فصل اول

مقدمه ای بر چهارچوب نظری زیربنایی

در این فصل ما محیط گزارشگری مالی و بسیاری عوامل تاثیرگذار آن و مباحث مربوط به مفاهیم اساسی زیربنای چهارچوب نظری راتشریح می کنیم .

حسابداری از طریق سنجش و بیان فعالیت های اقتصادی به ارایه خدمت می پردازد حسابداری یک فعالیت خدماتی است . عملکردش فراهم آوردن اطلاعات مفید مالی درباره ی واحدهای اقتصادی برای علاقمندان مثل : مدیران ، سرمایه گذاران و اعتباردهندگان (بستانکاران) است .

همچنین حسابداری ممکن است به عنوان یک فعالیت سنجشی - ارتباطی(بیانی) توصیف شود . مفید بودن اطلاعات حسابداری به اندازه گیری موثر فعالیت های اقتصادی بنگاه ها و ارتباط موثر آنها با استفاده کنندگان آن اطلاعات بستگی دارد .

اطلاعات حسابداری مطابق با نوع تصمیم گیرنده که از آن استفاده می کند ، می تواند به دو دسته ی عمده تقسیم بندی شود . اطلاعات حسابداری مدیریت در درجه اول اطلاعات برای تصمیم گیرانی که در داخل واحد اقتصادی هستند ، است . این استفاده کنندگان داخلی اطلاعات حسابداری، مدیران سطوح مختلف سازمانی بنگاه هستند . اطلاعات حسابداری مالی در درجه اول اطلاعات برای تصمیم گیرانی که در خارج از واحد اقتصادی هستند است ، مثل سرمایه گذاران ، اعتباردهندگان و نهاد های دولتی . اطلاعات حسابداری همچنین مورد استفاده ی مدیریت سطوح بالای داخل واحد اقتصادی است .

اصطلاح حسابداری وگزارشگری مالی دو جنبه از نقش های حسابداری مالی را شامل می شود : (۱) اندازه گیری و ثبت فعالیت های اقتصادی یک بنگاه و (۲) انتقال اطلاعات ثبت شده به استفاده کنندگان خارج از بنگاه . آنها که گزارشهای حسابداری را تهیه می کنند فرض می کنند که کاربران درک معقولی از فعالیت های تجاری و اقتصادی دارند و با کوشش معقولی مایل به مطالعه ی اطلاعات گزارش شده هستند .

محیط حسابداری مالی و نقش حسابداری و گزارشگری مالی

مثل سایر رشته ها و فعالیت های بشر ، حسابداری تا حد زیادی محصول پیرامون خودش است . محیط حسابداری شامل موانع و توانایی های اجتماعی ، اقتصادی ، سیاسی وشرایط حقوقی که گاه به گاه تغییر می کند است . در نتیجه امروز اهداف و اقدامات حسابداری شبیه گذشته نیستند . تئوری حسابداری به طرف برآورده کردن تقاضاهای متغیر و تاثیرات آن گسترش پیدا کرده است.

محیط اقتصادی که موسسه در آن فعالیت می کند ، همچنین اطلاعات مورد نیاز آنهایی که از اطلاعات مالی استفاده می کنند به طور مستمر تغییر می کند . مثالهای زیادی از شرایط یا تغییرات در محیط اقتصادی که بر میزان توجه داده شده به نتایج حسابداری و گزارشگری خاص تاثیر گذاشته اند وجود دارند .یک نمونه تاثیر محیط اقتصادی بر روی نتایج حسابداری و گزارشگری تهیه شده در دوره ی تورمی دهه ی ۱۹۷۰ و ابتدای دهه ی ۱۹۸۰ که با یک دوره نسبتا کم تورم دنبال شد ، است . در دهه ۱۹۷۰ توجه قابل ملاحظه ، تحقیق و تلاش برای تعیین استاندارد به چگونگی گزارش کردن اطلاعات حسابداری در دوره تورمی سوق داده شده بود . اوج این فعالیت بیانیه ی استانداردهای حسابداری مالی ، شماره ۳۳ - " گزارشگری مالی و تغییرات قیمتها "(۱۹۷۹) FAZB بود . این سند ملزم می کرد که هردوی ، اطلاعات پولی هزینه ثابت تاریخی و همچنین اطلاعات روز (جاری) افشا شود به خاطر اینکه صورتهای مالی با اصول پذیرفته شده حسابداری تایید شوند . از زمانی که در اواسط دهه ۸۰ تورم شروع کرد به کاهش پیداکردن و بهای تمام شده (هزینه) تهیه اطلاعات قیمتهای متغییر فاش شد بیش از پیش اشتیاق برای اطلاعات قیمت های متغییر کاهش پیدا کرد . در سال ۱۹۸۶ FAZB بیانیه شماره ۸۹ استانداردها را منتشر کرد که جایگزین بیانیه ۱۹۷۹ کرد وبا این کار گزارشگری تکمیلی برای اطلاعات قیمتهای متغییر را اختیاری کرد . دقیقا همانطور که فعالیت ها و استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی از جنبه ها و تغییرات محیط اقتصادی متاثر شده اند ، از آن طرف در عوضش ممکن است محیط اقتصادی از اقدامات حسابداری و گزارشگری مالی متاثر بشود . رویدادهایی از این نوع اغلب به پیامد های اقتصادی اقدامات حسابداری و گزارشگری برمی گردند . مثالهای زیادی هستند از شرایطی که در آن اقدامات گزارشگری و حسابداری خاص به عنوان پیامدهای حسابداری دیده شده اند ، شامل حسابداری حوزه های نفت و گاز ، حسابداری برای تغییر ساختار بدهی های دردسرساز ، حسابداری کارفرماها برای مزایای بعد از دوران بازنشستگی وعده داده شده علاوه بر مستمری ، حسابداری سرمایه گذاری در اوراق قرضه و حسابداری اختیار سهم مدیرعامل .

