



حسابداری میانه ۱

بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

(با تبیین موارد افتراق با استانداردهای ایران)

(رشته حسابداری)

دکتر مهدی مشکمی‌میاوقی

امروز کتابخوانی و علم‌آموزی نه تنها یک وظیفه‌ی ملی، که یک واجب دینی است.^۱

مقام معظم رهبری

در عصر حاضر یکی از شاخصه‌های ارزیابی رشد، توسعه و پیشرفت فرهنگی هر کشوری میزان تولید کتاب، مطالعه و کتابخوانی مردم آن مرز و بوم است. ایران اسلامی نیز از دیرباز تاکنون با داشتن تمدنی چندهزارساله و مراکز متعدد علمی، فرهنگی، کتابخانه‌های معتبر، علما و دانشمندان بزرگ با آثار ارزشمند تاریخی، سرآمد دولت‌ها و ملت‌های دیگر بوده و در عرصه فرهنگ و تمدن جهانی به‌سان خورشیدی تابناک همچنان می‌درخشد و با فرزندان نیک‌نهاد خویش هنرنمایی می‌کند. چه کسی است که در دنیا با دانشمندان فرزانه و نام‌آور ایرانی همچون ابوعلی سینا، ابوریحان بیرونی، فارابی، خوارزمی و ... همچنین شاعران برجسته‌ای نظیر فردوسی، سعدی، مولوی، حافظ و ... آشنا نباشد و در مقابل عظمت آنها سر تعظیم فرود نیاورد. تمامی این افتخارات ارزشمند، برگرفته از میزان عشق و علاقه فراوان ملت ما به فراگیری علم و دانش از طریق خواندن و مطالعه منابع و کتاب‌های گوناگون است. به شکرانه الهی، تاریخ و گذشته ما، همیشه درخشان و پر بار است. ولی اکنون در این زمینه در چه جایگاهی قرار داریم؟ آمار و ارقام ارائه‌شده از سوی مجامع و سازمان‌های فرهنگی در مورد سرانه مطالعه هر ایرانی، برایمان چندان امیدوارکننده نمی‌باشد.

کتاب، دروازه‌ای به سوی گستره دانش و معرفت است و کتاب خوب، یکی از بهترین ابزارهای کمال بشری است. همه دستاوردهای بشر در سراسر عمر جهان، تا آنجا که قابل کتابت بوده است، در میان دست‌نوشته‌هایی است که انسان‌ها پدید آورده و می‌آورند. در این مجموعه بی‌نظیر، تعالیم الهی، درس‌های پیامبران به بشر، و همچنین علوم مختلفی است که سعادت بشر بدون آگاهی از آنها امکان‌پذیر نیست. کسی که با دنیای زیبا و زندگی‌بخش کتاب ارتباط ندارد بی‌شک از مهم‌ترین دستاورد انسانی و نیز از بیشترین معارف الهی و بشری محروم است. با این دیدگاه، به‌روشنی می‌توان ارزش و مفهوم رمزی عمیق در این حقیقت تاریخی را دریافت که اولین خطاب خداوند متعال به پیامبر گرامی اسلام (ص) این است که «بخوان!» و در اولین سوره‌ای که بر آن فرستاده عظیم‌الشان خداوند، فرود آمده، نام «قلم» به تجلیل یاد

1. <https://farsi.khamenei.ir/message-content?id=2696>

شده است: «إِقْرَأْ وَ رَبُّكَ الْأَكْرَمُ. الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ» در اهمیت عنصر کتاب برای تکامل جامعه انسانی، همین بس که تمامی ادیان آسمانی و رجال بزرگ تاریخ بشری، از طریق کتاب جاودانه مانده اند.

دانشگاه پیام نور با گستره جغرافیایی ایران شمول خود با هدف آموزش برای همه، همه جا و همه وقت، به عنوان دانشگاهی کتاب محور در نظام آموزش عالی کشورمان، افتخار دارد جایگاه اندیشه سازی و خردورزی بخش عظیمی از جوانان جویای علم این مرز و بوم باشد. تلاش فراوانی در ایام طولانی فعالیت این دانشگاه انجام پذیرفته تا با بهره گیری از تجربه های گرانقدر استادان و صاحب نظران برجسته کشورمان، کتاب ها و منابع آموزشی درسی شاخص و خودآموز تولید شود. در آینده هم، این مهم با هدف ارتقای سطح علمی، روزآمدی و توجه بیشتر به نیازهای مخاطبان دانشگاه پیام نور با جدیت ادامه خواهد داشت. به طور قطع استفاده از نظرات استادان، صاحب نظران و دانشجویان محترم، ما را در انجام این وظیفه مهم و خطیر یاری رسان خواهد بود. پیشاپیش از تمامی عزیزانی که با نقد، تصحیح و پیشنهادهای خود ما را در انجام این وظیفه خطیر یاری می رسانند، سپاسگزاری می نمایم. لازم است از تمامی اندیشمندانی که تاکنون دانشگاه پیام نور را منزلگاه اندیشه سازی خود دانسته و ما را در تولید کتاب و محتوای آموزشی درسی یاری نموده اند، صمیمانه قدردانی گردد. موفقیت و بهروزی تمامی دانشجویان و دانش پژوهان عزیز آرزوی همیشگی ما است.

