



تعاریف درآمد و هزینه در چارچوبهای حسابداری دولتی مختلف

ترجمه ای از مطالعه تحقیقاتی FASAB با عنوان:

Elements: Definitions of Revenues and Expenses —TAB B

تهیه شده توسط:

گروه کارشناسی مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی

این نوشتار، تعاریف ارائه شده از درآمدها و هزینه‌ها توسط نهادهای مختلف تدوین‌کننده استاندارد را بررسی می‌کند. در این نوشتار همچنین بررسی می‌شود که آیا باید تعریفی جداگانه برای سودها و زیانهای غیرعملیاتی^۱ ارائه شود یا خیر. همانطور که خواهیم دید، برخی از این نهادها، تعاریف سودها و زیانهای غیرعملیاتی را در بیانیه‌های مفاهیم خود آورده‌اند و برخی نیز این کار را انجام نداده‌اند.

هیأت مشاوره استانداردهای حسابداری دولت مرکزی (FASAB)

این هیأت در بند ۳۰ استاندارد شماره ۷ درآمد را بدین صورت تعریف می‌کند:

... جریان ورودی منابع که دولت تقاضا می‌کند، کسب می‌کند یا از طریق کمک بلاعوض دریافت می‌کند.^۲

این بند بیان می‌کند که درآمد از دو منبع ناشی می‌شود: معاملات مبادله‌ای و معاملات غیرمبادله‌ای، و در این بند هر دو نوع معامله تعریف شده است. روشن است که تعریف درآمد، خواه معامله از نظر ماهیت مبادله‌ای باشد یا غیرمبادله‌ای، مشابه است. تمایز قائل شدن بین این دو معامله به دلیل روشن نمودن قابلیت کاربرد استانداردهای متفاوت مرتبط با زمان‌بندی شناسایی است که به مبادله‌ای یا غیرمبادله‌ای بودن معاملات بستگی دارد. این دیدگاه – که وجود یک تعریف از بدهی، بدون در نظر گرفتن تفاوت‌های بالقوه در زمان‌بندی شناسایی، مناسب است – با نتیجه‌گیری هیأت در “پروژه اقلام” مبنی بر این که تعریف بدهی باید مشابه باشد خواه بدهی ناشی از یک معامله مبادله‌ای باشد خواه غیرمبادله‌ای، مطابقت دارد.

بند ۳۱ همان استاندارد بیان می‌کند که واژه “درآمد” شامل همه منابع تأمین مالی واحدهای گزارشگری دولت نیست و “بسیاری از تخصیصها”^۳ به عنوان نمونه‌ای از یک منبع تأمین مالی، درآمد محسوب نمی‌شود. بند ۷۰ تشریح می‌کند که “سایر منابع تأمین مالی” شامل “وجوه

¹ Gains and Losses

^۲ بیانیه استانداردهای حسابداری مالی مرکزی شماره ۷ (SFAS 7)، “حسابداری درآمد و سایر منابع تأمین مالی و مفاهیم تطابق حسابداری بودجه‌ای و مالی” منتشر شده در ۱۰ می ۱۹۹۶.

³ Appropriations

اختصاص یافته مصرف شده^۱، انتقال داراییها از سایر واحدهای دولت، و تأمین مالی از محل یارانه‌ها است. اینکه آن اقلام خاص به طور نظری درآمد محسوب نمی‌شوند، به روشنی مشخص نیست به خصوص زمانی که بند ۷۰ بیان می‌کند که، همانند درآمدها، این اقلام ”جریانهای ورودی منابع هستند که نتایج عملیات را افزایش می‌دهند“.

تمایز قائل شدن بین درآمدها و سایر منابع تأمین مالی در استاندارد شماره ۷ می‌تواند برای ارائه استانداردها یا توضیح کاربرد استانداردهای مربوط به زمان‌بندی شناسایی برای معاملات غیرمبادله‌ای خاص، مفید باشد. وجود یک تمایز نظری برای پشتیبانی از تعریف سایر منابع تأمین مالی به عنوان یک قلم متفاوت از درآمدها در بیانیه مفاهیم عناصر، به طور واضح مشخص نیست. اگر هیأت با این تمایز موافقت کند، به نظر می‌رسد تعریف استاندارد شماره ۷ از درآمد، مختصرتر از آن تعریفی باشد که در بیانیه مفاهیم نیاز است، مگر اینکه کسی معتقد باشد که ”کمکها“ شامل تخصیصها است و اینکه مورد خاصی درباره انتقالات بین واحدها وجود دارد که مانع از گزارش این انتقالات به عنوان درآمد واحد خواهد شد.

به شیوه‌ای مشابه وجود تمایز نظری بین سودهای غیرعملیاتی و درآمدها (یا بین زیانهای غیرعملیاتی و هزینه‌ها) در استاندارد شماره ۷ که تعریف سودها و زیانهای غیرعملیاتی را به عنوان عناصر جداگانه در بیانیه مفاهیم توجیه کند، به طور واضح مشخص نیست. به بیان دقیق‌تر، تمایز، به ملاحظات مرتبط با ارائه و احتمالاً یک مدل گزارشگری مالی خاص که به طور مناسب در استانداردها مشخص شده، مربوط می‌شود.

