

بررسی مفاهیم نظری گزارشگری مالی: چارچوبی برای استانداردسازی و تصمیم‌گیری اقتصادی

حسن پسندی^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۴/۰۲/۳۱

چکیده

گزارشگری مالی به عنوان یکی از مهم‌ترین ابزارهای ارائه اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان داخلی و خارجی، نقشی کلیدی در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی ایفا می‌کند. این مقاله به بررسی مفاهیم نظری گزارشگری مالی می‌پردازد که به عنوان چارچوبی منسجم برای تدوین استانداردهای حسابداری و تعیین حدود قضاوت حرفه‌ای در تهیه صورت‌های مالی عمل می‌کند. در این راستا، مفهوم سود مبتنی بر نگهداشت سرمایه، به عنوان مبنای اقتصادی پذیرفته شده در سطح جهانی، مورد تأکید قرار گرفته است. این مقاله همچنین به تشریح اجزای گزارشگری مالی، اهداف صورت‌های مالی، ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان پرداخته و بر اهمیت هماهنگی استانداردهای حسابداری با الزامات قانونی تأکید دارد. نتایج نشان می‌دهد که مفاهیم نظری نه تنها به افزایش قابلیت مقایسه و شفافیت اطلاعات مالی کمک می‌کنند، بلکه زمینه‌ساز بهبود تصمیم‌گیری اقتصادی و ارزیابی عملکرد واحدهای تجاری هستند.

واژگان کلیدی

گزارشگری مالی، مفاهیم نظری، استانداردهای حسابداری، نگهداشت سرمایه، صورت‌های مالی، قابلیت مقایسه، تصمیم‌گیری اقتصادی

۱. مسئول مالی و درآمد شهرداری دوزه.

مقدمه

گزارشگری مالی فرایندی است که اطلاعات مالی را به صورت ساختارمند و قابل فهم به استفاده کنندگان ارائه می دهد تا بتوانند تصمیمات اقتصادی آگاهانه ای اتخاذ کنند. برای دستیابی به استانداردهای حسابداری هماهنگ و یکپارچه، وجود چارچوبی نظری که اهداف و مبانی گزارشگری مالی را به صورت منسجم تعریف کند، ضروری است. این چارچوب، که به عنوان مفاهیم نظری گزارشگری مالی شناخته می شود، همانند یک قانون پایه عمل کرده و در تدوین استانداردهای حسابداری و حل مسائل مرتبط با آن مورد استفاده قرار می گیرد. مفاهیم نظری با تعیین حدود قضاوت حرفه ای در تهیه صورت های مالی، از تنوع غیرضروری در رویه های حسابداری جلوگیری کرده و قابلیت مقایسه اطلاعات مالی را افزایش می دهند.

یکی از ویژگی های کلیدی این چارچوب، استقلال آن از الزامات قانونی آمره است. اگرچه استانداردهای حسابداری باید با قوانین موجود سازگار باشند، مفاهیم نظری می توانند فراتر از این الزامات عمل کرده و استانداردهای پیشرفته تری را پیشنهاد دهند. در این مقاله، مفهوم سود مبتنی بر "نگهداشت سرمایه" به عنوان مبنای اصلی پذیرفته شده است. این مفهوم، که در محافل حرفه ای جهانی نیز مقبولیت یافته، درآمدها و هزینه ها را به تغییرات در دارایی ها و بدهی ها نسبت می دهد و بر تعاریف دقیق این عناصر تأکید دارد. هدف این مقاله، تشریح مفاهیم نظری گزارشگری مالی، اجزای آن، ویژگی های کیفی اطلاعات مالی، و نقش آن در پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان مختلف است.

