

## مفاهیم نظری حسابداری

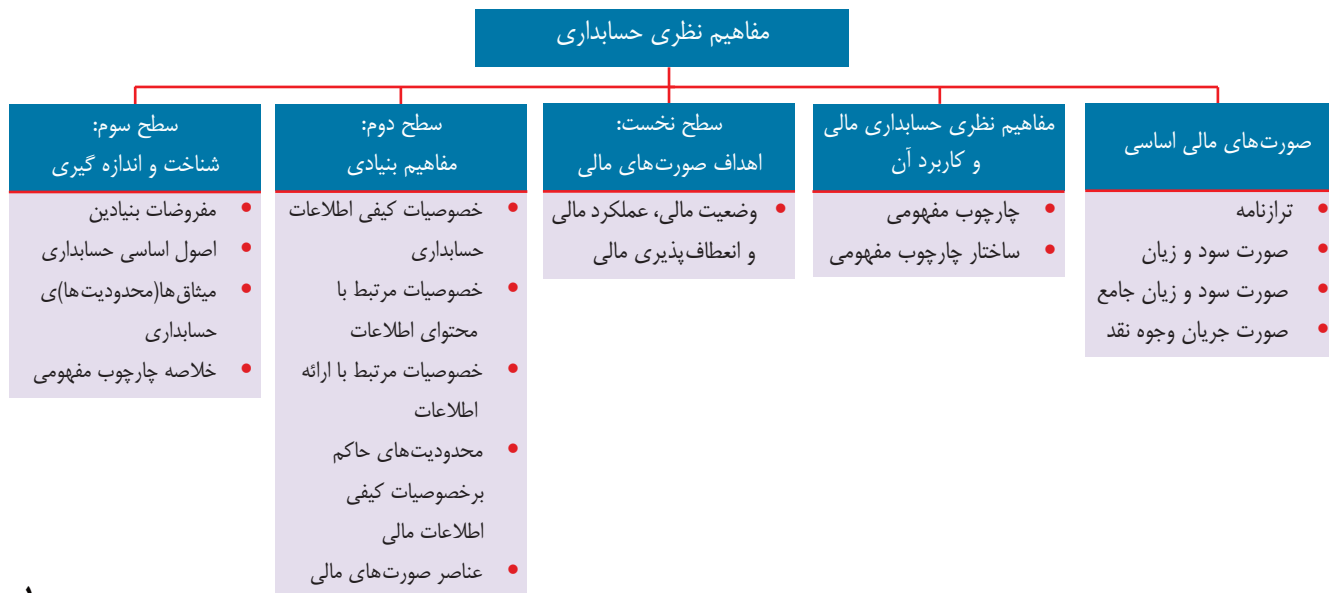
**اهداف مطالعه:** هنرجویان پس از مطالعه این فصل باید بتوانند:

- ۱ صورت‌های مالی اساسی را بیان کرده و تفاوت آن‌ها را با گزارشگری مالی تشریح کنید.
- ۲ سودمندی یک چارچوب مفهومی را توضیح دهید.
- ۳ اهداف گزارشگری مالی و صورت‌های مالی را شرح دهید.
- ۴ خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری را تعیین کنید.
- ۵ عناصر اصلی صورت‌های مالی را تعریف کنید.
- ۶ مفروضات بنیادی حسابداری را توصیف کنید.
- ۷ کاربرد اصول اساسی حسابداری را توضیح دهید.
- ۸ تأثیر میثاق‌های حسابداری را بر گزارشگری اطلاعات مالی شرح دهید.

### مروری بر فصل

برای دست‌یابی به صورت‌های مالی یکنواخت و هم‌چنین استانداردهای حسابداری هماهنگ، وجود یک مجموعه‌ی پیوسته از اهداف و مبانی مرتبط که بتواند ماهیت، نحوه‌ی عمل و حدود گزارشگری مالی را مشخص کند لازم است. چنین مجموعه‌ای، همانند یک قانون پایه، در تدوین استانداردهای حسابداری و حل موضوعات پیش‌بینی نشده‌ی حسابداری، ملاک عمل قرار خواهد گرفت. صورت‌های مالی اساسی به عنوان اصلی‌ترین محصول سیستم حسابداری بر پایه چنین چارچوب مفهومی‌ای شکل گرفته‌است. صورت‌های مالی اساسی و مفاهیم گزارشگری مالی مطالبی هستند که در این فصل به آن‌ها پرداخته خواهد شد.

#### مفاهیم نظری حسابداری



## هدف مطالعه ۱

صورت‌های مالی اساسی را بیان و تفاوت آن را با گزارشگری مالی تشریح کنید.

بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران، مجموعه کامل **صورت‌های مالی**: شامل ترازنامه، صورت سود و زیان،

صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد و یادداشت‌های توضیحی است. ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد را **صورت‌های مالی اساسی** می‌نامند. دیگر اقلام تشکیل‌دهنده گزارشگری مالی مواردی از قبیل گزارش مدیران درباره فعالیت شرکت و گزارش‌های تحلیلی آنان است که همراه با گزارش حسابرس مستقل (و حسب مورد گزارش بازرس قانونی) و صورت‌های مالی، مجموعه‌ای تحت عنوان **گزارشگری مالی** سالانه را تشکیل می‌دهد. سایر گزارش‌های مالی، که به‌طور موردی و با اهداف خاص تهیه می‌شود، در برگیرنده مواردی از قبیل گزارش‌های مالی تهیه شده به‌منظور دریافت تسهیلات مالی از بانک‌ها، گزارش توجیهی هیئت مدیره جهت افزایش سرمایه در مورد شرکت‌های سهامی و اظهارنامه مالیاتی است. صورت‌های مالی، اثرات مالی معاملات و سایر رویدادها را از طریق طبقه‌بندی کلی آن‌ها برحسب خصوصیات اقتصادی خود نمایش می‌دهد. **صورت‌های مالی باید حداقل به‌طور سالانه ارائه شود** و هریک از اقلام آن باید به وضوح قابل تشخیص باشد. هم‌چنین، اطلاعات زیر باید به گونه‌ای مشخص نشان داده شود:

- الف. نام شرکت و شکل حقوقی آن؛
- ب. عنوان صورت مالی
- ج. تاریخ ترازنامه یا دوره مالی؛
- د. واحد پول گزارشگری؛
- ه. سطح دقت به‌کاررفته در ارائه ارقام صورت‌های مالی.

تصویر ۱-۱ نحوه ارائه این اطلاعات را در صورت سود و زیان **شرکت نادری** نشان می‌دهد. همان‌گونه که مشاهده می‌کنید، معمولاً این اطلاعات قبل از ارائه اقلام صورت مالی، در بخش ابتدایی هر صورت، ارائه می‌شوند. نام شرکت و شکل حقوقی آن قبل از سایر اطلاعات ارائه می‌شود. این تصویر، نشان می‌دهد که **شرکت نادری** به شکل **سهامی عام** فعالیت می‌کند. برخی دیگر از سایر انواع متداول شرکت‌ها از نظر شکل حقوقی عبارت‌اند از: **سهامی خاص**، با مسئولیت محدود، **تضامنی و تعاونی**.

عنوان صورت مالی پس از نام و شکل حقوقی شرکت ارائه می‌شود. پس از نام صورت مالی، تاریخ تهیه صورت مالی یا دوره‌ای که صورت مالی برای پوشش آن تهیه شده است ارائه می‌شود. ترازنامه برای یک تاریخ مشخص تهیه می‌شود. بنابراین، تاریخ ترازنامه به این صورت ارائه می‌شود: **۲۹ اسفندماه ۱۳۹۱**.

اما سه صورت مالی اساسی دیگر یعنی صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد، برای **دوره حسابداری** (معمولاً یک سال حسابداری) تهیه می‌شوند. در اغلب موارد، به منظور افزایش سودمندی اطلاعات گزارش شده، صورت‌های مالی به صورت مقایسه‌ای ارائه می‌شوند.

در این تصویر اطلاعات صورت سود و زیان برای دو سال ۱۳۹۱ و ۱۳۹۰ گزارش شده است. در هر صورت مالی باید واحد پول گزارشگری (در این تصویر ریال) و سطح دقت (در این تصویر میلیون) ارائه شود. بنابراین رقم ۳۴۵۰ گزارش شده برای درآمد فروش سال ۱۳۹۱ به این معنی است که فروش **شرکت نادری** در این سال، ۳۴۵۰ میلیون ریال بوده است.

