



سرمایه، ارزش و سود در اقتصاد و حسابداری*

احمد حمیدی راوری

پژوهشگاه مطالعات اقتصادی و مالی

- متولد سال ۱۳۳۲ در کرمان
- لیسانس اقتصاد ریاضی و اقتصادسنجی از مدرسه اقتصاد دانشگاه لندن
- فوق لیسانس اقتصاد و آمار اجتماعی با گرایش توسعه از دانشگاه منچستر
- فوق لیسانس اقتصاد و مطالعات اجتماعی از دانشگاه منچستر
- عضو انجمن حسابداران خبره بریتانیا ACCA
- عضو انجمن حسابداران خبره ایران
- مدیر بخش بررسیهای فنی و حرفه‌ای و عضو کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری سازمان حسابرسی.
- مدرس دانشکده حسابداری نفت.

* این مقاله توسط آقای احمد حمیدی راوری به سومین سمینار حسابداری ایران در آبانماه ۱۳۷۲ ارائه شده است. نقل مطالب با ذکر مأخذ مجاز است.

مقدمه:

هدف از بحث حاضر، صرفاً بررسی دیدگاههای نظریه پردازان اقتصادی و حسابداری در مورد مفاهیم سرمایه، ارزش و سود نیست چراکه چنین بحثی، در سمنیاری ویژه بررسی موانع توسعه حسابداری در ایران و احیاناً ارائه راه‌حلهایی برای رفع این موانع بحثی بی‌هدف است. توجه این گفتار معطوف به قابلیت کاربرد برخی مفاهیم اقتصادی در حسابداری جهت بهبود محتوای اطلاعاتی صورتهای مالی است. چنین بهبودی، می‌تواند سودمندی اطلاعات مالی را در تصمیم‌گیریهای اقتصادی افزایش دهد و موجب رشد و توسعه حسابداری شود.

مقولات مورد بحث یعنی سرمایه، ارزش و سود مفاهیمی است مرتبط که از دیرباز مورد توجه نظریه پردازان علم اقتصاد بوده و در دو دهه اخیر نیز در کانون توجه حسابداران قرار داشته است.

در عین حال اقتصاددانان و حسابداران به دلایلی که در ادامه این بحث روشن خواهد شد، نظرات متفاوتی را در مورد مفاهیم فوق ارائه کرده‌اند. با توجه به پیشرفتهای نسبی در عرصه تئوری حسابداری، تفکر حسابداری بتدریج به تفکر اقتصادی نزدیک می‌شود و تصور براین است که اگر روزی این دو گروه به وحدت نظر برسند، می‌توان به یک سیستم حسابداری پذیرفتنی که در شرایط جاری اقتصادی جوابگوی نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی باشد،

دست یافت

روحی حاصل از رویدادهای فیزیکی، همچون مصرف غذا و پوشاک، سوار شدن بر اتومبیل و تماشای تلویزیون، قابل اندازه‌گیری نبود و تلاش نظریه پردازان اولیه جهت ارائه تعریفی از درآمد که اندازه‌گیری آنرا تسهیل نماید عملاً به اندازه‌گیری درآمد پولی منجر شد. در عین حال این تلاش، مفهوم اقتصادی سرمایه را تا حد چشمگیری تثبیت کرد.

بعدها در اواسط دهه ۱۹۴۰ میلادی، تعریف دیگری از درآمد از سوی اقتصاددانان کلاسیک ارائه شد. بنابراین تعریف، درآمد هر فرد مبلغی است که آن فرد طی یک دوره معین می‌تواند به مصرف برساند و انتظار داشته باشد که در پایان دوره به اندازه آغاز دوره در رفاه باشد. مزیت این تعریف در مقایسه با تعریف قبلی، قابلیت اعمال آن به سود واحد تجاری بود. در این صورت براساس مفهوم اقتصادی درآمد بشرح فوق، سود حسابداری را می‌توان به عنوان حداکثر ارزشی دانست که واحد تجاری می‌تواند طی یک دوره حسابداری توزیع کند و انتظار داشته باشد که در پایان دوره مالی به اندازه آغاز دوره در رفاه باشد.

از دیدگاه اقتصاددانان کلاسیک، سرمایه ذخیره ثروت است که به صورت دریافتهای آینده و در نتیجه مصرف آینده، مورد استفاده قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر سرمایه زمانی ارزش دارد که منافعی را در آینده برای صاحب آن فراهم آورد. بدین لحاظ، هرگاه سرمایه فاقد منافع آینده باشد، تماماً در زمان حال به مصرف می‌رسد و فرد علاقه‌ای به پس‌انداز کردن آن نخواهد داشت. بدین ترتیب در مکتب اقتصادی پیشگفته سرمایه به عنوان رفاه تعبیر می‌شود و ارزش آن عبارت از ارزش فعلی دریافتهای آینده است.

