

اصل تطابق هزینه ها با درآمد

اصل تطابق هزینه ها با درآمد بر فرایند اندازه گیری سود تأکید دارد و حاکی از آن است که هزینه های انجام شده برای تحصیل در آمد باید در همان دوره ای که درآمد شناسایی می گردد، با درآمد مربوط مقابله شود تا سود یا زیان خالص دوره مشخص گردد. برای شناخت هزینه ها یکی از سه مبنای زیر مورد استفاده قرار می گیرد.

۱- ارتباط مستقیم علت و معلولی : برخی از هزینه ها یک رابطه مستقیم علت و معلولی با درآمد شناسایی شده دارند، یعنی وقوع درآمد و هزینه به طور همزمان است، از این رو به موازات تحقق درآمد، هزینه مربوطه نیز شناسایی می شود. بهای تمام شده کالای فروش رفته، هزینه کمیسیون فروش مبتنی بر فروش و هزینه حمل و تحویل کالا به مشتریان نمونه هایی از این قبیل هزینه ها می باشند.

۲- تخصیص منظم و منطقی هزینه ها : در برخی موارد، مخارج انجام شده در تحصیل در آمد چندین دوره مالی مشارکت دارند و ارتباط بین آنها با درآمدهای ایجاد شده را نمی توان براساس یک رابطه علت و معلولی تعیین کرد. این گونه مخارج بر مبنای زمان و به روشی منظم و منطقی بین دوره هایی که منافع آن حاصل می گردد، سرشکن می شود. هزینه استهلاک دارایی های ثابت مشهود و هزینه سود تضمین شده (بهره) تسهیلات بلندمدت دریافتی نمونه هایی از این قبیل هزینه ها می باشند.

۳- شناخت بلادرنگ هزینه ها : در برخی موارد، نمی توان بین مخارج انجام شده و درآمدهای ایجاد شده یک رابطه علت و معلولی برقرار نمود و همچنین مخارج مزبور فاقد منافع آتی می باشند. این گونه مخارج باید بلادرنگ در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شوند. هزینه تبلیغات و هزینه آموزش کارکنان نمونه هایی از این قبیل هزینه ها می باشند.

پیش فرض استفاده از اصل تطابق هزینه ها با درآمد برای شناخت هزینه ها و در نتیجه اندازه گیری سود خالص، مبنای تعهدی در حسابداری است، زیرا براساس مبنای تعهدی، درآمدها به محض تحقق و هزینه ها به محض تحمل و بدون توجه به دریافت یا پرداخت وجه نقد شناسایی و برای تعیین سود خالص با یکدیگر مقابله می شوند.

اصل افشای کامل :

اصل افشای کامل بر کلیه جوانب گزارشگری مالی تأثیر دارد و زیربنای تئوریک آن خصوصیت کیفی مربوط بودن اطلاعات مالی است. این اصل حاکی از آن است که کلیه حقایق با اهمیت مربوط به رویدادها و فعالیت های مالی واحد تجاری باید به شکلی مناسب و به گونه ای قابل فهم و به طور کامل افشا شود تا امکان اتخاذ تصمیمات آگاهانه برای استفاده کنندگان اطلاعات مالی فراهم گردد. روش های مختلف افشا شامل موارد زیر است:

۱- در متن صورتهای مالی به شکل انعکاس در داخل پرانتز : به عنوان مثال، سرمایه (۱۰۰۰) سهم عادی ۱۰۰۰ ریالی تماماً پرداخت شده)

۲- به صورت یادداشت های توضیحی صورتهای مالی: یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی معمولاً جزئیات اقلام ارائه شده در متن صورتهای مالی را ارائه می کنند، اما ممکن است شامل اطلاعات توصیفی و غیر کمی نظیر رویه های حسابداری به کار گرفته شده در اندازه گیری عناصر صورتهای مالی، تعهدات سرمایه ای، بدهی های احتمالی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه و معاملات با اشخاص وابسته نیز باشد.

۳- به صورت اطلاعات تکمیلی : اطلاعات تکمیلی شامل اطلاعاتی است که دیدگاهی متفاوت از موارد مندرج در صورت های مالی ارائه می نماید. یک نمونه از انواع اطلاعات تکمیلی، گزارش هیئت مدیره به مجمع عمومی صاحبان سیاه است که می تواند در ترسیم سیاست های کوتاه مدت و بلندمدت مدیریت مفید واقع شود.

میتاق ها یا اصول محدود کننده:

میتاق با اصول محدود کننده اصولی هستند که کاربرد اصول حسابداری را در چارچوب های ارائه شده محدود می کنند و اثر تعدیل کننده بر حسابداری و گزارشگری مالی دارند. این اصول محدود کننده عبارتند از: اهمیت - محافظه کاری-خصوصیات صنعت

اهمیت :

اهمیت یکی از مفاهیم واقع بینی در حسابداری است و مفهوم آن این است که هنگامی که مبلغ اقلام و رویدادها در مقایسه با هزینه اعمال صحیح ترین روش های حسابداری با اهمیت نباشد، می توان از بکارگیری صحیح روشها از لحاظ تئوریک خودداری نمود. به عنوان مثال، هرچند که انتظار انتفاع از یک مداد تراش رومیزی یا یک سطل زباله بیش از یک دوره مالی است و باید بهای تمام شده آنها به حساب دارایی منظور و طی عمر مفیدشان مستهلک گردد، ولی در عمل هزینه چنین تخصیصی غالباً بیش از بهای تمام شده دارایی های مزبور است، لذا اعمال صحیح ترین روش حسابداری اقتصادی نیست و می توان آنها را یکجا در زمان خرید به حساب هزینه منظور کرد. از جا که اهمیت یک مفهوم نسبی است، میزان آن می تواند از یک واحد تجاری به واحد دیگر متفاوت باشد. برای مثال ممکن است مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال هزینه در یک واحد تجاری که سرمایه آن بالغ بر یک میلیارد ریال است بی اهمیت تلقی گردد، در صورتی که همین مبلغ در یک واحد تجاری دیگر که سرمایه آن یک میلیون ریال است مبلغی با اهمیت به شمار می رود. به طور کلی، اطلاعاتی با اهمیت محسوب می شود که به طور معقول انتظار رود بر تصمیم گیری استفاده کنندگان اطلاعات مالی تأثیرگذار باشد

