بايد از اين محدوديت آگاه باشند. خصوصيات كيفى اطلاعات مالى در شکل ۲ - ۱ خلاصه شده است.

شکل ۱-۲ رابطه بین خصوصیات کیفی اطلاعات مالی



عناصر صورتهای مالی

عناصر صورتهای مالی، یعنی طبقات کلی اقلام تشکیل دهنده صورتهای مالی، سنگ‌هایی هستند که با آنها صورتهای مالی ساخته می‌شوند. این عناصر اصلی - **داراییها، بدهیها، حقوق صاحبان سرمایه، درآمدها، هزینه‌ها، آورده صاحبان سرمایه و ستانده صاحبان سرمایه** - معرف منابع اقتصادی یک واحد تجاری؛ ادعاهای علیه یا علاقیتی نسبت به آن منابع؛ و آثار مالی مبادلات یا سایر رویدادهای اقتصادی که موجب تغییر در آن منابع اقتصادی یا ادعاهای علیه آنها شده‌اند، می‌باشند.

داراییها

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.

بدهیها

بدهی عبارت از تعهد انتقال منافع اقتصادی توسط واحد تجاری ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته است. در واقع **بدهیها** به عنوان اختصاص احتمالی آتی منافع اقتصادی که در نتیجه تعهدات فعلی شخصیت حسابداری در رابطه با انتقال داراییها یا ارائه خدمات به سایر شخصیتها در آینده، که در نتیجه مبادلات یا رویدادهای گذشته ایجاد شده است، تعریف می‌گردند.

حقوق مالکانه (حقوق صاحبان سرمایه)

حقوق مالکانه یا خالص داراییها، حق مالی (منافع) باقیمانده در داراییهای یک واحد تجاری پس از کسر کل بدهیها از کل داراییها است. به علت اینکه حقوق مالکانه، یک حق باقیمانده است، نمی‌توان آن را مستقل از داراییها و بدهیها اندازه‌گیری نمود. رابطه بین داراییها، بدهیها و حقوق مالکانه، مبنایی است برای **معادله حسابداری**:

$$\text{حقوق مالکانه} + \text{بدهیها} = \text{داراییها}$$

که با تغییر محل عناصر تشکیل دهنده معادله حسابداری خواهیم داشت:

$$\text{بدهیها} - \text{داراییها} = \text{حقوق مالکانه}$$

حقوق مالکانه را **حقوق صاحبان سهام** یا **سرمایه** نیز می‌نامند.

درآمدها و هزینه‌ها

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

درآمد: افزایش در حقوق صاحبان سرمایه به جز مواردی که به آورده صاحبان سرمایه مربوط می‌شود.

هزینه: کاهش در حقوق صاحبان سرمایه به جز مواردی که به ستانده صاحبان سرمایه مربوط می‌شود.

بر این اساس درآمد و هزینه واژه‌هایی کلی هستند که در برگیرنده همه تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه است مگر آن تغییراتی که مرتبط با آورده یا ستانده صاحبان سرمایه باشد. بنابراین درآمد دربرگیرنده درآمد ناشی از فعالیتهای اصلی و مستمر واحد تجاری (درآمد عملیاتی) و سایر انواع درآمد (نظیر درآمدهای غیرعملیاتی و سایر اقلام سود و زیان جامع) می‌باشد. به گونه‌ای مشابه، هزینه دربرگیرنده هزینه‌های تحمل شده ناشی از فعالیتهای اصلی و مستمر واحد تجاری (هزینه عملیاتی) و سایر انواع هزینه (نظیر هزینه‌های غیرعملیاتی و سایر اقلام سود و زیان جامع) می‌باشد.

درآمدهای عملیاتی

درآمدهای عملیاتی، جریانهای ورودی ادواری داراییها یا تسویه بدهیها، و یا ترکیبی از هر دو می‌باشند که در نتیجه تحویل یا تولید کالا، ارائه خدمات یا سایر فعالیتهای درآمدزا حاصل می‌شود و تشکیل دهنده عملیات اصلی یا عمده فعالیتهای یک واحد تجاری است.