دانشگاه پیام نور

فهرست مطالب

پیشگفتار	سیزده
فصل اول. ماهیت حسابداری و چارچوب مفهومی گزارشگری مالی	۱
هدف کلی	۱
هدف‌های یادگیری	۱
مقدمه	۱
۱-۱ ماهیت حسابداری و استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی	۲
۲-۱ صورت‌های مالی و هدف‌های آن	۵
۳-۱ استانداردهای حسابداری و ضرورت یکپارچه‌سازی	۹
۴-۱ استانداردهای حسابداری: مبتنی بر اصول یا قواعد	۱۱
۵-۱ چارچوب مفهومی گزارشگری مالی	۱۲
۱-۵-۱ سطح اول: هدف‌های گزارشگری مالی	۱۳
۱-۵-۲ سطح دوم: ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی و عناصر صورت‌های مالی	۱۴
۱-۵-۳ سطح سوم: مفاهیم شناخت و اندازه‌گیری و افشا	۲۰
خلاصه فصل اول	۳۲
خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل اول	۳۳
خودآزمایی تشریحی فصل اول	۳۵
فصل دوم. حساب‌ها و اسناد دریافتنی	۳۷
هدف کلی	۳۷
هدف‌های یادگیری	۳۷
مقدمه	۳۷

۳۸	۱-۲ شناسایی حساب‌های دریافتنی
۴۱	۲-۲ ارزیابی حساب‌های دریافتنی
۴۲	۱-۲-۲ روش حذف مستقیم
۴۳	۲-۲-۲ روش ذخیره
۴۸	۳-۲ برگشت از فروش و تخفیفات
۵۰	۴-۲ اسناد دریافتنی
۵۰	۱-۴-۲ سفته
۵۴	۲-۴-۲ برات
۵۶	خلاصه فصل دوم
۵۸	خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل دوم
۶۰	خودآزمایی تشریحی فصل دوم
۶۱	مسائل فصل دوم
۶۷	فصل سوم. حسابداری موجودی‌ها
۶۷	هدف کلی
۶۷	هدف‌های یادگیری
۶۸	مقدمه
۶۸	۱-۳ بهای تمام‌شده موجودی‌ها
۶۹	۲-۳ سیستم‌های ثبت موجودی‌ها
۷۰	۱-۲-۳ سیستم ثبت ادواری موجودی‌ها
۷۰	۲-۲-۳ سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها
۷۴	۳-۳ گردش موجودی‌ها
۷۴	۴-۳ روش‌های محاسبه بهای تمام شده
۷۵	۱-۴-۳ روش اولین صادره از اولین وارده (فایفو)
۷۹	۲-۴-۳ روش میانگین موزون
۸۱	۳-۴-۳ روش خرده‌فروشی
۸۲	۴-۴-۳ روش شناسایی ویژه
۸۳	۵-۴-۳ روش هزینه‌یابی استاندارد
۸۴	۵-۳ کسری یا فزونی موجودی کالا
۸۵	۶-۳ تعیین ارزش موجودی‌ها برای انعکاس در صورت‌های مالی
۸۸	۱-۶-۳ نحوه عمل با نوسان خالص ارزش فروش کالا
۸۹	۲-۶-۳ اندازه‌گیری موجودی مواد
۹۰	۳-۶-۳ اندازه‌گیری موجودی‌ها به ارزش منصفانه
۹۰	۷-۳ تعهدات خرید کالا
۹۲	۸-۳ زمان شناخت موجودی‌ها
۹۳	۱-۸-۳ کالای بین‌راهی

۹۵	۲-۸-۳ فروش کالا با حق برگشت
۹۶	۳-۸-۳ کالای امانی
۹۶	۴-۸-۳ اجاره از نوع تأمین مالی (سرمایه‌ای)
۹۷	۳-۹ اشتباهات در اندازه‌گیری موجودی‌ها
۱۰۱	۳-۱۰ موارد افشا در یادداشت‌های توضیحی (برای مطالعه)
۱۰۲	خلاصه فصل سوم
۱۰۴	خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل سوم
۱۰۸	خودآزمایی تشریحی فصل سوم
۱۰۹	مسائل فصل سوم
۱۱۳	فصل چهارم. املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات (دارایی‌های ثابت مشهود)
۱۱۳	هدف کلی
۱۱۳	هدف‌های یادگیری
۱۱۴	مقدمه
۱۱۴	۴-۱ املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات
۱۱۵	۴-۲ شناخت اولیه و تعیین بهای تمام شده
۱۲۶	۴-۳ روش‌های تحصیل املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات
۱۲۶	۴-۳-۱ تحصیل دارایی‌ها به شکل نقد
۱۲۶	۴-۳-۲ تحصیل دارایی‌ها به شکل نسیه
۱۲۷	۴-۳-۳ تحصیل دارایی‌ها در قالب قرارداد خرید با پرداخت آتی
۱۳۰	۴-۳-۴ تحصیل دارایی از طریق انتشار سهام
۱۳۱	۴-۵-۳ تحصیل دارایی به‌صورت گروهی و یکجا
۱۳۲	۴-۳-۶ تحصیل دارایی در قالب احداث یا ساخت
۱۴۲	۴-۳-۷ تحصیل دارایی‌ها از طریق کمک‌های بلاعوض دولت
۱۴۵	۴-۳-۸ تحصیل دارایی‌ها از طریق معاوضه
۱۵۱	۴-۳-۹ تحصیل دارایی‌ها از طریق قرارداد اجاره تأمین مالی (اجاره سرمایه‌ای)
۱۵۱	۴-۴ مخارج بعد از تحصیل
۱۵۲	۴-۵-۵ اندازه‌گیری پس از شناخت
۱۵۲	۴-۵-۱ مدل بهای تمام شده
۱۵۳	۴-۶ حسابداری تجدید ارزیابی
۱۵۸	۴-۷ واگذاری و برکناری دائمی دارایی‌ها
۱۵۹	۴-۸ دارایی‌های غیرجاری نگهداری شده برای فروش
۱۶۰	۴-۹ استهلاك املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات
۱۶۳	۴-۹-۱ روش خط مستقیم
۱۶۴	۴-۹-۲ روش فعالیت
۱۶۵	۴-۹-۳ روش‌های نزولی (تسریعی)