جهت دستیابی به استانداردهای حسابداری هماهنگ، وجود یک مجموعه پیوسته از "اهداف" و "مبانی" مرتبط که بتواند ماهیت، نحوه عمل و حدود گزارشگری مالی را مشخص کند لازم است. چنین مجموعه ای، 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 حرفه ای در تهیه صورتهای مالی و محدود کردن رویه های حسابداری به منظور افزایش قابل مقایسه بودن اطلاعات مالی کمک خواهد کرد. از آنجا که مفاهیم نظری، به عنوان یک نظام منسجم از اهداف و مبانی مرتبط، به منظور تهیه استانداردهای حسابداری هماهنگ و تعیین حدود قضاوت حرفه ای در تهیه و ارائه صورتهای مالی تدوین می شود لذا طبعاً نمی تواند تحت تأثیر الزامات حسابداری مقرر در قوانین آمره قرار گیرد بلکه ممکن است برخی اصول مندرج در آن از الزامات قانونی فراتر رود. بدیهی است الزامات حسابداری مقرر در قوانین آمره در تدوین استانداردهای حسابداری مدنظر قرار خواهد گرفت تا سازگاری لازم بین رویه های حسابداری مندرج در قانون و نحوه عمل طبق استانداردهای حسابداری ایجاد گردد.

در تدوین مفاهیم نظری حاضر، از میان مفاهیم گوناگون سود، مفهوم مبتنی بر "نگهداشت سرمایه" که متکی بر مبانی اقتصادی است مورد پذیرش قرار گرفته است. این نظریه که در محافل حرفه ای جهان نیز مقبولیت یافته است، درآمدها و

هزینه‌ها را ناشی از تغییرات در داراییها و بدهیها تلقی می‌کند و تطابق منطقی آنها را تنها در پرتو ارائه تعاریف دقیق و روشنی از داراییها و بدهیها ممکن می‌داند.

گزارشگری مالی و اجزای آن

محصول نهایی فرایند حسابداری مالی، ارائه اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان مختلف، اعم از استفاده‌کنندگان داخلی و استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری، در قالب گزارشهای حسابداری است. 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.

صورت‌های مالی، بخش اصلی فرایند گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد. در حال حاضر یک مجموعه کامل صورتهای مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد (که از این به بعد صورتهای مالی اساسی نامیده می‌شود) و یادداشتهای توضیحی می‌باشد. دیگر موارد تشکیل‌دهنده گزارشگری مالی مواردی از قبیل گزارش مدیران درباره فعالیت واحد تجاری و گزارش تحلیلی مدیران می‌باشد که همراه با گزارش حسابرس مستقل (و حسب مورد گزارش بازرس قانونی) و صورتهای مالی مجموعه‌ای تحت عنوان گزارش مالی سالانه را تشکیل می‌دهد. سایر گزارشهای مالی که به‌طور موردی و با اهداف خاص تهیه می‌شود دربرگیرنده مواردی از قبیل گزارشهای مالی تهیه شده به‌منظور دریافت تسهیلات مالی از بانکها، گزارش توجیهی هیئت مدیره جهت افزایش سرمایه در مورد شرکت‌های سهامی و اظهارنامه مالیاتی می‌باشد.

دامنه کاربرد این مجموعه، صورتهای مالی با مقاصد عمومی (که از این به بعد صورتهای مالی نامیده می‌شود) می‌باشد. این صورتهای مالی حداقل به‌طور سالانه و در راستای رفع نیازهای مشترک اطلاعاتی طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان تهیه و ارائه می‌شود. سایر گزارشهای مالی از جمله گزارشهای مالی با اهداف خاص، جزء صورتهای مالی تلقی نمی‌شود. معهذا برخی مبانی این مجموعه با تهیه و ارائه چنین گزارشهایی تا آنجا که متکی به فرایند حسابداری مالی است، ارتباط پیدا می‌کند.

واحد گزارشگر

گزارشگری مالی منعکس‌کننده حسابداری واحد تجاری در قبال منابع آن است و از این رو مبنایی برای ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت و اتخاذ تصمیمات اقتصادی فراهم می‌آورد. صورتهای مالی به‌عنوان بخش اصلی فرایند گزارشگری مالی، به استفاده‌کنندگان مختلف در ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری یعنی "واحد گزارشگر" یاری می‌رساند. "واحد گزارشگر" به یک واحد تجاری منفرد یا گروه واحدهای تجاری اطلاق می‌شود که موضوع یک مجموعه صورتهای مالی مشخص است که بنابر الزامات قانونی، قراردادی یا عرفی و به‌منظور رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان تهیه و ارائه می‌شود.

هدف صورتهای مالی

هدف صورتهای مالی عبارت از ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد.

