

مفاهيم نظري گزارشگری مالی

فصل 1: هدف گزارشگری مالی با مقاصد عمومی

مقدمه

1. هدف گزارشگری مالی با مقاصد عمومی، زیربنای مفاهیم نظری را تشکیل می‌دهد. سایر جنبه‌های مفاهیم نظری- مفهوم واحد گزارشگر، ویژگیهای کیفی و محدودیتهای مربوط به اطلاعات مالی مفید، عناصر صورتهای مالی، شناخت، اندازه‌گیری، ارائه و افشا- بطور منطقی از هدف نشأت می‌گیرد.

هدف، مفید بودن و محدودیتهای گزارشگری مالی با مقاصد عمومی

2. هدف گزارشگری مالی با مقاصد عمومی¹ این است که اطلاعات مالی درباره واحد گزارشگر برای سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان فراهم کند که در تصمیم‌گیری درباره تأمین منابع برای واحد تجاری مفید باشد. این تصمیمات، شامل خرید، فروش یا نگهداری ابزارهای مالکانه و بدهی، و اعطا یا تسویه وامها و سایر اشکال اعتبار است.

3. تصمیمات سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه درباره خرید، فروش یا نگهداری ابزارهای مالکانه و بدهی بستگی به بازدهی دارد که آنها از سرمایه‌گذاری در ابزارهای مزبور انتظار دارند، مانند سود تقسیمی، پرداختهای اصل و بهره یا افزایش در قیمت بازار. همچنین، تصمیمات وام‌دهندگان فعلی و بالقوه و سایر اعتباردهندگان درباره اعطاء یا تسویه وامها و سایر اشکال اعتبار، به پرداختهای اصل و بهره یا سایر بازده‌هایی که آنها انتظار دارند، بستگی دارد. انتظارات سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان از بازده، به ارزیابی آنها از مبلغ، زمانبندی و عدم اطمینان (پیش‌بینی) خالص جریانهای نقدی ورودی آتی به واحد تجاری بستگی دارد. بنابراین، سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه نیاز به اطلاعاتی دارند که به آنها در ارزیابی پیش‌بینی خالص جریانهای نقدی ورودی آتی به واحد تجاری کمک کند.

4. برای ارزیابی پیش‌بینی خالص جریانهای نقدی ورودی آتی توسط واحد تجاری، سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه، به اطلاعاتی درباره منابع واحد تجاری، ادعاها نسبت به واحد تجاری و نحوه

1. در سراسر مفاهیم نظری، اصطلاحات گزارشهای مالی و گزارشگری مالی، به گزارشهای مالی با مقاصد عمومی و گزارشگری مالی با مقاصد عمومی اشاره دارند، مگر اینکه بطور خاص به گونه‌ای دیگر بیان شود.

ایفای مسئولیتهای مدیریت و ارکان اداره‌کننده² واحد تجاری در استفاده کارا و اثربخش از منابع واحد تجاری، نیاز دارند. مثالهایی از این مسئولیتهای شامل محافظت از منابع واحد تجاری در مقابل آثار نامطلوب عوامل اقتصادی مانند تغییرات در قیمت و فناوری، و حصول اطمینان از رعایت قوانین، مقررات و شرایط قراردادی لازم‌الاجرا توسط واحد تجاری است. همچنین، اطلاعات درباره ایفای مسئولیت مدیریت، برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی که از حق رأی درباره اقدامهای مدیریت یا نفوذ بر اقدامهای مدیریت به طریقی دیگر برخوردار هستند، مفید می‌باشد.

5ه. بسیاری از سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه نمی‌توانند واحدهای گزارشگر را ملزم به ارائه مستقیم اطلاعات به آنها کنند و برای بیشتر اطلاعات مالی مورد نیاز خود باید به گزارشهای مالی با مقاصد عمومی اتکا نمایند. در نتیجه، آنها استفاده‌کنندگان اصلی هستند که گزارشهای مالی با مقاصد عمومی برای آنها تهیه می‌شود.

6ه. با وجود این، گزارشهای مالی با مقاصد عمومی تمام اطلاعات مورد نیاز سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه را فراهم نمی‌کنند و نمی‌توانند این کار را انجام دهد. برای این استفاده‌کنندگان، توجه به اطلاعات مربوط حاصل از سایر منابع، برای مثال، انتظارات و شرایط عمومی اقتصادی، رویدادهای سیاسی و شرایط سیاسی و چشم‌اندازهای صنعت و شرکت، ضرورت دارد.

7ه. گزارشهای مالی با مقاصد عمومی، برای نشان دادن ارزش واحد گزارشگر طراحی نشده است، بلکه برای کمک به سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه جهت برآورد ارزش واحد گزارشگر، اطلاعاتی فراهم می‌آورد.

8ه. هر یک از استفاده‌کنندگان اصلی، نیازها و تمایلات اطلاعاتی متفاوت و احتمالاً متناقضی دارند. هیئت، برای تدوین استانداردهای گزارشگری مالی، به دنبال ارائه مجموعه اطلاعاتی است که نیازهای بیشترین تعداد استفاده‌کنندگان اصلی را تأمین کند. با این وجود، تأکید بر نیازهای اطلاعاتی مشترك از درج اطلاعات بیشتر

2. در سراسر مفاهیم نظری، اصطلاح مدیریت اشاره به مدیریت و ارکان اداره‌کننده واحد تجاری دارد مگر اینکه بطور خاص، به‌گونه‌ای دیگر بیان شود.

در گزارشگری واحد تجاری، که برای زیرمجموعه خاصی از استفاده‌کنندگان اصلی مفیدتر است، ممانعت نمی‌کند.

9. همچنین، مدیریت واحد گزارشگر به اطلاعات مالی درباره واحد تجاری علاقه‌مند است. با این وجود، مدیریت نیازی به اتکا به گزارشهای مالی با مقاصد عمومی ندارد زیرا اطلاعات مالی مورد نیاز را می‌تواند از داخل واحد تجاری بدست آورد.

10. سایر اشخاص، مانند مقررات‌گذاران و اعضای جامعه، غیر از سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان، نیز ممکن است گزارشهای مالی با مقاصد عمومی را مفید بیابند. با این وجود، گزارشهای مزبور اساساً برای آن اشخاص تهیه نمی‌شود.

11. گزارشهای مالی، به میزان زیادی مبتنی بر برآوردها، قضاوتها و مدلهایی است که تصاویر دقیقی ارائه نمی‌کنند. مفاهیم نظری، مفاهیمی را تعیین می‌کند که زیربنای این برآوردها، قضاوتها و مدلها است. این مفاهیم، هدفی است که هیئت و تهیه‌کنندگان گزارشهای مالی برای رسیدن به آن تلاش می‌کنند. همانند بیشتر اهداف، احتمال دستیابی کامل به دیدگاههای مفاهیم نظری درباره گزارشگری مالی آرمانی، حداقل در کوتاه‌مدت بعید است، زیرا درک، پذیرش و اجرای روشهای جدید تجزیه و تحلیل معاملات و سایر رویدادها زمان‌بر می‌باشد. با این وجود، برای تکامل گزارشگری مالی به‌گونه‌ای که مفید بودن آن بهبود یابد، تعیین هدفی که برای رسیدن به آن تلاش شود، ضروری است.

اطلاعات درباره منابع اقتصادی واحد گزارشگر، ادعاها نسبت به واحد تجاری و تغییر در منابع و ادعاها

12. گزارشهای مالی با مقاصد عمومی، اطلاعاتی درباره وضعیت مالی واحد گزارشگر، یعنی اطلاعات مربوط به منابع اقتصادی واحد تجاری و ادعاها نسبت به واحد گزارشگر، ارائه می‌کنند. گزارشهای مالی، همچنین اطلاعاتی درباره آثار معاملات و سایر رویدادهایی که منابع اقتصادی واحد گزارشگر و ادعاها را تغییر می‌دهد، ارائه می‌کند. هر دو نوع اطلاعات، داده‌های ورودی مفیدی برای تصمیم‌گیری درباره فراهم کردن منابع برای واحد تجاری، فراهم می‌کند.

منابع اقتصادی و ادعاها

13. اطلاعات درباره ماهیت و مبالغ منابع اقتصادی واحد گزارشگر و ادعاها نسبت به آن، می‌تواند به

استفاده‌کنندگان در تشخیص نقاط قوت و ضعف مالی واحد گزارشگر کمک کند. این اطلاعات می‌تواند به استفاده‌کنندگان در ارزیابی نقدشوندگی و توان پرداخت بدهی‌های واحد گزارشگر، نیازهای واحد گزارشگر به تأمین مالی بیشتر و احتمال میزان موفقیت در دستیابی به منابع مالی مورد نیاز کمک نماید. اطلاعات درباره اولویتهای و الزامات پرداخت ادعاهای موجود، به استفاده‌کنندگان در پیش‌بینی چگونگی توزیع جریانهای نقدی آتی بین اشخاصی که نسبت به واحد گزارشگر ادعا دارند، کمک می‌کند.

14ه. انواع مختلف منابع اقتصادی، بر ارزیابی استفاده‌کننده از پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی توسط واحد گزارشگر، به‌گونه‌ای متفاوت اثر می‌گذارد. برخی جریانهای نقدی آتی، بطور مستقیم از منابع اقتصادی موجود، مانند دریافتنی‌ها، ناشی می‌شود. سایر جریانهای نقدی از بکارگیری ترکیب منابع متعدد برای تولید و فروش کالاها یا خدمات به مشتریان حاصل می‌شود. اگرچه جریانهای نقدی مزبور را نمی‌توان برای یکایک منابع اقتصادی (یا ادعاها) تشخیص داد، اما استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی، به آگاهی از ماهیت و مبلغ منابع آماده استفاده در عملیات واحد گزارشگر نیاز دارند.

تغییر در منابع اقتصادی و ادعاها

15ه. تغییر در منابع اقتصادی واحد گزارشگر و ادعاها نسبت به آن، از عملکرد مالی واحد تجاری (به بندهای 17ه تا 20ه مراجعه شود) و سایر رویدادها یا معاملات، مانند انتشار ابزارهای بدهی یا مالکانه، ناشی می‌شود (به بند 21ه مراجعه شود). برای ارزیابی صحیح پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی واحد گزارشگر، توانایی تمایز بین این دو نوع تغییر، توسط استفاده‌کنندگان ضروری است.

16ه. اطلاعات درباره عملکرد مالی واحد گزارشگر، به استفاده‌کنندگان در درک بازدهی که واحد تجاری از منابع اقتصادی خود ایجاد کرده است، کمک می‌کند. اطلاعات درباره بازده ایجادشده توسط واحد تجاری شاخصی از ایفای مسئولیت مدیریت در استفاده کارا و اثربخش از منابع واحد تجاری فراهم می‌کند. همچنین اطلاعات درباره نوسان و اجزای بازده، به ویژه در ارزیابی عدم اطمینان جریانهای نقدی آتی، از اهمیت برخوردار است. اطلاعات درباره عملکرد مالی گذشته واحد گزارشگر و نحوه ایفای مسئولیتها توسط مدیریت، معمولاً در پیش‌بینی بازده آتی منابع اقتصادی واحد تجاری مفید است.

