



بیانیه مفاهیم نظری حسابداری مالی شماره ۵ دولت مرکزی
تعاریف عناصر و معیارهای اولیه شناخت در صورتهای مالی بر مبنای
تعهدی

ترجمه توسط:

گروه کارشناسی مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی چکیده گزارش

هدف از این بیانیه

عناصر صورتهای مالی در نتیجه معاملات بنگاه یا سایر رویدادهای تاثیرگذار بر بنگاه به وجود می آیند. عناصر صورتهای مالی اجزای اصلی (سنگ بنای) صورتهای مالی هستند - طبقات گسترده‌ی اقلام که صورتهای مالی را شکل می دهند. این بیانیه، ۵ عنصر صورتهای مالی بر مبنای تعهدی دولت مرکزی را تعریف می کند. اقلامی که با تعاریف ارائه شده در این بیانیه مطابقت می کنند، عناصر صورتهای مالی بر مبنای تعهدی بنگاه تابعه نیز به شمار می روند. عناصر به شرح ذیل تعریف می شود:

دارایی: منبعی از خدمات یا منافع اقتصادی است که دولت مرکزی بر آن کنترل دارد.
بدهی: تعهد فعلی دولت مرکزی در جهت ارائه کالا یا خدمات به بنگاه دیگر در تاریخ معین، در زمان وقوع رویدادی مشخص یا به صورت عندالمطالبه، می باشد.

خالص وضعیت یا معادل آن، خالص دارایی‌ها: تفاوت عددی میان مجموع دارایی‌ها و مجموع بدهیهای شناسایی شده در ترازنامه واحد تابعه یا دولت مرکزی می باشد. خالص وضعیت ممکن است مثبت (دارایی‌ها بزرگتر از بدهیها) یا منفی (دارایی‌ها کوچکتر از بدهیها) باشد.

درآمد عبارتست از جریان ورودی یا افزایش در دارایی‌ها، کاهش در بدهیها، یا ترکیبی از هر دو که منجر به افزایش در خالص وضعیت دولت در طول دوره گزارشگری می شود.

هزینه عبارتست از جریان خروجی یا کاهش در دارایی‌ها، افزایش در بدهیها، یا ترکیبی از هر دو که منجر به کاهش در خالص وضعیت دولت در طول دوره گزارشگری می شود.

این بیانیه، دو معیار اولیه شناخت که یک قلم باید دارا باشد تا در صورتهای مالی مورد شناخت قرار گیرد، مشخص می نماید: (۱) یک قلم باید منطبق با تعریف یک عنصر صورتهای مالی باشد و (۲) قابل اندازه گیری باشد، بدین معنا که بتوان یک مبلغ پولی را با اطمینان معقولی (برای آن) تعیین نمود یا بتوان به طور منطقی آن را برآورد نمود. اگر یک قلم منطبق با تعریف یک عنصر باشد اما قابل اندازه گیری نباشد، در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی یا به صورت اطلاعات مکمل صورتهای مالی مورد شناسایی قرار می گیرد.

برآورده ساختن هر دو معیار اولیه شناخت، شروط لازم برای شناخت می باشند اما کافی نیستند. در تصمیم گیری در رابطه با شناخت یک قلم، شرایط دیگری نیز باید مدنظر قرار گیرد که عبارتند

از: اندازه‌گیری قلم مورد نظر برای شناخت و ارزیابی اهمیت و هزینه - منفعت مبلغ مورد نظر برای اندازه‌گیری. اندازه‌گیری مستلزم انتخاب یک خاصه‌ی مناسب، از جمله بهای تمام شده‌ی تاریخی، ارزش منصفانه، یا ارزش مورد انتظار، و بکارگیری یک روش اندازه‌گیری می‌باشد. ممکن است اندازه‌گیری مستلزم استفاده از تخمین‌ها و برآوردها باشد و، برای اقلامی که منطبق با تعریف یک دارایی یا بدهی می‌باشند، ارزیابی احتمال جریانهای ورودی و خروجی خدمات یا مزایای اقتصادی منتج از قلم مورد نظر، لازم می‌باشد. این بیانیه شامل بحثی پیرامون آثار عدم اطمینان در گزارشگری مالی می‌شود اما به جز این، ارزیابی احتمالات و سایر موضوع‌های پیرامون اندازه‌گیری را، مورد توجه قرار نمی‌دهد. هیأت قصد دارد این دسته از ملاحظات پیرامون تصمیمات شناخت را در اعلامیه‌های آتی خویش مدنظر قرار دهد. در این فاصله‌ی زمانی، این بیانیه، استانداردهای موجود پیرامون ارزیابی احتمالات یا انتخاب خاصه‌ی مناسب اندازه‌گیری را تغییر نمی‌دهد، هیأت انتظار دارد این استانداردها مبتنی بر اهداف گزارشگری، خصوصیات کیفی، محدودیت‌های هزینه - منفعت مرتبط با اطلاعات مالی باشد.

دلایلی برای (تدوین) این بیانیه

سؤالاتی در مورد مفید بودن تعاریف خاصی از دارایی‌ها در استانداردهای فعلی و کارایی آنها برای معاملات خارج از حوزه‌ی تعریف استاندارد، و همچنین پیرامون نبود تعاریف سایر عناصر مهم، مثل دارایی‌ها، مطرح شده است. هیأت بر این باور است که یک بیانیه مفاهیم نظری که به تعریف عناصر صورتهای مالی بر مبنای تعهدی دولت مرکزی می‌پردازد و معیارهای اولیه برای شناخت در صورتهای مالی وضع می‌کند، قسمت مهمی از چارچوب نظری آن به شمار می‌رود. هیأت معتقد است که این بیانیه رهنمودهایی به مراتب یکنواخت‌تر، مفیدتر، و با ثبات‌تر نسبت به تعاریف و الزامات شناخت موجود در استانداردها، برای هیأت و اعضای (اجزای تشکیل دهنده‌ی) آن فراهم می‌آورد.

مفاهیم، تعاریف، و معیارهای اولیه شناخت در این بیانیه مبنایی فراگیر برای تمایز بین اقلامی که منطبق بر تعاریف عناصر صورتهای مالی بر مبنای تعهدی می‌باشند و اقلامی که منطبق نمی‌باشند، و همچنین بین اقلامی که واجد شرایط شناخت در مجموعه صورتهای مالی می‌باشند و اقلامی که تنها واجد شرایط افشاء در یادداشت‌های توضیحی یا اطلاعات مکمل می‌باشند، فراهم

می‌آورد. از این رو هیأت معتقد است که رهنمودهای ارائه شده در این بیانیه، قابلیت فهم، ثبات رویه، و قابلیت مقایسه‌ی گزارشگری مالی را علاوه بر خود هیأت برای استفاده کنندگان، تهیه کنندگان، و حساب‌برسان صورتهای مالی ارتقاء خواهد داد. در نتیجه هیأت بر این باور است که این بیانیه علاوه بر اهداف خاص کمک به استفاده کنندگان در ارزیابی عملکرد عملیات بنگاه گزارشگری و وظیفه مباشرتی آن به برآورد نمودن اهداف گزارشگری مالی جامع دولت در مورد افشای مسئولیت پاسخگویی و ارائه‌ی اطلاعات مفید کمک می‌کند.

