

در ادامه این فصل هر کدام از مفاهیم فوق تشریح می گردد.

مفروضات، اصول و میثاق‌هایی که قواعد انجام عملیات حسابداری را تعیین می‌نماید و همواره باید مورد توجه حسابداران قرار گیرد را مفاهیم اساسی حسابداری می‌نامند.

الف) مفروضات حسابداری ✓

مفروضات حسابداری^۱ منشأ و شالوده‌ی اصول حسابداری و مبنای تهیه و تنظیم صورت‌های مالی واحدهای اقتصادی را تشکیل می‌دهند. هر کدام از مفروضات حسابداری می‌تواند منشأ یک یا چند اصل حسابداری باشد.

مفروضات حسابداری، مبنای تهیه و تنظیم صورت‌های مالی و منشأ و شالوده اصول حسابداری هستند.
مفروضات حسابداری ۵ تا است:
فرض تفکیک شخصیت - فرض تداوم فعالیت - فرض دوره‌ی مالی - فرض یا مبنای تعهدی و فرض واحد پول (واحد اندازه‌گیری)

۱- فرض تفکیک شخصیت^۲

بر اساس فرض تفکیک شخصیت، برای هر مؤسسه شخصیتی مستقل از مالک (مالکان) آن و هم‌چنین مستقل از سایر مؤسسات موجود در جامعه در نظر گرفته می‌شود. فعالیت‌های مالی به اعتبار شخصیت حسابداری تجزیه و تحلیل و ثبت شده و صورت‌های مالی به منظور انعکاس وضعیت مالی و نتایج عملیات شخصیت مزبور تهیه و ارائه می‌گردند. به‌طور مثال اگر آقای یگانه دارای یک فروشگاه مواد غذایی و یک تعمیرگاه خودرو باشد، برای هر یک از واحدهای تجاری متعلق به آقای یگانه باید شخصیت حسابداری مستقلی در نظر گرفته شود و رویدادهای مالی مربوط به هر کدام از آنها از دید همان شخصیت حسابداری تجزیه و تحلیل شود و در اسناد و مدارک همان شخصیت حسابداری ثبت و ضبط گردد. بدیهی است چنانچه آقای یگانه دارای یک باب منزل و یک دستگاه خودروی شخصی باشد این اموال در دفاتر هیچ‌کدام از شخصیت‌های حسابداری فوق (فروشگاه یا تعمیرگاه) ثبت نخواهد شد. یعنی در دفاتر فروشگاه، فقط اموال مربوط به فروشگاه و در دفاتر تعمیرگاه، فقط اموال مربوط به تعمیرگاه ثبت می‌گردد.

بر اساس فرض تفکیک شخصیت، برای هر مؤسسه شخصیتی مستقل از مالک (مالکان) آن و هم‌چنین مستقل از سایر مؤسسات موجود در جامعه در نظر گرفته می‌شود و فعالیت‌های مالی از نقطه نظر شخصیت حسابداری تجزیه و تحلیل، ثبت و گزارش می‌گردند.

1- Accounting Assumptions

2- Entity Assumption

۲- فرض تداوم فعالیت^۱

فرض تداوم فعالیت به این معنی است که عملیات مؤسسه در آینده‌ی قابل پیش بینی تداوم خواهد یافت و قصد انحلال یا توقف فعالیت آن وجود ندارد. این فرض بدان معنی نیست که مؤسسه دارای عمر نامحدود است، بلکه حاکی از آن است که مؤسسه برای یک دوره زمانی کافی برای اجرای عملیات، انجام قراردادها و ایفای تعهدات خود، دوام و بقا خواهد داشت. بر اساس این فرض است که مبالغ پرداختی در یک دوره مالی کلاً به حساب هزینه منظور نمی‌شود، بلکه بخشی از این پرداخت‌ها تحت عناوین مختلف دارایی به سال‌های بعد منتقل می‌گردد. بعلاوه، طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها به جاری و بلند مدت (غیر جاری) بر این فرض مبتنی است.

اگر فرض تداوم فعالیت حاکم نباشد، تمایز بین اقلام جاری و بلند مدت (غیر جاری) اهمیت خود را از دست می‌دهد. ثبت دارایی‌ها به بهای تمام شده نیز بر اساس فرض تداوم فعالیت صورت می‌پذیرد. اگر مؤسسه در حال تصفیه یا فروش باشد، فرض تداوم فعالیت و اصل بهای تمام شده برای تهیه‌ی صورت‌های مالی مصداق ندارد و اقلام صورت‌های مالی به ارزش‌های جاری (بازار) در صورت‌های مالی منعکس می‌شوند.

فرض تداوم فعالیت به این معنی است که عملیات مؤسسه در آینده قابل پیش بینی تداوم خواهد یافت و قصد انحلال یا توقف فعالیت آن وجود ندارد.