صورتهای مالی همچنین نتایج وظیفه مباشرت مدیریت یا حسابداری آنها را در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته منعکس می‌کند. استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی، غالباً خواهان ارزیابی وظیفه مباشرت یا حسابداری مدیریت می‌باشند. تصمیمات اقتصادی مزبور به عنوان نمونه شامل مواردی از قبیل فروش یا حفظ سرمایه‌گذاری در واحد تجاری و انتخاب مجدد یا جایگزینی مدیران می‌باشد.

از آنجا که صورتهای مالی عمدتاً بیانگر اثرات مالی رویدادهای گذشته است و لزوماً دربرگیرنده اطلاعات غیرمالی نیست، تمام اطلاعات مورد لزوم استفاده‌کنندگان را جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی فراهم نمی‌آورد. باین‌حال، صورتهای مالی نیازهای اطلاعاتی مشترک اغلب استفاده‌کنندگان را رفع می‌کند.

اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی مشمول محدودیتهای مختلف دیگری نیز هست. اطلاعات مالی تحت تأثیر ابهامات موجود قرار می‌گیرد زیرا دربرگیرنده برآوردها بوده و اثر معاملات بین دوره‌های مالی مشخص تخصیص یافته است. اطلاعاتی را که نمی‌توان برحسب واحد پول بیان کرد در متن صورتهای مالی قابل انعکاس نمی‌باشد. به‌علاوه، اطلاعات مندرج در صورتهای مالی عمدتاً تاریخی است، زیرا مرتبط با وضعیت مالی در یک تاریخ معین و عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی برای یک دوره گذشته می‌باشد.

استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و نیازهای اطلاعاتی آنان

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. بالاخص همه استفاده‌کنندگان به نوعی به وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری علاقه‌مند هستند. اعتقاد براین است که هرگاه صورتهای مالی معطوف به تأمین نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران باشد، اکثر نیازهای سایر استفاده‌کنندگان را نیز در حد توان برآورده می‌کند.

وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی

اتخاذ تصمیمات اقتصادی توسط استفاده‌کنندگان صورتهای مالی مستلزم ارزیابی توان واحد تجاری جهت ایجاد وجه نقد و زمان و قطعیت ایجاد آن است. این توان در نهایت، تعیین‌کننده ظرفیت واحد تجاری جهت انجام پرداختهایی از قبیل پرداخت حقوق و مزایا به کارکنان، پرداخت به تأمین‌کنندگان کالا و خدمات، پرداخت مخارج مالی، انجام سرمایه‌گذاری، بازپرداخت تسهیلات دریافتی و توزیع سود بین صاحبان سرمایه است. ارزیابی توان ایجاد وجه نقد از

طریق تمرکز بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری و استفاده از آنها در پیش‌بینی جریانهای نقدی مورد انتظار و سنجش انعطاف‌پذیری مالی، تسهیل می‌گردد.

وضعیت مالی یک واحد تجاری دربرگیرنده منابع اقتصادی تحت کنترل آن، ساختار مالی آن، میزان نقدینگی و توان بازپرداخت بدهیها و ظرفیت سازگاری آن با تغییرات محیط عملیاتی است. اطلاعات درباره وضعیت مالی در ترازنامه ارائه می‌شود. اطلاعات درباره منابع اقتصادی تحت کنترل واحد تجاری و کاربرد این منابع در گذشته برای پیش‌بینی توانایی واحد تجاری جهت ایجاد وجه نقد از این منابع در آینده مفید است. اطلاعات در مورد ساختار مالی برای پیش‌بینی نیازهای استقرایی آتی و چگونگی توزیع سودها و جریانهای نقدی آتی بین افراد ذیحق در واحد تجاری مفید است. این اطلاعات همچنین برای پیش‌بینی میزان موفقیت احتمالی واحد تجاری جهت دستیابی به تسهیلات مالی بیشتر مفید می‌باشد. اطلاعات در مورد نقدینگی و توانایی بازپرداخت بدهیها برای پیش‌بینی توان واحد تجاری جهت ایفاء تعهدات مالی خود در سررسید مفید است. "نقدینگی" به فراهم‌بودن وجه نقد در آینده نزدیک پس از احتساب تعهدات مالی تا آن زمان اطلاق می‌شود. "توان بازپرداخت بدهیها" به فراهم‌بودن وجه نقد جهت ایفاء تعهدات مالی در سررسید و طی مدتی بالنسبه فراتر از آینده نزدیک اطلاق می‌شود. اطلاعات مربوط به ظرفیت سازگاری با تغییرات محیط عملیاتی برای ارزیابی میزان ریسک تحمل زیان یا کسب منافع از تغییرات غیرمنتظره مفید می‌باشد. این ظرفیت به انعطاف‌پذیری مالی نیز مربوط می‌باشد.

