

مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی

اهداف گزارشگری مالی

تعاریف مقدمه

۱. هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است. در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، حق حاکمیت ملت از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. طبق اصل ۵۶ قانون اساسی، "حاکمیت مطلق بر جهان و انسان از آن خداست و هم او، انسان را بر سرنوشت اجتماعی خویش حاکم ساخته است." اشخاصی که به موجب قانون توسط مردم به عنوان وکیل برای اداره جامعه انتخاب می‌شوند باید در برابر آنان پاسخگو باشند. از جمله طبق اصل ۱۲۲ قانون اساسی، "رئیس جمهور در حدود اختیارات و وظایفی که به موجب قانون اساسی و یا قوانین عادی به عهده دارد در برابر ملت و رهبر و مجلس شورای اسلامی مسئول است." گزارشگری مالی از مهم‌ترین ابزارهایی است که به مسئولین بخش عمومی به خصوص رئیس جمهور کمک می‌کند تا بتوانند نحوه ایفای وظایف خود را به ویژه در زمینه تأمین منابع عمومی و مصارف آن برای خدمت‌رسانی به گونه‌ای کارا، اثربخش و با رعایت صرفه اقتصادی نشان دهد.
 ۲. منابع عمومی از جمله درآمد نفت و مالیات از طریق دستگاههای اجرایی برای ارائه خدمات عمومی مانند آموزش، بهداشت، زیرساختها و امنیت ملی مصرف می‌شود. مسئولین دستگاههای اجرایی به طور مستقیم یا غیرمستقیم به عنوان وکیل مردم عمل می‌کنند و باید در قبال مصرف بهینه این منابع به مردم پاسخگو باشند. در حال حاضر بخش محدودی از این پاسخگویی از طریق ارائه صورتحساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور و تهیه گزارش تفریغ بودجه صورت می‌گیرد، لذا لازم است گزارشهای مالی دیگری برای انعکاس وضعیت مالی و نتایج عملکرد دستگاههای اجرایی برای ارائه به مردم و نمایندگان آنها تهیه شود. همان گونه که طبق اصل ۵۵ قانون اساسی، گزارش تفریغ بودجه باید در دسترس عموم گذاشته شود، سایر گزارشهای مالی نیز باید برای عموم منتشر شود. انتشار گزارشهای مالی برای عموم می‌تواند به ایجاد شفافیت و افزایش اعتماد عمومی به دولت کمک کند.
 ۳. تمرکز اصلی مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی بر گزارشهای مالی با مقاصد عمومی است. به علاوه، این مفاهیم می‌تواند در تهیه گزارشهای مالی با مقاصد خاص نیز مفید باشد.
 ۴. هدف گزارشگری مالی، انتقال اطلاعات به استفاده‌کنندگان است. گزارشهای مالی شامل کلیه گزارشهایی است که حاوی اطلاعات مالی باشد. علی‌رغم وجود اطلاعات زیاد در گزارشهای مالی، این گزارشها تنها منبع اطلاعاتی در خصوص واحدهای بخش عمومی نیست و در بسیاری از موارد استفاده‌کنندگان جهت تأمین نیازهای اطلاعاتی خود از سایر منابع نیز استفاده می‌کنند.
 ۵. اگر چه گزارشهای مالی اساساً با هدف ارائه اطلاعات مالی تهیه می‌شود اما گاه برای افزایش سودمندی این گزارشها ارائه اطلاعات غیرمالی نیز همراه با اطلاعات مالی لازم می‌باشد.
- دامنه کاربرد
۶. این بیانیه برای گزارشگری مالی واحدهای غیرانتفاعی بخش عمومی تدوین شده است. این واحدها شامل وزارخانه‌ها، مؤسسات دولتی و سایر واحدهایی است که استفاده از گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی برای آنها مناسب نیست.
- #### تعاریف
۷. اصطلاحات ذیل در این بیانیه، با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
گزارش مالی: گزارشی است که دربرگیرنده اطلاعات مالی مبتنی بر داده‌های تهیه شده توسط سیستم حسابداری مالی می‌باشد. گزارش مالی علاوه بر صورتهای مالی شامل اطلاعات مکمل می‌باشد.

گزارش مالی با مقاصد عمومی: گزارشی است که هدف آن تأمین نیازهای اطلاعاتی مشترک طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان است.

صورت‌های مالی: گزارش مالی با مقاصد عمومی است که برای ارائه اطلاعات در خصوص وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد گزارشگر تهیه می‌شود.

ویژگیهای محیط گزارشگری مالی

۸. تفاوت اساسی بخش عمومی با خصوصی مربوط به اهداف این دو بخش است. هدف اساسی بخش خصوصی در فعالیتهای اقتصادی، دستیابی به سود است و به همین دلیل شاخصهای عملکرد مانند سود خالص و سود هر سهم نتیجه عملکرد را تا حد زیادی نشان می‌دهد. اما در بخش عمومی، هدف اصلی، ارائه خدمات عمومی به مردم است. به همین دلیل تعیین شاخصهای کمی عملکرد در بخش عمومی مشکل می‌باشد.

۹. در تعیین اهداف گزارشگری مالی درک ماهیت و ویژگیهای محیط گزارشگری، ضروری است. مهمترین ویژگیهای محیط فعالیت که بر گزارشگری مالی اثر می‌گذارد و لازم است در تعیین اهداف گزارشگری مالی واحدهای بخش عمومی مورد توجه قرار گیرد، در بندهای ۱۰ تا ۱۷ تشریح شده است.

تفکیک قوا

۱۰. در نظام جمهوری اسلامی، شهروندان اختیار خود را از طریق برگزاری انتخابات به نمایندگان رسمی خود تفویض می‌کنند. به علاوه در کنار این تفویض اختیار، به منظور جلوگیری از سوء استفاده احتمالی از قدرت، طبق اصل ۵۷ قانون اساسی قوای حاکم به قوه مجریه، قوه قضائیه و قوه مقننه زیر نظر ولایت مطلقه امر و امامت امت تفکیک شده است. این تفکیک اساساً نیاز به پاسخگویی را افزایش می‌دهد.

مسئولیت تأمین امنیت و رفاه عمومی

۱۱. تأمین امنیت و رفاه عمومی شهروندان، مهم‌ترین مسئولیت دولت است و دولت در این خصوص دارای وظیفه‌ای منحصر به فرد می‌باشد. از این رو، برخلاف بخش خصوصی، در بخش عمومی برای دستیابی به این اهداف، اتخاذ تصمیمات صرفاً برمبنای تحلیل هزینه-فایده مالی نیست. برای مثال، کشور ممکن است برای دفاع از منافع ملی وارد جنگ شود به رغم اینکه جنگ، کسری بودجه را افزایش می‌دهد.

ماهیت فرآیند سیاسی

۱۲. با توجه به حجم و ماهیت برنامه‌های دولتی، ارزیابی سیاستهای اعمال شده دولت یا تأثیرگذاری بر آن توسط هر یک از شهروندان دشوار است. به همین دلیل، شهروندان برای دستیابی به این هدف به تشکیلات گروهی روی می‌آورند. طبعاً گروههای بزرگ توانایی تأثیرگذاری بیشتری دارند، هر چند پراکندگی منافع، سازماندهی آنها را دشوار می‌سازد.

ساختار تأمین منابع مالی

۱۳. طبق اصل ۴۵ قانون اساسی انفال و ثروتهای عمومی در اختیار حکومت است. علاوه بر این، دولت دارای قدرت منحصر به فرد برای دسترسی به سایر منابع مالی و تأمین وجوه است و می‌تواند مالیات اخذ کند، وام بگیرد و پول منتشر کند. این اختیارات به دولت، امکان دخل و تصرف در ثروت کشور را می‌دهد که ذخیره‌ای انبوه اما محدود است.

سرمایه‌گذاریهای زیربنایی

۱۴. دولت به منظور دستیابی به اهداف برنامه‌های توسعه، سرمایه‌گذاریهای زیربنایی در حوزه‌هایی مانند فناوری ارتباطات، زیرساختهای حمل و نقل، سدها و امکانات آموزشی و بهداشتی انجام می‌دهد.

۱۵. در بخش عمومی همانند بخش خصوصی، انتظار می‌رود که منافع داراییها بیش از مخارج آن باشد. در بخش خصوصی، منافع اقتصادی دارایی مشخص است و در قالب جریانهای نقدی ورودی اندازه‌گیری می‌شود. همچنین داراییها تحصیل نمی‌شود مگر آنکه انتظار رود ارزش فعلی جریانهای نقدی ورودی آتی آن بیش از مخارج تحصیل و نگهداری آن باشد. در بخش عمومی معمولاً این ترتیب وجود ندارد و منافع مورد انتظار اغلب نه از طریق جریانهای نقدی ورودی، بلکه از طریق ارائه خدمات محقق می‌شود.

مسئولیت در برابر رسانه‌های عمومی

۱۶. با توجه به اصل ۲۴ قانون اساسی مبنی بر آزادی نشریات و مطبوعات در بیان مطالب، رسانه‌های عمومی می‌توانند بر فعالیتهای دولت نظارت داشته باشند و دولت باید مشوق چنین نظارتی باشد، زیرا رسانه‌های عمومی ابزار مؤثری برای ایفای وظیفه پاسخگویی می‌باشند.

اهمیت بودجه

۱۷. بودجه شناخته‌شده‌ترین برنامه مالی دولت است که به صورت بسیار گسترده مورد استفاده قرار می‌گیرد. بودجه، ابزاری مهم برای توافق درباره اهداف و تخصیص منابع بین اولویتهای گوناگون است و سیستمی برای کنترل مخارج فراهم می‌آورد. بودجه همچنین اطلاعات مورد نیاز برای ارزیابی آثار اقتصادی سیاستهای مالی دولت را ارائه می‌کند.

استفاده‌کنندگان اصلی گزارشهای مالی بخش عمومی

شهروندان

۱۸. طبق اصل ۶ قانون اساسی، "در جمهوری اسلامی ایران امور کشور باید به اتکای آرای عمومی اداره شود..." بنابراین شهروندان به منظور ارزیابی عملکرد مسئولینی که به اتکای این آرا اداره امور کشور را به عهده می‌گیرند نیازمند اطلاعات می‌باشند. رسانه‌های عمومی، سازمانهای مردم نهاد و مراکز پژوهشی جزء این گروه از استفاده‌کنندگان محسوب می‌شوند.

۱۹. شهروندان از ابعاد مختلف به عملکرد دولت توجه دارند. شهروندان، دریافت‌کننده خدمات عمومی تأمین شده از محل مالیات و سایر منابع عمومی هستند و بنابراین ستانده و پیامد آن را مورد ارزیابی قرار می‌دهند. شهروندان نگران معیشت خانواده و همچنین نسلهای آینده هستند. شهروندان اغلب وقت و توانایی محدودی برای تجزیه و تحلیل گزارشهای دولت دارند. آنان می‌خواهند اطمینان یابند که دولت با رعایت صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی وظایف خود را انجام می‌دهد. از آنجا که رسانه‌های خبری و گروههای حافظ منافع عمومی، به نوعی نماینده شهروندان و سازمان دهنده ایشان می‌باشند، بنابراین شهروندان خواهان اطلاعات بیشتری از آنان درباره فعالیتهای دولت هستند.

شوراها

۲۰. پاسخگویی زمانی بهبود می‌یابد که این وظیفه در سطوح مختلف تقسیمات کشوری نیز صورت گیرد. شوراهای شهرستان و استان (موضوع اصل ۱۰۰ قانون اساسی) از ارکان مهم پاسخگویی هستند و باید به عنوان استفاده‌کننده به نیازهای اطلاعاتی آنان توجه شود.

مجلس شورای اسلامی

۲۱. مجلس شورای اسلامی متشکل از نمایندگان مردم است که با رأی مستقیم آنها انتخاب می‌شوند و به موجب اصل ۷۶ قانون اساسی، حق تحقیق و تفحص در تمام امور کشور را دارند. قوانین برنامه ۵ ساله و بودجه سالانه کل کشور توسط مجلس تصویب می‌شود و به عنوان مهم‌ترین اسناد مالی کشور، اجرای آن توسط مجلس تحت نظارت قرار می‌گیرد. رئیس‌جمهور باید گزارش پیشرفت برنامه‌های ۵ ساله و عملکرد سالانه دولت را به مجلس ارائه دهد. علاوه بر این، مجلس درباره عوارض و مالیات‌ها و نحوه انجام مخارج تصمیم‌گیری می‌کند.

۲۲. مجلس در اتخاذ تصمیمات اساسی نسبت به اهداف دولت به گونه‌ای گسترده مشارکت می‌کند. این تصمیمات منجر به تصویب قوانین در پاسخ به نیازهای شهروندان و تخصیص منابع به برنامه‌های گوناگونی می‌شود که بر وضعیت اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی شهروندان تأثیر دارد. این تصمیمات معمولاً با توجه به نتایج تحلیل هزینه-فایده و آثار مالی آن بر اقتصاد کشور، اتخاذ می‌شود. مجلس شورای اسلامی با توجه به وظایف مهمی که به عهده دارد از استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های مالی است.

رهبر

۲۳. طبق بند ۲ اصل ۱۱۰ قانون اساسی، رهبر مسئول نظارت بر حسن اجرای سیاست‌های کلی نظام است. اطلاعات مورد نیاز برای انجام این مسئولیت، اساساً در مورد مجموعه دولت است. رئیس‌جمهور در برابر رهبر مسئول است و باید اطلاعات لازم درباره عملکرد دولت را به ایشان ارائه کند.

مقامات اجرایی

۲۴. این گروه متشکل از رئیس‌جمهور و سایر مقامات مسئول، به خصوص وزیر امور اقتصادی و دارایی و معاون برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس‌جمهوری است.

۲۵. مقامات اجرایی، با اهداف برنامه‌های بلند مدت، میان مدت و کوتاه مدت کشور و سیاست‌های مربوط به تحقق این اهداف سر و کار دارند. این مقامات، مسئول اجرای طرح‌ها و فعالیت‌ها در چارچوب قانون بودجه می‌باشند. آنها همچنین مدیریت برنامه‌ها را به عهده دارند به گونه‌ای که عملیات با رعایت صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی انجام شود. مقامات اجرایی به منظور ایفای بهتر وظایف خود، از گزارش‌های مالی استفاده می‌کنند.

نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی

رعایت بودجه

۲۶. طبق اصل ۵۵ قانون اساسی، هیچ هزینه‌ای نباید از اعتبارات مصوب تجاوز کند و هر وجهی باید در محل خود به مصرف برسد. اطلاعات مربوط به اجرای این اصل از طریق گزارش‌های مالی دستگاه‌های اجرایی و نهایتاً گزارش تفریغ بودجه ارائه می‌گردد. اطلاعات مربوط به عملکرد بودجه، استفاده‌کنندگان را کمک می‌کند تا در سیاست‌گذاری‌های آینده و تخصیص منابع با آگاهی کافی عمل کنند.

۲۷. استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی به اطلاعات بودجه و نحوه اجرای آن نیاز دارند. برای مثال، به منظور ارزیابی پاسخگویی، شهروندان و نمایندگان آنها خواستار کسب اطمینان از مصرف منابع، طبق الزامات بودجه‌ای هستند. فزونی مصارف بر مبالغ بودجه‌ای ممکن است بیانگر ضعف مدیریت، بودجه‌ریزی ناکارآمد، یا شرایط غیر قابل پیش‌بینی باشد. بالعکس کمتر بودن مصارف از مبالغ بودجه‌ای ممکن است بیانگر کنترل مؤثر هزینه‌ها، کاهش کمیت و کیفیت خدمات و یا تخصیص نامناسب منابع باشد.

۲۸. گزارشگری مالی به دولت برای پاسخگویی نسبت به وجوه دریافتی از محل فروش نفت، اخذ مالیات و عوارض و سایر منابع و نحوه مصرف آن در چارچوب قانون بودجه و سایر قوانین و مقررات مربوط، کمک می‌کند. دستگاههای اجرایی برای ایفای این مسئولیت، علاوه بر ارائه اطلاعات ضروری برای تهیه گزارش تفریغ بودجه، لازم است گزارشی شامل بودجه مصوب و ارقام واقعی، انحرافات آن و توجیه انحرافات، تهیه و همراه صورتهای مالی خود ارائه کنند.

ارزیابی وضعیت مالی و عملکرد مالی

۲۹. گزارشهای مالی، به منظور ارزیابی وضعیت مالی و عملکرد مالی مورد استفاده واقع می‌شود. این گزارشها به ارزیابی توانایی دولت در ارائه خدمات و ایفای به موقع تعهدات کمک می‌کند. ارزیابی نتایج عملیات دوره جاری و مقایسه آن با دوره‌های قبل، اطلاعات سودمندی را برای استفاده‌کنندگان فراهم می‌سازد.

۳۰. استفاده‌کنندگان به اطلاعاتی راجع به منابع مالی و بدهیهای واقعی و احتمالی دولت نیاز دارند تا بر این اساس توانایی دولت در فراهم ساختن منابع برای تسویه بدهیها را ارزیابی کنند. آنها اطلاعات مربوط به نتایج عملیات و جریانهای نقدی را بررسی می‌کنند تا روندهایی را بیابند که ممکن است نشانگر میزان توانایی یا ناتوانی دولت در بازپرداخت بدهیهایش باشد. همچنین، تحلیل روندهای مذکور به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند تا درآمدهای آتی و تخصیص آن درآمدها را پیش‌بینی کنند.

۳۱. شهروندان در ارزیابی احتمال افزایش مالیاتها یا بهای خدمات، وضعیت مالی دولت را مدنظر قرار می‌دهند. آنها به منشاء منابع و محل مصرف آن نیز توجه می‌کنند.

۳۲. نمایندگان مردم در بررسی و تصویب بودجه سالانه و قوانین برنامه، نیازمند ارزیابی وضعیت مالی دولت، از جمله ساختار بدهی و منابع در دسترس می‌باشند. آنها بر نتایج عملیات نظارت می‌کنند تا از تحقق اهداف برنامه‌ها اطمینان حاصل کنند. مقامات قانونگذار، میزان و منشاء منابع و میزان و نوع مصارف را نیز بررسی می‌کنند. این اطلاعات به آنها در تصمیم‌گیری در مورد معقول بودن بهای خدمات، نیاز به افزایش یا کاهش مالیات، و توانایی تأمین مالی مخارج جاری و سرمایه‌ای کمک می‌کند.

۳۳. به منظور ارائه تصویری شفاف از وضعیت مالی و عملکرد مالی دولت، استفاده از مبنای تعهدی اجتناب‌ناپذیر است. این مبنا کمک می‌کند که تمام داراییها و بدهیها در صورت وضعیت مالی منعکس شود و همه درآمدها و هزینه‌ها در دوره‌ای که محقق یا تحمل می‌شود و نه صرفاً در زمان وصول یا پرداخت وجه نقد گزارش شود.

رعایت سایر قوانین و مقررات

۳۴. اطلاعات ارائه شده در گزارشهای مالی می‌تواند به استفاده‌کنندگان در ارزیابی میزان پایبندی دستگاههای دولتی به رعایت سایر قوانین و مقررات، علاوه بر قوانین برنامه و بودجه، نیز کمک کند.

ارزیابی کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی

۳۵. استفاده‌کنندگان به ویژه مراجع قانونگذاری، به اطلاعاتی درخصوص کیفیت، کمیت و بهای ارائه خدمات توسط واحدهای بخش عمومی نیاز دارند. این اطلاعات، همراه با سایر اطلاعات به دست آمده، به استفاده‌کنندگان در ارزیابی کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیتهای بخش عمومی کمک می‌کند و می‌تواند مبنایی برای تصمیمات تأمین مالی و رأی دهی فراهم کند. نحوه ارائه چنین اطلاعاتی باید به گونه‌ای باشد که نه تنها مقایسه اطلاعات سالهای مختلف با یکدیگر، بلکه با دیگر کشورها را نیز امکان پذیر سازد.

سایر اطلاعات

۳۶. اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان در بخش عمومی بسیار متنوع است و ممکن است فراتر از اطلاعاتی باشد که از طریق گزارشهای مالی با مقاصد عمومی ارائه می‌شود. تشریح این گونه اطلاعات در مفاهیم نظری گزارشگری مالی امکان‌پذیر نیست ولی باید این موضوع مورد توجه قرار گیرد.

نیازهای اطلاعاتی مشترک استفاده‌کنندگان

۳۷. اگر چه هر یک از گروههای استفاده‌کننده برای تحقق فرآیند پاسخگویی، تخصیص منابع و تصمیم‌گیریهای اجتماعی و سیاسی نیازمند اطلاعات خاص خود هستند اما می‌توان نیازهای مشترک اطلاعاتی این گروهها را به طور کلی مشخص کرد. این نیازهای اطلاعاتی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- انواع و میزان منابع در دسترس برای ارائه خدمات در دوره‌های آتی؛
- میزان، منشاء و نحوه استفاده از منابع تحصیل شده طی دوره گزارشگری؛
- بهای تمام شده خدمات ارائه شده طی دوره و محل تأمین منابع آن از طریق فروش منابع طبیعی، مالیات و استقراض؛
- کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی مصرف منابع و انطباق آن با بودجه‌های مصوب؛
- خدمات آتی پیش‌بینی شده از جمله اطلاعات راجع به پیش‌بینی بهای تمام شده و میزان و منشاء منابع مورد نیاز برای آن؛ و
- اطلاعات مالی و سایر اطلاعات مفید در ارزیابی پایداری عملیات و برنامه‌های دولت.

محتوای عمومی گزارشگری مالی

۳۸. گزارشگری مالی باید از یک سو به دولت کمک کند تا مسئولیت پاسخگویی عمومی خود را ایفا کند و از سوی دیگر استفاده‌کنندگان را قادر سازد تا نحوه انجام مسئولیت مذکور را ارزیابی نمایند و در تصمیم‌گیری به آنها کمک کند. ارائه اطلاعات زیر برای دستیابی به این هدف ضرورت دارد:

- الف. اطلاعاتی درخصوص کفایت منابع هر سال برای مصارف همان سال؛
 - ب. اطلاعاتی درخصوص اینکه آیا کسب منابع مالی و همچنین مصرف آن طبق بودجه مصوب سالانه و سایر قوانین و مقررات مربوط صورت گرفته است یا خیر؛
 - پ. اطلاعات لازم برای ارزیابی نتایج حاصل از عملیات سالانه واحد گزارشگر شامل نحوه تأمین منابع و نقدینگی و مصارف آن برای فعالیتهای مختلف؛ و
 - ت. اطلاعات لازم برای ارزیابی توانایی واحد گزارشگر در تأمین کالاها و ارائه خدمات و همچنین قدرت ایفای تعهدات در سررسید. جزئیات این هدف گزارشگری به شرح زیر است:
- اطلاعات لازم در مورد وضعیت مالی واحد گزارشگر شامل اطلاعات مربوط به داراییها و بدهیها، اعم از جاری و غیرجاری؛ و افشای محدودیتهای قانونی و قراردادی حاکم بر منابع و ریسکهای مربوط به آن منابع.

۳۹. گزارشهای مالی با مقاصد عمومی فراهم کننده تمام اطلاعات لازم برای استفاده‌کنندگان نیست. استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی با مقاصد عمومی ممکن است از سایر منابع اطلاعاتی (مانند گزارشهای وضعیت اقتصادی و نظارت بر بودجه و...) برای ارزیابی نحوه ایفای مسئولیت پاسخگویی دولت استفاده کنند.

۴۰. استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی بخش عمومی، متنوع می‌باشند و نیازهای اطلاعاتی متفاوتی دارند. در نتیجه تهیه گزارشهایی که تمام نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را تأمین نماید، غیرممکن است. از این رو، نوع و میزان اطلاعات ارائه شده در گزارشهای مالی با مقاصد عمومی باید بر مبنای نیازهای مشترک استفاده‌کنندگان باشد.

۴۱. صورتهای مالی با مقاصد عمومی عموماً منعکس کننده اطلاعات مالی در خصوص آثار مالی معاملات و سایر رویدادهای گذشته است. به علاوه اطلاعات یاد شده، اغلب بر مبنای برآوردها و قضاوتهای ناشی از بکارگیری قواعد خاص می‌باشد. ضمناً اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی اساساً محدود به اطلاعات کمی است.

۴۲. در فرایند گزارشگری مالی، تجزیه و تحلیل هزینه-فایده باید مدنظر قرار گیرد.