۳- فرض دوره‌ی مالی^۲

نتایج واقعی عملیات مؤسسه را فقط می‌توان در پایان اجرای عملیات آن و پس از وصول مطالبات، فروش دارایی‌ها و اجرای تعهدات و پرداخت بدهی‌ها، به‌طور دقیق و قطعی تعیین کرد. اما استفاده کنندگان از اطلاعات مالی نمی‌توانند برای دریافت اطلاعات تا آن زمان صبر کنند. بنابراین عمر طولانی یک مؤسسه به دوره‌های زمانی مساوی کوتاه‌تر، معمولاً یکساله، تقسیم می‌شود و برای هر دوره گزارش‌های مالی جداگانه‌ای ارائه می‌گردد. به این دوره‌های زمانی اصطلاحاً «دوره مالی» یا «دوره حسابداری» می‌گویند. هر دوره مالی را که برابر یک سال کامل باشد «سال مالی» می‌گویند. انطباق سال مالی با سال تقویمی اجباری و الزامی نیست. مثلاً در ایران الزامی نیست که سال مالی از اول فروردین ماه شروع و به پایان اسفند ماه ختم شود. بهتر است سال مالی به نحوی انتخاب شود که پایان آن مصادف با دوران پائین‌ترین سطح فعالیت مؤسسه طی سال باشد. زیرا در این صورت قسمت حسابداری فرصت مناسبی را برای تکمیل عملیات حسابداری لازم در پایان سال مالی پیدا می‌کند.

بر اساس فرض دوره مالی، عمر طولانی یک مؤسسه به دوره‌های زمانی مساوی کوتاه‌تر که معمولاً یکساله هستند تقسیم می‌شود و برای هر دوره گزارش‌های مالی جداگانه‌ای ارائه می‌گردد.

1 - Going Concern / Continuity Assumption

2 - Time Period Assumption

۴- فرض یا مبنای تعهدی^۱

فرض تعهدی یکی از زیربنائی ترین و مهمترین مفروضات حسابداری است. توسعه و گسترش حسابداری تا حد زیادی مدیون این فرض است. بر اساس فرض تعهدی درآمدها به محض تحقق و هزینه ها به محض تحمیل، بدون توجه به زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد مربوطه، شناسائی و ثبت می شوند. اغلب در متون حسابداری بجای عبارت «فرض تعهدی» از عبارت «مبنای تعهدی» استفاده می شود. مبنای تعهدی در مقابل مبنای نقدی قرار دارد. در مبنای نقدی هر دریافت وجهی توسط شرکت که از ناحیه صاحبان شرکت یا وام دهندگان نباشد به عنوان درآمد و هر پرداخت وجهی توسط شرکت که به اشخاصی غیر از صاحبان شرکت یا وام دهندگان صورت پذیرد به عنوان هزینه تلقی می شود.

براساس فرض تعهدی درآمدها به محض تحقق و هزینه ها به محض تحمیل، بدون توجه به زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد مربوطه، شناسایی و ثبت می شوند.

۵- فرض واحد پول^۲ (واحد اندازه گیری)

فرض واحد پول به این معنی است که آثار و نتایج کلیه معاملات و عملیات مالی مؤسسه باید بر حسب پول، اندازه گیری و گزارش شود. از آنجا که پول وسیله مبادله و مقیاس مشترک اندازه گیری ارزش در کلیه مبادلات اقتصادی است، در حسابداری نیز معاملات و عملیات مالی و رویدادهای دارای اثر مالی بر حسب واحد پول به عنوان مقیاس مشترک، اندازه گیری و گزارش می شود.

البته اموال مختلف را با مقیاسهای متفاوتی از جمله زمین را با متر مربع، سیمان را با کیلو و بنزین را با لیتر می توان اندازه گیری نمود. اما اگر ترازنامه ای تهیه کنیم که در آن هر کدام از اموال فوق با مقیاس های مذکور ارائه شده باشند آیا این ترازنامه قابل استفاده است؟ مثلاً آیا در این وضعیت می توان گفت وضع مالی مؤسسه ی «الف» بهتر است یا وضع مالی مؤسسه «ب»؟ به دلیل همین محدودیتهاست که در حسابداری، واحد پول (مثلاً ریال) به عنوان مقیاسی که بین همه معاملات و عملیات مالی مشترک است، مبنای ثبت قرار می گیرد.

فرض واحد پول به این معنی است که آثار و نتایج کلیه معاملات و عملیات مالی مؤسسه باید بر حسب پول، اندازه گیری و گزارش شود.

✓ (ب) اصول حسابداری

اصول حسابداری^۳ قواعدی کلی است که حسابداران آن را مبنای استفاده و اجرای کار در کلیه مراحل اجرای عملیات حسابداری مورد استفاده قرار می دهند. اصول حسابداری عبارت اند از:

- ۱- اصل بهای تمام شده،
- ۲- اصل تحقق درآمد،
- ۳- اصل تطابق هزینه ها با درآمدها،

1 - Accrual Basis / Assumption

2 - Monetary Unit Assumption

3- Accounting principles

۴- اصل افشاء.

قواعد کلی که حسابداران آن را مبنای استفاده و اجرای کار در کلیه مراحل اجرای عملیات حسابداری مورد استفاده قرار می دهند اصول حسابداری نامیده می شود.

اصول حسابداری ۴ تا است:

اصل بهای تمام شده - اصل تحقق درآمد - اصل تطابق هزینه ها با درآمدها - اصل افشاء.

۱- اصل بهای تمام شده تاریخی ۱

به موجب اصل بهای تمام شده تاریخی، تمام رویدادهای مالی به بهای تمام شده در تاریخ وقوع ثبت و در صورت های مالی منعکس می شوند و چنانچه بعداً ارزش پولی آن ها افزایش یابد، این افزایش شناسائی و ثبت نمی شود.