هزینه‌های عملیاتی

هزینه‌های عملیاتی، مصرف ادواری داراییها و یا تحمل بدهیها و یا ترکیبی از هر دو می‌باشد که در نتیجه تحویل یا تولید کالا، ارائه خدمات یا سایر فعالیتهای درآمدزایی که فعالیتهای اصلی یا عمده واحد تجاری را تشکیل می‌دهند، به وقوع می‌پیوندند.

سود یا زیان عملیاتی

اختلاف بین درآمدها و هزینه‌های عملیاتی نشان دهنده سود یا زیان عملیاتی می‌باشد. نتیجه خالص فعالیتهای اصلی و مستمر، شاخصی است که توان واحد تجاری را از نظر سودآوری به نمایش می‌گذارد.

درآمدها و هزینه‌های غیر عملیاتی

درآمدهای غیر عملیاتی افزایش در حقوق مالکان یا خالص داراییها می‌باشند که در نتیجه مبادلات **فرعی (جانبی)** و یا اتفاقی واحد تجاری ایجاد می‌شوند. به بیان دیگر، درآمدهای غیر عملیاتی از آن دسته مبادلات و رویدادهای اقتصادی منتج می‌گردند که از درآمدهای عملیاتی، عملیات متوقف شده و سایر اقلام سود و زیان جامع ناشی نمی‌شود. **هزینه‌های غیر عملیاتی**، کاهش‌هایی در حقوق مالکان یا خالص داراییها هستند که در نتیجه مبادلات **فرعی (جانبی)** و یا اتفاقی واحد تجاری ایجاد می‌شوند. هزینه‌های غیر عملیاتی از آن دسته مبادلات و رویدادهای اقتصادی ناشی می‌گردند که از هزینه‌های عملیاتی، عملیات متوقف شده و سایر اقلام سود و زیان جامع ناشی نمی‌شوند.

سود یا زیان عملیات در حال تداوم (مستمر)

کلیه عملیات واحد تجاری به استثنای عملیات متوقف شده، عملیات در حال تداوم تلقی می‌شود. سود یا زیان عملیات در حال تداوم به دو بخش عملیاتی و غیر عملیاتی تقسیم می‌شود که پیش از این درباره آنها به تفصیل بحث کردیم:

هزینه‌های غیر عملیاتی - درآمدهای غیر عملیاتی + سود یا زیان عملیاتی = سود یا زیان عملیات در حال تداوم (مستمر)

عملیات متوقف شده

یک بخش از واحد تجاری است که واگذار یا برکنار شده یا به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، و الف. بیانگر یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است، ب. قسمتی از یک برنامه هماهنگ برای واگذاری یا برکناری یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است، و یا ج. یک واحد فرعی است که صرفاً به قصد فروش مجدد خریداری شده است. سود یا زیان حاصل از عملیات متوقف شده باید به طور جداگانه در متن صورت سود و زیان نمایش شود.

سود خالص یا زیان خالص

بر اساس استانداردهای حسابداری، **سود خالص یا زیان خالص** حاکی از تغییرات ادواری در حقوق مالکان (به عبارت دیگر، خالص داراییهای) یک واحد تجاری در نتیجه مبادلات یا سایر رویدادهای اقتصادی که

منجر به درآمدها و هزینه‌ها می‌شوند، می‌باشد. از این رو، سود خالص یا زیان خالص شامل تمام تغییرات صورت گرفته طی یک دوره در حقوق مالکان، به استثنای سرمایه‌گذاریهای مالکان و توزیع بین آنها و چند تغییر خاص دیگر در خالص داراییها، می‌باشد. از نظر ریاضی، سود خالص یا زیان خالص با استفاده از درآمدها و هزینه‌های عملیاتی و غیرعملیاتی به شکل زیر تعیین می‌شود:

$$\text{سود یا زیان عملیات متوقف شده} \pm \text{درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی} \pm \text{سود یا زیان عملیاتی} = \text{سود خالص یا زیان خالص}$$