۱۶۸	۴-۱۰ مقایسه روش‌های استهلاک.....
۱۶۹	۴-۱۱ نحوه عمل با کاهش ارزش املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات.....
۱۷۴	۴-۱۲ منابع طبیعی و استهلاک آن.....
۱۷۸	بخش ضمیمه (برای مطالعه).....
۱۷۸	ضمیمه ۱. روش‌های خاص محاسبه استهلاک.....
۱۸۲	ضمیمه ۲. عدم استفاده از دارایی‌ها.....
۱۸۲	ضمیمه ۳. موارد افشا در یادداشت‌های توضیحی.....
۱۸۴	خلاصه فصل چهارم.....
۱۸۶	خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل چهارم.....
۱۸۸	خودآزمایی تشریحی فصل چهارم.....
۱۸۹	مسائل فصل چهارم.....
۱۹۹	فصل پنجم. دارایی‌های نامشهود.....
۱۹۹	هدف کلی.....
۱۹۹	هدف‌های یادگیری.....
۱۹۹	مقدمه.....
۲۰۰	۵-۱ دارایی نامشهود.....
۲۰۱	۵-۲ شناخت و اندازه‌گیری اولیه دارایی‌های نامشهود.....
۲۰۳	۵-۳ دارایی‌های نامشهود ایجاد شده در واحد تجاری.....
۲۰۴	۵-۴ مخارج تحقیق و توسعه.....
۲۰۵	۵-۵ انواع دارایی‌های نامشهود.....
۲۰۹	۵-۶ مبانی اندازه‌گیری دارایی‌های نامشهود پس از شناخت اولیه.....
۲۱۰	۵-۷ عمر مفید دارایی‌های نامشهود.....
۲۱۲	۵-۸ برکناری و واگذاری.....
۲۱۲	۵-۹ قطع شناخت دارایی نامشهود.....
۲۱۲	۵-۱۰ کاهش ارزش دارایی‌های نامشهود.....
۲۱۶	۵-۱۱ موارد افشا در یادداشت‌های توضیحی (برای مطالعه).....
۲۱۷	خلاصه فصل پنجم.....
۲۱۹	خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل پنجم.....
۲۲۰	خودآزمایی تشریحی فصل پنجم.....
۲۲۰	مسائل فصل پنجم.....
۲۲۳	فصل ششم. ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی.....
۲۲۳	هدف کلی.....
۲۲۳	هدف‌های یادگیری.....
۲۲۳	مقدمه.....

۲۲۴	۱-۶ ذخایر.....
۲۲۴	۲-۶ تفاوت ذخایر با سایر بدهی‌ها و حساب‌های دارایی‌گاه.....
۲۲۵	۳-۶ اندازه‌گیری ذخایر.....
۲۲۷	۴-۶ قراردادهای زیان‌بار.....
۲۲۸	۵-۶ بدهی احتمالی.....
۲۲۹	۶-۶ رابطه بین ذخایر و بدهی‌های احتمالی.....
۲۲۹	۷-۶ دارایی احتمالی.....
۲۳۰	۸-۶ موارد افشا در یادداشت‌های توضیحی (برای مطالعه).....
۲۳۱	خلاصه فصل ششم.....
۲۳۳	خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل ششم.....
۲۳۴	خودآزمایی تشریحی فصل ششم.....
۲۳۴	مسائل فصل ششم.....
۲۳۷	فصل هفتم. صورت وضعیت مالی (ترازنامه).....
۲۳۷	هدف کلی.....
۲۳۷	هدف‌های یادگیری.....
۲۳۸	مقدمه.....
۲۳۸	۱-۷ صورت وضعیت مالی (ترازنامه).....
۲۳۹	۲-۷ اقلام اصلی صورت وضعیت مالی.....
۲۴۱	۳-۷ تفکیک اقلام به جاری و غیرجاری (مفاهیم و مبانی ارزیابی).....
۲۴۱	۱-۳-۷ دارایی‌های جاری.....
۲۴۴	۲-۳-۷ بدهی‌های جاری.....
۲۴۶	۳-۳-۷ دارایی‌های غیر جاری.....
۲۴۹	۴-۳-۷ بدهی‌های غیر جاری.....
۲۴۹	۵-۳-۷ حقوق مالکانه.....
۲۵۱	۴-۷ تهاثر در گزارش‌های مالی.....
۲۵۲	۵-۷ اشکال تهیه صورت وضعیت مالی.....
۲۵۵	۶-۷ موارد افشا در یادداشت‌های توضیحی (برای مطالعه).....
۲۵۶	خلاصه فصل هفتم.....
۲۵۸	خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل هفتم.....
۲۵۹	خودآزمایی تشریحی فصل هفتم.....
۲۵۹	مسائل فصل هفتم.....
۲۶۱	فصل هشتم. صورت سود و زیان.....
۲۶۱	هدف کلی.....
۲۶۱	هدف‌های یادگیری.....