ورق بزیند

دستمزد، سود سهام و غیره نیست، بلکه عبارت از مطلوبیت و خوشایند حاصل از مصرف آن به صورت کالا و خدمات خریداری شده است. به نظر آنان اگر کسی درآمدش را خرج نکند و آنرا پس‌انداز نماید، از این طریق امکان مصرف بیشتری در آینده خواهد داشت و باز این خوشایند حاصل از مصرف آینده است که ارزش پس‌انداز یا سرمایه کنونی وی را تعیین می‌کند. درآمد با تعبیر فوق، یعنی خوشایند

سود اقتصادی

تفکر اقتصادی درباره درآمد، ابتدا متوجه درآمد فردی بود، فردی که هم نقش تحصیل‌کننده درآمد و هم نقش مصرف‌کننده را در جامعه ایفا می‌کرد. نظریه پردازان اقتصادی بدو براین عقیده بودند که درآمد در واقع، وجه دریافتی بابت

از نظر حسابداران، ارزش فعلی جریان سود مورد انتظار آینده واحد تجاری به عنوان مبنای اندازه گیری سرمایه به دلیل ابهامات موجود در مورد زمان و میزان جریانهای نقدی آینده و دسترس نداشتن به نرخ تنزیل مناسب، مبنایی عملی نیست. به عبارت دیگر اولاً، جریان سود آینده باید برآورد شود لیکن هیچ آزمونی وجود ندارد که میزان ابهام مربوط به چنین برآوردی را مشخص کند و در واقع نمی توان گفت که این برآورد باید دربرگیرنده چه مدت زمانی درآینده باشد. ثانیاً، نرخ تنزیلی که باید به بازده های پیشبینی شده جهت تعیین ارزش فعلی سرمایه اعمال شود خود قابل بحث است و در این مورد که کدام نرخ تنزیل (یعنی هزینه سرمایه) را باید برای تعیین ارزش فعلی سرمایه به کار برد، اختلاف نظر وجود دارد.

با توجه به این مشکلات، حسابدار سرمایه را برحسب خالص داراییهای واحد تجاری اندازه گیری می کند. به عبارت دیگر در حسابداری سود عبارت از تفاوت بین سرمایه واحد تجاری در پایان و آغاز دوره مالی است و سرمایه مترادف با خالص داراییهاست. البته در تعیین سود حسابداری، می باید تعدیلهایی در زمینه افزایش یا کاهش سرمایه و توزیع سود انجام شود.

از بحث فوق می توان نتیجه گرفت که اندازه گیری سود در حسابداری از مبنای ثبت داراییها و بدهیها برای هدفهای حسابداری تأثیر می پذیرد. مبنای مختلف اندازه گیری که به درجات متفاوت و با ترکیبهای گوناگون در صورتهای مالی به کار گرفته می شود عبارت است از بهای تمام شده تاریخی، بهای تمام شده جاری، ارزش فروش (ارزش تسویه) و ارزش فعلی. مبنای اندازه گیری در ادامه این گفتار با تفصیل بیشتری مورد بحث

قرار خواهد گرفت.

در تعریف اقتصادی سود حسابداری که در اوایل این بحث ارائه شده نکته ظریفی نهفته است که مفهوم نگهداشت سرمایه است. همان طور که هرگاه مصرف فرد بر در آمدش فزونی یابد، رفاه (یعنی سرمایه) وی کاهش می یابد، در مورد واحد تجاری نیز فزونی توزیع سود بر سود واحد تجاری، موجب کاهش سرمایه آن می شود. از این رو، سود تنها زمانی قابل اندازه گیری است که سرمایه واحد تجاری حفظ شود. به عبارت دیگر، نگهداشت سرمایه عامل مهمی در تعیین سود است.

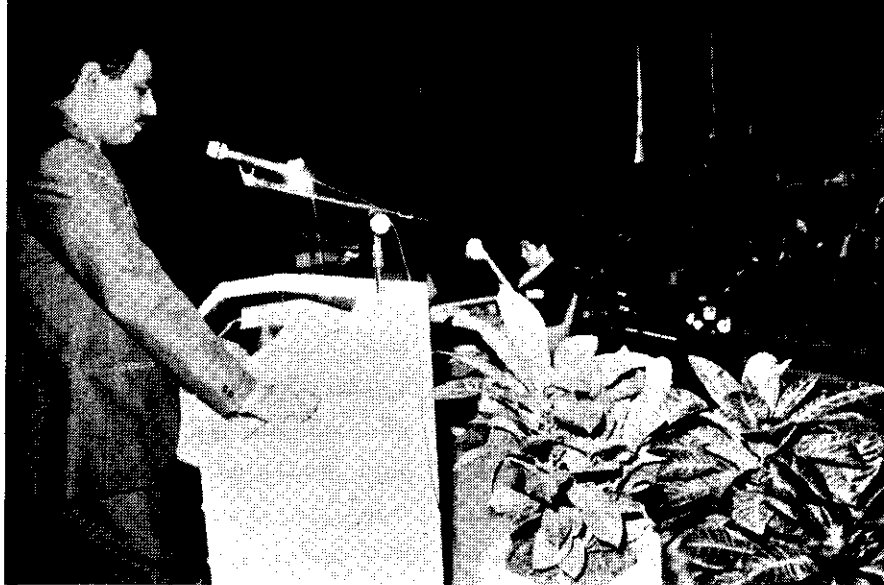
این مفهوم یعنی نگهداشت سرمایه، رابطه بین مفاهیم مختلف سرمایه و مفاهیم سود را برقرار می سازد زیرا خط نشانه ای تعیین می کند که سود واحد تجاری نسبت به آن سنجیده می شود. مفهوم نگهداشت سرمایه، لازمه تمایز بین بازده سرمایه واحد تجاری و برگشت سرمایه آن است چرا که تنها جریانهای ورودی داراییهای مازاد بر مبلغ مورد نیاز جهت نگهداشت سرمایه را می توان به عنوان سود واحد تجاری و بنابراین بازده سرمایه آن تلقی کرد. بدین ترتیب سود عبارت از باقیمانده درآمد واحد تجاری پس از کسر هزینه ها، از جمله بر حسب مورد، تعدیلات نگهداشت سرمایه است. در صورت فزونی هزینه ها بردرآمد واحد تجاری، مابه التفاوت زیان خواهد بود. به رغم تفاوت های مهمی که در تفکر دو گروه اقتصاددانان و حسابداران در مورد مفاهیم سرمایه، ارزش و سود وجود دارد، تلاشهای وسیع نظریه پردازان حسابداری و از جمله هیئت های تدوین استانداردهای حسابداری ممالک پیشرفته صنعتی در دهه های اخیر، این دو نوع طرز تفکر را هرچه بیشتر به هم نزدیک کرده است. نمونه این

