

مضامین	پاراگراف	صفحه
پیش گفتار		۳
مقدمه		۳
اهداف و وضعیت		۷
دامنه		۸
فصل ها		
فصل اول : مقصود از گزارشگری مالی با هدف عمومی (OB1-OB21)		۹
مقدمه	OB1	۹
مقصود، مفید بودن و محدودیت های گزارشگری مالی با هدف عمومی (OB2-OB11)		۹
اطلاعات در مورد منابع اقتصادی، ادعاهای بر واحد گزارشگری و		
تغییرات در منابع اقتصادی و تغییرات در ادعاهای بر واحد گزارشگری (OB12-OB21)		۱۲
منابع اقتصادی و ادعاها	(OB13-OB14)	۱۲
تغییرات در منابع اقتصادی و ادعاها	(OB15-OB16)	۱۳
انعکاس عملکرد مالی با استفاده از حسابداری تعهدی	(OB17-OB19)	۱۴
انعکاس عملکرد مالی از طریق وجه نقد گذشته	OB20	۱۵
تغییرات در منابع اقتصادی و تغییرات در ادعاهای بر		
واحد گزارشگری بدلیل غیر از عملکرد مالی	OB21	۱۵
فصل دوم : واحد گزارشگری (در آینده اضافه می شود)		
فصل سوم : خصوصیات کیفی اطلاعات مالی مفید (QC1-QC39)		۱۶
مقدمه	(QC1-QC3)	۱۶
خصوصیات کیفی اطلاعات مالی مفید	(QC4-QC34)	۱۷
خصوصیات کیفی اصلی	(QC5-QC18)	۱۷
مربوط بودن	(QC6-QC11)	۱۷
اهمیت	QC11	۱۸
ارائه صادقانه	(QC12-QC16)	۱۹
کاربرد خصوصیات کیفی اصلی	(QC17-QC18)	۲۱
خصوصیات کیفی افزاینده	(QC19-QC34)	۲۱

مضامین	پاراگراف	صفحه
قابلیت مقایسه	(QC20-QC25)	۲۱
قابلیت اثبات	(QC26-QC28)	۲۳
به موقع بودن	QC29	۲۴
قابلیت فهم	(QC30-QC32)	۲۴
کاربرد خصوصیات کیفی افزاینده	(QC33-QC34)	۲۵
محدودیت هزینه برگزارشگری مالی مفید	(QC35-QC39)	۲۵
فصل چهارم: چارچوب مفهومی (۱۹۸۹) (متن باقیمانده)		
فرض اساسی	۱.۴	۲۷
تداوم فعالیت	۱.۴	۲۷
عناصر صورت های مالی	۲.۴ تا ۳۶.۴	۲۷
وضعیت مالی	۴.۴ تا ۷.۴	۲۸
دارایی ها	۸.۴ تا ۱۴.۴	۳۰
بدهی ها	۱۵.۴ تا ۱۹.۴	۳۲
حقوق صاحبان سهام	۲۰.۴ تا ۲۳.۴	۳۳
عملکرد	۲۴.۴ تا ۲۸.۴	۳۵
درآمد	۲۹.۴ تا ۳۲.۴	۳۶
هزینه ها	۳۳.۴ تا ۳۵.۴	۳۷
تعدیلات نگهداشت سرمایه	۳۶.۴	۳۸
شناسایی عناصر صورت های مالی	۳۷.۴ تا ۵۳.۴	۳۹
احتمال منافع اقتصادی آتی	۴۰.۴	۴۰
قابلیت اتکای اندازه گیری	۴۱.۴ تا ۴۳.۴	۴۰
شناسایی دارایی ها	۴۴.۴ تا ۴۵.۴	۴۱
شناسایی بدهی ها	۴۶.۴	۴۱
شناسایی درآمد	۴۷.۴ تا ۴۸.۴	۴۲
شناسایی هزینه ها	۴۹.۴ تا ۵۳.۴	۴۲
اندازه گیری عناصر صورت های مالی	۵۴.۴ تا ۵۶.۴	۴۳
مفاهیم سرمایه و نگهداشت سرمایه	۵۷.۴ تا ۶۵.۴	۴۵
مفاهیم سرمایه	۵۷.۴ تا ۵۸.۴	۴۵
مفاهیم نگهداشت سرمایه و تعیین سود	۵۹.۴ تا ۶۵.۴	۴۵

صفحه	پاراگراف	مضامین
		مبانی نتیجه گیری
۴۹		مبانی نتیجه گیری فصل اول: مقصود از گزارشگری مالی با هدف عمومی
۴۹	(BC1.1 – BC1.8)	معرفی
۴۹	(BC1.3)	پیشینه
۵۰	(BC1.4-BC1.7)	گزارشگری مالی با هدف عمومی
۵۱	(BC1.8)	گزارشگری مالی واحد گزارشگری
۵۱	(BC1.9-BC1.23)	استفاده کنندگان اصلی
۵۴	BC1.14	آیا باید گروه اصلی استفاده کننده وجود داشته باشد
		چرا سرمایه گذاران ، وام دهندگان و سایر بستانکاران فعلی و بالقوه به
۵۴	(BC1.15-BC1.17)	عنوان استفاده کننده اصلی در نظر گرفته شده اند.
۵۵	BC1.18	آیا باید سلسله مراتب استفاده کنندگان وجود داشته باشد
		نیازهای اطلاعاتی سایر استفاده کنندگانی که در گروه اصلی
۵۶	(BC1.19-BC1.23)	استفاده کنندگان نیستند
۵۶	BC1.19	نیازهای اطلاعاتی مدیران
۵۶	(BC1.20-BC1.23)	نیازهای اطلاعاتی قانون گذاران
۵۷	(BC1.24-BC1.30)	مفید بودن برای تصمیم گیری
۵۹	(BC1.29-BC30)	هدف از گزارشگری مالی برای انواع واحدهای تجاری
		اطلاعات در مورد منابع واحد تجاری، ادعاهای بر واحد تجاری
۶۰	(BC1.31-BC1.35)	و تغییرات در این منابع و ادعاها
۶۰	(BC1.31-BC1.33)	اهمیت اطلاعات مربوط به عملکرد مالی
۶۱	(BC1.34-BC1.35)	وضعیت مالی و توان بازپرداخت بدهی
۶۲		مبانی نتیجه گیری فصل سوم: خصوصیات کیفی اطلاعات مالی مفید
۶۲	(BC3.1-BC3.3)	معرفی

مضامین	پاراگراف	صفحه
پیشینه	BC3.3	۶۲
هدف از گزارشگری مالی و خصوصیات کیفی اطلاعات مالی مفید	BC3.4-BC3.7	۶۲
خصوصیات کیفی اصلی و افزاینده	BC3.8-BC3.10	۶۳
خصوصیات کیفی اصلی	BC3.11-BC3.31	۶۴
مربوط بودن	BC3.11-BC3.18	۶۴
ارزش پیش بینی کنندگی و تایید کنندگی	BC3.14-BC3.15	۶۵
تفاوت بین ارزش پیش بینی کنندگی و اصلاحات آماری مربوطه	BC3.16	۶۶
اهمیت	BC3.17-BC3.18	۶۶
ارائه صادقانه	BC3.19	۶۷
جایگزینی اصطلاح قابلیت اتکا	BC3.20-BC3.25	۶۷
رجحان محتوی بر شکل	BC3.26	۶۹
احتیاط (محافظه کاری) و بی طرفی	BC3.27-BC3.29	۶۹
آیا ارائه صادقانه بصورت تجربی قابل اندازه گیری است؟	BC3.30-BC3.31	۷۰
خصوصیات کیفی افزاینده	BC3.32-BC3.43	۷۱
قابلیت مقایسه	BC3.32-BC3.33	۷۱
قابلیت اثبات	BC3.34-BC3.36	۷۲
به موقع بودن	BC3.37-BC3.39	۷۳
قابلیت فهم	BC3.40-BC3.43	۷۳
خصوصیات کیفی کنار گذاشته شده	BC3.44-BC3.46	۷۴
محدودیت هزینه بر گزارشگری مالی مفید	BC3.47-BC3.48	۷۵

پیش گفتار

هیات استانداردهای حسابداری بین المللی در حال به روز رسانی چارچوب مفهومی است. پروژه چارچوب مفهومی در حال انجام است. بطوریکه هر گاه یک فصل نهایی شود پاراگراف های مربوطه در "چارچوب آماده سازی و ارائه صورت های مالی"^۱ که در سال ۱۹۸۹ به چاپ رسیده، جایگزین می شود.

هرگاه پروژه چارچوب مفهومی کامل شود هیات، یک مدرک کامل، جامع و واحد به نام "چارچوب مفهومی برای گزارشگری مالی"^۲ خواهد داشت.

این نسخه از چارچوب مفهومی شامل دو فصل است (فصل اول: هدف از گزارشگری مالی و فصل سوم: خصوصیات کیفی اطلاعات مالی مفید) که در نتیجه مرحله اول پروژه چارچوب مفهومی توسط هیات منتشر شده است. فصل دوم در خصوص مفهوم گزارشگری شرکتی خواهد بود. هیات یک "متن پیش نویس"^۳ را با همین عنوان در مارس ۲۰۱۰ منتشر کرد که تا ۱۶ جولای ۲۰۱۰ به جمع آوری نظرات اقدام نمود.

فصل چهارم شامل مابقی متن چارچوب (۱۹۸۹) است. جدول تطبیق که در پایان ارائه می شود نشانگر چگونگی تطابق چارچوب (۱۹۸۹) و چارچوب مفهومی (۲۰۱۰) است.

مقدمه

صورت های مالی در سراسر جهان توسط شرکت ها برای استفاده کنندگان خارجی تهیه و ارائه می شود. اگرچه ممکن است این صورت ها از کشوری به کشور دیگر مشابه بنظر برسد ولی بدلیل شرایط مختلف اجتماعی، اقتصادی و قانونی و نیز نیازهای متفاوت استفاده کنندگان از صورت های مالی در کشورهای مختلف، تحت تاثیر مقررات ملی هر کشوری قرار می گیرد.

شرایط متفاوت باعث شده تا تعاریف مختلفی از عناصر صورت های مالی از جمله دارایی ها، بدهی ها، حقوق صاحبان سهام، درآمد و هزینه صورت گیرد. این موضوع باعث شده تا بین کشورها، استفاده از معیارهای متفاوتی در شناسایی اقلام صورت های مالی و اولویت های مختلفی در مبانی اندازه گیری شکل بگیرد و حتی دامنه صورت های مالی و افشای اطلاعات را نیز تحت تاثیر قرار دهد.

¹ Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements

² Conceptual Framework for Financial Reporting

³ Exposure draft

هیات استانداردهای حسابداری بین المللی متعهد شده تا از طریق هماهنگ سازی مقررات، استانداردهای حسابداری و رویه های مربوط به تهیه و ارائه صورت های مالی، این اختلافات را به هم نزدیک کند.

اعتقاد براینست که بهتر است هماهنگی بیشتر از طریق تمرکز بر صورت های مالی که به منظور تهیه اطلاعات مفید در تصمیم گیری اقتصادی صورت می گیرد دنبال شود. هیات باور دارد صورت های مالی که برای این هدف تهیه شود نیازهای عمومی اکثر استفاده کنندگان را برآورده می سازد چراکه تقریباً تمام استفاده کنندگان به دنبال تصمیم گیری اقتصادی هستند. بعنوان مثال:

- ۱- تصمیم گیری در خصوص زمان خرید، نگهداری و یا فروش یک سرمایه گذاری
- ۲- ارزیابی نظارت یا پاسخگویی مدیریت
- ۳- ارزیابی توانایی واحد تجاری در پرداخت و ارائه سایر منافع به کارکنانش
- ۴- ارزیابی در خصوص ریسک وام دادن به واحد تجاری
- ۵- تعیین سیاست های مالیاتی
- ۶- تعیین سودهای قابل توزیع و تقسیم سود
- ۷- تهیه و استفاده از آمارهای درآمد ملی
- ۸- تدوین مقررات برای فعالیت های واحد تجاری

البته هیات می داند که ممکن است دولت ها برای رسیدن به اهداف خود، الزامات [مقررات] متفاوت و بیشتری وضع کنند به هر حال این الزامات نباید بر فایده صورت های مالی منتشر شده برای سایر استفاده کنندگان اثر گذارد مگر اینکه این الزامات نیاز اطلاعاتی آن استفاده کنندگان را نیز برآورده سازد.

صورت های مالی بطور عام مطابق با مدلی از حسابداری تهیه می شود که بر مبنای بهای تمام شده قابل بازیافت^۱ و مفهوم نگهداشت سرمایه مالی/اسمی^۲ است. ممکن است سایر مدل ها و مفاهیم برای رسیدن به اهداف تهیه اطلاعات مفید برای تصمیم گیری های اقتصادی، مفیدتر باشند ولی در حال حاضر اجماع در خصوص چنین تغییری وجود ندارد.

¹ Recoverable historical cost

² Nominal financial capital maintenance

اهداف و وضعیت^۱

چارچوب مفهومی مجموعه ای از مفاهیم است که زمینه تهیه و ارائه صورتهای مالی برای استفاده کنندگان خارجی را فراهم می کند اهداف چارچوب مفهومی عبارتند از :
(الف) کمک به هیات در تدوین استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی و بررسی استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی موجود.

(ب) کمک به هیات در رشد هماهنگ سازی مقررات استانداردها و رویه های حسابداری مربوط به ارائه صورتهای مالی، از طریق ارائه مبنایی جهت کاهش تعداد گزینه های رفتار حسابداری که توسط استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی مجاز می شود.

(ج) کمک به هیات استانداردگذاری ملی در توسعه و ایجاد استانداردهای ملی.

(د) کمک به تهیه کنندگان صورتهای مالی در استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی و نیز در برخورد با موضوعاتی که هنوز بعنوان موضوع یک استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی مطرح هستند.

(ه) کمک به حسابرسان در اظهار نظر در خصوص اینکه صورتهای مالی مطابق استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی تهیه شده است یا خیر.

(و) کمک به استفاده کنندگان از صورتهای مالی در تفسیر اطلاعات صورتهای مالی که بر اساس استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی تهیه شده است. و

(ز) ارائه به کسانی که علاقه مند به کسب اطلاعاتی در خصوص رویکرد هیات استانداردهای حسابداری مالی در فرمول سازی استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی هستند.

این چارچوب مفهومی یک استاندارد گزارشگری مالی بین المللی نبوده و لذا استاندارد در خصوص اندازه گیری و موضوع افشاء تعریف نمی کند. در این چارچوب در خصوص لغو یک استاندارد گزارشگری مالی بین المللی مطلبی بیان نمی شود.

¹ Purpose and Status

هیات می داند که در مواردی محدود ممکن است بین چارچوب مفهومی و استاندارد گزارشگری مالی بین المللی تضاد وجود داشته باشد. هرگاه تضادی وجود داشت الزامات استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی غالب بر چارچوب مفهومی است. به هر حال هیات با استفاده از چارچوب مفهومی، استانداردهای آینده گزارشگری مالی بین المللی را ارائه و استانداردهای موجود گزارشگری مالی بین المللی را بررسی می کند تا موارد اختلاف بین چارچوب مفهومی و استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی با گذر زمان کاهش یابد. چارچوب مفهومی، لحظه به لحظه و بر اساس تجربه ای که هیات با کار بر روی آن بدست می آورد اصلاح می گردد.

دامنه^۱

چارچوب مفهومی شامل موارد زیر است:

(۱) هدف از گزارشهای مالی

(۲) خصوصیات کیفی اطلاعات مالی مفید

(۳) تعریف شناسایی و اندازه گیری عناصر تشکیل دهنده صورتهای مالی و

(۴) مفاهیم سرمایه و نگهداشت سرمایه

¹ Scope

فصل اول

مقصود از گزارشگری مالی با هدف عمومی^۱

مقدمه

OB1 - مقصود از بیان هدف عمومی از گزارشگری مالی، تعیین مبنایی برای چارچوب مفهومی است. سایر جنبه های چارچوب مفهومی (مفهوم گزارشگری شرکتی، خصوصیات کیفی و محدودیت بر اطلاعات مالی مفید، عناصر مالی، شناسایی، اندازه گیری، ارائه و افشاء) بطور منطقی از هدف گزارشگری مالی تبعیت می کنند.

مقصود، مفید بودن و محدودیت های گزارشگری مالی با هدف عمومی^۲

OB2 - مقصود از گزارشگری مالی با هدف عمومی، تهیه اطلاعات مالی در گزارشگری واحد تجاری است تا این اطلاعات برای تصمیم گیری های سرمایه گذاران فعلی و بالقوه، وام دهندگان و سایر اعتباردهندگان در خصوص تامین منابع واحد تجاری مفید باشد. این تصمیمات شامل خرید، فروش یا نگهداری ابزار مالی ارزش ویژه صاحبان سهام [اوراق سهام] و بدهی [اوراق قرضه]، و پرداخت و تسویه وام و سایر بدهی ها است.

OB3 - تصمیم گیری سرمایه گذاران فعلی و بالقوه در خصوص خرید، فروش یا نگهداری ابزار مالکیت و بدهی [سهام و اوراق قرضه] وابسته به بازدهی است که آنها از این ابزار انتظار دارند بعنوان مثال تقسیم سود، پرداخت اصل و بهره سرمایه گذاری و نیز افزایش قیمتی که در اوراق صورت می گیرد. بطور مشابه تصمیم گیری وام دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه در خصوص اعطا و تسویه وام، بستگی به پرداخت بهره و اصل وام و سایر بازده های مورد انتظار دارد.

انتظارات سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر اعتباردهندگان بستگی به ارزیابی آنها از مقدار، زمان بندی و ابهام در خصوص وجه نقد ورودی آتی واحد تجاری دارد. در نتیجه

¹ The objective of general purpose financial reporting

² Objective, usefulness and limitations of general purpose financial reporting

سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه به اطلاعاتی نیاز دارند تا بتوانند به آنها در ارزیابی چشم انداز خالص وجه نقد ورودی آتی واحد تجاری کمک کند.

OB4- برای ارزیابی چشم انداز خالص وجه نقد ورودی آتی، توسط سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر اعتباردهندگان، نیاز به اطلاعاتی در مورد منابع واحد تجاری، ادعاهای بر واحد تجاری و میزان کارایی و اثر بخشی مدیریت و هیات مدیره^۱ در انجام مسئولیتشان در خصوص استفاده از منابع واحد تجاری است.

از چنین مسئولیت هایی می توان به موارد زیر اشاره کرد :

محافظت از منابع واحد تجاری در مقابل اثرات نامطلوب اقتصادی، همچون تغییرات قیمت و تکنولوژی و اطمینان از اینکه مفاد قراردادی، مقرارت و قوانین کاربردی در واحد تجاری اجرا می شود.

اطلاعات در خصوص نحوه انجام مسئولیت های مدیریت، برای تصمیمات سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی که درخصوص انتخاب مدیریت حق رای داشته و یا بر اعمال مدیریت اثر گذار هستند، نیز مفید است.

OB5- بسیاری از سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه نیازی ندارند تا اطلاعات بطور مستقیم [انحصاری] برای آنها تهیه شود و بایستی با تکیه بر گزارشهای مالی که با هدف عمومی منتشر می شوند نیازهای اطلاعاتی خود را بر طرف نمایند. آنها استفاده کنندگان اصلی هستند که گزارش گری مالی با هدف عمومی، به آنها مربوط می شود.

OB6- به هر حال گزارشگری مالی با هدف عمومی، نه می تواند و نه می خواهد که تمام اطلاعات مورد نیاز سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه را تهیه کند. این استفاده کنندگان بایستی به سایر اطلاعات مربوط در منابع اطلاعاتی دیگر مثل شرایط اقتصادی و انتظارات، وقایع و شرایط سیاسی و چشم انداز های صنعت و شرکت نیز توجه کنند.

^۱ در این چارچوب مفهومی منظور از مدیریت، هیات مدیره و مدیریت واحد گزارشگری است.

OB7- گزارشگری مالی با هدف عمومی برای نشان دادن ارزش یک واحد گزارشگری طراحی نشده است بلکه اطلاعاتی ارائه می کند تا بدان وسیله سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه بتوانند ارزش واحد گزارشگری را [خودشان] تعیین کنند.

OB8- اشخاص اصلی استفاده کننده نیازها و خواست های اطلاعاتی مختلف و احتمالاً متضادی دارند. هیات در تدوین استانداردهای گزارشگری مالی به دنبال ارائه اطلاعاتی است که نیازهای اکثریت استفاده کنندگان اصلی را بر آورده سازد. به هر حال تمرکز بر نیاز های اطلاعاتی عمومی، ارائه اطلاعات اضافی را که می تواند برای بخش خاصی از استفاده کنندگان اصلی مفید باشد، منع نمی کند.

OB9- مدیریت یک واحد گزارشگری علاقه مند به اطلاعات مالی در خصوص واحد تجاری است. به هر حال مدیریت نباید بر گزارشگری مالی با هدف عمومی اتکا کند، چراکه می تواند نیازهای اطلاعاتی خود را بصورت داخلی، بدست آورد.

OB10- گروه های دیگر مثل قانون گذاران و اعضای سازمان های عمومی بغیر از سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر اعتباردهندگان، نیز ممکن است گزارشگری مالی با هدف عمومی را مفید بدانند ولی به هر حال این گزارش ها اصولاً برای این گروه ها تهیه نمی شوند.

