

# صورت‌های مالی و ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی

ترجمه: بدالله مکرمی  
به نقل از

ACCOUNTANCY - SEP 1991

## پیشگفتار:

الف) هیئت استانداردهای حسابداری (هیئت)<sup>۱</sup>، بیانیه پیشنهادی<sup>۲</sup> حاضر را به عنوان بخشی از وظایف خود در جهت بسط بیانیه‌ای درباره اصول ناظر بر گزارشگری حسابداری و مالی منتشر کرده است. پیشنویس حاضر متن فصول ابتدایی بیانیه اصول را ارائه می‌دهد. این فصول، هدف از صورت‌های مالی و خصوصیات که اطلاعات مالی باید برای ادای مقصود خود دارا باشد، را در نظر قرار می‌دهد. این خصوصیات تحت عنوان ویژگی‌های کیفی<sup>۳</sup> نامیده می‌شوند. هیئت قصد دارد در جهت بسط بیانیه درباره سایر اصولی که بستر گزارشگری حسابداری و مالی را تشکیل می‌دهند اقدام کند. بیانیه اصول شامل مباحثی است که در بند ۵ مقدمه معین شده است.

ب) کارهای زیادی در مورد اصول ناظر بر گزارشگری حسابداری و مالی منتشر شده است. در آمریکا، هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)<sup>۴</sup>، در اواخر سالهای دهه ۱۹۷۰ و اوایل سالهای دهه ۱۹۸۰، پیش از دیگران، اقدام به تهیه چارچوب نظری کرده است. اخیراً، کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری (IASB)<sup>۵</sup>، دست به انتشار «چارچوبی برای تهیه و ارائه صورت‌های مالی» زده است که اصول حسابداری را در مفهوم بین‌المللی معین می‌کند. انجمن حسابداران خبره کانادا و بنیاد تحقیقات حسابداری استرالیا با مشارکت هیئت بررسی استانداردهای حسابداری استرالیا نیز بیانیه‌هایی در مورد چارچوب نظری<sup>۶</sup> منتشر کرده‌اند.

ج) بیانیه‌های نظری<sup>۷</sup> فوق، هدف از صورت‌های مالی و ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی را در نظر قرار داده و مطالب خود را با آنها آغاز کرده است. بیانیه‌های مختلف، در مورد این مباحث، سازگاری درخور ملاحظه‌ای با یکدیگر نشان می‌دهند. اختلافات موجود، بیشتر به جنبه‌های تاکیدی و نوشتاری مربوط می‌شوند و دارای اهمیت نیستند.

د) به همین دلیل، هیئت در تنظیم فصول ابتدایی حاضر در نظر دارد که از متن «چارچوبی برای تهیه و ارائه صورت‌های مالی» تنظیم شده به وسیله کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری (IASB)، استفاده کند. هیئت، در موارد ممکن متن مشابهی را به کار برده است و بدین ترتیب تعهد خود را در برابر وظایفی که کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری (IASB) برای ارتقای هماهنگی در حسابداری بین‌المللی به عهده دارد، ابراز می‌کند. به علاوه، هیئت در هر زمینه‌ای که بیانیه کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری (IASB) مباحث مربوط به انگلستان را به طرز مناسبی مورد اشاره قرار داده باشد، و نیز در جهت پشتیبانی از کمیته، افزودن جمله‌بندی خاص خود را مفید قلمداد نمی‌کند. به زعم هیئت، حجم کاری که تاکنون در مورد موضوع هدف از صورت‌های مالی و ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی انجام گرفته، باعث شده است که نکات عمده این مباحث بخوبی شناخته شود.

## بیانیه پیشنهادی هیئت استانداردهای حسابداری انگلستان

## مقدمه

### هدف و جایگاه

۱- این بیانیه اصول، مفاهیم ناظر بر تهیه و ارائه صورتهای مالی برای استفاده کنندگان بیرونی را معین می کند. هدف از این بیانیه اصول عبارت است از:

(الف) کمک به هیئت در جهت بسط استانداردهای آینده حسابداری و بررسی استانداردهای موجود حسابداری،

(ب) کمک به هیئت از طریق ایجاد مبنایی برای کاهش تعداد راه حل های حسابداری که به وسیله قانون و استانداردهای حسابداری مجاز شمرده می شوند،

(ج) کمک به تهیه کنندگان صورتهای مالی در به کارگیری استانداردهای حسابداری و در برخورد با مباحثی که موضوع یک استاندارد حسابداری را تشکیل نمی دهند،

(د) کمک به حساب رسان در پیدا کردن نظر پیرامون انطباق صورتهای مالی با استانداردهای حسابداری،

(ه) کمک به استفاده کنندگان از صورتهای مالی در تفسیر اطلاعات مندرج در صورتهای مالی که در انطباق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است،

(و) تامین اطلاعات درباره نگرش هیئت راجع به فرمولبندی استانداردهای حسابداری برای کسانی که نسبت به کار هیئت علاقه مندند.

۲- این بیانیه اصول، یک استاندارد حسابداری نیست و در نتیجه به توضیح استانداردها و به اندازه گیری یا افزایش هیچ مبحث خاصی نمی پردازد. در این بیانیه اصول چیزی وجود ندارد که بخواهد اعتبار استاندارد حسابداری مشخصی را از میان بردارد.

۳- هیئت واقف است که در چند مورد محدود ممکن است بین این بیانیه اصول و استانداردهای حسابداری تناقض وجود داشته باشد. در آن مواردی که تناقض وجود دارد، الزامات مورد نظر استانداردهای حسابداری بر الزامات این بیانیه اصول برتری دارد. هیئت در بسط استانداردهای آینده و در بررسی استانداردهای موجود از راهنماییهای این بیانیه اصول سود می جوید و در نتیجه تعداد موارد تناقض بین این بیانیه اصول و استانداردهای حسابداری در طول زمان کاهش خواهد یافت.

۴- این بیانیه اصول ممکن است بر اساس تجربه های هیئت که در جریان کار پدید می آید هر چند گاه یکبار بازنگری شود.

