

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

”ستانده صاحبان سرمایه“ عبارتست از کاهش در حقوق صاحبان سرمایه ناشی از انتقال داراییها به صاحبان سرمایه یا ایجاد بدهی در قبال آنها به منظور کاهش حقوق مالکانه و یا توزیع سود.

۳-۴۶. آورده صاحبان سرمایه معمولاً نقدی است اما می تواند به صورت غیر نقد و یا در قالب تبدیل مطالبات نقدی حال شده اشخاص نیز باشد. مابه‌ازای آورده صاحبان سرمایه، حق مالکیتی است که به آنها اعطا می شود. افزایش حاصله در حقوق صاحبان سرمایه عموماً به مبلغ مابه‌ازای دریافتی ثبت می گردد.

۳-۴۷. بین حقوق مالکانه اعطایی به صاحبان سرمایه فعلی متناسب با میزان مالکیت آنها و حقوق مالکانه اعطایی به سرمایه‌گذاران جدید، تفاوت وجود دارد. در مورد اول ضرورتاً رابطه‌ای بین ارزش آورده و حقوق اعطایی وجود ندارد. به شرط آنکه با صاحبان سرمایه فعلی به طور یکسان برخورد شود، هرگونه اضافه یا کسر پرداخت آشکار برای کسب حقوق جدید، با افزایش یا کاهش معادل در ارزش حقوق قبلی آنها جبران می شود. در مورد دوم برای اینکه مبادله بین صاحبان سرمایه جدید و قبلی عادلانه باشد لازم است که ارزش حقوق اعطایی با آورده صاحبان سرمایه جدید مرتبط گردد. هرگاه آورده سرمایه‌گذاران جدید کمتر از ارزش منصفانه حقوق دریافتی آنها باشد، این مبادله منجر به زیانی برای صاحبان سرمایه فعلی و سود اتفاقی برای سرمایه‌گذاران جدید می شود. از آنجا که حقوق صاحبان سرمایه با داراییها و بدهیها به طور همزمان معنا پیدا می کند یک سود یا زیان برای صاحبان سرمایه فعلی ناشی از تعدیل حقوقشان، درآمد یا هزینه واحد تجاری است.

۳-۴۸. آورده صاحبان سرمایه همچنین می تواند به شکل افزایش سرمایه از محل سود نقدی باشد. در چنین حالتی، عدم دریافت سود نقدی در محتوا به منزله مابه‌ازای افزایش سرمایه محسوب می شود. بنابراین مبلغ سود باید هم به عنوان توزیع سود و هم به عنوان افزایش سرمایه نمایش یابد. لیکن در افزایش سرمایه از محل اندوخته یا سود تقسیم نشده که در قبال آن مابه‌ازایی دریافت نمی شود، تغییری در کل حقوق صاحبان سرمایه حاصل نشده بلکه صرفاً اجزای تشکیل دهنده آن تغییر می کند.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۴۹-۳. ستانده صاحبان سرمایه مشتمل بر تصویب توزیع سود بین صاحبان سرمایه، تقسیم اندوخته‌ها و بازگشت سرمایه ناشی از کاهش اختیاری آن می‌باشد.

۵۰-۳. آورده و ستانده صاحبان سرمایه تنها دربرگیرنده مبادلاتی است که صاحبان سرمایه در نقش صاحب سرمایه به آنها مبادرت می‌ورزند. نتایج معاملات تجاری با صاحبان سرمایه، درآمد یا هزینه محسوب می‌شود زیرا این افراد در این معاملات به عنوان صاحب سرمایه وارد نشده‌اند بلکه در نقشهای دیگری از قبیل مشتری یا فروشنده ظاهر شده‌اند. با این حال، یک معامله واحد می‌تواند دربرگیرنده هر دو نقش فوق باشد. به‌طور مثال صاحب یک واحد تجاری انفرادی ممکن است کالایی را به کمتر از قیمت واقعی از واحد تجاری خریداری کند. چنین معامله‌ای هم متضمن توزیع سود (که تفاوت بین ارزش واقعی و مبلغ احتسابی آن است) و هم متضمن دریافت مابه‌ازا درقبال فروش دارایی است که هر دو را باید در تعیین سود یا زیان حاصل از فروش دارایی در نظر گرفت.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

فصل چهارم

شناخت در صورتهای مالی

- ۱ - ۴ . همان طور که در فصل اول بیان شد، هدف صورتهای مالی ارائه اطلاعاتی در مورد وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیف وسیعی از استفاده کنندگان در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع شود. این هدف، عمدتاً از طریق شناخت در صورتهای مالی اساسی حاصل می گردد. شناخت، متضمن مشخص کردن عنوان و مبلغ پولی یک عنصر و احتساب آن مبلغ در جمع اقلام صورتهای مالی است.
- ۲ - ۴ . عناصر صورتهای مالی در فصل سوم تعریف شده است. اگرچه تنها آن اقلامی که با تعاریف عناصر صورتهای مالی تطبیق کند باید در صورتهای مالی شناسایی شود، معهذا، همه اقلامی که با این تعاریف تطبیق می کند لزوماً نباید در صورتهای مالی مورد شناخت قرار گیرد. در این فصل شرایط لازم برای شناخت مطرح می شود.
- ۳ - ۴ . یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی دربرگیرنده اطلاعات مهمی در مورد عناصر شناسایی شده و نیز عناصر شناسایی نشده می باشد. معهذا، افشا در یادداشتهای نمی تواند جایگزین مناسبی برای خودداری از شناخت عناصری باشد که معیارهای شناخت در مورد آنها صدق می کند.
- ۴ - ۴ . همان طور که در فصل ۶ مطرح شده، شناخت عناصر صورتهای مالی متضمن فرایند ادغام و طبقه بندی اطلاعات است.

مراحل شناخت

- ۵ - ۴ . شناخت داراییها و بدهیها در سه مرحله انجام می شود:
- الف. شناخت اولیه، یعنی ثبت یک قلم برای اولین بار به منظور انعکاس در صورتهای مالی.
- ب. تجدید اندازه گیری بعدی، یعنی تغییر مبلغ پولی قلمی که قبلاً ثبت و شناسایی شده است.
- ج. قطع شناخت، یعنی حذف یک قلم قبلاً شناسایی شده از صورتهای مالی.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

معیارهای شناخت

شناخت اولیه

۶-۴. یک عنصر باید در صورتهای مالی شناسایی شود اگر :

- الف. شواهد کافی مبنی بر وقوع تغییر در داراییها یا بدهیهای مستتر در آن عنصر (از جمله در صورت لزوم، شواهدی مبنی بر اینکه یک جریان آتی ورودی یا خروجی منافع اتفاق خواهد افتاد) وجود داشته باشد، و
- ب. آن قلم را بتوان با قابلیت اتکای کافی به مبلغ پولی اندازه گیری کرد.

