



سازمان حسابرسی

چارچوب مفهومی گزارشگری مالی (پیش‌نویس)

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و با تشکیل جلسات متعدد، پیش‌نویس "چارچوب مفهومی گزارشگری مالی" را تدوین کرده است. انتشار "چارچوب مفهومی گزارشگری مالی" به صورت پیش‌نویس با هدف کسب نظرات و پیشنهادات افراد ذینفع و ذی‌علاقه در جامعه صورت می‌گیرد و از ضروریات افزایش کیفیت استانداردهای حسابداری است و نقش تعیین‌کننده‌ای بر جهت‌گیری و سیاستهای اساسی تدوین استانداردهای حسابداری دارد.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری از تمام افراد صاحب‌نظر تقاضا دارد که ضمن مطالعه دقیق پیش‌نویس استاندارد، پیشنهادات خود را حداکثر تا ۳۱ فروردین ماه ۱۴۰۵ برای مدیریت تدوین استانداردها به آدرس: تهران، میدان فاطمی، خیابان جهانمهر، پلاک ۲۲- کد پستی ۱۴۳۱۶۴۳۵۸۸ یا به پست الکترونیکی کمیته تدوین استانداردهای حسابداری به آدرس Accounting_tadvin@audit.org.ir ارسال فرمایند.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری

فهرست مندرجات

از بند

جایگاه و هدف چارچوب مفهومی

فصل ۱- هدف گزارشگری مالی با مقاصد عمومی

۱.۱ مقدمه

۱.۲ هدف، مفید بودن و محدودیتهای گزارشگری مالی با مقاصد عمومی

۱.۱۲ اطلاعات درباره منابع اقتصادی واحد گزارشگر، ادعاها نسبت به واحد تجاری و تغییرات در

منابع و ادعاها

۱.۱۳ منابع اقتصادی و ادعاها

۱.۱۵ تغییر در منابع اقتصادی و ادعاها

۱.۱۷ انعکاس عملکرد مالی از طریق حسابداری تعهدی

۱.۲۰ انعکاس عملکرد مالی از طریق جریانهای نقدی گذشته

۱.۲۱ تغییرات در منابع اقتصادی و ادعاهایی که ناشی از عملکرد مالی نیست

۱.۲۲ اطلاعات درباره استفاده از منابع اقتصادی واحد گزارشگر

فصل ۲- ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی مفید

۲.۱ مقدمه

۲.۴ ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی مفید

۲.۵ ویژگیهای کیفی بنیادی

۲.۲۳ ویژگیهای کیفی بهبوددهنده

۲.۳۹ محدودیت مخارج در ارتباط با گزارشگری مالی مفید

فصل ۳- صورتهای مالی و واحد گزارشگر

۳.۱ صورتهای مالی

۳.۲ هدف و دامنه صورتهای مالی

۳.۴ دوره گزارشگری

۳.۸ دیدگاه پذیرفته شده در صورتهای مالی

۳.۹ فرض تداوم فعالیت

۳.۱۰ واحد گزارشگر

۳.۱۵ صورتهای مالی تلفیقی و غیر تلفیقی

فصل ۴- عناصر صورتهای مالی

۴.۱ مقدمه

۴.۳ تعریف دارایی

۴.۶ حق

۴.۱۴ قابلیت تولید منافع اقتصادی

۴.۱۹ کنترل

۴.۲۶ تعریف بدهی

۴.۲۸ تعهد

۴.۳۶ انتقال یک منبع اقتصادی

۴.۴۲ تعهد فعلی در نتیجه رویدادهای گذشته

۴.۴۸ داراییها و بدهیها

فهرست مندرجات

از بند

۴.۴۸	واحد حساب
۴.۵۶	قراردادهای اجرانشده
۴.۵۹	محتوای حقوق قراردادی و تعهدات قراردادی
۴.۶۳	تعریف حقوق مالکانه
۴.۶۸	تعریف درآمدها و هزینه‌ها
	فصل ۵- شناخت و اندازه‌گیری
۵.۱	فرایند شناخت
۵.۶	معیارهای شناخت
۵.۱۲	مربوط بودن
۵.۱۸	بیان صادقانه
۵.۲۶	قطع شناخت
	فصل ۶- اندازه‌گیری
۶.۱	مقدمه
۶.۴	مبنای اندازه‌گیری
۶.۴	بهای تاریخی
۶.۱۰	ارزش جاری
۶.۲۳	اطلاعات فراهم شده از طریق هر یک از مبنای اندازه‌گیری خاص
۶.۲۴	بهای تاریخی
۶.۳۲	ارزش جاری
۶.۴۳	عوامل مورد توجه هنگام انتخاب مبنای اندازه‌گیری
۶.۴۹	مربوط بودن
۶.۵۸	بیان صادقانه
۶.۶۳	ویژگیهای کیفی بهبوددهنده و محدودیت مخارج
۶.۷۷	عوامل مختص اندازه‌گیری اولیه
۶.۸۳	بیش از یک مبنای اندازه‌گیری
۶.۸۷	اندازه‌گیری حقوق مالکانه
۶.۹۱	تکنیکهای اندازه‌گیری مبتنی بر جریانهای نقدی
	فصل ۷- ارائه و افشا
۷.۱	ارائه و افشا به عنوان ابزارهای اطلاع‌رسانی
۷.۴	اهداف و اصول ارائه و افشا
۷.۷	طبقه‌بندی
۷.۹	طبقه‌بندی داراییها و بدهیها
۷.۱۲	طبقه‌بندی حقوق مالکانه
۷.۱۴	طبقه‌بندی درآمدها و هزینه‌ها
۷.۲۰	تجمع
	فصل ۸- مفاهیم سرمایه و نگهداشت سرمایه
۸.۱	مفاهیم سرمایه

فهرست مندرجاتاز بند

۸.۳

مفاهیم نگهداشت سرمایه و تعیین سود

۸.۱۰

تعدیلات نگهداشت سرمایه

پیوست - اصطلاحات تعریف شده

سازمان
اداره امور مالیاتی

- ج. ۱.۱.۵. چارچوب مفهومی گزارشگری مالی (چارچوب مفهومی)، هدف و مفاهیم گزارشگری مالی با مقاصد عمومی را تعیین می کند. هدف چارچوب مفهومی عبارت است از:
- الف. کمک به کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (کمیته) در تدوین استانداردهای حسابداری (استانداردها) بر مبنای مفاهیم یکنواخت؛
- ب. کمک به تهیه کنندگان گزارشهای مالی برای ایجاد رویه های حسابداری یکنواخت در شرایطی که هیچ استاندارد قابل اعمالی برای معامله خاص یا رویداد خاص دیگری وجود ندارد، یا زمانی که یک استاندارد انتخاب یک رویه حسابداری را مجاز دانسته است؛
- پ. کمک به همه اشخاص برای درک و تفسیر استانداردها.
- ج. ۱.۲.۵. چارچوب مفهومی، یک استاندارد محسوب نمی شود. در چارچوب مفهومی، هیچ مطلبی وجود ندارد که هر یک از استانداردها یا هر یک از الزامات مندرج در یک استاندارد را نقض کند.
- ج. ۱.۳.۵. برای دستیابی به هدف گزارشگری مالی با مقاصد عمومی، ممکن است برخی مواقع کمیته الزاماتی را مشخص کند که از چارچوب مفهومی انحراف دارد. اگر کمیته چنین کاری انجام دهد، آن انحراف را در مبنای نتیجه گیری آن استاندارد تشریح خواهد کرد.
- ج. ۱.۴.۵. ممکن است چارچوب مفهومی بر مبنای تجربه کمیته از کار کردن با آن، از زمانی به زمان دیگر تغییر کند. تجدیدنظر در چارچوب مفهومی، منجر به تغییر در استانداردها نمی شود. هر تصمیمی برای اصلاح یک استاندارد، مستلزم آن است که فرایند اصلاح آن استاندارد طی شود.
- ج. ۱.۵.۵. چارچوب مفهومی به تحقق مأموریت سازمان حسابرسی و کمیته کمک می کند. این مأموریت، تدوین استانداردهایی است که منجر به شفافیت، پاسخگویی و کارایی در بازارهای مالی می شود. کار کمیته، تامین منافع عمومی از طریق گسترش اعتماد، رشد و ثبات مالی بلندمدت در اقتصاد کشور است. چارچوب مفهومی، زیربنایی برای استانداردهایی فراهم می کند که:
- الف. از طریق افزایش قابلیت مقایسه و کیفیت اطلاعات مالی به شفافیت کمک می کنند و سرمایه گذاران و دیگر فعالان بازار را در اخذ تصمیمهای اقتصادی آگاهانه توانمند می سازد؛
- ب. با کاهش شکاف اطلاعاتی بین تامین کنندگان سرمایه و افرادی که پول تامین کنندگان سرمایه به آنها سپرده شده است، پاسخگویی را تقویت می کند. استانداردهای مبتنی بر چارچوب مفهومی اطلاعات مورد نیاز برای پاسخگو کردن مدیریت را فراهم می کند. این استانداردها به عنوان یک منشاء اطلاعات قابل مقایسه برای مقررات گذاران نیز اهمیت به سزایی دارند.
- پ. با کمک به سرمایه گذاران در تشخیص فرصتها و ریسکها، به کارایی اقتصادی کمک می کند و در نتیجه تخصیص سرمایه بهبود می یابد. استفاده از یک زبان حسابداری واحد و قابل اعتماد که برگرفته از استانداردهای مبتنی بر چارچوب مفهومی است، هزینه سرمایه و مخارج گزارشگری مالی را برای فعالیتهای تجاری کاهش می دهد.

فصل ۱- هدف گزارشگری مالی با مقاصد عمومی

مقدمه

۱.۱. هدف گزارشگری مالی با مقاصد عمومی، زیربنای چارچوب مفهومی را تشکیل می‌دهد. سایر جنبه‌های چارچوب مفهومی، شامل ویژگیهای کیفی و محدودیت مخارج مربوط به اطلاعات مالی مفید، مفهوم واحد گزارشگر، عناصر صورتهای مالی، شناخت و قطع شناخت، اندازه‌گیری، ارائه و افشا به‌طور منطقی از هدف نشأت می‌گیرد.

هدف، مفید بودن و محدودیتهای گزارشگری مالی با مقاصد عمومی

۱.۲. هدف گزارشگری مالی با مقاصد عمومی^۱ این است که برای سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه، اطلاعات مالی درباره واحد گزارشگر فراهم کند که در تصمیم‌گیری درباره تأمین منابع برای واحد تجاری^۲ مفید باشد. این تصمیمات، شامل موارد زیر است:

الف. خرید، فروش یا نگهداری ابزارهای مالکانه و ابزارهای بدهی؛

ب. اعطا یا تسویه وامها و دیگر اشکال اعتبار؛ یا

پ. اعمال حق رأی، یا نفوذ به طریقی دیگر، در خصوص اقدامات مدیریت که استفاده از منابع اقتصادی واحد تجاری را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

۱.۳. تصمیمات توصیف‌شده در بند ۱.۲ به بازدهی بستگی دارد که سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه، برای مثال در قالب سود تقسیمی، بازپرداخت اصل و پرداخت سود یا افزایش در قیمت بازار انتظار دارند. انتظارات سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان درباره بازده، به ارزیابی آنها از مبلغ، زمانبندی و عدم اطمینان (چشم‌انداز) خالص جریانهای نقدی ورودی آتی به واحد تجاری و ارزیابی آنها از مباشرت مدیریت در منابع اقتصادی واحد تجاری بستگی دارد. سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه به اطلاعاتی نیاز دارند که به آنها در انجام چنین ارزیابیهای کمک کند.

۱.۴. برای انجام ارزیابیهای توصیف‌شده در بند ۱.۳، سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه، به اطلاعاتی درباره موارد زیر نیاز دارند:

الف. منابع اقتصادی واحد تجاری، ادعاها نسبت به واحد تجاری و تغییر در آن منابع و ادعاها (به بندهای ۱.۱۲ تا ۱.۲۱ مراجعه شود)؛ و

ب. میزان کارایی و اثربخشی مدیریت و ارکان اداره‌کننده^۳ واحد تجاری در ایفای مسئولیتهای خود برای استفاده از منابع اقتصادی واحد تجاری (به بند ۱.۲۲ تا ۱.۲۳ مراجعه شود).

۱.۵. بسیاری از سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه نمی‌توانند واحدهای گزارشگر را ملزم به ارائه مستقیم اطلاعات به آنها کنند و برای بیشتر اطلاعات مالی مورد نیاز خود باید به گزارشهای مالی با مقاصد عمومی اتکا نمایند. در نتیجه، آنها استفاده‌کنندگان اصلی هستند که گزارشهای مالی با مقاصد عمومی برای آنها تهیه می‌شود.^۴

۱.۶. با وجود این، گزارشهای مالی با مقاصد عمومی تمام اطلاعات مورد نیاز سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه را فراهم نمی‌کند و نمی‌تواند فراهم کند. ضرورت دارد این استفاده‌کنندگان، به اطلاعات مرتبط حاصل از منابع دیگر، برای مثال، انتظارات و شرایط عمومی اقتصادی، رویدادهای سیاسی و شرایط سیاسی و چشم‌اندازهای صنعت و شرکت، توجه کنند.

۱. در چارچوب مفهومی، اصطلاحات "گزارشهای مالی" و "گزارشگری مالی"، به گزارشهای مالی با مقاصد عمومی و گزارشگری مالی با مقاصد عمومی اشاره دارند، مگر اینکه به‌طور مشخص، اصطلاح دیگری بیان شود.

۲. در چارچوب مفهومی، اصطلاح "واحد تجاری" به واحد گزارشگر اشاره دارد، مگر اینکه به‌طور مشخص، اصطلاح دیگری بیان شود.

۳. در چارچوب مفهومی، اصطلاح "مدیریت"، به مدیریت و ارکان اداره‌کننده واحد تجاری اشاره دارد، مگر اینکه به‌طور مشخص اصطلاح دیگری بیان شود.

۴. در چارچوب مفهومی، اصطلاحات "استفاده‌کنندگان اصلی" و "استفاده‌کنندگان" به سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه‌ای اشاره دارد که برای بیشتر اطلاعات مالی مورد نیاز خود، بر گزارشهای مالی با مقاصد عمومی تکیه می‌کنند.

- ۱.۷. گزارشهای مالی با مقاصد عمومی، برای نشان دادن ارزش واحد گزارشگر طراحی نشده است، بلکه برای کمک به سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه جهت برآورد ارزش واحد گزارشگر، اطلاعاتی فراهم می‌آورد.
- ۱.۸. هر یک از استفاده‌کنندگان اصلی، نیازها و خواسته‌های اطلاعاتی متفاوت و احتمالاً متناقضی دارند. کمیته، برای تدوین استانداردها، به دنبال ارائه مجموعه اطلاعاتی است که نیازهای بیشترین تعداد استفاده‌کنندگان اصلی را تأمین کند. با وجود این، تأکید بر نیازهای اطلاعاتی مشترک، واحد گزارشگر را از درج اطلاعات بیشتری که برای زیرمجموعه خاصی از استفاده‌کنندگان اصلی مفیدتر است، منع نمی‌کند.
- ۱.۹. مدیریت واحد گزارشگر نیز به اطلاعات مالی درباره واحد تجاری نیز علاقه‌مند است. با وجود این، مدیریت نیازی به اتکا به گزارشهای مالی با مقاصد عمومی ندارد زیرا اطلاعات مالی مورد نیاز را می‌تواند از داخل واحد تجاری به‌دست آورد.
- ۱.۱۰. همچنین، اشخاص دیگر، مانند مقررات‌گذاران و اعضای جامعه به غیر از سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان، ممکن است گزارشهای مالی با مقاصد عمومی را مفید بدانند. با وجود این، گزارشهای مزبور اساساً برای آن اشخاص تهیه نمی‌شود.
- ۱.۱۱. گزارشهای مالی، به جای ارائه تصاویر دقیق، به میزان زیادی مبتنی بر برآوردها، قضاوتها و مدلها هستند. چارچوب مفهومی، مفاهیمی را تعیین می‌کند که زیربنای این برآوردها، قضاوتها و مدلهاست. این مفاهیم، هدفی است که کمیته و تهیه‌کنندگان گزارشهای مالی برای رسیدن به آن تلاش می‌کنند. همانند بیشتر اهداف، دستیابی کامل به دیدگاه چارچوب مفهومی درباره گزارشگری مالی ایده‌آل، حداقل در کوتاه‌مدت غیرمحتمل است، زیرا درک، پذیرش و اجرای روشهای جدید تجزیه و تحلیل معاملات و سایر رویدادها زمان‌بر می‌باشد. با وجود این، اگر قرار باشد گزارشگری مالی به گونه‌ای اعتلا یابد که مفید بودن آن افزایش پیدا کند، تعیین هدفی که برای رسیدن به آن تلاش می‌شود، ضروری است.

اطلاعات درباره منابع اقتصادی واحد گزارشگر، ادعاها نسبت به واحد تجاری و تغییرات در منابع و ادعاها

- ۱.۱۲. گزارشهای مالی با مقاصد عمومی، اطلاعاتی درباره وضعیت مالی واحد گزارشگر، یعنی اطلاعات مربوط به منابع اقتصادی واحد گزارشگر و ادعاها نسبت به واحد گزارشگر را ارائه می‌کنند. گزارشهای مالی، همچنین اطلاعاتی درباره آثار معاملات و سایر رویدادهایی که منابع اقتصادی واحد گزارشگر و ادعاها را تغییر می‌دهد، فراهم می‌کند. هر دو نوع اطلاعات، داده‌های مفیدی برای تصمیم‌گیری درباره تأمین منابع واحد تجاری فراهم می‌کند.

منابع اقتصادی و ادعاها

- ۱.۱۳. اطلاعات درباره ماهیت و مبالغ منابع اقتصادی واحد گزارشگر و ادعاها نسبت به آن واحد می‌تواند به استفاده‌کنندگان در تشخیص نقاط قوت و ضعف مالی واحد گزارشگر کمک کند. این اطلاعات می‌تواند به استفاده‌کنندگان در ارزیابی نقدینگی و توان پرداخت بدهیهای واحد گزارشگر، نیازهای واحد گزارشگر به تأمین مالی بیشتر و احتمال موفقیت واحد گزارشگر در دستیابی به منابع مالی مورد نیاز کمک نماید. این اطلاعات همچنین می‌تواند در ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت در قبال منابع اقتصادی واحد تجاری، به استفاده‌کنندگان کمک کند. اطلاعات درباره اولویتهای الزامات پرداخت ادعاهای موجود، به استفاده‌کنندگان در پیش‌بینی چگونگی توزیع جریانهای نقدی آتی بین اشخاصی که نسبت به واحد گزارشگر ادعا دارند، کمک می‌کند.
- ۱.۱۴. انواع مختلف منابع اقتصادی بر ارزیابی استفاده‌کننده از چشم‌اندازهای جریانهای نقدی آتی واحد گزارشگر به گونه‌ای متفاوت اثر می‌گذارد. برخی جریانهای نقدی آتی، به‌طور مستقیم از منابع اقتصادی موجود، مانند دریافتنی‌ها، ناشی می‌شود. سایر جریانهای نقدی از بکارگیری ترکیب منابع متعدد برای تولید و عرضه کالاها یا خدمات به مشتریان حاصل می‌شود. اگرچه جریانهای نقدی مزبور را نمی‌توان برای یکایک منابع اقتصادی (یا ادعاها) تشخیص داد، اما استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی، به آگاهی از ماهیت و مبلغ منابع آماده استفاده در عملیات واحد گزارشگر نیاز دارند.

تغییر در منابع اقتصادی و ادعاها

- ۱.۱۵. تغییر در منابع اقتصادی واحد گزارشگر و ادعاها نسبت به آن واحد، از عملکرد مالی واحد تجاری (به بندهای ۱.۱۷ تا ۱.۲۰ مراجعه شود) و سایر رویدادها یا معاملات مانند انتشار ابزارهای بدهی یا ابزارهای مالکانه (به بند ۱.۲۱ مراجعه شود)، ناشی می‌شود. برای ارزیابی درست چشم‌انداز خالص جریانهای نقدی ورودی آتی واحد گزارشگر و نیز ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت در قبال منابع اقتصادی واحد تجاری، توانایی تشخیص این دو نوع تغییر توسط استفاده‌کنندگان، ضروری است.

۱.۱۶. اطلاعات درباره عملکرد مالی واحد گزارشگر به استفاده کنندگان در درک بازدهی که واحد تجاری از منابع اقتصادی خود ایجاد کرده است، کمک می‌کند. اطلاعات درباره بازده ایجادشده توسط واحد تجاری، می‌تواند به استفاده کنندگان در ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت در قبال منابع اقتصادی واحد تجاری کمک کند. همچنین اطلاعات درباره نوسان و اجزای این بازده، به ویژه در ارزیابی عدم اطمینان جریانهای نقدی آتی، از اهمیت برخوردار است. اطلاعات درباره عملکرد مالی گذشته واحد گزارشگر و نحوه ایفای وظایف مباشرتی مدیریت، معمولاً در پیش‌بینی بازده آتی منابع اقتصادی واحد تجاری سودمند است.

انعکاس عملکرد مالی از طریق حسابداری تعهدی

۱.۱۷. حسابداری تعهدی، آثار معاملات و سایر رویدادها و شرایط بر منابع اقتصادی واحد گزارشگر و ادعاها نسبت به آن واحد را در دوره‌های وقوع این آثار نشان می‌دهد، حتی اگر دریافتها و پرداختهای نقدی حاصل، در دوره‌ای متفاوت واقع شده باشد. این موضوع به این دلیل اهمیت دارد که اطلاعات درباره منابع اقتصادی واحد گزارشگر و ادعاها نسبت به آن واحد و تغییر در منابع اقتصادی و ادعاها طی دوره، در مقایسه با اطلاعاتی که صرفاً درباره دریافتها و پرداختهای نقدی طی دوره است، مبنای بهتری برای ارزیابی عملکرد گذشته و آینده واحد تجاری فراهم می‌کند.

۱.۱۸. اطلاعات درباره عملکرد مالی واحد گزارشگر طی یک دوره، که از طریق تغییر در منابع اقتصادی و ادعاها به غیر از تأمین مستقیم منابع توسط سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان منعکس می‌شود (به بند ۱.۲۱ مراجعه شود)، در ارزیابی توانایی گذشته و آینده واحد تجاری برای ایجاد خالص جریانهای نقدی ورودی، سودمند است. این اطلاعات، میزان افزایش در منابع اقتصادی در دسترس واحد گزارشگر و در نتیجه، ظرفیت واحد گزارشگر برای ایجاد خالص جریانهای نقدی ورودی از طریق عملیات آن، غیر از تأمین مستقیم منابع توسط سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان را نشان می‌دهد. اطلاعات درباره عملکرد مالی واحد گزارشگر طی یک دوره، می‌تواند به استفاده کنندگان در ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت در قبال منافع اقتصادی نیز کمک کند.

۱.۱۹. اطلاعات درباره عملکرد مالی واحد گزارشگر طی یک دوره، همچنین می‌تواند نشان دهد که رویدادهایی مانند تغییر در قیمت‌های بازار یا نرخهای بهره، تا چه میزان منابع اقتصادی واحد تجاری و ادعاها را افزایش یا کاهش می‌دهد و در نتیجه، بر توانایی واحد تجاری در ایجاد خالص جریانهای نقدی ورودی اثر می‌گذارد.

انعکاس عملکرد مالی از طریق جریانهای نقدی گذشته

۱.۲۰. اطلاعات درباره جریانهای نقدی واحد گزارشگر طی یک دوره، همچنین به استفاده کنندگان در ارزیابی توانایی واحد تجاری برای ایجاد خالص جریانهای نقدی آتی ورودی و ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت در قبال منابع اقتصادی واحد تجاری کمک می‌کند. این اطلاعات نشان می‌دهد که واحد گزارشگر چگونه موجودی نقد را به دست می‌آورد و آن را خرج می‌کند. مثالهایی در این زمینه شامل اطلاعات درباره استقراض و بازپرداخت بدهی، سود تقسیمی نقدی یا سایر موارد توزیع نقد به سرمایه‌گذاران و دیگر عوامل اثرگذار بر نقدینگی یا توان پرداخت بدهیهای واحد تجاری است. اطلاعات درباره جریانهای نقدی در درک عملیات واحد گزارشگر، ارزیابی فعالیتهای تأمین مالی و سرمایه‌گذاری، ارزیابی نقدینگی یا توان پرداخت بدهیها و تفسیر سایر اطلاعات درباره عملکرد مالی، به استفاده کنندگان کمک می‌کند.

تغییرات در منابع اقتصادی و ادعاهایی که ناشی از عملکرد مالی نیست

۱.۲۱. منابع اقتصادی واحد گزارشگر و ادعاها نسبت به آن واحد، همچنین ممکن است به دلایلی غیر از عملکرد مالی، مانند انتشار ابزارهای بدهی یا ابزارهای مالکانه تغییر کنند. اطلاعات درباره این نوع تغییرات از این جهت ضرورت دارد که برای استفاده کنندگان، درک کاملی از دلیل تغییرات در منابع اقتصادی واحد گزارشگر و ادعا نسبت به آن واحد و آثار این تغییرات بر عملکرد مالی آتی واحد گزارشگر ایجاد می‌کند.

اطلاعات درباره استفاده از منابع اقتصادی واحد تجاری

۱.۲۲. اطلاعات درباره میزان کارایی و اثربخشی مدیریت واحد گزارشگر در ایفای مسئولیتهای آن در استفاده از منابع اقتصادی واحد تجاری، به استفاده کنندگان در ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت در قبال آن منابع کمک می‌کند. چنین اطلاعاتی در پیش‌بینی میزان کارایی و اثربخشی مدیریت در استفاده از منابع اقتصادی واحد تجاری در دوره‌های آتی نیز سودمند است. از این رو، اطلاعات یادشده می‌تواند برای ارزیابی چشم‌انداز واحد تجاری از خالص جریانهای نقدی ورودی آتی مفید باشد.

۱.۲۳. مثالهایی از وظایف مدیریت در استفاده از منابع اقتصادی واحد تجاری، شامل محافظت از آن منابع در برابر آثار نامطلوب عوامل اقتصادی، نظیر تغییرات قیمت و فناوری، و کسب اطمینان از رعایت قوانین، مقررات و مفاد قراردادی توسط واحد تجاری است.

سپهر
پارس

فصل ۲- ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی مفید

مقدمه

- ۲.۱. ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی مفید که در این فصل مورد بررسی قرار می گیرد، انواع اطلاعاتی را مشخص می کند که به احتمال زیاد برای تصمیم گیری سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه درباره واحد گزارشگر بر اساس اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی (اطلاعات مالی) آن، مفیدترین اطلاعات محسوب می شود.
- ۲.۲. گزارشهای مالی، فراهم آورنده اطلاعات درباره منابع اقتصادی واحد گزارشگر، ادعاها نسبت به واحد گزارشگر و آثار معاملات و سایر رویدادها و شرایطی است که منابع و ادعاهای مزبور را تغییر می دهد. (در چارچوب مفهومی از این اطلاعات، با عنوان اطلاعات درباره پدیدههای اقتصادی یاد شده است). همچنین، برخی گزارشهای مالی شامل توضیحاتی درباره انتظارات و راهبردهای مدیریت برای واحد گزارشگر و سایر انواع اطلاعات آینده نگر است.
- ۲.۳. ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی مفید^۵، برای اطلاعات مالی ارائه شده در صورتهای مالی و نیز اطلاعات مالی ارائه شده به سایر شیوه ها کاربرد دارد. مخارج، که محدودیتی فراگیر در ارتباط با توانایی واحد گزارشگر برای ارائه اطلاعات مالی مفید است، به طور مشابه بکار گرفته می شود. با وجود این، ملاحظات در بکارگیری ویژگیهای کیفی و محدودیت مخارج، ممکن است برای انواع مختلف اطلاعات متفاوت باشد. برای مثال، بکارگیری آنها برای اطلاعات آینده نگر ممکن است با بکارگیری آنها برای اطلاعات درباره منابع اقتصادی و ادعاهای کنونی و تغییرات در منابع و ادعاهای مزبور، متفاوت باشد.

ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی مفید

- ۲.۴. برای اینکه اطلاعات مالی مفید باشد، باید مربوط باشد و آنچه را که ادعا می کند بیانگر آن است، به طور صادقانه بیان کند. مفید بودن اطلاعات مالی در صورتی بهبود می یابد که اطلاعات مزبور، قابل مقایسه، قابل اثبات، به موقع و قابل فهم باشد.

ویژگیهای کیفی بنیادی

- ۲.۵. ویژگیهای کیفی بنیادی شامل مربوط بودن و بیان صادقانه است.

مربوط بودن

- ۲.۶. اطلاعات مالی مربوط، توانایی ایجاد تغییر در تصمیمات استفاده کنندگان را دارد. حتی اگر برخی استفاده کنندگان نخواهند از این اطلاعات استفاده کنند یا قبلاً از طریق سایر منابع از آن آگاه شده باشند، اطلاعات می تواند توانایی ایجاد تغییر در تصمیم را داشته باشد.
- ۲.۷. در صورتی که اطلاعات مالی ارزش پیش بینی کنندگی، ارزش تأیید کنندگی یا هر دو را داشته باشد، از توانایی ایجاد تغییر در تصمیمات برخوردار است.
- ۲.۸. اطلاعات مالی در صورتی دارای ارزش پیش بینی کنندگی است که استفاده کنندگان برای پیش بینی نتایج آتی بتوانند در پردازشهای خود، از آنها به عنوان داده های ورودی استفاده کنند. برای اینکه اطلاعات ارزش پیش بینی کنندگی داشته باشد، ضرورتی ندارد که اطلاعات، اطلاعات پیش بینی شده باشد. استفاده کنندگان، از اطلاعات مالی دارای ارزش پیش بینی کنندگی، برای انجام پیش بینی های خود استفاده می کنند.
- ۲.۹. اطلاعات مالی در صورتی دارای ارزش تأیید کنندگی است که درباره ارزیابیهای قبلی بازخورد ارائه کند (آنها را تأیید کند یا تغییر دهد).
- ۲.۱۰. ارزش پیش بینی کنندگی و ارزش تأیید کنندگی اطلاعات مالی، به یکدیگر وابسته هستند. اطلاعات دارای ارزش پیش بینی کنندگی، اغلب ارزش تأیید کنندگی نیز دارد. برای مثال، اطلاعات درآمد سال جاری که می تواند به عنوان مبنای پیش بینی درآمد سالهای آتی استفاده شود را می توان با پیش بینی درآمد سال جاری که در سالهای قبل انجام شده است نیز

۵. در چارچوب مفهومی، اصطلاح "ویژگیهای کیفی" به ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی مفید و اصطلاح "محدودیت مخارج" به محدودیت مخارج در ارتباط با اطلاعات مالی مفید اشاره دارد.

مقایسه کرد. نتایج این مقایسه‌ها می‌تواند به استفاده‌کننده کمک کند تا فرایندهای مورد استفاده برای پیش‌بینی‌های قبلی را اصلاح کند یا بهبود دهد.