شرکت سهامی عام نادری  
صورت سود و زیان  
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۹۱

۱۳۹۰	۱۳۹۱	
میلیون ریال	میلیون ریال	
۳,۰۱۰	۳,۴۵۰	درآمد فروش

تصویر ۱-۱ اطلاعات ضروری هر صورت مالی

## ترازنامه

**ترازنامه** که برخی اوقات صورت وضعیت مالی نیز نامیده می‌شود، دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه شرکت را در یک زمان معین گزارش می‌کند. این صورت مالی در خصوص ماهیت و مبالغ سرمایه‌گذاری شده توسط شرکت در منابع اقتصادی (دارایی‌ها)، تعهدات شرکت در قبال بستانکاران (بدهی‌ها) و حقوق صاحبان سرمایه در خالص دارایی‌ها، اطلاعاتی فراهم می‌آورد. در فصل ۹، اقلام تشکیل دهنده ترازنامه و نحوه تهیه و تنظیم ترازنامه طبقه‌بندی شده به تفصیل بیان می‌شود.

## صورت سود و زیان

**صورت سود و زیان**، گزارشی است که موفقیت عملیات یک شرکت را برای یک دوره معین اندازه‌گیری می‌کند. از صورت سود و زیان برای تعیین سودآوری و ارزش سرمایه‌گذاری در یک شرکت استفاده می‌شود. این صورت مالی اطلاعاتی فراهم می‌آورد که به سرمایه‌گذاران و بستانکاران در پیش‌بینی مبالغ، زمان‌بندی و عدم اطمینان مربوط به جریان‌های نقدی آتی کمک می‌کند. در فصل ۹، اقلام تشکیل دهنده صورت سود و زیان و نحوه تهیه و تنظیم چندمرحله‌ای آن تشریح خواهد شد.

## مطالعه آزاد

### صورت سود و زیان جامع

**صورت سود و زیان جامع**، گزارشی است که کل درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده طی دوره را که به صاحبان سرمایه قابل انتساب است، به تفکیک اجزای تشکیل دهنده آن‌ها نشان دهد. برخی مواقع درآمدها و هزینه‌ها مستقیماً به حساب حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شوند. این درآمدها و هزینه‌ها در صورت سود و زیان منعکس نمی‌شوند. برای آگاهی استفاده‌کنندگان از کلیه جنبه‌های عملکرد مالی شرکت در طی دوره، صورت سود و زیان جامع تهیه می‌شود تا میزان افزایش یا کاهش حقوق صاحبان سرمایه از بابت درآمدها و هزینه‌های مختلف دوره نشان داده شود. صورت سود و زیان جامع موارد زیر را به ترتیب نشان می‌دهد:

- الف. سود یا زیان خالص دوره طبق صورت سود و زیان؛
- ب. سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده به تفکیک؛
- ج. تعدیلات سنواتی.

نمونه‌هایی از سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده شامل موارد زیر است: درآمدها و هزینه‌های ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود و سود و زیان حاصل از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی. تصویر ۲-۱ صورت سود و زیان جامع فرضی **شرکت نادری** را نشان می‌دهد.

شرکت سهامی عام نادری  
صورت سود و زیان جامع  
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۹۱

۱۳۹۰	۱۳۹۱	
میلیون ریال	میلیون ریال	
۷	۳۷	سود خالص سال
۶	۴	مازاد ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها
۷	(۳)	سود (زیان) تحقق نیافته سرمایه‌گذارها
۲۰	۳۸	سود جامع سال مالی

تصویر ۱-۲ صورت سود و زیان جامع

شرکت نادری (سهامی عام)

صورت جریان وجوه نقد

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۹۱

میلیون ریال

<u>فعالیت‌های عملیاتی</u>	
۷,۰۰۰	جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی
<u>بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی</u>	
۶۵۰	جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی
<u>مالیات بر درآمد</u>	
(۲,۹۰۰)	مالیات بر درآمد پرداختی
<u>فعالیت‌های سرمایه‌گذاری</u>	
(۱,۵۵۰)	جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری
۳,۲۰۰	جریان خالص ورود وجه نقد قبل از فعالیت‌های تأمین مالی
<u>فعالیت‌های تأمین مالی</u>	
۱۵۰	جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی
۳,۳۵۰	خالص افزایش در وجه نقد
۳۰,۰۰۰	مانده وجه نقد در آغاز سال
۳۳,۳۵۰	مانده وجه نقد در پایان سال

تصویر ۱-۳ صورت جریان وجوه نقد

## صورت جریان وجوه نقد

**صورت جریان وجوه نقد**، دریافت‌های نقدی، پرداخت‌های نقدی و خالص تغییر در وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های مختلف شرکت را در طی یک دوره مالی گزارش می‌کند. اطلاعات صورت جریان وجوه نقد به سرمایه‌گذاران، بستانکاران و سایر افراد کمک می‌کند تا توانایی شرکت را در ایجاد وجه نقد برای پرداخت سود سهام، بازپرداخت بدهی‌ها و سایر نیازهای نقدی ارزیابی کنند. همان‌گونه که تصویر ۳-۱ نشان می‌دهد، این صورت مالی، جریان‌های نقدی طی دوره را تحت سرفصل‌های اصلی زیر گزارش می‌کند:

- فعالیت‌های عملیاتی؛
- بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی؛
- مالیات بر درآمد؛
- فعالیت‌های سرمایه‌گذاری؛
- فعالیت‌های تأمین مالی.

## مفاهیم نظری حسابداری مالی و کاربرد آن

### چارچوب مفهومی

#### هدف مطالعه ۲

سودمندی یک چارچوب مفهومی را توضیح دهید.

چارچوب مفهومی، همانند

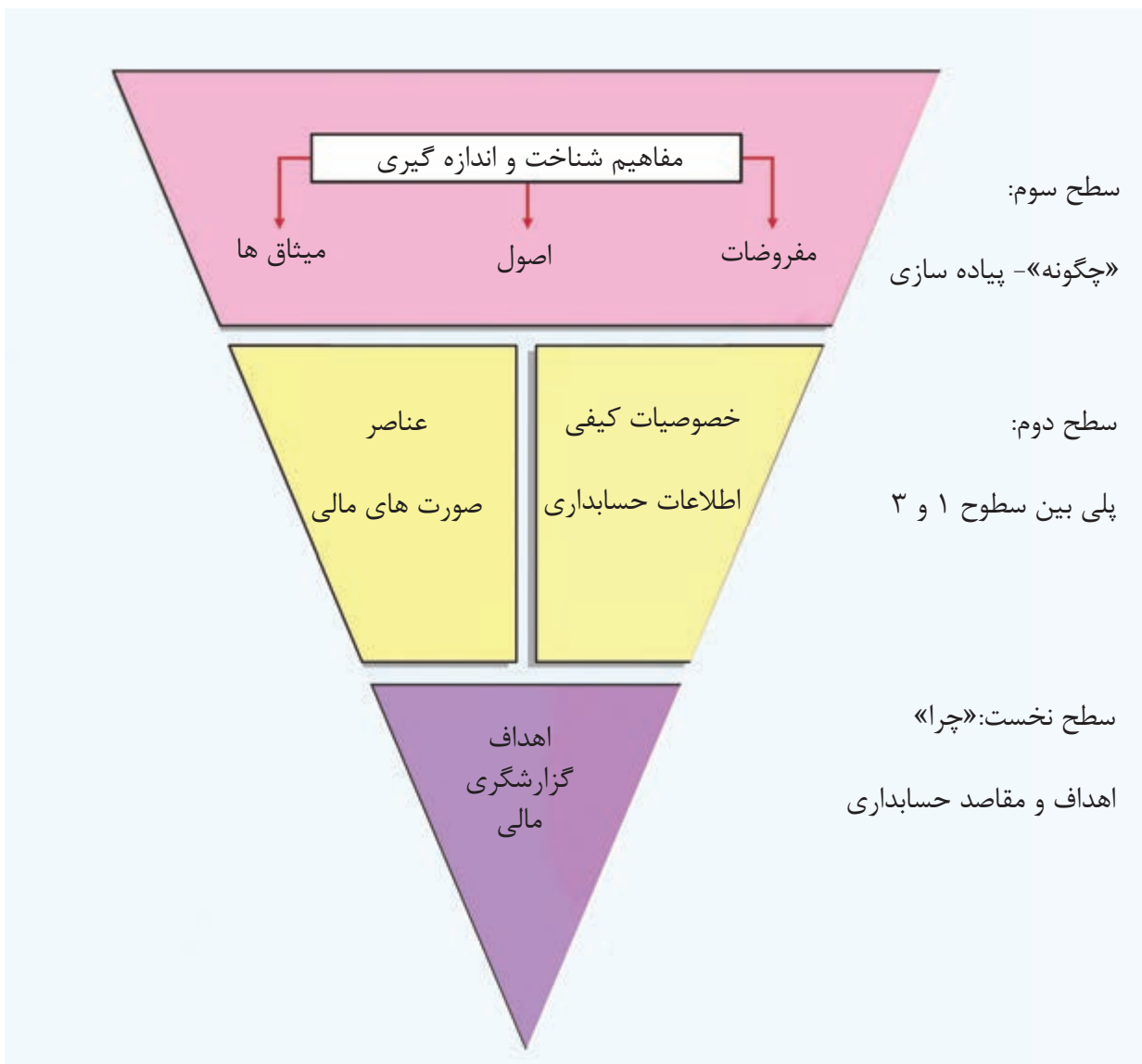
یک قانون اساسی است: سیستم منسجمی از اهداف و مبانی وابسته

به یکدیگر می‌باشد که به روش‌ها و قواعد حسابداری یک‌نواختی منجر می‌شود. چارچوب مفهومی، ماهیت، کارکرد و محدودیت‌های حسابداری و صورت‌های مالی را تعیین می‌کند.