آثار بر روی شیوه عمل

مفاهیم در این بیانیه، مطابق با مفاهیم وضع شده در بیانیه‌های قبلی می‌باشد، که توسط این بیانیه لغو، جایگزین یا تغییر نیافته است. همچنین، تعاریف عناصر و معیارهای اولیه شناخت در این بیانیه، به طور کلی مطابق با شیوه‌ی عمل موجود می‌باشد و نشان از تغییری اساسی نیست. با این حال (از این تعاریف و معیارها) انتظار می‌رود بررسیها (و مشاوره‌های) آتی هیأت را تحت‌تأثیر قرار دهد.

*** AcSEC Accounting Standards Executive Committee of the AICPA**

کمیته‌ی اجرایی استانداردهای حسابداری انجمن حسابداران رسمی آمریکا

*** AICPA American Institute of Certified Public Accountants**

انجمن حسابداران رسمی آمریکا

*** ED Expasure Draft**

متن پیشنهادی

*** FASAB Federal Accounting Standards Advisory Board**

هیأت مشورتی استانداردهای حسابداری دولت مرکزی

***FASB Financial Accounting Standards Board**

هیأت استانداردهای حسابداری مالی

*** GAAP General Accepted Accounting Principles**

اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری

*** GASB Governmental Accounting Standards Board**

هیأت استانداردهای حسابداری دولتی

* **SFFAC** **Statement Of Federal Financial Accounting Concepts**

بیانیه‌ی مفاهیم نظری حسابداری مالی دولت مرکزی

* **SFFAS** **Statement of Federal Financial Accounting Concepts**

بیانیه‌ی استانداردهای حسابداری دولت مرکزی

مقدمه

هدف از این بیانیه

۱. این بیانیه‌ی مفاهیم نظری حسابداری مالی دولت مرکزی، تعاریف و معیارهای اولیه شناخت عناصر صورتهای مالی بر مبنای تعهدی دولت مرکزی و واحدهای تابعه‌ی آن را وضع می‌کند. مفاهیم نظری موجود در این بیانیه، مطابق با مفاهیم وضع شده در SFFAC های قبلی می‌باشد که توسط این بیانیه لغو، جایگزین یا تغییر نیافته‌اند. همچنین به طور کلی تعاریف عناصر و معیارهای اولیه شناخت در این بیانیه، مطابق با شیوه عمل موجود می‌باشد و در نتیجه، نشان از تغییری اساسی نیست. با این حال، (از این تعاریف و معیارها) انتظار می‌رود بررسیها (و مشاوره‌های) آتی هیأت را تحت تأثیر قرار دهد.

عناصر و شناخت

۲. اصطلاح "عناصر" به طبقات گسترده‌ای از اقلام، از جمله دارایی‌ها و بدهیها اطلاق می‌شود که اجزای اصلی صورتهای مالی را تشکیل می‌دهند. ممکن است اجزای تشکیل دهنده این طبقات گسترده، از جمله وجه نقد، سرمایه‌گذاریها، و ابزارهای بدهی منطبق با تعریف عناصر باشند، اما با توجه به معیارهای این بیانیه جزء عناصر به شمار نیایند. در عوض به آنها "اقلام" گفته می‌شود یا با اسامی توصیفی‌شان نامگذاری می‌شوند. این بیانیه به جای تعریف دارایی‌ها، بدهی‌ها یا سایر اقلام خاص، بر طبقات گسترده و خصوصیات آنها تمرکز می‌کند. به طور کلی، یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی جزء لاینفک صورتهای مالی می‌باشند اما جزء عناصر به شمار نمی‌آیند. این توضیحات، نقش‌های مختلفی برعهده دارند که شامل تقویت، توضیح و تکمیل اطلاعات پیرامون اقلام گزارش شده در مجموعه صورتهای مالی می‌شود.

۳. عناصر صورتهای مالی بر مبنای تعهدی که در این استاندارد (بندهای ۱۸ تا ۵۶) تعریف شده است، عبارتند از دارایی‌ها، بدهیها، خالص وضعیت، درآمدها و هزینه‌ها. تعاریف دارایی‌ها و بدهیها از خصوصیات ذاتی آنها ناشی می‌شود. تعاریف خالص وضعیت، درآمدها، و هزینه‌ها از تعاریف دارایی‌ها و بدهیها حاصل می‌شود.

۴. اصطلاح شناخت به فرآیند ثبت یا شمول رسمی یک عنصر در صورتهای مالی یک واحد تجاری اطلاق می‌شود. شناخت متضمن مشخص کردن عنوان و مبلغ پولی یک عنصر و احتساب آن مبلغ در جمع اقلام صورتهای مالی است. در مورد یک دارایی یا بدهی، شناخت نه تنها شامل تحصیل و تحمل آن، بلکه تغییرات بعدی در آن را نیز در برمی‌گیرد (شامل تغییراتی که منجر به حذف از صورتهای مالی می‌شود).

مفاهیم (نظری)

شناخت

معیارهای اولیه شناخت

۵. معیارهای اولیه شناخت، به شرایطی اطلاق می‌شود که یک قلم باید دارا باشد تا در صورتهای مالی مورد شناخت قرار گیرد. معیارهای اولیه شناختی که در این استاندارد مطرح شده‌اند، عبارتند از: ۱) یک قلم باید منطبق با تعریف یک عنصر صورتهای مالی باشد و ۲) قابل اندازه‌گیری باشد. همانطوری که در این بیانیه مورد استفاده قرار گرفته است، اصطلاح قابل اندازه‌گیری به معنای تعیین یک مبلغ پولی با اطمینان معقول یا منطقی قابل برآورد، می‌باشد.

۶. وجود یا قابلیت اندازه‌گیری (یاهردو) بسیاری از دارایی‌ها، بدهیها، و سایر عناصر ممکن است مشخص نباشد، اما این بیانیه اطمینان (قطعیت) را الزامی نمی‌کند. عدم اطمینان و آثار آن بر روی گزارشگری مالی در بندهای ۵۷ تا ۵۹ مورد بحث قرار می‌گیرد. نتیجه‌گیری پیرامون وجود یا قابلیت اندازه‌گیری یک عنصر ممکن است نیازمند به قضاوت بر مبنای شواهد موجود باشد.

« ملاحظات دیگر پیرامون تصمیمات شناخت »

۷. برآورده ساختن هر دو معیار اولیه شناخت که در بند ۵ بیان شد، شروط لازم برای شناخت می‌باشند، اما کافی نیستند. قبل از تصمیم در مورد شناخت، گام‌های دیگری لازم می‌باشد. به عنوان مثال، یک قلم برای شناخت در صورتهای مالی باید اندازه‌گیری شود. یک قلم مستلزم انتخاب یک خاصه‌ی مناسب، از جمله بهای تمام شده‌ی تاریخی، ارزش منصفانه، یا

ارزش مورد انتظار، و بکارگیری یک روش اندازه‌گیری می‌باشد. ممکن است، اندازه‌گیری علاوه بر ارزیابی (مطابق با شیوه‌ی اندازه‌گیری خاصه) جریانهای ورودی و خروجی آتی خدمات یا مزایای اقتصادی منتج از دارایی، مستلزم استفاده از برآورد و تخمین باشد. همچنین، تصمیمات شناخت، نتایج ارزیابی‌های اهمیت و هزینه - منفعت شناسایی قلم مورد نظر را منظور می‌نماید. بنابراین یک قلم ممکن است حائز شرایط معیارهای اولیه شناخت باشد اما به دلیل ملاحظات فوق، شناسایی نشود.