### دامنه

۵- عناوین زیر موارد اصلی مطالبی را که هیئت در بسط بیانیه اصول در نظر خواهد داشت، نشان می دهد:

(الف) هدف از صورتهای مالی،

(ب) خصوصیات اطلاعات مالی که موجب می شوند صورتهای مالی

مقصود خود را برآورده سازند،

(ج) عناصری که صورتهای مالی را تشکیل می دهند،

(د) زمان شناسایی ارقام در صورتهای مالی،

(ه) چگونگی اندازه گیری منابع خالص و عملکرد و تغییرات موجود در آن،

(و) بهترین شکل نمایش ارقام در صورتهای مالی،

(ز) اصول ناظر بر تلفیق، حسابداری ارزش ویژه و تلفیق نسبی.

۶- این بیانیه اصول با صورتهای مالی همه منظوره (که از این پس در اینجا با عنوان «صورتهای مالی» به آنها اشاره می شود) شامل صورتهای مالی تلفیقی، سروکار دارد. چنین صورتهای مالی حداقل به طور سالانه، در جهت رفع نیازهای عمومی اطلاعاتی طیف گسترده ای از استفاده کنندگان، تهیه و ارائه می شوند. بعضی از استفاده کنندگان ممکن است به اطلاعاتی بیش از آنچه در صورتهای مالی منعکس می شود، نیاز داشته و اختیار دریافت آنها را نیز دارا باشند. در هر حال، بسیاری از استفاده کنندگان ناچارند به صورتهای مالی، به عنوان منبع اصلی اطلاعات مالی مورد نیازشان، اتکا نمایند. از این رو، صورتهای مالی باید با توجه به نیازهای آنان تهیه و ارائه شود. گزارشهای مالی که به منظور خاصی تهیه می شوند، به طور مثال اظهارنامه ها و محاسباتی که برای مقاصد مالیاتی تهیه می شوند، از دامنه این بیانیه اصول خارج هستند. با این حال، این بیانیه اصول می تواند در تهیه چنین گزارشهایی که به منظور خاصی تنظیم می شوند، در مواردی که شرایط اجازه می دهد، به کار گرفته شود.

۷- صورتهای مالی بخشی از فرایند گزارشگری مالی را تشکیل می دهند. در حال حاضر، مجموعه ای کامل از صورتهای مالی مشتمل است بر ترازنامه، حساب سود و زیان و صورت گردش وجوه نقد به همراه یادداشتها و دیگر صورتهای مطالب توضیحی که به عنوان اجزای لاینفک صورتهای مالی تصریح می شوند. محتوا و عناوین این صورتهای مالی اساسی در نتیجه تغییر در استانداردهای حسابداری و قانون دچار تغییر می شوند. این صورتهای همچنین ممکن است شامل جدولها و اطلاعات تکمیلی مبتنی بر صورتهای مالی و یا استخراج شده از آنها باشد، با این فرض که به همراه آنها خوانده شود. به عنوان مثال این نوع جدولها و اطلاعات تکمیلی در بعضی کشورها ممکن است به رعایت الزامات بورسهای بین المللی سهام در تهیه اطلاعات مالی، مربوط باشند. از طرف دیگر، مواردی از قبیل گزارشهای مدیران، بیانیه رئیس هیئت مدیره، بحثها و تحلیلهای مدیریت و موارد مشابه ممکن است در گزارشهای مالی منعکس شود. این موارد گرچه اجزای مهمی از گزارشگری مالی هستند، اما از نظر این سند بخشی از صورتهای مالی را تشکیل نمی دهند.

۸- واحد تجاری ارائه کننده گزارش، واحدی است دارای استفاده کنندگانی که به صورتهای مالی به عنوان منبع اصلی اطلاعات مالی مورد نیازشان درباره واحد تجاری، اتکاء می کنند. این بیانیه



الف) سرمایه‌گذاران: تامین کنندگان سرمایه‌ای که با مخاطره همراه است و مشاوران آنها، با خطراتی که در سرمایه‌گذاری آنان نهفته است و با بازدهی که از آن حاصل می‌شود، سروکار دارند. آنان به اطلاعاتی نیاز دارند تا به کمک آن در موارد خریداری، نگهداری یا فروش تصمیمگیری کنند. آنان همچنین علاقه‌مند به اطلاعاتی هستند که آنها را به ارزیابی توانایی واحد تجاری در پرداخت سود سهام قادر سازد و در ارزیابی عملکرد مدیریت کمک کند.

ب) کارکنان: کارکنان و گروههایی که کارکنان را نمایندگی می‌کنند علاقه‌مند به اطلاعاتی درباره ثبات و سودآوری کارفرمایان خود می‌باشند. آنها به علاوه علاقه‌مند به اطلاعاتی هستند که آنها را به ارزیابی توانایی واحد تجاری برای تامین حقوق و مزایا، مزایای بازنشستگی و فرصتهای اشتغال قادر سازد.

ج) وام‌دهندگان: وام‌دهندگان علاقه‌مند به اطلاعاتی هستند که آنان را در تعیین امکان پرداخت وام آنها و بهره متعلق به آن در سر رسید قادر سازد.

د) تامین‌کنندگان کالا و سایر بستانکاران تجاری: تامین‌کنندگان کالا و سایر بستانکاران علاقه‌مند به اطلاعاتی هستند که آنان را به اطلاع از دریافت بموقع طلب خود قادر سازد. بستانکاران تجاری در مقایسه با وام‌دهندگان احتمالاً علائق کوتاه مدت‌تری در واحد تجاری دارند مگر اینکه به تداوم کار واحد تجاری به عنوان مشتری اصلی وابسته باشند. ه) مشتریان: مشتریان علاقه‌مندند اطلاعاتی درباره تداوم کار واحد تجاری به دست آورند، بویژه هنگامی که به واحد تجاری وابسته باشند یا با آن رابطه بلندمدت داشته باشند.

و) دولت و سازمانهای وابسته: دولت و سازمانهای وابسته به آن به امر تخصیص منابع و در نتیجه به فعالیتهای واحدهای تجاری علاقه‌مندند. آنها، همچنین برای تنظیم فعالیتهای واحدهای تجاری، تعیین سیاستهای مالیاتی و ایجاد مبنایی برای درآمد ملی و آمارهای مشابه نیازمند اطلاعاتند.