اهداف گزارشگری مالی

در تلاش برای دایر کردن یک اساس برای حسابداری و گزارشگری مالی ، حرفه حسابداری مجموعه ای از اهداف گزارشگری مالی توسط واحدهای تجاری را شناسایی کرده است . گزارشگری مالی باید اطلاعاتی ارایه کند :

(a) که برای سرمایه گذاران و اعتباردهندگان (بستانکاران) فعلی و احتمالی و سایر استفاده کنندگان در تصمیم گیری برای سرمایه گذاری معقول ، ایجاد اعتبار و تصمیماتی از این قبیل مفید باشد . اطلاعات باید برای آنهایی که یک درک معقولی از فعالیت های تجاری و اقتصادی دارند و مایل به مطالعه اطلاعات با کوشش مناسبی هستند ، قابل درک باشند.

(b) برای یاری کردن سرمایه گذاران ، اعتبار دهندگان فعلی و احتمالی و سایر استفاده کنندگان در برآورد مقادیر ، زمانبندی و ابهام وصولی های نقدی آتی حاصل از سودهای سهام یا بهره و درآمدهای حاصل از فروش ، بازخرید (مبادله اوراق بهادار با پول) یا سررسید شدن اوراق بهادار یا وامها .از آنجا که جریانات نقدی سرمایه گذاران و اعتباردهندگان به جریانات نقدی بنگاه مربوط می شوند ، گزارشگری مالی باید اطلاعاتی برای یاری کردن سرمایه گذارن، اعتباردهندگان و سایرین در ارزیابی مقادیر ، زمانبندی و ابهام (نامعلومی) خالص جریانات نقدی آتی در شرکت مربوطه فراهم کند .

(c) درباره منابع اقتصادی یک بنگاه ، ادعاها نسبت به این منابع (تعهدات بنگاه در واگذار کردن منابع به بنگاه های دیگر و حقوق مالکان) ونتایج معاملات ، رویدادها و شرایطی که منابعش تغییر می کند و ادعاها نسبت به این منابع .

به طور مختصر ، اهداف گزارشگری مالی تهیه ی (۱) اطلاعاتی که در تصمیمات سرمایه گذاری واعتباری مفید باشد .

(۲) اطلاعاتی که در ارزیابی جنبه های جریان نقدی مفید باشد و (۳) اطلاعات درباره منابع بنگاه ، ادعاها نسبت به این منابع و تغییرات در آنها .

با تاکید بر" ارزیابی جنبه های جریان نقدی " ممکن است منجر شود یک نفر فرض کند که مبنای نقدی مقدم بر مبنای تعهدی حسابداری است . آن حالت نیست . اطلاعات مبتنی بر حسابداری تعهدی عموما یک شاخص بهتر از توانایی فعلی و مستمر شرکت در بوجود آوردن جریانات نقدی مناسب نسبت به اطلاعاتی که محدود می شوند به تاثیرات مالی دریافت ها و پرداختهای نقدی ارایه می کنند .

لزوم بر گسترش استانداردها

بحث اصلی در زمینه ی استانداردهای حسابداری " دستورات چه کسی توسط ما باید اجرا شود و آنها باید چه باشند ؟ " است . بی درنگ پاسخ معلوم نیست . زیرا استفاده کنندگان صورتهای حسابداری مالی هم نیازهای منطبق و هم نیازهای متناقض برای انواع گوناگون اطلاعات دارند . برای یافتن این نیازها و برای ادا کردن مسئولیت گزارشگری اطمینان بخش مدیریت ، یک مجموعه واحدی از صورتهای مالی با هدف کلی تهیه شده است . از این صورتها انتظار می رود واقعیت های اقتصادی موجود و عملیات بنگاه را منصفانه ، واضحانه و به طور کامل ارایه کنند. در تهیه ی صورتهای مالی حسابداران با خطرهای احتمالی جانبداری ، بدتفسیری ،بی دقتی وابهام مواجه می شوند . در اقدام به حداقل رساندن این خطرها حرفه حسابداری تلاش کرده است که یک مجموعه از استانداردها که عموماً پذیرفته شده باشد وعموماً به کارگرفته شده باشد را توسعه بدهد . بدون این استانداردها هر بنگاه می بایست استانداردهای خودش را توسعه بدهد و خوانندگان صورتهای مالی مجبور می شوند که خودشان را با رویه های خاص حسابداری و گزارشگری بنگاه آشنا کنند . در نتیجه آن تقریباً تهیه ی صورتهایی که قابل مقایسه باشند غیر ممکن می شود . حرفه حسابداری یک مجموعه ی رایج از استانداردها و رویه ها با عنوان اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP) را پذیرفته است .