امکان دارد که مؤسسه گاه یکی از اقلام دارایی را به قیمتی بیش از آنچه باید باشد، خریداری کند اما همیشه فرض بر این است که در معامله قضاوت صحیح بکار رفته و مؤسسه نمی توانسته است دارایی یا خدمت را به قیمتی کمتر تحصیل کند.

بهای تمام شده تاریخی مبلغی است که در ازای آن خریدار و فروشنده ای آگاه و مایل، در شرایط عادی یک دارایی را با پول مبادله می کنند. بهای تمام شده تاریخی دو نارسایی عمده دارد:

اول آن که ارزش دارایی های هر مؤسسه پس از گذشت مدتی نسبتاً طولانی، تغییر می کند و به این ترتیب بهای تمام شده تاریخی به عنوان مقیاس اندازه گیری منابع موجود، اعتبار خود را از دست می دهد.

دوم آن که دارایی های یک مؤسسه معمولاً در طول زمان تحصیل می شود و بهای تمام شده آن بر مبنای قیمت های زمان تحصیل است و قیمت ها معمولاً با گذر زمان تغییر می یابد. بنابراین اقلامی که به عنوان دارایی با هم جمع و در ترازنامه یکجا ارائه می شوند، به علت تغییرات مقیاس اندازه گیری آن ها نمی تواند به عنوان ارقامی که تفسیر دقیقی را ممکن می سازد تلقی شود. با وجود نارسایی های فوق معمولاً مبلغ دارایی ها به بهای تمام شده تاریخی در زمان تحصیل دارایی در حساب ها ثبت و گزارش می شوند.

به موجب اصل بهای تمام شده تاریخی، تمام رویدادهای مالی به بهای تمام شده در تاریخ وقوع ثبت و در صورت های مالی منعکس می شوند و چنانچه بعداً ارزش پولی آن ها افزایش یابد، این افزایش شناسائی و ثبت نمی شود.

۲- اصل افشای حقایق ۲

اصل افشاء ایجاب می کند که کلیه واقعیتهای با اهمیت مربوط به رویدادها و فعالیت های مالی مؤسسه به نحو مناسب و کامل افشاء شود. بر اساس این اصل، باید تمامی اطلاعاتی که به نحوی می تواند در تصمیم گیری استفاده کنندگان از اطلاعات مالی تأثیرگذار باشد، افشاء شود. افشای اطلاعات می تواند در متن صورت های مالی یا یادداشت های همراه آن صورت پذیرد.

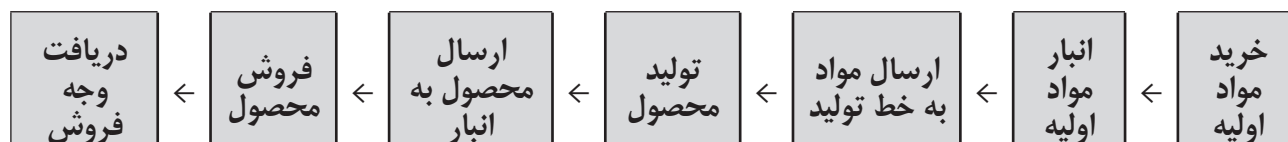
به موجب اصل افشاء، کلیه واقعیت‌های با اهمیت مربوط به رویدادها و فعالیت‌های مالی مؤسسه باید به نحو مناسب و کامل افشاء شود.

۳- اصل تحقق درآمد

بر اساس اصل تحقق، درآمدها بدون توجه به زمان دریافت وجه نقد مربوطه، در زمان تحقق شناسائی می‌شوند؛ معمولاً زمانی درآمد را تحقق یافته فرض می‌کنند که فرایند کسب سود^۱ کامل یا حداقل قسمت اعظم آن کامل شده باشد. فرایند کسب سود عبارت از مجموعه‌ای از عملیات است که از خرید مواد اولیه و سایر عوامل تولید تا تبدیل آن‌ها به کالای ساخته شده و نهایتاً فروش محصولات و دریافت وجه آن‌ها را دربر می‌گیرد. به عبارت دیگر فرایند کسب سود زمانی تکمیل شده است که چرخه عملیات واحد تجاری کامل شده یا حداقل قسمت اعظم آن کامل شده باشد.

بر اساس اصل تحقق، درآمدها بدون توجه به زمان دریافت وجه نقد مربوطه، در زمان تحقق شناسائی می‌شوند. معمولاً زمانی درآمد را تحقق یافته فرض می‌کنند که فرایند کسب سود کامل شده باشد.

فرایند کسب سود را به صورت زیر می‌توان نشان داد:



همانطور که ملاحظه می‌شود، برای کسب سود عملیات زیادی باید انجام شود. لیکن معمولاً اندیشمندان حسابداری اعتقاد دارند که سود را باید پس از طی مرحله فروش شناسائی کرد زیرا در این مرحله است که فرایند کسب سود تقریباً کامل شده است و می‌توان میزان درآمد را اندازه‌گیری کرد. لذا اغلب هنگام فروش محصول، فرایند کسب سود را تکمیل شده می‌دانند. بنابراین زمان تحقق درآمد را همان موقع فروش در نظر می‌گیرند. البته بر این نظریه استثنائاتی وارد است که توضیح آن‌ها را به درس‌های بعدی موکول می‌نمائیم.