OB11- گزارشگری مالی تا اندازه زیادی براساس برآوردها، قضاوت ها و مدل هاست. چارچوب مفهومی، مفاهیمی که زمینه این برآوردها، قضاوت ها و مدل ها را تعیین نماید، بیان می کند. این مفاهیم در جهت هدفی است که هیات و تهیه کنندگان گزارش های مالی در تلاش برای رسیدن به آن هستند.

اینکه چارچوب مفهومی بطور ایده آل به اهداف گزارشگری مالی برسد، حداقل در کوتاه مدت، بعید به نظر می رسد. چرا که برای فهم، پذیرش و کاربرد راه های جدید تحلیل معاملات و سایر رویدادها نیاز به زمان است.

با این وجود، اگر گزارشگری مالی بخواهد در جهت تکامل و افزایش مفید بودنش گام بردارد بیان یک هدف و تلاش جهت رسیدن به آن ضروری است.

اطلاعات در مورد منابع اقتصادی، ادعاهای بر واحد گزارشگری و تغییرات در منابع اقتصادی و تغییرات در ادعاهای بر واحد گزارشگری^۱

OB12- گزارشگری مالی با هدف عمومی، اطلاعاتی در مورد وضعیت مالی یک واحد گزارشگری تهیه می کند که اطلاعاتی است در مورد منابع اقتصادی واحد گزارشگری و ادعاهای بر واحد گزارشگری. گزارش های مالی همچنین اطلاعاتی در مورد اثر معاملات و سایر رویدادهایی که منابع اقتصادی واحد گزارشگری و ادعاهای علیه آن را تغییر می دهند تهیه می کند.

هر دو نوع اطلاعات، داده های مفیدی را در خصوص تصمیم گیری در مورد تامین منابع یک واحد تجاری ارائه می کند.

منابع اقتصادی و ادعاها^۲ [تعهدات]

OB13- اطلاعات در مورد ماهیت و مقدار منابع اقتصادی یک واحد گزارشگری و ادعاهای علیه آن، به استفاده کنندگان کمک می کند تا نقاط ضعف و قوت مالی واحد گزارشگری را تشخیص دهند. این اطلاعات می تواند به استفاده کنندگان کمک کند تا نقدینگی و توان بازپرداخت بدهی^۳ واحد گزارشگری را برای تعیین نیازهای مالی بیشتر واحد گزارشگری و احتمال موفقیت این منابع، ارزیابی کنند.

اطلاعات در خصوص اولویت ها و الزامات پرداخت ادعاهای موجود، به استفاده کنندگان کمک می کند تا بتوانند چگونگی توزیع وجوه نقد آتی را بین کسانی که نسبت به واحد گزارشگری ادعا دارند، پیش بینی نمایند.

OB14- انواع مختلف منابع مالی اقتصادی بر ارزیابی استفاده کنندگان از چشم انداز وجوه نقد آتی واحد گزارشگری مالی موثر است. برخی از وجوه نقد آتی، بطور مستقیم از منابع

¹ Information about a reporting entity's economic resources, claims, and changes in resources and claims

² Economic resources and claims

³ liquidity and solvency

اقتصادی موجود ناشی می شود مثل حسابهای دریافتنی، وجوه نقد دیگر از طریق استفاده ترکیبی از منابع اقتصادی که در جهت تولید کالا و ارائه خدمات به مشتریان مورد استفاده قرار می گیرند به دست می آید [مثل استفاده از ماشین آلات و اموال و تجهیزات]. اگر چه این وجوه نقد قابل انتساب به منابع اقتصادی خاصی (یا ادعای خاصی) نیستند [بعنوان مثال وجوه حاصل از تولید کالا، به طور مشخص مربوط به یک دارایی خاصی نبوده و ترکیب دارایی ها چنین وجهی را به وجود می آورند. و یا تسویه یک بدهی خاص با یک دارایی خاص ارتباط ندارد]. استفاده کنندگان از گزارش های مالی نیاز به اطلاعاتی در خصوص ماهیت و مقدار منابع مورد استفاده در عملیات واحد گزارشگری دارند.

تغییرات در منابع اقتصادی و ادعاها^۱

OB15- تغییر در منابع اقتصادی و ادعاهای بر واحد گزارشگری ناشی از عملکرد مالی (پاراگراف OB17 تا OB20 را ملاحظه فرمایید.) و سایر رویدادها یا معاملات همچون انتشار اوراق بدهی [اوراق قرضه] یا ابزار حقوق صاحبان سهام [اوراق سهام] است (پاراگراف OB21 را ملاحظه فرمایید.) برای ارزیابی صحیح چشم انداز وجوه نقد آتی واحد گزارشگری، استفاده کنندگان باید بتوانند بین این دو نوع تغییر، تفاوت قائل شوند.

OB16 - اطلاعات درمورد عملکرد مالی واحد گزارشگری به استفاده کنندگان کمک می کند تا بازدهی که واحد تجاری بر روی منابع اقتصادی اش به وجود آورده، قابل فهم شود. اطلاعات در مورد بازده ایجادشده توسط واحد تجاری، نشانگر چگونگی انجام وظایف مدیریت در جهت استفاده کارا و اثربخش منابع واحد گزارشگری مالی است. اطلاعات در مورد تنوع و اجزای بازده نیز با اهمیت است بخصوص این اطلاعات در ارزیابی ابهام [ریسک] وجوه نقد آتی می تواند مفید باشد. معمولاً اطلاعات درباره عملکرد مالی گذشته واحد گزارشگری و چگونگی انجام وظایف توسط مدیریت واحد تجاری، می تواند به پیش بینی بازده آتی منابع اقتصادی واحد تجاری کمک کند.

¹ Changes in economic resources and claims

انعکاس عملکرد مالی با استفاده از حسابداری تعهدی^۱

OB17- حسابداری تعهدی، تاثیر معاملات و سایر رویدادها و شرایط را بر منابع اقتصادی و ادعاهای بر واحد گزارشگری، در دوره وقوع نشان می‌دهد حتی اگر دریافت و پرداخت وجه در دوره دیگری اتفاق افتد. این مطلب از آن جهت اهمیت دارد که اطلاعات در مورد منابع اقتصادی و ادعاهای علیه واحد گزارشگری و تغییرات آنها در طی یک دوره، مبنای بهتری را نسبت به اطلاعاتی که صرفاً دریافت و پرداخت وجه نقد را در نظر می‌گیرند برای ارزیابی عملکرد گذشته و آینده واحد تجاری ارائه می‌کند.

OB18- برای ارزیابی قابلیت واحد تجاری در ایجاد خالص وجه نقد، ارائه اطلاعات در مورد عملکرد مالی واحد گزارشگری در طول یک دوره، که از طریق تغییر در منابع اقتصادی واحد تجاری و ادعاهای علیه واحد تجاری بیان می‌شود، نسبت به اطلاعاتی که در خصوص توانایی واحد تجاری در کسب منابع بیشتر و بطور مستقیم از سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان (پاراگراف **OB21** را ملاحظه فرمایید)، مفیدتر است، چرا که این اطلاعات [اطلاعات در مورد عملکرد مالی واحد گزارشگری] نشانگر افزایش در منابع اقتصادی است که واحد گزارشگری ایجاد کرده و بنابراین ظرفیت واحد تجاری را در ایجاد خالص وجه نقد از طریق عملیاتش و نه از محل آورده مستقیم سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، نشان می‌دهد.

OB19- اطلاعات در خصوص عملکرد مالی واحد گزارشگری در طی یک دوره، همچنین ممکن است دربرگیرنده رویدادهایی همچون تغییر در قیمت بازار یا نرخ بهره باشد که می‌تواند منابع اقتصادی و ادعاهای علیه واحد تجاری را کم و زیاد کرده و در نتیجه بر قابلیت واحد تجاری در ایجاد خالص جریان وجه نقد، اثر بگذارد.

¹ Financial performance reflected by accrual accounting

انعکاس عملکرد مالی از طریق وجه نقد گذشته^۱

OB20 - اطلاعات در خصوص وجه نقد واحد گزارشگری در طی یک دوره، همچنین به استفاده کنندگان کمک می کند تا قابلیت واحد تجاری در ایجاد جریان خالص ورودی وجه نقد را ارزیابی کند. این اطلاعات نشان می دهد که واحد گزارشگری چگونه وجه نقد را بدست آورده و خرج می کند، چه مقدار قرض گرفته و چه مقدار از بدهی را باز پرداخت کرده است، و چه مقدار سود نقدی و سایر پرداخت های نقدی را به سرمایه گذاران داشته است. همچنین سایر عواملی که می تواند بر نقدینگی و توان باز پرداخت بدهی واحد تجاری اثر گذارد را نیز نشان می دهد.

اطلاعات در مورد وجه نقد به استفاده کنندگان کمک می کند تا عملیات واحد گزارشگری را درک کرده، فعالیت های تامین مالی و سرمایه گذاری را ارزیابی نموده، نقدینگی و توان بازپرداخت بدهی را تعیین کرده و سایر اطلاعات در خصوص عملکرد مالی را تفسیر نمایند.

تغییرات در منابع اقتصادی و تغییرات در ادعاهای بر واحد گزارشگری بدلیل غیر از عملکرد مالی^۲

OB21 - منابع اقتصادی و ادعاهای بر واحد گزارشگری، ممکن است به دلایلی غیر از عملکرد مالی تغییر کنند، مثل انتشار سهام. ارائه اطلاعات در خصوص این نوع تغییرات در منابع اقتصادی و ادعاها، برای درک کامل علت تغییرات در منابع اقتصادی و ادعاها و نیز نقش این تغییرات در عملکرد آتی، برای استفاده کنندگان ضروری است.

¹ Financial performance reflected by past cash flows

² Changes in economic resources and claims not resulting from financial performance

فصل ۳- خصوصیات کیفی اطلاعات مالی مفید

مقدمه

QC1- خصوصیات کیفی اطلاعات مالی مفید که در این فصل بیان می شوند مشخص کننده نوع اطلاعاتی در گزارش های مالی است که احتمالاً برای تصمیم گیری سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه در خصوص واحد گزارشگری مفیدترند.

QC2- گزارش های مالی اطلاعاتی در مورد منابع اقتصادی و ادعاهای بر واحد گزارشگری و نیز تاثیر معاملات و سایر رویدادها و شرایطی که این منابع و ادعاها را تغییر می دهند، ارائه می کند (این اطلاعات در چارچوب مفهومی به اطلاعاتی در مورد پدیده اقتصادی اشاره دارد).

برخی از گزارش های مالی نیز شامل مطالب توضیحی در مورد انتظارات و برنامه های مدیریت برای واحد گزارشگری و اطلاعاتی در خصوص چشم انداز آتی^۱ واحد گزارشگری است.

QC3- خصوصیات کیفی اطلاعات مالی مفید^۲ که در تهیه اطلاعات مالی مربوط به صورتهای مالی بکار می رود، در تهیه اطلاعات مالی به روش های دیگر [اطلاعاتی که در قالب صورت های مالی گزارش نمی شوند] نیز بکار می رود. هزینه نیز که یک محدودیت فراگیر در قابلیت واحد گزارشگری در تهیه اطلاعات مالی است، وضعیت مشابه ای دارد. البته ملاحظات کاربرد خصوصیات کیفی و محدودیت هزینه در مورد انواع مختلف اطلاعات تفاوت دارد. بعنوان مثال کاربرد آنها برای اطلاعات مربوط به چشم انداز آتی نسبت به کاربرد آنها در خصوص اطلاعات مربوط به منابع اقتصادی و ادعاهای فعلی و تغییرات در منابع و ادعاها، می تواند متفاوت باشد.

^۱ Forward-looking

^۲ از این به بعد، در این چارچوب منظور از اصطلاح "خصوصیات کیفی" و "محدودیت ها"، خصوصیات کیفی اطلاعات مالی مفید و محدودیت های بر اطلاعات مالی مفید است.

خصوصیات کیفی اطلاعات مالی مفید

QC4- برای اینکه اطلاعات مفید باشد باید با توجه به قصد از ارائه آن، مربوط بوده^۱ و بیان صادقانه^۲ داشته باشد. مفید بودن اطلاعات بهبود خواهد یافت اگر قابل مقایسه^۳، قابل اثبات^۴، به موقع^۵ و قابل فهم^۶ باشد.

خصوصیات کیفی اصلی^۷

QC5- خصوصیات کیفی اصلی عبارتند از: مربوط بودن و بیان صادقانه

مربوط بودن

QC6- اطلاعات مالی مربوط، قادرند منجر به اتخاذ تصمیم متفاوت توسط استفاده کنندگان شوند. اطلاعات، حتی اگر برای برخی از استفاده کنندگان فایده ای نداشته باشد یا برخی از استفاده کنندگان بتوانند آن را از منابع دیگر بدست آورند، ممکن است بتواند منجر به تصمیم گیری متفاوت شود.

QC7- اطلاعات مالی در صورتی منجر به اتخاذ تصمیم متفاوت می شود که ارزش پیش بینی کنندگی^۸ یا ارزش تایید کنندگی^۹ یا هر دو را داشته باشد^{۱۰}.

QC8- اطلاعات مالی در صورتی ارزش پیش بینی کنندگی دارد که بتواند بعنوان یک داده برای پردازش، توسط تصمیم گیرندگان و در جهت پیش بینی نتایج آینده به کار گرفته شود.

¹ Relevance

² Faithfully represents

³ Comparable

⁴ Verifiable

⁵ Timely

⁶ Understandable

⁷ Fundamental qualitative characteristics

⁸ Predictive value

⁹ Confirmatory value

¹⁰ Financial information is capable of making a difference in decisions if it has predictive value, confirmatory value or both

اطلاعات مالی برای اینکه ارزش پیش بینی کننده داشته باشد نیازی به پیش بینی و پیش گویی ندارد. اطلاعات مالی دارای ارزش پیش بینی، توسط استفاده کنندگان برای پیش بینی آینده استفاده می شود [حسابداری آینده را پیش بینی نمی کند بلکه اطلاعاتی برای کمک به پیش بینی استفاده کنندگان ارائه می کند. به عبارت دیگر وظیفه پیش بینی به عهده استفاده کنندگان است].

QC9- اطلاعات مالی در صورتی ارزش تایید کنندگی دارند که در خصوص ارزیابی های گذشته بازخورد (تایید یا اصلاح) داشته باشند^۱ [ارزیابی های گذشته را تایید یا اصلاح کنند].

QC10- ارزش پیش بینی کنندگی و تایید کنندگی اطلاعات مالی، با هم مرتبطند. اطلاعاتی که ارزش پیش بینی کنندگی دارند اغلب ارزش تایید کنندگی نیز دارند. بعنوان مثال اطلاعات مربوط به درآمد سال جاری که می تواند بعنوان مبنایی برای پیش بینی درآمد سال های آینده بکار رود، می تواند با پیش بینی های درآمد که در سال های قبل در خصوص سال جاری صورت گرفته نیز مقایسه شود. نتیجه این مقایسه ها می تواند به استفاده کننده کمک کند تا فرآیند هایی که برای پیش بینی در گذشته استفاده کرده را اصلاح و بهبود بخشد.

اهمیت^۲

QC11- اطلاعاتی با اهمیت هستند که حذف^۳ یا اظهار غلط^۴ آنها بتواند بر تصمیم های استفاده کنندگانی که بر اطلاعات مالی واحد گزارشگری خاص استناد می کنند، اثر گذارد. عبارت دیگر /اهمیت یک ویژگی خاص مربوط به هر واحد تجاری است که به ماهیت یا اندازه و یا هر دو، در خصوص اقلام اطلاعات مندرج در گزارش مالی واحد تجاری بستگی دارد. در نتیجه هیات نمی تواند یک آستانه کیفی متحدالشکل برای /اهمیت مشخص کرده و یا از قبل شرایط خاصی برای سطح اهمیت تعیین نماید.

¹ Financial information has confirmatory value if it provides feedback about (confirms or changes) previous evaluations

² Materiality

³ Omitting

⁴ Misstating

ارائه صادقانه^۱

QC12- گزارش های مالی، پدیده اقتصادی را بصورت کلمات و اعداد ارائه می کند. اطلاعات مالی برای اینکه مفید باشند نه تنها باید پدیده های مربوط را گزارش کنند بلکه باید با توجه به مقصود از گزارشگری آن، ارائه صادقانه داشته باشند. برای اینکه ارائه صادقانه بطور کامل باشد، یک تصویر^۲ باید سه خصوصیت کامل بودن^۳، بی طرفانه بودن^۴، و عاری از خطا^۵ بودن را داشته باشد. البته بیان صادقانه کامل، کمتر قابل دستیابی است. هدف هیات حداکثر کردن این کیفیت ها تا حد ممکن است.

QC13- یک تصویر کامل شامل تمام اطلاعات ضروری برای فهم استفاده کننده از پدیده به تصویر کشیده شده است. بعنوان مثال یک تصویر کامل از یک گروه دارایی، حداقل باید شامل توصیفی از ماهیت دارایی های گروه، یک تصویر عددی از تمام دارایی های گروه و توصیفی از آنچه که تصویر عددی ارائه می کند (بعنوان مثال بهای تمام شده اولیه^۶، بهای تمام شده تعدیل شده^۷ یا ارزش منصفانه^۸)، باشد. در خصوص برخی از اقلام، یک تصویر کامل ممکن است شامل توضیحاتی از واقعیت های مهم در مورد کیفیت و ماهیت اقلام، و شرایطی که ممکن است کیفیت و ماهیت اقلام را تغییر دهد و نیز فرآیند بکار رفته در تعیین تصویر عددی باشد.

QC14- یک تصویر بی طرفانه، انتخاب و ارائه بدون تعصب اطلاعات مالی است. یک تصویر بی طرفانه تصویری است که به منظور افزایش احتمال اینکه اطلاعات مالی توسط استفاده کنندگان بطور مطلوب یا نامطلوب دریافت شود، نه جهت دار شود، نه سنگین شود [وزن زیاد دادن]، نه تاکید شود [توجه زیاد]، نه تاکید نشود [عدم توجه] و نه در آن از سایر ابزارهای دستکاری استفاده شود.

¹ Faithful representation

² Depiction

³ Complete

⁴ Neutral

⁵ Free from error

⁶ Original cost

⁷ Adjusted cost

⁸ Fair value

اطلاعات بی طرفانه به معنی اطلاعات بدون هدف یا بدون تاثیر بر رفتار نیست. بلکه اطلاعات مالی مربوط، قادر است منجر به تصمیم متفاوت استفاده کنندگان شود.

QC15- ارائه صادقانه به معنی دقیق بودن^۱ از تمام جنبه ها نیست. عاری از خطا به معنی اینست که هیچ خطایی یا حذفیاتی در توصیف پدیده وجود نداشته، و فرآیند مورد استفاده در تهیه اطلاعات گزارش شده با هیچ گونه خطایی در انتخاب و کاربرد همراه بوده است. در این متن، عاری از خطا به معنی دقیق بودن از تمام جنبه ها نیست. بعنوان مثال برآورد قیمت یا ارزش غیر قابل مشاهده بطور دقیق قابل تعیین نیست، در حالیکه اگر مقدار آن بعنوان یک برآورد بطور واضح و دقیق شرح داده شده و هیچ خطایی در انتخاب و استفاده از فرآیند مناسب در برآورد، صورت نگیرد، این برآورد می تواند بیان صادقانه داشته باشد.

QC16- الزاما یک ارائه صادقانه، به تنهایی، منجر به اطلاعات مفید نمی شود. بعنوان مثال یک واحد گزارشگری ممکن است اموال و ماشین آلات را از طریق کمک های دولتی دریافت کند، بطور مشخص گزارش اینکه واحد تجاری دارایی را بدون هزینه ای بدست آورده، یک ارائه صادقانه است. اما این اطلاعات، احتمالا خیلی مفید نخواهد بود. مثال بهتر در این خصوص، برآوردی از ارزش دفتری دارایی است که بایستی به دلیل کاهش ارزش، اصلاح گردد. اگر واحد گزارشگری بطور صحیح یک فرآیند مناسب را بکار گیرد و بطور صحیح برآورد را توصیف نموده و هرگونه ابهامی که می تواند بطور جدی بر این برآورد اثر گذارد را توضیح دهد، می توان گفت این برآورد ارائه صادقانه دارد. ولی اگر سطوح ابهام در چنین برآوردی زیاد باشد مشخصا این برآورد نمی تواند مفید باشد و عبارت دیگر ارائه صادقانه مربوط بودن اطلاعات این دارایی زیر سوال می رود. البته اگر هیچ گزینه دیگری برای ارائه ای که صادقانه تر باشد وجود نداشت در آنصورت این برآورد، بهترین اطلاعات در دسترس خواهد بود.

¹ Accurate

کاربرد خصوصیات کیفی اصلی

QC17- برای اینکه اطلاعات مفید باشد باید مربوط بوده و ارائه صادقانه داشته باشد. نه اطلاعات دارای ارائه صادقانه و نامربوط و نه اطلاعات مربوط بدون ارائه صادقانه، به تصمیم گیری استفاده کنندگان کمک نمی کنند.

QC18- معمولاً کاراترین و اثر بخش ترین فرآیند برای کاربرد خصوصیات کیفی اصلی بایستی بصورت زیر باشد (بدون در نظر گرفتن اثر خصوصیات کیفی افزاینده^۱ و محدودیت های هزینه^۲). اول، تعیین یک پدیده اقتصادی که بطور بالقوه برای استفاده کنندگان از اطلاعات مالی واحد گزارشگری، مفید است، دوم، تعیین نوع اطلاعاتی که در مورد آن پدیده مربوط ترین است البته اگر در دسترس باشد و بتواند بطور صادقانه ارائه شود و سوم، تعیین اینکه آیا آن اطلاعات در دسترس بوده و می تواند بطور صادقانه ارائه شود. اگرچنین باشد در اینجا فرآیند رضایتمندی از خصوصیات کیفی اصلی پایان می یابد و اگر غیر از این باشد این فرآیند با مربوط ترین اطلاعات بعدی تکرار می شود.