۸. این بیانیه معیارهای اولیه شناخت برای عناصر وضع می‌نماید اما این ملاحظات اضافی را برای تصمیمات مربوط به شناخت مورد توجه قرار نمی‌دهد. هیأت قصد دارد، مفاهیم نظری و استانداردهایی برای این ملاحظات اضافی در اعلامیه‌های آتی وضع کند. در این فاصله‌ی زمانی، این بیانیه استانداردهای موجود برای اندازه‌گیری یا ارزیابی احتمالات را تغییر نمی‌دهد. هیأت انتظار دارد انتخاب یک خاصه‌ی مناسب اندازه‌گیری در شرایط خاص مبتنی بر اهداف گزارشگری، خصوصیات کیفی، و محدودیتهای هزینه - منفعت مربوط به اطلاعات مالی باشد.

۹. یک قلم که منطبق با تعریف یک عنصر باشد، دارایی، بدهی، درآمد یا هزینه قلمداد می‌شود حتی اگر در صورتهای مالی بر مبنای تعهدی شناسایی نشود، برای مثال آن قلم ممکن است قابل اندازه‌گیری نباشد، یا مبلغ آن با اهمیت نباشد. اقلام شناسایی نشده، در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی یا اطلاعات مکمل افشاء می‌شوند.

مفهوم تفکیک شخصیت

۱۰. تمام عناصر تعریف شده در این بیانیه، با توجه به دولت ایالت متحده ("دولت مرکزی" یا "دولت") تعریف می‌شوند. به عبارت دیگر، اگر یک قلم منطبق با تعریف ارائه شده در این بیانیه باشد، دارایی، بدهی، خالص وضعیت، درآمد، یا هزینه دولت مرکزی به شمار می‌رود. یک قلم که منطبق با معیارهای اولیه شناخت وضع شده در بند ۵ و ملاحظات اضافی مربوط به تصمیمات شناخت بند ۷ می‌باشد در صورتهای مالی تلفیقی دولت مرکزی شناسایی

می‌شود، به جزء در مواردی که از فرآیند تلفیق حذف می‌شود که در بندهای ۱۴ و ۱۵ مورد بحث قرار گرفته است.

۱۱. دولت مرکزی از واحدهای تابعه‌ای تشکیل شده است که دارایی‌های دولت را کنترل و مدیریت می‌کنند یا به عبارتی دیگر نسبت به دارایی‌های دولت پاسخگو می‌باشند و ممکن است مجاز به ایجاد و تحمل بدهی باشند. واحدهای تابعه شامل دپارتمان‌ها، دستگاههای اجرایی مستقل، و شرکتهای دولتی، همچنین نمایندگیهای آنها، ادارات، سازمانها، شرکتهای و سایر واحدهای سازمانی می‌شود. اگر قلمی منطبق با تعریفی باشد که دولت مرکزی از عناصر ارائه نموده است، آن قلم منطبق با تعریف واحد تابعه نیز خواهد بود. این قلم به شرطی در صورتهای مالی بر مبنای تعهدی واحد تابعه شناسایی می‌شود که منطبق با معیارهای اولیه شناخت و ملاحظات اضافی مربوط به تصمیمات شناخت باشد.

۱۲. برخی مواقع ممکن است این سؤال مطرح شود که کدام واحد تابعه باید یک قلم خاص را گزارش نماید. معمولاً، بررسی مراجع قانونگذاری وضع کننده برنامه یا فعالیت دولت، قوانین یا سایر انتشارات اجرایی به وضوح یک واحد تابعه را دارای روابط جامع با برنامه یا فعالیت تعریف می‌نماید. به عبارت دیگر یک واحد تابعه مسئول و پاسخگوی دریافت، کنترل، مدیریت، و به کارگیری دارایی‌های دولت یا تحمل بدهی از سوی دولت در انجام عملیات مرتبط با برنامه یا فعالیت دولت می‌باشد. زمانی که یک واحد تابعه دارای چنین رابطه جامعی با دولت می‌باشد، دارایی‌ها و سایر عناصر آن واحد تابعه باید گزارش شود.

۱۳. زمانی که هیچ یک از واحدهای تابعه، دارای روابط جامع و گسترده‌ای با برنامه یا فعالیت دولت نمی‌باشند، دارایی‌ها و سایر عناصر آن واحدهای تابعه باید توسط واحد تابعه‌ای که بیش از همه مسئول مدیریت آنهاست، گزارش شود. به عنوان مثال، دو واحد تابعه را در نظر بگیرید که از یک برنامه حمایت می‌کنند و هیچ یک دارای روابط جامع نمی‌باشد. اگر یکی از واحدهای تابعه، دارایی دولت را تحصیل و کنترل کرده است اما واحد تابعه دیگر در حال حاضر دارایی را به صورت بخشی از عملیات روزمره خود اداره و مورد استفاده قرار می‌دهد، واحد تابعه دوم باید دارایی را گزارش کند. در سایر شرایط، مسئولیتهای مدیریت واحد تابعه، برای مثال به وصول و جمع آوری مبالغ قابل پرداخت (مدیون) به دولت

مرکزی و سپرده گذاری آنها در خزانه ایالت متحده محدود شود. اگرچه واحدهای تابعه هیچ اختیار یا مسئولیتی در قبال نگهداری یا بکارگیری مبالغ وصولی ندارد، اما آن باید دارای‌ها و سایر عناصر مشمول فعالیت وصول را گزارش نماید.

۱۴. در حالی که اقلام منطبق با تعریف یک عنصر از دیدگاه دولت مرکزی به واحدهای تابعه تخصیص می‌یابد، برخی از اقلام شناسایی شده در صورتهای مالی بر مبنای تعهدی واحدهای تابعه، در صورتهای مالی تلفیقی دولت مرکزی شناسایی نمی‌شوند زیرا این اقلام منطبق با تعریف عناصر از دیدگاه دولت مرکزی نمی‌باشند. در عوض، این اقلام مطابق با تعریف عناصر از دیدگاه واحد تابعه می‌باشند و نحوه برخورد با این اقلام با واحد تابعه می‌باشد. در عوض، این اقلام مطابق با تعریف عناصر از دیدگاه واحد تابعه می‌باشند و نحوه برخورد با این اقلام با واحد تابعه می‌باشد. به عنوان مثال، واحدهای تابعه ممکن است در ازای حق الزحمه به ارائه خدمات پردازد و دارایی‌ها، بدهیها و عناصر مرتبط حاصله داخلی دولت را در صورتهای مالی خود شناسایی کنند. با این وجود، زمانی که به دولت به صورت کلی نگریسته می‌شود، اقلام حاصل از مبادلات داخلی همدیگر را تهاتر کرده و در تهیه صورتهای مالی تلفیقی دولت حذف می‌شوند.

۱۵. تخصیص اعتبارات مثال دیگری از اقلامی هستند که در صورتهای مالی بر مبنای تعهدی واحدهای تابعه گزارش می‌شوند اما در صورتهای مالی تلفیقی دولت مرکزی ارائه نمی‌شوند. برای واحدهای تابعه، تخصیص اعتبارات جریانهای ورودی منابع در مقابل تعهداتی می‌باشند که واحد تابعه در حمایت از فعالیتهای مجاز تحمل می‌کند. با فرض این که یک تخصیص اعتبار از معیارهای اولیه شناخت و ملاحظات اضافی پیرامون تصمیمات شناخت تبعیت می‌کند، واحد تابعه، تخصیص اعتبار را به عنوان افزایش در دارایی‌ها و درآمدها و استفاده از تخصیص اعتبار را به عنوان افزایش در هزینه‌ها و کاهش در مانده حساب مستقل با خزانه شناسایی می‌کند. با این وجود، از دیدگاه دولت به صورت یک مجموعه (کل)، یک تخصیص اعتبار جریان منابع به دولت مرکزی یا از دولت به واحد تابعه نمی‌باشد. بلکه، آن یک حساب بودجه‌ای است که در بردارنده‌ی اختیار قانونی برای تحمل تعهدات در طول دوره‌های زمانی مشخص برای اهداف مشخص شده توسط واحد تابعه و تسویه‌ی

تعهدات ناشی از واحد تابعه برای خزانه ایالت متحده می‌باشد. تسویه واقعی از طریق وجه نقد و سایر دارایی‌های خزانه آمریکا که از جریان ورودی منابع حاصل از مالیات و سایر منابع مالی می‌شود، صورت می‌گیرد. بنابراین، تخصیص اعتبارات شناسایی شده توسط واحدهای تابعه در فرآیند تلفیق حذف می‌شوند و در صورتهای مالی تلفیقی دولت مرکزی گزارش نمی‌شوند.