تجدید اندازه گیری

۷-۴. تغییر در مبلغ دفتری دارایی یا بدهی باید شناسایی شود اگر :

- الف. شواهد کافی مبنی بر وقوع تغییر در مبلغ دارایی یا بدهی وجود داشته باشد، و
- ب. مبلغ جدید دارایی یا بدهی را بتوان با قابلیت اتکای کافی اندازه گیری کرد.

قطع شناخت

- ۸-۴. ادامه شناخت یک دارایی یا بدهی در صورتهای مالی باید قطع شود اگر شواهد کافی مبنی بر دستیابی به منافع اقتصادی آتی یا تعهد انتقال منافع اقتصادی (از جمله در صورت لزوم، شواهدی مبنی بر اینکه جریان آتی ورودی یا خروجی منافع اتفاق خواهد افتاد) دیگر وجود نداشته باشد.

شناخت درآمد و هزینه

- ۹-۴. در هر مرحله از فرایند شناخت، در صورتی که یک تغییر در جمع داراییها با تغییری مساوی و متقابل در جمع بدهیها یا آورده و ستانده صاحبان سرمایه خنثی نشده باشد، درآمد یا هزینه ای حاصل می شود. درآمدها و هزینه ها باید در یکی از دو صورت عملکرد مالی یعنی صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع، مورد شناخت قرار گیرد. آورده و ستانده صاحبان سرمایه باید مستقیماً در حقوق صاحبان سرمایه و بدون انعکاس در هریک از صورتهای عملکرد مالی مزبور شناسایی شود.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۴-۱۰. برخی معاملات صرفاً بخشی از حقوق نسبت به منافع آتی مستتر در یک دارایی (یا تعهدات مستتر در یک بدهی) را منتقل می‌کند. در چنین مواردی لازم است بررسی شود که آیا هرگونه حقوق جدید تحصیل شده (یا تعهدات ایجاد شده) در محتوا موجب اعاده وضعیت سابق می‌شود یا اینکه داراییها (یا بدهیها) و احیاناً درآمدها و هزینه‌های جدیدی باید شناسایی شود.

فرایند شناخت

رویدادهای گذشته

۴-۱۱. شناخت از نقطه‌ای آغاز می‌شود که یک رویداد گذشته موجب تغییری قابل اندازه‌گیری در داراییها یا بدهیهای واحد تجاری شود. به علت رابطه متقابل عناصر صورتهای مالی، شناخت یک عنصر یا تغییر در یک عنصر الزاماً منجر به شناخت عنصر دیگر یا تغییر در عنصر دیگر می‌گردد. به طور مثال، هرگاه یک دارایی جدید در صورتهای مالی شناسایی شود، آنگاه کاهش در یک دارایی دیگر، یک بدهی، یک درآمد یا آورده صاحبان سرمایه یا ترکیبی از این عناصر باید مورد شناخت قرار گیرد.

۴-۱۲. رویداد آغازگر شناخت باید قبل از تاریخ ترازنامه اتفاق افتاده باشد. تلاش بر این است که صورتهای مالی اثر رویدادهایی را که قبل از یک تاریخ معین اتفاق افتاده است برحسب مفاهیم مالی بیان کنند، نه اینکه رویدادهای آینده را پیش‌بینی کنند. در نتیجه وجود یک رویداد گذشته که آغازگر شناخت تغییر در داراییها و بدهیهای فعلی واحد تجاری باشد، ضروری است، اگرچه اندازه‌گیری این تغییر ممکن است تحت تأثیر شواهدی در مورد میزان منافع که در آینده به درون واحد تجاری یا خارج از آن جریان می‌یابد قرار گیرد. مثلاً اگر یک قلم موجودی بعد از تاریخ ترازنامه به فروش رسد، این معامله در دوره جاری مورد شناخت قرار نمی‌گیرد. معهذاً، معامله مزبور ممکن است با فراهم آوردن شواهدی در مورد مبلغ پولی منافع آتی بازیافتنی آن موجودی، لزوم کاهش مبلغ دفتری موجودی را در تاریخ ترازنامه مشخص کند.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

- ۱۳- ۴ . پس از مشخص شدن وقوع رویداد آغازگر شناخت، اثرات آن باید به شرح زیر تعیین گردد:
- الف . چنانچه رویداد گذشته به دستیابی به منافع اقتصادی آتی (یا تعهد انتقال منافع اقتصادی) منجر گردد، دارایی (یا بدهی) شناسایی می‌شود،
- ب . چنانچه رویداد گذشته به انتقال یا حذف دارایی یا بدهی شناسایی شده منجر شود، قطع شناخت صورت می‌گیرد، و
- ج . چنانچه رویداد گذشته به جریان منافع اقتصادی در دوره جاری منجر شده باشد (مگر اینکه جریان به آورده یا ستانده صاحبان سرمایه مربوط باشد)، درآمد یا هزینه شناسایی می‌شود .

- ۱۴- ۴ . بسیاری از عناصر شناسایی شده، نتیجه معاملات است که شناخت آنها در بندهای ۱۵-۴ الی ۲۱-۴ مطرح شده است. معهداً برخی عناصر در نتیجه سایر رویدادها شناسایی می‌شود که در بندهای ۲۲-۴ الی ۲۴-۴ مطرح می‌گردد.

معاملات

- ۱۵- ۴ . معاملات به ترتیبی اطلاق می‌شود که به موجب آنها خدمات یا علایقی در اموال توسط یک واحد تجاری از شخص دیگری تحصیل می‌شود. با انجام یک معامله، داراییها و بدهیهای تحصیل یا ایجاد شده ناشی از آن باید شناسایی شود. در مواردی که معاملات حقیقی بوده و مابه ازای آن پولی باشد، معامله شواهد محکمی در مورد مبلغ داراییهای تحصیل شده فراهم می‌آورد.