سود (زیان) جامع

به تغییر در حقوق صاحبان سرمایه (خالص داراییهای) یک واحد تجاری در طی یک دوره که از مبادلات و سایر رویدادها و وضعیتهای حاصل از منابع غیرمالکانه ناشی می‌شود، سود (زیان) جامع اطلاق می‌شود. به بیان دیگر سود (زیان) جامع عبارت است از سود (زیان) خالص به علاوه (منهای) تمامی تغییرات دیگر در حقوق صاحبان سرمایه در طی دوره، به استثنای سرمایه‌گذاریهای مالکان و توزیع‌های بین آنها یعنی ستانده آنها به شکل سود سهام، دارایی در تصفیه، دریافت دارایی در بازخرید سهام توسط واحد تجاری^۱ و ...

با توجه به مراتب فوق، درآمدها و هزینه‌های تحقق نیافته ناشی از تغییرات ارزش آن دسته از داراییها و بدهیهای که اساساً به منظور قادر ساختن واحد تجاری به انجام عملیات نگهداری شده و به موجب استانداردهای حسابداری مربوطه، 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. در مورد صورت سود و زیان جامع و اجزای تشکیل دهنده آن به تفصیل در فصل ۲ بحث خواهیم کرد.

آورده و ستانده صاحبان سرمایه

سرمایه‌گذاری مالکان (آورده مالکان) در واحد تجاری و توزیع بین مالکان (ستانده مالکان) را مبادلات مالکانه یا معاملات صاحبان سرمایه می‌نامند. انتشار سهام عادی شرکت به سرمایه‌گذاری مالکان منجر می‌شود. سود نقدی سهامی که توسط شرکت اعلام و به دارندگان سهام عادی پرداخت می‌شود، توزیعی است که بین مالکان صورت می‌گیرد. انتشار سهام و پرداخت سود نقدی سهام، هر دو، از مبادلات مالکانه محسوب می‌شوند.

آورده صاحبان سرمایه عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه ناشی از سرمایه‌گذاری در واحد

۱. بازخرید سهام براساس قانون تجارت ایران مجاز نیست.

تجاری جهت کسب یا افزایش حقوق مالکانه. **ستانده صاحبان سرمایه** نیز عبارت است از کاهش در حقوق صاحبان سرمایه ناشی از انتقال داراییها به صاحبان سرمایه یا ایجاد بدهی در قبال آنها به منظور کاهش حقوق مالکانه و یا توزیع سود.

نکته

در مبادلات مالکانه درآمد یا هزینه شناسایی نمی شود.

صورت‌های مالی اساسی و عناصر تشکیل دهنده آن

در تشریح اهداف گزارشگری مالی گفتیم گزارشگری مالی باید اطلاعاتی در رابطه وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری ارائه نماید. صورت‌های مالی ابزاری جهت دستیابی به این اهداف هستند. حال، مختصراً به توصیف محتویات چهار صورت مالی اساسی می‌پردازیم.

ترازنامه که آن را **صورت وضعیت مالی** نیز می‌نامند، داراییها، بدهیها و حقوق مالکانه یک واحد تجاری را در پایان هر دوره حسابداری گزارش می‌کند. **صورت سود و زیان؛** درآمدها و هزینه‌های عملیاتی و غیر عملیاتی و سود یا زیان عملیات متوقف شده و در نتیجه سود یا زیان خالص را گزارش می‌نماید. بنابراین، این صورت مالی، عایدات یک شرکت را طی یک دوره حسابداری خلاصه می‌کند. **صورت سود و زیان جامع**، شامل خلاصه‌ای از مبادلات تأثیرگذار بر حقوق مالکانه (به جز مبادلات مالکانه) طی یک دوره حسابداری می‌باشد. **صورت جریان وجوه نقد** به‌طور خلاصه، جریانهای نقدی ورودی و خروجی ناشی از فعالیتهای عملیاتی، بازده سرمایه‌گذاریها و سودپرداختی بابت تأمین مالی، مالیات بر درآمد، سرمایه‌گذاری و فعالیتهای تأمین مالی طی یک دوره حسابداری را دربر دارد. لازم به ذکر است که یادداشتهای توضیحی جزء لاینفک صورت‌های مالی بوده و مجموعه کامل صورت‌های مالی شامل (الف) صورت‌های مالی اساسی (شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، و صورت جریان وجوه نقد) و (ب) یادداشتهای توضیحی است. صورت‌های مالی اساسی، در فصل بعد به تفصیل تشریح خواهد شد.