بند ۳۵ استاندارد شماره ۷ بیان می‌کند که:

زمانیکه یک معامله با بخش عمومی یا یک واحد دولتی دیگر به یک قیمت غیرعادی یا غیرمکرر صورت گیرد، سود یا زیان غیرعملیاتی باید جدا از درآمد یا هزینه به گونه‌ای شناسایی شود که تمایز چنین معاملاتی را نشان دهد.

¹ Appropriations

بند ۳۵ تحت سرفصل "شناسایی و اندازه‌گیری درآمد مبادله‌ای" می‌باشد به گونه‌ای که به نظر می‌رسد تردید کمی وجود دارد که سودها و زیانهای غیرعملیاتی، درآمدها و هزینه‌هایی با ویژگیهای خاص (غیرعادی بودن یا غیرتکراری بودن) هستند. به علاوه بند ۴۴ بیان می‌کند که، در تعیین هزینه خالص عملیات واحد گزارشگر طی دوره، مبلغ خالص سودهای (یا زیانهای) غیرعملیاتی باید از (یا به) هزینه‌های ناخالص کم (اضافه) شود تا هزینه خالص مشخص گردد، به گونه‌ای مشابه درآمد مبادله‌ای هم کسر می‌شود.

به شیوه‌ای مشابه، در بند ۳۴۳ (مبانی نتیجه‌گیری) بیان شده که تفاوت‌های بین ارزش دفتری و خالص ارزش بازیافتنی در ارزیابیهای مجدد برای مثال اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات سرمایه‌ای شده و موجودی مواد و کالا، باید به عنوان سودها یا زیانهای غیرعملیاتی در تعیین هزینه خالص عملیات شناسایی شود. تأکید بر شمول سودها و زیانهای غیرعملیاتی در هزینه خالص عملیات بیانگر این است که هرگونه تمایز بین درآمدها/ هزینه‌ها و سودها/ زیانهای غیرعملیاتی در استاندارد شماره ۷، بیشتر مدیون ملاحظات مربوط به طرز عمل و نحوه ارائه است تا تفاوت‌های نظری بین آنها.

هیئت هزینه‌ها را در استاندارد شماره ۷ تعریف نمی‌کند ولی تعریف زیر در "واژه‌نامه پیوست" ارائه شده است:

هزینه: جریانهای خروجی یا دیگر مصارف داراییها یا تحمل بدهیها (یا ترکیبی از هر دو) طی دوره ناشی از فراهم کردن کالاها، ارائه خدمات یا انجام سایر فعالیتهای مرتبط با برنامه‌ها و مأموریت واحد، به گونه‌ای که منافع حاصل از آنها به خارج از دوره عملیاتی جاری تسری نمی‌یابد.

این تعریف بسیار شبیه تعریف هیئت است که در ادامه مورد بحث قرار گرفته است.

بیانیه مفاهیم شماره ۶ هیئت استانداردهای حسابداری مالی^۱

در بیانیه مفاهیم شماره ۶ هیئت، درآمدها، هزینه‌ها، سودهای غیرعملیاتی و زیانهای غیرعملیاتی به صورت زیر تعریف شده است:

درآمدها، جریانهای ورودی یا سایر افزایشها در داراییهای یک واحد تجاری یا تسویه بدهیهای آن (یا ترکیبی از هر دو آنها) ناشی از تحویل یا تولید کالاها، ارائه خدمات یا سایر فعالیتهایی که مرتبط با عملیات اصلی واحد تجاری می‌باشند. (بند ۷۸)

هزینه‌ها، جریانهای خروجی یا سایر مصارف داراییها یا تحمل بدهیها (یا ترکیبی از هر دو آنها) ناشی از تحویل یا تولید کالاها، ارائه خدمات یا سایر فعالیتهایی که مرتبط با عملیات اصلی واحد تجاری می‌باشند. (بند ۸۰)

سودهای غیرعملیاتی، افزایش در حقوق صاحبان سرمایه (خالص داراییها) ناشی از معاملات جنبی یا تصادفی واحد تجاری و همه معاملات و رویدادها و شرایط دیگری که واحد تجاری را تحت تأثیر قرار می‌دهند به استثنای آنهایی که از درآمدها یا سرمایه‌گذارهای مالکان ناشی می‌شوند. (بند ۸۲)

سودهای غیرعملیاتی، کاهش در حقوق صاحبان سرمایه (خالص داراییها) ناشی از معاملات جنبی یا تصادفی واحد تجاری و همه معاملات و رویدادها و شرایط دیگری که واحد تجاری را تحت تأثیر قرار می‌دهند به استثنای آنهایی که از هزینه‌ها یا توزیع بین مالکان ناشی می‌شوند. (بند ۸۳)

یک تفاوت اصلی بین این تعاریف (درآمدها/هزینه‌ها و سودهای غیرعملیاتی/زیانهای غیرعملیاتی) و تعاریفی که FASAB مطرح نمود این است که هیئت بین دو مورد زیر تمایز قائل شده است:

۱. بیانیه مفاهیم شماره ۶ هیئت استانداردهای حسابداری مالی تحت سرفصل "عناصر صورتهای مالی"، دسامبر ۱۹۸۵

الف. جریانهای ورودی/جریانهای خروجی منابع ناشی از "عملیات اصلی" که منجر به درآمدها/هزینهها می‌شوند، و

ب. جریانهای ورودی/جریانهای خروجی منابع ناشی از "معاملات جنبی یا تصادفی" که همراه با اثرات تمام رویدادهای دیگر واحد تجاری به استثنای درآمدها/هزینهها و سرمایه‌گذاریهای صورت گرفته توسط مالکان/توزیع بین مالکان، به عنوان سودهای غیرعملیاتی/زیانهای غیرعملیاتی مطرح شده است. هیئت همچنین از مفهوم "غیرعادی و غیرمکرر" (برای مثال، سودها و زیانهای غیرمترقبه) به عنوان الزامات خاص ارائه استفاده می‌کند ولی این مفهوم، بخشی از تعریف کلی سودها و زیانهای غیرعملیاتی نیست.