عملکرد مالی منعکس‌شده توسط حسابداری تعهدی

17ه. حسابداری تعهدی، آثار معاملات و سایر رویدادها و شرایط مربوط به منابع اقتصادی واحد گزارشگر و ادعاها نسبت به آن را در دوره‌هایی که این آثار واقع می‌شود، نشان می‌دهد، حتی اگر دریافتها و پرداختهای نقدی حاصل، در دوره‌ای متفاوت واقع شده باشد. این موضوع به این دلیل از اهمیت برخوردار است که اطلاعات درباره منابع اقتصادی واحد گزارشگر و ادعاها نسبت به آن و تغییر در منابع اقتصادی و ادعاها طی دوره، در مقایسه با اطلاعاتی صرفاً درباره دریافتها و پرداختهای نقدی طی دوره، برای ارزیابی عملکرد گذشته و آینده واحد تجاری مبنای بهتری فراهم می‌کند.

18ه. اطلاعات مربوط به عملکرد مالی واحد گزارشگر طی دوره که از طریق تغییر در منابع اقتصادی و ادعاها به غیر از تأمین مستقیم منابع اضافی از طریق سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، نشان داده می‌شود (به بند ۲۱۵ مراجعه شود)، در ارزیابی توانایی گذشته و آینده واحد تجاری در ایجاد خالص جریانهای نقدی ورودی مفید است. این اطلاعات، میزان افزایش در منابع اقتصادی در دسترس واحد تجاری و در نتیجه ظرفیت ایجاد خالص جریانهای نقدی ورودی از طریق عملیات آن، به غیر از تأمین مستقیم منابع اضافی از طریق سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان را نشان می‌دهد.

19ه. همچنین، اطلاعات درباره عملکرد مالی واحد گزارشگر طی دوره، ممکن است میزان افزایش یا کاهش منابع اقتصادی واحد تجاری و ادعاها را در نتیجه رویدادهایی مانند تغییر در قیمت‌های بازار یا نرخهای بهره، نشان دهد، و به این ترتیب بر توانایی واحد تجاری در ایجاد خالص جریانهای نقدی اثر بگذارد.

عملکرد مالی منعکس‌شده توسط جریانهای نقدی گذشته

20ه. همچنین، اطلاعات درباره جریانهای نقدی واحد گزارشگر طی دوره، به استفاده‌کنندگان در ارزیابی توانایی واحد تجاری در ایجاد خالص جریانهای نقدی آتی کمک می‌کند. اطلاعات جریانهای نقدی نشان می‌دهد واحد تجاری چگونه موجودی نقد را به دست می‌آورد و آن را خرج می‌کند، مثالهایی در این زمینه شامل اطلاعات درباره استقراض و بازپرداخت بدهی، سود نقدی تقسیمی یا سایر موارد پرداختهای نقدی به سرمایه‌گذاران و عوامل دیگر اثرگذار بر نقدشوندگی یا توانایی پرداخت بدهیهای واحد تجاری می‌باشد. اطلاعات درباره جریانهای نقدی در درک عملیات

واحد گزارشگر، ارزیابی فعالیت‌های تأمین مالی و سرمایه‌گذاری، ارزیابی نقدشوندگی و توان پرداخت بدهیها و تفسیر سایر اطلاعات درباره عملکرد مالی، به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند.

تغییر در منابع اقتصادی و ادعاهایی که ناشی از عملکرد مالی نیست

21ه. همچنین، منابع اقتصادی واحد گزارشگر و ادعاها نسبت به آن، ممکن است به دلایلی غیر از عملکرد مالی، مانند انتشار بیشتر سهام مالکیتی، تغییر کند. اطلاعات درباره این نوع تغییر برای ایجاد درک کامل از دلیل تغییر در منابع اقتصادی واحد گزارشگر و ادعا نسبت به آن، و آثار این تغییرات بر عملکرد مالی آتی ضرورت دارد.

فصل 2: واحد گزارشگر

[اضافه خواهد شد]

فصل ۳: ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی مفید

مقدمه

وک1. ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی مفید که در این فصل مورد بررسی قرار می‌گیرد، انواع اطلاعات درباره واحد گزارشگر را مشخص می‌کند که بر اساس اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی (اطلاعات مالی)، احتمالاً مفیدترین اطلاعات برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه محسوب می‌شود.

وک2. گزارشهای مالی، اطلاعاتی درباره منابع اقتصادی واحد گزارشگر، ادعاها نسبت به واحد گزارشگر و آثار معاملات و سایر رویدادها و شرایطی که منابع و ادعاهای مزبور را تغییر می‌دهد، ارائه می‌کند (در مفاهیم نظری به این اطلاعات، اصطلاحاً اطلاعات درباره پدیده‌های اقتصادی می‌گویند). همچنین، برخی گزارشهای مالی شامل مطالب تشریح‌شده درباره انتظارات مدیریت و راهبردهای واحد گزارشگر و سایر اطلاعات آینده‌نگر می‌باشد.

وک3. ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی مفید³، برای اطلاعات مالی ارائه‌شده در صورتهای مالی و نیز اطلاعات مالی ارائه‌شده از طریق سایر روشها کاربرد دارد. مخارج، که یک محدودیت فراگیر مربوط به توانایی واحد تجاری برای ارائه اطلاعات مالی مفید است نیز کاربرد مشابهی دارد. با این وجود، ملاحظات در بکارگیری ویژگیهای کیفی و محدودیت مخارج، ممکن است برای انواع مختلف اطلاعات متفاوت باشد. برای مثال، کاربرد آنها برای اطلاعات آینده‌نگر ممکن است از کاربرد آنها برای اطلاعات درباره منابع اقتصادی و ادعاهای جاری و تغییرات در منابع و ادعاهای مزبور، متفاوت باشد.

ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی مفید

وک4. برای اینکه اطلاعات مالی مفید باشد، باید مربوط باشد و آنچه را که ادعا می‌کند بیانگر آن است، بطور صادقانه بیان کند. در صورتی که اطلاعات مالی، قابل مقایسه، قابل رسیدگی، به موقع و قابل فهم باشد، مفید بودن آن افزایش می‌یابد.

3. در سراسر این مفاهیم نظری، اصطلاح ویژگیهای کیفی و محدودیت، اشاره به ویژگیهای کیفی و محدودیت اطلاعات مالی مفید دارد.

ویژگیهای کیفی بنیادی

وک ۵. ویژگیهای کیفی بنیادی شامل مربوط بودن و بیان صادقانه است.

مربوط بودن

وک ۶. اطلاعات مالی مربوط، توانایی ایجاد تغییر در تصمیمات استفاده‌کنندگان را دارد. حتی اگر برخی استفاده‌کنندگان، از این اطلاعات استفاده نکنند یا از طریق سایر منابع از آن آگاه شده باشند، اطلاعات ممکن است توانایی ایجاد تغییر در تصمیم را داشته باشد.

وک ۷. در صورتی که اطلاعات مالی ارزش پیش‌بینی‌کنندگی، ارزش تأییدکنندگی یا هر دو را داشته باشد، توانایی ایجاد تغییر در تصمیمات را خواهد داشت.

وک ۸. اطلاعات مالی در صورتی دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی است که استفاده‌کنندگان برای پیش‌بینی نتایج آتی بتوانند از آن به عنوان داده‌های ورودی قابل پردازش استفاده کنند. برای اینکه اطلاعات ارزش پیش‌بینی‌کنندگی داشته باشد، ضرورتی ندارد که خود، اطلاعات پیش‌بینی‌شده باشد. استفاده‌کنندگان، از اطلاعات مالی دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی، برای انجام پیش‌بینی‌های خود استفاده می‌کنند.

وک ۹. اطلاعات مالی در صورتی دارای ارزش تأییدکنندگی است که درباره ارزیابی‌های قبلی بازخورد ارائه کند (آنها را تأیید کند یا تغییر دهد).

وک ۱۰. ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و ارزش تأییدکنندگی اطلاعات مالی، به یکدیگر وابسته هستند. اطلاعات دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی، اغلب ارزش تأییدکنندگی نیز دارد. برای مثال، اطلاعات درآمد سال جاری که می‌تواند به عنوان مبنای پیش‌بینی درآمد سالهای آینده مورد استفاده قرار گیرد را نیز می‌توان با پیش‌بینی درآمد سال جاری که در سالهای قبل انجام شده است، مقایسه کرد. نتایج این مقایسه‌ها می‌تواند به استفاده‌کننده کمک کند تا فرایندهای مورد استفاده برای پیش‌بینی‌های قبلی را اصلاح کند یا بهبود دهد.

اهمیت

وک ۱۱. اطلاعات در صورتی با اهمیت است که حذف یا ارائه نادرست آن بتواند بر تصمیماتی که استفاده‌کنندگان بر مبنای اطلاعات مالی مروط به یک واحد گزارشگر خاص اتخاذ می‌کنند، تأثیر بگذارد. به عبارت دیگر، اهمیت، از ابعاد مروط بودن است که خاص واحد تجاری می‌باشد و مبتنی بر ماهیت یا اندازه (یا هر دو) اقلامی است که اطلاعات گزارش مالی هر واحد تجاری به آنها مروط است. در نتیجه، هیئت نمی‌تواند یک آستانه کمی یکنواخت برای اهمیت تعیین کند، یا از قبل مشخص کند که در یک وضعیت خاص، چه چیزی می‌تواند با اهمیت باشد.

بیان صادقانه

وک ۱۲. گزارشهای مالی، پدیده‌های اقتصادی را در قالب کلمات و اعداد نشان می‌دهند. اطلاعات مالی برای اینکه مفید باشند نه تنها باید نشان‌دهنده پدیده‌های مروط باشند، بلکه باید پدیده‌هایی را که ادعا می‌کند بیانگر آن است، صادقانه بیان نماید. برای برخورداری از یک بیان صادقانه بدون نقص، هر گزارش باید دارای سه ویژگی کامل بودن، بیطرفی و عاری از اشتباه باشد. البته بدون نقص بودن بیان صادقانه، اگر وجود داشته باشد، به ندرت قابل دستیابی است. هدف هیئت به حداکثر رساندن ویژگی‌های مزبور تا حد امکان است.

وک ۱۳. یک گزارش کامل، شامل تمام اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان برای درک پدیده گزارش‌شده، از جمله تمام توضیحات و توصیفات لازم است. برای مثال، گزارش کاملی از گروه داراییها، حداقل شامل توضیحاتی درباره ماهیت داراییهای گروه، بیان عددی تمام داراییهای موجود در گروه و توضیحی درباره اینکه این اعداد چه چیزی را نشان می‌دهند (برای مثال، بهای تمام شده اولیه، بهای تعدیل‌شده یا ارزش منصفانه)، می‌باشد. توضیح کامل برخی اقلام ممکن است مستلزم ارائه توضیحاتی درباره حقایق مهم مروط به کیفیت و ماهیت اقلام، عوامل و شرایطی که ممکن است بر کیفیت و ماهیت آنها تأثیر بگذارد و فرایند مورد استفاده برای تعیین گزارش عددی است.