تلاشها، چارچوب های نظری حسابداری آمریکایی، بین المللی و انگلیسی است که متضمن مفاهیمی عمدتاً متأثر از مفاهیم اقتصادی است. قبل از تدوین این چارچوبها، فرایند تدوین استانداردها، معطوف به کشف زمینه های مسئله دار حسابداری و ارائه رویه های استاندارد جهت حل معضلات بود. این نحوه عمل که بی شباهت به عمل ایستگاههای آتش نشانی در فرونشاندن آتش نبود، منجر به تدوین استانداردهایی شد که از یکنواختی کامل در مفاهیم زیربنایی بی بهره بوده و گاه در کاربرد اصول سستی حسابداری دچار تناقض می شدند. از این رو در جهت دستیابی به استانداردهای حسابداری هماهنگ، وجود یک چارچوب پیوسته از «هدفها» و «مبانی» مرتبط که بتواند ماهیت، عمل و حدود حسابداری مالی و صورتهای مالی را مشخص کند، ضرورتی آشکار بود.

برخورد غالب در چارچوبهای نظری موجود، برخورد اقتصادی و رفتاری با تئوری حسابداری است. این واقعیت پذیرفته شد که اطلاعات دارای عواقب اجتناب ناپذیر اقتصادی است و لذا، تأثیر اطلاعات مندرج در صورتهای مالی بر استفاده کننده در مرکز توجه قرار گرفت. برای اینکه اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی، در جهت تصمیمگیریهای اقتصادی استفاده کنندگان مفید واقع شود، این اطلاعات می بایست از خصوصیات کیفی مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابل فهم بودن و قابل مقایسه بودن برخوردار باشد.

تأثیر مفاهیم اقتصادی در تهیه و ارائه صورتهای مالی

در چارچوبهای نظری مقولات مختلفی



ایجاد جریانهای نقدی مرتبند. مثلاً ساختمان یک کارخانه به عنوان محل استقرار کارخانه اگر واحد تجاری صاحب آن نباشد، باید بابت آن اجاره بپردازد. تنها وقتی که کالاهای تولید شده در این پناهگاه، به فروش برسد و مشتری وجه آن را بپردازد، منفعت اقتصادی ناشی از استفاده از این ساختمان برحسب جریان نقدی، تحقق یافته است. تحقق نهایی منافع اقتصادی آینده بعضی داراییها به صورت وجه نقد ممکن است با ابهام بسیار همراه باشد، گرچه تردید زیادی وجود ندارد که منفعت آینده‌ای حاصل خواهد شد.

مثلاً ممکن است تأسیساتی جهت استفاده در فعالیتهای تحقیقاتی واحد تجاری ساخته شود و مورد استفاده دیگری هم نداشته باشد. توان انجام تحقیقات خود یک منفعت اقتصادی آینده است که نشان می‌دهد این تأسیسات، دارایی است و مثل همان ساختمان کارخانه اگر واحد تجاری مالک این تأسیسات نبود و به آن نیازی داشت، می‌بایست آنرا اجاره می‌کرد.