۱۶. تعاریف عناصر، ممکن است به "واحد دیگر" یا "سایر واحدها" اشاره داشته باشد. این اصطلاحات، برای دولت مرکزی، توصیف کننده‌ی واحدهای خارج از دولت می‌باشند از جمله دولتهای محلی، ایالتی و خارجی، مؤسسات تجاری، سازمانهای غیرانتفاعی، و اشخاص. اصطلاحات "واحد دیگر" یا "سایر واحدها"، برای یک واحد تابعه شامل سایر واحدهای تابعه دولت علاوه بر واحدهای خارج از دولت می‌شود.

تعاریف عناصر

قابلیت کاربرد (کارایی) شرایط فعلی، از جمله قوانین موجود

۱۷. ارزیابی انطباق یک قلم با تعریف یک دارایی، بدهی، درآمد یا هزینه براساس شرایط موجود در تاریخ گزارشگری از جمله قوانین موجود انجام می‌پذیرد، به دلیل آن که تمام عناصر صورتهای مالی بر مبنای تعهدی براساس معاملات و رویدادهایی می‌باشند که پس از این به وقوع پیوسته‌اند. بنابراین، اگر یک قلم منطبق با تعریف یک عنصر بر اساس شرایط موجود در تاریخ گزارشگری باشد (یا نباشد)، توان دولت مرکزی در جهت تغییر آن شرایط موجب حذف (یا ایجاد) آن عنصر در تاریخ گزارشگری نمی‌شود. به عنوان مثال، اگر یک قلم در تاریخ گزارشگری در قالب تعریف یک بدهی قرار گیرد، توان دولت برای تغییر قوانین به نحوی که قلم مربوطه دیگر منطبق با تعریف یک بدهی نباشد، موجب حذف بدهی در تاریخ گزارشگری نمی‌شود.

دارایی‌ها

تعریف یک دارایی

۱۸. دارایی عبارتست از منبعی از خدمات یا منافع اقتصادی که دولت مرکزی بر آن کنترل دارد.
۱۹. تعریف دارایی تنها وجود یا عدم وجود یک دارایی را مورد توجه قرار می‌دهد. این تعریف این مسأله را لحاظ نمی‌کند که آیا دارایی قابل اندازه‌گیری است، و در این صورت، چگونه باید اندازه‌گیری شود یا آیا (یا چه موقع) باید در ترازنامه واحد تابعه یا دولت مرکزی شناسایی شود و همچنین این تعریف به این که آیا (یا چه موقع)، خدمات یا منافع اقتصادی موجود در یک دارایی استفاده خواهد شد، توجهی نمی‌کند. معیارهای اولیه شناخت برای تمام عناصر صورتهای مالی بر مبنای تعهدی پیش از این در بندهای ۵ تا ۹ مورد بحث قرار گرفتند. این بندها، همچنین نشان می‌دهند که موضوعات اندازه‌گیری و سایر ملاحظات پیرامون تصمیمات شناخت در اعلامیه‌های آتی مورد توجه قرار خواهند گرفت. علاوه بر این، بند ۶ امکان عدم اطمینان در باره‌ی این که آیا یک قلم، تعریف یک عنصر و نیاز به قضاوت بر مبنای شواهد موجود را برآورده می‌سازد، تأیید می‌کند.
۲۰. تعریف دارایی از ماهیت دارایی‌ها ناشی می‌شود. به عبارت دیگر از خصوصیات ذاتی آنها. خصوصیت ذاتی یک دارایی، خصوصیتی قلمداد می‌شود که در ذات تمام دارایی‌ها وجود دارد، بنابراین، بدون آن، یک دارایی وجود ندارد. بندهای ۲۱ تا ۳۵ این خصوصیات را بیان و در مورد آنها بحث می‌کند. همچنین در مورد برخی خصوصیات که در بسیاری از دارایی‌ها مشترک است اما در همه‌ی آنها وجود ندارد، بحث شده است. این خصوصیات ذاتی نمی‌باشند، اما ممکن است شواهد بیشتری پیرامون وجود یک دارایی فراهم نمایند.

خصوصیات ذاتی دارایی‌ها

۲۱. دولت مرکزی برای دستیابی به اهداف خود، نیازمند منابع مالی، اقتصادی، انسانی و سایر منابع می‌باشد. این رو، اصطلاح "منبع" به معنی "دارایی ارزشمند یا مفید یا کیفیت (ویژگی) یک کشور، سازمان یا شخص" یا "راههای دستیابی به یک خواسته" می‌باشد. دولت دارای منابع فراوانی است. با این وجود، این منابع دارایی به شمار نمی‌روند مگر آن

که از خصوصیات ذاتی دارایی‌ها برخوردار بوده، و در نتیجه منطبق با تعریف دارایی‌ها طبق بند ۸ این بیانیه باشند.

۲۲. یک منبع در صورتی که دارای دو خصوصیت باشد، به عنوان دارایی دولت مرکزی به حساب می‌آید. اول، آن منبع دارای خدمات یا منافع اقتصادی باشد که می‌تواند در آینده مورد استفاده قرار گیرد. دوم، دستیابی به خدمات و منافع اقتصادی حاصل از آن منبع، تحت کنترل دولت مرکزی قرار داشته باشد و در نتیجه، دولت توانایی دستیابی به آن خدمات و منافع اقتصادی و امتناع دیگران از دستیابی به آن خدمات و منافع اقتصادی را داشته باشد.

۲۳. به منظور توضیح تمایز بین منبعی که یک دارایی است و منبع دیگری که دارایی به شمار نمی‌رود، فرض کنید دولت مرکزی به خدمات یا منافع اقتصادی حاصل از یک منبع دست یابد اما قادر نباشد دستیابی بنگاه‌های دیگر را به آن خدمات و منافع اقتصادی منع یا کنترل کند، در این صورت این منبع دارایی دولت مرکزی به شمار نمی‌رود. به عنوان مثال، فضای خارجی، منبع طبیعی است که دولت مرکزی می‌تواند به منافع اقتصادی آن دست یابد. با این وجود، فضای خارجی دارایی دولت مرکزی به شمار نمی‌رود زیرا دولت نمی‌تواند دستیابی دیگران به آن را منع یا کنترل نمایند. در مقایسه، منابع طبیعی زیر مجموعه املاک دولت به عنوان دارایی‌های دولت مرکزی به شمار می‌روند، زیرا دولت می‌تواند به منافع اقتصادی حاصل از آن دست یابد و دستیابی دیگران را به موجب قانون منع نماید. چنین منابع طبیعی، دارایی‌های دولت مرکزی به شمار می‌روند حتی اگر قابل اندازه‌گیری نباشند که در این صورت دارای شرایط شناخت در صورتهای مالی نیستند.

