

# یک کتاب در یک نگاه

دفتر مطالعات مالی و حسابداری مدیریت (۱)

## افشاء در گزارشگری مالی نشریه شماره ۶۸ ترجمه و تالیف: عزیز عالی‌ور از انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی

### افشاء

افشاء در حسابداری واژه‌ای فراگیر است و تقریباً تمامی فرآیند گزارشگری مالی را در برمی‌گیرد. یکی از اصول اولیه حسابداری، اصل افشای کلیه واقعیت‌های با اهمیت و مربوط درباره رویدادها و فعالیت‌های مالی واحدهای انتفاعی به ویژه شرکت‌های سهامی عام است.

در مورد افشای اطلاعات مالی سؤالات متعددی مطرح می‌شود که اهم آنها به شرح زیر است:

- ۱- هدف از افشای اطلاعات مالی چیست؟
- ۲- اطلاعات مالی برای چه اشخاصی افشا می‌شود؟
- ۳- چه میزان از اطلاعات لازم است افشا شود؟
- ۴- چه اطلاعاتی باید افشا شود؟
- ۵- چگونه اطلاعات مالی باید افشا شود؟

در ادامه سعی می‌شود به پرسش‌های بالا به طور مختصر و مفید پاسخ داده شود.

### ۱- هدف از افشای اطلاعات مالی چیست؟

هدف از افشا در گزارشگری مالی، ارائه اطلاعات لازم برای نیل به مقاصد زیر است:

الف - ارزیابی عملکرد واحد انتفاعی

ب - قضاوت در مورد چگونگی استفاده واحد انتفاعی از منابع موجود

ج - پیش بینی روند سودآوری واحد انتفاعی در آینده

بنابر این، اطلاعاتی که از طریق گزارش‌های مالی ارائه می‌شود باید قابل اعتماد، مربوط، مناسب و کامل باشد. در افشای اطلاعات مالی باید نیازها و خواست‌های سرمایه‌گذاران اصلی، موسسات سرمایه‌گذاری، اعتباردهندگان و تحلیل‌گران مالی مورد توجه قرار گیرد.

### ۲- اطلاعات مالی برای چه اشخاصی افشا می‌شود؟

در پاسخ به این سؤال که (اطلاعات مالی برای چه اشخاصی افشا می‌شود؟) می‌توان گفت که گزارش‌های مالی اساساً برای صاحبان سهام، سایر سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر بستانکاران تهیه و ارائه می‌شود. اما کارکنان، مشتریان، ارگان‌های دولتی و سایرین نیز به نحوی استفاده کننده گزارش‌های مالی می‌باشند.

### ۳- چه میزان از اطلاعات لازم است افشا شود؟

پاسخ به این پرسش که (چه میزان از اطلاعات لازم است افشا شود؟) نه تنها به نیاز و خبرگی استفاده کنندگان گزارش‌های مالی بستگی دارد بلکه به ویژگی‌ها و معیارهای مورد انتظار از افشا نیز وابسته است. صفات (کافی)، (مناسب) و (کامل) ویژگی‌هایی است که اغلب برای توصیف افشا بیان می‌شود. در نوشتارهای حسابداری و حسابرسی نیز با توجه به برداشت هر يك از نویسندگان از افشا، حسب مورد به اصطلاحات افشای کافی، (۱) افشای مناسب (۲) یا افشای کامل (۳) اشاره شده است. اما متداولترین نظریه از مفاهیم مزبور، افشای کافی است که حاکی از حداقل افشای مورد نیاز است و با این عبارت منفی که (صورت‌های مالی نباید

گمراه کننده باشد)، هماهنگی دارد. ویژگی‌های مناسب و کامل بیشتر مفاهیم مثبت هستند. افشای مناسب بر این مبنای اخلاقی دلالت دارد که باید با کلیه استفاده‌کنندگان بالقوه در ارتباط با افشای اطلاعات مالی، یکسان برخورد شود. افشای کامل حاکی از ارائه کلیه اطلاعات مربوط، به گونه‌ای است که صورت‌های مالی تصویر کاملی از فعالیت‌ها و رویدادهای مالی واحد انتفاعی را نشان دهد.

