

یک کتاب در یک نگاه

دفتر بررسی‌های مالی (۱)

فرض بنیادی تداوم فعالیت حاکی از قبول تداوم فعالیت‌های واحد انتفاعی است مگر این که شواهدی خلاف آن در دسترس قرار گیرد. در نتیجه، در شرایط عادی و متعارف، گزارش ارزش‌های تصفیه، تخلف از این فرض بنیادی محسوب می‌شود.

فرض دوره مالی

فعالیت‌ها و عملیات واحدهای انتفاعی معمولاً در دوره‌های زمانی مشخص و معین انجام می‌شود. نظریه تعیین دوره مالی تا حدودی تصنعی و اختیاری است زیرا مقطع مشخصی را از یک فرآیند مستمر انتخاب می‌کند. برای واحدهای انتفاعی، دوره مالی را می‌توان یک سال تقویمی یا دوره گردش عملیات تجاری تعیین کرد. در نتیجه، گزارش‌های مالی شامل صورت وضعیت مالی، نتایج عملیات و صورت گردش وجوه نقد برای یک دوره مالی تهیه و ارائه می‌شود.

فرض تفکیک شخصیت

هنگامی که واحد انتفاعی از دیدگاه حسابداری و همچنین شکل حقوقی آن مد نظر قرار گیرد، روشن است که واحد انتفاعی جدا از صاحبان آن است اما، معذالک دو مسئله با اهمیت در این مورد وجود دارد.

مسئله اول، تعریف واحد حسابداری و ارتباط آن با قسمت‌های تابعه است. مسئله دوم، رابطه واحد انتفاعی با صاحبان آن است.

فرض اندازه‌گیری بر حسب پول

در اقتصادهای غیر تهاتری، پول به عنوان وسیله مبادله مورد استفاده قرار می‌گیرد. پول همچنین به عنوان معیار اصلی ارزش تلقی شده و مشمول فرآیند اندازه‌گیری



تئوری حسابداری (جلد اول)

نشریه شماره ۱۵۷

تالیف: دکتر رضا شباهنگ

از انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی

سازمان حسابرسی

تعریف تئوری حسابداری

اگر چه در ادبیات حسابداری تعاریف متعددی از تئوری حسابداری ارائه شده است اما در این کتاب، تئوری حسابداری به شرح زیر تعریف می‌شود: «تئوری حسابداری مجموعه‌ای از فرضیات مبنا، تعاریف، اصول و مفاهیم و نحوه استنتاج آنهاست که زیربنای تدوین استانداردهای حسابداری توسط مراجع مربوط و همچنین شالوده گزارش اطلاعات حسابداری را تشکیل می‌دهد».

بر اساس موارد ذکر شده بالا، می‌توان گفت که تئوری حسابداری همواره می‌تواند در زمینه‌های زیر بطور موثر یاری‌دهنده باشد:

۱- درک بهتر نحوه تدوین قواعد حسابداری در چارچوب ساختار حسابداری مالی.

۲- فراهم کردن زمینه بهبود در فرآیند تدوین استانداردهای جدید.

۳- یکپارچه کردن استانداردهای حسابداری در سطح ملی و همچنین در سطح بین‌المللی.

مفروضات بنیادی حسابداری

فرض تداوم فعالیت

است. صورت‌های مالی نیز برحسب پول رایج کشور متبوع واحد انتفاعی بیان می‌شود. از لحاظ مقاصد حسابداری، فرض ثبات واحد اندازه‌گیری یعنی پول، مبنای اصول و روش‌های حسابداری قرار گرفته است.

اصول حسابداری

اصول فراگیر حسابداری زیرمجموعه اصول پذیرفته شده حسابداری محسوب و به شرح زیر تعریف شده است:

«اصول فراگیر حسابداری از لحاظ تعداد محدودند اما ماهیتی بنیادی دارند. این اصول، رویکرد کلی حسابداری را برای شناسایی و اندازه‌گیری رویدادهایی که بر وضعیت مالی و نتایج عملیات واحد انتفاعی موثرند مشخص می‌کنند.»