خصوصیات کیفی افزاینده

QC19- قابلیت مقایسه، قابلیت اثبات، به موقع بودن^۳ و قابلیت فهم، خصوصیات کیفی هستند که فایده اطلاعات دارای ویژگی ارائه صادقانه و مربوط را بهبود می بخشند. خصوصیات کیفی افزاینده همچنین می توانند در انتخاب از بین دو روش که به لحاظ مربوط بودن و ارائه صادقانه در شرایط مساوی قرار دارند، کمک کننده باشند.

قابلیت مقایسه

QC20- انتخاب از بین دو گزینه، یکی از انواع تصمیم های استفاده کنندگان است. بعنوان مثال خرید یا نگهداری یک سرمایه گذاری، یا سرمایه گذاری در یک واحد تجاری یا واحد تجاری دیگر.

¹ Enhancing characteristics

² Cost constraint

³ Timeliness

در نتیجه اگر اطلاعات واحد گزارشگری بتواند با اطلاعات مشابه سایر واحدها و نیز اطلاعات مشابه مربوط به یک دوره از واحد تجاری با دوره های دیگر آن واحد مقایسه شود، مفیدتر خواهد بود.

QC21- قابلیت مقایسه یک خصوصیت کیفی است که استفاده کنندگان را قادر می سازد تا تشابهات و تفاوت های بین اقلام را تعیین نموده و آنها را درک کند. برخلاف سایر خصوصیات کیفی، قابلیت مقایسه مربوط به یک قلم نیست بلکه برای مقایسه نیاز به حداقل دو قلم داریم.

QC22- اگرچه یکنواختی^۱ به قابلیت مقایسه ارتباط دارد اما این دو، یکی نیستند. یکنواختی به استفاده روشهای یکسان برای اقلام مشابه، از یک دوره به دوره ای دیگر در یک واحد گزارشگری و یا در یک دوره بین واحدهای تجاری اشاره دارد. قابلیت مقایسه یک هدف است. درحالیکه یکنواختی کمک می کند تا به این هدف برسیم.

QC23- قابلیت مقایسه، متحد/الشکل^۲ شدن نیست. برای اینکه اطلاعات قابل مقایسه باشد چیزهای همانند باید بطور یکسان و چیزهای متفاوت باید متفاوت دیده شوند. قابلیت مقایسه اطلاعات مالی از طریق نگاه یکسان به چیزهای نامشابه افزایش نمی یابد بلکه با مشابه کردن چیزها با نگاه متفاوت، افزایش می یابد [بعنوان مثال استفاده از بهای تمام شده برای دارایی های ثابت شرکت ها در کشورهای مختلف، قابلیت مقایسه بین صورت های مالی این کشورها را افزایش نمی دهد بلکه روش ارزش های جاری در کشورهای تورمی با روش بهای تمام شده در کشورهای غیر تورمی قابلیت مقایسه دارد].

QC24- برخی از درجات قابلیت مقایسه، احتمالاً از طریق خصوصیات کیفی اصلی بدست می آید. ارائه صادقانه یک پدیده اقتصادی مربوط، بایستی بطور بی طرفانه دارای درجاتی از قابلیت مقایسه با ارائه صادقانه یک پدیده اقتصادی مربوط و مشابه در واحد گزارشگری دیگر باشد.

¹ Consistency

² Uniformity

QC25- اگرچه ارائه صادقانه یک پدیده اقتصادی، به روش های مختلفی امکانپذیر است ولی استفاده از روش های مختلف حسابداری برای پدیده اقتصادی مشابه، قابلیت مقایسه را کاهش می دهد.

قابلیت اثبات

QC26- قابلیت اثبات به استفاده کنندگان کمک می کند تا ارائه صادقانه اطلاعات پدیده اقتصادی را با توجه به مقاصد گزارشگری ارزیابی کنند. قابلیت اثبات یعنی مشاهده کنندگان مستقل و آگاه در خصوص اینکه یک تصویر مشخص، یک ارائه صادقانه است به اجماع برسند. البته این توافق می تواند بطور کامل صورت نگیرد. اطلاعات عددی برای اینکه قابل اثبات تلقی گردند ضرورتاً نباید یک عدد واحد باشد. یک محدوده از اعداد و احتمالات مربوطه می تواند قابل اثبات باشد.

QC27- قابلیت اثبات می تواند مستقیم یا غیر مستقیم باشد. قابلیت اثبات مستقیم به معنی اثبات یک عدد یا سایر موارد با مشاهده مستقیم است مثل شمارش وجه نقد. اثبات غیر مستقیم به معنی چک کردن داده های یک مدل، فرمول یا تکنیک های دیگر و محاسبه مجدد خروجی از طریق روش یکسان است. یک مثال در این زمینه اثبات ارزش دفتری موجودی کالا از طریق چک کردن داده ها (مقادیر و بهای تمام شده) و محاسبه مجدد موجودی پایان دوره با استفاده از فرض در نظر گرفته شده در خصوص گردش بهای تمام شده است (مثل روش فایفو و لایفو).

QC28- شاید اثبات برخی از توضیحات و اطلاعات مالی در خصوص چشم اندازهای آتی تا زمانیکه دوره های آتی به وقوع نپیوندد، ابداً امکانپذیر نباشد. برای کمک به استفاده کنندگان در خصوص استفاده از این اطلاعات بایستی مفروضات اساسی، روش هایی که اطلاعات تهیه شده و سایر عوامل و شرایطی که برای اطلاعات در نظر گرفته شده، افشاء شود.

به موقع بودن

QC29- به موقع بودن یعنی در اختیار قراردادن اطلاعات برای تصمیم گیرندگان در زمانیکه این اطلاعات بتواند بر تصمیم های آنها اثرگذار باشد. بطور کلی هر چه اطلاعات قدیمی تر باشد از مفید بودن آن کاسته می شود. به هر حال ممکن است برخی از اطلاعات تا مدت ها و بصورت مستمر حتی بعد از دوره گزارشگری، به موقع باشند چرا که، به عنوان مثال، برخی از استفاده کنندگان علاقه مند به ارزیابی و تعیین روند^۱ هستند [روند نتایج شرکت را ارزیابی می کنند لذا در این نوع تصمیم گیری به عنوان مثال حتی اطلاعات ۵ سال پیش می تواند مفید تلقی گردد].

قابلیت فهم

QC30- طبقه بندی کردن^۲، متمایز کردن^۳ و ارائه اطلاعات بصورت واضح^۴ و بطور مختصر^۵ موجب قابل فهم شدن اطلاعات می شود.

QC31- برخی از پدیده ها بطور ذاتی پیچیده اند و به سادگی قابل فهم نیستند. حذف اطلاعات مربوط به این پدیده ها از گزارش های مالی، ممکن است فهم اطلاعات در این گزارش ها را آسانتر کند اما این گزارش ها ناقص شده و در نتیجه بطور بالقوه گمراه کننده می شوند.

QC32- گزارش های مالی برای استفاده کنندگانی تهیه می شود که دانشی قابل قبول از فعالیت های اقتصادی و تجاری داشته و در بررسی و تحلیل اطلاعات کوشا هستند. البته حتی استفاده کنندگان مطلع و کوشا هم ممکن است نیاز به کمک یک مشورت دهنده برای فهم اطلاعات مربوط به پدیده های اقتصادی داشته باشند.

¹ Trend

² Classifying

³ Characterising

⁴ Clearly

⁵ Concisely

کاربرد خصوصیات کیفی افزایش

QC33- خصوصیات کیفی افزایش تا حد ممکن باید به حداکثر برسند. به هر حال خصوصیات کیفی افزایش، چه به صورت انفرادی و چه به صورت گروهی، نمی توانند به فایده اطلاعاتی که مربوط نبوده و یا ارائه صادقانه ندارند، اضافه کنند.

QC34- کاربرد خصوصیات کیفی افزایش، یک فرایند تکرار شونده است که یک دستور صادر شده را دنبال نمی کند. گاهی اوقات ممکن است بایستی یک خصوصیت کیفی افزایش برای حداکثر کردن یک خصوصیت کیفی دیگر، کاهش یابد. به عنوان مثال یک کاهش موقت در قابلیت مقایسه به دلیل بکارگیری یک استاندارد گزارشگری مالی جدید، می تواند در یک دوره بلند مدت تر برای افزایش مربوط بودن و ارائه صادقانه ارزنده باشد. در این خصوص افشاء مناسب می تواند قسمتی از غیر قابل مقایسه شدن را جبران کند.

محدودیت هزینه بر گزارشگری مالی مفید

QC35- هزینه، یک محدودیت فراگیر در تهیه اطلاعات توسط تهیه کنندگان گزارشگری مالی است. گزارشگری اطلاعات مالی، هزینه تحمیل می کند و البته این مهم است که این هزینه ها با توجه به منافع گزارشگری این اطلاعات، تعدیل [توجیه] می گردند. چندین نوع از هزینه ها و منافع وجود دارند که باید مدنظر قرار گیرند.

QC36- تهیه کنندگان اطلاعات مالی بیشترین تلاش خود را در جمع آوری، پردازش، تایید و انتشار اطلاعات مالی صرف می کنند، اما استفاده کنندگان، هزینه اطلاعات را به شکل کاهش در بازده متحمل می شوند. استفاده کنندگان از اطلاعات مالی هزینه هایی در خصوص تحلیل و تفسیر اطلاعات تهیه شده را نیز پرداخت می کنند. اگر اطلاعات مورد نیاز تهیه نشود، استفاده کنندگان هزینه های دیگری را برای به دست آوردن اطلاعات از جاهای دیگر یا برآورد آنها متحمل می شوند.

QC37- گزارشگری اطلاعات مالی که با توجه به مقصود گزارشگری مربوط بوده و ارائه صادقانه داشته باشد به استفاده کنندگان کمک می کند تا با اطمینان بیشتری تصمیم گیری کنند. که نتیجه آن افزایش کارایی بازار سرمایه و در کل کاهش هزینه سرمایه در اقتصاد می شود. هر یک از سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر اعتباردهندگان نیز از طریق تصمیم گیری آگاهانه تر به منفعت هایی خواهند رسید. البته برای گزارشگری مالی با هدف عمومی، امکان ارائه تمام اطلاعات مربوط برای همه استفاده کنندگان وجود ندارد.

QC38- در کاربرد محدودیت هزینه، هیات این موضوع را مورد ارزیابی قرار می دهد که آیا منافع گزارشگری اطلاعاتی خاص، احتمالاً هزینه های تهیه و استفاده از آن اطلاعات را توجیه می کند؟

هیات در زمان کاربرد محدودیت هزینه در ایجاد یک استاندارد پیشنهاد شده گزارشگری مالی، به جستجوی اطلاعات از تهیه کنندگان اطلاعات مالی، استفاده کنندگان، حسابرسان، دانشگاهیان و سایرین در خصوص ماهیت مورد انتظار و کمیت منافع و هزینه های آن استاندارد، می پردازد. در بیشتر مواقع ارزیابی ها براساس ترکیبی از اطلاعات کیفی و کمی صورت می گیرد.

QC39- به دلیل ذهنیت ذاتی افراد، هرکس ارزیابی متفاوتی از هزینه ها و منافع گزارشگری اقلام خاص اطلاعات مالی دارد. بنابراین هیات به دنبال در نظر گرفتن هزینه ها و منافع در ارتباط با گزارشگری مالی عمومی است نه گزارشگری واحدهای خاص. البته این به معنی این نیست که ارزیابی هزینه ها و منافع، الزامات گزارشگری مشابه را برای همه واحد تجاری توجیه می کند. تفاوت هایی مثل اندازه واحد تجاری، روش های تامین سرمایه (عمومی یا خاص)، نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان و غیره در این زمینه مهم هستند.

فصل چهارم: متن باقیمانده چارچوب مفهومی (۱۹۸۹) - متن

باقیمانده

متن باقیمانده چارچوب مفهومی تهیه و ارائه صورتهای مالی (۱۹۸۹)، تغییرات استاندارد شماره یک حسابداری مالی بین المللی در خصوص ارائه صورت های مالی (تجدید نظرشده در سال ۲۰۰۷) را در برنگرفته است [از این بابت اصلاح نشده است]. هر گاه هیات، عناصر صورتهای مالی و مبانی اندازه گیری آنها را مدنظر قرار دهد متن باقیمانده به روز می شود.

فرض اساسی^۱

تداوم فعالیت^۲

۴.۱- بطور معمول، صورتهای مالی بر مبنای این فرض تهیه می شوند که واحد تجاری تداوم فعالیت داشته و عملیاتش برای آینده ای قابل پیش بینی ادامه خواهد یافت. بنابراین فرض می شود که واحد تجاری قصد برچیدن و محدود کردن عملیاتش را در سطحی با اهمیت، نداشته و نیازی هم برای این کار ندارد. اگر چنین قصدی یا نیازی وجود داشت شاید لازم باشد صورتهای مالی بر مبنایی متفاوت تهیه شود در اینصورت مبنای به کار رفته باید افشاء شود.

عناصر صورتهای مالی

۴.۲- صورتهای مالی، اثرات مالی معاملات و سایر رویدادها را از طریق گروه بندی آنها به دسته های گسترده^۳ منطبق با خصوصیات اقتصادی شان، به تصویر می کشد. این دسته های گسترده عناصر صورتهای مالی نامیده می شوند.

¹ Underlying assumption

² Going concern

³ Broad classes

عناصر که به طور مستقیم به اندازه گیری وضعیت مالی در ترازنامه مرتبط می شوند عبارتند از: دارایی ها، بدهی ها و حقوق صاحبان سهام^۱.

عناصری که بطور مستقیم به اندازه گیری عملکرد در صورت سود و زیان مرتبط است عبارتند از درآمد و هزینه ها^۲.

تغییرات در وضعیت مالی، معمولاً عناصر صورت سود و زیان و تغییرات در عناصر ترازنامه را منعکس می کند. لذا در چارچوب مفهومی، هیچ عنصری بصورت خاص و منحصر به فرد در این صورت وضعیت متمایز نمی شود [به هیچ عنصری نسبت به سایر عناصر توجه خاص نمی شود].

۴.۳- ارائه این عناصر در ترازنامه و سود و زیان شامل فرآیند زیر طبقه بندی^۳ است. به عنوان مثال برای اینکه اطلاعات به گونه ای ارائه شوند که برای اهداف تصمیم گیری اقتصادی استفاده کنندگان مفیدتر باشند، ممکن است دارایی ها و بدهی ها براساس ماهیت یا وظیفه شان در فعالیت واحد تجاری طبقه بندی شوند.

وضعیت مالی

۴.۴ - عناصری که مستقیماً به اندازه گیری وضعیت مالی مرتبط هستند عبارتند از دارایی ها، بدهی ها و حقوق صاحبان سهام، که به صورت زیر تعریف می شوند:

الف- یک دارایی منبعی است که در نتیجه رویدادهای گذشته به کنترل واحد تجاری درآمده و انتظار می رود منافع اقتصادی آتی آن به درون واحد تجاری جریان یابد.

ب- یک بدهی تعهدی فعلی واحد تجاری است که از فعالیت های گذشته ناشی شده و انتظار می رود تسویه آن منجر به یک جریان خروجی از منابع دارای منافع اقتصادی واحد تجاری گردد.

ج- حقوق صاحبان سهام منفعت باقیمانده نسبت به دارایی های واحد تجاری، بعد از کسر بدهی های واحد تجاری است.

¹ Assets, Liabilities and Equity

² Income and Expenses

³ Sub-classification

۴.۵- در تعریف دارایی و بدهی، ویژگی های ضروری دارایی و بدهی تعیین شده اما در خصوص تعیین معیارهایی^۱ که باید قبل از شناسایی آنها در ترازنامه برآورده شوند، تلاشی بعمل نیامده است [در حسابداری، شناسایی معادل ثبت یک قلم در دفاتر است، و زمانیکه یک قلم در دفاتر ثبت می شود اصطلاحاً می گویند شناسایی شده است]. لذا این تعاریف اقلامی از دارایی ها یا بدهی ها را نیز دربر می گیرد که در ترازنامه به عنوان دارایی یا بدهی شناسایی نمی شوند و معیارهای شناسایی که در پاراگراف های ۴.۳۷ تا ۴.۵۳ بحث خواهد شد را ندارند. به طور مشخص انتظارات در خصوص منافع اقتصادی آتی که به درون واحد تجاری جریان خواهد یافت و یا از واحد تجاری خارج خواهد شد باید بطور کامل معیارهای احتمالی در پاراگراف ۴.۳۸ را، قبل از اینکه یک دارایی یا بدهی شناسایی شود، برآورد سازد.

۴.۶- در ارزیابی اینکه یک قلم در تعریف یک دارایی، بدهی یا حقوق صاحبان سهام می گنجد بایستی به محتوی و واقعیت اقتصادی آن توجه کرد نه اینکه صرفاً به شکل قانونی آن توجه شود. به عنوان مثال در مورد اجاره به شرط تملیک، محتوی و واقعیت اقتصادی اینست که اجاره کننده، منافع اقتصادی استفاده از دارایی را در بخش اعظمی از عمر مفید دارایی، در مقابل ایجاد یک تعهد به پرداخت مبلغی در حدود ارزش منصفانه دارایی و مخارج مالی [بهره] به دست آورد. بنابراین در اجاره به شرط تملیک شرایط تعریف دارایی و بدهی برای اجاره کننده برآورد شده و اجاره کننده چنین دارایی و بدهی را در ترازنامه شناسایی می کند.

۴.۷- مطابق با استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی جاری، ممکن است ترازنامه شامل اقلامی شود که در تعریف دارایی یا بدهی نگنجد و به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سهام نباشد. تعریف هایی که در پاراگراف ۴.۴ بیان شده زمینه ساز بررسی های آتی استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی موجود و قاعده مندی بیشتر استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی است.

¹ Criteria

دارایی ها

۴.۸- منافع اقتصادی آتی موجود در یک دارایی، بطور مستقیم یا غیر مستقیم، بطور بالقوه منجر به جریان وجه نقد یا معادل های وجه نقد به درون واحد تجاری می شود که می تواند به صورت یک عامل تولید کننده باشد که بخشی از فعالیت های عملیاتی واحد تجاری است [مثل ماشین آلات] یا قابلیت تبدیل به وجه نقد یا معادل های وجه نقد داشته، یا خروجی جریان وجه نقد را کاهش دهد مثل زمانیکه یک فرآیند تولیدی، هزینه های تولید را کمتر می کند.

۴.۹- معمولاً یک واحد تجاری از دارایی هایش برای تولید کالا و ارائه خدماتی استفاده می کند که رضایت مشتریان را در مورد خواست ها و نیازهایشان برآورده سازد چراکه این کالاها و خدمات با کسب رضایت مشتریان، آنها را به پرداخت وجه بابت دریافت آنها ترغیب کرده و لذا منجر به جریان ورودی وجه نقد به درون واحد تجاری می شوند. وجه نقد نیز از طریق تبدیل شدنش به منابع دیگر، خدماتی را به واحد تجاری ارائه می کند.

۴.۱۰- منافع اقتصادی موجود در یک دارایی ممکن است به چندین روش به درون واحد تجاری جریان یابد. به عنوان مثال ممکن است یک دارایی :

الف- به تنهایی یا به صورت ترکیب با سایر دارایی ها در تولید و ارائه خدماتی که توسط واحد تجاری به فروش می روند مورد استفاده قرار گیرد.

ب- با دارایی های دیگر معاوضه شود.

ج- برای تسویه یک بدهی استفاده شود.

د- بین مالکان توزیع شود.

۴.۱۱- بسیاری از دارایی ها، مثل اموال و ماشین آلات، شکل فیزیکی دارند ولی شکل فیزیکی برای وجود یک دارایی ضروری نیست. به عنوان مثال حق اختراع و حق تالیف در صورتی که تحت کنترل واحد تجاری باشند دارایی هایی هستند که انتظار می رود منافع اقتصادی آتی آنها به درون واحد تجاری محتمل باشد.

۴.۱۲- بسیاری از دارایی ها مثل املاک و اسناد دریافتنی با حقوق قانونی مالکیت همراه هستند. برای تعیین وجود یک دارایی حق مالکیت ضروری نیست به عنوان مثال املاکی که به صورت اجاره به شرط تملیک نگهداری می شوند و انتظار می رود منافع اقتصادی آن تحت کنترل واحد تجاری باشد، یک دارایی است. اگر چه معمولاً توانایی واحد تجاری برای کنترل منافع، نتیجه حقوق قانونی است، با این وجود ممکن است یک قلم در قالب تعریف دارایی بگنجد حتی اگر کنترل قانونی وجود نداشته باشد. به عنوان مثال دانش و فوت و فن انجام یک فعالیت می تواند در قالب تعریف دارایی بگنجد چرا که با مخفی نگهداشتن آن، واحد تجاری می تواند منافع مورد انتظار از آن را در کنترل خود داشته باشد.

۴.۱۳- دارایی های یک واحد تجاری در نتیجه معاملات گذشته و یا سایر رویدادهای گذشته ناشی می شود. بطور معمول واحدهای تجاری دارایی ها را از طریق خرید یا تولید بدست می آورند ولی معاملات و رویدادهای دیگر نیز می توانند موجب ایجاد دارایی شوند مثل دارایی هایی که واحد تجاری از دولت ها، بابت برنامه های تشویقی اقتصادی در یک منطقه دریافت می کنند و یا مثل کشف ذخایر معدنی .

