



مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی
ویژگیهای کیفی اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی با مقاصد عمومی



مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی
ویژگیهای کیفی اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی با مقاصد عمومی

فهرست مندرجات

شماره بند	
۱ - ۵	مقدمه
۶ - ۸	اهمیت
۹ - ۱۸	ویژگیهای کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات
۹ - ۱۲	مربوط بودن
۱۰ - ۱۲	ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی
۱۳ - ۱۸	قابل اتکا بودن
۱۴ - ۱۵	بیان صادقانه
۱۶ - ۱۷	بی‌طرفی
۱۸	کامل بودن
۱۹ - ۲۷	ویژگیهای کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات
۲۰ - ۲۳	قابل مقایسه بودن
۲۴ - ۲۵	قابل فهم بودن
۲۶ - ۲۷	به موقع بودن
۲۸ - ۳۲	محدودیت‌های حاکم بر ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی
۲۹ - ۳۰	موازنه بین ویژگیهای کیفی
۳۱ - ۳۲	ملاحظات منفعت و هزینه



مقدمه

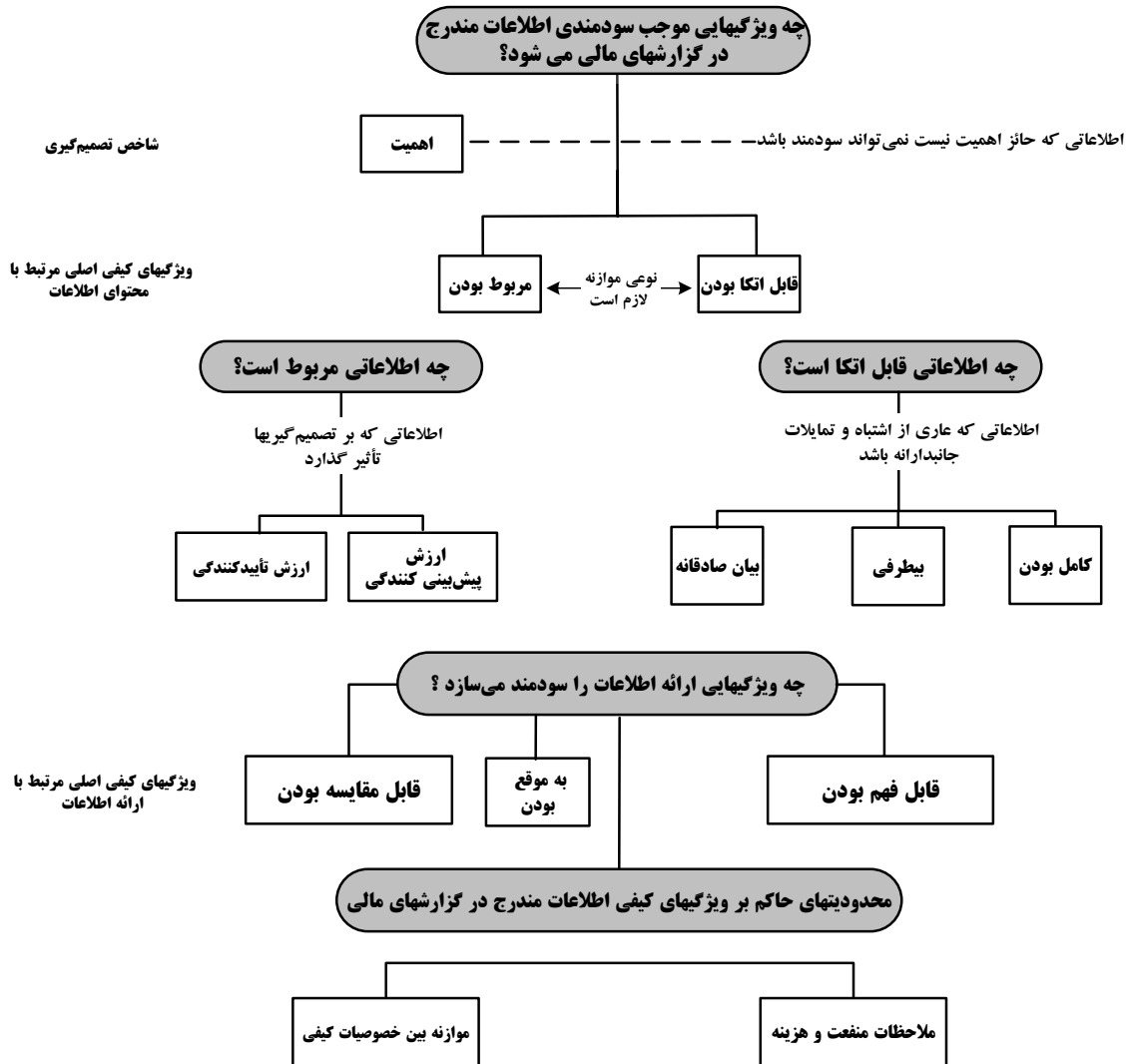
۱. ویژگیهای کیفی به ویژگیهایی اطلاق می شود که موجب سودمندی اطلاعات ارائه شده در گزارشهای مالی برای استفاده کنندگان می شود و دستیابی به اهداف گزارشگری مالی شامل پاسخگویی و تصمیم گیری را میسر می سازد.
۲. برخی ویژگیهای کیفی به محتوای اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی و برخی دیگر به چگونگی ارائه این اطلاعات مربوط می شود.
۳. ویژگیهای کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات، "مربوط بودن" و "قابل اتکا بودن" است. این ویژگیها خود متشکل از ویژگیهای دیگری است که در بندهای ۹ تا ۱۸ توصیف می شود.
۴. ویژگیهای کیفی اصلی مرتبط با ارائه اطلاعات، "قابل مقایسه بودن" و "قابل فهم بودن" است. حتی اگر اطلاعات مربوط و قابل اتکا باشد، سودمندی آن در صورت قابل مقایسه نبودن و قابل فهم نبودن دچار محدودیت خواهد بود. این ویژگیها در بندهای ۱۹ تا ۲۶ توصیف می شود.
۵. رابطه بین ویژگیهای کیفی در شکل صفحه بعد نشان داده شده است.