اهمیت

۲.۱۱. اطلاعات در صورتی با اهمیت است که بطور معقولی انتظار رود حذف، ارائه نادرست یا ارائه مبهم آن، بتواند تصمیماتی را که استفاده‌کنندگان اصلی گزارشهای مالی با مقاصد عمومی (به بند ۱.۵ مراجعه شود) بر اساس آن گزارشها اتخاذ می‌کنند، تحت تأثیر قرار دهد. گزارشهای مزبور، اطلاعات مالی درباره یک واحد گزارشگر معین ارائه می‌کنند. به عبارت دیگر، اهمیت، مختص واحد تجاری و از ابعاد مربوط بودن است که مبتنی بر ماهیت یا اندازه (یا هر دو) اقلامی است که اطلاعات مندرج در گزارش مالی یک واحد تجاری، در رابطه با آنهاست. در نتیجه، کمیته نمی‌تواند یک آستانه کمی یکسان برای اهمیت تعیین کند، یا از قبل مشخص کند که در یک وضعیت خاص، چه چیزی می‌تواند با اهمیت باشد.

بیان صادقانه

۲.۱۲. گزارشهای مالی، پدیده‌های اقتصادی را در قالب کلمات و اعداد بیان می‌کنند. اطلاعات مالی برای اینکه مفید باشند، نه تنها باید بیان‌کننده پدیده‌های مربوط باشند، بلکه باید محتوای پدیده‌هایی را که ادعا می‌کنند بیانگر آن هستند، صادقانه بیان نمایند. در بسیاری از شرایط، محتوای یک پدیده اقتصادی و شکل حقوقی آن یکسان است. چنانچه محتوا و شکل یکسان نباشند، ارائه اطلاعات درباره شکل حقوقی، آن پدیده اقتصادی را بطور صادقانه بیان نخواهد کرد (به بندهای ۴.۵۹ تا ۴.۶۲ مراجعه شود).

۲.۱۳. برای اینکه بیان صادقانه کاملاً حاصل شود، تصویر ارائه‌شده باید دارای سه ویژگی کامل بودن، بیطرفی و عاری از اشتباه باشد. البته دستیابی کامل به بیان صادقانه، حتی اگر مقدور باشد، به ندرت امکانپذیر است. هدف کمیته، حداکثر کردن ویژگیهای مزبور تا حد ممکن است.

۲.۱۴. یک تصویر کامل، شامل تمام اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان برای درک پدیده به تصویر کشیده‌شده، از جمله تمام توضیحات لازم است. برای مثال، یک تصویر کامل از گروهی از داراییها، حداقل شامل توضیحاتی درباره ماهیت داراییهای گروه مورد نظر، بیان عددی تمام داراییهای آن گروه و توضیحی درباره این است که این اعداد چه چیزی را نشان می‌دهند (برای مثال، بهای تمام شده تاریخی یا ارزش منصفانه). تصویر کامل برخی اقلام ممکن است دربردارنده توضیحاتی درباره واقعیتهای مهم مربوط به کیفیت و ماهیت آن اقلام، عوامل و شرایطی که می‌تواند بر کیفیت و ماهیت آنها تأثیر بگذارد و نیز فرایند مورد استفاده برای تعیین تصویر عددی آن اقلام، باشد.

۲.۱۵. تصویر بی‌طرفانه تصویری است که در انتخاب یا ارائه اطلاعات مالی، جانبدارانه نباشد. یک تصویر بی‌طرفانه، باید عاری از سوگیری، موزون‌سازی، تأکید یا عدم تأکید نامناسب، یا هرگونه دستکاری دیگر باشد تا احتمال برداشت مثبت یا منفی از آن توسط استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی افزایش پیدا نکند. اطلاعات بی‌طرفانه به معنای اطلاعات بدون هدف یا فاقد اثرگذاری بر رفتار نیست. در مقابل، طبق تعریف، اطلاعات مالی مربوط توانایی ایجاد تغییر در تصمیمات استفاده‌کنندگان را دارد.

۲.۱۶. بی‌طرفی با اعمال احتیاط پشتیبانی می‌شود. احتیاط، اعمال مراقبت هنگام قضاوت در شرایط عدم اطمینان است. اعمال احتیاط به این معناست که داراییها و درآمدها بیش‌نمایی، و بدهیها و هزینه‌ها کم‌نمایی نمی‌شود.^۶ به همین ترتیب، اعمال احتیاط اجازه کم‌نمایی داراییها یا درآمدها یا بیش‌نمایی بدهیها یا هزینه‌ها را نمی‌دهد. چنین ارائه‌های نادرستی می‌تواند منجر به بیش‌نمایی یا کم‌نمایی درآمدها یا هزینه‌ها در دوره‌های آتی شود.

۲.۱۷. اعمال احتیاط دلالت بر برخورد متفاوت، مانند نیاز همیشگی به شواهد متقاعدکننده‌تر برای پشتیبانی از شناخت داراییها یا درآمدها در مقایسه با شناخت بدهیها یا هزینه‌ها، ندارد. چنین برخورد متفاوتی، ویژگی کیفی اطلاعات مالی مفید نیست. با وجود این، استانداردهای خاصی ممکن است دربردارنده الزاماتی در خصوص برخورد متفاوت باشند، مشروط بر اینکه این الزامات، نتیجه تصمیماتی با هدف انتخاب مربوط‌ترین اطلاعاتی باشد که بطور صادقانه بیانگر آنچه مدعی بیان آن است، باشد.

۲.۱۸. بیان صادقانه به معنای درست بودن از تمام جنبه‌ها نیست. عاری از اشتباه به معنای آن است که در توصیف یک پدیده، اطلاعاتی به اشتباه ارائه یا حذف نشده است و فرایند مورد استفاده برای تولید اطلاعات گزارش شده، بدون اشتباهی در فرایند، انتخاب و بکار گرفته شده است. در این چارچوب، عاری از اشتباه به معنای کاملاً درست از تمام جنبه‌ها نیست. برای مثال، نمی‌توان مشخص کرد که برآورد قیمت یا ارزش غیرقابل مشاهده، درست یا نادرست است. با وجود این، بیان برآورد مزبور در صورتی صادقانه است که مبلغ آن، به روشنی و به درستی به عنوان یک برآورد توصیف شود، ماهیت و محدودیتهای فرایند برآورد تشریح گردد و هیچ اشتباهی در انتخاب و بکارگیری فرایند مناسب انجام برآورد واقع نشده باشد.

۲.۱۹. هنگامی که مبالغ پولی مندرج در گزارشهای مالی، بطور مستقیم قابل مشاهده نیست و در نتیجه، باید برآورد شود، عدم اطمینان در اندازه‌گیری ایجاد می‌شود. استفاده از برآوردهای معقول، بخش اساسی تهیه اطلاعات مالی است و از مفید بودن آن اطلاعات نمی‌کاهد، مشروط بر اینکه این برآوردها به روشنی و به درستی توصیف و تشریح شود. حتی سطح بالایی از عدم اطمینان اندازه‌گیری لزوماً مانع از آن نمی‌شود که چنین برآوردی اطلاعات مفید فراهم کند (به بند ۲.۲۲ مراجعه شود).

بکارگیری ویژگیهای کیفی بنیادی

۲.۲۰. برای آنکه اطلاعات مفید باشد، باید هم مربوط باشد و هم به‌طور صادقانه بیانگر آنچه مدعی بیان آن است، باشد. بیان صادقانه یک پدیده نامربوط و بیان غیرصادقانه یک پدیده مربوط، هیچ‌یک به اتخاذ تصمیمات مناسب توسط استفاده‌کنندگان، کمکی نمی‌کند.

۲.۲۱. کاراترین و اثربخش‌ترین فرایند برای بکارگیری ویژگیهای کیفی بنیادی معمولاً به این ترتیب است (آثار ویژگیهای بهبوددهنده و محدودیت مخارج، در این مثال لحاظ نشده است). نخست، پدیده اقتصادی که اطلاعات مرتبط با آن می‌تواند برای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی واحد گزارشگر مفید باشد، مشخص شود. دوم، نوع اطلاعات درباره آن پدیده که مربوط‌ترین اطلاعات خواهد بود تعیین گردد. سوم، مشخص شود که آیا این اطلاعات در دسترس است و می‌تواند بیان صادقانه‌ای از آن پدیده اقتصادی باشد یا خیر. در صورت مثبت بودن پاسخ، فرایند احراز ویژگیهای کیفی بنیادی در نقطه مزبور خاتمه می‌یابد. در غیر این صورت، این فرایند با اطلاعاتی که از لحاظ مربوط بودن در رتبه بعدی قرار دارد، تکرار می‌شود.

۲.۲۲. در برخی موارد، برای دستیابی به هدف گزارشگری مالی که فراهم کردن اطلاعات مفید درباره پدیده‌های اقتصادی است، ممکن است لازم باشد بین ویژگیهای کیفی بنیادی توازن برقرار شود. برای مثال، مربوط‌ترین اطلاعات درباره یک پدیده ممکن است برآوردی بسیار نامطمئن باشد. در برخی موارد، سطح عدم اطمینان اندازه‌گیری مرتبط با انجام آن برآورد آنقدر بالاست که کافی بودن بیان صادقانه آن پدیده توسط برآورد انجام شده را زیر سؤال می‌برد. در برخی از این موارد، مفیدترین اطلاعات ممکن است برآوردی بسیار نامطمئن باشد که با توصیف آن برآورد و توضیح عدم اطمینانهای مؤثر بر آن همراه است. در موارد مشابه دیگر، اگر آن اطلاعات به میزان کافی بیان صادقانه‌ای از آن پدیده فراهم نکند، مفیدترین اطلاعات می‌تواند نوع دیگری از برآورد باشد که اندکی کمتر مربوط است اما عدم اطمینان اندازه‌گیری کمتری متوجه آن می‌شود. در شرایط نادر، ممکن است هیچ برآوردی وجود نداشته باشد که اطلاعات مفیدی ارائه دهد. در این شرایط نادر، ممکن است فراهم کردن اطلاعاتی که متکی به برآورد نیست، ضرورت داشته باشد.

ویژگیهای کیفی بهبوددهنده

۲.۲۳. قابل مقایسه بودن، قابل اثبات بودن، به موقع بودن و قابل فهم بودن، ویژگیهای کیفی هستند که مفید بودن اطلاعاتی را که هم مربوط است و هم بیان صادقانه‌ای از آنچه مدعی بیان آن است فراهم می‌کند، بهبود می‌دهند. همچنین، در تعیین اینکه از میان دو روشی که هر دو، به‌طور مساوی اطلاعات مربوط ارائه و به‌طور مساوی یک پدیده را صادقانه بیان می‌کنند، کدام یک باید برای به تصویر کشیدن آن پدیده مورد استفاده قرار گیرد، ویژگیهای کیفی بهبوددهنده می‌توانند کمک‌کننده باشند.

قابل مقایسه بودن

۲.۲۴. تصمیمات استفاده‌کنندگان مستلزم انتخاب بین گزینه‌هاست؛ برای مثال، فروش یا نگهداری یک سرمایه‌گذاری، یا سرمایه‌گذاری در واحد گزارشگر یا واحد گزارشگر دیگر. بنابراین، اطلاعات درباره یک واحد گزارشگر زمانی مفیدتر است که با اطلاعات مشابه درباره دیگر واحدهای تجاری و با اطلاعات مشابه درباره همان واحد تجاری برای دوره یا تاریخ دیگر، قابل مقایسه باشد.

- ۲.۲۵. قابل مقایسه بودن، ویژگی کیفی است که به استفاده کنندگان برای تشخیص و درک شباهتها و تفاوتها بین اقلام کمک می کند. برخلاف ویژگیهای کیفی دیگر، قابل مقایسه بودن، مرتبط با یک قلم واحد نیست. مقایسه، مستلزم حداقل دو قلم است.
- ۲.۲۶. ثبات رویه اگرچه با قابل مقایسه بودن ارتباط دارد، اما با آن یکسان نیست. ثبات رویه به استفاده از روشهای یکسان برای اقلام یکسان، در دوره های مختلف در یک واحد گزارشگر یا در یک دوره واحد بین واحدهای تجاری، اشاره دارد. قابل مقایسه بودن، هدف است و ثبات رویه در دستیابی به این هدف کمک می کند.
- ۲.۲۷. قابل مقایسه بودن، یکنواختی نیست. برای اینکه اطلاعات قابل مقایسه باشد، اقلام مشابه باید شبیه به یکدیگر و اقلام متفاوت باید متفاوت از یکدیگر به نظر برسند. قابل مقایسه بودن اطلاعات مالی، نه با مشابه نمایی اقلام غیرمشابه و نه با متفاوت نمایی اقلام مشابه افزایش نمی یابد.
- ۲.۲۸. با احراز ویژگیهای کیفی بنیادی، دستیابی به حدی از قابل مقایسه بودن محتمل است. بیان صادقانه یک پدیده اقتصادی مربوط، باید به طور طبیعی تا حدودی با بیان صادقانه یک پدیده اقتصادی مربوط و مشابه توسط واحد گزارشگر دیگر، قابل مقایسه باشد.
- ۲.۲۹. اگرچه یک پدیده اقتصادی معین را می توان به روشهای مختلف، به طور صادقانه بیان کرد، مجاز کردن روشهای مختلف حسابداری برای همان پدیده اقتصادی، قابل مقایسه بودن را کاهش می دهد.

قابل اثبات بودن

- ۲.۳۰. قابل اثبات بودن ویژگی است که به کمک آن استفاده کنندگان اطمینان می یابند اطلاعات، به طور صادقانه، پدیده اقتصادی را که ادعا می کند بیانگر آن است، بیان می کند. قابل اثبات بودن به معنای آن است که اشخاص مختلف آگاه و مستقل می توانند درباره اینکه تصویری خاص، بیان صادقانه ای است یا خیر، به اجماعی نه لزوماً در حد توافق کامل، دست یابند. برای اینکه اطلاعات کمی شده قابل اثبات باشد، لزومی به یک بر آورد نقطه ای معین نیست. دامنه ای از مبالغ احتمالی و احتمالات مرتبط با آنها نیز می تواند قابل اثبات باشد.
- ۲.۳۱. اثبات، می تواند مستقیم یا غیرمستقیم باشد. اثبات مستقیم به معنای اثبات یک مبلغ یا سایر موارد ارائه شده از طریق مشاهده مستقیم، برای مثال بر مبنای شمارش موجودی نقد، است. اثبات غیرمستقیم به معنای کنترل داده های ورودی یک مدل، فرمول یا سایر تکنیکها و محاسبه مجدد خروجیها با استفاده از همان روش شناسی است. اثبات مبلغ دفتری موجودیها از طریق کنترل داده های ورودی (مقادیر و بهای تمام شده) و محاسبه مجدد موجودی پایان دوره با استفاده از همان مفروضات گردش بهای تمام شده (برای مثال، استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده) مثالی در این زمینه است.
- ۲.۳۲. برخی توضیحات و اطلاعات مالی آینده نگر، ممکن است تا دوره ای در آینده، قابل اثبات نباشد، یا هرگز قابل اثبات نباشد. به منظور کمک به استفاده کنندگان برای تصمیم گیری درباره اینکه تمایل دارند از اطلاعات مزبور استفاده کنند یا خیر، معمولاً افشای مفروضات زیربنایی، روشهای تهیه اطلاعات و سایر عوامل و شرایط پشتیبانی کننده از اطلاعات ضرورت می یابد.

به موقع بودن

- ۲.۳۳. به موقع بودن به معنای آن است که اطلاعات، زمانی در دسترس تصمیم گیرندگان قرار گیرد که قابلیت اثرگذاری بر تصمیمات آنها را داشته باشد. به طور کلی، اطلاعات هر چه قدیمی تر باشد، سودمندی کمتری دارد. با وجود این، برخی اطلاعات ممکن است مدت زیادی پس از پایان دوره گزارشگری به موقع باشد، زیرا، برای مثال، ممکن است برخی استفاده کنندگان برای شناسایی و ارزیابی روندها به آن نیاز داشته باشند.

قابل فهم بودن

- ۲.۳۴. طبقه بندی، متمایز کردن و ارائه اطلاعات به طور روشن و دقیق، موجب قابل فهم بودن اطلاعات می شود.
- ۲.۳۵. برخی پدیده ها ذاتاً پیچیده هستند و به سهولت قابل درک نیستند. حذف اطلاعات مربوط به این پدیده ها از گزارشهای مالی ممکن است درک اطلاعات گزارشهای مالی مزبور را آسانتر کند. با وجود این، گزارشهای مزبور، دیگر کامل نیستند و در نتیجه می توانند گمراه کننده باشند.
- ۲.۳۶. گزارشهای مالی برای استفاده کنندگانی تهیه می شود که آگاهی معقولی از فعالیتهای اقتصادی و تجاری دارند و سخت کوشانه اطلاعات را مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار می دهند. برخی مواقع، حتی استفاده کنندگان آگاه و سخت کوش ممکن است برای درک اطلاعات مرتبط با پدیده های پیچیده اقتصادی نیاز به کمک مشاور داشته باشند.

بکارگیری ویژگیهای کیفی بهبوددهنده

- ۲.۳۷. ویژگیهای کیفی بهبوددهنده باید تا جایی که امکان دارد به حداکثر برسد. با وجود این، اگر اطلاعات نامربوط باشد یا صادقانه بیانگر آنچه مدعی بیان آن است، نباشد، ویژگیهای کیفی بهبوددهنده، به تنهایی یا گروهی، نمی توانند اطلاعات مفیدی ایجاد کنند.
- ۲.۳۸. بکارگیری ویژگیهای کیفی بهبوددهنده، یک فرایند تکرارشونده است که از دستورهای تجویزی تبعیت نمی کند. برخی مواقع، برای حداکثر شدن دیگر ویژگیهای کیفی، ممکن است لازم باشد یک ویژگی کیفی بهبوددهنده کاهش یابد. برای مثال، کاهش موقتی در قابلیت مقایسه در نتیجه بکارگیری یک استاندارد جدید با تسری به آینده ممکن است برای بهبود مربوط بودن یا بیان صادقانه در بلندمدت ارزشمند باشد. افشای مناسب می تواند بخشی از قابل مقایسه نبودن را جبران کند.

محدودیت مخارج در ارتباط با گزارشگری مالی مفید

- ۲.۳۹. مخارج، یک محدودیت فراگیر در ارتباط با اطلاعاتی است که می تواند از طریق گزارشگری مالی فراهم شود. گزارشگری اطلاعات مالی موجب تحمیل مخارج می شود و توجه این هزینه ها از طریق منافع گزارشگری این اطلاعات، از اهمیت برخوردار است. انواع مختلفی از مخارج و منافع وجود دارد که باید مورد توجه قرار گیرد.
- ۲.۴۰. تهیه کنندگان اطلاعات مالی، بیشترین تلاش خود را صرف جمع آوری، پردازش، اثبات و انتشار اطلاعات مالی می کنند، اما در نهایت استفاده کنندگان این مخارج را در قالب کاهش بازده تحمل می نمایند. استفاده کنندگان اطلاعات مالی، برای تجزیه و تحلیل و تفسیر اطلاعات ارائه شده نیز متحمل مخارج می شوند. اگر اطلاعات مورد نیاز فراهم نشود، استفاده کنندگان برای به دست آوردن آن اطلاعات از منابع دیگر یا برای برآورد آنها، مخارج بیشتری تحمل می کنند.
- ۲.۴۱. گزارشگری اطلاعات مالی در صورتی که مربوط باشد و آنچه را که مدعی بیان آن است به طور صادقانه بیان کند، به استفاده کنندگان کمک می نماید که تصمیمات خود را با اطمینان بیشتری اتخاذ کنند. این امر موجب عملکرد کارآتر بازارهای سرمایه و کاهش هزینه سرمایه برای اقتصاد به عنوان یک مجموعه واحد، می شود. هر یک از سرمایه گذاران، وام دهندگان یا سایر اعتبار دهندگان نیز از مزایای اتخاذ تصمیمات آگاهانه تر، برخوردار می شوند. با وجود این، گزارشهای مالی با مقاصد عمومی نمی تواند تمام اطلاعاتی را که برای هر یک از استفاده کنندگان مربوط است، ارائه کند.
- ۲.۴۲. برای بکارگیری محدودیت مخارج، کمیته ارزیابی می کند که آیا منافع گزارشگری اطلاعاتی خاص، احتمالاً مخارج تحمل شده برای تهیه و استفاده از اطلاعات مزبور را توجیه می کند یا خیر. هنگام بکارگیری محدودیت مخارج در تدوین یک استاندارد پیشنهادی، کمیته اطلاعاتی درباره ماهیت و میزان مورد انتظار منافع و مخارج استاندارد مزبور را از تهیه کنندگان اطلاعات مالی، استفاده کنندگان، حسابرسان، دانشگاهیان و دیگران درخواست می کند. در بیشتر مواقع، ارزیابیها مبتنی بر ترکیب اطلاعات کمی و کیفی است.
- ۲.۴۳. از آنجا که ارزیابیها ماهیت ذهنی دارند، ارزیابی افراد مختلف از مخارج و منافع گزارشگری اقلام خاصی از اطلاعات مالی متفاوت خواهد بود. بنابراین، کمیته تلاش می کند به مخارج و منافع مرتبط با گزارشگری مالی به طور عام، و نه فقط در ارتباط با یک واحد گزارشگر، توجه کند. این به معنای آن نیست که ارزیابی مخارج و منافع، همواره الزامات گزارشگری یکسانی را برای تمام واحدهای تجاری توجیه می کند. به دلیل اندازه متفاوت واحدهای تجاری، روشهای مختلف افزایش سرمایه (واحدهای تجاری سهامی عام یا واحدهای تجاری که سهامی عام نیستند)، نیازهای متفاوت استفاده کنندگان یا سایر عوامل، این تفاوتها می تواند مناسب باشد.

فصل ۳- صورتهای مالی و واحد گزارشگر

صورتهای مالی

۳.۱. فصلهای ۱ و ۲، اطلاعات ارائه شده در گزارشهای مالی با مقاصد عمومی و فصلهای ۳ تا ۸ اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی با مقاصد عمومی که شکل خاصی از گزارشهای مالی با مقاصد عمومی است را مورد بررسی قرار می دهد. صورتهای مالی^۷ اطلاعاتی درباره منابع اقتصادی واحد گزارشگر، ادعاها نسبت به واحد تجاری، و تغییرات در آن منابع و ادعاها ارائه می کند که این اطلاعات تعریف عناصر صورتهای مالی را احراز می کنند (به جدول ۴.۱ مراجعه شود).

هدف و دامنه صورتهای مالی

۳.۲. هدف صورتهای مالی، فراهم کردن اطلاعاتی درباره داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمدها و هزینههای^۸ واحد گزارشگر است که این اطلاعات، در ارزیابی انتظارات نسبت به خالص جریانهای نقدی ورودی آتی به واحد گزارشگر و ارزیابی مباشرت مدیریت بر منابع اقتصادی واحد تجاری، برای استفاده کنندگان مفید می باشد (به بند ۱.۳ مراجعه شود).

۳.۳. اطلاعات یادشده، به روشهای زیر ارائه می شود:

- الف. در صورت وضعیت مالی، با شناسایی داراییها، بدهیها و حقوق مالکانه؛
- ب. در صورت(های) عملکرد مالی^۹، با شناسایی درآمدها و هزینهها؛ و
- پ. در سایر صورتهای و یادداشتها، با ارائه و افشای اطلاعات درباره:
 ۱. داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمدها و هزینههای شناسایی شده (به بند ۵.۱ مراجعه شود)، شامل اطلاعات درباره ماهیت آنها و ریسکهای ناشی از آن داراییها و بدهیهای شناسایی شده؛
 ۲. داراییها و بدهیهای شناسایی نشده (به بند ۵.۶ مراجعه شود)، شامل اطلاعات درباره ماهیت آنها و ریسکهای ناشی از آنها؛
 ۳. جریانهای نقدی؛
 ۴. آورده دارندگان ادعاهای مالکانه و توزیع منابع به آنها؛ و
 ۵. روشها، مفروضات و قضاوتهای مورد استفاده در برآورد و مبالغ ارائه شده یا افشاشده، و تغییرات در آن روشها، مفروضات و قضاوتها.

دوره گزارشگری

- ۳-۴. صورتهای مالی برای دوره مشخصی از زمان (دوره گزارشگری) تهیه می شود و اطلاعاتی درباره موارد زیر فراهم می کند:
- الف. داراییها و بدهیها — شامل داراییها و بدهیهای شناسایی نشده — و حقوق مالکانه موجود در پایان دوره گزارشگری، یا طی دوره گزارشگری؛ و
 - ب. درآمدها و هزینهها برای دوره گزارشگری.
- ۳-۵. به منظور کمک به استفاده کنندگان صورتهای مالی جهت تشخیص و ارزیابی تغییرات و روندها، حداقل برای یک دوره گزارشگری قبل، در صورتهای مالی اطلاعات مقایسه ای نیز ارائه می شود.
- ۳-۶. اطلاعات درباره معاملات آتی ممکن و سایر رویدادهای آتی ممکن (اطلاعات آینده نگر)، چنانچه شرایط زیر را احراز کند، در صورتهای مالی درج می شود:
- الف. به داراییها و بدهیها — شامل داراییها و بدهیهای شناسایی نشده — و حقوق مالکانه واحد تجاری، موجود در پایان دوره گزارشگری یا طی دوره گزارشگری، یا به درآمدها و هزینهها برای دوره گزارشگری مرتبط باشد؛ و
 - ب. برای استفاده کنندگان صورتهای مالی مفید باشد.

۷. در چارچوب مفهومی، اصطلاح "صورتهای مالی" به صورتهای مالی با مقاصد عمومی اشاره دارد.

۸. داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمدها و هزینهها در جدول ۴.۱ تعریف شده است. این موارد، عناصر صورتهای مالی هستند.

۹. چارچوب مفهومی تصریح نمی کند که صورت(های) عملکرد مالی متشکل از یک یا دو صورت باشد.

برای مثال، اگر یک دارایی یا بدهی از طریق برآورد جریانهای نقدی آتی اندازه گیری شده باشد، اطلاعات درباره آن جریانهای نقدی آتی برآوردی می تواند به استفاده کنندگان صورتهای مالی جهت درک ارقام گزارش شده کمک کند. صورتهای مالی، معمولاً سایر انواع اطلاعات آینده نگر، برای مثال اطلاعات توضیحی درباره انتظارات و راهبردهای مدیریت در خصوص واحد گزارشگر را ارائه نمی کند.

۳.۷. اطلاعات مرتبط با معاملات و سایر رویدادهایی که پس از پایان دوره گزارشگری واقع می شوند، چنانچه فراهم کننده اطلاعات لازم جهت دستیابی به هدف صورتهای مالی (به بند ۳.۲ مراجعه شود) باشد، در صورتهای مالی درج می شود.

دیدگاه پذیرفته شده در صورتهای مالی

۳.۸. صورتهای مالی، اطلاعات مرتبط با معاملات و سایر رویدادها را از دیدگاه واحد گزارشگر به عنوان یک مجموعه واحد ارائه می کند، نه از دیدگاه گروه خاصی از سرمایه گذاران، وام دهندگان یا سایر اعتباردهندگان فعلی یا بالقوه.

فرض تداوم فعالیت

۳.۹. صورتهای مالی معمولاً با این فرض که واحد گزارشگر، یک فعالیت در حال تداوم است و عملیات آن برای آینده ای قابل پیش بینی ادامه خواهد داشت، تهیه می شود. بنابراین، فرض می شود که واحد تجاری نه قصد و نه ضرورتی به انحلال یا توقف عملیات دارد. در صورت وجود چنین قصد یا ضرورتی، شاید لازم باشد صورتهای مالی بر مبنای متفاوتی تهیه شود. در این وضعیت، در صورتهای مالی مبنای مورد استفاده توصیف می شود.

واحد گزارشگر

۳.۱۰. واحد گزارشگر، واحد تجاری است که ملزم است، یا انتخاب کرده است که صورتهای مالی تهیه کند. واحد گزارشگر می تواند یک واحد تجاری منفرد یا بخشی از یک واحد تجاری باشد یا می تواند از بیش از یک واحد تجاری تشکیل شده باشد. واحد گزارشگر لزوماً یک واحد حقوقی نیست.

۳.۱۱. گاهی یک واحد تجاری (واحد تجاری اصلی)، واحد تجاری دیگر (واحد تجاری فرعی) را کنترل می کند. چنانچه واحد گزارشگر، دربرگیرنده واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن باشد، صورتهای مالی واحد گزارشگر، "صورتهای تلفیقی" نامیده می شود (به بندهای ۳.۱۵ تا ۳.۱۶ مراجعه شود). چنانچه واحد گزارشگر صرفاً واحد تجاری اصلی باشد، صورتهای مالی واحد گزارشگر "صورتهای غیرتلفیقی" نامیده می شود (به بندهای ۳.۱۷ تا ۳.۱۸ مراجعه شود).

۳.۱۲. چنانچه واحد گزارشگر از دو یا چند واحد تجاری تشکیل شده باشد که همه آنها از طریق رابطه اصلی — فرعی به یکدیگر مرتبط نشده باشند، صورتهای مالی واحد گزارشگر، "صورتهای مالی ترکیبی" نامیده می شود.

۳.۱۳. چنانچه واحد گزارشگر:

- الف. یک واحد تجاری حقوقی نباشد؛ و
- ب. تنها از واحدهای تجاری حقوقی که از طریق رابطه اصلی - فرعی با یکدیگر مرتبط شده اند، تشکیل نشده باشد، تعیین محدوده مناسب واحد گزارشگر می تواند دشوار باشد.

۳-۱۴. در چنین مواردی، تعیین محدوده واحد گزارشگر ریشه در نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان اصلی صورتهای مالی واحد گزارشگر دارد. استفاده کنندگان مزبور به اطلاعات مربوطی نیاز دارند که صادقانه بیانگر همان چیزی باشد که مدعی بیان آن است. بیان صادقانه مستلزم آن است که:

- الف. محدوده واحد گزارشگر دربردارنده مجموعه ای اختیاری یا ناکامل از فعالیتهای اقتصادی نباشد؛
- ب. گنجاندن آن مجموعه از فعالیتهای اقتصادی در محدوده واحد گزارشگر به اطلاعات بی طرفانه منتهی شود؛ و
- پ. توصیفی از نحوه تعیین محدوده واحد گزارشگر و اجزای تشکیل دهنده واحد گزارشگر ارائه گردد.

صورتهای مالی تلفیقی و غیرتلفیقی

۳.۱۵. صورتهای مالی تلفیقی اطلاعاتی درباره داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمدها و هزینه های واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن، در قالب یک واحد گزارشگر منفرد، ارائه می کند. اطلاعات مزبور برای سرمایه گذاران، وام دهندگان و سایر

اعتباردهندگان فعلی و بالقوه واحد جاری اصلی، به منظور ارزیابی انتظارات نسبت به خالص جریانهای نقدی ورودی آتی به واحد تجاری اصلی مفید است. دلیل این امر این است که خالص جریانهای نقدی ورودی به واحد تجاری اصلی، دربردارنده توزیع منابع از واحدهای تجاری فرعی به واحد تجاری اصلی است و آن توزیعها، به خالص جریانهای نقدی ورودی به واحدهای تجاری فرعی بستگی دارد.