معاملات یا رویدادهایی که انتظار می رود در آینده اتفاق بیفتند دارایی ها را افزایش نمی دهند بنابراین قصد خرید موجودی کالا در تعریف دارایی نمی گنجد.

۴.۱۴- همبستگی نزدیکی بین وقوع مخارج و ایجاد دارایی وجود دارد ولی ضرورتاً این دو همزمان اتفاق نمی افتند. بنابراین وقتی واحد تجاری متحمل مخارجی می شود ممکن است شواهدی در خصوص اینکه منافع اقتصادی آتی در پی خواهد داشت بدست آید. اما این دلیل قطعی برای اینکه یک قلم، در تعریف دارایی بگنجد، نمی باشد. بطور مشابه عدم خرج کرد واحد تجاری در مورد یک قلم نمی تواند مانع این شود که آن قلم در تعریف دارایی بگنجد و در ترازنامه شناسایی نشود به عنوان مثال اقلامی که بصورت اهدایی به واحد تجاری داده می شود [و واحد تجاری بابت آنها خرجی نکرده است] می تواند در تعریف دارایی بگنجد.

بدهی ها

۴.۱۵- یکی از خصوصیات ضروری یک بدهی آنست که واحد تجاری تعهد فعلی داشته باشد. یک تعهد، وظیفه یا مسولیتی است که به شیوه ای مشخص برآورده می شود. تعهدات ممکن است بدلیل وجود *قراردادی الزام آور*^۱ یا التزام قانونی، قدرت قانونی داشته باشد. مبلغ قابل پرداخت بابت کالا و خدمات دریافتی، نمونه ای معمول از این حالت است.

تعهدات همچنین در نتیجه رویه های معمول تجاری، عرف و تمایل به داشتن روابط خوب تجاری و یا به منظور رعایت انصاف می توانند ایجاد شوند. به عنوان مثال اگر یک واحد تجاری تصمیم بگیرد تا خسارت تولیدات خود را حتی بعد از پایان دوره ضمانت جبران کند [به دلیل تمایل به ایجاد روابط خوب تجاری] مبالغی که انتظار رود در این خصوص هزینه شود، با اینکه کالای آن قبلاً فروخته شده، یک بدهی است.

۴.۱۶- باید بین *تعهد فعلی*^۲ و *تعهد آتی*^۳ تفاوت گذاشت. تصمیم مدیریت یک واحد تجاری برای اکتساب یک دارایی، به خودی خود، تعهد فعلی را ایجاد نمی کند. بطور معمول یک تعهد زمانی ایجاد می شود که دارایی حمل شده یا واحد تجاری به یک قرارداد غیرقابل برگشت درخصوص اکتساب دارایی وارد شده باشد. در حالت دوم، ماهیت غیرقابل برگشت قرارداد بدین معنی است که نتایج شکست اقتصادی به عنوان تعهد پذیرفته شود. به عنوان مثال اگر برای قرارداد منعقد شده، در صورت تصمیم به عدم اجرای آن، باید خسارتی پرداخت شود، پرداخت خسارت تعهدی است که واحد تجاری آن را پذیرفته است.

۴.۱۷- معمولاً تسویه تعهد فعلی، شامل فدا کردن منابع اقتصادی به منظور برآوردن ادعای دیگران است. تسویه یک تعهد فعلی به روش های مختلف از قبیل موارد زیر صورت می گیرد:

الف) پرداخت وجه نقد

ب) انتقال دارایی های دیگر

¹ Binding contract

² Present obligation

³ Future commitment

ج) ارائه خدمت

د) تعویض تعهد با یک تعهد دیگر یا

و) تبدیل تعهد به حقوق صاحبان سهام

تعهد ممکن است از طریق های دیگر هم مثل چشم پوشی یا بخشیدن تعهد توسط بستانکاران از بین برود.

۴.۱۸- بدهی ها از معاملات گذشته یا سایر رویدادهای گذشته ناشی می شود. بنابراین، به عنوان مثال، اکتساب کالا و استفاده از خدمات، بدهی های تجاری را افزایش می دهند (مگر آنکه قبل از دریافت یا هنگام دریافت کالا و خدمات وجه آن پرداخت شود) و دریافت وام بانکی، تعهد به بازپرداخت وام را ایجاد می کند. یک واحد تجاری ممکن است تخفیف های آتی که براساس [به دلیل] خریدهای سالیانه مشتریان در نظر می گیرد را به عنوان بدهی شناسایی کند. در این حالت، فروش کالا در گذشته، معامله ای است که بدهی را افزایش می دهد.

۴.۱۹- برخی از بدهی ها ممکن است فقط با استفاده از درجات بالایی از برآورد قابل اندازه گیری باشند. برخی از واحدهای تجاری این بدهی ها را بصورت ذخیره^۱ تعریف می کنند. در برخی از کشورها، مفهوم بدهی شامل مبالغی تعریف می شود که نیازی به برآورد نداشته باشند و لذا این ذخیره ها را به عنوان بدهی در نظر نمی گیرند.

تعریف بدهی در پاراگراف ۴.۴ رویکرد گسترده تری را دنبال می کند بنابراین هرگاه یک ذخیره تعهد فعلی باشد و تعریف بدهی را در خود داشته باشد، حتی اگر مبلغ آن برآوردی باشد یک بدهی تلقی می شود. به عنوان مثال ذخیره ای که برای پرداخت ضمانت های موجود در نظر گرفته می شود و ذخیره پوشش تعهدات بازنشستگی از این گروه هستند.

حقوق صاحبان سهام

۴.۲۰- حقوق صاحبان سهام در پاراگراف ۴.۴ به عنوان باقیمانده تعریف شد که ممکن است در ترازنامه به اجزای کوچکتر طبقه بندی گردد. به عنوان مثال حقوق صاحبان یک

¹ Provisions

شرکت سهامی^۱ می تواند به وجوه تامین شده از سهامداران، سود انباشته، اندوخته^۲ تخصیص یافته از سود انباشته و اندوخته مربوط به تعدیلات نگهداشت سرمایه [مثل اندوخته مازاد تجدید ارزیابی] تفکیک گردد. چنین طبقه بندی هایی اگر نشانگر محدودیت های قانونی و سایر محدودیت های بر توانایی واحد تجاری در توزیع و استفاده های دیگر حقوق صاحبان سهام باشد، می تواند برای نیاز تصمیم گیری استفاده کنندگان از صورتهای مالی مربوط باشد.

همچنین این طبقه بندی می تواند نشاندهنده واقعیت هایی در خصوص حقوق مختلف گروه های مالکیت [مثل سهامداران عادی و سهامداران ممتاز] برای دریافت سود و دریافت سرمایه باشد.

۴.۲۱- برخی از اندوخته ها، بصورت قانونی و به منظور حمایت از واحد تجاری و بستن کارانش در مقابل تاثیرات زیان ها، صورت می گیرد. طبق قوانین دولت ها ممکن است برخی از اندوخته ها به دلیل بهره مندی از معافیت های مالیاتی و حذف یا کاهش بدهی های مالیاتی صورت گیرند [بدهی مالیاتی به اندوخته مالیاتی منتقل می شود]. وجود چنین قوانینی و میزان اندوخته مالیاتی، اطلاعاتی هستند که می تواند برای نیازهای تصمیم گیری استفاده کنندگان مربوط باشد. انتقال به چنین اندوخته هایی، به جای هزینه، تخصیص سود انباشته است [مالیات بجای هزینه بودن نوعی تخصیص سود تلقی می شود].

۴.۲۲- مبلغ حقوق صاحبان سهام که در ترازنامه نشان داده می شود وابسته به اندازه گیری دارایی ها و بدهی هاست. مبلغ کل حقوق صاحبان سهام ممکن است بطور تصادفی با ارزش بازار حقوق صاحبان سهام یا مبالغ دریافتی بابت واگذاری جداگانه خالص دارایی ها یا واگذاری واحد تجاری بصورت یکجا و براساس مبنای تداوم فعالیت، برابر شود.

۴.۲۳- فعالیت های تجاری، صنعتی و بازرگانی، اغلب توسط مالکیت انفرادی، شرکت های تضامنی تراست^۳ و دولت صورت می گیرد. چارچوب نظارتی و قانونی برای چنین واحدهایی متفاوت از شرکت های سهامی است. با این وجود، تعریف حقوق صاحبان سهام

¹ Corporate entity

² Reserves

³ Trust

و سایر جنبه های مرتبط با حقوق صاحبان سهام که در این چارچوب مفهومی بیان شده برای این واحدها هم مناسب است.

عملکرد

۴.۲۴- اغلب سود به عنوان معیاری از عملکرد یا مبنایی برای سایر اندازه گیری ها مثل بازده سرمایه گذاری و سود هر سهم، استفاده می شود. عناصری که مستقیماً به اندازه گیری سود مربوط می شود، درآمد و هزینه ها هستند. شناسایی و اندازه گیری درآمد و هزینه ها و در نتیجه سود، بستگی به مفهومی از سرمایه و نگهداشت سرمایه دارد که واحد تجاری برای تهیه صورتهای مالی در نظر گرفته است. این مفاهیم در پاراگراف های ۴.۵۷ تا ۴.۶۵ بیان شده است.

۴.۲۵- عناصر درآمد و هزینه ها بصورت زیر تعریف می شوند:

الف- درآمد، افزایش در منافع اقتصادی در طی یک دوره مالی، بصورت جریان ورودی یا افزایش دارایی ها یا کاهش بدهی هاست که منجر به افزایش حقوق صاحبان سهام می شود به غیر از مواردی که به آورده تامین کنندگان حقوق صاحبان سهام تعلق دارد.^۱

ب) هزینه ها، کاهش در منافع اقتصادی در طی یک دوره مالی، بصورت جریان خروجی یا کاهش دارایی ها یا افزایش بدهی هاست که منجر به کاهش حقوق صاحبان سهام می شود به غیر از مواردی که به برداشت تامین کنندگان حقوق صاحبان سهام تعلق دارد.^۲

۴.۲۶- در تعریف درآمد و هزینه ها، ویژگی های ضروری درآمد و هزینه ها تعیین شده اما در خصوص تعیین معیارهایی که باید قبل از شناسایی آنها در صورت سود و زیان، برآورده شوند، تلاشی بعمل نیامده است. معیارهای شناسایی درآمد و هزینه ها در پاراگراف ۴.۳۷ تا ۴.۵۳ بیان شده است.

¹ Income is increases in economic benefits during the accounting period in the form of inflows or enhancements of assets or decreases of liabilities that result in increases in equity, other than those relating to contributions from equity participants.

² Expenses are decreases in economic benefits during the accounting period in the form of outflows or depletions of assets or incurrences of liabilities that result in decreases in equity, other than those relating to distributions to equity participants.

۴.۲۷- برای اینکه اطلاعات مربوط برای تصمیم گیری اقتصادی ارائه شود، درآمد و هزینه ها ممکن است به روش های مختلف در صورت سود و زیان منعکس شوند. به عنوان مثال یک رویه معمول آنست که بین درآمد و هزینه های ناشی از فعالیت های معمول واحد تجاری و فعالیت های دیگر تفاوت است. این جداسازی بر این اساس انجام می شود که می تواند برای ارزیابی قابلیت واحد تجاری در ایجاد وجه نقد و معادل های وجه نقد در آینده مربوط باشد به عنوان مثال فعالیت های فرعی، همانند واگذاری سرمایه گذاری بلندمدت بصورت مستمر اتفاق نمی افتد [یک فعالیت تکراری نیست و پیش بینی می شود درآینده احتمالاً تکرار نشود در حالیکه پیش بینی می شود فعالیت های معمول واحد تجاری در هر دوره تکرار شوند] برای تفاوت گذاری بین اقلام بایستی به ماهیت واحد تجاری و عملیاتش توجه شود. اقلامی که از فعالیت های معمول یک واحد تجاری ناشی می شوند ممکن است در واحد تجاری دیگر از فعالیت های غیر معمول حاصل شوند.

۴.۲۸- تفاوت گذاری بین اقلام درآمد و هزینه و ترکیب آنها، امکان نشان دادن عملکردهای مختلف واحد تجاری را می دهد. به عنوان مثال در صورت سود و زیان می توان سود ناخالص، سود یا زیان حاصل از فعالیت های معمول واحد تجاری قبل از مالیات، سود یا زیان حاصل از فعالیت های معمول واحد تجاری بعد از مالیات، و سود و زیان دوره را نشان داد.

درآمد

۴.۲۹- تعریف درآمد، درآمد عملیاتی^۱ و درآمد غیر عملیاتی^۲ را در بر می گیرد، درآمد عملیاتی طی دوره فعالیت های معمول واحد تجاری حاصل می شود و به نام های متفاوتی مثل فروش، حق الزحمه، بهره، سود تقسیمی، حق الامتیاز و اجاره، اشاره دارد^۳

۴.۳۰- درآمدهای غیرعملیاتی شامل سایر اقلامی است که در تعریف درآمد قرار می گیرد و ممکن است طی دوره فعالیت های معمول واحد تجاری حاصل شده باشد یا نباشد. ماهیت درآمد غیر عملیاتی همانند ماهیت درآمد عملیاتی است چراکه هر دوره منافع اقتصادی را

¹ Revenue

² Gains

³ The definition of income encompasses both revenue and gains. Revenue arises in the course of the ordinary activities of an entity and is referred to by a variety of different names including sales, fees, interest, dividends, royalties and rent.

افزایش می دهد. بنابراین در این چارچوب، این دو، بصورت عناصر مجزا در نظر گرفته نشده اند.^۱

۴.۳۱- درآمد غیر عملیاتی، به عنوان نمونه، از واگذاری دارایی های غیر جاری ناشی می شود. تعریف درآمد، همچنین درآمدهای غیرعملیاتی تحقیق نیافته^۲ را نیز در بر می گیرد. مثل درآمدهای ناشی از تجدید ارزیابی اوراق بهادار و افزایش ارزش دفتری دارایی های بلند مدت [تعدیل ارزش دفتری دارایی ها بدلالی مثل تورم].

زمانیکه درآمدهای غیر عملیاتی در صورت سود و زیان شناسایی شود معمولا برای اهداف تصمیم گیری اقتصادی، افشای جداگانه آنها مفید خواهد بود. اغلب مبلغ درآمدهای غیرعملیاتی بصورت خالص از هزینه های مربوط به آن گزارش می شود [هزینه های مربوط به این درآمدها از درآمد مربوطه کسر شده و سپس مبلغ آن بصورت خالص گزارش می شود]

۴.۳۲- انواع مختلف دارایی ها، ممکن است از طریق دریافت یا درآمد، افزایش یابند. به عنوان مثال وجه نقد، حساب های دریافتی و نیز کالا و خدماتی که در مقابل کالا و خدمات ارائه شده، دریافت شوند. درآمد ممکن است کاهش و تسویه بدهی را در پی داشته باشد مثل ارائه کالا و خدمات توسط واحد تجاری به یک وام دهنده، بابت تعهدی که برای پرداخت وام داشته است.

هزینه ها

۴.۳۳- تعریف هزینه ها، شامل زیان ها و نیز شامل آن هزینه هایی است که طی دوره فعالیت های معمول واحد تجاری حاصل می شوند. از هزینه هایی که طی دوره فعالیت های معمول واحد تجاری حاصل می شوند، می توان به بهای تمام شده فروش [بهای تمام شده کالای فروش رفته]، دستمزد و استهلاک اشاره کرد. این نوع از هزینه ها، معمولا،

¹ Gains represent other items that meet the definition of income and may, or may not, arise in the course of the ordinary activities of an entity. Gains represent increases in economic benefits and as such are no different in nature from revenue. Hence, they are not regarded as constituting a separate element in this Conceptual Framework.

² Unrealised gains

بشکل خروج یا کاهش ارزش دارایی هایی همچون وجه نقد، موجودی کالا، اموال، تجهیزات و ماشین آلات است.^۱

۴.۳۴- زیان ها شامل سایر اقلامی است که در تعریف هزینه ها قرار می گیرد و ممکن است طی دوره فعالیت های معمول واحد تجاری حاصل شده باشد یا نباشد. ماهیت زیان ها همانند ماهیت سایر هزینه ها است چراکه هر دو منافع اقتصادی را کاهش می دهند. بنابراین در این چارچوب مفهومی، این دو، بصورت عناصر مجزا در نظر گرفته نمی شوند.^۲

۴.۳۵- زیان ها، به عنوان مثال از واگذاری دارایی های بلندمدت و حوادثی مثل آتش سوزی و سیل ناشی می شوند. تعریف هزینه ها، زیان های تحقق نیافته را نیز شامل می شود مثل تغییر نرخ تسعیر ارز که در نتیجه آن بدهی های واحد تجاری افزایش یابد.

زمانیکه زیان ها در صورت سود و زیان شناسایی می شوند، معمولاً برای اهداف تصمیم گیری اقتصادی، افشای جداگانه آنها مفید خواهد بود. اغلب مبلغ زیان ها بصورت خالص از درآمدهای مربوط به آن گزارش می شود [پس از کسر درآمدهای مربوط به زیان از زیان مربوطه، مبلغ بصورت خالص گزارش می شود].

تعدیلات نگهداشت سرمایه^۳

۴.۳۶- تجدید ارزیابی دارایی ها و بدهی ها، منجر به افزایش یا کاهش در حقوق صاحبان سهام می شود. با اینکه این افزایش یا کاهش ها در تعریف درآمد و هزینه ها قرار می گیرد اما تحت مفاهیم خاص نگهداشت سرمایه بوده و در صورت سود و زیان منعکس نمی شوند. این اقلام، به عنوان تعدیلات نگهداشت سرمایه یا اندوخته های تجدید ارزیابی در بخش حقوق صاحبان سهام منعکس می شوند. مفاهیم نگهداشت سرمایه در پاراگراف های ۴.۵۷ تا ۴.۶۵ این چارچوب مفهومی بیان می شوند.

^۱ The definition of expenses encompasses losses as well as those expenses that arise in the course of the ordinary activities of the entity. Expenses that arise in the course of the ordinary activities of the entity include, for example, cost of sales, wages and depreciation. They usually take the form of an outflow or depletion of assets such as cash and cash equivalents, inventory, property, plant and equipment

^۲ Losses represent other items that meet the definition of expenses and may, or may not, arise in the course of the ordinary activities of the entity. Losses represent decreases in economic benefits and as such they are no different in nature from other expenses. Hence, they are not regarded as a separate element in this *Conceptual Framework*.

^۳ Capital maintenance adjustments

شناسایی عناصر صورتهای مالی^۱

۴.۳۷- شناسایی، فرآیند شمول یک قلم در ترازنامه یا صورت سود و زیان است که در تعریف یک عنصر قرار گرفته و دارای معیارهای شناخت بیان شده در پاراگراف ۴.۳۸ می باشد. شناسایی، تصویر یک قلم بصورت کلمات و مبلغ پولی است که آن مبلغ در سرجمع صورت سود و زیان و ترازنامه منعکس می شود. اقلامی که معیارهای شناخت را داشته باشند بایستی در ترازنامه یا سود و زیان شناسایی شوند. نه از طریق افشای رویه های حسابداری و نه از طریق یادداشت های توضیحی نمی توان عدم افشای چنین اقلامی را جبران کرد.

۴.۳۸- یک قلم که در تعریف یک عنصر بگنجد در صورتی شناسایی می شود که :

الف- احتمال رود که منافع اقتصادی آتی مرتبط با قلم، به درون واحد تجاری جریان یابد یا از واحد تجاری خارج گردد [برخی از اقلام مثل دارایی ها و درآمد، منافع اقتصادی را به درون واحد تجاری و برخی مثل بدهی ها و هزینه، منافع اقتصادی را از واحد تجاری خارج می کنند].

ب- دارای ارزش یا بهای تمام شده ای باشد که بصورت قابل اتکاء^۲، قابل اندازه گیری باشد^۳.

۴.۳۹- توجه به الزامات بحث اهمیت که در فصل سوم تحت عنوان خصوصیات کیفی اطلاعات مالی مفید بیان شد، برای ارزیابی اینکه آیا یک قلم دارای این شرایط بوده و لذا شرایط شناخت را در صورت های مالی دارد، ضروری است. روابط متقابل بین اقلام به این معنی است که اگر یک قلم شرایط تعریف و شناخت یک عنصر را داشت (به عنوان مثال یک دارایی)، طبیعتاً شناخت عنصر دیگر (به عنوان مثال یک بدهی یا درآمد) ضروری است.

^۱ Recognition of the elements of financial statements

^۲ Reliability

^۳ اطلاعات در صورتی قابل اتکا هستند که کامل، بی طرف و عاری از خطا باشند

احتمال منافع اقتصادی آتی^۱

۴.۴۰- مفهوم احتمال که در معیارهای شناسایی به کار رفته است اشاره به درجه ای از ابهام درخصوص منافع اقتصادی یک قلم دارد که به درون واحد تجاری جریان می یابد یا از واحد تجاری خارج می گردد. مفهوم ابهام خصوصیات محیطی که یک واحد تجاری در آن فعالیت می کند را در بر می گیرد.

ارزیابی درجه ابهام، بستگی به شواهد در دسترس و در زمان تهیه صورتهای مالی، در خصوص جریان منافع اقتصادی دارد. به عنوان مثال زمانی که احتمال می رود یک طلب از یک واحد تجاری دریافت خواهد شد، و شواهدی دیگری بر خلاف آن وجود نداشته باشد، می توان آن طلب را به عنوان یک دارایی شناسایی کرد البته امکان دارد احتمال رود بخشی از مجموع طلب ها وصول نشود که در این حالت، دلیل انتظار در کاهش منافع اقتصادی، یک هزینه شناسایی می شود [هزینه مطالب مشکوک الوصول].