ز) عموم مردم: واحدهای تجاری به طرق گوناگون بر اعضا جامعه تاثیر می‌گذارند. برای مثال، واحدهای تجاری می‌توانند از راههای بسیار از جمله تعداد کارکنانی که استخدام می‌کنند و نفوذی که بر تامین‌کنندگان محلی کالا دارند، سهم چشمگیری در اقتصاد محلی داشته باشند. صورتهای مالی می‌توانند از طریق تامین اطلاعات درباره پیشرفت‌های اخیر و روند موفقیت‌های واحد تجاری و دامنه فعالیتهای آن، به عموم مردم یاری رسانند.

۱۰- در عین حال که صورتهای مالی نمی‌توانند پاسخگوی تمام نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان پیشگفته باشد، نیازهایی وجود دارد که بین همه استفاده‌کنندگان مشترک است. به طور ویژه، همه آنها کم و بیش به وضعیت مالی، نتایج عملیات و سازگاری مالی واحد تجاری به عنوان یک کل علاقه‌مند هستند. تهیه صورتهای مالی به ترتیبی که نیازهای سرمایه‌گذاران را بپوشاند، از آنجا که سرمایه‌گذاران

اصول در مورد صورتهای مالی تمام واحدهای بازرگانی و صنعتی که گزارشهای خود را ارائه می‌کنند، اعم از اینکه در بخش دولتی باشند و یا در بخش خصوصی، اعمال می‌شود. کاربرد استانداردهای حسابداری در مورد بخش دولتی به صورت کاملتر در «پیشگفتار استانداردهای حسابداری»<sup>۸</sup> مورد بحث قرار گرفته است. این بیانیه با توجه به شرایط سازمانهای انتفاعی پیشنهاد شده است، اما به طور کلی باید آنرا قابل اعمال به سازمانهای غیرانتفاعی نیز محسوب کرد. ویژگیهای کیفی توصیف شده در فصل ۲ به یک اندازه نسبت به سازمانهای انتفاعی و غیرانتفاعی قابل اعمال است. سایر بخشهای این بیانیه اصول چنانچه در مورد سازمانهای غیرانتفاعی به کار رود باید با اعمال تغییراتی معین در تاکید بر برخی نکات، تفسیر شود. تغییرات اصلی عبارتند از: اینکه استفاده‌کنندگان بسط داده شوند به گونه‌ای که اعضاء و مشارکت‌کنندگان، تامین‌کنندگان منابع، مصرف‌کنندگان/ دریافت کنندگان کالا و خدمات و اعضای ناظر و بررسی کننده را دربر گیرند؛ اینکه اطلاعات مرتبط با تعهدات و یا دیگر محدودیتهای مربوط به وجوه مهم می‌شود؛ و اینکه تاکید بر روی رقم سود، در مورد سازمانهای غیرانتفاعی، به وسیله سایر معیارهای عملکرد اعم از مالی و غیرمالی جایگزین می‌شود. این گونه ملاحظات باید در هنگام اعمال اصول مندرج در این بیانیه در مورد سازمانهای غیرانتفاعی، در ذهن باشند.

### استفاده‌کنندگان و نیازهای اطلاعاتی آنان

۹- استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی عبارتند از سرمایه‌گذاران کنونی و بالقوه، کارکنان، وام‌دهندگان، تامین‌کنندگان کالا و سایر بستانکاران تجاری، مشتریان، دولت و سازمانهای وابسته و عموم مردم. اینان از صورتهای مالی در جهت برآورد بعضی از نیازهای مختلف خود به اطلاعات استفاده می‌کنند. این نیازها موارد زیر را دربر می‌گیرد:

تامین‌کنندگان سرمایه‌ای هستند که با مخاطره همراه است، همچنین می‌تواند بیشتر نیازهایی را که صورتهای مالی برای سایر استفاده‌کنندگان تامین می‌کند، برآورده سازد. در اولویت قراردادن سرمایه‌گذاران به معنی آن نیست که سایر استفاده‌کنندگان نادیده گرفته شوند. اطلاعات تهیه شده برای سرمایه‌گذاران می‌تواند در حد مرجع اصلی برای سایر استفاده‌کنندگان مفید واقع شود. سایر استفاده‌کنندگان می‌توانند با اتکا به آن، اطلاعات مشخصتری را که محتمل است در روابط خود با واحد تجاری کسب کنند، مورد ارزیابی قرار دهند.

۱۱ - مدیریت واحد تجاری، مسئولیت تهیه و ارائه صورتهای مالی واحد تجاری را به عهده دارد. شکل و محتوای صورتهای مالی از مسائل مربوط به مدیریت است زیرا صورتهای مالی ابزار اولیه‌ای برای رساندن اطلاعات مالی درباره واحد تجاری به اشخاص ثالث است. مدیریت به اطلاعات مالی و مدیریتی اضافه، که آنان را در انجام مسئولیتهای برنامه‌ریزی، تصمیمگیری و کنترل یاری می‌رساند، دسترسی دارد. مدیریت قادر است شکل و محتوای این نوع اطلاعات اضافه برای پاسخگویی به نیازهای خود را تعیین کند. گزارشگری چنین اطلاعاتی، در هر حال، خارج از حیطه این بیانیه اصول است. با وجود این، صورتهای مالی منتشر شده باید بر اطلاعات استفاده شده به‌وسیله مدیریت در مورد وضعیت مالی، نتایج عملیات و سازگاری مالی واحد تجاری متکی باشد.

## فصل یک هدف از صورتهای مالی

۱۲ - هدف از صورتهای مالی عبارت است از تامین اطلاعات درباره وضعیت مالی، نتایج عملیات و سازگاری مالی یک واحد تجاری که برای طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید است.