محافظه کاری:

محافظه کاری یا احتیاط یکی از محدودیت های حاکم بر حسابداری و گزارشگری مالی است و هرچند که جایگاهی در اصول اساسی حسابداری ندارد، اما در ارزیابی دارایی ها و تعیین سود خالص تأثیر به سزایی دارد؟

طبق اصل محافظه کاری، در شرایطی که برای اندازه گیری یک رویداد یا وضعیت معین، روش ها و رویه های متفاوتی که همگی منطبق با اصول پذیرفته شده حسابداری است وجود داشته باشد، باید روش یا رویه ای انتخاب گردد که دارای حداقل اثر مساعد بر جمع دارایی ها و درآمدها و حداکثر اثر مساعد بر جمع بدهی ها و هزینه ها در دوره جاری باشد. البته باید توجه داشت که محافظه کاری هرگز به معنی کمتر از میزان واقعی گزارش کردن عمدی دارایی ها و درآمدها و بیشتر از میزان واقعی گزارش کردن عمدی بدهی ها و هزینه ها نیست.

به طور کلی محافظه کاری را می توان از سه بعد به شرح زیر طبقه بندی کرد:

۱- از بعد رفتاری - یعنی این که بدبینی بهتر از خوش بینی است. به عنوان مثال، بدهی های احتمالی (زیانهای احتمالی) تحت شرایطی خاص شناسایی می شوند، در صورتی که دارایی های احتمالی (سودهای احتمالی) تحت هیچ شرایطی شناسایی نمی شوند.

۲- از بعد زمانی - یعنی این که زودتر نشان دادن هزینه ها بهتر از دیرتر نشان دادن آنها و دیرتر نشان دادن درآمدها بهتر از زودتر نشان دادن آنها است.

۳- از بعد ارزش - یعنی این که بیشتر نشان دادن هزینه ها بهتر از کمتر نشان دادن آنها و کمتر نشان دادن درآمدها بهتر از بیشتر نشان دادن آنها است.

****بکارگیری روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش در ارزیابی موجودی های مواد و کالا و سرمایه گذاری ها و منظور نمودن هزینه های تحقیق و توسعه به عنوان هزینه دوره نمونه هایی از کاربرد اصل محافظه کاری است**

خصوصیات صنعت:

بکارگیری اصول حسابداری در برخی از صنایع مانند آب و فاضلاب، برق، تلفن، نفت و گاز، بیمه، بانکداری، پیمانکاری و ... ممکن است نه تنها کارساز و مفید نباشد بلکه گمراه کننده نیز باشد. در چنین مواردی برای سودمندی اطلاعات حسابداری، انحراف از اصول حسابداری مجاز شمرده شده است، مشروط بر آنکه در خصوص آن افشای کامل صورت گیرد. به عنوان مثال، شناسایی درآمد براساس روش درصد پیشرفت کار در مؤسسات پیمانکاری و یا ارزیابی موجودی محصول (گوشت) به قیمت بازار در مؤسسات دامپروری نوعی انحراف از اصول حسابداری محسوب می شود.

ضوابط حاکم بر اصول و مفاهیم حسابداری:

همان طور که اشاره گردید، اصول و مفاهیم حسابداری ساخته دست بشر است و برخلاف قوانین فیزیک، شیمی و ریاضیات از فرضیات مبنا و مورد قبول همگان اقتباس نشده است و اعتبار آن نیز از راه مشاهده و تجزیه و تحلیل قابل سنجش نمی باشد. اصول و مفاهیم حسابداری را نمی توان حقایقی جاودانه تلقی کرد. این اصول و مفاهیم به تدریج تدوین و تکامل یافته و دچار تحول تدریجی شده است.

به طور کلی، معیار پذیرفته شدن یک اصل یا مفهوم حسابداری با یک روش اجرایی حسابداری بر سه ضابطه زیر استوار است:

۱- مربوط بودن - یک اصل یا مفهوم حسابداری هنگامی مربوط تلقی می شود که کار با آن باعث فراهم نمودن اطلاعاتی گردد که برای تصمیم گیری استفاده کنندگان اطلاعات مالی سودمند باشد.

۲- عینی بودن - یک اصل یا مفهوم حسابداری هنگامی عینی محسوب می شود که امکان اعمال نظر و قضاوت شخصی تهیه کنندگان اطلاعات را محدود سازد. بدین ترتیب ضابطه عینیت مترادف با قابلیت اعتماد و اطمینان نیز به کار برده می شود.

۳- عملی بودن - عملی بودن یک اصل یا مفهوم حسابداری منوط به قابلیت اجرای آن بدون تحمل هزینه نامعقول یا صرف وقت زیاد و غیر قابل توجیه می باشد.

مفاهیم نظری گزارشگری مالی :

مفاهیم نظری گزارشگری مالی یک مجموعه پیوسته از اهداف " و "مبانی" مرتبط می باشد که جهت دستیابی به استانداردهای حسابداری هماهنگ، لازم است و نیز می تواند ماهیت، نحوه عمل و حدود گزارشگری مالی را مشخص کند . لازم به توضیح است در مواردی که بین مفاهیم نظری گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری بنا بر ملاحظات عملی سازگاری کامل وجود نداشته باشد، الزامات استانداردهای حسابداری بر الزامات مفاهیم نظری گزارشگری مالی اولویت خواهد داشت.

مفاهیم نظری گزارشگری مالی به شرح زیر مورد بحث قرار می گیرد:

- ۱- هدف صورتهای مالی ۲ خصوصیات کیفی اطلاعات مالی ۳- عناصر صورتهای مالی ۴- شناخت در صورتهای مالی ۵- اندازه گیری در صورتهای مالی ۶- نحوه ارائه اطلاعات در صورتهای مالی

هدف صورتهای مالی:

هدف صورتهای مالی عبارت از ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است که می تواند برای طیف گسترده ای از استفاده کنندگان صورتهای مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد.