وک ۱۴. گزارش بی‌طرفانه گزارشی است که انتخاب و ارائه اطلاعات مالی در آن، جانبدارانه نباشد. یک گزارش بی‌طرفانه، برای افزایش احتمال اینکه اطلاعات مالی به‌گونه‌ای مطلوب یا نامطلوب توسط استفاده‌کنندگان دریافت شود، تحریف‌شده، موزون، تأکیدشده، تأکیدنشده یا دستکاری‌شده

به طریقی دیگر، نمی‌باشد. اطلاعات بی‌طرفانه به معنای اطلاعات بدون هدف یا فاقد اثرگذاری بر رفتار نیست. بلکه، طبق تعریف، اطلاعات مالی مربوط توانایی ایجاد تغییر در تصمیمات استفاده‌کنندگان را دارد.

وک ۱۵. بیان صادقانه به معنای درست بودن از تمام جنبه‌ها نیست. عاری از اشتباه به معنای آن است که در توصیف یک پدیده، اشتباه یا عدم ارائه وجود ندارد و فرایند مورد استفاده برای تولید اطلاعات گزارش‌شده، بدون اشتباهی در فرایند، انتخاب و بکار گرفته شده است. در این متن، عاری از اشتباه به معنای کاملاً درست از تمام جنبه‌ها نمی‌باشد. برای مثال، نمی‌توان تعیین کرد که قیمت یا ارزش غیرقابل مشاهده، به گونه‌ای درست یا نادرست برآورده شده است. با این وجود، ارائه برآورد مزبور در صورتی صادقانه است که مبلغ آن به عنوان یک برآورد، به روشنی و به درستی توصیف شود، ماهیت و محدودیتهای فرایند برآورد تشریح گردد و هیچ اشتباهی در انتخاب و بکارگیری فرایند مناسب انجام برآورد واقع نشده باشد.

وک ۱۶. بیان صادقانه، به خودی خود، ضرورتاً منجر به اطلاعات مفید نمی‌شود. برای مثال، واحد گزارشگر ممکن است از طریق کمکهای بلاعوض دولت، املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات دریافت کند. بدیهی است گزارشگری اینکه واحد تجاری یک دارایی را بدون مخارج تحصیل کرده است، مخارج تحصیل آن را بطور صادقانه بیان می‌کند، اما، این اطلاعات مفید نخواهد بود. مثالی که درک آن به دقت بیشتری نیاز دارد، برآورد مبلغی است که مبلغ دفتری دارایی را برای انعکاس کاهش ارزش دارایی، تعدیل می‌کند. در صورتی که واحد گزارشگر، فرایند مناسبی را به نحو مطلوب بکار گیرد و به گونه‌ای مناسب برآورد را توصیف و هرگونه عدم اطمینانی که تأثیر قابل ملاحظه بر برآورد دارد را تشریح کند، آن برآورد می‌تواند صادقانه بیان شده باشد. با این وجود، چنانچه سطح عدم اطمینان در این‌گونه برآوردها تقریباً بزرگ باشد، برآورد مزبور بطور خاص مفید نخواهد بود. به عبارت دیگر، مربوط بودن دارایی که قرار است بطور صادقانه بیان شود، سئوال برانگیز است. اگر گزینه دیگری برای بیان صادقانه‌تر وجود نداشته باشد، برآورد مزبور ممکن است بهترین اطلاعات در دسترس را فراهم کند.

بکارگیری ویژگیهای کیفی بنیادی

وک ۱۷. در صورتی اطلاعات مفید است که هم مربوط باشد و هم بطور صادقانه بیان گردد. نه بیان صادقانه یک پدیده نامربوط

و نه بیان غیرصادقانه يك پدیده مربوط، به اتخاذ تصمیمات مناسب توسط استفاده‌کنندگان، کمک نمی‌کند.

وک ۱۸. کاراترین و اثربخش‌ترین فرایند بکارگیری ویژگی‌های کیفی بنیادی معمولاً به شرح زیر است (با توجه به آثار ویژگی‌های بهبوددهنده و محدودیت مخارج، که در این مثال مورد بررسی قرار نمی‌گیرد). نخست، پدیده اقتصادی را که می‌تواند برای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی واحد گزارشگر مفید باشد، مشخص کنید. دوم، نوع اطلاعات درباره آن پدیده که در صورت در دسترس بودن و بیان صادقانه، مربوطترین اطلاعات خواهد بود را تعیین نمایید. سوم، تعیین کنید که آیا این اطلاعات در دسترس است و می‌توان آن را بطور صادقانه بیان کرد یا خیر. در این صورت، فرایند تأمین ویژگی‌های کیفی بنیادی در نقطه مزبور خاتمه می‌یابد. در غیر این صورت، این فرایند با مربوطترین اطلاعات بعدی تکرار می‌شود.

ویژگی‌های کیفی بهبوددهنده

وک ۱۹. قابل مقایسه بودن، قابل رسیدگی بودن، به موقع بودن و قابل فهم بودن، ویژگی‌های کیفی هستند که مفید بودن اطلاعات مربوط و دارای بیان صادقانه را بهبود می‌بخشد. ویژگی‌های کیفی بهبوددهنده، در تعیین اینکه کدام يك از دو روشی که هر دو، بطور مساوی مربوط باشند و بیان صادقانه داشته باشند، باید برای به تصویر کشیدن يك پدیده مورد استفاده قرار گیرد، کمک می‌کند.

قابل مقایسه بودن

وک ۲۰. تصمیمات استفاده‌کنندگان، شامل انتخاب بین گزینه‌ها است. برای مثال، فروش یا نگهداری یک سرمایه‌گذاری، یا سرمایه‌گذاری در يك واحد گزارشگر یا واحد گزارشگر دیگر. بنابراین، اطلاعات درباره يك واحد گزارشگر زمانی مفیدتر است که با اطلاعات مشابه سایر واحدهای تجاری و با اطلاعات مشابه همان واحد تجاری برای دوره یا تاریخ دیگر، قابل مقایسه باشد.

وک ۲۱. قابل مقایسه بودن، ویژگی کیفی است که به استفاده‌کنندگان برای تشخیص و درک تشابهها و تفاوتها بین اقلام کمک می‌کند. برخلاف سایر ویژگی‌های کیفی، قابل مقایسه بودن، مرتبط با يك قلم واحد نیست. مقایسه، مستلزم حداقل دو قلم است.

وک ۲۲. اگرچه ثبات رویه با قابل مقایسه بودن ارتباط دارد، اما با آن یکسان نیست. ثبات رویه به استفاده از روشهای یکسان برای ارقام یکسان، در دره‌های مختلف یک واحد گزارشگر یا در یک دوره واحد بین واحدهای تجاری، اشاره دارد. هدف، قابل مقایسه بودن است؛ ثبات رویه در دستیابی به این هدف کمک می‌کند.

وک ۲۳. قابل مقایسه بودن، یکنواختی نیست. برای اینکه اطلاعات قابل مقایسه باشد، ارقام مشابه باید شبیه به یکدیگر و ارقام متفاوت باید متفاوت از یکدیگر در نظر گرفته شوند. قابل مقایسه بودن اطلاعات مالی با ایجاد شباهت در ارقام غیرمشابه و ایجاد تفاوت در ارقام مشابه افزایش نمی‌یابد.

وک ۲۴. با تأمین ویژگیهای کیفی بنیادی، احتمالاً برخی درجات قابل مقایسه بودن به دست می‌آید. بیان صادقانه یک پدیده اقتصادی مربوط، باید بطور طبیعی تا حدودی با بیان صادقانه یک پدیده اقتصادی مربوط مشابه توسط واحد گزارشگر دیگر، قابل مقایسه باشد.

وک ۲۵. اگرچه یک پدیده اقتصادی واحد را می‌توان به روشهای مختلف، بطور صادقانه بیان کرد، مجاز کردن روشهای مختلف حسابداری برای یک پدیده اقتصادی، قابل مقایسه بودن را از بین می‌برد.

قابل رسیدگی بودن

وک ۲۶. قابل رسیدگی بودن، به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند که از بیان صادقانه اطلاعات مربوط به پدیده اقتصادی که ادعا می‌کند بیانگر آن است، اطمینان یابند. قابل رسیدگی بودن به معنای آن است که مشاهده‌کنندگان مختلف آگاه و مستقل بتوانند درباره تصویر خاصی از یک بیان صادقانه به اجماعی نه لزوماً در حد توافق کامل، دست یابند. برای اینکه اطلاعات کمی‌شده قابل رسیدگی باشد، لزومی به یک برآورد نقطه‌ای واحد نیست. دامنه مبالغ احتمالی و احتمالات مربوط به آنها نیز قابل رسیدگی است.

وک ۲۷. قابل رسیدگی بودن، می‌تواند مستقیم یا غیرمستقیم باشد. رسیدگی مستقیم به معنای رسیدگی به یک مبلغ یا سایر موارد ارائه‌شده از طریق مشاهده مستقیم، برای مثال بر مبنای شمارش موجودی نقد، است. رسیدگی غیرمستقیم به معنای کنترل داده‌های ورودی یک مدل، فرمول یا سایر تکنیکها و محاسبه مجدد خروجیها با استفاده از همان روششناسی است. رسیدگی به مبلغ دفتری

موجودیها از طریق کنترل داده‌های ورودی (مقادیر و بهای تمام شده) و محاسبه مجدد موجودی پایان دوره با استفاده از همان مفروضات گردش بهای تمام شده (برای مثال، استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده) مثالی در این زمینه است.

وک ۲۸. برخی توضیحات و اطلاعات مالی آینده‌نگر ممکن است تا یکی از دوره‌های آتی، قابل رسیدگی نباشد. به منظور کمک به استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری درباره اینکه می‌خواهند از اطلاعات مزبور استفاده‌کننده یا خیر، معمولاً افشای مفروضات زیربنایی، روشهای تولید اطلاعات و سایر عوامل و شرایط پشتیبانی‌کننده از اطلاعات ضرورت می‌یابد.

به موقع بودن

وک ۲۹. به موقع بودن به معنای آن است که اطلاعات، زمانی در دسترس تصمیم‌گیرندگان قرار گیرد که قابلیت اثرگذاری بر تصمیمات آنها را داشته باشد. بطور کلی، اطلاعات هر چه قدیمی‌تر باشد، سودمندی کمتری دارد. با این وجود، برخی اطلاعات ممکن است تا مدتها پس از پایان دوره گزارشگری به موقع باشد، زیرا، برای مثال، ممکن است برخی استفاده‌کنندگان برای شناسایی و ارزیابی روندها به آن نیاز داشته باشند.