۴- اصل تطابق هزینه‌ها با درآمدها

اصل تطابق هزینه با درآمد، به شناسائی و اندازه‌گیری درست سود هر دوره مالی توجه دارد. براساس این اصل، برای اندازه‌گیری سود هر دوره، باید هزینه‌های هر دوره را با درآمدهای همان دوره مقابله نمود. به عبارت دیگر، برای تعیین سود هر دوره،

1 - Revenue Realization Principle

2 - Earning Process

3 - Matching Principle

باید هزینه هائی که برای کسب درآمدهای همان دوره تحمیل شده اند را مشخص کرده و آنها را از درآمدها کسر نماییم. بنابراین، به موجب اصل تطابق هرگاه درآمدهای در صورت سود و زیان یک دوره منعکس می گردد، باید هزینه هائی که به آن درآمدها مربوط می شوند نیز در همان صورت سود و زیان منعکس گردند. بر اساس اصل تطابق، هزینه های انجام شده جهت ایجاد درآمد، باید به حساب دوره ای که درآمد در آن تحصیل گردیده منظور گردد.

بر اساس اصل تطابق، برای اندازه گیری سود هر دوره، باید هزینه های هر دوره را با درآمدهای همان دوره مقابله نمود. لذا هزینه های انجام شده جهت ایجاد درآمد، باید به حساب دوره ای که درآمد در آن تحصیل گردیده منظور گردد.

ج) میثاقها یا اصول محدود کننده

میثاقها یا اصول محدود کننده کاربرد مفروضات و اصول حسابداری را در چارچوب خاصی محدود می سازند. میثاقها یا اصول محدود کننده اثر تعدیل کننده بر حسابداری و گزارشگری مالی دارند و عبارتند از:

میثاقها یا اصول محدود کننده کاربرد مفروضات و اصول حسابداری را در چارچوب خاصی محدود می سازند.
اصول محدود کننده ۴ تا است:
اصل فزونی منافع بر مخارج - اصل اهمیت - اصل محافظه کاری - اصل خصوصیات صنعت

۱ - فزونی منافع بر مخارج

هدف گزارشگری مالی فراهم کردن اطلاعات لازم برای تصمیم گیری است. اما مخارج تهیه این اطلاعات نباید بر منافع آن فزونی یابد. به عبارت دیگر فراهم کردن اطلاعات حسابداری باید مقرون به صرفه باشد. البته تعیین منافع و مخارج تهیه اطلاعات حسابداری تا حدودی یک امر ذهنی است و سنجش و اندازه گیری دقیق آنها به سادگی میسر نمی باشد.

بر اساس اصل فزونی منافع بر مخارج، مخارج تهیه اطلاعات حسابداری نباید بر منافع آن فزونی یابد.

۲ - اصل اهمیت^۱

به موجب اصل اهمیت، در مورد مبالغ و اقلامی که بنابر وضعیت، محیط و عملکرد مؤسسه، جزئی و ناچیز محسوب می شوند، می توان از اعمال دقیق اصول حسابداری خودداری کرد. البته لازم به یادآوری است که اصل اهمیت هرگز به معنی عدم ثبت اقلام جزئی و کم اهمیت نیست. مثلاً یک مدادتراش رومیزی که بیشتر از یک سال عمر مفید دارد را به لحاظ نظری باید موقع خرید به عنوان دارایی ثبت نمود و هر ساله مبلغی از آن را مستهلک کرد. اما به موجب اصل اهمیت می توان موقع خرید مدادتراش، کل بهای تمام شده آن را به عنوان هزینه ثبت نمود.

به موجب اصل اهمیت، در مورد مبالغ و اقلامی که بنابر وضعیت، محیط و عملکرد مؤسسه، جزیی و ناچیز محسوب می شوند، می توان از اعمال دقیق اصول حسابداری خودداری کرد.

۳- اصل محافظه کاری^۱

محافظه کاری به این معنی است که در شرایط ابهام، اعمال قضاوت برای انجام برآورد باید به نحوی صورت گیرد که درآمدها یا دارایی‌ها بیشتر از واقع و هزینه‌ها یا بدهی‌ها کمتر از واقع ارائه نشود. اصل محافظه کاری بدین معنی نیست که درآمد یا دارایی کمتر از واقع و هزینه بیشتر از واقع شناسائی و ثبت گردد. بلکه به موجب اصل محافظه کاری، در شرایطی که ناچار از برآورد هستیم باید برآوردها با احتیاط انجام شود تا خوش بینی غیر واقع بینانه بر گزارشات مالی حاکم نگردد. برای مثال در موقع برآورد هزینه استهلاک، اگر پیش بینی می شود که هزینه استهلاک دارائی بین ۴۲ تا ۴۶ میلیون ریال در سال است، باید مبلغ ۴۶ میلیون ریال ملاک قرار گیرد و اگر ارزش درآمد ارائه خدمات بین ۲۵ تا ۲۷ میلیون ریال برآورد می شود، باید مبلغ ۲۵ میلیون ریال ملاک ثبت قرار گیرد. بدیهی است چنانچه قطعاً بدانیم هزینه استهلاک دارائی ۴۲ میلیون ریال است حتماً باید ۴۲ میلیون ریال را به عنوان هزینه استهلاک ثبت نمائیم. همینطور است برای درآمد ارائه خدمات که اگر مبلغ آن به طور قطع ۲۷ میلیون ریال باشد، باید مبلغ ۲۷ میلیون ریال ملاک ثبت قرار گیرد. بنابراین فقط در شرایط ابهام که ناچار از برآورد هستیم اصل محافظه کاری کاربرد دارد.