اگر چه لازم است صورت‌های مالی به نحو کامل ارائه شود اما نباید حاوی اطلاعات بیش از حد و با ماهیتی بی‌اهمیت باشد، زیرا ممکن است توجه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به اطلاعات جزئی و کم اهمیت معطوف و در نتیجه، رویدادها و عملیات با اهمیت نادیده گرفته شود. لازم به ذکر است که ویژگی‌های افشا علاوه بر کاربرد در مورد

اطلاعات کمی، (۴) اطلاعات غیرکمی (۵) رانیز شامل می‌شود، بطور مثال، در خصوص اطلاعات غیرکمی ممکن است اطلاعاتی که بتواند مفروضات مدیریت را درباره معیارهای بکاررفته در برآورد میزان مطالبات مشکوک‌الوصول و استهلاک تاسیسات و ماشین‌آلات توصیف کند، برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی مفید باشد.

## ۴- چه اطلاعاتی باید افشا شود؟

پاسخ به این پرسش که (چه اطلاعاتی لازم است افشا شود؟) را باید در هدف‌های بنیادی حسابداری جستجو کرد. اگر خواست‌ها و نیازهای خاص یا کلی سرمایه‌گذاران اصلی مورد تاکید باشد، یکی از هدف‌ها باید ارائه اطلاعات کافی به منظور فراهم کردن امکان مقایسه نتایج مورد انتظار باشد. یکی از راه‌های دستیابی به این هدف افشای اطلاعات کافی در مورد نحوه اندازه‌گیری و محاسبه ارقام منعکس در صورت‌های مالی است. زیرا با این کار امکان تبدیل مبالغ مربوط به واحدهای انتفاعی مختلف به ارقام همگنی که مستقیماً قابل مقایسه باشند برای سرمایه‌گذاران فراهم می‌شود.

### افشای اطلاعات کمی

در مورد انتخاب معیارهای لازم برای تصمیم‌گیری درباره این که کدام اطلاعات کمی برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان با اهمیت و مربوط است، باید بر اطلاعاتی تاکید شود که جنبه مالی دارد یا ممکن است در تصمیم‌گیری‌ها موثر باشد.

**اطلاعات مالی مقایسه‌ای (۶)**- صورت‌های مالی لزوماً به شکل ادواری تهیه و ارائه می‌شود. در نتیجه، گزارش‌های مالی هر دوره تنها بخشی از تاریخچه فعالیت واحد انتفاعی را منعکس می‌سازد. بنابر این ارائه صورت‌های مالی مقایسه‌ای برای چندین دوره، سودمندی صورت‌های مالی مزبور را افزایش می‌دهد و روند تغییرات موثر بر واحد انتفاعی را آشکار می‌سازد. علاوه بر این، ارائه اطلاعات مالی مقایسه‌ای احتمال انکاس بیش از حد تنها بر گزارش‌های مالی یک دوره را که ممکن است معرف قدرت سودآوری و وضعیت مالی واحد انتفاعی نباشد، کاهش می‌دهد. صورت‌های مالی دوره‌های قبل باید با صورت‌های مالی دوره جاری قابل مقایسه باشد و هر استثنایی بر قابلیت مقایسه (۷) باید افشا شود.

**اطلاعات مالی تلفیقی (۸)** - اعتقاد بر این است که ارائه صورت‌های مالی تلفیقی گروه در مقایسه با صورت‌های مالی جداگانه برای هر یک از واحدهای عضو گروه برای استفاده‌کنندگان مفیدتر است، زیرا صورت‌های مالی تلفیقی محتوای اقتصادی اطلاعات مالی گروه یا به بیان دیگر،

وضعیت مالی، (۹) نتایج عملیات (۱۰) و گردش وجوه نقد (۱۱) گروه را به نحوی ارائه می‌کند که گوئی کلیه واحدهای عضو گروه، واحد اقتصادی یگانه‌ای می‌باشند.

صورت‌های مالی تلفیقی هنگامی تهیه می‌شود که واحدهای اصلی کنترل موثری بر واحد فرعی دارد مشروط بر این که این کنترل تداوم داشته باشد و تهیه صورت‌های مالی تلفیقی تصویر گویاتر و مفهوم‌تری از وضعیت مالی، نتایج عملیات و گردش وجوه نقد گروه را ارائه کند. اما اگر مشخص شود که کنترل مزبور موقتی است یا در مواردی که واحد فرعی عضو، در یک کشور دیگر مستقر است و واحد اصلی نمی‌تواند دارایی‌های واحد مزبور را با آزادی برداشت کند تهیه صورت‌های مالی تلفیقی مورد نخواهد داشت.