اصول شناسایی (شناخت) و اندازه‌گیری برای عناصر صورت‌های مالی

در قسمت قبل، عناصر صورت‌های مالی را تعریف کردیم، به روابط بین آنها اشاره نمودیم، صورت‌های مالی اساسی و عناصر تشکیل دهنده آن را معرفی کردیم و اینکه چگونه مبادلات و سایر رویدادهای اقتصادی بر این عناصر اثر می‌گذارند را مورد بحث قرار دادیم. اما سخنی از **زمان ثبت عناصر مورد نظر و یا نحوه اندازه‌گیری آنها** به میان نیامد. اصول شناسایی (شناخت) و اندازه‌گیری برای این عناصر، رهنمودی در رابطه با این موضوعات در اختیار

می‌گذارند. در این قسمت به شناسایی و اندازه‌گیری عناصر صورتهای مالی می‌پردازیم. آنچه از خاطرتان می‌گذرد در دو قسمت ارائه می‌گردد: (۱) بحث در مورد اصل بنیادینی که اساس شناسایی تمام عناصر صورتهای مالی قرار می‌گیرد و (۲) بحث در مورد اصولی که بیشتر به طور اخص اساس اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری قرار می‌گیرند. علاوه بر این، برخی اصول شناسایی و اندازه‌گیری را مورد بحث قرار می‌دهیم که بدیل‌هایی برای اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری هستند.

اصل بنیادین شناسایی (شناخت)

شناسایی عبارت است از فرآیند رسمی ثبت اثرات مالی یک مبادله یا رویداد اقتصادی دیگر و شمول آن اطلاعات در صورتهای مالی به عنوان یک دارایی، یک بدهی، یک درآمد، یک هزینه، یا نظیر آن. شناسایی هم شامل شناسایی اولیه (ثبت) یک قلم و هم شامل **تغییرات** متعاقب در مبلغ ثبت شده آن قلم می‌شود. با استناد به اصل بنیادین شناسایی، یک قلم که از یک مبادله یا رویداد اقتصادی دیگر ناشی می‌گردد در صورتی که ضوابط زیر را برآورده سازد، باید شناسایی شود (در صورتهای مالی گزارش گردد):

۱. قلم مورد نظر **تعریف** یک عنصر صورتهای مالی را در برگیرد.
۲. قلم مورد نظر دارای خاصه‌ای (صفتی) باشد که بتوان آن را به شکل قابل اتکایی در قالب ریال (واحد پولی)، **اندازه‌گیری** نمود.

۳. شواهد کافی مبنی بر وقوع تغییر در یک عنصر صورتهای وجود داشته باشد. وجود شواهد، رافع ابهام است. به عبارت دیگر، هر چه در مورد یک قلم، شواهد بیشتری وجود داشته باشد و هر چه کیفیت این شواهد بهتر باشد، در مورد وجود، ماهیت و اندازه‌گیری آن قلم ابهام کمتری وجود خواهد داشت و آن قلم از اتکاپذیری بیشتر برخوردار خواهد بود.

این سه ضابطه شناسایی در مورد **تمام** عناصر صورتهای مالی کاربرد دارند و مشمول محدودیت فزونی منافع بر هزینه‌ها قرار می‌گیرند. منافع مورد انتظار از شناسایی یک قلم باید از هزینه‌های مورد انتظار ارائه و استفاده از اطلاعات مورد نظر بیشتر باشد. علاوه بر این، فقدان اهمیت، برخورد اقتصادی را توجیه می‌کند. توجه کنید چگونه این سه ضابطه شناسایی پیشگفته، به همراه محدودیت فزونی منافع بر هزینه‌ها و آستانه اهمیت، خصوصیات کیفی و تعاریف عناصری که در بخشهای قبلی مورد بحث قرار گرفت را تکمیل کرده و به هم پیوند می‌دهند (این روابط در شکل ۱-۱ نشان داده شدند).