قابلیت اتکاء اندازه گیری^۲

۴.۴۱- دومین معیار شناسایی یک قلم، اندازه گیری قابل اتکای ارزش یا بهای تمام شده است. در بیشتر مواقع، بهای تمام شده یا ارزش، بایستی برآورد گردد. استفاده از برآوردهای قابل قبول^۳، یکی از بخش های ضروری تهیه صورت های مالی است و نباید قابلیت اتکای این صورتهای را تضعیف کند. هرگاه برآورد قابل قبول امکانپذیر نباشد، آن قلم در ترازنامه و صورت سود و زیان شناسایی نمی شود. به عنوان مثال وجوه مورد انتظار دریافتی یک طرح دعوی در دادگاه ممکن است هم شرایط تعریف دارایی و هم تعریف درآمد و نیز معیار اول شناسایی یعنی احتمال، را داشته باشد اما اگر این ادعا بطور قابل اتکا قابل اندازه گیری نباشد نمی تواند به عنوان دارایی یا درآمد شناسایی شود. ولی وجود ادعا باید بصورت یک یادداشت، عبارت توضیحی یا جداول ممکن افشاء گردد.

¹ The probability of future economic benefit

² Reliability of measurement

³ Reasonable

۴.۴۲- ممکن است یک قلم در مقطعی از زمان، معیارهای شناخت در پاراگراف ۴.۳۸ را نداشته باشد اما در آینده و در پی رویدادها یا وضعیت هایی که در آینده اتفاق می افتد شرایط شناخت را پیدا کند.

۴.۴۳- قلمی که شرایط ضروری به عنوان یک عنصر را دارد ولی معیارهای شناخت را ندارد ممکن است بصورت یادداشت، عبارت توضیحی یا جدول مکمل افشاء شود. این رویه در صورتی مناسب خواهد بود که در ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد و تغییرات در وضعیت مالی واحد تجاری، توسط استفاده کنندگان مربوط تلقی شود.

شناسایی دارایی ها

۴.۴۴- یک دارایی زمانی در ترازنامه شناسایی می شود که منافع اقتصادی به درون واحد تجاری متحمل باشد و بتوان بهای تمام شده یا ارزش آن را بطور قابل اتکاء، اندازه گیری کرد.

۴.۴۵- مخارجی^۱ که اتفاق بیفتند و منافع اقتصادی آن به درون واحد تجاری بعد از دوره جاری، غیر متحمل باشد، در ترازنامه به عنوان دارایی شناسایی نمی شود. و به عنوان یک هزینه در صورت سود و زیان شناسایی می شود. این نحوه برخورد ارتباطی به اینکه نیت مدیران از انجام مخارج چه بوده و اینکه این مخارج جهت ایجاد منافع اقتصادی بوده یا اشتباه مدیریتی، ندارد. و تنها کاربرد آن اینست که درجه اطمینان منافع اقتصادی ورودی واحد تجاری بعد از دوره جاری کافی نبوده و شناسایی به عنوان یک دارایی را تضمین نمی کند.

شناسایی بدهی ها

۴.۴۶- یک بدهی زمانی در ترازنامه شناسایی می شود که خروج منابع در برگیرنده منافع اقتصادی در نتیجه تسویه یک تعهد فعلی، متحمل بوده و بتوان مبلغ تسویه را بطور قابل اتکاء اندازه گیری کرد. در عمل تعهدات در قراردادهایی که بطور مساوی [توسط طرفین] انجام نشده است (به عنوان مثال بدهی در خصوص کالای درخواستی که هنوز دریافت نشده) عموماً در صورت های مالی به عنوان بدهی شناسایی نمی شود. ولی چنین تعهداتی

^۱ Expenditure

ممکن است در تعریف بدهی قرار گرفته، و در شرایطی خاص معیارهای شناخت را داشته باشند، در این شرایط، شناسایی بدهی، شناسایی دارایی یا هزینه مربوطه را در پی خواهد داشت.

شناسایی درآمد

۴.۴۷- درآمد زمانی در صورت سود و زیان شناسایی می شود که افزایش منافع اقتصادی آتی در ارتباط با افزایش در یک دارایی یا کاهش در یک بدهی اتفاق افتاده و بتوان بطور قابل اتکاء آن را اندازه گیری کرد. این بدان معنی است که شناسایی وقوع درآمد بطور همزمان با شناسایی افزایش در دارایی ها یا کاهش در بدهی ها صورت می گیرد (به عنوان مثال، خالص افزایش در دارایی ها با فروش کالا و خدمات یا کاهش بدهی ها ناشی از ابطال یک بدهی [مثل پیش دریافت کالا]، حاصل می شود).

۴.۴۸- بطور معمول، برای شناسایی درآمد، استفاده از معیارهای شناخت که در این چارچوب مفهومی مشخص شده، مثل ضرورت اینکه یک درآمد کسب شود، در عمل پذیرفته شده است. چنین رویه هایی، بطور مستقیم، شناسایی درآمد را محدود به اقلامی کرده است که بتوان بطور قابل اتکاء آنها را اندازه گیری کرد و از یک درجه کافی از اطمینان برخوردار باشند.

شناسایی هزینه ها

۴.۴۹- هزینه ها زمانی در صورت سود و زیان شناسایی می شوند که کاهش در منافع اقتصادی در ارتباط با کاهش در یک دارایی یا افزایش در یک بدهی، اتفاق افتاده و بتوان بطور قابل اتکاء آن را اندازه گیری کرد. این بدان معنی است که شناسایی وقوع هزینه بطور همزمان با شناسایی افزایش در بدهی ها یا کاهش در دارایی ها صورت می گیرد (مثل تحقق حقوق کارکنان یا استهلاک اثاثه)

۴.۵۰- هزینه ها در صورت سود و زیان بر مبنای ارتباط مستقیم بین وقوع هزینه و کسب اقلام خاصی از درآمد، شناسایی می شوند. این فرآیند عموماً تحت عنوان تطابق هزینه ها و درآمدها بیان می شود که شامل ترکیب شناسایی یا شناسایی همزمان درآمدها و هزینه هایی است که بطور مستقیم و مشترک از فعالیت های یکسان یا سایر رویدادها ناشی شده اند. به

عنوان مثال هزینه های مختلف که بصورت ترکیب تحت عنوان بهای تمام شده کالای فروش رفته درآمده اند همزمان با درآمد فروش کالا شناسایی می شود. به هر حال کاربرد مفهوم تطابق در این چارچوب مفهومی، اجازه نمی دهد اقلامی که شرایط تعریف دارایی ها و بدهی ها را ندارند در ترازنامه شناسایی شوند.

۴.۵۱- هرگاه انتظار رود منافع اقتصادی، طی چندین دوره حاصل شود و ارتباطش (منافع اقتصادی) با درآمد بطور گسترده یا غیر مستقیم باشد، هزینه ها بر مبنای تخصیص منطقی و سیستماتیک در صورت سود و زیان شناسایی می شوند. این رویه در شناسایی هزینه های مرتبط با استفاده از دارایی هایی همچون تجهیزات، اموال، ماشین آلات، سرقفلی، حق امتیاز و علائم تجاری، ضروری است در این مواقع هزینه تحت عنوان استهلاک بیان می شود. رویه های تخصیص به منظور شناسایی هزینه ها در دوره ای که منافع مرتبط با این اقلام مصرف یا منقضی شده، صورت می گیرد.

۴.۵۲- هرگاه خرجی منافع اقتصادی آتی ایجاد نکند یا منافع اقتصادی آتی به حدی نباشد که قابل تعیین باشد و یا بدلیل از دست رفتن منافع اقتصادی، دیگر شرایط شناسایی بعنوان یک دارایی در ترازنامه را نداشته باشد، فوراً در صورت سود و زیان به عنوان هزینه شناسایی می شود.

۴.۵۳- در شرایطی که یک بدهی اتفاق بیفتد و یک دارایی شناسایی نشود، یک هزینه شناسایی می شود مثل زمانی که یک بدهی بدلیل ضمانت کالا ایجاد می شود.

اندازه گیری عناصر صورتهای مالی^۱

۴.۵۴- اندازه گیری، فرآیند تعیین مقادیر پولی برای شناسایی عناصر صورت های مالی در ترازنامه و صورت سود و زیان است. اندازه گیری شامل انتخاب مبنای اندازه گیری نیز می شود.

۴.۵۵- مبنای مختلف اندازه گیری برای درجات متفاوت و ترکیبات متنوع صورتهای مالی به کار گرفته می شود. این مبانی شامل موارد زیر است:

¹ Measurement of the elements of financial statements

الف - بهای تمام شده تاریخی: در این مبنای اندازه گیری، دارایی ها به مقدار وجه نقد یا معادل وجه نقد پرداخت شده یا ارزش منصفانه در زمان تحصیل ثبت می شوند و بدهی ها به مقدار وجوه دریافت شده در مقابل تعهد ایجاد شده و یا در شرایط دیگر (مثل مالیات بر درآمد)، به مقدار وجه نقد و معادل وجه نقدی که انتظار می رود برای ادای بدهی در جریان معمول تجاری پرداخت شود، ثبت می گردند.^۱

ب - بهای تمام شده جاری: در این مبنای اندازه گیری، دارایی ها به میزان وجه نقد یا معادل وجه نقدی که بایستی برای کسب یک دارایی مشابه یا معادل آن پرداخت شود، اندازه گیری می شود و بدهی ها نیز به مبلغ تنزیل نشده وجه نقد یا معادل وجه نقدی که برای تسویه تعهد در شرایط جاری نیاز است، اندازه گیری می شوند.^۲

ج - ارزش بازیافتنی: در این مبنای اندازه گیری، دارایی ها به مبلغ وجه نقد یا معادل نقدی که از طریق فروش دارایی در یک واگذاری منظم [بازار سازمان یافته] در شرایط جاری بدست می آید، اندازه گیری می شوند. بدهی ها نیز به مبلغ ارزش تسویه بدهی، که برابر است با مبلغ تنزیل نشده وجه نقد یا معادل وجه نقدی که انتظار می رود برای ادای بدهی در جریان معمول تجاری پرداخت شود، اندازه گیری می شوند.^۳

د - ارزش فعلی: در این مبنای اندازه گیری، دارایی ها به ارزش فعلی تنزیل شده خالص وجه نقد ورودی آتی که انتظار می رود یک قلم در جریان معمول تجاری ایجاد کند، اندازه گیری می شود و بدهی ها نیز به ارزش فعلی تنزیل شده خالص وجه نقد خروجی آتی که

¹ *Historical cost.* Assets are recorded at the amount of cash or cash equivalents paid or the fair value of the consideration given to acquire them at the time of their acquisition. Liabilities are recorded at the amount of proceeds received in exchange for the obligation, or in some circumstances (for example, income taxes), at the amounts of cash or cash equivalents expected to be paid to satisfy the liability in the normal course of business.

² *Current cost.* Assets are carried at the amount of cash or cash equivalents that would have to be paid if the same or an equivalent asset was acquired currently. Liabilities are carried at the undiscounted amount of cash or cash equivalents that would be required to settle the obligation currently.

³ *Realisable (settlement) value.* Assets are carried at the amount of cash or cash equivalents that could currently be obtained by selling the asset in an orderly disposal. Liabilities are carried at their settlement values; that is, the undiscounted amounts of cash or cash equivalents expected to be paid to satisfy the liabilities in the normal course of business.

انتظار می رود برای تسویه بدهی ها در جریان معمول تجاری لازم باشد، اندازه گیری می شوند.^۱

۴.۵۶- مبنایی که بطور معمول، توسط اغلب واحدهای تجاری در تهیه صورت های مالی پذیرفته شده، بهای تمام شده تاریخی است. البته این مبنا معمولاً با سایر مبنای اندازه گیری ترکیب می شود. به عنوان مثال موجودی های کالا به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش بازیافتنی اندازه گیری شده، و اوراق بهادار قابل فروش ممکن است به ارزش بازار، و بدهی های بازنشستگی به ارزش فعلی اندازه گیری شوند. علاوه براین بعضی از واحدهای تجاری بدلیل ضعف مدل حسابداری بهای تمام شده تاریخی در برخورد با تغییرات قیمت دارایی های غیر پولی، از مبنای بهای تمام شده جاری استفاده می کنند.

مفاهیم سرمایه و نگهداشت سرمایه^۲

مفاهیم سرمایه

۴.۵۷- مفهوم مالی سرمایه^۳ [در مقابل مفهوم فیزیکی] توسط اکثر واحدهای تجاری در تهیه صورتهای مالی مورد پذیرش قرار گرفته است. بر اساس مفهوم مالی سرمایه (مثل پول سرمایه گذاری شده یا قدرت خرید سرمایه گذاری شده)، سرمایه مترادف خالص دارایی ها [دارایی ها منهای بدهی ها] یا حقوق صاحبان سهام واحد تجاری است. براساس مفهوم فیزیکی سرمایه^۴ (مثل توان عملیاتی)، سرمایه به عنوان توانایی تولید واحد تجاری، مثل تعداد واحد کالای تولیدی در هر روز، در نظر گرفته می شود.

۴.۵۸- انتخاب مفهوم مناسب سرمایه بایستی توسط واحد تجاری بر اساس نیاز استفاده کنندگان صورتهای مالی صورت گیرد. لذا مفهوم مالی سرمایه بایستی در صورتی پذیرفته شود که استفاده کنندگان صورتهای مالی، اصولاً، نگران نگهداشت سرمایه اسمی یا قدرت خرید سرمایه باشند ولی اگر نگرانی اصلی استفاده کنندگان، توان عملیاتی واحد تجاری

¹ Present value. Assets are carried at the present discounted value of the future net cash inflows that the item is expected to generate in the normal course of business. Liabilities are carried at the present discounted value of the future net cash outflows that are expected to be required to settle the liabilities in the normal course of business.

² Concepts of capital and capital maintenance

³ Financial concept of capital

⁴ Physical concept of capital

باشد مفهوم فیزیکی سرمایه بایستی مورد استفاده قرار گیرد. مفهوم انتخاب شده نشاندهنده هدف از تعیین سود است اگر چه ممکن است در اندازه گیری مفهوم عملیاتی، مشکلاتی وجود داشته باشد.

مفاهیم نگهداشت سرمایه و تعیین سود^۱

۴.۵۹- باتوجه به مفاهیم سرمایه که در پاراگراف ۴.۵۷ بیان شد در خصوص مفاهیم نگهداشت سرمایه مطالب زیر راقابل ذکر است:

الف- نگهداشت سرمایه مالی^۲: براساس این مفهوم، سود زمانی کسب شده است که عدد مالی (یا پولی) خالص دارایی ها در پایان دوره بیشتر از عدد مالی (یا پولی) خالص دارایی ها در ابتدای دوره، پس از تعدیلات لازم در خصوص برداشت و آورده مالکان در طی دوره، باشد. نگهداشت سرمایه مالی می تواند براساس واحدهای پول اسمی^۳ یا واحدهای قدرت خرید ثابت^۴ اندازه گیری شود.

ب- نگهداشت سرمایه فیزیکی^۵: براساس این مفهوم سود زمانی کسب شده است که ظرفیت تولیدی فیزیکی (یا توان عملیاتی) واحد تجاری (یا منابع یا وجوه مورد نیاز برای تحصیل ظرفیت) در پایان دوره بیشتر از ظرفیت تولیدی فیزیکی در ابتدای دوره، پس از تعدیلات لازم در خصوص برداشت و آورده مالکان در طی دوره، باشد.

۴.۶۰- مفهوم نگهداشت سرمایه، بستگی به این دارد که واحد تجاری، سرمایه ای که بدنبال حفظ آنست را چگونه تعریف کند. پیوندی بین مفهوم سرمایه و مفهوم سود وجود دارد چرا که مفهوم سرمایه، تعیین می کند که سود چگونه اندازه گیری شود. بایستی بین بازده سرمایه^۶ و برگشت سرمایه^۷ تفاوت قائل شد. فقط آن بخش از جریان ورودی دارایی سود و و به عبارتی بازده سرمایه است که مازاد بر مبلغ مورد نیاز برای نگهداشت سرمایه باشد. بنابراین سود مبلغی است که بعد از کسر هزینه ها (هزینه هایی که می تواند در صورت

¹ Concepts of capital maintenance and the determination of profit

² Financial capital maintenance

³ Nominal monetary units

⁴ Units of constant purchasing power

⁵ Physical capital maintenance

⁶ Return on capital

⁷ Return of capital

لزوم شامل تعدیلات نگهداشت سرمایه نیز باشد) از درآمد، باقی می ماند. اگر هزینه ها از درآمد بیشتر باشد مبلغ باقیمانده زیان می شود.

۴.۶۱- مفهوم نگهداشت سرمایه فیزیکی، مستلزم پذیرش مبنای بهای تمام شده جاری برای اندازه گیری است درحالیکه مفهوم نگهداشت سرمایه مالی مستلزم استفاده از یک مبنای خاص برای اندازه گیری نیست دراین مفهوم، انتخاب مبنای اندازه گیری، به نوع سرمایه مالی که واحد تجاری بدنبال حفظ آنست، وابسته است.

۴.۶۲- تفاوت اصلی بین دو مفهوم نگهداشت سرمایه، در نحوه برخورد آنها با تاثیرات تغییر در قیمت دارایی ها و بدهی های واحد تجاری است. بطورکلی اگر میزان سرمایه آخر دوره واحد تجاری برابر اول دوره اش باشد، سرمایه اش حفظ شده و میزان فزونی سرمایه نسبت به اول دوره، سود است.

۴.۶۳- براساس مفهوم نگهداشت سرمایه مالی، هرگاه سرمایه در قالب واحدهای پولی اسمی تعریف شود، سود افزایش در سرمایه پولی اسمی در طی دوره است. بنابراین افزایش در قیمت دارایی های نگهداری شده طی دوره، که بطور سستی به سود نگهداری اشاره دارد، بطور مفهومی سود است. اگر چه ممکن است سود نگهداری تا زمان واگذاری دارایی ها بصورت یک معامله، شناسایی نشود.

هرگاه براساس مفهوم نگهداشت سرمایه مالی، سرمایه در قالب واحدهای قدرت خرید تعریف شود، آنگاه سود، افزایش در قدرت خرید سرمایه گذاری شده در طی دوره است. بنابراین فقط آن بخش از افزایش قیمت دارایی ها به عنوان سود در نظر گرفته می شود که بیشتر از افزایش سطح عمومی قیمت ها باشد.

مابقی این افزایش به عنوان تعدیل نگهداشت سرمایه بوده و در بخش حقوق صاحبان سهام منعکس می شود] آن بخش از افزایش قیمت دارایی ها تا میزان افزایش سطح عمومی قیمت ها، سود نبوده و بخشی از سرمایه بوده و در حقوق صاحبان سهام منعکس می شود]

۴.۶۴- براساس مفهوم نگهداشت سرمایه فیزیکی، هرگاه سرمایه با اصطلاح ظرفیت فیزیکی تولید^۱ تعریف شود، آنگاه سود، افزایش در ظرفیت فیزیکی تولید در طی دوره است. تمامی

^۱ Physical productive capacity

تأثیرات تغییر قیمت در دارایی ها و بدهی های واحد تجاری، به عنوان تغییرات در اندازه گیری ظرفیت فیزیکی تولید واحد تجاری دیده شده و بنابراین به عنوان تعدیل نگهداشت سرمایه بوده و بخشی از حقوق صاحبان سهام را تشکیل می دهد و لذا به عنوان سود در نظر گرفته نمی شوند.

۴.۶۵- انتخاب مبنای اندازه گیری و مفهوم نگهداشت سرمایه، مدل حسابداری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی را مشخص می کند. مدل های متفاوت حسابداری درجات متفاوتی از مربوط بودن و قابلیت اتکاء را ارائه می کنند بطوریکه مدیران باید توازنی بین مربوط بودن و قابلیت اتکاء جستجو کنند. این چارچوب مفهومی برای محدوده ای از مدل های حسابداری قابل استفاده بوده و راهنمایی در خصوص تهیه و ارائه صورتهای مالی بنا شده براساس مدل انتخاب شده، است. در حال حاضر هیات قصد ندارد بجز در شرایط استثنایی، مثل گزارشگری واحدهای تجاری در یک اقتصاد تورمی شدید، مدل خاصی را تجویز کند. البته با پیشرفت های جهانی، این نظر هیات می تواند قابل بررسی باشد.

مبانی نتیجه گیری فصل اول : مقصود از گزارشگری مالی با هدف عمومی

(مبانی نتیجه گیری زیر بخشی از فصل نمی باشد)

معرفی

BC1.1- مبانی نتیجه گیری، بطور خلاصه، به نکاتی که هیات استانداردهای حسابداری بین المللی را به نتایج فصل اول رسانده اشاره می کند و شامل دلایلی است که چرا برخی از راه کارهای پذیرفته شده و برخی دیگر کنار گذاشته شده اند. هر یک از اعضای هیات، وزن های متفاوتی را برای برخی از عوامل نسبت به عوامل دیگر، قائل هستند.

BC1.2- هیات^۱ این فصل را بطور مشترک با همکاری هیات استانداردهای حسابداری مالی^۲ نوشته است. لذا در برخی از موارد، برای مبانی نتیجه گیری در این فصل به ادبیات هیات استانداردهای حسابداری مالی ارجاع داده می شود.