۴۳. عده‌ای معتقدند که به منظور پاسخگویی، ارائه اطلاعات باید بدون محدودیت باشد. اما ارائه اطلاعات مفصل به جای اینکه کمک کننده باشد، می‌تواند استفاده‌کننده را گمراه سازد.

مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی

واحد گزارشگر

مقدمه

یکی از فرضیات بدیهی حسابداری این است که اطلاعات مالی، متعلق به واحدهایی است با ساختارهای سازمانی قانونی، قراردادی یا هدف این بیانیه، ارائه معیارهای لازم برای اداری. اطلاعات مالی این واحدها، از طریق گزارشهای مالی به استفاده‌کنندگان ارائه می‌شود. تشخیص واحدهای بخش عمومی است که به منظور ایفای وظیفه پاسخگویی باید گزارشهای مالی تهیه و ارائه کنند.

محدوده یک واحد گزارشگر مشخص کننده زیرمجموعه‌ها، رویدادها، مبادلات و فعالیت‌هایی است که در گزارش مالی آن منعکس خواهد شد. واحد گزارشگر باید به شیوه‌ای تعیین گردد که گزارشهای مالی آن تصویر مناسبی از وضعیت مالی و عملکرد آن ارائه کند.

دلایل تعریف واحد گزارشگر

عمده‌ترین دلیل برای داشتن درک روشنی از مفهوم واحد گزارشگر، حصول اطمینان از فراهم شدن تمام اطلاعات مالی مربوط به واحد گزارشگر، برای استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی آن است. تعیین محدوده واحد گزارشگر، تصویر مشخصی از واحد گزارشگر را برای استفاده‌کنندگان فراهم می‌کند. چنین تعریفی، مربوط یا غیرمربوط بودن اطلاعات صورتهای مالی را مشخص می‌سازد.

سایر دلایل برای تعیین محدوده واحد گزارشگر، به شرح زیر می‌باشد:

اطمینان از اینکه برای تجمیع اطلاعات در هر سطح گزارشگری، هیچ زیرمجموعه‌ای حذف نمی‌شود؛

امکان انجام مقایسه عملکرد واحدهای گزارشگر؛ و

کمک به تعیین مسئولیت و ارزیابی عملکرد واحدهای گزارشگر

ویژگیهای واحد گزارشگر

یک واحد زمانی به عنوان واحد گزارشگر محسوب می‌شود که تمام معیارهای زیر را داشته باشد:

الف. استفاده‌کنندگانی که به گزارشهای مالی با مقاصد عمومی آن برای اهداف پاسخگویی و یا تصمیم‌گیری نیاز دارند؛

ب. دارای مقام مسئولی باشد که اجرای تمام یا قسمتی از بودجه و استفاده از سایر منابع و کنترل آن را به عهده داشته و پاسخگوی عملکرد واحد باشد؛ و

پ. محدوده آن به نحوی باشد که صورتهای مالی، حوزه عملیات و وضعیت مالی آن را به نحو مناسب منعکس کند.

واحدهای بخش عمومی عموماً دارای شخصیت حقوقی مستقل هستند. برای مثال می‌توان از وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، یا نهادهای عمومی غیردولتی نام برد. داشتن شخصیت حقوقی مستقل، هرگونه تردید نسبت به وجود سازمانی مجزا با حق تأمین وجوه، تملک دارایی، ایجاد بدهی و استفاده از دارایی را برطرف می‌کند.

برخی از عملیات بخش عمومی مانند طرحهای تملک داراییهای سرمایه‌ای علیرغم نداشتن شخصیت حقوقی مستقل، لازم است برای مقاصد پاسخگویی در مورد مصرف منابع عمومی، در قالب یک شخصیت حسابداری گزارشهای مالی جداگانه تهیه و ارائه کنند. بنابراین این گونه واحدها نیز واحد گزارشگر محسوب می‌شوند.

گروه گزارشگر

گروه گزارشگر، یک واحد گزارشگر است که دربرگیرنده دو یا چند واحد گزارشگر مجزا باشد. در بخش عمومی، معیار کنترل به عنوان ملاک اصلی تشخیص واحدهای تشکیل‌دهنده گروه گزارشگر است. این کنترل عمدتاً از قوانین و مقررات نشأت می‌گیرد. برخی دستگاههای اجرایی دارای واحدهای حقوقی مستقل می‌باشند که هر یک به طور جداگانه واحد گزارشگر تلقی می‌گردند و گزارش مالی مستقل تهیه و ارائه می‌کنند. این دستگاههای اجرایی همراه با واحدهای تحت کنترل خود به عنوان گروه گزارشگر تلقی می‌شوند که برای آن باید گزارش مالی واحد تهیه و ارائه شود.

کنترل یک واحد به معنای توانایی هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی و استفاده از منابع آن برای دستیابی به اهداف مورد نظر است. بنابراین کنترل مستلزم احراز دو شرط زیر است:

واحد کنترل‌کننده قدرت هدایت سیاستهای استراتژیک عملیاتی و مالی واحد(های) کنترل‌شونده را داشته باشد؛ و

واحد کنترل‌کننده منابع واحد کنترل‌شونده را در جهت اهداف خود از جمله ارائه خدمات عمومی و اعمال سایر وظایف حاکمیتی دولت بکار گیرد یا از نتیجه فعالیت‌های آن منتفع یا متحمل هزینه شود.

در مواردی که رابطه بین واحد کنترل‌کننده و واحد(های) کنترل‌شونده به گونه‌ای است که هر دو شرط فوق وجود دارد، گزارش‌های مالی گروه گزارشگر باید اطلاعات کاملی در خصوص مجموعه واحدهای تشکیل‌دهنده آن را ارائه دهد.

در برخی موارد، یک واحد صرفاً قدرت قانونی اداره واحد دیگری را دارد، اما نمی‌تواند از چنین قدرتی برای افزایش منافع ناشی از نتایج فعالیت‌ها یا استفاده از منابع آن برای دستیابی به اهداف خود استفاده کند. بنابراین ماهیت رابطه چنین واحدهایی به گونه‌ای است که ارائه اطلاعات مالی آنها به عنوان یک مجموعه واحد سبب ارائه نادرست گزارش‌های مالی و عدم دستیابی به اهداف گزارشگری مالی می‌گردد.

در مواردی ممکن است، یک واحد منفعی را از واحدهایی که قدرت هدایت سیاست‌های استراتژیک عملیاتی و مالی آنها را ندارد کسب کند و یا هزینه‌هایی را در نتیجه فعالیت آنها متحمل گردد. در این موارد، چنین واحدی قادر به هدایت واحد مورد نظر در راستای استفاده از منابع آن برای دستیابی به اهداف خود نمی‌باشد و ماهیت رابطه چنین واحدهایی به گونه‌ای است که ارائه اطلاعات مالی آنها به عنوان یک مجموعه واحد سبب تأمین اهداف گزارشگری مالی نمی‌شود. بنابراین چنین واحدهایی را نمی‌توان جزء گروه گزارشگر (به عنوان یک مجموعه واحد) قرار داد.

دولت به عنوان یک واحد گزارشگر

شهروندان دارای حق پاسخ‌خواهی از دولت در قبال منابع در اختیار آن می‌باشند. دولت منابع عمده‌ای در اختیار دارد و باید در مورد نحوه استفاده از این منابع پاسخگوی شهروندان باشد. به همین علت، دولت باید گزارش‌های مالی برای پاسخگویی به عموم تهیه کند. چنین گزارش‌هایی باید حاوی اطلاعاتی برای اهداف تصمیم‌گیری و پاسخگویی به طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان باشد.

معیارهای تشخیص واحدهای زیرمجموعه دولت به عنوان یک واحد گزارشگر

تشخیص واحدهایی که باید در گزارش‌های مالی دولت به عنوان واحد گزارشگر منظور شوند نیازمند ارائه معیارهای خاص است تا به هنگام تصمیم‌گیری در این زمینه از بروز ابهام جلوگیری شود. در این رابطه بودجه سالانه کل کشور معیار اصلی است. برای احراز این معیار باید مجموعه منابع و مصارف هر واحد گزارشگر در بودجه سالانه کل کشور منظور شده باشد.

در مواردی ممکن است واحد در بودجه سالانه کل کشور منظور نشده باشد و در نتیجه، تنها در نظر گرفتن معیار اصلی باعث می‌شود از نظر اهداف گزارشگری مالی، صورتهای مالی با مقاصد عمومی دولت کامل نباشد. بنابراین، در غیاب معیار اصلی یاد شده، در صورت احراز مجموع معیارهای زیر، یک واحد باید جزء مجموعه دولت به عنوان واحد گزارشگر در نظر گرفته شود:

از قدرت حاکمیت دولت در انجام وظایف برخوردار باشد.

طبق قانون در تملک دولت باشد.

تحت مدیریت مستقیم دولت باشد.

مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی

عناصر صورتهای مالی

مقدمه

۱. در این بیانیه، عناصر صورتهای مالی تهیه شده بر مبنای تعهدی، تعریف می‌شود. اصطلاح عناصر به طبقات کلی از اقلام اطلاق می‌شود که اجزای اصلی صورتهای مالی را تشکیل می‌دهد. این عناصر، در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای تأثیرگذار بر واحد گزارشگر به وجود می‌آید. این بیانیه به جای تعریف اجزای تشکیل دهنده عناصر، مانند موجودی نقد، سرمایه‌گذارها و اسناد پرداختنی، بر طبقات کلی و ویژگی آنها تأکید می‌نماید.

رویکرد مورد استفاده جهت تعریف عناصر

۲. رویکرد مورد استفاده در این بیانیه جهت تعریف عناصر، رویکرد دارایی - بدهی است. در این رویکرد ابتدا دارایی و بدهی براساس ویژگی ذاتی آنها تعریف می‌شود و سپس بر این مبنا درآمد و هزینه تعریف می‌گردد.

شناخت

تعریف شناخت

۳. اصطلاح شناخت به فرایند انعکاس یک عنصر در صورتهای مالی یک واحد گزارشگر اشاره دارد. شناخت، متضمن مشخص کردن عنوان و مبلغ پولی یک عنصر و احتساب آن مبلغ در جمع اقلام صورتهای مالی است.

معیارهای اصلی شناخت

۴. معیارهای اصلی شناخت، به ویژگیهایی اطلاق می‌شود که هر قلم باید دارا باشد تا در صورتهای مالی منعکس گردد. این بیانیه، دو معیار را به عنوان معیارهای اصلی شناخت معرفی می‌کند. (۱) یک قلم باید منطبق با تعریف یکی از عناصر صورتهای مالی باشد و

(۲) قابل اندازه‌گیری باشد. اصطلاح قابل اندازه‌گیری، به معنای تعیین مبلغ پولی یک عنصر با اطمینان معقول است.

۵. هرچند احراز هر دو معیار اصلی شناخت که در بند ۴ عنوان گردید، ویژگیهای لازم برای شناخت هستند، اما قبل از تصمیم‌گیری در مورد شناخت، موارد دیگری نیز باید مدنظر قرار گیرد. از جمله می‌توان به اندازه‌گیری یک خاصه مناسب، ارزیابی اهمیت و تحلیل هزینه - منفعت شناسایی یک قلم اشاره نمود. بنابراین یک قلم ممکن است دارای معیارهای اصلی شناخت باشد اما به دلیل ملاحظات یاد شده، شناسایی نشود.

۶. هر قلم که با تعریف یک عنصر منطبق باشد، حتی اگر در صورتهای مالی نیز شناسایی نشود یک عنصر تلقی می‌گردد. برای مثال ممکن است آن قلم قابل اندازه‌گیری نباشد، یا مبلغ آن با اهمیت نباشد.

دارایی

تعریف دارایی

۷. دارایی، منبع تحت کنترلی است که برای واحد گزارشگر دارای خدمات بالقوه و یا منافع اقتصادی آتی باشد.

۸. تعریف دارایی تنها وجود یا عدم وجود یک دارایی را مورد توجه قرار می‌دهد و نحوه اندازه‌گیری و زمان شناسایی آن را مدنظر قرار نمی‌دهد.

ویژگیهای ذاتی دارایی

۹. تعریف دارایی از ویژگیهای ذاتی آن ناشی می‌شود. این ویژگیها در ذات داراییها است. یک منبع در صورتی که دارای دو ویژگی باشد، دارایی واحد گزارشگر محسوب می‌شود. اول اینکه، آن منبع دارای خدمات و یا منافع اقتصادی باشد که بتواند در آینده مورد استفاده قرار گیرد. دوم اینکه، خدمات و یا منافع اقتصادی حاصل از آن منبع، در تاریخ گزارشگری تحت کنترل واحد گزارشگر باشد و در نتیجه، واحد گزارشگر توانایی دستیابی به آن خدمات و یا منافع اقتصادی و منع دیگران از دستیابی به آنها را داشته باشد.

۱۰. واحد گزارشگر برای دستیابی به اهداف خود، از منابع مختلف (از جمله؛ منابع مالی، اقتصادی، انسانی و ...) بهره می‌گیرد. با این وجود، این منابع دارایی به شمار نمی‌روند مگر اینکه از ویژگیهای ذاتی دارایی برخوردار باشند.

۱۱. علاوه بر دو ویژگی ذاتی عنوان شده در بند ۹، بسیاری از منابع دارای ویژگیهای دیگری هستند که در جهت شناسایی آنها به عنوان دارایی کمک می‌کند. دستیابی به خدمات و یا منافع اقتصادی دارایی اغلب از طریق مالکیت قانونی به دست می‌آید، اما این ویژگی در مورد همه داراییها مصداق ندارد زیرا حقوق قانونی مربوط به خدمات و یا منافع اقتصادی می‌تواند بدون کسب مالکیت قانونی نیز به دست آید. برای مثال می‌توان به داراییهای کسب شده از طریق قراردادهای اجاره به شرط تملیک اشاره کرد.

۱۲. منابع واحد گزارشگر، اغلب مشهود و قابل مبادله هستند، اما نبود این ویژگی مانع از احتساب یک منبع به عنوان دارایی نمی‌شود. به عنوان مثال در صورتی که واحد گزارشگر بتواند از منافع منابع نامشهود (مانند علائم تجاری) بهره‌مند شود و دستیابی سایر واحدها به آن منافع را منع یا کنترل نماید، آن منابع، دارایی واحد گزارشگر به شمار می‌رود. همچنین یک منبع می‌تواند دارای منافع اقتصادی باشد، حتی اگر واحد گزارشگر نتواند آن منبع را مبادله کند یا به فروش رساند. به عنوان مثال، ماشینی که هنوز می‌تواند خدمات مورد نیاز را ارائه دهد حتی اگر بازاری برای فروش آن وجود نداشته باشد، دارایی محسوب می‌شود.

خدمات و منافع اقتصادی

۱۳. یکی از ویژگیهای ذاتی داراییها، توانایی ارائه خدمات یا منافع اقتصادی است. منافع اقتصادی می‌تواند منجر به جریان ورود وجوه نقد به واحد گزارشگر شود، در حالی که خدمات قابل ارائه توسط یک دارایی می‌تواند به شیوه‌های دیگری نظیر خدمت‌رسانی به عموم محقق شود. به عنوان مثال، داراییهایی مثل پارکهای عمومی، موزه‌ها، و گالریهای هنری، به صورت رایگان یا با حق الزحمه‌ای کم یا با مشارکت اختیاری فرصتهای تحقیقاتی، آموزشی و تفریحی برای عموم فراهم می‌کند.

۱۴. خدمات یا منافع اقتصادی یک منبع ممکن است توسط واحد گزارشگر و اشخاص ثالث از طریق قراردادهای خاص، به طور مشترک مورد استفاده قرار گیرد. به عنوان مثال، واحد گزارشگر و سایر اشخاص می‌توانند در یک مشارکت خاص با یکدیگر شریک شوند و بر این اساس در منافع موجود در مشارکت خاص سهیم گردند. در این وضعیت، هر یک از طرفین می‌توانند داراییهایی متناسب با حقوق متعلق به خود را داشته باشند.

کنترل

۱۵. دومین ویژگی ذاتی یک دارایی، تحت کنترل بودن آن است. کنترل، به توانایی واحد گزارشگر در دستیابی به خدمات و یا منافع اقتصادی موجود در یک منبع و منع دستیابی دیگران (به آن خدمات و یا منافع اقتصادی) اطلاق می‌شود. در مواردی ممکن است واحد گزارشگر به طور فعال، کنترل خود را اعمال ننماید. با این وجود، تا زمانی که واحد گزارشگر توانایی اعمال کنترل بر یک منبع را دارد، آن منبع به عنوان دارایی واحد گزارشگر به شمار می‌رود. واحد گزارشگر در اعمال کنترل، بسته به ماهیت منبع مورد نظر، می‌تواند منبع مربوطه را نگهداری یا مبادله کند، از آن برای تولید کالا یا ارائه خدمات استفاده کند، یا آن را برای تسویه بدهیها مورد استفاده قرار دهد.

۱۶. در برخی موارد، واحد گزارشگر علی‌رغم استفاده از یک منبع، قادر به اعمال کنترل بر آن نیست زیرا نمی‌تواند دستیابی دیگران به آن منبع را محدود یا منع نماید. اینگونه منابع، دارایی واحد گزارشگر محسوب نمی‌شوند. برای مثال، بزرگراهها برای اشخاصی

که از آنها استفاده می‌کنند، منافع اقتصادی فراهم می‌نماید در حالی که، این اقلام، تنها دارایی شخصی محسوب می‌شود که توان کنترل آن را داراست.

۱۷. ویژگیهای ذاتی یک دارایی بیانگر این است که توانایی واحد گزارشگر در دستیابی به خدمات یا منافع اقتصادی یک منبع، ناشی از وقوع رویدادی در گذشته است. قصد یا توانایی دولت برای تحصیل یک منبع در آینده، منجر به ایجاد یک دارایی نمی‌شود. برای منابعی که مطابق با تعریف یک دارایی هستند، واحد گزارشگر باید از قبل دستیابی به خدمات و یا منافع اقتصادی یک منبع را کسب کرده باشد و دستیابی واحدهای دیگر به آن منبع یا خدمات اقتصادی را محدود نموده باشد.

بدهی

تعریف بدهی

۱۸. بدهی، تعهد فعلی واحد گزارشگر است که ایفای آن مستلزم خروج منابع از واحد گزارشگر خواهد شد.

۱۹. تعریف بدهی تنها وجود یا عدم وجود یک بدهی را مورد توجه قرار می‌دهد و نحوه اندازه‌گیری و زمان شناسایی آن را مدنظر قرار نمی‌دهد.

ویژگیهای ذاتی بدهی

۲۰. تعریف بدهی از ویژگیهای ذاتی آن ناشی می‌شود. بدهی واحد گزارشگر دارای دو ویژگی ذاتی است. اول اینکه، بدهی تعهد فعلی واحد گزارشگر می‌باشد. دوم اینکه، ایفای تعهد مستلزم خروج منابع از واحد گزارشگر است.

تعهد فعلی

۲۱. در این بیانیه، تعهد، به معنای الزام به انجام وظیفه یا ایفای مسئولیت به شیوه‌ای مشخص است. داشتن تعهد فعلی بدین معناست که تعهد در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته ایجاد شده و هنوز ایفا نگردیده است. لذا قصد انجام یک کار در آینده حتی در صورت تأمین اعتبار، تعهد فعلی محسوب نمی‌شود. تعهد فعلی، زمانی ایجاد می‌شود که واحد گزارشگر به واسطه انجام عملی خاص یا وقوع رویدادی مشخص، ملزم به انتقال منابع به دیگران شده باشد.

۲۲. بسیاری از تعهدات واحد گزارشگر از قوانین و شرایط قراردادهای و الزامات حاکم بر آن ناشی می‌شود که دارای پشتوانه قانونی است. به عنوان مثال؛ واحد گزارشگر بابت دریافت وام، خرید نسبه داراییها، استفاده از دانش و مهارت کارکنان، و ... ملزم به ایفای تعهدات می‌باشد. با این حال، تعهد قانونی، شرط لازم برای وجود یک بدهی محسوب نمی‌شود بلکه سایر تعهدات نیز می‌تواند بیانگر وجود بدهی باشند.

ایفای تعهد

۲۳. یک تعهد در صورتی می‌تواند بدهی تلقی شود که واحد گزارشگر، هیچ راهی برای جلوگیری از خروج منابع برای ایفای آن ندارد. با این وجود در مورد مبلغ و زمان ایفای تعهد ممکن است ابهام وجود داشته باشد. این ابهامات در اندازه‌گیری بدهی مدنظر قرار می‌گیرد. شرایط یا رویدادهای تعیین کننده زمان ایفای تعهد، طبق قانون یا قرارداد بین واحد گزارشگر و واحد دیگر مشخص می‌شود. در اغلب قراردادهای، زمان ایفای تعهد مشخص است اما در برخی موارد، طرفین توافق می‌کنند که ایفای تعهد با وقوع رویدادی خاص یا بنا به درخواست دریافت کننده دارایی یا خدمات انجام شود، که در این حالت زمان تسویه مشخص نیست. اگر در تاریخ گزارشگری، واحد گزارشگر و واحد دیگر، توافق یا تفاهمی در رابطه با تسویه تعهد نداشته باشند و واحد گزارشگر در تصمیم‌گیری پیرامون چگونگی تسویه تعهد آزادی عمل داشته باشد، این تعهد واجد شرایط تعریف بدهی نیست.

۲۴. علاوه بر عدم اطمینان پیرامون زمان تسویه تعهد، در رابطه با مبلغ تسویه بسیاری از تعهدات نیز عدم اطمینان وجود دارد. به عنوان مثال، مبلغ مورد نیاز برای تسویه تعهد، می‌تواند با توجه به وقوع یا عدم وقوع یک رویداد آتی (مانند کاهش در قیمت‌های بازار)، محتمل باشد. با این وجود، واحد گزارشگر براساس تحلیل هرگونه عوامل احتمالی تأثیرگذار بر زمان و مبلغ تسویه، متعهد به ایفای تعهد خود است. عدم اطمینان در ارتباط با مبلغ یا زمان تسویه تعهد، در اندازه‌گیری بدهی مورد توجه قرار می‌گیرد.

۲۵. غالباً هویت شخصی که واحد گزارشگر در قبال آن متعهد است، در زمان شناخت بدهی مشخص می‌باشد، اما آگاهی از هویت شخص ذینفع، ویژگی ذاتی یک بدهی تلقی نمی‌شود. به عنوان مثال، ممکن است دولت یک قرارداد بلندمدت از کار افتادگی با کارکنان خود داشته باشد بدون اینکه از هویت هر یک از آنها باخبر باشد.

ارزش خالص، درآمدها و هزینه‌ها

۲۶. تعریف دارایی و بدهی از ویژگیهای ذاتی آنها ناشی می‌شود، اما تعاریف مربوط به ارزش خالص، درآمد و هزینه، برگرفته از تعریف دارایی و بدهی است. از این رو، در ارزیابی این که چه اقلامی مطابق با تعریف ارزش خالص، درآمد و هزینه هستند، باید به تعریف دارایی و بدهی مراجعه کرد.

تعریف ارزش خالص

۲۷. ارزش خالص، عبارت از ارزش کل داراییها منهای ارزش کل بدهیهای واحد گزارشگر است.

تعریف درآمد

۲۸. درآمد عبارت است از افزایش در داراییها، کاهش در بدهیها، یا ترکیبی از هر دو که منجر به افزایش ارزش خالص طی دوره می‌شود.

۲۹. تعریف درآمد، تنها وجود یا عدم وجود این عنصر را مورد توجه قرار می‌دهد و نحوه اندازه‌گیری و زمان شناسایی آن را مدنظر قرار نمی‌دهد.