۱۳ - صورتهای مالی تهیه شده برای این مقصود، نیازهای عمومی بیشتر استفاده‌کنندگان را می‌پوشانند. در هر حال، صورتهای مالی تمام اطلاعاتی که استفاده‌کنندگان برای تصمیمگیریهای اقتصادی ممکن است نیاز داشته باشند را فراهم نمی‌کند زیرا صورتهای مالی به‌طور وسیعی آثار مالی رویدادهای گذشته را تصویر می‌کند و الزاماً به تامین اطلاعات غیر مالی نمی‌پردازد.

۱۴ - صورتهای مالی همچنین نتایج مباشرت مدیران را نشان می‌دهد، یعنی حساب پس دادن مدیران بابت منابعی که به امانت به آنان سپرده شده است. استفاده‌کنندگانی که مایلند مباشرت مدیران را مورد ارزیابی قرار دهند، از آن‌رو اقدام به ابتکار می‌کنند که احتمالاً مترصد اتخاذ تصمیمات اقتصادی هستند. این نوع تصمیمات، برای مثال ممکن است شامل تصمیمگیری برای نگهداری یا فروش سرمایه‌گذاری آنان در واحد تجاری و یا تجدید انتصاب و یا جایگزینی مدیران باشد.

### وضعیت مالی، نتایج عملیات و گردش وجوه نقد

۱۵ - گرفتن تصمیمات اقتصادی از سوی استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی مستلزم ارزیابی توانایی واحد تجاری در ایجاد وجوه نقد و زمان و قطعیت ایجاد آن است. توانایی مذکور نهایتاً تعیین‌کننده آن است که، برای مثال، واحد تجاری ظرفیت پرداخت به تامین‌کنندگان کالا و کارکنان خود، تسویه اقساط بهره، تقبل سرمایه‌گذاری ضروری، بازپرداخت وامها و توزیع سود به صاحبان واحد تجاری را دارد. استفاده‌کنندگان، چنانچه اطلاعاتی در اختیار داشته باشند که بر روی وضعیت مالی، نتایج عملیات و گردش وجوه نقد واحد تجاری متمرکز شده باشد، بهتر می‌توانند توانایی ایجاد وجوه نقد را ارزیابی کنند.

۱۶ - وضعیت مالی واحد تجاری تحت تاثیر منابع اقتصادی زیر کنترل، ساختار مالی، قدرت نقدینگی و توانایی پرداخت دیون و ظرفیت آن در سازش با تغییرات درونی محیطی که واحد تجاری در آن کار می‌کند، قرار دارد. اطلاعات درباره منابع اقتصادی تحت کنترل واحد تجاری و ظرفیت گذشته آن در اداره این منابع، برای پیشبینی توانایی واحد تجاری در تحصیل وجوه نقد در آینده، مفید خواهد بود. اطلاعات درباره ساختار مالی برای پیشبینی احتیاجات آینده به استقراض و چگونگی توزیع سودهای آینده و گردش وجوه نقد بین کسانی که منافع در واحد تجاری دارند، مفید است. این اطلاعات، به علاوه در پیشبینی میزان احتمال موفقیت واحد تجاری در فراهم ساختن

منابع مالی بیشتر، سودمند خواهد بود. اطلاعات

درباره قدرت نقدینگی و قدرت پرداخت

دیون، برای پیشبینی توانایی

واحد تجاری

در تادیه



تعهدات مالی در سررسید، مفید است. قدرت نقدینگی عبارت است از فراهم بودن وجوه نقد در آینده نزدیک پس از منظور کردن تعهدات مالی مربوط به همان دوره. قدرت پرداخت دیون عبارت است از فراهم بودن وجوه نقد در یک دوره طولانیتر برای تادیه تعهدات مالی در سررسید.

۱۷ - اطلاعات درباره نتایج عملیات یک واحد تجاری، بویژه سودآوری آن، برای ارزیابی تغییرات بالقوه در منابع اقتصادی که احتمال کنترل آنها در آینده وجود دارد، لازم است. اطلاعات درباره تغییرپذیری عملکرد نیز، ازین لحاظ اهمیت دارد. اطلاعات درباره نتایج عملیات برای پیشبینی ظرفیت واحد تجاری در برقراری جریان وجوه نقد از محل منابع موجود واحد تجاری، مفید است. این اطلاعات، به علاوه، در شکل‌دهی به قضاوت پیرامون اثربخشی، که به کمک آن واحدی ممکن

است منابع اضافی را به کار گیرد، نیز مفید است.

۱۸ - اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد یک واحد تجاری از این بابت مفید است که می‌تواند مبنایی در اختیار استفاده کننده قرار دهد تا با آن تواناییهای واحد تجاری در ایجاد وجوه نقد و نیازهای واحد تجاری در بهره‌برداری از جریان وجوه نقد را ارزیابی کند.

۱۹ - اطلاعات درباره وضعیت مالی نخست در ترازنامه به دست می‌آید. اطلاعات درباره نتایج عملیات ابتدا در حساب سود و زیان به همراه صورت تغییرات در اندوخته‌ها، به دست می‌آید. اطلاعات درباره سازگاری مالی در صورتهای مالی از طریق صورت جداگانه گردش وجوه نقد و از طریق افشای صحیح اطلاعات درباره واحد تجاری در آن صورت مالی و سایر صورتهای مالی اساسی، به دست می‌آید.

۲۰ - اجزای تشکیل دهنده صورتهای مالی به هم وابسته هستند زیرا آنها جوانب متفاوتی از معاملات یا دیگر رویدادهای همسان را منعکس می‌سازند. گرچه هر کدام از صورتهای اطلاعاتی را فراهم می‌کنند که با بقیه متفاوت است، اما هیچکدام آنها احتمالاً به تنهایی در خدمت تنها یک مقصود قرار ندارند، یا تمام اطلاعات لازم برای نیازهای خاص استفاده کنندگان را فراهم نمی‌کنند. برای مثال، حساب سود و زیان، اگر در وابستگی با ترازنامه و صورت گردش وجوه نقد منتشر نشود، نمی‌تواند تصویر کاملی از نتایج عملیات را فراهم سازد.