۳.۱۶. صورتهای مالی تلفیقی برای ارائه اطلاعات جداگانه درباره داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمدها و هزینههای یک واحد تجاری فرعی خاص طراحی نشده است. صورتهای مالی خود واحد تجاری فرعی، جهت ارائه چنین اطلاعاتی طراحی گردیده است.

۳.۱۷. صورتهای مالی غیرتلفیقی برای ارائه اطلاعاتی درباره داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمدها و هزینههای واحد تجاری اصلی، و نه واحدهای تجاری فرعی آن، طراحی شده است. چنین اطلاعاتی میتواند برای سرمایه گذاران، وامدهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه واحد تجاری اصلی مفید باشد، زیرا:

الف. ادعا نسبت به واحد تجاری اصلی، معمولاً برای دارنده چنین ادعایی، ادعا نسبت به واحدهای تجاری فرعی ایجاد نمی کند؛ و

ب. در برخی کشورها، مبالغی که میتواند بطور قانونی به دارندگان ادعاهای مالکانه نسبت به واحد تجاری اصلی، توزیع شود، به اندوختههای قابل توزیع واحد تجاری اصلی بستگی دارد.

شیوه دیگر برای ارائه اطلاعات درباره تمام یا برخی داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمدها و هزینههای واحد تجاری اصلی، ارائه آنها در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی تلفیقی است.

۳.۱۸. اطلاعاتی که در صورتهای مالی غیرتلفیقی ارائه می شود، معمولاً برای برطرف کردن نیازهای اطلاعاتی سرمایه گذاران، وامدهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه واحد تجاری اصلی کافی نیست. بنابراین، هنگامی که صورتهای مالی تلفیقی الزامی باشد، صورتهای مالی غیرتلفیقی نمیتواند به عنوان جایگزین صورتهای مالی تلفیقی عمل کند. با وجود این، ممکن است واحد اصلی ملزم باشد یا انتخاب کند که صورتهای مالی غیرتلفیقی را افزون بر صورتهای مالی تلفیقی تهیه نماید.

فصل ۴ - عناصر صورتهای مالی

مقدمه

- ۴.۱. عناصر صورتهای مالی که در چارچوب مفهومی تعریف شده است، عبارتند از:
- الف. داراییها، بدهیها و حقوق مالکانه، که به وضعیت مالی واحد گزارشگر مربوط است؛ و
- ب. درآمدها و هزینهها، که به عملکرد مالی واحد گزارشگر مربوط می شود.
- ۴.۲. این عناصر، با منابع اقتصادی، ادعاها و تغییر در منابع اقتصادی و ادعاها که در فصل ۱ مورد بررسی قرار گرفتند، در ارتباط هستند و تعریف آنها در جدول ۴.۱ ارائه شده است.

جدول ۴-۱. عناصر صورتهای مالی

تعریف یا توصیف	عنصر	قلم بررسی شده در فصل ۱
منبع اقتصادی فعلی تحت کنترل واحد تجاری در نتیجه رویدادهای گذشته. منبع اقتصادی حقی است که قابلیت تولید منافع اقتصادی دارد.	دارایی	منبع اقتصادی
تعهد فعلی واحد تجاری برای انتقال یک منبع اقتصادی در نتیجه رویدادهای گذشته.	بدهی	ادعا
منفعت باقیمانده در داراییهای واحد تجاری پس از کسر تمام بدهیهای آن.	حقوق مالکانه	
افزایش در داراییها یا کاهش در بدهیها، که منجر به افزایش در حقوق مالکانه می شود، به جز آورده دارندگان ادعاهای مالکانه.	درآمد	تغییر در منابع اقتصادی و ادعاها، که منعکس کننده عملکرد مالی است
کاهش در داراییها یا افزایش در بدهیها، که منجر به کاهش در حقوق مالکانه می شود، به جز توزیع منابع بین دارندگان ادعاهای مالکانه.	هزینه	
آورده دارندگان ادعاهای مالکانه، و توزیع منابع بین آنها	-	سایر تغییرات در منابع اقتصادی و ادعاها
مبادله داراییها یا بدهیها به نحوی که منجر به افزایش یا کاهش در حقوق مالکانه نشود.	-	

تعریف دارایی

- ۴.۳. دارایی یک منبع اقتصادی فعلی است که در نتیجه رویدادهای گذشته، توسط واحد تجاری کنترل می شود.
- ۴.۴. یک منبع اقتصادی، حقی است که قابلیت تولید منافع اقتصادی دارد.
- ۴.۵. در این بخش، سه ویژگی این تعاریف مورد بررسی قرار می گیرد:
- الف. حق (به بندهای ۴.۶ تا ۴.۱۳ مراجعه شود).
- ب. قابلیت تولید منافع اقتصادی (به بندهای ۴.۱۴ تا ۴.۱۸ مراجعه شود)؛ و
- پ. کنترل (به بندهای ۴.۱۹ تا ۴.۲۵ مراجعه شود).

حق

- ۴-۶. حقوقی که قابلیت تولید منافع اقتصادی دارند، از اشکال مختلفی از جمله موارد زیر برخوردار هستند:
- الف. حقوقی که با تعهد طرف دیگر متناظر هستند (به بند ۴.۳۹ مراجعه شود)، برای مثال:
۱. حق دریافت نقد.
 ۲. حق دریافت کالا یا خدمات.
 ۳. حق مبادله منابع اقتصادی با طرف دیگر در شرایط مطلوب. چنین حقی، برای مثال، شامل قرارداد آتی خرید یک منبع اقتصادی در شرایطی که در حال حاضر مطلوب است یا اختیار خرید یک منبع اقتصادی، می باشد.
 ۴. حق منتفع شدن از تعهد طرف دیگر به انتقال یک منبع اقتصادی در صورت وقوع رویداد آتی مشخص نامطمئن.

ب. حقوقی که با تعهد طرف دیگر متناظر نیستند، برای مثال:

۱. حق نسبت به اشیاء فیزیکی، نظیر املاک، ماشین آلات و تجهیزات یا موجودیها. نمونه‌هایی از چنین حقی، حق استفاده از یک شیء فیزیکی یا حق منتفع شدن از ارزش باقیمانده یک شیء اجاره شده است.
۲. حق استفاده از داراییهای فکری.

۴.۷ بسیاری از حقوق به موجب قرارداد، قانون یا امثال آن ایجاد می‌شوند. برای مثال، ممکن است واحد تجاری از طریق تملک یا اجاره یک شیء فیزیکی، از طریق تملک یک ابزار بدهی یا ابزار مالکانه، یا از طریق تملک یک حق اختراع ثبت شده، حقوقی را به دست آورد. با وجود این، واحد تجاری ممکن است به روشهای دیگر، نظیر موارد زیر نیز حقوقی را به دست آورد:

- الف. از طریق تحصیل یا ایجاد دانش فنی که در اختیار عموم نیست (به بند ۴.۲۲ مراجعه شود)؛ یا
- ب. از طریق تعهد طرف دیگر که به این دلیل ایجاد شده است که آن طرف دیگر، هیچ امکان عملی برای اقدام به شیوه‌ای برخلاف رویه‌های مرسوم، سیاستهای منتشرشده یا بیانیه‌های خاص ندارد (به بند ۴.۳۱ مراجعه شود).

۴.۸ برخی کالاها یا خدمات - برای مثال خدمات کارکنان - دریافت و بلافاصله مصرف می‌شود. حق واحد تجاری برای دستیابی به منافع اقتصادی حاصل از چنین کالاها یا خدماتی، برای لحظه‌ای، تا زمان مصرف آن کالاها یا خدمات توسط واحد تجاری وجود دارد.

۴.۹ تمام حقوق واحد تجاری، داراییهای آن واحد تجاری نیست - برای آنکه حقوق، داراییهای واحد تجاری باشند، باید هم قابلیت تولید منافع اقتصادی برای واحد تجاری فراتر از منافع اقتصادی در دسترس برای سایر اشخاص داشته باشند (به بندهای ۴.۱۴ تا ۴.۱۸ مراجعه شود) و هم تحت کنترل واحد تجاری کنترل باشند (به بندهای ۴.۱۹ تا ۴.۲۵ مراجعه شود). برای مثال، حقوقی که بدون مخارج عمده در دسترس تمام اشخاص است - مانند حق دسترسی به کالاها عمومی، نظیر حق عمومی عبور از جاده‌ای روی یک زمین، یا دانش فنی در اختیار عموم - معمولاً برای واحدهای تجاری دارنده آنها، دارایی محسوب نمی‌شود.

۴.۱۰ واحد تجاری نمی‌تواند حقی برای دستیابی به منافع اقتصادی ناشی از خود داشته باشد. بنابراین:

- الف. ابزارهای بدهی یا ابزارهای مالکانه منتشرشده توسط واحد تجاری که واحد تجاری آنها را بازخرید و نگهداری می‌کند، مانند سهام خزانه، منابع اقتصادی آن واحد تجاری محسوب نمی‌شود؛ و
- ب. اگر واحد گزارشگر از بیش از یک واحد تجاری حقوقی تشکیل شده باشد، ابزارهای بدهی یا ابزارهای مالکانه منتشرشده توسط یکی از آن واحدهای تجاری حقوقی که توسط یکی دیگر از آن واحدهای تجاری حقوقی نگهداری می‌شود، منابع اقتصادی واحد گزارشگر محسوب نمی‌شود.

۴.۱۱ در اصل، هریک از حقوق واحد تجاری، یک دارایی جداگانه است. با وجود این، برای مقاصد حسابداری، حقوق مربوط اغلب به عنوان یک واحد حساب منفرد که یک دارایی منفرد است، به حساب گرفته می‌شود (به بندهای ۴.۴۸ تا ۴.۵۵ مراجعه شود). برای مثال، مالکیت قانونی یک شیء فیزیکی ممکن است چندین حق شامل موارد زیر را ایجاد کند:

الف. حق استفاده از آن شیء؛

ب. حق فروش حقوق آن شیء؛

پ. حق به وثیقه گذاشتن حقوق آن شیء؛ و

ت. سایر حقوقی که در قسمتهای (الف) تا (پ) فهرست نشده است.

۴.۱۲ در بسیاری از موارد، مجموعه حقوق ناشی از مالکیت قانونی یک شیء فیزیکی، به عنوان یک دارایی منفرد به حساب منظور می‌شود. به لحاظ مفهومی، منبع اقتصادی مجموعه‌ای از حقوق است، نه آن شیء فیزیکی. با وجود این، توصیف مجموعه‌ای از حقوق در قالب آن شیء فیزیکی، اغلب بیان صادقانه‌ای از آن حقوق، به مختصرترین و قابل فهم‌ترین شیوه، فراهم خواهد کرد.

۴.۱۳ در بسیاری از موارد، اینکه یک حق وجود دارد یا خیر، نامطمئن است. برای مثال، واحد تجاری و یک طرف دیگر ممکن است در مورد اینکه واحد تجاری حق دریافت یک منبع اقتصادی را از آن طرف دیگر دارد یا خیر، اختلاف نظر داشته باشند. تا زمان برطرف نشدن عدم اطمینان موجود - برای مثال، به موجب حکم دادگاه - این موضوع که واحد تجاری حق دارد یا خیر، و در نتیجه، اینکه دارایی وجود دارد یا خیر، نامطمئن است. (در بند ۵.۱۴، شناسایی داراییهایی که وجود آنها نامطمئن است، شرح داده شده است)

قابلیت تولید منافع اقتصادی

۴.۱۴. یک منبع اقتصادی حقی است که قابلیت تولید منافع اقتصادی دارد. برای اینکه چنین قابلیت وجود داشته باشد، ضرورت ندارد که قطعی یا حتی محتمل باشد که آن حق، منافع اقتصادی تولید خواهد کرد. تنها چیزی که ضرورت دارد این است که آن حق هم اکنون وجود داشته باشد و اینکه حداقل در یک وضعیت، برای واحد تجاری منافع اقتصادی فراتر از آنچه در دسترس سایر اشخاص است، ایجاد کند.

۴.۱۵. یک حق، حتی اگر احتمال تولید منافع اقتصادی توسط آن کم باشد، می تواند تعریف منبع اقتصادی را احراز کند، و در نتیجه می تواند یک دارایی باشد. اگرچه، این احتمال کم ممکن است بر تصمیم گیری ها درباره اینکه چه اطلاعاتی در مورد آن دارایی فراهم شود و نحوه فراهم کردن آن اطلاعات چگونه باشد، از جمله تصمیم گیری درباره شناسایی یا عدم شناسایی دارایی (به بندهای ۵.۱۵ تا ۵.۱۷ مراجعه شود) و نحوه اندازه گیری آن، تأثیر گذار باشد.

۴.۱۶. یک منبع اقتصادی می تواند، برای مثال از طریق ایجاد حق نسبت به یک یا چند مورد زیر یا از طریق ایجاد توانایی انجام یک یا چند مورد زیر، برای واحد تجاری منافع اقتصادی تولید کند:

الف. دریافت جریانهای نقدی قراردادی یا منبع اقتصادی دیگر؛

ب. مبادله منابع اقتصادی با طرف دیگر در شرایط مطلوب؛

پ. ایجاد جریانهای نقدی ورودی یا جلوگیری از جریانهای نقدی خروجی، برای مثال، از طریق:

۱. استفاده از آن منبع اقتصادی، یا به تنهایی یا در ترکیب با منابع اقتصادی دیگر، به منظور تولید کالاها یا ارائه خدمات؛

۲. استفاده از آن منبع اقتصادی برای افزایش ارزش منابع اقتصادی دیگر؛ یا

۳. اجازه دادن آن منبع اقتصادی به شخص دیگر؛

ت. دریافت نقد یا منابع اقتصادی دیگر از طریق فروش آن منبع اقتصادی؛ یا

ث. خاتمه دادن به بدهیها از طریق انتقال آن منبع اقتصادی.

۴.۱۷. اگرچه ارزش یک منبع اقتصادی، از قابلیت فعلی آن برای تولید منافع اقتصادی آتی نشأت می گیرد، آن منبع اقتصادی، حق فعلی است که دربردارنده چنین قابلیت می باشد، نه منافع اقتصادی آتی که آن حق ممکن است ایجاد کند. برای مثال، ارزش اختیار معامله خریداری شده، از قابلیت تولید منافع اقتصادی از طریق اعمال آن اختیار در تاریخی در آینده نشأت می گیرد. با وجود این، منبع اقتصادی یادشده، حق فعلی است - حق اعمال اختیار در تاریخی در آینده. این منبع اقتصادی، منافع اقتصادی آتی که دارنده آن، در صورت اعمال اختیار معامله دریافت خواهد کرد، نیست.

۴.۱۸. ارتباط نزدیکی بین تحمل مخارج و تحصیل داراییها وجود دارد، اما این دو، لزوماً همزمان نیستند. بنابراین، هنگامی که واحد تجاری متحمل مخارج می شود، ممکن است شواهدی فراهم شود مبنی بر اینکه واحد تجاری به دنبال منافع اقتصادی آتی است، اما گواه قطعی از اینکه واحد تجاری یک دارایی به دست آورده است، فراهم نشود. همچنین، نبود مخارج مرتبط مانع از این نمی شود که یک قلم، تعریف دارایی را احراز کند. داراییها، برای مثال، می توانند شامل حقوقی باشند که دولت بدون مطالبه هزینه، به واحد تجاری اعطا کرده یا یک طرف دیگر آن حقوق را به واحد تجاری اهدا کرده است.

کنترل

۴.۱۹. کنترل، یک منبع اقتصادی را به واحد تجاری ربط می دهد. ارزیابی اینکه کنترل وجود دارد یا خیر، به تشخیص منبع اقتصادی که واحد تجاری به حساب منظور می کند، کمک می نماید. برای مثال، ممکن است واحد تجاری سهم متناسبی از یک ملک را بدون کنترل حقوق ناشی از مالکیت کل ملک، کنترل کند. در چنین مواردی، دارایی واحد تجاری سهمی از ملک است که در کنترل واحد تجاری است، نه حقوق ناشی از مالکیت کل ملک، که بر آن کنترلی ندارد.

۴.۲۰. واحد تجاری در صورتی یک منبع اقتصادی را کنترل می کند که توانایی فعلی هدایت استفاده از آن منبع اقتصادی و کسب منافع اقتصادی که ممکن است از آن منبع جریان یابد را داشته باشد. کنترل توانایی فعلی ممانعت دیگران از هدایت استفاده از منبع اقتصادی و کسب منافع اقتصادی که ممکن است از آن منبع جریان یابد را شامل می شود. به عبارتی، اگر یک شخص یک منبع اقتصادی را کنترل کند، هیچ شخص دیگری آن منبع را کنترل نمی کند.

- ۴.۲۱. واحد تجاری، در صورتی توانایی فعلی هدایت استفاده از یک منبع اقتصادی را دارد که حق داشته باشد آن منبع اقتصادی را در فعالیتهای خود مستقر کند یا حق داشته باشد به شخص دیگری اجازه دهد که آن منبع اقتصادی را در فعالیتهای آن شخص دیگر مستقر نماید.
- ۴.۲۲. کنترل یک منبع اقتصادی معمولاً از توانایی اعمال حقوق قانونی نشأت می گیرد. با وجود این، اگر واحد تجاری ابزارهای دیگری دارد که اطمینان می دهد به جز خود واحد تجاری، هیچ شخص دیگری توانایی فعلی هدایت استفاده از منبع اقتصادی و کسب منافعی که ممکن است از آن منبع جریان یابد را ندارد، کنترل می تواند به وجود آید. برای مثال، اگر واحد تجاری به یک دانش فنی دسترسی داشته باشد و توانایی فعلی برای محرمانه نگه داشتن آن دانش فنی را داشته باشد، می تواند حق استفاده از این دانش فنی که در اختیار عموم نیست را کنترل کند، حتی اگر آن دانش فنی از طریق ثبت حق اختراع، محافظت نشده باشد.
- ۴.۲۳. برای اینکه واحد تجاری یک منبع اقتصادی را کنترل کند، منافع اقتصادی آتی ناشی از آن منبع باید به طور مستقیم یا غیرمستقیم به واحد تجاری جریان یابد، نه به شخص دیگری غیر از واحد تجاری. این ویژگی کنترل به این معنا نیست که واحد تجاری می تواند اطمینان یابد که در هر شرایطی آن منبع، منافع اقتصادی تولید خواهد کرد، بلکه به این مفهوم است که اگر آن منبع، منافع اقتصادی تولید کند، واحد تجاری، شخصی است که بطور مستقیم یا غیرمستقیم، آن منافع را به دست خواهد آورد.
- ۴.۲۴. قرار گرفتن در معرض نوسانهای عمده در مبلغ منافع اقتصادی تولیدشده توسط یک منبع اقتصادی، می تواند نشان دهد که واحد تجاری آن منبع را کنترل می کند. اگرچه، این مورد، تنها یکی از عواملی است که در ارزیابی کلی در رابطه با اینکه کنترل وجود دارد یا خیر، مورد توجه قرار می گیرد.
- ۴.۲۵. گاهی یک شخص (اصیل)، شخص دیگر (نماینده) را برای اقدام از جانب خود، و در راستای منافع خود، به کار می گمارد. برای مثال، ممکن است اصیل، نماینده ای را به منظور ساماندهی فروش کالاهای تحت کنترل اصیل، به کار گمارد. چنانچه نماینده منبع اقتصادی تحت کنترل اصیل را نگهداری کند، آن منبع اقتصادی دارایی نماینده تلقی نمی شود. افزون بر این، اگر نماینده متعهد به انتقال منبع اقتصادی تحت کنترل اصیل به یک شخص ثالث باشد، این تعهد، بدهی نماینده نیست، زیرا منبع اقتصادی که منتقل می شود، منبع اقتصادی اصیل است، نه نماینده آن.

تعریف بدهی

- ۴.۲۶. بدهی، تعهد فعلی واحد تجاری به انتقال یک منبع اقتصادی در نتیجه رویدادهای گذشته است.
- ۴.۲۷. برای آنکه بدهی وجود داشته باشد، هر سه معیار زیر باید احراز شود:
- الف. واحد تجاری تعهد داشته باشد (به بندهای ۴.۲۸ تا ۴.۳۵ مراجعه شود)؛
- ب. تعهد مستلزم انتقال یک منبع اقتصادی باشد (به بندهای ۴.۳۶ تا ۴.۴۱ مراجعه شود)؛ و
- پ. تعهد، یک تعهد فعلی باشد که در نتیجه رویدادهای گذشته ایجاد شده است (به بندهای ۴.۴۲ تا ۴.۴۷ مراجعه شود).

تعهد

- ۴.۲۸. نخستین معیار برای بدهی آن است که واحد تجاری یک تعهد داشته باشد.
- ۴.۲۹. تعهد، وظیفه یا مسئولیتی است که واحد تجاری هیچ توانایی عملی برای اجتناب از آن ندارد. تعهد، همواره دین به شخص (یا اشخاص) دیگر است. شخص (یا اشخاص) دیگر، می تواند یک شخص حقیقی یا واحد تجاری دیگر، گروهی از افراد یا واحدهای تجاری دیگر، یا جامعه ای گسترده باشد. اطلاع از هویت شخص یا اشخاصی که نسبت به آن (ها) تعهد وجود دارد، ضرورت ندارد.
- ۴.۳۰. چنانچه یک شخص، تعهد به انتقال یک منبع اقتصادی داشته باشد، این بدان معناست که شخص (یا اشخاص) دیگر، حق دریافت آن منبع اقتصادی را دارد. با وجود این، الزام یک شخص به شناسایی بدهی و اندازه گیری آن به مبلغی معین به این مفهوم نیست که شخص (یا اشخاص) دیگر باید یک دارایی شناسایی کنند یا آن را به همان مبلغ اندازه گیری نمایند. برای مثال، چنانچه در استانداردهای مختلف، معیارهای شناخت یا الزامات اندازه گیری بدهی یک شخص و دارایی متناظر شخص (یا اشخاص) دیگر، متفاوت باشد، این تفاوت نتیجه تصمیم گیری هایی است که هدف آن، انتخاب مربوطترین اطلاعاتی می باشد که به طور صادقانه، آنچه را که مدعی بیان آن است، بیان می کند.

۴.۳۱. بسیاری از تعهدات، به موجب قرارداد، قانون یا امثال آن ایجاد می‌شوند و به لحاظ قانونی، برای شخص یا اشخاصی که نسبت به آنها تعهد وجود دارد، ضمانت اجرایی دارد. با وجود این، رویه‌های مرسوم، سیاست‌های بیانیه‌های خاص منتشر شده واحد تجاری نیز می‌تواند تعهد ایجاد کند، مشروط بر اینکه واحد تجاری هیچ توانایی عملی برای اقدام به شیوه‌ای خلاف آن رویه‌ها، سیاست‌ها یا بیانیه‌ها نداشته باشد. به تعهداتی که در چنین شرایطی ایجاد می‌شوند، برخی مواقع "تعهدات عرفی" گفته می‌شود.

۴.۳۲. در برخی شرایط، وظیفه یا مسئولیت یک واحد تجاری برای انتقال یک منبع اقتصادی، مشروط به اقدام آتی خاصی است که خود واحد تجاری ممکن است انجام دهد. از جمله چنین اقداماتی می‌توان به انجام یک فعالیت تجاری خاص یا فعالیت در بازاری خاص در تاریخی مشخص در آینده، یا اعمال اختیار خاص در یک قرارداد اشاره کرد. در چنین وضعیتی، واحد تجاری در صورتی تعهد دارد که هیچ توانایی عملی برای اجتناب از انجام آن اقدام نداشته باشد.

۴.۳۳. این نتیجه‌گیری که تهیه صورتهای مالی واحد تجاری بر مبنای تداوم فعالیت مناسب است این نتیجه‌گیری را نیز در پی دارد که واحد تجاری عملاً نمی‌تواند از انتقال منبعی که تنها هنگام انحلال یا توقف عملیات واحد تجاری قابل اجتناب است، ممانعت کند.

۴.۳۴. عوامل مورد استفاده برای ارزیابی اینکه واحد تجاری توانایی عملی برای اجتناب از انتقال یک منبع اقتصادی دارد یا خیر، ممکن است به ماهیت وظیفه یا مسئولیت واحد تجاری بستگی داشته باشد. برای مثال، در برخی موارد، ممکن است هر اقدامی که واحد تجاری می‌تواند برای اجتناب از انتقال انجام دهد، پیامدهای اقتصادی داشته باشد که به‌طور قابل ملاحظه‌ای نامطلوب‌تر از خود انتقال است. در این صورت، واحد تجاری توانایی عملی برای اجتناب از انتقال ندارد. با وجود این، نه قصد انتقال و نه احتمال بالای انتقال، هیچ‌یک، دلیل کافی برای این نیست که واحد تجاری نتیجه بگیرد توانایی عملی برای اجتناب از انتقال ندارد.

۴.۳۵. در برخی موارد، اینکه تعهدی وجود دارد یا خیر، نامطمئن است. برای مثال، چنانچه شخص دیگری، خواستار غرامت بابت خطایی باشد که ادعا می‌کند واحد تجاری آن را انجام داده است، وقوع خطا، مرتکب شدن واحد تجاری به آن و نحوه برخورد قانون با آن، نامطمئن است. تا زمان برطرف نشدن عدم اطمینان - برای مثال، به موجب حکم دادگاه - اینکه واحد تجاری به شخص خواهان غرامت، تعهد دارد یا خیر و، در نتیجه، اینکه بدهی وجود دارد یا خیر، نامطمئن است. (در بند ۵.۱۴، شناسایی بدهیهایی که وجود آنها نامطمئن است، شرح داده شده است.)

انتقال یک منبع اقتصادی

۴.۳۶. دومین معیار بدهی این است که تعهد مستلزم انتقال یک منبع اقتصادی باشد.

۴.۳۷. برای اینکه این معیار احراز شود، تعهد باید قابلیت ملزم کردن واحد تجاری به انتقال یک منبع اقتصادی به شخص یا اشخاص دیگر را داشته باشد. برای آنکه چنین قابلیت وجود داشته باشد، ضرورت ندارد که واحد تجاری به‌طور قطعی، یا حتی احتمالی، ملزم به انتقال یک منبع اقتصادی شود. برای مثال، انتقال ممکن است تنها در صورت وقوع یک رویداد آتی مشخص اما نامطمئن، الزامی شود. آنچه ضرورت دارد این است که تعهد هم‌اکنون وجود داشته باشد و، حداقل در یک وضعیت معین، واحد تجاری ملزم به انتقال یک منبع اقتصادی باشد.

۴.۳۸. تعهد، حتی اگر احتمال انتقال منبع اقتصادی کم باشد، می‌تواند تعریف بدهی را احراز کند. با این حال، این احتمال کم می‌تواند بر تصمیم‌گیری درباره اینکه چه اطلاعاتی درباره بدهی ارائه شود و نحوه ارائه آن اطلاعات چگونه باشد، از جمله تصمیم‌گیری درباره اینکه بدهی شناسایی شود یا خیر (به بند ۵.۱۵ تا ۵.۱۷ مراجعه شود) و نحوه اندازه‌گیری آن، تأثیر گذار باشد.

۴.۳۹. تعهد به انتقال یک منبع اقتصادی، برای مثال، شامل موارد زیر است:

- الف. تعهد به پرداخت نقد.
- ب. تعهد به تحویل کالاها یا ارائه خدمات.
- پ. تعهد به مبادله منابع اقتصادی با شخص دیگر در شرایط نامطلوب. قرارداد آتی خرید یک منبع اقتصادی در شرایطی که هم‌اکنون نامطلوب است یا اختیار معامله‌ای که به شخص دیگر حق خرید یک منبع اقتصادی از واحد تجاری را می‌دهد، از جمله این تعهدات است.
- ت. تعهد به انتقال یک منبع اقتصادی در صورت وقوع یک رویداد آتی نامطمئن معین.
- ث. تعهد به انتشار یک ابزار مالی، اگر آن ابزار مالی واحد تجاری را متعهد به انتقال یک منبع اقتصادی کند.

۴.۴۰. واحدهای تجاری، برخی مواقع، به جای ایفای تعهد به انتقال یک منبع اقتصادی به شخصی که حق دریافت آن منبع را دارد، تصمیم می گیرند که برای مثال:

الف. تعهد را از طریق مذاکره درباره صرف نظر کردن از تعهد، تسویه کنند؛

ب. تعهد را به شخص ثالثی منتقل کنند؛ یا

پ. تعهد به انتقال یک منبع اقتصادی را از طریق انجام معامله‌ای جدید با تعهد دیگری جایگزین کنند.

۴.۴۱. در وضعیتهای توصیف شده در بند ۴.۴۰، واحد تجاری تا زمان تسویه، انتقال یا جایگزینی تعهد، همچنان به انتقال یک منبع اقتصادی تعهد دارد.

تعهد فعلی در نتیجه رویدادهای گذشته

۴.۴۲. سومین معیار بدهی این است که تعهد، یک تعهد فعلی باشد که در نتیجه رویدادهای گذشته ایجاد شده است.

۴.۴۳. تعهد فعلی، تنها در صورتی در نتیجه رویدادهای گذشته ایجاد می شود که:

الف. واحد تجاری، قبلاً منافع اقتصادی را به دست آورده باشد یا اقدامی انجام داده باشد؛ و

ب. در نتیجه آن، واحد تجاری یک منبع اقتصادی را که در غیر این صورت ملزم به انتقال آن نبود، باید انتقال دهد یا ممکن است ملزم به انتقال شود.

۴.۴۴. منافع اقتصادی به دست آمده، برای مثال، می تواند شامل کالاها یا خدمات باشد. اقدام انجام شده، برای مثال، می تواند انجام یک فعالیت تجاری خاص یا فعالیت در بازاری خاص باشد. چنانچه منافع اقتصادی در طول زمان به دست آمده باشد یا اقدام در طول زمان انجام شده باشد، تعهد فعلی حاصل ممکن است طی آن زمان انباشته شده باشد.

۴.۴۵. در صورت تصویب یک قانون جدید، تعهد فعلی تنها زمانی ایجاد می شود که در نتیجه کسب منافع اقتصادی یا انجام اقدامی که آن قانون در مورد آن کاربرد دارد، واحد تجاری یک منبع اقتصادی را که در غیر این صورت ملزم به انتقال آن نبود، باید انتقال دهد یا ممکن است ملزم به انتقال شود. تصویب قانون به تنهایی برای ایجاد تعهد فعلی برای واحد تجاری کافی نیست. همچنین، رویه مرسوم، سیاست یا بیانیه خاص منتشر شده واحد تجاری از نوعی که در بند ۴.۳۱ اشاره شد، تنها در صورتی تعهد فعلی ایجاد می کند که در نتیجه کسب منافع اقتصادی، یا انجام اقدامی که آن رویه، سیاست یا بیانیه در مورد آن کاربرد دارد، واحد تجاری یک منبع اقتصادی را که در غیر این صورت ملزم به انتقال آن نبود، باید انتقال دهد یا ممکن است ملزم به انتقال شود.