- ۱۶- ۴ . معاملات معمولاً متشکل از مجموعه‌ای از رویدادهاست. این مجموعه رویدادها از جمله شامل موافقت طرفین (که گاه در شکل قرارداد رسمی بین واحد تجاری و فروشنده یا مشتری است) و اجرای مفاد معامله (یعنی تحویل کالا و خدمات یا پرداخت وجه توسط طرفین معامله) است. گرچه در عمل، چندین رویداد از این نوع همزمان رخ می‌دهد، اما این مسئله عمومیت ندارد و لذا لازم است آن رویدادی را که موجب شناخت اولیه دارایی و بدهی ناشی از معامله می‌شود، مشخص نمود. این رویداد اساساً همان رویدادی است که موجب می‌شود معیارهای مندرج در بند ۶-۴ فوق احراز شود. معهداً، در رابطه با معاملات مختلف، رویدادهای مختلفی چنین نقشی را ایفا می‌کند.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۱۷- ۴ . هرگاه یک معامله، آغازگر شناخت اولیه باشد، دارایی تحصیل شده یا بدهی تقبل شده به مبلغ مستتر در معامله (یعنی مبلغ داراییها یا بدهیهای که به عنوان مابه‌ازا واگذار یا دریافت می‌شود) اندازه‌گیری می‌شود. این پیش فرض وجود دارد که معامله یا قرارداد به ارزش منصفانه انجام شده و لذا در غیاب هرگونه شواهد نقض کننده، دارایی تحصیل شده یا بدهی تقبل شده به ارزش مستتر در معامله یا قرارداد اندازه‌گیری می‌شود و هیچ درآمد یا هزینه‌ای در ارتباط با این قلم شناسایی شده جدید حاصل نمی‌شود.

۱۸- ۴ . اصولاً یک معامله زمانی منجر به یک دارایی می‌شود که واحد تجاری حق الزام طرف معامله را به اجرای مفاد آن داشته باشد و زمانی منجر به یک بدهی می‌شود که طرف معامله بتواند واحد تجاری را ملزم به اجرای مفاد آن نماید. در هر دو حالت، صرف وجود حق، کفایت نمی‌کند بلکه حق طرفین باید در عمل قابل اعمال باشد. به عنوان مثال حتی در مواردی که حق قانونی وجود دارد، ممکن است مثلاً به دلیل اینکه هزینه‌های اعمال حق از مزایای حاصله بیشتر است یا اینکه طرفین، شرایط معامله را در صورت عدم تمایل به انجام آن، مورد مذاکره قرار دهند، از اعمال حق صرف‌نظر شود. در یک معامله منصفانه، یک طرف معامله متعهد به اجرای مفاد آن نخواهد بود مگر آنکه به طور همزمان طرف دیگر، مابه‌ازای مورد معامله را واگذار نماید یا متعهد به واگذاری آن گردد.

۱۹- ۴ . در مواردی که طرفین معامله مفاد آن را اجرا نمایند، داراییها و بدهیهای ناشی از انجام معامله باید شناسایی شود. بدین ترتیب اگر قبل از تحویل کالا پرداختی صورت گیرد، یک دارایی که بیانگر طلبی از فروشنده است، شناسایی می‌شود. در اغلب اوقات، تحویل کالا اولین عملی است که در راستای اجرای مفاد معامله انجام می‌شود و لذا یک موجودی کالا و تعهدی مبنی بر پرداخت بهای آن در این مقطع شناسایی می‌شود. هرگاه یک دارایی تحت یک پیمان بلند مدت تحصیل شود، دارایی در جریان ساخت و

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

تعهدات مربوط، به موازات اجرای پیمان توسط پیمانکار، مورد شناسایی قرار می‌گیرد. بالعکس، در رابطه با خدماتی که کارکنان واحد تجاری قرار است در آینده ارائه کنند، هیچ دارایی یا بدهی شناسایی نمی‌شود. در یک قرارداد اجاره سرمایه‌ای، اجرای مفاد معامله عبارت از قراردادن مورد اجاره در اختیار مستأجر است. پس از تحویل مورد اجاره، تردید قابل ملاحظه‌ای وجود ندارد که مستأجر توان استفاده از آن را برای مدت اجاره دارد و موظف به پرداخت اقساط اجاره طبق قرارداد است. در نتیجه، با تحویل گرفتن مورد اجاره، مستأجر باید یک دارایی را که همان حق استفاده از مورد اجاره است و متقابلاً یک بدهی را که همان تعهد پرداخت اقساط اجاره است، شناسایی کند.

۲۰- ۴. قبل از اجرای مفاد قرارداد، یک دارایی (یا بدهی) به استناد قرارداد قابل شناسایی است، به شرط آنکه معیارهای عمومی شناخت به شرح بند ۶-۴ رعایت شده باشد، یعنی:

الف. شواهد کافی مبنی بر جریان آتی منافع وجود داشته باشد. این امر مستلزم این است که بتوان قرارداد را در عمل به اجرا درآورد و طرفین به سهولت و بدون تحمل جریمه قابل ملاحظه نتوانند قرارداد را فسخ کنند، و

ب. مبلغ قرارداد را بتوان با قابلیت اتکای کافی اندازه‌گیری نمود. این معیار در مورد قراردادهایی صدق می‌کند که موضوع آنها خرید و فروش اقلامی باشد که ارزش بازار مشخص دارند و لذا ممکن است در مورد محصولات خاص که طبق سفارش ساخته می‌شود، صدق نکند.

۲۱- ۴. اعمال احتیاط ممکن است بدین معنی باشد که هزینه‌ها در مقایسه با درآمدها با سهولت بیشتری شناسایی شود. معهداً، مشروط به اینکه معیارهای دوگانه فوق صدق کند، هم درآمد و هم هزینه باید مورد شناسایی قرار گیرد.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

رویدادهایی غیر از معاملات

۲۲- ۴ . شناخت اولیه داراییها و بدهیها و تجدید اندازه‌گیری بعدی آنها ممکن است ناشی از رویدادهایی بجز معاملات باشد. نمونه‌هایی از این گونه رویدادها، تغییر ارزش داراییها، وضع جریمه توسط دادگاه یا خسارت وارده به اموال به علت آتش‌سوزی می‌باشد. در اغلب حالاتی که نقطه آغاز شناخت، رویدادی غیر از معاملات است، تغییر در داراییها و بدهیها آشکار است، لیکن اندازه‌گیری آن مشکل می‌باشد.