چرا به چارچوب مفهومی نیاز است؟ نخست، برای آن‌که قواعد حسابداری یک‌نواخت و مفیدی به دست آید، فرآیند تدوین استانداردها باید بر مبنای مجموعه مفاهیم و اهداف ساختار یافته‌ای قرار داشته باشد. در این صورت، مجموعه منسجمی از اصول پذیرفته شده حسابداری به دست می‌آید. این چارچوب باعث می‌شود، شناخت و اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی نسبت به گزارشگری مالی افزایش یابد. دوم، حرفه حسابداری باید بتواند به سرعت

استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به صورت هم‌زمان به اطلاعات مالی بسیار متنوعی احتیاج دارند. برخی مواقع اطلاعات مالی مورد نیاز با یکدیگر در تعارض است. برای بر طرف ساختن این نیازها، شرکت‌ها مجموعه واحدی از صورت‌های مالی را تهیه می‌کنند و در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهند. استفاده‌کنندگان انتظار دارند، این صورت‌های مالی، عملیات مالی شرکت را به شکلی شفاف، منصفانه و کامل ارائه دهند. از این رو، حرفه حسابداری تلاش کرده است مجموعه‌ای از استانداردهایی را تدوین کند که از پذیرش عمومی برخوردار باشد و در عمل به طور وسیع مورد استفاده قرار گیرد. این مجموعه استانداردها و روش‌های مشترک، اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP)<sup>۱</sup> نامیده می‌شوند. عبارت پذیرفته شده به این معنی است که این اصول توسط یک نهاد مجاز رسمی، تدوین شده است یا کاربرد یک روش حسابداری در طی دوره‌های مختلف، باعث پذیرش آن روش شده است.

<sup>۱</sup> Generally Accepted Accounting Principles



تصویر ۴-۱ چارچوب مفهومی گزارشگری مالی

۲ خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری که باعث سودمند بودن این اطلاعات در تصمیم گیری می شود؛  
 ۳ تعریف عناصر (اقلام) تشکیل دهنده صورت های مالی؛  
 ۴ تعیین مجموعه معیارهای بنیادی شناخت و اندازه گیری رویدادهای اقتصادی و نحوه گزارش آن ها.  
 تصویر ۴-۱، دیدگاهی کلی از یک چارچوب مفهومی را نشان می دهد. چارچوب مفهومی در نخستین سطح، اهداف حسابداری را بیان می کند.

مشکلات عملی جدید و نوظهور را با مراجعه به چارچوب مفهومی حل کند. زیرا ممکن است موضوعات جدیدی در حسابداری مطرح شود که در خصوص آن استاندارد حسابداری وجود نداشته باشد. وجود چارچوب مفهومی به دستیابی به راه حل و روش منطقی حسابداری در رابطه با آن موضوع کمک می کند.

### ساختار چارچوب مفهومی

چارچوب مفهومی معمولاً موارد زیر را در بر دارد:  
 ۱ اهداف و مقاصد حسابداری (گزارشگری مالی)؛

سطح دوم خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری و عناصر تشکیل دهنده صورت‌های مالی را مورد توجه قرار می‌دهد. سطح سوم مفاهیم شناخت و اندازه‌گیری استفاده شده در تدوین و اجرای استانداردهای

حسابداری را مشخص می‌کند. این مفاهیم، مفروضات، اصول و محدودیت (میتاق)‌های حسابداری را در بر می‌گیرد که محیط کنونی گزارشگری را تشریح می‌کند.

## سطح اول: اهداف گزارشگری مالی و صورت‌های مالی اساسی

### هدف مطالعه ۳

اهداف گزارشگری مالی و صورت‌های مالی را شرح دهید.

محصول نهایی

فرایند حسابداری مالی، ارائه اطلاعات مالی به

استفاده‌کنندگان مختلف، اعم از استفاده‌کنندگان داخلی و استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری است. اطلاعات مالی در قالب گزارش‌های حسابداری ارائه می‌شود. آن گروه از گزارش‌های حسابداری که با هدف تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری تهیه و ارائه می‌شود، در حیطه عمل گزارشگری مالی قرار می‌گیرد. با این وجود، افراد داخل شرکت (مانند مدیران و کارکنان) نیز از استفاده‌کنندگان اصلی گزارشگری مالی محسوب می‌شوند.

صورت‌های مالی، بخش اصلی فرایند گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد. هدف صورت‌های مالی، ارائه اطلاعات تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای بسیاری از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع می‌شود. هم‌چنین صورت‌های مالی نتایج ایفای وظیفه مباشرت مدیریت یا حساب‌دهی آنان، در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته است، را نشان می‌دهد.

### وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی

مجموعه کامل صورت‌های مالی باید به نحوی تهیه و ارائه شوند که وضعیت مالی، عملکرد مالی و

انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری را به نحو مطلوب ارائه کنند. وضعیت مالی، دربرگیرنده دارایی‌های (منابع اقتصادی) تحت کنترل، ساختار مالی (ترکیب بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه)، میزان نقدینگی و توان بازپرداخت بدهی‌ها و توان سازگاری شرکت با تغییرات محیط عملیاتی است. اطلاعات مربوط به وضعیت مالی در ترازنامه ارائه می‌شود. عملکرد مالی، دربرگیرنده بازده حاصل از دارایی‌های تحت کنترل واحد تجاری است. اطلاعات درباره عملکرد مالی در صورت سود و زیان و در صورت جریان و جوه نقد از طریق انعکاس مبالغ و منابع اصلی جریان‌های ورودی و خروجی وجه نقد، از جنبه‌ای دیگر (متفاوت از صورت سود و زیان و ترازنامه) عملکرد مالی واحد تجاری را نیز به نمایش می‌گذارد.

انعطاف‌پذیری مالی، توانایی واحد تجاری مبنی بر اقدام مؤثر جهت تغییر میزان و زمان جریان‌های نقدی آن را بیان می‌کند، به گونه‌ای که واحد تجاری بتواند در قبال رویدادها و فرصت‌های غیرمنتظره، واکنش نشان دهد. اطلاعاتی که جهت ارزیابی انعطاف‌پذیری واحد تجاری مفید است، توسط مجموعه‌ی صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه منعکس می‌شود.

به کارگیری صحیح الزامات اصول و استانداردهای حسابداری به ارائه صورت‌های مالی مطلوب منجر می‌شود. ارائه صورت‌های مالی به نحو مطلوب به این

معنی است که اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی قابل فهم، مربوط، قابل اتکا و قابل مقایسه است. یکی از مواد الزامی برای ارائه صورت‌های مالی به نحو مطلوب، استفاده از مبنای تعهدی در تهیه صورت‌های مالی هستند. به جز اطلاعات مربوط به جریان‌های نقدی، واحد تجاری باید سایر صورت‌های مالی خود را بر مبنای تعهدی تهیه کند. در مبنای تعهدی، معاملات

و سایر رویدادها در زمان وقوع (و نه در زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد) شناسایی و در اسناد و مدارک حسابداری ثبت می‌شود و در صورت‌های مالی دوره‌های مربوط انعکاس می‌یابد. هم‌چنین، به منظور افزایش مطلوبیت نحوه ارائه صورت‌های مالی، این صورت‌ها باید در برگزیده اقلام مقایسه‌ای دوره قبل باشد.

## سطح دوم: مفاهیم بنیادی

سطح اول، بر اهداف و مقاصد حسابداری تمرکز دارد. سطح دوم، مبنای مفهومی‌ای را ارائه می‌کند که خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری و عناصر صورت‌های مالی را تعریف می‌کند. این سطح، پلی است بین سطح اول و سطح سوم که راه‌های دستیابی به اهداف حسابداری را بحث می‌کند.

### خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری

#### هدف مطالعه ۴

از آنجا که هدف گزارشگری مالی، تهیه اطلاعات مفید برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر اشخاص ذی‌نفع و ذی‌علاقه است، اطلاعات مندرج در این گزارش‌ها باید دارای خصوصیات (ویژگی‌ها) کیفی معینی باشند. ویژگی‌های کیفی به خصوصیتی اطلاق می‌شود که موجب می‌شود اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی، برای استفاده‌کنندگان در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود.

خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری را تعیین کنید.