اهمیت

۶. اهمیت یک شاخص تصمیم گیری است. اهمیت یک ویژگی کیفی لازم برای اطلاعات نیست، بلکه یک معیار سنجش است که باید قبل از سایر ویژگیهای کیفی اطلاعات مورد توجه قرار گیرد، بنابراین اگر اطلاعات با اهمیت نباشد نیازی به بررسی بیشتر آن نیست.



رابطه بین ویژگیهای کیفی اطلاعات
مندرج در گزارشهای مالی





۷. اطلاعاتی با اهمیت است که حذف یا ارائه نادرست آن بتواند بر ایفای وظیفه پاسخگویی واحد گزارشگر و تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان مؤثر باشد. اهمیت اطلاعات، به میزان و ماهیت آن و موقعیت خاص هر واحد گزارشگر بستگی دارد. از آنجا که گزارشهای مالی شامل اطلاعات کمی و کیفی است، تعیین یک شاخص کمی مناسب برای بااهمیت قلمداد نمودن اطلاعات امکانپذیر نمی‌باشد.

۸. اهمیت در محیط قانونی، سازمانی، و عملیاتی واحد گزارشگر و با توجه به اطلاعات، دانش و انتظارات تهیه‌کنندگان اطلاعات و نیاز استفاده‌کنندگان ارزیابی می‌شود. برای مثال، افشای اطلاعات درخصوص رعایت قوانین و مقررات از نظر ماهیت مهم است حتی اگر مبلغ ریالی عدم رعایت بااهمیت نباشد.

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 می شود، باشد. چنین اطلاعاتی دارای ارزش پیش بینی کنندگی است و برای مقاصد پاسخگویی و تصمیم گیری، مربوط تلقی می شود. اطلاعات پیرامون رویدادهای اقتصادی و سایر رویدادهای گذشته یا حال نیز می تواند در شکل دهی انتظارات مربوط به آینده دارای ارزش پیش بینی کنندگی 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 گونه ای معقول انتظار می رود بیان کند.

بیان صادقانه

۱۴. اطلاعات باید اثر معاملات و سایر رویدادهایی را که ادعا می کند بیانگر آن است یا به گونه ای معقول انتظار می رود 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 می کند که لزوماً همیشه مطابق با شکل قراردادی آن نمی باشد (رجحان محتوا بر شکل).