پیشینه

BC1.3- هیات فرآیند بیان هدف از گزارشگری مالی را با بررسی مفاهیم و چارچوب مفهومی خود و نیز سایر استانداردها گاران شروع کرد. در جولای ۲۰۰۶ هیات مقاله مباحثه ای^۳ در این خصوص برای کسب نظر عموم منتشر کرد، چنین مقاله ای توسط هیات استانداردهای حسابداری مالی نیز منتشر شد. هیات و هیات استانداردهای حسابداری مالی ۱۷۹ پاسخ دریافت کردند. هیات تمام نقطه نظرات دریافت شده و اطلاعات بدست آمده از سایر نوشته جات را مورد توجه قرار داد. در ماه می ۲۰۰۸ هیات و هیات استانداردهای حسابداری مالی بطور مشترک یک پیش نویس^۴ را منتشر کردند. در نتیجه آن هیات ۱۴۲ پاسخ دریافت کرد. هیات موارد مطرح شده را در نظر گرفت این سند، نتیجه این توجهات است.

^۱ هرگاه کلمه هیات به تنهایی آورده شد منظور هیات استانداردهای حسابداری بین المللی است

^۲ Financial Accounting Standards Board (FASB)

^۳ Discussion paper

^۴ Exposure draft

گزارشگری مالی با هدف عمومی

BC1.4- مطابق با مسئولیت های هیات، چارچوب مفهومی، نه فقط هدف از صورتهای مالی، بلکه هدف از گزارشگری مالی را بیان می کند. صورتهای مالی بخش مرکزی گزارشگری مالی است بطوریکه اغلب موضوعاتی که هیات به آن اشاره می کند صورتهای مالی را در بر می گیرد.

اگرچه دامنه بیانیه مفهومی شماره یک هیات استانداردهای حسابداری مالی با عنوان "اهداف گزارشگری مالی واحدهای تجاری"^۱، در خصوص گزارشگری مالی بود اما سایر بیانیه های مفهومی هیات استانداردهای حسابداری مالی بر صورتهای مالی تمرکز کرده بود. همچنین، دامنه "چارچوب برای تهیه و ارائه صورتهای مالی"^۲ که قبلا توسط هیات^۳ بین المللی^۴ در سال ۱۹۸۹ منتشر شده بود فقط به صورتهای مالی پرداخته بود.

لذا برای هر دو هیات، دامنه چارچوب مفهومی گسترده تر شده است.

BC1.5- برخی از رای دهندگان^۳ بیان کردند که ممکن است با پیشرفت های تکنولوژی، گزارشگری مالی با هدف عمومی منسوخ شود. به عنوان مثال ممکن است زبان توسعه پذیر گزارشگری تجاری^۴ در آینده این امکان را فراهم کند که اطلاعات ضروری برای هر یک از استفاده کنندگان مختلف از طریق تهیه صورتهای مالی متفاوت، تهیه یا در دسترس قرار گیرد.

BC1.6- تهیه اطلاعات متفاوت برای استفاده کنندگان مختلف یا در دسترس قرار دادن تمام اطلاعاتی که می تواند مورد نیاز آنها باشد تا خودشان گزارش های مناسب خود را طراحی کنند پر هزینه خواهد بود.

اینکه استفاده کنندگان، با در اختیار داشتن اطلاعات، گزارش های مورد نیاز خود را طراحی کنند، می تواند غیر معقول باشد چرا که بسیاری از استفاده کنندگان، درک بسیار بیشتری از حسابداری نسبت به آنچه هم اکنون دارند نیاز خواهند داشت بنابراین هیات نتیجه گرفت

¹ Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises

² Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements

³ Constituents

⁴ Extensible Business Reporting Language (XBRL)

که در شرایط فعلی، گزارش مالی با هدف عمومی کاراترین و موثرترین روش برای رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان متنوع است.

BC1.7- هیات در مقاله مباحثه‌ای [چاپ شده در جولای ۲۰۰۶] از اصطلاح "گزارشگری مالی خارجی با هدف عمومی"^۱ استفاده کرد کلمه "خارجی" با این قصد آورده شده بود تا این مطلب را منتقل کند که استفاده‌کنندگان داخلی مثل مدیریت جزو ذینفعان گزارشگری مالی با هدف عمومی نیستند.

گزارشگری مالی واحد گزارشگری

BC1.8- برخی از پاسخ‌دهندگان به متن پیش‌نویس گفته بودند که واحد گزارشگری از مالکان آن جدا نبوده یا گفته بودند که واحد گزارشگری زیر مجموعه مالکان هستند. این عقیده ریشه در زمانی دارد که اغلب فعالیت‌های تجاری بصورت تک مالکی^۲ و تضامنی^۳ انجام می‌شدند و توسط مالکانی مدیریت می‌شدند که یک مسئولیت نامحدود نسبت به بدهی‌های اتفاق افتاده در فرایند تجارت داشتند.

با گذشت زمان جداسازی بین مالکان و تجارت، افزایش یافته است امروزه با توجه به شکل قانونی سازمان [شخصیت حقوقی سازمان]، سرمایه‌گذاران فراوان با مسئولیت قانونی محدود و نیز مدیران حرفه‌ای که جدا از مالکانند، بخش وسیعی از فعالیت‌های تجاری دارای محتوای قانونی جدا از مالکان هستند. در نتیجه، هیات نتیجه‌گیری کرد که صورتهای مالی باید منعکس‌کننده جدایی عملیات حسابداری واحد تجاری (و منابع اقتصادی و ادعاهای علیه واحد تجاری) از استفاده‌کنندگان اصلی و سایر ذینفعان واحد گزارشگری، باشد.

استفاده‌کنندگان اصلی

BC1.9- هدف گزارشگری مالی که در پاراگراف OB2 بیان شده، به سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر بستانکاران اشاره دارد. در توصیف استفاده‌کنندگان اصلی در پاراگراف

¹ General purpose external financial reporting

² Sole proprietorships

³ Partnership

OB5 به سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر بستانکاران فعلی و بالقوه اشاره شده که بطور مستقیم نمی تواند واحد گزارشگری را ملزم به ارائه اطلاعات نمایند. پاراگراف OB10 بیان می کند که ممکن است " قانون گذاران و اعضای سازمان های عمومی بغیر از سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر اعتبار دهندگان " اطلاعات تهیه شده براساس گزارشگری مالی با هدف عمومی را برای تصمیم گیری شان مفید بدانند اما در این پاراگراف بطور واضح بیان شده که آنها بخشی از استفاده کنندگان اصلی از گزارشگری مالی با هدف عمومی نیستند و لذا اطلاعات بطور مستقیم برای آنها تهیه نمی شود .

BC1.10- در پاراگراف ۹ چارچوب مفهومی (۱۹۸۹) بیان شده بود که "استفاده کنندگان شامل سرمایه گذاران، کارکنان، وام دهندگان، فروشندگان و سایر بستانکاران تجاری فعلی و بالقوه / است" (و بعد مشاوران نیز در بحث نیازهای سرمایه گذاران ، به این جمع اضافه شد)[به عنوان استفاده کنندگان اصلی]. شبیه آنچه که در OB2 آمده است.

در پاراگراف ۹ چارچوب مفهومی (۱۹۸۹) فهرست استفاده کنندگان بالقوه دیگری مثل مشتریان، دولت نهادهای دولتی و نهادهای اجتماعی[به عنوان استفاده کنندگان غیر اصلی] آمده است شبیه آنچه که در OB10 در خصوص استفاده کنندگان غیر اصلی که علاقه مند به گزارش های مالی هستند.

BC1.11- در پاراگراف ۱۰ چارچوب مفهومی (۱۹۸۹) بیان شده بود که "از آنجاییکه، سرمایه گذاران، تامین کنندگان سرمایه ریسکی واحد تجاری هستند، تهیه صورتهای مالی که بتواند نیازهای سرمایه گذاران را برآورده سازد، اغلب، نیازهای اطلاعاتی سایر استفاده کنندگان را نیز برآورده می کند."۲ برداشت از این جمله این بود که تمرکز اصلی در تهیه اطلاعات بر روی سرمایه گذاران است. ولی در پاراگراف ۱۲ بطور واضح بیان شده بود که هدف از صورتهای مالی تهیه اطلاعاتی است "که برای طیف وسیعی از تصمیم گیرندگان اقتصادی مفید است".۳ بنابراین چارچوب مفهومی (۱۹۸۹) بر نیازهای سرمایه گذاران به عنوان نماینده نیازهای طیف وسیعی از استفاده کنندگان، تمرکز کرده بود نه اینکه گروه خاصی از استفاده کنندگان اصلی را متمایز کند.

¹ Present and potential investors, employees, lenders, suppliers and other trade creditors

² As investors are providers of risk capital to the entity, the provision of financial statements that meet their needs will also meet most of the needs of other users that financial statements can satisfy.

³ That is useful to a wide range of users in making economic decisions.

BC1.12- بیانیه مفهومی شماره یک هیات استانداردهای حسابداری مالی اشاره می کند به :
"سرمایه گذاران و بستانکاران و سایر استفاده کنندگان فعلی و بالقوه که سرمایه گذاری،
اعتباردهی و سایر تصمیمات مشابه منطقی می گیرند"^۱. در این بیانیه همچنین، عنوان می
شود که "گروه های اصلی سرمایه گذاران، دارندگان سهام و اوراق قرضه بوده"^۲ و "گروه
های اصلی بستانکاران شامل فروشندگان نسبه کالا و خدمات، کارکنان و مشتریان طلبکار،
مؤسسات وام دهنده، اشخاص وام دهنده، دارندگان اوراق بدهی هستند"^۳ (پاراگراف ۳۵).

یکی از تفاوت های چارچوب مفهومی (۱۹۸۹) و بیانیه مفهومی شماره یک هیات
استاندارهای حسابداری مالی اینست که در چارچوب مفهومی (۱۹۸۹) بر "تامین کنندگان
سرمایه ریسکی"^۴ تاکید شده در حالیکه در بیانیه مفهومی شماره یک هیات استانداردهای
حسابداری مالی، به دو گروه اشاره می شود: "گروهی که تمایل به امنیت سرمایه گذاری
داشته و گروهی که ریسک را برای بازدهی بیشتر می پذیرند"^۵ (پاراگراف ۳۵).

در حالیکه در بیانیه مفهومی شماره یک هیات استانداردهای حسابداری مالی همانند
چارچوب مفهومی (۱۹۸۹)، در خصوص عنوان سرمایه گذاران و بستانکاران چنین بیان
شده است که "همچنین می تواند مشاوران و تحلیل گران اوراق بهادار، کارگزاران، قانون
گذاران و سایر کسانی که مشورت دهنده بوده یا نماینده سرمایه گذاران و بستانکاران بوده
و یا کسانی که علاقه مند به نحوه عمل سرمایه گذاران و اعتباردهندگان هستند را در بر
گیرد"^۶ (پاراگراف ۳۵).

BC1.13- پاراگراف های OB3، OB5، و OB10 نسبت به بیانیه مفهومی شماره یک
هیات استانداردهای حسابداری مالی و چارچوب مفهومی (۱۹۸۹) به دو دلیل متفاوت

¹ Present and potential investors and creditors and other users in making rational investment, credit, and similar decisions

² Major groups of investors are equity security holders and debt security holders

³ Major groups of creditors are suppliers of goods and services who extend credit, lenders, and debt security holders customers and employees with claims, lending institutions, individual

⁴ Providers of risk capital

⁵ Both those who desire safety of investment and those who are willing to accept risk to obtain high rates of return

⁶ Also may comprehend security analysts and advisors, brokers, lawyers, regulatory agencies, and others who advise or represent the interests of investors and creditors or who otherwise are interested in how investors and creditors are faring

هستند دلیل اول، حذف تفاوت های بین چارچوب مفهومی (۱۹۸۹) و بیانیه مفهومی شماره یک هیات استانداردهای حسابداری مالی و دلیل دوم، تمرکز بیشتر بر تصمیم گیری استفاده کنندگان در خصوص تهیه منابع (البته بدون کنارگذاشتن مشاوران) است. این دلایل در پاراگراف های BC1.15 تا BC1.24 بحث می شوند.

آیا باید گروه اصلی استفاده کننده وجود داشته باشد

BC1.14- مقاله مباحثه ای و متن پیش نویس پیشنهاد شده، یک گروه از استفاده کنندگان اصلی گزارش های مالی را مشخص کرده اند. برخی از پاسخ دهندگان به متن پیش نویس بیان کردند که سایر استفاده کنندگانی که تامین کننده منابع واحد تجاری نبوده از گزارش های مالی، به دلایل دیگری [نیازهای اطلاعاتی متفاوت از نیازهای اطلاعاتی گروه اصلی استفاده کننده] استفاده می کنند.

هیات ضمن پذیرش نیازهای اطلاعاتی سایر استفاده کنندگان به این نتیجه رسید که بدون داشتن یک گروه تعریف شده از استفاده کنندگان اصلی، چارچوب مفهومی با خطر ابهام و خلاصه گویی بی دلیل مواجه می شود.

چرا سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر بستانکاران فعلی و بالقوه به عنوان استفاده کنندگان اصلی در نظر گرفته شده اند؟

BC1.15- برخی از پاسخ دهندگان به مقاله مباحثه ای و متن پیش نویس، پیشنهاد کرده بودند که گروه استفاده کننده اصلی، محدود به سهامداران یا سهامداران اصلی کنترل کننده واحد تجاری باشد. برخی گفته بودند که استفاده کنندگان اصلی باید شامل سهامداران و بستانکاران فعلی بوده و در گزارش های مالی بر نیاز آنها تمرکز شود.

BC1.16- هیات با توجه به دلایل زیر به این نتیجه رسید که گروه استفاده کننده اصلی باید شامل سرمایه گذاران، وام دهندگان، و سایر بستانکاران فعلی و بالقوه یک واحد گزارشگری باشند:

الف- سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر بستانکاران فعلی و بالقوه بیشترین نیاز فوری و حیاتی را نسبت به گزارش های مالی داشته و اکثر آنها نمی توانند بطور مستقیم واحد تجاری را برای ارائه اطلاعات، ملزم کنند.

ب- مسئولیت های هیات و هیات استانداردهای حسابداری مالی، آنها را ملزم می کند که بر نیاز های مشارکت کنندگان بازار سرمایه، که نه تنها شامل سرمایه گذاران فعلی بلکه شامل سرمایه گذاران بالقوه و وام دهندگان فعلی و بالقوه و سایر بستانکاران نیز می شود، تمرکز کنند.

ج- اطلاعاتی که نیاز های گروه خاصی از استفاده کنندگان اصلی را برآورده می کند احتمالاً نیازهای استفاده کنندگان حوزه مدل حاکمیت شرکتی که در زمینه سهامداران^۱ بیان شده و نیز استفاده کنندگان حوزه مدل حاکمیت شرکتی که در زمینه انواع ذینفعان^۲ تعریف شده است، برآورده می کند.

BC1.17- برخی از پاسخ دهندگان عقیده داشتند که گروه استفاده کنندگان مشخص شده، بسیار وسیع و گسترده است بطوریکه این امر باعث زیاد شدن حجم اطلاعات در گزارش های مالی می شود. به هر حال حجم زیاد اطلاعات یک قضاوت ذهنی است. برای داشتن نظم در جلوگیری از تهیه اطلاعات با حجم زیاد، هیات در تدوین الزامات گزارشگری مالی به منظور رسیدن به هدف گزارشگری مالی، به خصوصیات کیفی و محدودیت هزینه اطلاعات مالی مفید، استناد می کند.

آیا باید سلسله مراتب استفاده کنندگان وجود داشته باشد؟

BC1.18- برخی از پاسخ دهندگان به متن پیش نویس که در آن ترکیبی از گروه های استفاده کننده اصلی را حمایت می کند، پیشنهاد کردند که با توجه به نیازهای متفاوت سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر بستانکاران، بایستی یک سلسله مراتب از استفاده کنندگان اصلی مشخص شود.

¹ Shareholders

² Stakeholders

اما هیات مشاهده کرد که ممکن است در یک گروه با منافع مشابه در واحد گزارشگری، اشخاص استفاده کننده، تمایلات و نیازهای اطلاعاتی متفاوت و گاهی متضاد، نسبت به استفاده کنندگان دیگر گروه داشته باشند. لذا گزارش های مالی با هدف عمومی به دنبال تهیه اطلاعات مشترک برای استفاده کنندگان است و نمی تواند هر درخواستی برای اطلاعات را در خود جای دهد. هیات به دنبال دسته ای از اطلاعات است که نیازهای اطلاعاتی حداکثر استفاده کنندگان و با توجه به بحث هزینه-منفعت را برآورده نماید.

نیازهای اطلاعاتی سایر استفاده کنندگانی که در گروه استفاده کنندگان اصلی قرار نمی گیرند

نیازهای اطلاعاتی مدیران

BC1.19- برخی از رای دهندگان همپوشانی نیاز مدیران را با گزارشگری مالی با هدف عمومی را متذکر شدند. هیات بیان کرد که احتمالاً برخی از اطلاعاتی که مستقیماً برای استفاده کنندگان اصلی مناسب است می تواند برخی از نیازهای اطلاعاتی مدیران را نیز برآورده سازد. مدیران این توانایی را دارند تا به اطلاعات مالی دیگر و اضافی دسترسی داشته باشند و در نتیجه نیاز نبود که در گزارشگری مالی با هدف عمومی، صراحتاً به مدیران اشاره شود.

نیازهای اطلاعاتی قانون گذاران

BC1.20- برخی از رای دهندگان بیان کردند که حفظ ثبات مالی^۱ در بازار سرمایه (ثبات اقتصادی یا سیستم های مالی یک کشور) بایستی به عنوان یکی از اهداف گزارشگری مالی باشد. آنها بیان کردند که گزارشگری مالی باید بر نیاز قانون گذاران و کسانی که تصمیمات برنامه های بودجه ای را به منظور حفظ ثبات مالی می گیرند و در خصوص حفظ ثبات مالی مسئولند، تاکید کند.

BC1.21- سایر رای دهندگان مخالف تعیین هدف حفظ ثبات مالی بودند آنها می گفتند که صورتهای مالی باید ارائه کننده واقعیت اقتصادی واحد گزارشگری با حداقل تعصب

^۱ Maintaining financial stability

[دوری از واقعیت] باشد. البته چنین گزارشی الزاما تناقضی با هدف ثبات مالی ندارد. صورتهای مالی با ارائه واقعیت اقتصادی، بیشتر می تواند برای تصمیم گیری مفید باشد و ثبات مالی را (نه به عنوان هدف اصلی) مورد حمایت قرار دهد.

BC1.22- به هر حال طرفداران هدف ثبات مالی، نتایج متفاوتی را در سر داشتند. آنها هیات را تشویق نکردند تا واحدهای گزارشگری را مجبور به تهیه اطلاعات برای قانون گذاران و برنامه ریزان بودجه ای نمایند. در واقع آنها پیشنهاد دادند که هیات، آثار استانداردهای گزارشگری مالی جدید را بر ثبات اقتصادی جهان و سیستم های مالی، در نظر گرفته و وزن بیشتری به آن هدف در مقابل هدف نیازهای اطلاعاتی سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر بستانکاران بدهد.

BC1.23- هیات تصدیق نمود که علائق سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر بستانکاران، اغلب با علائق قانون گذاران همپوشانی دارد. ولی گسترش هدف گزارشگری مالی و افزودن حفظ ثبات مالی به آن، می توانست در مواقعی تضاد بین اهداف به وجود آورد و هیات نتواند آن را حل کند. به عنوان مثال ممکن است در مواقعی برای حفظ ثبات مالی، لازم باشد که واحد تجاری برخی از تغییرات در ارزش دارایی ها یا بدهی ها را گزارش نکند یا گزارش آن را به تاخیر بیندازد. این موضوع، سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر بستانکاران را از اطلاعاتی که نیاز دارند محروم می کند. تنها راه برای دوری از تضاد یاد شده، حذف و یا تاکید بر هدف تهیه اطلاعات برای سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر بستانکاران است.

هیات به این نتیجه رسید که حذف آن هدف، مخالف مأموریت اصلی هیات یعنی ارائه اطلاعات مورد نیاز برای مشارکت کنندگان بازار سرمایه است. همچنین هیات به این نکته اشاره کرد که ارائه اطلاعات مالی صادقانه و مربوط می تواند اعتماد استفاده کنندگان نسبت به اطلاعات را بهبود بخشیده و در نتیجه در ترقی ثبات مالی سهیم باشد.

مفید بودن برای تصمیم گیری

BC1.24- چارچوب قبلی هیات و چارچوب مفهومی قبلی هیات استانداردهای حسابداری مالی، به عنوان هدف اصلی گزارشگری مالی، بر تهیه اطلاعاتی تاکید کرده بودند که در

تصمیم گیری اقتصادی مفید باشند. در این چارچوب ها، همچنین، بیان شده بود که اطلاعات مالی مفید برای تصمیم گیری اقتصادی، به ارزیابی چگونگی انجام وظیفه مباشرتی مدیریت نیز کمک می کند.

BC1.25- در مقاله مباحثه ای، که در ارتباط با فصل اول بود، بیان شده بود که هدف از گزارشگری مالی، تمرکز بر تصمیم گیری های مربوط به تخصیص منابع است. اگر چه اکثر پاسخ دهندگان با مقاله مباحثه ای موافق بودند که تهیه اطلاعات مفید برای تصمیم گیری هدف مناسبی است. ولی آنها بیان کردند که سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر بستانکاران، علاوه بر تخصیص منابع، تصمیم های دیگری هم با کمک اطلاعات گزارشگری مالی می گیرند. به عنوان مثال سهامداران برای تصمیم گیری در خصوص ابقا و تغییر اداره کنندگان واحد تجاری و پرداخت پاداش به مدیران، نیاز به اطلاعات دارند. فرایند تصمیم گیری سهامداران ممکن است شامل ارزیابی نحوه عمل مدیریت در مقابل مدیریت واحدهای تجاری رقیب در شرایط مشابه باشد.