و سایر اشخاص ذی‌نفع و ذی‌علاقه است، اطلاعات مندرج در این گزارش‌ها باید دارای خصوصیات (ویژگی‌ها) کیفی معینی باشند. ویژگی‌های کیفی به خصوصیتی اطلاق می‌شود که موجب می‌شود اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی، برای استفاده‌کنندگان در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود. بر این اساس، برخی خصوصیات کیفی (مربوط بودن و قابل اتکا بودن) به محتوای اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی و برخی دیگر (قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن) به چگونگی ارائه این اطلاعات

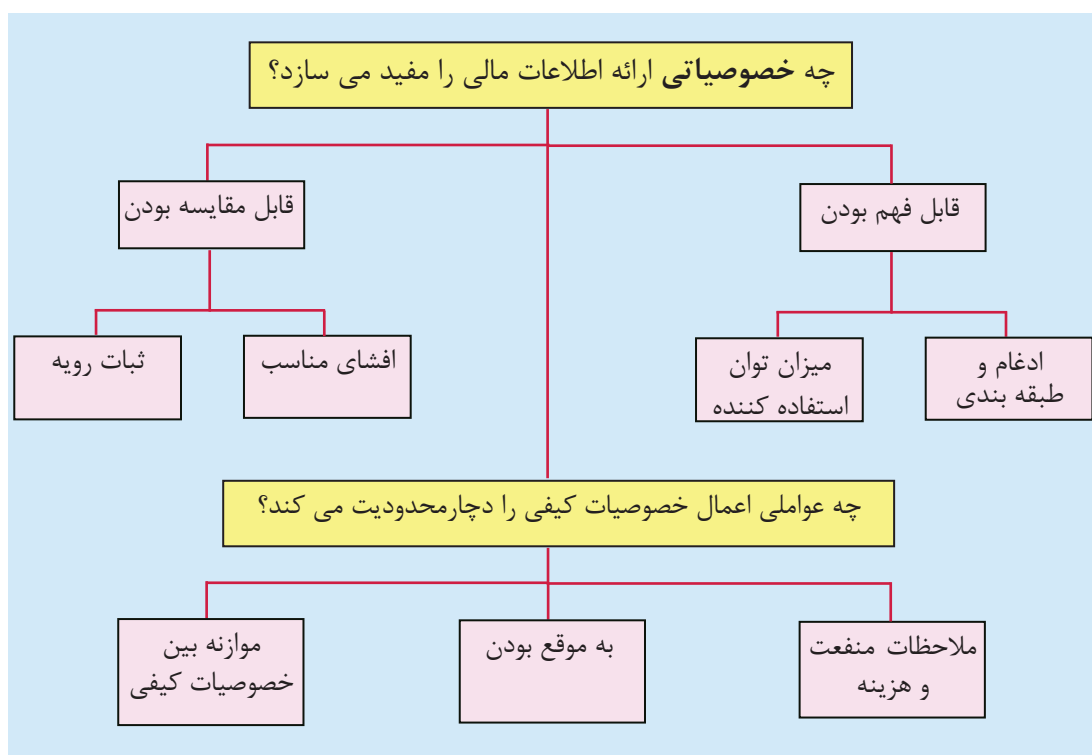
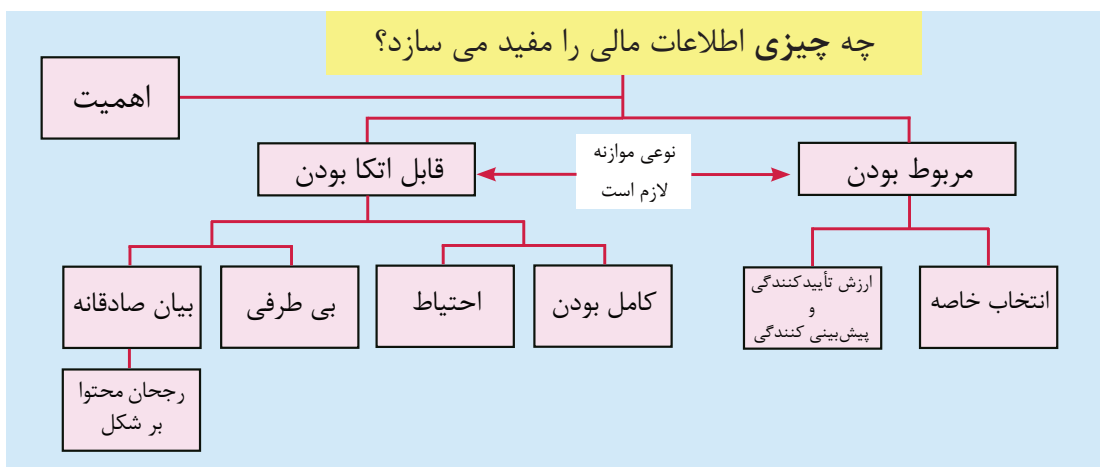
مربوط می‌شود. سلسله مراتب ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری در تصویر ۵-۱ ارائه شده است. **اهمیت** - اهمیت یک کیفیت آستانه‌ای است. اگر اطلاعات با اهمیت نباشد نیازی به بررسی بیش‌تر آن نیست. اطلاعاتی با اهمیت است که بتواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورت‌های مالی اتخاذ می‌شود، تأثیر گذارد. در مورد دو یا چند قلم مشابه، اهمیت مجموع و نیز تک‌تک آن‌ها باید مدنظر قرار گیرد.

### خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات

خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات، **مربوط بودن و قابل اتکا بودن** است. هرگاه اطلاعات مالی مربوط و قابل اتکا نباشد در تصمیم‌گیری مفید نخواهد بود. مربوط بودن و قابل اتکا بودن از خصوصیات دیگری تشکیل شده است.

**مربوط بودن** - مربوط بودن اطلاعات حسابداری به این معناست که این اطلاعات باید برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان این اطلاعات مبنایی صحیح و منطقی فراهم کند. مربوط بودن را می‌توان تأثیرگذاری اطلاعات حسابداری بر تصمیمات استفاده‌کنندگان در مورد نتایج رویدادهای گذشته، پیش‌بینی اثرات رویدادهای فعلی و آتی و تعدیل یا تأیید انتظارات قبلی، تعریف نمود.





تصویر ۵-۱ سلسله مراتب خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری

در مورد مقدار و ساختار فعلی دارایی‌های شرکت، برای استفاده‌کنندگانی که سعی دارند توان شرکت را در استفاده از فرصت‌ها و واکنش به شرایط نامطلوب پیش‌بینی کنند، دارای ارزش است. همین اطلاعات دارای نقش تأییدکنندگی در مورد پیش‌بینی‌های گذشته، مثلاً درباره‌ی ساختار شرکت و نتیجه‌ی عملیات می‌باشد. **انتخاب خاصه-** برای ارائه‌ی اقلام در صورت‌های مالی،

اطلاعات کم‌اهمیت مربوط نیستند زیرا نمی‌توانند بر تصمیمات تأثیر بگذارند.

#### ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی- برای

آن‌که اطلاعات مربوط باشد، باید یا دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و یا دارای ارزش تأییدکنندگی باشد. نقش‌های پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی اطلاعات به یک‌دیگر مربوط می‌باشند. به طور مثال، اطلاعات

باید خاصه قلم مورد ارائه انتخاب شود. صورت‌های مالی تنها می‌توانند آن خاصه‌هایی را ارائه کنند که برحسب واحد پول قابل بیان باشند. اطلاعات در مورد سایر خاصه‌ها از جمله خاصه‌های غیرقابل بیان به پول از قبیل مقادیر و سررسیدها را می‌توان با شرح اقلام در صورت‌های مالی یا یادداشت‌های توضیحی به استفاده‌کننده انتقال داد.

**قابل اتکا بودن-** برای این که اطلاعات مفید باشد باید قابل اتکا نیز باشد. اطلاعاتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه‌ی بااهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه معقولی که انتظار می‌رود بیان کند.

**بیان صادقانه-** اطلاعات باید اثر معاملات و سایر رویدادهایی را که ادعا می‌کند بیانگر آن است را به طور صادقانه بیان کند. به این ترتیب: مثلاً ترازنامه، باید بیانگر صادقانه‌ی اثرات معاملات و سایر رویدادهایی باشد که به ایجاد آن دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه در تاریخ ترازنامه منجر شده است.

**رجحان محتوا بر شکل-** اگر قرار است اطلاعات، بیانگر صادقانه معاملات و سایر رویدادهایی که مدعی بیان آن‌هاست باشد، لازم است که این اطلاعات براساس محتوا و واقعیت اقتصادی و نه صرفاً شکل قانونی آن‌ها به حساب گرفته شود. محتوای معاملات و سایر رویدادها همواره با شکل قانونی آن‌ها سازگار نیست. هر چند اثرات خصوصیات قانونی یک معامله خود بخشی از محتوا و اثر تجاری آن است.