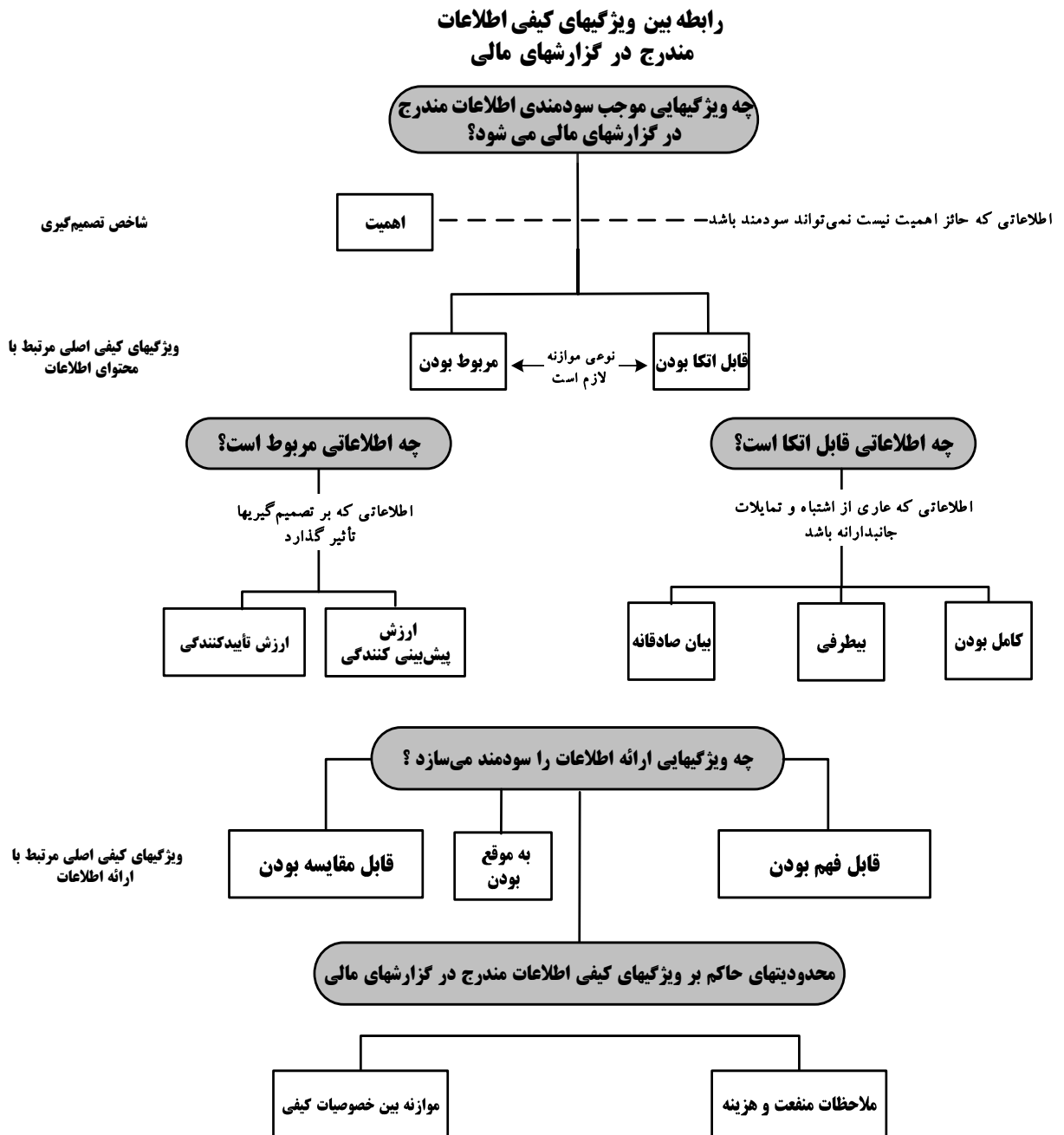
تعریف هزینه

۳۰. هزینه عبارت است از کاهش در داراییها، افزایش در بدهیها، یا ترکیبی از هر دو که منجر به کاهش ارزش خالص طی دوره می‌شود.

۳۱. تعریف هزینه، تنها وجود یا عدم وجود این عنصر را مورد توجه قرار می‌دهد و چگونگی اندازه‌گیری و زمان شناسایی آن را مدنظر قرار نمی‌دهد.

مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی

ویژگیهای کیفی اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی با مقاصد عمومی



ویژگیهای کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات

مربوط بودن

۹. اطلاعاتی مربوط تلقی می‌شود که بر ایفای وظیفه پاسخگویی واحد گزارشگر و تصمیمات استفاده‌کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال و آینده یا تأیید یا تصحیح ارزیابیهای گذشته مؤثر واقع شود.

ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی

۱۰. اطلاعات مربوط دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و یا ارزش تأییدکنندگی است. نقشهای تأییدکنندگی و پیش‌بینی‌کنندگی اطلاعات با یکدیگر مرتبط می‌باشد. به عنوان مثال، اطلاعات در مورد سطح و ساختار فعلی داراییهای واحد گزارشگر، برای استفاده‌کنندگانی که سعی دارند توان واحد 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 ماحصل عملیات می‌باشد.

۱۱. اطلاعات در صورتی دارای ارزش تأییدکنندگی است که موجب تأیید یا تغییر انتظارات پیشین یا کنونی شامل انتظارات مبتنی بر ارزیابیهای گذشته گردد. به عنوان مثال اطلاعات باید نشان دهد کدام یک از مدیران مسئولیت خود را در قبال مصرف کارا و اثربخش منابع، ارائه خدمات مورد انتظار و رعایت قوانین و مقررات مربوط ایفا نموده‌اند.

۱۲. گزارشهای مالی با مقاصد عمومی، ممکن است حاوی اطلاعاتی پیرامون اهداف و بهای تمام شده خدمات مورد انتظار از واحد گزارشگر در آینده و میزان و منشأ منابعی که برای ارائه این خدمات تخصیص داده می‌شود، باشد. چنین اطلاعاتی دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی است و برای مقاصد پاسخگویی و تصمیم‌گیری، مربوط تلقی می‌شود. اطلاعات پیرامون رویدادهای اقتصادی و سایر رویدادهای گذشته یا حال نیز می‌تواند در شکل‌دهی انتظارات مربوط به آینده دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی باشد.

قابل اتکا بودن

۱۳. اطلاعاتی قابل اتکاست که علاوه بر کامل بودن، 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.

بیان صادقانه

۱۴. 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. اطلاعاتی که به طور صادقانه بیانگر یک رویداد اقتصادی یا سایر رویدادها است، محتوای معاملات، رویدادها، فعالیتها یا شرایط مورد نظر را توصیف می‌کند که لزوماً همیشه مطابق با شکل قراردادی آن نمی‌باشد (رجحان محتوا بر شکل).

بی‌طرفی

۱۶. بی‌طرفی به معنای نداشتن تمایلات جانبدارانه در انتخاب و ارائه اطلاعات با قصد دستیابی به نتیجه از پیش تعیین شده می‌باشد.

۱۷. در صورتی که انتخاب یا ارائه اطلاعات مالی، به منظور دستیابی به نتایج یا پیامدهای از پیش تعیین شده در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی یا اتخاذ تصمیم صورت گیرد، گزارشهای مالی با مقاصد عمومی بی‌طرفانه نخواهد بود. با این وجود، ارائه اطلاعات بی‌طرفانه در گزارشهای مالی بدین معنا نیست که این‌گونه اطلاعات باید بدون هدف باشد یا نباید بر رفتار استفاده‌کنندگان تأثیر بگذارد.

کامل بودن

۱۸. ارائه اطلاعات در گزارشهای مالی در صورتی از خصوصیت کامل بودن برخوردار است که با توجه به ویژگی اهمیت و تحلیل منفعت و هزینه شامل تمام اطلاعات لازم برای بیان صادقانه رویدادی باشد که مدعی ارائه آن است. حذف برخی اطلاعات می‌تواند موجب نادرستی آن و در نتیجه عدم سودمندی اطلاعات برای استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی گردد. به طور مثال اطلاعات مالی و غیرمالی پیش‌بینی شده برای آینده و اطلاعات مرتبط با میزان دستیابی به اهداف و پیامدهای ارائه خدمات مندرج در گزارشهای مالی باید همراه با مفروضات اصلی مبنای محاسبات مربوط به این اطلاعات ارائه شود.

۱۹. همان طور که در بند ۴ ذکر شد ویژگیهای اصلی مرتبط با ارائه اطلاعات شامل " قابل مقایسه بودن" و " قابل فهم بودن" است. اطلاعاتی که فاقد این ویژگیها باشد علیرغم مربوط بودن و قابل اتکا بودن، دارای سودمندی محدودی است.

قابل مقایسه بودن

۲۰. استفاده کنندگان گزارشهای مالی باید بتوانند گزارشهای مالی یک واحد گزارشگر را طی زمان و واحدهای گزارشگر مختلف را با یکدیگر مقایسه نمایند. بدین ترتیب ضرورت دارد اثرات معاملات و سایر رویدادهای مشابه در داخل واحد گزارشگر و در طول زمان برای آن واحد گزارشگر با ثبات رویه اندازه گیری و ارائه شود و بین واحدهای گزارشگر مختلف نیز هماهنگی رویه در اندازه گیری و ارائه موضوعات مشابه رعایت گردد.

۲۱. اطلاعات مرتبط با وضعیت مالی، عملکرد مالی، رعایت الزامات قانونی و بودجه‌ای، دستاوردهای ارائه خدمات و برنامه‌های آتی واحد گزارشگر، در راستای اهداف پاسخگویی و تصمیم‌گیری ضروری است. سودمندی چنین اطلاعاتی در صورتی افزایش می‌یابد که امکان مقایسه این اطلاعات با بودجه آن دوره، اطلاعات مشابه آن واحد برای دوره‌ها و تاریخهای زمانی دیگر، و/ یا اطلاعات مشابه درباره واحدهای دیگر (به عنوان مثال، واحدهای بخش عمومی ارائه‌کننده خدمات مشابه در حوزه‌های مختلف) وجود داشته باشد. بکارگیری رویه‌های حسابداری مشابه در مورد عملکرد و بودجه، موجب افزایش سودمندی مقایسه بین نتایج واقعی و پیش‌بینی شده خواهد شد.

۲۲. قابلیت مقایسه را نباید با یکنواختی اشتباه گرفت. اطلاعات زمانی قابل مقایسه است که بتواند شباهتها و تفاوت‌های بین واحدها را نشان دهد. تأکید بیش از حد بر یکنواختی ممکن است به دلیل گزارش موارد متفاوت به گونه‌ای مشابه، منجر به کاهش قابلیت مقایسه گردد.

۲۳. قابل مقایسه بودن مستلزم این امر است که اندازه‌گیری و ارائه اثرات مالی معاملات و سایر رویدادهای مشابه در هر دوره مالی و از یک دوره به دوره بعد با ثبات رویه انجام گیرد و همچنین هماهنگی رویه توسط واحدهای گزارشگر مختلف حفظ شود. اگر چه برای نیل به قابل مقایسه بودن، ثبات رویه لازم است اما همیشه به خودی خود کافی نیست.

قابل فهم بودن

۲۴. ویژگی قابل فهم بودن، موجب می‌شود اطلاعات برای استفاده کنندگان قابل درک باشد. گزارشهای مالی با مقاصد عمومی واحدهای بخش عمومی باید اطلاعات را به نحوی ارائه دهد که جوابگوی نیازها و متناسب با دانش پایه‌ای استفاده کنندگان آنها و بیانگر ماهیت اطلاعات ارائه شده باشد. برای مثال، توضیحات مربوط به اطلاعات مالی و سایر اطلاعات و گزارشهای توصیفی دست آوردها و انتظارات باید با زبان ساده نوشته شود و به گونه‌ای ارائه گردد که به راحتی برای استفاده کنندگان قابل فهم باشد. یک عامل مهم در قابل فهم بودن اطلاعات، نحوه ارائه آنهاست. ادغام و طبقه‌بندی اطلاعات به نحو مناسب باعث افزایش قابلیت فهم آن می‌شود. قابلیت مقایسه نیز می‌تواند قابلیت فهم اطلاعات را افزایش دهد.

۲۵. گزارشهای مالی برای رفع نیازهای استفاده کنندگان مختلف با میزان آگاهی متفاوت از فعالیتهای واحد گزارشگر تهیه می‌شود. از این رو اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی عموماً براساس این فرض تهیه می‌شود که استفاده کنندگان از آگاهی متعارفی در مورد فعالیتهای واحد گزارشگر و نحوه حسابداری برخوردارند و همچنین توانایی مطالعه اطلاعات و تمایل به انجام این کار را داشته باشند. در عین حال، اطلاعات پیچیده‌ای که جهت رفع نیازهای استفاده کنندگان مربوط، تلقی می‌شود نباید به بهانه مشکل بودن درک آن توسط برخی استفاده کنندگان از صورت‌های مالی حذف شود، گرچه این گونه اطلاعات نیز باید تا حد امکان به گونه‌ای ساده ارائه شود.

به موقع بودن

۲۶. به موقع بودن به این معنی است که قبل از اینکه سودمندی اطلاعات در جهت مقاصد پاسخگویی و تصمیم‌گیری از بین برود، این اطلاعات در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد. دسترسی به موقع به اطلاعات مربوط می‌تواند سودمندی اطلاعات را در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و توانایی تأثیرگذاری بر تصمیمات ارتقا بخشد.

۲۷. برخی از اقلام ممکن است تا بعد از تاریخ گزارشگری همچنان به موقع تلقی شود. به عنوان مثال، ممکن است در راستای اهداف پاسخگویی و تصمیم‌گیری، استفاده‌کنندگان نیازمند ارزیابی روندهای موجود در عملکرد ارائه خدمات و عملکرد مالی و انطباق آن با بودجه چند دوره گزارشگری باشند.

محدودیت‌های حاکم بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی

۲۸. به‌ندرت می‌توان اطلاعاتی تهیه کرد که کاملاً مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهم باشد. برخی از مؤثرترین محدودیت‌ها در بندهای ۲۹ تا ۳۲ تشریح می‌گردد.

موازنه بین ویژگی‌های کیفی

۲۹. یکی از محدودیت‌ها این است که اغلب نوعی موازنه یا مصالحه بین ویژگی‌های کیفی ضرورت دارد. به‌طور مثال اطلاعاتی که قابل اتکا تر است اغلب از درجه مربوط بودن کمتری برخوردار است و به عکس. عموماً هدف، دستیابی به نوعی توازن بین انواع ویژگی‌ها به منظور پاسخگویی به اهداف صورتهای مالی است. اهمیت نسبی ویژگی‌های کیفی در موارد مختلف امری قضاوتی است.

۳۰. هرگاه تأخیری در گزارش اطلاعات رخ دهد، اطلاعات ممکن است ویژگی مربوط بودن خود را از دست بدهد. ممکن است لازم باشد مدیریت نوعی موازنه بین مزیت‌های نسبی "گزارشگری به موقع" و "ارائه اطلاعات قابل اتکا" برقرار کند. برای ارائه به موقع اطلاعات، اغلب ممکن است قبل از مشخص شدن همه جنبه‌های یک معامله یا رویداد، اطلاعات موجود گزارش شود که این امر از قابلیت اتکای آن می‌کاهد. به عکس، هرگاه به‌منظور مشخص شدن همه جنبه‌های مزبور، گزارشگری با تأخیر انجام گردد، اطلاعات ممکن است کاملاً قابل اتکا شود، لیکن برای استفاده‌کنندگانی که باید طی این مدت تصمیماتی اتخاذ کنند بی‌فایده شود. برای نیل به موازنه بین ویژگی‌های مربوط بودن و قابل اتکا بودن، با توجه به الزامات قانونی در مورد زمان ارائه اطلاعات، مهمترین موضوعی که باید مورد توجه قرار گیرد این است که چگونه به بهترین وجه، نیازهای تصمیم‌گیری و پاسخگویی تأمین شود.

ملاحظات منفعت و هزینه

۳۱. توازن بین منفعت و هزینه به جای اینکه یک خصوصیت کیفی باشد یک محدودیت مهم است. منفعت حاصل از اطلاعات باید بیش از هزینه تهیه و ارائه آن باشد. معیاد ارزیابی منفعت و هزینه اساساً یک فرایند قضاوتی است. مضافاً هزینه‌ها لزوماً بر عهده استفاده‌کنندگانی که از منافع اطلاعات بهره‌مندی می‌کنند قرار نمی‌گیرد. همچنین منافع اطلاعات ممکن است نصیب استفاده‌کنندگانی غیر از آنهایی که اطلاعات برای آنها تهیه شده است، شود. به دلایل فوق اغلب ارزیابی منفعت و هزینه تهیه و ارائه اطلاعات مشکل است. با این حال تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و نیز تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی باید از این محدودیت آگاه باشند.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱

نحوه ارائه صورتهای مالی

هدف

۱. هدف این استاندارد، تعیین مبنای ارائه صورتهای مالی با مقاصد عمومی یک واحد گزارشگر به منظور حصول اطمینان از قابلیت مقایسه با صورتهای مالی دورههای قبل آن واحد و صورتهای مالی سایر واحدهای گزارشگر است. برای دستیابی به این هدف، در این استاندارد ملاحظات کلی مرتبط با نحوه ارائه صورتهای مالی، رهنمودهایی درباره ساختار آنها و حداقل الزامات در خصوص محتوای صورتهای مالی تهیه شده بر مبنای تعهدی ارائه شده است. شناسایی، اندازه گیری و افشای معاملات و سایر رویدادهای خاص در سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطرح خواهد شد.

دامنه کاربرد

۲. الزامات این استاندارد باید در مورد کلیه "صورتهای مالی با مقاصد عمومی" که بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی، بر مبنای تعهدی تهیه و ارائه می شود، بکار گرفته شود.

۳. صورتهای مالی با مقاصد عمومی (که از این پس صورتهای مالی نامیده می شود) برای پاسخگویی به نیازهای استفاده کنندگانی تهیه می شود که در موقعیت دریافت گزارشهایی متناسب با نیازهای اطلاعاتی خاص خود نیستند. صورتهای مالی به صورت جداگانه یا همراه با سایر گزارشها ارائه می شود. این استاندارد برای اطلاعات مالی فشرده میان دوره ای کاربرد ندارد.

۴. این استاندارد علاوه بر صورتهای مالی یک واحد گزارشگر به صورت جداگانه، برای صورتهای مالی تلفیقی نیز کاربرد دارد.

۵. این استاندارد در مورد کلیه واحدهای بخش عمومی به استثنای واحدهایی که تهیه صورتهای مالی آنها بر اساس استانداردهای حسابداری بخش تجاری (انتفاعی) مناسب تر است، کاربرد دارد. بر این اساس شرکتهای دولتی ملزم به رعایت استانداردهای حسابداری بخش تجاری (انتفاعی) هستند.

تعاریف

۶. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر، بکار رفته است:

- مبنای تعهدی: مبنایی است که بر اساس آن معاملات و سایر رویدادهای مالی در زمان وقوع (و نه فقط در زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد) شناسایی و در اسناد و مدارک حسابداری ثبت می شود و در صورتهای مالی دوره مربوط انعکاس می یابد. عناصر قابل شناسایی بر مبنای تعهدی شامل داراییها، بدهیها، ارزش خالص، درآمدها و هزینه ها می باشند.
- دارایی: منبع تحت کنترلی است که برای واحد گزارشگر دارای خدمات بالقوه و یا منافع اقتصادی آتی باشد.
- بدهی: تعهد فعلی واحد گزارشگر است که ایفای آن مستلزم خروج منافع از واحد گزارشگر خواهد بود.
- ارزش خالص: عبارت است از ارزش کل داراییها منهای ارزش کل بدهیهای واحد گزارشگر.
- درآمد: عبارت است از افزایش در داراییها، کاهش در بدهیها، و یا ترکیبی از هر دو که منجر به افزایش ارزش خالص طی دوره می شود.
- هزینه: عبارت است از کاهش در داراییها، افزایش در بدهیها، یا ترکیبی از هر دو که منجر به کاهش ارزش خالص طی دوره می شود.

- اطلاعات با اهمیت: اطلاعاتی است که بتواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، تأثیر گذارد. اهمیت، یک مفهوم نسبی است که به ماهیت و میزان حذف یا تحریف اطلاعات بر اساس قضاوت در شرایط مربوط بستگی دارد.

هدف صورتهای مالی

۷. هدف صورتهای مالی، ارائه اطلاعاتی درباره وضعیت مالی و تغییر در وضعیت مالی یک واحد گزارشگر است که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان در اتخاذ تصمیمات اقتصادی و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مفید واقع شود. به منظور دستیابی به این هدف، در صورتهای مالی یک واحد گزارشگر اطلاعاتی درباره موارد زیر ارائه می‌شود:

مسئولیت تهیه و ارائه صورتهای مالی

۱۰. مسئولیت تهیه و ارائه صورتهای مالی با بالاترین مقام دستگاه اجرایی مربوط و یا مقام مجاز از طرف او و مقام مالی قانونی مربوط است.

اجزای صورتهای مالی

۱۲. مجموعه کامل صورتهای مالی شامل اجزای زیر است:

- الف. صورت وضعیت مالی؛
 ب. صورت تغییرات در وضعیت مالی؛
 پ. گردش حساب تغییرات در ارزش خالص؛
 ت. صورت مقایسه بودجه و عملکرد؛ و
 ث. یادداشتهای توضیحی که شامل خلاصه‌ای از اهم رویه‌های حسابداری و سایر یادداشتهای توضیحی است.
 ارائه صورت جریان وجوه نقد در واحدهای گزارشگر مشمول استانداردهای حسابداری بخش عمومی، اختیاری است.

ملاحظات کلی

ارائه مطلوب و رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی

۱۳. صورتهای مالی باید وضعیت مالی و تغییرات در وضعیت مالی واحد گزارشگر را به نحو مطلوب ارائه کند. تقریباً در تمام شرایط، اعمال مناسب الزامات استانداردهای حسابداری همراه با افشای اطلاعات اضافی در صورت لزوم، منجر به ارائه صورتهای مالی به نحو مطلوب می‌شود.
۱۴. هر واحد گزارشگر که صورتهای مالی آن طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه و ارائه می‌شود، باید این واقعیت را افشا کند. در صورتهای مالی نباید ذکر کرد که این صورتهای طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه شده است، مگر اینکه در تهیه صورتهای مزبور مفاد تمام الزامات مندرج در استانداردهای مربوط رعایت شده باشد.
۱۶. بکارگیری نامناسب استانداردهای حسابداری بخش عمومی، از طریق افشا در یادداشتهای توضیحی جبران نمی‌شود.
۱۷. در موارد بسیار نادر که رعایت یکی از الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی، صورتهای مالی را گمراه‌کننده می‌سازد و انحراف از آن به منظور دستیابی به ارائه صورتهای مالی به نحو مطلوب ضروری است، باید موارد زیر افشا شود:
- الف. این مطلب که صورتهای مالی، وضعیت مالی و تغییرات در وضعیت مالی واحد گزارشگر را به نحو مطلوب منعکس می‌کند؛

ب . تصریح اینکه صورتهای مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت مطابق با استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌باشد، به استثنای انحراف از الزامات یک استاندارد خاص که به منظور ارائه مطلوب صورتهای مالی با کسب مجوز از کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی انجام گرفته است؛

پ . استانداردی که الزامات آن رعایت نشده است، ماهیت انحراف شامل شیوه حسابداری مقرر در استاندارد، اینکه چرا کاربرد شیوه مقرر در استاندارد، صورتهای مالی را همراه کننده می‌سازد و شیوه حسابداری بکار گرفته شده؛ و
ت . اثر مالی انحراف بر اقلام صورتهای مالی در هر یک از دوره‌های مورد گزارش.

۱۸ . در موارد نادر ممکن است رعایت الزامات یک استاندارد آنقدر همراه کننده باشد که با اهداف صورتهای مالی مغایرت پیدا کند، اما چارچوب قانونی مربوط انحراف از الزامات مزبور را ممنوع کرده باشد. در چنین مواردی واحد گزارشگر باید تا حد امکان، جوانب همراه کننده ناشی از رعایت استاندارد را از طریق افشاهای زیر کاهش دهد:

الف. عنوان استاندارد مورد بحث، ماهیت الزام و دلیل نتیجه‌گیری مدیریت؛ و

ب . تعدیلاتی که در صورت عدم رعایت الزامات مزبور در خصوص هر یک از اقلام صورتهای مالی برای هر یک از دوره‌های مورد گزارش ضرورت می‌یافت.

۱۹ . برای ارزیابی ضرورت انحراف از الزامات یک استاندارد حسابداری بخش عمومی، ملاحظات زیر مدنظر قرار می‌گیرد:

الف. هدف از الزام مقرر و اینکه چرا در شرایط خاص مورد نظر، هدف مزبور نامربوط یا دست نیافتنی است.

ب . تفاوت شرایط واحد گزارشگر با شرایط سایر واحدهای گزارشگر که الزام مورد نظر را رعایت می‌کنند.

ثبات رویه در نحوه ارائه

۲۲ . نحوه ارائه و طبقه‌بندی اقلام در صورتهای مالی از یک دوره به دوره بعد نباید تغییر کند مگر در مواردی که:

الف . تغییری عمده در ماهیت عملیات واحد گزارشگر یا تجدید نظر در نحوه ارائه صورتهای مالی حاکی از این باشد که تغییر مزبور به ارائه مناسبتر معاملات یا سایر رویدادها منجر شود؛ یا

ب . تغییری در نحوه ارائه، به موجب یک استاندارد حسابداری بخش عمومی الزامی شود.