ابهام در این مورد که آیا تحقیقات در دست انجام، به نوبه خود منافع اقتصادی به شکل جریانهای نقدی دربر خواهد داشت یا خیر، در شرایط عادی نمی‌تواند مانع از تلقی تأسیسات به عنوان دارایی شود، هرچند ممکن است براندازه‌گیری دارایی تاثیر گذارد. یک نکته اساسی که در مفهوم دارایی مستتر است این است که یک قلم تنها نه به خاطر ویژگیهای ذاتی‌اش بلکه به دلیل موقعیت ارتباطی آن با واحد تجاری دارایی تلقی می‌شود. به عبارت دیگر دارایی، همچون ساختمان یک کارخانه، مال نیست بلکه حقوق ناشی از مالکیت یا سایر حقوق دسترس به منافع آینده است که دارایی ورق بزیند

و رابطه بین آنها نقطه آغاز بحثی است که در نتیجه آن نوع اطلاعاتی که باید در صورتهای مالی ارائه شود مشخص می‌شود. از تعریف دارایی آغاز می‌کنیم. داراییها عبارت است از حقوق و سایر طرق دسترس به منافع اقتصادی آینده که در اثر معاملات یا سایر رویدادهای گذشته به کنترل واحد تجاری در آمده است. در تعریف فوق چند عبارت مهم مشاهده می‌شود:

- ۱- حقوق و سایر طرق دسترس
- ۲- منافع اقتصادی آینده
- ۳- رویدادهای گذشته
- ۴- کنترل توسط واحد تجاری

بحث ما بر منافع اقتصادی آینده تکیه دارد. همان‌طور که در برخورد نظریه‌پردازان اقتصادی دیدیم، منافع اقتصادی عبارت از توان استفاده و لذت بردن از کالاهای خدمات است و در چارچوب فعالیت واحد تجاری می‌توان آنرا در جریان نقدی آینده متبلور دانست. دلیل این امر این است که وجه نقد بر کلیه منابع حاکمیت دارد بدون آنکه نیازی باشد که ماهیت آن منابع را مشخص کرد. به همین دلیل وجه نقد خود نیز در مقایسه با منفعت اقتصادی جاری، گویای یک منفعت اقتصادی آینده است. لذا طبق تعریف دارایی، یک دارایی است. داراییهای غیر از وجه نقد نیز منافع آینده را ارائه می‌کنند که تنها به‌طور غیرمستقیم با

مورد بحث قرار می‌گیرد. بخشی از بحث حاضر به بررسی سه عنصر مهم یک چارچوب فرضی و تأثیر مفاهیم اقتصادی سرمایه، ارزش و سود در شکل‌گیری این اجزای چارچوب اختصاص دارد. این مقولات عبارتند از:

عناصر صورتهای مالی شناخت اقلام در صورتهای مالی، و اندازه‌گیری عناصر صورتهای مالی صورتهای مالی، اثرات مالی معاملات و سایر رویدادها را از طریق طبقه بندی کلی آنها برحسب خصوصیات اقتصادیشان نمایش می‌دهند. این طبقات کلی یعنی عناصر صورتهای مالی عبارتند از:

- داراییها
- بدهیها
- حقوق صاحبان واحد تجاری
- سود
- زیان
- آورده صاحبان واحد تجاری
- توزیع بین صاحبان واحد تجاری

این عناصر با یکدیگر ارتباط منطقی دارند. داراییها و بدهیها به تعبیری قرینه یکدیگرند و حقوق صاحبان واحد تجاری تفاوت داراییها و بدهیهای واحد تجاری است. سود و زیان نیز به ترتیب همان افزایش و کاهش در حقوق صاحبان واحد تجاری پس از تعدیلهای لازم در خصوص تزریق یا توزیع سرمایه است. ماهیت عناصر مختلف

به وجود می‌آورد. دسترس داشتن به منافع آینده همچنین می‌تواند ناشی از توان مشارکت در فعالیتی باشد که منجر به تولید منافع اقتصادی می‌شود و یا انتظار می‌رود به تولید منافع اقتصادی بینجامد؛ مثلاً داشتن جواز یا پروانه‌ای که واحد تجاری را به شرکت در چنین فعالیتی قادر سازد در حالی که در نبود آن پروانه یا جواز نمی‌توانست به آن فعالیت دست بزند. تعریف دارایی، بر منافع اقتصادی آینده یعنی توان بالقوه آن جهت کمک مستقیم یا غیرمستقیم به جریان وجه نقد (یا معادل آن) به واحد تجاری، تکیه دارد. این توان ممکن است به شکل توان تولیدی در چارچوب فعالیت عمومی واحد تجاری، به صورت قابلیت تبدیل به وجه نقد (یا معادل آن) و یا توانایی کاهش جریان خروجی وجه نقد (مثل کاهش هزینه تولید از طریق کاربرد یک فرایند تولید جایگزین) بروز کند. منافع اقتصادی، جوهره دارایی است لیکن این بدان معنا نیست که ارزش دفتری دارایی باید لزوماً بیانگر اندازه‌گیری منافع آینده آن باشد. تعریف بدهیها نیز تکیه بر انتقال منافع اقتصادی دارد.

بدهیها طبق تعریف، عبارت است از تعهدات واحد تجاری مبنی بر انتقال منافع اقتصادی در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته.

در این تعریف نیز سه عبارت مهم مشاهده می‌شود.

۱- تعهدات

۲- انتقال منافع اقتصادی

۳- معاملات یا سایر رویدادهای گذشته

جریان خروجی منافع اقتصادی شامل انتقال وجه نقد و هر نوع مال دیگری است.