۲۶۲	 مقدمه
۲۶۲	۸-۱ مفهوم سود.....
۲۶۴	۸-۲ رویکرد معاملاتی در اندازه‌گیری سود.....
۲۶۵	۸-۳ صورت سود و زیان.....
۲۶۵	۸-۴ کیفیت سود.....
۲۶۶	۸-۵ طبقه‌بندی هزینه‌ها.....
۲۶۸	۸-۶ ارکان اصلی و فرعی صورت سود و زیان.....
۲۶۹	۸-۶-۱ عملیات در حال تداوم.....
۲۷۱	۸-۶-۲ عملیات متوقف شده.....
۲۷۲	۸-۷ اشکال تهیه صورت سود و زیان.....
۲۷۵	۸-۸ سود هر سهم.....
۲۷۷	خلاصه فصل هشتم.....
۲۷۸	خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل هشتم.....
۲۸۰	خودآزمایی تشریحی فصل هشتم.....
۲۸۱	مسائل فصل هشتم.....
۲۸۳	فصل نهم. تغییرات حسابداری و اصلاح اشتباهات.....
۲۸۳	هدف کلی.....
۲۸۳	هدف‌های یادگیری.....
۲۸۴	 مقدمه
۲۸۴	۹-۱ تغییرات حسابداری.....
۲۸۴	۹-۱-۱ تغییر در رویه‌های حسابداری.....
۲۸۹	۹-۱-۲ تغییر در برآوردهای حسابداری.....
۲۹۰	۹-۲ اصلاح اشتباهات دوره‌های قبل.....
۲۹۳	۹-۳ موارد افشا در یادداشت‌های توضیحی (برای مطالعه).....
۲۹۴	خلاصه فصل نهم.....
۲۹۶	خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل نهم.....
۲۹۸	خودآزمایی تشریحی فصل نهم.....
۲۹۹	مسائل فصل نهم.....
۳۰۱	فصل دهم. صورت سود و زیان جامع و صورت تغییرات در حقوق مالکانه.....
۳۰۱	هدف کلی.....
۳۰۱	هدف‌های یادگیری.....
۳۰۱	 مقدمه
۳۰۲	۱۰-۱ صورت سود و زیان جامع.....
۳۰۴	۱۰-۲ صورت تغییرات در حقوق مالکانه.....

۳۰۹	 (برای مطالعه)	۳-۱۰ موارد افشا در یادداشت‌های توضیحی
۳۰۹		خلاصه فصل دهم
۳۱۰		خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل دهم
۳۱۰		خودآزمایی تشریحی فصل دهم
۳۱۱		مسائل فصل دهم
۳۱۳		ضمایم و پیوست
۳۱۹		پاسخنامه
۳۲۱		واژه‌نامه انگلیسی به فارسی
۳۲۵		منابع

تقدیم به روح آسمانی همسرم
به خاطر خلق زیباترین خاطرات زندگی‌ام

و

فرزندان دل‌بندم؛ آرمان و نیلوفر

پیشگفتار

با افزایش جهانی شدن بازارهای مالی، نیاز به استفاده از فرصت‌های سرمایه‌گذاری خارجی و دستیابی به اطلاعات قابل مقایسه و قابل اتکا و کاهش هزینه‌های تطبیق صورت‌های مالی که با استفاده از استانداردهای ملی تهیه می‌شود منجر به تمایل به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری و همگرایی در میان کشورها شده است. هماهنگ‌سازی به معنای نوعی توافق در سطح بین‌المللی است که به‌منظور جریان مطلوب و قابل فهم‌تر اطلاعات صورت می‌گیرد. این استانداردها می‌توانند به ایجاد و توسعه مجموعه صورت‌های مالی واحد، با کیفیت بالا، قابل فهم، قابل اجرا و قابل پذیرش در سطح جهان بپردازند. همگرا نمودن تمامی گزارش‌های مالی در همه جای جهان نیز از هدف‌های این استانداردها می‌باشد. از این رو در این کتاب سعی بر آن شده است که مطالب و سرفصل‌های درسی در چارچوب استانداردهای مزبور توضیح داده شود. با توجه به اینکه بخش قابل توجه محتوای مطالب استانداردهای داخلی نیز عیناً ترجمه استانداردهای بین‌المللی می‌باشد، بنابراین با مطالعه کتاب حاضر، دانشجو به استانداردهای ایران نیز تسلط پیدا خواهد کرد. با این وجود به جهت آشنایی با موارد معدود اختلاف بین دو استاندارد، به اقتضای ضرورت، در پاورقی کتاب به بیان نکات افتراق پرداخته شده است.