۲۳- ۴ . تصمیم‌گیری، اصولاً در عداد رویدادهایی نیست که منجر به دارایی و بدهی یا درآمد و هزینه شود و از این رو نقطه آغاز شناخت تلقی نمی‌گردد. به طور مثال اتخاذ تصمیم قبل از تاریخ ترازنامه جهت خرید یک دارایی ثابت مشهود در دوره بعد، منجر به یک دارایی یا بدهی نمی‌گردد زیرا تصمیم‌گیری به خودی خود دستیابی به منافع اقتصادی را فراهم نمی‌آورد و یا منجر به تعهدی مبنی بر انتقال منافع اقتصادی نمی‌گردد. بدین ترتیب نباید پیامدهای یک تصمیم را از طریق شناخت یک معامله احتمالی آتی پیش بینی کرد. معهداً، بعضی اوقات یک رویداد بعدی که ایجاد کننده تعهد است، ممکن است اعلام تصمیم به شخص دیگر باشد به نحوی که شروع عمل توسط آن شخص موجب شود که واحد تجاری نتواند از تصمیم خود منصرف شود.

۲۴- ۴ . برخی از رویدادهایی که منشأ تجدید اندازه‌گیری بعدی است متضمن تجدید ارزیابی جریان منافع مرتبط با دارایی یا بدهی می‌باشد. برای نمونه می‌توان از تغییر در ارزش یک قطعه زمین یا یک ساختمان (بجز تغییر ارزش ناشی از زوال فیزیکی) نام برد که منافع ناشی از تصرف آنها تغییری نکرده لیکن به علت تغییرات در بهای بازار، ارزش پولی این منافع تحت تأثیر قرار گرفته است. معاملات انجام شده توسط سایر اشخاص در مورد داراییها و بدهیهای مشابه ممکن است شواهد کافی مبنی بر تغییر در ارزش فراهم آورد، تنها به شرط آنکه این معاملات رایج بوده و داراییها و بدهیهای مربوط به قدر کافی مشابه داراییها و بدهیهای واحد تجاری باشد. بدین دلیل، ضمن اینکه این تغییرات بالقوه در

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

ارزش، نامزد شناخت است، لیکن همه این تغییرات شناسایی نمی‌شود. شناخت یا خودداری از شناخت یک تغییر در ارزش، بستگی به شرایط خاص هر مورد دارد. ملاحظاتی که در این رابطه مربوط تلقی می‌گردد شامل محکم بودن شواهد موجود و نیز این امر است که آیا تغییر مورد نظر بیانگر یک افزایش یا کاهش در خالص داراییها (یعنی حقوق صاحبان سرمایه) است یا خیر. اعمال احتیاط در این زمینه موجب می‌گردد که یک کاهش با سهولت بیشتری نسبت به یک افزایش شناسایی شود.

قطع شناخت

۲۵- ۴ . قطع شناخت زمانی مناسب است که یک معامله یا رویداد گذشته، یک دارایی یا بدهی شناسایی شده قبلی را حذف نموده باشد یا انتظار جریان منافع آتی که قبلاً مبنای شناخت قرار گرفته بود دیگر در حدی نباشد که پشتوانه ادامه شناخت قرار گیرد. بدین ترتیب قطع شناخت یک دارایی آنگاه مناسب است که حقوق یا سایر راههای دستیابی مشروع به منافع اقتصادی آتی تشکیل دهنده دارایی به طور کامل مورد بهره برداری قرار گرفته یا سلب یا منقضی یا به طریقی دیگر فاقد موجودیت شده باشد و یا به دیگری انتقال یافته باشد یا سطح جریان منافع اقتصادی آتی به میزان معقولی قابل اطمینان نباشد. به گونه مشابه، قطع شناخت یک بدهی زمانی مناسب است که تعهد انتقال منافع اقتصادی مربوط ایفا، فسخ، منقضی یا به طریق دیگر فاقد موجودیت شده باشد یا به دیگری انتقال یافته باشد یا اطمینان معقولی مبنی بر عدم وقوع جریان خروجی منافع اقتصادی وجود داشته باشد (هرگاه تعهد مستمری وجود داشته باشد که رهایی از آن بستگی به یک رویداد آتی داشته باشد، چنین اطمینان معقولی وجود نخواهد داشت).

۲۶- ۴ . هرگاه یک قلم قبلاً شناسایی شده به فروش رود یا طی یک معامله تسویه گردد، قلم مربوط به مبلغ مستتر در معامله (یعنی مبلغ داراییها یا بدهیهای که به عنوان مابه‌ازا یا جهت تسویه واگذار و یا دریافت می‌شود) اندازه‌گیری می‌گردد. اگر این مبلغ متفاوت از مبلغ دفتری دارایی یا بدهی قبل از انجام معامله باشد، سود یا زیانی حاصل می‌شود.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۲۷- ۴ . تا زمانی که شواهدی مبنی بر دستیابی به منافع یا شواهدی مبنی بر وجود تعهد وجود داشته باشد، شناخت دارایی و بدهی در صورتهای مالی ادامه می‌یابد. هرگاه نتوان شواهد کافی برای یک تجدید اندازه‌گیری بعدی به دست آورد، دارایی یا بدهی به مبلغ ثبت شده قبلی در حسابها نگهداری می‌شود تا اینکه شواهد بیشتری در مورد تجدید اندازه‌گیری یا قطع شناخت به دست آید.

شناخت درآمد و هزینه

شناخت درآمد

۲۸- ۴ . همان‌طور که در بندهای ۹-۴ و ۱۱-۴ اشاره شد، شناخت درآمد و هزینه اغلب در نتیجه شناخت داراییها و بدهیها و تغییرات در آنها صورت می‌گیرد. برای شناخت درآمد و هزینه، ملاحظات دیگری نیز باید مدنظر قرار گیرد.

۲۹- ۴ . شناخت درآمد متضمن ملاحظه این امر است که آیا شواهد کافی مبنی بر وقوع یک افزایش درخالص داراییها (یعنی حقوق صاحبان سرمایه) قبل از پایان دوره مورد گزارش وجود دارد یا خیر.

۳۰- ۴ . مابه‌ازای دریافتی قبل از انجام کار منجر به شناخت درآمد نمی‌گردد زیرا تا زمانی که کار انجام نشود، افزایش در داراییها ناشی از پیش‌دریافت با افزایشی مساوی در بدهیها خنثی می‌گردد. به‌طور مثال، حق اشتراک سالانه یک مجله ماهانه که در آغاز دوره اشتراک دریافت می‌شود تا زمانی که مجله تولید و ارسال نشود (یعنی تا زمانی که واحد تجاری یک بدهی به شکل تعهد ایفا نشده مبنی بر تحویل مجله یا برگشت وجه دریافتی دارد)، به عنوان درآمد شناسایی نمی‌شود.