اگرچه سودها و زیانهای غیرعملیاتی به صورت جدا از درآمدها و هزینهها در بیانیه مفاهیم شماره ۶ هیئت تعریف شده است ولی هیئت بر مفید بودن ارائه جداگانه آنها در یک مدل خاص به جای تفاوت‌های نظری، تمرکز گردیده است، به گونه‌ای که در مبانی نتیجه‌گیری عنوان می‌گردد که:

از آنجا که یکی از اهداف اصلی تفکیک سودها و زیانهای غیرعملیاتی از درآمدها و هزینهها، ارائه اطلاعات درباره منابع سود جامع یک شرکت است اما تفکیک مناسب بین درآمدها و سودهای غیرعملیاتی و بین هزینهها و زیانهای غیرعملیاتی، اصولاً موضوعات مرتبط با ارائه یا گزارشگری هستند. (بند ۸۹)

مشکلی که هیئت ذکر می‌کند پذیرش تمایز بین درآمدها و سودهای غیرعملیاتی و بین هزینهها و زیانهای غیرعملیاتی است که می‌تواند به همه واحدهای تجاری تعمیم یابد.

... تمایز بین درآمدها و سودهای غیرعملیاتی و بین هزینهها و زیانهای غیرعملیاتی در یک واحد تجاری خاص به میزان بااهمیتی به ماهیت واحد تجاری، عملیات آن و سایر فعالیتهای آن بستگی دارد. اقلامی که برای یک واحد تجاری جزء درآمدها هستند ممکن است برای واحد تجاری دیگر جزء سودهای غیرعملیاتی باشند و اقلامی که برای یک واحد تجاری جزء هزینهها هستند ممکن است برای واحد تجاری دیگر جزء زیانهای غیرعملیاتی باشند ... (بند ۸۸)

اگرچه انجام چنین کاری، مقایسه بین واحدها را دشوار می‌سازد اما از سوی دیگر چنین تمایزهایی بین درآمدها و سودهای غیرعملیاتی و بین هزینه‌ها و زیانهای غیرعملیاتی می‌تواند در تأمین اهداف گزارشگری مفید واقع گردد. با این وجود، ایجاد تعاریف مختص واحدها برای یک بیانیه مفاهیم، مناسب و عملی به نظر نمی‌رسد. در عوض، هیئت استانداردهای حسابداری مالی به ذکر تعاریف کلی از این واژه‌ها پرداخته با این انتظار که واحدهای انفرادی، چنین اقلامی را در شرایط خاص با عملیات اصلی و مستمر و عملیات فرعی و تصادفی تفسیر خواهند نمود.

نیوزلند - بیانیه مفهومی^۱ و استرالیا - بیانیه مفهومی شماره ۴^۲

تعاریف بیانیه‌های مفاهیم نیوزلند و استرالیا از درآمد و هزینه مشابه با تعاریف ارائه شده توسط FASB می‌باشد. این تعاریف به شرح ذیل می‌باشند (بیانیه ۴ استرالیا، بند ۱۱۱ و ۱۱۷، و بیانیه مفاهیم نیوزلند، بندهای ۷۰۱۹ و ۷۰۲۲):

درآمدها، جریانهای ورودی (صرفه‌جویی در جریانهای خروجی) یا سایر افزایشها در خدمات بالقوه یا منافع اقتصادی آتی در قالب افزایش داراییها یا کاهش بدهیهای واحد گزارشگر می‌باشند به غیر از مواردی که مرتبط با مشارکت مالکان بوده که این گونه موارد سبب افزایش حقوق صاحبان طی دوره می‌گردد.

هزینه‌ها، مصارف یا از دست دادن خدمات بالقوه یا منافع اقتصادی آتی در قالب کاهش داراییها یا افزایش بدهیهای واحد گزارشگر می‌باشند به غیر از مواردی که مرتبط با توزیع به مالکان بوده که این گونه موارد سبب کاهش حقوق صاحبان طی دوره می‌گردد.

تعاریف سود و زیان غیرعملیاتی در بیانیه‌های مفاهیم استرالیا و نیوزیلند مورد توجه قرار نگرفته است. این مسأله به عنوان یک موضوع ارائه مورد توجه قرار می‌گیرد تا به عنوان تعریف عناصر. هیئت استرالیایی این تصمیم را به صورت ذیل توضیح می‌دهد (مبانی نتیجه‌گیری، بند A۱۵):

^۱. بیانیه مفاهیم برای گزارشگری مالی با مقاصد عمومی (۱۹۹۳)، تجدید نظر شده (۲۰۰۱)

^۲. بیانیه مفاهیم حسابداری شماره ۴، تعریف و شناخت عناصر صورتهای مالی (۱۹۹۵)