۴.۴۶. یک تعهد فعلی حتی اگر انتقال منابع اقتصادی تا زمانی معین در آینده قابل انجام نباشد، می تواند وجود داشته باشد. برای مثال، بدهی قراردادی برای پرداخت نقد ممکن است هم اکنون وجود داشته باشد، حتی اگر آن قرارداد، الزام پرداخت را به تاریخی در آینده موکول کرده باشد. همچنین، تعهد قراردادی واحد تجاری به انجام کاری در تاریخی در آینده، می تواند هم اکنون وجود داشته باشد، حتی اگر طرف قرارداد نتواند تا آن تاریخ، واحد تجاری را ملزم به انجام آن کار کند.

۴.۴۷. اگر واحد تجاری معیارهای مندرج در بند ۴.۴۳ را احراز نکرده باشد، به عبارتی هنوز منافع اقتصادی را به دست نیاورده باشد یا اقدامی انجام نداده باشد که به موجب آن، یک منبع اقتصادی را که در غیر این صورت ملزم به انتقال آن نبود، باید انتقال دهد یا ممکن است ملزم به انتقال شود. واحد تجاری هنوز تعهد فعلی به انتقال یک منبع اقتصادی ندارد. برای مثال، اگر واحد تجاری قراردادی برای پرداخت دستمزد به یکی از کارکنان در ازای دریافت خدمات از وی منعقد کند، واحد تجاری تا زمانی که آن خدمات را از وی دریافت نکرده است، تعهد فعلی به پرداخت دستمزد ندارد. پیش از آن زمان، قرارداد مزبور یک قرارداد اجرا نشده است، یعنی واحد تجاری ترکیبی از حق و تعهد برای پرداخت دستمزد آتی در ازای خدمات آتی کارکنان دارد (به بندهای ۴.۵۶ تا ۴.۵۸ مراجعه شود).

داراییها و بدهیها

واحد حساب

۴.۴۸. واحد حساب، حق یا گروهی از حقوق، تعهد یا گروهی از تعهدات، یا گروهی از حقوق و تعهدات است که معیارهای شناخت و مفاهیم اندازه گیری در مورد آن بکار گرفته می شود.

۴.۴۹. هنگام بررسی نحوه بکارگیری معیارهای شناخت و مفاهیم اندازه گیری برای یک دارایی یا بدهی و برای درآمدها و هزینه های مرتبط، واحد حساب برای آن دارایی یا بدهی انتخاب می شود. در برخی شرایط، ممکن است انتخاب یک واحد حساب برای شناخت و یک واحد حساب متفاوت برای اندازه گیری، مناسب باشد. برای مثال، برخی مواقع، شناسایی برای هر قرارداد بطور جداگانه انجام می شود، اما اندازه گیری آنها به عنوان بخشی از پرتفوی قراردادها صورت می گیرد. برای مقاصد ارائه و افشا، ممکن است لازم باشد داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه ها را تجمع کرد یا به اجزایی تفکیک نمود.

۴.۵۰. اگر واحد تجاری بخشی از یک دارایی یا بخشی از یک بدهی را انتقال دهد، ممکن است واحد حساب در آن زمان تغییر کند، به گونه ای که جزء انتقال یافته و جزء باقیمانده به واحدهای حساب جداگانه تبدیل شوند (به بندهای ۵.۲۶ تا ۵.۳۳ مراجعه شود).

۴.۵۱. واحد حساب برای فراهم کردن اطلاعات مفید انتخاب می شود، به این مفهوم که:

الف. اطلاعات ارائه شده درباره دارایی یا بدهی و درباره درآمدها و هزینه های مرتبط، باید مربوط باشد. در نظر گرفتن گروهی از حقوق و تعهدات به عنوان یک واحد حساب، در مقایسه با در نظر گرفتن هریک از حقوق و تعهدات به عنوان یک واحد حساب جداگانه، ممکن است اطلاعات مربوط تری ارائه کند، مشروط بر اینکه، برای مثال، آن حقوق و تعهدات:

۱. نتواند یا بعید باشد موضوع معاملات جداگانه باشد؛

۲. نتواند یا بعید باشد با الگوهای متفاوتی منقضی شود؛

۳. ویژگی های اقتصادی و ریسکهای مشابهی داشته باشد و بنابراین، محتمل باشد که آثار مشابهی بر چشم انداز خالص جریانهای نقدی ورودی آتی به واحد تجاری یا خالص جریانهای نقدی خروجی آتی از واحد تجاری داشته باشند؛

و

۴. همراه با یکدیگر در فعالیتهای تجاری که واحد تجاری برای ایجاد جریانهای نقدی انجام می دهد به کار گرفته شود و با مراجعه به برآورد جریانهای نقدی آتی به هم وابسته آنها، اندازه گیری شود.

ب. اطلاعات ارائه شده درباره دارایی یا بدهی و درباره درآمدها و هزینه های مرتبط، باید به طور صادقانه بیانگر محتوای معامله یا رویداد دیگری باشد که آنها را ایجاد کرده است. بنابراین، ممکن است لازم باشد حقوق و تعهدات ناشی از منابع مختلف به عنوان یک واحد حساب در نظر گرفته شود یا حقوق و تعهدات ناشی از یک منبع به چندین واحد حساب تفکیک گردد (به بند ۴.۶۲ مراجعه شود). همچنین، به منظور بیان صادقانه حقوق و تعهدات غیرمرتبط ممکن است شناسایی و اندازه گیری جداگانه آنها ضرورت داشته باشد.

۴.۵۲. همان گونه که مخارج، سایر تصمیم گیری های گزارشگری مالی را محدود می کند، انتخاب واحد حساب را نیز محدود می کند. بنابراین، در انتخاب واحد حساب، بررسی اینکه منافع تهیه اطلاعات برای استفاده کنندگان صورتهای مالی با انتخاب آن واحد حساب، احتمالاً مخارج تهیه و استفاده از آن اطلاعات را توجیه می کند یا خیر، دارای اهمیت است. به طور کلی، مخارج مرتبط با شناسایی و اندازه گیری داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه ها، با کاهش اندازه واحد حساب افزایش می یابد. بنابراین، به طور کلی، حقوق و تعهدات ناشی از منبعی یکسان، تنها در صورتی تفکیک می شود که اطلاعات حاصل، مفیدتر باشد و منافع آن بیش از مخارج آن باشد.

۴.۵۳. برخی مواقع، حقوق و تعهدات از منبع یکسانی ایجاد می شوند. برای مثال، برخی قراردادها برای هریک از طرفهای قرارداد، هم حقوق و هم تعهدات ایجاد می کنند. اگر آن حقوق و تعهدات به یکدیگر وابسته باشند و قابل تفکیک نباشند، یک دارایی یا بدهی غیرقابل تفکیک واحد را تشکیل می دهند و در نتیجه یک واحد حساب شکل می گیرد. برای مثال، این موضوع در قراردادهای اجرانشده مصداق دارد (به بند ۴.۵۷ مراجعه شود). در مقابل، چنانچه حقوق از تعهدات قابل تفکیک باشد، برخی مواقع ممکن است قرار دادن حقوق در گروهی جدا از تعهدات، که منجر به تشخیص یک یا چند دارایی و بدهی جداگانه می شود، مناسب باشد. در سایر موارد، شاید مناسب تر باشد که حقوق و تعهدات قابل تفکیک را در یک واحد حساب جای داد و آنها را به عنوان یک دارایی یا یک بدهی در نظر گرفت.

۴.۵۴. در نظر گرفتن مجموعه ای از حقوق و تعهدات به عنوان یک واحد حساب، با تهاثر داراییها و بدهیها تفاوت دارد (به بند ۷.۱۰ مراجعه شود).

۴.۵۵. واحدهای حساب ممکن، شامل موارد زیر است:

الف. یک حق منفرد یا یک تعهد منفرد؛

ب. تمام حقوق، تمام تعهدات، یا تمام حقوق و تمام تعهدات، که از یک منبع واحد مانند یک قرارداد، ناشی شده‌اند؛

پ. زیرگروهی از آن حقوق و/یا تعهدات - برای مثال، زیرگروهی از حقوق نسبت به یک قلم از داراییهای ثابت مشهود که عمر مفید و الگوی مصرف آن با سایر حقوق نسبت به آن قلم تفاوت دارد؛

ت. گروهی از حقوق و/یا تعهدات ناشی از پرتفوی از اقلام مشابه؛

ث. گروهی از حقوق و/یا تعهدات ناشی از پرتفوی از اقلام غیرمشابه - برای مثال پرتفوی از داراییها و بدهیهایی که در معامله‌ای واحد واگذار خواهد شد؛ و

ج. آسیب‌پذیری پرتفوی از اقلام از یک ریسک - چنانچه پرتفوی از اقلام در معرض ریسک واحد باشد، برخی ابعاد حسابداری آن پرتفوی می‌تواند بر آسیب‌پذیری کلی پرتفوی از آن ریسک متمرکز شود.

قراردادهای اجرانشده

۴.۵۶. یک قرارداد اجرانشده، قرارداد یا بخشی از یک قرارداد است که به یک اندازه اجرا نشده است - طرفهای قرارداد هیچ‌یک از تعهدات خود را ایفا نکرده‌اند، یا طرفهای قرارداد بخشی از تعهدات خود را به یک اندازه ایفا کرده‌اند.

۴.۵۷. یک قرارداد اجرانشده، ترکیبی از حق و تعهد به مبادله منافع اقتصادی ایجاد می‌کند. این حق و تعهد به یکدیگر وابسته هستند و قابل تفکیک نیستند. بنابراین، ترکیب حق و تعهد، یک دارایی یا یک بدهی را تشکیل می‌دهد. اگر شرایط فعلی مبادله مطلوب باشد، واحد تجاری یک دارایی دارد؛ اگر شرایط فعلی مبادله نامطلوب باشد، واحد تجاری یک بدهی دارد. درج این دارایی یا بدهی در صورتهای مالی، هم به معیارهای شناخت (به فصل ۵ مراجعه شود) و هم به مبنای اندازه‌گیری (به فصل ۶ مراجعه شود) انتخاب شده برای آن دارایی یا بدهی، شامل آزمون زیانبار بودن قرارداد در موارد مقتضی، بستگی دارد.

۴.۵۸. به اندازه‌ای که هر یک از طرفهای قرارداد تعهدات خود را طبق قرارداد ایفا کنند، آن بخش از قرارداد، دیگر مشروط به اجرا محسوب نمی‌شود. اگر نخست واحد گزارشگر، طبق قرارداد عمل کند، این عملکرد رویدادی است که حق و تعهد واحد گزارشگر به مبادله منابع اقتصادی را به حق دریافت یک منبع اقتصادی تغییر می‌دهد. این حق، یک دارایی است. چنانچه نخست طرف دیگر، طبق قرارداد عمل کند، عملکرد مذکور رویدادی است که حق و تعهد واحد گزارشگر به مبادله منابع اقتصادی را به تعهد به انتقال یک منبع اقتصادی تغییر می‌دهد. این تعهد، یک بدهی است.

محتوای حقوق قراردادی و تعهدات قراردادی

۴.۵۹. مفاد قرارداد، برای واحد تجاری که یک طرف آن قرارداد است، حقوق و تعهدات ایجاد می‌کند. برای بیان صادقانه آن حقوق و تعهدات، صورتهای مالی محتوای آنها را گزارش می‌کند (به بند ۲.۱۲ مراجعه شود). در برخی موارد، محتوای حقوق و تعهدات متمایز از شکل حقوقی قرارداد است. در سایر موارد، مفاد قرارداد یا یک گروه یا مجموعه‌ای از قراردادها باید تجزیه و تحلیل شود تا محتوای حقوق و تعهدات مشخص گردد.

۴.۶۰. تمامی مفاد قرارداد، اعم از صریح یا ضمنی، مد نظر قرار می‌گیرد، مگر آنکه فاقد محتوا باشد. شرایط ضمنی ممکن است، برای مثال، دربرگیرنده تعهداتی باشد که به موجب قانون تحمیل می‌شود، مانند تعهدات ضمانت قانونی که به واحدهای تجاری که قراردادهای فروش به مشتریان را منعقد می‌کنند، تحمیل می‌شود.

۴.۶۱. مفاد فاقد محتوا در نظر گرفته نمی‌شود. اگر یکی از مفاد قرارداد، اثر قابل تشخیص بر ابعاد اقتصادی قرارداد نداشته باشد، فاقد محتوا تلقی می‌شود. مفاد فاقد محتوا، برای مثال، می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

الف. مفادی که هیچ‌یک از طرفهای قرارداد را مقید نمی‌کند؛ یا

ب. حقوق، شامل اختیاراتی، که دارنده آن توانایی عملی برای اعمال آن در هیچ شرایطی ندارد.

۴.۶۲. یک گروه یا مجموعه‌ای از قراردادها ممکن است به یک نتیجه تجاری کلی دست یابند یا برای دستیابی به یک نتیجه تجاری کلی طراحی شده باشند. برای گزارش محتوای چنین قراردادهایی، ممکن است لازم باشد که حقوق و تعهدات ناشی از آن گروه یا مجموعه‌ای از

قراردادها، به عنوان یک واحد حساب در نظر گرفته شود. برای مثال، چنانچه حقوق و تعهدات یک قرارداد، صرفاً خنثی کننده تمام حقوق و تعهدات قرارداد دیگری باشد که در همان زمان با همان طرف قرارداد منعقد شده است، اثر ترکیبی این دو قرارداد، هیچ حق یا تعهدی ایجاد نمی کند. در مقابل، چنانچه یک قرارداد، دو یا چند مجموعه حقوق یا تعهدات ایجاد کند که می توانستند از طریق دو یا چند قرارداد جداگانه ایجاد شوند، ممکن است لازم باشد که واحد تجاری برای بیان صادقانه آن حقوق و تعهدات، هر مجموعه را به گونه ای به حساب منظور کند که گویی از قراردادهای جداگانه ای نشأت گرفته است (به بندهای ۴.۴۸ تا ۴.۵۵ مراجعه شود).

تعریف حقوق مالکانه

- ۴.۶۳. حقوق مالکانه، منافع باقیمانده در داراییهای واحد تجاری پس از کسر تمام بدهیهای آن است.
- ۴.۶۴. ادعاهای مالکانه، ادعا نسبت به منافع باقیمانده در داراییهای واحد تجاری پس از کسر تمام بدهیهای آن است. به بیان دیگر، این ادعاها، ادعاهایی نسبت به واحد تجاری است که تعریف بدهی را احراز نمی کند. چنین ادعاهایی ممکن است به موجب قرارداد، قانون یا امثال آن ایجاد شود و تا آنجا که تعریف بدهی را احراز نکند، شامل موارد زیر می باشد:
- الف. انواع مختلف سهام منتشر شده توسط واحد تجاری؛ و
- ب. برخی تعهدات واحد تجاری به انتشار ادعای مالکانه دیگر.
- ۴.۶۵. طبقات مختلف ادعاهای مالکانه، نظیر سهام عادی و سهام ممتاز، می توانند برای دارندگان این ادعاها، حقوق متفاوتی مانند حق دریافت تمام یا بخشی از موارد زیر از واحد تجاری را اعطا کند:
- الف. سود تقسیمی، چنانچه واحد تجاری تصمیم بگیرد به دارندگان واجد شرایط، سود تقسیمی پرداخت کند؛
- ب. عواید حاصل از ادعاهای مالکانه به طور کامل در زمان انحلال یا بخشی از آن در زمانهای دیگر؛ یا
- پ. سایر ادعاهای مالکانه.
- ۴.۶۶. برخی مواقع، الزامات قانونی، مقررات یا سایر الزامات بر اجزای خاصی از حقوق مالکانه، نظیر سرمایه یا سود انباشته تأثیر می گذارد. برای مثال، برخی از چنین الزاماتی به واحد تجاری اجازه می دهد تنها در صورتی به دارندگان ادعاهای مالکانه منابع توزیع کند که اندوخته های کافی توزیع پذیر با رعایت الزامات مذکور، وجود داشته باشد.
- ۴.۶۷. برخی مواقع فعالیتهای تجاری، توسط واحدهای تجاری نظیر تک مالکی ها، شرکتهای تضامنی، تراستها یا انواع مختلف شرکتهای دولتی انجام می شود. چارچوبهای قانونی و مقرراتی برای این قبیل واحدهای تجاری، اغلب با چارچوبهای قانونی و مقرراتی قابل استفاده برای شرکتهای سهامی متفاوت است. برای مثال، توزیع منابع به دارندگان ادعاهای مالکانه در این قبیل واحدهای تجاری، اگر محدودیتی داشته باشد، ممکن است محدودیتهای اندکی باشد. با وجود این، تعریف حقوق مالکانه در بند ۴.۶۳ چارچوب مفهومی، برای تمام واحدهای گزارشگر کاربرد دارد.

تعریف درآمدها و هزینه ها

- ۴.۶۸. درآمد، افزایش در داراییها یا کاهش در بدهیهاست که موجب افزایش در حقوق مالکانه می شود، به جز مواردی که مربوط به آورده دارندگان ادعاهای مالکانه است.
- ۴.۶۹. هزینه، کاهش در داراییها، یا افزایش در بدهیهاست که موجب کاهش در حقوق مالکانه می شود، به جز مواردی که مربوط به توزیع منابع به دارندگان ادعاهای مالکانه است.
- ۴.۷۰. با توجه به تعریف درآمدها و هزینه ها، آورده دارندگان ادعاهای مالکانه، درآمد نیست و توزیع منابع به دارندگان ادعاهای مالکانه، هزینه محسوب نمی شود.
- ۴.۷۱. درآمدها و هزینه ها عناصر صورتهای مالی است که با عملکرد مالی واحد تجاری ارتباط دارد. استفاده کنندگان صورتهای مالی به اطلاعاتی، هم درباره وضعیت مالی واحد تجاری و هم عملکرد مالی آن نیاز دارند. بنابراین، اگرچه درآمدها و هزینه ها در قلب تغییرات در داراییها و بدهیها تعریف می شود، اطلاعات درآمدها و هزینه ها به اندازه اطلاعات داراییها و بدهیها اهمیت دارد.
- ۴.۷۲. معاملات و سایر رویدادهای مختلف، درآمدها و هزینه هایی با ویژگیهای متفاوت ایجاد می کنند. ارائه اطلاعات جداگانه درباره درآمدها و هزینه هایی با ویژگیهای متفاوت می تواند به استفاده کنندگان صورتهای مالی برای درک عملکرد مالی واحد تجاری کمک کند (به بندهای ۷.۱۴ تا ۷.۱۹ مراجعه شود).

فرایند شناخت

- ۵.۱. شناخت، فرایند درج یک قلم که تعریف یکی از عناصر صورتهای مالی- دارایی، بدهی، حقوق مالکانه، درآمد یا هزینه- را احراز می‌کند، در صورت وضعیت مالی یا صورتهای عملکرد مالی است. شناخت، مستلزم نشان دادن آن قلم در یکی از آن صورتهای- به تنهایی یا تجمیع شده با سایر اقلام- در قالب واژگان و برحسب مبلغ پولی، و شمول آن مبلغ در یک یا چند جمع کل در آن صورت مالی است. به مبلغی که دارایی، بدهی یا حقوق مالکانه، به آن مبلغ در صورت وضعیت مالی شناسایی می‌شود، "مبلغ دفتری" گفته می‌شود.
- ۵.۲. صورت وضعیت مالی و صورت(های) عملکرد مالی، نشان دهنده داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده واحد تجاری در قالب خلاصه‌های ساختاریافته‌ای است که برای فراهم کردن اطلاعات مالی قابل مقایسه و قابل فهم طراحی شده است. ویژگی مهم ساختار این خلاصه‌ها آن است که مبالغ شناسایی شده در یک صورت مالی، در جمعهای کل و موارد مقتضی، در جمعهای فرعی منظور می‌شود که اقلام شناسایی شده در آن صورت مالی را به یکدیگر ربط می‌دهد.
- ۵.۳. شناخت، عناصر صورت وضعیت مالی و صورت(های) عملکرد مالی را به شرح زیر به یکدیگر ربط می‌دهد:
- الف. در صورت وضعیت مالی در ابتدا و پایان دوره گزارشگری، جمع داراییها منهای جمع بدهیها برابر با حقوق مالکانه است؛ و ب. تغییرات شناسایی شده در حقوق مالکانه طی دوره گزارشگری شامل موارد زیر است:
۱. درآمدها منهای هزینه‌های شناسایی شده در صورت(های) عملکرد مالی؛ به اضافه
 ۲. آورده دارندگان ادعاهای مالکانه، منهای توزیع منابع به دارندگان ادعاهای مالکانه.
- ۵.۴. صورتهای مالی به یکدیگر مرتبط هستند؛ زیرا شناسایی یک قلم (یا تغییر در مبلغ دفتری آن) مستلزم شناخت یا قطع شناخت یک یا چند قلم دیگر (یا تغییر در مبلغ دفتری یک یا چند قلم دیگر) است. برای مثال:
- الف. شناخت درآمد، همزمان با یکی از موارد زیر واقع می‌شود:
۱. شناخت اولیه یک دارایی، یا افزایش در مبلغ دفتری یک دارایی؛ یا
 ۲. قطع شناخت یک بدهی، یا کاهش در مبلغ دفتری یک بدهی.
- ب. شناخت هزینه، همزمان با یکی از موارد زیر واقع می‌شود:
۱. شناخت اولیه یک بدهی، یا افزایش در مبلغ دفتری یک بدهی، یا
 ۲. قطع شناخت یک دارایی، یا کاهش در مبلغ دفتری یک دارایی.
- نگاره ۵.۱. چگونه شناخت، عناصر صورتهای مالی را به یکدیگر مرتبط می‌کند.



۵.۵. شناخت اولیه داراییها یا بدهیهای حاصل از معاملات یا سایر رویدادها می تواند همزمان موجب شناسایی درآمدها و هزینه های مرتبط شود. برای مثال، فروش نقدی کالاها، هم منجر به شناسایی درآمد (حاصل از شناخت یک دارایی - نقد) و هم شناسایی یک هزینه (حاصل از قطع شناخت دارایی دیگر - کالای فروش رفته) می شود. به شناخت همزمان درآمدها و هزینه های مرتبط، گاهی تطابق هزینه ها با درآمدها گفته می شود. در صورتی که این همزمانی ناشی از شناسایی تغییرات در داراییها و بدهیها باشد، بکارگیری مفاهیم مندرج در چارچوب مفهومی موجب چنین تطابقی می شود. با وجود این، تطابق هزینه ها با درآمدها از اهداف چارچوب مفهومی نیست. چارچوب مفهومی اجازه نمی دهد اقلامی در صورت وضعیت مالی شناسایی شوند که تعریف دارایی، بدهی یا حقوق مالکانه را احراز نمی کنند.

معیارهای شناخت

۵.۶. تنها اقلامی که تعریف دارایی، بدهی یا حقوق مالکانه را احراز می کنند در صورت وضعیت مالی شناسایی می شوند. همچنین تنها اقلامی که تعریف درآمد یا هزینه را احراز می کنند در صورت (های) عملکرد مالی شناسایی می شوند. با وجود این، تمام اقلامی که تعریف یکی از این عناصر را احراز کنند شناسایی نمی شوند.

۵.۷. شناسایی نکردن قلمی که تعریف یکی از عناصر را احراز می کند، از کامل بودن صورت وضعیت مالی و صورت (های) عملکرد مالی می کاهد و ممکن است اطلاعات مفیدی را از صورتهای مالی حذف کند. از سوی دیگر، در برخی شرایط، شناسایی برخی اقلام که تعریف یک عنصر را احراز می کنند اطلاعات مفیدی فراهم نمی کند. یک دارایی یا یک بدهی تنها زمانی شناسایی می شود که شناخت آن دارایی یا بدهی و درآمدها، هزینه ها یا تغییرات در حقوق مالکانه ناشی از آن، اطلاعاتی مفید برای استفاده کنندگان صورتهای مالی فراهم کند، یعنی:

الف. اطلاعات مربوط درباره دارایی یا بدهی و درباره درآمدها، هزینه ها یا تغییرات در حقوق مالکانه ناشی از آن (به بندهای ۵.۱۲ تا ۵.۱۷ مراجعه شود)؛ و

ب. بیان صادقانه داراییها یا بدهیها و درآمدها، هزینه ها یا تغییرات در حقوق مالکانه ناشی از آن (به بندهای ۵.۱۸ تا ۵.۲۵ مراجعه شود).

۵.۸. همان گونه که مخارج سایر تصمیم گیریهای گزارشگری مالی را محدود می کند، تصمیم گیریهای مربوط به شناخت را نیز محدود می کند. شناخت دارایی یا بدهی مخارجی دارد. تهیه کنندگان صورتهای مالی برای دستیابی به اندازه گیری مربوط دارایی یا بدهی، متحمل مخارجی می شوند. استفاده کنندگان صورتهای مالی نیز برای تجزیه و تحلیل و تفسیر اطلاعات ارائه شده مخارجی را تحمل می کنند. دارایی یا بدهی زمانی شناسایی می شود که منافع تهیه اطلاعات برای استفاده کنندگان صورتهای مالی از طریق شناخت، احتمالاً مخارج تهیه و استفاده از آن اطلاعات را توجیه کند. در برخی موارد، مخارج شناخت می تواند از منافع آن بیشتر باشد.

۵.۹. نمی توان به طور دقیق مشخص کرد چه هنگام شناخت دارایی یا بدهی، که مخارج آن بیشتر از منافع آن نیست، اطلاعات مفید برای استفاده کنندگان صورتهای مالی فراهم می کند. آنچه برای استفاده کنندگان مفید است به آن قلم و به واقعیتها و شرایط بستگی دارد. در نتیجه، هنگام تصمیم گیری درباره شناخت یک قلم قضاوت لازم است و در نتیجه، ممکن است ضرورت داشته باشد که الزامات شناخت در استانداردهای مختلف وحتى در یک استاندارد خاص متفاوت باشد.

۵.۱۰. هنگام تصمیم گیری درباره شناخت، توجه به اطلاعاتی که در صورت عدم شناسایی دارایی یا بدهی باید ارائه شود، اهمیت دارد. برای مثال، اگر هنگام تحمل مخارج، دارایی شناسایی نشود، هزینه شناسایی می گردد. برخی مواقع، شناسایی هزینه، با گذشت زمان می تواند اطلاعات مفید ارائه کند، برای مثال، اطلاعاتی که به استفاده کنندگان صورتهای مالی امکان تشخیص روندها را می دهد.

۵.۱۱. حتی اگر یک قلم که تعریف دارایی یا بدهی را احراز می کند، شناسایی نشود، ممکن است لازم باشد که واحد تجاری اطلاعاتی درباره آن قلم در یادداشتهای توضیحی ارائه کند. توجه به این موضوع اهمیت دارد که چنین اطلاعاتی به نحوی آشکار شود که حذف آن قلم از خلاصه ساختاریافته ارائه شده از طریق صورت وضعیت مالی و، در موارد مقتضی، صورت (های) عملکرد مالی را جبران کند.

مربوط بودن

۵.۱۲. اطلاعات مرتبط با داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمدها و هزینهها برای استفاده کنندگان صورتهای مالی مربوط است. با وجود این، شناخت یک دارایی یا بدهی معین و درآمدها، هزینهها یا تغییرات در حقوق مالکانه ناشی از آن ممکن است همواره اطلاعات مربوط ارائه نکند. این مورد زمانی مصداق خواهد داشت که، برای مثال:

الف. وجود دارایی یا بدهی نامطمئن باشد (به بند ۵.۱۴ مراجعه شود)؛ یا

ب. دارایی یا بدهی وجود داشته باشد، اما احتمال جریان ورودی یا جریان خروجی منافع اقتصادی کم باشد (به بندهای ۵-۱۵ تا ۵.۱۷ مراجعه شود).

۵.۱۳. وجود یک یا هر دو عامل بیان شده در بند ۵.۱۲، به خودی خود به این نتیجه گیری منجر نمی شود که اطلاعات ارائه شده از طریق شناخت نامربوط است. افزون بر این، عواملی غیر از آنچه در بند ۵.۱۲ توصیف شد نیز می تواند بر این نتیجه گیری تأثیر بگذارد. ممکن است ترکیبی از عوامل و نه یک عامل، تعیین کند که شناخت، اطلاعاتی مربوط را ارائه می کند یا خیر.

عدم اطمینان درباره وجود

۵.۱۴. در بندهای ۴.۱۳ و ۴.۳۵ مواردی مطرح می شود که در آنها وجود یک دارایی یا بدهی، نامطمئن است. در برخی موارد، ممکن است این عدم اطمینان همراه با احتمال کم جریانهای ورودی یا خروجی منافع اقتصادی و دامنه گسترده از نتایج ممکن، به این معنی باشد که شناسایی یک دارایی یا بدهی، که به ناچار به یک مبلغ واحد اندازه گیری می شود، نمی تواند اطلاعات مربوط فراهم کند. صرف نظر از اینکه دارایی یا بدهی شناسایی شود یا شناسایی نشود ممکن است لازم باشد اطلاعات توضیحی درباره عدم اطمینانهای مرتبط با آن در صورتهای مالی ارائه گردد.

احتمال کم جریان ورودی یا جریان خروجی منافع اقتصادی

۵.۱۵. دارایی یا بدهی، حتی اگر احتمال جریان ورودی یا جریان خروجی منافع اقتصادی آن کم باشد، می تواند وجود داشته باشد (به بندهای ۴.۱۵ و ۴.۳۸ مراجعه شود).

۵.۱۶. چنانچه احتمال جریان ورودی یا جریان خروجی منافع اقتصادی کم باشد، مربوطترین اطلاعات درباره آن دارایی یا بدهی ممکن است اطلاعاتی درباره مبلغ جریانهای ورودی یا جریانهای خروجی احتمالی، زمانبندی محتمل آنها و عوامل مؤثر بر احتمال وقوع آنها باشد. جایگاه معمول چنین اطلاعاتی، یادداشتهای توضیحی است.

۵.۱۷. حتی اگر احتمال جریان ورودی یا جریان خروجی منافع اقتصادی کم باشد، شناخت دارایی یا بدهی می تواند اطلاعات مربوطی فراتر از اطلاعات توصیف شده در بند ۵.۱۶ فراهم کند. اینکه چنین وضعیتی وجود دارد یا خیر، به عوامل مختلفی بستگی دارد، برای مثال:

الف. چنانچه در یک عملیات مبادله ای طبق شرایط بازار، دارایی تحصیل یا بدهی تقبل شده باشد، بهای آن معمولاً منعکس کننده احتمال جریان ورودی یا جریان خروجی منافع اقتصادی است. بنابراین، بهای مذکور می تواند اطلاعات مربوط باشد و معمولاً به سهولت در دسترس است. همچنین، عدم شناسایی دارایی یا بدهی می تواند موجب شناسایی هزینه یا درآمد در زمان مبادله شود که ممکن است بیان صادقانه آن مبادله نباشد (به بند ۵.۲۵ الف) مراجعه شود).

ب. چنانچه دارایی یا بدهی ناشی از رویدادی باشد که عملیات مبادله ای نیست، شناخت دارایی یا بدهی معمولاً به شناسایی درآمد یا هزینه می انجامد. اگر تنها احتمال کمی وجود داشته باشد که دارایی یا بدهی موجب جریان ورودی یا جریان خروجی منافع اقتصادی گردد، ممکن است استفاده کنندگان صورتهای مالی، شناخت دارایی و درآمد، یا بدهی و هزینه را به عنوان ارائه اطلاعات مربوط تلقی نکنند.