۲۱ - صورتهای مالی، یادداشتها و جدولهای تکمیلی و سایر اطلاعات را نیز شامل می‌شوند. برای مثال، صورتهای مالی ممکن است اطلاعات اضافی مرتبط با نیازهای استفاده کنندگان راجع به اقلام درج شده در ترازنامه، حساب سود و زیان و صورت گردش وجوه نقد را دربر گیرد و می‌تواند افشاکری درباره مخاطرات و ابهامات موثر بر واحد تجاری و هر نوع منابع و تعهدات شناسایی نشده در ترازنامه، را شامل شود. یادداشتها مربوط به صورتهای مالی، جزء لاینفک صورتهای مالی را تشکیل می‌دهند، اما اطلاعات تکمیلی که غالباً حسابرسی نمی‌شوند، در بعضی مواقع خارج از صورتهای مالی ارائه می‌شوند.

## فصل دو

### ویژگیهای کیفی صورتهای مالی

کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری در چارچوب نظری خود، چهار ویژگی کیفی اصلی را بیان می‌کند: قابل فهم بودن، مربوط بودن، قابل اعتماد بودن و قابل مقایسه بودن. به نظر هیئت، همه این ویژگیها در مشخص کردن چگونگی تامین مفیدترین اطلاعات برای استفاده کنندگان از صورتهای مالی، اهمیت دارند. گرچه، هیئت معتقد است هنگامی که عمق مطلب می‌تواند پی برد که به روابط متقابل بین این ویژگیها توجه شود و پذیرفته شود که قابل اعتماد بودن و مربوط بودن از ویژگیهای کلیدی است که هر قطعه از اطلاعات مالی تنها با داشتن آنها می‌تواند مفید واقع شود. هرگاه اطلاعاتی با عنوان

مربوط و قابل اعتماد شناخته شود، آن اطلاعات به بهترین وجه به استفاده کنندگان نشان داده می‌شود، بدین ترتیب که قابلیت مقایسه را بالا می‌برد و ایجاد اطمینان می‌کند که استفاده کننده سعی قادر به درک آن خواهد بود. انتظام ویژگیهای کیفی پیشگفته در نمودار صفحه بعد نشان داده شده است. این نمودار همچنین نشان می‌دهد که این ویژگیها چگونه با هم رابطه متقابل دارند.

۲۲ - ویژگیهای کیفی خصوصیتی هستند که اطلاعات فراهم شده در صورتهای مالی را برای استفاده کنندگان قابل استفاده می‌سازند. دو ویژگی کیفی اصلی عبارتند از مربوط بودن و قابل اعتماد بودن.

### ویژگیهای اولیه

مربوط بودن

۲۳ - اطلاعات برای اینکه قابل استفاده باشد باید به نیازهای تصمیمگیری استفاده کنندگان مربوط باشد. اطلاعات آنگاه دارای کیفیت مربوط بودن است که بتواند از طریق کمک به استفاده کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال یا آینده یا از طریق تایید یا اصلاح ارزیابیهای گذشته آنها، تصمیمات اقتصادی آنان را تحت تاثیر قرار دهد. این ارزیابیها ممکن است تحت تاثیر این نکته قرار گیرند که چه جنبه‌هایی از یک قلم برای ارائه در صورتهای مالی برگزیده شده است. (به بندهای ۲۸ و ۲۹ ذیل رجوع شود).

۲۴ - نقشهای اطلاعات به عنوان تاییدکننده و پیشبینی کننده به هم مرتبط هستند. برای مثال، اطلاعات درباره حد کنونی و ساختار داراییهای نگهداری شده هنگامی برای استفاده کنندگان ارزش دارد که بخواهند توانایی واحد تجاری را در بهره‌برداری از فرصتها و توانایی آنها در مقابله با اوضاع ناسازگار پیشبینی کنند. همین اطلاعات در ارتباط با پیشبینیهای گذشته مثلاً درباره روشی که طی آن واحد تجاری باید شکل و ساختار می‌یافت یا نتایج حاصل از عملیات برنامه‌ریزی شده، نقش تایید کننده‌ای را ایفا می‌کند.

۲۵ - اطلاعات درباره وضعیت مالی و نتایج عملیات گذشته اغلب به عنوان مبنایی برای پیشبینی وضعیت مالی و نتایج عملیات آینده و سایر مواردی که استفاده کنندگان به طور مستقیم به آنها علاقه‌مند هستند، به کار برده می‌شود، مانند پرداختهای سود سهام و دستمزد، تغییرات قیمت اوراق بهادار و توانایی واحد تجاری در تادیه تعهدات خود در سررسید. اطلاعات برای اینکه ارزش پیشبینی کننده داشته باشد، نیازی نیست که در قالب برآورد محض باشد. افزایش در توانایی پیشبینی کردن از روی صورتهای مالی، به هر حال، بستگی به شیوه‌ای دارد که با آن اطلاعات مربوط به رویدادها و معاملات گذشته نمایش داده می‌شوند. برای مثال، ارزش پیشبینی کننده صورت درآمد هنگامی افزایش می‌یابد که اقلام غیر متداول، غیر عادی و غیرمعمول درآمد یا هزینه به صورت جداگانه افشا شوند.

## قابل اعتماد بودن

۲۶ - اطلاعات برای اینکه قابل استفاده باشد، باید قابل اعتماد نیز باشد. اطلاعات آنگاه دارای ویژگی قابل اعتماد بودن است که از جانبداری و خطای عمده عاری بوده و بوسیله استفاده‌کنندگان قابل اتکاء باشد، و مفهومی را که در خود دارد و یا منطقاً می‌توان از آن انتظار داشت به صورتی درست در قالب تعاریف معتبر ارائه کند.

۲۷ - اطلاعات ممکن است در عین آنکه مربوط باشد در ماهیت یا شکل ارائه آنقدر غیر قابل اعتماد باشد که شناسایی آن در صورتهای مالی بالقوه همراه کننده شود. برای مثال، اگر قطعیت و مبلغ ادعای مربوط به یک خسارت که در دست رسیدگی قانونی است مورد اختلاف باشد، شناسایی مبلغ کامل ادعا در ترازنامه به‌وسیله واحد تجاری احتمالاً مناسب نیست، گرچه افشای شرایط و مبلغ ادعا مناسب به‌نظر می‌رسد.