ماهیت و محتوای حسابداری و گزارشگری مالی

در این بخش ما درباره ی ماهیت حسابداری و گزارشگری مالی تحت GAAP بحث می کنیم و تشریح می کنیم که چرا اینها مهم هستند و توصیف می کنیم که چگونه اطلاعات حسابداری مالی با سایر اطلاعات استفاده شده در تصمیم گیری ارتباط پیدا می کنند.

GAAP عبارت است از قراردادها ، ضوابط و رویه های حسابداری و گزارشگری مالی که یک واحد تجاری باید در تهیه ی صورتهای مالی خارجی که موضوع مطالعه حسابرسی توسط یک حسابدار مستقل است استفاده کند . آنها مبتنی بر ملاحظات عملی (کاربردی) ، همچنین ملاحظات علمی (نظری) هستند و غالباً بیان می کنند یک اتفاق نظر را در میان حسابداران درباره ی اینکه چه چیزی به عنوان یک عمل پذیرفته شده در یک زمان معین در نظر گرفته می شود . GAAP به افزایش اطمینان استفاده کنندگان صورتهای مالی کمک می کند که صورتها از نظر ارایه معتبر باشند. GAAP برای حسابرسان مستقل بسیار مهم هستند . GAAP مدیریت و حسابداران را به برآوردها ، فرضیات و قضاوتهای حرفه ای زیادی ملزم می کند . محاسبات هزینه استهلاک و برآوردهای حسابهای دریافتنی غیرقابل وصول دو نمونه هستند . تعصب شخصی ، اظهار غلط واقعیتها (نگفتن) ، خطاها در برآورد و ابهام ممکن است بر تعیین و انتقال رویدادها تاثیر بگذارد . صورتهای مالی باید برای استفاده کنندگان خارجی قابل قبول باشد . به علاوه به خاطر داشتن ماهیت خدمت حسابداری ، ضروری است که صورتهای مالی در تصمیم گیری مفید باشند . وجود استانداردها یا اصول برای حسابداری و گزارشگری مالی در اعتبار و سودمندی اطلاعات مالی خیلی مهم است . از نظر تاریخی ، تنظیم استانداردها برای حسابداری و گزارشگری مالی ثابت کرده است که به نفع عموم می باشد .

هنگامی که استانداردها و رویه های حسابداری و گزارشگری مالی را مطالعه می کنید ، مشاهده خواهید کرد که اغلب ملاحضات اخلاقی بروز می کنند . حسابداران باید از مسایل اخلاقی احتمالی همراه با حسابداری و گزارشگری مالی آگاه باشند و باید در تنظیم پاسخ به این مسایل آماده باشند .

ایفای نقشهایشان به یک روش اخلاقی مستلزم این است که حسابداران تصمیماتی بگیرند و اقداماتی بکنند که با عملیاتی که کمک مثبتی به نفع عموم دارد، سازش داشته باشند و به علاوه اینکه باید با GAAP همسو باشند .

رفتار اخلاقی نوعا به عنوان عمل کردن به روشی که مطابق با ارزشهای جامعه باشد دیده شده . مسئله اصلی این است که آیا تصمیم یا عمل (یک حسابدار) دریک میدان (مجمع-محکمه) عمومی قابل دفاع است یا نه . رفتار اخلاقی مستلزم یک ارزیابی است که آیا یک تصمیم یا عمل با در نظر گرفتن ارزشهای جامعه درست است یا غلط به جای اینکه تعیین کنیم که آیا عمل یا تصمیم قانونی یا غیر قانونی است (حقوقی یا غیر حقوقی) . حسابداران باید به تاثیر اقداماتشان، همچنین آثار رویه ها و استانداردهای حسابداری و کاربردهایشان بر روی منفعت عموم توجه کنند . انجام دادن خلاف این مسئله منجر به شکست در انجام جنبه ی خدمت عمومی حسابداری و گزارشگری مالی خواهد شد .

گزارشگری مالی و سایر اطلاعات استفاده شده در تصمیم گیری نمودار (۱-۱) مجموعه کاملی از اطلاعاتی که ممکن است در گرفتن تصمیمات سرمایه گذاری ، اعتباری و تصمیماتی از این قبیل استفاده شود را نشان می دهد (از سمت چپ نمودار خوانده شود) همانطور که می بینید گزارشگری مالی فقط منشا اطلاعات مورد استفاده در تصمیم گیری نیست . توجه کنید که اطلاعات مالی موضوع مطالعه برای اظهار نظر یک حسابرس مستقل فقط شامل صورتهای مالی نیست بلکه یادداشتهای صورتهای مالی را نیز شامل می شود . تهیه وانتشار صورتهای مالی واحد تجاری وظیفه (مسئولیت) مدیریت بنگاه هستند. به علت اهمیت صورتهای مالی مدیران اغلب حسابرسان مستقل برای اثبات بی طرفی صورتهای مالی استخدام می کنند .