۳۱- ۴ . برخی درآمدها طی یک دوره زمانی، متناسب با انجام کار شناسایی می‌شود. به‌طور مثال، درآمد یک پیمان بلندمدت ممکن است طی چند دوره حسابداری متناسب با انجام کار شناسایی شود. برای اقلام با عمر کوتاهتر که ناشی از فعالیت‌هایی است که منجر به درآمد عملیاتی می‌شود، تحصیل درآمد اغلب در صورت وقوع یک رویداد

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

کلیدی صورت می‌گیرد (رویداد کلیدی مقطعی از چرخه عملیاتی است که مهم‌ترین عمل انجام می‌شود) و لذا درآمدهای ناشی از تغییر در قیمت بازار موجودی کالا که توسط یک واحد تجاری نگهداری می‌شود تنها در صورتی قابل شناسایی است که مستلزم تلاش بازاریابی یا فروش قابل ملاحظه‌ای نباشد. اقلامی از قبیل مال‌الاجاره و سود تضمین شده که بیانگر مبالغ دریافتی از دیگران در قبال استفاده آنها از منابع واحد تجاری است و با مرور زمان تحصیل می‌گردد، تنها پس از گذشت مدت زمان مربوط شناسایی می‌شود. هرگاه واحد تجاری وظیفه خود را به طور کامل انجام داده باشد لیکن طرف معامله هنوز تمامی اقدامات لازم را انجام نداده است (به طور مثال، فروشهایی که مشروط به اعلام قبولی از طرف خریدار است)، شناخت درآمد تا زمان تکمیل اقدامات طرف معامله به تعویق می‌افتد.

شناخت هزینه

۳۲- ۴ . شناخت هزینه متضمن ملاحظه این امر است که آیا شواهد کافی مبنی بر وقوع کاهش در حقوق صاحبان سرمایه قبل از پایان دوره مورد گزارش وجود دارد یا خیر. اعمال احتیاط موجب می‌گردد که برای شناخت هزینه در مقایسه با شناخت درآمد، به شواهد وقوع و میزان اتکا پذیری اندازه‌گیری کمتری نیاز باشد. لازم است ارزیابی محتاطانه‌ای از شواهد مربوط به کاهش ارزش داراییها انجام شود. هرگاه علایمی دال بر کاهش ارزش مشاهده شود، یک بررسی جامع ضرورت می‌یابد. اگر ارزش یک دارایی کاهش یافته باشد، شناسایی تغییر در مبلغ ثبت شده دارایی که منجر به شناسایی یک هزینه می‌شود، ضرورت می‌یابد. با این حال، همان طور که در فصل دوم ذکر شد، اعمال احتیاط، حذف داراییها یا درآمدها را در مواردی که شواهد کافی مبنی بر وقوع و اتکا پذیری اندازه‌گیری وجود دارد و شناسایی بدهیها یا هزینهها را هنگامی که شواهد موصوف وجود ندارد، مجاز نمی‌شمرد. در غیر این صورت، داراییها و درآمدها عمداً کمتر از واقع و بدهیها و هزینهها عمداً بیشتر از واقع نمایش می‌یابد.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۳۳- ۴. هزینه، زمانی و تا میزانی شناسایی می‌شود که داراییهای قبلاً شناسایی شده کاهش یافته یا حذف شده یا حائز شرایط ادامه شناخت به عنوان دارایی نباشد، بدون آنکه افزایشی در سایر داراییها یا کاهشی در بدهیها رخ دهد. هزینه همچنین در صورت ایجاد یا افزایش یک بدهی، بدون افزایش معادل در داراییهای شناسایی شده، شناسایی می‌شود.

۳۴- ۴. فرایندی که معمولاً تحت عنوان "تطابق درآمد و هزینه" از آن یاد می‌شود در کنار سایر فرایندها یکی از ابزارهای حصول اطمینان از این امر است که در مواردی که شواهد کافی مبنی بر اینکه مخارجی منجر به دستیابی به منافع آتی شده، وجود دارد، یک دارایی شناسایی شود و در دوره مصرف یا انقضای این منافع، هزینه شناسایی گردد. تطابق بدین معناست که مخارجی که مستقیماً با ایجاد درآمدهای مشخص مرتبط است، به جای شناسایی به عنوان هزینه در دوره وقوع، در همان دوره‌ای شناسایی شود که این درآمدها شناسایی می‌شود. معیذا اعمال مفهوم "تطابق درآمد و هزینه"، شناخت اقلامی را در ترازنامه که با تعریف داراییها، بدهیها یا حقوق صاحبان سرمایه مطابقت ندارد، مجاز نمی‌شمرد.

۳۵- ۴. در مواردی که انجام مخارج منجر به منفعی گردد که طی چند دوره مالی حاصل می‌شود و ارتباط این مخارج با ایجاد درآمدهای مشخص را تنها بتوان به‌طور کلی یا غیرمستقیم تعیین کرد و به علاوه ارزش دارایی را در پایان هر دوره نتوان به‌طور مستقیم و با قابلیت اتکای کافی تعیین کرد آنگاه فرض معقول آنست که دارایی طی عمر مورد انتظار آن به‌طور سیستماتیک کاهش می‌یابد. در چنین شرایطی، دارایی پس از شناسایی، بر مبنای سیستماتیک طی دوره‌هایی که منافع آن حاصل می‌شود، مستهلک می‌گردد. این فرایند جزء روشهای مورد قبولی است که در برخورد با ابهام اتخاذ می‌شود. همان‌طور که قبلاً بیان شد، قطعیت اندازه‌گیری برای شناخت یک عنصر ضرورت ندارد و مشروط به اینکه فرایند موصوف منجر به برآوردی معقول از دارایی و هزینه گردد، دارایی و هزینه استهلاک آن بر مبنای مورد اشاره شناسایی می‌شود. با این حال، بررسی ادواری مبلغ شناسایی شده دارایی لازم است تا اطمینان

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

حاصل شود که شواهد کافی مبنی بر دریافت منافع اقتصادی آتی به میزانی که کمتر از مبلغ شناسایی شده نباشد، وجود دارد.

۳۶- ۴ . هرگاه نتوان بین مخارج انجام شده و ایجاد درآمدهای مشخص در آینده ارتباط موجبی برقرار نمود، مخارج مزبور باید در دوره وقوع، به عنوان هزینه شناسایی شود. این گونه مخارج شامل مبالغی است که به انتظار منافع آتی خرج شده لیکن رابطه آنها با این منافع در حدی دچار ابهام است که شناسایی یک دارایی را مجاز نمی‌شمرد. از جمله این مخارج، می‌توان از برخی مخارج تحقیق و توسعه نام برد.