به‌منظور سهولت در درک مطالب، در کلیه فصول کتاب سعی شده است در هر مورد، مثال‌های کاملی ارائه گردد، به‌گونه‌ای که شخص بتواند بر مبنای مطالب و

مثال‌های ارائه شده، به راحتی از عهده پاسخ به سؤالات آخر فصل برآمده و ارزیابی دقیق‌تری از میزان تسلط خود به محتوای ارائه شده در متن داشته باشد. کتاب حاضر در قالب ده فصل تهیه و تدوین شده است. در فصل اول به تشریح ماهیت حسابداری و چارچوب مفهومی گزارشگری مالی پرداخته شده است. در ادامه به تفصیل به بحث در رابطه با حسابداری حساب‌های و اسناد دریافتی، موجودی‌ها، املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات، دارایی‌های نامشهود، ذخایر، بدهی‌ها و دارایی‌های احتمالی و تغییرات در حسابداری و اصلاح اشتباهات پرداخته شده است. در نهایت مفاهیم و نحوه تهیه صورت‌های مالی شرکت‌ها نظیر صورت وضعیت مالی (ترازنامه)، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت تغییرات در حقوق مالکانه به تفصیل مورد بحث قرار گرفته است.

در خاتمه با قدردانی و سپاس فراوان از کلیه اساتید و مدرسان، دانشجویان و دیگر علاقه‌مندان حسابداری که این کتاب را مورد مطالعه قرار می‌دهند، تقاضا دارد مؤلف را از پیشنهادها و انتقادهای سازنده و تأثیرگذار خود بی‌بهره نگذاشته و نقطه نظرات اصلاحی خود را به واسطه ناشر و یا به طور مستقیم با پست الکترونیکی m_meshki@pnu.ac.ir طرح نموده و نویسنده را در روند بهبود کیفی کتاب در چاپ‌های بعدی یاری نمایند.

دکتر مهدی مشکی میاوقی

عضو هیئت علمی دانشگاه پیام‌نور

بهار ۱۴۰۳

فصل اول

ماهیت حسابداری و چارچوب مفهومی گزارشگری مالی

هدف کلی

آشنایی با مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی.

هدف‌های یادگیری

- از شما انتظار می‌رود بعد از مطالعه این فصل، بر موضوعات زیر تسلط پیدا کنید:
۱. ماهیت حسابداری و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی.
 ۲. مفاهیم و کارکرد هر یک از صورت‌های مالی.
 ۳. چارچوب مفهومی گزارشگری مالی و هدف‌های آن.
 ۴. تفاوت استانداردهای حسابداری قاعده مدار و اصول محور.
 ۵. ویژگی‌های کیفی حسابداری شامل ویژگی‌های بنیادی و ویژگی‌های بهبوددهنده.
 ۶. عناصر اصلی صورت‌های مالی و معیارهای شناخت.
 ۷. معیارهای اندازه‌گیری مورد استفاده در صورت‌های مالی.
 ۸. مفروضات حسابداری، اصول حسابداری و عامل محدودکننده مخارج.

مقدمه

دنیای کنونی، هر روز شاهد پدید آمدن شکل تازه‌ای از ارتباطات اقتصادی و دگرگونی‌های شگرفی است که در حوزه‌های مختلف، نظیر فناوری، دقت و سرعت در پردازش داده‌ها، چگونگی انتقال و انتشار اطلاعات و در نهایت نوع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، رخ می‌دهد. بر این اساس، حسابداری نیز به فراخور تغییرات ایجاد

شده در محیط‌های اقتصادی و مالی، دستخوش تحولات قابل توجه شده و با بهینه کردن روش‌های شناسایی، اندازه‌گیری و گزارشگری، سعی کرده است به‌طور مستمر بر مربوط بودن، قابلیت اعتماد و مقایسه گزارش‌های مالی خود بیفزاید.

مجموعه عوامل فوق باعث می‌شود که نقش و اهمیت حسابداری به‌عنوان یکی از منابع اصلی تأمین اطلاعات مالی بیش از پیش احساس شده و تقاضای روزافزون استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی باعث شود که وجود مبانی نظری مستحکم و قابل دفاع در حوزه چگونگی ثبت و گزارشگری فعالیت‌های مالی که بر اساس آن بتوان به استانداردهای حسابداری منسجم و حتی واحدی دست یافت، ضرورت بیشتری پیدا کند.