صورتهای مالی یک جزء اصلی گزارشگری مالی هستند و به عنوان یک ابزار اصلی بیان تاثیر معاملات و سایر رویدادهای اقتصادی به کار می روند . یک صورت مالی یک فهرست (جدول) رسمی از نام حسابها و مقادیر پولی ناشی شده از مدارک حسابداری توسط یک واحد تجاری است . صورتهای مالی یا وضعیت مالی یک بنگاه را در یک نقطه از زمان (نشان می دهند) یا یک نوع تغییرات را در یک دوره از زمان نشان می دهند . بند بند صورتهای مالی یک بنگاه مرتبط به هم بوده و از اطلاعات اقتصادی اساسی مشابهی ناشی می شوند . صورتهای مالی مرتبط به هم هستند زیرا آنها جنبه های مختلف معاملات مشابه یا سایر رویدادهای اقتصادی تاثیرگذار بر یک بنگاه را گزارش می کنند . به علت اینکه هر صورت مالی اطلاعات متفاوتی را ارایه می کند هیچ صورت به تنهایی احتمالاً نمی تواند هدف بنگاه را برآورده کند یا همه ی اطلاعات مالی ضروری برای یک تصمیم خاص را ارایه نمی کند .

اطلاعات ارایه شده در یادداشتهای صورتهای مالی یا افشا شده به صورت داخل پرانتز (معترضه) در متن صورتهای مالی (مثل اطلاعات درباره سیاستهای مهم حسابداری ، تشریح طرح حقوق بازنشستگی یا طبقه بندی اطلاعات مالی) اطلاعات گزارش شده در صورتهای مالی را افزایش میدهند یا توضیح می دهند .

بسیاری از شرکتها داوطلبانه برخی اطلاعات مالی را افشا می کنند ، مثل هزینه های آموزشی کارکنان و هزینه های رفاه اجتماعی . این اطلاعات همراه با صورتهای مالی ، یادداشتهای صورتهای مالی و اطلاعات تکمیلی برای تصمیمات سرمایه گذاری ، اعتباری و از این قبیل تصمیمات مفید می باشد .

همانطور که شکل (۱-۱) نشان می دهد ، ناحیه ی علاقه ی FAZB گزارشگری مالی خارجی با هدف عمومی است .گزارشگری مالی با هدف عمومی طراحی شده است برای برآورده کردن نیازهای استفاده کنندگان خارجی اطلاعات مالی به صورت کلی ، نه (برآورده کردن) نیازهای گروههای استفاده کننده خاص . گزارشگری مالی خارجی با هدف عمومی به سوی آنچه که به نظر می رسد منفعت عمومی (مشترک) در میان استفاده کنندگان اطلاعات مالی در توانایی یک شرکت در ایجاد کردن جریانات نقدی خالص مثبت از فعالیت های اقتصادی باشد ، سوق داده می شود . این منفعت مشترک برای اطلاعات درباره ی جریانات نقدی مبنای اهداف گزارشگری و سایر مفاهیم تئوری حسابداری مالی هستند که در ادامه فصل مطرح شده است .

همانطور که نمودار (۱-۱) بیشتر اشاره می کند ، گزارشگری مالی ممکن است فراتر برود از آنچه که گزارشگری مالی با هدف عمومی شامل شده است (در بر دارد) . گزارشگری مالی ممکن است شامل تهیه ی گزارشهای خاص برای استفاده کنندگان بخصوص که در یک موقعیت برای درخواست اطلاعات بخصوص هستند ، شود . برای مثال ، یک وام دهنده احتمالی مثل بانک ،اغلب می تواند اطلاعات مالی اضافی قبل از تصمیم گیری برای وام دادن تقاضا کند .

اصول اخلاقی در محیط حسابداری مالی

در حسابداری مثل سایر عرصه های تجارت معماهای غیرقابل حل (وضع دشوار) اخلاقی خیلی اوقات اتفاق می افتند . برخی از این معماها ساده هستند و راحت حل می شوند . بسیاری ، به هر حال ، پیچیده اند ، و راه حل های آنها معلوم نیستند . تمرکز واحدهای تجاری بر روی " حداکثر کردن سطر آخر (سطر آخر صورتهای مالی که نشاندهنده ی سود و زیان هستند) ،" " مواجهه شدن با چالشهای رقابت ،" و " تاکید بر نتایج کوتاه مدت " حسابداران را در یک محیط کشمکش و مضیقه قرار می دهد . سؤالات اساسی از قبیل : " آیا این روش بیان اطلاعات مالی خوب است یا بد ؟ " " آیا آن صحیح است یا غلط ؟ " " چه کاری باید من در این شرایط انجام دهم ؟ " نمی توانند همیشه با تکیه ی تنها به GAAP یا دنبال کردن قوانین حرفه پاسخ داده شوند . صلاحیت فنی کافی نیست وقتی که تصمیمات اخلاقی بوجود می آیند . انجام کار درست ، گرفتن تصمیم درست ، همیشه آسان نیست . درست (جواب درست) همیشه معلوم نیست . در این شرایط ، تصمیم گیری سخت تر می شود زیرا یک توافق عمومی بوجود نیامده است تا یک سیستم اخلاقی جامع را برای ایجاد یک رهنمون (راهنما) تنظیم کند . اگر چه اصول اخلاقی کاربردی هنوز ضروری و امکانپذیر است . اینها مراحلی هستند که شما ممکن است در فرآیند آگاهی اخلاقی و تصمیم گیری بکار ببرید :

A . یک موقعیت اخلاقی یا وضع دشوار اخلاقی را تشخیص بدهید .

B . حرکت کنید به سوی راه حل های اخلاقی با شناسایی و تحلیل کردن اجزای اصلی دراین موقعیت .

C . گزینه ها را شناسایی کنید و تاثیر هر گزینه بر سرمایه گذاریهای گوناگون را بسنجید .