این جریان ارائه خدمات را نیز دربر می‌گیرد، زیرا هیچ خدمتی را بدون کاربرد منابع یا نیروی کار نمی‌توان انجام داد. منافع اقتصادی همچنین می‌تواند از طریق خودداری از فعالیتهای سودآور منتقل شود. خصیصه اصلی بدهی این است که در نتیجه آن، تعهد فعلی برای واحد تجاری ایجاد می‌شود. تسویه یک تعهد فعلی معمولاً متضمن از دست دادن منابعی است که دارای منافع اقتصادی آینده است.

جایگزینی تعهد با یک تعهد دیگر، تبدیل تعهد به سهام و بخشودگی تعهد توسط بستانکار یا ضبط آن توسط واحد تجاری از دیگر اشکال تسویه تعهد فعلی است.

تعریف برخی دیگر از عناصر صورتهای مالی را به‌طور گذرا مرور می‌کنیم.

* حقوق صاحبان واحد تجاری عبارت است از علائق مالکیت در واحد تجاری. حقوق صاحبان واحد تجاری مبلغ باقیمانده حاصل از کسر کل بدهیهای واحد تجاری از کل داراییهای آن است.

* سود، افزایش در حقوق صاحبان واحد تجاری بجز موارد مربوط به آورده صاحبان واحد تجاری است.

* زیان، کاهش در حقوق صاحبان واحد تجاری بجز موارد مربوط به توزیع بین صاحبان واحد تجاری است.

وجود همه عناصر صورتهای مالی بستگی به جریان ورودی منافع و جریان خروجی منافع از واحد تجاری دارد. رابطه بین عناصر بدین معناست که شناخت یک عنصر (مثلاً یک دارایی) خودبه‌خود مستلزم شناخت عنصری دیگر (مثلاً یک سود، یک بدهی یا کاهش در دارایی دیگر است). توجه به مفاهیم اقتصادی محدود به تعاریف عناصر صورتهای مالی نیست بلکه طبیعتاً

به‌نحوی تعیین‌کننده، به مبحث شناخت عناصر صورتهای مالی نیز تسری می‌یابد. شناخت عبارت از فرایند درج یک قلم در صورتهای مالی است. این فرایند متضمن مشخص کردن عنوان و مبلغ پولی هر قلم و احتساب مبلغ مربوط در جمع اقلام صورتهای مالی است. هدف عمده صورتهای مالی، ارائه اطلاعاتی در مورد وضعیت مالی، عملکرد و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیریهای اقتصادی مفید واقع شود. این هدف، عمدتاً از طریق شناخت اقلام در صورتهای مالی و در صورت رعایت معیارهای مشخص به‌دست می‌آید. اقلامی که معیارهای شناخت در مورد آنها صدق کند باید در صورتهای مالی مربوط شناسایی شوند و نبود اطلاعات ناشی از عدم شناخت چنین اقلامی، از طریق افشاء در یادداشت‌های توضیحی جبران‌شدنی نیست، هرچند این امر ارائه اطلاعات بیشتر را در مورد اقلام شناسایی شده منتفی نمی‌سازد به شرط آنکه این اطلاعات درک استفاده‌کننده را افزایش دهد.

معیارهای کلی شناخت عبارتند از:
یک قلم باید در صورتهای مالی مورد شناخت قرار گیرد اگر:

- (۱) با تعریف یکی از عناصر صورتهای مالی تطبیق کند.
 - (۲) شواهد کافی مبنی بر وقوع تغییر در داراییها یا بدهیهای مستتر در آن قلم (از جمله در صورت لزوم، شواهدی مبنی بر وقوع آینده یک جریان ورودی یا خروجی منافع) وجود داشته باشد و
 - (۳) بتوان آن قلم را با قابلیت اتکای کافی به مبلغ پولی اندازه‌گیری کرد.
- معیارهای شماره (۱) و (۲) شناخت

معطوف به وجود منافع اقتصادی آینده و جریان منافع اقتصادی به درون واحد تجاری یا به خارج از آن است. به عبارت دیگر برای شناخت یک قلم در صورت‌های مالی اولاً خصوصیات آن قلم باید با تعریف یکی از عناصر صورت‌های مالی تطبیق کند و در بحث گذشته دیدیم که این تطبیق تا چه حد متکی به مفهوم منافع اقتصادی آینده است و ثانیاً جریان منافع اقتصادی آینده مرتبط با آن قلم به درون واحد تجاری یا به خارج از آن محتمل باشد.

معیارهای قطع شناخت (یعنی خارج کردن داراییها و بدهیهای شناسایی شده قبلی از صورت‌های مالی) نیز بر منافع اقتصادی آینده استوار است. ادامه شناخت یک قلم به عنوان یک دارایی یا بدهی (همراه با شناخت هرگونه تغییر حاصل در حقوق صاحبان واحد تجاری) باید قطع شود اگر:

الف - آن قلم دیگر با تعریف عنصر مربوط در صورت‌های مالی تطبیق نکند یا ب - شواهد کافی مبنی بر دسترسی واحد تجاری به منافع اقتصادی آینده و یا تعهد واحد تجاری مبنی بر انتقال منافع اقتصادی (از جمله در صورت لزوم، شواهدی مبنی بر وقوع آینده یک جریان ورودی یا خروجی منافع) دیگر وجود نداشته باشد.