قابل فهم بودن

وک ۳۰. طبقه‌بندی، متمایز کردن و ارائه اطلاعات بطور روشن و دقیق، موجب قابل فهم شدن اطلاعات می‌شود.

وک ۳۱. برخی پدیده‌ها ذاتاً پیچیده هستند و به سهولت قابل درک نمی‌باشند. حذف اطلاعات مربوط به این پدیده‌ها از گزارشهای مالی ممکن است درک اطلاعات گزارشهای مالی مزبور را آسانتر کند. با این وجود، این‌گونه گزارشها کامل نیستند و بنابراین، می‌توانند گمراه‌کننده باشند.

وک ۳۲. گزارشهای مالی برای استفاده‌کنندگانی تهیه می‌شود که آگاهی معقولي از فعالیتهای اقتصادی و تجاری دارند و سخت‌کوشانه اطلاعات را مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار می‌دهند. برخی مواقع، حتی استفاده‌کنندگان آگاه و دقیق ممکن است برای درک اطلاعات مرتبط با پدیده‌های پیچیده اقتصادی نیاز به کمک مشاور داشته باشند.

بکارگیری ویژگیهای کیفی بهبوددهنده

وک ۳۳. ویژگیهای کیفی بهبوددهنده باید تا جایی که امکان دارد، به حداکثر برسد. با این وجود، اگر اطلاعات نامربوط باشد یا صادقانه بیان نشود، ارتقای ویژگیهای

کیفی بهبوددهنده، به صورت انفرادی یا گروهی، نمی‌توانند اطلاعات مفیدی ایجاد کنند.

وک ۳۴. بکارگیری ویژگیهای کیفی بهبوددهنده، یک فرایند تکراری است که از دستورهای تجویزی تبعیت نمی‌کند. برخی مواقع، ممکن است برای حداکثر شدن سایر ویژگیهای کیفی، یک ویژگی کیفی بهبوددهنده دیگر کاهش یابد. برای مثال، کاهش موقتی در قابلیت مقایسه در نتیجه بکارگیری یک استاندارد جدید گزارشگری با تسری به آینده که ممکن است برای بهبود مربوط بودن یا بیان صادقانه در بلندمدت ارزشمند باشد. افشای مناسب ممکن است بخشی از عدم قابلیت مقایسه را جبران کند.

محدودیت مخارج مربوط به گزارشگری مالی مفید

وک ۳۵. مخارج، یک محدودیت فراگیر در ارتباط با اطلاعاتی است که از طریق گزارشگری مالی فراهم می‌شود. اطلاعات گزارشگری مالی موجب تحمیل مخارج می‌شود و توجیه این هزینه‌ها از طریق منافع این اطلاعات، از اهمیت برخوردار است. انواع مختلفی از مخارج و منافع وجود دارد که باید مورد توجه قرار گیرد.

وک ۳۶. تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی، بیشترین تلاش خود را صرف جمع‌آوری، پردازش، رسیدگی و انتشار اطلاعات مالی می‌کنند، اما در نهایت استفاده‌کنندگان این مخارج را در قالب کاهش بازده تحمل می‌نمایند. استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، برای تجزیه و تحلیل و تفسیر اطلاعات ارائه‌شده نیز متحمل مخارج می‌شوند. اگر اطلاعات مورد نیاز فراهم نشود، استفاده‌کنندگان برای به دست آوردن آن اطلاعات از منابع دیگر یا برای برآورد آنها، مخارج بیشتری تحمل می‌کنند.

وک ۳۷. گزارشگری اطلاعات مالی در صورتی که مربوط باشد و آنچه را که مدعی بیان آن است بطور صادقانه بیان کند، به استفاده‌کنندگان در اتخاذ تصمیمات، با اطمینان بیشتری کمک می‌نماید. این امر موجب افزایش کارایی بازارهای سرمایه و کاهش مخارج سرمایه در سطح کل اقتصاد می‌شود. هر یک از سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان یا سایر اعتباردهندگان نیز از مزایای اتخاذ تصمیمات آگاهانه‌تر، برخوردار می‌شوند. با این وجود، گزارشهای مالی با مقاصد عمومی نمی‌تواند تمام اطلاعاتی را که برای هر یک از استفاده‌کنندگان مربوط است، ارائه کند.

وک ۳۸. در بکارگیری محدودیت مخارج، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری ارزیابی می‌کند که آیا منافع

گزارشگری اطلاعاتی خاص، مخارج تحمل‌شده برای تهیه و استفاده از اطلاعات مزبور را توجیه می‌کند یا خیر. هنگام بکارگیری محدودیت مخارج در تدوین یک استاندارد گزارشگری مالی پیشنهادی، هیئت به دنبال اطلاعاتی از تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی، استفاده‌کنندگان، حساب‌رسان، دانشگاهیان و سایرین درباره ماهیت و مبلغ مورد انتظار منافع و مخارج استاندارد مزبور است. در بیشتر مواقع، ارزیابیها مبتنی بر ترکیب اطلاعات کمی و کیفی است.

وک^{۳۹}. به دلیل ماهیت قضاوتی ارزیابیها، ارزیابی افراد مختلف از مخارج و منافع اقلام خاصی از اطلاعات مالی متفاوت خواهد بود. بنابراین، هیئت به دنبال بررسی مخارج و منافع مرتبط با گزارشگری مالی عام، و نه تنها در ارتباط با هر یک از واحدهای گزارشگر، می‌باشد. این مطلب به معنای آن نیست که ارزیابی مخارج و منافع، همواره الزامات گزارشگری یکسانی را برای تمام واحدهای تجاری توجیه می‌کند. به دلیل اندازه متفاوت واحدهای تجاری، روشهای مختلف افزایش سرمایه (واحدهای تجاری سهامی عام یا واحدهای تجاری که سهامی عام نیستند)، نیازهای متفاوت استفاده‌کنندگان یا سایر عوامل، این تفاوتها می‌تواند مناسب باشد.

فصل ۴: چارچوب (1989): متن باقیمانده

مفروضات اساسی

تداوم فعالیت

4.1. صورتهای مالی معمولاً با این فرض تهیه می‌شود که واحد تجاری تداوم فعالیت دارد و برای آینده‌ای قابل پیش‌بینی، به فعالیت خود ادامه می‌دهد. بنابراین، فرض بر این است که واحد تجاری نه قصد و نه ضرورتی برای انحلال یا کاهش قابل ملاحظه مقیاس فعالیت‌های خود ندارد. اگر چنین قصد یا ضرورتی وجود داشته باشد، ممکن است صورتهای مالی باید بر مبنای متفاوتی تهیه شود و در این صورت، مبنای مورد استفاده افشا می‌شود.

عناصر صورتهای مالی

4.2. صورتهای مالی، آثار مالی معاملات و سایر رویدادها را از طریق گروه‌بندی آنها به طبقات کلی طبق ویژگی‌های اقتصادی آنها، منعکس می‌کند. این طبقات کلی، عناصر صورتهای مالی نامیده می‌شوند. داراییها، بدهیها و حقوق مالکانه عناصری هستند که بطور مستقیم به اندازه‌گیری وضعیت مالی در ترانزنامه مربوط هستند. درآمدها و هزینه‌ها عناصری هستند که بطور مستقیم به اندازه‌گیری عملکرد در صورت سود یا زیان مربوط می‌باشند. صورت تغییرات در وضعیت مالی معمولاً عناصر صورت سود یا زیان و تغییرات در عناصر ترانزنامه را منعکس می‌کند. بنابراین، در این مفاهیم نظری، هیچ عنصری که منحصر به این صورت باشد، مشخص نمی‌شود.

4.3. ارائه این عناصر در ترانزنامه و صورت سود یا زیان، شامل فرایند طبقه‌بندی فرعی می‌باشد. برای مثال، به منظور نمایش اطلاعات به مناسبترین روش برای اهداف تصمیم‌گیری اقتصادی استفاده‌کنندگان، داراییها و بدهیها ممکن است بر حسب ماهیت یا بر حسب کارکرد در فعالیت‌های تجاری واحد تجاری، طبقه‌بندی شوند تا اطلاعات، به مفیدترین شیوه جهت تصمیم‌گیری اقتصادی استفاده‌کنندگان، ارائه شود.

وضعیت مالی

4.4. داراییها، بدهیها و حقوق مالکانه عناصری هستند که بطور مستقیم با اندازه‌گیری وضعیت مالی ارتباط دارند. این عناصر به شرح زیر تعریف می‌شوند:

الف. دارایی، منبعی است که در نتیجه رویدادهای گذشته، تحت کنترل واحد تجاری می‌باشد و انتظار می‌رود منافع اقتصادی آتی آن به واحد تجاری جریان پیدا کند.

ب. بدهی، تعهد فعلی واحد تجاری است که از رویدادهای گذشته ناشی شده است و انتظار می‌رود در نتیجه تسویه آن، منابع دارای منافع اقتصادی از واحد تجاری خارج شود.

پ. حقوق مالکانه، منافع باقیمانده در داراییهای واحد تجاری پس از کسر تمام بدهیهای آن است.

4.5. تعاریف دارایی و بدهی، ویژگیهای اساسی آنها را مشخص می‌کند، اما معیارهایی که لازم است قبل از شناسایی در ترازنامه احراز شود را تعیین نمی‌کند. بنابراین، تعاریف مزبور در بردارنده اقلامی است که در ترازنامه تحت عنوان داراییها و بدهیها شناسایی نمی‌شوند، زیرا معیارهای شناخت تشریح‌شده در بندهای 37.4 تا 53.4 را احراز نمی‌کنند. به ویژه، انتظار ورود یا خروج منافع اقتصادی آتی به یا از واحد تجاری باید به میزان کافی قطعی باشد تا معیار محتمل بودن در بند 38.4 قبل از شناسایی دارایی یا بدهی، احراز شود.

4.6. در ارزیابی اینکه یک قلم، تعریف دارایی، بدهی یا حقوق مالکانه را احراز می‌کند یا خیر، لازم است محتوای اصلی و واقعیت اقتصادی، و نه صرفاً شکل حقوقی، مورد توجه قرار گیرد. بنابراین، برای مثال، در مورد اجاره‌های تأمین مالی، محتوا و واقعیت اقتصادی این است که اجاره‌کننده منافع اقتصادی استفاده از دارایی اجاره‌ای را برای بخش عمده‌ای از عمر مفید آن تحصیل می‌کند و در مقابل متعهد می‌شود مبلغی تقریباً برابر با ارزش منصفانه دارایی و هزینه تأمین مالی مربوط به آن را پرداخت نماید. یعنی، اجاره تأمین مالی موجب به وجود آمدن اقلامی می‌شود که تعریف دارایی و بدهی را احراز می‌کنند و در ترازنامه اجاره‌کننده، تحت عناوین مزبور شناسایی می‌شوند.