۱- وضعیت مالی: وضعیت مالی یک واحد تجاری در برگیرنده منابع اقتصادی تحت کنترل آن، ساختار مالی آن، میزان نقدینگی و توان بازپرداخت بدهی ها و ظرفیت سازگاری آن با تغییرات محیط عملیاتی است. اطلاعات درباره وضعیت کلی در ترازنامه ارائه می شود.

۲- عملکرد مالی: دربرگیرنده بازده حاصل از منابع تحت کنترل واحد تجاری است. اطلاعات درباره عملکرد مالی در صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع ارائه می شود. اطلاعات ارائه شده در جریان وجوه نقد نیز از جنبه ای دیگر عملکرد مالی واحد تجاری را از طریق انعکاس مبالغ و منابع اصلی جریانهای ورودی و خروجی وجه نقد به نمایش می گذارد.

۳- انعطاف پذیری مالی: عبارت از توانایی واحد تجاری مبنی بر اقدام مؤثر جهت تغییرمیزان و زمان جریان های نقدی آن می باشد، به گونه ای که واحد تجاری بتواند در قبال رویدادها و فرصت های غیر منتظره واکنش نشان دهد. اطلاعاتی که جهت ارزیابی انعطاف پذیری مالی واحد تجاری لازم است در مجموعه صورتهای مالی منعکس می شود

خصوصیات کیفی اطلاعات مالی:

خصوصیات کیفی به خصوصیات اطلاق می شود که موجب می گردد اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی برای استفاده کنندگان در ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود.

به دو بخش تقسیم می شوند:

۱- خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات (چه چیزی اطلاعات مالی را مفید می سازد).

(الف) مربوط بودن (ب) قابل اتکا بودن

۲- خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات (چه خصوصیتی ارائه اطلاعات مالی رامفید می سازد)

الف) قابل مقایسه بودن ب) قابل فهم بودن

کیفیت اہمیت:

اهمیت، یک خصوصی کیفی اصلی برای اطلاعات نیست بلکه یک کیفیت آستانه ای و یک نقطه انقطاع است و لذا باید قبل از سایر خصوصیات کیفی اطلاعات مورد توجه قرار گیرد. یعنی اگر اطلاعات بااهمیت نباشد نیازی به بررسی از جهت مربوط بودن و قابل اتکا بودن آنها نیست. منظور از اطلاعات بااهمیت، اطلاعاتی است که بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان صورتهای مالی تأثیرگذار باشد .

مربوط بودن:

اطلاعاتی مربوط تلقی می شود که بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال یا آینده و یا تأیید یا تصحیح ارزیابی های گذشته آنها مؤثر واقع شود. به طور کلی، اطلاعاتی مربوط تلقی می شود:

- ۱: دارای ارزش پیش بینی کنندگی باشد. یعنی این که با توجه به نتایج و رویدادهای گذشته، بتواند شرایط را برای پیش بینی نتایج و رویدادهای آتی را فراهم سازد
- ۲: دارای ارزش تأییدکنندگی باشد. یعنی این که در تأیید یا تصحیح ارزیابی های گذشته استفاده کنندگان اطلاعات مالی تأیید داشته باشد به عنوان مثال رقم سود خالص در صورت سود و زیان هم نشان دهنده میزان رشد سودآوری واحد تجاری در مقایسه با سود خالص دوره قبل می باشد (ارزش تأیید کنندگی) و هم معیاری جهت پیش بینی سود برای دوره آتی است (ارزش پیش بینی کنندگی)

*انتخاب خاصه :

برای ارائه اقلام در صورت های مالی باید خاصه اندازه گیری قلم مورد نظر (که برحسب واحد پول بیان شود) انتخاب شود. در حسابداری خاصه های اندازه گیری متفاوتی نظیر بهای تمام شده، بهای جایگزینی یا خالص ارزش فروش وجود دارد که به کارگرفته می شوند. انتخاب خاصه ای که قرار است در صورتهای مالی گزارش شود باید مبتنی بر مربوط بودن آن به تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان اطلاعات مالی باشد.

قابل اتکا بودن:

اطلاعاتی قابل اتکا است که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه بوده و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه ای معقول انتظار می رود بیان کند. ویژگی های لازم برای نیل به این خصوصیت کیفی اطلاعات عبارتند از:

۱. بیان صادقانه : یعنی این که اطلاعات باید ارائه کننده آن چیزی باشد که به طور واقعی وجود دارد. به عنوان مثال، چنانچه در ترازنامه شرکت مبلغ حساب های دریافتنی معادل ۱۰ میلیون ریال گزارش شده باشد، این مبلغ باید بیانگر

مطالبات قابل وصول از مشتریان باشد.

***رجحان محتوا بر شکل: ویژگی برخی از رویدادهای مالی به گونه ای است که از نظر قانونی یک رویداد مالی تلقی نشده است و نمی توان در گزارشگری مالی منعکس کرد اما از نظر محیط و واقعیت اقتصادی تمام ویژگی های یک رویداد مالی برخوردار می باشد.. به عنوان مثال، در مواردی که شرکت سرمایه گذار بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رأی شرکت سرمایه پذیر را در تملک خود دارد، علیرغم این که دو شرکت از نظر شخصیت حقوقی مجزا از هم هستند، به عنوان یک شخصیت حسابداری تلقی شده و صورتهای مالی تلفیقی تهیه میشود که این موضوع از مصادیق رجحان محتوا بر شکل است و با طبقه بندی اقلام تحصیل شده در قراردادهای اجاره بلندمدت سرمایه ای به عنوان دارایی در دفاتر اجاره کننده، علیرغم این که مالکیت قانونی آن در اختیار اجاره دهنده می باشد نیز مبتنی بر رجحان محتوا بر شکل است.

۲. بی طرفی : یعنی این که اطلاعات مندرج در صورتهای مالی باید عاری از تمایلات جانبدارانه بوده و نباید برای تأمین منافع یک گروه خاص و یا حصول به نتیجه ای از پیش تعیین شده ارائه شود.

۳. احتیاط : یعنی این که به دلیل عدم امکان پیش بینی قطعی آینده باید در تهیه صورتهای مالی احتیاط شود، به گونه ای که درآمدها و دارایی ها بیشتر از واقع و هزینه ها و بدهی ها کمتر از واقع ارائه نشود.