**بی طرفی-** اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی باید بی طرفانه یعنی عاری از تمایلات جانبدارانه باشد. چنان چه انتخاب و یا ارائه‌ی این اطلاعات به گونه‌ای باشد که بر تصمیم‌گیری یا قضاوت در جهت نیل به

نتیجه‌ای از قبل تعیین شده، اثر گذارد، صورت‌های مالی بی طرف نخواهد بود.

**احتیاط (محافظه کاری)-** عبارت است از به کارگیری مراقبت حرفه‌ای در انجام برآوردها در شرایط ابهام، به گونه‌ای که درآمدها یا دارایی‌ها بیش تر از واقع و هزینه‌ها یا بدهی‌ها کمتر از واقع ارائه نشوند. با این وجود، اعمال احتیاط نباید دارایی‌ها و درآمدها را کمتر از واقع و بدهی‌ها و هزینه‌ها را بیش تر از واقع نشان دهد. این امر موجب نقض بی طرفی است و بر قابلیت اتکای اطلاعات اثر می‌گذارد.

**کامل بودن-** اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی باید با توجه به کیفیت اهمیت و ملاحظات مربوط به فزونی منافع بر هزینه تهیه گردد و ارائه آن، کامل باشد. حذف بخشی از اطلاعات ممکن است به اطلاعات نادرست یا گمراه‌کننده منجر شود و لذا قابل اتکا نخواهد بود و از مربوط بودن آن کاسته شود.

### **خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه‌ی اطلاعات**

ویژگی‌های کیفی اصلی مرتبط با ارائه‌ی اطلاعات، قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن اند و بر مفید بودن اطلاعات می‌افزایند. اطلاعاتی که فاقد خصوصیات قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن باشد، با وجود مربوط بودن و قابل اتکا بودن، سودمندی محدودی خواهد داشت.

**قابل مقایسه بودن-** استفاده‌کنندگان باید بتوانند از طریق مقایسه صورت‌های مالی شرکت، روند تغییرات در وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری را مشخص کنند. استفاده‌کنندگان هم چنین باید بتوانند صورت‌های مالی شرکت‌های مختلف را مقایسه کنند تا وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی آن‌ها را نسبت به یک دیگر بسنجند.

**ثبات رویه-** قابل مقایسه بودن مستلزم این امر است

که اندازه‌گیری و ارائه اثرات مالی معاملات و سایر رویدادهای مشابه در هر دوره حسابداری و از یک دوره به دوره بعد با ثبات رویه انجام گیرد و هم‌چنین هماهنگی رویه توسط واحدهای تجاری مختلف حفظ شود.

**موارد افشا-** یکی از پیش شرط‌های قابل مقایسه‌بودن، افشای رویه‌های حسابداری به‌کار رفته در تهیه صورت‌های مالی و هم‌چنین افشای هرگونه تغییرات در آن رویه‌ها و اثرات چنین تغییراتی است. بر اساس استانداردهای حسابداری، ارائه اطلاعات مقایسه‌ای برای حداقل دوره حسابداری قبل، الزامی است.

**قابل فهم بودن-** یک خصوصیت کیفی مهم اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی این است که به آسانی برای استفاده‌کنندگان قابل درک باشد تا اطلاعات حسابداری مفید واقع شود. از آنجاکه سطح دانش استفاده‌کنندگان مختلف، متفاوت است، بنابراین، اطلاعات حسابداری باید به‌گونه‌ای تهیه و ارائه شود که برای همه اشخاصی که دانش متعارفی از حسابداری دارند به‌طور بالقوه قابل فهم و قابل استفاده باشد. به‌این طریق ویژگی

قابل فهم بودن، به دانش استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری بستگی دارد.

**ادغام و طبقه‌بندی اطلاعات-** یک عامل مهم در قابل فهم بودن اطلاعات مالی، نحوه ارائه آن‌ها است. برای این که ارائه اطلاعات قابل فهم باشد باید اقلام به‌نحوی مناسب در یک‌دیگر ادغام و طبقه‌بندی شوند.

**توان استفاده‌کنندگان-** صورت‌های مالی برای رفع نیازهای استفاده‌کنندگان مختلفی تهیه می‌شود که نسبت به فعالیت‌های تجاری و اقتصادی و نحوه حسابداری آن سطح آگاهی متفاوتی دارند. با این حال، اطلاعات مالی عموماً براساس این فرض که استفاده‌کنندگان از آگاهی معقولی در مورد فعالیت‌های تجاری و اقتصادی و نحوه حسابداری برخوردارند، تهیه می‌شود. درعین حال، اطلاعات پیچیده‌ای که جهت رفع نیازهای تصمیم‌گیری اقتصادی مربوط تلقی می‌شود، نباید به‌بانه مشکل بودن درک آن توسط برخی استفاده‌کنندگان، از صورت‌های مالی حذف شود.

## محدودیت‌های حاکم بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی

**موازنه بین ویژگی‌های کیفی -** یکی از محدودیت‌ها این است که اغلب نوعی موازنه یا مصالحه بین ویژگی‌های کیفی ضرورت دارد. به‌طور مثال، اطلاعاتی که قابل‌اتکاتر است اغلب از درجه‌مربوط‌بودن کمتری برخوردار است و بالعکس. عموماً هدف، دستیابی به نوعی توازن بین انواع خصوصیات، به‌منظور تحقق اهداف صورت‌های مالی است. مثال دیگری از تضاد بالقوه بین ویژگی‌های کیفی، تضاد بین بی‌طرفی و احتیاط است که هر دو از ویژگی‌های قابلیت اتکا محسوب می‌شوند. اعمال احتیاط بیش از حد معمول، به بیان کمتر از واقع دارایی‌ها و درآمدها و بیان بیش‌تر از واقع بدهی‌ها و هزینه‌ها منجر می‌شود.

**به موقع بودن -** اطلاعات حسابداری باید به موقع تهیه شده و در زمان تصمیم‌گیری در دست‌رس تصمیم‌گیرندگان باشد، زیرا در غیر این صورت، اطلاعات سودمند نمی‌باشند. به عبارت دیگر، عامل به موقع بودن، به زمان مناسب ارائه اطلاعات حسابداری اشاره دارد. بر اساس این ویژگی، گاهی اوقات دسترسی فوری به اطلاعات تقریبی، به مراتب بهتر از دریافت اطلاعات دقیق در زمان دیرتر است.

**منفعت و هزینه -** تهیه و گزارش اطلاعات مالی هزینه بر است. بنابراین، شرکت‌ها رابطه‌ی بین منافع و هزینه‌های تهیه و گزارش اطلاعات را در نظر می‌گیرند. هزینه فراهم آوردن اطلاعات، در مقابل منافع به دست آمده از آن، قرار می‌گیرد. تهیه و گزارش اطلاعاتی الزامی است که منافعش بیش از مخارج تهیه آن باشد.

### هدف مطالعه ۵

عناصر اصلی صورت‌های مالی را تعریف کنید.

### عناصر صورت‌های مالی

یکی از بخش‌های بااهمیت چارچوب نظری، عناصر اصلی یا تعاریفی است که در این چارچوب وجود دارد. حسابداری از واژگان متعدد با تعاریف و معانی متمایز و خاصی استفاده می‌کند. این واژگان، زبان تجارت یا زبان فنی حسابداری را شکل می‌دهد. یکی

از این واژه‌ها، دارایی است. آیا دارایی چیزی است که به شرکت تعلق دارد؟ یا دارایی چیزی است که شرکت حق استفاده از آن را دارد؟ و یا دارایی چیز با ارزشی است که شرکت از آن به منظور ایجاد درآمد استفاده می‌کند؟ در تصویر ۶-۱ عناصر صورت‌های مالی به همراه تعاریف آن‌ها ارائه شده است.

**دارایی،** عبارت است از حقوق شرکت نسبت به منافع اقتصادی آتی یا سایر راه‌های دست‌یابی مشروع به آن منافع که در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته به کنترل شرکت درآمده است.

**بدهی،** عبارت است از تعهد انتقال دارایی‌ها توسط شرکت ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته.

**حقوق صاحبان سرمایه،** عبارت است از باقیمانده‌ی دارایی‌ها پس از کسر کل بدهی‌های شرکت.

**آورده صاحبان سرمایه،** عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه، ناشی از سرمایه‌گذاری در شرکت جهت کسب یا افزایش حقوق مالکانه.

**ستانده صاحبان سرمایه،** عبارت است از کاهش در حقوق صاحبان سرمایه، ناشی از انتقال دارایی‌ها به صاحبان سرمایه یا ایجاد بدهی در قبال آن‌ها به‌منظور کاهش حقوق مالکانه و یا توزیع سود.