قبل از بحث پیرامون اصل‌های مشخص‌تری که اساس اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری قرار می‌گیرند،

باید بر ضابطه شماره ۲ شناسایی تعمق ورزیم، زیرا ممکن است روشن نباشد منظور از واژه "خاصه" یا "صفت" در ضابطه ۲ چیست. **خاصه** یا صفت به ویژگی یک قلم اطلاق می‌گردد. برای مثال، خاصه‌های یک دارایی شامل حجم آن، رنگ آن، و وزنش می‌باشد. استفاده کنندگان صورتهای مالی به خاصه‌های مالی نظیر بهای تمام شده تاریخی یا بهای جایگزینی جاری یک قلم علاقه‌مند هستند. گرچه ضابطه شماره ۲ اجازه می‌دهد هر خاصه‌ای گزارش شود، ولی خاصه منتخب باید به‌طور قابل اتکایی قابل اندازه‌گیری برحسب ریال باشد.

اصول و مفاهیم تعیین سود بر اساس اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری

حال، بعد از تشریح اصل بنیادین شناسایی و سه ضابطه آن، نوبت به بررسی اصول و مفاهیم خاصی که اساس اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری قرار می‌گیرند، می‌رسد. این اصول در بخش‌های فرعی زیر مورد بحث قرار می‌گیرند.

حسابداری تعهدی در مقایسه با حسابداری مبنای نقدی

حسابداری تعهدی به جای تمرکز محض بر دریافتها و پرداختهای نقدی، بر مبادلات و سایر رویدادهای اقتصادی که دارای پیامدهای نقدی هستند (بر جریانهای نقدی تأثیر می‌گذارند)، تمرکز و تأکید دارد. در حسابداری تعهدی، مبادلات و سایر رویدادهای اقتصادی در هنگام وقوع، ثبت می‌شوند، بدین معنی که درآمدها زمانی گزارش (شناسایی) می‌شوند که کسب شده و میزان و زمان درآمد را بتوان به‌طور معقول برآورد نمود. هزینه‌ها مطابق با اصل تطابق - که در همین فصل تشریح خواهد شد - گزارش و برای تعیین سود خالص از درآمد کسر می‌شوند. اما در **مبنای نقدی** درآمدها در زمان دریافت وجه نقد و هزینه‌ها در زمان پرداخت وجه نقد، گزارش می‌گردند.

تفاوت بین حسابداری تعهدی و حسابداری مبنای نقدی در زمان‌بندی سود خالص است.

نکته

اصل بهای تمام شده تاریخی

طبق **اصل بهای تمام شده تاریخی**، قیمت مبادله‌ای تعیین شده و یا بهای تمام شده متحمل در زمان وقوع مبادله، مبنایی برای ثبت اولیه داراییها و بدهیهاست. علت استفاده از این اصل برای ثبت اولیه این است که در اغلب موارد

بهای تمام شده بهترین برآورد از ارزش منصفانه یک دارایی یا یک بدهی می‌باشد.^۱ چنانچه در تاریخ تحصیل، بهای تمام شده‌ای تحمل نشود؛ مثلاً، چنانچه شرکتی از طریق صدور سهام خود تجهیزاتی را تحصیل نماید؛ قیمت تاریخی این معاوضه با مراجعه به ارزش منصفانه آنچه دریافت یا واگذار شده - هر کدام با شفافیت بیشتری قابل تعیین باشد - مشخص می‌شود.