۴. کامل بودن : یعنی اینکه اطلاعات مندرج در صورتهای مالی باید با توجه به اهمیت و ملاحظات مربوط به فزونی منافع بر هزینه تهیه آنها، به طور کامل ارائه شود، به گونه ای که امکان اتخاذ تصمیمات آگاهانه را برای استفاده کنندگان فراهم سازد.

قابل مقایسه بودن:

قابل مقایسه بودن یعنی این که استفاده کنندگان اطلاعات مالی بتوانند بر پایه اطلاعات شباهت ها و تفاوت های موجود در یک پدیده اقتصادی را شناسایی کنند. معمولاً اطلاعات مالی به دو شکل زیر مقایسه می شوند:

الف - مقایسه اطلاعات مالی یک واحد تجاری با اطلاعات مشابه سالهای قبل آن، به منظور تشخیص روند تغییرات در وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی آن.

ب - مقایسه اطلاعات مالی یک واحد تجاری با واحدهای تجاری دیگر، به منظور ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی آن در مقایسه با واحدهای تجاری دیگر

شرایط لازم برای قابل مقایسه:

۱: ثبات رویه یعنی اینکه حسابداری رویدادهای مشابه در هر دوره مالی و از یک دوره به دوره بعد با روش یکسان صورت گیرد. البته باید توجه داشت که ثبات رویه بدین معنا نیست که یک واحد تجاری هرگز نمی تواند رویه های حسابداری خود را تغییر دهد، بلکه چنانچه رویه های حسابداری مورد استفاده با خصوصیات

کیفی مربوط بودن و قابل اتکا بودن سازگار نباشد و یا در صورت وجود رویه های مربوط تر و قابل اتکاتر، واحد تجاری می تواند رویه های حسابداری مورد عمل خود را تغییر دهد.

****همسانی رویه ها -** یعنی این که رویه های حسابداری به کار گرفته شده توسط واحدهای تجاری مختلف برای رویدادهای مشابه یکسان باشد. به عنوان مثال، اگر یک واحد تجاری برای ارزیابی موجودی کالا روش اولین صادره از اولین وارده را بکار گیرد و واحد تجاری دیگر از روش میانگین موزون استفاده نماید، در این صورت سود گزارش شده توسط واحدهای تجاری مذکور نمی تواند با یکدیگر مقایسه شود. البته باید توجه داشت که همسانی رویه ها معمولاً دست یافتنی نیست و حتی در پاره ای از موارد نمی تواند مطلوب باشد. بنابراین، قابلیت مقایسه صورتهای مالی واحدهای تجاری مختلف، در عمل امکان پذیر نیست.

۲: افشا - یعنی این که رویه های حسابداری به کار رفته در تهیه صورتهای مالی و همچنین هرگونه تغییرات در آن رویه ها و آثار چنین تغییراتی باید افشا شود.

قابل فهم بودن:

چنانچه اطلاعات ارائه شده، کیفیت های مربوط بودن قابل اتکا بودن را داشته باشد اما غیر قابل فهم باشد، استفاده کننده نمی تواند از آنها در تصمیم گیری های خود استفاده نماید. منظور از قابل فهم بودن آن است که اطلاعات مندرج در صورتهای مالی باید به آسانی برای استفاده کنندگان قابل درک باشد. عوامل مؤثر بر قابل فهم بودن عبارتند از:

۱- توان استفاده کنندگان - اطلاعات مالی عموماً براساس این فرض تهیه می شوند که استفاده کنندگان آگاهی معقولی از فعالیت های تجاری و اقتصادی داشته و از دانش متعارفی درباره حسابداری برخوردارند و این که با صرف تلاش معقول مایل به مطالعه و بررسی اطلاعات هستند.

۲- ادغام و طبقه بندی اطلاعات برای تسهیل تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی، باید اقلام با خصوصیات مشابه به نحوی مناسب با یکدیگر ادغام و طبقه بندی شوند

محدودیت های حاکم بر خصوصیات کیفی اطلاعات مالی:

به دلیل وجود محدودیت هایی از قبیل انجام برآورد، استفاده از قضاوت، تأثیر وقایع آتی، محدودیت زمانی و هزینه تهیه اطلاعات، ملحوظ داشتن تمامی خصوصیات کیفی در تهیه و ارائه اطلاعات مالی، به طور یکجا، عملاً دشوار و گاه غیر ممکن است، یعنی به ندرت می توان اطلاعاتی تهیه کرد که کاملاً مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهم باشد. برخی از موثرترین محدودیت ها به شرح زیر است:

۱- موازنه بین خصوصیات کیفی - در اغلب موارد بین خصوصیات کیفی اطلاعات مالی، تضاد و ناسازگاری وجود دارد. به عنوان مثال، بهای تمام شده یک ساختمان نسبت به ارزش روز آن قابل اتکاتر است اما ممکن است برای تصمیم گیری استفاده کنندگان اطلاعات مالی مربوط نباشد و یا اطلاعات موجود در بودجه، اطلاعاتی مربوط

است اما به دلیل استفاده از برآوردهای شخصی مدیریت ممکن است از قابلیت اتکای کمتری برخوردار باشد. در این گونه موارد، با توجه به اهمیت نسبی خصوصیات کیفی باید نوعی توازن بین آن ها برقرار نمود.

۲- به موقع بودن - اطلاعات مالی از نظر زمانی تاریخ انقضا دارد و چنانچه به موقع در دسترس استفاده کنندگان قرار نگیرد، ارزش اطلاعاتی خود را از دست داده و برای تصمیم گیری مربوط نخواهد بود همین دلیل، در اغلب موارد برای ارائه به موقع اطلاعات ممکن است لازم شود قبل از مشخص شدن همه جنبه های یک معامله یا رویداد، اطلاعات موجود گزارش شود که این از قابلیت اتکای آنها می کاهد. البته باید توجه داشت که به موقع بودن، مربوط بودن اطلاعات را تضمین نمی کند اما لازمه مربوط بودن اطلاعات، به موقع بودن آنها است.