محتمل بودن جریان منافع اقتصادی که در معیارهای شناخت مستتر است مربوط به ابهامی است که مشخصه ذاتی محیط عملیات واحد تجاری است. محیط عملیات واحد تجاری ذاتاً دارای ابهام است و در رابطه با بسیاری از رویدادهای گذشته، گاه در مورد وقوع تغییر در داراییها و بدهیهای واحد تجاری و گاه در مورد میزان ریالی این تغییر ابهام ایجاد می‌شود. ارزیابی درجه ابهام مرتبط با جریان منافع اقتصادی آینده

براساس شواهد موجود در تاریخ تهیه صورت‌های مالی انجام می‌شود. هرچه کمیت و کیفیت شواهد مربوط به یک قلم بیشتر و بهتر باشد، در مورد وجود، ماهیت و اندازه گیری آن قلم ابهام کمتری وجود خواهد داشت.

برای اینکه صورت‌های مالی اطلاعات مفیدی ارائه کنند، این اطلاعات باید هم مربوط و هم قابل اتکاء باشد. بعلاوه، اغلب لازم است که نوعی موازنه بین این دو خصوصیت کیفی اطلاعات ایجاد شود. یک قلم ممکن است بخاطر تطبیق با تعریف یک عنصر صورت‌های مالی، مربوط تلقی شود و لذا احتمالاً تصمیمات استفاده‌کنندگان را تحت تاثیر قرار دهد، اما برای اینکه اطلاعات مفید باشد، این اطلاعات همچنین باید شرحی معتبر و عاری از اشتباه ارائه کند و در نتیجه قابل اتکا باشد. به عبارت دیگر، شرح قلم باید، بیان صادقانه ماهیت و وجود آن قلم بوده، مبلغ پولی آن نیز به نحوی معقول دقیق باشد. ابهام موجود در محیط فعالیت واحد تجاری بدین معناست که قابلیت اتکای کامل دستیافتنی نیست. معهداً، هرگاه میزان ابهام در مورد جریان منافع اقتصادی یک قلم، میزان چشمگیری باشد، شناخت آن ممکن است گمراه‌کننده شود و موجب گردد صورت‌های مالی مفید واقع نشوند.

نگهداشت سرمایه

در اوایل این بحث به این نکته اشاره شد که تعیین سود اقتصادی مستلزم نگهداشت سرمایه است. در حسابداری برای تعیین سود یا به عبارت بهتر کل سودها و زیانهای شناسایی شده که شامل سود (زیان) تحقق یافته دوره جاری و سایر سودها و زیانهای

تحقق نیافته است، می‌توان به دو صورت عمل کرد؛ در روش اول یعنی روش مبتنی بر معاملات منفرد، هر معامله یا رویدادی که به‌طور منفرد بر واحد تجاری تاثیر می‌گذارد مورد توجه قرار می‌گیرد. در روش دوم، معاملات و رویدادها در مجموع و از طریق مقایسه سرمایه در آغاز و پایان دوره مورد ملاحظه واقع می‌شود. هر روشی که به کار گرفته شود، باید به مبلغ یکسانی برای کل سودها و زیانهای شناسایی شده دوره منجر گردد. حسابداری در عمل، روش اول یعنی اتکا به معاملات را به کار می‌گیرد و تنها به مقایسه سرمایه اول و پایان دوره بسنده نمی‌کند. بعلاوه روش مبتنی بر معاملات منفرد، برعکس روش مجموع معاملات، منجر به آشکار شدن عناصر و اجزای تشکیل‌دهنده تغییرات در خالص داراییهای واحد تجاری طی دوره می‌شود و اطلاعات مهمی را در شکل جزئیات تفکیکی سود و زیان تحقق یافته دوره و سایر سودها و زیانهای تحقق نیافته در اختیار استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی قرار می‌دهد. اجزای سودها و زیانهای دوره، اطلاعاتی را در مورد کیفیت سودها و زیانهای خاص ارائه می‌دهد و مشخص می‌کند که آیا این سودها و زیانها تحقق یافته‌اند، مربوط به داراییها یا بدهیهای می‌باشند که بسادگی قابل فروش یا تسویه‌اند یا مربوط به داراییهایی هستند که در ارتباط با عملیات واحد تجاری نقش اساسی دارند و احتمال فروش آنها ناچیز است.

در صورتی که از روش مبتنی بر معاملات منفرد استفاده شود، اندازه‌گیری همگن و یکنواخت سودها و زیانها، زمانی حاصل می‌شود که برای محاسبه سود یا ورق بزنید



سرمایه که در زیر به آنها اشاره می‌شود، ناشی از تعابیر مختلفی است که از «مبنای مشترک اندازه‌گیری» سرمایه آغاز و پایان دوره صورت می‌گیرد.

— در یک مجموعه صورتهای مالی می‌توان مفاهیم مختلف نگهداشت سرمایه را به درجات متفاوتی بکار گرفت.