بیان صادقانه

۵.۱۸. شناخت یک دارایی یا بدهی خاص زمانی مناسب است که نه تنها اطلاعات مربوط فراهم کند، بلکه بیان صادقانه ای از آن دارایی یا بدهی و نیز درآمدها، هزینهها یا تغییرات در حقوق مالکانه ناشی از آن باشد. سطح عدم اطمینان اندازه گیری مرتبط با دارایی یا بدهی یا سایر عوامل می تواند بر بیان صادقانه مؤثر باشد.

عدم اطمینان اندازه گیری

- ۵.۱۹. برای آنکه دارایی یا بدهی شناسایی گردد، باید اندازه گیری شود. در بسیاری از موارد، این اندازه گیری ها باید برآورد شوند و در نتیجه با عدم اطمینان اندازه گیری همراه هستند. همان طور که در بند ۲.۱۹ اشاره شد، استفاده از برآوردهای معقول، بخش اساسی تهیه صورتهای مالی است و اگر برآوردها شفاف و دقیق، توصیف و تبیین شود، مفید بودن اطلاعات خدشه دار نمی شود. حتی سطح بالایی از عدم اطمینان اندازه گیری، لزوماً مانع فراهم کردن اطلاعات مفید توسط چنین برآوردی نمی شود.
- ۵.۲۰. در برخی موارد، سطح عدم اطمینان مرتبط با برآورد مبلغ یک دارایی یا بدهی ممکن است آنقدر بالا باشد که کافی بودن بیان صادقانه آن دارایی یا بدهی و نیز درآمدها، هزینه ها یا تغییرات در حقوق مالکانه ناشی از آن دارایی و بدهی از طریق برآورد را زیر سؤال ببرد. برای مثال، اگر تنها شیوه برآورد مبلغ دارایی یا بدهی، استفاده از تکنیکهای اندازه گیری مبتنی بر جریانهای نقدی باشد و افزون بر این، یک یا چند وضعیت زیر وجود داشته باشد، سطح عدم اطمینان اندازه گیری می تواند بسیار بالا باشد:
- الف. دامنه نتایج ممکن، گسترده و برآورد احتمال وقوع هر نتیجه به گونه ای غیرمعمول دشوار باشد.
- ب. مبلغ مزبور، به گونه ای غیرمعمول به تغییرات کوچک در برآورد احتمال نتایج مختلف حساس باشد. برای مثال، هنگامی که احتمال جریانهای نقدی ورودی یا خروجی آتی به گونه ای غیرمعمول کم باشد، اما در صورت وقوع، مبلغ این جریانهای نقدی ورودی یا خروجی به گونه ای غیرمعمول بالا باشد.
- پ. اندازه گیری دارایی یا بدهی مستلزم تخصیصی از جریانهای نقدی باشد که به گونه ای غیرمعمول دشوار ذهنی است و منحصرأ به دارایی یا بدهی مورد اندازه گیری مرتبط نباشد.
- ۵.۲۱. در برخی موارد توصیف شده در بند ۵.۲۰، ممکن است مفیدترین اطلاعات، مبلغی باشد که به برآوردی بسیار نامطمئن، به همراه توصیف برآورد و تبیین عدم اطمینانهای مؤثر بر آن، متکی است. به ویژه، این مورد به احتمال زیاد زمانی مصداق دارد که مبلغ مزبور، مربوطترین مبلغ آن دارایی یا بدهی است. در سایر موارد، اگر آن اطلاعات، به میزان کافی بیان صادقانه ای از آن دارایی یا بدهی و نیز درآمدها، هزینه ها یا تغییرات در حقوق مالکانه ناشی از آن دارایی یا بدهی را فراهم نکند، سودمندترین اطلاعات ممکن است مبلغ متفاوتی باشد (همراه با توصیف و توضیح ضروری) که اندکی کمتر مربوط است اما با عدم اطمینان کمتری در اندازه گیری مواجه است.
- ۵.۲۲. در شرایطی محدود، تمام مقادیر مربوط یک دارایی یا بدهی که در دسترس باشد (یا بتوان به آن دست یافت)، ممکن است با چنان عدم اطمینان بالا در اندازه گیری همراه باشد که هیچ یک از آن مقادیر، حتی اگر آن مبلغ با توصیف برآوردهای انجام شده برای محاسبه آن و تبیین عدم اطمینانهای مؤثر بر آن برآوردها همراه باشد، اطلاعات مفیدی درباره دارایی یا بدهی (و نیز درآمدها، هزینه ها یا تغییرات در حقوق مالکانه ناشی از آن) فراهم نکند. در چنین شرایط محدودی، دارایی یا بدهی شناسایی نمی شود.
- ۵.۲۳. صرف نظر از اینکه یک دارایی یا بدهی شناسایی شود یا شناسایی نشود، بیان صادقانه یک دارایی یا بدهی ممکن است مستلزم درج اطلاعات توضیحی درباره عدم اطمینانهای مرتبط با وجود یا اندازه گیری آن دارایی یا بدهی یا نتیجه آن (شامل مبلغ یا زمانبندی جریان ورودی یا جریان خروجی منافع اقتصادی که در نهایت از آن دارایی یا بدهی حاصل می شود) باشد (به بندهای ۶.۶۰ تا ۶.۶۲ مراجعه شود).

سایر عوامل

- ۵.۲۴. بیان صادقانه دارایی، بدهی، حقوق مالکانه، درآمدها یا هزینه های شناسایی شده نه تنها مستلزم شناسایی آن قلم است، بلکه نحوه اندازه گیری آن و نیز ارائه و افشای اطلاعات درباره آن را دربرمی گیرد (به فصلهای ۶ و ۷ مراجعه شود).
- ۵.۲۵. بنابراین، هنگام ارزیابی این موضوع که شناسایی دارایی یا بدهی می تواند بیان صادقانه ای از آن دارایی یا بدهی فراهم کند یا خیر، ضروری است که علاوه بر عنوان و نحوه اندازه گیری آن در صورت وضعیت مالی، به موارد زیر نیز توجه شود:
- الف. نشان دادن درآمدها، هزینه ها و تغییرات در حقوق مالکانه ناشی از آن. برای مثال، چنانچه واحد تجاری یک دارایی را در قبال مابه ازای تحصیل کرده باشد، عدم شناسایی دارایی منجر به شناسایی هزینه می شود و سود و حقوق مالکانه واحد تجاری را کاهش می دهد. در برخی موارد، برای مثال، اگر واحد تجاری آن دارایی را فوراً مصرف نکند، شناسایی هزینه به جای دارایی ارائه ای گمراه کننده است و وضعیت مالی واحد تجاری را مخدوش می کند.

ب. اینکه داراییها و بدهیهای مرتبط شناسایی شده است یا خیر. چنانچه داراییها و بدهیهای مرتبط شناسایی نشده باشد، شناسایی می تواند منجر به ناهماهنگی در شناسایی (عدم تطابق حسابداری) شود. این وضعیت، بیان قابل فهم یا صادقانه ای از اثر کلی معامله یا رویداد دیگری که منجر به دارایی یا بدهی شده است را فراهم نمی کند، حتی اگر اطلاعات توضیحی در یادداشتهای توضیحی ارائه شود.

پ. ارائه و افشای اطلاعات درباره دارایی یا بدهی، و نیز درآمدها، هزینه ها یا تغییرات در حقوق مالکانه ناشی از آن. یک تصویر کامل، شامل تمام اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان برای درک پدیده به تصویر کشیده شده، از جمله تمام توضیحات لازم است. بنابراین، ارائه و افشای اطلاعات مرتبط این امکان را فراهم می کند که مبلغ شناسایی شده بخشی از بیان صادقانه یک دارایی، یک بدهی، حقوق مالکانه، در آمد یا هزینه باشد.

قطع شناخت

۵.۲۶. قطع شناخت، حذف تمام یا بخشی از یک دارایی یا بدهی شناسایی شده از صورت وضعیت مالی واحد تجاری است. قطع شناخت معمولاً زمانی واقع می شود که آن قلم، دیگر تعریف دارایی یا بدهی را احراز نکند:
الف. برای یک دارایی، قطع شناخت معمولاً زمانی واقع می شود که واحد تجاری کنترل تمام یا بخشی از دارایی شناسایی شده را از دست بدهد؛ و

ب. برای یک بدهی، قطع شناخت معمولاً زمانی واقع می شود که واحد تجاری، دیگر تعهد فعلی بابت تمام یا بخشی از بدهی شناسایی شده نداشته باشد.

۵.۲۷. هدف الزامات حسابداری قطع شناخت، بیان صادقانه موارد زیر است:

الف. داراییها و بدهیهای باقیمانده پس از معامله یا رویداد دیگری که منجر به قطع شناخت شده است (شامل داراییها یا بدهیهای تحصیل شده، تقبل شده یا ایجاد شده به عنوان بخشی از معامله یا رویداد دیگر)؛ و
ب. تغییر در داراییها و بدهیهای واحد تجاری در نتیجه آن معامله یا رویداد دیگر.

۵.۲۸. اهداف توصیف شده در بند ۵.۲۷، معمولاً به شرح زیر محقق می شود:

الف. قطع شناخت هرگونه دارایی یا بدهی که منقضی، مصرف، وصول، ایفا یا منتقل شده است و شناسایی درآمدها و هزینه های ناشی از آن. در ادامه این فصل، اصطلاح "جزء انتقال یافته" به تمام این داراییها و بدهیها اشاره دارد.

ب. ادامه شناسایی داراییها یا بدهیهای باقیمانده، که به آنها "جزء باقیمانده" گفته می شود، در صورت وجود. جزء باقیمانده مزبور، به واحد حسابداری جدا از جزء انتقال یافته تبدیل می شود. در نتیجه، هیچ در آمد یا هزینه ای در نتیجه قطع شناخت جزء انتقال یافته، برای جزء باقیمانده شناسایی نمی شود، مگر اینکه قطع شناخت منجر به تغییر در الزامات اندازه گیری قابل اعمال برای جزء باقیمانده شود؛ و

پ. بکارگیری یک یا چند روش زیر، در صورتی که برای دستیابی به یکی از اهداف توصیف شده در بند ۵.۲۷ یا هر دو هدف، ضرورت داشته باشد:

۱. ارائه جداگانه جزء باقیمانده در صورت وضعیت مالی؛

۲. ارائه جداگانه هرگونه در آمد و هزینه شناسایی شده در نتیجه قطع شناخت جزء انتقال یافته، در صورت (های) عملکرد مالی؛ یا

۳. ارائه اطلاعات توضیحی.

۵.۲۹. در برخی موارد، ممکن است تصور شود واحد تجاری دارایی یا بدهی را انتقال داده است، اما آن دارایی یا بدهی، همچنان به عنوان دارایی یا بدهی واحد تجاری باقی بماند. برای مثال:

الف. اگر واحد تجاری، به ظاهر یک دارایی را انتقال داده باشد، اما همچنان در معرض نوسانهای عمده مثبت یا منفی در مبلغ منافع اقتصادی که ممکن است توسط آن دارایی ایجاد شود، قرار داشته باشد، چنین وضعیتی بخشی مواقع نشان می دهد که واحد تجاری به کنترل آن دارایی ادامه می دهد (به بند ۴.۲۴ مراجعه شود)؛ یا

ب. اگر واحد تجاری یک دارایی را به شخص دیگری انتقال داده باشد که به عنوان نماینده واحد تجاری آن دارایی را نگهداری می کند، انتقال دهنده هنوز آن دارایی را کنترل می کند (به بند ۴.۲۵ مراجعه شود).

۵.۳۰. در موارد توصیف شده در بند ۵.۲۹، قطع شناخت دارایی یا بدهی مناسب نیست، زیرا یکی از اهداف توصیف شده در بند ۵.۲۷ یا هر دو هدف، محقق نشده است.

۵.۳۱. هنگامی که واحد تجاری، جزء انتقال یافته را دیگر در اختیار نداشته باشد، قطع شناخت جزء انتقال یافته، این موضوع را به طور صادقانه بیان می کند. با وجود این، در برخی از چنین مواردی، قطع شناخت ممکن است بیان صادقانه میزان تغییرات ایجاد شده در داراییها و بدهیهای واحد تجاری در نتیجه یک معامله یا رویدادی دیگر نباشد، حتی اگر با یک یا چند روش مندرج در بند ۵.۲۸ (پ) پشتیبانی شود. در این موارد، قطع شناخت جزء انتقال یافته ممکن است بیانگر این باشد که وضعیت مالی واحد تجاری بسیار بیشتر از اثر قطع شناخت جزء انتقال یافته تغییر کرده است. برای مثال، این موضوع زمانی مصداق دارد که:

الف. واحد تجاری یک دارایی را انتقال داده و همزمان، معامله دیگری انجام داده است که منجر به حق فعلی یا تعهد فعلی برای تحصیل مجدد آن دارایی شده است. چنین حق فعلی یا تعهد فعلی، برای مثال، می تواند از یک پیمان آتی، اختیار فروش صادر شده، یا اختیار خرید خریداری شده ناشی شده باشد.

ب. واحد تجاری همچنان در معرض تغییرات نوسانهای عمده مثبت یا منفی در مبلغ منافع اقتصادی که ممکن است توسط جزء انتقال یافته ای که دیگر در کنترل آن واحد تجاری نیست، باشد.

۵.۳۲. چنانچه قطع شناخت، حتی در صورت پشتیبانی شدن با یک یا چند روش مندرج در بند ۵.۲۸ (پ)، برای دستیابی به هر دو هدف توصیف شده در بند ۵.۲۷ کافی نباشد، برخی مواقع ممکن است آن دو هدف از طریق ادامه شناخت جزء انتقال یافته محقق شوند. این موضوع پیامدهای زیر را به همراه دارد:

الف. در آمد یا هزینه ای در ارتباط با جزء باقیمانده یا جزء انتقال یافته، در نتیجه آن معامله یا رویداد دیگر، شناسایی نمی شود؛

ب. عواید دریافتی (یا پرداختی) بابت انتقال دارایی (یا بدهی) به عنوان وام دریافتی (یا پرداختی) در نظر گرفته می شود؛ و

پ. ارائه جداگانه جزء انتقال یافته در صورت وضعیت مالی، یا افشای آن در اطلاعات توضیحی، ضروری است تا این موضوع را نشان دهد که واحد تجاری، دیگر هیچ حق یا تعهد ناشی از جزء انتقال یافته ندارد. همچنین، ممکن است ارائه اطلاعات درباره درآمدها یا هزینه های ناشی از جزء انتقال یافته پس از انتقال، ضرورت یابد.

۵.۳۳. یکی از مواردی که در آن پرسشهایی درباره قطع شناخت مطرح می شود، زمانی است که قرارداد به گونه ای تعدیل می شود که حقوق و تعهدات فعلی کاهش می یابد یا حذف می شود. برای تصمیم گیری درباره نحوه به حساب منظور کردن تعدیلات قرارداد، لازم است بررسی شود که کدام واحد حساب، مفیدترین اطلاعات را درباره داراییها و بدهیهای باقیمانده پس از تعدیل فراهم می کند، و تعدیل قرارداد، چگونه داراییها و بدهیهای واحد تجاری را تغییر می دهد:

الف. اگر تعدیل قرارداد، تنها حقوق یا تعهدات فعلی را حذف کند، موارد مطرح در بندهای ۵.۲۶ تا ۵.۳۲ در تصمیم گیری برای قطع شناخت آن حقوق یا تعهدات مدنظر قرار می گیرد؛

ب. اگر تعدیل قرارداد، تنها حقوق یا تعهدات جدیدی اضافه کند، لازم است تصمیم گیری شود که حقوق یا تعهدات جدید به عنوان یک دارایی یا بدهی جداگانه در نظر گرفته شود یا به عنوان بخشی از همان واحد حساب حقوق و تعهدات فعلی به حساب منظور گردد (به بندهای ۴.۴۸ تا ۴.۵۵ مراجعه شود)؛ و

پ. اگر تعدیل قرارداد، هم حقوق و تعهدات فعلی را حذف کند و هم حقوق و تعهدات جدیدی اضافه نماید، لازم است که هم اثر جداگانه و هم اثر ترکیبی آن تعدیلات بررسی شود. در برخی از چنین مواردی، قرارداد به میزانی تعدیل می شود که، به لحاظ محتوا، تعدیل مزبور دارایی یا بدهی قدیمی را با دارایی یا بدهی جدیدی جایگزین کند. در چنین تعدیلات گسترده ای، ممکن است نیاز باشد که واحد تجاری دارایی یا بدهی اولیه را قطع شناخت کند و دارایی یا بدهی جدیدی را شناسایی نماید.

فصل ۶ - اندازه گیری

مقدمه

- ۶.۱. عناصر شناسایی شده در صورتهای مالی برحسب واحد پول کمی می شوند. این کار مستلزم انتخاب یک مبنای اندازه گیری است. مبنای اندازه گیری، ویژگی قلم مورد اندازه گیری است، برای مثال، بهای تمام شده تاریخی، ارزش منصفانه یا ارزش ایفا. با بکارگیری یک مبنای اندازه گیری برای دارایی یا بدهی، اندازه ای برای آن دارایی یا بدهی و درآمدها و هزینه های مرتبط با آن ایجاد می شود.
- ۶.۲. در نظر گرفتن ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی مفید و محدودیت مخارج، به احتمال زیاد موجب می شود که برای داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه های مختلف، مبنای اندازه گیری متفاوتی انتخاب شود.
- ۶.۳. ممکن است لازم باشد که در یک استاندارد، نحوه بکارگیری مبنای اندازه گیری انتخاب شده در آن استاندارد شرح داده شود. چنین توضیحی می تواند شامل موارد زیر باشد:
- الف. مشخص کردن تکنیکهایی که برای برآورد یک مبلغ با بکارگیری یک مبنای اندازه گیری خاص، می تواند یا باید مورد استفاده قرار گیرد؛
- ب. مشخص کردن یک رویکرد اندازه گیری ساده که به احتمال زیاد اطلاعاتی مشابه با اطلاعات فراهم شده بر مبنای اندازه گیری دارای ارجحیت ارائه می کند؛ یا
- پ. توضیح درباره نحوه تعدیل مبنای اندازه گیری، برای مثال، حذف اثر احتمال ناتوانی واحد تجاری در ایفای بدهی آن (ریسک اعتباری خود واحد تجاری) از ارزش ایفای بدهی.

مبنای اندازه گیری

بهای تمام شده تاریخی

- ۶.۴. مبالغ مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی، فراهم کننده اطلاعات پولی درباره داراییها، بدهیها و درآمدها و هزینه های مرتبط با آنها با استفاده از اطلاعاتی است که حداقل بخشی از آن، از قیمت معامله یا رویداد دیگر ایجاد کننده آنها ناشی شده است. برخلاف ارزش جاری، بهای تمام شده تاریخی، تغییر در ارزشها را منعکس نمی کند، مگر تا میزانی که آن تغییرات به کاهش ارزش یک دارایی یا افزایش مبلغ یک بدهی مربوط باشد (به بندهای ۶.۷ (پ) و ۶.۸ (ب) مراجعه شود).
- ۶.۵. بهای تمام شده تاریخی دارایی در زمان تحصیل یا ایجاد، معادل ارزش مخارج تحمل شده برای تحصیل یا ایجاد دارایی، شامل مابه ازای پرداختی برای تحصیل یا ایجاد آن دارایی به علاوه مخارج معامله است. بهای تمام شده تاریخی یک بدهی در زمان تحمل یا تقبل، ارزش مابه ازای دریافتی بابت تحمل یا تقبل آن بدهی منهای مخارج معامله است.
- ۶.۶. هنگامی که در نتیجه رویدادی غیر از معامله براساس شرایط بازار یک دارایی تحصیل یا ایجاد می شود، یا یک بدهی تحمل یا تقبل می شود (به بند ۶.۸ مراجعه شود) ممکن است تعیین بهای تمام شده امکان پذیر نباشد، یا ممکن است بهای تمام شده اطلاعات مربوط درباره آن دارایی یا بدهی فراهم نکند. در برخی از چنین مواردی، ارزش جاری دارایی یا بدهی به عنوان بهای تمام شده مفروض در زمان شناخت اولیه استفاده می شود و سپس بهای تمام شده مفروض به عنوان نقطه شروع برای اندازه گیری بعدی به بهای تمام شده تاریخی بکار می رود.
- ۶.۷. بهای تمام شده تاریخی دارایی در طول زمان به روز می شود تا، در موارد مقتضی، موارد زیر را نشان دهد:
- الف. مصرف تمام یا بخشی از منبع اقتصادی که دارایی را تشکیل می دهد (استهلاک دارایی ثابت مشهود یا دارایی نامشهود)؛
- ب. مبالغ دریافتی که تمام یا بخشی از دارایی را کاهش می دهد؛
- پ. اثر رویدادهایی که موجب می شود تمام یا بخشی از بهای تمام شده تاریخی دارایی، دیگر بازیافتی نباشد (کاهش ارزش)؛ و
- ت. تعلق گرفتن بهره به منظور انعکاس جزء تأمین مالی دارایی.
- ۶.۸. بهای تمام شده تاریخی بدهی در طول زمان به روز می شود تا، در موارد مقتضی، موارد زیر را نشان دهد:

الف. ایفای تمام یا بخشی از بدهی، برای مثال، از طریق انجام تعهد به تحویل کالا یا از طریق پرداخت مبالغی که تمام یا بخشی از بدهی را کاهش می‌دهد؛

ب. اثر رویدادهایی که ارزش تعهد به انتقال منابع اقتصادی مورد نیاز برای ایفای بدهی را تا حدی افزایش می‌دهد که بدهی زیانبار شود. بدهی در صورتی زیانبار است که بهای تمام شده تاریخی آن، دیگر برای نشان دادن تعهد به ایفای بدهی کافی نباشد؛ و

پ. تعلق گرفتن بهره به منظور انعکاس جزء تأمین مالی در بدهی.

۶.۹. یک شیوه جهت بکارگیری مبنای اندازه‌گیری بهای تمام شده تاریخی در مورد داراییهای مالی و بدهیهای مالی، اندازه‌گیری آنها به بهای مستهلک شده است. بهای مستهلک شده دارایی مالی یا بدهی مالی، منعکس‌کننده برآورد جریانهای نقدی آتی است که با نرخ تعیین‌شده در زمان شناخت اولیه تنزیل شده است. برای ابزارهای دارای نرخ متغیر، نرخ تنزیل به منظور انعکاس تغییر در نرخ متغیر، به‌روز می‌شود. بهای مستهلک شده دارایی مالی با بدهی مالی در طول زمان به‌روزمی‌شود تا تغییرات بعدی، نظیر تعلق گرفتن بهره، کاهش ارزش دارایی مالی و دریافتها یا پرداختها را نشان دهد.

ارزش جاری

۶.۱۰. مبالغ مبتنی بر ارزش جاری فراهم‌کننده اطلاعات پولی درباره داراییها، بدهیها و درآمدها و هزینه‌های مرتبط با آنها با استفاده از اطلاعاتی است که به منظور انعکاس شرایط در تاریخ اندازه‌گیری به‌روز می‌شود. به دلیل این به‌روزرسانی، ارزشهای جاری داراییها و بدهیها، تغییر در برآورد جریانهای نقدی و دیگر عوامل منعکس شده در ارزشهای جاری را، نسبت به تاریخ اندازه‌گیری قبلی، انعکاس می‌دهد (به بندهای ۶.۱۴ تا ۶.۱۵ و ۶.۲۰ مراجعه شود). برخلاف بهای تمام شده تاریخی، ارزش جاری دارایی یا بدهی از قیمت معامله یا رویداد دیگری که موجب ایجاد آن دارایی یا بدهی شده است، ناشی نمی‌شود.

۶.۱۱. مبنای اندازه‌گیری ارزش جاری شامل موارد زیر است:

الف. ارزش منصفانه (به بندهای ۶.۱۲ تا ۶.۱۶ مراجعه شود)؛

ب. ارزش بکارگیری برای داراییها و ارزش ایفا برای بدهیها (به بندهای ۶.۱۷ تا ۶.۲۰ مراجعه شود)؛ و

پ. بهای جاری (به بندهای ۶.۲۱ تا ۶.۲۲ مراجعه شود).

ارزش منصفانه

۶.۱۲. ارزش منصفانه قیمتی است که برای فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله‌ای نظام‌مند بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه‌گیری قابل دریافت یا قابل پرداخت می‌شود.

۶.۱۳. ارزش منصفانه دیدگاه فعالان بازار را منعکس می‌کند، فعالان در بازاری که واحد تجاری به آن دسترسی دارد. دارایی یا بدهی با استفاده از همان مفروضات مورد استفاده فعالان بازار هنگام قیمت‌گذاری دارایی یا بدهی، در شرایطی که آن فعالان بازار منافع اقتصادی خود را به بهترین نحو دنبال کنند، اندازه‌گیری می‌شود.

۶.۱۴. در برخی موارد، ارزش منصفانه می‌تواند به طور مستقیم با مشاهده قیمت‌ها در بازار فعال تعیین شود. در موارد دیگر، ارزش منصفانه را می‌توان به طور غیرمستقیم، با استفاده از تکنیکهای اندازه‌گیری، برای مثال، تکنیکهای اندازه‌گیری مبتنی بر جریان نقدی (به بندهای ۶.۹۱ تا ۶.۹۵ مراجعه شود)، که منعکس‌کننده تمام عوامل زیر است، اندازه‌گیری کرد:

الف. برآورد جریانهای نقدی آتی.

ب. نوسانهای احتمالی در مبلغ یا زمانبندی برآوردی جریانهای نقدی آتی دارایی یا بدهی مورد اندازه‌گیری، ناشی از عدم اطمینان ذاتی جریانهای نقدی.

پ. ارزش زمانی پول.

ت. قیمت تحمل عدم اطمینان ذاتی جریانهای نقدی (صرف ریسک یا کسر ریسک). قیمت تقبل این عدم اطمینان به میزان عدم اطمینان بستگی دارد. این قیمت همچنین این واقعیت را بازتاب می‌دهد که سرمایه‌گذاران به‌طور معمول مبلغ کمتری را برای دارایی (یا به‌طور معمول مبلغ بیشتری را برای تقبل بدهی) که جریانهای نقدی نامطمئنی دارد، در مقایسه با دارایی (یا بدهی) که جریانهای نقدی مطمئنی دارد، پرداخت (یا مطالبه) می‌کنند.

ث. سایر عوامل، برای مثال، نقدشوندگی، چنانچه فعالان بازار آن عوامل را در آن شرایط در نظر بگیرند.

۶.۱۵. عوامل مورد اشاره در بندهای ۶.۱۴(ب) و ۶.۱۴(ث)، شامل احتمال نکول طرف مقابل در ایفای بدهی خود به واحد تجاری (ریسک اعتباری)، یا احتمال نکول واحد تجاری در ایفای بدهی آن (ریسک اعتباری خود واحد تجاری) می‌باشد.

۶.۱۶. از آنجا که ارزش منصفانه، حتی بخشی از آن، از قیمت معامله یا رویداد دیگری که ایجاد کننده دارایی یا بدهی است، استخراج نمی‌شود، مخارج معامله که هنگام تحصیل دارایی تحمل می‌شود، ارزش منصفانه را افزایش، و مخارج معامله که هنگام تحمل یا تقبل بدهی تحمل می‌شود، ارزش منصفانه را کاهش نمی‌دهد. همچنین، ارزش منصفانه، مخارج معامله‌ها که هنگام واگذاری نهایی دارایی یا هنگام انتقال یا تسویه بدهی تحمل خواهد شد، منعکس نمی‌کند.

ارزش بکارگیری و ارزش ایفا

۶.۱۷. ارزش بکارگیری، ارزش فعلی جریانهای نقدی، یا سایر منافع اقتصادی است که یک واحد تجاری انتظار دارد از بکارگیری یک دارایی و از واگذاری نهایی آن به دست آورد. ارزش ایفا، ارزش فعلی نقد، یا سایر منابع اقتصادی است که واحد تجاری انتظار دارد هنگام ایفای یک بدهی، متعهد به انتقال آن باشد. این مبالغ نقدی یا سایر منابع اقتصادی، علاوه بر مبالغی که به طرف مقابل بدهی منتقل خواهد شد، شامل مبالغی است که واحد تجاری انتظار دارد برای آنکه قادر به ایفای بدهی باشد، متعهد به انتقال آن به اشخاص دیگر باشد.

۶.۱۸. از آنجا که ارزش بکارگیری و ارزش ایفا، مبتنی بر جریانهای نقدی آتی هستند، مخارج معامله را که هنگام تحصیل یک دارایی یا تقبل یک بدهی تحمل می‌شوند، در بر نمی‌گیرند. با وجود این، ارزش بکارگیری و ارزش ایفا، ارزش فعلی مخارج معامله را که واحد تجاری انتظار دارد هنگام واگذاری نهایی دارایی یا هنگام ایفای بدهی متحمل شود، شامل می‌شوند.

۶.۱۹. ارزش بکارگیری و ارزش ایفا، به جای آنکه منعکس کننده مفروضات فعالان بازار باشد، منعکس کننده مفروضات مختص واحد تجاری است. در عمل، گاهی ممکن است تفاوت چندانی میان مفروضات مورد استفاده فعالان بازار و مفروضات مورد استفاده واحد تجاری وجود نداشته باشد.

۶.۲۰. ارزش بکارگیری و ارزش ایفا را نمی‌توان به طور مستقیم مشاهده کرد، بلکه با استفاده از تکنیکهای اندازه‌گیری مبتنی بر جریانهای نقدی (به بندهای ۶.۹۱ تا ۶.۹۵ مراجعه شود) تعیین می‌شوند. ارزش بکارگیری و ارزش ایفا همان عواملی را که در بند ۶.۱۴ در مورد ارزش منصفانه بیان شد، منعکس می‌کنند، اما به جای دیدگاه فعالان بازار، دیدگاه مختص واحد تجاری را بازتاب می‌دهند.

بهای جاری

۶.۲۱. بهای جاری یک دارایی، بهای یک دارایی همسان در تاریخ اندازه‌گیری است که از مجموع مابه‌ازای قابل پرداخت در تاریخ اندازه‌گیری و مخارج معامله‌ای که در آن تاریخ تحمل می‌شود، تشکیل شده است. بهای جاری یک بدهی، مابه‌ازایی است که در تاریخ اندازه‌گیری بابت یک بدهی همسان پس از کسر مخارج معامله‌ای که در آن تاریخ تحمل می‌شود، قابل دریافت خواهد بود. بهای جاری، همانند بهای تمام شده تاریخی، یک ارزش ورودی است و منعکس کننده قیمتهایی در بازار است که واحد تجاری به آن قیمت، دارایی را تحصیل یا بدهی را تحمل می‌کند. از این رو، با ارزش منصفانه، ارزش بکارگیری و ارزش ایفا که ارزشهای خروجی هستند، تفاوت دارد. با وجود این، برخلاف بهای تمام شده تاریخی، بهای جاری شرایط تاریخ اندازه‌گیری را منعکس می‌کند.