۳- رابطه منفعت و هزینه: برخی تصور می کنند که اطلاعات نوعی کالای مجانی است، اما تهیه و ارائه اطلاعات مانند هر کالای دیگری دارای هزینه می باشد و در تهیه و ارائه آن باید رابطه منفعت و هزینه را در نظر گرفت. به طور کلی می توان گفت که هزینه تهیه و ارائه اطلاعات نباید بر منافع حاصل از بکارگیری آن فزونی داشته باشد.

عناصر صورتهای صورت های مالی:

ابزاری اساسی برای نمایش اثرات مالی معاملات و سایر رویدادهای واحد تجاری به استفاده کنندگان می باشد. طبقات کلی صورتهای مالی را عواملی تشکیل می دهند که اصطلاحاً عناصر صورتهای مالی نامیده می شود. این عناصر عبارتند از ۱- دارایی ۲- بدهی ۳- حقوق صاحبان سرمایه ۴- درآمد ۵- هزینه ۶- آورده صاحبان سرمایه ۷- ستانده صاحبان سرمایه .

دارایی، بدهی و حقوق صاحبان سرمایه جزو عناصر ترازنامه و درآمد و هزینه جزء عناصر گزارش عملکرد مالی (صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع) می باشند و آورده و ستانده صاحبان سرمایه همراه با نتیجه عملکرد بیانگر تغییر خالص در حقوق صاحبان سرمایه است. این عناصر، سنگ بنای صورتهای مالی بوده و هر قلمی که در یکی از تعاریف فرق نگنجد نباید در صورتهای مالی منعکس شود هر یک از عناصر هفتگانه مزبور دارای تعاریف جامعی است که در زیر ارائه می شود.

دارایی :

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 در آمده است.

بدهی:

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

حقوق صاحبان سرمایه:

حقوق صاحبان سرمایه عبارت از باقی مانده ای است که از کسر جمع بدهی های واحد تجاری از جمع دارایی های آن حاصل می شود .

آورده صاحبان سرمایه:

آورده صاحبان سرمایه عبارت از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه ناشی از سرمایه گذاری در واحد تجاری جهت کسب افزایش حقوق مالکانه می باشد. آورده صاحبان سرمایه معمولاً نقدی است اما می تواند به صورت غیرنقدی و یا در قالب تبدیل مطالبات نقدی حال شده اشخاص و همچنین به شکل افزایش سرمایه از محل سود نقدی نیز باشد

ستانده صاحبان سرمایه:

ستانده صاحبان سرمایه عبارت از کاهش در حقوق صاحبان سرمایه ناشی از انتقال دارایی ها به صاحبان سرمایه با ایجاد بدهی در قبال آنها به منظور کاهش حقوق مالکانه و یا توزیع سود می باشد. ستانده صاحبان سرمایه مشتمل بر توزیع سود بین صاحبان سرمایه، تقسیم اندوخته ها و بازگشت سرمایه ناشی از کاهش اختیاری سرمایه می باشد

درآمد:

درآمد عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه به جز مواردی که به آورده صاحبان سرمایه مربوط می شود. بنابراین درآمد دربرگیرنده درآمد ناشی از فعالیت های اصلی و مستمر واحد تجاری (درآمد عملیاتی) و سایر انواع درآمد می باشد.

هزینه:

هزینه عبارت است از کاهش در حقوق صاحبان سرمایه به جز مواردی که به ستانده صاحبان سرمایه مربوط می شود. بنابراین، "هزینه" دربرگیرنده هزینه های تحمل شده ناشی از فعالیت های اصلی و مستمر واحد تجاری (هزینه عملیاتی) و سایر انواع هزینه می باشد.

شناخت در صورتهای مالی:

منظور از شناخت، مشخص کردن عنوان و مبلغ پولی یک عنصر و احتساب آن مبلغ در جمع اقلام یکی از صورتهای مالی اساسی (و نه یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی است) شناخت هم شامل شناخت اولیه (ثبت) یک قلم و هم شامل تغییرات بعدی در مبلغ ثبت شده آن می باشد. برای شناخت یک قلم در صورتهای مالی باید شرایط زیر وجود داشته باشد

۱- قلم مورد نظر با تعریف یکی از عناصر صورتهای مالی مطابقت داشته باشد

۲- شواهد کافی مبنی بر وقوع تغییر در دارایی ها با بدهی های مرتبط با آن وجود داشته باشد

۳- بتوان آن قلم را با قابلیت اتکای کافی به مبلغ پولی اندازه گیری نمود.

مبنای تعهدی با مبنای نقدی:

مبنای تعهدی: معاملات و سایر رویدادها در زمان وقوع شناسایی می شوند، یعنی درآمدها در زمان تحقق و هزینه ها در زمان تحمل و بدون توجه به دریافت یا پرداخت وجه نقد شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند

مبنای نقدی: معاملات و سایر رویدادها صرفاً در زمان دریافت و پرداخت وجه نقد شناسایی می شوند، یعنی درآمدها در زمان دریافت وجه نقد و هزینه ها در زمان پرداخت وجه نقد شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند. بنابراین می توان چنین نتیجه گرفت که در مبنای نقدی، حساب های دریافتنی و حسابهای پرداختنی وجود ندارد

در مبنای نقدی، محاسبه سود به دریافت درآمد و پرداخت هزینه ها بستگی دارد، لذا می توان گفت که مبنای نقدی باعث نادیده گرفتن اصل تحقق درآمد و اصل تطابق هزینه ها با درآمد می شود و در نتیجه صورتهای مالی تهیه شده بر مبنای نقدی منطبق با اصول حسابداری نیست.