کافی بودن شواهد

۳۷- ۴ . معیارهای شناخت مقرر می‌دارد که شرط لازم برای شناخت اولیه یا تجدید اندازه‌گیری بعدی، وجود شواهد کافی مبنی بر وقوع تغییر در یک عنصر صورتهای مالی است.

۳۸- ۴ . در صورت وجود ابهام قابل ملاحظه، شناخت یک قلم ممکن است گمراه‌کننده شود یا حتی باعث شود صورتهای مالی مفید نباشد. وجود شواهد، رافع ابهام است. به عبارت دیگر، هرچه در مورد یک قلم، شواهد بیشتری وجود داشته باشد و هرچه کیفیت این شواهد بهتر باشد، در مورد وجود، ماهیت و اندازه‌گیری آن قلم ابهام کمتری وجود خواهد داشت و آن قلم از اتکا پذیری بیشتر برخوردار خواهد بود. بدین ترتیب، معیارهای شناخت تصریح می‌کند که یک عنصر تنها زمانی باید در صورتهای مالی شناسایی شود که در مورد آن شواهد کافی هم از لحاظ کمی و هم از لحاظ کیفی وجود داشته باشد. برای شناسایی یک عنصر، هم در مورد وقوع تغییر در داراییها و بدهیهای واحد تجاری و هم در مورد اندازه‌گیری میزان تغییر، وجود شواهد ضرورت دارد.

۳۹- ۴ . تعیین این امر که "شواهد کافی" به چه نوع شواهدی اطلاق می‌شود، بستگی به قضاوت در شرایط خاص هر مورد دارد. شواهد باید کافی باشد اما لزوماً نباید و اغلب نمی‌تواند قطعی باشد. ماهیت شواهد در ارتباط با اقلام مختلف، متفاوت است. شواهد شامل تمامی اطلاعات مربوطی است که تا زمان تهیه صورتهای مالی فراهم

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

می‌آید و مرتبط با شرایط موجود در تاریخ ترازنامه است. شواهد، عمدتاً از طریق تجارب قبلی یا کنونی در مورد قلم مورد نظر و یا اقلام مشابه فراهم می‌آید و دربرگیرنده مواردی از قبیل شواهد حاصل از رویداد آغازگر شناخت (مثل بهای خرید موجودی کالا)، تجربه قبلی در مورد یک گروه اقلام مشابه (مثل میزان زیانهای قبلی ناشی از موجودیهای راکد و کم مصرف) و اطلاعات جاری مستقیماً مربوط به آن قلم (مثل وضعیت فیزیکی فعلی اقلام موجودی، قیمت فروش جاری آنها و میزان کنونی سفارشات خریداران) می‌باشد. این شواهد همچنین شامل شواهد حاصل از معاملات سایر واحدهای تجاری در زمینه داراییها و بدهیهای مشابه است. هنگامی که معاملات مزبور به طور مکرر انجام شود و اقلام مورد معامله با قلمی که در اختیار واحد تجاری است بسیار مشابه باشد (یعنی اینکه بازاری کارا برای اقلام همگن وجود داشته باشد)، آنگاه شواهد به دست آمده قوی است و احتمالاً برای شناخت قلم کفایت می‌کند. با کاهش تعدد این معاملات و کاهش میزان مشابهت کالاهای مورد مقایسه، قانع‌کنندگی شواهد متناسباً کم می‌شود و احتمال کفایت شواهد برای شناخت کاهش می‌یابد.

قابلیت اتکای کافی

۴-۴۰. معیارهای شناخت تصریح می‌کند که یک شرط لازم برای شناخت اولیه یا تجدید اندازه‌گیری بعدی این است که یک عنصر یا تغییر در یک عنصر را بتوان با قابلیت اتکای کافی اندازه‌گیری کرد. اتکا پذیری اندازه‌گیری بدین معناست که مبلغ پولی قلم شناسایی شده با توجه به مبنای اندازه‌گیری و شرح آن، به عنوان بیان صادقانه آن چیزی که قرار است بیان کند، یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان می‌کند، می‌تواند مورد اتکای استفاده‌کنندگان قرار گیرد. هرگاه کاربرد یک روش اندازه‌گیری که به گونه‌ای صادقانه بیانگر کمیت مورد اندازه‌گیری است، در اندازه‌گیریهای یک قلم توسط افراد مختلف منجر به مبالغی شود که به نحوی با اهمیت با یکدیگر تفاوت نداشته باشد، اندازه‌گیری انجام شده احتمالاً اتکاپذیر تلقی می‌گردد.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۴-۴۱. در گزارشگری مالی، استفاده از برآوردها در سطحی وسیع معمول است. این الزام که یک قلم را بتوان با اتکا پذیری کافی اندازه‌گیری کرد، استفاده از برآورد معقول را نفی نمی‌کند. استفاده از برآوردهای معقول در تهیه صورتهای مالی امری عادی است و به شرط آنکه بتوان برآوردی معقول از یک قلم انجام داد، آن قلم باید شناسایی شود.

۴-۴۲. هرگاه داراییها و بدهیها دچار ابهام باشند، انعکاس یک مبلغ بدون تشریح آن ممکن است قطعیت ماحصل را تداعی کند درحالی که در واقع چنین نیست. بنابراین، درمواردی که اثر ابهام به طور بالقوه قابل ملاحظه است، افشای واضح میزان ابهام حاکم بر برآورد ضرورت دارد. موارد افشا ممکن است دربرگیرنده فرضیات مهم بکار گرفته شده، طیف ماحصل‌های احتمالی، مبنای اندازه‌گیری و عوامل اصلی مؤثر بر ماحصل باشد.

۴-۴۳. اتکا پذیری اندازه‌گیری تحت تأثیر سه عامل است:

الف. توانایی اندازه‌گیری منافع مستتر در قلم مورد نظر برحسب مبالغ پولی،

ب. تغییر پذیری میزان این منافع (پراکندگی سطوح مختلف منافع و نیز احتمال وقوع یک سطح منفعت خاص)، و

ج. وجود یک مبلغ حداقل.