**درآمد،** عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه به جز مواردی که به آورده صاحبان سرمایه مربوط است.

**هزینه،** عبارت است از کاهش، در حقوق صاحبان سرمایه به جز مواردی که به ستانده صاحبان سرمایه مربوط است.

ترازنامه به ارزش تسویه گزارش شود. یکی دیگر از نتایج پذیرش فرض تداوم فعالیت، طبقه بندی دارایی ها و بدهی ها به جاری و غیر جاری (بلندمدت) است. زیرا اگر فرض تداوم فعالیت مصداق نداشته باشد، تمایز بین جاری و بلندمدت مفهومی ندارد.

**فرض دوره حسابداری** - همان طور که در بالا اشاره شد، نتایج واقعی عملیات یک شرکت را تنها در زمان تسویه، یعنی خاتمه عملیات آن می توان تعیین کرد. از طرف دیگر، بستانکاران، اعتباردهندگان و اشخاص ذی نفع نمی توانند تا تاریخ انحلال، از نتایج آن بی خبر باشند. از این رو، عمر شرکت به دوره های زمانی مساوی تقسیم می شود که در اصطلاح، هر دوره زمانی را **دوره حسابداری** می نامند. دوره حسابداری ممکن است ماهانه، سه ماهه، شش ماهه یا یک ساله باشد. هر دوره حسابداری را که دوازده ماه طول بکشد، **سال حسابداری** می گویند. باید توجه داشت که سال حسابداری ممکن است مطابق با سال تقویمی (از اول فروردین تا پایان اسفند)، یا غیر از آن باشد. یکی از نتایج پذیرش فرض دوره حسابداری، به وجود آوردن ویژگی **قابلیت مقایسه** صورت های مالی است.

**فرض واحد اندازه گیری** - برای اندازه گیری هر ویژگی یا کیفیت، در نگاه اول به یک مقیاس اندازه گیری نیاز است. مثلاً واحد اندازه گیری طول «متر» و وزن «کیلوگرم» است. در حسابداری نیز - پول به عنوان واحد اندازه گیری مبادلات فرض شده است. پول، یک واحد مشترک برای اندازه گیری مبادلات اقتصادی است که در ثبت مبادلات و تهیه صورت های مالی مورد استفاده قرار می گیرد. وقایعی که با پول اندازه گیری نمی شوند و فاقد جنبه مالی هستند در دفاتر و صورت های مالی منعکس نمی گردند.

سطح سوم، از مفاهیمی تشکیل شده است که تحقق اهداف مطرح شده در سطح یک را پایه ریزی می کنند. این مفاهیم توضیح می دهند که شرکت چگونه باید عناصر و رویدادهای مالی را شناسایی، اندازه گیری و گزارش کند.

### هدف مطالعه ۶

مفروضات بنیادی حسابداری را

توصیف کنید.

### مفروضات بنیادین

پایه های اصول پذیرفته شده حسابداری بر چهار فرض استوار است و تحت عنوان **مفروضات بنیادی حسابداری** شناخته می شوند. در سلسله مراتب اصول حسابداری، مفروضات بنیادی در پایه ای ترین سطح قرار دارند و تمامی اصول اجرایی، میثاق ها و استانداردهای حسابداری باید برگرفته و منطبق بر این مفروضات باشد.

**فرض شخصیت اقتصادی** - فرض شخصیت اقتصادی (تفکیک شخصیت)، بین شرکت و مالکیت آن مرزی قائل می شود. برای مقاصد حسابداری و گزارشگری مالی، هر مؤسسه یک شخصیت حقوقی مستقل فرض شده است که می تواند دارایی تحصیل کند و بدهی و هزینه تعهد و درآمد نیز تحصیل نماید. بر مبنای این فرض، مطالبات و دیون شخصی صاحبان شرکت به اشخاص ثالث، جزء منابع و تعهدات شرکت محسوب نمی شود.

**فرض تداوم فعالیت** - در حسابداری فرض بر این است که یک شرکت برای مدت طولانی به فعالیت خود ادامه می دهد. به عبارت دیگر، فرض بر این است که شرکت، در آینده قابل پیش بینی به عملیات خود ادامه می دهد. بر مبنای این فرض است که مثلاً ساختمان به عنوان دارایی در دفاتر ثبت می گردد. زیرا فرض می شود مؤسسه آن قدر به فعالیت خود ادامه می دهد که بهای این دارایی، به صورت هزینه، به آن دوره ها تخصیص یابد. بدون در نظر گرفتن این فرض باید ساختمان در

## اصول اساسی حسابداری

در حسابداری برای ثبت و گزارشگری رویدادهای مالی

از چهار اصل اساسی استفاده می‌شود: اصل بهای تمام‌شده، اصل تحقق درآمد، اصل تطابق و اصل افشا. **اصل بهای تمام‌شده**- طبق اصل بهای تمام‌شده، مبادلات حسابداری در تاریخ وقوع و در دفاتر به بهای تمام‌شده ثبت می‌گردند. منظور از بهای تمام‌شده هر دارایی، ارزش مبادله‌ای نقدی آن در تاریخ تحصیل دارایی است. پرداخت‌های اضافی به دلیل خریدهای نسبی و مدت‌دار جزء بهای تمام‌شده محسوب نمی‌گردند. هم‌چنین، تغییرات بعدی در قیمت به تغییر ارزش ثبت شده در دفاتر منجر نمی‌شود. بهای تمام‌شده **بهای تمام‌شده تاریخی** نیز نامیده می‌شود.

**اصل تحقق درآمد**- این اصل، زمان شناسایی درآمدها و ثبت آن‌ها را در حساب‌ها و صورت‌های مالی تعیین می‌کند.

بر اساس این اصل، درآمد زمانی شناسایی می‌گردد که دو شرط برقرار باشد: الف. مبادله یا داد و ستدی صورت گرفته باشد ب. فرایند کسب سود، کامل شده باشد. تکمیل فرایند کسب سود، شامل تکمیل فروش یا انجام خدمات، انتقال مالکیت از فروشنده به خریدار، دریافت وجه نقد یا اطمینان از دریافت وجه در آینده است. به این ترتیب، بر اساس اصل تحقق درآمد، مبالغ پیش دریافت مشتریان نباید به عنوان درآمد دوره محسوب گردد. زیرا فرایند کسب سود در مورد این مبادله هنوز تکمیل نشده است.

**اصل تطابق**- بر اساس اصل تطابق، هزینه‌های انجام شده جهت ایجاد درآمد، باید به حساب دوره‌ای منظور شود که درآمد در آن دوره تحصیل شده است. به عبارت

دیگر، سود هر دوره، تفاوت بین درآمدهای تحصیل شده و هزینه‌های تحمل شده برای کسب درآمد همان دوره است. بر اساس این اصل، بسیاری از هزینه‌های انجام شده در دوره جاری، به دلیل داشتن منافع آتی تحت عنوان دارایی در دفاتر و صورت‌های مالی ثبت و گزارش می‌شوند. مثلاً بهای پرداختی بابت بیمه سال آینده در ترازنامه به عنوان پیش پرداخت بیمه گزارش می‌شود که یک دارایی است. به این ترتیب، می‌توان هزینه‌ها را بهای تمام‌شده دارایی‌های مصرف شده جهت تحصیل درآمد تعریف کرد. اگر چه هزینه‌ها به انحای مختلف قابل شناسایی هستند، اما توجه به مبانی زیر جهت تمایز ماهیت آن‌ها ضروری است:

الف. **ارتباط علت و معلولی**: تحصیل برخی درآمدها بدون تحمل یک سری هزینه‌ها، امکان‌پذیر نیست. به عبارت دیگر، تحصیل درآمد و تحمل هزینه، به طور مستقیم ارتباط علت و معلولی دارند. نمونه‌ای از این هزینه‌ها، بهای تمام‌شده کالای فروش رفته، هزینه کمیسیون فروش و هزینه حمل و تحویل کالا است.

ب. **سرشکن کردن منطقی و سیستماتیک**: چنان‌چه بین درآمد و هزینه رابطه علت و معلولی وجود نداشته باشد، می‌توان هزینه را بین دوره‌هایی که درآمد به واسطه‌ی آن هزینه ایجاد می‌شود، به طور منطقی و سیستماتیک، سرشکن نمود. به عبارت دیگر، انقضای بخشی از بهای دارایی‌ها طی دوره‌ای که از این دارایی‌ها استفاده می‌شود، به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد. به عنوان نمونه تخصیص هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت، هزینه بهره وام‌ها، هزینه اجاره و هزینه بیمه، از جمله هزینه‌هایی است که به‌طور منطقی و سیستماتیک شناسایی و به دوره‌ای خاص ارتباط داده می‌شوند. ج) **شناخت بلادرنگ**: برخی از هزینه‌ها را نه می‌توان

مستقیماً به درآمد دوره ارتباط داد و نه می توان آن ها را به طور سیستماتیک بین دوره های مختلف سرشکن نمود، زیرا نه رابطه علت و معلولی با درآمد دوره دارند و نه انتفاع آتی برای آن ها متصور است. در این حالت می توان در شناخت بلادرنگ آن را به عنوان هزینه دوره تسریع نمود. برای مثال هزینه های ناشی از دعاوی حقوقی، حقوق مدیران و اغلب هزینه های اداری و فروش، از جمله هزینه هایی است که به دلیل نبود رابطه علت و معلولی با درآمد دوره و نبود منافع آتی آن، بلادرنگ به عنوان هزینه دوره شناسایی می شوند.