بر این اساس در مقدمه مفاهیم نظری حسابداری در تشریح هدف و جایگاه حسابداری چنین عنوان شده است:

«جهت دستیابی به استانداردهای حسابداری هماهنگ، وجود یک مجموعه پیوسته از "هدف‌ها" و "مبانی" مرتبط که بتواند ماهیت، نحوه عمل و حدود گزارشگری مالی را مشخص کند لازم است. چنین مجموعه‌ای، همانند یک قانون پایه، در تدوین استانداردهای حسابداری و حل و فصل مسائلی که ممکن است در این راه پیش آید، ملاک عمل قرار خواهد گرفت. علاوه بر مزیت فوق، وجود یک مجموعه از مفاهیم نظری، به تعیین حدود قضاوت حرفه‌ای در تهیه صورت‌های مالی و محدود کردن رویه‌های حسابداری به‌منظور افزایش قابل مقایسه بودن اطلاعات مالی کمک خواهد کرد».

با توجه به مطالب فوق، در این فصل هدف بررسی و تشریح ماهیت حسابداری، محیط حسابداری و گزارشگری مالی، هدف‌های گزارشگری مالی، سابقه مفاهیم نظری و ضرورت وجود استانداردهای بین‌المللی حسابداری و تمایل به پیروی از استانداردهای واحد و در نهایت پرداختن به اصول، مفاهیم و چارچوب نظری گزارشگری مالی است.

۱-۱ ماهیت حسابداری و استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی

حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که ویژگی اصلی آن شناسایی، اندازه‌گیری و گزارشگری اطلاعات مالی واحدهای اقتصادی به کلیه استفاده‌کنندگان و افراد ذینفع

می‌باشد (کیزو و همکاران، ۲۰۲۰)؛ بنابراین هدف حسابداری ارائه اطلاعات درباره یک واحد اقتصادی به استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی و برون‌سازمانی جهت تسهیل در فرایند اتخاذ تصمیم می‌باشد. مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی ایران محصول نهایی فرایند حسابداری را ارائه اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان مختلف (اعم از استفاده‌کنندگان داخلی و استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری)، در قالب گزارش‌های حسابداری می‌داند. آن گروه از گزارش‌های حسابداری که با هدف تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری تهیه و ارائه می‌شود، در حیطه عمل گزارشگری مالی قرار می‌گیرد.

استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به اشخاصی اطلاق می‌شود که جهت رفع نیازهای اطلاعاتی متفاوت خود از صورت‌های مالی استفاده می‌کنند. تأمین نیازهای اطلاعاتی تمام استفاده‌کنندگان توسط صورت‌های مالی امکان‌پذیر نیست ولی نیازهایی وجود دارد که برای همه استفاده‌کنندگان مشترک است. اعتقاد بر این است که هرگاه صورت‌های مالی معطوف به تأمین نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران باشد، اکثر نیازهای سایر استفاده‌کنندگان را نیز در حد توان برآورده می‌کند. استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و نیازهای اطلاعاتی آن‌ها به شرح زیر است:

الف) استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی

۱. سرمایه‌گذاران. سرمایه‌گذاران به‌عنوان تأمین‌کنندگان سرمایه، علاقه‌مند به اطلاعاتی در مورد ریسک و بازده سرمایه‌گذاری‌های خود می‌باشند. آنان به اطلاعاتی نیاز دارند که براساس آن بتوانند در مورد خرید، نگهداری یا فروش سهام تصمیم‌گیری کنند و عملکرد مدیریت واحد تجاری و توان واحد تجاری را جهت پرداخت سود سهام مورد ارزیابی قرار دهند.
۲. اعطاکنندگان تسهیلات مالی. اعطاکنندگان تسهیلات مالی علاقه‌مند به اطلاعاتی هستند که براساس آن بتوانند واحد تجاری را در بازپرداخت به‌موقع اصل و فرع تسهیلات دریافتی ارزیابی کنند.
۳. تأمین‌کنندگان کالا و خدمات و سایر بستانکاران. تأمین‌کنندگان کالا و خدمات و سایر بستانکاران به اطلاعاتی علاقه‌مند هستند که آن‌ها را در اتخاذ تصمیم در زمینه فروش کالا و خدمات به واحد تجاری و ارزیابی توان واحد تجاری جهت

بازپرداخت بدهی‌های خود در سررسید، یاری رساند. بستانکاران تجاری برعکس اعطاکندگان تسهیلات مالی به وضعیت واحد تجاری در کوتاه‌مدت علاقه‌مند هستند مگر آنکه واحد تجاری از مشتریان عمده آنان بوده و ادامه فعالیت آنان به تداوم معاملات با واحد تجاری متکی باشد.

۴. مشتریان. علاقه مشتریان به کسب اطلاعات در مورد تداوم فعالیت واحد تجاری است، بالأخص زمانی که رابطه آنان با واحد تجاری بلندمدت بوده یا اینکه در حد قابل ملاحظه‌ای به محصولات و خدمات واحد تجاری وابسته باشند.

۵. دولت و مؤسسات دولتی. دولت و مؤسسات تابع آن در رابطه با تخصیص منابع علاقه‌مند به فعالیت‌های واحد تجاری هستند. آنان همچنین برای تنظیم فعالیت‌های واحدهای تجاری، تعیین سیاست‌های مالیاتی و تشخیص مالیات و نیز تهیه آمار ملی به اطلاعات نیاز دارند.