۲۴. علاوه بر دو خصوصیت ذاتی تعریف شده در بند ۲۲ بسیاری از منابع دارای خصوصیات دیگری می‌باشند که در جهت شناسایی آنها به عنوان دارایی کمک می‌کند. به عنوان مثال، ممکن است منابعی به بهای تمام شده، تحصیل گردد و تحت تملک دولت مرکزی قرار گیرد. اما این خصوصیات در مورد همه دارایی‌ها مصداق ندارند. درحالی که دستیابی به خدمات یا منافع اقتصادی اغلب از طریق مالکیت قانونی اموال به دست می‌آید. حقوق قانونی مربوط به خدمات یا منافع اقتصادی می‌تواند بدون مالکیت اموال حاصل شود، به عنوان مثال براساس قراردادهای اجاره خاص.

۲۵. منابع دولت مرکزی، اغلب مشهود و قابل مبادله می‌باشند، و دولت مرکزی اغلب دارای حقوق قانونی اجرای شدنی (قابل اجرا) در دستیابی به منافع حاصله می‌باشد، اما نبود این دو خصوصیت مانع از احتساب آنها به عنوان دارایی نمی‌گردد. به عنوان مثال در صورتی که دولت بتواند از منافع نامشهود مثل حریم املاک، بهره‌مند شود و دستیابی سایر بنگاه‌ها را منع یا کنترل نماید آن منابع دارایی دولت مرکزی به شمار می‌رود. حتی اگر دولت نتواند یک منبع را مبادله یا به فروش رساند، ممکن است آن دارای منافع اقتصادی باشد- به عنوان مثال ماشینی که هنوز می‌تواند خدمات مورد نیاز را ارائه دهد حتی اگر هیچ بازاری برای فروش آن وجود نداشته باشد. به طور مشابه، اگر توانایی دولت برای دستیابی یا استفاده از منابع از لحاظ قانونی قابل اجرا نیست، این مسأله به معنای عدم احتساب منبع به عنوان دارایی نمی‌باشد، در صورتی که دولت بتواند به منافع اقتصادی یا خدمات موجود در دارایی دست یابد یا دستیابی یا استفاده بنگاه‌های دیگر را به آن خدمات یا منافع اقتصادی منع یا کنترل نماید.

خدمات یا منافع اقتصادی

۲۶. یکی از خصوصیتی که در تمام دارایی‌ها وجود دارد، توانایی ارائه خدمات یا منافع اقتصادی است. برخی از مآخذ از اصطلاحات خدمات و منافع اقتصادی (یا خدمات بالقوه) به جای یکدیگر استفاده می‌کنند. با این وجود، همان‌طوری که در این بیانیه بکار برده شده است، منافع اقتصادی ممکن است منجر به ورود جریان نقد، معادل نقد، کالا یا خدمات به دولت مرکزی گردد، در حالی که خدمات موجود در یک دارایی ممکن است به شیوه‌های دیگری به دولت سود برساند. به عنوان مثال، دارایی‌هایی مثل پارکهای عمومی، موزه‌ها، و گالری‌های هنری بدون هیچ هزینه‌ای یا با حق‌الزحمه‌ای کم یا کمکی داوطلبانه (که دولت را در رسیدن به اهدافش در جهت ارائه خدمات به عموم یاری می‌رساند)، فرصتهای تحقیقاتی، آموزشی و بازآفرینی (احیاء کنندگی) فراهم می‌کند.

۲۷. خدمات یا منافع اقتصادی ناشی از یک دارایی را می‌توان از خود آن دارای متمایز کرد، خواه مشهود یا نامشهود باشد؛ مثل حق امتیاز. این که همه‌ی دارایی‌ها، دارای خدمات یا

منافع اقتصادی نمی‌باشند و این فرض که نوع خاصی از دارایی‌ها همیشه دارایی می‌باشد، توجیه‌پذیر نیست. به عنوان مثال، معمولاً از تجهیزات انتظار می‌رود که خدمات یا منافع اقتصادی فراهم نمایند. اما بعضی مواقع آنها غیرقابل استفاده شده و هیچ ارزش باقی مانده‌ای ندارند، در این صورت، این تجهیزات دیگر دارای خدمات یا منافع اقتصادی نیستند و منطبق با تعریف دارایی نخواهند بود.

۲۸. خدمات یا منافع اقتصادی موجود در دارایی‌ها ممکن است توسط دولت و بنگاه دیگر از طریق قراردادهای خاص به طور مشترک مورد استفاده قرار گیرد. به عنوان مثال، دولت و بنگاه دیگری ممکن است در یک مشارکت خاص با یکدیگر شریک شوند و در منافع منابع موجود در مشارکت خاص سهیم شوند. در این صورت، هر طرف ممکن است مالک دارایی دربرگیرنده سهم نسبی آن از خدمات یا منافع باشد. به طور مشابه، قراردادهای اجاره خدمات یا منافع اقتصادی موجود در دارایی اجاره داده شده را تفکیک و مشخص می‌کنند و به عنوان مثال ممکن است به مستأجر حق نگهداری و استفاده از دارایی و به موجر حق دریافت اجاره بها و هرگونه ارزش باقی مانده (بعد از پایان قرارداد اجاره) را اعطاء کنند. بنابراین، هر دو طرف ممکن است دارایی‌های متناظر با حقوق مربوط به خود داشته باشند.

کنترل توسط دولت مرکزی

۲۹. دومین خصوصیت ذاتی یک دارایی کنترل است، که به توانایی دولت مرکزی در دستیابی به خدمات یا منافع اقتصادی موجود در یک منبع یا کنترل یا منع دستیابی دیگران (به آن خدمات یا منافع اقتصادی) اطلاق می‌شود. این امکان وجود دارد که دولت به طور فعال اعمال کنترل نکند. با این وجود، تا زمانی که دولت توانایی اعمال کنترل را دارد، آن قلم به عنوان دارایی دولت به شمار می‌رود. در اعمال کنترل بر خدمات یا منافع اقتصادی، دولت بسته به ماهیت منبع، ممکن است دارایی را نگهداری کند، آن را معاوضه یا مبادله کند، آن را در جهت کسب وجه نقد، معادل نقد، کالا یا خدمات مورد استفاده قرار دهد، قیمتی برای استفاده‌ی دولت بنگاه‌های دیگر از خدمات یا منافع اقتصادی وضع نماید، یا آن را برای تسویه بدهیها مورد استفاده قرار دهد. بسیاری از منابع در معرض محدودیت‌های

خاص می‌باشند، برای مثال زمینهای عمومی در معرض الزامات حفاظتی هستند. چنین محدودیتهایی در مورد استفاده از یک منبع، کنترل دولت بر خدمات یا منافع اقتصادی موجود در منبع را نفی نمی‌کند.

۳۰. توانایی دولت مرکزی برای دستیابی به خدمات یا منافع اقتصادی موجود در یک منبع، معمولاً از حقوق قانونی ناشی می‌شود و ممکن است بوسیله‌ی اسناد مالکیت، توافقات قراردادی، تملک یا ابزارهای دیگری که از منافع دولت محافظت می‌کنند، مستند شود. با این وجود، قابلیت اجرای قانونی یک حق، پیش شرطی برای وضع کنترل دستیابی به خدمات یا منافع اقتصادی نمی‌باشد زیرا دولت ممکن است کنترل خود را به شیوه‌های دیگر اعمال نماید.