**اصل افشای کامل - اصل افشای کامل** ایجاب می کند که کلیه رویدادها و وقایع مالی با اهمیت مربوط به شرکت، به طور مناسب و کامل، افشا گردند. این اصل شرکت را به تهیه اطلاعات مورد نیاز برای سرمایه گذاران و بستانکاران ملزم می کند. این اطلاعات می تواند در متن صورت های مالی یا یادداشت های همراه این صورت ها، افشا شوند. اصل افشای کامل به این معنا نیست که هر چیزی باید افشا شود، بلکه در افشای اطلاعات، اولاً باید هزینه تهیه و افشا و ثانیاً مربوط بودن آن، مورد توجه قرار گیرد. به طور کلی هرگونه اطلاعاتی که بر تصمیم گیری استفاده کنندگان صورت های مالی مؤثر باشد، باید افشا گردد، مگر این که هزینه تهیه و گزارش این اطلاعات، بیش تر از منافع حاصل از به کارگیری آن باشد.

### میثاق های (محدودیت ها) حسابداری

همیشه و در همه شرایط، اصول و مفروضات حسابداری تشریح شده در بالا، قابل اجرا نیستند. محدودیت هایی بر سر راه وجود دارند که آن اصول و مفاهیم را تعدیل می نمایند.

#### هدف مطالعه ۸

تأثیر میثاق های حسابداری را بر گزارشگری اطلاعات مالی شرح دهید.

این اصول محدودکننده، **میثاق های حسابداری** نامیده می شوند. در خصوص میثاق های حسابداری نیز توافق همگانی وجود ندارد، در عین حال متداول ترین آن ها در ادامه تشریح شده اند.

**اهمیت -** هنگامی که مبلغ اقلام و رویدادها، در مقایسه با هزینه اعمال صحیح ترین روش های حسابداری با اهمیت نیست و نتایج حاصل از به کارگیری دقیق قواعد و رویدادهای حسابداری نمی تواند بر قضاوت استفاده کنندگان تأثیر بگذارد، اصول حسابداری به طور دقیق رعایت نمی شود. مثلاً یک خط کش باید به عنوان دارایی در دفاتر شرکت ثبت شود و در طی عمر مفید آن مستهلک گردد. اما در عمل، هزینه چنین تخصیصی معمولاً بیش از بهای تمام شده خط کش مزبور خواهد شد. بنابراین، اعمال صحیح ترین روش حسابداری اقتصادی نیست. اهمیت هرگز به معنای نادیده گرفتن اقلام فاقد اهمیت نیست. بلکه همه رویدادها صرف نظر از اهمیت آن ها، باید مدنظر قرار گیرند. با این حال، در صورت های مالی، اقلام با اهمیت به صورت مجزا و اقلام کم اهمیت به صورت تجمیعی افشا می شوند.

**احتیاط (محافظه کاری) -** بر اساس اصل محدودیت، دارایی ها و درآمدها نباید بیش تر از واقع و بدهی ها و هزینه ها کمتر از واقع گزارش شوند. از جمله موارد رعایت محافظه کاری، به کارگیری قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار، در ارزیابی موجودی ها و سرمایه گذاری ها است. از طرف دیگر باید توجه داشت که در تهیه صورت های مالی، محافظه کاری بیش از حد نیز جایز نیست.

**فزونسی منافع بر مخارج -** بر اساس این محدودیت، هزینه تهیه اطلاعات حسابداری نباید بر منافع حاصل از به کارگیری این اطلاعات فزوننی داشته باشد. به عبارت

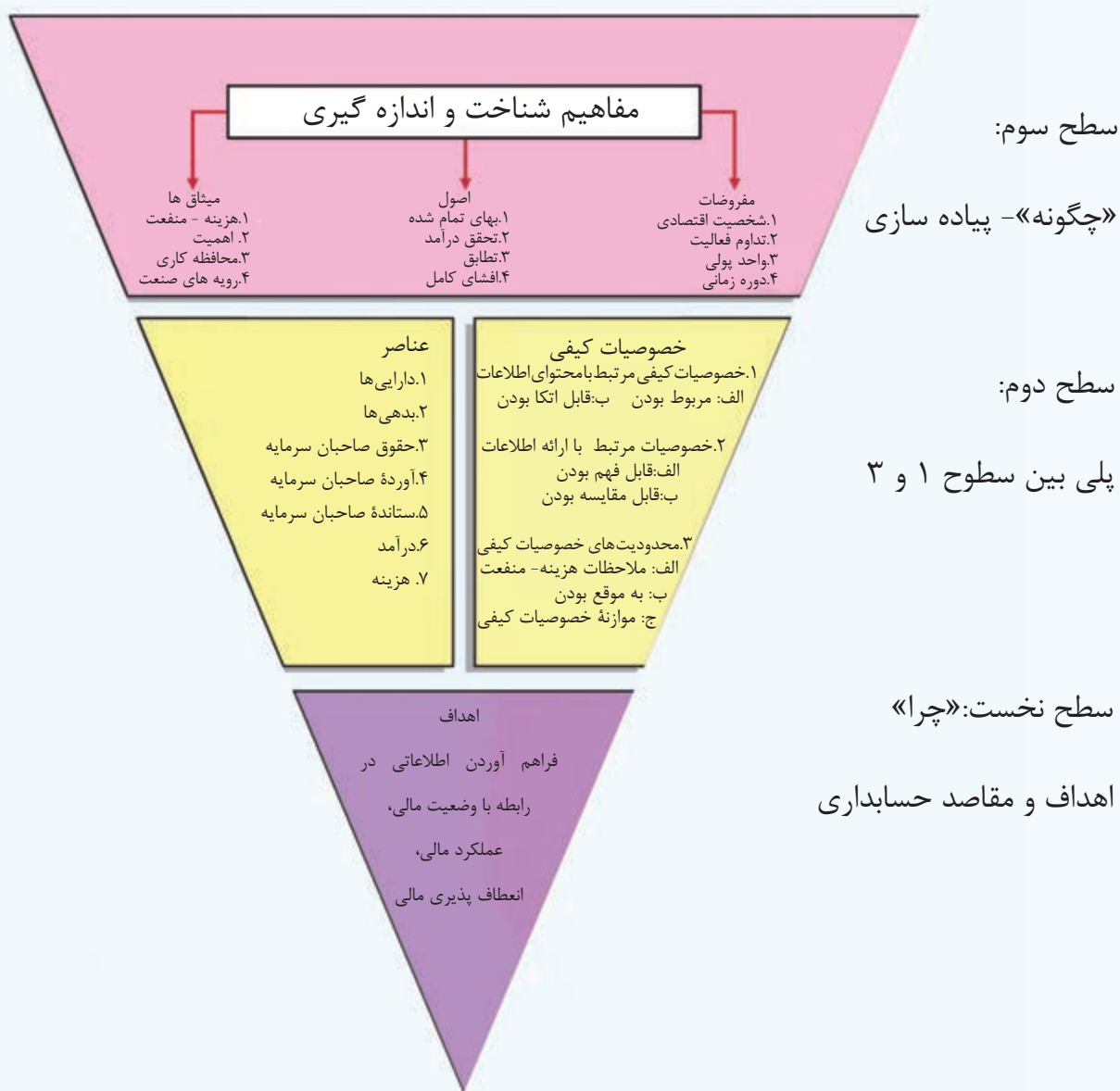
پیمانکاری، قبل از تکمیل فرایند کسب سود و هم‌زمان با پیشرفت کار، درآمد شناسایی می‌شود که این خود استثنایی بر اصول حسابداری محسوب می‌شود.

### خلاصه چارچوب مفهومی

تصویر ۱-۷، چارچوب مفهومی بحث شده در این فصل را نشان می‌دهد. این تصویر مشابه تصویر ۱-۴ است. با این تفاوت که برای هر یک از سطوح، اطلاعاتی اضافی فراهم می‌آورد.

دیگر، اطلاعات حسابداری باید مقرون به صرفه باشد. به این معنی که هزینه تهیه اطلاعات حسابداری، بیش‌تر از منافع حاصل از به‌کارگیری این اطلاعات نباشد.