تعریف سودها و زیانهای غیرعملیاتی به صورت جدا از درآمدها و هزینه‌ها، صریحاً توسط AASB و PSASB مورد توجه قرار گرفته است... این رویه توسط هیأتها پشتیبانی نشده است که دلیل اصلی آن مشکلات ناشی از تفکیک یکنواخت جریانهای ورودی و خروجی ناشی از عملیات "عادی" یا "اصلی" (مانند تولید یا فروش موجودیهای مواد و کالا، ارائه خدمات و تأمین مالی) از جریانهای ورودی و خروجی که جزء عملیات "اصلی" نیستند ولی اغلب برای عملیات واحد تجاری ضروری هستند (مانند خرید اموال، جمع‌آوری مطالبات و دریافت استقراضها) میباشد. از منظر نحوه ارائه درآمدها و هزینه‌ها مشترکاً به عنوان "سودهای غیرعملیاتی" و "زیانهای غیرعملیاتی" با مفاهیم این بیانیه سازگار است. این مسأله، موضوع بیانیه مفاهیم حسابداری مرتبط با ارائه عملکرد خواهد بود.

یکی از اعضاء هیأت که با این دیدگاه مخالف است بیان می‌کند که "تعریف درآمدها باید یک مبنای منطقی برای تفکیک جریانهای ورودی ناشی از فعالیتهای تجاری از جریانهای ورودی ناشی از فعالیتهای غیرتجاری فراهم کند." در این دیدگاه (این تفکیک برای تکنیکهای ارزیابی عملکرد قراردادی مانند ارتباط هزینه‌های عملیاتی گوناگون با "جریانهای ورودی فعالیتهای تجاری" گوناگون ضروری است)، همچنین "درآمدها، هزینه‌ها، سودهای غیرعملیاتی و زیانهای غیرعملیاتی باید به طور جداگانه در صورت سود و زیان یا دیگر صورتهای عملیاتی گزارش شود." به علاوه، "تعاریف اقلام باید این تفکیک را منعکس کند، به جای اینکه این موضوع در سطح ارائه چارچوب نظری مشخص شود، زیرا تعریف درآمدها و هزینه‌ها به گونه‌ای که ممکن است شامل "سودهای غیرعملیاتی" و "زیانهای غیرعملیاتی" باشد می‌تواند منجر به ارائه درآمدها و هزینه‌ها بدون کمک به ارزیابی عملکرد شود." اگرچه عبارت ایتالیک شده (مورب نوشته شده)، تفکیک بین درآمدها و سودهای غیرعملیاتی و بین هزینه‌ها و زیانهای غیرعملیاتی را در بیانیه مفاهیم مربوط به اقلام ایجاب می‌کند ولی استدلال انجام شده بیشتر مدیون ملاحظات مربوط به ارائه مشکلات عملی است تا تفکیک نظری در سطح اقلام اصلی.

کانادا - CICA، حسابداری بخش عمومی (بخش ۴۹، ۱۰۰۰-۴۵، ۱۰۰۰)

تعریف هزینه‌ها در کانادا از نظر مفهوم و سبک (روش) مشابه تعریف هیئت است اگر چه این تعریف در کانادا شامل مثالهای خاص نیز هست. بند درآمد به استثنای مثالها مجدداً در زیر ارائه شده است. براساس موضوع هزینه‌ها (تعریف کلی و مثالها) در بخش ۱۰۰۰، باید یک تعریف کلی از درآمدها نیز وجود داشته باشد که وجود ندارد. همچنین مشابه با هیئت، شناسایی سودها و زیانهای غیرعادی براساس معاملات یا رویدادهای جانبی یا تصادفی انجام می‌شود. برخلاف بیانیه مفاهیم شماره ۶، در بخش ۱۰۰۰ بیان شده که تعریف کلی هزینه‌ها به ویژه برای زیانهای غیرعملیاتی نیز بکار می‌رود. همچنین ممکن است چنین موردی برای سودهای غیرعملیاتی در تعریف کلی درآمدها (که وجود ندارد) نیز وجود داشته باشد، سپس سودهای غیرعملیاتی در مثالهای درآمد قرار نمی‌گیرد. تعاریف در بخش ۱۰۰۰ بدین صورت است:

درآمدها، به غیر از سودهای غیرعملیاتی می‌تواند از موارد زیر ناشی شود: مالیات، فروش کالاها، ارائه خدمات، اجاره عاید شده از استفاده دیگران از منابع اقتصادی دولت، بهره، درآمد حق امتیاز یا سودهای تقسیمی، یا دریافت کمکهای بلاعوض مانند هدایا، کمکها و میراثها. درآمدها شامل استقراضها مانند عواید حاصل از انتشار اوراق بدهی یا انتقال از دیگر واحدهای دولتی به واحد گزارشگری دولت نیست.

هزینه‌ها، شامل زیانهای غیرعملیاتی، کاهش در منابع اقتصادی، از طریق جریانهای خروجی یا کاهش داراییها یا تحمل بدهیها، ناشی از عملیات، معاملات و رویدادهای دوره حسابداری است. هزینه‌ها شامل پرداختهای انتقالی نیز می‌باشد.

هزینه‌ها شامل بهای تمام شده منابع اقتصادی مصرف شده و مرتبط با عملیات دوره حسابداری است. برای مثال، بهای تمام شده داراییهای سرمایه‌ای مشهود مستهلک شده، هزینه‌های داراییهای استفاده شده در انجام برنامه‌های دولت است... هزینه‌ها در واحد گزارشگری دولت شامل پرداختهای بدهی یا انتقالی‌ها به دیگر واحدهای دولتی نیست.