۳۱. تصاحب یا تملک منبع، معمولاً کنترل دستیابی به خدمات یا منافع اقتصادی موجود در آن را در بردارد، اما همیشه این حالت صادق نیست. درحالی که کنترل دستیابی به خدمات یا منافع اقتصادی، یکی از خصوصیات ذاتی یک دارایی است، تصاحب یا تملک، خصوصیات ذاتی یک دارایی به شمار نمی‌روند. به عنوان مثال، دولت ممکن است تملک فیزیکی کالاهای خود را به یک بنگاه دیگر که به عنوان نماینده‌ی دولت فعالیت می‌کند، اعطا کند و حق دریافت عواید فروش را برای خود باقی نگه دارد. این کالاها، دارایی دولت به شمار می‌روند زیرا دولت دستیابی به منافع اقتصادی موجود در کالاها را کنترل می‌کند. تملک فیزیکی کالاها در اختیار نماینده‌ی دولت می‌باشد اما از آن جا که آن قادر به کنترل دستیابی به منافع اقتصادی نیست، دارایی‌های نماینده‌ی دولت محسوب نمی‌شود. همانطوری که در بند ۵۷ مورد بحث قرار گرفت، علاوه بر این، دولت می‌تواند از طریق برخی قراردادهای اجاره، خدمات یا منافع اقتصادی موجود در یک منبع را کنترل نماید، بدون آن که صاحب آن منبع باشد.

۳۲. در برخی موارد، دولت مرکزی قادر به کنترل خدمات یا منافع اقتصادی حاصله از یک دارایی نیست زیرا دولت نمی‌تواند دستیابی بنگاه‌های دیگر را منع یا کنترل نماید. در چنین شرایطی، این منبع مطابق با تعریف دارایی دولت مرکزی نمی‌باشد. به عنوان مثالی از این دسته از دارایی‌ها می‌توان کالاهای عمومی را نام برد. بزرگراه‌های عمومی منافع اقتصادی

برای بنگاههایی که از آن استفاده می‌کنند، فراهم می‌نماید. با این وجود، این دارایی‌ها، تنها دارایی بنگاهی محسوب می‌شود که ظرفیت کنترل و استفاده‌ی بنگاههای دیگر را به آنها دارد برای مثال از طریق عوارض یا سایر محدودیتها. به طور مشابه، منابع طبیعی مثل آب و هوا حائز شرایط دارایی دولت مرکزی نمی‌باشند زیرا دولت تنها دسترسی عمومی به همراه بنگاههای دیگر دارد، حتی اگر برای کمک به تمیزی محیط متحمل هزینه‌هایی شده باشد.

۳۳. دولت مرکزی اغلب منابع خود را از طریق وجه نقد یا معاملات نسبه تحصیل می‌کند. دولت ممکن است منابع خود را در ازای منابع دیگر، یا در قبال تعهد به انتقال منابع یا ارائه خدمات در آینده تحصیل نماید یا ممکن است منابع خود را از طریق اعمال قدرت خویش کسب کند به عنوان مثال از طریق تحمیل مالیات، جرایم و غرامت‌ها. همچنین ممکن است منابع دولت از طریق نمو طبیعی و اکتشاف حاصل شود.

۳۴. از تعریف و خصوصیات ذاتی یک دارایی این گونه استنباط می‌شود که رویدادی که به دولت توانایی کنترل دستیابی به خدمات یا منافع اقتصادی موجود در یک منبع را می‌دهد، باید رخ داده باشد. قصد یا توانایی دولت برای تحصیل یک منبع در آینده، منجر به ایجاد یک دارایی نمی‌شود. برای منابعی که مطابق با تعریف یک دارایی می‌باشند، دولت باید از قبل آن منابع را تحصیل کرده باشد یا به صورتی دیگر، دستیابی به خدمات یا منافع اقتصادی موجود در آن را برای بنگاههای دیگری تحت کنترل درآورد. به عنوان مثال، تنها وجود توان دولت برای اخذ مالیات، یک دارایی به شمار نمی‌رود، زیرا تا زمانی که دولت توان خویش را از طریق تحمیل مالیات اعمال نکرده است و به مزایای ناشی از تکمیل رویداد مشمول مالیات دست نیافته است، هیچ رویدادی در جهت تولید منابع اتفاق نیفتاده و هیچگونه مزایای اقتصادی به دست نیامده است که دولت بتواند در آماده‌سازی برنامه‌ها و خدمات خود کنترل نموده و به کار گیرد.

۳۵. زمانی که یک دارایی (که مطابق با تعریف دارایی دولت مرکزی می‌باشد) تحصیل می‌شود، تازمانی که دولت آن را به بنگاه دیگری انتقال نداده یا تماماً آن را مصرف نکرده است، یا تا زمانی که برخی از رویدادها و شرایطی که خدمات یا منافع اقتصادی آن را از بین می‌برد، روی نداده است و یا توانایی دولت برای دستیابی به خدمات یا منافع اقتصادی و منع یا

کنترل دستیابی سایر واحدها از بین نرفته است، همچنان در قالب تعریف یک دارایی قرار می‌گیرد.

بدهی‌ها

چارچوب قانونی

۳۶. دولت مرکزی در چارچوبی از قوانین به فعالیت می‌پردازد. از این رو، بدهی دولت مرکزی باید ریشه در قانون داشته باشد. برخی از بدهیهای دولت از اعمال مجرد (مجزای) دولت حاصل می‌شود که توسط قانون مجاز شناخته شده اما به وضوح توسط قانون ملزم نشده است. به عنوان مثال می‌توان از بدهیهایی نام برد که از ترتیبات قراردادی حاصل می‌شوند شامل مبالغ استقراضی، مبالغ پرداختی به واسطه کالاها و خدمات خریداری شده، و بدهی‌های ناشی از ارائه کالاها و خدماتی که توسط بنگاههای دیگر پیش پرداخت شده است. سایر بدهی‌ها از قوانین و مقررات اجرایی مربوطه ناشی می‌شوند که به طور خاص دولت مرکزی را ملزم به فراهم نمودن دارایی برای بنگاه دیگر می‌کند. به عنوان مثال یارانه‌ها، مطالبات ناشی از قراردادهای پاداش کارکنان، و مبالغ پرداختی در حفظ محیط‌زیست.

۳۷. اگرچه تمام بدهی‌های دولت مرکزی ریشه در قانون دارند، اما برخی از بدهیها به جای این که از قانون یا الزامات قانونی خاصی به وجود آیند، از کلیت شرایط و وقایع مربوط به یک وضعیت خاص، بوجود می‌آیند. در چنین شرایطی دولت باید کلیت وقایع مربوط به وضعیت مورد نظر را در قبال تعریف و خصوصیات ذاتی بدهیها (که در بندهای ۴۱ تا ۴۸ مورد بحث قرار گرفت)، مورد ارزیابی قرار دهد و قضاوتی آگاهانه در ارتباط با این که آیا/ یا چه موقع بدهی روی داده است، انجام دهد. عواملی که ممکن است بر نتیجه تاثیرگذار باشد شامل ابعاد مربوط به چارچوب قانونی می‌شود که دولت در آن شکل گرفته است، اعم از این که دولت توافق یا تفاهمی با بنگاه دیگری در رابطه با ماهیت و مبلغ تعهد و زمان‌بندی تسویه آن، و تصمیمات یا اقدامات صورت گرفته در موقعیتهای گذشته داشته یا نداشته باشد.

۳۸. تسویه بدهی دولت مرکزی، اغلب از لحاظ قانونی قابل اعمال است، برای مثال از طریق قراردادهای با این وجود، قوانینی که بدهیهای دولت مرکزی را ایجاد یا مورد تأیید قرار می دهند، از لحاظ قانونی همیشه حقوق قابل اعمال را به بنگاههای وصول کننده اعطاء نمی کند. قابلیت اجرای قانونی، ممکن است شواهدی اضافی پیرامون وجود یک بدهی را فراهم نماید، اما شرط لازم نمی باشد.