**خصوصیات صنعت-ویژگی‌ها** و خصوصیات برخی از صنایع، روش‌ها و رویه‌های خاصی را می‌طلبد. در برخی از موارد ممکن است، ویژگی یک صنعت خاص، به‌کارگیری روشی را ایجاب نماید که این روش مطابق اصول پذیرفته‌شده حسابداری نباشد. مثلاً در شرکت‌های





۱ اصل بهای تمام شده بیان می‌کند:

- الف. دارایی‌ها باید در ابتدا به بهای تمام شده ثبت شوند و هنگام تغییر ارزش بازار دارایی‌ها، به ارزش بازار تعدیل شوند.
- ب. فعالیت‌های یک واحد تجاری باید از فعالیت‌های مالکان آن متمایز شود.
- ج. دارایی‌ها باید به بهای تمام شده ثبت شوند.
- د. تنها مبادلاتی را که می‌توان به پول بیان کرد باید در دفاتر حسابداری ثبت شوند.

۲ کدام یک از عبارات زیر در خصوص مفروضات بنیادین حسابداری صحیح است؟

- الف. فرض‌های بنیادین همان اصول حسابداری هستند.
- ب. فرض شخصیت اقتصادی بیان می‌کند که باید یک واحد خاص پاسخ‌گو، وجود داشته باشد.
- ج. فرض واحد پولی این امکان را برای حسابداری فراهم می‌سازد تا تفکر اخلاقی کارکنان را اندازه‌گیری کند.
- د. شرکت‌های تضامنی واحدهای اقتصادی نیستند.

۳ کدام یک از عبارات زیر صحیح نیست؟

- الف. صورت جریان وجوه نقد، اطلاعات مربوط به جریان‌های نقدی ورودی و خروجی شرکت را خلاصه می‌کند.
- ب. ترازنامه، دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه شرکت در یک تاریخ معین را گزارش می‌کند.
- ج. صورت سود و زیان، درآمدها، هزینه‌ها تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه و سود یا زیان خالص یک دوره زمانی معین را ارائه می‌کند.
- د. صورت حقوق صاحبان سرمایه، تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه در یک دوره معین را گزارش می‌کند.

۴ صورت مالی که دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه را گزارش می‌کند، ..... نام دارد.

- الف. صورت سود و زیان
- ب. صورت حقوق صاحبان سرمایه
- ج. ترازنامه
- د. صورت جریان وجوه نقد

۵ فرض دوره زمانی بیان می‌کند:

- الف. درآمد باید در آن دوره حسابداری که تحقق یافته است، شناسایی شود.
- ب. هزینه‌ها را باید با درآمدها انطباق داد.
- ج. عمر اقتصادی یک واحد تجاری را می‌توان به دوره‌های زمانی تصنعی تقسیم کرد.
- د. سال مالی باید با سال تقویمی یکسان باشد.

۶ فرض دوره زمانی بیان می کند:

- الف. شرکت‌ها برای تهیه صورت‌های مالی باید تا انتهای سال تقویمی صبر کنند.
- ب. شرکت‌ها از سال مالی برای گزارش اطلاعات مالی استفاده می کنند.
- ج. عمر اقتصادی یک واحد تجاری را می توان به دوره‌های زمانی تصنعی تقسیم کرد.
- د. شرکت‌ها اطلاعات را در دوره زمانی که رخ داده‌اند، ثبت می کنند.

۷ کدام یک از عبارات زیر در خصوص مبنای تعهدی حسابداری نادرست است:

- الف. رویدادهایی که صورت‌های مالی یک شرکت را تغییر می دهند باید در دوره‌ای که رویداد رخ داده است، ثبت شوند.
- ب. درآمد در دوره‌ای ثبت می شود که تحقق یافته است.
- ج. این مبنا بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری قرار دارد.
- د. درآمد تنها در دوره‌ای که وجه نقد دریافت شده است ثبت می شود.

## سوالات

- ۱ چهار صورت مالی اساسی حسابداری کدام‌اند؟
- ۲ چه تفاوتی بین صورت‌های مالی و گزارشگری مالی وجود دارد؟
- ۳ چارچوب مفهومی چیست؟ چرا حسابداری به چارچوب مفهومی نیاز دارد؟
- ۴ اهداف اصلی گزارشگری مالی کدام است؟
- ۵ مفهوم خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری را توضیح دهید.
- ۶ به صورت خلاصه دو خصوصیت کیفی اصلی اطلاعات حسابداری را تشریح کنید.
- ۷ چه تفاوتی بین دو خصوصیت کیفی قابل مقایسه بودن و ثبات رویه وجود دارد؟
- ۸ بین هزینه و ستانده توسط صاحبان سرمایه چه تفاوتی وجود دارد؟
- ۹ بین درآمد و آورده توسط حقوق صاحبان سرمایه چه تفاوتی وجود دارد؟
- ۱۰ چارچوب حسابداری مالی مبتنی بر چهار فرض بنیادی است، این مفروضات را توضیح دهید.
- ۱۱ دو محدودیت اصلی ذاتی در ارائه اطلاعات مالی را بیان کنید.

**ت ۱-۱** کدام یک از خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری به بهترین نحو در موارد زیر تشریح شده است؟  
 الف. شرکت مروارید برای ارزش‌گذاری موجودی‌های خود از روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) استفاده می‌کند.  
 ب. آقای صیادی از ابتدای تأسیس شرکت خود از روش خط‌مستقیم برای مستهلک کردن ماشین‌آلات و تجهیزات استفاده کرده است.  
 ج. شرکت ارغوان بلافاصله پس از پایان سال مالی صورت‌های مالی خود را منتشر می‌کند.

**ت ۱-۲** تعیین کنید هریک از اقلام زیر در کدام یک از عناصر صورت‌های مالی گزارش می‌شوند؟

- الف. فروش
- ب. سرمایه‌گذاری مجدد
- ج. موجودی کالا
- د. استهلاک انباشته

**ت ۱-۳** کدام یک از مفروضات بنیادی حسابداری به بهترین نحو در موارد زیر تشریح شده‌اند؟  
 الف. برای اهداف گزارشگری مالی، فعالیت‌های اقتصادی شرکت قربانی به دوره‌های ۱۲ ماهه تقسیم شده است.  
 ب. شرکت خرمی مبالغ اقلام مندرج در صورت‌های مالی خود را بابت اثرات تورم تعدیل نکرده است.  
 ج. شرکت احدی، دارایی‌های خود را در ترازنامه به دو گروه جاری و غیر جاری طبقه کرده است.  
 د. برای مقاصد گزارشگری مالی، فعالیت‌های اقتصادی شرکت رازی با واحدهای تابعه، تلفیق شده است.

**ت ۱-۴** کدام یک از اصول اساسی حسابداری به بهترین نحو در موارد زیر تشریح شده است؟  
 الف. شرکت اعظمی در زمانی که یک درآمد تحقق یافته باشد (و نه زمانی که وجه مربوط به این درآمد دریافت شده است) آن را در صورت مالی خود شناسایی می‌کند.  
 ب. شرکت سینایی دعوی حقوقی علیه خود را در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا کرده است.  
 ج. با آن‌که ارزش جاری زمین فروشگاه ساحل افزایش یافته است، این زمین در ترازنامه فروشگاه به بهای تحصیل شده گزارش شده است.

**ت ۱-۵** در هریک از موارد زیر کدام محدودیت حسابداری تشریح شده است؟  
 الف. شرکت سپیدار موجودی محصولات کشاورزی خود را به ارزش منصفانه گزارش کرده است.  
 ب. شرکت مختاری سود احتمالی ناشی از یک دعوی حقوقی به مبلغ ۶۵۰ میلیون ریال را شناسایی نکرده است.  
 ج. شرکت ارجمندی تنها اطلاعاتی را در صورت‌های مالی خود ارائه می‌کند که منافع حاصل از این اطلاعات بیش از هزینه‌های تهیه آن باشد.

**ت ۱-۶** در هریک از موارد زیر کدام یک از مفروضات، اصول یا محدودیت‌های حسابداری به کار رفته است؟

- الف. استفاده از اقل بهای تمام شده خالص ارزش فروش برای ارزش یابی موجودی مواد و کالا.
- ب. در ترازنامه برخی دارایی های کم ارزش و مشابه، در غالب یک رقم گزارش شده است.
- ج. بهای تمام شده یک دارایی استهلاک پذیر در طی عمر مفید برآوردی آن دارایی، تخصیص داده شده است.

**ت ۷-۱** تعیین کنید که هریک از اقلام زیر باید به عنوان هزینه گزارش شود یا به عنوان دارایی گزارش شود؟

- الف. پرداخت ۱۵ میلیون ریال بابت عوارض خرید یک قطعه زمین جهت احداث ساختمان کارخانه.
- ب. پرداخت ۲۱ میلیون ریال بابت آسفالت محوطه کارگاه.
- ج. خرید یک دستگاه برش چوب به مبلغ ۳۵ میلیون ریال.
- د. پرداخت اجاره بهای شش ماه آینده ساختمان اداری در ابتدای تیرماه.
- ه. پرداخت ۸ میلیون ریال بابت حقوق اردیبهشت ماه راننده خودروی حمل محصولات به بازار.