اهمیت و تجمیع

۲۳ . تمام اقلام با اهمیت باید به طور جداگانه در صورتهای مالی ارائه شود. مبالغ کم اهمیت باید با مبالغ دارای ماهیت یا کارکرد مشابه جمع شود و نیازی به ارائه جداگانه آنها نیست.

تهاتر

۲۶ . داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه‌ها نباید با هم تهاتر شود مگر اینکه تهاتر آنها طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی دیگری الزامی یا مجاز شده باشد.

اطلاعات مقایسه‌ای

۲۸ . صورتهای مالی باید در برگیرنده اقلام مقایسه‌ای دوره قبل باشد به جز در مواردی که یک استاندارد حسابداری بخش عمومی نحوه عمل دیگری را مجاز یا الزامی کرده باشد. اطلاعات مقایسه‌ای تشریحی تا جایی باید افشا شود که جهت درک صورتهای مالی دوره جاری مربوط تلقی گردد.

۳۰. در مواردی که نحوه ارائه یا طبقه‌بندی اقلام در صورتهای مالی تغییر می‌کند، به منظور اطمینان از قابلیت مقایسه اقلام صورتهای مالی، مبالغ مقایسه‌ای باید تجدید طبقه‌بندی شود مگر اینکه این امر ممکن نباشد. همچنین ماهیت، مبلغ و دلیل تجدید طبقه‌بندی باید افشا شود. هرگاه تجدید طبقه‌بندی مبالغ مقایسه‌ای عملی نباشد، واحد گزارشگر باید دلیل عدم تجدید طبقه‌بندی و ماهیت تغییراتی را که در صورت تجدید طبقه‌بندی ایجاد می‌شد، افشا کند.

تشخیص صورتهای مالی

۳۴. صورتهای مالی باید به وضوح از سایر اطلاعاتی که همراه آن در یک مجموعه انتشار می‌یابد قابل تشخیص و متمایز باشد.

۳۶. هر یک از اجزای صورتهای مالی باید به وضوح مشخص شود. به علاوه، اطلاعات زیر باید به گونه‌ای بارز نشان داده شود و در صورت لزوم برای درک صحیح اطلاعات ارائه شده، تکرار شود:

- الف . نام واحد گزارشگر؛
- ب . اینکه صورتهای مالی متعلق به یک واحد گزارشگر یا متعلق به گروه واحدهای گزارشگر است؛
- پ . تاریخ گزارشگری یا دوره مالی مورد گزارش، به تناسب اجزای صورتهای مالی؛
- ت . واحد پول گزارشگری؛ و
- ث . سطح دقت بکار رفته در ارائه ارقام صورتهای مالی.

دوره گزارشگری

۳۸. صورتهای مالی باید حداقل به طور سالانه ارائه شود. در شرایط استثنایی که تاریخ صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر تغییر می‌کند و صورتهای مالی برای دوره‌ای کمتر یا بیشتر از یک سال ارائه می‌شود، واحد گزارشگر باید علاوه بر دوره زمانی تحت پوشش صورتهای مالی، موارد زیر را افشا کند:

- الف . دلیل بکار گرفتن دوره کمتر یا بیشتر از یک سال؛ و
- ب . این واقعیت که مبالغ مقایسه‌ای مربوط به صورت تغییرات در وضعیت مالی، گردش حساب تغییرات در ارزش خالص و یادداشتهای توضیحی مربوط، قابل مقایسه نیست.

تمایز بین جاری و غیر جاری

۴۱. هر واحد گزارشگر باید داراییهای جاری و غیر جاری، و بدهیهای جاری و غیر جاری را طبق بندهای ۴۷ تا ۵۲ به صورت طبقات جداگانه در متن صورت وضعیت مالی ارائه کند، به استثنای زمانی که ارائه اطلاعات بر مبنای نقدشوندگی، قابل اتکاتر و مربوط تر باشد. زمانی که این استثنا مصداق دارد، کلیه داراییها و بدهیها باید به ترتیب نقدشوندگی ارائه شوند.

۴۲. در صورت پذیرش هر یک از روشهای ارائه، سرفصل داراییها و بدهیها در بردارنده اقلامی است که انتظار می‌رود (الف) طی دوازده ماه یا کمتر پس از تاریخ گزارشگری و (ب) بیشتر از دوازده ماه پس از تاریخ گزارشگری باز یافت یا تسویه شود. با این وجود واحد گزارشگر باید اقلامی که انتظار می‌رود بیش از دوازده ماه پس از تاریخ گزارشگری باز یافت یا تسویه شود، را افشا کند.

داراییهای جاری

۴۷. یک دارایی زمانی به عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی می‌شود که یکی از معیارهای زیر را احراز کند:

الف . انتظار رود در چرخه عملیاتی معمول واحد گزارشگر به وجه نقد تبدیل شود یا برای فروش یا مصرف در این چرخه نگهداری شود؛

ب . اساساً به منظور داد و ستد نگهداری شود؛

پ . انتظار رود طی دوازده ماه پس از تاریخ گزارشگری به وجه نقد تبدیل شود یا به فروش یا به مصرف برسد؛ یا

ت . وجه نقدی که استفاده از آن، حداقل به مدت دوازده ماه پس از تاریخ گزارشگری، محدود نشده باشد.

داراییهایی که فاقد معیارهای بالا هستند باید به عنوان داراییهای غیرجاری طبقه‌بندی شوند.

بدهیهای جاری

۴۹ . یک بدهی زمانی به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی می‌شود که یکی از معیارهای زیر را احراز کند:

الف . انتظار رود در چرخه عملیاتی معمول واحد گزارشگر تسویه شود؛

ب . طی دوازده ماه پس از تاریخ گزارشگری تسویه شود؛ یا

پ . واحد گزارشگر حق بی قید و شرطی برای به تعویق انداختن تسویه بدهی طی حداقل دوازده ماه پس از تاریخ گزارشگری نداشته باشد.

بدهیهایی که فاقد معیارهای بالا هستند باید به عنوان بدهیهای غیرجاری طبقه‌بندی شوند.

اطلاعاتی که در صورت وضعیت مالی ارائه می‌شود

۵۳ . صورت وضعیت مالی باید حداقل حاوی اقلام اصلی زیر باشد:

الف . داراییهای ثابت مشهود؛

ب . سرمایه‌گذارها؛

پ . داراییهای نامشهود؛

ت . موجودی مواد و کالا؛

ث . پیش‌پرداختها

ج . حسابها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای؛

چ . حسابها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای؛

ح . موجودی نقد؛

خ . حسابها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای؛

د . حسابها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای؛

ذ . پیش‌دریافتها

ر . ذخایر؛

ز . بدهیهای غیرجاری؛ و

ژ . ارزش خالص.

۵۴ . علاوه بر موارد مندرج در بند قبیل، ممکن است به موجب سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی، ارائه اقلام اصلی

دیگری در صورت وضعیت مالی الزامی باشد یا برای درک بهتر وضعیت مالی واحد گزارشگر مناسب باشد.

اطلاعاتی که در صورت وضعیت مالی یا یادداشتهای توضیحی افشا می‌شود
۵۸. واحد گزارشگر باید طبقات فرعی اقلام اصلی را که متناسب با عملیات واحد گزارشگر طبقه‌بندی شده است،
در صورت وضعیت مالی یا در یادداشتهای توضیحی افشا کند.

صورت تغییرات در وضعیت مالی

۶۰. کلیه درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده در یک دوره باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی آن دوره گنجانده شود، مگر اینکه الزام دیگری توسط یک استاندارد حسابداری بخش عمومی مقرر شده باشد.

اطلاعاتی که در صورت تغییرات در وضعیت مالی ارائه می‌شود

۶۳. صورت تغییرات در وضعیت مالی باید حداقل حاوی اقلام اصلی زیر باشد:

الف. درآمدهای عمومی؛

ب. واریزی به خزانه از محل درآمد عمومی؛

پ. دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته؛

ت. دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی؛

ث. کمکهای بلاعوض؛

ج. سایر درآمدها؛

چ. هزینه‌ها به تفکیک فصول هزینه (شامل هزینه استهلاک و کاهش ارزش داراییها)؛ و

ح. خالص تغییر در وضعیت مالی دوره.

علاوه بر موارد بالا، ممکن است به موجب سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی، ارائه اقلام اصلی دیگری در صورت تغییرات در وضعیت مالی الزامی باشد یا برای ارائه تغییرات در وضعیت مالی واحد گزارشگر به نحو مطلوب ضرورت داشته باشد.

اطلاعاتی که در صورت تغییرات در وضعیت مالی یا یادداشتهای توضیحی افشا می‌شود

۶۵. طبقات فرعی درآمد و هزینه متناسب با عملیات واحد گزارشگر، باید در متن صورت تغییرات در وضعیت مالی یا در یادداشتهای توضیحی افشا شود.

۶۶. هزینه باید براساس کارکرد (فصول بودجه) در یادداشتهای توضیحی افشا شود. این فصول مربوط به امور چهارگانه و شامل مواردی مانند آموزش، بهداشت و سلامت، کشاورزی و منابع آب و صنعت و معدن است.

گردش حساب تغییرات در ارزش خالص

۶۷. واحد گزارشگر باید اطلاعات زیر را در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص ارائه کند:

الف. خالص تغییر در وضعیت مالی دوره؛

ب. درآمدها و هزینه‌هایی که شناسایی آنها به طور مستقیم در ارزش خالص به موجب قانون یا سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی الزامی شده باشد؛ و

پ. اثرات ناشی از تغییر در رویه‌های حسابداری و اصلاح اشتباهات.

۶۸. همچنین، واحد گزارشگر باید موارد زیر را در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص یا یادداشتهای توضیحی افشا کند:

- الف. مانده ارزش خالص در ابتدا و پایان دوره و تغییرات آن طی دوره؛ و
ب. تغییرات مبلغ دفتری اجزای گردش حساب تغییرات در ارزش خالص (اجزایی که به صورت جداگانه افشا می‌شوند) طی دوره.

یادداشتهای توضیحی

ساختار

۷۱. یادداشتهای توضیحی باید اطلاعاتی در خصوص موارد زیر افشا کند:
الف. تصریح اینکه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه شده است؛
ب. مبنای ارائه صورتهای مالی و خلاصه اهم رویه‌های حسابداری بکار گرفته شده در تهیه آنها؛
پ. مواردی که افشای آنها طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی الزامی شده و در صورتهای مالی اساسی ارائه نشده است؛ و
ت. موارد دیگری که در صورتهای مالی اساسی ارائه نشده است، لیکن افشای آنها برای ارائه مطلوب ضرورت دارد.
۷۲. یادداشتهای توضیحی باید به نحوی منظم ارائه شود. هر قلم مندرج در صورت وضعیت مالی، صورت تغییرات در وضعیت مالی، گردش حساب تغییرات در ارزش خالص، صورت مقایسه بودجه و عملکرد، و صورت جریان وجوه نقد باید به یادداشتهای توضیحی مربوط عطف داده شود.

افشای رویه‌های حسابداری

۷۴. موارد زیر باید در یادداشت خلاصه اهم رویه‌های حسابداری افشا شود:
الف. میزان بکارگیری شرایط دوره‌گذار برای هر یک از استانداردهای حسابداری بخش عمومی توسط واحد گزارشگر؛ و
ب. کلیه رویه‌های حسابداری لازم برای درک مناسب صورتهای مالی.
۷۹. واحد گزارشگر باید در یادداشت خلاصه اهم رویه‌های حسابداری یا سایر یادداشتهای توضیحی، قضاوتهای انجام شده توسط مدیریت (به استثنای قضاوتهای مبتنی بر برآورد) در بکارگیری رویه‌های حسابداری دارای اثر قابل ملاحظه بر مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی را افشا کند.

موارد ابهام مربوط به برآورد

۸۱. واحد گزارشگر باید اطلاعاتی پیرامون مفروضات کلیدی مربوط به آینده و سایر موارد ابهام مربوط به برآورد در تاریخ گزارشگری که تأثیر قابل ملاحظه‌ای در ایجاد تعدیلی با اهمیت در مبلغ دفتری داراییها و بدهیها طی سال مالی آتی دارد، در یادداشتهای توضیحی افشا کند. به عنوان مثال، قضاوتهای یاد شده در بند ۷۹ می‌تواند شامل قضاوت در خصوص این موضوع باشد که آیا: در خصوص این داراییها و بدهیها، یادداشتهای توضیحی مزبور باید شامل جزئیات مندرج در صفحه بعد باشد:

سایر موارد افشا

۸۶. واحد گزارشگر باید موارد زیر را در صورتی که در جایی دیگر در اطلاعات منتشر شده، به همراه صورتهای مالی افشا نشده باشد، افشا کند:

- الف. اقامتگاه و شکل حقوقی واحد گزارشگر و محل فعالیت آن؛

- ب . شرحی از ماهیت عملیات واحد گزارشگر و فعالیت‌های اصلی آن؛
- پ . اشاره به قوانین حاکم بر عملیات واحد گزارشگر؛ و
- ت . اطلاعاتی در خصوص عمر واحد گزارشگر در صورت محدود بودن عمر آن.

تاریخ اجرا

۸۷ . الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۳۹۴ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲ نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی

هدف

۱. این استاندارد مقایسه بودجه و عملکرد ناشی از اجرای بودجه را در صورتهای مالی واحدهای گزارشگر الزامی می‌کند. همچنین طبق این استاندارد، واحدهای گزارشگر ملزم به افشای دلایل تفاوت‌های با اهمیت بین بودجه و عملکرد می‌باشند. با رعایت الزامات این استاندارد، بخشی از وظیفه پاسخگویی واحدهای بخش عمومی ایفا می‌گردد و شفافیت صورتهای مالی آنها از طریق ارائه موارد زیر بهبود می‌یابد:

الف. رعایت بودجه‌های مصوب؛ و

ب . میزان دستیابی به اهداف بودجه.

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد در خصوص تمام واحدهای بخش عمومی، که صورتهای مالی خود را براساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه می‌کنند، کاربرد دارد.

تعاریف

۳. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

اعتبار: عبارت از مبلغی است که برای مصرف یا مصارف معین به منظور نیل به اهداف و اجرای برنامه‌های دولت به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد.

بودجه: برنامه مالی واحد گزارشگر است که برای یک سال مالی، تهیه شده و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها و مخارج برای انجام عملیاتی است که منجر به نیل به سیاستها و هدفهای قانونی می‌شود.

بودجه اولیه: اولین بودجه مصوب برای سال مالی است.

بودجه نهایی: آخرین بودجه مصوب بعد از اعمال تمام تغییرات نسبت به بودجه اولیه است.

تخصیص اعتبار: مجوز استفاده از تمام یا قسمتی از اعتبار مصوب است.

عملکرد: عبارت است از نتایج حاصل از اجرای بودجه.

مبنای بودجه‌ای: عبارت است از مبنای حسابداری، طبقه‌بندی و دوره زمانی که بودجه براساس آن تهیه می‌شود.

مبنای حسابداری: عبارت است از مبنای تعهدی، نقدی یا مبنای دیگری که صورتهای مالی براساس آن تهیه می‌شود.

مبنای قابل مقایسه: عبارت است از تعدیل مبالغ عملکرد طبق مبنای حسابداری، طبقه‌بندی، شخصیت واحد گزارشگری و دوره مالی مشابه با بودجه.

بودجه اولیه و بودجه نهایی

۴. برآورد تمام منابع و مخارج در بودجه اولیه امکان‌پذیر نیست. در برخی موارد، لازم است بودجه اولیه از طریق متمم بودجه تعدیل شود. به عنوان مثال می‌توان از بودجه موردنیاز برای جبران آثار حوادث یا بلایای طبیعی نام برد. علاوه بر این، ممکن است در مواردی براساس مجوز قانونی، در داخل طبقه‌بندیهای بودجه‌ای تغییراتی داده شود ولی این تغییرات در جمع بودجه، تغییری ایجاد نکند. این گونه موارد که اصلاحیه بودجه نام دارند نیز سبب تعدیل بودجه اولیه می‌شوند. بودجه نهایی شامل همه اصلاحات و متمم‌ها می‌باشد.

مقایسه بودجه و عملکرد

۵. این استاندارد واحد گزارشگر را ملزم می‌کند تا مقایسه بودجه و عملکرد را ارائه کند. مقایسه بودجه و عملکرد باید اطلاعات لازم شامل موارد زیر را برای اعمال نظارت قانونی فراهم سازد:

الف. مقایسه بودجه اولیه و نهایی؛

ب. مقایسه بودجه نهایی و عملکرد براساس یک مبنای قابل مقایسه؛ و

پ. افشای دلایل تفاوت‌های با اهمیت بین بودجه نهایی با بودجه اولیه و عملکرد در یادداشتهای توضیحی.

۶. ارائه بودجه اولیه و نهایی و عملکرد در صورتهای مالی براساس مبنای قابل مقایسه، تکمیل‌کننده چرخه پاسخگویی واحد گزارشگر خواهد بود. این کار از طریق کمک به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در تعیین اینکه آیا منابع طبق بودجه، تحصیل و مصرف شده است یا خیر، صورت می‌گیرد. افشای تفاوت بین بودجه نهایی با عملکرد و بودجه نهایی با بودجه اولیه که اغلب در حسابداری به آن انحراف گفته می‌شود، می‌تواند به کامل بودن صورتهای مالی کمک کند.

۷. بند ۱۴ این استاندارد، ارائه توضیح در مورد دلایل تفاوت بین بودجه نهایی و اولیه را الزامی می‌کند. این موارد افشا همراه با افشاهای مقرر در بند ۵، زمینه پاسخگویی عمومی واحدهای گزارشگر را در قبال عملکرد آنها فراهم می‌کند.

۸. در صورتی که بودجه صرفاً برای بعضی از واحدها یا فعالیت‌های واحد گزارشگر ارائه شود، الزامات بند ۵ فقط برای واحدها یا فعالیت‌های ارائه شده در بودجه بکار گرفته خواهد شد.

ارائه صورت مقایسه بودجه و عملکرد

۹. واحد گزارشگر باید مقایسه بودجه و عملکرد را در قالب یک صورت مالی ارائه کند.

۱۰. در مواردی که صورتهای مالی و بودجه براساس مبانی متفاوتی تهیه شده باشد، جهت اطمینان از اینکه استفاده‌کنندگان، تفسیر اشتباهی از صورتهای مالی که بر مبناهای مختلف تهیه شده است، انجام ندهند، در صورتهای مالی باید تصریح شود که مبنای حسابداری و بودجه متفاوت است و اینکه صورت مقایسه بودجه و عملکرد براساس مبنای بودجه‌ای تهیه شده است.

سطح تجمیع

۱۱. اسناد بودجه ممکن است شامل جزئیاتی در مورد واحدها، برنامه‌ها یا فعالیتهای خاص باشد. این جزئیات اغلب در طبقه‌بندیهای مختلف بودجه‌ای برای تصویب توسط قانون‌گذار ارائه می‌شود. افشای اطلاعات بودجه و عملکرد مطابق با طبقه‌بندیها و سرفصلهای بودجه‌ای این اطمینان را می‌دهد که مقایسه‌های انجام شده در سطح مورد نظر قانون‌گذار صورت گرفته است.
۱۲. در برخی موارد ممکن است نیاز باشد اطلاعات مالی تفصیلی ارائه شده در بودجه، برای ارائه در صورتهای مالی تجمیع شود. این تجمیع در راستای جلوگیری از ارائه اطلاعات اضافی انجام می‌شود. تعیین سطح تجمیع نیازمند قضاوت حرفه‌ای است. این قضاوت باید در راستای اهداف این استاندارد و ویژگی‌های کیفی ارائه شده در چارچوب نظری باشد.
۱۳. اطلاعات مکمل بودجه‌ای، مانند اطلاعاتی در خصوص دستیابی به اهداف، ممکن است در مستندات غیر از صورتهای مالی ارائه شود. عطف صورتهای مالی به چنین مدارکی به ویژه مرتبط کردن مبالغ بودجه‌ای و عملکرد با اطلاعات غیرمالی بودجه‌ای و دستیابی به اهداف مورد تأکید است.

افشای تغییرات در بودجه اولیه

۱۴. واحد گزارشگر باید توضیحات کافی در مورد تفاوت بین بودجه اولیه و نهایی را در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی ارائه کند.
۱۵. بودجه نهایی شامل همه تغییرات مصوب صورت گرفته جهت اصلاح بودجه اولیه است. یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی باید حاوی توضیحاتی پیرامون تفاوت بین بودجه اولیه و نهایی باشد. این توضیحات شامل مواردی همچون جابجایی بین طبقه‌بندیهای بودجه اولیه و تغییر در کل بودجه در نتیجه عواملی همچون تغییر سیاستهای دولت است.

مبنای قابل مقایسه

۱۶. تمام مقایسه‌های بین بودجه و عملکرد باید بر مبنای قابل مقایسه با بودجه ارائه شود.
۱۷. مقایسه بودجه و عملکرد بر مبنای حسابداری (تعهدی، نقدی یا سایر مبنای جامع)، مبنای طبقه‌بندی، شخصیت گزارشگری و دوره مالی مشابه با بودجه ارائه می‌گردد. انجام این کار، اطمینان می‌دهد که افشای اطلاعات پیرامون رعایت بودجه در صورتهای مالی بر مبنایی مشابه با بودجه است.
۱۸. در صورتهای مالی تلفیقی، اطلاعات واحدها و فعالیتهای تحت کنترل یک واحد گزارشگر منعکس می‌شود. ممکن است برای واحدها یا فعالیتهایی که جزئی از صورتهای مالی تلفیقی هستند، بودجه جداگانه‌ای تصویب و در دسترس عموم قرار گیرد. در چنین مواردی، بودجه‌های جداگانه باید به گونه‌ای با هم ترکیب شود که امکان ارائه صورت مقایسه بودجه و عملکرد در سطح واحد گزارشگر امکان‌پذیر گردد.
۱۹. مبنای حسابداری ممکن است با مبنای بودجه متفاوت باشد. به عنوان مثال، ممکن است مبنای تعهدی برای تهیه صورتهای مالی و مبنای نقدی برای تهیه بودجه بکار گرفته شود. علاوه بر این، ممکن است شخصیت واحد گزارشگری و طبقه‌بندی بودجه با شخصیت واحد گزارشگری و طبقه‌بندی صورتهای مالی متفاوت باشد. در چنین مواردی، اطلاعات مربوط به عملکرد براساس مبنای بودجه، تهیه و در صورت مقایسه بودجه و عملکرد ارائه می‌شود.

افشای مبنای حسابداری، طبقه‌بندی، دوره و شخصیت واحد گزارشگری بودجه‌ای در یادداشتهای توضیحی

۲۰. واحد گزارشگر باید در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی، اطلاعاتی در خصوص مبنای حسابداری و طبقه‌بندی بودجه افشا کند.
۲۱. ممکن است مبنای حسابداری مورد استفاده در تهیه بودجه با مبنای حسابداری بکار گرفته شده در تهیه صورتهای مالی متفاوت باشد. تأکید بودجه می‌تواند بر جریانهای نقدی باشد، در حالیکه صورتهای مالی، جریانهای نقدی و اطلاعات تعهدی را گزارش کند.