سودهای غیرعملیاتی می‌تواند از معاملات و رویدادهای جانبی یا تصادفی که دولت را تحت تأثیر قرار می‌دهند، ناشی شود. چنین معاملات و رویدادهایی شامل واگذاری داراییهای خریداری شده برای استفاده و نه برای فروش، و تسویه یا تأمین مالی مجدد بدهی است.

زیانهای غیرعملیاتی می‌تواند از معاملات و رویدادهای جانبی یا تصادفی که دولت را تحت تأثیر قرار می‌دهند، ناشی شود. چنین معاملات و رویدادهایی شامل واگذاری داراییهای خریداری شده برای استفاده و نه برای فروش، و تسویه یا تأمین مالی مجدد بدهی است.

بخش ۱۰۰۰ شامل بخشهای اضافی در رابطه با درآمدها، هزینه‌ها، سودهای غیرعملیاتی، یا زیانهای غیرعملیاتی نیست.

انگلیس (بریتانیا) - بیانیه اصول برای گزارشگری مالی - تفسیر پیشنهادی برای واحدهای انتفاعی عمومی (فصل ۴) هیأت استانداردهای حسابداری بریتانیا، سودها و زیانهای غیرعملیاتی را علاوه بر درآمدها و هزینه‌ها تعریف می‌کند و آنها را شامل "اقلامی که اغلب به عنوان درآمدها و هزینه‌ها نام برده می‌شوند" تعریف می‌نماید (بند ۴۰۴۹).

سودهای غیرعملیاتی، افزایش در منافع باقیمانده بوده که از مشارکت اشخاص کنترل‌کننده در حد توانایی آنها ناشی نمی‌شود.

زیانهای غیرعملیاتی، کاهش در منافع باقیمانده بوده که از مشارکت اشخاص کنترل‌کننده در حد توانایی آنها ناشی نمی‌شود.

بنابراین برخلاف استاندارد شماره ۷، بیانیه مفاهیم شماره ۶ هیئت و کتاب CICA بخش ۱۰۰۰، "اصول بریتانیا" بین سودهای غیرعملیاتی و درآمدها یا بین زیانهای غیرعملیاتی و هزینه‌ها در فصل تعریف اقلام تمایز قائل نمی‌شود. برخی تمایزها بین انواع سودها و زیانهای غیرعملیاتی به لحاظ ارائه در فصل ۷ "ارائه اطلاعات مالی" ناشی می‌شود. برای مثال، "ارائه خوب" در صورت عملکرد مالی باید شامل شناسایی جداگانه اقلام گوناگون در میان "اقلامی که به لحاظ مبلغی، غیرعادی هستند یا به صورت تصادفی با استفاده از تجارب دوره‌های گذشته یا انتظارات آتی تعیین شده‌اند" باشد [بند ۷۰۸(d) (x)]. با این وجود، همه اقلام شامل شده در صورت عملکرد

مالی، سودها یا زیانهای غیرعادی هستند، واژه‌های متفاوت برای الزامات خاص ارائه، استفاده نشده است.

سوئد - چارچوب نظری برای تهیه صورتهای مالی در سطح دولت مرکزی سوئد

تعاریف درآمد و هزینه (بند ۶۹) دقیقاً با تعاریف هیئت و هیأت‌های نیوزلند و استرالیا با توجه به برخی تفاوتها در واژگان، مشابه است.

درآمد، افزایش در منافع اقتصادی یا ظرفیت خدمت‌رسانی طی دوره حسابداری به شکل پرداختهای دریافت شده، افزایش در ارزش داراییها یا کاهش در ارزش بدهیها که منجر به افزایش در خالص داراییها می‌شود. بنابراین، افزایشها در خالص داراییها که از آورده‌های سرمایه ناشی می‌شود، جزء درآمد به حساب نمی‌آید.

هزینه‌ها، کاهش منافع اقتصادی یا ظرفیت خدمت‌رسانی طی دوره حسابداری به شکل پرداختها، کاهش در ارزش داراییها یا افزایش در بدهیها که منجر به کاهش در خالص داراییها می‌شود. بنابراین، کاهش خالص داراییها که شامل برگشت سرمایه پرداخت شده است، شامل هزینه نمی‌شود. سوئد، سودها و زیانهای غیرعملیاتی را از طریق مثالها (نمونه‌ها) تعریف نمی‌کند. بلکه هیأت بیان می‌کند که "تعریف هزینه‌ها شامل مفهوم زیان غیرعملیاتی نیز است" (بند ۷۲) و "تعریف درآمدها شامل مفهوم سود غیرعملیاتی نیز است" (بند ۷۵). این تعاریف با دیدگاه کانادا مشابه است. مثالهای ارائه شده در مستندات سوئدی برای خوانندگان آمریکایی آشنا خواهد بود. آنها شامل زیانهای ناشی از حوادث تصادفی و طبیعی، زیانها یا سودهای غیرعملیاتی ناشی از فروش داراییهای ثابت و سودها یا زیانهای غیرعملیاتی ناشی از تغییرات ارزشیابی است. در این مستندات همچنین مفید بودن ارائه جداگانه چنین اقلامی مورد توجه قرار گرفته است به گونه‌ای که احتمالاً واژه‌های "سودهای غیرعملیاتی" و "زیانهای غیرعملیاتی" مورد استفاده قرار می‌گیرد حتی اگر آنها به صورت جداگانه تعریف نشده باشند. بنابراین بحثی وجود ندارد که چه نمونه‌ای رایج است (مانند غیرعادی/غیرتکراری یا جانبی/تصادفی) تا رهنمودی را برای انتخاب اقلام به عنوان زیانها یا سودهای غیرعملیاتی در برابر هزینه‌ها یا درآمدها فراهم نماید.