**اطلاعات مربوط به تغییر سطح قیمت‌ها (۱۲)**- یکی از هدف‌های اولیه گزارشگری مالی، ارائه اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری است. کلیه تصمیم‌گیرندگان از جمله سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و مدیریت نسبت به این موضوع که صورت‌های مالی تهیه شده بر مبنای اصول پذیرفته شده حسابداری و مبتنی بر بهای تمام‌شده تاریخی نمی‌تواند واقعیت‌های جاری اقتصادی را منعکس کند آگاهی کامل دارند.

در حسابداری، رویدادهای مالی بر حسب واحد پول که یکی از مفروضات بنیادی حسابداری است، اندازه‌گیری می‌شود. اما قدرت خرید پول به عنوان شاخص اندازه‌گیری رویدادهای مالی، معمولاً به دلیل وجود تورم کاهش می‌یابد. در حسابداری فعلی که مبتنی بر بهای تمام‌شده تاریخی است، کاهش ارزش پول در نظر گرفته نمی‌شود و فرض می‌گردد که ارزش واحد اندازه‌گیری ثابت است. اما واقعیت این است که به علت تغییر سطح قیمت‌ها و در نتیجه تجمع قیمت‌های متفاوت (۱۳) مربوط به سال‌های مختلف، قابلیت مقایسه ارقام منعکس در صورت‌های مالی مفهوم نخواهد بود. مثلاً مطابق (۱۴) هزینه‌های یک دوره با درآمدهای همان دوره در صورت حساب سود و زیان به دلیل متفاوت بودن قدرت خرید واحد پول که مبنای اندازه‌گیری هزینه‌ها و درآمدهای مزبور قرار گرفته است، با اشکال مواجه می‌شود. زیرا، اقلامی نظیر هزینه استهلاک بر مبنای قدرت خرید واحد پول در زمان تحصیل یا ایجاد دارایی مربوط محاسبه و با درآمدهای دوره جاری که مبتنی بر قدرت خرید فعلی واحد پول است مقابله می‌شود، حال آن که قدرت خرید واحد پول در زمان تحصیل هر دارایی استهلاک‌پذیر می‌تواند اختلاف قابل ملاحظه‌ای با قدرت خرید فعلی واحد پول داشته باشد. از سوی دیگر، به ترازنامه نیز همین ایراد وارد است. زیرا ارقام منعکس در ترازنامه در حالی با یکدیگر جمع می‌شود که قدرت‌های خرید واحد پولی که برای اندازه‌گیری هر یک بکار رفته، متفاوت است.

تجدید نظر و تعدیل در صورت‌های مالی مبتنی بر بهای تمام‌شده تاریخی به واسطه تغییر سطح قیمت‌ها، کوششی است در جهت پذیرش این واقعیت که ارزش واحد پول ثابت نیست. به هر حال، از آنجایی که تغییر سطح قیمت‌ها ممکن است به قابلیت مقایسه اطلاعات مالی لطمه وارد سازد اگر همراه با صورت‌های مالی اساسی، صورت‌های مالی دیگری که حاوی اطلاعات تعدیل شده در ارتباط با تغییر سطح قیمت‌ها باشد و به عنوان مکمل ارائه شود می‌تواند استفاده‌کنندگان را در تفسیر صورت‌های مالی یاری دهد. به همین دلیل، انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری گروهی از کشورها، واحدهای انتفاعی بالنسبه بزرگ را ملزم یا تشویق به ارائه این گونه صورت‌های مکمل نموده‌اند.

**ارائه اطلاعات پیش‌بینی شده (۱۵)**- امروزه در کشورهای مختلف بر ارائه اطلاعات مالی پیش‌بینی شده تاکید و اصرار می‌شود و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نیز در مورد ارائه این گونه اطلاعات تقاضای فراوان دارند. برخی معتقدند که واحدهای انتفاعی باید تنها آن گروه از اطلاعات مالی تاریخی و جاری را ارائه کنند که امکان پیش‌بینی را برای سرمایه‌گذاران فراهم می‌سازد.