4.7. ترازنامه تهیه‌شده طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی جاری، ممکن است شامل اقلامی باشد که تعاریف دارایی یا بدهی را احراز نمی‌کنند و در بخش حقوق مالکانه نشان داده نمی‌شوند. با این وجود، تعاریف تعیین‌شده در بند 4.4، اساس بررسیهای آتی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجود و نحوه فرمول‌سازی برای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در آینده است.

داراییها

4.8. منافع اقتصادی آتی یک دارایی، می‌تواند بطور مستقیم یا غیرمستقیم، در ورود جریانهای نقد و معادلهای نقد به واحد تجاری مشارکت کند. این پتانسیل، ممکن است پتانسیل تولیدی باشد که بخشی از فعالیتهای عملیاتی واحد تجاری است. همچنین، این پتانسیل ممکن است به صورت قابل تبدیل بودن به نقد یا معادلهای نقد یا توانایی کاهش جریانهای نقدی خروجی باشد، مانند زمانی که یک فرایند تولید جایگزین، مخارج تولید را کاهش می‌دهد.

۹, ۴. واحد تجاری معمولاً داراییهای خود را برای تولید کالاها یا خدماتی که قابلیت تأمین خواسته‌ها یا نیازهای مشتریان را دارد، بکار می‌گیرد، زیرا این کالاها یا خدمات می‌توانند خواسته‌ها یا نیازهای مربوط را تأمین کنند، مشتریان مبالغی را بابت آنها پرداخت می‌کنند و در نتیجه به جریانهای نقدی واحد تجاری کمک می‌کنند. وجه نقد به دلیل حاکمیت بر سایر منابع، به خودی خود، یک خدمت به واحد تجاری ارائه می‌کند.

4.10. منافع اقتصادی آتی دارایی می‌تواند به شیوه‌های مختلف به واحد تجاری جریان یابد. برای مثال، یک دارایی ممکن است:

الف. به تنهایی یا در ترکیب با سایر داراییها، در تولید کالاها یا خدماتی که قرار است توسط واحد تجاری به فروش رود، مورد استفاده قرار گیرد؛

ب. با سایر داراییها معاوضه شود؛

پ. برای تسویه یک بدهی مورد استفاده قرار گیرد؛ یا

ت. بین مالکان واحد تجاری توزیع شود.

4.11. بسیاری از داراییها، برای مثال، املاک، ماشین آلات و تجهیزات، دارای شکل فیزیکی هستند. با این وجود، داشتن شکل فیزیکی، لازمه وجود یک دارایی نیست. بنابراین، برای مثال، در مورد حق اختراع و حق انتشار، اگر انتظار رود منافع اقتصادی آتی آنها به واحد تجاری جریان پیدا کند و اگر توسط واحد تجاری کنترل شوند، دارایی هستند.

4.12. بسیاری از داراییها، برای مثال، دریافتنیها و املاک، با حقوق قانونی از جمله حق مالکیت ارتباط دارند. برای تعیین وجود یک دارایی، حق مالکیت ضرورت ندارد.

بنابراین، برای مثال، املاک نگهداری شده تحت قرارداد اجاره، در صورتی که واحد تجاری جریان منافع مورد انتظار حاصل از املاک را کنترل کند، دارایی محسوب می‌شود. با وجود اینکه، ظرفیت واحد تجاری برای کنترل منافع، معمولاً در نتیجه حقوق قانونی ایجاد می‌شود، یک قلم ممکن است تعریف دارایی را حتی اگر هیچ کنترل قانونی وجود نداشته باشد، احراز کند. برای مثال، زمانی که واحد تجاری با پنهان نگه داشتن دانش فنی حاصل از طریق فعالیت‌های توسعه، جریان منافع مورد انتظار را کنترل می‌کند، دانش فنی ممکن است تعریف دارایی را احراز کند.

4.13. دارایی‌های واحد تجاری در نتیجه معاملات گذشته یا سایر رویدادهای گذشته ایجاد می‌شوند. واحدهای تجاری معمولاً دارایی‌ها را از طریق خرید یا تولید به دست می‌آورند، اما سایر معاملات یا رویدادها نیز ممکن است دارایی ایجاد کنند. املاک دریافت شده از دولت توسط واحد تجاری به عنوان بخشی از برنامه تشویق رشد اقتصادی در یک حوزه و کشف ذخایر معدنی، مثالهایی در این زمینه است. معاملات یا رویدادهایی که انتظار می‌رود در آینده واقع شوند، به خودی خود موجب به وجود آمدن دارایی نمی‌شوند. بنابراین، برای مثال، قصد خرید موجودی کالا، به خودی خود، تعریف دارایی را احراز نمی‌کند.

۱۴, ۴. بین تحمل مخارج و ایجاد دارایی، رابطه نزدیکی وجود دارد اما این دو لزوماً همزمان با یکدیگر واقع نمی‌شوند. بنابراین، زمانی که واحد تجاری متحمل مخارج می‌شود، این امر ممکن است شواهدی از تلاش واحد تجاری برای دستیابی به منافع باشد، اما شواهد قطعی وجود ندارد که نشان دهد قلمی که تعریف دارایی را احراز کرده، به دست آمده است. همچنین، نبود مخارج مربوط، مانع احراز تعریف دارایی و بنابراین کاندید شدن برای شناخت در ترازنامه نمی‌شود، برای مثال، اقلام هدایی به واحد تجاری ممکن است تعریف دارایی را احراز کنند.

بدهیها

۱۵, ۴. ویژگی اساسی بدهی این است که واحد تجاری تعهد فعلی دارد. تعهد، وظیفه یا مسئولیت اقدام یا عمل به روشی خاص است. تعهدات ممکن است در نتیجه یک قرارداد الزام آور یا الزام قانونی، به لحاظ قانونی قابل اجرا شود. برای مثال، معمولاً این مورد در ارتباط با مبالغ پرداختنی بابت کالاها یا خدمات دریافت شده مطرح است. با این وجود، تعهدات از عملیات معمول تجاری، عرف و تمایل

به نگهداشت روابط مطلوب تجاری یا اقدام به روشی متعادل به وجود می‌آید. برای مثال، اگر واحد تجاری به عنوان یک سیاست، تصمیم به اصلاح نقص محصولات خود بگیرد، حتی زمانی که این نقایص پس از انقضای دوره ضمانت آشکار شود، در این صورت مبالغی که انتظار می‌رود در ارتباط با کالاهای قبلاً فروش‌رفته خرج شود، بدهی محسوب می‌گردد.

۱۶, ۴. لازم است بین تعهدات فعلی و تعهدات آتی تمایز ایجاد شود. تصمیم مدیریت واحد تجاری برای تحصیل داراییها در آینده، به خودی خود، تعهد فعلی ایجاد نمی‌کند. تعهد معمولاً تنها زمانی ایجاد می‌شود که دارایی تحویل داده شود یا واحد تجاری موافقتنامه‌ای غیرقابل فسخ برای تحصیل دارایی منعقد کند. در مورد دوم، ماهیت غیرقابل فسخ موافقتنامه به معنای آن است که پیامدهای اقتصادی عدم ایفای تعهدات، برای مثال، به دلیل وجود یک جریمه عمده، در صورت وجود برای واحد تجاری آزادی عمل اندکی برای اجتناب از خروج منابع به طرف دیگر ایجاد می‌کند.

۱۷, ۴. تسویه تعهد فعلی معمولاً شامل از دست دادن منابع دارای منافع اقتصادی واحد تجاری به منظور تأمین ادعای طرف دیگر است. تسویه تعهد فعلی ممکن است با برخی روشهای زیر انجام شود. برای مثال، توسط:

الف. پرداخت نقدی؛

ب. انتقال سایر داراییها؛

پ. ارائه خدمات؛

ت. جایگزینی آن تعهد با تعهدی دیگر؛ یا

ث. تبدیل تعهد به حقوق مالکانه.

تعهد ممکن است به روشهای دیگر مانند صرفنظر با بخشودگی اعتباردهنده، خاتمه یابد.

۱۸, ۴. بدهیها ناشی از معاملات گذشته یا سایر رویدادهای گذشته هستند. بنابراین، برای مثال، تحصیل کالاها و استفاده از خدمات موجب ایجاد پرداختنیهای تجاری می‌شود (به جز پیش پرداختها یا پرداخت در زمان تحویل) و دریافت وام بانکی موجب ایجاد تعهد بازپرداخت وام می‌شود. همچنین، واحد تجاری ممکن است تخفیفات آتی را بر مبنای خریدهای سالانه مشتریان، به عنوان بدهی شناسایی کند که در این مورد، فروش کالا در گذشته، معامله‌ای است که موجب ایجاد بدهی می‌شود.

۱۹, ۴. برخی بدهیها تنها با استفاده از برآوردهای عمده قابل اندازه‌گیری است. برخی واحدهای تجاری این بدهیها را به عنوان ذخایر تعریف می‌کنند. در برخی کشورها، این ذخایر به عنوان بدهی محسوب نمی‌شوند، زیرا مفهوم بدهی در معنای دقیق آن به این صورت تعریف می‌شود که تنها شامل مبالغی است که بدون نیاز به انجام برآورد، قابل تعیین باشد. تعریف بدهی در بند ۴, ۴، رویکرد گسترده‌تری را دنبال می‌کند. بنابراین، زمانی که یک ذخیره شامل تعهد فعلی است و مابقی تعریف را احراز می‌کند، حتی اگر مبلغ آن باید برآورد شود، بدهی است. ذخایر پرداختهای مرتبط با ضمانتهای موجود و ذخایر ایفای تعهدات بازنشستگی، مثالهایی در این زمینه است.

حقوق مالکانه

۲۰, ۴. اگر چه حقوق مالکانه در بند ۴, ۴ به عنوان حقوق باقیمانده تعریف شده است، اما در ترازنامه ممکن است دارای طبقات فرعی باشد. برای مثال، در یک شرکت سهامی، وجوه آورده‌شده توسط سهامداران، سود انباشته، اندوخته‌هایی که نشان‌دهنده تخصیص سود انباشته و اندوخته‌هایی که نشان‌دهنده تعدیلات نگهداشت سرمایه است، می‌توانند جداگانه نشان داده شود. این طبقه‌بندی‌ها، در صورتی که نشان‌دهنده محدودیتهای قانونی یا سایر محدودیتهای مرتبط با توانایی واحد تجاری برای توزیع حقوق مالکانه یا استفاده از آن به طریقی دیگر باشد، به نیازهای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، مربوط است. این طبقه‌بندیها همچنین ممکن است این واقعیت را منعکس کند که طرفین دارای منافع مالکیت در یک واحد تجاری، در ارتباط با دریافت سود تقسیمی یا بازپرداخت حقوق مالکانه آورده‌شده، حقوق متفاوتی دارند.