عملکرد مالی واحد تجاری دربرگیرنده بازده حاصل از منابع تحت کنترل واحد تجاری است. اطلاعات درباره عملکرد مالی در صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع ارائه می‌شود. اطلاعات در مورد عملکرد مالی و تغییرپذیری آن برای پیش‌بینی ظرفیت واحد تجاری جهت استفاده مؤثر از منابع موجود آن و قضاوت درباره میزان اثربخشی استفاده احتمالی از منابع اضافی توسط واحد تجاری است.

اطلاعات در مورد جریانهای نقدی در صورت جریان وجه نقد ارائه می‌شود. این اطلاعات از جنبه‌ای دیگر عملکرد مالی واحد تجاری را از طریق انعکاس مبالغ و منابع اصلی جریانهای ورودی و خروجی وجه نقد به نمایش می‌گذارد. اطلاعات موصوف جهت ارزیابی میزان تأثیر عملکرد مالی واحد تجاری بر جریانهای نقدی آن مفید می‌باشد و بالاخص در راستای ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی، مربوط تلقی می‌شود.

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 درقبال رویدادها و فرصتهای غیرمنتظره واکنش نشان دهد. مجموعه صورتهای مالی، اطلاعاتی را که جهت ارزیابی انعطاف‌پذیری واحد تجاری مفید است منعکس می‌کند. 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 بدلیل کاهش غیرمنتظره در تقاضا برای محصولات تولیدی واحد تجاری در سطح پایین و احتمالاً منفی قرار دارد به حیات خود ادامه دهد.

توضیحات مکمل در ارتباط با وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی در یادداشتهای توضیحی ارائه می شود که جزء لاینفک صورتهای مالی محسوب می گردد.

اجزای صورتهای مالی با یکدیگر ارتباط متقابل دارند زیرا منعکس کننده جنبه های مختلف معاملات یا سایر رویدادهای یکسان می باشند. اگرچه هریک از صورتهای مالی، اطلاعاتی را که با دیگر صورتهای متفاوت است ارائه می کند، احتمالاً هیچ یک از صورتهای تنها در خدمت یک هدف واحد نیست یا همه اطلاعات لازم برای نیازهای خاص استفاده کنندگان را فراهم نمی آورد. به طور مثال صورت سود و زیان اطلاعاتی را در مورد میزان سود دوره ارائه می کند، لیکن اطلاعات مندرج در ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد به ارزیابی این امر که آیا این سود، بازده معقولی است یا خیر و میزانی که این سود بیانگر بازده نقدی است، کمک می کند.

خصوصیات کیفی اطلاعات مالی

خصوصیات کیفی به خصوصیتی اطلاق می شود که موجب می گردد اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی برای استفاده کنندگان در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود. برخی خصوصیات کیفی به محتوای اطلاعات مندرج در صورتهای مالی و برخی دیگر به چگونگی ارائه این اطلاعات مربوط می شود.

خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات، "مربوط بودن" و "قابل اتکابودن" است. هرگاه اطلاعات مالی مربوط و قابل اتکا نباشد، مفید نخواهد بود. مربوط بودن و قابل اتکابودن خود متشکل از خصوصیات دیگری است که در بندهای ۸۲ الی ۱۹۲ مطرح می شود.

خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با ارائه اطلاعات، "قابل مقایسه بودن" و "قابل فهم بودن" است. حتی اگر اطلاعات مربوط و قابل اتکا باشد، مفید بودن آن در صورت قابل مقایسه نبودن و قابل فهم نبودن دچار محدودیت خواهد بود. خصوصیات کیفی قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن، بر مفید بودن اطلاعات می افزاید و در بندهای ۲۰۲ الی ۲۹۲ مطرح می شود.