به هر جهت سؤالاتی که در این زمینه مطرح می‌شود این است که چه اطلاعاتی باید پیش‌بینی شود؟ و چگونه میتوان قابلیت اعتماد اطلاعات پیش‌بینی شده را اندازه‌گیری کرد؟ اگر چه متداولترین پیش‌بینی مربوط به سود خالص (۱۶) و سود هر سهم (۱۷) است اما پیش‌بینی این گونه ارقام شاید به‌سختی و با حداقل قابلیت اعتماد انجام گیرد. زیرا اصولاً پیش‌بینی سود در حسابداری مبتنی بر متغیرهای ذهنی و مفروضات زیادی در مورد واحد انتفاعی و وضعیت اقتصادی است. سایر مواردی که پیش‌بینی آنها می‌تواند حائز اهمیت باشد به شرح زیر است:

- ❖ فروش‌های مورد انتظار
- ❖ دریافت‌ها و پرداخت‌های مورد انتظار
- ❖ اندازه‌گیری تغییرات مورد انتظار در قیمت‌ها و تقاضا برای محصولات واحد انتفاعی
- ❖ اندازه‌گیری تغییرات مورد انتظار در هزینه دستمزد و بهای کالاها و خدماتی که معمولاً توسط واحد انتفاعی تحصیل می‌شود

در هر صورت، همراه با اطلاعات مالی پیش‌بینی شده لازم است مفروضات اساسی مربوط به وضعیت صنعت و تغییرات در شرایط اقتصادی نیز افشا شود تا استفاده کنندگان از اطلاعات پیش‌بینی شده بتوانند قابلیت اتکای این گونه اطلاعات را ارزیابی کنند.

### افشای اطلاعات غیر کمی

ارزیابی میزان اهمیت و مربوط بودن اطلاعاتی که نمی‌توان آنها را به شکل کمی ارائه کرد، به مراتب دشوارتر از اطلاعات کمی است. زیرا اشخاصی که این قبیل اطلاعات را مبنای تصمیم‌گیری‌های خود قرار می‌دهند، ارزش‌های متفاوتی برای آنها قایل می‌شوند. به طور کلی میزان مربوط بودن اطلاعات به میزان ارزش آنها در تصمیم‌گیری بستگی دارد. بنابر این، معیار را باید جایی جستجو کرد که بتوان گفت اطلاعات به اندازه‌ای در تصمیم‌گیری با اهمیت است که از افشای آن نباید صرف‌نظر شود.

مربوط بودن انواع معینی از اطلاعات غیر کمی را می‌توان از طریق مربوط بودن اطلاعات کمی همبسته با آن اطلاعات تعیین کرد. مثلاً اگر دارایی‌های مشخصی وثیقه طلب وام دهندگان معینی است، چنانچه دارایی‌های مزبور از لحاظ مبلغ با اهمیت باشد، وثیقه نیز یک واقعیت مربوط خواهد بود. اما اگر دارایی‌های مورد وثیقه فاقد اهمیت باشد، اطلاعات توصیفی در مورد وثیقه نیز احتمالاً مربوط نخواهد بود. اما این موضوع در برخی موارد ممکن است صادق نباشد. مثلاً زیان‌جزیی در مورد موجودی‌های مواد و کالا یا وجوه نقد چنانچه به علت اختلاس مدیران باشد ممکن است یک واقعیت مربوط محسوب شود.

**رویه‌های حسابداری (۱۸)** - تنوع روش‌های پذیرفته شده حسابداری که در واحدهای انتفاعی متفاوت و حتی در واحدهای انتفاعی مشابه مورد استفاده قرار می‌گیرد، قابلیت مقایسه مستقیم صورتهای مالی را مشکل‌تر ساخته است. یکی از راه‌حل‌های پیشنهادی، کوشش در جهت کاهش تعداد روش‌های مختلف پذیرفته شده، بوده است به این امید که یکنواختی، امکان مقایسه را خود به خود فراهم خواهد ساخت.

راه حل پیشنهادی دیگر، افشای مناسب روش‌های استفاده شده در هر مورد است با این فرض که استفاده کنندگان صورتهای مالی قادر خواهند بود که گزارش‌های مالی را به منظور دستیابی به قابلیت مقایسه، خود مجدداً تنظیم کنند. این راه حل اگر چه در برخی شرایط عملی به نظر می‌رسد اما در اغلب موارد استفاده کنندگان نمی‌توانند صورتهای مالی مختلف را که مبتنی بر روش‌های متفاوت است بر مبنای روش یکسان تهیه کنند و از این طریق به قابلیت مقایسه صورتهای مزبور دست یابند.