مستندات سوئدی همچنین بیان می‌کنند که تخصیص‌های دولت، به عنوان درآمد برای واحدهای دولتی به حساب می‌آیند.

درآمد ناشی از تخصیصها در صورت عملکرد مالی واحد نشان داده می‌شود ولی در صورت عملکرد مالی در گزارش سالانه دولت مرکزی نشان داده نمی‌شود. تخصیصها راهی هستند که در آن مجلس و دولت، درآمدهای دولتی را برای اهداف مختلف، توزیع می‌نمایند. برای مثال برای عملیات واحدهای دولت و انتقالات (بند ۷۴).

هیأت استانداردهای حسابداری دولتی

GASB در حال حاضر پروژه چارچوب نظری برای تعریف اقلام صورتهای مالی را در دست دارد. هیأت به طور موقت، تعاریف زیر راجع به درآمد (جریانهای ورودی منابع) و هزینه‌های مخارج (جریانهای خروجی منابع) را با توضیح مختصر هر یک از آنها پذیرفته است. GASB به طور موقتی تصمیم به استفاده از واژه‌های "درآمد" و "هزینه" یا "مخارج" ندارد زیرا هیأت اعتقاد دارد که بیانیه مفاهیم پیشنهادی باید در یک سطح نظری بالا ایجاد گردد و نباید برای یک زمینه اندازه‌گیری خاص به کار برده شود یا محدود شود.^۱

جریان ورودی منابع، تحصیل خالص منابع توسط واحد که به دوره گزارشگری جاری مربوط است.

تحصیل خالص منابع شامل خالص منابعی است که تحت کنترل واحد درمی‌آید یا اخیراً در دسترس واحد قرار گرفته است. تحصیل خالص منابع منجر به (۱) افزایش در منابع تحت کنترل واحد بیش از هرگونه افزایش مرتبط در بدهیهای جاری واحد یا (۲) کاهش در بدهیهای جاری واحد بیش از هرگونه کاهش مرتبط در منابع تحت کنترل واحد، می‌شود.

۱. در استانداردهای کنونی GASB، معیار اندازه‌گیری در صورتهای مالی حساب مستقل یا براساس جریان منابع مالی جاری یا جریان منابع اقتصادی است که به نوع حساب مستقل بستگی دارد. معیار اندازه‌گیری در صورتهای مالی در سطح دولت، جریان منابع اقتصادی است.

جریانهای خروجی منابع، مصرف خالص منابع توسط واحد که به دوره گزارشگری جاری مربوط است.

مصرف خالص منابع، استفاده از خالص منابع است، خواه آن منابع تحت کنترل واحد باشند خواه زمانیکه از اشخاص برون سازمانی تحصیل می‌شوند، مستقیماً مصرف شوند. مصرف خالص منابع منجر به (۱) کاهش در منابع تحت کنترل واحد بیش از هرگونه کاهش مرتبط در بدهیهای جاری واحد یا (۲) افزایش در بدهیهای جاری واحد بیش از هرگونه افزایش مرتبط در منابع تحت کنترل واحد، می‌شود.

نتیجه‌گیری و پیشنهادهای شورای مشورتی

همانگونه که در ابتدای این یادداشت ذکر شد، FASAB پذیرفته که تعاریف درآمد و هزینه (و خالص وضعیت) از تعاریف داراییها و بدهیها ناشی می‌شود و "در ارزیابی مطابقت اقلام با تعاریف خالص وضعیت، درآمدها و هزینه‌ها به تعاریف داراییها یا بدهیهای متضمن آنها مراجعه می‌گردد" (بند ۵۰ بیانیه مفاهیم پیشنهادی). زیرا برعکس داراییها و بدهیها، درآمدها و هزینه‌ها، مفاهیم حسابداری هستند که دارای ویژگیهای ذاتی یا اصلی، که آنها را از دیگر افزایشها/کاهشها در داراییها یا بدهیها یا تغییرات در خالص داراییها تفکیک کنند، نیستند.

بنابراین جای تعجب نیست که همه تعاریف ذکر شده در این یادداشت، از این منظر، مشابه می‌باشند. بسیاری از این تعاریف به طور جداگانه به جریانهای ورودی/جریانهای خروجی داراییها یا تحمل بدهیها برمی‌گردد، اگر چه تعاریف بریتانیا، موضوع را با اشاره به افزایشها/کاهشها در منافع باقیمانده (حقوق صاحبان سرمایه)، ساده می‌کند. GASB نیز تعاریف یک جمله‌ای از جریانهای ورودی و جریانهای خروجی منابع که در واژه‌های تحصیل یا مصرف خالص منابع بیان شده، دارد. بنابراین هر تعریفی که از طریق یک توضیح در ادامه می‌آید به طور جداگانه به افزایشها/کاهشها در منابع یا تعهدات فعلی برمی‌گردد. خوانندگان ممکن است به این نتیجه برسند که فهم تعاریف یک جمله‌ای بدون این توضیحات مشکل است. هیئت به خالص

داراییها در تعاریف سودها و زیانهای غیرعملیاتی اشاره می‌کند ولی به طور جداگانه به داراییها و بدهیها در تعاریف درآمد و هزینه اشاره می‌نماید.