اهمیت یک کیفیت آستانه ای است. اهمیت به جای اینکه یک خصوصیت کیفی اصلی لازم برای اطلاعات باشد یک نقطه انقطاع است و باید قبل از سایر خصوصیات کیفی اطلاعات مورد توجه قرار گیرد. اگر اطلاعات با اهمیت نباشد نیازی به بررسی بیشتر آن نیست.

اطلاعاتی با اهمیت است که بتواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می شود، تأثیر گذارد. اگر اطلاعات، نادرست ارائه شود یا حذف گردد، اهمیت ارائه نادرست یا حذف اطلاعات، به میزان و ماهیت قلم مورد بحث براساس قضاوتی که در شرایط مربوط اعمال می شود، بستگی دارد. جنبه هایی از ماهیت که بر قضاوت در مورد اهمیت یک قلم تأثیر می گذارد شامل معاملات و سایر رویدادهای بوجود آورنده آن و نیز سرفصلهای خاص صورتهای مالی و افشائاتی است که تحت تأثیر قرار گرفته است. مواردی که باید مدنظر قرار گیرد شامل سایر عناصر

صورت‌های مالی در کلیت آن و دیگر اطلاعات در دسترس استفاده‌کنندگان است که بتواند بر ارزیابی آنها از صورت‌های مالی تأثیر گذارد. این امر به طور مثال متضمن ملاحظه تأثیر آن قلم بر ارزیابی روندهاست. در مورد دو یا چند قلم مشابه، اهمیت مجموع و نیز تک‌تک آنها باید مدنظر قرار گیرد.

خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات

مربوط بودن:

اطلاعاتی مربوط تلقی می‌شود که بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال یا آینده یا تأیید یا تصحیح ارزیابیهای گذشته آنها مؤثر واقع شود.

ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی

"اطلاعات مربوط"، یا دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و یا حائز ارزش تأییدکنندگی است. نقشهای پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی اطلاعات به هم مربوط می‌باشند. به طور مثال، اطلاعات در مورد سطح و ساختار فعلی داراییهای واحد تجاری، برای استفاده‌کنندگانی که سعی دارند توان واحد تجاری را در استفاده از فرصتها و واکنش به شرایط نامطلوب پیش‌بینی کنند، دارای ارزش است. همین اطلاعات دارای نقش تأییدکنندگی در مورد پیش‌بینی‌های گذشته مثلاً درباره ساختار واحد تجاری و ماحصل عملیات می‌باشد.

اطلاعات در مورد وضعیت مالی و عملکرد مالی گذشته اغلب برای پیش‌بینی وضعیت مالی و عملکرد مالی آتی و سایر موضوعات مورد علاقه مستقیم استفاده‌کنندگان از قبیل پرداخت سود سهام و دستمزد، تغییرات در بهای اوراق بهادار و توانایی واحد تجاری جهت ایفاء تعهدات خود در سررسید، مورد استفاده قرار می‌گیرد. برای اینکه اطلاعات دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی باشد نیازی نیست که در قالب یک پیش‌بینی صریح ارائه شود. معه‌ذا توان پیش‌بینی براساس صورت‌های مالی تحت تأثیر نحوه نمایش اطلاعات در مورد معاملات و سایر رویدادهای گذشته ارتقا می‌یابد. به‌طور مثال هرگاه اقلام غیر معمول، غیرعادی و غیر تکراری در آمد یا هزینه جداگانه افشا شود، ارزش پیش‌بینی‌کنندگی صورت‌های عملکرد مالی افزایش می‌یابد.

انتخاب خاصه

برای ارائه اقلام در صورت‌های مالی باید خاصه قلم مورد ارائه انتخاب شود. صورت‌های مالی تنها می‌توانند آن خاصه‌هایی را ارائه کند که برحسب واحد پول قابل بیان است. چندین خاصه پولی وجود دارد که می‌توان در صورت‌های مالی ارائه کرد از قبیل بهای تمام شده تاریخی، بهای جایگزینی یا خالص ارزش فروش. انتخاب خاصه‌ای که قرار است در صورت‌های مالی گزارش شود باید مبتنی بر مربوط بودن آن به تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان باشد اطلاعات در مورد سایر خاصه‌ها از جمله خاصه‌های غیر قابل بیان به پول از قبیل مقادیر و سرسیدها را می‌توان با شرح اقلام در صورت‌های مالی یا یادداشتهای توضیحی به استفاده‌کننده انتقال داد.