اصل محافظه کاری بدین منظور مطرح شده است که برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی امید واهی ایجاد ننماید.

محافظه کاری به این معنی است که در شرایط ابهام، اعمال قضاوت برای انجام برآورد باید به نحوی صورت گیرد که درآمدها یا دارایی‌ها بیشتر از واقع و هزینه‌ها یا بدهی‌ها کمتر از واقع ارائه نشود.

۴- خصوصیات صنعت^۲

خصوصیات و رویه‌های عملکرد در صنایع مختلف، ممکن است استثنائات خاصی را در مورد بکارگیری اصول و رویه‌های حسابداری توجیه کند. مثلاً شرکت‌های پیمانکاری، بیمه، صنایع استخراجی، دامپروری و کشاورزی از صنایعی هستند که دارای شرایط ویژه مربوط به خود می‌باشند و به منظور تهیه اطلاعات سودمندتر می‌توان روش‌های حسابداری خاصی برای آن‌ها در نظر گرفت.

به موجب اصل خصوصیات صنعت، برای صنایعی که دارای شرایط ویژه می‌باشند، به منظور تهیه اطلاعات سودمندتر می‌توان روش‌های حسابداری خاصی در نظر گرفت.

1 - Conservatism Principle

2 - Industry Peculiarities

ویژگی‌ها و خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری ✓

علاوه بر رعایت مفروضات و اصول حسابداری که بیان گردید، اطلاعات منعکس در صورت‌های مالی هنگامی می‌تواند در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان مؤثر و مفید واقع گردد که از ویژگیهای کیفی خاصی برخوردار باشد. مهمترین این ویژگیها و خصوصیات کیفی عبارتند از:

- ۱- مربوط بودن.
 - ۲- قابلیت اعتماد یا قابلیت اتکاء.
 - ۳- قابلیت مقایسه.
- در ادامه این بخش، ویژگیهای مزبور تشریح می‌گردد.

مهمترین ویژگیها و خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری عبارتند از:
مربوط بودن - قابلیت اعتماد یا قابلیت اتکاء - قابلیت مقایسه

۱- مربوط بودن^۱

به طور کلی می‌توان گفت اطلاعاتی مربوط محسوب می‌شود که در تصمیم‌گیریها مؤثر و نقش آن با اهمیت باشد. بنابراین مربوط بودن را می‌توان تأثیرگذاری اطلاعات حسابداری بر تصمیمات استفاده‌کنندگان در مورد نتایج رویدادهای گذشته و پیش‌بینی اثرات رویدادهای فعلی و آتی یا تأیید یا تعدیل انتظارات قبلی، تعریف کرد.

اطلاعاتی مربوط محسوب می‌شود که در تصمیم‌گیریها مؤثر و نقش آن با اهمیت باشد.

۲- قابلیت اعتماد یا قابلیت اتکا^۲:

برای اینکه اطلاعات مفید باشد باید قابل اتکا باشد. اطلاعاتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه با اهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند.^۳

نتایج اندازه‌گیریهای حسابداری هنگامی قابل اتکاء است که به طور صادقانه معرف ارزشهایی باشد که انتظار می‌رود یا در نظر است ارائه کند. به طور کلی می‌توان گفت اطلاعاتی که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه باشد، اطلاعات قابل اتکا می‌باشد.

اطلاعاتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه با اهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است.

1- Relevance

2 - Reliability

۳- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابداری، چاپ چهاردهم، تهران: سازمان حسابرسی، ۱۳۸۷، ص ۶۸۰.

۳- قابلیت مقایسه^۱

سرمایه گذاران و اعتباردهندگان، امکانات و فرصتهای سرمایه گذاری و اعطای اعتبار گوناگونی دارند. تصمیمات آنان نیز گاهی بر مبنای مقایسه عملکرد واحد تجاری مورد نظر در طول زمان (چندین سال) و یا عملکرد چندین واحد تجاری برای دوره یا دوره های زمانی یکسان، اتخاذ می شود. این مقایسه ها هنگامی مفهوم خواهد بود که اطلاعات ارائه شده دارای کیفیت «قابلیت مقایسه» باشند. ویژگی «قابلیت مقایسه» مبتنی بر مفاهیم (۱) رعایت یکنواختی یا ثبات رویه^۲ و (۲) همسانی رویه ها^۳ می باشد.

اطلاعاتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه با اهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است.

تضاد بین ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری ✓

اطلاعات حسابداری هنگامی سودمند است و می تواند به استفاده کنندگان در تصمیم گیریها کمک کند که از ویژگیهای کیفی لازم برخوردار باشد. اما ملحوظ داشتن تمامی ویژگیها به طور یکجا در تهیه و ارائه کلیه اطلاعات حسابداری به دلیل تضاد بین این ویژگیها، عملاً دشوار و گاه غیر ممکن است. لذا به منظور کاهش یا رفع این گونه تضادها، ناگزیر باید به ویژگیهایی که برای تحقق هدفهای حسابداری و گزارشگری مالی ضروری تر است، بهای بیشتر و ارجحیت داده شود و حتی در موارد لزوم، از برخی ویژگیها به نفع سایر ویژگیها صرف نظر گردد.