برای FASAB، پذیرش رویکرد بریتانیا منجر به تعاریف مختصرتری از درآمدها و هزینهها خواهد شد. از آنجا که خالص وضعیت به عنوان یک عنصر در بیانیه مفاهیم پیشنهادی تعریف شده است، توجه به افزایشها و کاهشها در خالص وضعیت به جای خالص داراییها یا حقوق صاحبان سرمایه برای FASAB تفاوتی نمی‌کند. توجه به افزایشها و کاهشها در خالص وضعیت ممکن است باعث سردرگمی شود زیرا خالص وضعیت می‌تواند مثبت یا منفی باشد. به علاوه، ممکن است در نتیجه تمرکز غیرضروری بر خالص وضعیت چنین برداشت شود که خالص وضعیت در بیانیه مفاهیم به عنوان تفاوت ساده ریاضی (محاسباتی) بین جمع داراییها و جمع بدهیها، بدون توجه به معنی یا تفسیر آن توسط استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی تعریف شده است. بنابراین، شورای مشورتی توصیه می‌کند که تعاریف درآمد و هزینه به طور جداگانه به داراییها و بدهیها به جای خالص وضعیت منتسب شود.

بیشتر تعاریف بیان شده در این یادداشت به جریانهای ورودی/جریانهای خروجی منابع یا منافع اقتصادی یا ظرفیت خدمت‌رسانی اشاره دارد- برای مثال، استرالیا، نیوزلند و FASAB (برای درآمدها در استاندارد شماره ۷). از این رو هیئت مستقیماً به داراییها و بدهیها اشاره می‌کند و سوئد و کانادا (برای هزینهها) به منافع اقتصادی/ظرفیت خدمت‌رسانی و داراییها و بدهیها اشاره می‌کنند. این رویکردها ممکن است منجر به تعاریف طولانی‌تر و پیچیده‌تر از حد ضروری شود با توجه به اینکه درآمدها و هزینهها از تغییرات در داراییها و بدهیها یا هر دو ناشی می‌شود. شورای مشورتی توصیه می‌کند که FASAB مستقیماً به داراییها و بدهیها اشاره کند تا منابع، منافع اقتصادی یا خدمات. خوانندگان می‌توانند در صورت نیاز راجع به تعاریف داراییها و بدهیها در یک بیانیه مفاهیم مشابه، همفکری و مشورت کنند.

دو موضوع اضافی توسط برخی از قانون‌گذاران بیان می‌شود. اولین موضوع این است که آیا سودها و زیانهای غیرعملیاتی باید جدا از درآمدها و هزینهها در بیانیه مفاهیم تعریف شود یا اینکه آیا تعاریف سودها و زیانهای غیرعملیاتی یک موضوع مربوط به ارائه است که به طور

مناسب در استانداردهای گزارشگری مالی مشخص شده است. هیئت و CICA (کانادا) تعاریف سودها و زیانهای غیرعملیاتی را از تعاریف درآمدها و هزینهها تفکیک می‌کنند- هیئت در بیانیه مفاهیم و CICA در کتاب راهنمای دستی خود، که اصول حسابداری را علاوه بر مفاهیم مشخص کرده است. این تعاریف را ارائه نموده‌اند. هیئت سودها و زیانهای غیرعملیاتی را علاوه بر تعریف می‌نماید. استرالیا، نیوزلند و سوئد به این نتیجه رسیده‌اند که سودها و زیانهای غیرعملیاتی به لحاظ نظری اقلامی متفاوت از درآمدها و هزینهها نیستند و آنها را به صورت جداگانه در بیانیه مفاهیم خود تعریف نکرده‌اند. هیأت بریتانیا نیز دیدگاه مشابهی دارد و بیان می‌کند اقلامی که اغلب درآمد و هزینه نامیده می‌شوند در تعاریف سودها و زیانهای غیرعملیاتی لحاظ شده‌اند.

واضح است که قانون‌گذاران سودها و زیانهای غیرعملیاتی را به عنوان انواع یا زیرمجموعه‌های درآمد و هزینه مورد توجه قرار می‌دهند- به عنوان اقلام فرعی که از لحاظ نظری متفاوت از درآمدها و هزینهها هستند. برای مثال هیئت بیان می‌کند که ممکن است اقلام مشابه توسط برخی واحدها به عنوان درآمدها و هزینهها و توسط برخی دیگر از واحدها به عنوان سودها و زیانهای غیرعملیاتی گزارش شوند که این به تفسیر آن واحدها از "اصلی یا مستمر" در برابر "جانبی یا تصادفی" بودن عملیات خود بستگی دارد. هیئت همچنین بیان می‌کند که درآمدها و هزینههای خاصی ممکن است به عنوان سودها و زیانهای غیرعملیاتی گزارش شود. در همه موارد، واضح است که هدف از تعاریف سودها و زیانهای غیرعملیاتی - خواه در بیانیه مفاهیم یا خواه در بیانیه استانداردها- ارائه جداگانه نتایج معاملات خاص به دلیل اهمیت آنها برای ارزیابی‌های عملکرد است حتی اگر سودها و زیانهای غیرعملیاتی همراه با درآمدها و هزینهها در نتایج عملیات ذکر شوند.