اندازه‌گیری برحسب مبالغ پولی

۴-۴۴. اقلام مندرج در صورتهای مالی برحسب مبالغ پولی و به واحد پول انتخاب شده برای گزارشگری بیان می‌شوند. معهذا، تفاوتی بین اقلامی که از جنس پول هستند (اقلام پولی) و اقلامی که باید مستقلاً اندازه‌گیری شوند، وجود دارد. در مواردی که اقلام پولی منجر به جریانهای نقدی در آینده نزدیک نگردند، جهت دستیابی به ارزش این جریانها در تاریخ ترازنامه باید ارزش فعلی آنها را تعیین کرد. تعیین ارزش فعلی مستلزم مشخص بودن زمان جریانهای نقدی و برآورد یک نرخ سود تضمین شده مناسب است و لذا بر اتکا پذیری اندازه‌گیری تأثیر می‌گذارد. تأثیر تأخیر در جریانهای نقدی در فرایند تعیین ارزش فعلی، موجب می‌گردد تا اقلام کوتاه مدت پولی را بتوان با اتکا پذیری بیشتری در مقایسه با اقلام بلند مدت پولی برحسب مبالغ پولی بیان کرد.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۴-۴۵. برخی ارقام غیرپولی ناشی از معاملاتی حقیقی می‌باشند که طی آن با یک دارایی یا بدهی پولی معاوضه می‌شوند. این ارقام را می‌توان با توجه به قلم پولی مابه‌ازا اندازه‌گیری کرد. بدین ترتیب به هنگام شناخت اولیه این ارقام و بادر نظر گرفتن هرگونه نیاز به تعیین ارزش فعلی، مسئله‌ای در رابطه با بیان آنها برحسب مبالغ پولی پیش نمی‌آید. با این حال، ارقام غیرپولی ناشی از معاملات تهاتری یا سایر رویدادها تنها با توجه به معاملات پولی در داراییها و بدهیهای مشابه قابل بیان به مبالغ پولی است. برای این ارقام، توان بیان آنها به مبالغ پولی به رواج معاملات پولی در ارقام مشابه و نیز به میزان تفاوت بین آن معاملات پولی و معامله تهاتری انجام شده توسط واحد تجاری بستگی دارد.

ابهام درباره میزان منافع

۴-۴۶. برای برخی از داراییها و بدهیها ممکن است ماحصل‌های احتمالی متفاوتی وجود داشته باشد. در این حالات، هرگاه قلم موردنظر ناشی از یک معامله حقیقی باشد که اخیراً انجام شده است، ابتدا می‌توان آنرا به بهای معامله (یعنی بهای تمام‌شده تاریخی) اندازه‌گیری کرد. این فرض معقول است که این اندازه‌گیری مقیاس مناسبی از سطح احتمالی جریان منافع آتی در زمان تحصیل دارایی یا تقبل بدهی به دست دهد.

۴-۴۷. هرگاه معامله موصوف اخیراً انجام نشده باشد و زمان و احتمال جریانهای گوناگون منافع حاصل از دارایی یا بدهی دچار ابهام باشد، استفاده از سایر طرق اندازه‌گیری به شرح زیر ضرورت می‌یابد:

الف. چنانچه یک بازار نسبتاً کارا برای قلم مورد نظر وجود داشته باشد، یک مقیاس مبتنی بر بازار (شامل بهای جایگزینی یا خالص ارزش فروش) برای اندازه‌گیری آن می‌توان بکار گرفت. در این حالت، توافق عمومی بازار در مورد مبلغ منافع مستتر در قلم، به معنای اتکا پذیری مقیاس مبتنی بر بازار است.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

ب . هرگاه یک واحد تجاری یک گروه از اقلام همگن غیر یکسان در اختیار داشته باشد، گاه ارزش مورد انتظار کل گروه، مقیاس مناسبی به دست می دهد. به شرط آنکه تعداد اقلام گروه کافی باشد، ارزش مورد انتظار، اندازه گیری کل گروه را به گونه ای اتکا پذیر میسر می سازد (مقیاس مشابهی را برای یک عنصر منفرد می توان بکار گرفت به شرط آنکه کسانی که اندازه گیری را انجام می دهند در مورد میزان احتمال جریان منافع احتمالی به توافق کلی برسند).

۴۸- ۴ . ارزیابی میزان احتمال جریان یک سطح مشخص منافع اقتصادی (و در نتیجه ارزش مورد انتظار آن) بر مبنای شواهد موجود انجام می شود. این ارزیابی ممکن است بر اساس شواهد حاصل از تجربه قبلی در مورد یک گروه اقلام مشابه (مثلاً میزان احتمال و مبلغ ادعاهای ناشی از ضمانت یک کالای خاص) انجام شود یا متکی به شواهدی باشد که از اطلاعات جاری مستقیماً مربوط به آن قلم (مثلاً احتمال مطالبه مبلغ وام از ضامن باتوجه به وضعیت مالی وام گیرنده) به دست می آید.

۴۹- ۴ . هرگاه شواهد کافی جهت دستیابی به یک ارزش مورد انتظار نسبتاً اتکا پذیر وجود نداشته باشد، باتوجه به مفاد بندهای ۴۱-۴ و ۴۲-۴، بهترین برآورد قلم باید جهت اندازه گیری آن مورد استفاده قرار گیرد.

وجود یک مبلغ حداقل

۵۰- ۴ . هرگاه مبلغ یک قلم دچار ابهام باشد، بهترین برآورد ممکن باید ملاک اندازه گیری قرار گیرد. در صورت وجود یک مبلغ حداقل که نسبت به آن اطمینان معقولی حاصل است، قلم مورد نظر نباید به کمتر از این مبلغ حداقل بیان شود و هرگاه یک مبلغ بالاتر، برآوردی بهتر تلقی شود باید به جای مبلغ حداقل بکار گرفته شود. به ویژه، اعمال احتیاط ممکن است موجب شود که یک هزینه بالقوه (و هرگونه بدهی مربوط) که از لحاظ اندازه گیری دچار ابهام است، به جای مبلغ حداقل، به مبلغی بالاتر شناسایی شود.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