برای مثال اگر بخواهید اطلاعات مربوط به سود مؤسسه کاملاً دقیق و صد در صد قابل اتکا باشد، باید صبر کنید تا تمام کالاها به فروش برسد و تمام درآمدها وصول شود. لیکن این امر ممکن است سالها به طول انجامد. از طرف دیگر اگر بخواهید اطلاعات مربوط باشد، باید آنها را هر چه سریعتر در قالب گزارشات مالی به استفاده کنندگان ارائه نمائید. لذا در اینجا بین ویژگی قابلیت اتکا و مربوط بودن تضاد وجود دارد.

استانداردهای حسابداری ✓

مفروضات و اصول حسابداری یک سری مفاهیم کلی هستند که بکارگیری صحیح آنها مستلزم تدوین ضوابط اجرائی است که راهنمای بکارگیری آنها در عمل باشد. این ضوابط عملی و اجرائی همان استانداردهای حسابداری هستند. بنابراین استانداردهای حسابداری ضوابط شناسائی و اندازه گیری داراییها، بدهیها، سرمایه، درآمدها و هزینه ها را مشخص می کند. از آنجا که استانداردهای حسابداری دارای آثار و تبعات اقتصادی است، معمولاً توسط مراجع مربوط و مسئولی تدوین می شود که پاسخگوی عواقب عملکرد خود باشند. در غالب کشورها تدوین استانداردهای حسابداری تحت نظر دولت صورت می گیرد. مثلاً در آمریکا کمیسیون بورس و اوراق بهادار^۴ مسئول تدوین استانداردهای حسابداری است که این امر را به عهده

1 - Comparability

2 - Uniformity

3 - Consistency

4 - and Exchange Commission Security

کمیته هائی که زیر نظر انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۱ فعالیت می کنند گذارده است. در ایران براساس بند ۴ تبصره ۲ قانون تشکیل سازمان حسابرسی و ماده ۶ اساسنامه سازمان حسابرسی، وظیفه تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی به این سازمان محول شده است. هم‌چنین بر اساس بند «ز» ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی «مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور سازمان است و گزارشهای حسابرسی و صورت‌های مالی که در تنظیم آنها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان رعایت نشده باشد در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود.»^۲

در سال ۱۳۷۱ کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری در سازمان حسابرسی مأمور شد تا استانداردهای حسابداری ایران را تدوین کند. پیرو این موضوع و در راستای ایفای وظایف قانونی سازمان حسابرسی، کمیته مزبور طی سالهای ۱۳۷۳ و ۱۳۷۵ تعداد ۱۴ بیانیه رهنمود حسابداری را جهت نظرخواهی در اختیار عموم قرار داد. سپس این کمیته به کمیته تدوین استانداردهای حسابداری تغییر نام داد و نهایتاً استانداردهای حسابداری شماره ۱ تا ۲۲ را منتشر نمود که برای صورت‌های مالی که شروع دوره آنها از ابتدای سال ۱۳۸۰ بود لازم الاجراء گردید. نهایتاً تا سال ۱۳۸۶ ضمن تجدید نظر در استانداردهای منتشر شده قبلی و تدوین چند استاندارد جدید، تعداد استانداردهای حسابداری منتشر شده سازمان به ۲۹ استاندارد رسید.^۳ به علاوه در این راستا، علاوه بر آئین رفتار حرفه ای (که در نشریه شماره ۱۲۳ منتشر شده) مجموعه ای از استانداردهای حسابرسی نیز تدوین گردیده که از ابتدای سال ۱۳۷۸ لازم الاجراء گردیده است.

استانداردهای حسابداری ضوابط شناسایی و اندازه گیری دارایی‌ها، بدهی‌ها، سرمایه، درآمدها و هزینه‌ها که به صورت کلی در مفروضات و اصول حسابداری بیان گردیده است را به صورت جزئی تر تشریح می‌نماید.



پرسش

- ۱ - مفروضات حسابداری را نام ببرید.
- ۲ - فرض تفکیک شخصیت چیست؟ آن را توضیح دهید.
- ۳ - فرض تداوم فعالیت به چه معنی است؟
- ۴ - فرض واحد پول یا واحد اندازه گیری را توضیح دهید.
- ۵ - منظور از فرض دوره مالی چیست؟ آن را توضیح دهید.
- ۶ - فرض تعهدی را تشریح نمایید.
- ۷ - اصول حسابداری را نام ببرید.
- ۸ - اصل بهای تمام شده تاریخی را توضیح دهید.
- ۹ - اصل تحقق درآمد به چه معنی است؟
- ۱۰ - مفهوم اصل تطابق هزینه ها با درآمدها را توضیح دهید.
- ۱۱ - منظور از اصل افشاء چیست؟ آن را توضیح دهید.
- ۱۲ - اصول محدودکننده حسابداری را نام ببرید.
- ۱۳ - آیا مخارج تهیه اطلاعات حسابداری باید مد نظر قرار گیرد؟ به استناد کدامیک از اصول؟
- ۱۴ - آیا اهمیت مبلغ یک رویداد مالی تأثیری بر عملیات حسابداری دارد؟ به استناد کدامیک از اصول؟
- ۱۵ - آیا خصوصیات یک صنعت تأثیری بر عملیات حسابداری دارد؟ به استناد کدامیک از اصول؟
- ۱۶ - مفهوم اصل محافظه کاری را توضیح دهید.