## ارائه صحیح

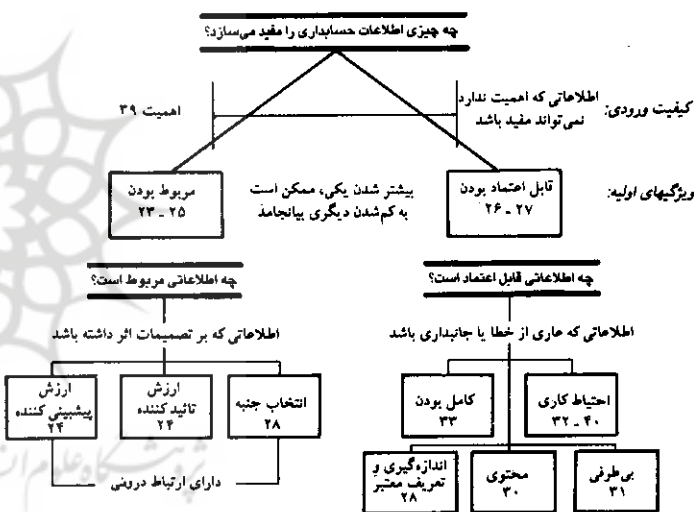
۲۸ - اطلاعات برای اینکه مربوط و قابل اعتماد باشد باید به صورتی صحیح آثار معاملات و سایر رویدادها را به مفهومی که در خود دارد و یا منطقاً می‌توان از آن انتظار داشت ارائه دهد. بنابراین، برای مثال، ترازنامه باید به صورتی صحیح و منطبق بر معیارهای شناسایی، آثار معاملات و سایر رویدادهایی که منتج به داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سهام واحد تجاری در تاریخ گزارش می‌شود را نمایش دهد. اطلاعات مالی اعم از اینکه به صورتی صحیح مفهومی را که در خود دارد نشان داده یا نداده باشد، بر جنبه مربوط بودن و قابل اعتماد بودن همان بخش از اطلاعات تأثیری ندارد. ارائه صحیح، دو جزء مشخص اطلاعات را دربر می‌گیرد: از یک طرف، تعریف معتبر و عاری از خطا و، از طرف دیگر انتخاب این امر که چه جنبه‌هایی از یک قلم باید ارائه شود. تعریف معتبر و عاری از خطا، جزء ضروری قابل اعتماد بودن اطلاعات است و این امر مهمترین جزء ارائه صحیح است. انتخاب جنبه، بر مربوط بودن اطلاعات اثر می‌گذارد.

۲۹ - در مورد اکثر اطلاعات مالی همیشه این خطر وجود دارد که به‌طور کامل ارائه دهنده صحیح آن مفهومی که در خود دارد، نباشد. این موضوع ناشی از جانبداری نیست بلکه بیشتر مرتبط است با مشکلات ذاتی مربوط به مشخص کردن معاملات و سایر رویدادهایی که باید اندازه‌گیری شوند، و یا مربوط است به تعبیه و به‌کارگیری تکنیکهای ارائه و اندازه‌گیری که بتوانند پیغامهای هم مفهوم با آن معاملات و رویدادها را منتقل کنند. در موارد معینی، اندازه‌گیری آثار مالی مربوط به اقلام، ممکن است چنان نامشخص باشد که واحدهای تجاری عموماً آنها را در صورتهای مالی شناسایی نمی‌کنند. گرچه، در سایر موارد، شناسایی اقلام و افشای مخاطرات ناشی از خطاهایی که امر شناسایی و اندازه‌گیری این اقلام را در بر گرفته، می‌تواند با ربط باشد.

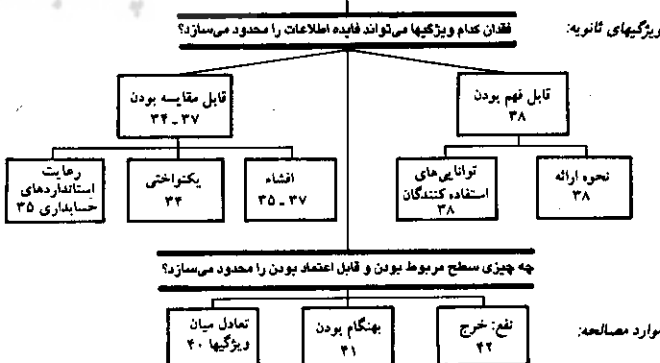
## محتوی

۳۰ - برای آنکه اطلاعات بتواند به‌طور صحیح آن مفهومی را که از معاملات و سایر رویدادها در خود دارد، ارائه دهد، باید در ارتباط با محتوی و واقعیت اقتصادی خود، و نه صرفاً از جنبه حقوقی، ارائه گردد و به حساب آورده شود. محتوی معاملات و رویدادها اغلب با آنچه از شکل حقوقی آنها به‌نظر می‌رسد، بویژه هنگامی که حساب شده انجام گرفته باشد، سازگاری ندارد. برای مثال، واحد تجاری ممکن است یک قلم دارایی را به شخص دیگری واگذار کند و اینکار به گونه‌ای صورت گرفته باشد که طبق اسناد گویا مالکیت حقوقی به آن شخص منتقل شده است. علی‌رغم این انتقال، هرگاه جوانب امر از دید کلی مورد توجه قرار گیرد، ممکن است مشخص شود که توافقهایی وجود دارد که تردیدی به جا نمی‌گذارد که واحد تجاری به بهره‌برداری از منافع آینده اقتصادی متبلور در دارایی، یا تحمل تعهدات مربوط به یک بدهی ادامه می‌دهد. در چنین مواردی گزارش کردن انتقال به عنوان فروش، تعریف معتبری

### ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری



### اطلاعات قابل اعتماد - اطلاعات مفید - اطلاعات مربوط



اطلاعات برای اینکه قابل اعتماد باشد باید مشخصات زیر را داشته باشد.

برای معامله انجام شده (اگر در واقع معامله‌ای صورت گرفته باشد) نخواهد بود.