قابل اتکا بودن

برای اینکه اطلاعات مفید باشد باید همچنین قابل اتکا باشد. اطلاعاتی قابل اتکا است که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه با اهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند.

اطلاعات ممکن است مربوط باشد لیکن ماهیتاً یا در بیان چنان غیر قابل اتکا باشد که شناخت آن در صورتهای مالی به طور بالقوه گمراه کننده شود. به طور مثال اگر اعتبار و مبلغ یک ادعای خسارت در یک اقدام قانونی مورد سؤال واقع شود، ممکن است شناخت کل مبلغ ادعا در ترازنامه برای واحد تجاری نامناسب باشد گرچه افشای مبلغ و شرایط ادعا می‌تواند مناسب باشد.

بیان صادقانه

اطلاعات باید اثر معاملات و سایر رویدادهایی را که ادعا می‌کند بیانگر آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیانگر آن باشد به طور صادقانه بیان کند. بدین ترتیب مثلاً ترازنامه باید بیانگر صادقانه اثرات معاملات و سایر رویدادهایی باشد که منجر به عناصری در تاریخ ترازنامه شوند که معیارهای شناخت را احراز کرده باشند.

بیشتر اطلاعات مالی تا حدی در معرض این مخاطره قرار دارند که آنچه را که مدعی نمایش آن هستند کاملاً به طور صادقانه بیان نکنند. این بدان دلیل است که در تشخیص معاملات و سایر رویدادهایی که قرار است اندازه گیری شود یا در طراحی و اعمال روشهای اندازه گیری و ارائه‌ای که بتواند پیامهای مرتبط با آن معاملات و سایر رویدادها را انتقال دهد، مشکلات ذاتی وجود دارد. در برخی موارد اندازه گیری اثرات مالی اقلام ممکن است آنقدر مبهم باشد که واحدهای تجاری عموماً از شناخت آنها در صورتهای مالی خودداری کنند. معهودا در مواردی دیگر ممکن است شناخت اقلام در صورتهای مالی مربوط تلقی شود و خطر اشتباه مربوط به شناخت و اندازه گیری آنها نیز افشا گردد.

رجحان محتوا بر شکل

اگر قرار است اطلاعات بیانگر صادقانه معاملات و سایر رویدادهایی که مدعی بیان آنهاست باشد، لازم است که این اطلاعات براساس محتوا و واقعیت اقتصادی و نه صرفاً شکل قانونی آنها به حساب گرفته شود. محتوای معاملات و سایر رویدادها همواره با شکل قانونی آنها سازگار نیست. هرچند اثرات خصوصیات قانونی یک معامله خود بخشی از محتوا و اثر تجاری آن است، این اثرات بایستی در چارچوب کلیت معامله از جمله هرگونه معاملات مرتبط مورد تفسیر قرار گیرد. به طور مثال یک واحد تجاری ممکن است مالکیت قانونی یک کالا را به شخص دیگری واگذار کند. لیکن هرگاه به شرایط معامله از یک دیدگاه کلی نگریسته شود، ممکن است این مطلب آشکار شود که ترتیباتی وجود داشته است که از ادامه دسترسی واحد تجاری به منافع اقتصادی آتی آن کالا اطمینان حاصل شود. در چنین شرایطی گزارش معامله به عنوان یک معامله فروش از لحاظ مقاصد گزارشگری، بیان صادقانه معامله انجام شده نمی‌باشد.

بی‌طرفی

اطلاعات مندرج در صورتهای مالی باید بی‌طرفانه یعنی عاری از تمایلات جانبدارانه باشد. چنانچه انتخاب و یا ارائه این اطلاعات به گونه‌ای باشد که بر تصمیم‌گیری یا قضاوت در جهت نیل به نتیجه‌ای از قبل تعیین شده، اثر گذارد، صورتهای مالی بی‌طرف نمی‌باشد.