مثال ۱-۱- فروشگاه مهشید در سال ۱۳۸۱ قراردادی جهت فروش ۱۰۰ عدد صندلی با یک مؤسسه آموزشی به مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال منعقد نمود. بدین منظور فروشگاه صندلی های مورد نظر را به مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال به طور نسیه از شرکت جمشید خریداری و در پایان سال ۱۳۸۱ به مؤسسه آموزشی تحویل داد. بهای فروش صندلی ها در سال ۱۳۸۲ دریافت گردید و بدهی به شرکت جمشید در سال ۱۳۸۳ پرداخت شد. مطلوبست: محاسبه سود خالص فروشگاه مهشید در سالهای ۱۳۸۱ الی ۱۳۸۳ بر مبنای نقدی و تعهدی

حل:

سال ۱۳۸۱	سال ۱۳۸۲	سال ۱۳۸۳	
حسابداری نقدی			
دریافت نقدی	۸۰۰,۰۰۰	۰	۰
پرداخت نقدی	۰	۰	(۶۰۰,۰۰۰)
سود و زیان خالص	۸۰۰,۰۰۰	۰	(۶۰۰,۰۰۰)
حسابداری تعهدی			
درآمدها	۰	۸۰۰,۰۰۰	۰
هزینه ها	۰	۰	(۶۰۰,۰۰۰)
سود و زیان خالص	۰	۲۰۰,۰۰۰	۰

همانطور که ملاحظه می شود، مجموع سود خالص در طی سه سال در هر دو مبنای نقدی و تعهدی یکسان است و تفاوت بین مبنای نقدی و مبنای تعهدی تنها در زمان بندی سود خالص می باشد.

تبدیل مبنای نقدی به مبنای تعهدی:

برخی از واحدهای تجاری کوچک از مبنای نقدی استفاده می کنند، اما برای تهیه و تنظیم صورتهای مالی و یا اظهارنامه مالیاتی می بایست اطلاعات بر مبنای نقدی را به مبنای تعهدی تبدیل کنند. چنانچه اطلاعات بر

مبنای نقدی در دسترس باشد، با استفاده از یک سری روابط می توان اقلام مورد نظر در مبنای تعهدی را به دست آورد. نحوه تبدیل اقلام از مبنای نقدی به مبنای تعهدی به شرح زیر است:

شرح	افزایش / کاهش	شرح	افزایش / کاهش	مبنای نقدی	مساوی	مبنای تعهدی
افزایش در پیش دریافت فروش	-	افزایش در ح دریافتنی	+	وجه نقد دریافت شده بابت فروش	=	فروش
کاهش در پیش دریافت فروش	+	کاهش در ح دریافتنی	-			
افزایش در پیش دریافت درآمد	-	افزایش در درآمد دریافتنی	+	وجه نقد دریافت شده بابت درآمد	=	سایر درآمدها
کاهش در پیش دریافت درآمد	+	کاهش در درآمد دریافتنی	-			
افزایش در پیش پرداخت خرید	-	افزایش در ح پرداختنی	+	وجه نقد پرداخت بابت خرید	=	خرید
کاهش در پیش پرداخت خرید	+	کاهش در ح پرداختنی	-			
افزایش در پیش پرداخت هزینه	-	افزایش در هزینه پرداختنی	+	وجه نقد پرداخت شده بابت هزینه	=	هزینه عملیاتی
کاهش در پیش پرداخت هزینه	+	کاهش در هزینه پرداختنی	-			

*** لازم به ذکر است که هزینه استهلاک به عنوان یک هزینه غیر نقدی مستلزم خروج وجه نقد نیست، لذا هنگام تهیه صورتهای مالی بر مبنای تعهدی می بایست به عنوان یکی از اقلام هزینه های عملیاتی محاسبه و شناسایی شود.

مثال ۱-۲- بیمارستان خصوصی فرشید از مبنای نقدی حسابداری استفاده می کند. این بیمارستان در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۸۵۰,۰۰۰ ریال از بیماران دریافت و مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه های عملیاتی پرداخت نمود، در نتیجه سود خالص بیمارستان بر مبنای نقدی بالغ بر ۲۵۰,۰۰۰ ریال گردید. مانده برخی از حساب های بیمارستان در ابتدا و پایان سال ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

شرح	۱۳۸۱/۱۲/۲۹	۱۳۸۱/۱/۱
حسابهای دریافتنی	۳۲۰,۰۰۰	۲۷۵,۰۰۰
پیش دریافت حق الزحمه	۱۴۳,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰
هزینه پرداختنی	۲۰۴,۰۰۰	۱۷۰,۰۰۰
پیش پرداخت هزینه	۱۲۰,۰۰۰	۱۳۸,۰۰۰

همچنین هزینه استهلاک دارایی های ثابت بیمارستان در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۳۸,۰۰۰ ریال می باشد مطلوبست:

محاسبه درآمدهای عملیاتی، هزینه های عملیاتی و سود خالص بیمارستان در سال ۱۳۸۱ بر مبنای تعهدی

حل: $۸۵۰,۰۰۰ + ۴۵,۰۰۰ - ۱۳,۰۰۰ = ۸۸۲,۰۰۰$ درآمد عملیاتی

$۶۰۰,۰۰۰ + ۳۴,۰۰۰ + ۱۸,۰۰۰ + ۳۸,۰۰۰ = ۶۹۰,۰۰۰$ هزینه عملیاتی

$۸۸۲,۰۰۰ - ۶۹۰,۰۰۰ = ۱۹۲,۰۰۰$ سود خالص

اندازه گیری در صورت های مالی:

برای اندازه گیری یک قلم دارایی یا بدهی چندین مبنا وجود دارد که هر یک تحت شرایط معینی مورد استفاده قرار می گیرند. این مبانی اندازه گیری عبارتند از:

۱. بهای تمام شده: عبارت است از وجه نقد یا معادل آن که جهت تحصیل یک دارایی در زمان تحصیل پرداخت می شود یا قابل پرداخت است.

۲. بهای جایگزینی: عبارت است از وجه نقد یا معادل آن که در حال حاضر باید برای تحصیل یا جایگزین نمودن یک دارایی پرداخت شود.

۳. ارزش بازار: عبارت است از وجه نقد یا معادل آن که از طریق فروش دارایی در روال عادی عملیات به دست می آید

۴. مبلغ بازیافتنی: عبارت است از خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی، هر کدام بیشتر است. ارزش اقتصادی یک دارایی عبارت از خالص ارزش فعلی جریان های نقدی آتی ناشی از کاربرد مستمر دارایی (از جمله جریان های نقدی ناشی از فروش نهایی آن) است.