۲۱, ۴. برخی مواقع، طبق قوانین موضوعه یا سایر قوانین، ایجاد اندوخته برای حمایت بیشتر از واحد تجاری و اعتبار دهندگان آن در برابر تأثیر زیانها ضرورت دارد. در صورتی که قوانین مالیاتی ملی، معافیت‌هایی اعطا کند یا کاهش در بدهیهای مالیاتی را در نظر بگیرد، اندوخته‌های دیگری ممکن است هنگام انتقال به این اندوخته‌ها ایجاد شود. وجود و اندازه این اندوخته‌های حقوقی، قانونی و مالیاتی اطلاعاتی است که می‌تواند به نیازهای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان، مربوط باشد. انتقال به این اندوخته‌ها تخصیص سود انباشته، و نه هزینه، است.

۲۲,۴. مبلغی که به عنوان حقوق مالکانه در ترازنامه نشان داده می‌شود بستگی به اندازه‌گیری داراییها و بدهیها دارد. معمولاً مبلغ انباشته حقوق مالکانه تنها بر حسب تصادف می‌تواند با مجموع ارزش بازار سهام واحد تجاری یا مبلغی که از واگذاری خالص داراییها بطور تدریجی یا واحد تجاری به عنوان یک مجموعه واحد بر مبنای تداوم فعالیت ناشی می‌شود، برابر باشد.

۲۳,۴. فعالیت‌های بازرگانی، صنعتی و تجاری اغلب توسط واحدهای تجاری مانند بنگاه‌های تک مالکی، تضامنی‌ها، صندوقهای سرمایه‌گذاری و انواع مختلف واحدهای تجاری دولت انجام می‌شود. مقررات نظارتی این‌گونه واحدهای تجاری اغلب متفاوت از مقررات نظارتی شرکتهای سهامی است. برای مثال، ممکن است محدودیتهای اندکی، در صورت وجود، در ستانده مالکان و سایر ذینفعان مبالغ حقوق مالکانه وجود داشته باشد. با این وجود، تعریف حقوق مالکانه و سایر جنبه‌های مفاهیم نظری مرتبط با حقوق مالکانه، می‌تواند برای این‌گونه واحدهای تجاری مناسب باشد.

عملکرد

4.24. سود اغلب به عنوان معیار عملکرد یا مبنای سایر معیارها، مانند بازده سرمایه‌گذاری یا سود هر سهم، مورد استفاده قرار می‌گیرد. درآمدها و هزینه‌ها عناصری هستند که بطور مستقیم با اندازه‌گیری سود ارتباط دارند. شناخت و اندازه‌گیری درآمدها و هزینه‌ها و در نتیجه سود، در مواردی به مفاهیم سرمایه و نگهداشت سرمایه که برای تهیه صورتهای مالی توسط واحد تجاری مورد استفاده قرار می‌گیرد، بستگی دارد. این مفاهیم در بندهای ۵۷,۴ تا ۶۵,۴ تشریح شده است.

4.25. عناصر درآمد و هزینه به شرح زیر تعریف می‌شود:

الف. درآمد، افزایش در منافع اقتصادی طی دوره حسابداری به شکل جریانهای ورودی یا افزایش داراییها یا کاهش در بدهیها، به غیر از افزایش ناشی از آورده مشارکتکنندگان در حقوق مالکانه است، که موجب افزایش در حقوق مالکانه می‌شود.

ب. هزینه، کاهش در منافع اقتصادی طی دوره حسابداری به شکل جریانهای خروجی یا کاهش داراییها یا تحمل بدهیها، به غیر از ستانده مشارکتکنندگان در حقوق مالکانه است، که موجب کاهش در حقوق مالکانه می‌شود.

۲۶,۴. در تعریف درآمد و هزینه، ویژگیهای اساسی آنها مشخص می‌شود، اما برای تعیین معیارهایی که قبل از شناسایی در صورت سود یا زیان باید احراز شود، تلاش نمی‌کند. معیارهای شناخت درآمد و هزینه در بندهای ۳۷,۴ تا ۵۳,۴ تشریح می‌شود.

۲۷,۴. درآمدها و هزینه‌ها ممکن است به روشهای مختلفی در صورت سود یا زیان ارائه شوند به‌گونه‌ای که اطلاعات مربوط برای تصمیم‌گیری اقتصادی فراهم کنند. برای مثال، تمایز بین اقلام درآمد و هزینه که در روال فعالیت‌های عادی واحد تجاری ایجاد می‌شوند و اقلامی که در روال فعالیت‌های عادی واحد تجاری ایجاد نمی‌شوند، یک رویه معمول است. این تمایز مبتنی بر این امر است که منبع یک قلم، در ارزیابی توانایی واحد تجاری برای ایجاد نقد و معادل‌های نقد در آینده، مربوط است. برای مثال، فعالیت‌های جانبی نظیر واگذاری یک سرمایه‌گذاری بلندمدت احتمالاً بر مبنای منظمی تکرار نمی‌شود. هنگام تمایز بین اقلام به این روش، توجه به ماهیت واحد تجاری و عملیات آن ضروری است. اقلام ناشی از فعالیت‌های عادی یک واحد تجاری ممکن است در ارتباط با واحد تجاری دیگر، غیرعادی باشد.

4.28. تمایز بین اقلام درآمد و هزینه و ترکیب آنها به روشهای مختلف، امکان ارائه معیارهای مختلف عملکرد واحد تجاری را فراهم می‌کند. این معیارها از درجات متفاوتی از شمول برخوردار هستند. برای مثال، در صورت سود یا زیان می‌توان سود ناخالص، سود یا زیان فعالیت‌های عادی قبل از مالیات، سود یا زیان فعالیت‌های عادی پس از مالیات و سود یا زیان دوره را ارائه کرد.

درآمدها

۲۹,۴. تعریف درآمد، شامل درآمد عملیاتی و نیز سودها می‌باشد. درآمد عملیاتی در روال فعالیت‌های عادی واحد تجاری ایجاد می‌شود و با عناوین مختلفی از جمله فروش، حق‌الزحمه، بهره، سود سهام، حق امتیاز و اجاره مشخص می‌گردد.

۳۰,۴. سودها نشان‌دهنده سایر اقلامی هستند که تعریف درآمد را احراز می‌کنند و ممکن است در روال فعالیت‌های عادی واحد تجاری ایجاد شده باشند یا نشده باشند. سودها افزایش در منافع اقتصادی را نشان می‌دهند و از این لحاظ ماهیت آنها با ماهیت درآمدهای عملیاتی تفاوت ندارد.

بنابراین، در این مفاهیم نظری به عنوان عنصر جداگانه مورد توجه قرار نمی‌گیرد.

۳۱,۴. سودها، برای مثال شامل سودهای ناشی از واگذاری داراییهای غیرجاری می‌باشد. تعریف درآمد همچنین شامل سودهای تحقق‌نیافته، برای مثال، سودهای ناشی از تجدید ارزیابی اوراق بهادار معاملاتی و سودهای ناشی از افزایش در مبلغ دفتری داراییهای بلندمدت می‌شود. زمانی که سود در صورت سود یا زیان شناسایی می‌گردد، معمولاً جداگانه نشان داده می‌شود، زیرا، آگاهی از آنها برای تصمیم‌گیریهای اقتصادی مفید است. سودها اغلب به شکل خالص پس از کسر هزینه‌های مربوط گزارش می‌شوند.

۳۲,۴. انواع مختلف داراییها ممکن است با کسب درآمد، دریافت شود یا افزایش یابد. برای مثال، این داراییها شامل نقد، دریافتنی‌ها و کالاها و خدمات دریافت‌شده در مبادله با کالاها و خدمات عرضه‌شده است. همچنین درآمد ممکن است ناشی از تسویه بدهیها باشد. برای مثال، واحد تجاری ممکن است به منظور تسویه یک تعهد برای بازپرداخت وام فی‌مابین، کالاها و خدماتی را برای وام‌دهنده فراهم کند.

هزینه‌ها

4.33. تعریف هزینه‌ها، شامل زیانها و نیز هزینه‌هایی است که در روال فعالیت‌های عادی واحد تجاری ایجاد می‌شوند. برای مثال، هزینه‌هایی که در روال فعالیت‌های عادی واحد تجاری ایجاد می‌شوند شامل بهای تمام شده فروش، دستمزد و استهلاک است. هزینه‌ها معمولاً به شکل جریان خروج یا کاهش داراییهایی مانند نقد و معادلهای نقد، موجودیها و املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات می‌باشند.

۳۴,۴. زیانها، نشان‌دهنده سایر اقلامی است که تعریف هزینه‌ها را احراز می‌کند و ممکن است در روال فعالیت‌های عادی واحد تجاری ایجاد شده باشد یا نشده باشد. زیانها کاهش منافع اقتصادی را نشان می‌دهند و ماهیت آنها با سایر هزینه‌ها تفاوتی ندارد. بنابراین، در این مفاهیم نظری، زیان به عنوان یک عنصر جداگانه مورد توجه قرار نمی‌گیرند.

۳۵,۴. برای مثال، زیانها شامل اقلامی هستند که در اثر حوادثی مانند آتش‌سوزی و سیل و نیز همچنین، اقلام ناشی از واگذاری داراییهای غیرجاری، ایجاد می‌شوند. تعریف هزینه همچنین زیانهای تحقق‌نیافته، مانند زیانهای ناشی از تأثیر افزایش نرخ مبادله ارز در ارتباط با استقرارهای واحد تجاری بر حسب آن ارز را شامل می‌شود.

زمانی که زیانها در صورت سود یا زیان شناسایی شود، معمولاً جداگانه ارائه می‌گردد، زیرا آگاهی از آنها برای تصمیم‌گیری اقتصادی مفید است. زیانها اغلب پس از کسر درآمد مربوط، بصورت خالص گزارش می‌شوند.

تعدیلات نگهداشت سرمایه

4.36. تجدید ارزیابی یا تجدید ارائه داراییها و بدهیها موجب افزایش یا کاهش در حقوق مالکانه می‌شود. با وجود اینکه این افزایشها و کاهشها تعریف درآمدها و هزینهها را احراز می‌کنند، اما طبق مفاهیم مشخص نگهداشت سرمایه در صورت سود یا زیان منظور نمی‌شوند. در مقابل، این اقلام در حقوق مالکانه به عنوان تعدیلات نگهداشت سرمایه یا اندوخته‌های تجدید ارزیابی ارائه می‌گردند. مفاهیم نگهداشت سرمایه در بندهای ۵۷,۴ تا ۶۵,۴ این مفاهیم نظری تشریح می‌شود.

شناخت عناصر صورت‌های مالی

۳۷,۴. شناخت عبارت است از فرایند درج یک قلم در ترازنامه یا صورت سود یا زیان که با تعریف یک عنصر، سازگار است و معیارهای شناخت تعیین‌شده در بند ۳۸,۴ را احراز می‌کند. شناخت مستلزم مشخص کردن عنوان و مبلغ پولی برای اقلام و درج آن مبلغ در جمع ارقام ترازنامه یا صورت سود یا زیان است. اقلامی که معیارهای شناخت را احراز می‌کنند، باید در ترازنامه یا صورت سود یا زیان شناسایی شوند. عدم شناسایی این اقلام، نه با افشای رویه‌های حسابداری مورد استفاده و نه از طریق یادداشتهای توضیحی یا مطالب تشریحی، جبران نمی‌شود.