بعد از تاریخ تحصیل یا معاوضه، استفاده مستمر از بهای تمام شده تاریخی منهای استهلاک (در صورت استهلاک‌پذیر بودن دارایی) اغلب منجر به گزارش اطلاعاتی می‌شود که مبتنی بر قیمت‌های تاریخ گذشته هستند. قیمت داراییها می‌تواند در نتیجه عواملی از قبیل تورم، تغییرات در عرضه و تقاضا، تکنولوژی، و سایر عوامل تغییر کند و از این رو ممکن است بهای تمام شده تاریخی برای اهداف تصمیم‌گیری، مربوط نباشد. طبق اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری، در برخی شرایط، چنانچه ارزش منصفانه یک دارایی کمتر از مبلغ دفتری دارایی باشد، مبلغ دفتری تا ارزش قابل بازیافت کاهش داده می‌شود اما ارزش یک دارایی تنها گاهی اوقات (نظیر تجدید ارزیابی داراییها) افزایش داده شده و به قیمتی بیش از بهای تمام شده تاریخی گزارش می‌شود. بسیاری از حسابداران عقیده دارند ارزش قابل اتکا بودن گزارشگری بهای تمام شده مبادله واقعی در صورتهای مالی، از معایب احتمالی نامربوط بودن آن اطلاعات تاریخی بیشتر است. به بیان دیگر، بسیاری از حسابداران ترجیح می‌دهند به منظور افزایش قابلیت اتکای اطلاعات گزارش شده، تا حدودی از مربوط بودن آن اطلاعات صرفنظر کنند. البته این قضاوت در محیط‌های مختلف حسابداری متفاوت بوده و به شدت عامل تورم در اقتصاد بستگی دارد.

مفهوم تحقق

مفهوم تحقق رهنمود دیگری اضافه بر سه ضابطه بنیادین شناسایی (معرفی شده در صفحات قبل) برای تعیین زمانی که **درآمدها** در صورت سود و زیان باید شناسایی و گزارش شوند، در اختیار می‌گذارد.

با استناد به مفهوم تحقق، درآمد باید زمانی در صورت سود و زیان شناسایی و گزارش شود که :

۱. مبلغ و زمان‌بندی درآمد به‌طور معقول قابل تعیین باشد، به بیان دیگر، درآمد تحقق یافته و یا قابل تحقق باشد.
۲. فرایند کسب عایدات (کسب درآمد) کامل یا تقریباً کامل شده باشد، به این معنی که درآمد کسب شده باشد.

۱. از دیدگاه نظری، بهای تمام شده و ارزش منصفانه یک دارایی در تاریخ تحصیل برابرند.

اصل تطابق

اصل تطابق به این معناست که درآمدهای ایجاد شده و هزینه‌های به‌وقوع پیوسته برای ایجاد این درآمدها باید هر دو در یک صورت سود و زیان واحد گزارش شوند. درآمدهای یک دوره حسابداری براساس اصل تحقق، شناسایی می‌شوند. سپس هزینه‌های انجام شده برای ایجاد آن درآمدها براساس اصل تطابق تعیین می‌گردند. بدین ترتیب، هزینه‌ها در صورت سود و زیان همان دوره حسابداری که درآمدهای مربوطه شناسایی می‌شوند، گزارش می‌گردند. به سبب دشواری ارتباط دادن هزینه‌ها با درآمدها، سه رهنمود عمومی در بکارگیری اصل تطابق مورد استفاده قرار می‌گیرد:

۱. رابطه علت و معلولی

۲. تخصیص منظم و منطقی

۳. شناسایی بلادرنگ

رابطه علت و معلولی. واضح‌ترین تطابق هزینه‌ها و درآمدها هنگامی رخ می‌دهد که بهای تمام شده کالای فروش رفته به درآمد حاصل از فروش کالا، ارتباط یا پیوند داده می‌شود. در این حالت، رابطه‌ای بسیار شفاف بین درآمد شناسایی شده و بهای تمام شده کالای فروش رفته وابسته به آن موجود است. برای مثال بهای تمام شده یک دست مبل فروخته شده توسط نمایشگاه آسیا را می‌توان تعیین و با درآمد حاصل از فروش آن تطابق داد. برای ذکر موردی دیگر در این رابطه، می‌توان به کمسیون فروشی اشاره کرد که با درآمد فروش تطابق می‌یابد.