افشای رویه‌های حسابداری که جزء اطلاعات غیر کمی است، می‌تواند به تفسیر بهتر صورتهای مالی هر یک از واحدهای انتفاعی کمک کند و در نتیجه تصمیمات مبتنی بر صورتهای مزبور راجح‌تر قرار دهد. از این رو، استانداردهای حسابداری نیز بر مبنای این فرضیه، افشای اطلاعات مربوط به روش‌های حسابداری مورد استفاده را از لحاظ ارائه مطلوب صورتهای مالی (۱۹) ضروری دانسته است.

**تغییرات حسابداری (۲۰)** - بکارگیری یکنواخت و مستمر اصول و روش‌های حسابداری دیر زمانی است که از لحاظ ارزیابی فعالیت‌ها و پیش‌بینی عملیات آتی واحدهای انتفاعی به عنوان یک ضرورت شناخته شده است. استانداردهای حسابداری نیز حامی این نظر است اما با پذیرش تغییرات حسابداری در صورت ضرورت، خواستار افشای کامل هرگونه تغییر و ارائه توجیحات مربوط در صورتهای مالی دوره تغییر شده است. تغییرات حسابداری شامل تغییر در اصول و روش‌های حسابداری (۲۱)، تغییر در برآوردهای حسابداری (۲۲) و تغییر در شخصیت حسابداری واحد گزارشگر (۲۳) است.

### افشای رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه (۲۴)

بسیاری از رویدادهایی که بعد از تاریخ ترازنامه واقع می‌شود، اعتبار و تفاسیر صورتهای مالی و تصمیمات اتخاذ شده بر مبنای اطلاعات منعکس در صورتهای مالی مزبور راجح‌تر تحت تأثیر قرار می‌دهد. انواع رویدادهای مربوط که ممکن است بعد از تاریخ صورتهای مالی اما قبل از تکمیل گزارش‌های مالی واقع شود به شرح زیر است:

- ۱- رویدادهایی که بر مبالغ منعکس در صورتهای مالی مستقیماً موثر است و آنها را تغییر می‌دهد.
- ۲- رویدادهایی که اعتبار دایمی ارزیابی‌های منعکس در ترازنامه یا روابط بین اجزای تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام را به گونه‌ای با اهمیت تغییر می‌دهد یا سودمندی فعالیت‌های گزارش شده دوره‌های قبل (به عنوان برآوردهای دوره جاری) را به نحوی موثر تحت الشعاع قرار می‌دهد.
- ۳- رویدادهایی که ممکن است عملیات یا ارزیابی‌های آتی راجح‌تر تحت تأثیر قرار دهد.

رویدادهای نوع اول ناشی از فقدان اطلاعات کافی طی دوره مالی است و به دلیل دسترسی به اطلاعات جدید بعد از تاریخ ترازنامه به تغییراتی در ارزیابیها و برآوردها منجر می شود.

رویدادهای نوع دوم بر صورت های مالی سال مورد گزارش تاثیر مستقیم ندارد اما احتمال می رود که تصمیمات مبتنی بر صورت های مزبور را به نحوی با اهمیت تحت تاثیر قرار دهد.

رویدادهای نوع سوم آثار نامشخص و نامعینی بر درآمدها و ارزیابی های آتی دارد.

## ۵- چگونه اطلاعات مالی باید افشا شود؟

در گزارشگری مالی اطلاعات را می توان به گونه های مختلف افشا کرد که انتخاب بهترین راه به ماهیت و اهمیت نسبی اطلاعات در هر مورد بستگی دارد. راه های متداول و مرسوم برای افشای اطلاعات مالی را می توان به شرح زیر طبقه بندی کرد:

- ۱- شکل و ترتیب صورت های مالی اساسی
- ۲- اصطلاحات و ارائه جزئیات
- ۳- یادداشت های همراه صورت های مالی
- ۴- گزارش حسابرس مستقل
- ۵- گزارش هیأت مدیره

## ۱- شکل و ترتیب صورت های مالی اساسی

مربوط ترین و با اهمیت ترین اطلاعات باید همواره در متن صورت های مالی اساسی منعکس شود مشروط بر این که انعکاس چنین اطلاعاتی در صورت های مزبور مقدور باشد. به محض این که بتوان رویدادهای مالی و سایر تغییرات ایجاد شده را با اعتماد و میزان متعارفی از دقت و صحت اندازه گیری کرد، لازم است دارایی ها و بدهی ها و اثرات حاصله بر سودخالص و حقوق صاحبان سهام در صورت های مالی افشا شود.