4.38. یک قلم که تعریف یک عنصر را احراز می‌کند، باید در صورتی شناسایی شود که:

الف. جریان ورود یا خروج منافع اقتصادی آتی مرتبط با آن قلم به واحد تجاری یا از واحد تجاری، محتمل باشد؛ و

ب. آن قلم بها یا ارزشی داشته باشد که به‌گونه‌ای قابل اتکا، قابل اندازه‌گیری است⁴.

۳۹,۴. در ارزیابی اینکه یک قلم این معیارها را احراز می‌کند و در نتیجه واجد شرایط شناخت در صورت‌های مالی می‌شود، توجه به موارد مربوط به اهمیت که در فصل 3 ویژگیهای کیفی

⁴. اطلاعات در صورتی قابل اتکا است که کامل، بی‌طرفانه و عاری از خطا و اشتباه باشد.

اطلاعات مالی مفید مطرح شد، ضروری است. ارتباط درونی بین عناصر به معنای آن است که یک قلم تعریف و معیارهای شناخت یک عنصر خاص را احراز می‌کند، برای مثال، یک قلم دارایی بطور خودکار مستلزم شناخت عنصر دیگر مثلاً درآمد یا یک بدهی است.

محتمل بودن منافع اقتصادی آتی

۴۰،۴. مفهوم محتمل بودن که در معیارهای شناخت مورد استفاده قرار می‌گیرد، به درجه عدم اطمینان جریان ورود یا خروج منافع اقتصادی آتی به واحد تجاری یا از واحد تجاری، اشاره دارد. مفهوم محتمل بودن معمولاً با مفهوم عدم اطمینان، که از ویژگیهای محیط عملیات واحد تجاری است، ارتباط دارد. ارزیابی درجه عدم اطمینان جریان منافع اقتصادی آتی، بر مبنای شواهد موجود در زمان تهیه صورتهای مالی انجام می‌شود. برای مثال، زمانی که پرداخت یکی از دریافتنی‌های واحد تجاری محتمل باشد، در نبود هرگونه شواهد متناقض، شناسایی دریافتنی به عنوان دارایی قابل توجیه می‌شود. با این وجود، در صورت وجود تعداد زیادی دریافتنی، معمولاً درجه‌ای از عدم پرداخت، محتمل در نظر گرفته می‌شود و هزینه کاهش مورد انتظار در منافع اقتصادی شناسایی می‌گردد.

قابلیت اتکای اندازه‌گیری

۴۱،۴. دومین معیار شناخت یک قلم این است که آن قلم دارایی بها یا ارزشی باشد که به‌گونه‌ای قابل اتکاء، قابل اندازه‌گیری باشد. در بسیاری از موارد، بها یا ارزش باید برآورد شود: استفاده از برآوردهای معقول بخش اساسی تهیه صورتهای مالی است و به قابل اتکا بودن آنها آسیب نمی‌رساند. با وجود این، هرگاه نتوان برآورد معقولی انجام داد، آن قلم در ترازنامه یا صورت سود یا زیان شناسایی نمی‌شود. برای مثال، عواید مورد انتظار ناشی از دعوی حقوقی ممکن است هم تعریف دارایی و هم تعریف درآمد و نیز معیار محتمل بودن در مورد شناخت را احراز کند؛ اما اگر اندازه‌گیری ادعای مورد نظر، به‌گونه‌ای قابل اتکاء، امکانپذیر نباشد، نباید به عنوان دارایی یا درآمد شناسایی شود؛ اگرچه، وجود ادعاء، در یادداشتهای توضیحی، مطالب تشریحی یا جداول تکمیلی افشا می‌شود.

۴۲،۴. یک قلم که در یک نقطه زمانی خاص، معیارهای شناخت مندرج در بند ۳۸،۴ را احراز نمی‌کند، ممکن است در

آینده در نتیجه شرایط یا رویدادهای بعدی، واجد شرایط شناخت شود.

۴۳, ۴. در مورد یک قلم که ویژگیهای اساسی یک عنصر را دارد اما معیارهای شناخت را احراز نمی‌کند، ممکن است افشا در یادداشتهای توضیحی، مطالب تشریحی یا جداول تکمیلی قابل توجیه باشد. این کار در صورتی مناسب است که آگاهی استفاده‌کنندگان از قلم مزبور، به ارزیابی صورت وضعیت مالی، عملکرد مالی و تغییرات در وضعیت مالی یک واحد تجاری، مربوط در نظر گرفته شود.

شناخت داراییها

۴۴, ۴. زمانی دارایی در ترانزنامه شناسایی می‌شود که جریان ورود منافع اقتصادی آتی به واحد تجاری محتمل باشد و بها یا ارزش آن را بتوان به‌گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد.

4.45. در صورتی که واحد تجاری مخارجی تحمل کرده باشد که جریان ورود منافع اقتصادی به واحد تجاری فراتر از دوره حسابداری جاری، غیر محتمل باشد، دارایی در ترانزنامه شناسایی نمی‌شود. در مقابل، چنین معامله‌ای منجر به شناسایی هزینه در صورت سود یا زیان می‌شود. این نحوه عمل به این معنی نیست که قصد مدیریت از تحمل مخارج، چیزی غیر از ایجاد منافع اقتصادی آتی برای واحد تجاری بوده است یا اینکه مدیریت گمراه شده است. تنها مفهوم این است که میزان اطمینان از جریان منافع اقتصادی به واحد تجاری فراتر از دوره حسابداری، برای شناخت دارایی کافی نیست.

شناخت بدهیها

۴۶, ۴. بدهی زمانی در ترانزنامه شناسایی می‌شود که جریان خروج منابع دارای منافع اقتصادی، موجب تسویه بدهی فعلی شود و مبلغی که تسویه به آن مبلغ انجام خواهد شد به‌گونه‌ای قابل اتکا، قابل اندازه‌گیری باشد. در عمل، تعهدات در چارچوب قراردادهایی که بطور کاملاً متناسبی ایفا نشده‌اند (برای مثال، بدهی بابت موجودیهای سفارش داده شده‌ای که هنوز دریافت نشده است)، معمولاً در صورتهای مالی به عنوان بدهی شناسایی نمی‌شود. با این وجود، چنین تعهداتی ممکن است تعریف بدهیها را احراز کند و به شرط تحقق معیارهای شناخت در شرایطی خاص، ممکن است واجد شرایط شناخت شود. در چنین شرایطی، شناخت بدهیها مستلزم شناخت داراییها یا هزینه‌های مربوط است.

شناخت درآمدها

۴, ۴۷. درآمد زمانی در صورت سود یا زیان شناسایی می‌شود که به دلیل افزایش در داراییها یا کاهش در بدهیها، منافع اقتصادی آتی مربوط افزایش یافته باشد و به‌گونه‌ای قابل اتکا، قابل اندازه‌گیری باشد. به عبارتی، در عمل، شناخت درآمد همزمان با شناخت افزایش در داراییها یا کاهش در بدهیها واقع می‌شود (برای مثال، خالص افزایش در داراییها در نتیجه فروش کالاها یا خدمات یا کاهش در بدهیها ناشی از بخشودگی یک بدهی پرداختنی).

۴, ۴۸. معمولاً روشهایی که در عمل برای شناخت درآمد پذیرفته شده است، برای مثال، الزام به اینکه درآمد باید کسب شود، کاربرد معیارهای شناخت در این مفاهیم نظری است. این روشها بطور معمول به دنبال محدود کردن شناخت درآمد به اقلامی است که به‌گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری و دارای درجه اطمینان به میزان کافی باشند.

شناخت هزینه‌ها

۴, ۴۹. هزینه‌ها هنگامی در صورت سود یا زیان شناسایی می‌شوند که به دلیل کاهش در داراییها یا افزایش در بدهیها، منافع اقتصادی آتی مربوط کاهش یافته باشد و به‌گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری باشد. به عبارتی، در عمل، شناخت هزینه همزمان با شناخت افزایش در بدهیها و کاهش در داراییها واقع می‌شود (برای مثال، حق کارکنان نسبت به مزایا یا استهلاک تجهیزات).

۴, ۵۰. هزینه‌ها در صورت سود یا زیان بر مبنای ارتباط مستقیم بین مخارج تحمل‌شده و کسب اقلام خاصی از درآمد شناسایی می‌شود. این فرایند، معمولاً به عنوان تطابق هزینه‌ها با درآمدها نامیده می‌شود، که شامل شناخت همزمان یا ترکیبی درآمدها و هزینه‌هایی است که بطور مستقیم و مشترک، از معاملات یکسان با سایر رویدادها ناشی می‌شود؛ برای مثال، اجزای مختلف هزینه‌های تشکیل‌دهنده بهای تمام شده کالای فروش‌رفته، همزمان با درآمد حاصل از فروش کالا شناسایی می‌شود. با این وجود، بر اساس کاربرد مفهوم تطابق در این مفاهیم نظری، شناسایی اقلامی که تعریف داراییها یا بدهیها را احراز نمی‌کنند، در ترازنامه مجاز نیست.

۴, ۵۱. زمانی که انتظار رود منافع اقتصادی طی چند دوره حسابداری ایجاد شود و ارتباط آن با درآمدها تنها بطور کلی یا غیرمستقیم قابل تعیین باشد، هزینه‌ها در صورت سود یا زیان بر مبنای روشهای تخصیص سیستماتیک و منطقی شناسایی می‌شود. این روش، اغلب برای شناسایی هزینه‌های مرتبط با استفاده از داراییهایی نظیر املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات، سرقفلی، حق اختراع و علائم تجاری ضروری است، در این موارد به هزینه‌ها، استهلاک می‌گویند. هدف این روشهای تخصیص، شناسایی هزینه‌ها در دوره‌های حسابداری است که منافع اقتصادی مرتبط با این اقلام، در آن دوره‌ها مصرف یا منقضي می‌شود.

۴, ۵۲. هنگامی که مخارجی هیچ‌گونه منافع اقتصادی آتی به همراه نداشته باشد یا در صورتی که منافع اقتصادی آتی واجد شرایط شناخت در ترازنامه نباشد یا شرایط شناخت در ترازنامه را از دست بدهد، هزینه بلافاصله در صورت سود یا زیان شناسایی می‌شود.

۴, ۵۳. همچنین، در مواردی که بدون شناسایی یک دارایی، بدهی تحمل می‌شود، مانند زمانی که بدهی به دلیل ضمانت محصول

ایجاد می‌گردد، هزینه در صورت سود یا زیان شناسایی می‌گردد.

اندازه‌گیری عناصر صورتهای مالی

۵۴,۴. اندازه‌گیری فرایند تعیین مبالغ پولی است، که عناصر صورتهای مالی در آن فرایند، شناسایی و در ترازنامه و صورت سود یا زیان درج می‌شوند. این فرایند شامل انتخاب مبنای خاص اندازه‌گیری است.