تخصیص منظم و منطقی. برخی مخارج برای تحصیل داراییهایی تحمل می‌شوند که انتظار می‌رود طی چندین دوره حسابداری واحد تجاری را منتفع سازند. یک مثال معمول در این رابطه، بهای تمام شده یک دارایی ثابت استهلاک‌پذیر است. هرچند رابطه شفافی بین درآمدهای مشخص هر سال استفاده از دارایی مورد نظر وجود ندارد، اما این دارایی در طول عمر مفید خود به ایجاد درآمد کمک می‌کند. از این رو یک **روش تخصیص منظم (سیستماتیک) و منطقی** برای تطابق هزینه استفاده از دارایی، با درآمدهای حاصله، مورد استفاده قرار می‌گیرد. برای مثال چنانچه انتظار رود دارایی مورد نظر، هر ماه انتفاع مشابهی را ارائه دهد، باید ماهانه میزان مشابهی از بهای تمام شده آن را هزینه نمود.

شناسایی بلادرنگ. سرانجام اینکه برخی هزینه‌ها ممکن است هیچ منافع آتی معینی را به همراه نداشته و یا عدم اطمینان عمده‌ای در رابطه با منافع آتی آنها موجود باشد. این هزینه‌ها نظیر تبلیغات و حقوق در دوره‌ای که تحمل می‌شوند، به عنوان هزینه ثبت می‌گردند.

مفهوم نگهداشت (حفظ) سرمایه

نگهداشت سرمایه یک مفهوم از بازیافت (جبران) سرمایه‌گذاری است. نگهداشت سرمایه می‌گوید قبل از اینکه یک واحد تجاری بتواند سودی داشته باشد، باید چه مبلغی از طریق درآمدها بازیافت (جبران) شود. با استناد به اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری، مفهوم نگهداشت سرمایه‌ای که معمولاً در تعیین سود مورد استفاده قرار می‌گیرد، **نگهداشت سرمایه مالی یا ریال اسمی** است، به این معنا که سود فقط و فقط هنگامی ایجاد می‌شود که شرکت در نتیجه درآمد فروش، ریالی بیش از آنچه بدو در دارایی فروخته شده سرمایه‌گذاری نموده، کسب کند.

بر مبنای اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری، چنانچه شما تعدادی از سهام شرکت روغن نباتی پارس را به مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نموده و متعاقباً آن را ۱۵۰,۰۰۰ ریال بفروشید، سود شما ۵۰,۰۰۰ ریال خواهد بود، زیرا شما ۵۰,۰۰۰ ریال بیش از آنچه سرمایه‌گذاری کرده‌اید، بازیافت نموده‌اید. این مفهوم نگهداشت سرمایه مالی است.

با این وجود، تورم سودمندی فرض واحد پولی و مفهوم نگهداشت سرمایه مالی که عموماً تحت اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری از آن پیروی می‌گردد را زیر سوال می‌برد. در ادامه همین فصل، برخی مدل‌های بدیل تعیین سود را مورد بررسی قرار خواهیم داد که ممکن است اطلاعات سودمندتری درباره عایدات، در دوره‌هایی که قیمت‌ها در حال تغییرند، در اختیار گذارند.

افشا

کارایی بازارهای اوراق بهادار، منوط به اطلاعات **عمومی موجود** است که این خود شامل اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی و یادداشتهای توضیحی آنها می‌باشد. شناسایی یک دارایی یا یک بدهی و یا اثرات یک مبادله بر صورتهای مالی، ممکن است به خودی خود تمام اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی را برآورده نسازد. از این رو، افشای اطلاعاتی فزاینده و علاوه بر آنچه در صورتهای مالی انعکاس یافته از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار خواهد بود. مفهوم **افشا** به این معناست که صورتهای مالی منتشر شده و یادداشتهای مربوطه باید حاوی هرگونه اطلاعات اقتصادی مرتبط با شخصیت حسابداری باشد که به اندازه کافی برای اثرگذاری بر تصمیمات استفاده‌کنندگان آگاه و محتاط اهمیت دارد. افشا، مربوط بودن و قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری را افزایش می‌دهد.