برای اندازه‌گیری سرمایه واحد تجاری، از دو مفهوم سرمایه می‌توان استفاده کرد. مفهوم اول، سرمایه مالی است و می‌توان آن را برحسب واحدهای اسمی قدرت خرید مثل ریال (سرمایه پولی اسمی) و یا برحسب قدرت خرید عمومی (سرمایه واقعی) اندازه‌گیری کرد. مفهوم دوم سرمایه فیزیکی است. تحت این مفهوم سرمایه به‌عنوان ظرفیت تولیدی واحد تجاری تلقی می‌شود و می‌توان آن را به طرق مختلف مثلاً برحسب میزان تولید روزانه اندازه‌گیری کرد. نگهداشت سرمایه پولی اسمی، ساده‌ترین و شاید جذابترین مفهوم نگهداشت سرمایه باشد. برای تعیین کل سودها و زیانهای شناسایی شده، فقط کافی است سرمایه اول دوره را از سرمایه آخر دوره کسر کنیم و سرمایه تزریق شده و توزیع شده را نیز در نظر بگیریم. برای اندازه‌گیری سود (زیان) تحقق یافته دوره نیز باید ارزش اسمی (یعنی ارزش تاریخی) داراییهای مصرف شده در ایجاد درآمد را از این درآمدها کسر کنیم. در عین حال، یک مدل بهای تمام شده تاریخی ناب، همیشه در عمل مورد استفاده قرار نمی‌گیرد زیرا برخی از داراییهای واحد تجاری از نو ارزشیابی می‌شوند. بعلاوه برخی از انواع سودها و زیانهای شناسایی شده دوره در حساب سود و زیان تحقق یافته دوره منعکس نشده بلکه به حساب اندوخته منظور می‌شوند. برای مثال سودهای تحقق نیافته حاصل از تجدید ارزشیابی داراییهای

زیان دوره مبنایی یکنواخت جهت تعیین ارزش داراییهای مصرف شده در تولید درآمد به کار گرفته شود و مبنای یکنواخت مشابهی نیز برای محاسبه سایر سودها و زیانها مورد استفاده قرار گیرد. بنحو مشابه در استفاده از روش مجموع معاملات، اندازه‌گیری همگن و یکنواخت، کل سودها و زیانهای شناسایی شده دوره، به‌عنوان یک مجموعه، زمانی میسر است که اندازه‌گیری خالص داراییها (سرمایه) در آغاز دوره و در پایان دوره بر مبنایی یکنواخت صورت گیرد. جمع تغییرات مورد لزوم در ارزش داراییها و بدهیها جهت اطمینان یافتن از کاربرد مقیاسی یکنواخت در اندازه‌گیری، «تعدیل نگهداشت سرمایه» نام دارد. به عبارت دیگر ارزش داراییهای مصرف شده در تولید درآمد، معمولاً خط نشانه‌ای جهت اندازه‌گیری سود تحقق یافته دوره است و واحد تجاری تنها پس از بازیافت این ارزش مصرف شده به سود دست می‌یابد. به‌گونه‌ای مشابه، ارزش داراییهای اول دوره به‌عنوان خط نشانه‌ای جهت ارزیابی سایر سودها و زیانها عمل می‌کند.

هر دو روش محاسبه کل سودها و زیانهای شناسایی شده دوره، یعنی روش مبتنی بر معاملات منفرد و روش مقایسه سرمایه آغاز و پایان دوره، منتهی به یک مبلغ می‌گردند. با این‌همه، روش مبتنی بر معاملات منفرد در اندازه‌گیری سود (زیان) تحقق یافته دوره و برای اندازه‌گیری عنصر تجاری سود (زیان) دارای اهمیت است. دو ویژگی مفهوم نگهداشت سرمایه باید مورد توجه قرار گیرد.

الف. - فرایند حصول اطمینان از اینکه سرمایه پایان دوره بر همان مبنای اندازه‌گیری آغاز دوره اندازه‌گیری می‌شود. تفاوت بین مفاهیم مختلف نگهداشت

ثابت به ارزش جاری، مستقیماً به حساب اندوخته تجدید ارزشیابی منظور می‌گردد. در نتیجه حساب سود و زیان دوره که مقررات حرفه‌ای جاری در مورد شناخت سود را منعکس می‌کند، به تنهایی افزایش در سرمایه پولی اسمی را طی دوره منعکس نمی‌نماید. معهداً، صورت مجموع سودها و زیانهای شناسایی شده گردش اندوخته‌ها را نیز دربر می‌گیرد که منجر به محاسبه کل سودها و زیانها پس از نگهداشت سرمایه پولی اسمی می‌گردد. (جدول شماره ۱).