۳۹. بدهی عبارت از تعهد فعلی دولت مرکزی در جهت ارائه کالا یا خدمات به بنگاه دیگر در تاریخ معین، در زمان وقوع رویدادی مشخص یا به صورت عندالمطالبه، می باشد.

۴۰. تعریف بدهی تنها وجود (یا عدم وجود) یک بدهی را مورد توجه قرار می دهد و نحوه اندازه گیری و شناسایی آن را مدنظر قرار نمی دهد. معیارهای اولیه شناخت برای تمام عناصر صورتهای مالی بر مبنای تعهدی در بند ۵ تا ۹ وضع شدند و مورد بحث قرار گرفتند. همچنین در این بندها، موضوعات اندازه گیری و سایر ملاحظات پیرامون تصمیمات شناخت که در اعلامیه های آتی مورد توجه قرار خواهند گرفت، مطرح شده است. علاوه بر این، بند ۶ احتمال عدم اطمینان در باره مطابقت یک قلم با تعریف یک عنصر و نیاز به قضاوت بر مبنای شواهد موجود را مورد تأیید قرار می دهد. با این وجود، این بیانیه آستانه ای مفروض را در انجام قضاوت، وضع نمی کند.

خصوصیات ذاتی بدهی ها

۴۱. همانند تعریف دارایی، تعریف بدهیها از ماهیت آنها ناشی می شود به عبارت دیگر خصوصیات ذاتی، خصوصیتی هستند که بدون آنها یک بدهی به وجود نمی آید. بدهی دولت مرکزی دارای دو خصوصیت ذاتی می باشد که در بندهای ۴۲ تا ۴۸ مورد بحث قرار گرفته اند. اول، بدهی متشکل از تعهد فعلی در جهت ارائه دارایی ها یا خدمات به بنگاه دیگر می باشد. دوم قانون یا توافق یا تفاهم بین دولت و بنگاه دیگر، که شرایط یا رویدادهای تعیین کننده ی زمان تسویه تعهد را مشخص می سازد.

تعهد فعلی

۴۲. همانگونه که در این بیانیه به کار گرفته شده است، تعهد عبارت است از انجام وظیفه یا ایفای مسئولیت به شیوه‌ای مشخص. داشتن تعهد فعلی بدین معناست که تعهد در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته حاصل شده و هنوز تسویه نشده است. بنابراین، تعهد فعلی باید از صرفاً تصمیم (قصد) آتی دولت متمایز شود، از جمله اعلام دولت مبنی بر این که قصد تحصیل تجهیزات را دارد. تعهد فعلی، زمانی روی می‌دهد که دولت بواسطه انجام عمل خاصی یا وقوع رویدادی، متعهد یا موظف می‌گردد.

۴۳. برای برآورده نمودن خصوصیت ذاتی اول یک بدهی، تعهد فعلی باید مستلزم فراهم نمودن دارایی‌ها (وجه نقد، معادل وجه نقد یا کالا) یا خدمات برای بنگاه دیگر در آینده باشد. به‌عنوان مثال، ممکن است دولت کالا یا خدماتی را از بنگاه دیگر دریافت کند که خرید آن را توافق کرده است اما هنوز پول آن را پرداخت نکرده است یا ممکن است توافق کرده باشد تا کالاها یا خدماتی را برای بنگاه دیگر براساس شرایط خاصی فراهم نماید و آن شرایط برآورد شده است. در چنین مواردی، دولت متعهد به ایفای تعهدات خود می‌باشد حتی اگر فراهم‌سازی واقعی دارایی یا خدمات تا تاریخ بعدی الزامی نشده باشد.

۴۴. همانطوری که در بند قبلی بیان شد، برای این که یک تعهد فعلی شرایط بدهی دولت مرکزی را احراز کند، دو بنگاه جداگانه باید مشارکت داشته باشند زیرا یک بنگاه نمی‌تواند هم تسویه‌کننده یک بدهی باشد هم وصول‌کننده آن. برای مثال، زمانی که دولت از ماشین‌آلات استفاده می‌کند، ممکن است دولت خود متعهد به نگهداری آن باشد. با این وجود، این تعهد، شرایط یک بدهی به دلیل نگهداری ماشین‌آلات را احراز نمی‌کند زیرا دولت نمی‌تواند به خودش بدهی داشته باشد.

تسویه تعهد

۴۵. خصوصیت ذاتی دوم یک بدهی این است که یک قانون یا توافق یا تفاهمی بین دولت و بنگاه دیگر، شرایط یا رویدادهای تعیین‌کننده زمان تسویه‌ی تعهد را مشخص می‌سازد. زمان

تسویه، اغلب در قراردادها و سایر توافقات به صورت یک تاریخ قابل تعیین یا مشخص ذکر می‌شود. با این وجود، در برخی موارد، طرفین توافق می‌کنند که تسویه با وقوع رویداد خاص یا بنا به درخواست دریافت‌کننده دارایی یا خدمات انجام شود، که در این صورت زمان تسویه مشخص نیست. اگر در تاریخ گزارشگری، دولت و بنگاه دیگر، توافق یا تفاهمی در رابطه با تسویه نداشته باشند و دولت در تصمیم‌گیری در رابطه با چگونگی تسویه تعهد خود از آزادی عمل برخوردار باشد، این تعهد واجد شرایط تعریف یک بدهی نمی‌باشد.

۴۶. علاوه بر عدم اطمینان در رابطه با زمان تسویه بدهی، در مورد بسیاری از تعهدات فعلی، در رابطه با مبلغ تسویه هم عدم اطمینان وجود دارد. به عنوان مثال، مبلغ مورد نیاز برای تسویه تعهد، ممکن است بسته به وقوع یا عدم وقوع یک رویداد آتی مثل کاهش در قیمت‌های بازار محتمل باشد. با این همه، دولت براساس تحلیل هرگونه عوامل احتمالی تأثیرگذار بر زمان و مبلغ تسویه، متعهد به ایفای تعهد خود می‌باشد، عدم اطمینان در ارتباط با مبلغ یا زمان تسویه بدهی، در اندازه‌گیری مورد توجه قرار می‌گیرد.

۴۷. غالباً، دولت مرکزی قبل از تسویه مبلغ بدهی اشخاص یا بنگاه‌های خاصی که قرار است مبلغ بدهی را دریافت کنند، می‌شناسد. با این وجود، چنین شناخت قبلی از دریافت‌کنندگان خاص، خصوصیت ذاتی یک بدهی نمی‌باشد. به عنوان مثال، ممکن است دولت یک قرارداد بلند مدت کار افتادگی با کارکنان دولت مرکزی داشته باشد بدون این که از هویت هر یک از کارکنان دریافت‌کننده وجه با خبر باشد. اگر هر دو خصوصیت ذاتی یک بدهی وجود داشته باشد، تعهد واجد شرایط یک بدهی می‌باشد.

۴۸. هنگامی که یک بدهی ایجاد می‌شود، تا زمانی که دولت آن را تسویه نکرده یا رویداد یا شرایط دیگری موجب ایفای آن نشده یا مسئولیت دولت برای پرداخت (تسویه) آن مرتفع نشده است، بدهی دولت مرکزی همچنان به عنوان بدهی باقی می‌ماند.