۲۲. شکل و نحوه طبقه‌بندی پذیرفته‌شده برای ارائه بودجه ممکن است با صورتهای مالی، متفاوت باشد. به عنوان مثال، طبقه‌بندی بودجه ممکن است بر مبنای ماهیت، کارکرد، برنامه یا فعالیت باشد.
۲۳. استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره یک، واحدهای گزارشگر را ملزم به افشای رویه‌های مهم حسابداری در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی می‌کند. افشای مبنای حسابداری و نحوه طبقه‌بندی پذیرفته‌شده برای تهیه بودجه به استفاده‌کنندگان درک بهتر رابطه بین بودجه و اطلاعات حسابداری افشا شده در صورتهای مالی کمک خواهد کرد.
۲۴. واحد گزارشگر باید در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی، دوره بودجه را افشا کند.
۲۵. صورتهای مالی، حداقل سالی یکبار ارائه می‌شود. افشای دوره بودجه، در مواردی که دوره بودجه متفاوت از دوره گزارشگری پذیرفته شده برای صورتهای مالی است، به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی درک بهتر ارتباط بین اطلاعات بودجه‌ای و مقایسه بودجه با صورتهای مالی، کمک خواهد کرد. افشای دوره بودجه در مواردی که دوره بودجه با دوره صورتهای مالی یکسان باشد نقش تأییدکنندگی مؤثری خواهد داشت، خصوصاً زمانی که بودجه و صورتهای مالی میان دوره‌ای نیز تهیه می‌شود.
۲۶. واحد گزارشگر باید در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی، واحدهای منظور شده در بودجه خود را مشخص کند.
۲۷. استانداردهای حسابداری بخش عمومی، واحدهای گزارشگر را ملزم می‌کند صورتهای مالی تلفیقی واحدهای تحت کنترل خود را تهیه کند. صورتهای مالی تهیه شده در سطح کل دولت شامل واحدهای استفاده‌کننده از بودجه دولت و شرکتهای تحت کنترل دولت می‌باشد. افشای واحدهای منظور شده در بودجه، استفاده‌کنندگان را در تعیین اینکه تا چه حد فعالیت‌های واحد گزارشگر، وابسته به بودجه بوده است و چگونه شخصیت واحد گزارشگری در بودجه، متفاوت از شخصیت واحد گزارشگری در صورتهای مالی است، کمک خواهد کرد.
- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورتهای مالی
۲۸. در مواردی که مبنای تهیه صورتهای مالی با بودجه متفاوت است، عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با بودجه باید با مبالغ مربوط در صورتهای مالی، تطبیق داده شود. همچنین هرگونه تفاوت در مبنای تهیه و طبقه‌بندی، دوره و شخصیت گزارشگری نیز باید مشخص گردد. این صورت تطبیق باید در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی افشا شود.
۲۹. تفاوت‌های بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورتهای مالی می‌تواند در قالب موارد زیر طبقه‌بندی شود:
- الف. تفاوت در مینا، زمانی رخ می‌دهد که بودجه بر مبنایی غیر از مبنای حسابداری مورد عمل در صورتهای مالی تهیه شده باشد. برای مثال ممکن است بودجه بر مبنای نقدی و صورتهای مالی بر مبنای تعهدی تهیه شده باشد. همچنین ممکن است تفاوت‌هایی در نحوه طبقه‌بندی صورتهای مالی و بودجه وجود داشته باشد؛
- ب. تفاوت در زمان بندی، هنگامی اتفاق می‌افتد که دوره بودجه، متفاوت از دوره گزارشگری صورتهای مالی باشد؛ و
- پ. تفاوت در شخصیت واحد گزارشگری، وقتی اتفاق می‌افتد که برخی برنامه‌ها یا واحدها در تهیه صورتهای مالی منظور شده باشد، اما در بودجه واحد گزارشگر لحاظ نشده باشد.
۳۰. ارائه اطلاعات مقایسه‌ای مربوط به دوره قبل، بر طبق این استاندارد الزامی نیست.
۳۱. طبق این استاندارد، ارائه مقایسه عملکرد دوره قبل با بودجه دوره قبل و همچنین توصیف دلایل انحراف بین آنها الزامی نیست.
- تاریخ اجرا
۳۲. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۳۹۴ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مبانی نتیجه‌گیری

این پیوست بخشی از استاندارد شماره ۲ محسوب نمی‌شود.

دامنه کاربرد

۱. ایفای مسئولیت پاسخگویی دولت مستلزم مقایسه عملکرد با بودجه و انتشار آن برای اطلاع عموم است. چنین الزاماتی با هدف ارتقای شفافیت فعالیتهای دولت صورت می‌گیرد. این استاندارد برای کلیه واحدهایی که در قبال بودجه خود مسئولیت پاسخگویی عمومی دارند، کاربرد دارد.

۲. بودجه، منعکس‌کننده تصویر مالی برنامه‌های دولت برای یک سال مالی است. گزارشگری نتایج حاصل از اجرای بودجه در قبال این برنامه‌های مالی منجر به ارتقای شفافیت صورتهای مالی گردیده و یک عنصر مهم در ایفای مسئولیت پاسخگویی واحدهای گزارشگر محسوب می‌شود. انعکاس مقایسه مبالغ بودجه‌ای و عملکرد در صورتهای مالی، به استفاده‌کننده در ارزیابی این موضوع کمک می‌کند که آیا منابع، طبق پیش‌بینی‌ها تحصیل شده و طبق بودجه به مصرف رسیده است یا خیر. در این استاندارد، واژه عملکرد برای توصیف نتایج حاصل از اجرای بودجه بکار گرفته شده است.

۳. پیش از این استاندارد نیز مقایسه عملکرد با بودجه واحدهای بخش عمومی در قالب صورتحساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور، گزارش تفریغ بودجه، یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی یا سایر گزارشهای مشابه تهیه و ارائه می‌گردید. این رویه، از نظر کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی رویه مناسبی است و این استاندارد برای تقویت آن منتشر شده است.

ضرورت تدوین استاندارد

۴. کاربرد الزامات این استاندارد در تهیه صورت مقایسه بودجه و عملکرد، ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی در قبال عملکرد را ارتقا می‌بخشد.

مقایسه عملکرد با بودجه

۵. طبق این استاندارد، ارائه مقایسه مبالغ بودجه اولیه با نهایی و بودجه نهایی با عملکرد بر یک مبنای قابل مقایسه، ضروری است. این الزامات، استفاده‌کنندگان را قادر می‌سازد تا از تفاوت بین مبالغ بودجه اولیه با نهایی و بودجه نهایی با عملکرد آگاه شوند. طبق این استاندارد توضیح تفاوت‌های بااهمیت عملکرد با بودجه نیز از طریق یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی افشا می‌شود. افشای این اطلاعات، شفافیت صورتهای مالی را ارتقاء و پاسخگویی را افزایش می‌دهد.

افشای بودجه اولیه و نهایی

۶. بودجه اساساً قبل از شروع دوره گزارشگری تهیه می‌شود و ممکن است طی دوره، به دلایلی مانند تغییر در شرایط اقتصادی، بودجه اولیه اصلاح شود. افشای بودجه اولیه و نهایی برای اطمینان از اینکه استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از اهمیت و میزان تغییرات بودجه اولیه طی دوره آگاه هستند، ضروری است.

۷. اصلاحات بودجه اولیه ممکن است به دلیل تغییر در سیاستهای دولت، از جمله تغییر در اولویتهای دولت طی دوره بودجه، یا شرایط اقتصادی پیش‌بینی نشده رخ دهد. افشای توضیح دلایل تغییر، از جمله اینکه آیا این تغییر حاصل از جابجایی اعتبارات درون بودجه است یا سایر عوامل، برای ایفای مسئولیت پاسخگویی ضروری است و اطلاعات مفیدی، برای تحلیل تأثیرات مالی حاصل از تغییر در شرایط اقتصادی، ارائه می‌کند. این توضیحات می‌تواند در یادداشتهای توضیحی یا سایر گزارشهای منتشر شده، مرتبط با صورتهای مالی ارائه شود.

مبانی تهیه بودجه و صورتهای مالی

۸. برای تهیه بودجه و صورتهای مالی ممکن است مبنای متفاوتی بکار گرفته شود. به طور مثال ممکن است صورتهای مالی بر مبنای تعهدی و بودجه بر مبنای نقدی تهیه و ارائه شود. تفاوت میان مبنای بودجه و صورتهای مالی می تواند همچنین حاصل تفاوت در دوره زمانی، شخصیت گزارشگر و یا نحوه طبقه بندی باشد.

۹. طبق این استاندارد، مقایسه بودجه و عملکرد باید براساس مبنای مورد استفاده در تهیه بودجه (از نظر شکل و نحوه ارائه، اصطلاحات، مبنای حسابداری و طبقه بندی) برای شخصیت گزارشگر و دوره مالی که بودجه برای آن تصویب شده است، ارائه شود. وجود مبنای یکسان، مقایسه بودجه و عملکرد را میسر می سازد. در نتیجه در شرایطی که در مبنای حسابداری، زمان بندی یا شخصیت گزارشگر تفاوت وجود دارد، مبالغ منعکس شده در صورت مقایسه بودجه با عملکرد باید به شکل قابل مقایسه با بودجه، تجدید ارائه گردد.

۱۰. به منظور کمک به استفاده کنندگان در درک ارتباط میان صورتهای مالی و بودجه، در شرایطی که صورتهای مالی و بودجه بر مبنای یکسانی تهیه نشده اند، این استاندارد، تطبیق عملکرد بر مبنای بودجه با مقادیر متناظر در صورتهای مالی را الزامی می کند و همچنین ارائه این تفاوتها به تفکیک تفاوت در مبنای، زمان بندی و شخصیت گزارشگر صورت می گیرد.

۱۱. در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، مبنای تعهدی برای تهیه صورتهای مالی پذیرفته شده است. در صورتی که بودجه هم اکنون بر مبنای نقدی تهیه می شود. لذا مقایسه بودجه و عملکرد به صورت ستونهای اضافی در صورتهای مالی امکان پذیر نیست و باید در یک صورت جداگانه گزارش شود. علاوه بر این، در صورت یکسان بودن مبنای، ارائه اطلاعات مقایسه بودجه و عملکرد به صورت مجزا برای استفاده کنندگان قابل فهم تر است.

عدم الزام به افشای مبالغ مقایسه ای

۱۲. طبق این استاندارد، افشای مقایسه بودجه و عملکرد دوره قبل و توضیحات مربوط به تفاوتهای مهم آنها در صورتهای مالی دوره جاری، الزامی نیست.

۱۳. تمرکز این استاندارد بر تقویت ایفای مسئولیت پاسخگویی واحد گزارشگر در قبال رعایت بودجه مصوب طی دوره گزارشگری جاری است. الزام به افشای اطلاعات مقایسه ای منجر به پیچیده تر شدن الزامات گزارشگری می شود.

نمونه ای از ساختار صورت مقایسه بودجه و عملکرد

این پیوست به منظور آشنایی با نحوه اجرای الزامات مندرج در استاندارد حسابداری بخش عمومی تهیه شده است و بخشی از استاندارد محسوب نمی شود. استاندارد حاضر، اجزای صورت مقایسه بودجه و عملکرد و حداقل مواردی را که لازم است در این صورت افشا شود و همچنین اقلام دیگری را که ممکن است در این صورت یا در یادداشتهای توضیحی ارائه شود، را مشخص کرده است. هدف این پیوست، ارائه نمونه ای از چگونگی رعایت الزامات مربوط به نحوه ارائه اطلاعات بودجه ای است. در این راستا، دو نمونه از صورت مقایسه بودجه و عملکرد (یکی برای کل دولت و دیگری برای سایر واحدهای گزارشگر) ارائه شده است. نمونه های مربوط به صورت وضعیت مالی و صورت تغییرات در وضعیت مالی در استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱ نحوه ارائه صورتهای مالی ارائه شده است. در صورت لزوم و برای دستیابی به ارائه مطلوب اطلاعات در شرایط خاص هر واحد گزارشگر، می توان نحوه ارائه و شرح اقلام اصلی را تغییر داد. در نمونه های ارائه شده تمام طبقات منابع و مصارف پیش بینی شده است، اما هر واحد گزارشگر ممکن است برخی از این طبقات را بر حسب نوع فعالیت خود دارا باشد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳ درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)

۱. هدف این استاندارد، ارائه الزاماتی برای گزارشگری مالی درآمدهای حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای است. این استاندارد، موضوعات مرتبط با شناسایی و اندازه‌گیری این نوع درآمدها را مورد بحث قرار می‌دهد.

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید برای حسابداری درآمدهای حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای بکار گرفته شود. این استاندارد در خصوص ترکیب واحدهای گزارشگر که عملیات غیرمبادله‌ای محسوب می‌شود، کاربرد ندارد.

۳. این استاندارد به درآمدهای حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای می‌پردازد. درآمدهای حاصل از مبادله در استاندارد جداگانه دیگری مطرح می‌شود. اگر چه درآمدهای واحدهای بخش عمومی از عملیات مبادله‌ای و غیرمبادله‌ای ناشی می‌شود، اما بخش عمده آن حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای است. درآمدهای غیرمبادله‌ای به شرح زیر است:

الف. مالیات، و

ب. انتقالات (نقدی یا غیرنقدی)، از جمله کمک و هدایا، بخشودگی بدهی و جرایم.

۴. ترکیب واحدهای گزارشگر، زمانی اتفاق می‌افتد که دو یا چند واحد گزارشگر در یک واحد گزارشگر جدید یا موجود ادغام شود. در این نوع تجدید ساختار معمولاً یک واحد توسط واحد دیگر خریداری نمی‌شود، اما ممکن است واحد جدید یا موجود، تمام داراییها و بدهیهای واحد یا واحدهای دیگر را تحصیل کند. موارد مربوط به ترکیب این گونه واحدها در دامنه کاربرد این استاندارد قرار نمی‌گیرد.

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید برای حسابداری درآمدهای حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای بکار گرفته شود. این استاندارد در خصوص ترکیب واحدهای گزارشگر که عملیات غیرمبادله‌ای محسوب می‌شود، کاربرد ندارد.

۳. این استاندارد به درآمدهای حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای می‌پردازد. درآمدهای حاصل از مبادله در استاندارد جداگانه دیگری مطرح می‌شود. اگر چه درآمدهای واحدهای بخش عمومی از عملیات مبادله‌ای و غیرمبادله‌ای ناشی می‌شود، اما بخش عمده آن حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای است. درآمدهای غیرمبادله‌ای به شرح زیر است:

الف. مالیات، و

ب. انتقالات (نقدی یا غیرنقدی)، از جمله کمک و هدایا، بخشودگی بدهی و جرایم.

مالیات تنها برای دولت و شهرداریها درآمد تلقی می‌شود. واحد گزارشگری که به نمایندگی از طرف دولت یا شهرداریها مالیات را وصول می‌کند (مانند سازمان امور مالیاتی کشور یا گمرک جمهوری اسلامی ایران)، از این بابت درآمد شناسایی نمی‌کند.

تعاریف

۵. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

- مبادله: عملیاتی است که به موجب آن دارایی یا خدمت به ارزش منصفانه داد و ستد می‌شود.
- عملیات غیرمبادله‌ای: رویدادی است که با تعریف مبادله منطبق نباشد.
- مالیات: جوهری که توسط واحدهای بخش عمومی طبق قوانین و مقررات، تحت عنوان مالیات یا عوارض قابل دریافت است.

- انتقالات: جریان ورودی یا کاهش جریان خروجی منافع اقتصادی آتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای، به استثنای مالیات، است.
- جرایم: وجوه قابل دریافت توسط واحدهای بخش عمومی که به موجب قانون توسط دادگاه یا سایر مراجع قانونی به دلیل نقض قوانین و مقررات تعیین می‌شود.

عملیات غیرمبادله‌ای

۶. در برخی عملیات، ارزش منابع دریافتی با مابه‌ازای پرداختی تقریباً برابر است. به این گونه عملیات، مبادله اطلاق می‌شود که در سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطرح می‌شود. در سایر عملیات یک واحد منابعی را بدون پرداخت مابه‌ازا یا در قبال مابه‌ازای اندکی دریافت می‌کند، به عنوان مثال، اخذ مالیات به موجب قانون. اگر چه دولت، خدمات عمومی متنوعی به مؤدیان مالیاتی ارائه می‌کند، اما این خدمات، مابه‌ازای مالیات دریافتی از عموم نیست.

داراییهای انتقالی مشروط

۹. چنانچه واحد گزارشگر ملزم باشد دارایی انتقالی را طبق شرایط مشخص بکار گیرد و در صورت نقض این شرایط، اصل دارایی یا معادل ارزش آن را به انتقال‌دهنده برگرداند، کنترل دارایی، مشروط محسوب و یک تعهد فعلی برای انتقال منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه به اشخاص ثالث ایجاد می‌گردد. در چنین وضعیتی واحد گزارشگر ملزم است از دارایی برای ارائه خدمات یا تحویل کالا به اشخاص ثالث طبق شرایط مشخص شده استفاده کند یا آن را به انتقال‌دهنده برگشت دهد. بنابراین همزمان با دریافت دارایی یک بدهی نیز ایجاد می‌شود.

۱۴. جریان ورودی منابع حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای که حائز تعریف دارایی است، تنها زمانی به عنوان دارایی شناسایی می‌شود که:

- الف. کسب منافع اقتصادی آتی یا استفاده از خدمات بالقوه مرتبط با دارایی توسط واحد گزارشگر محتمل باشد؛ و
- ب. ارزش منصفانه دارایی به گونه‌ای اتکاپذیر، قابل اندازه‌گیری باشد.

داراییهای احتمالی

۱۸. اقلامی که ویژگیهای اصلی دارایی را داشته باشد اما معیارهای شناخت را احراز نکند، می‌تواند در یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی به عنوان دارایی احتمالی افشا شود.

اندازه‌گیری داراییها در شناخت اولیه

۱۹. دارایی تحصیل شده از طریق عملیات غیرمبادله‌ای باید در شناخت اولیه به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، اندازه‌گیری شود.

شناسایی درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای

۲۰. جریان ورودی منابع حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای که به عنوان دارایی شناسایی می‌شود، باید به عنوان درآمد نیز شناسایی گردد به جز بخشی که در ازای آن، بدهی شناسایی می‌شود.

۲۱. در مواردی که جریان ورودی منابع حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای همراه با شناسایی بدهی است، متناسب با ایفای تعهدات مربوط، مبلغ دفتری بدهی کاهش و معادل آن درآمد شناسایی می‌شود.

۲۵. تعهدات فعلی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای که دارای تعریف بدهی است، تنها زمانی به عنوان بدهی شناسایی می‌شود که:

الف. خروج منابع برای تسویه تعهد، محتمل باشد؛ و

ب. مبلغ تعهد به‌گونه‌ای اتکاپذیر، قابل اندازه‌گیری باشد.

اندازه‌گیری بدهی در شناخت اولیه

۲۹. مبلغ شناسایی شده به عنوان بدهی باید بهترین برآورد از مبلغ مورد نیاز برای تسویه تعهد فعلی در تاریخ گزارشگری باشد.

کمکها و هدایا

۵۱. کمکها و هدایا، انتقال داوطلبانه داراییهای نقدی و غیرنقدی از یک شخص حقیقی یا حقوقی به واحد گزارشگر است که معمولاً شرطی در مورد استفاده از آن وجود ندارد. کمکها و هدایا هنگامی به عنوان دارایی و درآمد شناسایی می‌شود که جریان منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه به درون واحد گزارشگر، محتمل بوده و ارزش منصفانه داراییها به گونه‌ای اتکاپذیر، قابل اندازه‌گیری باشد. معمولاً کمکها و هدایا در زمان دریافت به عنوان درآمد شناسایی می‌شود ولی چنانچه به صورت مشروط دریافت شود، در مقابل آن بدهی شناسایی می‌گردد. این بدهی به تناسب تحقق شرایط، کاهش یافته و معادل آن درآمد شناسایی می‌شود.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۴

درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای

۱. بنا بر تعریف ارائه شده در مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، درآمد عبارت است از افزایش در دارایی، کاهش در بدهی یا ترکیبی از هر دو که منجر به افزایش ارزش خالص طی دوره می‌شود. مفهوم درآمد در بخش عمومی، هر دو گروه "درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای" و درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای" را دربرمی‌گیرد. هدف این استاندارد، ارائه نحوه عمل حسابداری درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای است. اقلام دیگری که باید به عنوان درآمد شناسایی گردند در سایر استانداردها مطرح می‌شوند و در دامنه کاربرد این استاندارد قرار نمی‌گیرند.

۲. مبحث اصلی در حسابداری درآمد عمدتاً معطوف به تعیین زمان شناخت آن است. درآمد، زمانی شناسایی می‌شود که جریان منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه به درون واحد گزارشگر محتمل باشد و این منافع را بتوان به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد

دامنه کاربرد

۳. این استاندارد باید برای حسابداری درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای زیر بکار گرفته شود:

الف. ارائه خدمات؛

ب. فروش کالا؛ و

پ. استفاده دیگران از داراییهای واحد گزارشگر که مولد سود تضمین شده، درآمد، حق امتیاز و سود سهام است.

تعاریف

۱۱. اصطلاحات زیر در این استاندارد با معانی مشخص شده بکار رفته است:

ارزش منصفانه: مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.

مبادله: عملیاتی است که به موجب آن دارایی یا خدمت به ارزش منصفانه داد و ستد می‌شود.

ارائه خدمات

۱۵. هرگاه ماحصل ارائه خدمات را بتوان به‌گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، درآمد مربوط باید با توجه به میزان خدمات ارائه شده شناسایی شود. ماحصل ارائه خدمات، زمانی به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد است که همه شرایط زیر احراز شده باشد:

- الف. جریان منافع اقتصادی به درون واحد گزارشگر محتمل باشد؛
- ب. مبلغ درآمد را بتوان به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد؛
- پ. میزان خدمات ارائه شده تا تاریخ گزارشگری به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد؛ و
- ت. مخارجی که در ارتباط با ارائه خدمات تحمل شده یا خواهد شد، به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

فروش کالا

۲۰. درآمد حاصل از فروش کالا باید زمانی شناسایی شود که کلیه شرایط زیر تحقق یافته باشد:

- الف. واحد گزارشگر مخاطرات و مزایای عمده مالکیت کالای مورد معامله را به خریدار منتقل کرده باشد؛
- ب. واحد گزارشگر دخالت مدیریتی مستمر در حدی که معمولاً با مالکیت همراه است یا کنترل مؤثری نسبت به کالای فروش رفته اعمال نکند؛
- پ. مبلغ درآمد را بتوان به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد؛
- ت. جریان منافع اقتصادی مرتبط با فروش به درون واحد گزارشگر محتمل باشد؛ و
- ث. مخارجی که در ارتباط با کالای فروش رفته تحمل شده یا خواهد شد را بتوان به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

سود تضمین شده، درآمد حق امتیاز و سود سهام

۲۶. درآمدهای عملیات مبادله‌ای ناشی از استفاده دیگران از داراییهای واحد گزارشگر که متضمن سود تضمین شده، درآمد حق امتیاز و سود سهام است باید براساس معیارهای مندرج در بند ۲۷ به شرط تحقق شرایط زیر شناسایی شود:

- الف. جریان منافع اقتصادی عملیات مذکور به درون واحد گزارشگر محتمل باشد، و
 - ب. مبلغ درآمد مربوطه را بتوان به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.
۲۷. درآمدهای مذکور در بند ۲۶ باید با توجه به مبانی زیر شناسایی شود:
- الف. سود تضمین شده براساس مدت زمان و با توجه به مانده اصل طلب و نرخ مربوط؛
 - ب. درآمد حق امتیاز طبق محتوای قرارداد مربوط؛ و
 - پ. سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاریهایی که به روش ارزش ویژه ثبت نشده است، در زمان احراز حق دریافت توسط سهامدار، به استثنای سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری در واحدهای فرعی و وابسته.

افشا

۳۱. واحد گزارشگر باید موارد زیر را در یادداشت‌های توضیحی افشا کند:

الف. رویه‌های حسابداری مورد استفاده برای شناخت درآمد عملیات مبادله‌ای؛ و

ب . مبلغ هر یک از طبقات عمده درآمد عملیات مبادله‌ای شناسایی شده طی دوره ناشی از موارد زیر:

- فروش کالا،
- ارائه خدمات،
- سود تضمین شده،
- درآمد حق امتیاز،
- سود سهام.

تاریخ اجرا

۳۲. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۳۹۴ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵
داراییهای ثابت مشهود

۱. هدف این استاندارد، تجویز نحوه حسابداری داراییهای ثابت مشهود است تا استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری واحد گزارشگر در این داراییها و تغییرات آن را تشخیص دهند. موضوعات اصلی در حسابداری داراییهای ثابت مشهود عبارت از شناخت دارایی، تعیین مبلغ دفتری آن و شناخت هزینه استهلاک و زیان کاهش ارزش دارایی است.

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید برای حسابداری تمام داراییهای ثابت مشهود بکار گرفته شود، مگر این که:

الف. به موجب استانداردی دیگر، نحوه حسابداری متفاوتی مجاز یا الزامی شده باشد؛

ب. داراییهای مورد نظر، مرتبط با میراث ملی باشد. با این وجود، الزامات افشای مندرج در بندهای ۸۱، ۸۲ و ۸۵ در مورد داراییهای میراث ملی شناسایی شده کاربرد دارد.

۳. این استاندارد برای موارد زیر کاربرد ندارد:

الف. داراییهای زیستی مولد مرتبط با فعالیتهای کشاورزی؛

ب. حق امتیاز معادن، ذخایر مواد معدنی مانند نفت و گاز طبیعی و منابع مشابهی که احیا شونده نیست.