## ۲- اصطلاحات و ارائه جزئیات

همان گونه که شکل صورت های مالی اساسی از لحاظ افشا اهمیت دارد اصطلاحاتی که در صورت های مالی مزبور بکار می رود و جزئیاتی که در آن منعکس می شود نیز واجد اهمیت است. اگر سرفصلها و توضیحات مربوط به اقلام منعکس در صورت های مالی مناسب و گویا باشد به استفاده کنندگان آگاهی های لازم را می دهد. اما استفاده از اصطلاحات مبهم تنها می تواند باعث سردرگمی و برداشت های نادرست گردد. استفاده از اصطلاحات فنی حسابداری و دارای معانی شناخته شده و بکارگیری یکنواخت آنها در مورد اقلام مشابه، سودمندی صورت های مالی را افزایش و بهبود کیفیت گزارشگری را باعث می شود. به طور کلی رعایت اختصار، یک هدف مطلوب در گزارشگری مالی است اما اگر ارائه جزئیات از لحاظ تصمیم گیری در مورد صورت های مالی با اهمیت و ضروری تشخیص داده شود باید به افشای مناسب اطلاعات تفصیلی ارجحیت داد.

## ۳- یادداشت های همراه صورت های مالی

وضعیت گزارشگری مالی در اوضاع و احوال کنونی به گونه ای است که آنرا (عصر یادداشت های همراه صورت های مالی) می نامند.

یادداشت های همراه صورت های مالی بخش مهمی از گزارش های مالی محسوب می شود، زیرا اغلب تنها راه عملی برای توصیف کامل و مناسب انواع معینی از وضعیت ها و رویدادهای خاص است. هدف از ارائه یادداشت های همراه صورت های مالی، افشای اطلاعات مربوط و با اهمیتی است که نمی توان آنها را از طریق انعکاس در متن صورت های مالی به گونه ای مناسب و بدون این که از مطلوبیت صورت های مزبور کاسته شود ارائه کرد.

مزایای عمده یادداشت های همراه صورت های مالی کاربرد آنها در موارد زیر است:

- الف - ارائه اطلاعات غیر کمی به عنوان جزء لاینفک صورت های مالی (۲۵)
  - ب - افشای شرایط و محدودیت های مربوط به اقلام منعکس در متن صورت های مالی
  - ج - افشای جزئیاتی که ارائه آنها از طریق انعکاس در متن صورت های مالی مقدور نیست
  - د - ارائه مقادیر کمی و مطالب توصیفی که افشای آنها ضروری تشخیص داده شده است اما در مقایسه با اطلاعات منعکس در متن صورت های مالی در درجه دوم اهمیت قرار دارد
- اشکالات عمده یادداشت های همراه صورت های مالی به شرح زیر است:
- الف - مطالعه و درک یادداشت ها بدون بررسی های همه جانبه مشکل به نظر می رسد و از این رو ممکن است نادیده گرفته شود.

ب - تحلیل محتوای یادداشت ها برای استفاده در تصمیم گیری ها مشکل تر از تلخیص، طبقه بندی و بکارگیری اطلاعات کمی منعکس در متن صورت های مالی است.

اهم اطلاعاتی که از طریق یادداشت های همراه

صورت های مالی افشا می شود به شرح زیر است:

تاریخچه فعالیت واحد انتفاعی به طور خلاصه و مفید، خلاصه اهم رویه های حسابداری و تغییرات حسابداری، حقوق مرجح (ممتاز) اعتبار دهندگان، محدودیت در پرداخت سود سهام، حقوق و امتیازات دارندگان سهام، قراردادهای در دست اجراء، پیش آمدهای احتمالی، رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، خلاصه ها و جداول و صورت های مکمل و اطلاعاتی که افشای آن طبق قوانین و یا مقررات الزامی است.