تمرین



- ۱- حسابدار شرکت سیروس خریدهای منزل آقای سیروس را در دفاتر شرکت ثبت نموده است. این عمل با کدامیک از مفروضات یا اصول حسابداری مغایرت دارد؟ توضیح دهید.
- ۲- شرکت آبان ۳ سال پیش ساختمانی را بمبلغ ۸۰۰ میلیون ریال خریداری کرد. در سال جاری کارشناس رسمی دادگستری ساختمان را ۱۵۰۰ میلیون ریال قیمت گذاری نموده است. حسابدار شرکت نیز به دلیل افزایش قابل توجه قیمت ساختمان، قیمت آن را در دفاتر افزایش داده و به ۱۵۰۰ میلیون ریال رسانده است. آیا این عمل حسابدار صحیح است؟ با توجه به اصول و مفروضات حسابداری شرح دهید.
- ۳- حسابدار شرکت پاک بخشی از هزینه های سال ۱۳۸۱ شرکت را که در آن سال فراموش کرده بود در دفاتر ثبت کند در سال ۱۳۸۲ به عنوان هزینه های این سال ثبت نمود. آیا این کار صحیح است؟ با توجه به اصول و مفروضات حسابداری شرح دهید.
- ۴- یک قطعه از زمین های شرکت بهار در صورت های مالی آن گزارش نشده است. این عمل با کدامیک از مفروضات یا اصول حسابداری مغایر است؟ شرح دهید.
- ۵- حسابدار شرکت آبان به علت اینکه می خواهد اطلاعات مالی سال ۱۳۸۲ شرکت را به موقع تهیه کند میزان مطالبات مشکوک الوصول شرکت را پیش بینی و در حسابها ثبت کرده است. یکی از مسئولین شرکت معتقد است چون میزان ذخیره مطالبات مشکوک الوصول هنوز به طور قطعی مشخص نشده است باید تا تعیین تکلیف قطعی آنها از ارائه صورت های مالی خودداری کرد. به عقیده شما نظر کدامیک از افراد فوق صحیح است؟ دلیل خود را بیان کنید.
- ۶- حسابدار شرکت نگین دریافت مبلغ ۱۰ میلیون ریال بابت خدماتی که قرار است در ماههای آینده به مشتریان ارائه شود را به عنوان درآمد ثبت کرده است. این عمل با کدامیک از اصول یا مفروضات حسابداری مغایرت دارد؟ توضیح دهید.

سوالات چهار گزینه‌ای

- ۱- طبقه بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها به جاری و بلند مدت (غیر جاری) بر کدامیک از مفروضات یا اصول حسابداری مبتنی است؟
- الف) فرض تداوم فعالیت
ب) فرض واحد اندازه گیری
ج) فرض دوره مالی
د) اصل تطابق
- ۲- کدامیک از موارد زیر جزء مفروضات حسابداری نمی باشد؟
- الف) واحد اندازه گیری
ب) دوره مالی
ج) مبنای نقدی
د) مبنای تعهدی
- ۳- مفروضات حسابداری چند تا است؟
- الف) ۳
ب) ۴
ج) ۵
د) ۸
- ۴- کدامیک از موارد زیر جزء اصول حسابداری نمی باشد؟
- الف) ثبت رویدادهای مالی
ب) افشاء
ج) تحقق درآمد
د) دوره مالی
- ۵- کدامیک از موارد زیر جزء مفروضات حسابداری نیستند؟
- الف) محافظه کاری
ب) تداوم فعالیت
ج) واحد پول
د) دوره مالی
- ۶- کدامیک از موارد زیر جزء اصول حسابداری نیستند؟
- الف) بهای تمام شده
ب) دوره مالی
ج) تحقق درآمد
د) افشاء
- ۷- منظور از فرض تفکیک شخصیت چیست؟
- الف) شخصیت هر یک از مالکان شرکت باید از هم تفکیک شود.
ب) شخصیت مالکان شرکت و کارکنان آن باید از هم تفکیک شود.
ج) برای هر مؤسسه شخصیتی مستقل از مالک (مالکان) آن در نظر گرفته شود.
د) همه موارد فوق را می توان جزء فرض تفکیک شخصیت دانست.
- ۸- کدامیک از موارد زیر درباره فرض تداوم فعالیت صحیح است؟
- الف) اگر فرض تداوم فعالیت حاکم نباشد تمایز بین اقلام جاری و بلند مدت (غیر جاری) اهمیت خود را از دست می دهد.
- ب) ثبت دارایی‌ها به بهای تمام شده بر اساس فرض تداوم فعالیت صورت می گیرد.
ج) فرض تداوم فعالیت حاکی از عمر نامتناهی است.
د) گزینه الف و ب.
- ۹- بر اساس درآمدها بمحض تحقق و هزینه‌ها بمحض وقوع بدون توجه به زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد مربوطه شناسائی می شوند.
- الف) اصل تطابق
ب) اصل تحقق
ج) فرض دوره مالی
د) فرض تعهدی
- ۱۰- «آثار و نتایج کلیه معاملات و عملیات مالی مؤسسه باید برحسب پول اندازه گیری و گزارش شود.» این امر نتیجه کدامیک از مفاهیم حسابداری است؟
- الف) فرض واحد پول
ب) اصل بهای تمام شده
ج) اصل تحقق
د) همه موارد