۱۵. برخی رویدادهای اقتصادی و سایر رویدادهای ارائه شده در گزارشهای مالی با مقاصد عمومی، با شرایط عدم اطمینان مواجه هستند. از این رو، ارائه اطلاعات مرتبط با رویدادهای مذکور در گزارشهای مالی اغلب مستلزم انجام برآوردهایی است که مبتنی بر قضاوت مدیریت می باشد. برای بیان صادقانه برآوردها، اعمال دقت لازم می باشد. با این وجود، بیان صادقانه به معنای کامل بودن، بی طرفی مطلق برآوردها یا عاری از اشتباه بودن آنها نمی باشد. رعایت احتیاط در شرایط عدم اطمینان ضروری است و ممکن است در برخی مواقع به منظور بیان صادقانه رویدادهای اقتصادی و سایر رویدادها، لازم باشد تا به صراحت میزان عدم اطمینان در اطلاعات مالی و غیرمالی افشا شود.



بی طرفی

۱۶. بی طرفی به معنای نداشتن تمایلات جانبدارانه در انتخاب و ارائه اطلاعات با قصد دستیابی به نتیجه از پیش تعیین شده می باشد.

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 بی طرفانه نخواهد بود. با این وجود، ارائه اطلاعات بی طرفانه در گزارشهای مالی بدین معنا نیست که این گونه اطلاعات باید بدون هدف باشد یا نباید بر رفتار استفاده کنندگان 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 می تواند موجب نادرستی آن و در نتیجه عدم سودمندی اطلاعات برای استفاده کنندگان گزارشهای مالی گردد. به طور مثال اطلاعات مالی و غیرمالی پیش بینی 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.

ویژگیهای کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات

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 استفاده‌کنندگان 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 استفاده‌کنندگان 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 استفاده‌کنندگان 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 استفاده‌کنندگان 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 استفاده‌کنندگان 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 استفاده‌کنندگان مربوط، تلقی می‌شود نباید به بهانه مشکل بودن درک آن توسط برخی استفاده‌کنندگان 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 محدودیتهای این است که اغلب نوعی موازنه یا مصالحه بین ویژگیهای کیفی ضرورت دارد. به طور مثال اطلاعاتی که قابل اتکاتر 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 به منظور مشخص شدن همه جنبه‌های مزبور، گزارشگری با تأخیر انجام گردد، اطلاعات ممکن است کاملاً قابل اتکا شود، لیکن برای استفاده کنندگانی 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. معهدا ارزیابی منفعت و هزینه اساساً یک فرایند قضاوتی است. مضافاً هزینه‌ها لزوماً بر عهده استفاده کنندگانی که از منافع اطلاعات بهره می‌برند قرار نمی‌گیرد. همچنین منافع اطلاعات ممکن است نصیب استفاده کنندگانی 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 تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری و نیز تهیه کنندگان و استفاده کنندگان صورتهای مالی باید از این محدودیت آگاه باشند.

۳۲. هزینه‌های تهیه اطلاعات شامل هزینه‌های جمع‌آوری و پردازش اطلاعات، هزینه‌های تأیید و انتشار آنها است. هزینه‌های تحلیل و تفسیر اطلاعات به عهده استفاده کنندگان است. همچنین حذف



اطلاعات سودمند، هزینه‌هایی را بر آنها تحمیل می‌کند. این هزینه‌ها شامل هزینه‌هایی است که استفاده‌کنندگان برای دستیابی به اطلاعات مورد نیاز، یا تلاش در جهت برآورد آن اطلاعات، با استفاده از داده‌های ناقص در گزارشهای مالی یا سایر منابع، متحمل می‌شوند. تهیه‌کنندگان در جهت ارائه اطلاعات در گزارشهای مالی با مقاصد عمومی، تلاش زیادی را متحمل می‌شوند. با این وجود، دریافت‌کنندگان خدمات و فراهم‌کنندگان منابع، در نهایت متحمل هزینه‌چنین تلاشهایی می‌شوند چرا که منابع به جای مصرف در فعالیتهای ارائه خدمات، در جمع‌آوری داده‌ها جهت منظور نمودن در گزارشهای مالی با مقاصد عمومی مصرف می‌شود.