خالص وضعیت، درآمدها و هزینه‌ها

۴۹. در حالی که تعاریف دارایی‌ها و بدهیها از خصوصیات ذاتی آنها ناشی می‌شود، تعاریف مربوط به خالص وضعیت، درآمدها و هزینه‌ها از تعاریف دارایی‌ها و بدهیها بدست

می‌آید. از این رو، در ارزیابی این که چه اقلامی مطابق با تعاریف خالص وضعیت، درآمدها و هزینه‌ها می‌باشند، باید به تعاریف مربوط به دارایی‌ها یا بدهیهای زیر بنای آنها مراجعه شود.

تعریف خالص وضعیت

۵۰. خالص وضعیت یا معادل آن، خالص دارایی‌ها تفاوت عددی میان مجموع دارایی‌ها و مجموع بدهیهای شناسایی شده در ترازنامه واحد تابعه یا دولت می‌باشد. خالص وضعیت ممکن است مثبت (دارایی‌ها بیشتر از بدهیها) یا منفی (دارایی‌ها کمتر از بدهیها) باشد.

۵۱. بنگاه‌ها اغلب به منظور ارائه اطلاعات در باره ترکیب خالص وضعیت، آن را در گزارشهای مالی به اجزای کوچکتر تقسیم می‌کنند. با این وجود، ترکیب گزارش شده و تفسیر مطلوب خالص وضعیت به مدل خاص گزارشگری مالی به کار رفته و الزامات گزارشگری حاصله بستگی دارد. به این ترتیب، بحث در مورد مفهوم خالص وضعیت گزارش شده بنگاه تابعه یا دولت، خارج از حوزه‌ی این استاندارد می‌باشد.

تعاریف درآمد و هزینه

۵۲. درآمد عبارت است از جریان ورودی یا افزایش در دارایی‌ها، کاهش در بدهیها، یا ترکیبی از هر دو که منجر به افزایش در خالص وضعیت دولت در طول دوره گزارشگری می‌شود.

۵۳. هزینه عبارت است از جریان خروجی یا کاهش در دارایی‌ها، افزایش در بدهیها، یا ترکیبی از هر دو که منجر به کاهش در خالص وضعیت دولت در طول دوره گزارشگری می‌شود.

۵۴. منابع مشترک درآمدها را پرداختها و حق الزحمه‌های به سایر بنگاهها در قبال کالاها یا خدمات، اخذ مالیات، و هدایا تشکیل می‌دهد. به طور کلی، هزینه‌ها از فراهم سازی (ارائه) وجه نقد، معادلهای نقدی، کالاها و خدمات برای بنگاه‌های دیگر حاصل می‌شود. معاملاتی که ماهیتاً تعدیل یا تکمیل معادلات گذشته می‌باشند شامل همان عناصر معامله اولیه می‌شوند. به عنوان مثال تقلب مالیاتی به عنوان کاهش در درآمد در نظر گرفته می‌شود و نه به عنوان هزینه و بازپرداخت هزینه یک دستگاه دولتی توسط دستگاه دیگر به عنوان کاهش

در هزینه (و نه به عنوان درآمد) برای دستگاه وصول کننده و یک هزینه برای دستگاه پرداخت کننده در نظر گرفته می شود. تعاریف مربوط به درآمد و هزینه تنها وجود آن عناصر را مورد توجه قرار می دهد و چگونگی اندازه گیری و زمان شناسایی آن عناصر را در صورتهای مالی واحد تابعه یا دولت مرکزی مد نظر قرار نمی دهد. معیارهای اولیه شناخت برای تمام عناصر صورتهای مالی بر مبنای تعهدی در بندهای ۵ تا ۹ وضع و مورد بحث قرار گرفتند. همچنین، این بندها، موضوعات اندازه گیری و سایر ملاحظات پیرامون تصمیمات شناخت که در اعلامیه های آتی مورد توجه قرار می گیرند، نشان می دهد. علاوه بر این، بند ۶ امکان عدم اطمینان درباره مطابقت یک قلم با تعریف یک عنصر و نیاز به قضاوت بر مبنای شواهد موجود را نشان می دهد. با این وجود، این بیانیه آستانه ای مفروض را در انجام قضاوت، وضع نمی کند.

۵۵. شیوه های عمل وضع شده یا استانداردهای موجود ممکن است به این مسأله اشاره داشته باشند که افزایش و کاهش خاص در دارایی ها باید به جای درآمد و هزینه به عنوان سود و زیان گزارش شود. استفاده از اصطلاح سود و زیان، به طور کلی در جهت برجسته نمودن مشخصه های خاصی از درآمدها و هزینه های معینی می باشد، از جمله ماهیت غیر معمول یا غیر تکراری آنها یا ناشی شدن از فعالیتهای جنبی یا تصادفی یک بنگاه.

۵۶. تعاریف درآمد و هزینه در این بیانیه شامل اقلامی می شود که ممکن است به عنوان سود و زیان گزارش شود. سودها و زیانها به جای این که به صورت عناصری مجزا در نظر گرفته شوند به عنوان زیر مجموعه ای از درآمدها و هزینه ها لحاظ می شوند، درست مثل دارایی های سرمایه ای و درایبهای مالی که به عنوان زیر مجموعه ای از دارایی ها در نظر گرفته می شوند. برخی از انواع درآمد و هزینه که باید به عنوان سود و زیان گزارش شوند، خارج از دامنه ی کاربرد این بیانیه می باشند.

آثار عدم اطمینان

۵۷. عدم اطمینان درباره نتایج و فعالیتهای اقتصادی فراگیر است. عدم اطمینان در مورد این که یک معامله یا رویداد موجب ایجاد یک عنصر می‌شود بدین مفهوم است که اغلب برای اینکه مشخص شود یک قلم دارای خصوصیات ذاتی یک عنصر است یا خیر، نیاز به انجام قضاوت است و در نتیجه مطابق با تعریف مربوطه می‌باشد. اگر قضاوت شود که یک قلم منطبق با تعریف یک عنصر است، به شرطی که قابل اندازه‌گیری باشد دارای شرایط شناخت می‌باشد و اما اقلامی که به دلیل عدم اطمینان، مطابق با معیارهای اولیه شناخت نمی‌باشند، ممکن است افشاء شوند.

۵۸. علاوه بر معیارهای اولیه شناخت، تصمیم‌گیری پیرامون شناسایی یا افشای یک قلم، نیازمند در نظر گرفتن شرایط عدم اطمینان می‌شود. این ملاحظات شامل اندازه‌گیری یک خاصه مناسب (که ممکن است در بردارنده ارزیابی احتمال جریانهای آتی خدمات یا منافع اقتصادی باشد)، ارزیابی اهمیت قلم مربوطه و ارزیابی هزینه-منفعت شناسایی آن می‌شود.

۵۹. عدم اطمینان، هزینه‌های مربوط به گزارشگری مالی به ویژه هزینه‌های مربوط به شناخت و اندازه‌گیری را، افزایش می‌دهد. همچنین، در صورتیکه اقلامی که قبلاً به عنوان درآمد یا هزینه گزارش شده‌اند و یا اصلاً گزارش نشده‌اند، در بازنگریهای بعدی، پی‌برده شود که دارای خصوصیات ذاتی دارایی‌ها و بدهیها می‌باشند، ممکن است تجدید ارزیابی و تجدید ارائه الزامی شود. ممکن است بتوان با مخارج بیشتر، عدم اطمینان موجود را کاهش داد اما این امکان وجود دارد که مقرون به صرفه نباشد. همانطوری که در بند ۶ ثبت شد، اعمال قضاوت ممکن است لازم باشد، اما این بیانیه حتماً آن را الزامی نمی‌کند.