مقایسه مبنایی اندازه‌گیری

روش بهای تمام شده تاریخی از این مزیت برخوردار است که در سطحی وسیع و به مدتی طولانی به کار گرفته شده است. این روش برای استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان صورتهای مالی، روشی آشناست و شاید از نقطه‌نظر تهیه‌کنندگان صورتهای مالی که روشهای استاندارد برای محاسبه بهای تمام شده تاریخی (شامل استهلاک و سایر تخصیصهای مبتنی بر گذشت زمان) وضع کرده‌اند و از نقطه‌نظر استفاده‌کنندگان که به دریافت و تفسیر اطلاعات مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی

صورت سودها و زیانهای شناسایی شده

×	×	سود (زیان) سال	
×	×	سودها و زیانهای حاصل از تجدید ارزشیابی	±
×	×	تغییرات ارزی	±
<hr/>			
×	×	جمع سودها و زیانهای شناسایی شده سال	
×	×	تعديلات سنواتی	
<hr/>			
×	×	جمع سودها و زیانهای شناسایی شده از تاریخ	
<hr/>			
×	×	صورت‌های مالی سال قبل	

جدول شماره ۱

مشخص ثبت می‌کند و در نتیجه، بهای تاریخی معمولاً در تاریخهایی زودتر از تاریخ صورت‌های مالی ایجاد شده است. داراییها متفاوت است و لذا می‌توان استدلال کرد در دوره‌هایی که سطح قیمت‌ها دچار تغییر می‌شود، بهای تاریخی فاقد خصوصیت قابلیت مقایسه، هم بین داراییهای مختلف واحد تجاری و هم بین واحدهای مختلف تجاری در یک تاریخ معین است. بعلاوه تنها در شرایط بسیار غیرعادی، بهای تاریخی دارایی، همچنان می‌تواند گویای قیمت‌های جاری باقی بماند. بنابراین بهای تمام شده تاریخی در صورت‌های مالی برحسب واحدهای اندازه‌گیری همگن بیان نمی‌شود. ارزشهای جاری نیز مشکلات خاص خود را دارند.

بزرگترین اشکال ارزشهای جاری این است که با فرصتهای جاری سروکار دارند که این فرصتها طبق تعریف هنوز تحقق نیافته‌اند درحالی‌که بهای تمام شده تاریخی ریشه در رویدادهای واقعی یعنی معاملات و رویدادهای گذشته دارد. از این دیدگاه می‌توان ارزشهای جاری را اقلامی اطلاعاتی که دارای جنبه ذهنی بوده تلقی کرد. هرچه فرصت موردنظر در آینده‌ای دورتر واقع شود، ذهنی بودن ارزش جاری افزایش می‌یابد. ارزش حاصل از کاربرد دارایی (یعنی ارزش اقتصادی) که مستلزم برآورد نرخ تنزیل و مبلغ و زمان جریان نقدی آینده است در میان ارزشهای جاری، ذهنی‌ترین آنها محسوب می‌شود.

یک اشکال خاص دیگر ارزشهای جاری، مسئله ترکیب ارقام است. به عبارت دیگر سؤال این است که ارزش دارایی در چه سطحی باید تعیین شود: در سطح واحد بقیه در صفحه ۱۸۸

در رابطه با موضوعاتی از قبیل استهلاک و ارزشیابی کار تکمیل شده تحت پیمانهای بلندمدت کاملاً واضح است، اما در موارد بسیار دیگری که باید از روش تعهدی استفاده شود، مشکلات بالقوه وجود دارد. تنها روش حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی که اصولاً فارغ از هرگونه قضاوت ذهنی است، روش زیربنای صورت گردش وجوه نقد است که از کاربرد اطلاعات مبتنی بر روش تعهدی اجتناب می‌کند. بنابراین هرگونه ادعایی مبتنی بر عینی بودن و قابلیت اتکای نظام بهای تمام شده تاریخی باید مبتنی بر آزادی نسبی از قضاوت ذهنی در مقایسه با سایر سیستمهای حسابداری باشد و آزادی مطلق از مسائل ذکر شده نباید مورد ادعا قرار بگیرد.

عیب اصلی نظام بهای تمام شده تاریخی، ناشی از این واقعیت است که ارزشها را در تساریح تحویل داراییهای

عادت کرده‌اند، ارزانترین روش نیز باشد. از دیدگاه تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، ارزیابی نسبی روش بهای تمام شده تنها ناشی از مزیت آن به عنوان روشی جاافتاده نیست بلکه همچنین از مبنای معاملاتی آن نیز که از ارزشیابی منظم داراییها پرهیز می‌کند سرچشمه می‌گیرد.

بهای تمام شده تاریخی صرف‌نظر از ارزیابی نسبی، معمولاً بعنوان روشی نسبتاً عینی مورد ملاحظه قرار می‌گیرد، لذا روشی قابل اتکا برای حسابداری است. این مزیت نیز ناشی از مبنای معاملاتی این روش است که زیربنای تاریخی قابل اتکا و قابل اثباتی را برای ارزشیابیهای مورد استفاده فراهم می‌آورد. در عین حال این ادعا باید تا حدی مورد تجدیدنظر و تعدیل قرار گیرد، چراکه تخصیصهای مبتنی بر عامل زمان و سایر موارد تعهدی عمل کردن (مثل ایجاد ذخیره) در نظام بهای تمام شده تاریخی متکی بر درجه‌ای از قضاوت ذهنی است. این مسئله