- ۱۱ - منظور از اصل بهای تمام شده تاریخی چیست؟
 الف) تمام رویدادهای مالی باید در تاریخ وقوع ثبت شوند.
 ب) تمام رویدادهای مالی به بهای تمام شده در تاریخ تاسیس شرکت ثبت می شوند.
 ج) تمام رویدادهای مالی به بهای تمام شده در تاریخ وقوع ثبت می شوند.
 د) تمام رویدادهای مالی به بهای تمام شده در تاریخ وقوع ثبت می شوند و چنانچه بعداً ارزش پولی آنها افزایش یافت، این افزایش در تاریخ خود شناسائی و ثبت می شود.
- ۱۲ - منظور از اصل افشاء چیست؟
 الف) اطلاعات مالی شرکت که ممکن است مورد استفاده رقبای شرکت باشد نباید افشاء شوند.
 ب) تمامی واقعیتهای با اهمیت مربوط به رویدادها و فعالیت های مالی باید در متن صورت های مالی افشاء شوند.
 ج) تمامی واقعیتهای با اهمیت مربوط به رویدادها و فعالیت های مالی باید در یادداشتهای همراه صورت های مالی افشاء شوند.
 د) تمامی واقعیتهای با اهمیت مربوط به رویدادها و فعالیت های مالی باید در متن صورت های مالی و یادداشتهای همراه صورت های مالی افشاء شوند.
- ۱۳ - منظور از فرایند کسب سود چیست؟
 الف) فرایند کسب سود عبارت از مجموعه ای از عملیات است که از خرید مواد اولیه و سایر عوامل تولید تا تبدیل آنها به کالای ساخته شده و نهایتاً فروش محصولات و دریافت وجه آنها را در بر می گیرد.
 ب) منظور از فرایند کسب سود همان عملیات سودآور واحد تجاری است.
 ج) منظور از فرایند کسب سود فعالیت هائی است که در پایان سال مالی برای شناسائی سود انجام می گیرد.
 د) همه موارد فوق جزء فرایند کسب سود هستند.
- ۱۴ - اغلب هنگام فرایند کسب سود را تکمیل شده فرض می کنند.
 الف) خرید مواد اولیه و عوامل تولید ب) تولید محصول
 ج) فروش محصول د) دریافت وجه فروش
- ۱۵ - منظور از اصل اهمیت چیست؟
 الف) مبالغ جزئی و کم اهمیت را می توان ثبت نکرد.
 ب) برای مبالغ جزئی و کم اهمیت می توان از اعمال دقیق اصول حسابداری خودداری کرد.
 ج) مبالغ جزئی و کم اهمیت را می توان از دفاتر حذف کرد.
 د) درآمدهای جزئی و کم اهمیت را می توان ثبت دفتر روزنامه نکرد.
- ۱۶ - منظور از محافظه کاری در حسابداری چیست؟
 الف) محافظه کاری به این معنی است که در شرایط ابهام، اعمال قضاوت برای انجام برآورد به نحوی صورت گیرد که درآمدها یا دارایی ها بیشتر از واقع و هزینه ها یا بدهی ها کمتر از واقع ارائه نشود.
 ب) محافظه کاری به این معنی است که در شرایط ابهام، اعمال قضاوت برای انجام برآورد به نحوی صورت گیرد که درآمدها یا دارایی ها کمتر از واقع و هزینه ها یا بدهی ها بیشتر از واقع ارائه نشود.
 ج) گزینه الف و ب هر دو صحیح است.
 د) هیچکدام

۱۷ - کدامیک از موارد زیر از ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری نیست؟

الف) مربوط بودن ب) قابلیت اتکاء ج) قابلیت مقایسه د) ساده بودن

۱۸ - منظور از استانداردهای حسابداری چیست؟

الف) ضوابط اجرایی که راهنمای بکارگیری مفروضات و اصول حسابداری هستند.

ب) استانداردهای حسابداری ضوابطی را که خلاف اصول و مفروضات حسابداری هستند تبیین می کنند.

ج) استانداردهای حسابداری مفاهیم کلی را که توسط مفروضات حسابداری تبیین نمی شود، بیان می دارد.

د) همه موارد فوق در مورد استانداردهای حسابداری صحیح هستند.

۱۹ - کدام گزینه بیانگر مفهوم بهای تمام شده تاریخی است؟

الف) مبلغی که شرکت می تواند دارائی را به فروش برساند بهای تمام شده تاریخی نامیده می شود.

ب) منظور از بهای تمام شده تاریخی مبلغی است که در ازای آن خریدار و فروشنده ای آگاه و مایل، در شرایط عادی یک

دارئی را با پول مبادله می کنند.

ج) بهای تمام شده تاریخی بهائی است که در تاریخ ترازنامه می توان دارائی را خریداری کرد.

د) بهای تمام شده تاریخی بهائی است که قبل از تاریخ ترازنامه می توان دارائی را خریداری کرد.

۲۰ - شرکت سبلان در سال ۱۳۵۸ قطعه زمینی را به مبلغ ۹ میلیون ریال خریداری کرد. در پایان سال ۱۳۸۸ کارشناس رسمی

دادگستری این زمین را به مبلغ ۷۲۰۰ میلیون ریال ارزیابی نمود اما شخصی حاضر است آن را به مبلغ ۷۴۰۰ میلیون ریال به

صورت نقد خریداری کند. این زمین در ترازنامه سال ۱۳۸۸ به چه مبلغی درج می شود؟

الف) ۷۲۰۰ میلیون ریال ب) ۹ میلیون ریال ج) ۷۴۰۰ میلیون ریال د) ۴۸۶۹ میلیون ریال