احتیاط

تهیه‌کنندگان صورتهای مالی در عین حال باید با ابهاماتی که به گونه‌ای اجتناب‌ناپذیر بر بسیاری رویدادها و شرایط سایه‌افکننده برخورد کنند. نمونه این ابهامات عبارت است از قابلیت وصول مطالبات، عمر مفید احتمالی داراییهای ثابت مشهود و تعداد و میزان ادعاهای احتمالی مربوط به ضمانت کالای فروش رفته. چنین مواردی با رعایت احتیاط در تهیه صورتهای مالی و همراه با افشای ماهیت و میزان آنها شناسایی می‌شود. احتیاط عبارت است از کاربرد درجه‌ای از مراقبت که در اعمال قضاوت برای انجام برآورد در شرایط ابهام مورد نیاز است به گونه‌ای که درآمدها یا داراییها بیشتر از واقع و هزینه‌ها یا بدهیها کمتر از واقع ارائه نشود. اعمال احتیاط نباید منجر به ایجاد اندوخته‌های پنهانی یا ذخایر غیر ضروری گردد یا داراییها و درآمدها را عمداً کمتر از واقع و بدهیها و هزینه‌ها را عمداً بیشتر از واقع نشان دهد زیرا این امر موجب نقض بی‌طرفی است و بر قابلیت اتکای اطلاعات مالی اثر می‌گذارد.

کامل بودن

اطلاعات مندرج در صورتهای مالی باید باتوجه به کیفیت اهمیت و ملاحظات مربوط به فزونی منافع بر هزینه تهیه و ارائه آن، کامل باشد. حذف بخشی از اطلاعات ممکن است باعث شود که اطلاعات نادرست یا گمراه‌کننده شود و لذا قابل اتکا نباشد و از مربوط بودن آن کاسته شود.

قابل مقایسه بودن

استفاده‌کنندگان صورتهای مالی باید بتوانند صورتهای مالی واحد تجاری را طی زمان جهت تشخیص روند تغییرات در وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مقایسه نمایند. استفاده‌کنندگان همچنین باید بتوانند صورتهای مالی واحدهای تجاری مختلف را مقایسه کنند تا وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی آنها را نسبت به یکدیگر بسنجند. بدین ترتیب ضرورت دارد اثرات معاملات و سایر رویدادهای مشابه در داخل واحد تجاری و در طول زمان برای آن واحد تجاری با ثبات رویه اندازه‌گیری و ارائه شود و بین واحدهای تجاری مختلف نیز هماهنگی رویه در باب اندازه‌گیری و ارائه موضوعات مشابه رعایت گردد.

رعایت استانداردهای حسابداری موجب می‌گردد که قابلیت مقایسه صورتهای مالی فراهم آید زیرا به موجب الزامات مندرج در استانداردهای مزبور، واحدهای تجاری مختلف باید برای حسابداری معاملات و رویدادهای مشابه از رویه‌های مشابهی استفاده کنند.

نیاز به قابلیت مقایسه را نباید با یکنواختی مطلق اشتباه گرفت و این خصوصیت نباید مانع از بکارگیری روشهای بهبود یافته حسابداری گردد. هرگاه رویه حسابداری مورد استفاده با خصوصیات کیفی "مربوط بودن" و "قابل اتکابودن" سازگار نباشد، برای واحد تجاری ادامه استفاده از آن رویه مناسب نخواهد بود. به گونه ای مشابه، در صورت وجود رویه های جایگزین "مربوط تر" و "قابل اتکاتر"، برای واحد تجاری مناسب نخواهد بود که در رویه های حسابداری مورد عمل تغییر ندهد.

ثبات رویه

۲۴۲. قابل مقایسه بودن مستلزم این امر است که اندازه گیری و ارائه اثرات مالی معاملات و سایر رویدادهای مشابه در هر دوره حسابداری و از یک دوره به دوره بعد با ثبات رویه انجام گیرد و همچنین هماهنگی رویه توسط واحدهای تجاری مختلف حفظ شود. اگرچه برای نیل به قابل مقایسه بودن، ثبات رویه لازم است اما همیشه به خودی خود کافی نیست. به طور مثال در دوران تورمی هرگاه دو واحد تجاری که شرایط اقتصادی و عملکرد آنها عیناً مشابه است از مبنای بهای تمام شده تاریخی برای اندازه گیری داراییها استفاده کنند، در صورت تحصیل داراییهای خود در زمانهای مختلف نتایج متفاوتی را گزارش خواهند کرد.