D . بهترین یا اخلاقی ترین گزینه را انتخاب کنید ، با در نظر گرفتن همه ی شرایط و نتایج .

ساختار نظری

تئوری حسابداری عبارت است از " یک مجموعه منسجم از اصول منطقی که (۱) یک درک بهتر از رویه های موجود به در خواست کننده ها (مدعیان) ، سرمایه گذاران ، مدیران و دانشجویان ارائه می کند

(۲) یک چهارچوب مفهومی برای ارزیابی رویه های حسابداری موجود ارایه می کند (۳) توسعه ی فرآیندها و روشهای جدید را هدایت می کند ." این فصل مفاهیم زیربنایی اصلی این چهارچوب نظری را مطرح می کند .

یک چهارچوب نظری شبیه یک قانون اساسی است . آن " نظام منسجمی از اهداف و اصول وابسته به هم است که می تواند استانداردها را به یکنواختی سوق دهد و ماهیت ، نقش و محدودیتهای حسابداری مالی و صورتهای مالی را تعیین کند ." بسیاری اعتقاد دارند که کمک واقعی FAZB – وحتی حیات پایدارش – به کیفیت و سودمندی چهارچوب نظری وابسته است .

لزوم بر چهارچوب نظری

چرا یک چهارچوب نظری لازم است ؟ اولاً ، برای مفید بودن ، تنظیم استاندارد باید بر اساس یک ارتباط با بخش ایجاد شده ی پر از مفهوم و اهداف ، ساخته شود . یک چهارچوب مفهومی کاملاً توسعه یافته باید FAZB را قادر کند که استانداردهای مفیدتر و باثبات تری را در آینده منتشر کند . یک مجموعه منسجم از استانداردها و نقش ها باید به نتیجه منجر شود ، زیرا آنها براساس یک مبنای یکسانی ساخته می شوند . این چهارچوب باید درک و اطمینان استفاده کنندگان صورتهای مالی به گزارشگری مالی را افزایش دهد و باید قابلیت مقایسه در میان صورتهای مالی شرکتها را بالا ببرد . دوماً ، مسائل بوجود آمده جدید باید با رجوع به یک چهارچوب موجود از تئوری اساسی حل شود .

توسعه چهارچوب نظری

در طی سالهای متمادی سازمانها ، کمیته ها و اشخاص علاقمند (ذینفع) کثیری چهارچوب نظری شان را توسعه و منتشر کردند . اما هیچ چهارچوبی به تنهایی به صورت جهانی پذیرفته نشده و در عمل اعتمادی به آن نشده . شاید موفقترین ، بیانیه ی شماره ۴ هیئت اصول حسابداری

" مفاهیم اساسی و اصول حسابداری زیربنای صورتهای مالی واحدهای تجاری ،" بوده که رویه های موجود را توصیف می کرده ولی تعیین نمی کرد که کدام رویه بایستی باشد . به خاطر شناسایی نیاز به یک چهارچوب پذیرفته شده عمومی است که ، FAZB در سال ۱۹۷۶ یک بخشنامه سه بخشی حجیم اساسنامه ، با عنوان چهارچوب نظری برای حسابداری و گزارشگری مالی را منتشر کرد : عناصر صورتهای مالی و سنجش مربوط به آنها . آن از قبل مطالب مهمی را که باید در دایر کردن یک چهارچوب نظری که می خواهد یک اساس برای تعیین استانداردهای حسابداری و حل کردن مجادلات گزارشگری مالی باشد را تعیین می کند . بعد از انتشار آن اسناد ، FAZB پنج صورت مفاهیم حسابداری مالی را که با گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری مرتبط می شود را منتشر کرده است . آنها هستند :

1 - SFAC (صورت مفاهیم حسابداری مالی) شماره ۱ ، " اهداف بلندمدت گزارشگری مالی واحدهای تجاری " اهداف میان مدت و اهداف کوتاه مدت حسابداری را نشان می دهد .

۲- SFAC شماره ۲ ، " خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری " خصوصیاتی که اطلاعات حسابداری را مفید می سازد ، بررسی می کند .

۳- SFAC شماره ۳ ، " عناصر صورتهای مالی واحدهای تجاری " تعاریفی از اقلام در صورتهای مالی مثل دارائیها ، بدهیها ، درآمدها و هزینه ها ارایه می کند .

۴- SFAC شماره ۴ ،" شناسایی و اندازه گیری در صورتهای مالی واحد تجاری " از قبل شناخت اصولی و معیار اندازه گیری را تعیین می کند و راهنمایی می کند که چه اطلاعاتی و چه زمانی باید به صورت رسمی در صورتهای مالی گنجانده شود .

۵- SFAC شماره ۵ ، " عناصر صورتهای مالی " جایگزین SFAC شماره ۳ می شود و دامنه اش را گسترش می دهد تا مؤسسات غیر انتفاعی را شامل شود .

شکل (۲-۱) یک نمای کلی از چهارچوب نظری را ارائه کرده است . در درجه اول ، اهداف بلند مدت که اهداف میان مدت و کوتاه مدت حسابداری را مشخص می کنند و اجزای سازنده ی چهارچوب نظری هستند . در درجه دوم خصوصیات کیفی که اطلاعات حسابداری را مفید می سازند و عناصر صورتهای مالی (دارائیها ، بدهیها و غیره) هستند . در پایان یا درجه سوم ، مفاهیم سنجشی و شناختی استفاده شده در ساختن و به کاربردن استانداردهای حسابداری هستند .