۶. جامعه به‌طور اعم. آحاد جامعه به طرق مختلف تحت تأثیر واحدهای تجاری قرار می‌گیرند. به‌طور مثال، واحدهای تجاری ممکن است در اقتصاد محلی از طریق ایجاد اشتغال و استفاده از محصولات فروشندگان محلی نقش قابل ملاحظه‌ای ایفا کنند. از طریق ارائه اطلاعات در مورد روندها و تحولات اخیر در رشد واحد تجاری و طیف فعالیت‌های آن، صورت‌های مالی می‌تواند برای آحاد جامعه مفید باشد.

۷. سایر استفاده‌کنندگان. اشخاص دیگری که عمدتاً به ارائه خدمات به استفاده‌کنندگان فوق‌الذکر بالأخص سرمایه‌گذاران اشتغال دارند، جهت رفع نیازهای اطلاعاتی خود به صورت‌های مالی تکیه می‌کنند. اشخاص مزبور از جمله شامل بورس اوراق بهادار، کارگزاران بورس، تحلیل‌گران مالی و پژوهشگران می‌باشند.

ب) استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی

۱. کارکنان واحد تجاری. کارکنان و نمایندگان آنها به اطلاعاتی در مورد ثبات و سودآوری کارفرمایان خود علاقه‌مندند. این دسته همچنین علاقه‌مند به اطلاعاتی هستند که آنها را در ارزیابی توان واحد تجاری مبنی بر تأمین حقوق و مزایا، ایجاد فرصت‌های شغلی و پرداخت مزایای پایان خدمت یاری دهد.

۲. مدیران واحد تجاری. مدیریت واحد تجاری مسئول تهیه و ارائه صورت‌های مالی می‌باشد. مدیریت به شکل و محتوای صورت‌های مالی علاقه‌مند است زیرا این

صورت‌ها ابزار اصلی انتقال اطلاعات مالی در مورد واحد تجاری به اشخاص خارج از آن است. مدیریت از اطلاعات صورت‌های مالی در انجام وظایف برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری و کنترل کمک می‌گیرد و قادر است شکل و محتوای چنین اطلاعات اضافی را در راستای رفع نیازهای خود تعیین کند.

در مقایسه گروه‌های هدف استفاده‌کننده از صورت‌های مالی، به نظر می‌رسد که سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان را ازجمله گروه‌های بسیار مهم باید تلقی نمود. بر اساس چارچوب مفهومی گزارشگری مالی^۱ (۲۰۱۸) سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان فعلی و بالقوه، استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های مالی می‌باشند که عمدتاً با مقاصد عمومی منتشر می‌شود. با این وجود اعتقاد بر این است که گزارش‌های مزبور به‌تنهایی نمی‌تواند تمام اطلاعات مورد نیاز این گروه را تأمین نموده و آنان را بی‌نیاز از اطلاعات ارائه شده توسط سایر منابع نماید.

۱-۲ صورت‌های مالی^۲ و هدف‌های آن

صورت‌های مالی مهم‌ترین ابزار موجود در دست شرکت‌ها جهت ارائه اطلاعات به استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی می‌باشد. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری (IAS#1)^۳ مجموعه کامل صورت‌های مالی^۴ شامل موارد زیر است:

الف) صورت‌وضعیت مالی (ترازنامه)^۵ به تاریخ پایان دوره

ب) صورت سود و زیان^۶ و صورت سود و زیان جامع^۷

پ) صورت تغییرات در حقوق مالکانه^۸

ت) صورت جریان‌های نقدی^۹

ث) یادداشت‌های توضیحی^{۱۰} شامل اهم رویه‌های حسابداری و سایر اطلاعات توضیحی

ج) اطلاعات مقایسه‌ای دوره قبل

1. Conceptual Framework for Financial Reporting (CF)

2. Financial Statements

3. International Accounting Standards (IAS)

4. Complete set of Financial Statements

5. Statement of Financial Position (Balance Sheet)

6. Income Statement

7. Statement of Comprehensive Income

8. Statement of Changes in Equity

9. Statement of Cash flows

10. Notes

- چ) صورت وضعیت مالی به تاریخ ابتدای دوره قبل (چنانچه واحد تجاری یک رویه حسابداری را با تسری به گذشته به کار گیرد یا اقلام صورت های مالی را با تسری به گذشته، تجدید ارائه نماید و یا اقدام به تجدید طبقه بندی اقلام صورت های مالی نماید).
- صورت وضعیت مالی، گزارشی است که وضعیت مالی یک واحد تجاری را که شامل اطلاعاتی در رابطه با منابع اقتصادی تحت کنترل (دارایی ها)، تعهدات مربوط به انتقال منابع اقتصادی (بدهی ها) و تفاوت بین دارایی ها و بدهی ها (حقوق مالکانه) است، در یک مقطع زمانی مشخص نشان می دهد.
 - صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع. صورت سود و زیان منبع اولیه اطلاعات در مورد عملکرد مالی واحد تجاری در طی دوره گزارشگری می باشد. صورت مزبور دربرگیرنده کلیه درآمدها و هزینه ها بوده و تفاوت بین این دو قلم، سود یا زیان خالص واحد تجاری را به عنوان یکی از معیارهای ارزیابی عملکرد مدیریت بیان می کند. همچنین صورت سود و زیان جامع، گزارشی است که هرگونه افزایش یا کاهش در حقوق مالکانه، اعم از سود یا زیان خالص و یا سایر اقلام قابل انعکاس طبق استانداردهای حسابداری را (به جز موارد مربوط به آورده و ستانده مالکان^۱) نشان می دهد. صورت سود و زیان به همراه صورت سود و زیان جامع، تحت عنوان صورت های مالی عملکرد نیز نامیده می شود
 - صورت تغییرات در حقوق مالکانه. گزارش مزبور^۲ یکی دیگر از صورت های مالی اساسی است که باید به همراه سایر صورت های مالی منتشر شود. در این گزارش حقوق مالکانه در ابتدای دوره گزارشگری قبلی به تفکیک هر یک از اجزای آن نوشته شده و سپس تغییرات هر یک از اجزای حقوق مالکانه در سال گذشته و نیز در دوره جاری در آن لحاظ می شود تا مبلغ حقوق مالکانه در تاریخ گزارشگری جاری به دست آید.