بی‌طرفی

۳۱- اطلاعات درج شده در صورتهای مالی برای اینکه قابل اعتماد باشد باید بی‌طرفانه، یعنی عاری از جانبداری باشد. صورتهای مالی اگر با گزینش یا ارائه اطلاعات، تصمیمگیری یا قضاوت را برای دستیابی به یک نتیجه یا پیامد از پیش تعیین شده، تحت تاثیر خود قرار دهد، بی‌طرفانه نخواهد بود.

احتیاط

۳۲- تهیه‌کنندگان صورتهای مالی در هر حال ناگزیرند با ابهاماتی که الزاماً بسیاری از رویدادها و موقعیتهارا دربر می‌گیرند مقابله کنند، مانند قابلیت وصول مطالبات، محتمل بودن عمر مفید ماشین‌آلات و تجهیزات و تعداد و اهمیت دعاوی ناشی از ضمانت محصول که ممکن است واقع شود. چنین ابهاماتی از طریق افشای ماهیت و حدود آنها و از طریق اعمال احتیاط در تهیه صورتهای مالی شناسایی می‌شوند. احتیاط عبارت است از بکار بستن کمی دوراندیشی در اعمال قضاوت مورد نیاز در انجام برآوردهای لازم در شرایط مبهم، تا اینکه داراییها یا درآمدها زیاده‌تر از حد و بدهیها یا هزینه‌ها کمتر از حد نشان داده نشوند. در هر حال، اعمال احتیاط به معنای مثلاً ایجاد اندوخته‌های پنهان یا ذخیره‌های اضافی، کم نشان دادن تعمدی داراییها یا درآمدها، یا زیاد نشان دادن تعمدی بدهیها یا هزینه‌ها، نیست، زیرا در آن صورت، صورتهای مالی بی‌طرفانه نخواهند بود و در نتیجه کیفیت قابلیت اعتماد را نخواهند داشت.

کامل بودن

۳۳- اطلاعات مندرج در صورتهای مالی برای اینکه قابل اعتماد باشد، باید تا آنجا که اهمیت امر و هزینه آن اجازه می‌دهد، کامل باشد. اطلاعات، در صورت حذف بخشی از آن، نادرست یا گمراه کننده و در نتیجه غیرقابل اعتماد و از جنبه مربوط بودن ناکافی خواهد شد.

ویژگیهای ثانویه

بعد از مربوط بودن و قابل اعتماد بودن، ویژگیهای دیگری وجود دارد که صورتهای مالی باید دارا باشند. این ویژگیهای ثانویه عبارتند از قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن. اطلاعاتی که فاقد این دو کیفیت باشند، هر چند هم که مربوط و قابل اطمینان باشند، سودمندی آنان محدود خواهد بود.

قابل مقایسه بودن

۳۴- استفاده کنندگان باید بتوانند صورتهای مالی یک واحد تجاری

را در طول زمان مورد مقایسه قرار دهند تا گرایشهای وضعیت مالی و نتایج عملیات آنرا مشخص کنند. استفاده کنندگان باید همچنین بتوانند صورتهای مالی واحدهای تجاری مختلف را با هم مقایسه کنند تا وضعیت مالی، نتایج عملیات و سازگاری مالی نسبی آنها را ارزیابی کنند. با وجود این، اندازه‌گیری و نمایش آثار مالی معاملات و سایر رویدادهای مشابه باید به صورتی یکنواخت در کل یک واحد تجاری و در طول زمان برای آن واحد تجاری و به صورتی یکنواخت برای واحدهای تجاری مختلف اعمال شود.

۳۵- یکی از مفاهیم مهم قابل مقایسه بودن این است که استفاده کنندگان از رویه‌های حسابداری به‌کار رفته در تنظیم صورتهای مالی، تغییر در آن رویه‌ها و تاثیرات چنین تغییراتی مطلع باشند. استفاده کنندگان نیازمند آنند که بتوانند تفاوت‌های موجود بین رویه‌های حسابداری مربوط به معاملات و سایر رویدادهای مشابه را که به‌وسیله یک واحد تجاری در این و آن دوره و یا به‌وسیله واحدهای تجاری مختلف به‌کار رفته، مشخص کنند. رعایت استانداردهای حسابداری، از جمله افشای رویه‌های حسابداری به‌کار رفته به وسیله واحد تجاری کمکی است برای دستیابی به کیفیت قابل مقایسه بودن.

۳۶- ضرورت قابل مقایسه بودن نباید با یکسانی مطلق اشتباه شود و نباید اجازه داد که تبدیل به مانعی بر سر راه معرفی استانداردهای بهتر حسابداری شود. برای یک واحد تجاری مناسب نیست که عملیات حسابداری مربوط به معاملات و سایر رویدادها را چون گذشته ادامه دهد، اگر رویه دنبال شده با ویژگیهای کیفی مربوط بودن و قابل اعتماد بودن در انطباق نباشد. به‌همین ترتیب برای یک واحد تجاری هنگامی که گزینه‌های مربوط‌تر و قابل اعتمادتری وجود دارند، مناسب نیست که رویه‌های حسابداری خود را بدون تغییر حفظ کند.

۳۷- از آنجا که استفاده کنندگان مایلند وضعیت مالی، نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی یک واحد تجاری را در طول زمان مقایسه کنند، مهم است که صورتهای مالی اطلاعات مشابه مربوط به دوره گذشته را نشان دهد.

قابل فهم بودن

۳۸- یکی از کیفیتهای ضروری اطلاعات مندرج در صورتهای مالی این است که باید به ترتیبی ارائه شود که به سرعت از جانب استفاده کنندگان قابل فهم باشد. برای این منظور، فرض می‌شود که استفاده کنندگان دانش معقولی درباره حسابداری و فعالیت‌های تجاری و اقتصادی دارند و حاضرند اطلاعات را با کوشش منطقی مطالعه کنند. اطلاعات درباره موارد پیچیده‌ای که به‌دلیل مربوط بودن به نیازهای تصمیمگیری اقتصادی استفاده کنندگان باید در صورتهای مالی گنجانیده شوند، نباید صرفاً به این دلیل که ممکن است فهم آنها برای بعضی استفاده کنندگان بسیار دشوار



باشد، حذف شوند.