BC1.26- هیات با این پاسخ دهندگان موافق بوده و بیان کرد که در اکثر شرایط، اطلاعات طراحی شده برای تصمیم گیری تخصیص منابع، برای ارزیابی عملکرد مدیریت هم مفید خواهد بود. بنابراین در متن پیش نویس مربوط به فصل اول، هیات پیشنهاد داد که هدف از گزارشگری مالی، تهیه اطلاعات مالی در مورد واحد تجاری است که برای تصمیم گیری سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر بستانکاران فعلی و بالقوه، به عنوان تهیه کنندگان سرمایه، مفید باشد. در متن پیش نویس، نقش صورتهای مالی در حمایت از تصمیمات مربوط به نظارت^۱ [مباشرت] منابع واحد تجاری، نیز شرح داده شد.

BC1.27- در متن پیش نویس، هدف از گزارشگری مالی و مفید بودن برای تصمیم گیری، در دو بخش جداگانه بیان شد. هیات این دو بخش را در فصل اول، ترکیب نمود چرا که مفید بودن در تصمیم گیری هدف گزارشگری مالی است. در نتیجه هر دو بخش به نکته مشترکی اشاره می کردند و بیش از حد نیاز، وارد جزئیات شده بودند. ترکیب این دو بخش

¹ Stewardship

منجر به حذف زیر مجموعه های بیان شده در خصوص "فایده اطلاعات در ارزیابی چشم انداز وجه نقد" و "فایده اطلاعات در ارزیابی نظارت" شد^۱.

هیات نمی خواست بین اهمیت "ارزیابی چشم انداز وجه نقد آتی" و "ارزیابی کیفیت نظارت بر مدیریت" تفاوت قایل شود. هر دو آنها برای تصمیمات مربوط به تهیه منابع واحد تجاری مهم هستند. ضمن آنکه اطلاعات مربوط به نظارت برای آن گروه از تامین کنندگان مالی که دارای حق رای و یا قدرت نفوذ بر نحوه عمل مدیریت هستند، نیز مهم است.

BC1.28- هیات تصمیم گرفت که اصطلاح "نظارت" در فصل اول، استفاده نشود چرا که می تواند مشکلاتی در ترجمه آن به زبان های دیگر به وجود آید. در مقابل، هیات آنچه که نظارت را در برمی گیرد توصیف نمود. براین اساس، در هدف از گزارشگری مالی پذیرفته می شود که استفاده کنندگان، همانطور که تصمیماتی در خصوص تخصیص منابع می گیرند، در خصوص اینکه آیا مدیریت بطور کارا و موثر از منابع واحد تجاری استفاده کرده، نیز تصمیم گیری می کنند.

هدف از گزارشگری مالی برای انواع واحدهای تجاری

BC1.29- هیات، همچنین این موضوع که آیا هدف از گزارشگری مالی با هدف عمومی برای واحدهای تجاری متفاوت، بایستی متفاوت باشد را در نظر گرفت.

تفاوت های احتمالی شامل:

الف- واحدهای کوچک تر در مقابل واحدهای بزرگ تر

ب- واحدهایی که ابزار مالی بدهی و حقوق صاحبان سهام آنها بطور عموم [به عنوان مثال بورس اوراق بهادار] منتشر می شود در مقابل سایر واحدها

ج- واحدهایی که مالکیت آنها متمرکز بوده در مقابل آنهایی که مالکیت آنها متمرکز نیستند.

¹ Combining those two sections resulted in eliminating the separate subsections on usefulness in assessing cash flow prospects and usefulness in assessing stewardship

BC1.30- استفاده کنندگان خارجی گزارشگری مالی، صرف نظر از نوع واحد تجاری که در آنها سرمایه گذاری کردند، اهداف مشابه ای دارند. لذا هیات به این نتیجه رسید که هدف از گزارش های مالی با هدف عمومی، برای تمام واحدها مشابه است. البته، محدودیت های هزینه و تفاوت در فعالیت واحدهای تجاری، ممکن است منجر به آن شود که هیات در گزارشگری واحدهای متفاوت، الزامات و مجوزات متفاوتی را برای واحدها برقرار کند.

اطلاعات در مورد منابع واحد تجاری، ادعاهای بر واحد تجاری و تغییرات در این منابع و ادعاها

اهمیت اطلاعات مربوط به عملکرد مالی

BC1.31- اکثر رای دهندگان، ادعا داشتند که مهمترین اطلاعات مربوط به گزارشگری عملکرد مالی واحد تجاری، تحت عنوان سود جامع و اجزای آن ارائه می شود. در پاراگراف ۴۳ بیانیه مفهومی شماره یک [هیات استانداردهای حسابداری مالی] چنین بیان شده است که: "تمرکز اصلی گزارشگری مالی، ارائه اطلاعاتی درباره عملکرد یک واحد تجاری، از طریق ارقام سود جامع^۱ و اجزای آن است. سرمایه گذاران، بستانکاران و سایر کسانی که علاقه مند به ارزیابی جنبه های خالص ورودی وجه نقد واحد تجاری هستند به طور خاص به آن اطلاعات نیازمندند."^۲ در مقابل چارچوب مفهومی (۱۹۸۹) سطح اهمیت گزارشگری اطلاعات مربوط به وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری را یکسان در نظر گرفته بود.

BC1.32- برای اینکه گزارش های مالی در تصمیم گیری مفید باشد بایستی اطلاعاتی در خصوص منابع اقتصادی واحد گزارشگری و ادعاها و نیز تغییر در این منابع و تغییر در ادعاها، در طی یک دوره، ارائه نماید. یک واحد گزارشگری، منطقی، نمی تواند بدون تعیین اندازه گیری منابع اقتصادی و ادعاها، اطلاعات کاملی در خصوص عملکرد مالی اش

¹ Comprehensive income

² The primary focus of financial reporting is information about an enterprise's performance provided by measures of comprehensive income and its components. Investors, creditors, and others who are concerned with assessing the prospects for enterprise net cash inflows are especially interested in that information.

(از طریق ارائه سود جامع، سود یا زیان و یا سایر اصطلاحات مشابه) ارائه کند. در نتیجه هیات نتیجه گرفت که در گزارشگری مالی تعیین یک نوع از اطلاعات و تمرکز بر آن ناقص خواهد بود.

BC1.33- در بحث وضعیت مالی یک واحد تجاری، متن پیش نویس به "منابع اقتصادی و ادعاهای بر آن منابع"^۱ اشاره کرد. اما در فصل اول، این اصطلاح "منابع اقتصادی واحد گزارشگری و ادعاهای بر واحد گزارشگری"^۲ بکار رفت. علت این تغییر این است که در بسیاری از مواقع، ادعاهای بر واحد تجاری ادعاهای بر منابع اقتصادی نیست، علاوه بر این بسیاری از ادعاهای ممکن است از طریق استفاده از منابع و ایجاد خالص ورودی وجه نقد تسویه شوند. لذا ادعاهای بر واحد تجاری همان ادعا بر منابع اقتصادی فعلی واحد تجاری نیست.

وضعیت مالی و توان باز پرداخت بدهی

BC1.34- برخی از رای دهندگان پیشنهاد کرده بودند که هدف اصلی صورت وضعیت مالی باید ارائه اطلاعاتی باشد که به ارزیابی توان بازپرداخت بدهی کمک کند. مسئله این نیست که آیا اطلاعات مندرج در گزارش های مالی بایستی در ارزیابی توان بازپرداخت بدهی به استفاده کنندگان کمک کند یا خیر، قطعاً بایستی چنین باشد. ارزیابی توان بازپرداخت بدهی، مورد علاقه سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر بستانکاران بوده و مقصود از گزارشگری مالی با هدف عمومی تهیه اطلاعات مفید برای تصمیم گیری های این استفاده کنندگان است.

BC1.35- ولی برخی بیان کرده بودند که صورت وضعیت مالی باید مستقیماً در جهت اطلاعات مورد نیاز وام دهندگان، سایر بستانکاران و قانون گذاران که احتمالاً می تواند به ضرر سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان باشد، تهیه گردد. این عمل خلاف هدف برآوردن نیازهای اطلاعات عمومی گروه های استفاده کننده اصلی است، و لذا هیات، تهیه صورت وضعیت مالی (و هر گونه صورت مالی دیگری) در جهت رفع نیازهای اطلاعاتی گروه های خاصی از استفاده کنندگان را رد کرد.

¹ Economic resources and claims on them

² Economic resources of the reporting entity and the claims against the reporting entity

مبانی نتیجه گیری فصل سوم: خصوصیات کیفی اطلاعات مالی مفید

(این نتیجه گیری ها به عنوان بخشی از فصل سوم محسوب نمی شود)

معرفی

BC3.1- مبانی نتیجه گیری، توجهات هیات را در رسیدن به نتایج فصل سوم بطور خلاصه بیان می کند. این مبانی شامل دلایلی برای پذیرش برخی از راه حل ها و رد برخی دیگر است. هر یک از اعضای هیات، وزن های متفاوتی را برای برخی از عوامل نسبت به سایر عوامل قائلند.

BC3.2- هیات، فصل سوم را بطور مشترک با هیات استانداردهای حسابداری مالی تدوین نموده است. لذا در برخی از موارد، مبانی نتیجه گیری در این فصل به ادبیات هیات استانداردهای حسابداری مالی ارجاع داده می شود.

پیشینه

BC3.3- هیات فرآیند بیان هدف از گزارشگری مالی را با بررسی مفاهیم و چارچوب مفهومی خود و نیز سایر استانداردها گزاران شروع کرد. در جولای ۲۰۰۶ هیات، مقاله مباحثه ای در این خصوص، برای کسب نظر عموم منتشر کرد، چنین مقاله ای توسط هیات استانداردهای حسابداری مالی نیز منتشر شد. هیات و هیات استانداردهای حسابداری مالی ۱۷۹ پاسخ دریافت کردند. هیات تمام نقطه نظرات دریافت شده و اطلاعات بدست آمده از سایر نوشته جات را مورد توجه قرار داد. در ماه می ۲۰۰۸ هیات و هیات استانداردهای حسابداری مالی بطور مشترک یک پیش نویس را منتشر کردند. هیات ۱۴۲ پاسخ دریافت کرد. هیات موارد مطرح شده را در نظر گرفت این سند، نتیجه این توجهات است.

هدف از گزارشگری مالی و خصوصیات کیفی اطلاعات مالی مفید

BC3.4- گزینه های مختلفی برای شناسایی، شناسایی مجدد، اندازه گیری، طبقه بندی، ارائه و افشاء در گزارشگری مالی وجود دارد. هنگام تدوین استانداردهای گزارشگری مالی،

هیات گزینه ای را انتخاب می کند که بیشتر در جهت رسیدن به هدف گزارشگری مالی باشد.

هرگاه برای رسیدن به هدف گزارشگری مالی استاندارد کاربردی وضع نشده و یا کاربرد یک استاندارد نیاز به قضاوت داشته باشد و یا کاربرد یک استاندارد همراه با انتخاب از بین روش های مختلف باشد، تهیه کنندگان اطلاعات مالی نیز بایستی دست به انتخاب از بین گزینه های مختلف بزنند.

BC3.5- در فصل اول بیان شد که مقصود از گزارشگری مالی با هدف عمومی، ارائه اطلاعات مالی در مورد واحد گزارشگری است که در تصمیم گیری مربوط به منابع تهیه شده واحد تجاری برای سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر بستانکاران فعلی و بالقوه، مفید باشد. تصمیم گیرندگانی که در این چارچوب مفهومی بر آن ها تمرکز شده، سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر بستانکاران فعلی و بالقوه است.

BC3.6- این هدف، قضاوت را به دنبال داشته و از طرفی راهنمای چندانی در خصوص چگونگی این قضاوت ارائه نمی کند. در فصل سوم بیان شده که اولین قدم در قضاوت ها، مراجعه به هدف است. در فصل سوم خصوصیات کیفی که بایستی اطلاعات مالی داشته باشند تا هدف از گزارشگری مالی بدست آید، تعیین و توصیف شده است. در این فصل همچنین در خصوص هزینه هم بحث شده که یک محدودیت فراگیر برگزارشگری مالی است.

BC3.7- فصول بعدی در خصوص کاربرد خصوصیات کیفی برای کمک به انتخاب های مربوط به شناسایی، اندازه گیری و سایر جنبه های گزارشگری مالی است.

خصوصیات کیفی اصلی و افزاینده

BC3.8- در فصل سوم بین خصوصیات کیفی اصلی که حیاتی تر هستند و خصوصیات کیفی افزاینده که اگر چه از اهمیت کمتری برخوردارند ولی مطلوبیت بالایی دارند، تفاوت قائل شده است. مقاله مباحثه ای، بطور واضح بین این خصوصیات کیفی فرق نمی گذارد. از آنجائیکه نظرات پاسخ دهندگان به مقاله مباحثه ای در مورد چگونگی ارتباط بین خصوصیات کیفی، پراکنده و گیج کننده بود، هیات بین خصوصیات کیفی تفاوت قائل شد.

BC3.9- برخی از پاسخ دهندگان به متن پیش نویس، بیان کردند که باید اهمیت خصوصیات کیفی بطور مساوی در نظر گرفته شود و اینکه تفاوت بین خصوصیات کیفی اصلی و افزاینده اختیاری باشد. برخی دیگر بیان کردند که تعیین خصوصیات کیفی مهم تر، بستگی به شرایط دارد، و بنابراین تفاوت گذاری بین خصوصیات کیفی مناسب نیست.

BC3.10- هیات با این موضوع که تفاوت بین خصوصیات کیفی، اختیاری باشد موافق نیست. اطلاعات مالی بدون دو خصوصیت کیفی اصلی یعنی مربوط بودن و ارائه صادقانه، مفید نیستند، حتی اگر قابلیت مقایسه تر، قابل اثبات تر، به موقع تر یا قابل فهم تر باشد. در حالیکه اگر اطلاعات مالی از خصوصیات کیفی مربوط بودن و ارائه صادقانه برخوردار باشد ولی هیچیک از خصوصیات کیفی افزاینده را نداشته باشد، می تواند برای تصمیم گیری مفید باشد.

خصوصیات کیفی اصلی

مربوط بودن

BC3.11- اطلاعات مالی، در صورتی برای یک تصمیم مفید خواهد بود که بتواند منجر به تغییر در آن تصمیم شود. مربوط بودن اصطلاحی است که در چارچوب مفهومی برای بیان این قابلیت بکار می رود. مربوط بودن یکی از خصوصیات کیفی اصلی برای اطلاعات مالی مفید است.

BC3.12- در این چارچوب مفهومی، تعریف مربوط بودن مطابق با تعریف آن در بیانیه مفهومی شماره دو هیات استانداردهای حسابداری مالی تحت عنوان "خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری"¹ است [در این چارچوب مربوط بودن در سطح رفتاری بیان شده است]. در چارچوب مفهومی (۱۹۸۹)، فقط به اطلاعاتی مربوط گفته می شد که بطور واقعی بتوانند در تصمیم گیری استفاده کنندگان تغییر ایجاد کنند [سطح ساختاری مربوط بودن]. در حالیکه استفاده کنندگان به اطلاعات مختلف از منابع متعدد رجوع کرده و لذا تعیین اینکه یک تصمیم تا چه حد تحت تاثیر اطلاعات مربوط به یک پدیده خاص بوده اگر غیر ممکن نباشد، مشکل است. نقش یک اطلاعات رانمی توان به سادگی در یک تصمیم و نتایج آن

¹ Qualitative Characteristics of Accounting Information

مشخص کرد چراکه منابع مختلف اطلاعاتی بغیر از اطلاعات حسابداری وجود دارد که تصمیم گیرندگان به آنها نیز رجوع می کنند]

BC3.13- در مقابل اینکه یک اطلاعات می تواند منجر به تغییر در تصمیم شود (آنطور که مربوط بودن در چارچوب مفهومی تعریف شده است) قابل تشخیص است [منجر به اتخاذ تصمیم متفاوت گردد]. یکی از اهداف مهم و اولیه انتشار متن پیش نویس و سایر مدارک فرایند کسب نظر، دریافت نظر استفاده کنندگان بود در خصوص اینکه آیا اطلاعات ملزم شده از طریق استانداردهای پیشنهاد شده گزارشگری مالی، قادر است در تصمیم گیری آنها تغییر ایجاد کند. هیات، همچنین، از طریق جلساتی که با استفاده کنندگان و بحث در مورد استانداردهای پیشنهاد شده، تصمیمات بالقوه صورت جلسات، تأثیرات استانداردهای جدید بکار رفته در اطلاعات گزارش شده و سایر موضوعات می گذارد، مربوط بودن اطلاعات را ارزیابی می کند.

ارزش پیش بینی کنندگی و تائید کنندگی^۱

BC3.14- بسیاری از تصمیمات سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر بستانکاران مبتنی بر پیش بینی های صریح و یا ضمنی در مورد مقدار و زمان بندی بازده سرمایه گذاری بر روی سهام، وام و یا سایر ابزار بستانکاری است. در نتیجه اطلاعاتی قادر است منجر به تصمیم متفاوت در تصمیمات استفاده کنندگان شود که به آنها در پیش بینی های جدید، تائید یا اصلاح پیش بینی های گذشته یا هر دو (تعریف ارزش پیش بینی کنندگی و تائید کنندگی) کمک کند.

BC3.15- چارچوب مفهومی (۱۹۸۹) ارزش پیش بینی کنندگی و تائید کنندگی را به عنوان اجزای مربوط بودن تعیین کرده است و بیانیه مفهومی شماره دو هیات استانداردهای حسابداری مالی، از آنها با عنوان ارزش پیش بینی کنندگی و ارزش بازخورد^۲ یاد کرده است. هیات به این نتیجه رسید که ارزش تائید کنندگی و ارزش بازخورد به دنبال بیان یک مفهوم هستند. هیات و هیات استانداردهای حسابداری مالی هر دو موافقت کردند که برای

¹ Predictive and confirmatory value

² Confirmatory value and feedback value

اینکه این احساس، که دو چارچوب مفهومی می خواهند متفاوت باشند به وجود نیاید از یک اصطلاح (ارزش تائیدکنندگی) استفاده کنند.

تفاوت بین ارزش پیش بینی کنندگی و اصطلاحات آماری مربوطه

BC3.16- ارزش پیش بینی کنندگی که در چارچوب مفهومی به کار رفته است همانند کاربرد قابلیت پیش بینی^۱ و تداوم^۲ در آمار نیست. اطلاعاتی ارزش پیش بینی دارد که بتواند برای پیش بینی نتایج احتمالی وقایع جاری یا گذشته، مورد استفاده قرار گیرد. در مقابل قابلیت پیش بینی در آمار به دقتی اشاره دارد که بتوان عدد بعدی در بین یک سری از اعداد، را پیش بینی کرد و تداوم اشاره به تمایل یک سری اعداد به استمرار در تغییر، همانند تغییر در گذشته دارد [تغییرات آتی همانند تغییرات گذشته باشد].

اهمیت

BC3.17- چارچوب مفهومی (۱۹۸۹) و بیانیه مفهومی شماره دو هیات استانداردهای حسابداری مالی هر دو، اهمیت را مشابه هم تعریف کرده اند. بیانیه مفهومی شماره دو اهمیت را به عنوان یک محدودیت در گزارشگری مالی بیان کرده که فقط به همراه خصوصیات کیفی، بخصوص مربوط بودن و ارائه صادقانه، می تواند در نظر گرفته شود. از طرف دیگر چارچوب مفهومی (۱۹۸۹)، اهمیت را به عنوان یکی از جنبه های مربوط بودن بیان کرده و اشاره نمی کند که اهمیت در ارتباط با سایر خصوصیات کیفی، نقش داشته باشد.

BC3.18- مقاله مباحثه ای و متن پیش نویس مطرح کردند که اهمیت، یک محدودیت فراگیر در گزارشگری مالی است چراکه به تمام خصوصیات کیفی مربوط می شود. ولی برخی از پاسخ دهندگان به متن پیش نویس بیان کردند که اگرچه اهمیت، یک موضوع فراگیر است ولی یک محدودیت بر قابلیت واحد گزارشگری برای گزارش اطلاعات نیست. اهمیت، نسبتاً یکی از جنبه های مربوط بودن است چونکه اطلاعات بی اهمیت بر تصمیم استفاده کننده موثر نیست. علاوه بر این یک استانداردگذار نباید در هنگام تدوین استانداردها، اهمیت را مد نظر قرار دهد چرا که اهمیت باید توسط واحد تجاری مد نظر

¹ Predictability

² Persistence

قرارگیرد. هیات با این نظرات موافقت کرد و نتیجه گرفت که اهمیت یکی از جنبه های مربوط بودن است که در سطح واحد تجاری به کار می رود.

ارائه صادقانه

BC3.19- بحث ارائه صادقانه در فصل سوم، از دو جهت نسبت به چارچوب های مفهومی گذشته [چارچوب های مفهومی گذشته هیات استانداردهای حسابداری بین الملل و هیات استانداردهای حسابداری مالی] متفاوت است. اول اینکه، در این فصل به جای اصطلاح "قابلیت اتکاء"^۱ اصطلاح "ارائه صادقانه"^۲ بکار رفته است. دوم آنکه، رجحان محتوی بر شکل^۳، احتیاط^۴ و قابلیت تأیید^۵ که طبق بیانیه مفهومی شماره ۲ و چارچوب مفهومی (۱۹۸۹) جزو جنبه های [اجزای] قابلیت اتکاء بودند به عنوان جنبه های [اجزای] "ارائه صادقانه" در نظر گرفته نشدند. "رجحان محتوی بر شکل" و "احتیاط" به دلایلی که در پاراگراف های BC3.26 تا BC3.29 بیان شده، کنار رفتند. هم اکنون قابلیت تأیید نیز به جای آنکه بخشی از خصوصیات کیفی اصلی باشد به عنوان یکی از خصوصیات کیفی افزاینده توصیف شده است (به پاراگراف های ۳.۳۴ تا ۳.۳۶ مراجعه شود).