درجه اول : اهداف اصلی

همانطور که در بخش قبلی تشریح کردیم ، اهداف گزارشگری مالی فراهم کردن اطلاعاتی که : (۱) برای آنها که تصمیمات سرمایه گذاری و اعتباری می گیرند و یک درک معقولی از فعالیتهای اقتصادی و تجاری دارند مفید باشد ;

(۲) برای سرمایه گزاران و اعتباردهندگان حال و احتمالی و سایر استفاده کنندگان در ارزیابی مقادیر ، زمانبندی و ابهام جریانات نقدی آتی کمک کننده باشد ، و (۳) درباره ی منابع اقتصادی ، بالا بردن این منابع و تغییرات در آنها باشد .

درجه دوم : مفاهیم اساسی

اهداف بلندمدت (درجه اول) با اهداف میان مدت و کوتاه مدت حسابداری مرتبط هستند . بعداً روشهایی که این اهداف میان مدت و کوتاه مدت به کار گرفته می شوند را تشریح خواهیم کرد (درجه سوم) . بین این دو درجه لازم است که برخی اجزای سازنده ی اصلی که خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری را تشریح کند و عناصر صورتهای مالی را تعریف کند را فراهم کنیم . این اجزای سازنده اصلی یک پل میان چرای حسابداری (اهداف) و چگونگی حسابداری (شناسایی و سنجش) ایجاد می کنند.

خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری

با انتخاب یک روش حسابداری پذیرفته شده ، مقادیر و انواع اطلاعاتی که باید افشا شوند و شکلی که اطلاعات باید در آن ارائه شوند ، مشمول تعیین اینکه کدام گزینه ها مفیدترین اطلاعات را برای اهداف تصمیم گیری فراهم می کنند ، می شود (سودمندی تصمیم) . FAZB خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری را که اطلاعات بهتر (مفیدتر) را از اطلاعات فرعی تر (کمتر مفید) برای فرایند تصمیم گیری متمایز می کنند را شناسایی کرده است . به علاوه FAZB برخی محدودیتها (هزینه منفعت و با اهمیت بودن) را به عنوان قسمتی از چهارچوب نظری شناسایی کرده است . خصوصیات ممکن است به صورت سلسله مراتب دیده شود ، به صورت نشان داده شده در شکل (۲-۲) .

تصمیم گیران و قابل فهم بودن

تصمیم گیران در بسیاری موارد در نوع تصمیمی که می گیرند ، روشهای تصمیم گیری که بکار می برند ، اطلاعاتی که در حال حاضر دارا هستند یا از منابع دیگر می توانند بدست بیاورند ; و توانایی آنها در پردازش اطلاعات با هم متفاوتند . برای اینکه اطلاعات مفید باشد باید یک ارتباط (پیوند) بین این استفاده کنندگان و تصمیماتی که آنها می گیرند وجود داشته باشد . این پیوند ،(قابل فهم بودن) ، کیفیت اطلاعاتی است که به استفاده کنندگان آگاه اجازه می دهد که به صورت منطقی اهمیت آن را درک کنند.

خصوصیات اصلی : مربوط بودن و قابلیت اتکا

مربوط بودن وقابلیت اتکا دو خصوصیت اصلی هستند که اطلاعات حسابداری را برای تصمیم گیری مفید می سازند .

مربوط بودن . برای اینکه اطلاعات حسابداری مربوط باشند باید توانایی ایجاد یک تغییر در یک تصمیم را داشته باشند . اگر برخی اطلاعات هیچ تاثیری روی یک تصمیم نداشته باشند ، آن بر آن تصمیم نامربوط است . اطلاعات مربوط استفاده کنندگان را در پیش بینی کردن درباره ی عاقبت نهایی رویدادهای گذشته ، حال و آینده کمک می کنند ; که آن ارزش پیش بینی کنندگی دارد . اطلاعات مربوط همچنین استفاده کنندگان را در تایید یا اصلاح کردن انتظارات قبلی کمک می کنند ; آن ارزش بازخورد دارد . برای اینکه اطلاعات مربوط باشد ، همچنین باید در دسترس تصمیم گیران باشد قبل از آنکه توانایی اش برای تاثیر گذاری روی تصمیماتشان را از دست بدهد . از این رو به موقع بودن یک عامل اصلی (مربوط بودن) است . بیان دیگر برای اینکه اطلاعات مربوط باشد باید ارزش بازخورد یا پیش بینی کنندگی داشته باشد و باید بر اساس یک مبنای زمانی ارایه شود .

قابلیت اتکا . اطلاعات حسابداری به حدی که قابل رسیدگی باشد ، ارائه معتبر شده باشد و به صورت منطقی فاقد اشتباه و انحراف باشد ، قابل اتکا است . قابلیت اتکا برای اشخاصی که نه وقت ونه تخصص برای ارزیابی محتوای واقعی اطلاعات دارند ، یک ضرورت است .