اصول متمرکز بر نهاده‌ها یا ستانده‌ها

اصول حسابداری را می‌توان در دو گروه گسترده طبقه‌بندی کرد: اصول متمرکز بر نهاده‌ها و اصول متمرکز بر ستانده‌ها، تمایز بین این دو گروه تا حدودی روشن است. اصول متمرکز بر نهاده‌های حسابداری شامل رویکردهای کلی یا قواعدی است که برای تهیه صورت‌های مالی و محتوای آن و همچنین، صورت‌های مالی مکمل و موارد افشا بکار گرفته می‌شود. اصول متمرکز بر ستانده‌های حسابداری، قابلیت مقایسه صورت‌های مالی تهیه شده توسط واحدهای انتفاعی مختلف را مد نظر قرار می‌دهد.

اصول متمرکز بر نهاده‌های حسابداری به نوبه خود به دو گروه «اصول حاکم بر قواعد کلی عملیات» و «اصول محدودکننده» به شرح زیر طبقه‌بندی می‌شود.

اصول حاکم بر قواعد کلی عملیات

این اصول را می‌توان به اصول مربوط به شناخت درآمد فروش و شناخت هزینه تفکیک کرد.

شناخت درآمد فروش

ماهیت، اندازه‌گیری و زمان شناسایی درآمد فروش از جمله مسائل جالب توجه تئوری حسابداری محسوب

می‌شوند. تعاریفی که در عمل برای درآمد فروش مطرح شده غالباً به برخی از روش‌های حسابداری، برخی از تغییر ارزش‌ها و زمان شناسایی آن مربوط گردیده است.

شناخت هزینه

هزینه به معنای انقضای بهای تمام شده در فرآیند ایجاد درآمد فروش تعریف شده است. بنابراین برای ایجاد درآمد فروش، وقوع هزینه ضرورت دارد.

اصول محدوده‌کننده

اصول محدوده‌کننده محدودیت‌هایی را بر صورت‌های مالی تحمیل می‌کند (مانند محافظه‌کاری - احتیاط) و یا کنترل‌هایی را بر آن اعمال می‌نماید (مانند اهمیت و افشا).

محافظه‌کاری - احتیاط

از دیدگاه تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، محافظه‌کاری به عنوان کوششی برای انتخاب روشی از روش‌های پذیرفته شده حسابداری که به یکی از موارد زیر منتج می‌شود، تعریف شده است:

شناخت کندتر درآمد فروش، شناخت سریعتر هزینه، ارزشیابی کمتر دارایی‌ها و یا ارزشیابی بیشتر بدهی‌ها.

افشا

افشای اطلاعات همراه با و خارج از متن صورت‌های مالی شامل موارد زیر است:

۱- تهیه و گزارش صورت‌های مالی مکمل نظیر صورت‌های مالی تورمی،

۲- افشای اطلاعاتی که نمی‌توان آنها را در متن صورت‌های مالی گزارش کرد، از طریق یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی،

۳- افشای رویدادهای با اهمیت بعد از تاریخ صورت‌های مالی، از طریق یادداشت‌های همراه،

۴- پیش‌بینی عملیات سال آینده، و

۵- تجزیه و تحلیل مدیریت از عملیات، در گزارش‌های سالانه.

اهمیت -

اهمیت که توسط هیأت استانداردهای حسابداری مالی به عنوان یک خاصه فراگیر توصیف شده، از بسیاری جهات مشابه ویژگی مربوط بودن است. زیرا این مفهوم، اهمیت یک قلم یا گروهی از اقلام را از لحاظ مربوط بودن به تصمیم‌گیری‌های استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی مورد توجه قرار می‌دهد. بنابراین، می‌توان اهمیت را روی دیگر سکه افشا تلقی کرد زیرا، آن چه که افشا می‌شود لزوماً باید حایز اهمیت باشد.

