

**مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی**  
**عناصر صورتهای مالی**



## مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی

### عناصر صورتهای مالی

#### فهرست مندرجات

شماره بند	
۱	• مقدمه
۲	• رویکرد مورد استفاده جهت تعریف عناصر
۳ - ۶	- شناخت
۳	- تعریف شناخت
۴ - ۶	- معیارهای اصلی شناخت
۷ - ۱۷	• دارایی
۷ - ۸	- تعریف دارایی
۹ - ۱۲	- ویژگیهای ذاتی دارایی
۱۳ - ۱۴	- خدمات و منافع اقتصادی
۱۵ - ۱۷	- کنترل
۱۸ - ۲۵	• بدهی
۱۸ - ۱۹	- تعریف بدهی
۲۰ - ۲۵	- ویژگیهای ذاتی بدهی
۲۱ - ۲۲	- تعهد فعلی
۲۳ - ۲۵	- ایفای تعهد
۲۶ - ۳۱	• ارزش خالص، درآمدها و هزینهها
۲۷	- تعریف ارزش خالص
۲۸ - ۲۹	- تعریف درآمد
۳۰ - ۳۱	- تعریف هزینه



## 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، سرمایه‌گذاریها و اسناد پرداختی، 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 مبنای 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.

## مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی

### عناصر صورتهای مالی

۵. هر چند 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 منافع اقتصادی و یا توان خدمت‌رسانی 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.

## مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی

### عناصر صورتهای مالی

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.

## مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی

### عناصر صورتهای مالی

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 سهم گرفتند. 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 موردنظر، 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



## مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی

### عناصر صورتهای مالی

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 بود.

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 قراردادها و الزامات حاکم بر آن ناشی می‌شود که دارای پشتوانه قانونی است. به عنوان مثال؛ واحد گزارشگر بابت دریافت وام، خرید نسیه داراییها، استفاده از دانش و مهارت کارکنان، و ... ملزم به

## مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی

### عناصر صورتهای مالی

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 موردنیاز 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.

## مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی عناصر صورتهای مالی

### 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.