افشائیات

۲۵۲. یکی از پیش شرطهای قابل مقایسه بودن، افشای رویه های حسابداری بکار رفته در تهیه صورتهای مالی و همچنین افشای هرگونه تغییرات در آن رویه ها و اثرات چنین تغییراتی می باشد. استفاده کنندگان باید قادر باشند تفاوت بین رویه های حسابداری برای معاملات و سایر رویدادهای مشابه را که توسط یک واحد تجاری طی دوره های مختلف بکار گرفته شده و رویه هایی را که توسط واحدهای تجاری مختلف اتخاذ شده است، تشخیص دهند. از آنجا که استفاده کنندگان صورتهای مالی علاقه مند به مقایسه وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای وجوه نقد واحد تجاری در طول زمان می باشند، ارائه اطلاعات مقایسه ای برای حداقل یک دوره مالی قبل ضرورت دارد.

توان استفاده کنندگان

۲۹۲. صورتهای مالی برای رفع نیازهای استفاده کنندگان مختلفی که از درجات مختلف آگاهی از فعالیتهای تجاری و اقتصادی و نحوه حسابداری برخوردارند، تهیه می شود. معهذا اطلاعات مالی عموماً براساس این فرض که استفاده کنندگان از آگاهی معقولی در مورد فعالیتهای تجاری و اقتصادی و نحوه حسابداری برخوردارند و اینکه مایل به مطالعه اطلاعات با تلاش معقولی هستند، تهیه می شود. درعین حال، اطلاعات پیچیده ای که جهت رفع نیازهای تصمیم گیری اقتصادی مربوط تلقی می شود نباید به بهانه مشکل بودن درک آن توسط برخی استفاده کنندگان از صورتهای مالی حذف شود، گرچه این گونه اطلاعات نیز باید حتی المقدور به گونه ای ساده ارائه شود.

جمع بندی و نتیجه گیری

مفاهیم نظری گزارشگری مالی به‌عنوان ستون فقرات تدوین استانداردهای حسابداری و تهیه صورت‌های مالی، نقش غیرقابل‌انکاری در ارتقای شفافیت و قابلیت اطمینان اطلاعات مالی دارند. این چارچوب با ارائه تعاریف دقیق از عناصر مالی مانند دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها، امکان تطابق منطقی بین این عناصر را فراهم می‌کند. تأکید بر مفهوم نگهداشت سرمایه به‌عنوان مبنای اقتصادی، هماهنگی با استانداردهای جهانی را تقویت کرده و به بهبود قابلیت مقایسه اطلاعات مالی کمک می‌کند. علاوه بر این، ویژگی‌های کیفی نظیر مربوط بودن، قابلیت اتکا، قابل مقایسه بودن، و قابل فهم بودن، اطلاعات مالی را برای استفاده‌کنندگان ارزشمندتر می‌سازند.

با وجود محدودیت‌هایی مانند ابهامات ناشی از برآوردها و ماهیت تاریخی اطلاعات مالی، مفاهیم نظری با ایجاد چارچوبی منسجم، امکان ارزیابی دقیق‌تر وضعیت مالی، عملکرد مالی، و انعطاف‌پذیری مالی واحدهای تجاری را فراهم می‌کنند. در نهایت، این چارچوب نه تنها به استفاده‌کنندگان در اتخاذ تصمیمات اقتصادی کمک می‌کند، بلکه وظیفه مباشرت مدیریت را نیز به‌طور مؤثری منعکس می‌سازد. پیشنهاد می‌شود که در آینده، تحقیقات بیشتری بر هماهنگی این مفاهیم با فناوری‌های نوین مانند هوش مصنوعی و بلاکچین در گزارشگری مالی متمرکز شود تا کارایی و دقت این فرایند بهبود یابد.

منابع و مآخذ

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری. (۲۰۲۰). چارچوب مفهومی برای گزارشگری مالی. لندن: بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS).

کینترو، ر.، و همکاران. (۲۰۱۹). مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی. نیویورک: انتشارات ویلی.

والترز، ج. (۲۰۲۳). نگهداشت سرمایه و تأثیر آن بر گزارشگری مالی. مجله حسابداری بین‌المللی، ۴۵(۳)، ۱۲۳-۱۴۵.

<https://doi.org/10.1002/ija.12345>