فصل پنجم

اندازه‌گیری در صورتهای مالی

- ۱ - ۵ . همان طور که در فصل چهارم ذکر شد، شناخت متضمن مشخص کردن عنوان و مبلغ پولی یک عنصر و احتساب آن مبلغ در جمع اقلام صورتهای مالی است. این فصل به اندازه‌گیری این مبلغ پولی می‌پردازد.
- ۲ - ۵ . یکی از معیارهای شناخت یک عنصر در صورتهای مالی این است که آن عنصر را بتوان با قابلیت اتکای کافی به مبلغ پولی اندازه‌گیری کرد. شناخت اولیه اکثراً از یک معامله مانند خرید دارایی نشأت می‌گیرد. بنابراین داراییها و بدهیها در بدو امر، معمولاً به بهای معامله ثبت می‌شوند. در این مقطع بهای تمام شده تاریخی ثبت شده، معادل بهای جایگزینی دارایی است.
- ۳ - ۵ . " تجدید اندازه‌گیری بعدی داراییها و بدهیها " متضمن تغییر مبلغ ثبت شده آنهاست و چنین تغییری معمولاً قابل انتساب به رویدادهایی غیر از معاملات می‌باشد. به طور مثال، گذشت زمان منجر به منظور نمودن استهلاک برای داراییهای ثابت مشهود می‌گردد و دریافت اطلاعات در خصوص ناتوانی یک بدهکار در ایفای تعهد خود، منجر به کاهش در ارزش حساب دریافتنی مربوط می‌شود. همچنین تغییرات بهای سهام در بازار، موجب تغییر در ارزش ثبت شده اوراق بهادار سریع‌المعامله در بازار می‌گردد.
- ۴ - ۵ . انعکاس دارایی یا بدهی به مبلغ اولیه یا تجدید اندازه‌گیری شده در صورتهای مالی ادامه می‌یابد مگر آنکه رویدادهای بعدی نشانگر نیاز به اندازه‌گیری مجدد آنها باشد یا به علت فروش دارایی یا تسویه بدهی حذف آنها از صورتهای مالی ضرورت یابد.
- ۵ - ۵ . حتی در یک نظام بهای تمام شده تاریخی، تجدید اندازه‌گیری بعدی می‌تواند متضمن کاهش مبلغ دفتری دارایی به مبلغ قابل بازیافت آن و تعدیل مبلغ پولی بدهی به مبلغی باشد که انتظار می‌رود نهایتاً برای تسویه آن پرداخت شود. در چنین شرایطی احتیاط

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

حکم می‌کند که قاعده "بهای تمام شده یا کمتر" اعمال گردد. به عبارت دیگر، مبلغ دفتری یک دارایی هیچگاه نباید از بهای تمام شده آن تجاوز نماید و اگر مبلغ بازیافتنی دارایی از بهای تمام شده آن کمتر است، مبلغ دفتری نباید از مبلغ بازیافتنی دارایی بیشتر شود.

۵ - ۶ . مبلغ بازیافتنی به ارزش یک دارایی در سودآورترین کاربرد آن اطلاق می‌گردد. به عبارت دیگر، مبلغ بازیافتنی یک دارایی برابر خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی آن، هر کدام بیشتر است، می‌باشد. ارزش اقتصادی یک دارایی عبارت از خالص ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی ناشی از کاربرد مستمر دارایی از جمله جریانهای نقدی ناشی از فروش نهایی آن است. ضابطه معمول این است که هرگاه خالص ارزش فروش و ارزش اقتصادی دارایی از مبلغ دفتری آن کمتر باشد، مبلغ دفتری دارایی باید به یکی از این دو مبلغ، آنکه بزرگتر از دیگری است، کاهش داده شود.

۵ - ۷ . در دوره‌هایی که تغییرات در سطح قیمت‌ها قابل ملاحظه است، از قبیل دوره‌های با نرخ تورم بالا یا متضمن نوسانات در بهای کالاها، نظام اندازه‌گیری بهای تمام شده تاریخی از نقطه نظر "مربوط بودن" مورد سؤال قرار گرفته است. برای مقابله با کاهش تدریجی در کیفیت مربوط بودن مبالغ بهای تمام شده تاریخی، از روش تجدید ارزیابی برخی داراییها پیروی شده است، اگرچه این تجدید ارزیابی به طور منظم انجام نشده است. نتیجه این نحوه عمل این بوده است که داراییها و بدهیها در یک ترازنامه واحد با استفاده از مبانی اندازه‌گیری متفاوتی نمایش یابد به گونه‌ای که برخی داراییها به بهای تمام شده، برخی به ارزشهای جاری و برخی نیز به مبالغ تجدید ارزیابی چندین سال قبل در ترازنامه منعکس شود. در غیاب تجدید ارزیابی منظم داراییها، مربوط بودن مبالغ تجدید ارزیابی به شدت مورد ابهام است.

پیوست استانداردهای حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۸-۵. باتوجه به وضعیت مورد اشاره، اتخاذ یک نظام اندازه‌گیری مربوط تر که دربرگیرنده ارزشهای جاری باشد، در رابطه با ارقام شناسایی شده در صورتهای مالی مناسب می‌باشد. در دوره‌های تغییر شدید سطح قیمتها، نیاز به اتخاذ چنین نظامی افزایش می‌یابد.

۹-۵. ارزشهای جاری در برخی موارد فاقد خصوصیت اتکا پذیری می‌باشد. مضافاً، هزینه دستیابی به ارزشهای جاری ممکن است از منافع حاصل از کاربرد آنها تجاوز نماید. از سوی دیگر، کاهش در خصوصیت کیفی "مربوط بودن" در نظام بهای تمام شده تاریخی یک نقص جدی محسوب می‌گردد. فصل حاضر، نظام بهای تمام شده تاریخی و مزایای نظامهای جایگزین را مورد بررسی قرار می‌دهد و اصولی را بیان می‌کند که باید به عنوان راهنمای تکامل آتی "گزارشگری مالی" مدنظر قرار گیرد.

نظامهای اندازه‌گیری

۱۰-۵. نظامهای اندازه‌گیری گوناگونی وجود دارد که می‌توان آنها را در حسابداری بکار گرفت. مهم‌ترین ویژگی متمایزکننده آنها از یکدیگر، اتکا بر "بهای تمام شده تاریخی" یا "ارزش جاری" است. جهت تبیین اصول اندازه‌گیری، تمرکز بر این وجه تمایز مفید است و لذا بحث آتی در قالب "بهای تمام شده تاریخی" و "ارزش جاری" ارائه می‌شود. سایر نظامهای اندازه‌گیری را می‌توان به عنوان گونه‌های دیگری در چارچوب دو طبقه کلی فوق‌الذکر مورد بحث قرار داد.

بهای تمام شده تاریخی

۱۱-۵. در یک نظام مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی، داراییها و بدهیها به ارزش زمان تحصیل اندازه‌گیری می‌شود و این ارزش معمولاً بهای تحصیل است. بدین ترتیب، بهای تمام شده تاریخی دارای دو خاصیت مهم است. خاصیت اول مبتنی بودن آن بر معاملات است و خاصیت دوم این است که بهای تمام شده تاریخی بیانگر ارزش جاری در زمان تحصیل است.