اطلاعاتی که از طریق یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشاء می‌شود نباید با اطلاعات منعکس در متن صورت‌های مالی تضاد داشته و نباید تکرار آن اطلاعات باشد، بلکه باید جزء متمم، مکمل، با اهمیت و لاینفک اطلاعات منعکس در متن صورت‌های مالی باشد.

#### ۴- گزارش حسابرس مستقل

افشای اطلاعات مالی با اهمیت در مورد واحد انتفاعی اصولاً در گزارش حسابرس مستقل جای ندارد اما از گزارش مزبور می‌توان برای افشای انواع اطلاعات زیر استفاده کرد:

- ❖ آثار با اهمیت ناشی از بکارگیری روش‌های حسابداری متفاوت با روش‌های پذیرفته شده
- ❖ آثار با اهمیت ناشی از تغییر یک روش پذیرفته شده حسابداری به روش پذیرفته شده دیگر
- ❖ اختلاف نظر بین حسابرس مستقل و واحد انتفاعی مورد رسیدگی نسبت به قابلیت پذیرش یک یا چند روش حسابداری بکار گرفته شده در گزارش‌های مالی واحد مزبور

اطلاعات نوع اول و دوم یاد شده در بالا باید در صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه آن که توسط واحد انتفاعی ارائه می‌شود نیز افشاء گردد.

#### ۵- گزارش هیأت مدیره

صورت‌های مالی اساسی همراه با یادداشت‌ها، خلاصه‌ها، جداول و صورت‌های مکمل و گزارش حسابرس مستقل مجموعاً گزارش مالی را تشکیل می‌دهد، کلیه اطلاعات مالی مربوط و با اهمیت باید در گزارش مالی منعکس و افشاء شود. اما انواع معینی از اطلاعات را می‌توان از طریق (گزارش هیأت مدیره) که بخشی از گزارش سالانه واحدهای انتفاعی است ارائه کرد. این گونه اطلاعات اضافی شامل موارد زیر است:

- ❖ رویدادها و تغییرات غیرمالی طی سال که موثر بر عملیات واحد انتفاعی است
- ❖ پیش‌بینی‌های مربوط به آینده صنعت و اقتصاد و نقش واحد انتفاعی در ارتباط با آن
- ❖ برنامه‌های توسعه و تغییر در عملیات دوره‌های آتی
- ❖ میزان و اثر مورد انتظار از مخارج سرمایه‌ای جاری و آتی و کوشش‌های تحقیقاتی

#### نتیجه‌گیری

افشاء مفهومی نسبی است، اما بعد از این که مشخص شد اطلاعات مالی برای چه اشخاصی و با چه هدفی ارائه می‌شود افشاء باید به عنوان یکی از هدف‌های اساسی ارائه صورت‌های مالی مد نظر قرار گیرد. مربوط ترین اطلاعات مالی باید به شکل کمی تلخیص و حتی المقدور در متن صورت‌های مالی و سپس در یادداشت‌های همراه صورت‌های مزبور ارائه شود. اطلاعات توصیفی تنها باید به شکل خلاصه و مفید در متن صورت‌های مالی آورده شود و توصیف جزئیات باید از طریق یادداشت‌های همراه صورت‌های مزبور انجام گیرد.

۱- این کتاب توسط دفتر مطالعات مالی و حسابداری مدیریت و با تأیید آقای عزیز عالی‌پور تلخیص شده است.

۲- Adequate Disclosure

۳- Proper Disclosure

۴- Full Disclosure

۵- Quantitative Information

۶- Nonquantitative Information

۷- Comparative Financial Information

۸- Comparability

۹- Consolidated Financial Information

۱۰- Financial Position

۱۱- Results of Operations

۱۲- Cash Flow

۱۳- Price - level Changes

۱۴- Aggregation of Different Prices

۱۵- Matching

۱۶- Forecast Data

۱۷- Net Income

۱۸- Earnings Per Share

۱۹- Accounting Policies

۲۰- Fair Presentation of Financial Statements

۲۲- Accounting Changes

۲۳- Change in Accounting Principles and Methods

۲۴- Accounting Estimates

۲۵- Reporting Entity

۲۶- Poststatement Events or Subsequent Events

۲۷- Integral Part of the Financial Statements