عینیت -

مفهوم عینیت در گذشته به طرق مختلف تفسیر شده است اما تفسیر مرجح آن به کیفیت شواهد زیربنایی رویدادهایی اشاره دارد که نهایتاً تلخیص و به شکل صورت‌های مالی سازماندهی می‌شود. کیفیت شواهد نیز جدا از اشخاصی که وظیفه اندازه‌گیری را به عهده دارند ارزیابی می‌گردد. اما، در حال حاضر، عینیت از دیدگاه آمار و به معنای میزان اتفاق نظر میان اندازه‌گیرها مد نظر قرار می‌گیرد. با این ترتیب، به جای فرض بنیادی یا اصل محسوب کردن عینیت، آن را میتوان جزء لاینفک فرآیند اندازه‌گیری محسوب کرد.

اصول متمرکز بر ستاندها

اصول متمرکز بر ستاندها ویژگی‌هایی را بیان می‌کند که صورت‌های مالی از دیدگاه استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان آن باید دارا باشند. این اصول عبارتند از:

قابلیت مقایسه

قابلیت مقایسه، در گذشته به معنای بکارگیری روش یکسان برای رویدادهای مشابه توصیف شده اما این تعریف ساده‌انگاری است و از لحاظ عملیاتی کاربرد ندارد. قابلیت مقایسه در این بخش، از دیدگاه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی مورد توجه قرار گرفته است و به میزان قابلیت اعتمادی اشاره دارد که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی هنگام ارزیابی وضعیت مالی و نتایج عملیات به منظور

مقایسه واحدهای انتفاعی مختلف یا پیش‌بینی سود و گردش وجوه نقد، برای آن صورت‌ها قابل هستند.

ثبات رویه

ثبات رویه به بکارگیری روش‌های حسابداری یکسان توسط یک واحد انتفاعی معین در دوره‌های مالی متوالی اشاره دارد.

یکنواختی

تفسیرهایی که برای یکنواختی ارائه شده است شامل موارد زیر می‌باشد:

۱- مجموعه‌ای از اصول یکنواخت حسابداری برای

تمامی واحدهای انتفاعی که تفسیر و بکارگیری آن در اختیار هر یک از واحدهای انتفاعی باشد.

۲- بکارگیری روش‌های حسابداری یکسان در

وضعیت‌های مشابه، بدون توجه به وضعیت‌های متفاوت

۳- بکارگیری روش‌های حسابداری مشابهی که

تفاوت در وضعیت‌های اقتصادی را نیز مد نظر قرار دهد.

وجه نقد، سرمایه و سود

سرمایه و سود، دو مفهوم اساسی حسابداری

محسوب می‌شوند که هر دو در نهایت به گردش وجوه نقد زیربنای آن بستگی دارند.

حسابداران معمولاً تمایل دارند که سرمایه را

مترادف ارزش دفتری حقوق سهامداران عادی و سود را

مترادف سود خالصی که به سهامداران عادی تعلق می‌گیرد

فرض کنند. سرمایه در مفهوم وسیع آن، عبارت است از

ارزش تمامی پول‌هایی که در اختیار واحد انتفاعی قرار گرفته

است. بنابر این تعریف، سرمایه تمامی دیون، سهام ممتاز،

سهام عادی و سایر اوراق بهادار منتشر شده توسط واحد

انتفاعی را در برمی‌گیرد. با این ترتیب، سود را نیز می‌توان

مبلغی تعریف کرد که توسط سهامداران و اعتباردهندگان

تحصیل می‌شود. سود مبتنی بر این تعریف، غالباً سود واحد

انتفاعی نامیده می‌شود تا از سود خالص متعلق به سهامداران

عادی متمایز گردد. به بیان دیگر، سود واحد انتفاعی سودی

است که هزینه‌های بهره و تامین مالی از آن کسر نشده است.

وجه نقد در ارتباط با سرمایه و سود به این دلیل حایز اهمیت است که معرف قدرت خریدی است که می‌توان در اقتصاد بازار به اشخاص یا موسسات دیگر انتقال داد تا به مصرف تهیه کالاها و خدمات مورد نیاز خود برسانند.