شورای مشورتی پیشنهاد می‌کند که هیئت، سودها و زیانهای غیرعملیاتی را در بیانیه مفاهیم عناصر، تعریف کند. به بیان دقیقتر، طبق استاندارد شماره ۷، دیدگاههای دیگر تدوین‌کنندگان استاندارد، و در عمل، سودها و زیانهای غیرعملیاتی باید به عنوان انواع خاصی از درآمدها و هزینهها مورد توجه قرار گیرند. درآمدها و هزینههای خاصی ممکن است طبق استانداردها

به طور جداگانه به عنوان سودها و زیانهای غیرعملیاتی ارائه گردد ولی به لحاظ نظری اقلامی جدا باشند که می‌بایست در بیانیه مفاهیم عناصر، تعریف شوند. اگر هیأت به این نتیجه برسد که سودها و زیانهای غیرعملیاتی را در بیانیه مفاهیم عناصر، تعریف کند پس چه توضیحی برای تعریف زیرمجموعه‌های درآمدها و هزینه‌ها ولی عدم تعریف زیرمجموعه‌های داراییها مانند داراییهای سرمایه‌ای و داراییهای مالی یا زیرمجموعه‌های بدهیها مانند بدهیهای جاری و غیرجاری، وجود خواهد داشت؟ شورای مشورتی پیشنهاد می‌کند که هیأت تصمیم قبلی خود راجع به تعریف داراییها، بدهیها، خالص وضعیت، درآمدها و هزینه‌ها در بیانیه مفاهیم را مجدداً تأیید کند.

دومین موضوعی که توسط برخی قانون‌گذاران مطرح شده این است که آیا تعریف درآمدها باید شامل تخصیص‌های دولت، و تعاریف درآمدها و هزینه‌ها باید شامل انتقالات بین دولتی باشد یا خیر. FASAB در استاندارد شماره ۷، تخصیصها و انتقالات را به عنوان سایر منابع تأمین مالی (به جای درآمدها) تعریف می‌کند. به هر حال هیأت بیان می‌کند که سایر منابع تأمین مالی، جریانهای ورودی منابع همانند درآمد هستند. شورای مشورتی معتقد است که در عمل بسیاری از تخصیصها را به عنوان درآمد در نظر می‌گیرند، بدون توجه به اینکه آنها در صورتهای خاصی به عنوان سایر منابع تأمین مالی در نظر گرفته شده باشند. شورای مشورتی نتوانست از استاندارد شماره ۷ به نتیجه‌ای راجع به قصد هیأت در مورد توجه به سایر منابع تأمین مالی به عنوان قلمی که از لحاظ نظری جدا از درآمدها است یا سایر منابع تأمین مالی تنها موضوعی مربوط به ارائه است، دست یابد. شورای مشورتی توصیه می‌کند که تخصیصها باید در تعریف درآمدها در بیانیه مفاهیم ذکر شود. اینکه تخصیصها باید به طور جداگانه ارائه شود موضوعی است که به استانداردهای گزارشگری مالی مربوط است.

هیأت در استاندارد شماره ۷ راجع به اینکه چرا باید انتقالات درون دولتی از تعاریف درآمد و هزینه خارج شود، توضیحی پیدا نکرد. بنابراین این می‌تواند یک موضوع مربوط به استانداردهای ارائه باشد. به هر حال شورای مشورتی پیشنهاد می‌کند که تعاریف درآمد و هزینه در بیانیه مفاهیم عناصر نباید انتقالات درون دولتی را شامل شود.

تعاریف پیشنهادی

با بررسی مجدد تعاریف ارائه شده در این یادداشت، شورای مشورتی به این نتیجه رسید که تفاوت‌های میان این تعاریف بیشتر به علت ترجیحات جمله‌بندی است. یک استثناء، تعریف FASAB از درآمدها در استاندارد شماره ۷ است که برخلاف تعاریف دیگر، انواع درآمدها را مشخص می‌کند. نتیجه، یک تعریف بسیار مختصر نسبت به بسیاری از تعاریف دیگر است. این تعریف به داراییها یا بدهیها منتسب نیست و بنابراین ارتباطی با آن ندارد. همچنین شورای مشورتی معتقد است که تعریف برابر (موازی) هزینه‌ها مشکل خواهد بود. شورای مشورتی پیشنهاد می‌کند که FASAB، تعاریفی از درآمدها و هزینه‌ها را بپذیرد که بیشتر با رویکرد موازی تعاریف هیئت همراستا هستند ولی برای دولت مرکزی آنها را تعدیل کند. تعاریف زیر برای بررسی هیأت پیشنهاد شده است.

”درآمد“، افزایش در داراییهای دولت مرکزی، کاهش در بدهیهای آن، یا ترکیبی از هر دو که از ارائه کالا یا خدمات، مالیاتها یا دیگر عوارض اخذ شده، تخصیصها یا کمکهای دریافت شده، یا هرگونه فعالیت دیگر (به جز استقراض) انجام شده طی دوره حسابداری ناشی می‌شود. ”هزینه“، کاهش در داراییهای دولت مرکزی، افزایش در بدهیهای آن، یا ترکیبی از هر دو که از تهیه وجه نقد یا معادل نقد، کالاها یا خدمات یا هرگونه فعالیت دیگر (به جز بازپرداخت استقراض) انجام شده طی دوره حسابداری ناشی می‌شود.