۵. ارزش فعلی: عبارت است از مبلغ خالص جریان های ورودی و خروجی وجه نقد که با نرخ مناسبی تنزیل می شود

*مبنای اصلی ارزیابی دارایی ها و بدهیها، بهای تمام شده می باشد و سایر مبانی اندازه گیری نیز ممکن است تحت شرایط معینی به کار گرفته شوند. به عنوان مثال، بدهی های بلند مدت براساس ارزش فعلی شان گزارش می شوند و یا برای بکارگیری روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش در ارتباط با موجودی های مواد و کالا از بهای جایگزینی و ارزش بازار استفاده می شود.

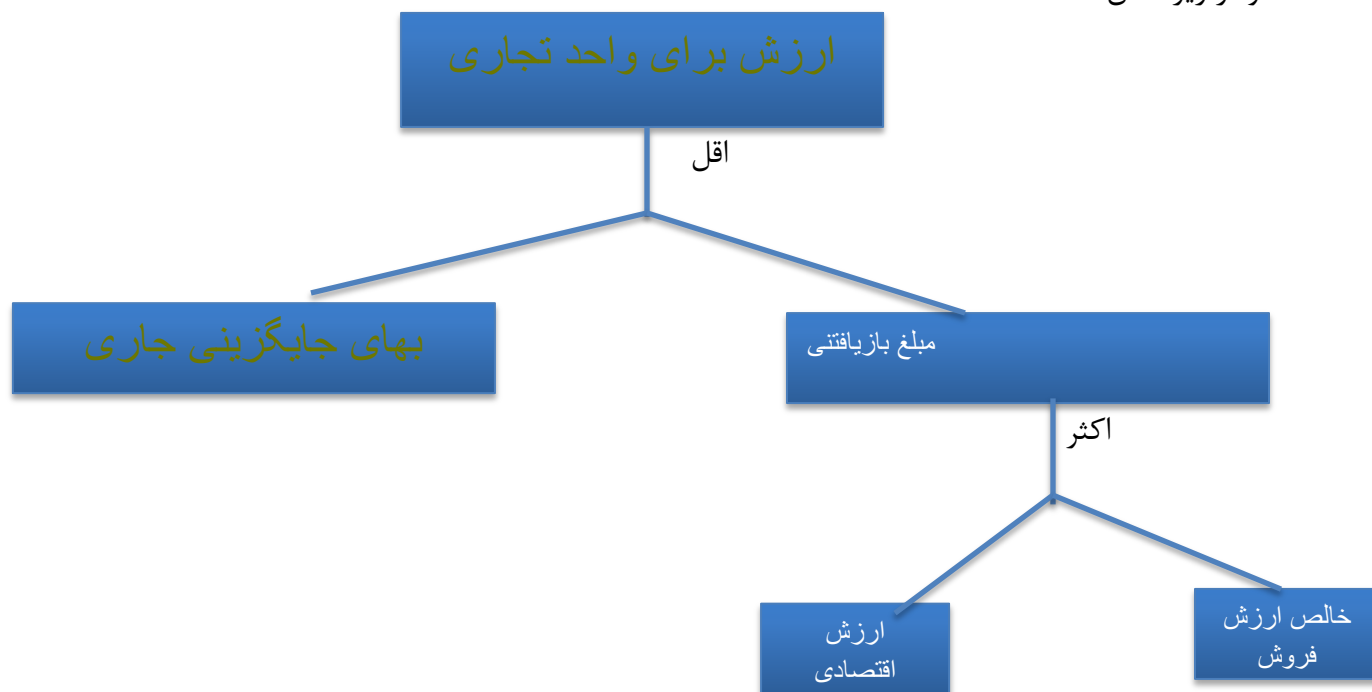
نظام های اندازه گیری :

نظام های اندازه گیری در حسابداری به دو گروه اصلی زیر طبقه بندی می شوند:

۱- نظام مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی: در این نظام، دارایی ها و بدهی ها به ارزش جاری در زمان تحصیل اندازه گیری می شوند که این ارزش معمولاً بهای تحصیل است. مزیت اصلی مبنای اندازه گیری بهای تمام شده تاریخی اتکا پذیری آن به دلیل وجود مستندات کافی برای معاملات و سایر رویدادهاست و مزیت دیگر آن آشنایی تهیه کنندگان و استفاده کنندگان صورتهای مالی با این مبنا و سهولت کاربرد آن است که این امر موجب کاهش هزینه و نیز افزایش مقبولیت استفاده از بهای تمام شده تاریخی می شود. عیب اصلی این نظام فاصله گرفتن بهای تمام شده با ارزش های جاری به ویژه در شرایط تورمی است که به "مربوط بودن" عناصر صورتهای مالی لطمه می زند.

۲- نظام مبتنی بر ارزش جاری: در این نظام، دارایی ها و بدهی ها به طور منظم تجدید اندازه گیری شده و تغییرات در ارزش آنها همزمان با وقوع و نه صرفاً به هنگام تحقق (که در نظام بهای تمام شده تاریخی معمول است) ثبت می گردد. ارزش جاری در برگیرنده سه نگرش متفاوت است که عبارتند از ارزش ورودی (بهای

جایگزینی)، ارزش خروجی (خالص ارزش فروش و ارزش اقتصادی (ارزش فعلی جریان های نقدی مورد انتظار)، و لذا برای انتخاب یکی از مقیاس های مختلف اندازه گیری ارزش جاری باید قاعده مشخص و معقولی در اختیار داشت. قاعده معمول استفاده از معیار "ارزش برای واحد تجاری" است. طبق این قاعده، ارزش جاری برابر اقل "بهای جایگزینی جاری دارایی و مبلغ بازیافتنی" آن تعیین می گردد. نحوه تعیین ارزش برای واحد تجاری در نمودار زیر نشان داده شده است.



در نظام اندازه گیری مبتنی بر ارزش جاری، کل درآمدها به دو بخش زیر تفکیک می شوند:

الف - درآمدهای عملیاتی - به درآمدهایی اطلاق می شود که ناشی از فعالیت های اصلی بازرگانی با تولیدی واحد تجاری باشد.

ب - درآمدهای نگهداری - هرگونه درآمد حاصل از افزایش در ارزش دارایی های واحد تجاری (از قبیل افزایش بهای موجودی ها با افزایش در ارزش داراییهای ثابت مشهود) درآمد نگهداری تلقی می گردد. مزیت اصلی نظام مبتنی بر ارزش جاری، مربوط بودن آن برای تصمیم گیری استفاده کنندگانی است که خواهان ارزیابی وضعیت جاری یا عملکرد اخیر واحد تجاری می باشند. عیب اصلی این نظام نیز ذهنی بودن بیشتر و اتکاپذیری کمتر آن در مقایسه با بهای تمام شده تاریخی است.