۵۵, ۴. در صورتهای مالی، تعدادی از مبانی اندازه‌گیری مختلف در درجات متفاوت و ترکیبهای مختلف بکار گرفته می‌شود. این مبانی شامل موارد زیر هستند.

الف. بهای تمام شده تاریخی. داراییها به مبلغ نقد یا معادل‌های نقد پرداخت شده یا ارزش منصفانه مابه‌ازای ارائه شده برای تحصیل آن داراییها در تاریخ تحصیل آنها ثبت می‌شوند. بدهیها به مبلغ عایدات دریافت‌شده در مبادله با تعهد، یا در برخی شرایط (برای مثال، مالیات بر درآمد)، به مبلغ نقد یا معادل‌های نقدی که انتظار می‌رود در روال عادی فعالیت‌های تجاری پرداخت شود، ثبت می‌گردند.

ب. بهای جاری. داراییها به مبلغ نقد یا معادل‌های نقدی به حساب منظور می‌شوند که اگر همان دارایی یا یک دارایی مشابه در حال حاضر تحصیل می‌شد، باید پرداخت می‌گردید. بدهیها به مبلغ نقد یا معادل‌های نقد تنزیل‌نشده‌ای به حساب منظور می‌شوند که برای تسویه بدهی در حال حاضر لازم است.

پ. ارزش فروش (تسویه). داراییها به مبلغ نقد یا معادل‌های نقدی که در حال حاضر، با فروش دارایی از طریق یک واگذاری متعارف به دست می‌آید، به حساب منظور می‌شوند. بدهیها به ارزش تسویه آنها، یعنی مبالغ نقد یا معادل‌های نقد تنزیل‌نشده که انتظار می‌رود برای تسویه بدهیها در روال عادی فعالیت‌های تجاری پرداخت شود، به حساب منظور می‌گردند.

ت. ارزش فعلی. داراییها به ارزش فعلی تنزیل‌شده خالص جریانهای نقدی ورودی آتی که انتظار می‌رود در روال عادی فعالیت‌های تجاری ایجاد شود، به حساب منظور می‌شوند. بدهیها به ارزش فعلی تنزیل‌شده خالص جریانهای نقدی خروجی آتی که انتظار می‌رود برای تسویه بدهیها در روال عادی فعالیت‌های تجاری لازم باشد، به حساب منظور می‌گردند.

۵۶, ۴. مبنای اندازه‌گیری بیشتر واحدهای تجاری برای تهیه صورتهای مالی، بهای تمام شده تاریخی است. بهای تمام شده تاریخی معمولاً در ترکیب با سایر مبانی اندازه‌گیری مورد استفاده قرار می‌گیرد. برای مثال، موجودیها معمولاً به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش به حساب منظور می‌شوند، اوراق بهادار معاملاتی به ارزش بازار گزارش می‌گردند و بدهیهای بازنشستگی به ارزش فعلی به حساب گرفته می‌شوند. علاوه بر این، برخی واحدهای تجاری در

واکنش به عدم توانایی مدل حسابداری بهای تمام شده تاریخی برای انعکاس آثار تغییر در قیمت‌های دارایی‌های غیرپولی، از مبنای بهای جاری استفاده می‌کنند.

مفاهیم سرمایه و نگهداشت سرمایه

مفاهیم سرمایه

۵۷, ۴. در بیشتر واحدهای تجاری برای تهیه صورتهای مالی، مفهوم سرمایه مالی بکار گرفته می‌شود. در مفهوم سرمایه مالی، نظیر پول سرمایه‌گذاری شده یا قدرت خرید سرمایه‌گذاری شده، سرمایه معادل خالص داراییها یا حقوق مالکانه واحد تجاری است. طبق مفهوم سرمایه فیزیکی، مانند ظرفیت عملیاتی، سرمایه به عنوان ظرفیت تولید واحد تجاری، برای مثال، واحدهای محصول تولید شده در یک روز، در نظر گرفته می‌شود.

۵۸, ۴. انتخاب مفهوم مناسب سرمایه توسط واحد تجاری، باید مبتنی بر نیازهای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی باشد. بنابراین، در صورتی که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی اساساً نگران نگهداشت سرمایه اسمی سرمایه‌گذاری شده یا قدرت خرید سرمایه سرمایه‌گذاری شده باشند، مفهوم سرمایه مالی باید انتخاب شود. با این وجود، در صورتی که نگرانی اصلی استفاده‌کنندگان ظرفیت عملیاتی واحد تجاری باشد، مفهوم سرمایه فیزیکی باید مورد استفاده قرار گیرد. مفهوم انتخاب شده نشان‌دهنده هدفی است که در محاسبه سود مورد توجه است، حتی اگر در ایجاد مفهوم عملیاتی برخی مشکلات اندازه‌گیری وجود داشته باشد.

مفاهیم نگهداشت سرمایه و محاسبه سود

۵۹, ۴. مفاهیم سرمایه در بند ۵۷, ۴، مفاهیم نگهداشت سرمایه به شرح زیر را موجب می‌شود:

الف. نگهداشت سرمایه مالی. مطابق این مفهوم، سود تنها زمانی کسب می‌شود که مبلغ (یا وجوه) مالی خالص داراییها در پایان دوره نسبت به مبلغ (یا وجوه) مالی خالص داراییها در ابتدای دوره، پس از حذف ستانده مالکان و آورده مالکان طی دوره، افزایش یابد. نگهداشت سرمایه مالی را می‌توان بر حسب واحدهای پول اسمی یا واحدهای قدرت خرید ثابت اندازه‌گیری کرد.

ب. نگهداشت سرمایه فیزیکی. مطابق این مفهوم، سود تنها زمانی کسب می‌شود که ظرفیت تولید فیزیکی (یا توان عملیاتی) واحد تجاری (یا منابع یا وجوه مورد نیاز

برای دستیابی به آن ظرفیت)، در پایان دوره نسبت به ظرفیت تولید فیزیکی در ابتدای دوره، پس از حذف ستانده مالکان و آورده مالکان طی دوره، افزایش یابد.

۶۰, ۴. مفهوم نگهداشت سرمایه با نحوه تعریف واحد تجاری از سرمایه که به دنبال نگهداشت آن است، مرتبط می‌باشد. مفهوم نگهداشت سرمایه بین مفاهیم سرمایه و مفاهیم سود ارتباط برقرار می‌کند زیرا نقطه مرجعی برای اندازه‌گیری سود فراهم می‌کند. مفهوم نگهداشت سرمایه پیشنهاد تمایز بین بازده مربوط به سرمایه واحد تجاری و بازگشت سرمایه آن است و تنها مازاد جریانهای ورودی داراییها نسبت به مبلغ مورد نیاز برای نگهداشت سرمایه، به عنوان سود در نظر گرفته می‌شود و بنابراین به عنوان برگشت سرمایه مورد توجه قرار می‌گیرد. در نتیجه، سود مبلغ باقیمانده‌ای است که پس از کسر هزینه‌ها از درآمدها (شامل تعدیلات نگهداشت سرمایه، در صورت انقضا) باقی می‌ماند. در صورتی که هزینه‌ها بیشتر از درآمدها باشد، مبلغ باقیمانده زیان خواهد بود.

۶۱, ۴. مفهوم نگهداشت سرمایه فیزیکی مستلزم انتخاب مبنای اندازه‌گیری بهای جاری است. با این وجود، مفهوم نگهداشت سرمایه مالی، بکارگیری مبنای اندازه‌گیری خاصی را الزامی نمی‌کند. در این مفهوم، انتخاب مبنا وابسته به نوع سرمایه مالی است که واحد تجاری به دنبال نگهداشت آن است.

۶۲, ۴. تفاوت اصلی بین دو مفهوم نگهداشت سرمایه، مربوط به نحوه برخورد با آثار تغییر در قیمت داراییها و بدهیهای واحد تجاری است. بطور کلی، در صورتی که سرمایه پایان دوره واحد تجاری به همان میزان سرمایه ابتدای دوره باشد، واحد تجاری سرمایه خود را حفظ کرده است. هر مبلغی بیشتر از مبلغ مورد نیاز نگهداشت سرمایه در ابتدای دوره، سود است.

۶۳, ۴. مطابق مفهوم نگهداشت سرمایه مالی که در آن سرمایه بر حسب واحدهای پول اسمی تعریف می‌شود، سود نشان‌دهنده افزایش در سرمایه پول اسمی طی دوره است. بنابراین، به لحاظ مفهومی افزایش در قیمت داراییهای نگهداری‌شده طی دوره، که معمولاً به عنوان سود نگهداری نامیده می‌شود، سود دوره محسوب می‌گردد. با این وجود، تا زمان واگذاری دارایی در یک معامله پایاپای، این سود شناسایی نمی‌شود. زمانی که مفهوم نگهداشت سرمایه مالی برحسب

واحدهای قدرت خرید ثابت تعریف می‌شود، سود افزایش قدرت خرید سرمایه‌گذاری‌شده طی دوره را نشان می‌دهد. بنابراین، فقط بخشی از افزایش قیمت داراییها که مازاد بر افزایش سطح عمومی قیمت‌ها باشد، به عنوان سود محسوب می‌شود. باقیمانده افزایش به عنوان تعدیل نگهداشت سرمایه تلقی می‌شود و بنابراین، به عنوان بخشی از حقوق مالکانه است.

۶۴, ۴. طبق مفهوم نگهداشت سرمایه فیزیکی، زمانی که سرمایه برحسب ظرفیت تولید فیزیکی تعریف می‌شود، سود نشان دهنده افزایش در سرمایه طی دوره است. تمام تغییر قیمت‌ها که بر داراییها و بدهیهای واحد تجاری تأثیر می‌گذارد، به عنوان تغییر در اندازه‌گیری ظرفیت تولید فیزیکی در نظر گرفته می‌شود و بنابراین به عنوان تعدیلات نگهداشت سرمایه، که بخشی از حقوق مالکانه است و نه سود، در نظر گرفته می‌شود.

۶۵, ۴. انتخاب مبانی اندازه‌گیری و مفهوم نگهداشت سرمایه، مدل حسابداری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی را مشخص می‌کند. مدل‌های مختلف حسابداری، درجات متفاوتی از مربوط بودن و قابل اتکا بودن را نشان می‌دهد و همانند سایر حوزه‌ها، مدیریت باید به دنبال توازن بین مربوط بودن و قابل اتکا بودن باشد. این مفاهیم نظری برای طیفی از مدل‌های حسابداری کاربرد دارد و رهنمودهایی برای تهیه و ارائه صورتهای مالی طبق مدل انتخابی فراهم می‌کند. در حال حاضر، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در نظر ندارد به جز شرایط استثنایی، مانند واحدهای تجاری که در اقتصادهای با تورم حاد به گزارشگری می‌پردازند، مدل خاصی را تجویز کند. هر چند این تصمیم در سایه تحولات جهانی مورد بازنگری قرار خواهد گرفت.