۶.۲۲. در برخی موارد، بهای جاری را نمی‌توان به طور مستقیم با مشاهده قیمتها در یک بازار فعال تعیین کرد و باید به طور غیرمستقیم به شیوه‌های دیگر تعیین شود. برای مثال، اگر فقط قیمتهای داراییهای نو در دسترس باشد، ممکن است برای برآورد بهای جاری دارایی استفاده شده، نیاز به تعدیل بهای جاری دارایی نو، به منظور انعکاس عمر و شرایط کنونی دارایی نگهداری شده توسط واحد تجاری باشد.

اطلاعات فراهم شده از طریق هر یک از مبانی اندازه‌گیری خاص

۶.۲۳. هنگام انتخاب مبانی اندازه‌گیری، توجه به ماهیت اطلاعاتی که آن مبانی اندازه‌گیری در صورت وضعیت مالی و صورتهای عملکرد مالی فراهم می‌کند، اهمیت دارد. خلاصه‌ای از این اطلاعات در جدول ۶.۱ ارائه شده و شرح بیشتر آن در بندهای ۶.۲۴ تا ۶.۴۲ مطرح شده است.

بهای تمام شده تاریخی

- ۶.۲۴. اطلاعات فراهم شده از طریق اندازه گیری دارایی یا بدهی به بهای تمام شده تاریخی می تواند برای استفاده کنندگان صورتهای مالی مربوط باشد، زیرا بهای تمام شده تاریخی از اطلاعاتی استفاده می کند که حداقل بخشی از آن از قیمت معامله یا رویداد دیگری که ایجادکننده دارایی یا بدهی است، ناشی می شود.
- ۶.۲۵. به طور معمول، اگر واحد تجاری یک دارایی را اخیراً در معامله ای با شرایط بازار تحصیل کرده باشد، واحد تجاری انتظار دارد که آن دارایی، حداقل به اندازه ای که بهای تمام شده آن دارایی باز یافت شود، منافع اقتصادی کافی فراهم کند. همچنین، چنانچه یک بدهی اخیراً در معامله ای با شرایط بازار تقبل یا تحمل شده باشد، واحد تجاری انتظار دارد که ارزش تعهد به انتقال منابع اقتصادی برای ایفای آن بدهی، معمولاً بیش از ارزش مابه ازای دریافتی پس از کسر مخارج معامله نباشد. از این رو، اندازه گیری دارایی یا بدهی به بهای تمام شده تاریخی در چنین مواردی، اطلاعات مربوطی هم درباره دارایی یا بدهی و هم درباره قیمت معامله ای که منجر به آن دارایی یا بدهی شده است، فراهم می کند.
- ۶.۲۶. از آنجا که بهای تمام شده تاریخی به منظور انعکاس مصرف دارایی و کاهش ارزش آن کاهش می یابد، مبلغی که انتظار می رود از دارایی اندازه گیری شده به بهای تمام شده تاریخی باز یافت شود، حداقل به اندازه مبلغ دفتری آن است. همچنین، در مواقعی که بهای تمام شده بدهی، هنگام زیانبار شدن آن افزایش می یابد، ارزش تعهد به انتقال منابع اقتصادی مورد نیاز برای ایفای بدهی، بیش از مبلغ دفتری بدهی نیست.
- ۶.۲۷. اگر یک دارایی به جز دارایی مالی به بهای تمام شده تاریخی اندازه گیری شود، مصرف یا فروش آن دارایی، یا بخشی از آن دارایی، منجر به هزینه ای می شود که به مبلغ بهای تمام شده تاریخی دارایی، یا بخشی از دارایی، که مصرف یا فروخته شده اندازه گیری می شود.
- ۶.۲۸. هزینه ناشی از فروش دارایی، همزمان با شناسایی مابه ازای فروش به عنوان درآمد، شناسایی می شود. تفاوت میان این درآمد و هزینه، حاشیه سود حاصل از فروش است. هزینه های ناشی از مصرف دارایی را می توان با درآمدهای مرتبط مقایسه کرد تا اطلاعاتی درباره حاشیه های سود فراهم شود.
- ۶.۲۹. به همین ترتیب، اگر یک بدهی به جز بدهی مالی، در قبال مابه ازایی تحمل یا تقبل شود و به بهای تمام شده تاریخی اندازه گیری گردد، ایفای تمام یا بخشی از آن بدهی منجر به درآمدی می شود که به ارزش مابه ازای دریافت شده بابت بخش ایفا شده اندازه گیری می گردد. تفاوت میان این درآمدها و هزینه های تحمل شده بابت ایفای بدهی، حاشیه سود حاصل از ایفاست.
- ۶.۳۰. اطلاعات مرتبط با بهای تمام شده داراییهای فروخته شده یا مصرف شده، شامل کالاهای و خدماتی که بی درنگ مصرف می شوند (به بند ۸.۴ مراجعه شود)، و اطلاعات مرتبط با مابه ازای دریافتی، می تواند ارزش پیش بینی کنندگی داشته باشد. این اطلاعات می تواند به عنوان داده ورودی در پیش بینی حاشیه های سود آتی ناشی از فروش آتی کالاها (شامل کالاهایی که توسط واحد تجاری نگهداری نمی شود) و خدمات و در نتیجه ارزیابی چشم انداز واحد تجاری از خالص جریانهای نقدی ورودی آتی استفاده شود. به منظور ارزیابی چشم انداز واحد تجاری از جریانهای نقدی آتی، استفاده کنندگان صورتهای مالی اغلب بر چشم انداز واحد تجاری از ایجاد حاشیه های سود آتی طی دوره های متعدد تمرکز می کنند و نه فقط بر چشم انداز واحد تجاری از ایجاد حاشیه سود حاصل از کالاهایی که نگهداری می کند. درآمدها و هزینه های اندازه گیری شده به بهای تمام شده تاریخی، می توانند ارزش تأیید کنندگی نیز داشته باشند زیرا می توانند به استفاده کنندگان صورتهای مالی درباره پیش بینی های قبلی از جریانهای نقدی یا حاشیه سود بازخورد دهند. اطلاعات مرتبط با بهای تمام شده داراییهای فروش رفته یا مصرف شده، همچنین می تواند به ارزیابی کارایی و اثربخشی ایفای مسئولیتهای مدیریت واحد تجاری در قبال استفاده از منابع اقتصادی واحد تجاری، کمک کند.
- ۶.۳۱. به دلایل مشابه، اطلاعات مرتبط با بهره کسب شده در ارتباط با داراییها، و بهره تحمل شده در ارتباط با بدهیهایی که به بهای مستهلک شده اندازه گیری می شوند، می تواند ارزش پیش بینی کنندگی و ارزش تأیید کنندگی داشته باشد.

ارزش جاری

ارزش منصفانه

۶.۳۲. اطلاعات فراهم شده از طریق اندازه گیری داراییها و بدهیها به ارزش منصفانه می تواند ارزش پیش بینی کنندگی داشته باشد زیرا ارزش منصفانه انتظارات کنونی فعالان بازار درباره مبلغ، زمانبندی و عدم اطمینان جریانهای نقدی آتی را منعکس می کند. این انتظارات به شیوه ای قیمت گذاری می شود که اولویتهای ریسک جاری فعالان بازار را منعکس می کند. همچنین، این اطلاعات می تواند با ارائه بازخوردی از انتظارات پیشین ارزش تأیید کنندگی نیز داشته باشد.

۶.۳۳. درآمدها و هزینه های منعکس کننده انتظارات جاری فعالان بازار می توانند تا حدی ارزش پیش بینی کنندگی داشته باشند، زیرا چنین درآمدها و هزینه هایی می توانند به عنوان داده ورودی در پیش بینی درآمدها و هزینه های آتی استفاده شوند. همچنین، این درآمدها و هزینه ها می توانند به ارزیابی کارایی و اثربخشی ایفای مسئولیتهای مدیریت واحد تجاری در قبال استفاده از منابع اقتصادی واحد تجاری کمک کنند.

۶.۳۴. تغییر ارزش منصفانه یک دارایی یا بدهی می تواند ناشی از عوامل مختلف مشخص شده در بند ۶.۱۴ باشد. چنانچه عوامل یاد شده ویژگیهای متفاوتی داشته باشند، مشخص کردن جداگانه درآمدها و هزینه های ناشی از آن عوامل می تواند اطلاعات مفید برای استفاده کنندگان صورتهای مالی فراهم کند (به بند ۷.۱۴ (ب) مراجعه شود).

۶.۳۵. اگر واحد تجاری دارایی را از یک بازار تحصیل کند و ارزش منصفانه را با استفاده از قیمتهای بازاری متفاوت (بازاری که واحد تجاری دارایی را در آن بازار می فروشد) تعیین کند، هنگامی که واحد تجاری ارزش منصفانه را برای نخستین بار تعیین می کند، تفاوت میان قیمتها در این دو بازار به عنوان درآمد شناسایی می شود.

۶.۳۶. اگر معامله فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در بازاری روی دهد که قیمتهای مورد استفاده برای اندازه گیری ارزش منصفانه در آن بازار تعیین می شود، معمولاً در قبال مابه ازایی به مبلغی مشابه ارزش منصفانه آن انجام می گیرد. در چنین مواردی، اگر دارایی یا بدهی به ارزش منصفانه اندازه گیری شود، خالص درآمدها یا خالص هزینه های ایجاد شده در زمان فروش یا انتقال، معمولاً کم است، مگر اینکه اثر مخارج معامله با اهمیت باشد.

ارزش بکارگیری و ارزش ایفا

۶.۳۷. ارزش بکارگیری اطلاعاتی درباره ارزش فعلی جریانهای نقدی برآوردی حاصل از بکارگیری یک دارایی و واگذاری نهایی آن فراهم می کند. این اطلاعات می تواند ارزش پیش بینی کنندگی داشته باشد زیرا می تواند در ارزیابی چشم انداز خالص جریانهای نقدی آتی استفاده شود.

۶.۳۸. ارزش ایفا، اطلاعاتی درباره ارزش فعلی جریانهای نقدی برآوردی مورد نیاز برای ایفای یک بدهی فراهم می کند. از این رو، ارزش ایفا می تواند ارزش پیش بینی کنندگی داشته باشد، به ویژه اگر بدهی، به جای انتقال یا تسویه از طریق مذاکره ایفا شود.

۶.۳۹. برآوردهای به روز شده از ارزش بکارگیری یا ارزش ایفا، در کنار اطلاعات مرتبط با برآورد مبلغ، زمانبندی و عدم اطمینان جریانهای آتی، می تواند ارزش تأیید کنندگی نیز داشته باشد زیرا درباره برآوردهای پیشین از ارزش بکارگیری یا ارزش ایفا، بازخورد ارائه می دهند.

بهای جاری

۶.۴۰. اطلاعات مرتبط با داراییها و بدهیهای اندازه گیری شده به بهای جاری می تواند مربوط باشد زیرا بهای جاری، بهایی را منعکس می کند که یک دارایی همسان را می توان در تاریخ اندازه گیری به آن بها تحصیل یا ایجاد کرد یا مابه ازایی را منعکس می کند که در قبال تقبل یا تحمل یک بدهی معادل، می توان دریافت کرد.

۶.۴۱. همانند بهای تمام شده تاریخی، بهای جاری اطلاعاتی درباره بهای دارایی مصرف شده یا درآمد حاصل از ایفای بدهیها فراهم می کند. چنین اطلاعاتی می تواند برای محاسبه حاشیه های سود جاری بکار رود و به عنوان داده ورودی برای پیش بینی حاشیه های سود آتی استفاده شود. برخلاف بهای تمام شده تاریخی، بهای جاری قیمتهای رایج در زمان مصرف یا ایفا را منعکس می کند. هرگاه تغییرات قیمت قابل ملاحظه باشد، حاشیه های سود مبتنی بر بهای جاری می تواند برای پیش بینی حاشیه های سود آتی، در مقایسه با حاشیه های سود مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی، مفیدتر باشد.

۶.۴۲. به منظور گزارش بهای جاری مصرف (یا درآمد جاری حاصل از ایفا)، ضروری است که تغییر در مبلغ دفتری طی دوره گزارشگری را به بهای جاری مصرف (یا درآمد جاری حاصل از ایفا) و اثر تغییر قیمت‌ها تفکیک کرد. به اثر تغییر قیمت‌ها، گاهی «سود نگهداری» یا «زیان نگهداری» گفته می‌شود.

جدول ۶.۱. خلاصه اطلاعات فراهم‌شده از طریق هریک از مبانی اندازه‌گیری

داراییها

صورت وضعیت مالی				
بهای جاری	ارزش بکارگیری (مفروضات مختص واحد تجاری) ^(الف)	ارزش منصفانه (مفروضات فعالان بازار)	بهای تمام شده تاریخی	مبلغ دفتری
بهای جاری (شامل مخارج معامله)، تا میزانی که مصرف نشده یا وصول نشده، و قابل بازیافت است.	ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی حاصل از استفاده از دارایی و واگذاری نهایی آن (پس از کسر ارزش فعلی مخارج معامله هنگام واگذاری).	قیمتی که بابت فروش یک دارایی قابل دریافت خواهد بود (بدون کسر مخارج معامله هنگام واگذاری)	بهای تمام شده تاریخی (شامل مخارج معامله) تا میزانی که مصرف نشده یا وصول نشده، و قابل بازیافت است. (شامل بهره تعلق گرفته به جزء تأمین مالی).	

صورت (های) عملکرد مالی				
رویداد	بهای تمام شده تاریخی	ارزش منصفانه (مفروضات فعالان بازار)	ارزش بکارگیری (مفروضات مختص واحد تجاری)	بهای جاری
شناخت اولیه ^(ب)	-	تفاوت بین مابه‌ازای پرداختی و ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده ^(ب) . مخارج معامله در زمان تحصیل دارایی.	تفاوت بین مابه‌ازای پرداختی و ارزش بکارگیری دارایی تحصیل شده. مخارج معامله در زمان تحصیل دارایی	-
فروش یا مصرف دارایی ^(ت) (ث)	هزینه به مبلغ بهای تمام شده تاریخی دارایی فروش رفته یا مصرف شده. درآمد دریافتی. (می‌تواند به صورت خالص یا ناخالص ارائه شود). هزینه بابت مخارج معامله هنگام فروش دارایی.	هزینه به مبلغ ارزش منصفانه دارایی فروش رفته یا مصرف شده. درآمد دریافتی. (می‌تواند به صورت خالص یا ناخالص ارائه شود). هزینه بابت مخارج معامله هنگام فروش دارایی.	هزینه به مبلغ ارزش بکارگیری دارایی فروش رفته یا مصرف شده. درآمد دریافتی. (می‌تواند به صورت خالص یا ناخالص ارائه شود). هزینه بابت مخارج معامله هنگام فروش دارایی.	هزینه به مبلغ بهای جاری دارایی فروش رفته یا مصرف شده. درآمد دریافتی. (می‌تواند به صورت خالص یا ناخالص ارائه شود). هزینه بابت مخارج معامله هنگام فروش دارایی.
درآمد بهره	درآمد بهره به نرخهای تاریخی که در مورد داراییهایی با بهره متغیر به‌روز می‌شود.	منعکس شده در درآمد و هزینه ناشی از تغییرات در ارزش منصفانه.	منعکس شده در درآمد و هزینه ناشی از تغییرات در ارزش بکارگیری.	درآمد بهره، به نرخهای جاری

صورت(های) عملکرد مالی				
رویداد	بهای تمام شده تاریخی	ارزش منصفانه (مفروضات فعالان بازار)	ارزش بکارگیری (مفروضات مختص واحد تجاری)	بهای جاری
		(می تواند به صورت جداگانه مشخص شود.)	(می تواند به صورت جداگانه مشخص شود.)	
کاهش ارزش	هزینه های ایجاد شده به این دلیل که بهای تمام شده تاریخی دیگر قابل بازیافت نیست.	منعکس شده در درآمد و هزینه ناشی از تغییرات ارزش منصفانه. (می تواند به صورت جداگانه مشخص شود.)	منعکس شده در درآمد و هزینه ناشی از تغییرات ارزش بکارگیری. (می تواند به صورت جداگانه مشخص شود.)	هزینه های ایجاد شده به این دلیل که بهای جاری، دیگر قابل بازیافت نیست.
تغییرات ارزش	شناسایی نمی شود، مگر آنکه منعکس کننده کاهش ارزش باشد. برای داراییهای مالی - درآمد و هزینه ناشی از تغییرات جریانهای نقدی برآوردی.	منعکس شده در درآمد و هزینه ناشی از تغییرات ارزش منصفانه	منعکس شده در درآمد و هزینه ناشی از تغییرات ارزش بکارگیری.	درآمدها و هزینه های منعکس کننده اثر تغییرات قیمتها (سود نگهداری و زیان نگهداری).
الف. این ستون اطلاعاتی را خلاصه می کند که در صورت استفاده از ارزش بکارگیری به عنوان مبنای اندازه گیری، فراهم می شود. اما، همان گونه که در بند ۶.۷۵ اشاره شده است، ارزش بکارگیری، نمی تواند مبنای اندازه گیری کاربردی برای تجدید اندازه گیری های منظم باشد. ب. درآمد یا هزینه می تواند در زمان شناخت اولیه یک دارایی که طبق شرایط بازار تحصیل نشده است، ایجاد شود. پ. چنانچه بازاری که دارایی در آن تحصیل شده است، با بازاری که منشاء قیمتهای مورد استفاده هنگام اندازه گیری ارزش منصفانه آن دارایی است، متفاوت باشد، ممکن است درآمد یا هزینه ایجاد شود. ت. مصرف دارایی معمولاً از طریق بهای تمام شده فروش یا استهلاک گزارش می شود. ث. درآمد دریافتی اغلب با مابه ازای دریافت شده برابر است، اما به مبنای اندازه گیری مورد استفاده برای بدهیهای مرتبط بستگی دارد.				

بدهیها

صورت وضعیت مالی				
مبلغ دفتری	بهای تمام شده تاریخی	ارزش منصفانه (مفروضات فعالان بازار)	ارزش ایفا (مفروضات مختص واحد تجاری)	بهای جاری
مابه ازای دریافتی (به کسر مخارج معامله) بابت تقبل بخش ایفا نشده بدهی که مازاد جریانهای نقدی خروجی برآوردی نسبت به مابه ازای دریافتی به آن افزوده می شود. (شامل بهره تعلق گرفته به جزء تأمین مالی.)	قیمتی که برای انتقال بخش ایفا نشده بدهی پرداخت خواهد شد (شامل مخارج معامله ای که هنگام انتقال تحمل خواهد شد، نیست).	ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی که از ایفای بخش ایفا نشده بدهی ایجاد خواهد شد (شامل ارزش فعلی مخارج معامله که در زمان ایفا یا انتقال تحمل خواهد شد).	مابه ازایی (به کسر مخارج معامله) که هم اکنون می توان بابت تقبل بخش ایفا نشده بدهی دریافت کرد، که مازاد جریانهای نقدی خروجی برآوردی به آن افزوده می شود.	

صورت(های) عملکرد مالی				
رویداد	بهای تمام شده تاریخی	ارزش منصفانه (مفروضات فعالان بازار)	ارزش ایفا (مفروضات مختص واحد تجاری)	بهای جاری
شناخت اولیه (الف)	-	تفاوت بین مابه‌ازای دریافتی و ارزش منصفانه بدهی. (ب)	تفاوت بین مابه‌ازای دریافتی و ارزش ایفا. مخارج معامله هنگام تحمل یا تقبل بدهی.	-
ایفای بدهی	درآمد به مبلغ بهای تمام شده تاریخی بدهی ایفا شده (منعکس کننده مابه‌ازای تاریخی). هزینه بابت مخارج تحمل شده هنگام ایفای بدهی. (می‌تواند خالص یا ناخالص ارائه شود). ارائه شود. اگر ناخالص ارائه شود، مابه‌ازای تاریخی را می‌توان جداگانه ارائه کرد.	درآمد به مبلغ ارزش منصفانه بدهی ایفا شده. هزینه بابت مخارج تحمل شده هنگام ایفای بدهی. (می‌تواند خالص یا ناخالص ارائه شود. اگر ناخالص ارائه شود، مابه‌ازای تاریخی را می‌توان جداگانه ارائه کرد).	درآمد به مبلغ ارزش ایفای بدهی ایفا شده. هزینه بابت مخارج تحمل شده هنگام ایفای بدهی. (می‌تواند خالص یا ناخالص ارائه شود. اگر ناخالص ارائه شود، مابه‌ازای تاریخی را می‌توان جداگانه ارائه کرد).	درآمد به مبلغ بهای جاری بدهی ایفا شده (منعکس کننده مابه‌ازای جاری). هزینه بابت مخارج تحمل شده هنگام ایفای بدهی. (می‌تواند خالص یا ناخالص ارائه شود. اگر ناخالص ارائه شود، مابه‌ازای تاریخی را می‌توان جداگانه ارائه کرد).
انتقال بدهی	درآمد به مبلغ بهای تمام شده تاریخی بدهی منتقل شده (منعکس کننده مابه‌ازای تاریخی). هزینه بابت مخارج پرداختی (شامل مخارج معامله) برای انتقال بدهی. (می‌تواند به صورت خالص یا ناخالص ارائه شود).	درآمد به مبلغ ارزش منصفانه بدهی منتقل شده. هزینه بابت مخارج پرداختی (شامل مخارج معامله) برای انتقال بدهی. (می‌تواند به صورت خالص یا ناخالص ارائه شود).	درآمد مبلغ ارزش ایفای بدهی منتقل شده. هزینه بابت مخارج پرداختی (شامل مخارج معامله) برای انتقال بدهی. (می‌تواند به صورت خالص یا ناخالص ارائه شود).	درآمد به مبلغ بهای جاری بدهی منتقل شده (منعکس کننده مابه‌ازای جاری). هزینه بابت مخارج پرداختی (شامل مخارج معامله) برای انتقال بدهی. (می‌تواند به صورت خالص یا ناخالص ارائه شود).
هزینه بهره	هزینه بهره، به نرخهای تاریخی، که در صورت متغیر بودن بهره بدهی، به‌روز می‌شود.	منعکس شده در درآمدها و هزینه‌های ناشی از تغییرات ارزش منصفانه. (می‌تواند به صورت جداگانه مشخص شود).	منعکس شده در درآمدها و هزینه‌های ناشی از تغییرات ارزش ایفا. (می‌تواند به صورت جداگانه مشخص شود).	هزینه بهره، به نرخهای جاری
اثر رویدادهایی که موجب می‌شود بدهی زیانبار شود	هزینه به مبلغ مازاد جریانهای نقدی خروجی برآوردی نسبت به بهای تمام شده تاریخی بدهی، یا تغییر بعدی در آن مازاد.	منعکس شده در درآمدها و هزینه‌های ناشی از تغییرات ارزش منصفانه.	منعکس شده در درآمدها و هزینه‌های ناشی از تغییرات ارزش ایفا.	هزینه معادل مازاد جریانهای نقدی خروجی برآوردی نسبت به بهای جاری بدهی، یا تغییر بعدی در آن مازاد.

صورت(های) عملکرد مالی				
رویداد	بهای تمام شده تاریخی	ارزش منصفانه (مفروضات فعالان بازار)	ارزش ایفا (مفروضات مختص واحد تجاری)	بهای جاری
		(می تواند به صورت جداگانه مشخص شود.)	(می تواند به صورت جداگانه مشخص شود.)	
تغییرات ارزش	شناسایی نمی شود، مگر تا میزانی که بدهی زیانبار شده باشد. در مورد بدهیهای مالی، درآمد و هزینه ناشی از تغییرات در جریانهای نقدی برآوردی.	منعکس شده در درآمدها و هزینههای ناشی از تغییرات ارزش منصفانه	منعکس شده در درآمدها و هزینههای ناشی از تغییرات در ارزش ایفا.	درآمدها و هزینههای منعکس کننده اثر تغییرات قیمتها (سود نگهداری و زیان نگهداری).
الف. درآمد یا هزینه می تواند در زمان شناخت اولیه بدهی که طبق شرایط بازار تحمل یا تقبل نشده است، ایجاد شود. ب. چنانچه بازاری که بدهی در آن تقبل یا تحمل شده است با بازاری که منشاء قیمتهای مورد استفاده هنگام اندازه گیری ارزش منصفانه آن بدهی است، متفاوت باشد، درآمد یا هزینه می تواند ایجاد شود.				

عوامل مورد توجه هنگام انتخاب مبنای اندازه گیری

- ۶.۴۳. هنگام انتخاب مبنای اندازه گیری برای یک دارایی یا بدهی و برای درآمدها و هزینههای مرتبط با آن، لازم است که به ماهیت اطلاعاتی که آن مبنای اندازه گیری در صورت وضعیت مالی و صورتهای عملکرد مالی فراهم می کند (به بندهای ۶.۲۳ تا ۶.۴۲ و جدول ۶.۱ مراجعه شود)، در کنار سایر عوامل (به بندهای ۶.۴۴ تا ۶.۸۶ مراجعه شود)، توجه شود.
- ۶.۴۴. در اغلب موارد، هیچ عاملی به تنهایی تعیین کننده مبنای اندازه گیری قابل انتخاب نیست. اهمیت نسبی هر عامل به واقعیتها و شرایط بستگی دارد.
- ۶.۴۵. اطلاعاتی فراهم شده از طریق یک مبنای اندازه گیری، باید برای استفاده کنندگان صورتهای مالی مفید باشد. بدین منظور، اطلاعات باید مربوط باشد و آنچه را که ادعا می کند بیانگر آن است، به طور صادقانه بیان کند. همچنین، اطلاعات فراهم شده باید، تا حد امکان، قابل مقایسه، قابل اثبات، به موقع و قابل فهم باشند.
- ۶.۴۶. طبق توصیف بند ۲.۲۱، کاراترین و اثربخش ترین فرایند برای بکارگیری ویژگیهای کیفی بنیادی، معمولاً مشخص کردن مربوط ترین اطلاعات درباره یک پدیده اقتصادی است. اگر چنین اطلاعاتی در دسترس نباشد یا نتواند به شیوه ای ارائه شود که صادقانه بیانگر آن پدیده اقتصادی باشد، اطلاعاتی که از لحاظ مربوط بودن در رتبه بعدی قرار دارد، مد نظر قرار می گیرد. بندهای ۶.۴۹ تا ۶.۷۶، نقش ویژگیهای کیفی در انتخاب مبنای اندازه گیری را بیشتر مورد بحث و بررسی قرار می دهد.
- ۶.۴۷. مباحث مطرح شده در بندهای ۶.۴۹ تا ۶.۷۶ بر عواملی تمرکز می کند که در انتخاب مبنای اندازه گیری داراییهای شناسایی شده و بدهیهای شناسایی شده مد نظر قرار می گیرد. برخی از این مباحث را می توان در انتخاب مبنای اندازه گیری اطلاعات ارائه شده در یادداشتهای توضیحی، برای اقلام شناسایی شده یا شناسایی نشده، نیز بکار برد.
- ۶.۴۸. بندهای ۶.۷۷ تا ۶.۸۲ عوامل دیگری را مورد بحث قرار می دهد که در انتخاب مبنای اندازه گیری در زمان شناخت اولیه مورد توجه قرار می گیرد. چنانچه مبنای اندازه گیری اولیه با مبنای اندازه گیری پس از شناخت اولیه یکسان نباشد، ممکن است در زمان نخستین اندازه گیری پس از شناخت اولیه، صرفاً به دلیل تغییر مبنای اندازه گیری، درآمد و هزینه شناسایی شود. با شناسایی چنین درآمد یا هزینه ای ممکن است به نظر برسد که معامله یا رویداد دیگری نشان داده می شود، در حالی که در واقع، هیچ معامله یا رویداد دیگری رخ نداده است. از این رو، در انتخاب مبنای اندازه گیری دارایی یا بدهی، و درآمدها و هزینههای مرتبط با آن، هم اندازه گیری در زمان شناخت اولیه و هم اندازه گیری پس از شناخت اولیه مورد توجه قرار می گیرد.

مربوط بودن

۶.۴۹. مربوط بودن اطلاعاتی که یک مبنای اندازه گیری برای دارایی یا بدهی و درآمدها و هزینه‌های مرتبط با آن فراهم می‌کند، تحت تاثیر عوامل زیر قرار می‌گیرد:

- الف. ویژگیهای دارایی یا بدهی مورد نظر (به بندهای ۶.۵۰ تا ۶.۵۳ مراجعه شود)؛ و
ب. نحوه کمک آن دارایی یا بدهی بر جریانهای نقدی آتی (به بندهای ۶.۵۴ تا ۶.۵۷ مراجعه شود).

ویژگیهای دارایی یا بدهی

۶.۵۰. مربوط بودن اطلاعاتی که مبنای اندازه گیری فراهم می‌کند، تا حدی به ویژگیهای دارایی یا بدهی، به ویژه تغییرپذیری جریانهای نقدی و حساسیت ارزش دارایی یا بدهی به عوامل بازار یا سایر ریسکها بستگی دارد.

۶.۵۱. اگر ارزش دارایی یا بدهی به عوامل بازار یا سایر ریسکها حساس باشد، بهای تمام شده تاریخی آن می‌تواند تفاوت قابل ملاحظه‌ای با ارزش جاری داشته باشد. در نتیجه، چنانچه اطلاعات مرتبط با تغییرات ارزش برای استفاده کنندگان صورتهای مالی با اهمیت باشد، ممکن است بهای تمام شده تاریخی اطلاعات مربوطی فراهم نکند. برای مثال، بهای مستهلک شده نمی‌تواند درباره دارایی مالی یا بدهی مالی که ابزار مشتقه است، اطلاعات مربوط فراهم کند.

۶.۵۲. همچنین، در صورت استفاده از بهای تمام شده تاریخی، تغییرات در ارزش، نه هنگام وقوع آن، بلکه هنگام وقوع رویدادی نظیر واگذاری، کاهش ارزش یا ایفا گزارش می‌شود. این موضوع می‌تواند به نادرست، این گونه تفسیر شود که همه درآمدها و هزینه‌ها در زمان وقوع آن رویداد شناسایی شده‌اند، و نه در طول دوره‌هایی که آن دارایی یا بدهی نگهداری شده است. افزون بر این، از آنجا که اندازه گیری به بهای تمام شده تاریخی اطلاعات به موقعی درباره تغییرات در ارزش فراهم نمی‌کند، درآمدها و هزینه‌های گزارش شده با آن مبنا ممکن است به دلیل نشان ندادن اثر کامل مواجهه واحد تجاری با ریسک ناشی از نگهداری دارایی یا بدهی طی دوره گزارشگری، ارزش پیش‌بینی کنندگی و ارزش تأیید کنندگی نداشته باشند.

۶.۵۳. تغییرات ارزش منصفانه دارایی یا بدهی منعکس کننده تغییر در انتظارات فعالان بازار و تغییر در اولویتهای ریسک آنها است. بسته به ویژگیهای دارایی یا بدهی مورد اندازه گیری و ماهیت فعالیتهای تجاری واحد تجاری، اطلاعات منعکس کننده آن تغییرات ممکن است همواره برای استفاده کنندگان صورتهای مالی ارزش پیش‌بینی کنندگی یا ارزش تأیید کنندگی نداشته باشد. این موضوع زمانی ممکن است مصداق داشته باشد که فعالیتهای تجاری واحد تجاری مستلزم فروش دارایی یا انتقال بدهی نباشد، برای مثال، زمانی که واحد تجاری داراییها را صرفاً برای استفاده یا صرفاً برای وصول جریانهای نقدی قراردادی نگهداری می‌کند یا زمانی که واحد تجاری قصد دارد خود، بدهیها را ایفا کند.