## کیفیت ورودی

کیفیت ورودی، کیفیتی است که ضرورت دارد قبل از در نظر گرفتن سایر کیفیتهای اطلاعات بدان توجه شود. اگر اطلاعات از آزمون کیفیت ورودی موفق خارج نشود، آنگاه توجه بیشتر به آن ضرورتی نخواهد داشت.

### اهمیت

۳۹- اطلاعاتی با اهمیت است که حذف یا غلط نشان دادن آن بتواند تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان را که بر اساس صورتهای مالی گرفته می‌شود، تحت تاثیر قرار دهد. اهمیت، بستگی به اندازه قلم یا اشتباهی دارد که تحت شرایط ویژه ناشی از حذف یا غلط نشان دادن آن قلم، مورد قضاوت قرار می‌گیرد. بنابراین، اهمیت، قبل از آنکه یک ویژگی اولیه باشد که اطلاعات باید برای قابل استفاده بودن آنرا دارا باشد، نقطه ورود و یا نقطه قطع را فراهم می‌کند.

## مصالحه در رابطه با اطلاعات مربوط و قابل اعتماد

بندهای زیر موقعیتهایی را مشخص می‌کند که امکان بیشتر کردن یک کیفیت تنها از طریق پرداخت بهای آن وجود دارد. بهای پرداختی ممکن است واقعی و یا کاهشی در سطح یک کیفیت دیگر باشد.

## تعادل بین ویژگیهای کیفی

۴۰- در عمل اغلب، موازنه یا مصالحه، بین ویژگیهای کیفی ضروری است. به طور کلی، هدف عبارت است از دستیابی به یک تعادل مناسب بین ویژگیها، به منظور پاسخگویی به هدف صورتهای مالی. اهمیت نسبی ویژگیها در شرایط متفاوت، بستگی به قضاوت دارد. برای مثال، بین کیفیات بی طرفی و احتیاط، که هر دو از ویژگیهای قابل اعتماد بودن هستند تناقض بالقوه وجود دارد. بی طرفی عبارت است از عاری بودن از جانبداری، گرچه، کاربرد احتیاط ممکن است به نوعی جانبداری منتهی شود که سود و دارایی را کاهش و بدهیها و زیان و هزینهها را افزایش دهد. اگر نخواهیم اعمال احتیاط در گزارشگری اطلاعات مالی به از دست رفتن بی طرفی بینجامد، احتیاط نباید به صورت یک جانبداری سیستماتیک در اندازه‌گیری به حساب آید بلکه، باید به عنوان نگرشی ذهنی نشان دهد که تمام ابهامات مورد ارزیابی دقیق قرار گرفته و مخاطرات احتمالی تحت مراقبت بوده است. در شرایط ایده‌آل، اعمال احتیاط تا حدودی به بدبینی نسبت به نتایج حاصل از ابهام منجر می‌شود که دقیقاً با هر نوع تمایل به خوشبینی مقابله می‌کند.

## بهنگام بودن

۴۱- اگر تاخیر بی‌مورد در گزارشگری اطلاعات وجود داشته باشد

ممکن است اطلاعات، مربوط بودن خود را از دست بدهد. مدیریت ممکن است نیاز داشته باشد که بین قابلیت‌های نسبی گزارشگری بهنگام یا تهیه اطلاعات قابل اعتماد تعادل برقرار کند. برای اینکه اطلاعات به صورتی بهنگام تهیه شود ممکن است اغلب لازم باشد قبل از آنکه همه جنبه‌های معاملات یا سایر رویدادها شناخته شده باشد، گزارش ارائه شود، که در چنین صورتی کیفیت قابل اعتماد بودن ضعیف می‌شود. برعکس، اگر گزارشگری با تاخیر انجام شود تا همه جنبه‌ها شناخته شوند، اطلاعات ممکن است به میزان بالایی قابل اعتماد باشد اما برای استفاده کنندگانی که مجبور بوده‌اند در آن فاصله تصمیم بگیرند کمتر مورد استفاده باشد. برای دستیابی به تعادل بین مربوط بودن و قابل اعتماد بودن، فرض غالب، به شرط آنکه ضرورت زمانی جنبه حقوقی نداشته باشد، این است که چگونه می‌توان نیازهای تصمیمگیری اقتصادی استفاده‌کنندگان را به نحو بهتری ارضاء کرد.

## نفع و خرج

۴۲- تعادل بین نفع و خرج، قبل از آنکه ویژگی کیفی باشد محدودیتی فراگیر است. منافع به دست آمده از اطلاعات باید از هزینه تهیه آن بیشتر باشد. ارزیابی منافع و مخارج، در هر حال، به طور عمده فرآیندی قضاوتی است. اضافه بر آن، هزینه‌ها الزاماً به دوش کسانی که از منافع آن بهره‌برداری می‌کنند قرار نمی‌گیرد. منافع نیز ممکن است به وسیله استفاده کنندگانی به جز آنانی که اطلاعات برای آنان تهیه شده، مورد استفاده قرار گیرد. برای همه این دلایل، به کارگیری آزمون نفع و خرج در هر مورد معین مشکل است. با وجود این هیئت در تهیه استانداردها، و به همین ترتیب تهیه کنندگان و استفاده کنندگان از صورتهای مالی باید از این محدودیت آگاه باشند.

## درست و منصفانه

۴۳- صورتهای مالی را اغلب با این عنوان که وضعیت مالی و نتایج عملیات را بنحو درست و منصفانه ارائه می‌دهد، توصیف می‌کنند. گرچه این بیانیه اصول، به طور مستقیم با این مفهوم سروکاری ندارد، اما به کارگیری ویژگیهای کیفی اصلی، قانون و استانداردهای حسابداری مناسب باید در تمام شرایط معمولی، منجر به تهیه آنچنان صورتهای مالی بشود که بتوان آنرا حامل مفهوم «درست و منصفانه» دانست.

1. The Accounting Standards Board.
2. Proposed Statement.
3. Qualitative Characteristics.
4. Financial Accounting Standards Board.
5. International Accounting Standards Committee.
6. Conceptual Framework.
7. Conceptual Statements.
8. The Foreword To Accounting Standards.
9. True And Fair View.