قابلت رسیدگی وقتی اثبات می شود که مقایسه های مستقل با بکارگیری روشهای ارزیابی مشابه ، نتایج یکسان بدست بیاورند . برای مثال آیا چندین حسابرس مستقل به نتیجه ی یکسانی درباره یک مجموعه از صورتهای مالی خواهند رسید ؟

دانشجویان حسابداری ناصرخسرو

اگر شیوه های بیرونی با استفاده از روشهای ارزیابی یکسان به نتایج مختلفی ختم شوند ، آنگاه صورتها قابل تصدیق نیستند . حسابرسان نمیتوانند به اینگونه صورتها نظر بدهند .

ارائه معتبر یعنی آنکه ارقام و توضیحات آنچه که واقعا وجود داشته یا رخ داده است را بیان کنند . ارقام و توضیحات حسابداری ، مطابق با منابع و رویدادهایی که این ارقام و توضیحات قصد ارائه ی آن را دارند، هستند .

بی طرفی یعنی آنکه اطلاعات نمی توانند انتخاب شوند تا یک مجموعه از اشخاص ذینفع نسبت به دیگری (اطلاعات را) ترجیح دهند . اطلاعات واقعی ، درست (صادق) ، بدون تعصب (نااریب) باید به صورت برجسته مورد توجه قرار گیرند . بی طرفی در تعیین استانداردها تحت افزایش حمله و تنش قرار گرفته است . برخی استدلال می کنند که استانداردها نباید منتشر شوند ، اگر آنها موجب اثرات اقتصادی نامطلوب در یک صنعت یا شرکت می شوند . برخی دیگر مخالفند . استانداردها باید فاقد تعصب باشند یا ما دیگر صورتهای مالی معتبر نخواهیم داشت . اشخاص از صورتهای مالی بدون اعتبار استفاده نخواهند کرد . اگر اطلاعات مالی جانبدارانه باشند ، عموم اعتمادشان را از دست خواهند داد و دیگر از این اطلاعات استفاده نمی کنند .

خصوصیات ثانویه : قابلیت مقایسه و ثبات رویه

اطلاعات درباره ی یک مؤسسه اگر بتواند با اطلاعات مشابه در سایر مؤسسات (قابلیت مقایسه) و با اطلاعات مشابه در سایر نقاط زمانی در همان مؤسسه (ثبات رویه) مقایسه شود ، مفید تر است .

قابلیت مقایسه : وقتی اطلاعاتی با یک روش یکسان برای مؤسسات مختلف اندازه گیری و گزارش شده باشد ، قابلیت مقایسه مطرح شده است . قابلیت مقایسه استفاده کنندگان را به شناسایی شباهتها و تفاوتهای واقعی در پدیده های اقتصادی قادر می سازد ، زیرا این تفاوتها و شباهتها با استفاده از روشهای حسابداری قابل مقایسه مبهم نشده اند .

ثبات رویه : وقتی یک مؤسسه رویه ی حسابداری یکسانی را برای رویدادهای مشابه ، از دوره ای به دوره ی دیگر ، بکار می گیرد ، مؤسسه به ثبات (یکنواخت بودن) در استفاده اش از استانداردهای حسابداری توجه کرده است .

آن بدان معنی نیست که شرکتها نمی توانند یک رویه ی حسابداری را با دیگری عوض کنند . شرکتها می توانند روشهایشان را تغییر دهند ، اما تغییرات به موقعیت هایی که می تواند نشان دهد که روش بکار گرفته شده جدید نسبت به قبلی ارجعیت دارد ، محدود شده اند . بنابراین ، ماهیت و تاثیر تغییرات حسابداری ، همچنین توجیه برای آنها ، باید در صورتهای مالی دوره ای که این تغییرات ایجاد شده اند ، فاش شوند . زمانیکه یک تغییر در اصول حسابداری وجود داشته باشد ، حسابرس در بند توضیحی گزارش حسابرسی به آن اشاره می کند . این بند ماهیت تغییرات را مشخص می کند و خواننده را به یادداشتهای صورتهای مالی که در مورد تغییرات به تفصیل بحث می کند ، ارجاع می دهد .

به طور خلاصه ، گزارشات حسابداری برای هر سالی که ارائه می شوند ، اگر آنها بتوانند با گزارشات سایر شرکتها و با گزارشات قبلی همان مؤسسه مقایسه شوند ، مفیدتر می شوند .

عناصر اصلی

یک جنبه ی مهم از گسترش هر ساختار نظری ، بخش اجزای اصلی یا تعاریف شامل شده در ساختار است . در حال حاضر حسابداری از اصطلاحات زیادی که معانی ویژه و مخصوصی دارند، استفاده می کند . این اصطلاحات زبان تجارت یا زبان حرفه ای حسابداری را تشکیل می دهند . جهت توسعه ی تعاریف اساسی عناصر صورتهای مالی ، بیانیه ی شماره ۶ مفاهیم ، ده عنصر وابسته به هم که بیشترین ارتباط را به طور مستقیم با سنجش عملکرد و وضعیت مالی یک مؤسسه دارند ، چنانچه در ذیل آمده است را تعریف می کند :

دارائیها . منافع اقتصادی آتی احتمالی بدست آمده یا کنترل شده بوسیله ی یک مؤسسه خاص در نتیجه ی رویدادها و معاملات گذشته .

بدهیها . از دست دادن منافع اقتصادی آتی احتمالی که از تعهدات فعلی یک مؤسسه خاص برای انتقال دارائیها یا ارائه ی خدمت به سایر مؤسسات در آینده که نتیجه ی رویدادها و معاملات گذشته است ناشی می شود .