کمک به جریانهای نقدی آتی

۶.۵۴. طبق بند ۱.۱۴، برخی منابع اقتصادی به طور مستقیم جریانهای نقدی ایجاد می‌کنند؛ در سایر موارد، منابع اقتصادی در ترکیب با یکدیگر به طور غیرمستقیم در ایجاد جریانهای نقدی مورد استفاده قرار می‌گیرند. نحوه بکارگیری منابع اقتصادی، و در نتیجه نحوه ایجاد جریانهای نقدی توسط داراییها و بدهیها، تا حدی به ماهیت فعالیتهای تجاری واحد تجاری بستگی دارد.

۶.۵۵. هرگاه فعالیت تجاری واحد تجاری مستلزم استفاده از چند منبع اقتصادی باشد که در ترکیب با یکدیگر برای تولید و بازاریابی کالاها یا خدمات برای مشتریان بکار می‌روند و به طور غیرمستقیم جریانهای نقدی ایجاد می‌کنند، بهای تمام شده تاریخی یا بهای جاری، به احتمال زیاد اطلاعات مربوط درباره آن فعالیت فراهم می‌کند. برای مثال، داراییهای ثابت مشهود به طور معمول در ترکیب با سایر منابع اقتصادی واحد تجاری استفاده می‌شود. همچنین، موجودی کالا را به طور معمول نمی‌توان بدون استفاده گسترده از سایر منابع اقتصادی واحد تجاری (برای مثال، در فعالیتهای تولید و بازاریابی)، به مشتری فروخت. بندهای ۶.۲۴ تا ۶.۳۱ و ۶.۴۰ تا ۶.۴۲ توضیح می‌دهند که چگونه اندازه گیری این داراییها به بهای تمام شده تاریخی یا بهای جاری می‌تواند اطلاعات مربوطی فراهم کند که در محاسبه حاشیه‌های سود به دست آمده طی دوره قابل استفاده باشد.

۶.۵۶. در مورد داراییها و بدهیهایی که به طور مستقیم جریانهای نقدی ایجاد می‌کنند، نظیر داراییهایی که می‌توانند به طور مستقل و بدون پیامد منفی اقتصادی قابل ملاحظه (برای مثال، بدون اختلال قابل توجه در فعالیت تجاری) فروخته شوند، مبنای اندازه گیری که

مربوط‌ترین اطلاعات را فراهم می‌کند به احتمال زیاد ارزش جاری است که برآوردهای کنونی از مبلغ، زمانبندی و عدم اطمینان جریانهای نقدی آتی در آن لحاظ شده است.

۶.۵۷. هنگامی که فعالیت تجاری واحد تجاری مستلزم مدیریت داراییهای مالی و بدهیهای مالی با هدف وصول جریانهای نقدی قراردادی است، بهای مستهلک شده می‌تواند اطلاعات مربوطی فراهم کند که در محاسبه حاشیه بین بهره کسب شده از داراییها و بهره تحمل شده بابت بدهیها بتواند مورد استفاده قرار گیرد. با وجود این، در ارزیابی این موضوع که بهای مستهلک شده اطلاعات سودمندی ارائه خواهد کرد یا خیر، توجه به ویژگیهای دارایی مالی یا بدهی مالی نیز ضروری است. بهای مستهلک شده بعید است که اطلاعات مربوطی درباره جریانهای نقدی وابسته به عواملی غیر از اصل و بهره فراهم کند.

بیان صادقانه

۶.۵۸. هنگامی که داراییها و بدهیها به نحوی مرتبط با یکدیگر هستند، استفاده از مبانی اندازه‌گیری متفاوت برای آن داراییها و بدهیها می‌تواند موجب عدم یکنواختی در اندازه‌گیری (عدم تطابق حسابداری) شود. اگر در صورتهای مالی عدم یکنواختی در اندازه‌گیری وجود داشته باشد، این صورتهای مالی نمی‌توانند برخی جنبه‌های وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری را بطور صادقانه بیان کند. در نتیجه، در برخی شرایط، استفاده از مبانی اندازه‌گیری یکسان برای داراییها و بدهیهای مرتبط می‌تواند اطلاعاتی را برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی فراهم کند که مفیدتر از اطلاعاتی است که در صورت بکارگیری مبانی اندازه‌گیری متفاوت ایجاد می‌شود. این موضوع به ویژه زمانی محتمل است که جریانهای نقدی حاصل از یک دارایی یا بدهی به طور مستقیم با جریانهای نقدی دارایی یا بدهی دیگر در ارتباط است.

۶.۵۹. همان گونه که در بندهای ۲.۱۳ و ۲.۱۸ اشاره شد، هر چند بیان صادقانه‌ای که کاملاً حاصل شده، عاری از اشتباه است، این بدان معنا نیست که مبالغ باید از تمام جنبه‌ها کاملاً صحیح باشد.

۶.۶۰. هنگامی که نمی‌توان مبالغ را به طور مستقیم با مشاهده قیمتها در بازاری فعال تعیین کرد و در عوض باید برآورد شود، عدم اطمینان در اندازه‌گیری بروز می‌کند. سطح عدم اطمینان اندازه‌گیری مرتبط با یک مبنای اندازه‌گیری خاص می‌تواند بر این موضوع که اطلاعات فراهم شده توسط آن مبنای اندازه‌گیری بیان صادقانه‌ای از وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری ارائه می‌کند یا خیر، اثرگذار باشد. سطح بالایی از عدم اطمینان در اندازه‌گیری لزوماً مانع استفاده از مبنای اندازه‌گیری که اطلاعات مربوطی را ارائه می‌کند، نیست. با وجود این، در برخی موارد، سطح عدم اطمینان اندازه‌گیری چنان بالاست که اطلاعات ارائه شده توسط مبنای اندازه‌گیری ممکن است به قدر کافی، بیان صادقانه‌ای را فراهم نکند (به بند ۲.۲۲ مراجعه شود). در چنین مواردی، مناسب است انتخاب مبنای اندازه‌گیری متفاوتی که می‌تواند به اطلاعات مربوطی نیز منتهی شود، مدنظر قرار گیرد.

۶.۶۱. عدم اطمینان اندازه‌گیری با عدم اطمینان نتیجه و عدم اطمینان وجود تفاوت دارد:

الف. عدم اطمینان نتیجه زمانی بروز می‌کند که در مورد مبلغ یا زمانبندی جریان ورودی یا جریان خروجی منافع اقتصادی حاصل از یک دارایی یا بدهی عدم اطمینان وجود داشته باشد.

ب. عدم اطمینان وجود زمانی بروز می‌کند که در مورد وجود یک دارایی یا بدهی عدم اطمینان وجود داشته باشد. بندهای ۵.۱۲ تا ۵.۱۴ توضیح می‌دهد که عدم اطمینان وجود چگونه می‌تواند بر تصمیمات مربوط به شناسایی دارایی یا بدهی در زمانی که وجود آن دارایی یا بدهی با عدم اطمینان همراه است، اثرگذار باشد.

۶.۶۲. عدم اطمینان نتیجه یا عدم اطمینان وجود، گاهی می‌تواند به عدم اطمینان اندازه‌گیری منجر شود. با وجود این، عدم اطمینان نتیجه یا عدم اطمینان وجود لزوماً منجر به عدم اطمینان اندازه‌گیری نمی‌شود. برای مثال، اگر ارزش منصفانه دارایی را بتوان به طور مستقیم با مشاهده قیمتهای یک بازار فعال تعیین کرد، در ارتباط با اندازه‌گیری آن ارزش منصفانه، هیچ عدم اطمینانی در اندازه‌گیری وجود ندارد، حتی اگر میزان وجوه نقدی که آن دارایی، سرانجام ایجاد خواهد کرد با عدم اطمینان همراه باشد و در نتیجه عدم اطمینان نتیجه وجود داشته باشد.

ویژگیهای کیفی بهبوددهنده و محدودیت مخارج

۶.۶۳. ویژگیهای کیفی بهبوددهنده قابل مقایسه بودن، قابل فهم بودن و قابل اثبات بودن، و محدودیت مخارج، بر انتخاب مبنای اندازه‌گیری اثرگذارند. بندهای زیر این آثار را شرح می‌دهد. بندهای ۶-۶۹ تا ۶-۷۶ سایر آثاری را توضیح می‌دهد که مختص مبانی اندازه‌گیری خاصی است. ویژگی کیفی بهبوددهنده به موقع بودن اثر مشخصی بر اندازه‌گیری ندارد.

- ۶.۶۴. همان گونه که مخارج، سایر تصمیم گیریهای گزارشگری مالی را محدود می کند، انتخاب مبنای اندازه گیری را نیز محدود می کند. بنابراین، در انتخاب یک مبنای اندازه گیری، بررسی اینکه مزایای اطلاعات فراهم شده برای استفاده کنندگان صورت های مالی توسط آن مبنای اندازه گیری احتمالاً مخارج تهیه و استفاده از آن اطلاعات را توجیه می کند یا خیر، دارای اهمیت است.
- ۶.۶۵. استفاده یکنواخت از مبانی اندازه گیری یکسان برای اقلام یکسان، از دوره ای به دوره دیگر در یک واحد گزارشگر یا در یک دوره توسط واحدهای تجاری مختلف، می تواند به قابل مقایسه تر شدن صورت های مالی کمک کند.
- ۶.۶۶. تغییر مبنای اندازه گیری می تواند قابل فهم بودن صورت های مالی را کاهش دهد. با وجود این، چنانچه سایر عوامل بر این کاهش قابل فهم بودن غلبه کند، ممکن است تغییر قابل توجیه باشد. برای مثال، در مواردی که تغییر منجر به اطلاعات مربوط تر می شود. اگر تغییر رخ دهد، استفاده کنندگان صورت های مالی ممکن است برای درک اثر آن تغییر، نیاز به اطلاعات توضیحی داشته باشند.
- ۶.۶۷. قابل فهم بودن تا حدی به تعدد مبانی اندازه گیری مورد استفاده و تغییر آنها در طول زمان بستگی دارد. به طور کلی، اگر در یک مجموعه صورت های مالی از مبانی اندازه گیری بیشتری استفاده شود، اطلاعات حاصل پیچیده تر می شود و در نتیجه، از قابل فهم بودن آنها کاسته می شود و جمع های اصلی و جمع های فرعی در صورت وضعیت مالی و صورت های عملکرد مالی بار اطلاعاتی کمتری خواهد داشت. با وجود این، اگر برای فراهم کردن اطلاعات سودمند ضرورت داشته باشد، استفاده از چند مبنای اندازه گیری می تواند مناسب باشد.
- ۶.۶۸. استفاده از مبانی اندازه گیری که به مبالغی منجر می شود که به طور مستقیم (برای مثال، از طریق مشاهده قیمت ها) یا غیر مستقیم (برای مثال، از طریق بررسی داده های ورودی مدل) می تواند به طور مستقل تأیید شود، قابل اثبات بودن را افزایش می دهد. چنانچه مبلغی قابل اثبات نباشد، ممکن است استفاده کنندگان صورت های مالی برای درک نحوه تعیین مبلغ مزبور، به اطلاعات توضیحی نیاز داشته باشند. در برخی از چنین مواردی، مشخص کردن استفاده از یک مبنای اندازه گیری متفاوت ممکن است ضرورت یابد.

بهای تمام شده تاریخی

- ۶.۶۹. در بسیاری از شرایط، اندازه گیری بهای تمام شده تاریخی در مقایسه با اندازه گیری ارزش جاری، ساده تر، و در نتیجه کم هزینه تر است. همچنین، مبالغ تعیین شده با مبنای اندازه گیری بهای تمام شده تاریخی، به طور معمول به خوبی درک می شود و، در بسیاری موارد، قابل اثبات است.
- ۶.۷۰. با وجود این، برآورد مصرف دارایی و تشخیص و اندازه گیری زیانهای کاهش ارزش یا بدهیهای زیانبار می تواند ذهنی باشد. از این رو، اندازه گیری و اثبات بهای تمام شده تاریخی دارایی یا بدهی گاهی ممکن است همانند ارزش جاری دشوار باشد.
- ۶.۷۱. با استفاده از مبنای اندازه گیری بهای تمام شده تاریخی، داراییهای همانند تحصیل شده یا بدهیهای همانند تحمل شده در زمانهای مختلف ممکن است در صورت های مالی به مبالغ متفاوتی گزارش شوند. این موضوع می تواند قابلیت مقایسه را هم از دوره ای به دوره دیگر در یک واحد گزارشگر و هم در یک دوره بین واحدهای تجاری کاهش دهد.

ارزش جاری

- ۶.۷۲. از آنجا که ارزش منصفانه از دیدگاه فعالان بازار تعیین می شود، نه از دیدگاه مختص واحد تجاری، و از زمان خرید دارایی یا تحمل بدهی مستقل است، داراییها یا بدهیهای همانند اندازه گیری شده به ارزش منصفانه، در اصل، توسط واحدهای تجاری که به بازارهای یکسانی دسترسی دارند، به مبلغ یکسانی اندازه گیری می شوند. این موضوع می تواند قابلیت مقایسه را از دوره ای به دوره دیگر برای یک واحد گزارشگر و در یک دوره بین واحدهای تجاری افزایش دهد. در مقابل، به دلیل اینکه ارزش بکارگیری و ارزش ایفا، دیدگاه مختص واحد تجاری را منعکس می کند، این مبالغ می توانند برای داراییها یا بدهیهای همانند در واحدهای تجاری مختلف، متفاوت باشند. این تفاوتها می تواند قابلیت مقایسه را، به ویژه در صورتی که داراییها یا بدهیها به شیوه ای یکسان به جریانهای نقدی منتهی شوند، کاهش دهد.
- ۶.۷۳. اگر ارزش منصفانه دارایی یا بدهی را بتوان به طور مستقیم با مشاهده قیمت ها در یک بازار فعال تعیین کرد، فرایند اندازه گیری ارزش منصفانه کم هزینه، ساده و قابل فهم است؛ و ارزش منصفانه می تواند با مشاهده مستقیم اثبات شود.
- ۶.۷۴. هنگام برآورد ارزش منصفانه در شرایطی که به طور مستقیم در بازاری فعال قابل مشاهده نیست، یا معمولاً هنگام تعیین ارزش بکارگیری و ارزش ایفا، ممکن است به استفاده از تکنیکهای ارزشیابی، که گاهی دربرگیرنده استفاده از تکنیکهای اندازه گیری مبتنی بر جریانهای نقدی است، نیاز باشد. بسته به تکنیک مورد استفاده:
- الف. برآورد داده های ورودی ارزشیابی و بکارگیری تکنیک ارزشیابی ممکن است پر هزینه و پیچیده باشد.

- ب. داده‌های ورودی فرایند ممکن است ذهنی باشد و ممکن است اثبات داده‌های ورودی و اعتبار خود فرایند دشوار باشد. در نتیجه، مبالغ داراییها و بدهیهای همانند می‌تواند متفاوت باشد. این موضوع ممکن است قابلیت مقایسه را کاهش دهد.
- ۶.۷۵. در بسیاری موارد، ارزش بکارگیری را نمی‌توان به صورت معنادار برای دارایی منفردی تعیین کرد که در ترکیب با سایر داراییها استفاده می‌شود. در عوض، ارزش بکارگیری برای گروهی از داراییها تعیین می‌شود و سپس ممکن است نیاز باشد نتیجه به هر یک از داراییها تخصیص یابد. این فرایند می‌تواند ذهنی و اختیاری باشد. همچنین، برآورد ارزش بکارگیری یک دارایی ممکن است ناخواسته، اثر هم‌افزایی با سایر داراییهای گروه را منعکس کند. از این رو، تعیین ارزش بکارگیری دارایی که در ترکیب با سایر داراییها استفاده می‌شود می‌تواند فرایندی پرهزینه باشد و پیچیدگی و ذهنی بودن آن سبب کاهش قابلیت اثبات شود. به این دلایل ارزش بکارگیری مبنای اندازه‌گیری کاربردی برای تجدید اندازه‌گیری منظم چنین داراییهایی باشد. با وجود این، ارزش بکارگیری، برای تجدید اندازه‌گیری داراییها در موقعیتهای خاص، مانند زمانی که از این مبنا در آزمون کاهش ارزش استفاده می‌شود تا مشخص شود که بهای تمام شده تاریخی به طور کامل قابل بازیافت است یا خیر، ممکن است سودمند باشد.
- ۶.۷۶. با استفاده از مبنای اندازه‌گیری بهای جاری، داراییهای همانند تحصیل شده یا بدهیهای همانند تحمل شده در زمانهای مختلف به مبلغ یکسانی در صورتهای مالی گزارش می‌شوند. این موضوع قابلیت مقایسه را از دوره‌ای به دوره دیگر برای یک واحد گزارشگر و در یک دوره بین واحدهای تجاری افزایش می‌دهد. اما تعیین بهای جاری می‌تواند پیچیده، ذهنی و پرهزینه باشد. برای مثال، همان‌گونه که در بند ۶.۲۲ اشاره شد، به منظور انعکاس عمر و شرایط کنونی دارایی نگهداری شده توسط واحد تجاری، ممکن است لازم باشد که قیمت جاری یک دارایی نو تعدیل شود تا بهای جاری آن برآورد شود. همچنین، به دلیل تغییرات فناوری و تغییرات در رویه‌های تجاری، بسیاری از داراییها با دارایی همانند خود جایگزین نمی‌شوند. بنابراین، ممکن است تعدیلات ذهنی بیشتری در قیمت کنونی دارایی نو ضرورت یابد تا بهای جاری دارایی معادل دارایی فعلی برآورد شود. همچنین، تفکیک تغییرات در مبالغ دفتری برحسب بهای جاری، بین بهای جاری مصرف و اثر تغییر قیمتها (به بند ۶-۴۲ مراجعه شود) می‌تواند پیچیده و مستلزم مفروضات اختیاری باشد. به سبب این مشکلات، مبالغ بهای جاری ممکن است فاقد قابلیت اثبات و قابل فهم بودن باشد.

عوامل مختص اندازه‌گیری اولیه

- ۶.۷۷. بندهای ۶.۴۳ تا ۶.۷۶ عواملی را شرح می‌دهد که هنگام انتخاب مبنای اندازه‌گیری در زمان اندازه‌گیری اولیه یا اندازه‌گیری پس از شناخت اولیه، باید مورد توجه قرار گیرد. بندهای ۶.۷۸ تا ۶.۸۲ برخی عوامل دیگر را توضیح می‌دهد که در شناخت اولیه مدنظر قرار می‌گیرد.
- ۶.۷۸. در زمان شناخت اولیه، بهای تمام شده دارایی تحصیل شده یا بدهی تحمل شده در نتیجه معامله‌ای که طبق شرایط بازار است، به طور معمول مشابه با ارزش منصفانه در آن تاریخ است، مگر آنکه مخارج معامله با اهمیت باشد. با وجود این، حتی در صورت تشابه این دو مبلغ، لازم است توضیح داده شود که در زمان شناخت اولیه از چه مبنای اندازه‌گیری استفاده شده است. اگر قرار است پس از شناخت اولیه، از بهای تمام شده تاریخی شود، به طور معمول مناسب است که در زمان شناخت اولیه نیز از همان مبنای اندازه‌گیری استفاده شود. همچنین، اگر قرار است پس از شناخت اولیه، از ارزش جاری استفاده شود، به طور معمول مناسب است که در زمان شناخت اولیه نیز از همان مبنای اندازه‌گیری استفاده شود. استفاده از مبانی اندازه‌گیری یکسان در زمان شناخت اولیه و اندازه‌گیری پس از شناخت اولیه، مانع از آن می‌شود که هنگام نخستین اندازه‌گیری پس از شناخت اولیه، صرفاً به دلیل تغییر مبنای اندازه‌گیری درآمد یا هزینه‌ای شناسایی شود (به بند ۶.۴۸ مراجعه شود).
- ۶.۷۹. هنگامی که واحد تجاری، در نتیجه معامله‌ای طبق شرایط بازار، در قبال انتقال دارایی یا بدهی دیگر، یک دارایی را تحصیل یا یک بدهی را تحمل می‌کند، اندازه‌گیری اولیه دارایی تحصیل شده یا بدهی تحمل شده تعیین می‌کند که از آن معامله درآمد یا هزینه‌ای ایجاد شده است یا خیر. زمانی که دارایی یا بدهی به بهای تمام شده اندازه‌گیری می‌شود، هیچ درآمد یا هزینه‌ای در زمان شناخت اولیه ایجاد نمی‌شود، مگر آنکه از قطع شناخت دارایی یا بدهی منتقل شده، درآمد یا هزینه‌ای ایجاد شود، یا دارایی کاهش ارزش یابد یا بدهی زیانبار باشد.
- ۶.۸۰. ممکن است دارایی یا بدهی در نتیجه رویدادی تحصیل، یا تحمل شوند که معامله‌ای طبق شرایط بازار نباشد. برای مثال:
- الف. ممکن است روابط بین طرفهای معامله، یا بحرانهای مالی یا مشکلات دیگری که یکی از طرفها با آن مواجه است، بر قیمت معامله اثر گذارد؛
- ب. ممکن است دارایی، به رایگان از طرف دولت یا طرفی دیگر، به واحد تجاری اهدا شده باشد؛

- پ. ممکن است بدهی به موجب قانون یا مقررات تحمیل شده باشد؛ یا
- ت. ممکن است بدهی بابت پرداخت غرامت یا جریمه به دلیل ارتکاب تخلف ایجاد شده باشد.
۶۸۱. در چنین مواردی، اندازه گیری دارایی تحصیل شده یا بدهی تحمل شده به بهای تمام شده تاریخی ممکن است بیان صادقانه ای از داراییها و بدهیها و درآمدها و هزینه های ناشی از معامله یا سایر رویدادها نباشد. از این رو، ممکن است اندازه گیری دارایی تحصیل شده، یا بدهی تحمل شده، به بهای تمام شده مفروض، طبق تعریف بند ۶۶، مناسب باشد. تفاوت بین این بهای تمام شده مفروض و مابه ازای پرداختی یا دریافتی، هنگام شناخت اولیه به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی می شود.
۶۸۲. هنگامی که در نتیجه رویدادی غیر از معامله براساس شرایط بازار، دارایی تحصیل یا بدهی تحمل شود، تمام جنبه های مرتبط آن معامله یا آن رویداد دیگر باید مشخص شود و مدنظر قرار گیرد. برای مثال، به منظور بیان صادقانه محتوای تأثیر آن معامله یا آن رویداد دیگر بر وضعیت مالی واحد تجاری (به بندهای ۴۵۹ تا ۴۶۲ مراجعه شود) و تأثیر مرتبط بر عملکرد مالی واحد تجاری، ممکن است شناسایی داراییهای دیگر، بدهیهای دیگر، آورده صاحبان ادعاهای مالکانه یا توزیع منابع میان صاحبان ادعاهای مالکانه ضرورت یابد.

بیش از یک مبنای اندازه گیری

۶۸۳. برخی مواقع، در نظر گرفتن عوامل توصیف شده در بندهای ۶۴۳ تا ۶۷۶ ممکن است به این نتیجه گیری بینجامد که به منظور فراهم کردن اطلاعات مربوط که وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری را بطور صادقانه بیان کند، بیش از یک مبنای اندازه گیری برای دارایی، بدهی و درآمدها و هزینه های مرتبط با آنها مورد نیاز است.
۶۸۴. در بیشتر موارد، قابل فهم ترین شیوه برای فراهم کردن این اطلاعات، شامل موارد زیر است:
- الف. استفاده از یک مبنای اندازه گیری واحد هم برای دارایی یا بدهی در صورت وضعیت مالی و هم برای درآمدها و هزینه های مرتبط با آن در صورت های عملکرد مالی؛ و
- ب. فراهم کردن اطلاعات بیشتر در یادداشتهای توضیحی در صورت بکارگیری مبنای اندازه گیری متفاوت.
۶۸۵. با وجود این، در برخی موارد، با استفاده از موارد زیر، اطلاعات یادشده مربوط تر می شود یا بیان صادقانه تری از وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری را به دنبال دارد:
- الف. یک مبنای اندازه گیری ارزش جاری برای دارایی یا بدهی مورد نظر در صورت وضعیت مالی؛ و
- ب. یک مبنای اندازه گیری متفاوت برای درآمدها و هزینه های مرتبط در صورت سود یا زیان^۱ (به بندهای ۷۱۷ تا ۷۱۸ مراجعه شود).
- در انتخاب مبنای اندازه گیری، لازم است به عوامل تشریح شده در بندهای ۶۴۳ تا ۶۷۶ توجه شود.
۶۸۶. در چنین مواردی، جمع درآمدها یا جمع هزینه های ایجاد شده طی دوره که ناشی از تغییر ارزش جاری دارایی یا بدهی مورد نظر است، به گونه ای تفکیک و طبقه بندی می شود (به بندهای ۷۱۴ تا ۷۱۹ مراجعه شود) که:
- الف. صورت سود و زیان، درآمدها یا هزینه های اندازه گیری شده با بکارگیری مبنای اندازه گیری انتخاب شده برای آن صورت مالی را دربرگیرد؛ و
- ب. سایر اقلام سود و زیان جامع، تمام درآمدها یا هزینه های باقیمانده را دربرگیرد. در نتیجه، سایر اقلام سود و زیان جامع انباشته مرتبط با آن دارایی یا بدهی با تفاوت موارد زیر برابر باشد:
۱. مبلغ دفتری دارایی یا بدهی در صورت وضعیت مالی؛ و
 ۲. مبلغ دفتری که در صورت بکارگیری مبنای اندازه گیری انتخاب شده برای صورت سود یا زیان، تعیین می شود.

اندازه گیری حقوق مالکانه

۶۸۷. جمع مبلغ دفتری حقوق مالکانه (جمع حقوق مالکانه) به طور مستقیم اندازه گیری نمی شود. این مبلغ برابر است با جمع مبالغ دفتری تمام داراییهای شناسایی شده پس از کسر جمع مبالغ دفتری تمام بدهیهای شناسایی شده.

۱۰. **چارچوب مفهومی** تصریح نمی کند که صورت(های) عملکرد مالی از یک صورت یا دو صورت مالی تشکیل شود. **چارچوب مفهومی** از اصطلاح «صورت سود و زیان» برای اشاره به هر دو مورد فوق استفاده می کند.

۶.۸۸. از آنجا که صورتهای مالی با مقاصد عمومی به منظور نشان دادن ارزش واحد تجاری طراحی نشده است، کل مبلغ دفتری حقوق مالکانه به طور معمول با موارد زیر برابر نخواهد بود:

الف. ارزش بازار تجمیعی ادعاهای مالکانه نسبت به واحد تجاری؛

ب. مبلغی که می‌تواند از فروش واحد تجاری به عنوان یک مجموعه واحد مبتنی بر تداوم فعالیت به دست آید؛ یا

پ. مبلغی که می‌تواند از فروش تمام داراییهای واحد تجاری و تسویه تمام بدهیهای آن به دست آید.

۶.۸۹. اگرچه جمع حقوق مالکانه به طور مستقیم اندازه‌گیری نمی‌شود، ممکن است اندازه‌گیری مستقیم مبلغ دفتری برخی طبقات حقوق مالکانه (به بند ۴.۶۵ مراجعه شود) و برخی اجزای حقوق مالکانه (به بند ۴.۶۶ مراجعه شود) مناسب باشد. با وجود این، از آنجا که جمع حقوق مالکانه به عنوان یک مبلغ باقیمانده اندازه‌گیری می‌شود، حداقل یک طبقه از حقوق مالکانه نمی‌تواند به طور مستقیم اندازه‌گیری شود. همچنین، حداقل یک جزء حقوق مالکانه نمی‌تواند به طور مستقیم اندازه‌گیری شود.

۶.۹۰. جمع مبلغ دفتری یک طبقه یا یک جزء از حقوق مالکانه به طور معمول مثبت است، اما در برخی شرایط، منفی نیز می‌تواند باشد. همچنین، جمع حقوق مالکانه به طور معمول مثبت است، اما بسته به اینکه کدام داراییها و بدهیها شناسایی و به چه نحوی اندازه‌گیری می‌شوند، منفی نیز می‌تواند باشد.

تکنیکهای اندازه‌گیری مبتنی بر جریان نقدی

۶.۹۱. برخی مواقع مبلغ را نمی‌توان به طور مستقیم مشاهده کرد. در برخی از چنین مواردی، یک شیوه برای برآورد مبلغ، استفاده از تکنیکهای اندازه‌گیری مبتنی بر جریانهای نقدی است. این قبیل تکنیکها، مبنای اندازه‌گیری محسوب نمی‌شود، بلکه تکنیکهایی هستند که برای بکارگیری یک مبنای اندازه‌گیری مورد استفاده قرار می‌گیرند. از این رو، هنگام استفاده از این تکنیکها، لازم است مشخص شود که کدام مبنای اندازه‌گیری بکار رفته و آن تکنیک تا چه حد، عوامل مربوط به آن مبنای اندازه‌گیری را منعکس می‌کند. برای مثال، چنانچه مبنای اندازه‌گیری، ارزش منصفانه باشد، عوامل مرتبط، مواردی است که در بند ۶.۱۴ به آنها اشاره شده است.

۶.۹۲. تکنیکهای اندازه‌گیری مبتنی بر جریانهای نقدی می‌توانند هنگام بکارگیری یک مبنای اندازه‌گیری تعدیل شده، برای مثال، ارزش ایفای تعدیل شده به منظور حذف اثر احتمال ناتوانی واحد تجاری در ایفای بدهی آن (ریسک اعتباری خود واحد تجاری)، مورد استفاده قرار گیرند. تعدیل مبنای اندازه‌گیری گاهی به اطلاعاتی می‌انجامد که برای استفاده کنندگان صورتهای مالی مربوط تر است یا ممکن است تهیه یا درک آنها کم‌هزینه‌تر باشد. با وجود این، درک مبانی اندازه‌گیری تعدیل شده ممکن است برای استفاده کنندگان صورتهای مالی دشوارتر نیز باشد.