با این حال، این استاندارد برای داراییهای ثابت مشهود مورد استفاده در توسعه یا نگهداری داراییهای مندرج در بندهای "الف" و "ب" کاربرد دارد.

۴. سایر استانداردها ممکن است شناخت یک دارایی ثابت مشهود را بر مبنای رویکردی متفاوت با این استاندارد الزامی نماید.

برای مثال استاندارد حسابداری اجاره‌ها، واحد گزارشگر را ملزم می‌کند که شناخت یک دارایی ثابت مشهود مورد اجاره را بر مبنای انتقال مخاطرات و مزایا ارزیابی کند. با این حال در چنین مواردی سایر جنبه‌های حسابداری این داراییها از جمله استهلاک، توسط این استاندارد مقرر شده است.

داراییهای میراث ملی

۵. این استاندارد واحد گزارشگر را به شناسایی داراییهای میراث ملی که به نحوی متفاوت تعریف و معیارهای شناخت داراییهای ثابت مشهود را احراز می‌کند، ملزم نمی‌نماید. چنانچه واحد گزارشگر داراییهای میراث ملی را شناسایی کند، باید الزامات افشای این استاندارد را بکار گیرد، اما ملزم به رعایت الزامات اندازه‌گیری این استاندارد نیست.

۶. برخی داراییها به دلیل اهمیت فرهنگی، محیطی یا تاریخی آنها به عنوان دارایی میراث ملی شناخته می‌شوند. از جمله این داراییها می‌توان به بناها و آثار تاریخی، اماکن باستانی، مناطق حفاظت شده و آثار هنری اشاره کرد. اغلب، داراییهای میراث ملی دارای ویژگیهای خاصی از جمله موارد زیر هستند:

الف. احتمال نمی‌رود که ارزش فرهنگی، محیطی، آموزشی و تاریخی آنها را بتوان صرفاً در قالب مبالغ پولی مبتنی بر قیمت بازار بیان کرد؛

ب. اغلب برای فروش آنها، محدودیتهای یا ممنوعیتهای شدید قانونی یا کیفی وجود دارد؛

پ. اغلب آنها قابلیت جایگزینی ندارند و امکان دارد ارزش آنها طی زمان افزایش یابد؛ حتی اگر کیفیت فیزیکی آنها کاهش یافته باشد؛

ت . برآورد عمر مفید آنها غالباً دشوار است؛ و

ث . به ندرت با هدف ایجاد جریانهای نقدی ورودی نگهداری می‌شوند.

۷. برخی داراییهای میراث ملی دارای منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه آتی نیز هستند. برای مثال، یک بنای تاریخی که به عنوان دفتر اداری مورد استفاده قرار می‌گیرد. در چنین مواردی می‌توان آنها را بر مبنایی مشابه با سایر اقسام داراییهای ثابت مشهود شناسایی و اندازه‌گیری کرد.

تعاریف

۸. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

ارزش اقتصادی: ارزش فعلی خالص جریانهای نقدی آتی یا خالص ارزش خدمات ناشی از کاربرد مستمر دارایی از جمله جریانهای نقدی ناشی از واگذاری نهایی آن یا مبلغ مورد انتظار برای تسویه یک بدهی.

ارزش باقیمانده: مبلغ برآوردی که واحد گزارشگر در حال حاضر می‌تواند از واگذاری دارایی پس از کسر مخارج برآوردی و واگذاری بدست آورد، با این فرض که دارایی در وضعیت متصور در پایان عمر مفید باشد.

خالص ارزش فروش: مبلغ وجه نقد یا معادل آن که از طریق فروش دارایی در شرایط عادی و پس از کسر کلیه هزینه‌های مرتبط با فروش حاصل می‌شود.

دارایی ثابت مشهود: به دارایی مشهودی اطلاق می‌شود که:

الف. به منظور استفاده در تولید یا عرضه کالاها یا خدمات، اجاره به دیگران یا برای مقاصد اداری توسط واحد گزارشگر نگهداری می‌شود؛ و

ب. انتظار می‌رود بیش از یک دوره مالی مورد استفاده قرار گیرد.

زیان کاهش ارزش: مازاد مبلغ دفتری یک دارایی نسبت به مبلغ بازیافتنی آن.

طبقه داراییهای ثابت مشهود: گروهی از داراییها که دارای ماهیت یا کارکرد مشابه در عملیات واحد گزارشگر است و در صورتهای مالی به عنوان یک قلم جداگانه نشان داده می‌شود.

عمر مفید: عبارت است از:

الف. مدت زمانی که انتظار می‌رود دارایی مورد استفاده واحد گزارشگر قرار گیرد؛ یا

ب. تعداد تولید یا واحدهای مقداری مشابه که انتظار می‌رود در فرایند استفاده از دارایی توسط واحد گزارشگر تحصیل شود.

استهلاک: تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاک‌پذیر یک دارایی طی عمر مفید آن.

مبلغ استهلاک‌پذیر: بهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین بهای تمام شده پس از کسر ارزش باقیمانده آن.

مبلغ بازیافتنی: خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی، هر کدام که بیشتر است.

مبلغ دفتری: مبلغی که دارایی پس از کسر استهلاک انباشته و زیان کاهش ارزش انباشته مربوط، به آن مبلغ در ترازنامه منعکس می‌شود.

ارزش منصفانه: مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.

شناخت

۹. مخارج مرتبط با یک قلم دارایی ثابت مشهود، تنها زمانی به عنوان دارایی شناسایی می‌شود که:

الف. جریان منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه مرتبط با دارایی به درون واحد گزارشگر محتمل باشد، و

ب. بهای تمام شده یا ارزش منصفانه دارایی به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

۱۰. قطعات یدکی و ابزار تعمیراتی معمولاً به عنوان موجودی محسوب و در زمان مصرف به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. با این حال، قطعات عمده آماده جایگزینی، در صورتی که انتظار رود بیش از یک دوره مالی مورد استفاده واحد گزارشگر واقع شود، به عنوان دارایی ثابت مشهود محسوب می‌شود. همچنین، هرگاه قطعات یدکی و ابزار تعمیراتی را تنها بتوان در ارتباط با یک قلم دارایی ثابت مشهود به کار گرفت این اقلام به عنوان دارایی ثابت مشهود محسوب و طی مدتی که از عمر مفید دارایی مربوط تجاوز نکند، مستهملک می‌شود.

۱۱. این استاندارد معیاری برای تفکیک یا جمع‌آوری اجزای تشکیل‌دهنده یک قلم دارایی ثابت مشهود، تجویز نمی‌کند. بنابراین، بکارگیری معیارهای شناخت در وضعیت‌های خاص واحد گزارشگر مستلزم انجام قضاوت است. جمع‌آوری اقلام جداگانه کم‌اهمیت مثل قالبها و ابزارها و اعمال معیارهای فوق نسبت به مجموع ارزش آنها ممکن است مناسب باشد.

۱۲. واحد گزارشگر براساس معیارهای شناخت، تمام مخارج داراییهای ثابت مشهود را در زمان تحمل ارزیابی می‌کند. این مخارج شامل مخارج تحمل شده جهت تحصیل یا ساخت داراییهای ثابت مشهود و همچنین مخارج بعدی بابت اضافات، جایگزینی اجزا یا تعمیرات آن، به نحوی که موجب افزایش عمر مفید یا بازدهی آن گردد، می‌باشد.

۱۳. تجهیزات نظامی، معمولاً واجد شرایط تعریف داراییهای ثابت مشهود هستند و طبق الزامات این استاندارد، باید به عنوان دارایی شناسایی شوند.

۱۴. داراییهای ثابت مشهود ممکن است برای مقاصد زیست‌محیطی یا ایمنی تحصیل شود. اگرچه تحصیل این داراییها، منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه آتی هیچ یک از اقلام مشخص داراییهای ثابت مشهود موجود را به طور مستقیم افزایش نمی‌دهد، اما ممکن است برای تحصیل منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه آتی سایر داراییهای واحد گزارشگر ضروری باشد. در این حالت، این داراییها واجد شرایط شناخت است، زیرا تحصیل آن، واحد گزارشگر را قادر می‌سازد منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه آتی که از داراییهای مربوط کسب می‌کند بیشتر از حالتی باشد که این داراییها تحصیل نشده است. برای مثال، یک بیمارستان ممکن است در اجرای مقررات ایمنی در برابر آتش‌سوزی، ملزم به نصب دستگاههای جدیدی برای اطفای حریق شود. این دستگاهها به عنوان دارایی شناسایی می‌شود، زیرا اداره بیمارستان بدون آنها ممکن نخواهد بود.

۱۵. داراییهای زیربنایی معمولاً دارای ویژگیهای زیر هستند:

الف. موجب تقویت زیرساختهای اقتصادی و تولیدی کشور می‌شوند؛

ب. بخشی از یک سیستم یا شبکه هستند؛

پ. دارای ماهیت خاصی هستند به گونه‌ای که برای آنها موارد استفاده جایگزین وجود ندارد؛

ت. غیرمنقول هستند؛ و

ث. محدودیتهایی در خصوص واگذاری آنها وجود دارد.

داراییهای زیربنایی واجد شرایط تعریف داراییهای ثابت مشهود هستند و باید طبق این استاندارد با آنها برخورد شود. از جمله این داراییها می‌توان به شبکه راهها، آب و فاضلاب، تأمین برق و نیرو و ارتباطات اشاره کرد.

مخارج بعدی

۱۶. مخارج بعدی مرتبط با دارایی ثابت مشهود تنها زمانی به مبلغ دفتری دارایی اضافه می‌شود که مخارج انجام شده موجب بهبود وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن گردد، به گونه‌ای که شواهد کافی مبنی بر وقوع جریان منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه ناشی از این مخارج به درون واحد گزارشگر وجود داشته باشد.

۱۷. براساس معیارهای شناخت مندرج در بند ۹، مخارج روزمره تعمیر و نگهداری داراییهای ثابت مشهود که به منظور حفظ وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن انجام می‌شود، معمولاً در زمان وقوع، به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد. برای مثال، مخارج نگهداری یا بازدید کلی و لکه‌گیری جاده‌ها معمولاً به این دلیل که موجب حفظ و نه افزایش استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه دارایی می‌گردد، هزینه محسوب می‌شود.

۱۸. اجزای عمده برخی از اقلام دارایی ثابت مشهود ممکن است مستلزم جایگزینی در فواصل منظم باشد. برای نمونه، ممکن است اجزای یک هواپیما از قبیل صندلیها در طول عمر مفید هواپیما چندین بار نیاز به جایگزینی داشته باشد. همچنین ممکن است برخی اجزای ساختمان از قبیل دیوارهای آن مستلزم جایگزینی در دوره بلندمدت تری باشد. واحد گزارشگر مخارج اجزای جایگزین شده چنین داراییهای ثابتی را در زمان تحمل، چنانچه حائز معیارهای شناخت طبق بند ۹ باشد، در مبلغ دفتری دارایی مربوط منظور می‌کند. مبلغ دفتری قبلی اجزای جایگزین شده از حسابها حذف می‌شود.

۱۹. در پاره‌ای موارد، ادامه کارکرد یک قلم دارایی ثابت مشهود (مانند هواپیما) ممکن است مستلزم انجام بازرسیهای عمده به منظور رفع نواقص باشد اعم از اینکه نیاز به جایگزینی قطعات باشد یا نباشد. به شرط احراز معیارهای شناخت، مخارج هر بازرسی عمده در زمان انجام آن به مبلغ دفتری دارایی منظور می‌شود. هرگونه مبلغ دفتری باقیمانده از بابت مخارج بازرسی قبلی (جدای از قطعات) از حسابها حذف می‌شود.

اندازه‌گیری در زمان شناخت

۲۰. یک قلم دارایی ثابت مشهود که واجد شرایط شناخت به عنوان دارایی باشد، باید به بهای تمام شده اندازه‌گیری شود.

۲۱. در مواردی که یک دارایی از طریق عملیات غیرمبادله‌ای تحصیل می‌شود، باید به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری شود.

۲۲. ممکن است یک قلم دارایی ثابت مشهود از طریق عملیات غیرمبادله‌ای (موضوع استاندارد شماره ۳ با عنوان درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای) تحصیل شود. برای نمونه، ممکن است زمینی بدون دریافت مابه‌ازا یا مابه‌ازای ناچیز جهت احداث پارک یا جاده به واحد گزارشگر اهدا شود. در این شرایط، بهای تمام شده دارایی مذکور معادل ارزش منصفانه آن در تاریخ تحصیل است.

اجزای بهای تمام شده

۲۳. بهای تمام شده یک قلم دارایی ثابت مشهود شامل موارد زیر است:

الف. قیمت خرید، شامل عوارض گمرکی و مالیاتهای غیر قابل استرداد خرید، پس از کسر تخفیفات تجاری؛

ب. هرگونه مخارج مرتبط که برای رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری تحمل می‌شود؛ و

پ. برآورد اولیه مخارج پیاده‌سازی و برچیدن دارایی و بازسازی محل آن از بابت تعهدی که در زمان تحصیل دارایی یا در نتیجه استفاده از دارایی خاص برای مقاصد غیر از تولید کالا (برای مثال بازسازی زمین مورد استفاده جهت استخراج مواد معدنی به حالت اولیه در پایان فعالیت) طی آن دوره، تقبل می‌شود. با توجه به اینکه چنین مخارجی در آینده واقع می‌شود، تعهد مرتبط با آن باید براساس ارزش فعلی مخارج در زمان تحصیل دارایی شناسایی شود.

۲۴. موارد زیر نمونه‌هایی از مخارجی است که قابل انتساب به دارایی است:

الف. هزینه حقوق و مزایای کارکنانی که بطور مستقیم در ساخت دارایی ثابت مشهود مشارکت داشته‌اند؛

ب. مخارج آماده‌سازی محل نصب؛

پ. مخارج حمل و نقل اولیه؛

ت. مخارج نصب و مونتاژ؛

ث. مخارج تولید آزمایشی دارایی، پس از کسر خالص عواید حاصل از فروش اقلام تولید شده (نظیر نمونه‌های تولید شده هنگام آزمایش تجهیزات)؛

ج. حق الزحمه خدمات فنی و حرفه‌ای؛ و

چ. مخارج سربار عمومی مرتبط با رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری مانند حقوق مدیر پروژه‌های سرمایه‌ای.

۲۵. موارد زیر نمونه مخارجی است که در بهای تمام شده داراییهای ثابت مشهود منظور نمی‌شود:

الف. مخارج مراسم افتتاح؛

ب. مخارج معرفی کالا یا خدمات جدید (شامل مخارج تبلیغات و آگهی)؛

پ . مخارج آموزش کارکنان در شروع فعالیت؛

ت . مخارج اداری؛ و

ث . سایر مخارج سربار عمومی غیرمرتبط با رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری.

۲۶. شناسایی مخارج در مبلغ دفتری دارایی ثابت مشهود زمانی متوقف می‌شود که دارایی به وضعیت و شرایط لازم برای بهره‌برداری رسیده باشد. بنابراین مخارج تحمل شده از بابت استفاده یا جابجایی یک دارایی ثابت مشهود به مبلغ دفتری آن افزوده نمی‌شود. نمونه این مخارج به شرح مندرج در صفحه بعد است:

الف. مخارج تحمل شده برای یک دارایی ثابت مشهود که علیرغم آماده بودن برای بهره‌برداری، هنوز مورد استفاده قرار نگرفته است یا در سطحی پایین‌تر از ظرفیت کامل فعالیت می‌کند؛

ب . زیانهای عملیاتی اولیه که قبل از رسیدن به سطح عملکرد برنامه‌ریزی شده دارایی تحمل می‌گردد؛ و

پ . مخارج جابجایی یا تجدید سازمان تمام یا بخشی از عملیات واحد گزارشگر.

۲۷. برخی عملیات در رابطه با ساخت یا توسعه یک دارایی ثابت مشهود صورت می‌گیرد، اما برای رساندن آن به وضعیت قابل بهره‌برداری ضروری نیست. این عملیات متفرقه ممکن است قبل از فعالیتهای دوره ساخت یا توسعه یا حین انجام آنها صورت گیرد. به عنوان مثال، ممکن است قبل از شروع عملیات ساختمانی، از محوطه به عنوان پارکینگ جهت کسب درآمد استفاده شود. از آنجا که انجام چنین عملیاتی برای رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری ضروری نیست، درآمد و هزینه مربوط به آن در صورت تغییرات در وضعیت مالی، شناسایی و در سرفصلهای درآمد و هزینه مربوط منعکس می‌شود.

۲۸. در تعیین بهای تمام شده داراییهایی که توسط واحد گزارشگر ساخته می‌شود، همان قواعدی بکارگرفته می‌شود که در رابطه با داراییهای تحصیل شده اعمال می‌گردد. هرگاه واحد گزارشگر یکی از داراییهایی را که در روال عادی عملیات تولید می‌کند، به عنوان دارایی ثابت مشهود مورد استفاده قرار دهد، بهای تمام شده آن معمولاً مشابه بهای تمام شده داراییهای تولید شده جهت فروش، محاسبه می‌شود (به استاندارد حسابداری موجودیها مراجعه شود). به گونه‌ای مشابه، مخارج غیرعادی مربوط به مواد، دستمزد و سایر منابع تلف شده که در رابطه با ساخت یک دارایی توسط واحد گزارشگر تحمل می‌شود، قابل احتساب در بهای تمام شده آن دارایی نخواهد بود. در ارتباط با احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده داراییهای ثابت مشهود ساخته شده توسط واحد گزارشگر، معیارهای مربوط در استاندارد حسابداری مخارج تأمین مالی بیان شده است.

اندازه‌گیری بهای تمام شده

۲۹. بهای تمام شده دارایی ثابت مشهود معادل قیمت نقدی و در مورد اقلام مورد اشاره در بند ۲۱، ارزش منصفانه آن در تاریخ شناخت است. چنانچه مابه‌ازای یک قلم دارایی ثابت مشهود در مدتی بیش از شرایط معمول خرید اعتباری پرداخت شود، تفاوت بین قیمت نقدی و مجموع مبالغ پرداختی طی دوره اعتبار به عنوان هزینه تأمین مالی شناسایی می‌شود، مگر این که چنین هزینه‌ای، براساس الزامات استاندارد حسابداری مخارج تأمین مالی به حساب دارایی منظور شود.

۳۰. یک یا چند دارایی ثابت مشهود ممکن است در معاوضه با دارایی یا داراییهای غیر پولی، یا ترکیبی از داراییهای پولی و غیر پولی تحصیل شود. مطالب زیر به معاوضه یک دارایی غیر پولی با دارایی غیر پولی دیگر اشاره دارد، اما در مورد سایر معاوضه‌ها نیز کاربرد دارد. بهای تمام شده چنین داراییهای ثابت مشهودی به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود مگر اینکه معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد یا ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده و ارزش منصفانه دارایی واگذار شده به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری نباشد. چنانچه دارایی تحصیل شده به ارزش منصفانه اندازه‌گیری نشود، بهای تمام شده آن براساس مبلغ دفتری دارایی واگذار شده اندازه‌گیری می‌شود.

۳۱. واحد گزارشگر با توجه به میزان تغییرات مورد انتظار جریانهای نقدی یا خدمات بالقوه آتی در نتیجه معاوضه داراییها، محتوای تجاری معاوضه را ارزیابی می‌کند. در صورت تحقق شرایط زیر، معاوضه محتوای تجاری دارد:

الف. وضعیت (ریسک، زمان‌بندی و مبلغ) جریانهای نقدی یا خدمات بالقوه آتی دارایی تحصیل شده با وضعیت جریانهای نقدی یا خدمات بالقوه آتی دارایی واگذار شده متفاوت باشد؛ یا

ب. ارزش اقتصادی بخشی از عملیات واحد گزارشگر، در نتیجه این معاوضه تغییر یابد؛ و

پ. تفاوت بیان شده در بندهای (الف) یا (ب) نسبت به ارزش منصفانه داراییهای معاوضه شده بااهمیت باشد.

برای ارزیابی محتوای تجاری معاوضه، ارزش اقتصادی بخشی از عملیات واحد گزارشگر که متأثر از معاوضه است، باید منعکس‌کننده خالص جریانهای نقدی باشد.

۳۲. ارزش منصفانه دارایی ثابت مشهودی که در بازار، معاملات مشابهی برای آن وجود ندارد، در صورتی به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری است که (الف) دامنه تغییرات برآوردهای منطقی ارزش منصفانه آن دارایی قابل توجه نباشد یا (ب) احتمالات مربوط به برآوردهای مختلف در این دامنه را بتوان به‌گونه‌ای منطقی ارزیابی و در برآورد ارزش منصفانه مورد استفاده قرار داد. چنانچه واحد گزارشگر بتواند ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده یا دارایی واگذار شده را به‌گونه‌ای اتکاپذیر تعیین کند، ارزش منصفانه دارایی واگذار شده، با در نظر گرفتن مبلغ وجه نقد یا معادل نقد انتقال یافته، برای اندازه‌گیری بهای تمام شده دارایی تحصیل شده بکار می‌رود، مگر اینکه ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده معتبرتر باشد.

۳۳. بهای تمام شده داراییهایی که در چارچوب قراردادهای اجاره سرمایه‌ای تحصیل می‌شود، به‌موجب استاندارد حسابداری اجاره‌ها تعیین می‌گردد.

اندازه‌گیری پس از شناخت

۳۴. واحد گزارشگر باید یکی از دو روش "بهای تمام شده" یا "تجدید ارزیابی" را به عنوان رویه حسابداری خود انتخاب کند و آن را در مورد تمام اقلام یک طبقه دارایی ثابت مشهود به کار گیرد.

روش بهای تمام شده

۳۵. دارایی ثابت مشهود پس از شناخت باید به مبلغ دفتری یعنی بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و زیان کاهش ارزش انباشته، منعکس شود.

روش تجدید ارزیابی

۳۶. پس از شناخت دارایی ثابت مشهود، چنانچه ارزش منصفانه به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد، باید آن را به مبلغ تجدید ارزیابی یعنی ارزش منصفانه در تاریخ تجدید ارزیابی پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته بعد از تجدید ارزیابی، ارائه کرد. تجدید ارزیابی باید در فواصل زمانی منظم انجام شود تا اطمینان حاصل گردد مبلغ دفتری دارایی تفاوت با اهمیتی با ارزش منصفانه آن در تاریخ ترازنامه ندارد. پس از انجام تجدید ارزیابی، استهلاک انباشته قبلی حذف و مبلغ تجدید ارزیابی، از هر نظر جایگزین ناخالص مبلغ دفتری قبلی آن دارایی خواهد شد.

۳۷. ارزش منصفانه داراییهای ثابت مشهود معمولاً براساس ارزش بازار آنها تعیین می‌گردد. این ارزش براساس شواهد بازار و توسط ارزیابان با صلاحیت حرفه‌ای تعیین می‌شود. در مورد زمین و ساختمان ارزش بازار دارایی با توجه به کاربرد فعلی آن تعیین می‌شود به شرط اینکه دارایی در همان رشته فعالیت یا رشته فعالیت مشابه به طور مستمر مورد استفاده قرار گیرد.

۳۸. چنانچه به دلیل ماهیت تخصصی برخی داراییهای ثابت مشهود و نیز این امر که اقلام مذکور عمدتاً به صورت بخشی از یک واحد گزارشگر فعال و نه به صورت جداگانه، فروخته می‌شود، شواهدی در خصوص ارزش بازار آنها وجود نداشته باشد، آن اقلام به بهای جایگزینی مستهلک شده، ارزیابی می‌شود. برای مثال می‌توان به زمین و ساختمانهای دارای استفاده خاص مثل پالایشگاهها، نیروگاهها، تأسیسات بندری و اراضی زیر سد اشاره کرد.

۳۹. بهای جایگزینی مستهلک شده یک ساختمان متشکل از ارزش بازار زمین مربوط با توجه به استفاده فعلی آن و همچنین بهای جایگزینی مستهلک شده برآوردی بنای آن است. برای تعیین بهای جایگزینی مستهلک شده بنا باید بهای جایگزینی یک بنای جدیدالاحداث مشابه را از بابت عمر مفید ساختمان، شرایط و فرسودگی آن و سایر عوامل محیطی کاهش داد.