هدف از ارائه اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد

بر اساس بیانیه شماره یک هیأت استانداردهای حسابداری مالی، هدف اولیه حسابداری این است که به سهامداران و سایر استفاده‌کنندگان امکان دهد که انتظارات خود را از گردش وجوه نقد آتی شکل دهند. یعنی گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را ارائه کند که به سرمایه‌گذاران فعلی و آتی و همچنین اعتباردهندگان کمک کند تا مبالغ، زمان‌بندی و ابهام مربوط به دریافت‌های نقدی مربوط به سود سهام یا بهره و وجوه حاصل از فروش، بازخرید یا سررسید شدن اوراق بهادار را ارزیابی کنند. به بیان دیگر، ارزش فعلی وجوه نقدی که از سرمایه‌گذاری مورد نظر تحصیل می‌شود نباید کمتر از وجوه سرمایه‌گذاری شده باشد یعنی ارزش فعلی خالص سرمایه‌گذاری بزرگ‌تر از صفر باشد.

سود حسابداری در مقایسه با سود اقتصادی

تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی در سال‌های متمادی کوشش کرده‌اند که به سود خالص حسابداری محتوای اقتصادی نیز نسبت دهند. کانون توجه این کوشش‌ها برقراری ارتباط بین نرخ بازده سرمایه‌گذاری از یک سو و نرخ بازده داخلی از سوی دیگر بوده است.

هر دو نرخ بازده مذکور بالا، معیارهایی برای سنجش کارایی بکارگیری دارایی‌های واحد انتفاعی است اما نحوه تعریف آنها متفاوت است.

فرمول‌های زیر را می‌توان برای سود خالص حسابداری و سود خالص اقتصادی بدست آورد:

استهلاک حسابداری - هزینه‌ها - درآمد فروش = سود خالص حسابداری
استهلاک اقتصادی - هزینه‌ها - درآمد فروش = سود خالص اقتصادی

مفهوم شمول کلی سود (سود جامع)

سود جامع مفهومی گسترده‌تر از سود خالص است زیرا موارد زیر را نیز در برمی‌گیرد:

«برخی از تغییرات دیگر در دارایی‌های خالصی که طی دوره مالی شناسایی شده است، مانند تغییر ارزش بازار سرمایه‌گذاری در اوراق بهاداری (سهام) که به عنوان دارایی غیرجاری طبقه‌بندی شده‌اند یا تعدیل مربوط به تبدیل پول‌های خارجی»

سود خالص از سوی دیگر، شامل اقلامی نیز هست که ماهیت جاری ندارد. به طور مشخص، سود خالص (و سود جامع) شامل موارد زیر نیز می‌باشد:

«آثار برخی از تعدیل‌های حسابداری دوره‌های قبل که در دوره مالی جاری شناسایی شده‌اند مانند آثار انباشته تغییر در اصول و روش‌های حسابداری»

هیأت استانداردهای حسابداری، سودی را که تنها منعکس‌کننده رویدادهای دوره جاری است، عایدات نامیده است. بنابراین می‌توان نوشت:

اقدام غیرمکرر + سود عملیات جاری = عایدات
آثار انباشته تغییر در اصول و روش‌های حسابداری + عایدات = سود خالص

سود (زیان) تحقق نیافته + سود خالص = سود جامع

صورت سود و زیان

صورت سود و زیان همواره یکی از با اهمیت‌ترین صورت‌های مالی اساسی محسوب می‌شود. اهمیت این صورت‌مالی در این است که امکان پیش‌بینی گردش وجوه نقد در آینده و همچنین ارزیابی عملکرد مدیریت را فراهم می‌آورد. در این بخش، اجزای اصلی صورت سود و زیان یعنی _____ درآمد فروش و هزینه مورد بحث قرار می‌گیرد.

درآمد فروش

درآمد فروش به طرق مشروح زیر تعریف شده است:

۱- درآمد فروش از فروش محصولات و ارائه

خدمات، تحصیل و بر مبنای صورت حساب ارائه شده به مشتریان، صاحبکاران یا مستاجرین در ازای کالاها یا خدمات تأمین شده اندازه‌گیری می‌شود.

فعالیت‌های اصلی و مستمر یا عملیات کانونی آن ناشی شده باشد.

صورت گردش وجوه نقد

هیأت استانداردهای حسابداری مالی در سال ۱۹۸۷ میلادی، تهیه و گزارش صورت گردش وجوه نقد را الزامی کرده است.