۶.۹۳. عدم اطمینان نتیجه (به بند ۶.۶۱ الف) مراجعه شود)، ناشی از عدم اطمینان درباره مبلغ یا زمانبندی جریانهای نقدی آتی است. این عدم اطمینانها، ویژگیهای مهم داراییها و بدهیها محسوب می‌شوند. هنگامی که با مراجعه به برآورد جریانهای نقدی آتی نامطمئن، دارایی یا بدهی اندازه‌گیری می‌شود، یکی از عواملی که باید مورد توجه باشد، تغییرات احتمالی در مبلغ برآوردی یا زمانبندی آن جریانهای نقدی است (به بند ۶.۱۴ ب) مراجعه شود). برای انتخاب مبلغی واحد در دامنه‌ای از جریانهای نقدی ممکن، این تغییرات در نظر گرفته می‌شود. مبلغ انتخاب شده، گاهی خود، مبلغ یک نتیجه ممکن است، اما همواره چنین نیست. مبلغی که مربوط‌ترین اطلاعات را فراهم می‌کند، معمولاً مبلغی است که از بخش مرکزی آن دامنه استخراج می‌شود (برآورد مرکزی). برآوردهای مرکزی مختلف، اطلاعات متفاوتی فراهم می‌کند. برای مثال:

الف. ارزش مورد انتظار (میانگین موزون برحسب احتمال وقوع، که به عنوان میانگین آماری نیز شناخته می‌شود) کل دامنه نتایج را منعکس می‌کند و به نتایج محتمل تر وزن بیشتری می‌دهد. هدف از ارزش مورد انتظار، پیش‌بینی جریان نقدی خروجی یا ورودی نهایی یا سایر منافع اقتصادی حاصل از آن دارایی یا بدهی نیست.

ب. مبلغ بیشینه‌ای که احتمال وقوع آن بیش از عدم وقوع آن است (مشابه میانه آماری) نشان می‌دهد که احتمال زیان بعدی بیش از ۵۰٪ نیست و احتمال سود بعدی نیز بیش از ۵۰٪ نیست.

پ. محتمل‌ترین نتیجه (مد آماری)، محتمل‌ترین مبلغ جریان ورودی یا جریان خروجی نهایی ناشی از دارایی یا بدهی است.

۶.۹۴. برآورد مرکزی به برآوردهای جریانهای نقدی آتی و تغییرات ممکن در مبالغ یا زمانبندی آنها بستگی دارد. این برآورد، قیمت تقبل عدم اطمینان متفاوت بودن نتیجه نهایی با برآورد مرکزی را دربرنمی‌گیرد (یعنی عاملی که در بند ۶.۱۴ ت) توصیف شد).

۶.۹۵. هیچ کدام از برآوردهای مرکزی اطلاعات کاملی درباره دامنه نتایج ممکن ارائه نمی دهد. از این رو، استفاده کنندگان ممکن است نیازمند اطلاعاتی باشند که دامنه نتایج ممکن را نشان می دهد.

پایان

فصل ۷ - ارائه و افشا

ارائه و افشا به عنوان ابزارهای اطلاع‌رسانی

- ۷.۱. واحد گزارشگر اطلاعات درباره داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمدها و هزینه‌های خود را، از طریق ارائه و افشای اطلاعات در صورتهای مالی خود اطلاع‌رسانی می‌کند.
- ۷.۲. اطلاع‌رسانی اثربخش اطلاعات در صورتهای مالی، آن اطلاعات را مربوط‌تر می‌سازد و به بیان صادقانه داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمدها و هزینه‌های واحد تجاری کمک می‌کند. همچنین، قابل فهم بودن و قابلیت مقایسه اطلاعات در صورتهای مالی را افزایش می‌دهد. اطلاع‌رسانی اثربخش اطلاعات در صورتهای مالی مستلزم آن است که:
- الف. بر اهداف و اصول ارائه و افشا تمرکز شود، نه بر قواعد؛
- ب. اطلاعات به شیوه‌ای طبقه‌بندی شود که اقلام مشابه در یک گروه قرار گیرند و اقلام غیرمشابه، تفکیک شوند؛ و
- پ. اطلاعات به شیوه‌ای تجمع شود که با جزئیات غیرضروری یا با تجمع بیش از حد، پنهان نشود.
- ۷.۳. همان‌گونه که مخارج، سایر تصمیم‌گیریهایی مربوط به گزارشگری مالی را محدود می‌کند، تصمیم‌گیریهی درباره ارائه و افشا را نیز محدود می‌کند. از این رو، در تصمیم‌گیری درباره ارائه و افشا، بررسی این موضوع که آیا منفعی که با ارائه یا افشای اطلاعاتی خاص برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی فراهم می‌شود، به احتمال زیاد مخارج تهیه و استفاده از آن اطلاعات را توجیه می‌کند یا خیر، اهمیت دارد.

اهداف و اصول ارائه و افشا

- ۷.۴. به منظور تسهیل اطلاع‌رسانی اثربخش اطلاعات صورتهای مالی، هنگام تدوین الزامات ارائه و افشا در استانداردها، لازم است بین موارد زیر توازن برقرار شود:
- الف. فراهم کردن انعطاف‌پذیری برای واحدهای تجاری به منظور تهیه اطلاعات مربوطی که به‌طور صادقانه بیانگر داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمدها و هزینه‌های واحد تجاری است؛ و
- ب. الزام به ارائه اطلاعاتی که، هم از دوره‌ای به دوره دیگر برای یک واحد گزارشگر و هم در یک دوره گزارشگری بین واحدهای تجاری، قابل مقایسه باشد.
- ۷.۵. درج اهداف ارائه و افشا در استانداردها از اطلاع‌رسانی اثربخش در صورتهای مالی پشتیبانی می‌کند زیرا چنین اهدافی به واحدهای تجاری در تشخیص اطلاعات مفید و در تصمیم‌گیری درباره نحوه اطلاع‌رسانی این اطلاعات به اثربخش‌ترین شیوه، کمک می‌کند.
- ۷.۶. اطلاع‌رسانی اثربخش در صورتهای مالی با در نظر گرفتن اصول زیر پشتیبانی می‌شود:
- الف. اطلاعات مختص واحد تجاری مفیدتر از توصیفات استانداردشده‌ای است که گاهی به آنها «اطلاعات کلیشه‌ای» گفته می‌شود.
- ب. تکرار اطلاعات در بخشهای مختلف صورتهای مالی معمولاً غیرضروری است و می‌تواند از قابل فهم بودن صورتهای مالی بکاهد.

طبقه‌بندی

- ۷.۷. طبقه‌بندی، مرتب‌سازی داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمدها و هزینه‌ها بر مبنای ویژگیهای مشترک برای مقاصد ارائه و افشاست. چنین ویژگیهایی شامل ماهیت آن قلم، نقش (یا کارکرد) آن در فعالیتهای تجاری انجام گرفته توسط واحد تجاری و نحوه اندازه‌گیری آن است، اما محدود به این موارد نیست.
- ۷.۸. طبقه‌بندی داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمدها یا هزینه‌های غیرمشابه با یکدیگر می‌تواند اطلاعات مربوط را پنهان کند، قابل فهم بودن و قابلیت مقایسه را کاهش دهد، و ممکن است بیان صادقانه‌ای از آنچه ادعای بیان آن را دارد، فراهم نکند.

طبقه‌بندی داراییها و بدهیها

- ۷.۹. طبقه‌بندی در مورد واحد حسابداری اعمال می‌شود که برای دارایی یا بدهی انتخاب شده است (به بندهای ۴.۴۸ تا ۴.۵۵ مراجعه شود). با وجود این، گاهی ممکن است مناسب باشد که دارایی یا بدهی به اجزایی که ویژگیهای متفاوتی دارند، تفکیک و هر جزء، جداگانه

طبقه‌بندی شود. این مورد زمانی می‌تواند مناسب باشد که طبقه‌بندی جداگانه آن اجزا، مفید بودن اطلاعات مالی حاصل را افزایش دهد. برای مثال، تفکیک دارایی یا بدهی به اجزای جاری و غیرجاری و طبقه‌بندی جداگانه این اجزا می‌تواند مناسب باشد.

تهاتر

۷.۱۰. تهاتر زمانی رخ می‌دهد که واحد تجاری، دارایی و بدهی را به عنوان واحدهای حساب جداگانه شناسایی و اندازه‌گیری می‌کند، اما آنها را در قالب یک مبلغ خالص در صورت وضعیت مالی طبقه‌بندی می‌کند. تهاتر، اقلام غیرمشابه را در یک طبقه قرار می‌دهد و بنابراین، به طور معمول مناسب نیست.

۷.۱۱. تهاتر داراییها و بدهیها با نحوه عمل در خصوص مجموعه‌ای از حقوق و تعهدات در قالب یک واحد حساب متفاوت است (به بندهای ۴.۴۸ تا ۴.۵۵ مراجعه شود).

طبقه‌بندی حقوق مالکانه

۷.۱۲. به منظور فراهم کردن اطلاعات مفید، ممکن است طبقه‌بندی جداگانه ادعاهای مالکانه، در صورتی که ویژگیهای متفاوتی داشته باشند، ضرورت یابد (به بند ۴.۶۵ مراجعه شود).

۷.۱۳. همچنین، به منظور فراهم کردن اطلاعات مفید، ممکن است طبقه‌بندی جداگانه اجزای حقوق مالکانه، در شرایطی که برخی از این اجزا مشمول الزامات قانونی، مقررات یا سایر الزامات باشند، ضرورت یابد. برای مثال، برخی از چنین الزاماتی به واحد تجاری اجازه می‌دهد تنها در صورتی بین دارندگان ادعاهای مالکانه منابع توزیع کند که اندوخته‌های کافی توزیع‌پذیر با رعایت الزامات مذکور، وجود داشته باشد (به بند ۴.۶۶ مراجعه شود). ارائه یا افشای جداگانه چنین اندوخته‌هایی می‌تواند اطلاعات مفیدی فراهم کند.

طبقه‌بندی درآمدها و هزینه‌ها

۷.۱۴. طبقه‌بندی برای موارد زیر اعمال می‌شود:

- الف. درآمدها و هزینه‌های حاصل از واحد حساب انتخاب شده برای یک دارایی یا بدهی؛ یا
- ب. اجزای چنین درآمدها و هزینه‌هایی، در صورتی که این اجزا ویژگیهای متفاوتی داشته باشند و جداگانه تشخیص داده شوند. برای مثال، تغییر در ارزش جاری یک دارایی می‌تواند شامل آثار تغییرات ارزش و تعلق گرفتن بهره باشد (به جدول ۶.۱ مراجعه شود). طبقه‌بندی جداگانه این اجزا، در صورتی که چنین اقدامی، مفید بودن اطلاعات مالی حاصل را بهبود بخشد، ممکن است مناسب باشد.

سود یا زیان دوره و سایر اقلام سود و زیان جامع

۷.۱۵. درآمدها و هزینه‌ها، به یکی از شیوه‌های زیر طبقه‌بندی و درج می‌شود:

الف. در صورت سود و زیان؛ یا

ب. خارج از صورت سود و زیان، در سایر اقلام سود و زیان جامع.

۷.۱۶. صورت سود و زیان، منبع اصلی اطلاعات درباره عملکرد مالی واحد تجاری طی دوره گزارشگری است. این صورت مالی دربردارنده سود یا زیان دوره است که تصویری بسیار خلاصه از عملکرد مالی واحد تجاری طی آن دوره فراهم می‌کند. بسیاری از استفاده‌کنندگان صورتهای مالی این مبلغ را در تجزیه و تحلیل‌های خود، به عنوان نقطه شروع تحلیل یا به عنوان شاخص اصلی عملکرد مالی واحد تجاری برای آن دوره بکار می‌گیرند. با وجود این، درک عملکرد مالی واحد تجاری طی دوره مستلزم تجزیه و تحلیل تمام درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده، شامل درآمدها و هزینه‌های درج شده در سایر اقلام سود و زیان جامع، و نیز تجزیه و تحلیل سایر اطلاعات مندرج در صورتهای مالی است.

۷.۱۷. از آنجا که صورت سود و زیان، منبع اصلی اطلاعات درباره عملکرد مالی واحد تجاری طی دوره است، در اصل، تمام درآمدها و هزینه‌ها در آن منعکس می‌شود. با وجود این، در تدوین استانداردها، ممکن است کمیته تصمیم بگیرد که در شرایط استثنایی درآمد یا هزینه ناشی از تغییر در ارزش جاری دارایی یا بدهی در سایر اقلام سود و زیان جامع درج شود تا بدین ترتیب، صورت سود و زیان اطلاعات مربوط تری فراهم کند یا عملکرد مالی واحد تجاری طی آن دوره را صادقانه‌تر بیان نماید.

۷.۱۸. درآمدها و هزینه‌هایی که با بکارگیری مبنای اندازه‌گیری بهای تمام شده تاریخی ایجاد می‌شوند (به جدول ۶.۱ مراجعه شود)، در صورت سود و زیان منظور می‌شوند. همچنین، هنگامی که درآمدها و هزینه‌ها با استفاده از این مبنای اندازه‌گیری، به طور جداگانه به

عنوان جزئی از تغییر در ارزش جاری دارایی یا بدهی تشخیص داده می‌شود نیز این موضوع مصداق دارد. برای مثال، اگر یک دارایی مالی به ارزش جاری اندازه‌گیری شود و درآمد بهره آن، جدا از سایر تغییرات ارزش تشخیص داده شود، آن درآمد بهره در صورت سود و زیان درج می‌شود.

۷.۱۹. در اصل، درآمدها و هزینه‌های مندرج در سایر اقلام سود و زیان جامع یک دوره، در دوره(های) آتی از سایر اقلام سود و زیان جامع به صورت سود و زیان تجدید طبقه‌بندی می‌شود، مشروط بر آنکه چنین اقدامی موجب شود صورت سود و زیان اطلاعات مربوطتری فراهم کند، یا عملکرد مالی واحد تجاری را برای آن دوره آتی، صادقانه‌تر بیان نماید. با وجود این، چنانچه، برای مثال، برای تشخیص دوره‌ای که تجدید طبقه‌بندی در آن دوره منجر به چنین نتایجی می‌شود یا به منظور تعیین مبلغی که باید تجدید طبقه‌بندی شود، مبنای روشنی وجود نداشته باشد، ممکن است کمیته هنگام تدوین استانداردها تصمیم بگیرد که درآمدها و هزینه‌های مندرج در سایر اقلام سود و زیان جامع، متعاقباً تجدید طبقه‌بندی نشود.

تجمع

۷.۲۰. تجمع به معنای آن است که داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمدها یا هزینه‌هایی که ویژگیهای مشترک دارند و در یک طبقه جای گرفته‌اند، با یکدیگر جمع شوند.

۷.۲۱. تجمع، با خلاصه‌سازی حجم زیادی از جزئیات، اطلاعات را مفیدتر می‌کند. اما برخی از جزئیات با تجمع پنهان می‌شوند. بنابراین، نیاز است به گونه‌ای توازن برقرار شود که اطلاعات مربوط، با حجم زیادی از جزئیات بی‌اهمیت یا با تجمع بیش از حد پنهان نشود.

۷.۲۲. ممکن است لازم باشد در بخش‌های مختلف صورتهای مالی، سطوح متفاوتی از تجمع وجود داشته باشد. برای مثال، به طور معمول، صورت وضعیت مالی و صورت(های) عملکرد مالی، اطلاعات خلاصه شده را فراهم می‌کنند و اطلاعات تفصیلی‌تر در یادداشتهای توضیحی ارائه می‌شود.

فصل ۸ - مفاهیم سرمایه و نگهداشت سرمایه

مفاهیم سرمایه

- ۸.۱ در بیشتر واحدهای تجاری برای تهیه صورتهای مالی، یک مفهوم مالی از سرمایه بکار گرفته می‌شود. در مفهوم مالی سرمایه، نظیر پول سرمایه‌گذاری شده یا قدرت خرید سرمایه‌گذاری شده، سرمایه معادل خالص داراییها یا حقوق مالکانه واحد تجاری است. طبق مفهوم فیزیکی سرمایه، مانند ظرفیت عملیاتی، سرمایه به عنوان ظرفیت مولد واحد تجاری، برای مثال، بر مبنای واحدهای تولیدی روزانه، در نظر گرفته می‌شود.
- ۸.۲ انتخاب مفهوم مناسب سرمایه توسط واحد تجاری، باید مبتنی بر نیازهای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی باشد. بنابراین، در صورتی که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی اساساً به نگهداشت سرمایه اسمی سرمایه‌گذاری شده یا قدرت خرید سرمایه‌گذاری شده توجه داشته باشند، مفهوم سرمایه مالی باید انتخاب شود. با وجود این، در صورتی که نگرانی اصلی استفاده‌کنندگان ظرفیت عملیاتی واحد تجاری باشد، مفهوم سرمایه فیزیکی باید مورد استفاده قرار گیرد. مفهوم انتخاب شده نشان‌دهنده هدفی است که در محاسبه سود مورد توجه است، حتی اگر برای عملیاتی کردن این مفهوم، مشکلات اندازه‌گیری وجود داشته باشد.

مفاهیم نگهداشت سرمایه و تعیین سود

- ۸.۳ مفاهیم سرمایه در بند ۸-۱، منجر به مفاهیم نگهداشت سرمایه به شرح زیر می‌شود:
- الف. نگهداشت سرمایه مالی. مطابق این مفهوم، سود تنها زمانی کسب می‌شود که مبلغ مالی (یا پولی) خالص داراییها در پایان دوره نسبت به مبلغ مالی (یا پولی) خالص داراییها در ابتدای دوره، پس از حذف توزیع میان مالکان و آورده مالکان طی دوره، افزایش یابد. نگهداشت سرمایه مالی را می‌توان بر حسب واحدهای پول اسمی یا واحدهای قدرت خرید ثابت اندازه‌گیری کرد.
- ب. نگهداشت سرمایه فیزیکی. مطابق این مفهوم، سود تنها زمانی کسب می‌شود که ظرفیت مولد فیزیکی (یا ظرفیت عملیاتی) واحد تجاری (یا منابع یا وجوه مورد نیاز برای دستیابی به آن ظرفیت)، در پایان دوره نسبت به ظرفیت مولد فیزیکی در ابتدای دوره، پس از حذف توزیع منابع بین مالکان و آورده مالکان طی دوره، افزایش یابد.
- ۸.۴ مفهوم نگهداشت سرمایه با شیوه‌ای که واحد تجاری سرمایه‌ای را که به دنبال نگهداشت آن است تعریف می‌کند، مرتبط می‌باشد. مفهوم نگهداشت سرمایه بین مفاهیم سرمایه و مفاهیم سود ارتباط برقرار می‌کند زیرا نقطه مرجعی برای اندازه‌گیری سود فراهم می‌کند. مفهوم نگهداشت سرمایه پیش‌نیاز تمایز بین بازده مربوط به سرمایه واحد تجاری و بازگشت سرمایه آن است. تنها مازاد جریانهای ورودی داراییها نسبت به مبالغ مورد نیاز برای نگهداشت سرمایه می‌تواند به عنوان سود و در نتیجه به عنوان بازده سرمایه تلقی شود. بنابراین، سود مبلغ باقیمانده‌ای است که پس از کسر هزینه‌ها (شامل تعدیلات نگهداشت سرمایه، در موارد مقتضی) از درآمدها باقی می‌ماند. در صورتی که هزینه‌ها بیشتر از درآمدها باشد، مبلغ باقیمانده زیان خواهد بود.
- ۸.۵ مفهوم نگهداشت سرمایه فیزیکی مستلزم انتخاب مبنای اندازه‌گیری بهای جاری است. اما، مفهوم نگهداشت سرمایه مالی، بکارگیری مبنای اندازه‌گیری خاصی را الزامی نمی‌کند. در این مفهوم، انتخاب مبنا وابسته به نوع سرمایه مالی است که واحد تجاری به دنبال نگهداشت آن است.
- ۸.۶ تفاوت اصلی بین دو مفهوم نگهداشت سرمایه، مربوط به نحوه برخورد با آثار تغییر در قیمت داراییها و بدهیهای واحد تجاری است. به طور کلی، در صورتی که سرمایه پایان دوره واحد تجاری به همان میزان سرمایه ابتدای دوره باشد، واحد تجاری سرمایه خود را حفظ کرده است. هر مبلغی بیشتر از مبلغ مورد نیاز برای نگهداشت سرمایه ابتدای دوره، سود است.
- ۸.۷ مطابق مفهوم نگهداشت سرمایه مالی که در آن سرمایه بر حسب واحدهای پول اسمی تعریف می‌شود، سود نشان‌دهنده افزایش در سرمایه پولی اسمی طی دوره است. بنابراین، به لحاظ مفهومی، افزایش در قیمت داراییهای نگهداری شده طی دوره، که معمولاً به عنوان سود نگهداری نامیده می‌شود، سود دوره محسوب می‌گردد. با وجود این، ممکن است تا زمان واگذاری دارایی در یک معامله مبادله‌ای، این سود شناسایی نشود. زمانی که مفهوم نگهداشت سرمایه مالی بر حسب واحدهای قدرت خرید ثابت تعریف می‌شود، سود افزایش قدرت خرید سرمایه‌گذاری شده طی دوره را نشان می‌دهد. بنابراین، فقط بخشی از افزایش قیمت داراییها که مازاد بر افزایش

سطح عمومی قیمت‌ها باشد، به عنوان سود محسوب می‌شود. باقیمانده افزایش به عنوان تعدیل نگهداشت سرمایه تلقی می‌شود و بنابراین، به عنوان بخشی از حقوق مالکانه است.

۸.۸ طبق مفهوم نگهداشت سرمایه فیزیکی، زمانی که سرمایه برحسب ظرفیت مولد فیزیکی تعریف می‌شود، سود نشان‌دهنده افزایش در سرمایه فیزیکی طی دوره است. تمام تغییر قیمت‌ها که بر دارایی‌ها و بدهی‌های واحد تجاری تأثیر می‌گذارد، به عنوان تغییر در اندازه‌گیری ظرفیت مولد فیزیکی در نظر گرفته می‌شود و بنابراین به عنوان تعدیلات نگهداشت سرمایه که بخشی از حقوق مالکانه است، و نه سود، در نظر گرفته می‌شود.

۸.۹ انتخاب مبانی اندازه‌گیری و مفهوم نگهداشت سرمایه، مدل حسابداری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی را مشخص می‌کند. مدل‌های مختلف حسابداری، درجات متفاوتی از مربوط بودن و بیان صادقانه را نشان می‌دهد و همانند سایر حوزه‌ها، مدیریت باید به دنبال توازن بین مربوط بودن و بیان صادقانه باشد. این چارچوب برای طیفی از مدل‌های حسابداری کاربرد دارد و رهنمودهایی برای تهیه و ارائه صورتهای مالی طبق مدل انتخابی فراهم می‌کند. در حال حاضر، کمیته در نظر ندارد مدل خاصی را تجویز کند. هر چند این تصمیم در سایه تحولات جهانی مورد تجدیدنظر قرار خواهد گرفت.

تعدیلات نگهداشت سرمایه

۸.۱۰ تجدید ارزیابی یا تجدید ارائه دارایی‌ها و بدهی‌ها منجر به افزایش یا کاهش حقوق مالکانه می‌شود. هر چند این افزایش‌ها و کاهش‌ها، تعریف درآمد و هزینه را احراز می‌کنند، اما طبق مفاهیم خاصی از نگهداشت سرمایه، در صورت سود یا زیان درج نمی‌شوند؛ بلکه این اقلام به عنوان تعدیلات نگهداشت سرمایه یا اندوخته تجدید ارزیابی، در بخش حقوق مالکانه منظور می‌گردند.

اصطلاحات تعریف شده

اصطلاحات تعریف شده زیر از بندهای مربوط در (پارچه)ب مفهوم گزارشگری مالی استخراج یا منبعث شده است.

بند		
۲.۱۶	اعمال مراقبت هنگام قضاوت در شرایط عدم اطمینان است. اعمال احتیاط به این معناست که داراییها و درآمدها بیش نمایی، و بدهیها و هزینهها کم نمایی نمی شود. به همین ترتیب، اعمال احتیاط اجازه کم نمایی داراییها یا درآمدها یا بیش نمایی بدهیها یا هزینهها را نمی دهد.	احتیاط
۴-۶۴	ادعا نسبت به منافع باقیمانده در داراییهای واحد تجاری پس از کسر تمام بدهیهای آن.	ادعای مالکانه
—	به استفاده کنندگان اصلی (گزارشهای مالی با مقاصد عمومی) مراجعه شود.	استفاده کنندگان (گزارشهای مالی با مقاصد عمومی)
۲.۱۱	اطلاعات در صورتی با اهمیت است که بطور معقولی انتظار رود حذف، ارائه نادرست یا ارائه مبهم آن، بتواند تصمیماتی را که استفاده کنندگان اصلی گزارشهای مالی با مقاصد عمومی (به بند ۱.۵ مراجعه شود) بر اساس آن گزارشها اتخاذ می کنند، تحت تأثیر قرار دهد.	اطلاعات با اهمیت
۱.۲	اطلاعات مالی که برای استفاده کنندگان اصلی گزارشهای مالی با مقاصد عمومی در تصمیم گیری درباره تامین منابع برای واحد گزارشگر مفید است. برای اینکه اطلاعات مالی مفید باشد، باید مربوط باشد و آنچه را که ادعا می کند بیانگر آن است، به طور صادقانه بیان کند.	اطلاعات مالی مفید
۴.۲۶	تعهد فعلی واحد تجاری به انتقال یک منبع اقتصادی در نتیجه رویدادی در گذشته.	بدهی
۷.۲۰	جمع کردن داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمدها یا هزینههایی که ویژگیهای مشترک دارند و در یک طبقه جای گرفته اند، با یکدیگر.	تجمع
۷.۱۰	تجمع دارایی و بدهی که به عنوان واحدهای حساب جداگانه شناسایی و اندازه گیری شده اند، در قالب یک مبلغ خالص در صورت وضعیت مالی.	تبایر
۴.۶۳	منافع باقیمانده در داراییهای واحد تجاری پس از کسر تمام بدهیهای آن.	حقوق مالکانه
۴.۳	منبع اقتصادی فعلی که در نتیجه رویدادهای گذشته، توسط واحد تجاری کنترل می شود.	دارایی
۴.۶۸	افزایش داراییها یا کاهش بدهیها که منجر به افزایش حقوق مالکانه می شود، به جز مواردی که مربوط به آورده صاحبان ادعاهای مالکانه است.	درآمد
۵.۱	فرایند درج یک قلم که تعریف یکی از عناصر صورتهای مالی - دارایی، بدهی، حقوق مالکانه، درآمد یا هزینه - را احراز می کند، در صورت وضعیت مالی یا صورتهای عملکرد مالی است. شناخت، مستلزم نشان دادن آن قلم در یکی از آن صورتهای - به تنهایی یا تجمع شده با سایر اقلام - در قالب واژگان و برحسب مبلغ پولی، و شمول آن مبلغ در یک یا چند جمع کل در آن صورت مالی است	شناخت
۳.۲	شکل خاصی از گزارشهای مالی با مقاصد عمومی که اطلاعاتی درباره داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمدها و هزینههای واحد گزارشگر ارائه می کند.	صورتهای مالی با مقاصد عمومی
۳.۱۲	صورتهای مالی یک واحد گزارشگر که از دو یا چند واحد تجاری تشکیل شده است که همه آنها از طریق رابطه اصلی - فرعی به یکدیگر مرتبط نشده اند.	صورتهای مالی ترکیبی

چار چوب مفهومی گزارشگری مالی

۵۳۱

۳.۱۱	صورت‌های مالی یک واحد گزارشگر که از واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن تشکیل شده است.	صورت‌های مالی تلفیقی
۳.۱۱	صورت‌های مالی واحد گزارشگری که صرفاً واحد تجاری اصلی است.	صورت‌های مالی غیر تلفیقی
۷.۷	مرتب‌سازی داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمدها و هزینه‌ها بر مبنای ویژگیهای مشترک برای مقاصد ارائه و افشا.	طبقه‌بندی
۲.۱۹	هنگامی ایجاد می‌شود که مبالغ پولی مندرج در گزارشهای مالی، بطور مستقیم قابل مشاهده نیست و در نتیجه، باید برآورد شود.	عدم اطمینان اندازه‌گیری
۶.۶۱	عدم اطمینان در مبلغ یا زمانبندی جریان ورودی یا جریان خروجی مزایای اقتصادی حاصل از یک دارایی یا بدهی.	عدم اطمینان نتیجه
۴.۱۳	عدم اطمینان از اینکه دارایی یا بدهی وجود دارد یا خیر.	عدم اطمینان وجود
۴.۳۵		
۴.۱۴	ویژگی موجود در یک منبع اقتصادی که هم‌اکنون وجود داشته باشد و اینکه حداقل در یک وضعیت، برای واحد تجاری منافع اقتصادی فراتر از آنچه در دسترس سایر اشخاص است، ایجاد کند.	قابلیت تولید منافع اقتصادی
۴.۵۶	قرارداد، یا بخشی از یک قرارداد که به یک اندازه اجرا نشده است - طرفهای قرارداد هیچ‌یک از تعهدات خود را ایفا نکرده‌اند، یا طرفهای قرارداد بخشی از تعهدات خود را به یک اندازه ایفا کرده‌اند.	قرارداد اجرا نشده
۵.۲۶		قطع شناخت
۴.۲۰	توانایی فعلی ممانعت دیگران از هدایت استفاده از منبع اقتصادی و کسب منافع اقتصادی که ممکن است از آن منبع جریان یابد.	کنترل منبع اقتصادی
۳.۲	گزارشی که اطلاعات مالی درباره منابع اقتصادی واحد گزارشگر، ادعاها نسبت به واحد تجاری و تغییرات در آن منابع و ادعاها فراهم می‌کند که برای استفاده کنندگان اصلی در تصمیم‌گیری درباره ارائه منابع به واحد تجاری مفید است.	گزارش مالی با مقاصد عمومی
۶.۱	نتیجه اعمال یک مبنای اندازه‌گیری برای یک دارایی یا بدهی و درآمدها و هزینه‌های مرتبط با آن.	مبلغ
۵.۱	مبلغی که دارایی، بدهی یا حقوق مالکانه، به آن مبلغ در صورت وضعیت مالی شناسایی می‌شود.	مبلغ دفتری
۶.۱	وجه مشخصه قلم مورد اندازه‌گیری است؛ برای مثال، بهای تمام شده تاریخی، ارزش منصفانه یا ارزش ایفا.	مبنای اندازه‌گیری
۴.۴	حقی که قابلیت تولید منافع اقتصادی دارد.	منبع اقتصادی
۴.۴۸	حق یا گروهی از حقوق، تعهد یا گروهی از تعهدات، یا گروهی از حقوق و تعهدات است که معیارهای شناخت و مفاهیم اندازه‌گیری در مورد آن بکار گرفته می‌شود.	واحد حساب
۳.۱۰	واحد تجاری است که ملزم است، یا انتخاب کرده است که صورت‌های مالی تهیه کند.	واحد گزارشگر
۲.۴	ویژگیهای کیفی که اطلاعات مالی به‌منظور مفید بودن برای استفاده کنندگان اصلی گزارشهای مالی با مقاصد عمومی باید دارا باشند. ویژگیهای کیفی بنیادی شامل مربوط بودن و بیان صادقانه است.	ویژگیهای کیفی بنیادی
۲.۴	ویژگیهای کیفی که اطلاعات مفید را مفیدتر می‌سازد. قابل مقایسه بودن، قابل اثبات بودن، به موقع بودن و قابل فهم بودن، ویژگیهای کیفی بهبوددهنده هستند.	ویژگیهای کیفی بهبود دهنده
۲.۲۳		

هزینه

کاهش داراییها یا افزایش بدهیها که منجر به کاهش حقوق مالکانه می‌شود، به جز مواردی که مربوط به توزیع منابع بین صاحبان ادعاهای مالکانه است.

۴.۶۹

دیس دیس