۱. آورده مالکان واحد اقتصادی می تواند شامل افزایش در حقوق مالکانه ناشی از سرمایه گذاری در واحد تجاری به صورت نقدی، غیرنقدی و یا در قالب تبدیل مطالبات نقدی حال شده اشخاص بوده و ستانده آنان نیز دربرگیرنده تصویب توزیع سود بین مالکان، تقسیم اندوخته ها و بازگشت سرمایه ناشی از کاهش اختیاری سرمایه می باشد.

۲. این گزارش از ابتدای سال ۱۳۹۸ به مجموعه صورت های مالی در ایران اضافه شد و با ارائه آن، دیگر نیازی به ارائه گردش سود (زیان) انباشته که سابقاً ذیل صورت سود و زیان بود، نخواهد بود. توضیح اینکه گردش سود (زیان) انباشته یکی از مواردی است که در صورت تغییرات در حقوق مالکانه ارائه می شود.

- صورت جریان‌های نقدی. صورت جریان وجوه نقد، منعکس‌کننده جریان‌های ورودی و خروجی نقدی واحد تجاری طی دوره است و جریان‌های ناشی از عملیات را از جریان‌های ناشی از سایر فعالیت‌ها تفکیک می‌کند. صورت جریان وجوه نقد اطلاعات مفیدی در مورد طرق ایجاد و مصرف وجه نقد توسط واحد تجاری ارائه می‌کند. اطلاعات راجع به جریان‌های ورودی و خروجی وجه نقد طی دوره به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند تا عواملی همچون وضعیت نقدینگی واحد تجاری و توان آن جهت بازپرداخت بدهی‌ها، انعطاف‌پذیری مالی و رابطه بین سود و جریان‌های نقدی واحد تجاری را مورد ارزیابی قرار دهند.
- انعطاف‌پذیری مالی عبارت از توانایی واحد تجاری مبنی بر اقدام مؤثر جهت تغییر میزان و زمان جریان‌های نقدی آن می‌باشد به گونه‌ای که واحد تجاری بتواند در قبال رویدادها و فرصت‌های غیرمنتظره واکنش نشان دهد. انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری را قادر می‌سازد تا از فرصت‌های غیرمنتظره سرمایه‌گذاری به‌خوبی بهره گیرد و در دورانی که جریان‌های نقدی حاصل از عملیات مثلاً به دلیل کاهش غیرمنتظره در تقاضا برای محصولات تولیدی واحد تجاری در سطح پایین و احتمالاً منفی قرار دارد به حیات خود ادامه دهد. انعطاف‌پذیری مالی از منابع مختلفی نشئت می‌گیرد. به‌طور مثال توان کسب سرمایه جدید در کوتاه‌مدت از طریق صدور اوراق مشارکت، توان دستیابی به وجه نقد از طریق فروش دارایی‌ها بدون اختلال در عملیات در حال تداوم و توان نیل به بهبود سریع در خالص جریان‌های نقدی ناشی از عملیات، از جمله این منابع است. انعطاف‌پذیری مالی معمولاً متضمن از دست‌دادن برخی منافع در قبال به دست آوردن برخی مزایاست. به‌طور مثال نگهداری دارایی‌هایی که به راحتی در بازار قابل دادوستد است، نشانگر انعطاف‌پذیری مالی است اما همین امر ممکن است متضمن بسنده کردن به نرخ بازدهی باشد که به مراتب کمتر از نرخ است که می‌توان از سرمایه‌گذاری در دارایی‌هایی با نقدینگی کمتر به دست آورد.
- یادداشت‌های توضیحی. یادداشت‌های توضیحی جز غیرقابل تفکیک از صورت‌های مالی بوده و دربردارنده اطلاعاتی مهمی در مورد جزئیات مربوط به اقلام مندرج در صورت‌های مالی، اهم رویه‌های حسابداری استفاده شده، قضاوت‌های مدیریت در فرایند بکارگیری رویه‌های حسابداری و انجام برآوردها و سایر اطلاعاتی است که افشای آن می‌تواند برای استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی در فرایند اتخاذ تصمیم،