جایگزینی اصطلاح قابلیت اتکاء

BC3.20- بیانیه مفهومی شماره دو هیات استانداردهای حسابداری مالی و چارچوب مفهومی (۱۹۸۹) اصطلاح قابلیت اتکاء را بکار بردند اصطلاحی که هم اکنون با نام "ارائه صادقانه" بیان می شود.

BC3.21- در بیانیه مفهومی شماره دو هیات استانداردهای حسابداری مالی، جنبه های [اجزای] قابلیت اتکاء شامل "صداقت در ارائه"، "قابلیت تأیید" و "بی طرفی"^۶ بیان شده و "کامل بودن"^۷ به عنوان بخشی از "صداقت در ارائه" بحث شده است.

BC3.22- در چارچوب مفهومی (۱۹۸۹) چنین آمده است:

¹ Reliability

² Faithful representation

³ Substance over form

⁴ Prudence

⁵ Verifiability

⁶ Neutrality

⁷ Completeness

"اطلاعاتی از کیفیت قابلیت اتکاء برخوردارند که عاری از خطای با اهمیت و تعصب بوده و می توانند به لحاظ صداقت در ارائه مقاصد گزارشگری و یا مقاصد مورد انتظار گزارشگری، مورد اتکاء استفاده کنندگان قرار گیرند".^۱

در چارچوب مفهومی (۱۹۸۹) نیز رجحان محتوی بر شکل، بی طرفی، احتیاط و کامل بودن، به عنوان جنبه های [اجزای] ارائه صادقانه بیان شده است.

BC3.23- متاسفانه، هیچیک از چارچوب های مفهومی، بطور واضح معنی قابلیت اتکاء را نقل نکرده اند. نکات بیان شده توسط پاسخ دهندگان به تعداد زیادی از استانداردهای پیشنهاد شده، نشانگر فقدان یک فهم عمومی از اصطلاح قابلیت اتکاء بود. برخی برای کنارگذاری "ارائه صادقانه" بر "قابلیت تائید" و یا "عاری از خطای با اهمیت" تمرکز کرده بودند و برخی دیگر بیشتر بر ارائه صادقانه و شاید ترکیب آن با بی طرفی، متمرکز شده بودند. برخی هم ظاهراً فکر می کردند که قابلیت اتکاء اصولاً به دقت^۲ اشاره دارد.

BC3.24- از آنجائیکه ثابت شد که در این متن، تلاش برای توضیح در خصوص مقصود از قابلیت اتکاء، ناموفق خواهد بود، هیات به دنبال یک اصطلاح متفاوتی رفت که بطور واضح معنی مورد نظر را منتقل کند. اصطلاح "ارائه صادقانه"، تصویر صادقانه از پدیده اقتصادی در گزارش های مالی، نتیجه چنین تلاش بود این اصطلاح، خصوصیات اصلی که قبلاً تحت عنوان جنبه های قابلیت اتکاء، در چارچوب های مفهومی بیان شده بودند را در برمی گیرد.

BC3.25- برخی از پاسخ دهندگان به مقاله مباحثه ای و متن پیش نویسف مخالف تصمیم مقدماتی هیات برای جایگزینی "ارائه معتبر" به جای "قابلیت اتکاء" بودند. برخی می گفتند به جای این جایگزینی، هیات در خصوص معنی قابلیت اتکاء می تواند توضیح بهتری را ارائه کند. اکثر پاسخ دهندگانی که چنین نظراتی داشتند معنی متفاوتی نسبت به هیات، از قابلیت اتکاء برداشت کرده بودند. توصیف اکثر پاسخ دهندگان از قابلیت اتکاء،

¹ Information has the quality of reliability when it is free from material error and bias and can be depended upon by users to represent faithfully that which it either purports to represent or could reasonably be expected to represent.

² Precision

معادل تصور هیات از قابلیت تأیید بود. این نکات باعث شد تا هیات تصمیمش را تأیید کند و ارائه صادقانه را جایگزین قابلیت اتکاء نماید.

رجحان محتوی بر شکل

BC3.26- "رجحان محتوی بر شکل" به عنوان جزئی از "ارائه صادقانه" در نظر گرفته نشد چراکه زائد تشخیص داده شد. ارائه صادقانه، یعنی اینکه اطلاعات مالی به جای ارائه صرفاً به شکل قانونی، محتوای یک پدیده اقتصادی را ارائه کند. ارائه شکل قانونی یک پدیده اقتصادی متفاوت از محتوای پدیده اقتصادی بوده و نمی تواند منجر به ارائه صادقانه شود.

احتیاط (محافظه کاری) و بی طرفی

BC3.27- در فصل سوم احتیاط یا محافظه کاری، به عنوان یکی از جنبه های ارائه صادقانه بیان شده است چراکه شمول آن به عنوان یکی از جنبه های ارائه صادقانه، در تقابل با بی طرفی قرار می گرفت. برخی از پاسخ دهندگان به مقاله مباحثه ای و متن پیش نویس با این نظر موافق نبودند آنها می گفتند که چارچوب مفهومی باید محافظه کاری، احتیاط و یا هر دو را دربر بگیرد، آنها می گفتند که نباید فرض شود که تعصب همیشه، عنصری نامطلوب است بخصوص در شرایطی که باعث شود تا اطلاعات مربوط تری برای برخی از استفاده کنندگان ارائه گردد.

BC3.28- گاهی اوقات انعکاس عامدانه برآورد محافظه کارانه دارایی ها، بدهی ها، درآمد یا حقوق صاحبان سهام، برای خنثی کردن برآوردهای بیش از حد خوش بینانه مدیریت، مطلوب شمرده می شود.

علی رغم آنکه بنظر می رسد چارچوب های مفهومی موجود، مانع ارائه نادرست می شوند احتیاط می تواند منجر به ارائه اطلاعات جانبدارانه گردد. کمتر گزارش کردن دارایی ها یا بیشتر گزارش کردن بدهی ها در یک دوره، اغلب منجر به افزایش در گزارش عملکرد مالی دوره های بعد می شود نتیجه ای که نمی تواند محتاطانه یا بی طرفانه تلقی شود. یک دوره صورتهای مالی محافظه کارانه گزارش می شود در حالیکه نتیجه آن افزایش در گزارش مبلغ درآمد و سود دوره های بعد خواهد بود و به عبارتی در دوره های بعد

عملکرد مالی برخلاف رفتار محافظه کارانه، افزایش می یابد. به عنوان مثال استفاده از روش LIFO، موجودی کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته را محافظه کارانه اندازه گیری می کند (دارایی را کمتر و هزینه را بیشتر اندازه گیری می کند)، اما در دوره بعد بهای تمام شده کالای فروش رفته کمتر و لذا سود آن دوره بیشتر گزارش می شود].

BC3.29- سایر پاسخ دهندگان به متن پیش نویس عنوان کردند که بی طرفی قابل دسترسی نیست. به عقیده آنها اطلاعات مربوط باید هدف داشته باشند و اطلاعات با هدف نمی تواند بی طرف باشد. به عبارت دیگر، از آنجائیکه، گزارشگری مالی ابزاری برای تاثیر بر تصمیم گیری است نمی تواند بی طرف باشد [چیزی که تاثیرگذار باشد بی طرف نیست].

بطور مشخص، انتظار می رود که اطلاعات مالی گزارش شده بر رفتار استفاده کنندگان از آن اطلاعات اثر گذارد. و به صرف این واقعیت که براساس اطلاعات گزارش شده، بسیاری از استفاده کنندگان، رفتار مشابهی انجام دهند، نمی تواند نشاندهنده عدم بی طرفی آن اطلاعات باشد. هیات تلاش نمی کند که رفتار خاص استفاده کنندگان را پیش بینی کند یا آنها را به انجام رفتاری خاص تشویق نماید. اگر اطلاعات مالی در جهت تشویق استفاده کنندگان، به اجتناب یا انجام رفتاری از پیش تعیین شده سوق داده شود، آن اطلاعات بی طرفانه نمی باشد.

آیا ارائه صادقانه بصورت تجربی قابل اندازه گیری است؟

BC3.30- محققان تجربی حسابداری، شواهد قابل توجهی در حمایت مربوط بودن و ارائه صادقانه اطلاعات مالی گزارش شده از طریق ارتباط آنها با تغییرات در قیمت اوراق بهادار، جمع آوری نموده اند. ولی این مطالعات، شیوه ای را برای اندازه گیری تجربی ارائه صادقانه بصورت جدای از مربوط بودن، ارائه نکرده اند.

BC3.31- هر دو چارچوب مفهومی قبلی، شرایط مطلوب ارائه اطلاعات آماری در خصوص صادقانه بودن یک معیار مالی گزارش شده را مورد بحث قرار داده بودند. البته این مطلب جدید نبود گاهی اوقات اطلاعات آماری دیگری در گزارشات مالی منعکس

شده است. به عنوان مثال برخی از واحدهای تجاری، "ارزش در معرض ریسک" ناشی از ابزار مالی مشتقه و شرایط مشابه را گزارش می کنند. هیات انتظار دارد که استفاده از مفاهیم آماری، در برخی از شرایطی که در آینده ادامه خواهند داشت با اهمیت باشد. متأسفانه هیات و هیات استانداردهای حسابداری مالی راهی برای کمی کردن ارائه های صادقانه در یک گزارش مالی، تعیین نکرده اند.

خصوصیات کیفی افزاینده

قابلیت مقایسه

BC3.32- در چارچوب مفهومی (۱۹۸۹) و بیانیه مفهومی شماره ۲، قابلیت مقایسه یک مفهوم مهم بود اما این دو در خصوص درجه اهمیت آن توافق نداشتند. در چارچوب مفهومی (۱۹۸۹) بیان شده بود که قابلیت مقایسه بودن، به اندازه مربوط بودن و ارائه صادقانه اهمیت دارد در حالیکه در بیانیه مفهومی شماره ۲، اهمیت به عنوان کیفیت ارتباط بین دو یا چند بخش از اطلاعات توصیف شده بود، که اگر چه مهم بود، ولی نسبت به مربوط بودن و ارائه صادقانه در درجه دوم قرار می گرفت.

BC3.33- اگر اطلاعاتی که مربوط بوده و ارائه صادقانه دارند را بتوان به سادگی با اطلاعات مشابه دوره های دیگر و واحدهای تجاری دیگر مقایسه کرد، مفیدتر خواهد بود.

یکی از دلایل مهم نیاز به استاندارد های گزارشگری مالی، افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات مالی گزارش شده است. البته اگر اطلاعات مربوط بوده و ارائه صادقانه داشته باشند حتی اگر به سادگی قابل مقایسه نباشند، باز هم مفید خواهند بود. و در مقابل اگر اطلاعات قابل مقایسه باشند ولی مربوط نباشند مفید نبوده و اگر ارائه صادقانه نداشته باشند ممکن است گمراه کننده باشند بنابراین، قابلیت مقایسه به جای آنکه در بین خصوصیات کیفی اصلی قرار گیرد به عنوان خصوصیت کیفی افزاینده در نظر گرفته می شود.

¹ Value at risk

قابلیت اثبات

BC3.34- اطلاعات قابل اثبات را می توان با اطمینان استفاده کرد. فقدان این خصوصیت، ضرورتاً اطلاعات را بی فایده نمی کند اما احتمالاً استفاده کنندگان رامحتاط تر می کند، چون ریسک اینکه آن اطلاعات با توجه به مقاصد گزارشگری، صداقت در ارائه نداشته باشند را افزایش می دهد.

BC3.35- در چارچوب مفهومی (۱۹۸۹) بطور صریح، قابلیت اثبات به عنوان یکی از جنبه های قابلیت اتکاء بیان نشده، در حالیکه بیانیه مفهومی شماره ۲ قابلیت اثبات را به عنوان یکی از جنبه های قابلیت اتکاء برشمرده بود. البته از این جهت هر دو چارچوب مفهومی متفاوت بنظر نمی رسند چراکه در چارچوب مفهومی (۱۹۸۹) و در تعریف قابلیت اتکاء، این عبارت دیده می شود: "و می تواند مورد اتکاء / استفاده کنندگان قرار گیرد"^۱، این عبارت حاکی از آنست که استفاده کنندگان برای تصمیم گیری نیاز دارند تا به اطلاعات اطمینان کنند.

BC3.36- در مقاله مباحثه ای عنوان شد که اطلاعات مالی گزارش شده باید قابلیت اثبات داشته باشد تا به استفاده کنندگان اطمینان دهد که عاری از خطای با اهمیت و تعصب بوده و می توانند با توجه به مقاصد گزارشگری بر آن اتکاء کنند. بنابراین قابلیت اثبات به عنوان یکی از جنبه های ارائه صادقانه در نظر گرفته شد.

برخی از پاسخ دهندگان اشاره کردند که شمول قابلیت اثبات به عنوان یکی از جنبه های ارائه صادقانه، ممکن است باعث حذف اطلاعاتی که به سادگی قابل اثبات نیستند شود. این پاسخ دهندگان اشاره کردند که بسیاری از برآوردها در خصوص آینده که برای ارائه اطلاعات مالی مربوط (مثل جریان وجه نقد مورد انتظار، عمر مفید، و ارزش های باقیمانده)^۲ بسیار مهمند و بطور مستقیم قابل اثبات نیستند. و حذف این اطلاعات مربوط به این برآوردها، از فایده گزارشگری مالی کم می کند.

هیات این مطلب را پذیرفت و قابلیت اثبات را به عنوان یک خصوصیت کیفی افزاینده در نظر گرفت که بسیار مطلوب است ولی ضرورتاً الزامی نیست.

¹ And can be depended upon by users

² Salvage values

به موقع بودن

BC3.37- در چارچوب مفهومی (۱۹۸۹)، به موقع بودن به عنوان یک محدودیت که می تواند به مربوط بودن اطلاعات صدمه بزند، معرفی شده بود. در بیانیه مفهومی شماره ۲ به موقع بودن به عنوان یکی از جنبه های مربوط بودن بیان شده بود. به هر حال محتوای به موقع بودن که در دو چارچوب مفهومی قبلی بیان شده بود اساساً شبیه هم بودند.

BC3.38- در مقاله مباحثه ای، به موقع بودن، به عنوان یکی از جنبه های مربوط بودن بیان شده بود. ولی برخی از پاسخ دهندگان اشاره کردند که به موقع بودن، احساسی مشابه ارزش پیش بینی کنندگی و ارزش تائیدکنندگی را نداشته و لذا نمی تواند به عنوان بخشی از مربوط بودن باشد. هیات متقاعد شد که به موقع بودن متفاوت از سایر اجزای مربوط بودن است.

BC3.39- به موقع بودن بسیار مطلوب بوده اما به اندازه مربوط بودن و ارائه صادقانه، حیاتی نیست. اطلاعات به موقع، در صورتی مفید خواهد بود که مربوط بوده و ارائه صادقانه داشته باشد. در مقابل اطلاعات با خصوصیات مربوط بودن و ارائه صادقانه، حتی اگر به شکل مطلوب به موقع نباشد، می تواند مفید باشد (بخصوص برای هدف تائیدکنندگی).

قابلیت فهم

BC3.40- در چارچوب مفهومی (۱۹۸۹) و بیانیه مفهومی شماره ۲، قابلیت فهم به عنوان یک خصوصیت کیفی معرفی شده که استفاده کنندگان را قادر می سازد اطلاعات را درک کنند و اطلاعات را برای تصمیم گیری مفید نماید. هر دو چارچوب مفهومی، بطور مشابه بیان کرده بودند که برای قابل فهم بودن اطلاعات مالی، بایستی استفاده کنندگان از یک حداقل قبول دانش مالی برخوردار بوده و تمایل داشته باشند که با یک تلاش قابل قبول، اطلاعات را مطالعه نمایند.

BC3.41- برخلاف بحث های یاد شده در خصوص قابلیت فهم و مسئولیت های استفاده کنندگان برای فهم گزارش های مالی، عدم فهم اطلاعات، همچنان ادامه دارد.

به عنوان مثال برخی بیان می کنند که یک روش جدید حسابداری ممکن است به دلیل آنکه استفاده کنندگان آن را نمی فهمند، مورد استفاده قرار نگیرد اگر چه آن روش حسابداری منجر به گزارشگری اطلاعات مالی شود که برای تصمیم گیری مفید است. لذا آنها اشاره می کنند که قابلیت فهم بودن مهمتر از مربوط بودن است.

BC3.42- اگر قابل فهم بودن به عنوان خصوصیت کیفی اصلی در نظر گرفته می شد آن وقت اطلاعات دارای خصوصیات مربوط بودن و ارائه صادقانه در مورد چیزهای خیلی پیچیده، کنار گذاشته شده و گزارش نمی شدند. طبقه بندی خصوصیات قابلیت فهم در گروه خصوصیات کیفی افزاینده با این نیت صورت گرفت که نشان دهد که اطلاعاتی که به سختی درک می شوند باید تا حد ممکن بصورت روشن و واضح ارائه و توضیح داده شوند.

BC3.43- در خصوص روشن شدن نکته مبهم دیگر، چارچوب مفهومی توضیح می دهد که استفاده کنندگان، وظیفه دارند که بصورت واقعی^۱ و با تلاش قابل قبول، اطلاعات مالی گزارشگرش شده را مطالعه کنند. در حالیکه در چارچوب های مفهومی قبلی، استفاده کنندگان صرفا در صورت تمایل^۲، تلاش قابل قبول برای مطالعه اطلاعات مالی گزارش شده، خواهند نمود [کلمه واقعی به جای تمایل جایگزین شده است].

علاوه براین چارچوب مفهومی بیان می کند که استفاده کنندگان، ممکن است برای فهم پدیده های اقتصادی پیچیده، نیاز به کمک مشاوران داشته باشند.

خصوصیات کیفی کنار گذاشته شده

BC3.44- شفافیت^۳، کیفیت بالا^۴، ثبات درونی^۵، دید درست و منصفانه^۶ یا/ارائه منصفانه^۷ و اعتبار^۸، به عنوان خصوصیات کیفی مطلوب برای اطلاعات مالی پیشنهاد شده بودند. به هر حال شفافیت، کیفیت بالا، ثبات درونی، دید درست و منصفانه یا ارائه منصفانه، کلمات

¹ Actually

² Being willing

³ Transparency

⁴ High quality

⁵ Internal consistency

⁶ True and fair view

⁷ Fair presentation

⁸ Credibility

مختلفی هستند که به اطلاعاتی اشاره می کنند که مربوط بوده و ارائه صادقانه دارند و توسط قابل مقایسه بودن، قابل اثبات بودن، به موقع بودن و قابل فهم بودن بهبود کیفیت پیدا می کنند. اعتبار نیز همین گونه بوده که البته به امانت داری مدیریت واحد تجاری نیز اشاره دارد.

BC3.45- گاهی اوقات، گروه های ذینفع، برای تصمیمات مربوط به وضع استاندارد، معیارهای دیگری را پیشنهاد کردند. هیات گاهی به بعضی از این معیارها، به عنوان بخشی از منطق برخی از تصمیمات اشاره کرده است. این معیارها شامل سادگی^۱، عملیاتی بودن^۲، عملی بودن^۳ و قابل قبول بودن^۴ هستند.

BC3.46- این معیارها، خصوصیات کیفی نیستند. در واقع آنها بخشی از سنجش کلی منافع و هزینه های تهیه اطلاعات مالی مفید هستند [در خصوص ارزیابی فزونی منافع بر مخارج کاربرد دارند]. به عنوان مثال استفاده از یک روش ساده تر نسبت به یک روش پیچیده تر ممکن است هزینه کمتری داشته باشد. و گاهی اوقات هم ممکن است یک روش ساده تر منجر به اطلاعات مشابه روش پیچیده تر ولی با دقت کمتر شود. در این شرایط یک استانداردگذار، در سنجش منافع و هزینه، به میزان کاهش ارائه صادقانه اطلاعات در مقابل کاهش هزینه های بکارگیری روش، توجه می کند.

محدودیت هزینه بر گزارشگری مالی مفید

BC3.47- هزینه یک محدودیت فراگیر است که استانداردگذاران همانند تهیه کنندگان و استفاده کنندگان اطلاعات مالی، باید در هنگام توجه به منافع الزامات گزارشگری مالی جدید احتمالی، مد نظر قرار دهند. هزینه یک خصوصیت کیفی اطلاعات نیست بلکه خصوصیت فرآیندی است که برای تهیه اطلاعات بکار می رود.

BC3.48- در خصوص هزینه جمع آوری و پردازش اطلاعاتی که واحدهای تجاری، از طریق استانداردهای وضع شده، ملزم به ارائه آنها می شوند هیات، تلاش کرده و می کند تا روش های نظام مند تری از تهیه اطلاعات ایجاد نماید. روش اولیه بکار رفته، روش

¹ Simplicity

² Operability

³ Practicability or practicality

⁴ Acceptability

درخواست از گروه های ذینفع (مثل آزمون های میدانی و پرسشنامه) در خصوص تعیین هزینه ها و منافع اطلاعات برای یک پیشنهاد خاص است که تا حد ممکن کمی شده است. این درخواست ها، بطور مستقیم، با کاهش هزینه ها و بدون کاهش جدی در منافع مربوطه، منجر به تغییراتی در الزامات پیشنهاد شده گردیده است.