سرمایه . ارزش خالص باقیمانده در دارائیهای یک مؤسسه که پس از کسر بدهیهایش باقی می ماند . در یک واحد تجاری ، سرمایه ، حق (حقوق) مالکیت است .

سرمایه گذاری توسط مالکان . افزایش در خالص دارائیهای یک مؤسسه ی خاص در نتیجه ی انتقال مقداری از ارزش (منابع) دیگر مؤسسات به آن ، برای بدست آوردن یا افزایش دادن حقوق مالکیت (یا سرمایه) در آن . دارائیها معمولاً بیش از همه به عنوان سرمایه گذاری مالکان دریافت می شوند . اما آنچه دریافت می شود ممکن است شامل خدمات یا جبران یا تسویه (تبدیل) بدهیهای مؤسسه نیز باشد . (حسابهای پرداختنی حال شده) .

توزیع (منافع) بین مالکان . کاهش در خالص دارائیهای یک مؤسسه خاص در نتیجه ی انتقال دارائیها ، ارائه ی خدمات ، یا تحمل بدهیها توسط مؤسسه به مالکان . توزیع زیان به مالکان حقوق مالکیت (یا سرمایه) را کاهش می دهد .

سود جامع . تغییر در سرمایه ی (خالص دارائیهای) یک مؤسسه در طی یک دوره به خاطر معاملات و سایر رویدادها و شرایطی که از منابع غیر مالکانه ناشی می شوند . آن شامل تمام تغییرات در سرمایه در طی یک دوره بجز آنهایی که از سرمایه گذاری مالکان ناشی می شوند ، است .

درآمد . جریانات ورودی یا سایر افزایش در دارائیهای یک مؤسسه یا تسویه ی بدهیهایش (یا ترکیبی از هردو) در طی یک دوره ناشی از تحویل یا تولید کالاها ، ارائه ی خدمات یا سایر فعالیتهایی که عملیات اصلی یا مداوم مؤسسه را تشکیل می دهد .

هزینه ها . جریانات خروجی یا سایر مصارف از دارئیها یا تحمل (تقبل) بدهیها (یا ترکیبی از هردو) در طی یک دوره ناشی از تحویل یا تولید کالاها ، ارائه ی خدمات ، یا اجرای سایر فعالیتها که عملیات اصلی یا مداوم مؤسسه را تشکیل می دهد .

سود غیرعملیاتی . افزایش در سرمایه (خالص دارائیها) ناشی از معاملات جانبی یا اتفاقی و تمام معاملات و سایر رویدادها و

شرایط موثر در یک مؤسسه در طی یک دوره ، به جز آنهایی که از درآمدها و سرمایه گـذاری مالکـان ناشی می شوند .

زیان غیر عملیاتی . کاهش در سرمایه (خالص دارائیها) ناشی از معاملات جانبی یا اتفاقی و تمـام معاملات و سایر رویدادها و شرایط موثر در یک مؤسسه در طی یک دوره ، به جز آنهایی که از هزینه ها یا توزیع ها (تقسیم سود و برداشت) به مالکان ناشی می شوند .

دو نکته مهم درباره ی این تعاریف باید مورد توجه قرار گیرد . اولاً اصطلاح سود جامع یک مفهوم جدید را بیان می کند . سود جامع نسبت به مفهوم (شکل) قدیمی سود خالص کاملتر است . آن ، سـود خالص و همه ی تغییرات در سرمایه به استثنای سرمایه گذاری و توزیع به مالکان را شامل مـی شـود . برای مثال ، سود تحقق نیافته ی در دسترس مربوط به فروش اوراق بهادار که در حـال حاضـر از سـود خالص مستثنی شده اند ، شامل سود جامع می شود .

دوماً ، FAZB عناصر را در دو گروه طبقه بندی می کند . گروه اول از سـه عنـصر – دارائیهـا ، بدهیها ، و سرمایه – که مقدار منابع و ادعاهای نسبت به منابع را دریک لحظه ی زمـانی توصـیف مـی کنند . هفت عنصر دیگر (سود جامع و اجزایش ، درآمدها ، هزینه ها ، سودها و زیانهای غیرعملیـاتی ، همچنین سرمایه گذاریهای مالکان و توزیع ها (سود) به مالکان) معاملات ، رویدادها و شرایطی کـه در مؤسسه در طی یک دوره ی زمانی مؤثر است را توصیف می کنند . گـروه اول – دارائیهـا ، بـدهیها ، و سرمایه – به خاطر عناصر گروه دوم تغییر می کنند و در هر زمـان نتیجـه ی انباشـته ی (جمـع) کـل تغییرات هستند . این اثر متقابل به " همبستگی صورتهای مالی " بایکدیگر اتلاق می شود . که اعـداد کلیدی در یک صورتحساب با مانده ها در (صورتحساب) دیگر وابستگی دارند .

با تمام سعی و تلاشی که برای هرچه مفیدتر بودن مطالب ، به عمل آمده است ، با کمال تواضع اذعان دارم که خالی از خطا و اشتباه نمی باشد ، و امیدوارم که از راهنمایی های ارزشمند شما در رفع نواقص موجود در مطالب بهرمند گردم .
لطفاً نظرات خود را در وبلاگ دانشجویان حسابداری ناصرخسرو منعکس نمایید .

لطفتان افزون . . .

مهرتان مانا . . .

سایه تان پایا . . .