تحقیقات مربوط به صورت گردش وجوه نقد

در زمینه لزوم تهیه صورت گردش وجوه نقد، تحقیقات بسیاری توسط پژوهشگران حسابداری انجام شده است. نتایج و نظریات حاصل از این تحقیقات را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد:

۱- گزارش گردش وجوه نقد واحدهای انتفاعی برای ارزیابی عملکرد آنان لازم و مفید است. زیرا نقدینگی (گردش وجوه نقد) جزء لاینفک عملکرد واحدهای انتفاعی محسوب می‌شود.

۲- سود معرف نتیجه نهایی فعالیت‌های واحد انتفاعی نیست بلکه گردش وجوه نقد، انعکاسی از این نتیجه نهایی است. زیرا، سود یک رقم محاسباتی تلخیص شده است در حالیکه وجه نقد منبعی عینی به شمار می‌آید.

۳- اگرچه در مورد برتری صورت گردش وجوه نقد بر صورت‌های مالی تعهدی و یا تلقی آن به عنوان مکمل این صورت‌های مالی، ابهاماتی وجود دارد اما لزوم تهیه و اهمیت آن انکارناپذیر است. چنانچه صورت گردش وجوه نقد و صورت‌های مالی تعهدی توأمأ مورد استفاده و تحلیل قرار گیرند، اطلاعات به مراتب سودمندتری را فراهم می‌کنند.

۴- با گذشت زمان، اهمیت اطلاعات مربوط به صورت گردش وجوه نقد افزایش می‌یابد در حالی که اهمیت و کاربری اطلاعات مربوط به حسابداری تعهدی در حال کاهش است.

۲- درآمد فروش، افزایش ناخالص در دارایی‌ها و کاهش ناخالص در بدهی‌هاست که براساس اصول پذیرفته شده حسابداری اندازه‌گیری می‌شود و حاصل فعالیت‌های انتفاعی موسسه می‌باشد.

۳- درآمد فروش، عبارت است از ورود یا افزایش دارایی‌های واحد انتفاعی یا واریز بدهی‌های آن (یا ترکیبی از هر دو) طی یک دوره مالی که از تحویل یا تولید کالاها، ارائه خدمات، یا سایر فعالیت‌های اصلی و مستمر یا عملیات مرکزی آن ناشی شده باشد.

در ادبیات حسابداری و همچنین در عمل، چهار مقطع زمانی مختلف به شرح زیر برای شناسایی درآمد فروش مطرح و بکار گرفته شده است:

در خلال تولید، هنگام خاتمه فرآیند تولید، مقطع فروش، بعد از فروش

در برخی از قراردادهای بلندمدت، درآمد فروش در خلال تولید شناسایی می‌شود. در مورد برخی از محصولات کشاورزی یا معدنی، درآمد فروش هنگام خاتمه فرآیند تولید شناسایی می‌گردد و در فروش اقساطی اموال غیرمنقول، هنگام وصول وجه نقد درآمد فروش شناسایی می‌شود.

هزینه

هزینه نیز در ادبیات حسابداری به طرق زیر تعریف شده است:

۱- هزینه، از دیدگاهی گسترده، شامل تمامی اقلام بهای تمام شده منقضي شده است که قابل کسر کردن از درآمد فروش می‌باشد.

۲- هزینه‌ها عبارتند از کاهش ناخالص در دارایی‌ها یا افزایش ناخالص در بدهی‌ها که براساس اصول پذیرفته شده حسابداری اندازه‌گیری شده و حاصل فعالیت‌های انتفاعی موسسه می‌باشد.

۳- هزینه‌ها عبارتند از خروج یا مصرف دارایی‌های واحد انتفاعی یا ایجاد بدهی‌ها (یا ترکیبی از هر دو) طی یک دوره مالی که از تحویل یا تولید کالاها، ارائه خدمات، یا سایر

۵- وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی، از لحاظ بیان و پیش‌بینی بازده اوراق بهادار، توانمندی زیادی دارد.

- این کتاب توسط دفتر بررسی‌های مالی، تلخیص شده و به تایید آقای دکتر رضا شباهنگ رسیده است.