مفاهیم نگهداشت سرمایه و تأثیر آن بر اندازه گیری سود:

برای اندازه گیری سرمایه واحد تجاری از دو مفهوم سرمایه به شرح زیر می توان استفاده کرد.

الف - سرمایه مالی: براساس این مفهوم، سرمایه مترادف با خالص دارایی ها یا حقوق صاحبان سرمایه است و می توان آن را برحسب واحدهای اسمی قدرت خرید مثل ریال سرمایه پولی یا سرمایه مالی اسمی) و یا بر حسب قدرت خرید ثابت سرمایه مالی با قدرت خرید ثابت) اندازه گیری کرد.

ب - سرمایه فیزیکی (عملیاتی) - براساس این مفهوم، سرمایه به عنوان ظرفیت تولیدی واحد تجاری تلقی می گردد و می توان آن را به طرق مختلف مثلاً برحسب میزان تولید روزانه اندازه گیری کرد. مفاهیم سرمایه به شرح فوق منجر به مفاهیم نگهداشت سرمایه به شرح زیر می شود:

۱- نگهداشت سرمایه مالی: طبق این مفهوم، سود تنها در شرایطی تحصیل می شود که مبلغ پولی (مالی) خالص دارایی ها در پایان دوره، پس از حذف اثرات هرگونه توزیع بین صاحبان سرمایه یا دریافتی از ایشان، نسبت به مبلغ پولی (مالی) خالص دارایی ها در ابتدای دوره فزونی یابد. براساس مفهوم نگهداشت سرمایه مالی، در صورتی که واحد اندازه گیری "ریال اسمی" باشد، افزایش قیمت دارایی های نگهداری شده طی دوره که اصطلاح درآمد نگهداری نامیده می شود، سود تلقی می گردد، لیکن شناسایی آن تا زمان فروش دارایی ها به تعویق می افتد. به عنوان مثال، فرض کنید شرکتی کالایی را به بهای تمام شده

۱۰۰,۰۰۰ ریال خریداری و پس از مدتی آن را به مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال به فروش می رساند. سود اسمی حاصل از فروش آن برابر خواهد بود با $۱۵۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰ = ۵۰,۰۰۰$

در صورتی که نگهداشت سرمایه مالی برحسب "ریال با قدرت خرید ثابت" مد نظر باشد، تنها آن بخش از افزایش در قیمت دارایی ها که مازاد بر افزایش در سطح عمومی قیمت هاست، به عنوان سود تلقی می گردد و بقیه این افزایش به عنوان تعدیل نگهداشت سرمایه جزء حقوق صاحبان سرمایه طبقه بندی می شود. فرض کنید در مثال قبل، شاخص قیمت مصرف کننده (از زمان خرید کالا توسط شرکت تا زمان فروش آن معادل ۲۰ درصد افزایش یافته باشد. در این حالت سود حاصل از فروش برابر است با:

$$۱۵۰,۰۰۰ - (۱۰۰,۰۰۰ \times ۱/۲) = ۳۰,۰۰۰$$

۲- نگهداشت سرمایه فیزیکی: طبق این مفهوم، سود تنها در صورتی تحصیل می شود که ظرفیت تولیدی فیزیکی (ظرفیت حیاتی) واحد تجاری در پایان دوره، پس از حذف اثرات هرگونه توزیع بین صاحبان سرمایه یا دریافتی از ایشان، است به ظرفیت تولیدی فیزیکی ابتدای دوره فزونی یابد. بر اساس مفهوم نگهداشت سرمایه فیزیکی، تغییرات قیمت ها که بر دارایی ها و بدهی های واحد تجاری تأثیر می گذارد، به عنوان سود شناسایی نمی شود، بلکه به عنوان تعدیلات نگهداشت سرمایه جزء حقوق صاحبان سرمایه طبقه بندی می گردد. فرض کنید در مثال قبل، کالا در زمانی که بهای جایگزینی آن ۱۳۰,۰۰۰ ریال بود، به مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال به فروش رسیده باشد. در این حالت سود حاصل از فروش برابر است با:

$$۱۵۰,۰۰۰ - ۱۳۰,۰۰۰ = ۲۰,۰۰۰$$

نحوه ارائه اطلاعات در صورتهای مالی

اطلاعات مالی در قالب مجموعه ای تحت عنوان صورتهای مالی که دربرگیرنده صورتهای مالی اساسی (ترازنامه، سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد) و یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی است ارائه می شود. طبقه بندی اقلام در صورتهای مالی باید به نحوی انجام شود که اقلام با ماهیت یا نقش مشابه با هم می بیند و از اقلام غیر مشابه تمیز داده شوند. صورتهای مالی به طور معمول سالانه و برای برخی از شرکت ها نظیر شرکت های پذیرفته شده در بورس به طور میان دوره علاوه بر صورتهای مالی سالانه منتشر می شود و مسئولیت تهیه و ارائه آن با هیئت مدیره با سایر ارکان اداره واحد تجاری است. در برخی موارد، علاوه بر صورتهای مالی، اطلاعات متمم هم ارائه می شود. اطلاعات متمم می تواند شامل اطلاعات آماری و شاخص ها باشد که احتمالا به دلیل بیش از حد ذهنی بودن، برای درج در صورتهای مالی مناسب نبوده است.

تغییر در نحوه ارائه و طبقه بندی اقلام در صورتهای مالی:

نحوه ارائه و طبقه بندی اقلام در صورتهای مالی از یک دوره به دوره بعد نباید تغییر کند، مگر در مواردی که: القت میری عمده در ماهیت عملیات واحد تجاری یا تجدید نظر در نحوه ارائه صورتهای مالی حاکی از این باشد که تغییر مزبور به ارائه مناسب تر معاملات یا سایر رویدادها منجر شود، یا نشست خبری در نحوه ارائه، به موجب یک استاندارد حسابداری الزامی شود.