۴۰. تناوب تجدید ارزیابی به تغییرات ارزش منصفانه داراییهای تجدید ارزیابی شده بستگی دارد. چنانچه ارزش منصفانه داراییهای تجدید ارزیابی شده، تفاوت با اهمیتی با مبلغ دفتری آن داشته باشد، تجدید ارزیابی بعدی ضرورت دارد.

۴۱. هرگاه یک قلم از داراییهای ثابت مشهود تجدید ارزیابی شود، تجدید ارزیابی تمام اقلام طبقه‌ای که دارایی مزبور به آن تعلق دارد، الزامی است.

۴۲. یک طبقه دارایی ثابت مشهود، گروهی از داراییها با ماهیت و کاربرد مشابه در عملیات واحد گزارشگر است. نمونه‌هایی از طبقات داراییهای ثابت مشهود به شرح زیر است:

الف. زمین؛

ب. ساختمان؛

پ. ماشین‌آلات و تجهیزات؛

ت. کشتی؛

ث. هواپیما؛

ج. وسایل نقلیه؛

چ. اثاثه و منصوبات؛

ح. تأسیسات؛

خ	.	جاده‌ها؛
د	.	شبکه‌های توزیع و انتقال برق؛
ذ	.	تجهیزات نظامی؛
ر	.	دکلهای نفتی؛ و
ز	.	سدها.

۴۳. تجدید ارزیابی همزمان اقلام یک طبقه دارایی ثابت مشهود، به آن دلیل ضرورت دارد که از ارزیابی اختیاری داراییها و گزارش آنها در صورتهای مالی که منجر به اختلاط بهای تمام شده تاریخی و ارزشهای منصفانه در تاریخهای متفاوت می‌شود، اجتناب گردد. با این حال، یک طبقه از داراییها را به شرطی می‌توان بطور چرخشی تجدید ارزیابی کرد که تجدید ارزیابی آن طبقه از داراییها طی یک دوره کوتاه، کامل و به روز شود.

۴۴. تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود، باید توسط ارزیابان مستقل و دارای صلاحیت حرفه‌ای، انجام شود.

۴۵. از آنجا که مبالغ دفتری داراییهای ثابت مشهودی که به مبلغ تجدید ارزیابی در ترازنامه نمایش می‌یابد، مبتنی بر معاملات واقعی واحد گزارشگر نیست، اعتبار صورتهای مالی به این امر بستگی دارد که ارزیاب مربوط تا چه حد در زمینه ارزیابی طبقه دارایی ثابت مشهود موردنظر دارای صلاحیت و تجربه است. بدین لحاظ این استاندارد مقرر می‌دارد که ارزیابی داراییها توسط ارزیابان مستقل و دارای صلاحیت حرفه‌ای انجام شود. با این حال و با توجه به اینکه معتبر بودن نتایج ارزیابی مدنظر است، چنانچه واحد گزارشگر ارزیابان با صلاحیتی در استخدام خود داشته باشد، استفاده از این ارزیابان به شرط آنکه نتایج کار آنها مورد تأیید ارزیابان مستقل قرار گیرد بلامانع خواهد بود.

مازاد تجدید ارزیابی

۴۶. افزایش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن مستقیماً تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در صورت وضعیت مالی به عنوان بخشی از ارزش خالص جامع طبقه‌بندی می‌شود. هرگاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به عنوان هزینه شناسایی گردیده است، در این صورت، این افزایش تا میزان هزینه قبلی شناسایی شده در رابطه با همان دارایی باید به عنوان درآمد دوره شناسایی شود.

۴۷. کاهش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. هرگاه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است، در این صورت، این کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان دارایی به بدهکار حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور گردد و باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی شود.

۴۸. مازاد تجدید ارزیابی منعکس شده در سرفصل ارزش خالص جامع، باید در زمان برکناری دائمی یا واگذاری دارایی مربوط یا متناسب با استفاده از آن توسط واحد گزارشگر، مستقیماً در گردش حساب ارزش خالص منظور شود.

۴۹. مازاد تجدید ارزیابی در صورت وضعیت مالی به عنوان بخشی از ارزش خالص جامع منعکس می‌گردد. در مواردی که مازاد تجدید ارزیابی متناسب با استفاده از دارایی توسط واحد گزارشگر به حساب ارزش خالص منظور می‌شود، مبلغ مازاد قابل انتقال معادل تفاوت بین استهلاک مبتنی بر مبلغ تجدید ارزیابی دارایی و استهلاک مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی آن است.

۵۰. چنانچه بهای تمام شده هر جزء یک دارایی ثابت مشهود در مقایسه با کل بهای تمام شده آن دارایی با اهمیت و عمر مفید یا الگوی کسب منافع اقتصادی از آن متفاوت از سایر اجزای با اهمیت باشد، آن جزء باید بطور جداگانه مستهلک شود.
۵۱. در مواردی که واحد گزارشگر برخی از اجزای یک دارایی ثابت مشهود را بطور جداگانه مستهلک می‌کند، باقیمانده آن دارایی را نیز به طور جداگانه مستهلک می‌نماید. باقیمانده دارایی شامل اجزایی است که بطور جداگانه با اهمیت نیست. برای مثال آسفالت، کانالها، پیاده‌روها، پل‌ها و تاسیسات روشنایی مورد استفاده در یک سیستم جاده را می‌توان به طور جداگانه مستهلک و مابقی آن را نیز به طور جداگانه مستهلک کرد.
۵۲. مبلغ استهلاک هر دوره باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی منعکس شود مگر اینکه در مبلغ دفتری دارایی دیگری منظور گردد.
۵۳. استهلاک دوره معمولاً در صورت تغییرات در وضعیت مالی منعکس می‌شود. با این حال در برخی شرایط، منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه آتی دارایی صرف تولید سایر داراییهای واحد گزارشگر می‌گردد. در این حالت، استهلاک، بخشی از بهای تمام شده دارایی دیگر را تشکیل می‌دهد و در مبلغ دفتری آن منظور می‌شود. برای مثال، استهلاک ماشین‌آلات و تجهیزات بکار گرفته شده در احداث یک سد در بهای تمام شده آن منظور می‌گردد. به گونه‌ای مشابه، استهلاک داراییهای ثابت مشهود مورد استفاده در فعالیتهای توسعه ممکن است طبق استاندارد حسابداری مربوط به حساب دارایی نامشهود منظور شود.
- مبلغ استهلاک‌پذیر و دوره استهلاک
۵۴. مبلغ استهلاک‌پذیر یک دارایی باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن تخصیص یابد.
۵۵. ارزش باقیمانده و عمر مفید یک دارایی باید حداقل در پایان هر دوره مالی بازنگری شود. چنانچه تفاوت قابل ملاحظه‌ای بین پیش‌بینیهای فعلی و برآوردهای قبلی وجود داشته باشد، این تغییرات باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب و طبق استاندارد حسابداری مربوط شناسایی شود.
۵۶. استهلاک دارایی تا زمانی شناسایی می‌شود که ارزش باقیمانده از مبلغ دفتری کمتر باشد، حتی اگر ارزش منصفانه دارایی بیش از مبلغ دفتری آن باشد. تعمیر و نگهداری دارایی ضرورت استهلاک آن را نفی نمی‌کند.
۵۷. مبلغ استهلاک‌پذیر دارایی، پس از کسر ارزش باقیمانده آن تعیین می‌شود. در عمل، ارزش باقیمانده دارایی اغلب ناچیز است و لذا در محاسبه مبلغ استهلاک‌پذیر با اهمیت نیست.
۵۸. استهلاک دارایی از زمان آماده شدن آن برای استفاده، یعنی زمانی که دارایی در مکان و شرایط لازم برای بهره‌برداری است، شروع می‌شود و تا تاریخ برکناری آن ادامه می‌یابد. بنابراین در زمانی که دارایی بلااستفاده یا غیرفعال گردد و یا برای واگذاری نگهداری شود، استهلاک آن متوقف نمی‌شود مگر اینکه کاملاً مستهلک شده باشد. با این حال، براساس روشهای استهلاک مبتنی بر کارکرد، در صورتی که تولیدی وجود نداشته باشد، هزینه استهلاک می‌تواند صفر باشد.
۵۹. منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه آتی یک دارایی عمدتاً از طریق استفاده از آن دارایی به مصرف می‌رسد. با این حال، سایر عوامل مانند نابابی فنی، فرسودگی و خرابی دارایی در زمانی که دارایی بلااستفاده می‌ماند، اغلب منجر به کاهش منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه مورد انتظار از دارایی می‌گردد. در نتیجه کلیه عوامل زیر در تعیین عمر مفید دارایی مدنظر قرار می‌گیرد:

الف. استفاده مورد انتظار واحد گزارشگر از دارایی (میزان استفاده باتوجه به ظرفیت یا میزان تولید فیزیکی مورد انتظار آن تعیین می‌گردد)؛

ب. فرسودگی و خرابی مورد انتظار که به عوامل عملیاتی از قبیل تعداد نوبتهای کاری که طی آن دارایی مورد استفاده قرار می‌گیرد، برنامه تعمیرات و نگهداری دارایی و مراقبت و نگهداری از دارایی در زمانی که بلااستفاده است، بستگی دارد؛

پ. نابابی فنی ناشی از تغییرات یا بهبود تولید یا تغییر در تقاضای بازار برای محصولات و خدمات تولید شده به‌وسیله آن دارایی؛

ت. محدودیتهای قانونی یا محدودیتهای مشابه در مورد استفاده از دارایی از قبیل وجود تاریخ انقضا در اجاره سرمایه‌ای.

۶۰. عمر مفید یک دارایی برحسب استفاده مورد انتظار واحد گزارشگر از دارایی تعریف می‌شود. خط‌مشی مدیریت دارایی در واحد گزارشگر ممکن است متضمن واگذاری دارایی پس از مدتی معین یا پس از مصرف بخش مشخصی از منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه آن باشد. بنابراین عمر مفید یک دارایی ممکن است کوتاهتر از عمر اقتصادی آن باشد. برآورد عمر مفید دارایی موضوعی قضاوتی است که عمدتاً مبتنی بر تجربه واحد گزارشگر در مورد داراییهای مشابه می‌باشد.

۶۱. زمین و ساختمان، داراییهای مجزا هستند و حتی اگر باهم تحصیل شوند، جداگانه به‌حساب گرفته می‌شوند. زمین به استثنای مواردی نظیر معادن و محللهای دفن زباله معمولاً عمر نامحدود دارد و لذا مستهلک نمی‌شود. ساختمان عمر محدود دارد و بنابراین دارایی استهلاک‌پذیر است. افزایش در ارزش زمینی که ساختمان در آن بنا شده است بر مبلغ استهلاک‌پذیر ساختمان اثر نمی‌گذارد.

۶۲. مخارج برچیدن مستحقات قبلی، پاکسازی و بازسازی زمین در طول دوره‌ای که منافی از آن مخارج عاید می‌شود، مستهلک می‌گردد. لیکن مخارج آماده‌سازی زمین که دارای عمر نامعین باشد به بهای تمام شده آن منظور می‌شود. در برخی موارد، زمین ممکن است دارای عمر محدود باشد. در این موارد زمین باید به روشی که منعکس‌کننده منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه حاصل از آن است، مستهلک شود.

روش استهلاک

۶۳. روش استهلاک مورد استفاده، باید منعکس‌کننده الگوی مصرف منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه مورد انتظار دارایی توسط واحد گزارشگر باشد.

۶۴. روش استهلاک مورد استفاده برای دارایی باید حداقل در پایان هر دوره مالی بازنگری شود. در صورت تغییر قابل ملاحظه در الگوی مصرف منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه مورد انتظار دارایی مربوط، جهت انعکاس الگوی جدید، روش استهلاک باید تغییر یابد. چنین تغییری باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب و طبق استاندارد حسابداری مربوط شناسایی شود.

۶۵. جهت تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاک‌پذیر یک دارایی طی عمر مفید آن می‌توان روشهای متفاوتی را به‌کار گرفت. این روشها شامل خط‌مستقیم، نزولی و تعداد تولید یا کارکرد است. در روش خط‌مستقیم، مبلغ استهلاک دارایی طی عمر مفید آن، ثابت است. در روش نزولی، مبلغ استهلاک طی عمر مفید آن سال به سال کاهش می‌یابد. در روش تعداد تولید یا کارکرد، استهلاک بر مبنای تولید یا کارکرد مورد انتظار دارایی محاسبه می‌شود. روش استهلاک مورد استفاده برای هر دارایی براساس الگوی مصرف منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه مورد انتظار آن دارایی انتخاب می‌شود و به‌طور یکنواخت از دوره‌ای به دوره دیگر اعمال می‌گردد مگر آنکه در الگوی مصرف منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه مورد انتظار دارایی تغییری به‌وجود آید.

کاهش ارزش

۶۶. مبلغ دفتری یک قلم دارایی ثابت مشهود باید به طور ادواری بررسی شود. هرگاه کاهش در ارزش یک دارایی مشاهده شود و باز یافت بخشی از مبلغ دفتری آن غیرممکن به نظر رسد، مبلغ کاهش باید به عنوان هزینه دوره شناسایی و مبلغ دفتری دارایی از طریق ایجاد یک حساب کاهنده، به مبلغ باز یافتنی برآوردی کاهش داده شود، مگر آنکه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد، در این صورت این کاهش باید به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور و در گردش حساب ارزش خالص نیز منعکس شود.

۶۷. بهای تمام شده یا مبلغ تجدید ارزیابی یک دارایی معمولاً به طور سیستماتیک طی عمر مفید آن باز یافت می شود اما در شرایطی ممکن است میزان منافع مورد انتظار از یک قلم دارایی ثابت مشهود کاهش یابد، به گونه ای که مبلغ باز یافتنی دارایی از مبلغ دفتری آن کمتر شود. شرایطی که به تنهایی یا در مجموع، در صورت تداوم طی چند سال متوالی می تواند منجر به لزوم بررسی امکان کاهش در ارزش دارایی گردد به شرح زیر است:

الف. خسارت فیزیکی؛

ب. بلااستفاده ماندن دارایی؛

پ. کاهش خالص ارزش فروش دارایی به مبلغی کمتر از مبلغ دفتری آن؛

ت. نابابی فنی؛

ث. تغییرات قانونی یا محیطی مؤثر بر قابلیت باز یافت مبلغ دفتری دارایی؛ و

ج. تغییرات ساختاری در شرایط اقتصادی.

۶۸. کاهش در ارزش یک دارایی به این معنا است که انتظار نمی رود کاهش مزبور در آینده قابل پیش بینی به دلیل افزایش مجدد ارزش دارایی برگشت شود.

۶۹. برای احتساب زیان کاهش ارزش، مبلغ باز یافتنی هر قلم دارایی به طور جداگانه تعیین می گردد.

۷۰. برای تعیین مبلغ باز یافتنی یک دارایی ثابت مشهود، خالص ارزش فروش آن با ارزش اقتصادی دارایی مقایسه و رقم بزرگتر به عنوان مبلغ باز یافتنی انتخاب می شود.

۷۱. تعیین مبلغ قابل باز یافت حاصل از کاربرد یک قلم دارایی بر مبنای ارزش فعلی خالص جریانهای نقدی یا خالص ارزش خدمات آتی به سبب ابهامات موجود در مورد زمان و میزان جریانهای ورودی و خروجی نقدی خدمات آتی و عدم دسترسی به نرخ تنزیل مناسب، دربرگیرنده مشکلات عملی فراوانی است. برای مثال، گاه انتساب جریانهای نقدی یا ارائه خدمات به داراییهای منفرد عملی نیست. همچنین، قابلیت جایگزینی داراییها و با یکدیگر و کسب جریانهای نقدی یا ارائه خدمات مشترک و نیز ابهام در مورد شرایط اقتصادی آتی حاکم بر محیط فعالیت واحد گزارشگر از مواردی است که تعیین مبلغ قابل باز یافت حاصل از کاربرد داراییهای ثابت مشهود را با اشکال مواجه می سازد.

۷۲. افزایش بعدی در مبلغ باز یافتنی یک دارایی ثابت مشهود که بر اساس مندرجات بند ۶۶ به کمتر از بهای تمام شده شناسایی شده است، به شرط آنکه شرایط و رویدادهایی که منجر به کاهش یا حذف مبلغ دفتری آن دارایی شده، برطرف گردد و شواهد متقاعدکننده ای حاکی از ادامه شرایط و رویدادهای جدید در آینده قابل پیش بینی وجود داشته باشد، باید از طریق برگشت کاهش قبلی شناسایی شود. مبلغ برگشت شده باید به میزان استهلاکی که با فرض عدم وقوع کاهش یا حذف، به عنوان استهلاک شناسایی می شد، کاهش داده شود.

۷۳. افزایش بعدی مبلغ بازبافتنی یک دارایی که براساس تجدید ارزیابی در حسابها انعکاس یافته است، باید طبق بند ۴۶ به حساب گرفته شود.

جبران خسارت

۷۴. جبران خسارت وارده به داراییهای ثابت مشهود توسط اشخاص ثالث باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی دوره‌ای منعکس گردد که قابل دریافت باشد.

برکناری دائمی و واگذاری

۷۵. یک قلم دارایی ثابت مشهود در زمان واگذاری یا هنگامی که منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه آتی ناشی از بکارگیری یا واگذاری آن انتظار نمی‌رود، باید از صورت وضعیت مالی حذف شود.

۷۶. سود یا زیان ناشی از برکناری یا واگذاری دارایی ثابت مشهود باید در زمان حذف، در صورت تغییرات در وضعیت مالی منظور شود، مگر در رابطه با فروش و اجاره مجدد که رعایت استاندارد حسابداری اجاره‌ها الزامی می‌باشد.

۷۷. واگذاری دارایی ثابت مشهود به روشهای گوناگون (نظیر انتقال، فروش، اجاره سرمایه‌ای یا اهدا) صورت می‌گیرد. جهت تعیین تاریخ واگذاری دارایی، واحد گزارشگر از معیارهای شناسایی درآمد حاصل از فروش کالا طبق استاندارد حسابداری مربوط استفاده می‌کند. برای فروش و اجاره مجدد داراییهای ثابت مشهود استاندارد حسابداری اجاره‌ها بکار گرفته می‌شود.

۷۸. هرگاه براساس اصل شناخت مندرج در بند ۹، واحد گزارشگر بهای اجزای جایگزین شده یک دارایی ثابت مشهود را به مبلغ دفتری آن قلم منظور کند، صرف نظر از اینکه اجزا به صورت جداگانه مستهلک شده باشند یا در زمان واگذاری، مبلغ دفتری اجزای جایگزین شده را از حسابها حذف می‌کند. چنانچه تعیین مبلغ دفتری اجزای جایگزین شده برای واحد گزارشگر عملی نباشد، بهای جایگزینی می‌تواند به عنوان شاخصی از بهای تمام شده اجزای جایگزین شده در زمان تحصیل یا ساخت آن بکار گرفته شود.

۷۹. سود یا زیان ناشی از حذف یک دارایی ثابت مشهود باید معادل تفاوت بین خالص عواید ناشی از واگذاری دارایی و مبلغ دفتری آن تعیین شود.

۸۰. مابه‌ازای دریافتی یا دریافتنی بابت واگذاری دارایی ثابت مشهود، در ابتدا به ارزش منصفانه شناسایی می‌شود. چنانچه دریافت بابت آن قلم به دوره‌های آتی موکول شود، مابه‌ازای دریافتنی معادل قیمت نقدی آن شناسایی می‌شود. تفاوت بین مبلغ اسمی مابه‌ازای دریافتنی و معادل قیمت نقدی دارایی که منعکس‌کننده بازده مؤثر مبلغ دریافتنی است، متناسب با گذشت زمان و با توجه به مانده اصل طلب و نرخ بازده مؤثر به‌عنوان درآمد سود تضمین شده شناسایی می‌شود.

افشا

۸۱. موارد زیر باید برای هرطبقه از داراییهای ثابت مشهود در صورتهای مالی افشا شود:

الف. مبانی اندازه‌گیری مورد استفاده جهت تعیین ناخالص مبلغ دفتری؛

ب. روشهای استهلاك مورد استفاده؛

پ. عمر مفید یا نرخهای استهلاك مورد استفاده؛

ت. ناخالص مبلغ دفتری، کاهش ارزش انباشته و استهلاك انباشته در ابتدا و انتهای دوره؛ و

ث . صورت تطبیق مبلغ دفتری در ابتدا و انتهای دوره به گونه‌ای که موارد زیر را نشان دهد:

- اضافات؛
- واگذاریها؛
- تحصیل دارایی از طریق ترکیب واحدهای گزارشگر؛
- افزایش یا کاهش ناشی از تجدید ارزیابی مؤثر بر ارزش خالص؛
- زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده در صورت تغییرات در وضعیت مالی؛
- برگشت زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده در صورت تغییرات در وضعیت مالی؛
- استهلاك دوره؛ و
- سایر تغییرات.

۸۲. در صورتهای مالی همچنین باید موارد زیر افشا گردد:

الف. وجود مبلغ و میزان محدودیت در رابطه با مالکیت داراییها و نیز داراییهایی که وثیقه بدهیهاست، (از قبیل داراییهای امانی، موقوفات و ...):

ب . مخارج منظور شده به حساب داراییهای در جریان ساخت طی دوره؛

پ . مبلغ تعهدات قراردادی مربوط به تحصیل داراییهای ثابت مشهود؛

ت . مبلغ جبران شده توسط اشخاص ثالث بابت خسارتهای وارده به داراییهای ثابت مشهود که در خالص تغییر در وضعیت مالی منظور گردیده اما بطور جداگانه در متن صورت تغییرات در وضعیت مالی افشا نشده است؛

ث . مانده داراییهای در جریان ساخت، در راه، نگهداری شده در انبار و نیز پیش‌پرداختهای سرمایه‌ای در ابتدا و انتهای دوره؛ و

ج . مبلغ دفتری داراییهای بلااستفاده (به تفکیک موقت و دائمی).

۸۳. انتخاب روش استهلاك و برآورد عمر مفید داراییها موضوعی قضاوتی است. بنابراین، افشای روشهای بکار گرفته شده و عمر مفید برآوردی یا نرخهای استهلاك، اطلاعاتی را در اختیار استفاده‌کنندگان صورتهای مالی قرار می‌دهد تا آنها بتوانند رویه‌های اتخاذ شده توسط مدیریت را بررسی و با سایر واحدهای گزارشگر مقایسه نمایند. به همین دلیل، افشای استهلاك دوره اعم از اینکه در خالص تغییر در وضعیت مالی دوره یا بهای تمام شده سایر داراییها شناسایی شود و نیز استهلاك انباشته در پایان دوره ضروری است.

۸۴. یک واحد گزارشگر، ماهیت و اثر تغییرات بااهمیت در برآوردهای حسابداری بر دوره جاری و دوره‌های آتی را طبق استاندارد حسابداری مربوط افشا می‌کند. چنین افشایی ممکن است از تغییر در برآوردهایی ناشی شود که به موارد زیر مربوط است:

الف. ارزش باقیمانده؛

- ب . مخارج برآوردی، پیاده‌سازی، برچیدن یا بازسازی دارایی ثابت مشهود؛
- پ . عمر مفید؛ و
- ت . روش استهلاک.
۸۵. چنانچه دارایی ثابت مشهود به مبلغ تجدید ارزیابی انعکاس یابد، موارد زیر باید افشا شود:
- الف. تاریخ مؤثر تجدید ارزیابی،
- ب . استفاده از ارزیاب مستقل یا ارزیاب داخلی واحد گزارشگر؛
- پ . روشها و مفروضات با اهمیت بکار رفته در برآورد ارزش منصفانه؛
- ت . میزان استفاده از قیمت‌ها در بازار فعال یا معاملات حقیقی اخیر، یا انجام برآورد یا بکارگیری سایر روشهای ارزش‌گذاری برای تعیین ارزش منصفانه؛
- ث . مازاد تجدید ارزیابی شامل تغییرات طی دوره؛ و
- ج . دوره تناوب تجدید ارزیابی به تفکیک هر طبقه از داراییها.
۸۶. استفاده‌کنندگان صورتهای مالی ممکن است اطلاعات زیر را در رابطه با نیازهایشان مربوط تلقی کنند. بنابراین افشای این مبالغ توسط واحد گزارشگر توصیه می‌شود:
- الف. ناخالص مبلغ دفتری داراییهای کاملاً مستهلک شده که هنوز مورد استفاده است؛
- ب . مبلغ دفتری داراییهای ثابت مشهودی که از استفاده فعال کنار گذاشته شده‌اند و به قصد واگذاری نگهداری می‌شوند؛ و
- پ . در صورت استفاده از روش بهای تمام شده، ارزش منصفانه داراییهای ثابت مشهودی که به طور قابل ملاحظه‌ای با مبلغ دفتری آن متفاوت باشد.
- تاریخ اجرا
۸۷. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۳۹۴ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

۱. هدف این استاندارد تشریح نحوه حسابداری موجودیها است. مهمترین موضوع در حسابداری موجودیها، شناسایی بهای تمام شده به عنوان دارایی و انتقال آن به دوره‌های آتی جهت تطابق با رویدادهای مربوط است. این استاندارد رهنمودهایی جهت تعیین بهای تمام شده و شناخت بعدی به عنوان هزینه، از جمله هرگونه کاهش ارزش و روشهای تعیین بهای تمام شده موجودیها ارائه می‌کند.

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد، نحوه ارزشیابی و انعکاس موجودیها در صورتهای مالی را تشریح می‌کند و موارد زیر را دربر نمی‌گیرد:

الف. کار در جریان پیشرفت پیمانهای بلندمدت؛

ب. ابزارهای مالی؛

پ. موجودی محصولات جنگلی و معدنی؛ و

ت. تولیدات کشاورزی در زمان برداشت و داراییهای زیستی غیرمولد مربوط به فعالیت کشاورزی.

تعاریف

۳. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

موجودیها: به داراییهایی اطلاق می‌شود که:

الف. در فعالیت واحد گزارشگر مصرف می‌شود؛

ب. به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات، خریداری شده و نگهداری می‌شود؛

پ. به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات در فرایند تولید قرار دارد؛ یا

ت. برای فروش در روال عادی عملیات واحد گزارشگر نگهداری می‌شود.

خالص ارزش فروش: عبارت است از بهای فروش پس از کسر:

الف. مخارج برآوردی تکمیل؛ و

ب. مخارج برآوردی بازاریابی، فروش و توزیع.

بهای جایگزینی: عبارت است از مخارجی که باید برای خرید یا ساخت یک قلم موجودی کاملاً مشابه تحمل شود.

موجودیها

۴. موجودیها شامل کالای خریداری شده و نگهداری شده جهت فروش مجدد، کالای ساخته شده، کار در جریان ساخت، و مواد و ملزومات آماده برای مصرف در تولید است. همچنین موجودیها شامل کالای خریداری شده یا تولید شده جهت توزیع به سایر بخشها و واحدها، بدون مطالبه بها یا مطالبه بهای ناچیز می باشد. برای مثال کتابهای آموزشی که توسط بخشی از دولت جهت فروش به مدارس منتشر می شود. در بسیاری از واحدهای بخش عمومی، موجودیها به جای آنکه جهت فروش یا تولید نگهداری شوند، جهت ارائه خدمات نگهداری می شوند.

۵. موجودیها در بخش عمومی عمدتاً شامل موارد زیر است:

الف. مهمات؛

ب. ذخایر کالاهای مصرفی؛

پ. لوازم و قطعات یدکی؛

ت. ذخایر استراتژیک (برای مثال ذخایر انرژی)؛

ث. موجودی ملزومات پستی (مانند تمبر)؛

ج. کار در جریان ساخت مانند بسته های آموزشی؛ و

چ. املاک نگهداری شده برای فروش.

۶. از آنجا که دولت امتیاز انتشار داراییهایی نظیر اسناد رسمی دولتی را در اختیار دارد، این اقلام طبق این استاندارد جزء موجودیها منظور می شوند. این اقلام به ارزش اسمی گزارش نمی گردند بلکه به بهای تمام شده اندازه گیری می شوند.

۷. در مواردی که دولت ذخایر استراتژیک مختلف (از قبیل ذخایر نفت) را برای استفاده اضطراری یا دیگر وضعیتها (برای مثال بلایای طبیعی) نگهداری می کند، طبق این استاندارد به عنوان موجودی شناسایی می شوند.

اندازه گیری موجودیها

۸. موجودیها به جز موارد مندرج در بندهای ۹ و ۱۰ باید بر مبنای اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش تک تک یا گروههای اقلام مشابه، اندازه گیری شود.

۹. موجودیهای تحصیل شده از طریق عملیات غیرمبادله ای، به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه گیری می شوند.

۱۰. موجودیهای نگهداری شده جهت مقاصد زیر باید بر مبنای اقل بهای تمام شده و ارزش جایگزینی اندازه گیری شوند:

الف. توزیع بدون مطالبه بها یا مطالبه بهای ناچیز؛ یا

ب. مصرف در فرایند تولید کالا جهت توزیع بدون مطالبه بها یا مطالبه بهای ناچیز.

بهای تمام شده موجودیها

۱۱. بهای تمام شده موجودیها باید در برگیرنده مخارج خرید، مخارج تبدیل و سایر مخارجی باشد که واحد گزارشگر در جریان فعالیت معمول خود، برای رساندن کالا یا خدمات به مکان و شرایط فعلی آن متحمل شده است.

مخارج خرید

۱۲. مخارج خرید شامل بهای خرید و هرگونه مخارج دیگری از قبیل حقوق و عوارض گمرکی، هزینه حمل و مالیاتهای غیر قابل برگشت است که مستقیماً به خرید مربوط می‌گردد. تخفیفات تجاری از بهای خرید کسر می‌شود.

مخارج تبدیل

۱۳. مخارج تبدیل شامل مخارجی است که مستقیماً به اقلام تولیدشده مربوط می‌گردد (مانند

کار مستقیم). مخارج تبدیل همچنین شامل سربار تولید (اعم از ثابت و متغیر) است که برای تبدیل مواد اولیه به محصول یا ارائه خدمات واقع می‌شود.

۱۴. سربار تولید اعم از ثابت و متغیر با روشی سیستماتیک به محصولات تخصیص می‌یابد. سربار ثابت تولید، آن بخش از مخارج غیرمستقیم تولید است که در دامنه معینی از حجم تولید نسبتاً ثابت می‌ماند، مانند استهلاک و مخارج نگهداری ساختمان و تجهیزات کارخانه و مخارج مدیریت کارخانه. سربار متغیر تولید آن بخش از مخارج غیرمستقیم تولید است که متناسب با تغییر حجم تولید تغییر می‌یابد، مانند مواد و دستمزد غیرمستقیم.

۱۵. سربار ثابت تولید بر مبنای ظرفیت معمول فعالیت واحد گزارشگر تخصیص می‌یابد. ظرفیت معمول بیانگر متوسط محصولی است که انتظار می‌رود در شرایط عادی (با در نظر گرفتن توقفات تولید ناشی از تعمیرات و نگهداری برنامه‌ریزی شده) طی چند دوره یا فصل، تولید شود. برای تخصیص هزینه‌های سربار ثابت تولید می‌توان از سطح واقعی تولید استفاده کرد به شرط آنکه سطح مزبور تقریباً نزدیک به سطح معمول فعالیت باشد. باید توجه داشت عامل تعیین‌کننده در تخصیص سربار ثابت تولید بر مبنای سطح معمول فعالیت، این است که مخارج مربوط به ظرفیت بلااستفاده باید به حساب هزینه دوره منظور شود.

۱۶. جهت تعیین سطح معمول فعالیت واحد گزارشگر عوامل زیر را باید در نظر داشت:

الف. میزان تولید مورد نظر طراحان دستگاههای تولیدی و مدیریت واحد گزارشگر، تحت شرایط کار حاکم در طول سال (مثلاً یک نوبت کاری یا دونوبت کاری)؛

ب. بودجه سطح فعالیت سال تحت بررسی و سال بعد از آن؛ و

ج. سطحی از تولید که واحد گزارشگر در سال تحت بررسی و نیز در سالهای گذشته عملاً به آن دست یافته است.

اگر چه تغییرات موقت در سطح فعالیت را می‌توان نادیده گرفت، با این حال تغییرات مداوم باید به تجدید نظر در آنچه قبلاً معمول شناخته شده منجر شود.

۱۷. در فرایند تولید ممکن است همزمان بیش از یک محصول تولید شود. برای مثال، این وضعیت زمانی مصداق دارد که محصولات مشترک یا یک محصول اصلی همراه با یک محصول فرعی تولید می‌شود. در مواردی که مخارج تبدیل هر محصول جداگانه قابل تشخیص نباشد، این مخارج بر مبنای منطقی و یکنواخت به محصولات تخصیص می‌یابد. برای مثال، ممکن است از ارزش نسبی فروش هر محصول در مرحله‌ای از فرایند تولید که محصولات به طور جداگانه قابل تشخیص باشد و یا در زمان تکمیل تولید، به عنوان مبنای تخصیص استفاده شود. در اغلب موارد، محصولات فرعی ماهیتاً کم اهمیت است، از این رو این محصولات به خالص ارزش فروش اندازه‌گیری و مبلغ حاصل شده از بهای تمام شده محصول اصلی کسر می‌شود. در نتیجه مبلغ دفتری محصول اصلی با بهای تمام شده آن، تفاوت با اهمیتی ندارد.

۱۸. روشهای هزینه‌یابی معمولاً چنان طراحی می‌گردد تا اطمینان حاصل شود کلیه مخارج مربوط به مواد مستقیم، کارمستقیم و سایر مخارج مستقیم به نحوی مناسب، مشخص و بر مبنایی منطقی و یکنواخت به حساب گرفته شود. تخصیص مخارج سربار، معمولاً مستلزم اعمال قضاوت‌های شخصی در انتخاب یک قاعده مناسب است.

۱۹. در تخصیص مخارج دواير خدماتی مرکزی، مبنای تخصیص معمولاً میزان خدماتی است که در رابطه با عملیات مختلف ارائه می‌شود. برای مثال، دایره حسابداری معمولاً در خدمت عملیات زیر است:

الف. تولید (از طریق پرداخت حقوق و دستمزد مستقیم و غیرمستقیم تولیدی، کنترل خرید و تهیه صورتهای مالی ادواری برای واحدهای تولیدی)؛

ب. بازاریابی و توزیع (از طریق تجزیه و تحلیل فروش و کنترل دفتر یا کارتهای معین فروش)؛ و

پ. مدیریت عمومی (از طریق تهیه گزارشهای داخلی خاص مدیریت، صورتهای مالی و بودجه‌های سالانه، کنترل منابع نقدی و برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاریها).

از کل مخارج دایره حسابداری، تنها آن بخش باید در محاسبه مخارج تبدیل منظور شود که بتوان آن را به گونه‌ای منطقی به عملیات تولید تخصیص داد.

سایر مخارج

۲۰. سایر مخارج تنها تا میزانی که برای رساندن موجودیها به مکان و شرایط فعلی آن مربوط است به عنوان بخشی از بهای تمام‌شده موجودیها منظور می‌شود.

۲۱. موارد مندرج در زیر، نمونه‌هایی از مخارجی است که در بهای تمام‌شده موجودیها منظور نمی‌شود و در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد:

الف. ضایعات غیرعادی مواد، دستمزد و سایر مخارج تولید (ضایعات قابل کنترل)؛

ب. مخارج انبارداری بااستثنای مخارجی که در فرایند تولید برای انبارداری محصولاتی که نیاز به پردازش بیشتر دارند، انجام می‌شود؛

پ. سربار اداری که در رساندن موجودیها به مکان و شرایط فعلی نقشی ندارد؛ و

ت. مخارج فروش.

۲۲. مخارج مدیریت عمومی، برخلاف مدیریت عملیاتی، مستقیماً به تولید جاری مربوط نمی‌شود و لذا نباید در مخارج تبدیل (و در نتیجه، در بهای تمام شده موجودیها) منظور گردد. در مورد واحدهای گزارشگر کوچک‌تر که مدیریت معمولاً در اداره روزانه هر یک از عملیات مختلف نقش دارد، ممکن است در تفکیک مخارج سربار مدیریت عمومی، مسائل خاصی در عمل بروز کند. در چنین واحدهایی، مخارج مدیریت را می‌توان با استفاده از مبنای مناسب، به گونه‌ای منصفانه به عملیات تولید، بازاریابی، فروش و اداری تخصیص داد.

۲۳. در شرایطی خاص، مخارج تأمین مالی را می‌توان در بهای تمام‌شده موجودیها منظور کرد. این شرایط در استاندارد حسابداری مخارج تأمین مالی مشخص شده است.

بهای تمام شده تولیدات کشاورزی برداشت شده از داراییهای زیستی

۲۴. طبق استاندارد حسابداری فعالیتهای کشاورزی، تولیداتی که توسط واحد گزارشگر از داراییهای زیستی برداشت می‌شود، در شناخت اولیه به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی فروش در زمان برداشت اندازه‌گیری می‌شود. برای بکارگیری این استاندارد، این مبلغ، بهای تمام شده موجودی در آن تاریخ است.

تکنیکهای محاسبه بهای تمام شده

۲۵. تکنیکهایی مانند روش هزینه‌یابی استاندارد یا روش خرده‌فروشی برای محاسبه بهای تمام شده موجودیها، هنگامی می‌تواند به خاطر سهولت کار مورد استفاده قرار گیرد که نتایج حاصل همواره نزدیکترین تقریب ممکن را برای بهای تمام شده فراهم می‌آورد. هزینه‌های استاندارد، سطوح عادی مواد، ملزومات، ساعات کار، کارایی و ظرفیت را مد نظر قرار می‌دهد. مبالغ حاصل از این روش باید مکرراً بررسی و در صورت لزوم با توجه به شرایط جدید، مورد تجدید نظر قرار گیرد.

۲۶. موجودیها ممکن است از طریق معاملات غیرمبادله‌ای تحصیل شود. برای مثال ممکن است در زمان وقوع بلایای طبیعی، یک سازمان بین‌المللی مقداری ملزومات پزشکی را در اختیار یک بیمارستان دولتی قرار دهد. در چنین شرایطی بهای تمام شده موجودیها برابر با ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل است.

روشهای محاسبه بهای تمام شده

۲۷. بهای تمام شده موجودیهایی که معمولاً قابل داد و ستد نیستند و کالاها و خدماتی که برای یک پروژه خاص تولید و تفکیک شده‌اند، باید به روش شناسایی ویژه محاسبه شود.

۲۸. شناسایی ویژه، روشی است که در آن مخارج مختص هر یک از اقلام موجودی به آن قلم اختصاص می‌یابد. این روش برای اقلامی مناسب است که صرف نظر از خرید یا تولید، برای پروژه‌های خاصی در نظر گرفته شده‌اند. اما کاربرد این روش در مواردی که تعداد زیادی از اقلام موجودی غیرقابل تفکیک وجود دارد، مناسب نیست. در این موارد جهت محاسبه بهای تمام شده می‌توان از روشهای دیگری استفاده کرد.

۲۹. در بکارگیری الزامات بند ۳۰، واحد گزارشگر باید از روشی یکسان برای محاسبه بهای تمام شده تمام موجودیها با ماهیت و کاربرد مشابه استفاده کند. برای موجودیهایی با ماهیت و کاربرد متفاوت (برای مثال استفاده از کالاهای مشخص در قسمتهای متفاوت یک واحد گزارشگر) می‌توان از روشهای متفاوت محاسبه بهای تمام شده استفاده نمود.

۳۰. بهای تمام شده موجودیها به جز موارد مندرج در بند ۲۷، باید به روش اولین صادره از اولین وارده و یا میانگین موزون محاسبه شود. واحد گزارشگر باید از روشی یکسان برای محاسبه بهای تمام شده برای تمام موجودیهای با ماهیت و کاربرد مشابه استفاده کند. برای موجودیهایی با ماهیت و کاربرد متفاوت می‌توان از روشهای محاسبه متفاوت استفاده نمود.

۳۱. ممکن است موجودیهای مورد استفاده در یک قسمت دارای کاربرد متفاوتی در قسمتهای دیگر همان واحد گزارشگر باشند. با این وجود مناطق جغرافیایی متفاوت به خودی خود دلیلی جهت کاربرد روشهای متفاوت برای محاسبه بهای تمام شده نیست.

۳۲. در روش اولین صادره از اولین وارده فرض می‌شود خریدهایی که در ابتدا صورت می‌گیرد در ابتدا نیز فروخته یا مصرف می‌شود و اقلام باقیمانده در پایان دوره بیانگر آخرین خریدها یا آخرین تولیدات است. در روش میانگین موزون، بهای تمام شده هر قلم از طریق تقسیم مجموع بهای تمام شده اقلام مشابه در ابتدای دوره و بهای تمام شده اقلام مشابه خریداری یا تولید شده طی دوره بر

مقدار واحدهای آن تعیین می‌شود. با توجه به شرایط واحد گزارشگر، می‌توان از سیستم دائمی یا ادواری نگهداری موجودی برای میانگین موزون استفاده کرد.

خالص ارزش فروش

۳۳. ممکن است بهای تمام شده موجودیهایی که دچار آسیب‌دیدگی یا فرسودگی جزئی یا کلی، یا کاهش قیمت فروش شده است، قابل بازیافت نباشد. همچنین در مواردی که مخارج برآوردی تکمیل یا مخارج برآوردی فروش، معاوضه یا توزیع افزایش می‌یابد، ممکن است بهای تمام شده، قابل بازیافت نباشد. کاهش ارزش موجودیها به خالص ارزش فروش مبتنی بر این دیدگاه است که داراییها نباید به مبلغی بیشتر از خدمات بالقوه و منافع اقتصادی مورد انتظار حاصل از فروش، معاوضه، توزیع یا استفاده آنها، در صورتهای مالی منعکس شود.

۳۴. مقایسه بهای تمام شده و خالص ارزش فروش معمولاً باید به طور جداگانه در مورد هر یک از اقلام موجودی انجام شود. اما در برخی موارد باید گروههای کالا و یا کالاهای مشابه را جمعاً در نظر گرفت. برای مثال، اقلامی از موجودی که اهداف یا کاربرد مشابه داشته باشد و نتوان آن را عملاً جدا از سایر اقلام خط تولید ارزیابی کرد، نمونه‌ای از اقلامی است که به طور گروهی مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. ارزیابی گروهی مبتنی بر طبقه‌بندی موجودیها مثلاً موجودیهای کالای ساخته شده یا کل موجودیهای یک عملیات یا قسمت جغرافیایی خاص، مناسب نخواهد بود.

۳۵. هدف از نگهداری موجودیها باید در برآورد خالص ارزش فروش در نظر گرفته شود. برای مثال، خالص ارزش فروش موجودیهای نگهداری شده برای قراردادهای فروش یا خدمات بر مبنای قیمت قرارداد تعیین می‌شود. اگر میزان موجودی واحد گزارشگر بیشتر از موجودی مورد نیاز برای اجرای قراردادهای فروش باشد، مازاد موجودیها بر مبنای قیمت‌های عمومی فروش ارزیابی می‌شوند.

۳۶. در مواردی که خالص ارزش فروش موجودی موادی که برای تولید نگهداری شده‌اند کمتر از بهای تمام شده باشد، به شرطی که کالاهایی که از مواد مزبور ساخته می‌شود، انتظار رود با سود به فروش برسد یا معاوضه و توزیع شود، مبلغ دفتری مواد کاهش نمی‌یابد. اما در صورتی که کاهش در قیمت مواد اولیه بیانگر آن باشد که بهای تمام شده کالایی که از آن مواد ساخته می‌شود، بیش از خالص ارزش فروش است، مبلغ دفتری مواد باید کاهش داده شود. در این موارد، بهای جایگزینی مواد اولیه می‌تواند تقریبی قابل قبول از خالص ارزش فروش تلقی شود.

۳۷. در هر دوره، خالص ارزش فروش مورد ارزیابی مجدد قرار می‌گیرد. هرگاه شرایطی که قبلاً منجر به انعکاس ارزش موجودیها به مبلغی کمتر از بهای تمام شده گردیده است، دیگر برقرار نباشد، یا در صورت وجود مستنداتی مبنی بر افزایش خالص ارزش فروش به دلیل تغییر در شرایط اقتصادی، ارزش موجودی انتقالی از دوره قبل باید تا مبلغ خالص ارزش فروش جدید (حداکثر تا حد میزان کاهش قبلی) افزایش داده شود. این وضعیت در شرایطی رخ می‌دهد که بهای تمام شده یک قلم موجودی که به علت کاهش قیمت فروش به خالص ارزش دفتری کاهش داده شده است، همچنان در دوره‌های بعد موجود است و قیمت فروش آن افزایش یافته است.

توزیع کالا بدون مطالبه بها یا مطالبه بهای ناچیز

۳۸. ممکن است واحد گزارشگر موجودیهایی را نگهداری کند که خدمات بالقوه و منافع اقتصادی آتی آن مستقیماً به توانایی ایجاد خالص جریانهای ورودی نقد مرتبط نباشد. این نوع از موجودیها در مواردی مصداق دارد که واحد گزارشگر کالاهایی را بدون مطالبه بها یا مطالبه بهای ناچیز توزیع می‌کند. در این موارد، منافع اقتصادی آتی یا توان بالقوه خدمت‌رسانی موجودیها از نظر اهداف گزارشگری مالی به مبلغی منعکس می‌شود که واحد گزارشگر باید برای تحصیل منافع اقتصادی یا توان بالقوه خدمت‌رسانی مزبور بپردازد. در صورتی که منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه را نتوان از طریق بازار اندازه‌گیری کرد، برآورد بهای جایگزینی ضروری است. اگر هدف از نگهداری موجودیها تغییر کند، طبق بند ۸ اندازه‌گیری می‌شوند.

شناخت موجودیها به عنوان هزینه

۳۹. مبلغ دفتری موجودیهای فروخته، معاوضه یا توزیع شده باید در دوره‌ای که درآمد مربوط شناسایی می‌گردد، به عنوان هزینه شناسایی شود. اگر درآمدی وجود نداشته باشد، هزینه هنگام توزیع کالا یا ارائه خدمات شناسایی می‌شود. مبلغ کاهش ارزش موجودیها ناشی از اعمال قاعده "اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش" و کلیه زیانهای مرتبط با موجودیها را باید در دوره کاهش ارزش یا وقوع زیانهای مربوط به عنوان هزینه شناسایی کرد. در مورد موجودیهایی که در دوره قبل به مبلغی کمتر از بهای تمام شده ارزیابی شده است و در دوره جاری به دلیل افزایش در خالص ارزش فروش، به مبلغ بیشتری ارزیابی می‌گردد، هرگونه افزایشی از این بابت در دوره جاری باید به عنوان درآمد یا کاهش هزینه دوره جاری (حداکثر تا حد جبران کاهش قبلی) شناسایی شود.

۴۰. واحد گزارشگر ارائه کننده خدمات هنگامی موجودیها را به عنوان هزینه شناسایی می‌کند که خدمات، ارائه یا صورت حساب صادر شده باشد.

۴۱. برخی موجودیها ممکن است به سایر حسابهای دارایی تخصیص یابد. برای مثال می‌توان از موجودیهای بکار رفته در ساخت دارایی ثابت مشهود توسط واحد گزارشگر نام برد. موجودیهایی که به سایر حسابهای دارایی تخصیص می‌یابد، طی عمر مفید دارایی مربوط به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

افشا

۴۲. موارد زیر باید در صورتهای مالی افشا شود:

- الف. رویه‌های حسابداری مربوط به اندازه‌گیری موجودیها، شامل روش تعیین بهای تمام شده؛
- ب. مبلغ دفتری کل موجودیها و مبلغ دفتری هر یک از طبقات عمده موجودیها؛
- پ. مبلغ دفتری موجودیهایی که به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش اندازه‌گیری شده است؛
- ت. مبلغ موجودیهایی که طی دوره به عنوان هزینه شناسایی شده‌اند؛
- ث. مبلغ هزینه کاهش ارزش موجودیها طی دوره ناشی از اعمال الزامات بند ۳۹؛
- ج. مبلغ بازیافت هزینه کاهش ارزش طی دوره در صورت تغییرات در وضعیت مالی دوره ناشی از اعمال الزامات بند ۳۹؛
- چ. شرایط یا رویدادهایی که منجر به بازیافت کاهش ارزش موجودیها طبق الزامات بند ۳۹ شده‌اند؛ و
- ح. مبلغ دفتری موجودیهایی که در وثیقه بدهیهای واحد گزارشگر است.

۴۳. ارائه مبالغ مربوط به طبقات مختلف موجودیها و میزان تغییرات آن از یک دوره به دوره دیگر، اطلاعات مفیدی در اختیار استفاده‌کنندگان صورتهای مالی قرار می‌دهد. طبقات معمول موجودیها شامل کالای خریداری شده برای فروش یا توزیع، ملزومات تولیدی، مواد اولیه، کالای در جریان ساخت و کالای ساخته شده است.

تاریخ اجرا

۴۴. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۴/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست