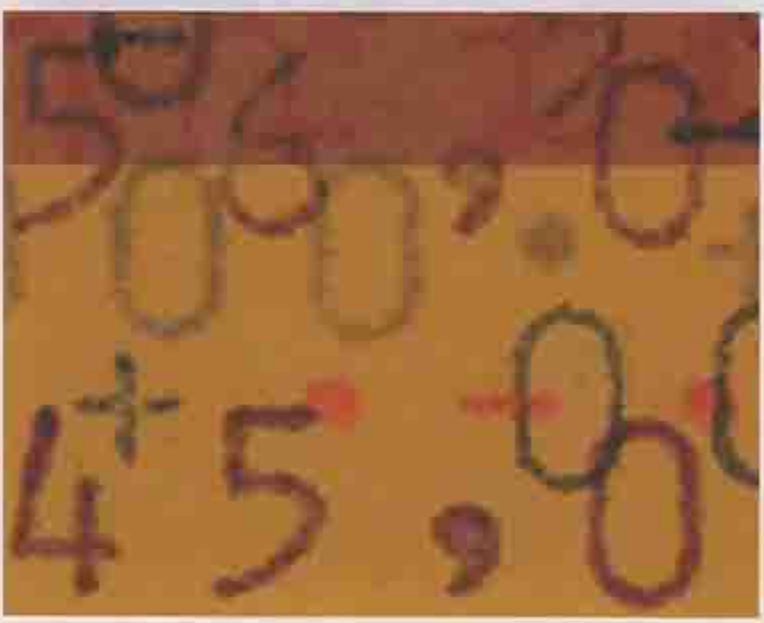
www.irhesabdaran.ir



تئوری‌های حسابداری

احمد ریاحی بلکویی

ترجمهٔ دکتر علی پارسائیان

دفتر پژوهشهای فرهنگی

www.irhesabdaran.ir

تئوری‌های حسابداری

احمد ریاحی بلکویی

ترجمهٔ
دکتر علی پارسائیان

دفتر پژوهشهای فرهنگی

www.irhesabdaran.ir

دفتر پژوهشهای فرهنگی

تهران، خیابان ایرانشهر شمالی، نبش کوچهٔ یگانه، شمارهٔ ۲۱۵ ؛ کُدپستی : ۱۵۸۴۷۳۶۹۱۳
تلفن : ۸۸۲۱۳۶۴ ، ۸۳۰۲۴۸۲ ؛ دورنگار : ۸۳۰۲۴۸۵ ؛ صندوق پستی : ۴۶۹۱ ـ ۱۵۸۷۵
پست الکترونیکی : crb@kanoon.net نشانی در اینترنت : www. iranculturestudies.com
مرکز پخش : تهران، میدان‌انقلاب ، خیابان ۱۲ فروردین ، نبش خیابان شهید وحیدنظری ، شمارهٔ ۳۸ ، تلفن و دورنگار: ۶۴۱۷۵۳۲

*** تئوری‌های حسابداری**

* ریاحی ـ بلکویی، احمد * ترجمهٔ دکتر علی پارسائیان

*** *Accounting Theory***

Riahi - Belkaoui, Ahmed * Copyright 2000 Thomson Learning

Translated by: Ali Parsayan (Ph.D.)

* طراح‌جلد: مدیاطرح‌گستر ـ نوید قائم‌مقامی * صفحه‌آرا: شهره‌خوری * نمونه‌خوان: صدیقه یگانگی
* لیتوگرافی: مردمک * چاپ و صحافی: سمارنگ * چاپ اول ۱۳۸۱ * شمارگان: ۳۱۰۰ نسخه
همهٔ حقوق محفوظ است. هرگونه تقلید و استفاده از این اثر به هر شکل بدون اجازه کتبی دفتر پژوهشهای فرهنگی ممنوع است.

شابک : ۹۶۴-۵۷۹۹-۴۶-۵ ISBN: 964-5799-46-5

ریاحی ـ بلکویی، احمد، ۱۹۴۳ ـ Riahi-Belkaoui, Ahmed
تئوری‌های حسابداری / احمد ریاحی بلکویی؛ ترجمهٔ علی پارسائیان. ـ تهران : دفتر پژوهشهای فرهنگی، ۱۳۸۱.
۷۸۴ ص.: نمودار. ـ (فرهنگ و مدیریت ؛ ۲۴)
ISBN: 964-5799-46-5
فهرستنویسی براساس اطلاعات فیپا.
عنوان اصلی: Accounting theory
۱. حسابداری قیمت تمام شده. الف. پارسائیان، علی، ۱۳۲۲ ـ ، مترجم. ب. دفتر پژوهشهای فرهنگی. ج. عنوان.
۹ و ۱۳۸۱ ۹ ق / HF ۵۶۸۶ ۶۵۷ / ۴۲
کتابخانه ملی ایران ۲۶۴۵۳ - ۸۱ م

www.irhesabdaran.ir

یادداشت

سازمان‌ها (در معنای وسیع کلمه) از شالوده‌های اصلی اجتماع امروزی هستند و مدیریت، مهم‌ترین عامل در حیات، رشد و بالندگی یا نابودی سازمان‌هاست. مدیر، روند حرکت از "وضع موجود" به سوی "وضعیت مطلوب" را هدایت می‌کند و در هر لحظه، برای ایجاد آینده‌ای بهتر در تکاپوست. گذشته با تمام اهمیت و آموختنی‌هایش و با تمام تأثیری که می‌تواند بر آینده داشته باشد، اتفاق افتاده است و هیچ نیروی بشری، قادر نیست آن را دِگربار و به‌گونه‌ای متفاوت بیافریند؛ ولی آینده در پیش است و قسمت مهمی از آن به آنچه "امروز" می‌گذرد ربط می‌یابد. ما باید سهم فرزندان این سرزمین را از آیندهٔ جهان معلوم کنیم و برای این منظور، به عزمی ملّی نیاز داریم. عزم جامعه را مجموعهٔ مدیریت کشور هدایت می‌کند، لذا امر "مدیریت" مهم‌ترین مقوله‌ای است که باید برای رشد و تعالی فرهنگی، اقتصادی و سیاسی جامعه مورد توجه قرار گیرد.

دفتر پژوهشهای فرهنگی در طول بیش از یک دهه تلاشِ خستگی‌ناپذیر و به انجام رساندن ده‌ها پژوهش، فعالیت فرهنگی و انتشار آثار مربوط به شاخه‌های مختلف فرهنگ، امروز به لحاظ اهمیت موضوعِ "مدیریت" در عرصهٔ فرهنگی کشور، به این مقولهٔ مهم نیز به مثابه عاملی بنیادین برای موفقیت اجرای برنامه‌های توسعهٔ ملّی، می‌پردازد و شاخهٔ نوینی از پژوهش‌ها و انتشارات خود را با عنوان "فرهنگ و مدیریت" به علاقه‌مندان تقدیم می‌کند.

امید است تلاشگران عرصهٔ فرهنگ و صاحبان اندیشه در حوزهٔ مدیریت، در یک همگامی و هماهنگی حیاتی برای توفیق در ارائهٔ بهترین و ضروری‌ترین آثار در این میدان، یاورمان باشند.

دفتر پژوهشهای فرهنگی

محمدحسن خوشنویس

www.irhesabdaran.ir

فهرست

پیشگفتار مترجم ۱۳

فصل ۱: تاریخچه و پیدایش حسابداری ۱۵

۱-۱. مقدمه ۱۵

۱-۲. سیرتکاملی دفترداری دوطرفه ۱۵

۱-۳. تدوین اصول حسابداری در ایالات متحدهٔ آمریکا ۲۲

۱-۴. حسابداری و سرمایه‌داری ۳۳

۱-۵. اهمیت طرح تاریخچهٔ حسابداری ۳۵

۱-۶. نتیجه ۳۷

پیوست ۱. الف ۳۸

فصل ۲: ماهیت و فایدهٔ حسابداری ۵۹

۲-۱. تعریف و نقش حسابداری ۵۹

۲-۲. اندازه‌گیری در حسابداری ۶۷

۲-۳. منطق نهفته در حسابداری ثبت دوطرفه ۷۲

۲-۴. اصول پذیرفته شدهٔ حسابداری ۷۴

۲-۵. سیاست‌های حسابداری و تغییر آن ۸۷

۲-۶. فرضیهٔ هموارسازی ۸۹

۲-۷. فرضیهٔ مبتنی بر ارائهٔ اطلاعات مالی گمراه‌کننده ۹۵

۲-۸. نتیجه ۹۷

فصل ۳: رویکردی سنتی برای تدوین و ارائهٔ تئوری حسابداری ۹۹

۳-۱. ماهیت حسابداری: تصویرهای گوناگون ۱۰۰

۳-۲. تدوین و تأیید تئوری ۱۰۶

www.irhesabdaran.ir

۳ـ۳. ماهیت تئوری حسابداری ۱۰۸
۴ـ۳. تدوین و ارائهٔ تئوری حسابداری: روش‌شناسی ۱۱۰
۵ـ۳. روش‌هایی برای تدوین تئوری حسابداری ۱۱۲
۶ـ۳. ارائهٔ یک تئوری حسابداری: روش ترکیبی ۱۲۳
۷ـ۳. نتیجه ۱۲۳

فصل ۴: تدوین و ارائهٔ تئوری حسابداری: روش قانونمند ۱۲۵
۱ـ۴. ماهیت استانداردهای حسابداری ۱۲۵
۲ـ۴. هدف‌های تدوین استانداردهای حسابداری ۱۲۷
۳ـ۴. سازمان‌هایی که با استانداردهای حسابداری سروکار دارند ۱۲۸
۴ـ۴. چه کسی باید استانداردهای حسابداری را تدوین کند؟ ۱۴۲
۵ـ۴. مشروعیت فرایند تدوین استانداردها ۱۵۸
۶ـ۴. اضافه‌بار ناشی از تعدد استانداردهای حسابداری ۱۶۲
۷ـ۴. نتیجه ۱۶۸
پیوست ۴ ـ الف ۱۶۹

فصل ۵: چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی ۱۷۳
۱ـ۵. طبقه‌بندی و تضاد منافع میان بازیگران عرصهٔ بازار اطلاعات حسابداری ۱۷۴
۲ـ۵. گامی به سوی تعیین هدف‌های صورت‌های مالی ۱۷۷
۳ـ۵. به سوی ارائهٔ یک چارچوب نظری ۱۸۸
۴ـ۵. سایر گزارش‌ها ۲۱۸
۵ـ۵. بحث‌ها و نتیجه‌ها ۲۲۸

فصل ۶: ساختار تئوری حسابداری ۲۳۵
۱ـ۶. ماهیت ساختار یک تئوری حسابداری ۲۳۶
۲ـ۶. ماهیت فرض‌های مسلم یا بدیهیات حسابداری، مفاهیم نظری و اصول حسابداری ۲۳۷
۳ـ۶. فرض‌های مسلم حسابداری: بدیهیات ۲۳۸
۴ـ۶. مفاهیم نظری حسابداری ۲۴۴
۵ـ۶. اصول حسابداری ۲۴۹

www.irhesabdaran.ir

۶ـ۶. نتیجه ۲۶۹

پیوست ۶ ـ الف ۲۶۹

پیوست ۶ ـ ب ۲۷۱

فصل ۷: رعایت انصاف، افشای اطلاعات و روندهای آینده در حسابداری ۲۷۷

۱ـ۷. مقدمه ۲۷۷

۲ـ۷. رعایت انصاف در حسابداری ۲۷۸

۳ـ۷. مطلوبیت و رعایت انصاف از نظر اطلاع‌رسانی ۲۸۴

۴ـ۷. رعایت انصاف در افشای اطلاعات ۲۹۸

۵ـ۷. نتیجه ۳۳۸

فصل ۸: چشم‌اندازهای تحقیق در حسابداری ۳۳۹

۱ـ۸. مقدمه ۳۳۹

۲ـ۸. چشم‌اندازهایی دربارهٔ پژوهشگران حسابداری ۳۳۹

۳ـ۸. چشم‌اندازهای روش‌شناسی حسابداری: مقایسهٔ علوم دقیق با اندیشه‌نگاری ۳۴۵

۴ـ۸. چشم‌اندازهایی دربارهٔ دانش حسابداری ۳۵۳

۵ـ۸. چشم‌اندازهایی دربارهٔ تحقیقات حسابداری ۳۶۵

فصل ۹: حسابداری: یک رشتهٔ علمی چند الگویی ۳۷۵

۱ـ۹. مقدمه ۳۷۵

۲ـ۹. مفهوم یک الگوی غالب ۳۷۷

۳ـ۹. الگوی مردم‌شناسی ـ استقرایی ۳۸۷

۴ـ۹. الگوی سود حقیقی ـ قیاسی ۳۹۱

۵ـ۹. الگوی غالب مبتنی بر الگوی تصمیم‌گیری و سودمندی در تصمیم‌گیری ۳۹۳

۶ـ۹. نگرش مبتنی بر رفتار کل بازار ـ تصمیم‌گیرنده ـ مفیدبودن اطلاعات در تصمیم‌گیری ۳۹۷

۷ـ۹. الگوی یکایک استفاده‌کنندگان ـ تصمیم‌گیرنده ـ سودمندی اطلاعات در تصمیم‌گیری ۳۹۹

۸ـ۹. الگوی مبتنی بر اقتصاد اطلاعات ۴۰۱

۹ـ۹. علم حسابداری ۴۰۴

www.irhesabdaran.ir

۱۰ـ۹. ساخت‌زدایی (انهدام از دورن) ۴۰۷

۱۱ـ۹. نتیجه ۴۰۹

فصل ۱۰ : روش‌های مبتنی بر رویدادها و رفتارها ۴۱۱

۱ـ۱۰. روش معاملاتی ۴۱۲

۲ـ۱۰. روش رفتاری ۴۱۸

۳ـ۱۰. روش پردازش اطلاعات به وسیلهٔ انسان ۴۲۷

۴ـ۱۰. ارزیابی روش رفتاری ۴۴۶

۵ـ۱۰. نتیجه ۴۴۷

فصل ۱۱ : روش مبتنی بر پیش‌بینی و روش اثباتی ۴۴۹

۱ـ۱۱. ماهیت روش مبتنی بر پیش‌بینی ۴۴۹

۲ـ۱۱. پیش‌بینی یک رویداد اقتصادی ۴۵۱

۳ـ۱۱. پیش‌بینی واکنش بازار: تحقیقات مبتنی بر بازار در حسابداری ۴۷۰

۴ـ۱۱. روش اثباتی ۵۰۰

۵ـ۱۱. موضع حسابداری از دیدگاه الگوی غالب ۵۱۹

۶ـ۱۱. نتیجه ۵۲۲

فصل ۱۲ : حسابداری ارزش جاری ۵۲۳

۱ـ۱۲. مربوط بودن مفهوم سود ۵۲۴

۲ـ۱۲. مفهوم سنتی سود ۵۲۸

۳ـ۱۲. ماهیت مفهوم اقتصادی سود ۵۳۱

۴ـ۱۲. مفاهیم حفظ یا نگهداشت سرمایه ۵۳۳

۵ـ۱۲. مفاهیم ارزش جاری ۵۳۵

۶ـ۱۲. نتیجه ۵۶۸

فصل ۱۳ : حسابداری مبتنی بر سطح عمومی قیمت ۵۶۹

۱ـ۱۳. تهیه و ارائهٔ مجدد صورت‌های مالی به بهای تاریخی و بر اساس تغییر در سطح عمومی قیمت ۵۷۰

www.irhesabdaran.ir

۱۳-۲. تعدیل اقلام خاص با توجه به تغییر در سطح عمومی قیمت ۵۷۲
۱۳-۳. متمایز ساختن اقلام پولی از اقلام غیر پولی ۵۷۸
۱۳-۴. شاخص سطح قیمت‌ها ۵۸۳
۱۳-۵. مثالی ساده از به‌کارگیری شاخص‌های تعدیل صورت‌های مالی جهت انعکاس اثرهای ناشی از تغییر در سطح عمومی قیمت ۵۸۷
۱۳-۶. ارزیابی حسابداری مبتنی بر سطح عمومی قیمت ۵۹۰
۱۳-۷. نتیجه ۵۹۸

فصل ۱۴ : الگوهای تعیین ارزش و اندازه‌گیری سود ۵۹۹
۱۴-۱. ماهیت تفاوت‌ها ۶۰۰
۱۴-۲. مبنای مقایسه و ارزیابی ۶۰۳
۱۴-۳. مثالی از الگوهای گوناگون حسابداری ۶۰۵
۱۴-۴. به سوی راه‌حلی برای مسئلهٔ گزارشگری مالی و قیمت‌های بی‌ثبات ۶۲۳
۱۴-۵. نتیجه ۶۳۱

فصل ۱۵ : محتوای کنونی حرفهٔ حسابداری ۶۳۳
۱۵-۱. مقدمه ۶۳۳
۱۵-۲. علت اصلی پیدایش تغییرات ساختاری ۶۳۴
۱۵-۳. پرولتاریایی شدن حسابداران، از نظر فنی و ایدئولوژیک ۶۳۵
۱۵-۴. سرمایه‌داری نهادینه شده و منطق حاکم بر این طبقهٔ اجتماعی ۶۳۹
۱۵-۵. استادان رشتهٔ حسابداری، یک طبقهٔ جهانی معیوب ۶۴۱
۱۵-۶. ایجاد آگاهی تصنعی در استفاده‌کنندگان ۶۴۵
۱۵-۷. نتیجه ۶۴۸

فصل ۱۶ : حسابداری بین‌المللی ۶۴۹
۱۶-۱. مقدمه ۶۴۹
۱۶-۲. حسابداری بین‌المللی: تعریف ۶۴۹
۱۶-۳. حسابداری بین‌المللی: مسائل ۶۵۲
۱۶-۴. عوامل ایجادکنندهٔ تفاوت‌ها در حسابداری بین‌المللی ۶۵۷

www.irhesabdaran.ir

۱۶ـ۵. هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری ۶۶۰

۱۶ـ۶. عوامل نقش‌آفرین و مؤثر در فرایند هماهنگ سازی ۶۶۳

۱۶ـ۷. راهبردهای تدوین استانداردها در کشورهای در حال توسعه ۶۷۴

۱۶ـ۸. قضاوت‌های گوناگون در حسابداری بین‌المللی ۶۷۹

۱۶ـ۹. نتیجه ۶۸۵

یادداشت‌ها و ارجاعات ۶۸۷

www.irhesabdaran.ir

پیشگفتار مترجم

این کتاب ترجمهٔ دقیق از *Accounting Theory* اثر مشهور احمد ریاحی بلکویی، چاپ چهارم، است که در سال ۲۰۰۰ میلادی منتشر شده است.

نویسنده در مقدمهٔ کتاب می‌گوید که در این زمان چیزی به عنوان یک تئوری حسابداری مورد قبول همگان وجود ندارد. بدیهی است برای تدوین و ارائهٔ یک تئوری تلاش زیادی شده است، ولی از آن‌جا که این تلاش‌ها بر پایهٔ مفروضات گوناگون قرار دارد و از روش‌شناسی‌های مختلف استفاده شده، در نتیجه برای ارائهٔ استانداردهای گزارشگری مالی چارچوب‌های مختلفی ارائه شده است.

تردیدی نیست که تدوین یک تئوری حسابداری مستلزم تأیید یا رد روش‌هایی است که در حال حاضر در دنیای حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرد. برحسب سنت، تدوین (ارائه) یک تئوری و تأیید آن دو پدیدهٔ جداگانه نبوده است و این دو مترادف هم بوده‌اند: ظرف ده سال گذشته از روشی استفاده می‌شود که در اجرای آن فرایند تأیید تئوری جدا از فرایند تدوین (ارائه) تئوری انجام می‌شود. هر دو روش دارای هدف مشابهی هستند، یعنی در هر دو روش سعی می‌شود در مورد آنچه حسابداران انجام می‌دهند یا درصدد انجام‌دادن آن هستند یک چارچوب نظری ارائه شود. بدیهی است که باید هدف‌ها و مفروضات یک سیستم منسجم یا یکپارچه وجود داشته باشد تا بتوان بر آن اساس استانداردهایی را که دارای ثبات یا سازگاری هستند تأیید کرد و بتوان از آن دیدگاه ماهیت، کارکرد (نقش یا وظیفه) و گسترهٔ صورت‌های مالی و شیوه‌های تهیه و ارائهٔ آنها را تأیید نمود. به بیان دیگر، نخست باید یک تئوری مورد قبول همگان وجود داشته باشد تا بتوان بر اساس آن استانداردهای حسابداری را تدوین کرد.

از سوی دیگر، تدوین یک تئوری حسابداری مستلزم ارائهٔ تعریفی از هدف‌های حسابداری، صورت‌های مالی، عناصر تشکیل دهندهٔ آنها، ویژگی‌های این عناصر، واحد اندازه‌گیری مناسب برای سنجش آنها و سرانجام تأیید این تئوری است. ولی به سبب ناهمگون‌بودن مفروضات موجود در محیط حسابداری، نویسندگان، پژوهشگران و

www.irhesabdaran.ir

حسابداران (آنها که در دنیای عمل با این موضوع سر و کار دارند) با استفاده از روش‌های مختلف در صدد ارائه یا تدوین تئوری حسابداری برآمده‌اند. در نتیجه یک بحران دایمی دامنگیر حسابداری شده است، به گونه‌ای که در این عرصهٔ پرالتهاب (۱) بسیاری از طرفداران الگوهای غالب کوشیده‌اند در این میدان پر رقابت گوی سبقت را از همگنان بربایند، (۲) گروه‌های ذی‌نفع گوناگون برای تحت‌الشعاع قراردادن الگوهای غالب و تئوری رایج از هیچ کوششی فروگذار نمی‌کنند، و (۳) فرایند تدوین و ارائهٔ تئوری‌های حسابداری به تدریج دستخوش اعمال نفوذ و قدرت‌های سیاسی قرار گرفته است.

این کتاب شامل شانزده فصل است که به ترتیب دربارهٔ مطالب زیر بحث می‌شود: تاریخچه و پیدایش حسابداری؛ روش‌های سنتی برای تدوین تئوری‌های حسابداری؛ نقش قوانین و مقررات در این زمینه؛ ارائهٔ یک چارچوب نظری برای گزارشگری و حسابداری مالی؛ شناسایی و توضیح ساختار نظری (تئوریک) در حسابداری؛ دیدگاه پژوهشی در حسابداری؛ دیدگاه فلسفی و علمی در حسابداری؛ تدوین یک تئوری حسابداری بر اساس روش‌های رفتاری و مبتنی بر رویدادها؛ بحث دربارهٔ روش‌های مبتنی بر پیش‌بینی و اثباتی (در تدوین استانداردهای حسابداری)، بررسی مسئله‌هایی در زمینهٔ تعیین درآمد و تعیین ارزش دارایی‌ها (با تأکید بر حسابداری مبتنی بر ارزش جاری)؛ توجه به روشی که از زاویه عمومی قیمت به حسابداری توجه می‌شود؛ ارائهٔ الگوهایی برای تعیین درآمد و ارزش انواع مختلف دارایی، متمایزساختن ویژگی‌هایی که باید مورد سنجش قرار داد و واحد اندازه‌گیری که باید به‌کاربرد و سرانجام یک تحلیل انتقادگونه از محتوای حسابداری و در نهایت نگاهی گذرا به حسابداری بین‌المللی.

در ترجمهٔ کتاب سعی شده است که یک جمله یا حتی یک کلمه از متن اصلی از قلم نیفتد. در مواردی که برای برخی از اصطلاحات یا عبارت‌ها معادل فارسی وجود نداشته با مراجعه به دیدگاه نویسنده (در سراسر کتاب) و با توجه به مفهوم واژه، عبارت یا اصطلاح مزبور در متون حسابداری، اقدام به معادل‌سازی شده است.

تردیدی نیست که دست‌زدن به چنین کارهایی بدون مخاطره نیست و ای بسا که مترجم در برگرداندن این کتاب دچار لغزش‌هایی شده باشد و متن دارای کاستی‌هایی باشد. امید بر این است که دانشجویان، پژوهشگران و صاحب‌نظران دیدگاه‌های سازندهٔ خود را ابراز نمایند تا به یاری خداوند چاپ‌های بعدی قابل قبول‌تر گردد.

یزد ـ عیش‌آباد
علی پارسائیان

www.irhesabdaran.ir

فصل ۱

تاریخچه و پیدایش حسابداری

۱ ـ ۱. مقدمه

برای درک و فهم رویه‌های کنونی و آیندهٔ حسابداری، ساختار نهادینهٔ این رشتهٔ علمی و مطالعهٔ تاریخچه و پیدایش (سیر تکاملی) آن از اهمیت زیادی برخوردار است. در این فصل به جنبه‌های مهم تاریخچهٔ پیدایش حسابداری (آنچه یک دانشجوی جدی در رشتهٔ حسابداری باید از آن آگاه باشد) می‌پردازیم.

۲ ـ ۱. سیر تکاملی دفترداری دوطرفه

۱ ـ ۲ ـ ۱. نخستین دوران تاریخ حسابداری

برای تعیین مکان و زمان پیدایش سیستم ثبت دوطرفه تلاش‌های گوناگونی انجام گرفته و به سناریوهای متعددی انجامیده است.(۱) بر پایهٔ بیشتر این سناریوها به این واقعیت توجه شده است که در بیشتر تمدن‌های قدیمی که تاریخچهٔ آنها به هزاران سال پیش از میلاد مسیح می‌رسد، نوعی ثبت و نگهداری دفاتر وجود داشته؛ از آن جمله‌اند: تمدن‌های *کلدانی ـ بابلی*[1]، *آسوری*[2] و *سومری*[3] که تشکیل‌دهندهٔ نخستین دولت سازمان‌یافته با قدیمی‌ترین زبان مکتوب و کهن‌ترین ثبت‌های تجاری (با آثار باقی‌مانده) بودند؛(۲) تمدن‌های مصری، سرزمینی که در آن زبان نوشتاری و اصلی به وجود آمد و کل دستگاه خزانه‌داری و سایر وزارتخانه‌ها حول محور آن می‌چرخید؛(۳) تمدن چینی که در دورهٔ

---

1. Chaldean - Babylonian 2. Assyrian 3. Sumerian

www.irhesabdaran.ir

سلطنت سلسلهٔ چائو[1] (۲۵۶ ـ ۱۱۲۵ قبل از میلاد مسیح) حسابداری دولتی نقش کلیدی و بسیار پیشرفته‌ای ایفا می‌کرد؛ تمدن یونان، که در آن *زنون*[2] مباشر بخش بزرگی از *آپولونیوس*[3] در ۲۵۶ قبل از میلاد سیستمی ابتکاری از حسابداری سنجش مسئولیت را ارائه کرد؛(۴) و تمدن روم با داشتن قوانینی، پرداخت‌کنندگان مالیات را ملزم به تهیهٔ صورت‌های وضع مالی می‌کرد و در این تمدن حقوق مدنی به میزان مالکیت اعلان‌شده (به وسیلهٔ شهروندان) تعیین می‌شد.(۵) پیدایش چنین شکل‌هایی از دفترداری در دنیای باستان به چندین عامل نسبت داده می‌شود، که از آن جمله‌اند؛ پیدایش خط، پیدایش اعداد عربی و سیستم اعشاری، رواج جبر، پیدایش ابزار نوشتاری ارزان‌قیمت، بالارفتن میزان سواد و وجود نوعی معیار استاندارد برای دادوستد. در واقع، *آ.سی. لیتل‌تان*[4]، برای پیدایش دفترداری سامان‌یافته (سیستماتیک) هفت پیش‌شرط برمی‌شمارد:

> ***هنر نوشتن***[5]، زیرا دفترداری قبل از هر چیز، نوعی ثبت است؛ ***حساب***[6]، زیرا جنبهٔ مکانیکی دفترداری نیاز به یک سلسلهٔ متوالی از محاسبات ساده دارد؛ ***مالکیت خصوصی***[7]، زیرا دفترداری تنها با ثبت واقعیت‌های مربوط به مالکیت و حق مالکیت سر و کار دارد؛ ***پول***[8] (یعنی معامله‌های ناتمام)، زیرا اگر همهٔ داد و ستد در همان لحظه کامل می‌شد هیچ نوع انگیزه‌ای برای هیچ نوع ثبتی وجود نداشت؛ ***بازرگانی***[9]، زیرا اگر تجارت صرفاً جنبهٔ محلی داشت، انگیزهٔ کافی (حجم تجارت بدان اندازه نبود) برای افراد، جهت هماهنگ‌سازی دیدگاه‌های گوناگون موجود در قالب یک سیستم فراهم نمی‌آمد؛ ***سرمایه***[10]، زیرا بازرگانی بدون سرمایه، هیچ اهمیت و اعتباری ندارد.(۶)

هر یک از تمدن‌های باستانی یاد شده در بالا، دارای بخش‌هایی از این پیش‌شرط‌ها (پیش‌نیازها) بودند و بر همین اساس وجود شکل یاگونه‌ای از دفترداری را توجیه می‌کردند.

بر اساس اطلاعات پراکندهٔ موجود (در نخستین رساله یا مقاله‌ها) راجع به تاریخچهٔ حسابداری، هنوز هم حلقه‌ای مفقود است. یکی از سناریوهای مشهور در زیر ارائه می‌شود:

> هنگامی که ما درصدد شناسایی ریشه‌های این رشتهٔ مهم علمی [حسابداری] برمی‌آییم برحسب طبیعت، در مسیری قرار می‌گیریم که آن را به نخستین تجّار مشهور نسبت می‌دهیم و شاید از نظر تقدم تاریخی هیچ‌کس نتواند بیش از اعراب، ادعای معقولی در این زمینه داشته باشد. مصری‌ها، کسانی که در دنیای بازرگانی برای چندین دورهٔ زمانی، نقش چشمگیری را ایفا کردند و نخستین درک یا استنباط

---

1. Chao
2. Zenon
3. Appolenius
4. A. C. Littleton
5. The Art of Writing
6. Arithmetic
7. Private Property
8. Money
9. Commerce
10. Capital

www.irhesabdaran.ir

از تجارت را در سایهٔ داد و ستد با افراد فرهیخته به دست آوردند؛ و در نتیجه امکان زیادی وجود دارد که آنها نخستین شکل از حسابداری خود را از چنین مسیری کسب کرده باشند. این مسیر طبیعی تجارت به همهٔ شهرهای سواحل مدیترانه جریان می‌یافت. هنگامی که امپراتوری غربی مورد تاخت و تاز اقوام بربر قرار گرفت، همهٔ کشورهایی که در این قلمرو قرار می‌گرفتند، کوشیدند تا به این وسیله اعلام استقلال کنند، پس از استقلال بی‌درنگ درصدد تدوین دفاتر تجاری برآمدند؛ و بلافاصله ایتالیا، که مهد چنین تمدنی بود به صورت مرکز یا کانون این تجارت درآمد و این کاخ بر پایهٔ خرابه‌های امپراتوری شرق متعلق به ترک‌ها قرار گرفت، یعنی حکومتی که هنر تجارت هیچ‌گاه به تشکیلات حکومتی آن راه نیافت و در چنین صحنه‌ای هیچ نقشی ایفا ننمود. داد و ستد تجاری که **لومباردها**[1] بدان وسیله همهٔ شهرهای تجاری اروپا را به یکدیگر متّصل نمودند، در نگهداری دفاتر و حسابداری روش خود را ارائه نمودند و این نخستین شیوهٔ ثبت دوطرفه بود و تا امروز هم این روش نام خود را مدیون سیستم دفترداری ایتالیایی‌ها می‌داند.(۷)

با تشکیل جمهوری‌های بازرگانی در ایتالیا و به کاربردن روش حسابداری ثبت دوطرفه در سدهٔ چهاردهم سیستم دفترداری ایتالیایی‌ها رواج یافت. و نخستین دفاتر ثبت دوطرفهٔ شناخته‌شده متعلق به *ماساری از جنوآ*[2] است که تاریخ آن به سال ۱۳۴۰ می‌رسد.(۸) این دفترداری ثبت دوطرفه ۲۰۰ سال بر *پاچیولو*[3] تقدم دارد. *ریماند دو روور*[4]، پیدایش اولیهٔ حسابداری ایتالیایی‌ها را به صورت زیر شرح می‌دهد:

دستاورد بزرگ بازرگانان ایتالیایی (از ۱۲۵۰ تا ۱۴۰۰) این که توانستند، عناصر ناهمگون و پراکنده را به صورت طبقه‌ای از سیستم یکپارچه درآورند که آن یکی از عناصر اساسی حساب، نامیده می‌شد و بر پایهٔ اصل ثبت دوطرفه (برای همهٔ دادوستدها) قرار داشت؛ ولی نمی‌توان چنین فرض کرد که هدف اصلی حسابداری سده‌های میانی این بود که بین دفاتر نوعی توازن برقرار شود. برعکس، دست‌کم، در ایتالیا، بازرگانان در ۱۴۰۰ حسابداری را به عنوان وسیله‌ای برای کنترل مدیریت مورد استفاده قرار دادند. بدیهی است که، آنها به پیشرفت‌های امروز نایل نیامده بودند تا بتوانند به توانایی‌های بالقوهٔ دفترداری ثبت دوطرفه پی ببرند. با وجود این، آنها از طریق ثبت اقلامی به نام «ذخیره» و انواع دیگر اصطلاحات، مانند ثبت پیش‌دریافت‌ها و پیش‌پرداخت‌ها (اقلام انتقالی) و توجه به حسابرسی ترازنامه می‌توانستند بر نوعی حسابداری صنعتی ـ بهای تمام‌شدهٔ اولیه ـ دست یابند. اما با این حال، بازرگانان آن زمان در امر تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی پیشرفت چندان زیادی ننمودند.(۹)

---

1. Lombard 2. Massari of Genoa 3. Paciolo
4. Raymond de Rover

www.irhesabdaran.ir

هم‌چنین معقول است یادآور شویم در تمدن اینکاس[1] باستان در ۱۵۷۷ نوعی حسابداری مبتنی بر ثبت دوطرفه وجود داشته است.

۲ ـ ۲ ـ ۱. نقش لوکاپاچیولی

نام لوکا پاچیولی، یک راهب فرانسیسکن با پیدایش دفترداری ثبت دوطرفه عجین شده است. او در سال ۱۴۹۴ کتاب خود را به نام *کلیات حساب، هندسه و اصول نسبت‌ها* منتشر کرد. که شامل دو فصل «حساب» و «شرح» می‌شود و شیوهٔ دفترداری ثبت دوطرفه را شرح می‌دهد. کتاب وی نشان‌دهندهٔ رویه‌های حسابداری در ونیز آن زمان است که این رویه‌ها را ***روش ونیزی***[2] یا ***روش ایتالیایی***[3] می‌نامند. از این‌رو، او دفترداری ثبت دوطرفه را اختراع نکرد، بلکه صرفاً شیوهٔ رایج در آن زمان را شرح داد. بر پایهٔ آرای پاچیولی هدف اصلی دفترداری ارائهٔ اطلاعات به موقع دربارهٔ دارایی‌ها و بدهی‌های بنگاه بازرگانی می‌باشد.(۱۰) وی برای وارده‌ها از **بدهکار**[4] و **بستانکار**[5] استفاده می‌کرد تا ثبت دوطرفه انجام ـ تضمین ـ شود. او معتقد بود که وارده‌ها باید به صورت ثبت دوطرفه باشند، یعنی، اگر یک نفر بستانکار می‌شود، باید فرد دیگر بدهکار شود.(۱۱) سه دفتر مورد استفاده قرار می‌گرفت؛ که شامل دفاتر یادداشت، روزنامه و دفتر کل می‌شد. ثبت‌ها به صورت کامل تشریحی بودند. پاچیولی می‌گوید: «نه تنها نام خریدار و فروشنده ثبت می‌گردید، بلکه شرحی در مورد وزن، اندازه و قیمت کالا، شرایط دریافت یا پرداخت وجه نقد، نوع پول و ارزش تبدیل نیز نوشته می‌شد...».(۱۲) از سوی دیگر، با توجه به کوتاه‌بودن دورهٔ داد و ستد تجاری، پاچیولی بر این باور بوده که سود دورهٔ حسابداری محاسبه و دفاتر بسته شوند. ابراز نظر وی به صورت زیر است:

> همیشه معقول این است که در هر سال دفاتر بسته شوند، به ویژه اگر فردی با دیگری نوعی مشارکت داشته باشد. ثبت دایمی و تکراری دوستی‌های بلندمدت را تضمین می‌نماید.(۱۳)

کتاب پاچیولی به چندین زبان برگردانده و سبب شهرت و رواج روش ایتالیایی شد.

۳ ـ ۲ ـ ۱. مسیر تکاملی دفترداری ثبت دوطرفه

در سده‌های شانزدهم و هفدهم روش ایتالیایی در سراسر اروپا رواج یافت؛ با گذشت زمان

---

1. Incas
2. The Method of Venice
3. The Italian method
4. Debit
5. Credit

www.irhesabdaran.ir

از ویژگی‌های دیگری نیز برخوردار گردید، رشد و توسعه یافت و به صورتی درآمد که ما امروز آن را به عنوان الگوی ثبت دوطرفه می‌شناسیم. نویسنده‌ای به نام **کاشینگ**[1] در تلاشی برای اثبات این قضیه، که الگوی ثبت دوطرفه نوعی سیر تکاملی را مشابه با سرگذشت علم معمولی طی کرده است، یک سلسله از رویدادها را به شرح زیر خلاصه می‌کند.(۱۴) آنها عبارت‌اند از:

۱. حدود سدهٔ شانزدهم در شیوه‌های دفترداری چند تغییر صورت گرفت. تغییرات قابل ذکر عبارت‌اند از: پیدایش روزنامه‌های خاص برای ثبت انواع مختلف معامله‌ها. به گفتهٔ ***یامی***[2]:

> به کارگیری این دفترها ایجاب کرد که از دفترهای خاصی استفاده شود. برای نمونه ثبت معامله‌های نقدی، نقل و انتقال اسناد یا انواع خاصی از مخارج، به کارگیری این دفترها را الزامی می‌نمود. هدف این بود که شرحی کامل در خارج از دفاتر روزنامه و کل نگهداری شود و نوشتن این دفاتر در همان لحظه الزامی نباشد..... چنین به نظر می‌رسد که این روش به طور نسبی رایج و متداول شده باشد. و در اجرای آن، دست‌کم، یک دفتر صندوق جداگانه‌ای وجود داشته باشد، تا در پایان دوره جمع حساب‌های صندوق به دفتر کل منتقل شود، و خلاصه شرحی از آن در روزنامه نوشته می‌شد یا نوشته نمی‌شد.(۱۵)

۲. سده‌های شانزدهم و هفدهم شاهد سیر تکاملی رویه‌ای از حسابداری مبتنی بر صورت‌های مالی دوره‌ای بود.(۱۶) گذشته از این، سده‌های هفدهم و هجدهم شاهد سیر تکاملی، معرفی و تبیین حساب‌ها و عملیات بود و تلاشی صورت گرفت تا قواعد بدهکار و بستانکار، که موجب می‌شود حساب‌ها جنبهٔ غیرشخصی و تجریدی به خود بگیرند، از ابعاد منطقی یا معقول برخوردار شود.(۱۷)

۳. کاربرد سیستم ثبت دوطرفه گسترش یافت و به انواع دیگر سازمان‌ها هم راه پیدا کرد. به گفتهٔ ***پراگالو***[3]:

> در دورهٔ دوم، که دامنهٔ آن از ۱۵۵۹ تا ۱۷۹۵ کشیده می‌شود، عنصری جدید (نقد دفترداری) پدیدار گشت. هم‌چنین در این دوره دامنهٔ کاربرد ثبت دوطرفه به انواع دیگری از سازمان‌ها، مانند صومعه‌ها و دولت‌ها نیز رسید و با پیدایش نقد و گسترش‌یافتن دامنهٔ دفترداری، از دیدگاه نظری، تحقیق پیرامون این موضوع آغاز شد.(۱۸)

۴. سدهٔ هفدهم شاهد کاربرد حساب‌های جداگانه‌ای برای ثبت انواع مختلف

---

1. Cushing 2. Yamey 3. Peragallo

www.irhesabdaran.ir

موجودی‌ها بود. به گفتهٔ یامی:

... ثبت‌های گوناگون کالا با ثبت کالاهای امانی، ثبت کالاهای متعلق به مشارکت تضامنی («شرکت») و ثبت کالاهای در راه، بخش عمده‌ای از دفترداری کل را تشکیل می‌دهند. و اگر کسی به دنبال یک جمع کامل از ثبت‌های تجاری باشد که در آن نتیجهٔ همهٔ فعالیت‌های خرید و فروش یک دوره در یک‌جا جمع شده باشند و آنها آمادهٔ انتقال به صورت سود و زیان کل باشند، راه به جایی نخواهد برد. می‌توان چنین نتیجه گرفت که بسیاری از بازرگانان دریافتند که بهتر است برای انواع کالا حساب‌های جداگانه داشته باشند، حتی در مواردی که مسئلهٔ شریک یا وکیل برای فروش کالا مطرح نباشد.(۱۹)

۵. فعالیتی که با شرکت هندشرقی در سدهٔ هفدهم آغاز گردید و ادامهٔ آن با رشد شرکت‌های سهامی، پس از انقلاب صنعتی ادامه یافت، موجب بهبود وضع حسابداری شد و در سایهٔ احساس نیاز به حسابداری صنعتی و با تکیه بر مفاهیمی چون ***تداوم فعالیت، رعایت دوره‌های مشخص زمانی و حسابداری تعهدی*** دارای وجوه مشخص‌تری گردید.(۲)

۶. در سدهٔ هجدهم روش‌های ثبت دارایی‌های ثابت سیر تکاملی پیمود. به گفتهٔ یامی:

نخست این دارایی بر مبنای بهای تمام‌شدهٔ اولیه ثبت می‌شود (به دوره‌های بعد انتقال می‌یابد) و تفاوت بین دریافت‌ها و پرداخت‌های ایجادکنندهٔ «کل درآمد» (برای مثال تعمیرات خانه و اجاره‌های دریافت‌شده)، که به طور معمول در حساب دارایی منظور می‌شد، در تاریخ تهیهٔ ترازنامه به حساب سود و زیان منتقل می‌شود. دوم، حساب دارایی، که دربرگیرندهٔ ثبت‌هایی برای مخارج اولیه و هزینه‌های دیگر و دریافت‌ها می‌باشد (که از آن جمله دریافت‌های ناشی از فروش بخشی از این دارایی است) در تاریخ تهیهٔ ترازنامه بسته می‌شود. و تفاوت بین کل اقلام بدهکار و بستانکار به دورهٔ بعد انتقال می‌یابد و در حساب سود و زیان، هیچ نوع بدهکار یا بستانکاری وجود ندارد. سوم، در تاریخ تهیهٔ ترازنامه، این دارایی تجدید ارزش می‌شود که یا بر ارزش آن می‌افزایند یا آن را کاهش می‌دهند؛ مقدار دارایی تجدید ارزش‌شده به دورهٔ بعد منتقل می‌شود، ولی در تاریخ تهیهٔ ترازنامه این تفاوت (که از آن جمله است سود و زیان غیرعملیاتی ناشی از تجدید ارزش) به حساب سود و زیان گذاشته می‌شود.(۲۱)

۷. تا نخستین سال‌های سدهٔ نوزدهم، دارایی‌های استهلاک‌پذیر به عنوان کالای فروش‌نرفته تلقی می‌شد. در نیمهٔ دوم سدهٔ نوزدهم، در صنعت راه‌آهن، استهلاک ضروری نبود، مگر این‌که چنین به نظر برسد که دارایی مزبور از نظر کارکرد، در وضع نامناسبی قرار دارد. اگرچه استهلاک، کاربرد چندان زیادی نداشت، ولی ***سالیرو***[1] در

1. Saliero

www.irhesabdaran.ir

۱۹۱۵ مدرکی به دست می‌دهد که استهلاک روش‌هایی داشته است: خط مستقیم، روش نزولی، روش‌های مبتنی بر سالواره و سپردن وجوه و روش بهای تمام‌شدهٔ هر واحد محصول.(۲۲) تنها در سال‌های پس از دههٔ ۱۹۳۰ است که هزینهٔ استهلاک رواج بیشتری می‌یابد و متداول‌تر می‌شود.(۲۳)

۸. حسابداری صنعتی در سدهٔ نوزدهم به عنوان یکی از ره‌آوردهای انقلاب صنعتی به وجود آمد. پیدایش رشتهٔ حسابداری صنعتی در کارخانه‌های بافندگی سدهٔ پانزدهم ریشه دارد. دی.آر. اسکات[1] در ***اهمیت ابعاد فرهنگی حساب‌ها***[2] نتیجهٔ پیدایش کارخانه را به شرح زیر یادآور می‌شود:

> پیش از انقلاب صنعتی، اصولاً حسابداری دربر گیرندهٔ ثبت روابط خارجی یک واحد تجاری با سایر واحدهای تجاری بود. و رابط موجود در بازار این ثبت را مشخص می‌نمود. ولی با پیدایش عملیات تولیدی در مقیاس وسیع ... ضرورت تأکید بیشتر بر ثبت منافع درونی، واحد تجاری ـ رقابتی و استفاده از ثبت حسابداری به عنوان راهی برای اعمال کنترل اداری بر شرکت به وجود آمد ... و نمونهٔ آن پیدایش حسابداری صنعتی در حوزهٔ تولید بود.(۲۴)

ثبت‌هایی که در سال‌های نخستین سدهٔ نوزدهم در کارخانه‌های بافندگی و شرکت‌های غول‌آسای تولیدی وجود دارد، به عنوان تأیید این دو فرضیه مورد استفاده قرار می‌گیرد:

الف: فرض نخست این است که کاربرد روزافزون دارایی‌های ثابت، موجب شد حسابداری صنعتی در واحدهای تولیدی تقویت شود.(۲۶ - ۲۵)

ب: فرض دوم این است که تغییرات در فعالیت‌های اقتصادی به عنوان امری سازمان‌یافته مطرح شد (علاوه بر تغییراتی که در ساختار زمانی هزینه‌ها رخ داد) و موجب گردید که در سدهٔ نوزدهم برای حسابداری صنعتی داخل شرکت‌ها، روش‌هایی ارائه گردد.(۲۷)

۹. نیمهٔ دوم سدهٔ نوزدهم شاهد پیدایش روش‌هایی برای پیش‌پرداخت‌ها و مقادیر تعهدی بود، تا بتوان به وسیلهٔ آن سود دوره را محاسبه کرد.(۲۸)

۱۰. نیمهٔ دوم سدهٔ نوزدهم و نخستین سال‌های سدهٔ بیستم شاهد پیدایش «صورت وجوه» بود.(۲۹)

۱۱. سدهٔ بیستم شاهد پیدایش روش‌های گوناگون برای ثبت مسائل بسیار پیچیده بود که

---

1. D. R. Scott
2. The Cultural Significance of Accounts

www.irhesabdaran.ir

دامنهٔ آن از محاسبهٔ سود هر سهم تا مسائل حسابداری شرکت‌ها، حسابداری برای گزارش اثرهای تورم، اجاره‌های بلندمدت و بازنشستگی‌ها تا ره‌آوردهای بسیار جدید مهندسی مالی گسترده است.

۳ ـ ۱. تدوین اصول حسابداری در ایالات متحدهٔ آمریکا

در ایالات متحدهٔ آمریکا، گروه‌های گوناگون، در اجرای آمیزه‌ای از روش‌ها، باعث شده‌اند که تئوری و اصول حسابداری به صورت دایم دستخوش بررسی و تجزیه و تحلیل‌های مهم و سرنوشت‌ساز قرار گیرد. در این رابطه می‌توان چهار دوره را نام برد. در دورهٔ نخست (۳۳ ـ ۱۹۰۰) مدیریت بر گزینش نوع و ماهیت اطلاعات مالی قابل افشا در گزارش‌های سالانه، کنترل کامل اعمال می‌نمود؛ در دورهٔ دوم (۵۹ ـ ۱۹۳۳) و دورهٔ سوم (۷۳ ـ ۱۹۵۹) در تدوین اصول حسابداری، سازمان‌های حرفه‌ای نقش مهمی ایفا کردند؛ و در دورهٔ چهارم که تا زمان کنونی ادامه می‌یابد، ***هیئت استانداردهای حسابداری مالی***[1] و گروه‌های گوناگون در مسیری حرکت می‌کنند که به حسابداری جنبهٔ سیاسی می‌دهند.

۱ ـ ۳ ـ ۱. دوره‌ای که مدیریت ایفای نقش کرد (۳۳ ـ ۱۹۰۰)

در تدوین اصول حسابداری، اعمال نفوذ مدیریت، ریشه در دو عامل زیر دارد: افزایش تعداد سهامداران و نقش عمدهٔ اقتصادی، که شرکت‌های صنعتی پس از سال ۱۹۰۰ ایفا کردند. پراکنده‌شدن مالکیت شرکت‌ها در قالب سهم، باعث شد تا مدیریت بتواند شکل و محتوای افشای اطلاعات حسابداری را تحت کنترل درآورد. بهترین نمونهٔ مداخلهٔ مدیریت را می‌توان در راهکارهای ارائه‌شده از سوی آنان برای حل و فصل بحث‌های مشاجره‌آمیز و مسائلی که سازمان‌ها به صورت ناگهانی با آنها روبه‌رو می‌شوند، مشاهده کرد. عوامل زیر باعث شد که سازمان‌ها به دیدگاه‌های خلاق مدیریت وابسته شوند:

۱. با توجه به کارساز بودن راه‌حل‌های قابل قبول (که به وسیلهٔ مدیریت ارائه می‌شود)، بیشتر روش‌های حسابداری فاقد هرگونه حمایت نظری (تئوریک) بود.
۲. مسئلهٔ تعیین درآمدِ مشمول مالیات و به حداقل رسانیدن مالیات بردرآمد، مورد توجه قرار می‌گیرد.
۳. روش‌هایی پذیرفته شده بود که منشأ آنها انگیزه‌های مربوط به هموارسازی سود بود.

---

1. Financial Accounting Standards Board

www.irhesabdaran.ir

۴. از مسائل پیچیده پرهیز و راه‌حل‌های مصالحه‌آمیز پذیرفته می‌شد.
۵. با وجود این‌که شرکت‌ها با مسائل همانندی روبه‌رو بودند، ولی هر شرکت از روش‌های حسابداری متفاوتی استفاده می‌کرد.(۳۰)

چنین وضعی باعث شد که در دهۀ ۱۹۲۰ ناخشنودی‌ها و یا نارضایتی‌ها به وجود آید. دو نفر، به نام‌های ***ویلیام زد ریپلای***[1] و ***جی. ام. بی. هاگزلی***[2] در جمع کسانی بودند که در زمینۀ اصلاح استانداردهای گزارشگری مالی آشکارا زبان به شکایت گشودند.(۳۱) به همین شیوه ***آدولف. آ. برل***[3] و ***گاردینر. سی. مینز***[4] دربارۀ ثروت و قدرت شرکت‌های صنعتی بحث کردند و درخواست حمایت از سرمایه‌گذاران را مطرح نمودند.(۳۲)

در آن زمان دو گروه در زمرۀ بازیگران اصلی این صحنه بودند: ***انجمن حسابداران آمریکا***،[5] که در ۱۹۱۷ «هیئت برگزارکنندگان آزمون» را تشکیل داد تا آزمون حسابداری خبره را هماهنگ سازد و ***سازمان بورس نیویورک*** که از سال ۱۹۰۰ مقرر داشت: آنها که خواهان پذیرش در این سازمان هستند، باید صورت‌های مالی سالانۀ خود را منتشر نمایند. مسئلۀ شیوۀ ثبت هزینۀ بهره یکی از مسائل بحث‌انگیز و نظری (تئوریک) این دوره بود. در این ارتباط هیئت استانداردهای حسابداری مالی یادداشتی با عنوان ***حسابداری هزینۀ بهره***[6] را منتشر کرد و همین سند بیانگر دیدگاه‌های ضد و نقیضی است که در مورد ***بهره به عنوان یک قلم هزینه***[7] وجود داشته است:

> در سال‌های پایانی سدۀ نوزدهم، موضوع ثبت بهره، به عنوان یک مسئلۀ مهم مطرح و چنین ادعا شد که هزینه‌های واقعی محصول باید به عنوان مبنایی برای تعیین قیمت فروش و تعیین کارایی تولید مورد توجه قرار گیرد. افزایش پیچیدگی‌های سازمان‌ها و تکیۀ بیش از حد بر ماشین‌آلات که در نتیجه موجب می‌شد مبلغ‌های سنگینی برای دوره‌های بلندمدت سرمایه‌گذاری شود؛ و همین باعث افزایش مبلغ سربار گردید. از این‌رو، گنجاندن سربار در «هزینۀ محصول» تبدیل به یک مسئلۀ عمدۀ حسابداری شد.(۳۳)

بنا به درخواست ***کمیسیون تجارت فدرال***[8]، موضع مؤسسۀ حسابداران آمریکا این بود که «در هزینه‌های سربار کارخانه نباید هیچ‌گونه هزینۀ فروش، هزینۀ بهره یا هزینه‌های اداری گنجانده شود».(۳۴) ابراز نظری در یک گزارش، با موضع این مؤسسه به مخالفت برخاست و

---

1. William Z. Ripley
2. J. M. B. Hoxley
3. Adolph A. Berle
4. Gardiner C. Means
5. The American Institute of Accountants
6. Accounting for Interest Costs
7. interest as a cost
8. Federal Trade Commission (FTC)

www.irhesabdaran.ir

ابراز داشت که: «از دیدگاه تئوری گنجاندن بهره در هزینهٔ محصول، کاری نامعقول و نادرست است؛ البته اگر آن را در مرحلهٔ عمل کاری بیهوده تلقی نکنیم».(۳۵) طرفی که دیدگاه مخالف داشت بازنده شد، زیرا مؤسسهٔ حسابداران آمریکا دیدگاه کمیسیون تجارت فدرال را ابراز کرد که باید رویه‌های حسابداری یکسان باشند و گفتهٔ «سهمگین» رئیس هیئت مدیرهٔ کمیسیون، ***ادوارد. ان. هارلی***[1] این بود که: «باید درصدد ایجاد سازمانی از حسابداران خبره برآمد که مدرک حسابرسی آن مورد قبول کمیسیون و هیئت خزانه‌داری کل آمریکا باشد».(۳۶) ولی نکتهٔ جالب توجه را که باید یادآور شد این است که مدت زمانی بعد دو پژوهشگر به نام‌های **پرویتز**[2] و **مرینو**[3] بحث و مشاجره دربارهٔ شیوهٔ منظورکردن هزینهٔ بهره را مبتنی بر اختلاف‌نظر یا تعارض بین تئوری مبتنی بر مالکیت و تئوری مبتنی بر واحد سازمانی دانستند.(۳۷)

تئوری مالیات بردرآمد شرکت‌ها رویداد مهم دیگری بود که در این عصر بر تئوری حسابداری اثری شدید گذاشت. در حالی که قانون درآمدها، مصوب سال ۱۹۱۳، مقرر می‌داشت که برای محاسبهٔ درآمد مشمول مالیات باید بر مبنای دریافت‌ها و پرداخت‌های نقد، عمل شود، ولی در قانون سال ۱۹۱۸ برای نخستین بار، هنگام محاسبهٔ درآمد مشمول مالیات نقش رویه‌های حسابداری مدنظر قرار گرفت. طبق بند ۲۱۲ (ب) از این قانون:

> سود خالص بر مبنای دورهٔ حسابداری سالانهٔ مودی مالیات (با توجه به نوع سال مالی یا سال تقویمی) باید طبق روشی محاسبه شود که به صورت منظم در دفاتر مودی مالیات نگهداری می‌شوند؛ ولی اگر چنین روشی از حسابداری مورد استفاده قرار نگیرد یا اگر روشی به کار گرفته شود که بازتابی از درآمد نباشد، سود خالص باید بر مبنا و روشی محاسبه شود که طبق نظر رئیس کمیسیون تجارت فدرال به صورتی آشکار، نشان‌دهندهٔ چنین درآمدی باشد.

این بند آغازگر دوره‌ای است که بین روش‌های حسابداری مالی و روش‌های حسابداری برای محاسبهٔ مالیات نوعی هماهنگی به وجود آمد.

۲ ـ ۳ ـ ۱. دوره‌ای که نهادها، ایفای نقش کردند (۵۹ - ۱۹۳۳)

وجه مشخصهٔ این دوره تشکیل نهادها و ایفای نقش روزافزون آنها در تدوین اصول حسابداری است. در این دوره **کمیسیون بورس *اوراق بهادار***[4] تشکیل شد؛ مؤسسهٔ

---

1. Edward. N. Hurley 2. Previts 3. Merino
4. Securities and Exchange Commission (SEC)

حسابداران آمریکا *اصول فراگیری* تدوین کرد و کمیتهٔ رویه‌های حسابداری نقشی جدید بر عهده گرفت. هر یک از این موارد در زیر شرح داده شده است.

۱. مجلس قانون‌گذاری آمریکا در ۱۹۳۴ تشکیل کمیسیون بورس اوراق بهادار را تصویب کرد تا این نهاد بر قوانین دولت مرکزی، در رابطه با سرمایه‌گذاری، نظارت نماید که از آن جمله می‌توان به قانون اوراق بهادار سال ۱۹۳۳ که ناظر بر انتشار اوراق بهادار در بازارهای ایالتی آمریکاست و قانون کمیسیون اوراق بهادار سال ۱۹۳۴ که بر داد و ستد اوراق بهادار حاکم است، اشاره کرد. بند ۱۳ (ب) از قانون کمیسیون اوراق بهادار، ۱۹۳۴ در مورد نقش این کمیسیون در تدوین اصول حسابداری چنین عنوان کرده است.

در مورد گزارش‌هایی که پس از این قانون منتشر می‌شود، کمیسیون می‌تواند موارد زیر را تعیین نماید: شکل یا چارچوب (یا شکل‌های) ارائهٔ این اطلاعات، اقلام یا شرح تفصیلی ترازنامه و صورت سود و زیان و روش‌هایی را که باید در تهیهٔ گزارش‌ها به کار برد (مانند ارزیابی یا تعیین ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها، محاسبهٔ استهلاک دارایی‌های ثابت و منابع طبیعی و سرانجام تفکیک درآمدهای جاری از درآمدهای غیر جاری)... .

کمیسیون بورس اوراق بهادار برای روشن‌کردن این مطلب، در ۲۵ آوریل ۱۹۳۸ پیامی روشن مخابره نمود، مبنی بر این‌که اگر یک گروه متخصص و حرفه‌ای برای تدوین استانداردها تعیین نشود، این کمیسیون دستور تدوین اصول حسابداری را صادر خواهد کرد. به عبارت زیر که برگرفته از نشریهٔ شمارهٔ ۴ از ***سلسله نشریه‌های حسابداری***[1] است، توجه کنید:

در مورد صورت‌های مالی که به کمیسیون تسلیم می‌شوند ... طبق اصول حسابداری تهیه شده‌اند، ولی اصولی که از حمایت یک سازمان رسمی برخوردار نباشند، تصور یا فرض بر این است که این‌گونه صورت‌های مالی گمراه‌کننده یا نادرست هستند، و این در حالی است که اطلاعات افشاشده مورد تأیید حسابرسی یا در یادداشت مالی پیوسته مهم هستند. در مواردی که بین نظر کمیسیون و نظر شرکت در مورد اصول حسابداری که باید رعایت شوند، اختلاف نظر وجود داشته باشد، تنها در صورتی افشای اطلاعات و اصلاح این دسته از صورت‌های مالی مورد قبول کمیسیون قرار خواهد گرفت که نکات ارائه‌شده بیانگر این باشد که شیوهٔ اجرا (حسابداری در مرحلهٔ عمل) مورد تأیید یک سازمان رسمی قرار گرفته و شرکت مورد بحث آنها را رعایت کرده باشد و هم‌چنین پیش از آن موضع کمیسیون (از نظر

1. Accounting Series Release (ASR)

www.irhesabdaran.ir

قوانین و مقررات از طریق نشریه‌هایی که نظر رئیس حسابداری کمیسیون هم از آن جمله است) منتشر نشده باشد.(۳۸)

در مورد ایفای نقش کمیسیون بورس اوراق بهادار یک دورهٔ هیجان‌انگیز ایجاد شد مبنی بر این که در ایالات متحدهٔ آمریکا اصول حسابداری تدوین و ارائه شود.

۲. پس از انتشار مقالهٔ *زیپلی*[1] که شیوهٔ گزارشگری را به عنوان روش فریب‌دهنده، مورد انتقاد قرار داد، یک شخص انگلیسی به نام *جورج او. می*[2]، پیشنهاد کرد که *انجمن حسابداران رسمی آمریکا*[3] با کمیسیون بورس همکاری کند، به گونه‌ای که:

... امکان دارد برای ترازنامه و صورت سود و زیان استانداردهایی تدوین شود و مورد استقبال عدهٔ زیادی از مدیران اجرایی و حسابدارانی قرار گیرد که آرزو دارند با بهترین رویه‌ها هدایت شوند، البته این مشروط به این‌که در مورد روش مزبور اطمینان کامل به آنها داده شود.(۳۹)

در نتیجه، کمیسیون ویژهٔ انجمن حسابداران رسمی آمریکا با همکاری کمیسیون بورس اوراق بهادار راه‌حل‌های کلی زیر را به کمیتهٔ بورس نیویورک ارائه کرد:

راه عملی‌تر این است که شرکت‌ها آزاد گذارده شوند تا در یک ... محدودهٔ بسیار گسترده روش حسابداری مورد نظر خود را انتخاب نمایند ... ولی باید روش مورد انتخاب را افشا نمایند، و در کاربرد این روش، در سال‌های متوالی ثبات رویه را حفظ نمایند...(۴۰)

گذشته از این، کمیتهٔ مزبور برای تدوین شیوه‌های پذیرفتهٔ حسابداری نخستین اقدام رسمی را به عمل آورد. این اقدام را به نام «اصول گسترده» می‌شناسند که شامل موارد زیر می‌شود:

الف: صورت سود و زیان نباید دربرگیرندهٔ سود تحقق‌نیافته باشد، و هزینه‌هایی که معمولاً از درآمد کم می‌شوند، نباید از سود تحقق‌یافته کسر گردند.

ب: مازاد سرمایهٔ پرداخت‌شده (صرف سهام) را نباید به حسابی منظور کرد که معمولاً از درآمد دوره کسر می‌شوند.

پ: مازاد درآمد (یا سود انباشته) متعلق به یک شعبهٔ شرکت که پیش از خرید آن ایجاد شده است، نباید به عنوان سود انباشتهٔ شرکت مادر (که در سایهٔ تلفیق دو شرکت به وجود می‌آید) متصور شود.

ت: سود تقسیمی متعلق به سهام خزانه را نباید به حساب بستانکار درآمد شرکت منظور کرد.

---

1. Zipley 2. George O. May

3. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

www.irhesabdaran.ir

ث: مبالغ دریافتی از مقام‌های عالی‌رتبهٔ شرکت، کارکنان و شرکت‌های وابسته را باید به صورت جداگانه گزارش کرد.

یک ارزیابی خوب از این اقدام مشترک در زیر ارائه شده است:

اگرچه این توصیه [تمام مفاد سند اصلی سازمان بورس نیویورک ـ انجمن حسابداران رسمی آمریکا] به صورت کامل به اجرا درنیامد، ولی نقش اصلی آن، این است که به هر شرکت اجازه داده شد تا در چارچوب اصلی مبتنی بر ***اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری***[1] روش‌هایی را که برای تهیهٔ صورت‌های مالی مناسب‌تر می‌داند انتخاب کند و همین دیدگاه‌ها و روش‌ها بود که در فرایند تدوین اصول (در ایالات متحدهٔ آمریکا) مورد توجه قرار گرفت.(۴۱)

۳. پس از انتشار نشریهٔ شمارهٔ ۴ از ***سلسله نشریه‌های کمیسیون*** بورس اوراق بهادار که محتوای آن، حرفهٔ حسابداری را به چالش می‌طلبید (تا برای اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری ***مجوز رسمی‌بودن***[2] را کسب نماید) و افزایش انتقاد توسط انجمن تازه‌تأسیس حسابداری آمریکا و اعضای آن، مؤسسهٔ حسابداران آمریکا را بر آن داشت که در ۱۹۳۸ اختیارات بیشتری را به ***کمیتهٔ رویه‌های حسابداری***[3] تفویض نماید تا این کمیته اعلامیه‌هایی را منتشر کند. کمیتهٔ رویه‌های حسابداری تنها طی ۹ ـ ۱۳۳۸، دوازده خبرنامهٔ تحقیقات حسابداری منتشر کرد و طی سال‌های جنگ هم، این روش را ادامه داد. دورهٔ پس از جنگ به صورت یک دورهٔ بسیار فعال برای کمیتهٔ رویه‌های حسابداری محسوب می‌شود، چرا که از ۱۹۴۶ تا ۱۹۵۳ بیش از هجده خبرنامهٔ تحقیقات حسابداری منتشر کرد. در طی این دوره، کمیتهٔ مزبور یک استراتژی در پیش گرفت تا بر آن اساس روش‌های بحث‌برانگیز و تردیدآمیز حسابداری حذف شود و بر مسائل خاص گزارشگری بیشتر تأکید نماید، که از آن جمله شیوهٔ گزارش اثرهای ناشی از تغییر در سطح قیمت‌ها و تأکید بر عملکرد عملیاتی جاری بود که در خبرنامهٔ تحقیقاتی حسابداری شمارهٔ ۱۲ منتشر شد. با وجود این تلاش‌ها، طی سال‌های ۱۹۵۹ ـ ۱۹۵۷، به چندین دلیل انتقادهای شدیدی بر کمیتهٔ رویه‌های حسابداری وارد آمد، از جمله: ناتوانی در توجه‌نمودن به دیدگاه‌های مدیران مالی و صاحب‌نظران حسابداری (که در مرحلهٔ عمل با مشکل روبه‌رو بودند)؛ ناتوانی در حل مسائل خاص (که شهرت زیادی نداشتند)؛ ناتوانی در تدوین یک

1. accepted accounting principle
2. Substantial autharitative support
3. Committee on Accounting Procedure (CAP)

www.irhesabdaran.ir

صورت فراگیر از اصول اصلی حسابداری؛[۴۲] رویارویی پیاپی با کمیسیون بورس اوراق بهادار یعنی کمیسیونی که در مورد دیدگاه کمیتهٔ رویه‌های حسابداری مبنی بر تأکید بر عملکرد عملیاتی جاری در صورت سود و زیان ناخشنود بود و این‌که کمیتهٔ مزبور نتوانسته بود راه‌ها یا گزینه‌های موجود را که پیش پای مدیریت قرار داشت، محدود نماید.[۴۳]

۳ ـ ۳ ـ ۱. دوره‌ای که متخصصان حسابداری ایفای نقش کردند (۷۳ ـ ۱۹۵۹)

ناخشنودی از عملکرد کمیتهٔ رویه‌های حسابداری، شاید به بهترین شکل ممکن، به وسیلهٔ رئیس وقت انجمن حسابداران خبرهٔ آمریکا، *الوین آر. جنینگز*[1] ابراز شده باشد. او این پرسش را مطرح کرد: ما در کاهش اختلاف نظر و رعایت ثبات رویه در تهیه و ارائهٔ اطلاعات مالی تا چه اندازه موفق بوده‌ایم؟[۴۴] در ۱۹۵۷ یک کمیتهٔ خاص برای برنامهٔ تحقیق پیرامون این موضوع به وجود آمده و در ۱۹۵۸ انحلال کمیتهٔ رویه‌های حسابداری و واحد تحقیق آن را پیشنهاد کرد.[۴۵] انجمن ملی حسابداران رسمی آمریکا توصیه‌های کمیته را پذیرفت و در ۱۹۵۹ هیئت اصول حسابداری و واحد مستقل تحقیقات حسابداری را پی‌ریزی کرد. این واحد مستقل تحقیق حسابداری کار خود را با نشر یک سلسله دیدگاه‌های بحث‌برانگیز ادامه داد که بر پایهٔ استدلال استنتاجی قرار داشت.

هیئت اصول حسابداری هم *اظهارنظرهای متعددی* را، در مورد مسائل بحث‌برانگیز (که در مورد آنها اختلاف نظر وجود داشت) منتشر کرد، که در مجموع از ۱۹۵۹ تا ۱۹۷۳، ۳۱ نظریه منتشر شد. هم‌چنین انجمن حسابداری آمریکا در سایهٔ چندین تحقیق پژوهشی در این فرایند مشارکت کرد و کوشید دربارهٔ تئوری اصلی حسابداری یک بیانیهٔ یکپارچه ارائه دهد. این تلاش‌ها به صورت کامل موفق نبود. هیئت اصول حسابداری خود را درگیر با برخوردها و انتقادهایی مشاهده کرد که به صورت زیر مطرح بود:

- ناتوانی در حل مسئله‌های مربوط به ادغام شرکت‌ها و سرقفلی‌ها
- اظهار نظر تخصصی محدود یا بحث‌برانگیز، که از آن جمله می‌توان به اظهار نظر شمارهٔ ۸ در مورد حسابداری بازنشستگی و اظهار نظر شمارهٔ ۱۱ در مورد تخصیص مالیات بردرآمد و سرانجام اظهار نظرهای ۲ و ۴ در مورد معافیت (مالیاتی) صنعتی اشاره کرد.

---

1. Alvin R. Jennings

www.irhesabdaran.ir

رابطهٔ مشکوک بین حرفه و هیئت اصول حسابداری نتوانست کارساز واقع شود. مداخلهٔ انجمن‌های حرفه‌ای (تخصصی) و نهادها در تدوین تئوری حسابداری در سایهٔ تلاش‌هایی که برای حذف روش‌های نامطلوب و تدوین روش‌های قابل قبول صورت گرفت، تقویت شد. تکیه بر این انجمن و نهادها پیامدهایی به شرح زیر داشت:

۱. این انجمن و نهادها بر یک چارچوب نظری مشخص تکیه نمی‌کردند.
۲. اختیارات این انجمن برای ارائهٔ بیانیه‌ها چندان روشن و مشخص نبود.
۳. وجود رویه‌های گوناگون باعث شده که در انتخاب روش‌های حسابداری آزادی عمل وجود داشته باشد.

ناخشنودی از نتیجه‌های حاصل از دخالت افراد متخصص یا حرفه‌ای، که در نوشتهٔ **بری لُف**[1] منعکس گردید، بسیار مؤثر واقع شد و اذهان عموم را متوجه سوءاستفاده‌هایی کرد که دست‌اندرکاران در ارائهٔ گزارش‌های سالانه به کار می‌بردند.(۴۶)

۴ ـ ۳ ـ ۱. دوره‌ای که سیاست‌گذاران ایفای نقش کردند (۱۹۷۳ تا امروز)

ضعف و ناتوانی انجمن‌های حرفه‌ای و مدیریت شرکت‌ها در تدوین یک تئوری حسابداری باعث شد روشی در پیش گرفته شود که بیشتر جنبهٔ استنتاجی داشته باشد و فرایند تدوین استانداردها جنبهٔ سیاسی به خود بگیرد (دیدگاهی که به وسیلهٔ عموم پذیرفته شد، مبنی بر این‌که اعداد و ارقام حسابداری می‌توانند بر رفتار اقتصادی اثر بگذارند و هم‌چنین مقررات حسابداری را باید در صحنهٔ سیاسی تدوین کرد). از همین دیدگاه، **هورن‌گرن**[2] چنین ابراز می‌نماید:

> تدوین استانداردهای حسابداری ره‌آوردی از اقدامات سیاسی است و درست همانند دستاوردهای تجربی یا منطقی بی‌عیب و نقص نیست. چرا؟ زیرا تدوین یک استاندارد یک تصمیم اجتماعی است. استانداردها رفتار را محدود می‌کنند؛ از این‌رو، استانداردها باید مورد قبول گروه‌های ذی‌ربط قرار گیرند. پذیرش این فرایند می‌تواند الزامی یا اختیاری یا ترکیبی از هر دو باشد. در یک جامعهٔ مردم‌سالار، پذیرش یک فرایند بسیار پیچیده است، زیرا نیاز دارد که بتوان دیدگاه مزبور را در یک صحنهٔ سیاسی به شیوه‌ای بسیار ماهرانه عرضه کرد.

هیئت استانداردهای حسابداری مالی، از همان آغاز برای تدوین اصول حسابداری از یک روش شبه‌سیاسی و استنتاجی استفاده کرد. می‌توان روشی را که هیئت مزبور در پیش

---

1. Briloff
2. Horngren

گرفت به وسیلهٔ موارد زیر مشخص کرد: نخست، کوشید یک چارچوب نظری یا (به اصطلاح یک مجلس مؤسسان) برای حسابداری به وجود آورد. دوم، با پیدایش گروه‌های ذی‌نفع گوناگون، ایفای چنین نقشی ایجاب می‌کند که استانداردهای جدید مورد قبول عموم قرار گیرد. از این‌رو، فرایند تدوین یا ارائهٔ استاندارد جنبهٔ سیاسی دارد. عبارت زیر توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی ارائه شده و بیانگر این است که هیئت از موقعیت جدید آگاهی کامل دارد:

فرایند ارائهٔ استانداردهای حسابداری را می‌توان یک فرایند مردم‌سالار نامید، زیرا حق هیئت در تدوین مقررات (همانند همهٔ سازمان‌های قانون‌گذاری) در نهایت به رضایت کسانی وابسته است که این مقررات را رعایت می‌کنند. ولی از آن‌جا که در ارائهٔ استانداردها باید دارای نوعی چشم‌انداز یا آینده‌نگری بود، ایجاب می‌کند که ارائهٔ استاندارد تنها بر اساس دیدگاه برخی از گروه‌های ذی‌نفع قرار نگیرد. به همین شیوه، می‌توان این فرایند را نوعی قانون‌گذاری به حساب آورد، زیرا به تدبیراندیشی نیاز دارد، و باید همهٔ دیدگاه‌ها ابراز گردد. ولی انتظار می‌رود که ارائه‌کنندگان استانداردها نمایندهٔ همهٔ گروه‌های ذی‌نفع باشند و نه این‌که تنها نمایندگی یک گروه ذی‌نفع خاص را بر عهده داشته باشند. این فرایند را می‌توان یک فرایند سیاسی نامید، زیرا برای این‌که استاندارد جدید مورد قبول واقع شود، باید کار فرهنگی انجام داد. ولی از این دیدگاه که برای صدور یک بیانیه باید مصالحه انجام گیرد، نمی‌توان آن را یک فرایند سیاسی نامید.(۴۸)

گزارش منتشره از سوی کمیتهٔ فرعی سنای آمریکا در مورد ***گزارشگری، حسابداری و مدیریت***[1] با عنوان ***تشکیلات حسابداری***[2] که آن را تحت نام ***گزارش متکاف***[3] می‌شناسند، بهترین نمونه‌ای است که نشان می‌دهد فرایند تدوین استانداردهای حسابداری بیشتر جنبهٔ سیاسی به خود می‌گیرد. این گزارش، هشت سازمان بزرگ را متهم می‌کند که کار حسابداری شرکت‌های بزرگ را به صورت انحصاری در اختیار خود دارند و فرایند تدوین یا ارائهٔ استانداردها را تحت کنترل قرار می‌دهند. رابطهٔ موجود بین هشت سازمان مؤید آن است که این هشت سازمان بزرگ حسابرسی و انجمن حسابداران رسمی آمریکا، استانداردهای حسابرسی (مورد تأیید کمیسیون بورس اوراق بهادار) را تحت کنترل قرار می‌دهند. این گزارش تأکید کرد که دولت مرکزی آمریکا باید به مردم اطمینان دهد، که شرکت‌های سهامی عام در برابر مردم مسئولیت‌های مربوطه را می‌پذیرند و سپس با هدف مسئولیت‌پذیری

1. Reporting, Accounting and Management
2. The Accounting Establishment
3. Metcalf Report

شرکت‌های بزرگ توصیه‌های زیر را ارائه کرد:

۱. مجلس قانون‌گذاری آمریکا باید بر رویه‌های حسابداری، منتشرشده یا مورد تأیید دولت مرکزی، نظارتی قوی‌تر داشته باشد و در مسیر تعیین سیاست‌ها و هدف‌های مناسب، نقش رهبری بیشتری را بر عهده بگیرد...

۲. مجلس قانون‌گذاری آمریکا مکلف است هدف‌های حسابداری را برای دولت مرکزی تعیین کند، سپس نهادها و وزارت‌خانه‌ها را در اجرای مسئولیت‌ها رهنمون شود... یک مجموعهٔ فراگیر از هدف‌های حسابداری دولت مرکزی باید دربرگیرندهٔ هدف‌های زیر باشد: برخورداری از رویهٔ یکسان، حفظ ثبات رویه، نداشتن ابهام، رعایت سادگی و دقت، ارائهٔ گزارش‌های معقول و رعایت انصاف در مرحلهٔ عمل. گذشته از این مجلس قانون‌گذاری آمریکا باید سیاست‌های خاصی را تدوین نماید و بدان وسیله شیوه‌های ***حسابداری مبتکرانه*** مانند شناسایی درآمد بر حسب درصد پیشرفت کار، حسابداری ***هنجاری*** و سایر روش‌های حسابداری را که به صورت بالقوه گمراه‌کننده‌اند، از بین ببرد...

۳. مجلس قانون‌گذاری آمریکا باید قوانین دولت مرکزی در مورد اوراق بهادار را اصلاح کند تا حق افراد زیان‌دیده، به آنها برگردد و هم‌چنین مجلس بتواند با استفاده از حسابرسان مستقل، مانع از کلاه‌برداری‌هایی شود که شرکت‌ها در اجرای مقررات فریب‌دهندهٔ مندرج در قوانین اوراق بهادار به آنها می‌رسانند...

۴. مجلس قانون‌گذاری آمریکا باید در پی شناسایی روش‌هایی باشد که موجب افزایش رقابت بین سازمان‌های حسابرسی می‌شود و از این طریق بتواند، حق انتخاب از میان حسابرسان مستقل را برای شرکت‌های بزرگ، ایجاد کند.

۵. دولت مرکزی آمریکا باید برای شرکت‌های سهامی، استانداردهای حسابداری مالی تدوین نماید...

۶. دولت مرکزی آمریکا باید استانداردهای حسابرسی را تدوین نماید تا حسابرسان مستقل بدان وسیله مطلوب‌بودن صورت‌های مالی شرکت‌ها و گزارش‌های پیوست را تأیید نمایند...

۷. دولت مرکزی آمریکا باید در فواصل زمانی معین خدمات ارائه‌شده از سوی حسابرسان مستقل به شرکت‌های سهامی را مورد بررسی قرار دهد.

۸. دولت مرکزی آمریکا باید زمینهٔ جلب اعتماد مجدد مردم به استقلال واقعی حسابرسان را فراهم آورد، یعنی کسانی که مطلوب‌بودن صورت‌های مالی شرکت‌ها را از

www.irhesabdaran.ir

طریق اجرای قوانین دولت مرکزی آمریکا در مورد اوراق بهادار، تأیید می‌کنند و دولت مرکزی باید از طریق تدوین و اعمال استانداردهای دقیق در مورد نوع رفتار این حسابرسان اقدام نماید...

۹. دولت مرکزی آمریکا باید پانزده شرکت از بزرگ‌ترین سازمان‌های حسابرسی آمریکا را مکلف سازد تا به صورت سالانه، گزارش‌های مالی و عملیات اصلی خود را ارائه نمایند...

۱۰. دولت مرکزی آمریکا باید مسئولیت‌های حسابرسان مستقل را تعریف نماید، به گونه‌ای که آنها، انتظارات مجلس قانون‌گذاری آمریکا، مردم و دادگاه‌ها را برآورند.

۱۱. دولت مرکزی باید از طریق برگزاری گردهمایی‌های آزاد، نسبت به تدوین استانداردهای حسابرسی مالی، استانداردهای حسابداری صنعتی، استانداردهای حسابرسی و سایر رویه‌های حسابرسی اقدام کند...

۱۲. دولت مرکزی آمریکا باید به گونه‌ای عمل کند که ارائهٔ خدمات بسیار سنگین حسابداری و حسابرسی بر عهدهٔ شرکت‌های سهامی عام گذارده شود.

۱۳. دولت مرکزی آمریکا باید دارای تعدادی نهاد حسابرسی مستقل باشد که تنها در زمینهٔ حسابداری و حسابرسی خدماتی را ارائه نمایند...

۱۴. کمیسیون بورس اوراق بهادار باید با همهٔ حسابرسان مستقل، از نظر اعمال مقررات (در اجرای قوانین دولت مرکزی مربوط به اوراق بهادار) رفتاری یکسان داشته باشد...

۱۵. عضویت در هیئت استانداردهای حسابداری صنعتی نباید تحت سلطهٔ نمایندگان صنعت و سازمان‌های حسابرسی باشد، زیرا احتمال دارد آنها نسبت به استانداردهای ارائه‌شده به وسیلهٔ هیئت استانداردهای حسابداری مالی منافعی داشته باشند...

۱۶. کارکنان دولت مرکزی آمریکا نباید عضو کمیته‌های انجمن حسابداران رسمی آمریکا یا سازمان‌های مشابهی باشند که به صورت مستقیم یا غیر مستقیم بر سیاست‌ها و رویه‌های دولت مرکزی آمریکا اعمال نفوذ نمایند...[۴۹]

«گزارش متکاف» تنها نمونه‌ای از تحقیقات متعددی است که در مورد حرفهٔ حسابداری انجام شده و نشان می‌دهد که تدوین استانداردهای حسابداری از ماهیت سیاسی برخوردار است. در پیوست همین فصل تحقیقات عمده‌ای که از ۱۹۷۲ تا ۱۹۹۵ دربارهٔ حرفهٔ حسابداری انجام شده، ارائه گردیده است.

www.irhesabdaran.ir

۴ ـ ۱. حسابداری و سرمایه‌داری

مورخان اقتصادی با طرح ادعای عمومی که دفترداری ثبت دوطرفه در پیدایش، توسعه و سیر تکاملی سیستم سرمایه‌داری، نقش حیاتی ایفا کرده است، می‌کوشند حسابداری و سیستم سرمایه‌داری را به هم مرتبط سازند. **ماکس وبر**،[1] این دیدگاه را با عبارت زیر مورد تأکید قرار می‌دهد:

> بدون وجود دو عامل مهم زیر که در پیدایش و تکامل سازمان‌های فعال در سیستم سرمایه‌داری نقش داشته‌اند، وجود یک سازمان نوین معقول غیرممکن می‌نماید. این دو عامل عبارت‌اند از: تفکیک امور تجاری از امور شخصی ... وجود دفترداری بخردانه که رابطهٔ نزدیکی با آن دارد.(۵۰)

سومبارت[2] با عبارت زیر این دیدگاه را به بهترین شکل گسترش داد:

> بدون وجود دفترداری ثبت دوطرفه نمی‌توان تصور کرد که سیستم سرمایه‌گذاری به چه شکلی درخواهد آمد؛ این دو پدیده از نظر شکل و محتوا رابطه‌ای تنگاتنگ با یکدیگر دارند. می‌توان مدعی شد که سیستم سرمایه‌داری، دفترداری ثبت دوطرفه را به عنوان ابزاری برای گسترش خود به وجود آورد؛ یا شاید، برعکس، دفترداری ثبت دوطرفه موجب خلق سیستم سرمایه‌داری شده باشد.(۵۱)

این رابطهٔ بین حسابداری و سرمایه‌داری به عنوان دیدگاه سومبارت شهرت یافته است. در دیدگاه مزبور چنین استدلال می‌شود که با توجه به فرایند تبدیل دارایی‌ها به مقادیر تجریدی و بیان کمی نتایج فعالیت‌های شرکت، نخست حسابداری منظم (سیستماتیک) در قالب دفترداری ثبت دوطرفه، باعث شد که کارآفرینان سیستم سرمایه‌داری فعالیت‌های خود را برنامه‌ریزی، اجرا و اثر این فعالیت‌ها را اندازه‌گیری نمایند؛ دوم در سایهٔ تفکیک مالکیت از مدیریت امکان رشد شرکت‌های سهامی فراهم آید. برای توضیح یا توجیه نقش ثبت دوطرفه در گسترش فعالیت‌های اقتصادی در سال‌های پس از سده‌های میانی چهار دلیل زیر ارائه شده است:

۱. ***ثبت دوطرفه موجب نگرشی جدید به زندگی اقتصادی شد.*** هدف سرمایه‌داری مبتنی بر سود، جایگزین هدف سده‌های میانی گردید (آن هدف‌ها مبتنی بر محتوا بود) و روحیهٔ کسب و کار تأیید و تقویت شد. فعالیت جهت کسب سود باعث شد که دفترداری ثبت دوطرفه تقویت شود. این امکان به وجود آمد که هدف‌های شرکت به شکلی خاص مطرح شود و سرمایه‌داری مفهوم پیدا کند.

۲. ***پالایش محاسبات اقتصادی موجب تقویت روحیهٔ جدید مبنی بر کسب و کار شد و***

---

1. Max Weber 2. Sombart

www.irhesabdaran.ir

این روحیه توان بیشتری یافت. استفاده از سیستم یکپارچهٔ حسابداری مرتبط به یکدیگر برای کارآفرینان این امکان را به وجود آورد که به شیوه‌ای بخردانه در پی کسب سود برآیند. خردگرایی بر پایهٔ یک محاسبهٔ دقیق قرار گرفت. وضع اقتصادی حاکم به راحتی قابل تعیین شد و این امکان به وجود آمد که برای عملیات آینده برنامه‌های معقول یا بخردانه تهیه شود.

۳. ***سازمان‌های منظم (سیستماتیک) موجب تقویت هر چه بیشتر این خردگرایی نوین شدند.*** وجه مشخصهٔ سیستم ثبت دوطرفه، باعث شد تا بتوان صحت ثبت را تأیید کرد و روش (ساز و کار) و عینیت این سیستم سبب گردید، امور سازمان به شیوه‌ای منظم و مستمر ثبت شود. این نوع سیستم طبقه‌بندی منحصر به فرد است.

۴. ***دفترداری ثبت دوطرفه این امکان را به وجود می‌آورد که مالکیت از مدیریت تفکیک شود و بدین وسیله رشد شرکت‌های سهامی تشدید گردید.*** با تفکیک دارایی‌های شخصی از دارایی‌های شرکت، روش مزبور این امکان را به وجود می‌آورد که شرکت (واحد تجاری) وجودی مستقل پیدا کند، روش‌های استاندارد این امکان را به وجود می‌آورد که پیام‌های شرکت به راحتی به وسیلهٔ افراد زیادی (و نه تنها به وسیلهٔ مالکیت ـ مدیر و سیستم دفترداری آن) درک شود.[۵۲]

این شیوهٔ نگرش نمی‌تواند شگفت‌انگیز باشد؛ بلکه در واقع ره‌آورد یک نتیجهٔ کلی است و در زمانی به دست آمد که تجارت نتیجهٔ طبیعی کاربرد دفترداری ثبت دوطرفه بود. نمی‌توان به راحتی تعیین کرد که آیا برای موفقیت سازمان‌های تجاری، وجود ثبت دوطرفه در یک حسابداری منظم (سیستماتیک) امری الزامی بود یا خیر.[۵۳] در حالی که می‌توان به گفتارهای کلی دست یافت که دربارهٔ ضرورت نگهداری دفاتر ثبت بیان شده‌اند؛ ولی مدارک تاریخی ارائه‌شده به وسیلهٔ یامی بیانگر این است که بازرگانان سدهٔ شانزدهم تا پایان سدهٔ بیستم برای تعیین سود و سرمایه از دفترداری ثبت دوطرفه استفاده نمی‌کردند، بلکه به سادگی معامله‌ها (عملیات) را ثبت می‌نمودند.[۵۴] او می‌گوید:

> ... سیستم ثبت دوطرفه نمی‌تواند چیزی بیش از یک چارچوب ارائه کند که در آن می‌توان داده‌های حسابداری را منظور کرد و در این چارچوب این داده‌ها را تنظیم، گروه‌بندی و تجدید گروه کرد. این سیستم، به خودی خود، دامنهٔ داده‌هایی را که باید در یک موقعیت خاص گنجانید، مشخص نمی‌نماید، هم‌چنین برای نظم داخلی و تنظیم مجدد داده‌ها هم الگوی خاص ارائه نمی‌دهد.[۵۵]

او هم‌چنین مطالب زیر را یادآور می‌شود:

www.irhesabdaran.ir

- برای محاسبهٔ سود و سرمایه دفترداری ثبت دوطرفه الزامی نیست.
- دفترداری ثبت دوطرفه تنها برای مسائل جاری مفید است.
- برای گزینش از میان فرصت‌های موجود (یا در دسترس) بازرگانان، الزاماً این روش نمی‌تواند مفید باشد.

تفاوت دیدگاه سومبارت و یامی اصلاً در مورد «تفسیر اهمیت نخستین شیوه‌های ثبت دوطرفه و کاربرد نخستین ثبت از این‌گونه» است.(۵۶) بر همین اساس **وینجام**[1] کوشید تفسیری مغایر با دیدگاه یامی ارائه دهد و این کار را از طریق ارائهٔ مدرکی انجام داد که متعلق به سدهٔ شانزدهم است؛ یعنی زمانی که محاسبهٔ سود و زیان به عنوان یکی از جنبه‌های مهم دفترداری ثبت دوطرفه به حساب می‌آمد او به نتیجهٔ زیر دست یافت:

از نظر توجه به رابطهٔ بین حسابداری و منافع حاصل از سرمایه‌داری، سومبارت راه درستی را طی کرد. سیستم دفترداری ثبت دوطرفه دارای این توانایی بالقوه است که در مسیر رشد اقتصادی گام بردارد و در این زمینه نقش ارزنده‌ای ایفا کند. اگرچه نخستین تجار انگلیسی به توانمندی ثبت دوطرفه در تأیید موفقیت یا شکست یک شرکت، برای یک دورهٔ زمانی خاص، ارج ننهادند، ولی ظرفیت یا توان ثبت دوطرفه در امر گردآوری داده‌ها در مورد فعالیت‌های عملیاتی هر سازمان و نیز توانایی این سیستم در نظم‌بخشیدن به امور و حساب‌های این دسته از تجار، توانست موجب تقویت فعالیت‌های اقتصادی نخستین گروه از تجار انگلیسی شود و فعالیت‌های مذکور را به شیوه‌ای بخردانه درآورد.(۵۷)

۵ ـ ۱. اهمیت طرح تاریخچهٔ حسابداری

در فرایند آموزش حسابداری، سیاستگذاری و انتخاب رویه‌های حسابداری، بررسی تاریخچهٔ حسابداری از اهمیت زیادی برخوردار است. این تاریخچه باعث می‌شود تا بتوان «زمان حال را ... درک کرد، به شیوهٔ بهتری پیش‌بینی نمود و آینده را مهار کرد».(۵۸) تاریخچهٔ حسابداری را می‌توان از طریق مرتبط‌ساختن بخش‌های مختلفی از تاریخ حسابداری به شیوه‌ای خاص، غیر تحلیلی بیان نمود و می‌توان این کار را «با شرح تئوری‌های دانش، کارهای منحصر به فرد افراد، سیستم‌های ارزشی و انتقاد از کارهای آنها» انجام داد،(۵۹) یا این که از طریق توضیح مقاله‌های تاریخی آنها را تفسیر نمود.(۶۰) تعریف مناسبی از تاریخچهٔ حسابداری بدین شرح است:

تاریخچهٔ حسابداری یعنی، مطالعهٔ سیر تکاملی عقاید حسابداری، رویه‌ها و نهادهایی که با واکنش

1. Winjum

www.irhesabdaran.ir

نشان‌دادن به تغییرات محیطی و نیازهای اجتماعی به وجود آمده‌اند. هم‌چنین در این تاریخچه به اثر این سیر تکاملی بر محیط مربوط توجه می‌شود.(۶۱)

تاریخچهٔ حسابداری عبارت است از ره‌آوردهای حسابداری (آنچه باقی گذاشته است) و نقشی را که در آموزش حسابداری، سیاست، بینش و چشم‌انداز (پیش‌بینی آینده) دارد.

از دیدگاه آموزش، برای درک و فهم بهتر رشتهٔ حسابداری و سیر تکاملی آن (به عنوان یکی از رشته‌های علوم اجتماعی) تاریخچهٔ حسابداری می‌تواند کمک شایسته‌ای بنماید. از نظر آموزش، یک دلیل خوب برای اثبات با اهمیت‌بودن تاریخچهٔ حسابداری به شرح زیر است:

نخست، حرفهٔ مبتنی بر سنت‌ها که طی چند سده به وجود آمده است باید بتواند اعضای خود را آموزش دهد، تا ره‌آوردهای فکری را درک کنند. دوم، اگر دانشمندان مسلح به تاریخ‌نگاری درصدد یکپارچه‌نمودن سیر تکاملی عقاید مهم (نقش‌های عمده‌ای را که این اندیشه‌ها در صحنهٔ ادبیات ایفا کردند و تحقیقات مثبت و سرنوشت‌سازی که در این زمینه به عمل آمده است) برنیایند، اهمیت آنها زایل خواهد شد؛ و این عقاید چنان پراکنده می‌شوند یا به صورتی در می‌آیند که نمی‌توان به شیوه‌ای درست یا مناسب، آنها را درک نمود. سوم، بدون وجود تجزیه و تحلیل‌ها یا تفسیرهای روند تاریخی عقاید و رویه‌های حسابداری، متخصصان تجربی و اهل شهود دست به ریسک مشخصی می‌زنند و پایهٔ تحقیقات خود را بر ادعاهای ناقص و غیرموجهی می‌گذارند که به گذشته تعلق دارند.(۶۲)

از دیدگاه چشم‌انداز سیاسی، تاریخچهٔ حسابداری ابزاری است برای درک هر چه بهتر مسائل حسابداری، محتوای نهادینه‌شدن آن و تدوین سیاست‌های عمومی.

از دیدگاه شیوهٔ اجرایی حسابداری، با مطالعهٔ تاریخچهٔ حسابداری و از مجرای مقایسهٔ روش‌های مورد استفادهٔ گذشته می‌توان رویه‌های کنونی را به شیوهٔ بهتری مورد ارزیابی و قضاوت قرار داد.

برای پی‌بردن به نقش تاریخچهٔ حسابداری در تعیین شیوه‌های اجرایی حسابداری، سیاست‌گذاری و آموزش حسابداری باید کند و کاو بیشتری در تاریخچهٔ حسابداری انجام شود. برای این تحقیق تاریخی باید در موضوع‌های زیر به پژوهش پرداخت: شرح حال افراد، تاریخچهٔ نهادها و سازمان‌ها، سیر تکاملی عقاید، تاریخ عمومی، رویدادهای مهم و سرنوشت‌ساز، پایگاه داده‌ها در مورد طبقه‌بندی رشته‌های علمی و کتاب‌شناسی و سرانجام وقایع‌نگاری.(۶۳) این مطلب در نمودار ۱ ـ ۱ ارائه شده است. آنها ابزاری مطلوب برای تاریخ‌نگاری حسابداری ارائه می‌کنند و چنین نوید می‌دهند که برای انجام‌دادن تحقیق، در حسابداری، رویه‌ها و سیاست‌ها می‌توانند دانشی مهم‌تر ارائه کنند.

www.irhesabdaran.ir

نمودار ۱ ـ ۱. موضوع تحقیق تاریخی

زمینه	جنبه‌های مهم
شرح حال	اثر افراد کلیدی بر نهادها، رویه‌ها و مفاهیم حسابداری.
تاریخچهٔ سازمان‌ها	در بررسی گذشتهٔ سازمان‌ها و حرفهٔ حسابداری به اثرهایی که این حرفه و سازمان‌های ذی‌ربط بر محیط اجتماعی، اقتصادی و سیاسی گذارده‌اند، توجه می‌شود؛ به منبع داده‌هایی توجه می‌شود که برای تحقیق توصیفی در زمینهٔ دیگری از تاریخچهٔ حسابداری مفید است.
سیر تکاملی اندیشه‌ها (عقاید)	به بنیان‌های نظری (مفهومی)، افراد و نهادهای ذی‌ربط توجه می‌شود و آنها را معرفی می‌نماید؛ هم‌چنین سیر تکاملی اندیشه‌ها مورد بررسی قرار می‌گیرد و به اثر مکتب‌های اندیشه بر رویه‌ها و سایر رشته‌های علمی و نهادهای ذی‌ربط توجه می‌شود.
تاریخ عمومی	ارائهٔ یک دیدگاه کلان در مورد سیر تکاملی حسابداری؛ تأکید بر جنبه‌های سنتی یا ملی؛ ارائهٔ زمینه‌های خاص (برای مثال حسابداری صنعتی).
تاریخ سرنوشت‌ساز	مسیری را انتخاب می‌نماید که در جهت نقد و انتقاد می‌باشد و به بررسی نقش یک عامل تاریخی در محتوای اجتماعی، سیاسی، اقتصادی و روابط متقابل نهادها (که با یکدیگر در تضادند)، می‌پردازد.
پایگاه داده‌ها ـ طبقه‌بندی رشته‌ها و کتاب‌شناسی	منبع اطلاعات اولیه؛ ارائهٔ مدرک برای تحقیقات تاریخی و وضع کنونی.
وقایع‌نگاری	ساختار تحقیق تاریخی است و به ارزیابی و قضاوت دربارهٔ تحقیق پیرامون تاریخچهٔ حسابداری می‌پردازد: و روش‌هایی برای انجام‌دادن تحقیقات در زمینهٔ تاریخچهٔ حسابداری و تفسیر این تاریخ ارائه می‌کند.

Source: Previts, Gary John Parker, Lee D. and Edward N. Coffman, «An Accounting Historiography: Subject Matter and Methodology», Abacus (Accounting Foundation, September, 1990),p. 142.

۶ ـ ۱. نتیجه

در این فصل جنبه‌های مهم تاریخچه و سیر تکاملی حسابداری مورد بررسی قرار گرفت. سیر تکاملی تاریخی حسابداری می‌تواند مهم‌ترین رویدادهایی را که موجب پیدایش

دفترداری ثبت دوطرفه و پیدایش حسابداری نوین شدند، ارائه دهد و این روندها را توجیه نماید. بررسی این تاریخچه موجب افزایش توانایی افراد علاقه‌مند به رشتهٔ حسابداری، قضاوت منطقی و آگاهانهٔ آنان می‌شود. تاریخچهٔ حسابداری این امکان را به وجود می‌آورد تا بتوان گذشته را با آنچه هم‌اکنون در حال انجام‌شدن است و آنچه باید انجام شود، مرتبط ساخت. و به بیان دیگر حلقه‌ای است بین وضع تاریخی و دو حالت اثبات‌گرایی و هنجاری (دستوری)،[۶۴] و آن حلقه‌ای است که این دیدگاه تاریخی را که حسابداری یک ره‌آورد فرهنگی است و در بستر تمام‌عیار مبتنی بر عوامل کنونی، اقتصادی، سیاسی و اجتماعی به دست آمده است، مورد تأیید قرار می‌دهد.[۶۵]

پیوست ۱. الف

تحقیقات عمده‌ای که دربارهٔ حرفهٔ حسابداری از ۱۹۷۲ تا پایان ۱۹۹۵ انجام شد.

تحقیق / تاریخ / اعضای تیم تحقیق	زمینه
۱. تدوین استانداردهای حسابداری مالی، مطالعهٔ تحقیقی پیرامون تدوین اصول حسابداری (**کمیتهٔ ویت**)، انجمن حسابداران رسمی آمریکا، مارس ۱۹۷۲ Francis M.Wheat, Chairman John C. Beigler Arnold I. Levine Wallace E. Olson Thomas C. Pryor Roger B. Smith David Solomons	در مارس ۱۹۷۱، انجمن حسابداران رسمی آمریکا کمیتهٔ ویت را مأمور تحقیق دربارهٔ تدوین اصول حسابداری و ارائهٔ پیشنهادها یا توصیه‌ای برای بهبود این فرایند نمود. کمیتهٔ مزبور با این هدف تشکیل شد که در برابر امواج انتقادها در مورد شیوهٔ گزارشگری مالی شرکت‌ها در سال‌های میانی دههٔ ۱۹۶۰ واکنش نشان دهد (این شیوهٔ گزارشگری مالی به سبب گسترش بسیار سریع سازمان‌های حسابرسی، ارائهٔ رویدادهای بسیار پیچیده و نوین در زمینهٔ داد و ستد و سرانجام جنبش ادغام شرکت‌ها به وجود آمده بود). کمیتهٔ ویت به این نتیجه رسید که برای تدوین استانداردهای حسابداری مالی باید از نظر ساختاری، تغییرات عمده به وجود آید تا در مورد شیوه‌ای که اطلاعات مالی گزارش می‌شود به مردم اطمینان لازم داده شود (اعتماد مردم جلب شود). کمیتهٔ ویت توصیه کرد که بنیاد حسابداری مالی، هیئت استانداردهای حسابداری مالی و شورای مشورتی استانداردهای حسابداری مالی تشکیل شود.
۲. هدف‌های صورت‌های	انجمن حسابداران رسمی آمریکا در آوریل ۱۹۷۱ کمیتهٔ تروبلاد را به وجود

www.irhesabdaran.ir

مالی، گزارشی از گروه تحقیق دربارهٔ هدف‌های صورت‌های مالی (**کمیتهٔ تروبلاد**) انجمن حسابداران رسمی آمریکا، اکتبر ۱۹۷۳

Robert M. Trueblood, Chairman
Richard M. Cyert
Sidney Davidson
James Don Edwards
Oscar S. Gellein
C. Reed Parker
Andrew J. Reinhart
Howard O. Wagner
Frank I. Werton

آورد و به آن مأموریت داد تا دربارهٔ هدف‌های اصلی که بتواند پاسخ‌گوی نیازهای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی باشد، گزارشی تهیه نماید. هدف‌هایی که در گذشته تعیین و منتشر شده بود عموماً در قالب عبارت‌های تجریدی یا انتزاعی بیان گردیده بود که در مرحلهٔ عمل، برای تهیهٔ صورت‌های مالی نمی‌توانست رهنمودی را ارائه دهد. نتیجه‌هایی که این کمیته به دست آورد مؤید یک مفهوم (اصل) اساسی بود مبنی بر این که صورت‌های مالی باید به گونه‌ای تهیه شود که بتواند در صحنهٔ تصمیم‌گیری‌های اقتصادی کمک نمایند و این کمیته به نیازهای گروه‌های خارجی استفاده‌کننده از این صورت‌حساب‌ها (و نه تنها نیازهای عملیاتی مدیران شرکت‌ها) تأکید کرد. هم‌چنین کمیته ابراز داشت که مفاهیم حسابداری باید به گونه‌ای باشند که هدف‌های هر دو بخش خصوصی و عمومی سیستم اقتصادی را تأمین کنند. اقدامات کمیتهٔ تروبلاد در سایهٔ کارهایی که در دههٔ ۱۹۷۰ در مورد ارائهٔ چارچوب نظری برای حسابداری نمود، توانست برای تشکیل هیئت استانداردهای حسابداری مالی سنگ بنا را بر زمین بگذارد.

۳. مناسب‌بودن رویه‌ها و استانداردهای حسابرسی که در زمان کنونی برای رسیدگی به صورت‌های مالی مورد استفاده قرار می‌گیرند، گزارشی از کمیتهٔ ویژه در مورد «نهادهای تأمین مالی» انجمن حسابداران رسمی آمریکا، فوریه ۱۹۷۵

Martin L. Stone, Chairman
J. T. Arenberg, Jr
Leo E. Burger
Robert C. Holsen
A. E. Mackay

انجمن حسابداران رسمی آمریکا در می ۱۹۷۳ کمیتهٔ خاص برای بررسی «نهادهای تأمین مالی» به وجود آورد و به آن مأموریت داد که در این مورد تحقیق کند که آیا فروپاشی نهادهای تأمین مالی در ۱۹۷۳ مؤید این است که باید در استانداردهای پذیرفته‌شدهٔ حسابداری تغییری صورت گیرد یا خیر. کمیتهٔ مزبور به این نتیجه رسید که به استثنای چند مورد که برای بیمه الزامی و حسابرسی عملیات گروه ذی‌ربط نیاز به تأیید دارد، در سایر موارد استانداردهای پذیرفته‌شدهٔ حسابداری مناسب می‌باشد و رویه‌هایی را که حسابرسان به کار می‌برند، هیچ نیازی به تغییر ندارد.

۴. مقررات دولت مرکزی آمریکا و اصلاح قانون‌گذاری، گزارشی به‌وسیلهٔ کمیتهٔ فرعی در مورد نظارت و تحقیقات کمیتهٔ مربوط به بازرگانی بین ایالت‌ها و بین‌الملل، مجلس قانون‌گذاری ایالات متحدهٔ آمریکا (**کمیتهٔ فرعی ماس**) اکتبر ۱۹۷۶

John E. Moss, Chairman
Richard L. Ottinger
Robert (Bob) Krueger
James M. Collins
Norman F. Lent
Anthony Toby Moffett
Matthew J. Rinaldo
Jim Santini
W. Henson Moore
W. S. (Bill) Stuckey, Jr
Samuel L. Devine
James H. Scheuer
Henry A. Waxman
Philip R. Sharp
Andrew Maguire
Harley O. Staggers

کمیتهٔ فرعی **ماس** در آوریل ۱۹۷۵ مسئولیت یک تحقیق فراگیر در مورد نهادهای قانون‌گذاری دولت مرکزی را بر عهده گرفت که شامل ارزیابی میزان استقلال، عملکرد و اثرهای اقتصادی فعالیت‌های سازمان‌های قانون‌گذاری، تحت نظارت این کمیتهٔ فرعی بود. حمله‌هایی که به نهادهای قانون‌گذاری دولت مرکزی می‌شد و تعهد این کمیتهٔ فرعی در مورد سنجش عملکرد نهادهایی را که ایجاد کرده بود، باعث شد که فعالیت‌های این تحقیق شتاب پیدا کند. در تحقیق مزبور کوشش به عمل آمد تا در مسائل واقعی نهادهای قانون‌گذاری، ماهیت و گسترهٔ این مسائل و در صورت لزوم، اقدامات اصلاحی به عمل آید. تحقیق مزبور به این نتیجه رسید که همهٔ سازمان‌های مورد تحقیق به سبب یک نقص عمده رنج می‌برند (یعنی نداشتن پاسخ مناسب برای مردمی که جهت ارائهٔ خدمت به آنها، به وجود آمده بودند). توصیه‌های این کمیتهٔ فرعی، به طور عمده مربوط به اقدام‌هایی بود که کمیسیون بورس اوراق بهادار باید به عمل می‌آورد تا جنبهٔ نظارت بر عملکرد شرکت‌ها بهبود یابد. کمیتهٔ مزبور چندین توصیه نمود که از آن جمله می‌توان به توصیه‌هایی اشاره کرد که هیئت مدیرهٔ شرکت‌ها و کمیته‌های حسابرسی و ارزیابی و گزارش در مورد سیستم کنترل داخلی شرکت‌ها، ارائه شده است.

۵. تشکیلات حسابداری، تحقیقی که به وسیلهٔ کمیتهٔ فرعی در مورد گزارش‌های مالی، حسابداری و مدیریت کمیتهٔ عملیات دولتی، سنای ایالات متحدهٔ آمریکا انجام گرفت (**کمیتهٔ فرعی متکاف**) مارس ۱۹۷۷

اعضای کمیتهٔ فرعی متکاف این تحقیق را در ۱۹۷۵ آغاز کردند تا به مجلس قانون‌گذاری ایالات متحده و مردم آمریکا گزارشی مبنی بر شناسایی سازمان‌های مختلف خصوصی و نهادهای دولت مرکزی که درگیر تدوین و اجرای رویه‌های حسابداری بودند، چیزهایی را که در برنامه‌ها و سیاست‌های دولت مرکزی و تصمیم‌های اقتصادی خصوصی اثرهای مهمی داشت، ارائه دهند. آشکارشدن خطاهای پیاپی شرکت‌های بزرگ که پیش از این گزارش نمی‌شد و یک سلسله از ورشکستگی و مشکلات مالی که از

پرده برون می‌افتاد باعث شد که این تحقیق سرعت بیشتری به خود بگیرد. محور توصیهٔ ستاد تحقیق بر حل مسئله‌های مربوط به تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی، استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی قرار داشت.

Lee Metcalf, Chairman
John L. McClellan
Bill Brock
Edmund S. Muskie
Charles H. Percy
Sam Nunn
Lowell P. Weickher,Jr
John Glenn

۶. ساختار تدوین استانداردهای حسابداری‌مالی، گزارش **کمیتهٔ ساختار**،بنیاد حسابداری مالی، آوریل ۱۹۷۷

هیئت امنای بنیاد حسابداری مالی در ۱۹۷۶ از کمیتهٔ ساختار خواست تا تحقیقی جامع دربارهٔ عملیات هیئت استانداردهای حسابداری مالی و شورای مشورتی استانداردهای حسابداری مالی انجام دهد و هر نوع تغییر لازم را، از نظر اندازه، ترکیب وظیفهٔ این نهادها، ارائه دهد. این تحقیق به چندین دلیل انجام شد که یکی از آنها انتقاد پرسروصدا و غیر عادی بود که در مورد هیئت استانداردهای حسابداری مالی مطرح بود. کمیتهٔ ساختار به این نتیجه رسید که فرایند تدوین استانداردهای حسابداری باید کماکان در دست بخش خصوصی باشد و هیئت استانداردهای حسابداری مالی مناسب‌ترین سازمانی است که می‌تواند این مسئولیت را بر عهده بگیرد. گزارش کمیتهٔ مزبور شامل توصیه‌هایی در موارد زیر می‌باشد: ساختار و روابط گروه‌های ذی‌نفع در هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ساختار سازمانی این هیئت و نیروهای ستادی، فرایند انتشار یک بیانیه و سرانجام ساختار ارتباطات بین اعضای هیئت استانداردهای حسابداری مالی.

James
J. O. Edwards
Russel E.
Palmer,Chairman
Don Edwaeds
Walter P. Stern
John C. Whitehead
Alva O. Way

۷. بهبود پاسخگویی شرکت‌های سهامی عام و حسابرسان آنها، گزارش کمیتهٔ فرعی بر مورد گزارش‌های مالی، حسابداری و کمیتهٔ امور دولتی مجلس سنای ایالات متحدهٔ آمریکا (**کمیتهٔ متکاف**) نوامبر ۱۹۷۷

کمیتهٔ فرعی متکاف در ۱۹۷۵ دربارهٔ رویه‌های مختلف حسابداری و مسئولیت‌های دولت مرکزی آمریکا تحقیقی را آغاز کرد. این تحقیق بدان سبب انجام شد که در مورد فعالیت‌ها و پاسخگویی شرکت‌های سهامی نگرانی‌هایی به وجود آمده بود. منشأ این نگرانی‌ها ورشکستگی‌های غیرمنتظرهٔ شرکت‌ها و افشای اقدامات نامشروع و بحث‌برانگیز و فزایندهٔ مدیران بود. در این گزارش دیدگاه‌های کمیتهٔ فرعی دربارهٔ اصلاحاتی که باید در شیوهٔ گزارشگری مالی و حسابداری کنونی انجام شود تا منافع مردم تأمین گردد، مطرح شده بود. توصیه‌های کمیتهٔ فرعی شامل اقداماتی است

Lee Metcalf,Chairman

www.irhesabdaran.ir

Henry M. Jackson
John C. Danforth
Charles H. Percy

که برای بهبود کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرس و شناسایی و گزارش اقدامات غیرقانونی یا نامشروع مفید می‌باشد (دادن اطمینان به مردم در این موارد).

۸. کمیسیون مسئولیت‌های حسابرسان: گزارش، نتیجه‌ها و توصیه‌ها (**کمیسیون کاهن**) انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۷۸

Manuel F. Cohen, Chairman
Lee. J. Seidler
Walter S. Holmes, Jr
Le Roy Layton
William C. Norby
Kenneth W. Stringer
John J. Van Benten

انجمن حسابداران رسمی آمریکا در ۱۹۷۴ کمیسیون کاهن را منصوب کرد و به آن مأموریت داد تا پس از تحقیق در مورد مسئولیت‌های حسابداران مستقل توصیه‌هایی ارائه دهد. وظیفهٔ کمیسیون مزبور این بود تا بررسی کند که آیا فاصلهٔ مورد تصور بین انتظارها یا نیازهای مردم و آنچه حسابرسان می‌توانند یا انتظار دارند که به شیوه‌ای معقول انجام دهند واقعاً وجود دارد یا نه. اگر یک چنین فاصله‌ای وجود دارد، کمیسیون باید دربارهٔ شیوهٔ از بین‌بردن این فاصله چاره‌ای اندیشد. کمیسیون کاهن به این نتیجه رسید که بین عملکرد حسابرسان و انتظارهای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی فاصلهٔ زیادی وجود دارد و وجود چنین فاصله‌ای را ناشی از ناتوانی حرفهٔ حسابداری در نشان‌دادن واکنش سریع و تغییرات کافی در برابر تغییراتی که در تجارت آمریکا رخ می‌دهد، دانست. دامنهٔ نتیجه‌ها و توصیه‌های کمیسیون مزبور در مورد استقلال حسابرسی، آموزش، ارتباطات حسابرسان، مسئولیت‌های مربوط به شناسایی کج‌روی‌ها (کلاه‌برداری‌ها) روش‌ها یا ساز و کارهای کنترل کیفیت و بر عهده‌گرفتن وظیفهٔ گسترده‌تر حسابداری ورای صورت‌های مالی می‌باشد.

۹. گزارش کمیسیون خاص از انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای تحقیق دربارهٔ ساختار کمیتهٔ اجرای استانداردهای حسابرسی (**کمیته اولیفانت**) انجمن حسابداران رسمی آمریکا، می ۱۹۷۸

Warter J. Oliphant,
Ivan O. Bull
Philip L. Delliese

انجمن حسابداران رسمی آمریکا در ژوئن ۱۹۷۷ کمیته اولیفانت را مأمور کرد که با مطالعه دربارهٔ این انجمن، برای ایجاد تغییرات حسابرسی (در صورت لزوم) استانداردهایی را تدوین نماید تا بتوان این فرایند را اصلاح کرد. انجمن مزبور در واکنش به توصیهٔ کمیتهٔ کاهن در مورد استانداردهای حسابرسی، این کمیته را مأمور کرد. کمیتهٔ مزبور به این نتیجه رسید که برای افزایش اثربخشی استانداردهای حسابرسی باید گام‌هایی را برداشت. از همین دیدگاه کمیتهٔ اولیفانت پیشنهاد کرد که کمیتهٔ اجرایی استانداردهای حسابرسی در درون انجمن حسابداران رسمی آمریکا قرار گیرد و به صورت «هیئت استانداردهای حسابرسی، انجمن حسابداران رسمی آمریکا درآید و

برای مأموریت و ساختار این هیئت توصیه‌هایی نمود.

Samuel A. Derieux
Louis M. Kessler

۱۰. دامنهٔ خدمات مؤسسات حرفه‌ای حسابرسی، گزارش هیئت نظارت عمومی بخش عملیاتی کمیسیون بورس اوراق بهادار، واحد مستقل مؤسسات حرفه‌ای حسابرسی، انجمن حسابداران رسمی آمریکا، مارس ۱۹۷۹

John J. McCloy, Chairman
Ray Garrett, Jr
William L. Cary
John D. Harper
Arthur M. Wood

هیئت نظارت عمومی در ژوئن ۱۹۷۸ دیدگاه‌های خود را دربارهٔ دامنهٔ خدمات مؤسسات حسابرسی عضو بخش عملیاتی کمیسیون بورس اوراق بهادار ارائه کرد. کمیتهٔ اجرایی بخش عملیاتی کمیسیون بورس اوراق بهادار از هیئت نظارت عمومی خواست تا دیدگاه خود را در برابر پرسش‌های مربوط به این‌که **خدمات مشاور مدیریت** برای شرکت‌هایی که مورد حسابرسی قرار می‌گیرند موجب تضاد منافع می‌شود یا خیر، ارائه دهد. به طور کلی، هیئت نظارت عمومی به این نتیجه رسید که حدود آزادی یا استقلال عمل باید محدود به دامنهٔ خدمات باشد و این استقلال باید پس از توجه به منافع بالقوهٔ حاصل از ارائهٔ خدمات گوناگون و متعدد مورد ارزیابی قرار گیرد. هیئت نظارت عمومی توصیه کرد که باید به برنامه‌ها و رویه‌های کنونی اعتماد کرد و پیشنهاد داد تا بخش‌هایی از استانداردهای حرفه‌ای سازمان مشاورهٔ مدیریت و آیین‌نامهٔ رفتاری یا اصول اخلاقی حرفه، در رابطه با استقلال رعایت شود و به صورت یکی از شرایطی در آید که مربوط به عضویت در **بخش عملیاتی** کمیسیون بورس اوراق بهادار می‌شود.

۱۱. گزارش میان‌دوره‌ای هیئت اصول حسابداری و شورای مشورتی استانداردهای حسابداری مالی، گزارشی از **کمیتهٔ ساختار**، بنیاد حسابداری مالی، می ۱۹۷۹

J. O. Edwards, Chairman
William H. Dougherty, Jr
Richaed S. Hickok
Harvey Kapnicl
Walter P. Stern
John C. Whitehead

کمیتهٔ ساختار از بنیاد حسابداری مالی مروری میان‌دوره‌ای از فعالیت‌های هیئت استانداردهای حسابداری مالی و **شورای مشورتی استانداردهای حسابداری مالی** نمود تا میزان پیشرفت‌های آن هیئت و شورای مشورتی استانداردهای حسابداری مالی در این بنیاد را مشخص نماید و در برابر دستاوردهای کمیته بررسی ۱۹۷۷ (به شمارهٔ ۶ در بالا مراجعه کنید) واکنش نشان دهد. کمیتهٔ مزبور گزارش کرد که **هیئت حسابداری مالی** و **شورای مشورتی استانداردهای حسابداری مالی**، هر دو، تغییرات مطلوبی را آغاز کرده‌اند و این‌که در فرایند تدوین یا ارائهٔ استانداردها تغییراتی رخ داده و از توصیه‌های مربوط به گزارش ۱۹۷۷ این کمیته فراتر رفته است. گزارش میان‌دورهٔ کمیتهٔ مزبور مؤید لزوم اقدام‌ها و اصلاحات بیشتری است که باید انجام شود؛ که از آن جمله می‌توان به بالابردن آگاهی مردم، رساندن این

www.irhesabdaran.ir

آگاهی به گروه‌های ذی‌نفع عمده، در محک آزمون قراردادن توصیه‌های کمیته‌های شورای مشورتی استانداردهای حسابداری مالی، اصلاح و بهبود عملیات گروه‌های اجرایی و تقویت کیفیت کارکنان اشاره کرد.

۱۲. کارایی عملیاتی استانداردهای حسابداری مالی، گزارش کمیتهٔ **بنیاد حسابداری مالی**، اوت ۱۹۸۲

Charles G.Steele,Chairman
Kenneth S. Axelson
William H. Dougherty, Jr
Paul J. Dunphy
Warren J. Robertson
Hyman Weinberg

کمیتهٔ ساختار از بنیاد حسابداری مالی در ۱۹۸۲ این مسئولیت را پذیرفت که کارایی هیئت استانداردهای حسابداری مالی را بررسی کند. این بررسی طبق مقررات بنیاد حسابداری مالی انجام شد و ایجاب کرد که هر چندمدت یک‌بار ساختار اصلی تشکیلات تدوین‌کنندهٔ استانداردهای حسابداری مالی مورد بررسی قرار گیرد و اصلاح شود. نتیجهٔ کلی بررسی کمیتهٔ ساختار، این بود که هیئت استانداردهای حسابداری مالی به گونه‌ای کارا و اثربخش عمل می‌کند؛ یعنی سیستم تدوین‌کنندهٔ استانداردها مناسب است و به نحوی عالی انجام وظیفه می‌کند. توصیه‌های کمیته در راستای بهبود روابط و ارتباطاتی بود که با گروه‌های ذی‌نفع برقرار می‌شد، دادن واکنش‌های بیشتر در برابر اقدامات هیئت استانداردهای حسابداری مالی، پیشرفت سریع‌تر در مورد بیانیه‌های مشخص که هیئت ارائه می‌کرد و ارائهٔ رهنمودهای بهنگام در مورد پرسش‌هایی که در زمینهٔ اجرای استانداردها و مسائل اضطراری مطرح می‌شد.

۱۳. گزارش کمیتهٔ **بررسی مسائل خاص**، بنیاد حسابداری مالی، ۱۹۸۵

Ellis,R. Leslie Chairman
Charles T. Horngren
Thomas L. Holton
John H. Poelker
John F. Ruffle

در ۱۹۸۵ هیئت امنای بنیاد حسابداری مالی انجام‌دادن عملیاتی مبنی بر ارزیابی و تعیین دامنه و ماهیت مسائلی که دربارهٔ فرایند تدوین استانداردها مطرح‌اند و تحقیقی دربارهٔ ترکیب استانداردهای حسابداری مالی و تعیین شاخص‌هایی برای گزارش اعضا را، در دستور کار خود قرار داد. این اقدام‌ها در واکنش به نگرانی‌هایی انجام شد که برخی از گروه‌های مشخص ذی‌نفع دربارهٔ ترکیب اعضا و عملیات هیئت استانداردهای حسابداری مالی نشان داده بودند. کار کمیتهٔ بررسی مسائل خاص بنیاد حسابداری مالی به این نتیجه رسید که هیئت استانداردهای حسابداری مالی و عملیاتی آن مورد تأیید گسترده و بسیار زیاد گروه‌های ذی‌نفع قرار دارد. و هیچ مدرکی دال بر نارضایتی گروه یا بخش خاصی به دست نیامده است؛ ولی کمیتهٔ مزبور به این نتیجه رسید که در مورد شرایط لازمی که باید رئیس هیئت

www.irhesabdaran.ir

استانداردهای حسابداری مالی و اعضا داشته باشند، ترکیب هیئت استانداردهای حسابداری مالی، فرایند گزینش اعضا، مدت زمانی را که هیئت استانداردهای حسابداری مالی تعیین می‌کند، و نبود جوّ لازم برای ابراز نظر آزادانه که در سایهٔ اعمال قدرت‌های شدید به وجود آمده، مسائلی پیچیده وجود دارد. کمیتهٔ مزبور در مورد حل این مسئله‌های پیچیده چندین توصیه ارائه کرده است.

۱۴. چالش‌ها و فرصت‌های فراروی حرفهٔ حسابداری: افزایش عدم اعتماد مردم، پیشنهادهای پرایس واترهاوس ۱۹۸۵

Joseph E.Connor, Chairman

پرایس واترهاوس در ۱۹۸۵ در واکنش به پدیده‌ای که آن را «بحران دوگانهٔ قابل اعتمادبودن و مسئولیت‌پذیری حرفهٔ حسابداری» می‌نامیدند، (این بحران در سایهٔ شکست‌های پیاپی شرکت‌ها به وجود آمد و به نظر می‌رسید به سبب ناتوانی در حسابرسی است) پرایس واترهاوس برنامه‌ای به اجرا درآورد و دست به کاری زد که بتواند قابل اعتمادبودن و حیاتی (ارزنده) بودن حرفهٔ حسابداری را تأیید و تقویت نماید. اجزای اصلی تشکیل‌دهندهٔ این برنامه عبارت بودند از: گسترش‌دادن استانداردهای حسابداری با هدف کم‌کردن ریسک‌هایی که مدیران در سایهٔ پنهان‌کاری‌ها (حساب‌سازی‌ها) به وجود می‌آورند، تقویت پدیده‌ای به نام قانونمندشدن و رعایت انصاف در مسئولیت‌های مدنی.

۱۵. تجدید نظر در ساختار فرایند تدوین استانداردهای حرفهٔ حسابداری با هدف پیمودن راه تعالی در این حرفه در برابر تغییرات محیط، گزارش کمیتهٔ مسائل خاص در مورد استانداردهای مربوط به اصول اخلاقی یا آیین‌نامهٔ رفتاری حسابداران رسمی (**کمیتهٔ آندرسون**) انجمن حسابداران رسمی آمریکا،

انجمن حسابداران رسمی آمریکا در اکتبر ۱۹۸۳ **کمیتهٔ آندرسون** را منصوب کرد و به آن مأموریت داد که دربارهٔ مربوط و اثربخش‌بودن استانداردهای حسابداری، در محیط کنونی، تحقیق نماید. انجمن حسابداران رسمی آمریکا در واکنش به نگرانی‌های ناشی از توانایی حرفه در تأمین منافع عمومی و حفظ اعتماد مردم که به سرعت دستخوش تغییرات قرار می‌گیرد، به چنین تحقیقی اقدام نمود. کمیته به این نتیجه رسید که از نظر رفتار حسابداران رسمی و تعهدی که آنها در برابر کیفیت خدمات دارند، نگرانی‌های مشروع و معقولی وجود دارد و اعضای کمیته، به اتفاق آرا، به این نتیجه رسیدند که حرفهٔ حسابداری باید در شیوهٔ رعایت استانداردها دست به اصلاحات اساسی بزند. گزارش کمیته شامل یک تجدید نظر کلی در آیین‌نامهٔ رفتاری یا اصول اخلاقی است که انجمن حسابداران رسمی

www.irhesabdaran.ir

آوریل ۱۹۸۶.

آمریکا باید رعایت کند و اصلاحات اساسی که در زمینهٔ رعایت استانداردهای این حرفه باید انجام شود.

George D. Anderson, Chairman
Robert L. Bunting
Joseph P. Cummings
James Don Edwards
Robert C. Ellyson
Francis A. Humphries
Richard Kasten
James Kurtz
Bernard Z. Lee
William L. Raby
Archie E. MacKay
Herman J. Lowe
Frank S. Sato
Ralph Saul
John P. Thomas
Kathryn D. Wriston

۱۶. در مورد مربوط‌بودن، قابل اعتمادبودن و قابل اتکابودن اطلاعات حسابداری در آینده. توصیه‌هایی به هیئت مدیرهٔ انجمن حسابداران رسمی آمریکا ارائه‌شده به‌وسیلهٔ هفت مؤسسهٔ حرفه‌ای بزرگ حسابرسی، آوریل ۱۹۸۶

رئیسان هفت مؤسسهٔ بزرگ آمریکا در ۱۹۸۶ برای بهبود (مربوط‌بودن، قابل‌اعتمادبودن و قابل اتکابودن اطلاعات مالی) توصیه‌هایی را به هیئت مدیرهٔ انجمن حسابداران رسمی آمریکا ارائه دادند. سرعت بسیار زیاد و اثرهای ناشی از تغییرهایی که در شرایط اقتصادی و دگرگونی سازمان‌ها رخ می‌داد و توجهی را که این مؤسسات حسابرسی به تعهدات حرفه نموده بودند مبنی بر اطمینان‌بخشیدن به افراد در مورد مطلوبیت صورت‌های مالی تأییدشده، موجب چنین ابتکار عملی شد. این هفت مؤسسهٔ حرفه‌ای بزرگ حسابرسی در پیشنهادهای خود، موضوع نیاز به ارائهٔ اطلاعات بیشتر در مورد ریسک‌ها و پدیدهٔ عدم اطمینان در گزارش‌های مالی، استقلال حسابرس، بررسی هم‌پیشگان، تقویت ***هیئت استانداردهای حسابداری*** و سایر مسائل را مورد توجه قرار دادند و در این زمینه توصیه‌هایی کردند.

J. Michael Cook, Deloitte Haskins & Sells
William L. Gladstone, Ray J. Groves, Ernst & Whinney
Larry D. Homer, Peat, Marwick, Michell & Co
Edward A. Kangas, Touche Ross & Co

www.irhesabdaran.ir

Duane R.
Kullberg,Arthur
Andersen & Co
Peter R. Scanlon,
Coopers
& Lybrand

۱۷. گزارشگری مالی و نقش حسابرسان مستقل، گزارشی از چارلز ای. باوشر مدیر کل دیوان محسابات آمریکا، ژوئن ۱۹۸۷

اعضای دیوان محاسبات ایالات متحدهٔ آمریکا در جلسهٔ مجلس قانونگذاری حضور به هم رساندند، در کمیتهٔ فرعی نظارت و تحقیق کمیتهٔ انرژی و بازرگانی مجلس مشارکت کردند و در مورد گزارشگری مالی، نقش حسابرسان مستقل و نظارت کمیسیون بورس اوراق بهادار بر حرفهٔ حسابداری به بحث پرداختند. این جلسه بخشی از یک سلسله جلسه‌هایی بود که به سبب ابهام‌های ناشی از کوتاهی‌های حسابرسان تشکیل شده بود. در چنین جلسه‌ای نمایندگان دیوان محاسبات آمریکا ابراز داشتند که مردم انتظار اصلاحاتی دارند که باید در زمینه‌های مربوط به افشای اخطارآمیز کلاهبرداری‌های تأیید شده، رعایت قوانین و مقررات، کنترل‌های داخلی و بررسی هم‌پیشگان انجام شود. اعضای دیوان محاسبات آمریکا، حرفهٔ حسابداری و کمیسیون بورس اوراق بهادار را تشویق و ترغیب به اقدامات اصلاحی (در این زمینه‌ها) نمودند.

۱۸. گزارشی از گروه اجرایی در مورد ریسک و پدیدهٔ عدم اطمینان، انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ژوئیه ۱۹۸۷

Arthur Siegel,
Chairman
James P. Colford
John D. Collins
Pillip W. Crawford
Richard Dieter
John E. Ellingsen
Rosemary E. McCovern
Rudolph W. Schattke
Roger W. Trupin

انجمن حسابداران رسمی آمریکا در ۱۹۸۵ گروه اجرایی، برای ریسک و پدیدهٔ عدم اطمینان، تشکیل داد تا برای بهبود افشای اطلاعات در مورد ریسک‌ها و عدم اطمینان‌هایی که شرکت‌های تجاری به سبب تغییرات بسیار شدید عوامل علّی در دههٔ ۱۹۸۰ با آنها روبه‌رو هستند، تحقیق نماید و راه‌های اصلاحی ارائه کند. گروه اجرایی به این نتیجه رسید که هر شرکتی باید دربارهٔ ریسک و پدیدهٔ عدم اطمینان در تاریخ ارائهٔ گزارش‌های مالی، اطلاعات بیشتری افشا کند. توصیه‌های این گروه اجرایی، اصولاً بر افشای بیشتر اطلاعات مربوط به ریسک‌ها و پدیده‌های مهم عدم اطمینان، متمرکز بود؛ نمونه‌هایی مانند اعداد و ارقامی که در تهیهٔ صورت‌های مالی نیاز به برآورد دارد و یا ناشی از توجه زیادی است که برخی از شرکت‌ها بر جنبه‌های خاصی از عملیات سازمان می‌نمایند، از جملهٔ این موارد است.

www.irhesabdaran.ir

۱۹. گزارش کمیسیون ملی دربارهٔ گزارش‌های نادرست مالی ـ کلاه‌برداری‌ها (**کمیسیون تردوی**) اکتبر، ۱۹۸۷

James C. Treadway, Jr,
Chairman
William M. Batten
William S. Kanaga
Hugh L. Marsh, Jr
Thomas I. Storrs
Donald H. Trautlein

کمیسیون تردوی که در ۱۹۸۵ تشکیل شد یک سازمان خصوصی بود و هزینهٔ مالی آن به وسیلهٔ سازمان‌های انجمن حسابداران رسمی آمریکا، انجمن حسابداری رسمی آمریکا، مؤسسهٔ مدیران مالی اجرایی، انجمن حسابرسان داخلی و انجمن ملی حسابداران، تأمین شد. کمیسیون با این هدف تشکیل گردید تا به عوامل علّی که موجب ارائهٔ گزارش‌های مالی نادرست (فریب‌دهنده) شده است، پی ببرد و برای کم‌کردن این خلاف‌کاری‌ها، راه‌هایی را ارائه کند. نتیجه‌هایی را که کمیسیون به دست آورد بر نیاز به انجام‌دادن اصلاحات در زمینه‌های زیر تأکید می‌کرد: گزارشگری شرکت در زمینهٔ کنترل‌های داخلی، ایجاد یا تشکیل کمیته‌های حسابرسی مستقل، افزایش توان حسابرسی در شناسایی و گزارش خلاف‌کاری‌ها و برداشتن گام‌های لازم جهت اطمینان‌بخشیدن به مردم در مورد کیفیت گزارش‌های مالی حسابرسی شده. گزارش کمیسیون تردوی دربرگیرندهٔ چندین توصیه برای جلوگیری از گزارش‌های مالی نادرست بود. و بیشتر مدیریت شرکت‌های سهامی، حسابرسان مستقل این شرکت‌ها، کمیسیون بورس اوراق بهادار، سایر سازمان‌های قانون‌گذاری و نهادهای آموزشی را مورد خطاب قرار می‌داد.

۲۰. نامه‌ای به جناب ***فرناند جی. اس.تی. جرمین***، رئیس هیئت مدیره، کمیتهٔ بانکداری امور مالی و شهری، مجلس قانون‌گذاری ایالات متحدهٔ آمریکا، GAO (۲۲۹۴۴۴ ب)، اوت ۱۹۸۸

نامهٔ دیوان محاسبات ایالات متحدهٔ آمریکا در ۱۹۸۸ به این رئیس، دربارهٔ نکاتی بحث می‌کند که دیوان اعتقاد دارد باید در فرایند قانون‌گذاری و افزایش قدرت ایمنی بانک‌ها، مورد توجه قرار گیرد؛ به ویژه دیوان محاسبات بر این باور است که باید دو مطلب دیگر به قانون پیشنهادی (قانون نهادهای سپرده‌گذاری ۱۹۸۸) اضافه شود تا ایمنی مورد نظر تأمین گردد، و به مردم اطمینان داده شود که بانک‌ها به شیوه‌ای درست عمل می‌کنند و امنیت و سلامت آنها تضمین شده است. اولین مطلب نیاز به اجرای حسابرسی مالی مستقل در بانک‌ها و شرکت‌هایی است که اکثریت سهام این بانک‌ها را دارند، و مطلب دوم در مورد استقرار کنترل داخلی و رعایت مقرراتی بود که مدیریت و حسابدار مستقل، در ارائهٔ گزارش، باید

رعایت کنند.

۲۱. ساختار نهادینهٔ تعیین‌کنندهٔ استانداردهای مالی، گزارش کمیتهٔ بنیاد حسابداری مالی در مورد مروری بر ساختار نهاد تدوین‌کنندهٔ استانداردهای مالی، ژانویهٔ ۱۹۸۹

Thomas L. Holton, Chairman
R. Leslie Ellis
Robert E. Frazer
Ray. J. Groves
Charles T. Horngren
Robert A. Mellin
J. Ronald Morgan
Earle E. Morris, Jr
John E. Poelker
Edus H. Warren, Jr

در ژانویهٔ ۱۹۸۸، کمیتهٔ بررسی ساختار، فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری در بنیاد حسابداری مالی منصوب شد تا ساختار نهاد تدوین‌کنندهٔ استانداردهای حسابداری مالی و عملیات هیئت استانداردهای مالی و شورای مشورتی استانداردهای حسابداری مالی (طبق قوانین بنیاد حسابداری مالی) را بررسی کند. کمیتهٔ مزبور به این نتیجه رسید که با وجود نگرانی‌های ابرازشده از سوی جامعهٔ بازرگانان و حرفهٔ حسابداری عمومی دربارهٔ جنبه‌هایی از فعالیت‌های هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ترکیب این هیئت، سازمان و عملیات آن، اصولاً جای هیچ نگرانی ندارد؛ در گزارش این کمیته برای تقویت هیئت استانداردهای حسابداری مالی چندین توصیه شده است.

۲۲. کیفیت حسابرسی حسابداران خبره: ناتوانی حسابداران خبره در شناسایی و گزارش مسائل مهم و موجود در صندوق‌های پس‌انداز و وام، (AFMD۴۵ - ۸۹ - / GAO) فوریه ۱۹۸۹

بحران موجود در صندوق‌های پس‌انداز و وام، کمیتهٔ امور بانک، مالی، و شهری، مجلس قانون‌گذاری ایالات متحدهٔ آمریکا را وادار کرد که از دیوان محاسبات بخواهد در مورد کیفیت حسابرسی صندوق‌های پس‌انداز و وام موجود در ناحیهٔ دالاس (بانک‌های مسکن) بررسی نماید. دیوان محاسبات به این نتیجه رسید که از یازده صندوق مورد بررسی، حسابداران رسمی (مؤسسات حرفه‌ای حسابرسی) از شش بانک یا صندوق پس‌انداز، از نظر کنترل داخلی و امور مالی هیچ گزارشی ارائه‌نشده است و طبق استانداردهای این حرفه مسئله‌هایی وجود دارد. دیوان محاسبات توصیه کرد که انجمن حسابداران رسمی آمریکا رهنمودهای بهتری ارائه نماید تا نسبت به حسابرسی صندوق‌های پس‌انداز و وام، تضمین بهتری به مردم داده شود و این کار از طریق بهبود کیفیت، میسر خواهد شد که ۱) باید شیوهٔ حسابرسی و رهنمودهایی را که انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای صندوق‌های پس‌انداز و وام داده است، مورد تجدید نظر قرار گیرد. و ۲)

www.irhesabdaran.ir

نتیجهٔ ارائه‌شده در گزارش دیوان محاسبات به همهٔ اعضای انجمن حسابداران رسمی آمریکا داده شود.

۲۳. کیفیت حسابرسی حسابداران خبره: اقدام‌هایی که باید برای بهبود حسابرسی و گزارش‌های مالی شرکت‌های سهامی به عمل آید، (GAO/ - ۸۹ - ۴۵ AFMD) مارس ۱۹۸۹

در ۱۹۸۸ رئیس کمیتهٔ فرعی نظارت و تحقیق از کمیتهٔ مجلس قانون‌گذاری آمریکا در مورد انرژی و بازرگانی خواست که دیوان محاسبات تغییراتی را که برای اصلاح و بهبود گزارش‌های مالی شرکت‌های سهامی باید صورت گیرد، انجام دهد و هم‌چنین دیوان محاسبات توصیه‌هایی را که برای قانون‌گذاری مطرح نموده، و اقدام‌های قانونی را که باید صورت بگیرد (لایحه‌هایی را که باید به تصویب برسد) پیشنهاد دهد تا بتوان این تغییرات را انجام داد. این تقاضا به وسیلهٔ ناتوانی شرکت‌های سهامی که دچار بحران شده بودند تقویت شد و در مورد اثربخشی حسابرسی مستقل شرکت‌های سهامی و نظارت کمیسیون بورس اوراق بهادار بر حرفهٔ حسابداران رسمی پرسش‌هایی مطرح شد. دیوان محاسبات پس از تحقیق به این نتیجه رسید که حرفهٔ حسابداری (حسابداران رسمی) در مورد کیفیت حسابرسی و صحت و قابل اعتمادبودن اطلاعات مالی افشاشده به وسیلهٔ شرکت‌های سهامی، گام‌های مثبتی برداشته و اقدام‌های اثربخشی به عمل آورده است؛ ولی گزارش مزبور یادآور شده بود که هنوز هم باید اقدام‌هایی صورت گیرد. دیوان محاسبات در مورد گام‌های دیگری که باید برداشته شود، تا کیفیت حسابرسی بهبود یابد و اطلاعات مالی لازم افشا شود، توصیه‌هایی به کمیسیون بورس اوراق بهادار و انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ارائه داد.

۲۴. ورشکست شدن بانک‌ها: تقویت مدیریت بانک‌ها و کنترل‌های داخلی مستلزم اجرای حسابرسی مستقل است، (GAO/AFMD ۸۹ - ۲۵) می ۱۹۸۹

دیوان محاسبات برای رسیدگی به نگرانی‌های موجود دربارهٔ افزایش پیاپی ورشکستگی بانک‌های بیمه‌شده، تصمیم گرفت دربارهٔ نقاط ضعف عوامل داخلی و خارجی که مورد بررسی حسابرسان این بانک‌ها قرار گرفته است داده‌هایی را (که همهٔ آنها در ۱۹۸۷ ورشکست شدند) بررسی نماید، حدود یا میزان سوءاستفاده از اطلاعات داخلی و کلاه‌برداری‌های بانک‌های ورشکست شده در ۱۹۸۷ را مشخص سازد و زمینه‌های بالقوهٔ این نگرانی (مسئله) را شناسایی کند. دیوان محاسبات به این نتیجه رسید که همهٔ بانک‌هایی که در ۱۹۸۷ به ورطهٔ ورشکستگی افتاده‌اند، از نظر کنترل داخلی

www.irhesabdaran.ir

دارای نقاط ضعف عمده‌ای بودند. هم‌چنین دیوان محاسبات پی برد که یک‌سوم همهٔ بانک‌هایی که در ۱۹۸۷ ورشکسته شده بودند، به وسیلهٔ مؤسسات حرفه‌ای حسابرسی مستقل رسیدگی شده بودند. دیوان محاسبات توصیه کرد که هر بانک بیمه‌شده به صورت سالانه از سوی یک مؤسسهٔ حرفه‌ای مستقل حسابرسی شود و در مورد کنترل‌های داخلی و رعایت قوانین و مقررات حسابرسی گزارش‌های لازم را ارائه دهد.

۲۵.ورشکستگی‌سازمان‌های تأمین مالی: ورشکستگی سازمان‌های تأمین مالی که در اثر نقض مقررات و رویه‌های زیان‌آور به بار آمد، (GAO/AFMD - ۸۹ - ۶۲) ژوئن ۱۹۸۹

دیوان محاسبات در واکنش به افزایش تعداد ورشکستگی سازمان‌های تأمین مالی پرهزینه و بحران ایجادشده در این صنعت تصمیم گرفت عواملی که باعث شده‌اند صندوق‌های پس‌انداز و بیمهٔ وام دولت مرکزی آمریکا زیان‌های شدید ببینند، تحقیق نماید. و به‌ویژه مشخص کند که آیا قوانین و مقررات دولت مرکزی نقض شده‌اند یا خیر، و آیا رویه‌های به کار رفته زیان‌آور بوده‌اند و سرانجام این‌که آیا از اطلاعات داخلی سوءاستفاده و تبهکاری‌هایی صورت گرفته یا خیر. دیوان محاسبات به این نتیجه رسید که در نمونه‌های مورد بررسی از واحدهای مورد پژوهش نشانه‌های سوءاستفاده از اطلاعات داخلی و کلاه‌برداری‌هایی وجود داشته است. دیوان عالی محاسبات توصیه کرد که مجلس قانون‌گذاری آمریکا، قوانینی به تصویب برساند تا بتوان بدان وسیله مدیریت و حسابرسان را مجبور ساخت که در مورد کنترل‌های داخلی و رعایت قوانین و مقررات گزارش‌هایی را به نهاد قانون‌گذاری دولت مرکزی آمریکا بدهند و بدین وسیله میزان صدمه‌پذیری از سوی کلاه‌برداری‌ها و سوءاستفاده از اطلاعات داخلی کاهش یابد.

۲۶. جلوگیری، شناسایی و گزارش بی‌نظمی‌های مالی و بیانیهٔ چارلز ای. باوشر، رئیس دیوان عالی محاسبات ایالات متحدهٔ آمریکا

در ۱۹۹۰، رئیس دیوان محاسبات عمومی ایالات متحدهٔ آمریکا در برابر کمیتهٔ فرعی ارتباطات و امور مالی کمیتهٔ انرژی و بازرگانی مجلس قانون‌گذاری آمریکا حاضر شد و در مورد حمایت‌های دیوان عالی محاسبات دربارهٔ اصلاحات پیشنهادی به قانون ۱۹۳۴ جهت تقویت مسئولیت‌های مدیریت و حسابرسی در زمینهٔ شناسایی و گزارش

www.irhesabdaran.ir

(GAO/T-AFMD-۹۰-۲۷)
اوت ۱۹۹۰

خلاف‌کاری‌ها یا بی‌نظمی‌ها پاسخ داد. دیوان محاسبات در مورد مسئولیت‌های مدیریت و حسابرسی در زمینهٔ کنترل‌های داخلی و رعایت قوانین و مقررات، نیاز به تقویت شرایط حسابرسی، رویه‌های پاسخ‌گویی به مسئله‌هایی که در حسابرسی کشف می‌شود و نظارت کمیسیون بورس اوراق بهادار توصیه‌هایی را مطرح ساخت. هم‌چنین، دیوان محاسبات در مورد کمیته‌های حسابرسی، بررسی هم‌پیشگان، اخطار در مورد تغییرات حسابرسی و دادن اطلاعات و گزارش‌های حسابرسان مستقل به مردم (در مورد میزان آگاهی قانون‌گذاری و مدیریت بالقوه، کلاه‌برداری‌ها و سوءاستفاده به وسیلهٔ شرکت‌ها) پیشنهادهایی را ارائه کرد.

۲۷. بانک‌های ورشکست شده: اصلاحات ضروری حسابرسی و حسابداری (GAO/AFMD -۹۱-۴۳)
آوریل ۱۹۹۱

دیوان عالی محاسبات عمومی آمریکا برای شناسایی نقاط ضعف کنترل داخلی و حسابداری و اثر آنها بر ورشکستگی‌ها و نیاز شدید به اصلاحات جهت به حداقل رساندن زیان‌هایی که متوجه وجوه بیمه‌شدهٔ بانک‌ها و پرداخت‌کنندگان مالیات می‌شود، بانک‌هایی را که در ۱۹۸۸ و ۱۹۸۹ ورشکست شده بودند، مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار داد. دیوان محاسبات این بررسی را با توجه به نگرانی‌های مردم و اعضای مجلس قانون‌گذاری آمریکا مبنی بر این‌که صورت‌های مالی سالانه و گزارش‌های تهیه‌شده به وسیلهٔ بانک‌ها جهت افراد خارجی به گونه‌ای است که استفاده‌کنندگان از این صورت‌حساب‌ها را متوجه شرایط بحرانی مالی بانک‌ها (در زمان مقرر و به هنگام نمی‌شود) نمی‌کند، اقدام به این بررسی نمود. دیوان محاسبات به این نتیجه رسید که مقررات حسابرسی برای شناسایی (ثبت) زیان‌ها، به طور قابل ملاحظه‌ای دچار نقض بوده، و به گونه‌ای که افراد نمی‌توانند به سرعت از وضع بانک‌های مسئله‌دار، آگاه شوند و این‌که نقاط ضعف موجود در کنترل داخلی بانک‌ها از علت‌های اصلی ورشکستگی در بانک‌ها می‌باشند. دیوان محاسبات در مورد سیستم اخطار به‌هنگام، نقش کمیته‌های حسابرسی، بررسی‌هایی که حسابداران مستقل در مورد گزارشات مالی به ما می‌دهند و رابطهٔ حسابرسان با

www.irhesabdaran.ir

۲۸. نامه‌ای به جناب *ران وایدن*، مجلس قانون‌گذاری ایالات متحدهٔ آمریکا، GAO (B-۲۴۰۵۱۶) اول می ۱۹۶۱

رئیس دیوان محاسبات عمومی ایالات متحدهٔ آمریکا طبق درخواست، دیدگاه آن دیوان را در مورد زیر ارائه کرد: شیوه‌ای که کنترل‌های داخلی می‌تواند از سرمایه‌گذاران حمایت بیشتری به عمل آورد و محدودکردن زیان‌های عمده‌ای که دولت در معرض آنها قرار دارد (مانند ورشکستگی صندوق‌های بخش وام و پس‌انداز طی دههٔ ۱۹۸۰ و نتیجه‌های شدید اقتصادی که متوجه سرمایه‌گذاران و دولت شد). در واکنش به پرسش‌های اصلی در مورد پاسخگویی شرکت‌های سهامی، اثربخشی شیوهٔ مدیریت شرکت‌ها و رعایت قوانین و مقررات و نیز در رابطه با مناسب‌بودن شرایط حسابرسان این درخواست داده شد. نامهٔ دیوان محاسبات ضعف شدید کنترل داخلی را به صورت چشمگیر بیان می‌کند و قوانین مورد نیاز (برای انجام اصلاحات) را مشخص می‌نماید، مانند گزارش‌های بیشتری که باید در مورد کنترل‌های داخلی داده شود، بر عهده گرفتن نقش‌های مهم‌تر به وسیلهٔ کمیته‌های حسابرسی و ارائهٔ گزارش‌های مستقیم در مورد اقدام‌هایی که خلاف قانون انجام می‌شود.

۲۹. کمیته‌های حسابرسی: قوانین و مقرراتی که برای تقویت نظارت بر آنها لازم است، (GAO/AFMD-۹۲-۹) اکتبر ۱۹۹۱

در این گزارش، دیوان محاسبات، میزان یا حدودی را که کمیته‌های حسابرسی بانک‌های بزرگ دارای استقلال، تخصص و اطلاعات لازم جهت انجام وظایف خود بودند، مورد بررسی قرار می‌دهد و در جهت تأیید توصیه‌های پیشین دیوان محاسبات نکاتی را یادآور می‌شود. دیوان محاسبات به سبب افزایش ورشکستگی بانک‌ها در دههٔ ۱۹۸۰ این بررسی را انجام داد. بررسی مزبور به این نتیجه رسید که بسیاری از کمیته‌های حسابرسی، فاقد استقلال، تخصص و اطلاعات لازم جهت نظارت بر عملیات بانک‌ها بودند. گزارش مزبور توصیه‌های دیوان محاسبات در گزارش آوریل ۱۹۹۱ در مورد بانک‌های ورشکسته را مورد تأکید قرار داد (به شمارهٔ ۲۷ در بالا مراجعه کنید). گزارش مزبور درخواست می‌کرد که برای شرایط کمیته‌های حسابرسی قوانینی تصویب شود، بر شیوهٔ گزارشگری مدیریت و ارائهٔ گزارش‌های داخلی، رعایت مقررات در ارائه گزارش‌ها و ارائهٔ داده‌های سه ماهه در گزارش‌های حسابرسان مستقل کنترل‌های بیشتری اعمال شود.

۳۰. مزایای کارکنان: بهبود برنامه‌های گزارشگری و حسابرسی حسابداران رسمی می‌تواند افراد تابع ERISA را بیشتر مورد حمایت قرار دهد. (۱۴ - ۹۲ GAO / AFMD) آوریل ۱۹۹۲

رئیس کمیتهٔ فرعی مجلس قانون‌گذاری ایالات متحدهٔ آمریکا در مورد نظارت و کمیتهٔ فرعی مجلس بر روابط مدیریت و نیروی کار از دیوان محاسبات خواست تا مسئله‌های مربوط به عملکرد حسابرسی برنامهٔ مزایای کارکنان را مشخص نماید. نتیجهٔ تحقیق مزبور نشان داد که حسابرسی برنامه‌های مزایای کارکنان شرکت‌های خصوصی که به وسیلهٔ دفتر بازرسی کل وزارت کار ایالات متحدهٔ آمریکا در ۱۹۸۹ انجام شده بود، دارای نارسایی‌های عمده‌ای است. نمونه‌ای از حسابرسی‌های برنامهٔ کارکنان که به وسیلهٔ دیوان محاسبات انجام شد، نشان داد که در حسابرسی‌ها نقاط ضعف عمده وجود دارد و بسیاری از آنها ناشی از نبود اطلاعات و دانش تخصصی حسابرسان (در مورد مسائل ویژه در رابطه با حسابرسی برنامه‌های مزایای کارکنان) است. از جمله توصیه‌های دیوان محاسبات، این بود که انجمن حسابرسان رسمی آمریکا در رهنمود حسابرسی دربارهٔ رسیدگی به برنامه‌های مزایای کارکنان اصلاحاتی را به عمل آورد و این‌که انجمن مزبور این اطلاعات را به آگاهی همهٔ اعضا برساند و آنها را از نتیجهٔ تحقیق مربوط به نارسایی‌های مربوط به حسابرسی‌های این برنامه آگاه سازد.

۳۱. نفع عموم، مسئله‌هایی که حرفهٔ حسابداری با آنها رو به رو است، گزارشی ویژه به وسیلهٔ هیئت نظارت عمومی از بخش اجرایی کمیسیون بورس اوراق بهادار، انجمن حسابداران رسمی آمریکا، مارس ۱۹۹۳

هیئت نظارت عمومی در پاسخ به درخواست نمایندگان تعدادی از مؤسسات حرفه‌ای حسابرسی مبنی بر این که هیئت نظارت عمومی از تلاش‌هایی که حرفهٔ حسابداری در زمینهٔ رهایی از آنچه حرفه اعتقاد داشت نوعی بار اضافی است (از نظر پیگرد قانونی قراردادن حرفه) این گزارش را منتشر کرد. هیئت نظارت عمومی به این نتیجه رسید؛ ریسک‌های مربوط به دادخواهی‌هایی که حرفهٔ مزبور با آنها رو به رو است، خطرهای زیادی را متوجه حرفه می‌نماید و مربوط به ناتوانایی حرفه در ایفای نقشی است که جامعه به آن محول کرده است. هم‌چنین هیئت نظارت عمومی به برخی از انتقادهایی که از نظر عملکرد، بر حرفه وارد آمده بود، توجه نمود. گزارش هیئت نظارت عمومی دربرگیرندهٔ ۲۵ اقدام (توصیه) است مبنی بر تقویت و

www.irhesabdaran.ir

قابل اعتمادشدن صورت‌های مالی؛ تقویت این عملکرد و هرچه بیشتر تخصصی‌کردن حرفهٔ حسابداری عمومی، که از آن جمله است افزایش توانایی حسابرسان برای پی‌بردن به موارد کلاه‌برداری‌ها و نقض مقررات و تقویت فرایند خودقانونمندی.

۳۲. تأمین نیازهای آیندهٔ گزارشگری مالی: یک تعهد عام از حرفهٔ حسابداری رسمی، انجمن حسابداران رسمی آمریکا، هیئت‌مدیره، ژوئن ۱۹۹۳

در ژوئن ۱۹۹۳، هیئت مدیرهٔ انجمن حسابداران رسمی آمریکا یک بیانیهٔ سیاسی منتشر کرد که در آن گام‌های لازم برای افزایش ارزش اطلاعات مالی و اعتماد مردم به آنها به صورتی مفصل تشریح شده بود. در این بیانیهٔ سیاسی تزلزل و یا از دست‌رفتن اعتماد مردم به سیستم گزارشگری مالی (که در سال‌های کنونی در سایهٔ ورشکست‌شدن شرکت‌ها و تبلیغ‌هایی که در این زمینه صورت گرفته) مطرح می‌شود. این بیانیه دربر گیرندهٔ اقدام‌هایی است که به اعتقاد آن هیئت ضروری می‌باشد و باید برای تقویت اعتماد مردم به سیستم گزارشگری مالی انجام شود. گزارش بیانگر پنج هدف اصلی است که برای اصلاحات در زمینهٔ جلوگیری و شناسایی موارد نقض مقررات، کلاه‌برداری‌ها، فایدهٔ گزارشگری مالی، استقلال و بی‌طرفی حسابرسان مستقل، دادخواهی‌های تضمین‌نشده و تقویت سیستم انطباقی حرفهٔ حسابداری می‌شود.

۳۳. گزارشگری مالی در دههٔ ۱۹۹۰ و سال‌های پس از آن، انجمن تحقیق و مدیریت سرمایه‌گذاری، نوامبر ۱۹۹۳
Peter H. Knutson

گزارش انجمن پژوهش و مدیریت سرمایه‌گذاری موضع مشاوران سرمایه‌گذاری و تحلیل‌گران مالی را دربارهٔ گزارشگری مالی به شرح زیر مشخص نمود: دیدگاهی که بر تجزیه و تحلیل‌های کنونی و سدهٔ آینده اثر می‌گذارد. این گزارش نقش تحلیل مالی و منابع و مصارف اطلاعات را مشخص می‌نماید (در این‌باره توضیح می‌دهد) و دربارهٔ روندی که انتظار می‌رود موجب تغییر روش در تجزیه و تحلیل و شیوهٔ حسابداری یک یا چند دههٔ بعد شود، توضیح می‌دهد. نتیجه‌ها و توصیه‌های این انجمن بیانگر گسترشی است که از نظر کیفیّت و کمّیت در اطلاعات مالی مورد گزارش کنونی، رخ خواهد داد. هم‌چنین پژوهش و مدیریت سرمایه‌گذاری توصیه می‌نماید که در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری از دیدگاه استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی استفاده شود (آنها را در این فرایند

www.irhesabdaran.ir

مشارکت دهند).

۳۴. گزارش کارکنان کمیسیون بورس اوراق بهادار دربارهٔ استقلال حسابرسی، این گزارش به وسیلهٔ دفتر رئیس واحد حسابداری، کمیسیون بورس اوراق بهادار تهیه شد، مارس ۱۹۹۴

گزارش کارکنان کمیسیون بورس اوراق بهادار در پاسخ به درخواست مورخ ۱۸ مارس ۱۹۹۳ عضو مجلس قانون‌گذاری آمریکا، ادوارد جی. مارکی، که رئیس کمیتهٔ فرعی ارتباطات و امور مالی کمیتهٔ انرژی و بازرگانی مجلس بود، داده شد؛ مبنی بر این‌که کمیسیون بورس اوراق بهادار دربارهٔ نیاز به استقلال حسابداران رسمی و وجود هر نوع مانعی که بر سر راه انجام وظیفه و مسئولیت آنان است (در اجرای قوانین دولت مرکزی آمریکا دربارهٔ اوراق بهادار)، تحقیق نمود. این درخواست با توجه به یک لایحهٔ پیشنهادی داده شد؛ مبنی بر این‌که حرفهٔ حسابرسی باید در برابر سرمایه‌گذاران مسئولیت بیشتری بپذیرد. گزارش کمیسیون بورس اوراق بهادار دربارهٔ مسئلهٔ استقلال حسابرسی، اطلاعات اساسی ارائه می‌کند و دربارهٔ قانون استقلال کمیسیون و تفسیرهای مربوطه و اعلامیه‌های انجمن حسابداران رسمی آمریکا و سایر شرایط یا نیاز به استقلال که در کشور وجود دارد، بحث می‌کند و نیز دربارهٔ پیشنهادهای کنونی در زمینهٔ مسائل استقلال به بحث می‌پردازد. گزارش مزبور به این نتیجه رسید که آمیزه‌ای از یک سیستم گسترده دربارهٔ میزان استقلال و شرایط مربوط ارائه‌شده به وسیلهٔ این کمیسیون و انجمن حسابداران رسمی آمریکا همراه با برنامهٔ کمیسیون که ضمانت اجرا دارد، می‌تواند سرمایه‌گذار را به شیوه‌ای معقول در برابر زیان‌های ناشی از روش حسابرسی که به وسیلهٔ حسابداران انتخاب شده، (فاقد استقلال در برابر مشتری یا شرکت مورد حسابرسی) مصون نماید. از این‌رو، کمیسیون بورس اوراق بهادار به این نتیجه رسید که در آن زمان، در مورد استقلال حسابرس هیچ نیازی به قانون، مقررات و یا رهنمودهای دیگر نیست.

۳۵. مشخصات مالی: اقدام‌هایی که برای حمایت از سیستم مالی لازم است، (GAO/GGD-۹۴-۱۳۳) می ۱۹۹۴

دیوان محاسبات عمومی آمریکا در پاسخ به درخواست مجلس قانون‌گذاری ایالات متحدهٔ آمریکا مسئولیت بررسی پیرامون اوراق مشتقی را بر عهده گرفت تا در زمرهٔ فعالیت‌هایی که انجام می‌دهد، مشخص کند که آیا مقررات کنونی حسابداری منجر به گزارش‌های مالی خواهد شد تا دربارهٔ استفاده‌هایی که در شرکت‌ها از مشتقات مالی می‌شود، به افراد فعال در بازار

و سرمایه‌گذاران اطلاعات مناسبی ارائه گردد؟ این بررسی در سایهٔ تلاش‌های اعضای کنگره تشدید شد، زیرا آنها خواستار درک بهتری از بحران‌های مالی آینده و شیوهٔ جلوگیری از آنها بودند. دیوان محاسبات به این نتیجه رسید که استانداردهای حسابرسی برای مشتقات مالی، ناکافی، ناقص و بدون ثبات رویه هستند و همگان با رویه‌های حسابداری مالی و کمیسیون بورس اوراق بهادار دربارهٔ نیاز به ارائهٔ اطلاعات مربوط به انتشار مشتقات مالی، پذیرش بازار، شیوهٔ تعیین ارزش همهٔ ابزارهای مالی، نیاز به استقلال کمیته‌های حسابرسی و گزارش کنترل داخلی برای شرکت‌های پذیرفته‌شده در کمیسیون بورس اوراق بهادار که استفاده‌کنندهٔ نهایی این اوراق (مشتقات) هستند، توصیه‌هایی نمود.

۳۶. تقویت حرفه‌گرایی حسابرس مستقل، گروه مشاورهٔ هیئت نظارت عمومی دربارهٔ استقلال حسابرس (گروه کرک)، سپتامبر ۱۹۹۴

Donald J. Kirk, Chairman
George D. Anderson
Ralph S. Saul

در فوریه ۱۹۹۴، هیئت نظارت عمومی گروه کرک را منصوب کرد تا ۱) رابطهٔ کاری بین کمیسیون بورس اوراق بهادار، هیئت استانداردهای حسابداری مالی، حرفهٔ حسابرسی و جامعهٔ تجاری را مورد بررسی و ارزیابی قرار دهد و ۲) گام‌هایی برداشته شود تا بدان وسیله بی‌طرفی، استقلال و جنبه‌های حرفه‌ای (حرفه‌گرایی یا تعهد به حرفه و تخصص) مؤسسات حرفه‌ای حسابرسی تقویت شود. گروه کرک بدان سبب مأموریت یافت تا هیئت مزبور بتواند در پرسش‌نامهٔ ۱۱ ژانویه ۱۹۹۰ (سخنرانی) که به وسیلهٔ ***والتر شوتز***، رئیس واحد حسابداری کمیسیون بورس اوراق بهادار شده بود، پاسخ دهد؛ او استقلال حسابرسان را مورد پرسش قرار داده بود. گروه مزبور به این نتیجه رسید که در آن زمان نیازی به مقررات، قوانین یا تصویب ماده‌ای، در رابطه با استقلال حسابرس وجود ندارد؛ ولی برای تقویت استقلال حسابرسی و قراردادن فرایند حسابرسی در راستای نظارت بر شرکت‌ها و افزایش مجدد اهمیت نقش حسابرسی در جامعهٔ ما گروه مزبور چندین پیشنهاد ارائه کرد. این پیشنهادها دربرگیرندهٔ مسئله‌هایی در زمینهٔ استقلال حسابرس، دخالت بیشتر هیئت‌های مدیره و کمیته‌های حسابرسی در امور مربوط به حسابرسان مستقل، رابطهٔ بین حرفهٔ

www.irhesabdaran.ir

۳۷. بهبود گزارشگری تجاری ـ توجه به مشتری: تأمین نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و بستانکاران، گزارش جامع برای کمیتهٔ خاص در مورد گزارشگری مالی (کمیته جنکینز)، انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۴

Edmud L.jenkins, chairman Gregory J.Jonas, Executive Director
Michael H.Sutton, Vice Chairman
Lonnic Arnett
Raymond J. Bromark
Edmund Coulson
Robert K. Elliott
Larry Grinstead
William W.Holder
Robert L.Israeloff
Gaylen N.Larson
Joseph D. Lhotka
James C. Meehan
Harold L. Monk, Jr.
Edward F. Rockman
Harryn. Winograd

در ۱۹۹۱ هیئت رئیسهٔ انجمن حسابداران رسمی آمریکا **کمیتهٔ جنکینز** را تشکیل داد تا در مورد مربوط‌بودن گزارش‌ها بررسی نماید. مسئولیت کمیتهٔ مزبور این بود که در موارد زیر توصیه‌هایی ارائه دهد: ۱) ماهیت اطلاعاتی که مدیریت باید در اختیار دیگران قرار دهد و ۲) حدود یا میزانی‌که حسابرسان باید در مورد اجزای متعدد این اطلاعات گزارش دهند. کمیتهٔ مزبور به این نتیجه رسید که شیوهٔ گزارشگری شرکت‌های کنونی تا حد زیادی درست است، زیرا اطلاعات لازم که اثرهای عمده‌ای بر تصمیمات آنها دارد، ارائه می‌شود. به ویژه، صورت‌های مالی از این دیدگاه مورد توجه قرار می‌گیرند که برای کسب و تنظیم اطلاعات مالی چارچوبی بسیار عالی ارائه می‌کنند. بر همین اساس، کمیتهٔ مزبور به تدوین کنندگان استانداردها، مجلس قانون‌گذاری ایالات متحدهٔ آمریکا و حرفهٔ حسابداری توصیه‌هایی ارائه می‌دهد تا آنها نوع اطلاعات ارائه‌شده در گزارش‌های شرکت‌ها را بهبود بخشند، صورت‌های مالی و افشای اطلاعات مربوط اصلاح شود، شیوهٔ مشارکت حسابرسان در گزارش شرکت‌ها بهبود یابد و سرانجام شیوهٔ گزارشگری شرکت‌ها تسهیل شود.

Source: United States General Accounting Office; The Accounting Profession. Appendices to Major Issues: Progrwss and Concerns. (Washington D.C.: United States General Accounting Office, September 1995), pp. 6-15.

www.irhesabdaran.ir

فصل ۲

ماهیت و فایدهٔ حسابداری

در مورد این‌که آیا حسابداری هنر یا علم است، تعریف‌های زیادی ارائه می‌شود و در این خصوص بحث‌های گوناگونی مطرح است. عدهٔ زیادی دربارهٔ نقش حسابداری دچار سردرگمی و گیجی شده‌اند. هدف فصل این است که پاسخ‌هایی برای این پرسش‌ها، ارائه و به مسئله‌های مربوط به ماهیت حسابداری، رابطهٔ آن با مدیریت، حسابداری مبتنی بر ثبت دوطرفه و اصول پذیرفته شدهٔ حسابداری، نظمی دوباره بدهد. همان‌گونه که از مدرک مبتنی بر تغییرات پیاپی، در روش‌های حسابداری برمی‌آید و مدارک مربوط به مدیریت سود نشان می‌دهد، این نظم باعث می‌شود پرسش‌های بیشتری دربارهٔ سودمندی حسابداری مطرح شود که در برخی از آنها دربارهٔ پیچیدگی نسبی ماهیت و سودمندی حسابداری بحث می‌شود. در این فصل این مطالب مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۱ ـ ۲. تعریف و نقش حسابداری

۱ ـ ۱ ـ ۲. تعریف حسابداری

کمیتهٔ واژه‌شناسی انجمن حسابداران رسمی آمریکا، حسابداری را به صورت زیر تعریف کرده است:

> حسابداری هنری است که، به وسیلهٔ آن به شیوه‌ای معنی‌دار و برحسب پول، معامله‌ها و رویدادهایی که دست کم تا حدی دارای خصوصیت مالی هستند، ثبت و طبقه‌بندی و سپس نتیجه‌های حاصل را تفسیر می‌نمایند.[۱]

www.irhesabdaran.ir

چنین به نظر می‌رسد که تعریف بالا باعث محدودشدن دامنهٔ حسابداری می‌شود. تعریف زیر دیدگاهی است گسترده از حسابداری:

فرایند شناخت، اندازه‌گیری و انتقال اطلاعات اقتصادی، تا بدان وسیله استفاده کنندگان اطلاعات از قضاوتی آگاهانه برخوردار شوند.(۲)

به تازگی و با توجه به مفهوم اطلاعات کمی، تعریف زیر از حسابداری ارائه شده است.

حسابداری فعالیتی است خدماتی. نقش حسابداری ارائهٔ اطلاعات کمی است، اطلاعاتی که اصولاً از نظر ماهیت جنبهٔ مالی دارند، دربارهٔ واحدهای اقتصادی هستند و برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی از میان گزینه‌های مختلف و راه‌های امکان‌پذیر (که پیش روی تصمیم‌گیرنده قرار دارند) مفید می‌باشند.(۳)

در این تعریف‌ها، حسابداری از زاویهٔ یک هنر[1] یا یک ***فعالیت خدماتی***[2] مورد توجه قرار می‌گیرد و چنین استنباط می‌شود که حسابداری دربرگیرندهٔ مجموعه‌ای از شیوه‌هاست که برای رشته‌های خاص عملی، مفید می‌نماید. در ***کتابچهٔ راهنمای حسابداری***[3]، رشته‌هایی که حسابداری می‌تواند در آنها مفید باشد، معرفی شده است: گزارشگری مالی، برنامه‌ریزی و محاسبهٔ مالیات، حسابرسی مستقل، سیستم اطلاعات و پردازش داده‌ها، حسابداری مدیریت و صنعتی (بهای تمام‌شده)، محاسبهٔ درآمد ملی و مشاورهٔ مدیریت. از زمان تدوین این کتابچهٔ راهنما تاکنون دامنهٔ این فهرست گسترش یافته و دربرگیرندهٔ رشته‌های جالب توجه و نوینی به شرح زیر شده است: حسابداری بین‌المللی، حسابداری رفتاری، حسابداری اقتصادی ـ اجتماعی، حسابداری دولتی، حسابداری سازمان‌های غیرانتفاعی و حسابداری درکشورهای جهان سوم (تنها به ذکر چند نمونه اکتفا کرده‌ایم). در واقع تحقیقات حسابداری و روش‌های اجرایی آن باعث شده است که حسابداری با عرصه‌های جدید روبه‌رو شود که در نتیجه، حسابداری به عنوان یک رشتهٔ علمی به یک خدمت اجتماعی تمام‌عیار تبدیل شده است.

برای مثال، علاوه بر خدمات حسابرسی متداول، حسابداری می‌تواند در رابطه با کیفیت اطلاعات انواع خدمات را ارائه کند. این خدمات که با عنوان خدمات تضمینی شهرت یافته است، از نوع خدمات حرفه‌ای مستقل می‌باشد و هدف آن، بهبود کیفیت و محتوای اطلاعاتی است که برای تصمیم‌گیری ارائه می‌شود. هر شرکت به چهار منبع، اطلاعات

---

1. art
2. Service activity
3. The Handbook of Accounting

www.irhesabdaran.ir

عرضه می‌کند و از آنها اطلاعاتی را کسب می‌نماید. آنها عبارت‌اند از:

۱. ارائهٔ اطلاعات به تأمین‌کنندگان سرمایه، (الف) شرکت صورت‌های مالی را تهیه و ارائه می‌کند، (ب) نشریه‌هایی را منتشر می‌نماید، (پ) نشست‌ها یا جلسه‌هایی را با حضور تحلیلگران و صاحب‌نظران تشکیل می‌دهد و (ت) دربارهٔ واقعیت‌ها دفاتر و گزارش‌هایی را تهیه و عرضه می‌کند. هر شرکت از عرضه‌کنندگان مواد اولیه (الف) دربارهٔ حقیقت دادن وام (ب) توان خرید اوراق بهادار و (پ) توان مالی، اطلاعاتی را کسب می‌نماید.

۲. شرکت به مشتریان و تأمین‌کنندگان منابع اقتصادی اطلاعاتی را ارائه می‌دهد، دربارهٔ کیفیت کالاها و خدمات، اطلاعاتی را عرضه می‌کند و در مقابل پیرامون ویژگی‌های مشتری و ارزش اعتبارات، اطلاعاتی را (از افراد) می‌گیرد.

۳. شرکت اطلاعاتی را به کل جامعه عرضه می‌کند و در ازای آن دربارهٔ (الف) سیاست‌های مالیاتی و مقررات (ب) شرایط استخدام، (پ) کیفیت آب و هوا و (ت) محدودیت‌های محیط اطلاعاتی را می‌گیرد و دربارهٔ (الف) اثرهای زیست‌محیطی (ب) اثر بر وضع استخدام و (پ) اظهارنامه‌های مالیاتی اطلاعاتی را ارائه می‌نماید.

۴. شرکت اطلاعاتی را از نخبگان و فرهیختگان دریافت می‌نماید. دربارهٔ (الف) توانایی‌ها و شایستگی‌های افراد، (ب) سیاست‌های اشتغال، (پ) تعیین میزان حقوق و پاداش کارکنان و (ت) در مورد مشاغل اطلاعاتی را ارائه می‌نماید و از سوی دیگر دربارهٔ (الف) مزایای حاشیه‌ای (ب) سیاست‌های استخدام، (پ) تعیین میزان پاداش و حقوق کارکنان و (ت) در مورد شغل‌های موجود در سازمان اطلاعاتی را به دیگران ارائه می‌کند.[۴]

حسابداران از مجرای خدمات اطمینان‌بخش که با هدف بهبود کیفیت اطلاعات ارائه می‌شود این امور را (دادن و گرفتن اطلاعات به وسیله شرکت) تسهیل می‌نمایند. نمونه‌ای از اثرهای بالقوهٔ خدمات اطمینان‌بخش حسابداران در تحقیقی که در سال ۱۹۹۷ بر روی ۲۱ شرکت حسابرسی (وابسته به انجمن حسابداران خبرهٔ آمریکا) گردآوری شده به شرح زیرند:

۱. ارزیابی ریسک‌های مربوط به اصول اخلاقی و میزان صدمه‌پذیری حرفه‌ای؛

۲. کنترل سرمایه‌گذاری‌ها و خطرات مرتبط با آنها؛

۳. مناسب‌بودن نوع کنترل و سیاست‌های مربوط به اوراق بهادار مشتقی؛

۴. بررسی‌هایی دربارهٔ ایمنی سیستم‌های اطلاعاتی؛

۵. ارزیابی شیوهٔ گردآوری، توزیع و نگهداری اطلاعات رقمی ـ دیجیتالی؛

۶. ارزیابی ریسک مربوط به اقدام‌های غیرقانونی؛ کلاه‌برداری و یا کارهای خلاف

www.irhesabdaran.ir

مقررات؛

۷. الگوسازی (ارائهٔ الگو) برای تعیین حقوق و مزایای اعضای هیئت مدیره؛

۸. ایجاد اطمینان از کیفیت حسابرسی داخلی؛

۹. مناسب‌بودن سیستم سیاهه‌نویسی (تهیهٔ فاکتور یا صورت‌حساب) در مقایسه با شرکت‌های رقیب؛

۱۰. نرخ تبلیغاتی که باید پرداخت شود، در مقایسه با مبالغی که منظور یا هزینه شده است؛

۱۱. تحقیق‌های پیمایشی در مورد رضایت مشتریان ـ گزارش‌ها و قابل اتکابودن آنها؛

۱۲. بررسی‌هایی از سیاست‌های سرمایه‌گذاری (تضمین رعایت مقررات)؛

۱۳. رعایت رویه‌ها و سیاست‌های بازرگانی یا تجارتی؛

۱۴. رعایت مفاد قراردادهایی که با شرکت وابسته منعقد شده است (هزینه‌های تفریحی)؛

۱۵. شناسایی و معرفی موارد مهمی که نیاز به نظارت دارد؛

۱۶. بررسی ویژگی‌های نرم‌افزارها؛

۱۷. گواهی‌نامهٔ استاندارد مانند ISO ۹۰۰۰؛

۱۸. بررسی آزمون مشخصات نرم‌افزارها؛

۱۹. نشریه‌های خبری مربوط به حسابرسی‌ها؛

۲۰. گزارش سالانه دربارهٔ محیط زیست؛

۲۱. حسابرسی و بررسی الگوهای اصلی موجود در برنامه‌های ایجاد انگیزه در کارکنان برای دوره‌های بلندمدت؛

۲۲. رعایت استانداردهای صنعت در مورد آزمایش اقلامی که به مادهٔ خاصی اضافه شده‌اند؛

۲۳. تأیید پرداخت‌هایی که در اجرای برنامه‌های ایجاد انگیزه در کارکنان انجام می‌شود؛

۲۴. تأیید هزینه‌های ساختمانی برای اهدا، جهت ایجاد انگیزه؛[۵]

با توجه به نیروهایی که بر پیدایش این مسئله اثر می‌گذارند، خدمات اطمینان مؤسسات حسابرسی، از اهمیت ویژه‌ای برخوردارند. نیروهای مزبور عبارت‌اند از:

۱. کاهش تعداد دانشجویان و جوانانی که مایلند به حرفهٔ حسابداری بپردازند.

۲. وجود دنیای بدون مرز و بازاری که متقاضی مشاوره و توصیه‌هایی پیرامون مسائل پیچیده است که مستلزم صرف زمان واقعی می‌باشد و وجود فرصت‌های نامحدود

برای حسابداران خبره که می‌توانند مهارت‌ها، شایستگی‌ها و خدمات خود را گسترش دهند؛

۳. پیشرفت فناوری که موجب تغییر در شیوهٔ زندگی، الگوهای کاری، تجربه‌های آموزشی و روش‌های فنی و شیوهٔ ارتباط شده است و در نتیجه ایجاب می‌کند تا **قواعد تجارت** مورد تجدید نظر قرار گیرد. کسانی که نتوانند به شیوه‌ای مناسب خود را با این پدیده سازگار و فعالیت‌ها را با آن هماهنگ نمایند، به طور قابل ملاحظه‌ای عقب خواهند ماند؛

۴. واردآمدن فشار زیاد برای ایجاد تحول در امور مالی و تبدیل متخصص مالی سازمان حسابرسی به یک شرکت تجاری (نه یک دفتردار) که در نتیجه وی بتواند به سازمان ارزش‌های زیادی ارائه کند، و برای ایجاد یک مزیت رقابتی پایدار، به سازمان کمک نماید؛

۵. با کاهش خدمات اصلی این حرفه (حسابداری، حسابرسی و تهیهٔ اظهارنامهٔ مالیاتی) ارزش بازار جابه‌جا می‌شود؛

۶. نیاز به وجود رهبری که دارای نگرشی نوین، مهارت‌های جدید و توانایی خارق‌العاده در دنیای تجارت است (دنیایی که از ابعاد جهانی برخوردار است، بر پایهٔ فناوری‌های پیشرفته قرار دارد، ناپایدار و زودگذر است و اهمیت فزاینده‌ای دارد)؛

۷. جابه‌جایی فناوری که در نتیجه مهارت‌های لازم و قابل انتقال حسابداران خبره، به وسیلهٔ انواع فناوری‌های جدید، جایگزین می‌شود؛

۸. پیدایش مؤسسات حسابرسی غیرحرفه‌ای (بدون داشتن مدرک حسابداری و غیره) که الزامی ندارند اصول اخلاقی، استانداردها و آیین رفتاری این حرفه را رعایت نمایند.(۶)

۲ ـ ۱ ـ ۲. حسابداری هنر یا علم؟

ادبیات حسابداری در مقطعی از زمان به‌وجود آمد، زمانی که هنوز بحث در مورد این‌که آیا حسابداری نوعی خدمت است یا خیر به پایان نرسیده بود.(۷) طرفداران این دیدگاه که حسابداری یک هنر یا یک پیشه (کسب و کار) است، چنین استدلال می‌کنند؛ برای این‌که فرد به صورت یک تاجر و یا بازرگان شایسته درآید ناچار است مطالبی را بیاموزد و بر این اساس حسابداری تابعی از یک رویکرد یا **روش قانونمند**[1] است. طرفداران این دیدگاه که

1. Legalistic

www.irhesabdaran.ir

حسابداری یک علم است چنین استدلال می‌کنند که باید الگوی حسابداری را (برای سنجش و اندازه‌گیری) آموزش داد، دربارهٔ حسابداری تعهدی متعارف، یک دیدگاه نظری ژرف‌تر ارائه کرد و درصدد تأمین نیازها یا هدف‌های بلندمدت استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری، که این خدمات به آنها ارائه می‌شود، برآمد. باید اندیشه‌های مهم و سرنوشت‌سازی را تقویت کرد که در رابطه با این رشتهٔ علمی و تغییرات پویای حسابداری مطرح‌اند.(۸) شیوه‌ای که در حسابداری آموزش داده می‌شود (چه به صورت یک پیشه یا کسب و کار و چه به عنوان یک علم) بر دیدگاه‌ها یا زوایای مورد توجه این رشته و شیوهٔ آماده‌ساختن دانشجویانی که رشتهٔ حسابداری را انتخاب می‌نمایند (تا در نهایت به جرگهٔ حسابداران خبره بپیوندند)، اثر می‌گذارد. تئوری (چه به مفهوم دستوری و چه به مفهوم اثباتی) و علم حسابداری که پیشاپیش شرح تفصیلی دروس قرار می‌گیرند (و نه تنها پس از این واحدهای درسی) می‌توانند به دانشجویان کمک کنند رویه‌های حسابداری را بهتر درک کنند، برای تغییر در این رویه‌ها از آمادگی بیشتری برخوردار شوند و در نهایت بتوانند از میان روش‌های حسابداری تصمیمات بهتری را اتخاذ نمایند. این بحث یا استدلال نهایی، به صورت کامل با دیدگاه جدیدی که طرفدار بسیار زیادی دارد، سازگار است، مبنی بر این‌که حسابداری یک رشته از علوم اجتماعی تمام‌عیار است. ماتز[1] این دیدگاه را به شیوه‌ای بلیغ، به صورت زیر، ابراز نموده است.

> حسابداری با شرکت (سازمان) سروکار دارد، شرکتی که بدون تردید عضوی از اجتماع است؛ حسابداری با معامله‌ها و سایر رویدادهای اقتصادی سروکار دارد که نتایج اجتماعی به بار می‌آورند و بر روابط اجتماعی اثر می‌گذارند؛ حسابداری نوعی آگاهی ایجاد می‌کند که برای انسانی که درگیر فعالیت‌های اجتماعی است (فعالیت‌هایی که دارای مفاهیم و کاربردهای اجتماعی است) مفید و سودمند باشد؛ حسابداری، اصولاً از نظر ماهیت با فکر و ذهن سروکار دارد. با توجه به رهنمودهای موجود، حسابداری یک علم در حوزهٔ علوم اجتماعی، است.(۹)

این دیدگاه که حسابداری یک علم اجتماعی است باعث می‌شود تا این نظر تقویت شود که حسابداری محیطی آکنده از تحقیق و آموزش است و در نتیجه بین گروه حسابداری (در دانشگاه) و حرفهٔ حسابداری نوعی نفاق و جدایی به وجود می‌آید. مدارک زیادی در دست است مبنی بر جدایی و نفاق بین جامعهٔ آموزشی و دنیای عمل، زیرا این دو جامعه فاقد منافع مشترک می‌باشند.(۱۰) با توجه به یک

1. Mautz

www.irhesabdaran.ir

تحقیق پیمایشی که به وسیلهٔ انجمن حسابداران رسمی آمریکا بر روی اعضای انجمن موجود در واحدهای آموزشی یا دانشگاه‌ها انجام شد، مدرکی مبتنی بر پاسخ‌های زیر به دست آمد:

- «مهم‌ترین مسئله‌ای که حسابداران رسمی در آموزش یا دانشگاه با آن روبه‌رو هستند این واقعیت است که دانشگاه از حرفهٔ حسابداری جدا افتاده و به اصطلاح این دو از یکدیگر طلاق گرفته‌اند».
- «بیشتر تحقیق‌های حسابداری که در زمان کنونی انجام می‌شود با «دنیای واقعی» حسابداری هیچ رابطهٔ معقولی ندارد» و
- «اغلب کسانی که درس حسابداری می‌دهند با کسانی که در مرحلهٔ عمل آن را به اجرا در می‌آورند هیچ رابطهٔ متقابلی ندارند».(۱۱)

۳ ـ ۱ ـ ۲. صفات نیکو و نقش حسابداری

صفات نیکوی حسابداری، در مرحلهٔ عمل، عبارت‌اند از:

- ***صداقت*** حسابدار (در حالت کلی حسابدار و در حالت خاص، حسابرس)،
- ***توجه به وضع اقتصادی دیگران*** که این کار از مجرای پذیرفتن سرپرستی و مسئولیت نشان داده می‌شود،
- ***قایل‌شدن حساسیت نسبت به ارزش پدیدهٔ تعاون و تشریک مساعی و پدیدهٔ تعارض*** که این کار از طریق ریشه‌کن‌کردن تعارض و ایجاد نوعی تعاون الزامی (از مجرای کاربرد روش‌های گوناگون حسابداری مدیریت) میسر می‌گردد.
- ***انتقال اطلاعات دربارهٔ ویژگی حسابداری*** که این کار از طریق بحث حسابداری و در میان گذاردن تجربه‌های اقتصادی میسر می‌گردد.
- ***انتقال اطلاعات اقتصادی*** از طریق ارائهٔ این‌گونه اطلاعات برای تصمیم‌گیری.(۱۲)

اما در راستای دست‌یابی به این صفات نیکو، موانعی به شرح زیر وجود دارد:

- فراگیرشدن پاداش‌های خارج از قرارداد برای حسابرسان، چیزی که استقلال آنان را تهدید می‌کند؛
- ***قدرت ویرانگر و فاسد نهادها*** (این قدرت از رشوه نشأت می‌گیرد) و
- ***ناتوانی در تفکیک «صفات نیکو» از «قوانین»***.(۱۳)

نقش حسابداری این است که دربارهٔ رفتار اقتصادی ناشی از فعالیت‌های شرکت در محیط خود، اطلاعاتی را ارائه نماید. این نتیجه به بهترین شکل با چیزی ارائه می‌شود که

www.irhesabdaran.ir

هیئت استانداردهای حسابداری مالی آن را ***طیف اطلاعات***[1] می‌نامد. این طیف در نمودار ۱ ـ ۲ نشان داده شده و از صورت‌های مالی، یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی، سایر ابزارها یا روش‌های گزارشگری مالی و سایر اطلاعات تشکیل می‌شود. تنها صورت‌های مالی (از جمله یادداشت‌های پیوست) به وسیلهٔ حسابرس مورد رسیدگی قرار می‌گیرند؛ بدین مفهوم که حسابرس بر اساس قضاوت مستقل خود، اظهار نظر می‌کند که در اجرای اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری این صورت‌حساب‌ها، وضعیت مالی و نتایج عملیات شرکت را به شیوه‌ای مطلوب ارائه می‌کنند یا خیر.

نمودار ۱ ـ ۲. طیف اطلاعات

Source: FASB Statement Of Financial Accounting Concepts No. 5, Recognition and Measurement in Financial Statements Of Businees Enterprises (December 1984)

1. the information spectrum

www.irhesabdaran.ir

پراکاش[1] و *راپاپورت*[2]، چارچوب مرجع جالبی ارائه می‌کنند که مبتنی بر جریان‌های اطلاعات است و نقش حسابداری را در فرایند ارائهٔ اطلاعاتی که فرایندهای مدیریت را به یکدیگر می‌پیوندند و سازمان را به محیط خود مرتبط می‌سازند، نشان می‌دهد.(۱۴) این چارچوب مرجع در نمودار ۲ ـ ۲ نشان داده شده است. این نمودار نشان‌دهندهٔ ساختار داخلی سازمان است که از پنج فرایند اطلاعاتی تشکیل شده است، و آنها عبارت‌اند از: برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری، اجرا (مبتنی بر انباشت اطلاعات)، مشاهده، تعیین ساختار داده‌ها و سرانجام ارزیابی عملکرد. این فرایندها به گونه‌ای با هم مرتبط شده‌اند که اطلاعات مورد نیاز مدیریت را ارائه کنند؛ به علاوه این نمودار نشان‌دهندهٔ روابط گوناگون اطلاعاتی سازمان با محیط است. و این امکان را به وجود می‌آورد که (الف) عوامل و بازارهای محصول به هم بپیوندند، (ب) بتوان ارزیابی برون‌سازمانی را انجام داد، (پ) نتیجه‌های اقتصادی را بازخورد نمود و مقررات را رعایت کرد. صحت این چارچوب مرجع به توانایی آن در نشان‌دادن این مطلب وابسته است که:

> ...که سازمان، در حالی که در چارچوب پارامترهایی که محیط تعیین می‌کند به عنوان یک سیستم عمل می‌نماید، و در سیستمی که در سطح بالاتر قرار دارد، یعنی سیستم اقتصادی به عنوان یک رکن یا یک عنصر انجام وظیفه می‌نماید، در این سیستم با سایر عناصر یا ارکان رابطهٔ متقابل و تعامل دارد و بدین‌گونه در فرایند تعیین پارامترهایی که در درون آنها باید کار بکند، نقش تعیین‌کننده ایفا می‌کند.(۱۵)

۲ ـ ۲. اندازه‌گیری در حسابداری

۱ ـ ۲ ـ ۲. ماهیت اندازه‌گیری در حسابداری

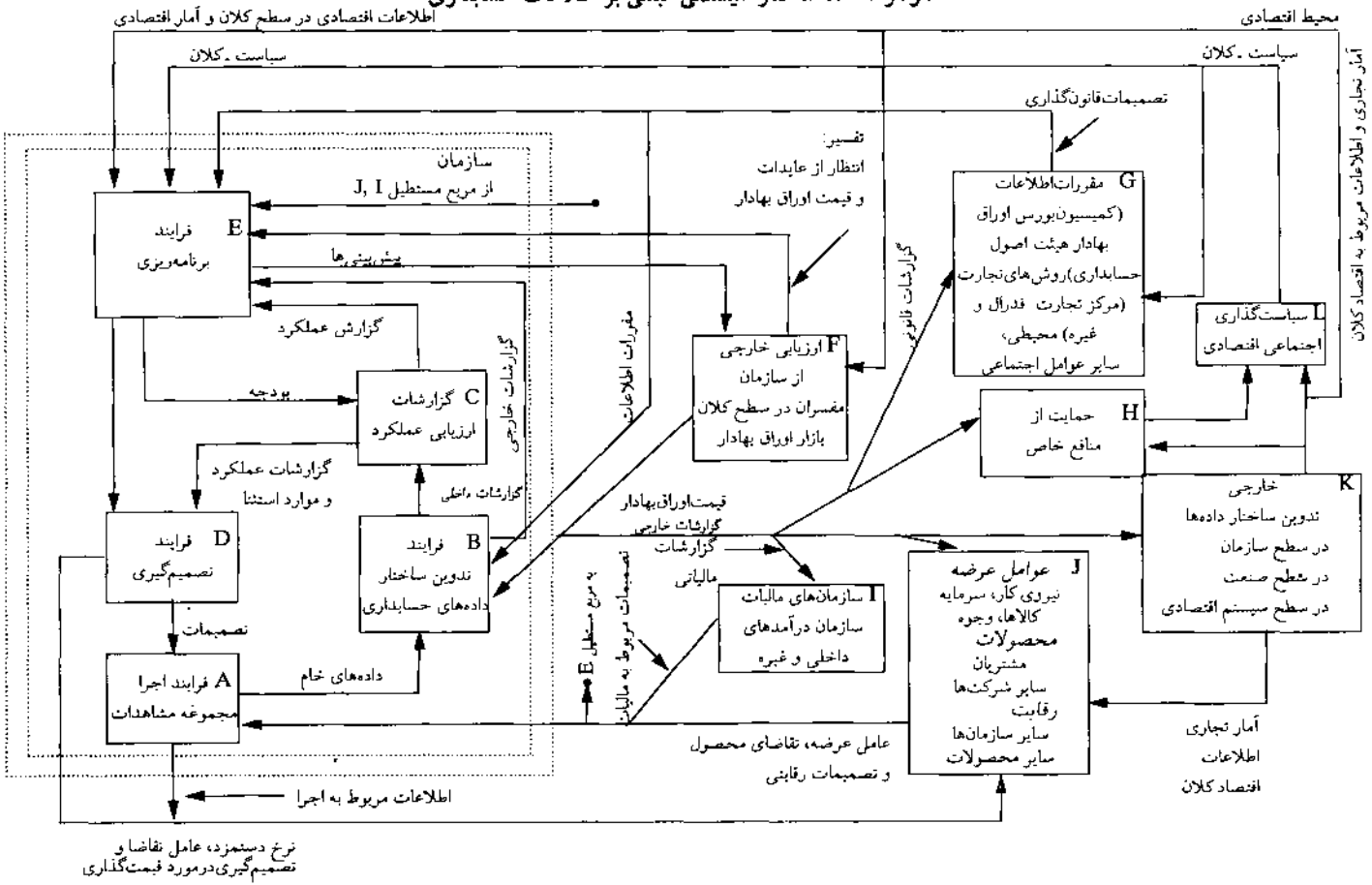
به طور کلی، تصور بر این است که حسابداری یک رشتهٔ علمی برای سنجش و اندازه‌گیری و نیز برای ایجاد ارتباط است. مقصود از سنجش یا اندازه‌گیری این است: «براساس قواعد منظم و منطقی، منظورکردن اعداد و ارقام به اشیا یا رویدادها(۱۶)». پیش از تعیین معیار سنجش اندازه‌گیری رویدادها یا اشیا نخستین مرحله در حسابداری عبارت است از شناخت و گزینش موضوع‌ها، فعالیت‌ها یا رویدادها و نقشی که تصور می‌رود از نظر استفاده‌کننده داشته باشند. طبیعی است که محدودیت مربوط به وجود داده‌ها و ویژگی‌های محیط، مانند پدیدهٔ عدم اطمینان، نبود قضاوت عینی و توان تأیید، می‌توانند محدودیت‌هایی را بر سر راه معیار سنجش و اندازه‌گیری به وجود آورند. با وجود این، عوامل محدودکنندهٔ معیار سنجش

---

1. Prakash
2. Rappaport

www.irhesabdaran.ir

نمودار ۲ ـ ۲. ساختار سیستمی مبتنی بر اطلاعات حسابداری



Source: Prem Prakash and Alfred Rappaport, "Informational Interdependencies: System Structure Induced by Accounting Information", *The Accounting Review* (October 1975), p. 727.

www.irhesabdaran.ir

یا اندازه‌گیری در حسابداری، برحسب سنت، مستلزم در نظرگرفتن مقادیر عددی برای هر موضوع، رویداد یا ویژگی‌هاست، به‌گونه‌ای که جمع‌آوری و تفکیک داده‌ها تسهیل گردد. در جایی که سنجش یا اندازه‌گیری نامناسب یا امکان‌پذیر نباشد، در یادداشت‌های پیوست، اطلاعات غیر کمی و غیر پولی مربوط به موضوع ارائه می‌شود.

۲ ـ ۲ ـ ۲. انواع معیار سنجش

در حسابداری انواع گوناگون معیار سنجش به کار برده می‌شود:

۱. معیارهای سنجش در حسابداری می‌توانند به صورت مستقیم یا غیرمستقیم مطرح باشند. معیارهای سنجش مستقیم یا دست اول همان معیارهای واقعی یک موضوع یا ویژگی‌های آن هستند. معیارهای سنجش غیرمستقیم یا دست دوم عبارت‌اند از معیارهایی که به صورت غیرمستقیم و از طریق معلوم و مجهول‌کردن مجموعه‌ای از اعداد جبری که خود نمایانگر معیارهای مستقیم موضوع‌های دیگر یا ویژگی‌های آن هستند، به دست می‌آیند. این موضوع‌ها یا ویژگی‌ها عبارت‌اند از موضوع‌های تلویحی یک معیار غیرمستقیم. هزینهٔ هر واحد محصول که از طریق تقسیم کل هزینهٔ تولید بر حجم محصول تولیدشده به دست می‌آید، یک معیار سنجش غیرمستقیم یا دست دوم است. بیشتر معیارهای سنجش که در حسابداری به کار برده می‌شوند از نوع معیارهای سنجش غیرمستقیم هستند و از طریق حل یک رابطهٔ جبری به دست می‌آیند (با بردن اعداد معلوم به یک طرف و اعداد مجهول به طرف دیگر معادله). حدود یا میزان نقل و انتقال اعداد ـ معلوم به مجهول کردن‌ها ـ تعیین‌کنندهٔ وجه تمایز بین معیارهای مستقیم از غیرمستقیم است، و منبع خطای سنجش هم بدین وسیله تعیین می‌شود. از این رو، در حالت‌های زیر خطای سنجش رخ می‌دهد: (الف) تعیین کمیت معیار اولیه، و (ب) در فرایند معلوم و مجهول‌کردن پارامترها.

۲. توجه به بُعد زمانی تصمیم، معیارهای سنجش حسابداری را می‌توان به صورت زیر طبقه‌بندی کرد: معیار سنجش تاریخی، معیار سنجش جاری یا معیار سنجش آتی که به یک معیار از یک رویداد آینده اطلاق می‌شود.

۳. برای بیان این‌که آیا رویداد مورد اندازه‌گیری یا معیار اندازه‌گیری به کار رفته به یک رویداد تاریخی، جاری یا آتی (نسبت به زمانی که این سنجش یا اندازه‌گیری انجام می‌شود) تعلق دارد یا خیر، می‌توان معیارهای سنجش یا اندازه‌گیری حسابداری را به صورت زیر طبقه‌بندی کرد: معیار سنجش عطف به‌ماسبق، معیار سنجش کنونی یا معیار

www.irhesabdaran.ir

سنجش آینده‌نگر. بدین وسیله می‌توان به موارد زیر دست یافت:

(الف) سه نوع معیار سنجش گذشته: معیار سنجش تاریخی که به گذشته تعلق دارد، معیار سنجش تاریخی در مورد زمان حال و معیار سنجش تاریخی در مورد زمان آینده.

(ب) دو نوع معیار سنجش حال: معیار سنجش جاری در زمان کنونی و معیار سنجش جاری در مورد زمان آینده.

(پ) تمام معیارهای سنجش آتی می‌توانند در مورد آینده به کار برده شوند.(۱۸)

۴. معیارهای سنجش می‌توانند به دو صورت زیر باشند:

(الف) معیارهای زیربنایی سنجش که می‌توان با مراجعه به قوانین طبیعی برای ویژگی‌های مورد اندازه‌گیری اعداد، به کار برد و این اعداد به معیار سنجش هیچ متغیر دیگری وابسته نیستند.

(ب) معیارهای استنتاجی سنجش که به دو یا تعداد بیشتری معیار سنجش وابسته بوده و به وجود یک تئوری تجربی تأییدشده نیازمندند تا یک قلم دارایی را به ویژگی‌های دیگر مرتبط سازند.

۵. معیارهای سنجش را می‌توان به یکی از دو طریق زیر تعیین کرد: (الف) هنگامی که برای اثبات وجود آنها، تئوری‌های تجربی تأییدشده وجود داشته باشد؛ یا (ب) بتوان تعریفی روشن و صریح از آنها ارائه کرد. بیشتر معیارهای سنجش در حسابداری از نوع معیارهایی هستند که تعریفی روشن و صریح از آنها ارائه شده است، و این در حالی است که در مسیر ارائهٔ تئوری حسابداری و تأیید آن تلاش‌هایی صورت می‌گیرد تا آزمون‌های تجربی لازم ارائه گردد که در این راستا میزان آزادی (رویهٔ دلخواه) در ارائهٔ تعریف و مفاهیم سنجش یا اندازه‌گیری در حسابداری محدود و حتی گاهی این موضوع منتفی می‌گردد. **ماتسیچ**[1] چنین می‌گوید:

> [معیار سنجش از طریق ارائهٔ تعریف آزاد و دلبخواه] نامطلوب‌ترین روش برای اندازه‌گیری است، زیرا این شیوه به میزان زیادی به دیدگاه شهودی فرد تجربه‌کننده بستگی دارد و اغلب، برای ارائهٔ تعریف، تعداد زیادی گزینه وجود دارد. می‌توان ارزش یک قلم دارایی را به روش‌های زیر تعیین کرد (از یک معیار سنجش استفاده نمود): قیمت خرید (مبنای بهای تاریخی)، ارزش فعلی خالص درآمدهای مورد انتظار، بازده بالقوهٔ نقدینگی جاری یا انواع دیگری از معیارهای سنجش و

1. Mattessich

www.irhesabdaran.ir

قابل تأیید در زمان کنونی. هیچ امکانی وجود ندارد که از مجرای ***قوانین طبیعی*** (یعنی از طریق معیارهای زیربنایی سنجش) یا از طریق ادغام و ترکیبی از دو معیار زیربنایی سنجش یا تعداد بیشتری از این معیارها یک معیار سنجش استخراج کرد. بیشتر معیارهای سنجش اقتصادی و حسابداری به گروهی از معیارهای سنجش تعلق دارند که بازتاب نوعی تعریف آزاد و دلبخواه در این رشتهٔ علمی می‌باشند.(۱۹)

۳ ـ ۲ ـ ۲. انواع مقیاس‌های اندازه‌گیری

هر معیار سنجش بر یک مقیاس اندازه‌گیری استوار است. به طور کلی می‌توان مقیاس‌ها را در قالب زیر طبقه‌بندی کرد: مقیاس‌های اسمی، ترتیبی (رتبه‌ای) و فاصله‌ای یا نسبی.

مقیاس اسمی ما را در راه تعیین میزان توازن و برابری یاری می‌نماید؛ مانند دادن یک شمارهٔ مشخص به هر بازیکن فوتبال. این عمل یک طبقه‌بندی ساده از سیستم شماره‌دهی است؛ مصداق آن در حسابداری حالتی است که در مورد گروه‌بندی حساب‌ها وجود دارد. که در این حالت شماره‌ها تنها حساب‌ها (و نه ویژگی‌های آنها) را نشان می‌دهند.

مقیاس ترتیبی به ما کمک می‌کند تا مقادیر بیشتر یا کمتر را تعیین کنیم؛ مانند درجهٔ مرغوبیت پشم یا شمارهٔ خیابان‌ها. این مقیاس‌ها ارائه‌دهندهٔ نوعی ترتیب از سیستم مبتنی بر اولویت‌هاست. مسئله‌ای که دربارهٔ مقیاس ترتیبی وجود دارد این است که تفاوت‌ها یا فاصله‌های بین شماره‌ها الزاماً یکسان نیستند.

مقیاس فاصله‌ای به ما کمک می‌کند فاصله‌ها یا تفاوت‌های یکسان را تعیین کنیم؛ مانند درجهٔ حرارت یا زمان. در اجرای این روش اندازه‌گیری، به فاصله‌های بین عددهای درنظرگرفته‌شده مقادیر مساوی، داده می‌شود.

مقیاس نسبی به ما کمک می‌کند برابری یا یکسان‌بودن نسبت‌ها را تعیین کنیم. ویژگی دیگر مقیاس مزبور این است که یک مبدأ منحصر به فرد و واقعی دارد؛ یعنی دارای یک نقطهٔ صفر حقیقی است که از آن نقطه فاصله تا یک شیء مشخص می‌باشد.

حسابداری بر اساس هر یک از این معیارهای سنجش قرار دارد:

مقیاس اسمی، اگرچه در فرایند حسابداری نه تنها معیار و نه مهم‌ترین معیاری است که به این رشتهٔ علمی تعلق دارد. در فرایند ارزیابی یا قضاوت (اساس و پایهٔ حسابداری نظری) از مقیاس نسبی استفاده می‌شود؛ و در بخش‌های مشخصی از حسابداری صنعتی از ***مقیاس فاصله‌ای*** استفاده می‌شود.

www.irhesabdaran.ir

۳ـ۲. منطق نهفته در حسابداری ثبت دوطرفه

رسالهٔ راهب ***لوکا پاچیولی***[1] دربارهٔ دفترداری باعث شد که حسابداری ثبت دوطرفه زبانزد خاص و عام شود. ولی در یکی از پنج بخش این کتاب *کلیات حساب، هندسه و اصول نسبت‌ها* که در ۱۴۹۴ منتشر شد شرحی از دفترداری ثبت دوطرفه را که در آن زمان به نام «روش ونیزی» شناخته شده بود، ارائه کرد. الگوی ثبت دوطرفه، در ساده‌ترین شکل خود، بیانگر این است که «از کجا به دست آمده و به کجا داده شده است»، و این یک سیستم دوبعدی است که می‌توان به وسیلهٔ آن در درون مجموعه‌ای از طبقه‌ها، دسته‌بندی‌های دیگری را نیز به وجود آورد. کاربرد روش مزبور ایجاب می‌کند که بر اساس اصل ثبت دوگانه، طبقه‌بندی‌های زوجی به وجود آورد. ماتسیچ بهترین تعریف از این دیدگاه را به شرح زیر ارائه کرده است:

> گفتن این‌که یک معامله یا یک جریان اصولاً دوبعد دارد: یک جنبهٔ اصلی و یک جنبهٔ مخالف (بدین سبب از دو عبارت ***جنبهٔ اصلی***[2] و ***جنبهٔ مخالف***[3] استفاده شده تا از عبارت‌های ***درون‌دادها***[4] و ***برون‌دادها***[5]، اجتناب شود، زیرا از ذات این دو واژه بوی واژگان «بدهکار» و «بستانکار» به مشام می‌رسد و از این دو واژه هم بوی بسیار تند فرایند ثبت فنی به مشام می‌رسد). به بیانی دقیق‌تر، اصل مزبور بیانگر این است که ***دسته‌ای از رویدادهای اقتصادی وجود دارند که با یک طبقه‌بندی مقداری دوبعدی (در درون یک مجموعه از طبقه‌ها) هم‌شکل می‌باشند.***(۲۱)

حسابداری ثبت دوطرفه بر دو نوع است: حسابداری ثبت دوطرفه مبنی بر ***طبقه‌بندی*** و حسابداری ثبت دوطرفه مبنی بر ***روابط علّی***. هر دو نوع بر برابربودن مقدار بدهکار و بستانکار تکیه می‌نمایند.

مقصود از حسابداری ثبت دوطرفه مبتنی بر طبقه‌بندی این است که معادلهٔ اصلی حسابداری که بیانگر وضع طبقه‌بندی است، حفظ شود:

دارایی‌ها = بدهی‌ها + حقوق صاحبان سرمایه

حسابداری مبتنی بر ثبت دوطرفه، یک «بدهکار» طبقه‌ای را نشان می‌دهد، در حالی که یک «بستانکار» طبقهٔ دیگری را نشان می‌دهد و در نتیجه دو طبقه‌بندی متفاوت به وجود

---

1. Luca pacioli
2. aspect
3. counter - aspect
4. input
5. output

www.irhesabdaran.ir

می‌آید. برای مثال، خرید موجودی کالا به طور نسیه به مبلغ ۲۰ هزار دلار به صورت زیر ثبت می‌شود:

	بد	بس
موجودی کالا	۲۰ هزار دلار	
حساب‌های پرداختی		۲۰ هزار دلار

با این ثبت، دو طبقهٔ جدید به وجود آمد؛ یکی مبتنی بر دارایی جدید خریداری‌شده، و دیگری بر اساس یک قلم بدهی جدید به وجود آمده است؛ این دو، به بخش‌های دو طرف معادلهٔ حسابداری تعلق دارند.

در حسابداری ثبت دوطرفه مبتنی بر روابط علّی، رابطهٔ علت و معلولی در قالب یک افزایش و کاهش ارائه می‌شود. مقدار افزایش (بدهکار) با مقدار کاهش یا بستانکار برابر است و خنثی می‌شود. برای مثال، خرید همین مقدار موجودی در ازای پول نقد به صورت زیر ثبت می‌شود:

	بد	بس
موجودی کالا	۲۰ هزار دلار	
صندوق		۲۰ هزار دلار

در ارزیابی یا قضاوت دربارهٔ هر دو نوع حسابداری مبتنی بر ثبت دوطرفه چاره‌ای وجود ندارد، جز این‌که حسابداری ثبت دوطرفه مبتنی بر طبقه‌بندی را، تنها حالتی خاص از دفترداری ثبت چندگانه به حساب آوریم. این امر برخلاف شیوه‌ای است که *آرتور کی‌لی*[1] (۱۹۸۴) می‌اندیشید؛ چراکه وی بر این باور بود که روش مزبور نمی‌تواند به طور قطع، کامل باشد. حال دربارهٔ حسابداری ثبت دوطرفه مبتنی بر عوامل علّی چه می‌توان گفت؟ *ایجیری*[2] این مطلب را به فصیح‌ترین بیان به صورت زیر ابراز می‌نماید:

برخلاف حسابداری ثبت دوطرفه مبتنی بر طبقه‌بندی، ثبت دوطرفهٔ مبتنی بر روابط علّی، یک افزایش (بدهکار) با یک کاهش (بستانکار) مقایسه می‌شود. اگر قرار بود رکن یا عامل سومی را به آن اضافه کنیم و یک ثبت سه‌طرفه به وجود آوریم، این رکن یا عامل سوم چه خواهد بود؟ استنتاج چنین رکنی

1. Arthur Cayley
2. Ijiri

www.irhesabdaran.ir

به راحتی امکان‌پذیر نیست، زیرا مسئلهٔ اصلی این نیست که از میان چند طبقه دو طبقه را برگزید (مانند حالتی که در ثبت دوطرفه مبتنی بر طبقه‌بندی وجود دارد)، بلکه منشأ آن پنداشتی است که ما دربارهٔ تغییر در منابعی داریم که افزایش یا کاهش می‌یابند. اگر مقدار مثبت با مقدار منفی مقایسه شود، چیزی برای مقایسه‌کردن باقی نخواهد ماند، مگر این‌که ما ابعاد دیگری را به این تغییر اضافه نماییم.(۲۲)

۴ ـ ۲. اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری[1]

۱ ـ ۴ ـ ۲. مفهوم اصل پذیرفته‌شدهٔ حسابداری

حسابداری در درون یک چارچوب تلویحی به مرحلهٔ اجرا در می‌آید. این چارچوب را اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری می‌نامند. بیانیهٔ شمارهٔ ۴ هیئت اصول حسابداری، وابسته به انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ابراز داشت که اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری به «تجربه، منطق، عادت، کاربرد و ... ضرورت عملی» اشاره دارند.(۲۳) و آنها «... دربرگیرندهٔ عرف، قواعد، مقررات و رویه‌هایی هستند که در یک زمان خاص برای ارائهٔ تعریفی از رویهٔ پذیرفته‌شدهٔ حسابداری لازم هستند».(۲۴) این اصول رهنمودهایی هستند برای حرفهٔ حسابداری تا در فرایند انتخاب از میان روش‌های حسابداری و تهیهٔ صورت‌های مالی، به شیوه‌ای که به عنوان یک روش عملی (اجرایی) حسابداری خوب تلقی شود، مورد استفاده قرار گیرند. این قواعد، مقررات، عرف‌ها و رویه‌ها دارای مقام و منزلت خاصی شده‌اند که در اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری گنجانده می‌شوند؛ زیرا، از نظر ضمانت اجرایی، از حمایت‌های قابل ملاحظه‌ای برخوردارند. هیئت اصول حسابداری در فصل ششم از بیانیهٔ شمارهٔ ۴ به این عبارت اشاره می‌کند:

از آن‌جا که اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری مظهر توافق نظر (اجماع صاحب‌نظران) است، بر این دیدگاه یا استنباط متکی است که به صورت عمومی پذیرفته شده و از نظر ***ضمانت اجرایی*** از حمایت‌های قابل ملاحظه‌ای برخوردار است، ولی این اصول معرف چیزی است که هنوز از آن تعریف دقیقی نشده است.(۲۵)

یک راه برای این‌که به عبارت **پذیرش عمومی** معنی قابل قبولی داده شود، این است؛ شرایطی را که یک روش حسابداری به عنوان روش قابل قبول عموم پنداشته می‌شود، تعیین

1. Generally accepted accounting principles (GAAP)

www.irhesabdaran.ir

کرد. برای مثال، *اسکینر*[1] چنین استدلال می‌کند که روش حسابداری باید، دست کم، یک یا چند شرط زیر را تأمین کند تا واجد این خصوصیت گردد و مورد پذیرش عموم قرار گیرد:

- در مواردی که شرایط مناسب است روش مورد نظر برای موارد متعدد و گوناگون، کاربرد عملی و واقعی داشته باشد.
- در اعلامیه‌های جوامع حرفهٔ حسابداری یا سایر سازمان‌های رسمی (ابراز نظر آنها ضمانت اجرایی دارد) مانند کمیسیون بورس اوراق بهادار در ایالات متحدهٔ آمریکا، باید از این روش، حمایت شده باشد.
- متفکران، اندیشمندان و استادان برجستهٔ حسابداری در نوشته‌های خود از این روش حمایت کرده باشند.

با گذشت زمان، ادبیات متعلق به اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری گسترش یافته و شامل گسترهٔ وسیعی از بیانیه‌ها، ابراز نظرها و اعلامیه‌هایی شده است که از منابع سازمان‌های گوناگون رسمی (گفته‌های آنان ضمانت اجرایی دارد) ارائه شده‌اند. آن شامل اعلامیه‌هایی می‌شود که در زمان کنونی به وسیلهٔ سازمان‌های مختلف تدوین‌کنندهٔ استانداردها ارائه شده‌اند؛ مانند هیئت استانداردهای حسابداری مالی، بیانیه‌های استانداردهای حسابداری مالی و تفسیرها و نیز ابراز نظرهای هیئت اصول حسابداری و خبرنامه‌های تحقیقات حسابداری که به وسیلهٔ انجمن حسابداران رسمی آمریکا منتشر می‌شود.

سایر منابع تکمیل‌کنندهٔ پیکرهٔ اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری عبارت‌اند از:

۱. رهنمودهای حسابداری و حسابرسی در صنایع خاصی که از سوی انجمن حسابداران رسمی آمریکا منتشر شده و بیانیه‌های موضع‌گیری و تفسیرهای حسابداری، انجمن حسابداران رسمی آمریکا.
۲. نشریه‌های شناخته‌شدهٔ هیئت استانداردهای حسابداری مالی، مانند خبرنامه‌های فنی و نشریه‌هایی که متعلق به پیشینیان است، مانند بیانیه‌های هیئت اصول حسابداری.
۳. نشریه‌های کمیسیون بورس اوراق بهادار، مانند سلسله نشریه‌های حسابداری.
۴. رویه‌های رایج و شناخته‌شده مانند رویه‌هایی که در نشریهٔ ***روش‌های حسابداری*** به صورت سالانه به وسیلهٔ انجمن حسابداران رسمی آمریکا منتشر می‌شود.
۵. اوراق و نشریه‌هایی که به وسیلهٔ انجمن حسابداران رسمی آمریکا منتشر می‌شود،

---

1. Skinner

www.irhesabdaran.ir

بیانیه‌های مفهومی که به وسیلهٔ هیئت استانداردهای حسابداری مالی منتشر می‌شود، کتاب‌های مرجع و مقاله‌های مهم حرفه‌ای.

این پراکندگی در منابع را می‌توان در قالب یک سلسله مراتب ارائه کرد. در نمودار ۳ ـ ۲ این سلسله مراتب در یک منزلگاه چهارطبقه نشان داده شده است. (منزلگاه اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری). ضمانت اجرایی رهنمودهای حسابداری در دست مقام‌های متعدد رسمی این حرفه و کمیسیون بورس اوراق بهادار است.

با این حال، کاربرد عبارت «پذیرش عمومی» هنوز هم به عنوان یک موضوع ابهام‌انگیز مطرح است؛ به ویژه در شرایطی که یک مطلب جدید طرح می‌شود، یا یک استاندارد جنبهٔ لازم‌الاجرا به خود می‌گیرد. به گفتهٔ اسکینر:

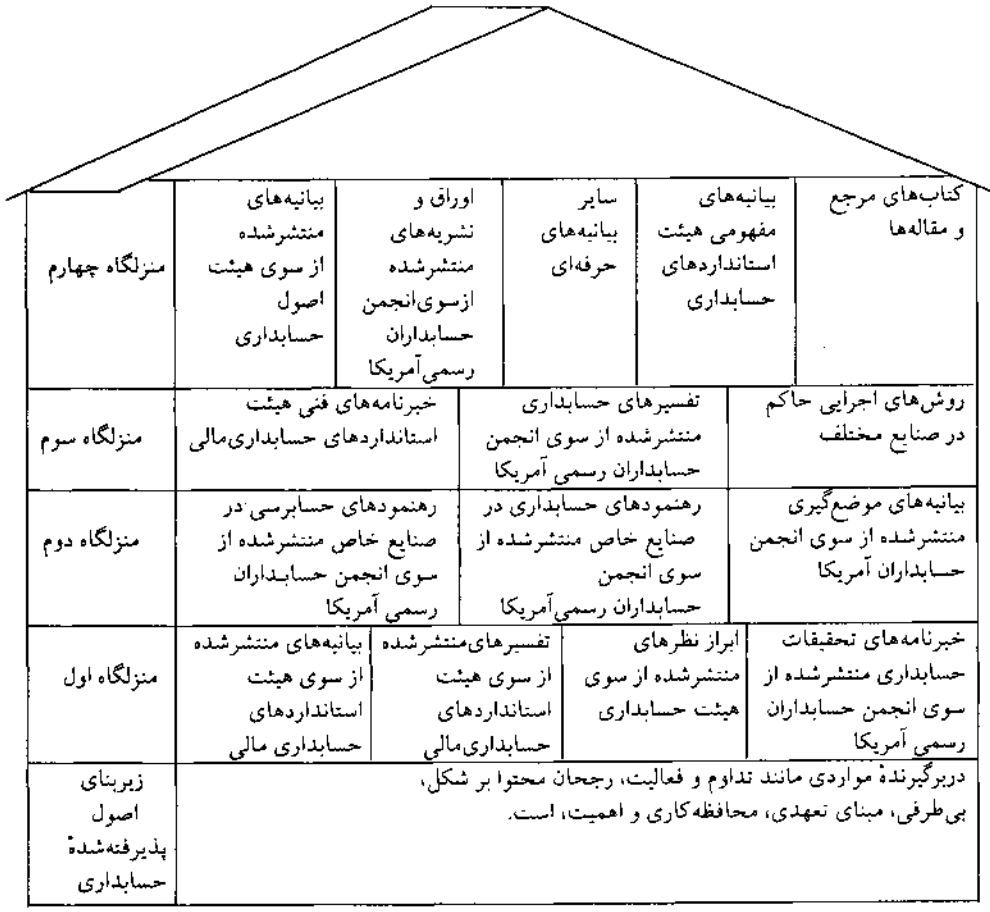
> ... در یک موقعیت یا وضع جدید، بدیهی است که چیزی به نام اصول پذیرفته‌شدهٔ عمومی وجود ندارد. اگر شرکت‌های مختلف سیاست‌های گوناگونی را در پیش گیرند، برای قضاوت در مورد این‌که چه چیزی مورد پذیرش عموم است هیچ ساز و کاری وجود نخواهد داشت (در عمل این کار غیرممکن نیست که بگوییم همهٔ آنها مورد پذیرش عموم قرار خواهند گرفت). از سوی دیگر، معمولاً توصیه‌ای که به وسیلهٔ گروه تدوین‌کنندهٔ استانداردها می‌شود، خود به خود، به وسیلهٔ عموم مورد پذیرش قرار می‌گیرد و سایر روش‌های علمی حذف می‌شوند و این امر بدون توجه به میزان شهرت یا نبود شهرت این توصیه، صورت می‌گیرد.(۲۷)

۲ ـ ۴ ـ ۲. کدام‌یک باید مورد پذیرش قرار گیرد؟ اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری، مجموعه‌ای خاص از اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری یا «سایر مبانی فراگیر حسابداری»؟

در پنداشتی که از اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری داشته‌ایم، تغییری صورت گرفته است. دیگر نمی‌توان این اصول را به عنوان مجموعه‌ای دقیق از قواعد سنجش و اندازه‌گیری به حساب آورد (چنین دیدگاهی وجود ندارد). در واقع، با توجه به شرایط مختلف، این اصول کاربردهای گوناگون، مختلف و متعدد دارند. از سوی دیگر تعداد زیادی اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری خاص وجود دارد. مواردی مانند اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری برای سازمان‌های دولتی، اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری برای سازمان‌های تجاری قانونمند، اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری برای سازمان‌های غیرانتفاعی، اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری برای شرکت‌های سرمایه‌گذاری و اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری برای سازمان‌های کوچک در جریان است. هیئت استانداردهای حسابداری مالی این امر را به

www.irhesabdaran.ir

نمودار ۳ ـ ۲. منزلگاه اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری



Source: Stevin, Rubin, "The House of GAAP", Journal of Accountancy (June 1987), p, 123.

صورت رسمی پذیرفته است و بر همین اساس برای شرکت‌های کوچک متعلق به چند نفر، تخفیف‌هایی قایل شده است که بر اساس آن شرکت‌های کوچک نباید برخی از اطلاعات را در صورت مالی افشا نمایند؛ مانند به تعلیق درآوردن شرط مربوط به افشای اطلاعات سود هر سهم در ۱۹۷۸، اطلاعات مربوط به بخش‌های شرکتی که اوراق بهادار آن در دست عموم نیست یا بین اطلاعاتی که همهٔ شرکت‌ها باید افشا نمایند و آنچه را که تنها انواع خاصی از شرکت‌ها افشا می‌کنند، باید فرق قایل شد.

www.irhesabdaran.ir

هم‌چنین به راه‌ها یا گزینه‌هایی که در مورد اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری وجود دارد، توجه زیادی می‌شود و اصولاً این گزینه‌ها در رابطه با صورت‌های مالی مطرح است که طبق ***سایر مبانی فراگیر حسابداری***[1] تهیه می‌شوند. انگیزهٔ اصلی برای روی‌آوردن به «سایر مبانی فراگیر حسابداری» ریشه در تغییرات زیر دارد: تغییر در قوانین مالیاتی (با تصویب قانون بهبود وضعیت اقتصادی در ۱۹۸۱)؛ افزایش فاصله بین حسابداری مالیاتی و حسابداری مبتنی بر رعایت اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری؛ افزایش شرکت‌های تضامنی (مشارکت‌های خصوصی)، تشکیل شرکت‌های سهامی به نام زیر فصل S؛ تشکیل سایر شرکت‌هایی که ترجیح می‌دهند صورت‌های مالی را بر مبنای روش نقدی ارائه کنند و مالیات بپردازند و سرانجام نتیجه‌های حاصل از آزمون‌هایی را که کمیتهٔ ویژهٔ تحقیق دربارهٔ افزایش بیش از حد استانداردهای حسابداری وابسته به انجمن حسابداران رسمی آمریکا انجام داد و هدف آن تأیید روش حسابداری مالیاتی بود. انجمن حسابداران رسمی آمریکا در «گزارش ویژه، بیانیهٔ شمارهٔ ۱۴ استانداردهای حسابرسی» در ۱۹۷۶ برای کسانی که طبق بیانیه‌های «سایر مبانی فراگیر حسابداری» عمل می‌نمودند، رهنمودهایی ارائه کرد. از میان چهار نوع گزارش شناخته‌شده، یکی بر اساس «سایر مبانی فراگیر حسابداری» قرار دارد. برای این‌که گزارش در طبقهٔ «سایر مبانی فراگیر حسابداری» قرار گیرد باید یکی از چهار شاخص زیر وجود داشته باشد:

۱. استفاده از یک مبنای حسابداری که برای سازمان‌های قانونمند لازم است. اصولاً برای شرکت‌های قانونمند این مبنا نمی‌تواند خارج از اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری باشد.
۲. استفاده از یک مبنای حسابداری که معمولاً برای اظهارنامه‌های مالیاتی به کار برده می‌شود. این مبنا اصولاً نمی‌تواند خارج از حوزهٔ حسابداری مالیاتی باشد.
۳. استفاده از یک مبنای حسابداری مبتنی بر دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی، همراه یا بدون توجه به حسابداری تعهدی. اصولاً این مبنا نمی‌تواند چیزی خارج از حسابداری نقدی یا حسابداری نقدی تعدیل‌شده باشد.
۴. استفاده از یک مبنای حسابداری که در سایهٔ کاربرد یک مجموعهٔ مشخص از شاخص‌ها به دست آید. نمونه‌های خوب از این نوع عبارت‌اند از صورت‌های مالی بر

1. Other Comprehensive bases of accounting (OCBOA)

www.irhesabdaran.ir

مبنای ارزش جاری یا صورت‌های مالی که بر مبنای سطح قیمت‌ها تعدیل شده باشند.

گزارش‌هایی که بر مبنای «سایر مبانی فراگیر حسابداری» تهیه شده باشند، برای استفاده‌کنندگان و حسابداران رسمی مسئله‌های زیادی را به بار می‌آورند که از آن جمله‌اند:

۱. چنین به نظر می‌رسد که این مبانی نمی‌توانند قابل قبول تلقی شوند، یا جزیی از روش‌های شناخته‌شده در حسابداری باشند تا بتوان آنها را جایگزین اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری نمود. این وضع، زمانی بدتر می‌شود که حسابرس ناگزیر از گنجاندن بند میانی در گزارش خود است که:

الف) بیانگر مبنایی است برای ارائهٔ صورت‌های مالی که حسابرس بر آن اساس اظهار نظر ارائه دهد (یا ترجیحاً خواننده را نسبت به مراجعه به یادداشت پیوست صورت‌های مالی هدایت کند که بیانگر چنین واقعیتی است)؛

ب) خواننده را به یادداشت پیوست صورت‌های مالی ارجاع می‌دهد و آن بیانگر شیوه‌ای است که مبنای ارائهٔ گزارش‌ها با اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری متفاوت است و امکان دارد دربارهٔ اثر پولی چنین اختلاف‌ها یا تفاوت‌هایی اظهارنظر نماید؛

پ) بیانگر این است که صورت‌حساب‌ها به گونه‌ای تهیه نشده‌اند که طبق اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری باشند [در ارائهٔ این صورت‌های مالی اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری رعایت نشده است]. کسانی که تخصص چندان زیادی ندارند، عبارت گنجانده‌شده در گزارش حسابرس را به عنوان شرطی می‌پندارند که حسابرس در نظر گرفته است، و آن را یک جمله یا عبارت آگاهی‌دهنده به حساب نمی‌آورند.

۲. برای کسانی که در مرحلهٔ اجرا هستند، بیانیه‌های «سایر مبانی فراگیر حسابداری» موجب بروز مسئله‌هایی می‌شود، زیرا فاقد رهنمودهای فراگیرند و مشابه عبارت‌ها یا جمله‌های گنجانده‌شده در اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری نمی‌باشند. یک عضو انجمن حسابداران رسمی آمریکا هنگام رویارویی با چنین وضعی و یا مواجه‌شدن با مسئله‌ای در حسابرسی یا حسابداری می‌تواند از طریق نامه‌نگاری یا با استفاده از یک تلفن مجانی با یک واحد خدمات مشاوره‌ای به نام «سازمان خدمات فنی» وابسته به انجمن حسابداران رسمی آمریکا تماس بگیرد و مشکل خود را حل کند یا راه چاره بجوید.

www.irhesabdaran.ir

اما کدام‌یک باید مورد پذیرش قرار گیرد؟ اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری، مجموعه‌ای خاص از اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری یا سایر مبانی فراگیر حسابداری؟ کسانی که طرفدار یکنواختی، همگونی یا قابل مقایسه‌بودن اعداد و ارقام مندرج در صورت‌های مالی هستند به نفع اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری رأی می‌دهند؛ کسانی که طرفدار انعطاف‌پذیری بیشتر و جاده‌ای هموارتر هستند تا بتوانند مسئله‌های ناشی از شرایط گوناگون را حل کنند، به نفع مجموعه‌ای خاص از اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری رأی می‌دهند و آنان که طرفدار شرایط منحصر به فرد یا مخالف انباشت بیش از حد استانداردها هستند، به نفع «سایر مبانی فراگیر حسابداری» رأی می‌دهند.

۳ ـ ۴ ـ ۲. گسترهٔ اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری: محدود یا گسترده؟

حسابداری در سازمان‌های کوچک با این مسئله روبه‌رو است که این سازمان‌ها برای رعایت مقررات بی‌ربط با بار بسیار سنگین هزینه‌های اداری و حسابداری روبه‌رو هستند، و نیاز به این دارند که از طریق قایل‌شدن معافیت‌هایی، از این بار سنگین رهایی یابند. توجه به این مطلب که بیش از نیمی از فروش شرکت‌های تولیدی، تجاری و خرده‌فروشی ایالات متحدهٔ آمریکا به وسیلهٔ شرکت‌های کوچک و متوسط (که در بورس سهام آمریکا یا نیویورک پذیرفته نشده‌اند) انجام می‌شود، موجب گردید تا مرکز ثقل این مسئله دارای گرانش بیشتری شود. پرسش اصلی این است که آیا بین شرکت‌های کوچک و بزرگ هیچ‌گونه تفاوت واقعی وجود دارد یا خیر؟ آیا بین استفاده‌کنندگان از اطلاعات نیازهای متفاوتی وجود دارد که تفاوت قواعد یا مقررات مختلف حسابداری در قالب دو دسته از اصول پذیرفته شدهٔ حسابداری، (اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری برای شرکت‌های کوچک و آنها که متعلق به تعداد محدودی هستند و اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری برای شرکت‌های بزرگ) قابل توجیه باشند یا خیر؟

تفاوت بین شرکت‌های کوچک و بزرگ

با توجه به تفاوت بین شرکت‌های کوچک و بزرگ، این پرسش مطرح است؛ شرکت‌هایی را باید شناسایی کرد که ناگزیر به تهیهٔ گزارش‌های مالی کنونی، و رعایت شرایط ذی‌ربط نباشند. برای متمایزساختن شرکت‌های کوچک از شرکت‌های بزرگ، بر اساس تفاوتی که بین آنها وجود دارد، باید تعریفی را ارائه نمود. هیئت

www.irhesabdaran.ir

استانداردهای حسابداری مالی، به صورت آزمایشی، شرکت کوچک را بدین‌گونه تعریف کرد:

شرکتی که عملیات آن نسبتاً اندک است و معمولاً کل فروش یا درآمد آن به کمتر از پنج میلیون دلار می‌رسد. اصولاً این شرکت (الف) متعلق به مالکی است که در آن مدیریت می‌کند، (ب) تعداد مالکان آن انگشت‌شمارند، (پ) همهٔ مالکان در ادارهٔ امور شرکت مشارکتی فعال دارند (به استثنای موردی که اعضای خانواده مالک هستند)، (ت) مالکیت به ندرت منتقل می‌شود، و (ث) دارای یک ساختار سادهٔ سرمایه می‌باشد.(۲۸)

هم‌چنین هیئت استانداردهای حسابداری مالی، یک شرکت سهامی را به عنوان نمونه‌ای از شرکت بزرگ به صورت زیر تعریف کرده است:

شرکتی که (الف) اوراق بهادار آن در یک بازار عمومی در بازار بورس یا بازار خارج از بورس داد و ستد می‌شود یا (ب) ملزم است صورت‌های مالی خود را به کمیسیون بورس اوراق بهادار ارائه کند. هم‌چنین اگر شرکتی برای فروش هر دسته از اوراق بهادار خود، در یک بازار عمومی ناگزیر باشد صورت‌های مالی خود را منتشر نماید، در زمرهٔ شرکت‌های سهامی و شرکت‌های بزرگ قرار می‌گیرد.(۲۹)

چنین نتیجه می‌شود که شرکت بزرگ شرکتی متفاوت از شرکت کوچکی است که تعریف آن در بالا ارائه شده و یک شرکت خصوصی (یعنی شرکتی که از شرکت سهامی تعریف‌شده در بالا متفاوت است) متفاوت از شرکتی است که تعریف بالا درباره آن صدق کند. اگرچه این تعریف‌ها تفاوت واقعی بین شرکت‌های کوچک، بزرگ، سهامی و خصوصی را مشخص می‌نمایند، ولی این مطلب را روشن نمی‌کنند که رهایی از الزامات گزارشگری و افشای اطلاعات در مورد کدام‌یک از انواع شرکت‌ها صادق است: شرکت‌های خصوصی، شرکت‌های کوچک یا شرکت‌های کوچک و خصوصی؟

تفاوت در استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی

با توجه به تفاوت‌های استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، انتشاردهندگان این صورت‌ها باید مشخص نمایند که (الف) آیا بین نیازهای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی شرکت‌های بزرگ سهامی، و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی شرکت‌های خصوصی تفاوت‌های واقعی وجود دارد یا خیر، و (ب) آیا با توجه به میزان یا درجهٔ اعتماد و اتکای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی شرکت‌های خصوصی، (به عنوان منابع اطلاعاتی) تفاوت واقعی بین آنان وجود دارد یا خیر؟ تحقیق‌های تجربی که با توجه به این دو پرسش

www.irhesabdaran.ir

انجام شده است، به نتیجه‌های متفاوت (ضد و نقیض) رسیده‌اند. مدارک و شواهد ناشی از تحقیق‌ها بیانگر این است که تحلیلگران مالی و سهامداران (سهامداران شرکت‌های بزرگ سهامی) در زمرهٔ نخستین استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های بزرگ سهامی قرار می‌گیرند، در حالی که مدیران مالک در شرکت‌های خصوصی و اعتباردهندگان در زمرهٔ کسانی قرار می‌گیرند که از صورت‌های مالی شرکت‌های خصوصی استفاده می‌کنند: چنین نتیجه می‌شود که گویا گروه‌های مختلف نیازهای اطلاعاتی مختلف داشته باشند. ولی، مدرک دیگری مؤید این است که مقام‌های واحد اعتبارات در بانک‌ها و تحلیلگران اوراق بهادار، از نظر اطلاعاتی که اصولاً در صورت‌های مالی گنجانده می‌شود، دارای اولویت‌ها یا سلیقه‌های مشابهی هستند. مدرک مزبور که (نتیجهٔ یک تحقیق تجربی است) موارد انگشت‌شماری را نشان می‌دهد که این دو گروه، از نظر اطلاعات، برای موارد خاص دارای اولویت‌های متفاوتی هستند (برای مثال، بانک‌ها به تجزیه و تحلیل جریان‌های نقدی و تحلیلگران اوراق بهادار به سود هر سهم توجه ویژه می‌نمایند). نتیجهٔ آخرین تحقیقی که در این زمینه انجام شده، مؤید موضع تدوین‌کنندگان استانداردها پیرامون این مطلب است که ارائهٔ تعریفی دقیق از نیازهای استفاده‌کنندگان ضروری است. بیانیهٔ شمارهٔ ۴ ***هیئت اصول حسابداری***، گروه‌های متفاوت استفاده‌کنندگان را، به شرح زیر شناسایی کرده است: مالکان، اعتباردهندگان و عرضه‌کنندگان مواد اولیه (بالفعل و بالقوه)، مدیریت، مقام‌های مالیاتی، کارکنان، مشتریان، تحلیلگران و مشاوران مالی، بازارهای بورس، حقوق‌دانان، قانون‌گذاران و مقام‌های پذیرش شرکت‌ها (در سازمان‌های بورس)، نشریه‌های مالی و سازمان‌های گزارشگر، شوراهای تجاری و اتحادیه‌های کارگری. اگرچه بیانیهٔ مزبور بر این امر اعتراف دارد که این گروه‌ها دارای نیازهای متفاوت هستند، ولی همان بیانیه مؤید این است که:

> ... مسئله مشخص‌ساختن نیازهای خاص تعداد زیادی از استفاده‌کنندگان، هزینه‌های مربوط به تأمین تمام این نیازها، ابهام ناشی از انتقال بیش از یک مجموعهٔ اطلاعاتی دربارهٔ نتیجه‌های مالی عملیات یک شرکت، مانع از این می‌شود که بتوان نیازهای همهٔ استفاده‌کنندگان را (در رابطه با تهیه و عرضهٔ گزارش‌هایی که هدف‌های خاصی را تأمین می‌کنند) برآورده ساخت.

هم‌چنین تحقیق مزبور توانست یکی از ویژگی‌های اصلی حسابداری مالی را شناسایی نماید: «صورت‌های مالی با مقاصد عام، باید به گونه‌ای طرح‌ریزی شوند که نیازهای عمومی یا مشترک مالکان و اعتباردهندگان بالفعل و بالقوه را تأمین نمایند». این ویژگی اصلی حسابداری مالی بر این پیش‌فرض استوار است که تعداد زیادی از استفاده‌کنندگان، نیازهای

www.irhesabdaran.ir

اطلاعاتی مشابهی دارند. همان‌گونه که انتظار می‌رفت، هیئت استانداردهای حسابداری مالی موضع مشابهی را برگزید. هدف‌های ابرازشدهٔ این هیئت برای گزارشگری مالی این است که نیازهای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، به طور عمومی، تأمین شود و نه این‌که نیازهای خاص گروه‌های خاص از استفاده‌کنندگان تأمین گردد.

یکی دیگر از دیدگاه‌های هیئت استانداردهای حسابداری مالی که در متن پیشنهادی بیانیهٔ شمارهٔ ۱۴، به نام ***گزارشگری مالی برای بخش‌هایی از یک شرکت تجارتی*** منتشر شد به شرح زیر است:

> به هر حال، هیئت بر این باور است که تفاوت فاحشی میان تصمیم‌ها و فرایند تصمیم‌گیری کسانی که از صورت‌های مالی شرکت‌های خصوصی یا کوچک‌تر استفاده می‌کنند، وجود ندارد... اطلاعاتی که باید به وسیلهٔ چنین گزارش‌هایی افشا شود برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی شرکت‌های بزرگ سهامی عام (سهام آنها در دست عموم مردم است) نیز اهمیت زیاد دارد. از همین دیدگاه، این بیانیه در مورد همهٔ صورت‌های مالی که نتیجه‌های عملیات را طبق اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری ارائه می‌نمایند، کاربرد دارد.

چنین به نظر می‌رسد که تدوین‌کنندگان استانداردها بر این امر آگاهی دارند که محیط اقتصادی فعالیت شرکت‌های کوچک و شرکت‌هایی که متعلق به چند نفر هستند، با محیط فعالیت شرکت‌های سهامی بزرگ (که سهام آنها در دست عموم مردم است) متفاوت است.

ولی بسیاری از افراد و گروه‌ها با دیدگاه‌های ابرازشده به وسیلهٔ بیانیهٔ شمارهٔ ۴ هیئت اصول حسابداری و موضع هیئت استانداردهای حسابداری مالی در مورد ماهیت استفاده‌کنندگان و نیازهای آنان و نیز با بیشتر نتیجه‌های تحقیقات تجربی مبنی بر این‌که در نیازهای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی تفاوت عمده وجود ندارد، موافق نیستند. دیدگاه شهودی که در عین حال دیدگاهی دقیق و درست می‌باشد چنین است که تحلیلگران مالی و سهامداران شرکت‌ها از استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی بزرگ هستند و مدیران مالک در شرکت‌های کوچک، بانکداران و سایر اعطا کنندگان اعتبار، در زمرهٔ کسانی هستند که از صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک‌تر و شرکت‌های متعلق به چند نفر استفاده می‌کنند.

موضع رسمی دربارهٔ «اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری در شرکت‌های کوچک»

از ۱۹۵۲، حرفهٔ حسابداری با توجه به اندازه یا بزرگی شرکت‌ها (کوچک در برابر بزرگ) یا

www.irhesabdaran.ir

مالکیت (سهامی عام در برابر خصوصی) همواره بر معیارهای سنجش، شیوهٔ گزارشگری و افشای اطلاعات متفاوت، توجه نموده است. واحد مستقل استانداردهای حسابداری در انجمن حسابداران رسمی آمریکا با تشکیل کمیتهٔ اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری برای شرکت‌های کوچک‌تر و شرکت‌هایی که متعلق به چند نفر است، کمیتهٔ «اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری در شرکت‌های کوچک» را تشکیل داد تا در مورد کاربرد اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری در شرکت‌های کوچک‌تر و شرکت‌های متعلق به عده‌ای انگشت‌شمار تحقیقی انجام دهد. با توجه به اوراق ارسال‌شده برای بیش از ۲۰ هزار عضو انجمن، چهار پرسش عمده طرح شد:

۱. آیا وجود تفاوت شیوهٔ اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری معقول است؟
۲. اگر در شیوهٔ اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری تفاوت‌هایی وجود داشته باشد، کاربردهای متفاوت را بر چه مبنایی باید تعیین کرد؟
۳. اگر قرار است در کاربرد اصول پذیرفته‌شده حسابداری تفاوت‌هایی وجود داشته باشد، چه تفاوت‌هایی معقول است؟
۴. اگر در شیوهٔ اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری تفاوت‌هایی وجود داشته باشد این تفاوت‌ها بر استقلال حسابداران خبره چه اثری می‌تواند داشته باشد؟

«کمیتهٔ اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری در شرکت‌های کوچک» بر اساس پاسخ‌های دریافت‌شده درگزارش سال ۱۹۷۶ خود چنین نتیجه‌گیری نمود که به طور کلی در درون کل حرفه برای توصیه‌هایی در زمینهٔ رویه‌های عملی کنونی و رعایت اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری جهت تهیه صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک‌تر و شرکت‌های متعلق به چند نفر و با توجه به گزارش‌های حسابداران خبره در مورد چنین صورت‌های مالی حمایت‌های زیادی وجود دارد. به ویژه، این گزارش (در صفحه‌های ۸ و ۹) نتیجه‌های زیر را ارائه کرد و در رابطه با مسئله‌های مطرح، توصیه‌های زیر را مطرح نمود:

[نتیجه‌ها]

- ... برای تهیهٔ صورت‌های مالی با مقاصد عام، باید از یک دسته از اصول اندازه‌گیری یا سنجش استفاده کرد، زیرا فرایند سنجش و اندازه‌گیری باید مستقل از ماهیت استفاده‌کنندگان و منافع آنها در نتیجه‌های مالی حاصل‌شده، باشد.
- ... با توجه به نیازهای استفاده‌کنندگان، ماهیت اطلاعات افشاشده و میزان شرح تفصیلی برای هر

www.irhesabdaran.ir

اطلاع خاصی که افشا می‌شود، بسیار متفاوت خواهد بود.

- ... در رعایت اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری [باید بین] اطلاعات ... [و اطلاعات] اضافی و تحلیلی که در صورت‌های مالی همهٔ شرکت‌ها افشا می‌شود [تفاوت قایل شد].

[توصیه‌ها]

- ... هیئت استانداردهای حسابداری مالی باید شاخص‌هایی را ارائه دهد تا بتوان به وسیلهٔ آن اطلاعاتی را که طبق اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری باید افشا شود ... از اطلاعاتی که فقط برای داده‌های تحلیلی یا اضافی باید ارائه نمود، متمایز ساخت ... سپس باید در یک بررسی رسمی از اطلاعاتی که در زمان حال افشا می‌شود طبق اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری این شاخص‌ها را به کار برد و هیئت در اعلامیه‌های جدید خود باید از آنها استفاده نماید.
- ... واحد مستقل استانداردهای حسابرسی در انجمن حسابداران رسمی آمریکا باید اعلامیه‌های مربوط به گزارش حسابداران خبره را، در موارد زیر مورد تجدید نظر قرار دهد: (الف) صورت‌های مالی حسابرسی‌نشده، که از آن جمله می‌توان به صورت‌های مالی اشاره کرد که ادعای مربوط به «فقط مصرف داخلی دارند» پذیرفته نمی‌شوند، (ب) اطلاعات مالی که در چارچوب‌های خاص ارائه می‌شوند و (پ) صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای شرکت‌های کوچک‌تر و شرکت‌های متعلق به تعدادی انگشت‌شمار.
- هیئت استانداردهای حسابداری مالی باید بیانیهٔ شمارهٔ ۱۵ هیئت اصول حسابداری **[سود هر سهم]** را مورد تجدید نظر قرار دهد. زیرا طبق این بیانیه شرکت‌هایی که سهام آنها در دست عموم مردم است ... باید داده‌های مربوط به سود هر سهم را اعلام کنند و این اطلاعات را افشا نمایند.

واکنش‌های رسمی (از مقام‌های رسمی) در برابر این توصیه‌ها مثبت بود. انجمن حسابداران رسمی آمریکا «کمیتهٔ خدمات و بررسی» را ایجاد کرد و مقام آن را هم‌سطح کمیتهٔ ارشد قرار داد. هدف‌های کمیتهٔ مزبور دربر گیرندهٔ توجه همه‌جانبه به اعلامیه‌های منتشرشده از سوی انجمن حسابداران رسمی آمریکا بود، که در مورد ارتباط حسابداران رسمی با صورت‌های مالی حسابرسی‌نشده، مطرح می‌باشد. در این راستا، هدف آن توجه به شرکت‌های کوچک بود. از آن زمان تاکنون کمیتهٔ حسابداری در مورد استانداردهای حسابداری و خدمات مربوط به بررسی‌ها چندین بیانیه منتشر کرده است، که ارتباط حسابداران رسمی با صورت‌های مالی حسابرسی‌نشدهٔ شرکت‌ها را مشخص ساخته و مسیر آن را تعیین کرده است. نتیجهٔ نهایی این بود که برای شرکت‌های کوچک این امکان به

www.irhesabdaran.ir

وجود آمد که صورت‌های مالی خود را در قالب ***حسابرسی نشده ولی قابل‌قبول*** ارائه کنند.

هیئت استانداردهای حسابداری مالی در برابر این گزارش واکنش مساعد نشان داد. این هیئت در ۱۹۷۸ بیانیهٔ شمارهٔ ۲۱ به نام ***تعلیق گزارش سود هر سهم و اطلاعات مربوط به بخش‌ها به وسیلهٔ شرکت‌های غیر سهامی*** را منتشر ساخت و بدین وسیله اعلام کرد که شرکت‌های خصوصی ملزم به افشای اطلاعات مربوط به سود هر سهم و اطلاعات مربوط به بخش‌های شرکت نیستند. هم‌چنین، هیئت مزبور اقدام به انتشار بیانیه‌هایی در مورد آزمون مربوط به اندازه یا بزرگی شرکت‌ها نمود که بر آن اساس شرکت‌های کوچک و خصوصی از بسیاری از مقررات اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری، معاف می‌شوند.

ولی تلاش‌های هیئت استانداردهای حسابداری مالی نتوانست اثر چندان زیادی بر دیدگاه‌های حاکم انجمن حسابداران رسمی آمریکا بگذارد. از این‌رو، در ۱۹۸۰ «کمیتهٔ انتشار گزارش‌های فنی در بخش اجرایی شرکت‌های خاص» از انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای شناسایی معیارهای مهم سنجش و اندازه‌گیری و شرایط افشای اطلاعات طبق اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری که دارای ویژگی‌های زیر می‌باشد، طرحی را به اجرا درمی‌آورد: (الف) معیارهای اندازه‌گیری و شرایط افشا که با توجه به صورت‌های مالی بیشتر شرکت‌های کوچک و شرکت‌های خصوصی متوسط "مربوط" نمی‌باشند یا (ب) منافعی که برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی ایجاد می‌کند به اندازه‌ای نیست که مخارج رعایت این اصول را توجیه نماید.

این کمیته در ۱۹۸۲ گزارش خود را به نام ***غروب بررسی اصول حسابداری***، منتشر کرد. کمیته توصیه نمود که تغییراتی صورت گیرد و بر اساس آن، یازده شرط مربوط به حسابداری و افشای اطلاعات حذف شود، زیرا کمیتهٔ مزبور بر این باور بود که این شرط‌ها در مورد شرکت‌های خصوصی نباید کاربرد داشته باشد و منافع اصل حاصل از آن برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی شرکت‌های خصوصی به اندازه‌ای نیست که مخارج تهیهٔ این صورت‌های مالی را توجیه نماید. یازده مورد بررسی و توصیه‌شده به شرح زیر بود:

۱. مالیات بردرآمد معوق (انتقالی به دوره‌های بعد)؛
۲. اجاره‌های بلندمدت (اجاره به شرط تملیک)؛
۳. منظورکردن هزینهٔ بهره به بهای تمام‌شدهٔ دارایی‌ها (سرمایه‌ای تلقی‌کردن هزینه‌های بهره)؛
۴. بهرهٔ تلویحی؛
۵. مانده‌های جبرانی (سپرده‌های الزامی)؛
۶. ادغام شرکت‌ها؛

۷. تمدید وام و تجدید مفاد قرارداد وام (در مورد وام‌هایی که شرکت دچار مشکل شده است)؛
۸. هزینه‌های تحقیق و توسعه؛
۹. عملیات متوقف‌شده؛
۱۰. مزایای مالیاتی عملیات؛
۱۱. معافیت‌های مالیاتی ناشی از سرمایه‌گذاری.

بدین وسیله بار دیگر توپ در زمین هیئت استانداردهای حسابداری مالی افتاد. آیا این هیئت باید در جهت تدوین «اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری برای شرکت‌های کوچک» گام بردارد، یا این‌که مسئله انباشت بیش از حد استانداردها را که شرکت‌های کوچک با آن روبه‌رو شده‌اند، حل نماید؟ برای هیئت استانداردهای حسابداری مالی روش منطقی‌تر این بود که نخست مسئلهٔ افزایش بار استانداردها را حل کند که در این صورت می‌توانست مسئله‌هایی را که شرکت‌های کوچک با آنها روبه‌رو شده‌اند، کاهش دهد. تدوین یک مجموعه از «اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری برای شرکت‌های کوچک» در عمل و منطق نامعقول خواهد بود. بیشتر انتقادهای ناشی از داشتن دو دسته از اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری متقاعدکننده به نظر می‌رسند.

نمونه‌هایی از این انتقادها به شرح زیر می‌باشند:

۱. بهبود در ارائهٔ گزارش که یک گروه از استفاده‌کنندگان باید منجر به بهبود گزارش به گروه‌های دیگر شود.
۲. همهٔ شرکت‌ها در محیطی همانند فعالیت می‌کنند، با شرایط اقتصادی مشابه روبه‌رو می‌شوند و با احتمال بسیار زیاد معامله‌ها و داد و ستدهای همانندی دارند.
۳. بیشتر شرکت‌ها به شوراهای تجاری یا گروه‌های صنعتی تعلق دارند. اصولاً صورت‌های مالی شرکت‌های متعلق به شوراهای تجاری یا گروهی خلاصه می‌شود. وجود روش‌های مختلف حسابداری برای شرکت‌های مختلف در یک گروه امکان مقایسهٔ صورت‌های مالی آنها را از بین می‌برد.
۴. بیشتر شرکت‌های خصوصی در نهایت عام می‌شوند (در نهایت سهام آنها به همهٔ مردم ارائه خواهد شد).

۵ ـ ۲. سیاست‌های حسابداری و تغییر آن

سازمان‌ها برای ثبت معامله‌ها و تهیهٔ صورت‌های مالی ناگزیرند از بین روش‌های گوناگون حسابداری یک یا چند روش را انتخاب نمایند. اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری این روش‌ها

را تعیین کرده است (در اختیار شرکت‌ها قرار داده) و روش منتخب نشان‌دهندهٔ سیاست‌های حسابداری شرکت می‌باشد. هیئت اصول حسابداری در بیانیهٔ شمارهٔ ۲۲، به نام ***افشای سیاست‌های حسابداری*** (آوریل ۱۹۷۲) در بند ۶، به بهترین شکل این سیاست‌ها را تعریف کرده است:

> سیاست‌های حسابداری یک واحد گزارشگر دربرگیرندهٔ اصول خاص حسابداری و روش اجرایی این اصول می‌باشد که مدیریت شرکت، طبق قضاوت خود و با توجه به شرایط، آنها را مناسب‌ترین می‌داند. و بدین وسیله، وضع مالی، تغییر در وضع مالی و نتیجهٔ عملیات را، طبق اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری به شیوه‌ای مطلوب ارائه می‌نماید و بر همین اساس، برای تهیهٔ صورت‌های مالی، چنین روشی را انتخاب کرده است.

هم‌چنین بسیاری از سازمان‌ها تغییر در روش‌های حسابداری را به عنوان بخشی از سیاست‌های حسابداری خود مطرح می‌کنند. باور عموم بر این است که سازمان‌ها برای مخفی‌کردن نارسایی‌های عملکردی خود اقدام به تغییر در روش‌های حسابداری می‌نمایند. در ادبیات حسابداری دربارهٔ تغییر در اصول و برآوردهای حسابداری (طبق میل یا خواست مدیریت برای رسیدن به هدف‌های مشخص، مانند هموارسازی سود،[۳۰] یا کاهش هزینه‌های نمایندگی، در رابطه با نقض مفاد قرارداد وام) توضیحاتی داده شده است. خلاصه‌ای از تحقیق‌های کنونی مؤید این است که با سخت‌ترشدن شرایط وام (سخت‌گیری در مفاد قرارداد وام) شرکت‌ها می‌کوشند از طریق تغییرات مناسب در روش‌های حسابداری از میزان این سخت‌گیری‌ها بکاهند.[۳۱] در واقع با بررسی در تحقیقی که تغییرهای حسابداری در (الف) سازمان‌های موفق و ناموفق[۳۲] و (ب) شرکت‌هایی که با تغییر نرخ وام روبه‌رو هستند یا این پدیده را تجربه می‌کنند،[۳۳] مدارک و شواهدی به دست می‌آید و بیانگر این است که مدیران از طریق انجام‌دادن تغییرهای حسابداری کوشیده‌اند در میزان سود اصلاحاتی را به عمل آورند (سود را تعدیل نمایند).

از سوی دیگر، تدوین‌کنندگان قوانین و مقررات حسابداری نیز کوشیده‌اند توانایی‌های مدیریت در انجام تغییرهای حسابداری را (با هدف افزایش یا کاهش سود خالص) محدود کنند. در ۱۹۷۰ بیانیهٔ شمارهٔ ۲۰ هیئت اصول حسابداری به صراحت اعلام کرد؛ تغییرهای حسابداری باید با اثرهای انباشتهٔ ناشی از تغییر همراه باشد، و شرکت‌های گزارش‌دهنده را ناگزیر ساخت در صورت سود و زیان مقایسه‌ای، با منظورکردن این اثرهای انباشته که ناشی از تغییر در سود خالص دوره‌ای که تغییر در آن رخ داده است و در یادداشت پیوست گزارش‌های مالی، در مورد اثرهای ناشی از کاربرد روش جدید حسابداری در صورت سود

و زیان، پیش از اقلام غیر مترقبه (و در مورد مقدار سود هر سهم در دوره‌ای که تغییر در آن رخ داده است) اطلاعات لازم را افشا نمایند. به همین شیوه، نشریهٔ حسابداری شمارهٔ ۱۷۷ کمیسیون بورس اوراق بهادار شرکت‌ها را ملزم می‌سازد تغییرهای حسابداری را در مسیری انجام دهند که روش حسابداری جدید از ارجحیت برخوردار باشد و مدیر نیز هنگام تغییر روش از قضاوت تجاری معقولی استفاده نماید. اگر چه این دو بیانیه به عنوان ساز و کار (روش) اعمال کنترل عمل می‌کنند، ولی نمی‌توانند توانایی مدیر در افزایش یا کاهش سود، از مجرای تغییر در روش حسابداری را منتفی نمایند. *آرتورلویت*[1]، رئیس هیئت مدیرهٔ کمیسیون بورس اوراق بهادار بر این باور است که شرکت‌های سهامی عام برای اعمال مدیریت بر سود شرکت از شش روش حسابداری (در مرحلهٔ عمل) استفاده کرده‌اند:

۱. ارائهٔ بیش از واقع ارقام ناشی از تغییرها، با هدف پاک‌کردن ترازنامه؛
۲. طبقه‌بندی بخش مهمی از قیمت یک واحد خریداری‌شده به عنوان مخارج فرایند تحقیق و توسعه (یک هزینهٔ جاری) به گونه‌ای که بتوان این مبلغ را یک‌باره هزینه کرد؛
۳. ایجاد بدهی‌های سنگین برای شناخت هزینه‌ها در آینده (این بدهی‌ها به عنوان بخشی از خرید ثبت می‌شوند) و بدین وسیله مصون‌ساختن سودهای خالص آینده؛
۴. استفاده از مفروضات غیرواقعی برای برآورد بدهی‌ها، در مورد اقلامی مانند برگشت فروش، زیان‌های ناشی از وام، هزینه‌های تضمین (خدمات پس از فروش) به گونه‌ای که بتوان در طی یک دورهٔ آینده از طریق معکوس‌کردن تعهدات بلندمدت سود خالص را بهبود بخشید؛
۵. گنجاندن اشتباه‌های عمدی در دفاتر شرکت و توجیه عدم امکان در اصلاح این خطاها بر اساس استدلال مبنی بر این‌که مقادیر حایز اهمیت نیستند؛ و
۶. شناسایی و ثبت درآمد پیش از این‌که فرایند تحصیل درآمد کامل شود.[۳۴]

۶ ـ ۲. فرضیهٔ هموارسازی

۱ ـ ۶ ـ ۲. ماهیت هموارسازی سود

می‌توان هموارسازی سود را نوعی اقدام آگاهانه با هدف طبیعی نشان‌دادن (عادی‌ساختن) سود دانست که مدیریت می‌خواهد بدین وسیله به یک سطح مطلوب و مورد نظر از سود،

1. Arthur Levitt

دست یابد. در ۱۹۵۳ مشاهدات **هیورت**[1] حکایت از آن داشت که «... به منظور هموارسازی یا هم‌سطح‌کردن سود خالص یک دوره و از بین‌بردن نوسان‌های سود ... از روش‌های گوناگون حسابداری استفاده می‌شود و شرکت‌ها می‌کوشند بدین وسیله سود خالص را به دوره‌های حسابداری متوالی تخصیص دهند.[۳۵] به دنبال این ادعا، **موسن**[2]، ***دانز***[3][۳۶] و **گوردن**،[4][۳۷] بحث‌هایی را مبنی بر این‌که انگیزهٔ مدیران برای هموارسازی سود بر اساس این فرض قرار دارد که مدیریت ترجیح می‌دهد سود و نرخ رشد آن دارای نوعی ثبات باشند، و نه این‌که جریان مربوط به میانگین سود پیوسته افزایش یابد و شاهد نوسانات سنگین باشد، به صورتی دقیق‌تر، مطرح کردند. گوردن دیدگاه خود را دربارهٔ هموارسازی به صورت زیر ابراز داشت:

قضیهٔ ۱: شاخصی را که مدیریت شرکت در فرایند انتخاب از میان روش‌های گوناگون حسابداری به کار می‌برد بر این اساس قرار دارد که مطلوبیت یا رفاه اقتصادی به حداکثر برسد.

قضیهٔ ۲: افزایش مطلوبیت مدیریت از جهت ۱) امنیت شغلی، ۲) سطح درآمد و نرخ رشد در آن و ۳) سطح و نرخ رشد در اندازه یا بزرگی شرکت.

قضیهٔ ۳: تأمین هدف‌های مدیریت ابرازشده در قضیهٔ ۲، تا حدی، به رضایت سهامداران نسبت به عملکرد شرکت بستگی دارد؛ یعنی اگر سایر عوامل ثابت باشد، هر قدر سهامداران ابراز رضایت یا سعادت بیشتری بکنند، امنیت شغلی، درآمد و سایر خواست‌های مدیریت نیز بیشتر خواهد شد.

قضیهٔ ۴: رضایت سهامداران نسبت به میزان افزایش متوسط نرخ رشد سود شرکت (یا متوسط نرخ بازده سرمایه) و ثبات سود شرکت. این قضیه به شیوه‌ای راحت و آشکار در قضیهٔ شمارهٔ ۲ مورد تأیید قرار می‌گیرد.

قاعده: با فرض این‌که چهار قضیهٔ بالا مورد قبول واقع شوند یا صحت آنها به اثبات برسد، چنین نتیجه می‌شود که مدیریت در محدودهٔ قدرت خود، یعنی محدوده‌ای که مقررات حسابداری مجاز می‌داند، می‌کوشد: ۱) سود مورد گزارش را هموار سازد و ۲) نرخ رشد سود را هموار کند. مقصود ما از «هموارسازی نرخ رشد سود» این است: اگر نرخ رشد بالا باشد رویه‌ای از حسابداری به کار برده خواهد شد که آن را کاهش دهد و عکس این نیز

---

1. Heyworth 2. Mousen 3. Downs
4. Gordon

صادق است.[۳۸]

بیدل مَن[1] هموارسازی سود را به بهترین شکل ممکن ارائه کرده است، که در زیر می‌آید:

می‌توان هموارسازی سود خالص مورد گزارش را به صورت زیر تعریف کرد: اقدام آگاهانه برای کاستن از نوسان‌های ناشی از تغییر در سطح سود خالص به گونه‌ای که در زمان کنونی برای شرکت عادی جلوه کند. به این مفهوم، هموارسازی سود نمایانگر تلاشی است که مدیریت انجام می‌دهد تا تغییرهای غیرعادی سود را بدان حد کاهش دهد که با توجه به اصول حسابداری و مدیریت سالم، مجاز است.[۳۹]

با توجه به تعریف بالا باید انگیزهٔ هموارسازی سود، ابعاد هموارسازی و ابزارها یا روش‌های هموارسازی سود را توضیح داد و آنها را روشن نمود.

۲ ـ ۶ ـ ۲. انگیزه‌های هموارسازی سود

از ۱۹۵۳، هیورت مدعی شده است که انگیزهٔ هموارسازی سود بر این پایه قرار دارد که رابطه با اعتباردهندگان و کارکنان بهبود یابد و از سوی دیگر از طریق اقدام‌های روان‌شناسانه چرخه‌ها و نوسان‌های تجاری کاهش یابد.[۴۰] گوردن بر این باور است که:

۱. شاخصی که مدیریت شرکت در انتخاب از میان روش‌های حسابداری به کار می‌برد این است که روش مزبور، مطلوبیت یا رفاه را به حداکثر برساند.
۲. همین مطلوبیت تابعی از امنیت شغلی، سطح و نرخ رشد حقوق و سطح و نرخ رشد شرکت (از نظر اندازه یا بزرگی) می‌باشد.
۳. رضایت سهامداران از عملکرد شرکت باعث می‌شود که مقام و میزان پاداش مدیران بالا رود.
۴. این رضایت به نرخ رشد و ثبات سود شرکت بستگی دارد.[۴۱]

این قضیه‌ها منجر به نیاز به هموارسازی سود می‌شود و قاعدهٔ زیر بیانگر این مطلب است:

با فرض این‌که چهار قضیهٔ بالا مورد قبول واقع شوند یا صحت آنها به اثبات برسد، چنین نتیجه می‌شود که یک مدیر در محدودهٔ قدرت خود، یعنی محدوده‌ای که قواعد حسابداری مجاز می‌داند، ۱) سود مورد گزارش را هموار می‌سازد و ۲) نرخ رشد سود را هموار می‌سازد. مقصود از هموارسازی نرخ رشد سود به شرح زیر است: اگر نرخ رشد بالا باشد، رویه‌هایی به اجرا درمی‌آید تا آن را کاهش دهد و عکس

1. Beidelman

قضیه هم صادق است.[۴۲]

بیدل من دو دلیل ارائه می‌کند که مدیریت بر آن اساس می‌کوشد سودهای خالص مورد گزارش را هموار سازد.[۴۳] نخستین دلیل بر اساس این فرض استوار است که یک جریان ثابت سود می‌تواند سطح بالاتری از سود تقسیمی (در مقایسه با جریان سود خالص متغیر) را تأیید کند که در نتیجه بر ارزش سهام شرکت اثری مطلوب می‌گذارد، زیرا میزان کل ریسک شرکت را کاهش می‌دهد. او می‌گوید:

از آن‌جا که تغییرپذیری مورد مشاهده دربارهٔ روند سود خالص مورد گزارش می‌تواند بر انتظارهای ذهنی سرمایه‌گذاران (در رابطه با دستاوردهای محتمل آینده، از نظر سود خالص و سود تقسیمی) اثر بگذارد، امکان زیادی وجود دارد که مدیر بتواند از طریق هموارسازی سود اثری مساعد و مطلوب بر ارزش سهام شرکت بگذارد.[۴۴]

دومین دلیلی که وی در مورد هموارسازی سود ارائه می‌کند، توانایی مدیر در خنثی‌سازی ماهیت پرنوسان یا چرخشی سودهای خالص مورد گزارش است و مدیریت احتمالاً بدین وسیله می‌تواند میزان همبستگی بازدهی‌های مورد انتظار شرکت را به بازدهی مجموع دارایی‌های موجود در بازار کاهش دهد. او می‌گوید:

از آن‌جا که فرایند همگون‌سازی خود به خودِ سودهای تقسیمی موفق بوده، و از آن‌جا که کاهش کوواریانسی بازدهی‌های بازار مورد توجه سرمایه‌گذاران بوده است و به صورت بخشی از فرایند ارزیابی آنها درآمده است، هموارسازی سودها بر ارزش سهام اثرهای مثبت خواهد داشت.[۴۵]

در واقع هموارسازی سود، ناشی از احساس به این نیاز است که مدیریت می‌خواهد پدیدهٔ عدم اطمینان محیط را خنثی نماید و نوسان‌های عملکرد سازمان را که ناشی از چرخهٔ میان‌دوره‌ای مبتنی بر رونق و کساد است، کاهش دهد. مدیریت، برای انجام‌دادن چنین کاری یکی از سه رفتار زیر را در پیش می‌گیرد: رفتار آرامش‌بخش سازمانی،[۴۶] رفتار آرامش‌بخش بودجه‌ای[۴۷] یا رفتار مبتنی بر پرهیز از ریسک.[۴۸] هر یک از این رفتارها مستلزم اتخاذ تصمیم‌هایی است که بر مصرف یا تخصیص هزینه‌های (بهای تمام‌شده) اختیاری اثر می‌گذارد که در نتیجه هموارسازی سود را در پی خواهد داشت.

علاوه بر این رفتارها که با هدف خنثی‌کردن پدیده‌های عدم اطمینان محیطی است، می‌توان ویژگی‌های سازمانی را مشخص ساخت. سازمان‌ها از نظر میزان هموارسازی سودهای خاص، از یکدیگر متمایز می‌شوند. برای مثال، کامین[1] و

1. Kamin

رانن[1] [۴۹] اثر تفکیک مالکیت از مدیریت را بر فرایند هموارسازی سود (بر اساس این فرض که سازمان‌های تحت کنترل مدیریت با احتمال بیشتری اقدام به هموارسازی سود می‌نمایند و آن را جلوه‌ای از مدیریت آزاد و داشتن رفتار آرام‌بخش بودجه‌ای می‌دانند) مورد بررسی قرار دادند: نتیجه‌هایی را که آنها به دست آوردند مؤید این است؛ در سازمان‌های تحت کنترل مدیران که دارای موانع زیادی بر سر راه عمل می‌باشند، به میزان بیشتری اقدام به هموارسازی سود می‌شود.

[در یک تحقیق] به مدیریت این وظیفه محول شد که از طریق تلاش در راه هموارسازی سود و همگون‌ساختن اجزای آن، پیام‌های مربوط به محدودیت‌های اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری را مخدوش نماید، بدین وسیله پیام مربوط به جریان‌های نقدی مورد انتظار را مخابره کند و فرایند قابل اتکابودن پیش‌بینی‌های مبتنی بر یک سلسله اعداد هموارشدهٔ مورد مشاهده را تقویت نماید[۵۰]. فرض بر این است که سه عامل محدودکننده مدیریت در مسیر هموارسازی سود رهنمون می‌شوند:

۱. ساز و کارهای بازار رقابتی، که راه‌های موجود برای مدیریت را محدود می‌سازند؛
۲. طرح جبران خدمات مدیریت، که با عملکرد سازمان و سود حسابداری رابطهٔ مستقیم دارد؛ و
۳. تهدید به جایگزین‌کردن مدیریت.

این شیوه برای هموارسازی سود تنها مربوط به مدیریت ردهٔ بالا و تهیهٔ گزارش‌های مالی برون‌سازمانی نمی‌شود؛ بلکه فرض بر این است که این نوع هموارسازی به وسیلهٔ مدیریت ردهٔ پایین و حسابداری درون‌سازمانی (در قالب رفتار آرامش‌بخش سازمانی و رفتار آرامش‌بخش بودجه‌ای) نیز وجود دارد.[۵۱]

به تازگی این واژگان تغییر یافته‌اند و به جای ***هموارسازی سود***[2] از عبارت **مدیریت سود**[3] استفاده می‌شود. بررسی‌های به عمل آمده نشان داده که انگیزهٔ مدیریت سود که در میل مدیریت برای افزایش سود سالانهٔ شرکت ریشه دارد،[۵۲ و ۵۳] بر رقابت‌های آزاد[۵۴] و احتمال تدوین مقررات تجارت خارجی اثر شدید می‌گذارد.[۵۵]

۳ ـ ۶ ـ ۲. ابعاد هموارسازی سود

به طور کلی، مقصود از ابعاد هموارسازی سود ابزار یا روش‌هایی است که به وسیلهٔ آن

---

1. Ronen
2. income smoothing
3. earnings management

اعداد و ارقام مربوط به سود یکسان می‌شود. *داشر و ملکام*[1] بین هموارسازی واقعی و هموارسازی تصنعی تفاوت قایل شدند و آن را بدین‌گونه بیان کردند:

هموارسازی واقعی بر معاملهٔ حقیقی تأکید دارد که بر مبنای آن و با هدف ایجاد اثرهایی بر سود، انجام می‌شود. در حالی که، مقصود از هموارسازی تصنعی به کارگیری رویه‌هایی از حسابداری است که هزینه‌ها یا درآمدها را از یک دوره به دورهٔ دیگر منتقل می‌نمایند.(۵۶)

شاید نتوان این دو روش هموارسازی را از یکدیگر تفکیک کرد. برای مثال، ممکن است مقدار هزینه‌های جاری گزارش‌شده کمتر یا بیشتر از مقادیر دوره‌های قبل باشد. این امر می‌تواند ناشی از اقدام‌های آگاهانه‌ای باشد که در مورد میزان هزینه‌های جاری انجام شده است (هموارسازی واقعی) و یا ناشی از روش‌های گزارشگری (هموارسازی تصنعی) باشد. پیشنهاد می‌شود که یک آزمون عملی مناسب در مورد هر روش به اجرا در آید که آن:

... یک منحنی از جریان سود است که به دو روش محاسبه شود،

(الف) حذف یک متغیر که در آن دست‌کاری شده و

(ب) گنجاندن یا افزودن این متغیر.(۵۷)

کاپلند[2] نیز نسبت به هموارسازی تصنعی توجه کرده و آن را به صورت زیر تعریف نموده است:

هموارسازی سود مستلزم گزینش پیاپی معیار سنجش حسابداران یا مقررات گزارشگری در یک الگوی خاص می‌باشد که اثر ناشی از آن ارائهٔ گزارشی از جریان سود با تغییر اندک نسبت به روند مورد نظر است (در مقایسه با حالتی که بدین‌گونه عمل نمی‌شود)(۵۸)

علاوه بر هموارسازی واقعی و تصنعی در ادبیات حسابداری ابعاد دیگری از هموارسازی نیز مورد توجه قرار گرفته است. یک طبقه‌بندی مشهور، بُعد سوم از هموارسازی را هم ارائه کرده و آن را هموارسازی طبقه‌ای نامیده است. *بارنز*[3] و همکاران تفاوت بین سه روش هموارسازی را به صورت زیر بیان نموده‌اند:

۱. هموارسازی از طریق وقوع رویداد و (یا) شناخت و ثبت آن: مدیریت می‌تواند زمان معامله‌های واقعی را به گونه‌ای تعیین کند که آنها بر درآمد مورد گزارش اثر بگذارند و بدین گونه در طول زمان نوسان‌ها را مهار کند. در بیشتر موارد، تعیین زمان طبق برنامه برای وقوع رویدادها (مانند وقوع هزینهٔ تحقیق و توسعه) تابع مقررات حسابداری است که بر فرایند شناخت و ثبت این رویدادها حاکم است.

---

1. Dasher and Malcom 2. Copeland 3. Barnes

۲. هموارسازی از طریق تخصیص بر دوره‌های زمانی: با فرض وقوع رویداد و شناخت و ثبت این رویداد، مدیریت برای تعیین دوره‌هایی که تحت تأثیر مقادیر کمّی این رویدادها قرار می‌گیرند، از اختیارات زیادی برخوردار است و می‌تواند بر آنها اعمال کنترل نماید.

۳. هموارسازی از طریق طبقه‌بندی (از این‌رو، آن را هموارسازی طبقه‌ای می‌نامند): هنگامی که آمار و ارقام موجود در مورد مدیریت سود و زیان، به غیر از سود خالص (پس از کسر همهٔ هزینه‌ها از همهٔ درآمدها) موضوع هموارسازی باشد، مدیریت می‌تواند اقلام مربوط به اجزای سود را طبقه‌بندی نماید و بدین وسیله تغییرات مربوط به دورهٔ زمانی متعلق به این آمار را کاهش دهد.(۵۹)

به طور کلی هموارسازی واقعی در رابطه با هموارسازی از مجرای وقوع رویدادها و شناخت (ثبت) آنها انجام می‌شود، در حالی که هموارسازی تصنعی در رابطه با هموارسازی، از طریق تخصیص مقادیر کمّی رویداد، بر دوره‌های زمانی انجام می‌گیرد.

۷ ـ ۲. فرضیهٔ مبتنی بر ارائهٔ اطلاعات مالی گمراه‌کننده

تصمیم‌گیرندگانی که نمی‌توانند به صورت مستقیم، بر رویدادهای مورد مشاهده تکیه نمایند، از اطلاعات حسابداری استفاده می‌کنند و اصولاً اطلاعات حسابداری چیزی جز «جانشین یا عضو علی‌البدل» برای پدیده‌های واقعی نیست. دست‌کاری در اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌گیرندگان این فرصت را به وجود می‌آورد تا نوعی پیام را مخابره نمایند که به پنداشت‌های مردم دربارهٔ عملکرد مدیریت شکل می‌دهد و این کار از طریق مقررات گمراه‌کننده، پیچیده و دلبخواه میسر می‌گردد. فرض مبتنی بر ارائهٔ اطلاعات مالی گمراه‌کننده که به وسیلهٔ روسِن[1] ارائه شد،(۶۰) مؤید این است که «این مسئله یک امر تصادفی نیست بلکه برعکس، نتیجهٔ مقررات گزارشگری انعطاف‌پذیر و مبتکرانه است که به وسیلهٔ تدوین‌کنندگان استانداردها ارائه می‌شود؛ یعنی همان کسانی که در تسخیر اجراکنندگان آگاه به مقررات و کسان دیگری هستند که درگیر فرایند گزارشگری مالی می‌باشند».(۶۱) مقصود «در تسخیر» دیگران بودن فرایندی است که در آن هدف اصلی مقررات که حمایت از استفاده‌کنندگان است، معکوس می‌گردد و به نفع کسانی تمام می‌شود که مجری مقررات هستند ـ مقررات بر آنها اعمال می‌شود.(۶۲) فرض مبتنی بر ارائهٔ اطلاعات گمراه‌کننده به گونه‌ای است که هر دو بخش خصوصی و عمومی را دربر می‌گیرد

1. Revsine

www.irhesabdaran.ir

«زیرا انگیزهٔ مشارکت در هر دو بخش تأیید استانداردهایی است که در واقع موجب ارائهٔ تصویری نادرست از واقعیت اقتصادی می‌شود و این امر درخور هدف آنان است».[۶۳]

این فرض در مورد مدیران، سهامداران، حسابرسان و تدوین‌کنندگان استانداردها، صادق است.

۱. مدیران شرکت‌ها، استانداردهای گزارشگری سست را نسبت به استانداردهای دقیق و سخت، برتر می‌شمارند، زیرا چنین استانداردهایی به آنها اجازه می‌دهد که (الف) سود را به شیوه‌ای مطلوب به سال‌های دیگر منتقل کنند تا به پاداش‌های مورد نظر دست یابند، (ب) سهامداران را تحت تأثیر قرار دهند و (پ) از طریق پیش‌دستی در خرید (بلعیدن) شرکت‌های دیگر شغل خود را تضمین نمایند.[۶۴]

۲. سهامداران هم از استانداردهای سست سود می‌برند، البته با فرض این‌که هموارسازی سودهای مورد گزارش مدیران باعث می‌شود که نوسان سودهای مورد گزارش کاهش یابد که در نتیجه تصور بازار دربارهٔ میزان ریسک مربوط به ناتوان‌ماندن شرکت در بازپرداخت بدهی‌ها کاهش می‌یابد و ارزش شرکت بالا می‌رود.

۳. حسابرسان هم گونه‌ای از مقررات گزارشگری را برتر می‌شمارند که برای هم‌نوایی با صاحبکار بتوان واقعیت‌های اقتصادی را مخدوش کرد و نیز زمانی که نیاز به یک سپر متعارف دارند تا خود را در پشت آن پنهان نمایند، به مقررات سفت و سخت توجه می‌کنند.[۶۵]

۴. تدوین‌کنندگان استانداردها هم از نظر حمایت از خود و هم از دیدگاه نوع‌دوستی، طرفدار فرضیه مبتنی بر ارائهٔ اطلاعات گمراه‌کننده هستند.

۵. دانشگاهی‌ها هم این فرض را برتر می‌شمارند، زیرا فرض مزبور می‌تواند به آنها فرصت‌هایی بدهد تا تئوری‌ها و پیشنهادهایی را در ازای پاداش‌ها و اعتبار حرفه‌ای بیشتر ارائه نمایند.

وجود چنین وضعی ایجاب می‌کند که تغییری صورت گیرد و فرایند تدوین استانداردها از تسخیر قانون‌گذاری خارج شود. در این ارتباط روسین فرایند چهار مرحله‌ای زیر را پیشنهاد می‌نماید:

۱. آموزش‌دادن به مردم،
۲. بهبود یا اصلاح فرایند گزینش و نظارت بر تدوین‌کنندگان استانداردها،
۳. ارائهٔ نظمی جدید برای تأمین وجوه و منابع مالی لازم، و
۴. دادن استقلال به تدوین‌کنندگان استانداردها.[۶۶]

لویت،[1] رئیس پیشین هیئت مدیرهٔ کمیسیون بورس اوراق بهادار با توجه به این مسئله‌ها و بهبود یا افزایش «*قابل اعتمادبودن و شفاف‌شدن*» صورت‌های مالی یک برنامهٔ عملی متشکل از شش بخش به شرح زیر ارائه کرده است:

- شرکت‌های سهامی عام باید دربارهٔ اثر تغییرها در مفروضات حسابداری اطلاعات دقیق ارائه کنند به گونه‌ای که بازار بتواند، «دربارهٔ ماهیت و اثرهای قراردادهای جدید وام ـ تجدید ساختار در بدهی‌ها ـ و سایر تعهدهای زیان‌آور درک بهتری پیدا کند».
- در رهنمودهای جدید کمیسیون بورس اوراق بهادار، هنگامی که قضاوت پیرامون اهمیت، صورت می‌گیرد، ضرورت دارد تا علاوه بر عوامل کمّی، به عنوان عوامل کیفی نیز تأکید شود؛
- مقررات انجمن حسابداران خبره برای حسابرسی هزینه‌های تحقیق و توسعه (که‌طبق قرارداد برای شرکت انجام می‌شود) باید روشن باشد و «برای رهنمودهای کنونی دربارهٔ تجدید ساختار وام‌ها، هزینه‌کردن مبالغ سنگین که برای خرید اقلام به مصرف می‌رسید و شیوه‌های شناسایی و ثبت درآمدها دلایلی را ارائه نماید».
- کمیسیون بورس اوراق بهادار باید برای شناخت و ثبت درآمدها رهنمود دیگری منتشر نماید، این طرح باید به امکان تعمیم قواعد و استانداردهای پذیرفته‌شده برای شناخت درآمد نرم‌افزارها در صنایع دیگر توجه کند.
- هیئت استانداردهای حسابداری مالی باید در اجرای طرح‌های مشخصی که در رابطه با ارائهٔ تعریفی از بدهی‌های ساختاری مطرح هستند، سرعت بیشتری به خرج دهد.
- واحدهای مستقل اجرایی و امور شرکت‌ها در کمیسیون بورس اوراق بهادار باید شرکت‌هایی را مورد بررسی قرار دهند که این مطالب را اعلام می‌کنند: «تجدید نظر یا تجدید ساختار در سپرده‌های مربوط به بدهی‌ها، هزینه‌کردن مبالغ عمده یا به کارگیری رویه‌های دیگری که در ظاهر در زمینهٔ مدیریت بر سود خالص به اجرا در می‌آیند».(۶۷)

۸ ـ ۲. نتیجه

پس از خواندن این فصل نوعی احساس گیجی و شگفتی به انسان دست می‌دهد، زیرا متوجه می‌شود که یک رشتهٔ عملی به ظاهر قابل اجرا، عملی و قابل لمس، می‌تواند تا این

---

1. Levitt

اندازه پیچیده باشد و این همه معنی متفاوت و مسئله در آن انباشته شده است. تعریف حسابداری و سودمندی آن ما را به این واقعیت قطعی رهنمون می‌شود که در واقع حسابداری یک علم اجتماعی است؛ علمی که دارای قواعد، مقررات علمی و تئوری‌های پشتوانه (تأییدکننده) است. تئوری‌های حسابداری به فرد ارائه می‌شوند تا او وارد قلمرو یک علم اجتماعی تمام‌عیار گردد و این اندیشه به وی القا شود که در کانون کار یا فعالیت جامعه و نظام اقتصادی قرار دارد.

فصل ۳

رویکردی سنتی برای تدوین و ارائهٔ تئوری حسابداری

در طی زمان برای تدوین و ارائهٔ یک تئوری حسابداری روش‌های گوناگونی به کار رفته است. برخی از این روش‌ها به عنوان روش‌های سنتی[1] شهرت یافته‌اند، زیرا ویژگی روش‌های مزبور این است که در راه ارائه یا تدوین این نوع تئوری‌ها هیچ تلاش چشمگیری برای تأیید آنها به عمل نمی‌آید. روش‌های سنتی در برگیرندهٔ تحقیقات متعارف هستند و به جریان‌های نوین برای تحقیق و ارائهٔ یک چارچوب نظری حسابداری بر پایهٔ استدلال سنتی تکیه می‌نمایند. از میان آنها، می‌توان روش‌های زیر را از یکدیگر باز شناخت.

۱. روش‌های غیر نظری (غیر تئوریک)؛
۲. روش استنتاجی (قیاسی)؛
۳. روش استقرایی؛
۴. روش اخلاقی؛
۵. روش جامعه‌شناسی، و
۶. روش اقتصادی.

در این فصل هر یک از این روش‌ها را برحسب نقشی که در تدوین و ارائهٔ تئوری حسابداری داشته‌اند و ارزش یا اهمیت نسبی که در حسابداری از آن برخوردارند، بررسی

---

1. traditional

می‌کنیم. هم‌چنین دربارهٔ تفاوت بین تدوین و ارائهٔ تئوری و تأیید آن از یک سو، و از سوی دیگر دربارهٔ ماهیت تئوری حسابداری و روش‌شناسی (برای تدوین و ارائهٔ یک تئوری حسابداری) بحث خواهیم کرد.

۱ ـ ۳. ماهیت حسابداری: تصویرهای گوناگون

در اصل، کمیتهٔ واژه‌شناسی انجمن حسابداران رسمی آمریکا، حسابداری را به صورت زیر تعریف کرد:

> حسابداری عبارت از هنری است که به روشی ارزنده و برحسب پول، عملیات و رویدادهایی را که، دست‌کم، تا حدی دارای ویژگی مالی هستند ثبت، طبقه‌بندی و خلاصه و سپس نتیجه‌های حاصل را تفسیر می‌کند.[۱]

به تازگی و با توجه به مفهوم اطلاعات، از حسابداری تعریفی ارائه شده است:

> حسابداری یک نوع فعالیت خدماتی است. نقش یا وظیفهٔ آن ارائهٔ اطلاعات کمّی (که اصولاً از نظر ماهیت جنبهٔ مالی دارند)، دربارهٔ واحدهای اقتصادی است؛ اطلاعاتی که می‌توانند برای تصمیم‌گیری‌های مالی و انتخاب معقول از میان راه‌ها یا گزینه‌های عملی مفید واقع شوند.[۲]

در این تعریف‌ها چنین استنباط می‌شود که حسابداری یک هنر یا یک «فعالیت خدماتی» است و این‌که حسابداری دربر گیرندهٔ مجموعه‌ای از روش‌هاست که به نظر می‌رسد برای رشته‌های خاص علمی مفید می‌باشند.

در کتابچهٔ *راهنمای حسابداری* رشته‌های علمی زیر که حسابداری در آنها مفید واقع می‌شود، فهرست شده‌اند: گزارش‌های مالی؛ برنامه‌ریزی و محاسبهٔ مالیات؛ حسابرسی مستقل؛ سیستم‌های اطلاعات و پردازش داده‌ها؛ حسابداری مدیریت و صنعتی؛ محاسبهٔ (حسابداری) درآمد ملی؛ و مشاورهٔ مدیریت.[۳]

حسابداران برای ارائهٔ تئوری‌های مختلف حسابداری به تصویرهای گوناگون از فرایند حسابداری روی می‌آورند.[۴] پیش از بررسی روش‌های سنتی تدوین و ارائهٔ تئوری حسابداری، شاید روش مناسب و مفید این باشد که به برخی از این تصویرها که به روند تکاملی حسابداری مالی شکل داده‌اند، توجه کنیم و آنها را بررسی نماییم. این تصویرها عبارت‌اند از: ***حسابداری به عنوان یک زبان***، حسابداری به عنوان یک ثبت تاریخی، ***حسابداری به عنوان یک واقعیت اقتصادی کنونی***، حسابداری به عنوان یک سیستم اطلاعاتی، حسابداری به عنوان یک کالا، و سرانجام حسابداری به عنوان یک مکتب ***عقیدتی (ایدئولوژی)***.

۱ ـ ۱ ـ ۳. حسابداری به عنوان یک مکتب عقیدتی

عقیده (ایدئولوژی) یک دیدگاه جهانی (جهان‌بینی) است که با وجود داشتن بینش محدود و گاهی بسیار مهم، مانع از این می‌شود که بتوانیم جامعه‌ای را که در آن زندگی می‌کنیم و احتمالاً موجب تغییراتی در آن می‌شویم، درک کنیم. عقیده (ایدئولوژی) یک دیدگاه جهانی یا نوعی جهان‌بینی است که ما را با پایگاه یا موضع طبقه‌های گوناگون، مرتبط می‌سازد...[۵]

پنداشت یا تصور بر این بوده است که حسابداری یک پدیدهٔ عقیدتی (ایدئولوژیک) است یعنی ابزار یا وسیله‌ای است برای حفظ و مشروعیت‌بخشیدن به نظام‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی کنونی. ***کارل مارکس***[1] بر این باور است که حسابداری شکلی از آگاهی غلط را دوام می‌بخشد و ابزار یا وسیله‌ای است برای گیج‌کردن و به رمز و راز در آوردن امور، ولی در جهت آشکارساختن ماهیت واقعی روابط اجتماعی که تشکیل‌دهندهٔ تلاش‌های خلاق یا مولد هستند، گامی بر نمی‌دارد.[۶] پنداشت یا تصور بر این بوده است که حسابداری یک افسانه، نماد و نوعی آداب و رسوم است که موجب خلق یا ایجاد یک نظم نمادین می‌شود و نهادهای اجتماعی می‌توانند در آن نظام، روابط متقابل برقرار کنند. در دیدگاه رایج حسابداری (به عنوان ابزار یا وسیله‌ای از عقلانیت اقتصادی و به عنوان ابزار یا وسیله‌ای در دست یک سیستم سرمایه‌داری) هر دو پنداشت متجلی می‌شوند.

وِبر[2] توانسته است این پنداشت یا برداشت از حسابداری را که در آن چیزی جز ابزاری در دست خردگرایی یا عقلانیت اقتصادی نیست به بهترین شکل ممکن به نمایش بگذارد. زیرا او خردگرایی رسمی یک عمل اقتصادی را بدین‌گونه تعریف می‌کند: «میزان یا حدود محاسبهٔ کمی یا حسابداری که از نظر فنی امکان‌پذیر است و در دنیای واقعی می‌توان آن را به‌کار برد[۷]». همین دیدگاه به شیوه‌ای عالی به وسیلهٔ ***هیل برونر***[3] مورد تأکید قرار می‌گیرد، زیرا او می‌گوید:

دیدگاه سرمایه‌داری در مرحلهٔ عمل موجب می‌شود تا واحد پول به ابزاری بخردانه (برای محاسبهٔ هزینه و سود) تبدیل شود و در این رهگذر دفترداری ثبت دوطرفه به عنوان یک برج یادبود در می‌آید... محاسبهٔ هزینهٔ سود که اصولاً محصول یا ره‌آورد مسیر تکاملی عقلانیت اقتصادی است، به نوبهٔ خود در برابر این عقلانیت واکنش نشان می‌دهد؛ از طریق متبلورساختن و ارائهٔ تعریف (تعیین مقادیر) عددی می‌کوشد، منطق واحد تجاری را تقویت نماید.[۸]

---

1. Karl Marx 2. Weber 3. Heilbroner

۲ ـ ۱ ـ ۳. حسابداری به عنوان یک زبان

چنین تصوری وجود داشته است که حسابداری زبان تجارت است. در واقع، حسابداری یکی از ابزارها یا وسایلی است که اطلاعات مربوط به یک واحد تجاری را انتقال می‌دهد.

در بیشتر کتاب‌های مشهور درسی رشتهٔ حسابداری، این پنداشت که حسابداری به عنوان یک زبان است مورد تأکید قرار می‌گیرد. برای مثال، ایجیری بر این باور است که:

> حسابداری، به عنوان زبان تجارت با سایر زبان‌ها وجوه مشترک زیادی دارد. فعالیت‌های گوناگون تجاری یک شرکت با استفاده از زبان حسابداری در گزارش‌های مالی ارائه می‌شود. درست همان گونه که رویدادهای خبری به زبان انگلیسی در روزنامه‌ها گزارش می‌شود، برای بیان رویدادی که در حسابداری رخ می‌دهد نه تنها افراد با خطر درک نادرست (سوءتفاهم)، بلکه با ریسک‌هایی روبه‌رو می‌شوند که در سایهٔ رویارویی با عدد جعلی باید تحمل کنند و جریمهٔ آن را بپردازند، یعنی فرد یا باید دروغ بگوید یا نقض عهد نماید. برای این‌که زبان، کارکردی اثربخش داشته باشد، قابل مقایسه‌بودن گزارش‌های مالی الزامی است. چه این‌که این زبان انگلیسی یا زبان حسابداری باشد. از سوی دیگر، زبان باید انعطاف‌پذیر باشد تا خود را با محیط در حال تغییر، وفق دهد.(۹)

این پنداشت یا برداشت که حسابداری یک زبان است مورد تأیید مراجع رسمی حرفهٔ حسابداری هم که *خبرنامه‌های واژه‌شناسی حسابداری* منتشر می‌کنند، قرار گرفته است. در ادبیات تجربی که سعی می‌شود مفاهیم و ارتباطات حسابداری مورد ارزیابی قرار گیرد، به این واقعیت اعتراف می‌شود.

چه چیزی می‌تواند حسابداری را به صورت یک زبان درآورد؟ برای پاسخ‌دادن به این پرسش، بیایید به وجوه مشترک حسابداری و زبان توجه کنیم. **هاز**[1] زبان را به صورت زیر تعریف می‌کند:

> نمادهایی که انسان به کار می‌برد از نوع نشانه‌هایی نیستند که به صورت تصادفی منظم شده باشند و او را در راه به تصویر درآوردن مأخذ پراکنده و جدا از هم رهنمون گردند. بلکه، نمادهایی را که انسان به کار می‌برد به شیوه‌ای منظم یا بر اساس الگوهایی تنظیم شده‌اند، قواعد مشخصی بر کاربرد آنها حاکم است. این نظم از نمادها را زبان می‌نامند و قواعدی که بر الگوسازی و کاربرد نمادها اثر می‌گذارد، دستور زبان را به وجود می‌آورد.(۱۰)

این تعریف و تعریف‌های دیگر بیانگر این هستند که زبان از دو بخش تشکیل شده

---

1. Hawes

است؛ ***نمادها و قواعد دستوری***. از این‌رو شناخت حسابداری به عنوان یک زبان بر پایهٔ شناخت این دو جزء قرار دارد؛ دو جزئی که به عنوان دو سطح از حسابداری مطرح‌اند و در ارتباط با آن می‌توان به طریق زیر استدلال کرد:

۱. این نمادها یا علامت‌های لغوی زبان واحدهای ***معنی‌دار*** یا واژگان مشخص (قابل شناخت) در یک زبان هستند. این نمادها موضوع‌های زبان‌شناسی هستند که برای معرفی مفاهیم خاصی به کار برده می‌شوند. در حسابداری تمثیل‌های نمادین وجود دارد. برای مثال: ساندویچ‌فروشی مک دونالد، برای رشته حسابداری کلمه‌ها، اعداد، بدهکار و بستانکار را به عنوان تنها نمادهای مورد قبول و منحصر به فرد تعریف کرده است.(۱۱)

۲. مقصود از قواعد دستوری یک زبان، ترتیب یا نظمی است که در یک زبان برای ترکیب لغات به کار برده می‌شود. در حسابداری، مقصود از قواعد دستوری مجموعه‌ای کلی از رویه‌هایی است که برای خلق همهٔ داده‌های متعلق به واحد تجاری مورد استفاده قرار می‌گیرند. **جین**[1] وجوه مشترک قواعد دستوری، قواعد حسابداری را به صورت زیر بیان می‌کند:

> حسابداران خبره (رسمی) صحت رعایت قواعد را تأیید می‌کنند، درست به همان گونه که یک سخنگوی ماهر (کسی که به زبانی حرف می‌زند)، از نظر دستوری، جمله‌ای را صحیح ادا می‌نماید. قواعد حسابداری به ساختار فطری یک زبان طبیعی شکل می‌دهند و به آن رسمیت می‌بخشند.(۱۲)

با فرض وجود این اجزای تشکیل‌دهنده، نمادها و قواعد دستوری همانند، می‌توان حسابداری را به عنوان یک زبان (به عنوان یک واقعیت) تعریف کرد.

۳ ـ ۱ ـ ۳. حسابداری به عنوان یک ثبت تاریخی

به طور کلی در این دیدگاه، حسابداری را به عنوان وسیله‌ای برای ارائهٔ پیشینهٔ یک سازمان و داد و ستدهایی که با محیط خود داشته است، می‌دانند. ثبت‌های حسابداری تاریخچه‌ای از «مباشرت» مدیر بر منابع یا دارایی‌های مالک ارائه می‌کند [چه برای مالک و چه برای سهامداران شرکت]. اصولاً دیدگاه مبتنی بر مباشرت یکی از چهره‌های رابطهٔ نمایندگی (برای مالک است)، که در آن فرض می‌شود نماینده از دارایی‌های مالک حفاظت می‌نماید.

---

1. Jain

با گذشت زمان **دیدگاه مباشرت**[1] سیر تکاملی پیموده است. در این ارتباط، **برن برگ**[2] چهار دوره را از یکدیگر متمایز نموده است:

۱. دورهٔ مباشرت محض.
۲. دورهٔ مباشرت سنتی.
۳. دورهٔ به کارگیری دارایی‌ها.
۴. دورهٔ نامحدود و بی‌پایان.(۱۳)

دو دورهٔ نخست به نیاز به نماینده‌ای اشاره می‌کنند که دارایی‌ها را دست نخورده به موکل بر می‌گرداند (و او در راه انجام‌دادن وظیفهٔ مباشرت حداقل وظیفه‌های ذی‌ربط را انجام می‌دهد). در این دوره، تصور بر این است که افشای داده‌های ترازنامه کافی باشد. در دورهٔ سوم به مسئلهٔ نیاز به وجود نماینده‌ای اشاره می‌شود که برای به کارگیری یا استفاده‌نمودن از دارایی‌ها طبق برنامه‌های مورد توافق ابتکار عمل به خرج دهد و دارای بینش لازم باشد. در این دوره، علاوه بر ترازنامه، برای ارزیابی عملکرد باید داده‌هایی را در زمینهٔ استفادهٔ اثربخش از دارایی‌ها ارائه کرد. سرانجام، دورهٔ بی‌پایان از طریق نشان‌دادن انعطاف‌پذیری بیشتر در استفاده از دارایی‌ها و اجازه‌دادن به عامل یا نماینده جهت تعیین مسیر استفاده از دارایی‌ها از دورهٔ «به کارگیری دارایی‌ها» متفاوت است. برن برگ دیدگاه آخر را به صورت زیر توضیح می‌دهد:

> این دوره نه تنها مستلزم تعیین مسیر نخستین است، بلکه باید مقطعی از زمان را که این مسیرها باید تغییر کنند، مشخص سازد. وظیفهٔ مباشر، همانند کنترل راهبردی، نیازمند این است که مقدار زیادی از مسئولیت‌ها را بپذیرد. احتمالاً ویژگی «گروه کاری یا گروه ضربت» این باشد که دارای ساختار نیست و با مقدار زیادی عدم اطمینان روبه‌رو می‌باشد. چنین دیدگاهی مؤید این است که ما سیستم گزارشگری خود را همانند رئیس یا مسئولی تلقی می‌کنیم که بین صخره‌های بلند با سیستم ارتباطات بسیار ضعیف منگنه شده باشد. از یک سو، با نیاز به اطلاعات دقیق، و از سوی دیگر، با ریسک ناشی از افزایش ابهام و تحمل اضافه‌بار اطلاعات و پیچیدگی‌های بسیار زیاد، روبه‌رو می‌شود.(۱۴)

۴ ـ ۱ ـ ۳. حسابداری به عنوان یک واقعیت اقتصادی کنونی

از این دیدگاه حسابداری وسیله‌ای است که واقعیت‌های اقتصادی کنونی را منعکس می‌نماید. نظر اصلی طرفداران دیدگاه مزبور این است که ترازنامه و صورت سود و زیان باید

---

1. stewardship concept 2. Birnberg

بر مبنای یک مبنای ارزشی قرار گیرند که بیشتر واقعیت اقتصادی را منعکس می‌نمایند و نه هزینه‌های تاریخی را. این روش که به عنوان بهترین روش برای منعکس‌کردن واقعیت‌های اقتصادی است بر ارزش‌های جاری و آتی (و نه ارزش‌های تاریخی) تأکید می‌نماید. هدف اصلی ارائهٔ چنین تصویری از حسابداری این است که سود حقیقی تعیین شود؛ دیدگاهی که نشان‌دهندهٔ تغییری است که در یک دوره در ثروت شرکت صورت گرفته است. این‌که کدام یک از روش‌ها می‌تواند به بهترین شکل ممکن ارزش اقتصادی دارایی‌ها و بدهی‌ها را تعیین کند و سود مربوط را محاسبه کند، یک پرسش نظری (تئوریک) و تجربی است که موجب بروز بیشترین بحث‌ها در ادبیات حسابداری شده است. در فصل‌های ۱۲ تا ۱۴ این کتاب پیرامون نقاط قوت و ضعف روش‌های پیشنهادی برای تعیین ارزش دارایی‌ها بحث خواهد شد.

۵ ـ ۱ ـ ۳. حسابداری به عنوان یک سیستم اطلاعاتی

همیشه از زاویهٔ یک سیستم اطلاعاتی به حسابداری نگاه کرده‌اند. اساس فرض بر این قرار دارد که حسابداری فرایندی است که منبع اطلاعاتی یا انتقال‌دهندهٔ اطلاعات (معمولاً حسابدار) یک جریان ارتباطی و مجموعه‌ای از دریافت‌کنندگان (استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی) را به هم مرتبط می‌سازد. اصولاً هنگامی که حسابداری به عنوان یک فرایند ارتباطی مورد ملاحظه قرار گیرد می‌توان آن را به بهترین شکل بدین گونه تعریف کرد: فرایند به رمز در آوردن مشاهدات به زبان سیستم حسابداری، استفاده از نشانه‌ها، علامت‌ها و گزارش‌های این سیستم و از رمز خارج‌کردن و انتقال‌دادن نتیجه.[۱۵] این دیدگاه از حسابداری موجب بحث‌های نظری و تجربی بسیار داغ شده است. نخست، فرض بر این است که سیستم حسابداری تنها یک سیستم سنجش رسمی در سازمان است. دوم، این امکان را به وجود می‌آورد که یک سیستم حسابداری مطلوب طرح‌ریزی شود و بتوان به وسیلهٔ آن اطلاعاتی مفید به استفاده کنندگان ارائه کرد. رفتار انتقال‌دهندهٔ پیام، از نظر واکنش به اطلاعات و استفاده‌ای که از این اطلاعات می‌شود، مهم است. هر دو رفتار تابع تحقیق تجربی و نظری است که در حوزهٔ حسابداری رفتاری انجام می‌شود (به فصل ۱ مراجعه کنید). برتری چنین تصویری از حسابداری، به عنوان یک سیستم اطلاعاتی، به صورت زیر بیان می‌شود:

... دیگر نیازی نیست که سیستم‌های گوناگون حسابداری را برحسب توانایی آنها در ارائهٔ سود ***واقعی*** یا برحسب صداقتی که بدان وسیله تاریخ را ترسیم می‌نمایند، توجیه کرد. تا زمانی که استفاده کنندگان

اطلاعات را مفید می‌دانند، می‌توان سودمندی این سیستم را به اثبات رسانید.(۱۶)

۶ ـ ۱ ـ ۳. حسابداری به عنوان یک کالا

به حسابداری از این زاویه نیز نگاه می‌کنند که اطلاعات ایجادشده به وسیلهٔ آن چیزی جز یک قلم کالا نیست که در نتیجهٔ فعالیت اقتصادی به دست می‌آید: علت وجود حسابداری این است که اطلاعات خاص مورد تقاضاست و حسابداران تمایل به ارائهٔ این اطلاعات دارند و از عهدهٔ چنین کاری هم بر می‌آیند؛ حسابداری به عنوان یک کالای عمومی، زمینهٔ مناسبی را برای تدوین مقررات فراهم می‌آورد و بر سیاست عمومی و نظارت بر انواع قراردادهایی که بین سازمان و عوامل محیطی منعقد می‌شود، اثر می‌گذارد. بنابراین انتخاب اطلاعات حسابداری (یک روش یا فن حسابداری) می‌تواند بر رفاه گروه‌های مختلف، در جامعه اثر بگذارد. در نتیجه برای اطلاعات حسابداری، عرضه و تقاضا ایجاد شده است و یک بازار برای آن وجود دارد. ارائهٔ چنین تصویری از حسابداری به عنوان یک کالا همواره بر تفکر حسابداری و تحقیقات آن اثری ژرف داشته است. برای مثال:

پیدایش تصویری از حسابداری، به عنوان یک کالا نمونه‌ای جالب و چشمگیر از روشی ارائه می‌کند که اندیشهٔ حسابداری منعکس‌کنندهٔ محتوای اجتماعی آن است. این وضعیت در عصر افزایش مقررات و توجه بیش از حد به منافع عمومی (در حالت کمبود منابع و تقاضاهای رقابتی) به وجود آمده و نضج گرفته و برای سیاست‌های حسابداری که درصدد کمک به فرایند تخصیص منابع در جهت منافع است، دلیل‌هایی ارائه کرده است.(۱۷)

۲ ـ ۳. تدوین و تأیید تئوری

اگرچه حسابداری مجموعه‌ای از روش‌ها (فنون) است که در رشته‌های خاص کاربرد دارد، ولی با این حال، در یک چارچوب تلویحی نظری (تئوریک) متشکل از اصول و رویه‌های مورد قبول این حرفه عمل می‌کند، چرا که تصور بر این است که رویه‌ها مفید و دارای بار منطقی هستند. این «اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری» حرفهٔ حسابداری را در راه انتخاب از میان روش‌ها و در تهیهٔ صورت‌های مالی (به گونه‌ای که تصور شود رویه حسابداری مناسب هستند) رهنمون می‌شود. اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری در واکنش به تغییرات عوامل محیطی، ارزش‌ها و نیازهای اطلاعاتی در برابر چالش‌های دایم و تجزیه و تحلیل‌های جدی قرار می‌گیرد. این موضوع در بیانیهٔ شمارهٔ ۴ هیئت اصول حسابداری، منعکس شده است:

در زمان کنونی اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری نتیجهٔ یک فرایند تکاملی است که می‌توان انتظار داشت

کماکان در آینده هم ادامه یابد. این امکان وجود دارد که در هر سطحی از اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری تغییرهایی رخ دهد... تغییر اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری در واکنش به تغییر در شرایط اجتماعی و اقتصادی، در برابر فناوری و دانش جدید و تقاضای مصرف‌کنندگان برای اطلاعات مالی بیشتر (از نوع خدماتی) رخ می‌دهد. ماهیت پویای حسابداری مالی (توان تغییریافتن در واکنش به تغییر شرایط) آن را قادر ساخته است، تا هنوز هم اطلاعات مفیدی را ارائه نماید و بر سودمندی این اطلاعات بیفزاید.(۱۸)

تغییر اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری اصولاً از یک سو در نتیجهٔ تلاش‌های گوناگونی رخ می‌دهد که برای حل مسئله‌های جدید حسابداری صورت می‌گیرد و از سوی دیگر ناشی از اقداماتی است که برای تدوین یک چارچوب نظری صورت می‌گیرد. از این‌رو، بین تلاش‌هایی که جهت تدوین و ارائهٔ تئوری حسابداری انجام می‌شود (چه برای توجیه روش موجود و چه برای رد آن) یک رابطهٔ قطعی وجود دارد. منشأ فرایند تدوین و ارائهٔ تئوری حسابداری ریشه در این نیاز دارد که باید برای آنچه حسابداران انجام می‌دهند یا انتظار انجام‌شدن آن را دارند یک دلیل منطقی ارائه شود.

فرایند تدوین و ارائهٔ تئوری حسابداری باید از طریق تأیید تئوری یا اعتباربخشیدن به آن تکمیل شود. **مچلاپ**[1] فرایند مزبور را به شرح زیر تعریف می‌کند:

امکان دارد، مقصود از تأیید در تحقیق و تجزیه و تحلیل، چندین چیز باشد؛ که از آن جمله‌اند صحت بحث‌های ریاضی و منطقی، قابل کاربردبودن فرمول‌ها و معادله‌ها، قابل اعتمادبودن گزارش‌ها، صحت اسناد (مستندبودن آنها)، دقت و تأیید صحت آثار تاریخی و باستانی، امکان تولید مجدد (بازسازی)، ترجمه‌ها، تأویل‌ها و تفسیرها، صحت محاسبات تاریخی و آماری، صحت رویدادهای گزارش‌شده، کامل‌بودن شمارش رویدادها در یک وضع واقعی، قابل تکثیربودن آزمون‌ها (تجربه‌ها)، ارزش پیش‌بینی یا قابل توجیه‌بودن آنچه تعمیم داده شده است.(۱۹)

این گفتار بدین معنی است که تئوری باید دستخوش یک آزمون منطقی یا تجربی قرار گیرد تا صحت آن تأیید شود. اگر تئوری پایهٔ ریاضی دارد، این تأیید باید بر مبنای تداوم منطق قابل پیش‌بینی باشد. اگر تئوری بر پایهٔ یک پدیدهٔ اجتماعی یا فیزیکی قرار گرفته است باید بتوان بر پایهٔ تداوم منطقی این تأیید را پیش‌بینی کرد. و اگر این تئوری بر پایهٔ پدیدهٔ اجتماعی یا فیزیکی قرار گرفته باشد باید بتوان بر اساس رابطهٔ بین رویدادهای استنتاجی (قیاسی) و مشاهده‌هایی که در دنیای واقعی می‌شود این تأیید را پیش‌بینی کرد.(۲۰)

---

1. Machlup

بنابراین، تئوری حسابداری باید نتیجهٔ دو فرایند باشد: فرایند تدوین و ارائهٔ تئوری و فرایند تأیید تئوری. یک تئوری مفروض (ارائه‌شده) در حسابداری باید بتواند پدیدهٔ حسابداری را شرح دهد و آن را پیش‌بینی کند: هنگامی که چنین پدیده‌هایی به وجود آیند، باید آنها را به عنوان تأیید این تئوری به حساب آورد. اگر تئوری نتواند نتیجه‌های مورد انتظار را به بار آورد با یک تئوری «بهتر» جایگزین خواهد شد.[۲۱] این دیدگاه در فلسفهٔ علم مورد قبول همگان است و در حسابداری هم صادق و پذیرفته شده است. این موضوع در عبارت زیر که از «کمیتهٔ تدوین و تأیید حسابداری» است، ارائه شده است:

> تئوری‌های علمی ***انتظارها*** یا ***پیش‌بینی‌هایی*** دربارهٔ پدیده‌ها به بار می‌آورند، و هنگامی که این انتظارها برآورده شوند، می‌گویند که تئوری «تأیید شده است». هنگامی که نتیجه‌های غیر منتظره به بار آید، آنها را خلاف قاعده به حساب می‌آورند که در نهایت باید در تئوری اصلاحاتی انجام شود یا یک تئوری جدید ارائه گردد. هدف این تئوری جدید یا تئوری اصلاح (تعدیل) شده این است که رویداد غیرمنتظره را به صورت مورد انتظار در آورد، و رویداد غیرعادی را به یک رویداد مورد انتظار و قابل توضیح تبدیل نماید.[۲۲]

تا امروز، در حسابداری این خط فکری به صورت دقیق دنبال نشده، بلکه از دو روش سنتی و جدید استفاده شده است. در روش سنتی برای ارائهٔ تئوری حسابداری، جنبهٔ عملی حسابداری (حسابداری در عمل) با فرایند تأیید مترادف بوده است؛ در روش‌های جدید در ارائهٔ تئوری حسابداری تلاش‌هایی صورت گرفته است تا تئوری حسابداری به صورت منطقی یا تجربی تأیید شود. در این فصل ماهیت و نقش روش‌های سنتی در تدوین و ارائهٔ تئوری حسابداری را توضیح می‌دهیم. فصل‌های چهارم تا ششم به همین مسائل می‌پردازند و در مورد روش‌های جدید برای تدوین و ارائهٔ تئوری حسابداری بحث می‌کنند. ولی، پیش از این‌که به معرفی روش‌های سنتی بپردازیم، ماهیت تئوری حسابداری و روش‌های پذیرفته‌شده برای تدوین تئوری حسابداری را مورد بررسی قرار خواهیم داد. روش‌های سنتی را که بررسی خواهیم کرد، عبارت‌اند از: روش غیر نظری (غیر تئوریک)، روش مبتنی بر جنبه‌های عملی و دستوری، روش استنتاجی (قیاسی)، روش استقرایی؛ روش اخلاقی؛ روش جامعه‌شناسی؛ روش اقتصادی و روش ترکیبی.

۳ـ۳. ماهیت تئوری حسابداری

هدف اولیه تئوری حسابداری ارائهٔ مبنایی است تا بتوان بر اساس آن رویدادها و رفتارهای حسابداری را پیش‌بینی کرد و شرح داد. ما فرض می‌کنیم و باور داریم که وجود تئوری

حسابداری امکان‌پذیر است. تئوری را بدین‌گونه تعریف می‌کنند: «مجموعه‌ای از ساختارها (مفاهیم)، تعریف‌ها و قضیه‌های به هم مرتبط، که یک دیدگاه منظم از پدیده‌ها را ارائه می‌کند؛ و این عمل از طریق مشخص‌ساختن روابط بین متغیرها (با هدف شرح و پیش‌بینی این پدیده‌ها) انجام می‌شود».(۲۳)

باید از همین ابتدا اعتراف کرد که در زمان کنونی چیزی به نام تئوری فراگیر حسابداری وجود ندارد؛ بلکه در ادبیات حسابداری تئوری‌های گوناگونی ارائه شده و به طور مستمر هم ارائه می‌شوند. بسیاری از این تئوری‌ها در سایهٔ کاربرد روش‌های مختلف (برای تدوین و ارائهٔ حسابداری) یا در اثر تلاشی ارائه می‌شوند که سعی می‌شود تئوری‌هایی در سطح متوسط (و نه یک تئوری فراگیر منحصر به فرد) تدوین شود. تئوری‌های حسابداری، از نوعی که در سطح متوسط قرار می‌گیرند، نتیجهٔ اختلاف در پنداشت‌هایی است که پژوهشگران دربارهٔ «استفاده‌کنندگان از داده‌های حسابداری و محیط‌هایی» دارند که، بنابر فرض، استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان داده‌هایی حسابداری باید در آنها رفتار نمایند. این واگرایی‌ها باعث شد که «کمیتهٔ مفاهیم و استانداردها در انجمن حسابداران آمریکا» («یا گزارش‌های مالی برون‌سازمانی») به این نتیجه برسد که:

۱. هیچ‌یک از تئوری‌های حسابداری مالی به اندازهٔ کافی غنی نیست که بتواند به شیوه‌ای اثربخش همهٔ ویژگی‌های استفاده‌کنندگان و محیط را دربر بگیرد؛ از این‌رو،
۲. در ادبیات حسابداری مالی یک تئوری منحصر به فرد حسابداری مالی وجود ندارد، بلکه مجموعه‌ای از تئوری‌ها درصدد برآمدند امکان وجود یک تئوری حسابداری را به اثبات برسانند. دو مورد استثنا قابل توجه هستند.

ای. اس. هندریکسن[1] برای «تئوری» از یک تعریف استفاده کرد که می‌توان در مورد حسابداری هم به کار برد. با توجه به «***سومین فرهنگ نوین بین‌المللی وبستر***[2]» «تئوری» بیانگر «مجموعه‌ای به وجود می‌آورد» از این‌رو، هندریکسن تئوری حسابداری را بدین گونه تعریف می‌کند: «مجموعه‌ای از اصول جامع که ۱) یک چارچوب و مرجع کلی ارائه می‌کند که می‌توان بدان وسیله روش اجرایی حسابداری را مورد ارزیابی قرار داد و ۲) ارائهٔ رویدادها و روش‌های اجرایی نوین را مطرح کرد».(۲۵) چنین تعریفی برای ما این امکان را به وجود می‌آورد که تئوری حسابداری را بدین گونه به رشتهٔ تحریر درآوریم: ارائهٔ مجموعه‌ای یکپارچه از اصولی که به صورت منطقی ارائه می‌شوند؛ به عنوان یک چارچوب و مرجع

1. E. S. Hendriksen
2. Webster's Third New International Dictionary

www.irhesabdaran.ir

مورد استفاده قرار می‌گیرند و بدان وسیله می‌توان روش‌های اجرایی حسابداری را مورد ارزیابی قرار داد و آنها را ارائه کرد.

مک دونالد بدین گونه استدلال می‌کند که هر تئوری باید دارای سه رکن باشد: ۱) به رمز درآوردن پدیده‌ها و تبدیل آنها به علایم نمادین، ۲) ترکیب این علایم و یا دست‌کاری در آنها با توجه به قواعد ۳) برگرداندن دوبارهٔ پدیده به دنیای واقعی. در حسابداری می‌توان هر یک از این سه رکن تئوری را مشاهده کرد. نخست، در حسابداری از علایم نمادین یا نمادهایی استفاده می‌شود؛ «بدهکار»، «بستانکار» و «کل واژگانی که برای حسابداری جنبهٔ منحصر به فرد دارند و خاص این رشته می‌باشند». دوم، در حسابداری قواعد ترجمه می‌شوند (به صورت دیگری درمی‌آیند)؛ به رمز درآوردن پدیده‌ها (علایم نمادین رویدادهای اقتصادی و داد و ستدها) عبارت است از فرایند ارائهٔ علایم نمادین و برگرداندن آنها (تبدیل آنها) به همان پدیده‌ها. سوم، در حسابداری برای تبدیل نمادها (دست‌کاری‌کردن در آنها) از قواعد استفاده می‌شود؛ شیوه‌های فنی برای محاسبهٔ سود را می‌توان به عنوان قواعدی به حساب آورد که بدان وسیله در نمادهای حسابداری دست‌کاری می‌شود (این نمادها مورد استفاده قرار می‌گیرد).

۴ ـ ۳. تدوین و ارائهٔ تئوری حسابداری: روش‌شناسی

تاکنون ما پذیرفته‌ایم که تئوری حسابداری می‌تواند وجود داشته باشد، مشروط بر این‌که ۱) بدان‌گونه که هندریکسن ابراز داشت، بتواند یک چارچوب و مرجع به وجود آورد، و ۲) شامل سه رکن باشد: به رمز درآوردن پدیده‌ها و تبدیل آنها به علایم نمادین؛ با توجه به قواعد ترتیب، این نمادها یا دست‌کاری در آنها (آنها را مورد استفاده قراردادن)؛ و دوباره برگرداندن پدیده‌ها به دنیای واقعی (بدان گونه که مک دونالد ابراز داشت).

همانند سایر رشته‌های علمی، برای تدوین تئوری حسابداری باید یک روش‌شناسی وجود داشته باشد. تفاوتی که از نظر ارزش‌ها، روش‌ها و نظریه‌ها بین روش‌های اجرایی حسابداری و تحقیقات حسابداری وجود دارد، باعث شده که از دو روش شناسایی استفاده شود. یکی ***توصیفی (اثباتی)***[1] و دیگری ***تجویزی (دستوری)***[2] است.

در دنیای حرفهٔ حسابداری، باور همگان بر این است که حسابداری یک هنر است و نمی‌توان به صورت رسمی به آن شکل داد و این‌که برحسب سنت، روش‌شناسی را که برای

---

1. Decriptive (positive) 2. Normative (prescriptive)

www.irhesabdaran.ir

تدوین تئوری حسابداری به‌کار می‌برند چیزی نیست جز تلاش در راه توجیه «آنچه هست». از دیدگاه تدوین روش‌های اجرایی حسابداری یک چنین تئوری را حسابداری ***توصیفی***[1] یا ***تئوری توصیفی***[2] حسابداری می‌نامند.

طرفداران روش‌شناسی دستوری روش حسابداری توصیفی را مورد استفاده قرار داده‌اند. در تئوری دستوری تلاش می‌شود تا آنچه باید باشد، و نه آنچه هست، توجیه شود. یک چنین تئوری را ***حسابداری دستوری***[3] یا ***تئوری دستوری حسابداری***[4] می‌نامند.

با پذیرفتن ریسک مربوط به بیش از حد ساده‌کردن مطلب، ما می‌توانیم چنین فرض کنیم که با وجود ماهیت پیچیدهٔ مسئله‌ها و پدیده‌های حسابداری، برای تدوین تئوری حسابداری می‌توان از هر دو روش‌شناسی توصیفی و دستوری استفاده کرد. در روش‌شناسی توصیفی تلاش می‌شود برخی از شیوه‌های اجرایی حسابداری که مفید می‌باشند، توجیه شود؛ در روش‌شناسی دستوری سعی می‌شود که برخی از شیوه‌های اجرایی حسابداری را که باید پذیرفت، توجیه شوند. اثر ***گرادی***[5] به نام ***گنجینهٔ اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری برای سازمان‌های انتفاعی***، بیانیهٔ شمارهٔ ۴ هیئت اصول حسابداری و آثار اسکینر و ایجیری در زمرهٔ نوشته‌هایی هستند که بر پایهٔ تئوری‌های توصیفی (اثباتی) حسابداری قرار دارند. تفاوت کتاب ایجیری با کارهای دیگری که در راه تدوین تئوری انجام شده در این است که اثر ایجیری تنها یک تئوری توصیفی نیست بلکه یک بررسی تحلیلی از حسابداری است که به طریق زیر انجام شده است: ۱) اجرای یک تحقیق ریاضی برای بررسی ساختار منطقی ۲) اجرای یک تحقیق اقتصادی برای بررسی آنچه که باید اندازه‌گیری کرد و ۳) اجرای یک تحقیق رفتاری برای بررسی شیوه‌ای که در حسابداری باید (در مرحلهٔ عمل) به اجرا درآید و به کار برده شود. بین این دو دیدگاه یک وجه متمایز وجود دارد. یکی را ***حسابداری عملیاتی***[6] می‌نامند و هدف آن ارائهٔ اطلاعاتی است برای تصمیمات مدیریت و سرمایه‌گذاران (به ویژه تصمیماتی را که باید در مورد تخصیص منابع گرفت)؛ دیگری که آن را ***حسابداری حقوق مالکیت***[7] می‌نامند دارای این هدف است که حقوق مالکان یا حقوق سهامداران و سایر گروه‌های ذی‌نفع و ذی‌حق در داخل یا خارج از سازمان را هماهنگ سازد تا بدین وسیله وجوه به دست‌آمده یا منافع حاصل از عملیات به صورتی یکسان توزیع شود.

---

1. descriptive accounting
2. descriptive theory of accounting
3. normative accounting
4. normative theory of accounting
5. Grady
6. operatinal accounting
7. equity accounting

تحقیق‌های *مونیتز*[1]، *اسپراس و مونیتز*[2]، بیانیهٔ تئوری بنیادی حسابداری که از سوی انجمن حسابداری آمریکا منتشر شده، تئوری *ادواردز و بل*[3] و سرانجام تحقیق *چامبرز*[4] در زمرهٔ تئوری‌های دستوری حسابداری قرار می‌گیرند.(۳۰) برای بررسی روش‌شناسی توصیفی و دستوری می‌توان از نوشتهٔ مک دونالد و بیانیهٔ تئوری حسابداری و پذیرش آنچه از سوی انجمن حسابداری منتشر شده، استفاده کرد.

۵ ـ ۳. روش‌هایی برای تدوین تئوری حسابداری

اگرچه تئوری منحصر به فرد و فراگیر در حسابداری وجود ندارد ولی در سایهٔ استفاده از روش‌های مختلف، تئوری‌های متعدد حسابداری، از نوعی که در ردهٔ میانی قرار می‌گیرند، ارائه شده‌اند. برای ساده و روشن‌شدن مطلب، بحث خود را به روش‌های سنتی (در تدوین تئوری حسابداری) محدود می‌کنیم. این روش‌ها در مقایسه با روش‌های نوین (موضوع بحث فصل‌های چهارم، دهم و یازدهم) بیشتر مورد قبول واقع شده‌اند و مطرح می‌باشند. روش‌های سنتی عبارت‌اند از:

۱. غیر نظری (غیر تئوریک)، عملی یا قابل اجرا (غیر رسمی).

۲. نظری (تئوریک)

(الف) استنتاجی یا قیاسی؛

(ب) استقرایی؛

(پ) اخلاقی؛

(ت) جامعه‌شناسی؛

(ث) اقتصادی؛

(ج) ترکیبی؛

در بخش‌های بعدی هر یک از این روش‌ها مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۱ ـ ۵ ـ ۳. روش‌های غیر نظری (غیر تئوریک)

روش‌های غیر نظری (غیر تئوریک) عبارت‌اند از روش رفتاری (یا قابل اجرا) و روش رسمی (دستوری). *روش عملی* شامل تدوین نوعی تئوری است که ویژگی

---

1. Moonitz
2. Sprouse and Moonitz
3. Edwards and Bell
4. Chambers

www.irhesabdaran.ir

آن سازگاری با روش‌های اجرایی و عملی دنیای واقعی است که از نظر راه‌حل‌های عملی پیشنهادی مفید می‌باشد. در اجرای این روش، اصول و شیوه‌های فنی حسابداری باید بر مبنایی انتخاب گردند که برای استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری مفید واقع شوند، و با توجه به فرایند تصمیم‌گیری، مربوط باشند. معنی **مفیدبودن** یا **سودمندبودن** این است: «خاصیتی که در خور یا مناسب چیزی باشد که هدف‌های مورد نظر آن را تأمین نماید یا فرایند تأمین این هدف‌ها را تسهیل کند».(۳۲)

روش رسمی (ضمانت اجرایی دارد) در تدوین تئوری حسابداری، که اصولاً مورد استفادهٔ سازمان‌های حرفه‌ای قرار می‌گیرد، شامل صدور بخشنامه‌ها و اعلامیه‌هایی می‌شود که در رابطه با آیین‌نامهٔ روش‌های اجرایی حسابداری است (نظم‌بخشیدن به این روش‌های عملی).

از آن‌جا که در روش رسمی هم سعی می‌شود راه‌حل‌های عملی ارائه شود، این روش هم درست همانند روش رفتاری خواهد شد. در هر دو روش، اساس فرض بر این قرار می‌گیرد که قرار است حسابداری نقش یا وظیفه‌ای مفید بر عهده بگیرد و باید بر اساس سودمندی نهایی گزارش‌های مالی بتوان تئوری حسابداری و شیوه‌های فنی حاصل را پیش‌بینی کرد. به بیان دیگر، یک تئوری بدون نتیجه‌های رفتاری یک تئوری بد به حساب می‌آید.(۳۳)

استفاده از «سودمندبودن» به عنوان شاخصی برای انتخاب اصول حسابداری باعث می‌شود تا فرایند تدوین تئوری با روش‌های اجرایی حسابداری مرتبط شود و همین امر می‌تواند، فقدان شور و شعف حاصل از روش رفتاری را توجیه نماید. در واقع، روش‌های رفتاری و رسمی نتوانسته‌اند در دست‌یابی به نتیجه‌های رضایت‌بخش (در فرایند ارائهٔ تئوری حسابداری) موفقیت چندان زیادی به دست آورند. برای مثال اسکینر مدعی است که:

در واقع، در گذشته در روش رفتاری برای تدوین اصول حسابداری از قدرت و اختیارات حسابداری استفاده شده است و تلاش‌هایی که تاکنون در راه کم‌کردن تعارض و یا اختلاف در رویه‌ها و روش‌ها به عمل آمده با احتیاط زیاد و به صورت آزمایشی بوده است. بدیهی است و تجربه نشان داده، که این روش هیچ‌گاه، به خودی خود نمی‌تواند مسئلهٔ تعارض‌ها در اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری را حل کند.(۳۴)

www.irhesabdaran.ir

بسیاری از نویسندگان از جمله **فرمگن**[1] و **پرینس**[2] ابراز داشته‌اند که «سودمندی اطلاعات» یکی از هدف‌های اصلی حسابداری است.(۳۵) هم‌چنین **مولر**[3] هم بر این باور است که اصول حسابداری را باید از مجرای یک روش رفتاری ارائه کرد؛(۳۶) نباید تنها به این بهانه که روش‌های رفتاری «غیر نظری یا غیر تئوریک» هستند، این روش‌ها را نادیده انگاشت. برای هر تئوری که دارای نوعی فایدهٔ عملیاتی باشد باید از روش‌های رفتاری استفاده کرد. در واقع، روش‌های رفتاری که از مجرای استاندارد مربوط (یا مطرح) پذیرفته شود، می‌تواند موجب تقویت و گسترش رشتهٔ حسابداری گردد.(۳۷)

هم‌چنین می‌توان روش رفتاری را از این دیدگاه مورد توجه قرار داد که دربرگیرندهٔ یک **تئوری حساب‌ها**[4] می‌باشد. این روش که بر منطق دفترداری ثبت دوطرفه حاکم است در نوشتهٔ لوکاپاچیولی به نام *کلیات حساب، هندسه و اصول نسبت‌ها* که در ۱۴۹۴ در ونیز منتشر شد، وجود داشت. اگرچه این کتاب مروری بر فن ریاضی رایج آن زمان بود، ولی دربر گیرندهٔ ۳۶ فصل کوتاه به نام «شمارش و نوشتن»(۳۸) دربارهٔ دفترداری بود.

در روش مبتنی بر «تئوری حساب‌ها» منطق انتخاب شیوه‌های فنی حسابداری بر اساس حفظ رابطهٔ موجود در معادلهٔ حسابداری قرار دارد که آن را معادلهٔ ترازنامه و معادلهٔ سود حسابداری می‌نامند.

معمولاً معادلهٔ حسابداری به طریق زیر بیان می‌شود:

دارایی‌ها = بدهی‌ها + حقوق صاحبان سرمایه

معمولاً معادلهٔ سود حسابداری را به طریق زیر بیان می‌کنند:

سود حسابداری = کل هزینه‌ها ـ کل درآمد

در روش مبتنی بر «تئوری حساب‌ها»، این دو معادله باعث شد که گروه‌ها یا سازمان‌های تدوین‌کنندهٔ استانداردها دو موضع اتخاذ نمایند؛ که عبارت‌اند از: دیدگاه مبتنی بر ترازنامه و دیدگاه مبتنی بر سود و زیان. هر دو دیدگاه، درست مانند «روش‌های رسمی، رفتاری و

---

1. Fremgen 2. Prince 3. Mueller
4. Theory of accounts

www.irhesabdaran.ir

روش مبتنی بر تئوری حساب‌ها» نیز از نبود یک بنیاد نظری (تئوریک) رنج می‌برند.

۲ ـ ۵ ـ ۳. روش استنتاجی (قیاسی)

در روش استنتاجی برای تدوین تئوری، کار را با قضیه‌های اثبات‌شده آغاز می‌کنند، و بر آن اساس می‌کوشند دربارهٔ موضوع مورد تحقیق به نتیجه‌های منطقی دست یابند. در اجرای روش استنتاجی، در حسابداری، کار را با قضیه‌های اثبات‌شدهٔ حسابداری آغاز می‌کنند و می‌کوشند با روش‌های منطقی، اصول حسابداری را ارائه کنند تا این اصول به عنوان راهنما و مبنایی برای ارائهٔ شیوه‌های فنی حسابداری مورد استفاده قرار گیرد. در اجرای روش مزبور از کل (قضیه‌های اثبات‌شدهٔ اصلی در مورد محیط حسابداری) به جزء (نخست، اصول حسابداری و دوم شیوه‌های فنی حسابداری) می‌رسند. اگر در این مقطع زمانی، ما فرض کنیم قضایای اثبات‌شدهٔ اصلی دربارهٔ محیط حسابداری وجود دارند و شامل هدف‌ها و فرضیه‌های بدیهی باشند، آن گاه گام‌هایی را که باید برای اجرای روش استنتاجی برداشت، شامل موارد زیر می‌شود:

۱. مشخص‌کردن هدف‌های صورت‌های مالی
۲. انتخاب «فرضیه‌های بدیهی» حسابداری
۳. استخراج یا تدوین «اصول» حسابداری
۴. تدوین یا ارائهٔ «روش‌های فنی» حسابداری

از این‌رو، در حالتی که تئوری حسابداری از روش‌های استنتاجی به دست آید، شیوه‌های فنی وابسته به اصول، قضیه‌های اثبات‌شده و هدف‌هایی هستند (که بنابر فرض) حقیقت دارند؛ بنابراین، این شیوه‌های فنی هم باید حقیقت داشته باشند. ساختار نظری ـ تئوریک ـ حسابداری که در آن ترتیب یا توالی هدف‌ها، قضیه‌های اثبات‌شده، اصول و شیوه‌های فنی مشخص است بر اساس یک دستورالعمل (فرمول) درست از هدف‌های حسابداری قرار دارد. هم‌چنین لازم است که تئوری به دست‌آمده به شیوه‌ای مناسب یا درست آزمون شود. به گفتهٔ پوپر[1]، می‌توان تئوری‌های استنتاجی را در چهار مسیر مورد آزمون قرار داد.

نخست، نتیجه‌های حاصل، به صورت منطقی، با یکدیگر مقایسه می‌شوند، و بدین وسیله دوام یا ثبات رویهٔ داخلی سیستم مورد آزمون قرار می‌گیرد. دوم، در مورد شکل منطقی تئوری یک بررسی

1. Popper

انجام می‌شود، با مشخص کردن این هدف که آیا دارای ویژگی یک تئوری تجربی است یا عملی و یا این‌که، برای مثال، آیا چیزی جز سفسطه نمی‌باشد؟ سوم، این تئوری با تئوری‌های دیگر مقایسه می‌شود و به طور عمده با هدف تعیین این‌که آیا این تئوری می‌تواند یک پیشرفت علمی داشته باشد یا آیا از عهدهٔ آزمون‌های مختلف بر خواهد آمد یا خیر، و سرانجام آیا این تئوری از طریق کاربردهای تجربی نتیجه‌های حاصل از آن، مورد آزمون قرار می‌گیرد.(۳۹)

برای تعیین این‌که با توجه به تقاضای ناشی از جنبه‌های کاربردی، تئوری مزبور دوام می‌آورد یا خیر، گام نهایی امری ضروری است. اگر پیش‌بینی‌های آن قابل قبول باشد، آن‌گاه گفته می‌شود که تئوری ***تأیید شده است***[1] یا در زمان کنونی ***صحت دارد***[2] و اگر پیش‌بینی‌های آن پذیرفته نشوند، آن‌گاه گفته می‌شود که این تئوری چیزی جز ***سفسطه یا تزویر نمی‌باشد.***[3]

اگرچه برخی از نویسندگان حسابداری الزاماً همان مرحله‌هایی را که ما در مورد فرایند استنتاجی برشمردیم، طی نمی‌کنند، ولی آنان که به طور عمده با مبانی نظری حسابداری سر و کار دارند در گروه ***نظریه‌پردازان استنتاجی***[4] قرار می‌گیرند. این نظریه‌پردازان شامل: ***پیتون***[5]، ***کانینگ***[6]، ***سوینی***[7]، ***مک‌نیل***[8]، ***الکساندر***[9]، ادوارد بل، مونیتز، اسپراس و مونیتز می‌باشند.(۴۰) علاوه بر اینها همهٔ کسانی که در زمینهٔ تحقیق، مطلب می‌نویسند، اتفاق نظر دارند که باید اطلاعاتی را که به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی داده می‌شود، بر مبنای قیمت‌های جاری باشد تا بر آن اساس در مورد تخصیص منابع خود تصمیم بگیرند. در واقع، دقت زیاد در تدوین ساختار (شالوده‌ریزی) تئوری حسابداری باعث شده، برخی از نظریه‌پردازان استنتاجی به ***روش بدیهی***[10] روی آورند و این همان چیزی است که در نوشته‌های ماتسیچ و چامبرز مشاهده می‌شود، زیرا آنها اقدام به آزمون‌های ریاضی و تحلیلی کرده‌اند.(۴۱)

۳ - ۵ - ۳. روش استقرایی

در روش استقرایی برای تدوین تئوری کار با مشاهده، اندازه‌گیری و حرکت آغاز می‌شود و در مسیر تعمیم نتیجه‌ها پیش می‌رود. کاربرد روش استقرایی در حسابداری با مشاهدهٔ

---

1. Certified
2. Corroborated
3. Falsified
4. deductive theorists
5. Paton
6. Canning
7. Sweeney
8. MacNeal
9. Alexander
10. axiomatic method

اطلاعات مالی سازمان تجاری آغاز می‌شود و در جهت تعمیم یافته‌ها و ارائهٔ اصول کلی در حسابداری پیش می‌رود (که این روند بر اثر مشاهدهٔ روابط جاری و تکراری قرار دارد). گفته می‌شود که استدلال‌های استقرایی از جزء (اطلاعات حسابداری که در مسیر روابط تکراری تعیین می‌شوند) آغاز می‌گردد و به کل (بدیهیات، قضایای مثبت و اصول کلی در حسابداری) می‌انجامد. کاربرد روش استقرایی برای ارائهٔ یک تئوری مستلزم چهار مرحله می‌شود:

۱. ثبت همهٔ مشاهده‌ها.
۲. تجزیه و تحلیل و طبقه‌بندی این مشاهده‌ها برای تعیین روابط تکراری («موارد همانند») و («موارد مشابه»).
۳. تعمیم یافته‌های استقرایی و ارائهٔ اصول کلی حسابداری ناشی از مشاهده‌هایی که مسیر روابط تکراری را مشخص کرده‌اند.
۴. آزمودن این روابط تعمیم‌یافته.

برخلاف روش استنتاجی، در این روش درستی یا نادرستی قضیه‌ها به سایر قضیه‌ها بستگی ندارد. بلکه باید به صورت تجربی مورد تأیید قرار گیرد. در روش استقرایی، حقیقت یا درستی قضیه‌ها به مشاهدهٔ موارد کافی از روابط تکراری بستگی دارد.

به همین شیوه، می‌توان گفت قضیه‌های حسابداری حاصل از روش استقرایی بدان معنی است که شیوه‌های فنی خاص حسابداری کم یا بیش، حالت احتمالی به خود می‌گیرند، در حالی که قضیه‌های حسابداری حاصل از روش استنتاجی به شیوه‌های فنی خاص حسابداری می‌انجامند که دارای قطعیت می‌باشند.

برخی از نظریه‌پردازان حسابداری برای ارائهٔ چارچوب نظری حسابداری بر مشاهدهٔ شیوه‌های اجرایی و عملی حسابداری تکیه می‌کنند. افرادی چون ***هتفیلد***[1]، گیلمن[2]، ***لیتل‌تون***[3]، پیتون و ایجیری در زمرهٔ نظریه‌پردازان استقرایی قرار می‌گیرند.[۴۲] هدف اصلی بیشتر این دسته از نویسندگان این است که بر اساس دلیل ناشی از عمل و اجرای حسابداری به نتیجه‌های نظری ـ تئوریک ـ و تجریدی یا انتزاعی دست یابند. ایجیری در تلاشی برای تعمیم هدف‌های موجود در شیوهٔ اجرایی کنونی حسابداری، کوشید از روش استقرایی به بهترین شکل ممکن دفاع کند. او با استفاده از روش‌های تاریخی بدین گونه دفاع کرد:

... هدف این نوع استدلال استقرایی و استخراج هدف‌های تلویحی (واقعی) موجود در رفتار یک

1. Hatfield 2. Gilman 3. Littleton

سیستم کنونی این نیست که از آنچه هست طرفداری شود و در حفظ وضع موجود تلاش صورت گیرد. هدف از چنین اقدامی این است که به جاهایی که نیاز به بیشترین تغییر دارند و در آن‌جا که تغییر، امکان‌پذیر است توجه خاص بشود. تغییرهایی که در سایهٔ چنین تحقیقی رخ دهند برای اجرای واقعی از فرصت بیشتری برخوردار خواهند بود. (احتمال اجرای آنها بسیار بیشتر است). مفروضات مناسب یا خوبی که در هدف‌ها یا الگوهای دستوری برای بحث‌های سیاسی ارائه می‌شوند، اغلب بر مبنای سلیقه و اعتقاد راسخ قرار دارند، و نه بر مبنای مطالعهٔ سیستم موجود ـ به روش استقرایی. و شاید این مهم‌ترین دلیلی باشد که چرا بسیاری از الگوهای دستوری یا پیشنهادهای مربوط به خط‌مشی‌های حسابداری نمی‌توانند در دنیای واقعی به اجرا در آیند.(۴۳)

یادآوری این نکته جالب توجه است که اگرچه روش استنتاجی با قضیه‌های کلی آغاز می‌شود، ولی اغلب ارائهٔ قضیه به استدلال‌های استقرایی انجام می‌شود و مشروط به دانش و تجربه‌ای است که نویسنده با جنبهٔ عملی و اجرایی حسابداری دارد. به بیان دیگر، قضیه‌های کلی از مجرای فرایند استقرایی ارائه می‌شوند، ولی اصول و شیوه‌های فنی از طریق فرایند استنتاجی ارائه می‌گردند. پژوهشگری به نام یو[1] بر این باور است که پیش‌فرض منطق استقرایی بر پایهٔ منطق استنتاجی قرار دارد.(۴۴) بنابراین، جای هیچ‌گونه شگفتی نیست که گاهی نظریه‌پردازان استقرایی وارد حریم استدلال استنتاجی می‌شوند و گاهی هم نظریه‌پردازان استنتاجی وارد حریم استدلال استقرایی می‌شوند. هم‌چنین یادآوری این نکته هم جالب است؛ هنگامی که لیتل تون یک نظریه‌پرداز استقرایی، و پیتون یک نظریه‌پرداز استنتاجی، همکاری نمودند، نتیجه‌ها دارای یک ماهیت پیوندی است و بیانگر این است که بین این دو روش نوعی مصالحه به وجود آمده است.

۴ ـ ۵ ـ ۳. روش اخلاقی

هستهٔ مرکزی روش اخلاقی دربر گیرندهٔ مفاهیم انصاف، عدالت، حقیقت و برابری است. همین مفاهیم شاخص‌های اصلی هستند که ***دی. آر. اسکات***[2] برای ارائهٔ تئوری حسابداری مورد توجه قرار داد.(۴۵) اسکات ***عدالت***[3] را بدین معنی می‌داند که با همهٔ گروه‌های ذی‌نفع رفتاری برابر شود. ***حقیقت***[4] را به عنوان صورت‌های حسابداری دقیق و حقیقی (بدون این‌که علایمی گمراه کننده مخابره کند) می‌داند و ***انصاف***[5] را به منزلهٔ ارائهٔ گزارش‌هایی می‌داند که

---

1. Yu
2. D. R. Scott
3. justice
4. truth
5. fairness

www.irhesabdaran.ir

بدون یک‌سونگری و تعصب باشد و در این گزارش‌ها اعمال نظر شخصی نشده باشد. از زمان اسکات تاکنون، حسابداران این سه مفهوم را معادل هم دانسته‌اند. بر عکس «یو» تنها عدالت و انصاف را در گروه هنجارهای اخلاقی می‌گنجاند و حقیقت را نوعی بیان ارزش به حساب می‌آورد.(۴۶) واژهٔ «انصاف» به صورت تلویحی معنی اخلاقی به خود گرفته است؛ به طور کلی، مفهوم «انصاف» این است که صورت‌های مالی دستخوش اعمال نفوذ نامعقول یا یک‌سونگری قرار نگیرند. معمولاً «انصاف» به این معنی است که تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی با نیت خیر عمل کرده‌اند و در مرحلهٔ عمل، اصول اخلاقی را رعایت نموده و از قضاوت سالم حسابداری برخوردار بوده‌اند. «انصاف» بار ارزشی دارد و در مورد روش‌های مختلف حسابداری رعایت می‌شود. ***پاتیلو***[1] «انصاف» را یک استاندارد اصولی می‌داند که برای ارزیابی یا قضاوت در مورد سایر استانداردها مورد استفاده قرار می‌گیرد، زیرا این تنها استانداردی است که معنی ***ملاحظات اخلاقی***[2] دارد.(۴۷) ***اسپی‌سک***[3] در بیان مفهوم «انصاف» یک گام فراتر می‌رود:

> بحث دربارهٔ دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمد و هزینه‌ها بحثی خام، نارسا و بی‌معنی است، مگر این‌که اصول اولیه که منجر به ارائهٔ مطلوب (منصفانه) از این اعداد می‌شود در قالب حسابداری مالی و گزارشگری مالی مشخص باشد. رعایت چنین «انصافی» در حسابداری و گزارشگری مالی باید برای مردم باشد و این مردم نمایندهٔ بخش‌های مختلف جامعهٔ ما هستند.(۴۸)

هر مفهوم یا استنتاجی که از «انصاف» گرفته شود، این واژه به صورت یکی از هدف‌های اصلی حسابداری درآمده است. «کمیتهٔ رویه‌های حسابرسی» شاخص ***مطلوبیت و انصاف در ارائه***[4] را بدین طریق بیان کرده است: ۱) رعایت اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری، ۲) افشای اطلاعات، ۳) ثبات رویه، ۴) قابل مقایسه‌بودن اعداد.(۴۹) گزارش حسابرسی که دربرگیرندهٔ نوعی اظهارنظر موافق است، نه تنها اعلام می‌کند که اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری و استانداردهای پذیرفته‌شدهٔ حسابرسی رعایت شده‌اند بلکه در مرحلهٔ اظهارنظر از عبارت «به صورتی مطلوب ارائه می‌کند»، نیز استفاده می‌نماید.

از این‌رو، گزارش حسابرسی متعارف به صورت زیر می‌باشد:

> ما در تاریخ ۳۰ ژوئن ۱۹۹۸ ترازنامهٔ تلفیقی؛ صورت سود و زیان تلفیقی، صورت سود انباشته و صورت تغییرات در وضعیت مالی برای سال منتهی به آن روز را بررسی کرده‌ایم. بررسی ما طبق

---

1. Patillo
2. ethical considerations
3. Spacek
4. fairness of presentation

www.irhesabdaran.ir

استانداردهای پذیرفته‌شدهٔ حسابرسی انجام شده و بر همین اساس شامل آزمون‌ها و دیگر رویه‌هایی است که در این شرایط ضروری تشخیص داده شدند. به نظر ما صورت‌های مالی به صورت مطلوب (با رعایت انصاف) وضعیت مالی شرکت را در ۳۰ ژوئن ۱۹۹۸ و نتیجهٔ عملیات و تغییرها در وضعیت مالی برای سالی که به آن روز ختم می‌شود، طبق اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری بر مبنای ثبات رویه نسبت به سال‌های قبل، ارائه می‌کند.

با بررسی دقیق گزارش استانداردهای حسابرسی، مشاهده می‌کنیم که عبارت «به صورت مطلوب ارائه می‌کند» در اظهار نظر حسابرسی گنجانده شده و این علاوه بر اظهارنظری است که در مورد رعایت اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری و استانداردهای پذیرفته‌شدهٔ حسابرسی بیان می‌شود. از دیدگاه روان‌شناسی هم می‌توان این گزارش را مطلوب دانست، زیرا بر میزان اعتماد استفاده‌کنندهٔ صورت‌های مالی می‌افزاید. از سوی دیگر، شاید به معنی یک استاندارد مضاعف باشد، زیرا مفهوم «رعایت انصاف» جایگزین آزمون‌هایی است که باید در مورد رعایت اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری و استانداردهای پذیرفته‌شدهٔ حسابرسی به عمل آید.

اگر قرار باشد آنچه در مورد مبنای تئوری حسابداری ابراز می‌گردد، منطقی باشد و یا اگر قرار باشد این تئوری از نظر تجربی مورد تأیید قرار گیرد و نیز اگر قرار باشد این تئوری از نظر یک تعریف مناسب و با توجه به خصوصیت‌های این تئوری عملی باشد، در آن صورت، برای تدوین و ارائهٔ این تئوری واژهٔ «رعایت انصاف» یک هدف مطلوب را تأمین خواهد کرد.

۵ ـ ۵ ـ ۳. روش جامعه‌شناسی

در تدوین تئوری حسابداری بر اساس روش جامعه‌شناسی بر اثرهای اجتماعی شیوه‌های فنی حسابداری تأکید می‌شود. این یک روش اخلاقی است که بر مفهومی گسترده‌تر از «رعایت انصاف» یعنی رفاه اجتماعی تأکید می‌کند. از دیدگاه روش جامعه‌شناسی یک روش فنی یا اصل حسابداری برای این‌که پذیرفته شود باید بر مبنای اثرهای مورد گزارش بر همهٔ گروه‌های جامعه مورد قضاوت و ارزیابی قرار گیرد. در روش مزبور برای این‌که هدف‌های مربوطه تأمین شوند، اساس فرض بر این گذاشته می‌شود که ***ارزش‌های اجتماعی پذیرفته‌شده و پابرجا***[1] وجود دارند و برای تعیین تئوری حسابداری از آنها به عنوان شاخص

1. established social values

استفاده می‌شود. در تدوین تئوری حسابداری نمی‌توان به راحتی کاربرد دقیق روش اجتماعی را مشخص کرد، زیرا در مورد تعیین «ارزش‌های اجتماعی» پذیرفته‌شده به وسیلهٔ همهٔ افراد و تعیین اطلاعات مورد نیاز کسانی که می‌خواهند دربارهٔ رفاه، قضاوت نمایند مسئله‌هایی وجود دارد. ولی، می‌توانیم مواردی را معرفی نماییم که در آنها انتظار می‌رود حسابداری یک نقش مفید اجتماعی ایفا کند. ***بل کوئی***[1]، ***بیمز و فرتیگ***[2] در زمرهٔ کسانی هستند که مسئلهٔ ضرورت ***نهادینه‌کردن***[3] هزینه‌های اجتماعی و منافع اجتماعی ناشی از فعالیت‌های شرکت‌های تجاری را مطرح کرده‌اند. ***لد***[4]، لیتل تون، و ***زیمرمن***[5] در چندین مورد ابراز می‌کنند که حسابداری باید منافع مردم را تأمین نماید و در مسیر تکاملی خود، دیدگاه اقلیت‌ها، خواست مردم و حتی اختلاف نظر گروه‌ها را مورد توجه قرار دهد. **بدفورد**[6] یک گام فراتر می‌گذارد و استدلال می‌کند که به حداکثررساندن رفاه اجتماعی به معیار تعیین سودی بستگی دارد که برای جامعه بهترین باشد. وی می‌گوید که محاسبهٔ درآمد عملیاتی:

> ... نقش روغن‌کاری (چرخ‌دنده‌های سیستم) را ایفا می‌کند و از نظر عملیاتی شیوهٔ کارکرد جامعه را تسهیل می‌نماید. به ویژه، سود محاسبه‌شده به عنوان عددی مورد استفاده قرار می‌گیرد که می‌تواند هدف‌های عملیاتی جامعه را تأمین کند.(۵۳)

روش جامعه‌شناسی در تدوین تئوری حسابداری در مسیر خلق یک رشتهٔ جدید فرعی، به نام حسابداری ***اقتصادی ـ اجتماعی***[7] نقش داشته است. هدف اصلی حسابداری اقتصادی ـ اجتماعی این است که سازمان‌های تجاری را تقویت کند تا در یک سیستم بازار آزاد، انجام وظیفه نمایند و اثرهای‌ناشی از فعالیت‌های تولیدی خاص بر محیط اجتماعی (از مجرای سنجش و اندازه‌گیری، پذیرفتن اثرهای ناشی از فعالیت‌ها و افشای اطلاعات در صورت‌های مالی) را به حساب آورد. با گذشت زمان و به سبب پذیرفتن مسئولیت‌های اجتماعی به وسیلهٔ سازمان‌ها، دولت و مردم، این رشتهٔ علمی بیشتر مورد توجه قرار گرفته است. حسابداری مبتنی بر ارزش اجتماعی، بر معیار ***سنجش اجتماعی***[8] تأکید می‌نماید. وابستگی این رشته به ***ارزش‌های اجتماعی***[9] و به کارگیری یک ***شاخص رفاه اجتماعی***[10] در آینده می‌تواند نقش عمده‌ای در فرایند تدوین تئوری حسابداری، ایفا نماید.

---

1. Belkaoui
2. Beams and Fertig
3. internalizing
4. Ladd
5. Zimmerman
6. Bedford
7. socioeconomic
8. social measurement
9. social values
10. social - welfare criterion

www.irhesabdaran.ir

۶ ـ ۵ ـ ۳. روش اقتصادی

در روش اقتصادی برای تدوین یک تئوری حسابداری بر جنبهٔ اعمال کنترل بر رفتار شاخص‌های اقتصاد کلان (که به سبب به کارگیری شیوه‌های مختلف فنی حسابداری به وجود می‌آیند) تأکید می‌شود. در حالی که در روش اخلاقی به مفهوم «رعایت انصاف» و در روش اجتماعی به مفهوم «رفاه اجتماعی» تأکید می‌شود، در روش اقتصادی به مفهوم ***رفاه اقتصادی عموم***[1] تأکید می‌شود. با توجه به این روش، انتخاب شیوهٔ فنی حسابداری به اثری بستگی دارد که این روش می‌تواند بر بهبود اقتصاد ملی بگذارد. سوئد نمونه‌ای از کشوری است که سیاست‌های حسابداری خود را با سایر سیاست‌های اقتصاد کلان هماهنگ می‌نماید.(۵۴) به صورتی آشکارتر، انتخاب شیوهٔ فنی حسابداری به وضع مالی خاص اقتصادی بستگی دارد. برای مثال، در دورهٔ تورم، روش اولین صادره از آخرین وارده بسی جالب‌تر از روش اولین صادره از اولین وارده و روش میانگین است؛ زیرا روش اولین صادره از آخرین وارده با منظورکردن بهای متورم کالاهای فروش‌رفته، سود خالص سالانهٔ کمتری را به بار می‌آورد.

نخست، شاخص‌های عمومی را که به روش اقتصاد کلان به کار می‌برند به گونه‌ای هستند که سیاست‌های حسابداری و شیوه‌های فنی باید منعکس‌کنندهٔ ***واقعیت اقتصادی***[2] باشند،(۵۵) دوم، این‌که انتخاب شیوه‌های فنی حسابداری باید بر اساس ***نتیجه‌های اقتصادی***[3] قرار گیرند.(۵۶) «واقعیت اقتصادی» و «نتیجه‌های اقتصادی» اصطلاحات دقیقی هستند که در بحث‌های اقتصاد کلان کاربرد دارند.

تا زمان تشکیل هیئت استانداردهای حسابداری مالی، روش اقتصادی و مفهوم «نتیجه‌های اقتصادی» کاربرد چندان زیادی در حسابداری نداشتند. سازمان‌های حرفه‌ای تشویق می‌شدند، با توجه به محتوای حسابداری سنتی، هر نوع اختلاف نظری را که در زمینهٔ تدوین استانداردها بروز می‌کرد، حل نمایند. کمتر کسی به نتیجه‌های اقتصادی سیاست‌های حسابداری توجه می‌کرد. در یک مورد، شیوهٔ ثبت معافیت مالیاتی (حاصل از سرمایه‌گذاری) موجب بروز بحث بین اعضای هئیت اصول حسابداری، نمایندهٔ صنعت و کابینهٔ رؤسای جمهوری آمریکا، ***کندی***[4]، جانسون[5] و نیکسون[6] شد. دولت نسبت به روش به تأخیرانداختن مالیات

---

1. general economic welfare
2. ecconomic reality
3. economic consequences
4. Kennedy
5. Johnson
6. Nixon

که می‌توانست اثر انگیزشی سیاست مالی را رقیق نماید، اعتراض داشت.[۵۷] از زمان تشکیل هیئت استانداردهای حسابداری مالی، روش اقتصادی و مفاهیم «نتیجه‌های اقتصادی» و «واقعیت اقتصادی» جان تازه‌ای گرفته‌اند.[۵۸] بیشتر پرسش‌هایی که در دورهٔ عمر کوتاه این هیئت مطرح شده‌اند از نظر نتیجه‌های اقتصادی حاصل از پیشنهادها مورد بررسی دقیق قرار گرفته‌اند. برخی از نمونه‌ها عبارت‌اند از: حسابداری (ثبت هزینه‌های) تحقیق و توسعه، خودبیمه‌گری و بیمه‌ساختن سانحه‌های وحشتناک شرکت‌هایی که در مرحلهٔ توسعه هستند، نوسان‌های ارز، اجاره‌های بلندمدت، تمدید قراردادهای وام (وام‌هایی که بدهکار نتوانسته است در موعد مقرر بپردازد)، حسابداری تورمی و حسابداری در صنعت نفت.

بنابراین، در روش اقتصادی برای تدوین استانداردهای حسابداری، مسئله‌های مطرح‌شده بیشتر جنبهٔ اقتصادی (و نه عملیاتی) دارند. اگرچه در گذشته بیشتر به جنبه‌های فنی حسابداری توجه شده است، اما جو حاکم بر عصر حاضر مؤید این است که در تدوین استانداردها باید به جنبه‌های اقتصادی و اجتماعی هم توجه کرد.

۶ـ۳. ارائهٔ یک تئوری حسابداری: روش ترکیبی

به طور کلی تدوین یک تئوری حسابداری و ارائهٔ اصول کلی حسابداری به روش ترکیبی (گلچینی از روش‌ها) بر اساس ترکیبی از روش‌ها (و نه تنها بر اساس یکی از روش‌های ارائه‌شده در بالا) انجام شده است. روش ترکیبی نتیجهٔ تلاش‌های گوناگونی است که افراد، سازمان‌های حرفه‌ای و دولتی برای ارائهٔ مفاهیم و اصول حسابداری در آن مشارکت کرده‌اند. روش ترکیبی موجب بروز روش‌های جدیدی شده که بحث‌های زیادی را در ادبیات حسابداری به وجود آورده است: روش‌های قانون‌گذاری (بحث فصل ۴)، روش‌های رفتاری (بحث فصل ۱۰) روش‌های اثباتی (بحث فصل ۱۱).

۷ـ۳. نتیجه

در روش سنتی برای تدوین تئوری حسابداری از روش سنتی دستوری یا توصیفی، روش نظری ـ تئوریک ـ یا روش غیر نظری ـ غیر تئوریک ـ استدلال استنتاجی یا استقرایی استفاده می‌شود. و بر مفاهیم «انصاف»، «رفاه اجتماعی»، یا «رفاه اقتصادی» تأکید می‌شود. روش سنتی در سیر تکاملی خود به روش ترکیبی منجر شد و درصدد است که روش‌های جدیدتری را جایگزین روش‌های قبلی نماید. (مانند روش مبتنی بر قانون‌گذاری، رفتاری،

مبتنی بر رویداد، مبتنی بر پیش‌بینی و استنباط‌گرایی) که در فصل‌های ۴ و ۱۰ و ۱۱ دربارهٔ این روش‌ها بحث خواهد شد. صرف نظر از روشی که انتخاب می‌شود، مطلب مهمی که نباید فراموش کرد این است که تئوری حسابداری باید تأیید شود تا مورد قبول واقع گردد.

فصل ۴

تدوین و ارائهٔ تئوری حسابداری: روش قانونمند

مسئلهٔ تدوین و اعمال استانداردها برای حرفهٔ حسابداری و استفاده‌کنندگان ذی‌نفع از اهمیت زیادی برخوردار است. برای این‌که استانداردهای حسابداری قابل قبول و مفید واقع شوند، ضرورت دارد تا در فرایند تدوین استانداردهای یکنواخت و هماهنگ حسابداری، از بهترین ساز و کارها (روش‌ها) استفاده شود. آیا باید از روش مبتنی بر بازار آزاد، از روش مبتنی بر بخش خصوصی یا از روش مبتنی بر بخش عمومی استفاده کرد؟ هدف فصل ۴ این است که دربارهٔ مزیت‌ها و فایده‌های هر یک از این روش‌ها بحث شود. ولی، نخست دربارهٔ ماهیت استانداردهای حسابداری، معرفی سازمان‌هایی که با استانداردهای حسابداری در ارتباط هستند، سیر تکاملی و روند اصول حسابداری بحث خواهد شد. در پایان دربارهٔ مشروعیت فرایند تدوین استانداردها و مسئلهٔ مربوط به افزایش بار استانداردها توضیح خواهیم داد.

۱ ـ ۴. ماهیت استانداردهای حسابداری

استانداردهای حسابداری بر کار و فعالیت حسابدار احاطه دارد. این استانداردها در ایالات متحدهٔ آمریکا و در سایر کشورهای جهان به طور دایم تغییر می‌کند. برخی از آنها حذف و برخی دیگر به آنها اضافه می‌شود. برای انجام‌دادن کارهای حسابداران، استانداردها و مقررات ساده و عملی ارائه می‌کنند. این استانداردها معمولاً به عنوان قواعد پایدار مورد پذیرش همگان قرار می‌گیرند تا حدی که با پدیده‌ای به نام «رد مواردی که اصول رعایت نشود» مواجه می‌شویم. استانداردها معمولاً شامل سه بخش

www.irhesabdaran.ir

می‌شوند.

۱. شرحی از مسئله‌ای که باید حل شود.

۲. بحثی مستدل (احتمالاً بررسی تئوری بنیادی) یا ارائهٔ راه‌هایی برای حل مسئله.

۳. ارائهٔ راه‌حل مطلوب (مقرر یا تجویزشده) در رابطه با نوع تصمیم یا تئوری.[۱]

به طور کلی، استانداردها و به ویژه استانداردهای حسابرسی به مورد شمارهٔ ۳ بالا محدود شده‌اند و همین موضوع، موجب بروز دیدگاه‌های ضد و نقیض دربارهٔ فقدان تئوری‌های پشتیبان و استفاده از روش‌های موردی و آنی برای تدوین و ارائهٔ این تئوری‌ها شده است. ولی، روند کلی این است که نکات مربوط به موارد ۱ و ۲ (در بالا) را بگنجانند و بدان وسیله قاعدهٔ اجرایی مبتنی بر دیدگاه نظری و دقیق ارائه شود.

در بررسی موضوع استانداردها، *اِدی*[1] شرایط مربوط به ارائهٔ استانداردها را به چهار نوع عمده تقسیم می‌کند.[۲]

۱. نوع ۱ ـ بیانگر این است که حسابدار باید از طریق افشای اطلاعات دربارهٔ روش‌ها و مفروضات (سیاست‌های حسابداری) پذیرفته شده، دربارهٔ آنچه انجام می‌دهد، مردم را آگاه سازد.

۲. نوع ۲ ـ می‌کوشد که هدف مبتنی بر ارائهٔ هماهنگ‌سازی صورت‌های مالی را به دست آورد.

۳. نوع ۳ ـ مستلزم افشای اطلاعات در مورد موضوع‌های خاصی است که ایجاب می‌کند استفاده کننده در آن موارد بر اساس رأی خود به قضاوت بنشیند.

۴. نوع ۴ ـ برای تعیین سود و ارزش دارایی‌های مورد تأیید، ایجاب می‌کند به صورت آشکار و پنهان تصمیم‌هایی گرفته شود.[۳]

آیا استانداردهای نوع ۴ امکان‌پذیر هستند؟ ـ نخست، آنها مبتنی بر اصول گسترده، فراگیر و مورد بحث قرارگرفته، مقایسه دیدگاه‌های موافق و مخالف ارائه‌شده به وسیلهٔ طرفداران و مخالفان، و سرانجام بر پایهٔ دیدگاه یک نهاد رسمی (سازمان تدوین‌کنندهٔ استانداردها) قرار دارند. بسیاری از افراد در این مورد شک و تردیدهای جدی دارند و دیدگاه‌های تردیدآمیز خود را ابراز نمی‌نمایند. به هر حال، همهٔ این استانداردها هنوز هم رواج و گسترش می‌یابند. برخی از دلیل‌هایی که موجب تدوین استانداردها می‌شوند، به شرح زیرند:

---

1. Edey

www.irhesabdaran.ir

۱. استانداردها از طریق صورت‌های مالی، در مورد وضعیت مالی، نتایج عملیات و شیوهٔ رفتار شرکت اطلاعات لازم را به استفاده‌کنندگان ارائه می‌کنند. فرض بر این است که این اطلاعات باید روشن، قابل اعتماد، دارای ثبات رویه و قابل مقایسه باشند.

۲. استانداردها، رهنمودها، مقررات اجرایی و قواعد عملی را به حسابرسان خبره ارائه می‌نمایند و آنها را قادر می‌سازند تا در صحنهٔ حسابرسی صورت‌های مالی شرکت و اعتباردهی به این گزارش‌ها و اظهار نظر پیرامون آنها، تخصص، استقلال و صداقت خود را حفظ کنند.

۳. در مورد متغیرهای گوناگونی که به نظر می‌رسد برای محاسبهٔ مالیات‌ها، تدوین مقررات حاکم بر شرکت‌ها، برنامه‌ریزی و تنظیم سیستم اقتصادی و افزایش کارایی اقتصادی و سایر هدف‌های اجتماعی، لازم هستند، این استانداردها پایگاه‌های اطلاعاتی ارائه می‌کنند.

۴. آنها موجب تشویق همهٔ افراد و گروه‌های علاقه‌مند (در رشته‌های حسابداری) به رعایت اصول می‌شوند. ترویج و گسترش یک استاندارد موجب بروز بحث‌های ضد و نقیض در مرحلهٔ عمل و در حوزهٔ آموزشی (بین استادان دانشگاه و صاحب‌نظران) خواهد شد و این وضع بسی بهتر از بی‌تفاوتی است.[۴]

۲ ـ ۴. هدف‌های تدوین استانداردهای حسابداری

امکان دارد تدوین و اعمال یک استاندارد حسابداری به نفع عده‌ای و به زیان برخی دیگر باشد. در واقع، تدوین استانداردها، یک گزینهٔ اجتماعی است. این پدیده، تدوین‌کنندگان استانداردها را ناگزیر می‌سازد یک فرایند سیاسی را در پیش گیرند تا از این طریق بتوانند از برخی از تسهیلات بهره‌مند گردند. اگر برای توجیه تدوین و اعمال یک استاندارد از شاخص رفاه اجتماعی استفاده شود، در آن صورت مشروعیت هر گروه تدوین‌کنندهٔ استاندارد که منتخب مردم نباشند بحث برانگیز خواهد شد.[۵] در چنین صورتی موضوع اصلی تعیین روش مناسب جهت رویایی با پرسش‌هایی می‌باشد که در زمینهٔ سیاست حسابداری مطرح می‌شوند، می‌توان به دو روش اشاره کرد:

۱. روش مبتنی بر ارائهٔ صادقانه و مطلوب اطلاعات

۲. روش مبتنی بر توجه به پیامدهای اقتصادی اطلاعات.

روش نخست طرفدار گزارشگری بی‌طرفانه و رعایت صداقت در ارائهٔ اطلاعات است.

این ویژگی‌ها در فرایند تدوین استانداردها مورد توجه قرار می‌گیرند. در اجرای چنین روشی، حسابداری نوعی نقشه‌برداری مالی است و این نقشه‌ها باید دقیق و صادق (قابل اعتماد) باشند. در روش دوم پذیرفتن استانداردهایی مورد توجه قرار می‌گیرد که به پیامدهای خوب اقتصادی (و نه پیامدهای بد اقتصادی) بینجامد. در اجرای چنین روشی استانداردهایی تدوین و اعمال می‌شوند که بر رفاه اجتماعی اثری مثبت، یا دست کم، اثر غیر منفی داشته باشند. می‌توان تفاوت‌های بین این دو روش را به بهترین شکل با عبارت زیر ابراز کرد:

اگر درصدد دستیابی به هدف‌های اقتصادی هستیم، در آن صورت سیاست‌گذاران حسابداری باید عامل ارائهٔ اطلاعاتی باشند (نشانه‌هایی را انتقال دهند) که مسیر تصمیمات استفاده کنندگان از این اطلاعات را مشخص نماید. در مرحلهٔ عمل، چنین وضعی باعث می‌شود که سیاست‌گذاران در نقش تصمیم گیرندگان به ایفای نقش بپردازند. اگر قرار باشد هدف مبتنی بر معیارهای استفاده از اطلاعات تأمین شود، در آن صورت سیاست‌گذاران حسابداری باید به استفاده‌کنندگان اطلاعاتی را ارائه دهند که فرایند تصمیم‌گیری آنها تسهیل گردد. اگر در مرحلهٔ عمل، اطلاعات ارائه‌شده، صادقانه باشند و بر اساس نیازهای استفاده‌کننده ارائه شوند، در آن صورت استفاده‌کننده قادر خواهد بود نقش تصمیم‌گیرنده ایفا کند.(۶)

روش دیگری بر اساس این دیدگاه قرار دارد که سیستم اقتصاد سیاسی آشکار در حسابداری باید مورد توجه باشد.(۷و۸) **کوپر**[1] و **شرر**[2] در این ارتباط می‌گویند:

موضع ما مبنی بر این‌که اصولاً هدف‌های حسابداری (و تأمین هدف‌هایی برای حسابداری) مورد توجه است، برخاسته از این دیدگاه است که حسابداری نمایانگر محتوایی خاص از مسائل سیاسی و اجتماعی است. سیاست حسابداری نه تنها الزاماً سیاسی است، از این دیدگاه که در سایهٔ جدل‌های سیاسی در کل جامعه به وجود می‌آید، بلکه ره‌آورد سیاست حسابداری است که الزاماً جنبهٔ سیاسی به خود می‌گیرد، بدان سبب که در جامعه منافع برخی از گروه‌ها را تأمین می‌کند و به زیان برخی دیگر است. چنین به نظر می‌رسد که اگر روش‌های حسابداری بدون اعمال نظر انجام شوند میزان رفاه اجتماعی افزایش می‌یابد و نیز این‌که ره‌آوردهای راهبردی روش‌های حسابداری در جامعه منافع گروه خاصی را تأمین می‌کند و به زیان گروه دیگر است.(۹)

۳ ـ ۴. سازمان‌هایی که با استانداردهای حسابداری سروکار دارند

۱ ـ ۳ ـ ۴. مؤسسات خصوصی و حرفه‌ای حسابداری

مؤسسات خصوصی و حرفه‌ای حسابداری، از طریق حسابرسان مستقل که به اظهارنظر

---

1. Cooper 2. Sherer

پیرامون مطلوبیت ارائه و وضعیت مالی و نتیجهٔ عملیات در صورت‌های مالی شرکت‌ها می‌پردازند، مسئولیت‌هایی را بر عهده می‌گیرند.

چنین انتظار می‌رود که حسابرسان (با توجه به منافع ارباب رجوع یا شرکت‌های مورد رسیدگی) دارای استقلال واقعی باشند. اصولاً کار مؤسسات حرفه‌ای حسابرسی عبارت است از: حسابرسی، ارائهٔ خدماتی در زمینهٔ محاسبهٔ مالیات و امور مدیریت، ارائهٔ خدماتی در زمینهٔ حسابداری و حسابرسی که شامل طرح‌ریزی سیستم‌های قابل اعتماد دفترداری، بررسی این سیستم‌ها در دوره‌های زمانی مشخص (جهت ایجاد اطمینان از اثربخشی این سیستم‌ها)، تهیهٔ صورت‌های مالی که اطلاعاتی دقیق ارائه نماید و سرانجام اظهار نظر پیرامون صورت‌های مالی (از نظر صحت و درستی).

۲ ـ ۳ ـ ۴. انجمن حسابداران رسمی آمریکا

انجمن حسابداران رسمی آمریکا، سازمانی است که شیوهٔ عملیات حسابداران رسمی را در ایالات متحدهٔ آمریکا هماهنگ می‌نماید: دو کمیتهٔ فنی مهم که در رأس قرار می‌گیرند (***کمیتهٔ اجرایی استانداردهای حسابداری و کمیتهٔ استانداردهای حسابرسی***)[1] دارای این اختیار هستند که در زمینهٔ حسابداری مالی، حسابداری صنعتی و حسابرسی، ارائه‌دهندهٔ دیدگاه‌های انجمن باشند. این کمیته‌ها دربارهٔ مسئله‌های حسابداری ***بیانیه‌های اعلام موضع***[2] منتشر می‌نمایند. بیانیه‌های اعلام موضع، مسئله‌های بحث‌برانگیز (که دربارهٔ آنها دیدگاه‌های ضد و نقیض وجود دارد) حسابداری را روشن می‌نمایند، آنها را توضیح می‌دهند و در صورتی که با بیانیه‌های هیئت استانداردهای حسابداری مالی مغایر نباشند، لازم‌الاجرا می‌شوند. انجمن حسابداران رسمی آمریکا از طریق نشریهٔ ماهانهٔ ***مجلهٔ حسابداری***[3]، مسئله‌های بحث‌برانگیز حسابداری (که دربارهٔ آنها دیدگاه‌های ضد و نقیض وجود دارد) و راه‌حل‌های پیشنهادی را به آگاهی اعضا می‌رساند. در واقع، کمیتهٔ رویه‌های حسابداری، از آغاز فعالیت خود، در ۱۹۳۷، کوشید اختلاف در گزارشگری شرکت‌ها را کاهش دهد، و این کار از طریق حذف روش‌های نامطلوب انجام شد. کمیتهٔ رویه‌های حسابداری در مورد مسئله‌های بحث‌برانگیز به جای تدوین مجموعه‌ای از اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری کوشید به صورت موردی عمل کند و از روش‌های عملی استفاده

---

1. The Accounting Standards Executive Committee (AcSec) and The Auditing Standards Committee (AuSec)
2. Statements of Position (SOPs)
3. Journal of Accountancy

نماید. این کمیته ظرف بیست سال فعالیت خود، تا پایان ۱۹۵۸، تعداد ۵۱ خبرنامهٔ تحقیقات حسابداری منتشر کرد که در آنها برای معامله‌ها و موارد گوناگون، شیوه‌های ثبت و حسابداری ارائه کرد. در آن زمان، ***خبرنامه‌های تحقیقات حسابداری***[1] مورد تأیید کمیسیون بورس اوراق بهادار و بازارهای بورس سهام بود و به عنوان تنها منبع ارائهٔ اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری در ایالات متحدهٔ آمریکا تلقی می‌شد.

پس از جنگ جهانی دوم، وجود هم‌زمان روش‌های مختلف حسابداری، شیوه‌های جدید و پیچیدهٔ تأمین مالی و روش‌ها و قوانین مالیاتی و ساختارهای پیچیدهٔ سرمایه و رویدادهای نوین مانند ادغام شرکت‌ها، اجاره‌های بلندمدت ـ اجاره به شرط تملیک ـ معافیت‌های صنعتی و اوراق قرضهٔ قابل تبدیل باعث شد که یافتن راهی جدید برای تدوین اصول حسابداری، مطرح شود. در ۱۹۵۹ انجمن حسابداران رسمی آمریکا، سازمانی جدید به نام **هیئت اصول حسابداری** را به وجود آورد تا اظهار نظرهای مکتوب دربارهٔ مبانی اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری ارائه نماید. گذشته از این، انجمن حسابداران رسمی رییسی برای واحد تحقیقات حسابداری و اعضای دایمی برای آن تعیین و منصوب کرد. بین سال‌های ۱۹۵۹ و ۱۹۷۳، هیئت اصول حسابداری نظرهای کارشناسی زیادی را منتشر کرد که هدف آن ارائهٔ رهنمودهایی برای شیوه‌های اجرایی حسابداری بود و این عمل تا زمانی ادامه داشت که بیانیه‌های هیئت استانداردهای حسابداری مالی جایگزین این اظهار نظرها شد. هیئت اصول حسابداری، علاوه بر اظهار نظرها، چهار بیانیه و یک سلسله تفسیرهای حسابداری را منتشر کرد که هدف آنها گسترش دامنهٔ اظهارنظرها و ارائهٔ توصیه‌هایی در رابطه با مسئله‌های حسابداری بود. این بیانیه‌ها به شرح زیر هستند:

۱. ***بیانیهٔ شماره ۱ هیئت اصول حسابداری***، گزارشی از دریافت نشریه‌های شمارهٔ ۱ و ۳ از *مطالعاتی در تحقیقات حسابداری*.
۲. ***بیانیهٔ شمارهٔ ۲ هیئت اصول حسابداری***، افشای اطلاعات تکمیلی مالی به وسیله شرکت‌هایی که فعالیت‌های گوناگون و متنوع دارند، در سپتامبر ۱۹۶۷ منتشر شد.
۳. ***بیانیهٔ شمارهٔ ۳ هیئت اصول حسابداری***، تجدید نظر در صورت‌های مالی براساس تغییر در سطح عمومی قیمت، در ژوئن ۱۹۶۹ منتشر شد.
۴. ***بیانیهٔ شمارهٔ ۴ هیئت اصول حسابداری***، مفاهیم و اصول حسابداری برای تهیهٔ صورت‌های مالی شرکت‌های تجاری، در اکتبر ۱۹۷۰ منتشر شد.

---

1. Accounting Research Bulletins (ARBs)

پیش از این‌که هیئت اصول حسابداری دربارهٔ مسئله‌های بحث‌برانگیز اقدامی به عمل آورد، واحد مستقل تحقیقات در انجمن حسابداران رسمی آمریکا، سرپرستی مطالعات تحقیقی را بر عهده گرفت که به وسیلهٔ پژوهشگران مستقل یا به وسیلهٔ اعضای ستاد تحقیق با رهنمود رییس کمیتهٔ مشاوره و تحقیق انجام شد. بیانیهٔ شماره ۱ از مطالعات واحد تحقیق حسابداری، به نام ***اصول بنیادی حسابداری*** و نشریهٔ شمارهٔ ۲ از مطالعات این واحد به نام ***مجموعهٔ آزمایشی از اصول حسابداری*** برای سازمان‌های تجاری، به ترتیب، در سال‌های ۱۹۶۱ و ۱۹۶۲ منتشر شدند. ***موریس مونیتز***[1] و ***آر. تی. اسپرائز***[2] (۱۰)، در هر دو تحقیق از روش استقرایی استفاده کردند. این نویسندگان در تحقیق نخست خود از حسابداری مبتنی بر ***ارزش‌های خروجی***[3] حمایت کردند؛ در تحقیق دوم، پیشنهاد شد که تغییر در سطح عمومی و خصوصی قیمت مورد توجه قرار گیرد. همان‌گونه که در آن زمان انتظار می‌رفت، انجمن حسابداران رسمی آمریکا نتیجهٔ هر دو تحقیق را رد کرد و مدعی شد که آنها با اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری تفاوت فاحش دارند، و از این‌رو، قابل قبول نمی‌باشند. تحقیق جدیدی به سرپرستی واحد تحقیق انجام شد تا اصول موجود در عرصهٔ حسابداری مورد بررسی قرار گیرد. از این‌رو بیانیهٔ شمارهٔ ۷ ***مطالعات واحد تحقیقات حسابداری***[4]، به وسیلهٔ ***پال گرادی***[5]، به نام مجموعهٔ اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری در شرکت‌های تجاری تهیه شد که چیزی بیش از مجموعه‌ای از اصول، روش‌های اجرایی و روش‌های هیئت اصول حسابداری و کمیتهٔ رویه‌های حسابداری (یعنی، اظهار نظرهای هیئت اصول حسابداری و هیئت تحقیقات حسابداری) نبود. پس از این‌که انجمن حسابداران رسمی آمریکا بیانیه‌های شمارهٔ ۱ و ۳ از مطالعات واحد تحقیقات حسابداری را رد کرد، سایر تحقیقات تنها منعکس‌کنندهٔ مفروضات و دستاوردهای یک پژوهشگر خاص بودند که این تحقیق را انجام داده بود. همهٔ اظهارنظرهای کارشناسی هیئت اصول حسابداری، با بیانیه‌های شماره ۲ و ۳ از مطالعات واحد تحقیق حسابداری سازگار نبودند. دوازده تحقیق دیگر از واحد تحقیقات حسابداری به شرح زیر است:

۱. ***تحقیق شمارهٔ ۲، از واحد تحقیق حسابداری***، تجزیه و تحلیل جریان نقدی و صورت وجوه، به وسیلهٔ ***پری مسیون***[6] (۱۹۶۱).

۲. ***تحقیق شمارهٔ ۴، از واحد تحقیق حسابداری***، گزارش اجاره‌های بلندمدت در

---

1. Maurice Moonitz
2. R. T. Sprouse
3. Exit - Values
4. Accounting Research Studies (ARS)
5. Paul Grady
6. Perry Mason

صورت‌های مالی به وسیلهٔ جان اچ مایرز[1] (۱۹۶۲).

۳. ***تحقیق شمارهٔ ۵، از واحد تحقیق حسابداری***، تحقیق اساسی دربارهٔ حسابداری ادغام شرکت‌ها به وسیلهٔ آرتور. بی. وات[2] (۱۹۶۳).

۴. ***تحقیق شمارهٔ ۶، از واحد تحقیق حسابداری***، گزارش اثرهای مالی تغییر در سطح قیمت‌ها به وسیلهٔ کارکنان واحد مستقل تحقیقات (۱۹۶۳).

۵. ***تحقیق شمارهٔ ۸، حسابداری هزینهٔ برنامه‌های بازنشستگی***، به وسیلهٔ ارنست ال. هیکز[3] (۱۹۶۶).

۶. ***تحقیق شمارهٔ ۹، از واحد تحقیق حسابداری***، تخصیص میان‌دوره‌ای مالیات بر درآمد شرکت، به وسیلهٔ هواردی ای. بلک[4] (۱۹۶۶).

۷. ***تحقیق شمارهٔ ۱۰، از واحد تحقیق حسابداری***، حسابداری سرقفلی، به وسیلهٔ جورج. آر. کاتلت[5] و نورمن او. آلسن[6] (۱۹۶۸).

۸. ***تحقیق شمارهٔ ۱۱، از واحد تحقیق حسابداری***، گزارشگری مالی در صنایع اکتشاف، به وسیلهٔ ***رابرت آر. فیلد***[7] (۱۹۶۸).

۹. ***تحقیق شمارهٔ ۱۲، از واحد تحقیق حسابداری***، گزارش عملیات خارجی شرکت‌های آمریکایی برحسب دلار آمریکا به وسیلهٔ لئونارد لارنسن[8] (۱۹۷۲).

۱۰. ***تحقیق شمارهٔ ۱۳، از واحد تحقیق حسابداری***، مبانی حسابداری موجودی‌ها، به وسیلهٔ هوریس جی. باردن[9] (۱۹۷۳).

۱۱. ***تحقیق شمارهٔ ۱۴، از واحد تحقیق حسابداری***، حسابداری هزینه‌های تحقیق و توسعه، به وسیلهٔ اوسکار. اس گلین[10] و موریس اس. نیومن[11] (۱۹۷۳).

۱۲. ***تحقیق شمارهٔ ۱۵، از واحد تحقیقات حسابداری***، حقوق صاحبان سهام به وسیلهٔ بئاتریس ملچر[12] (۱۹۷۳).

۳ ـ ۳ ـ ۴. انجمن حسابداری آمریکا

انجمن حسابداری آمریکا[13]، سازمانی است که از استادان حسابداری ـ دانشگاهیان ـ و

---

1. John H. Myers
2. Arthur. B. Watt
3. Ernest L. Hicks
4. Howard A. Black
5. George. R. Catlett
6. Norman O. Olson
7. Robert R. Field
8. Leonard Lorenson
9. Horace G. Barden
10. Oscar S. Gellein
11. Maurice S. Newman
12. Beartice Melcher
13. The American Accounting Association (AAA)

افراد ذی‌نفع تشکیل می‌شود که به بهبود و ارتقای کیفیت حسابداری، از نظر تئوری و عمل، علاقه‌مندند. فصل‌نامهٔ انجمن به نام ***بررسی‌های حسابداری***[1] تبادل نظرها، آرا و تجربه‌های پژوهشگران حسابداری را انعکاس می‌دهد. انجمن حسابداران آمریکا به عنوان یک مجمع از دانشگاهیان و استادان عمل می‌کند که دیدگاه‌های خود را دربارهٔ موضوع‌ها و مسئله‌های حسابداری به صورت فردی یا از طریق کمیته‌های منتخب خاص این سازمان ارائه می‌کنند. در واقع، انجمن حسابداری آمریکا از طریق چنین کمیته‌های خاصی کوشیده است در مورد صورت‌های مالی شرکت‌ها چارچوبی را ارائه کند. این تلاش‌ها که به درجه‌های متفاوتی از موفقیت دست یافته‌اند تحقیق‌های زیر را در بر می‌گیرند:

۱. یک *بیانیهٔ آزمایشی از اصول حسابداری در مورد صورت‌های مالی شرکت‌ها* که در ۱۹۳۶ منتشر و در ۱۹۴۱ و ۱۹۴۸ تجدید نظر شد و با هشت بیانیهٔ تکمیلی که بین ۱۹۵۰ و ۱۹۵۴ تهیه شد، بیانیهٔ ۱۹۴۸ گسترش یافت و آن را روشن نمود؛ بار دیگر در ۱۹۵۷ تجدید نظر شد و پنج بیانیهٔ تکمیلی که بین ۱۹۵۷ و ۱۹۶۴ ارائه شدند، آن را تکمیل کردند.
۲. ***مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری شرکت‌ها***، به وسیلهٔ دَبلیو. اِی. پیتون[2] و ای.سی لیتلتون[3] در ۱۹۴۰ منتشر شد.
۳. ***تحقیقی دربارهٔ ماهیت حسابداری***، به وسیلهٔ لوئی گلبرگ[4]، در ۱۹۶۴ منتشر شد.
۴. ***بیانیهٔ تئوری بنیادی حسابداری***، در ۱۹۶۶ منتشر شد.
۵. ***بیانیهٔ تئوری حسابداری و پذیرش تئوری***، در ۱۹۷۷ منتشر شد.

تلاش‌هایی که به وسیلهٔ انجمن حسابداران آمریکا برای ارائهٔ چارچوب حسابداری انجام گرفت، اصولاً بر اساس روش استقرایی قرار داشت، ولی به تدریج، روش قیاسی پذیرفته شد و در سال ۱۹۵۷ تحقیقات انجمن مورد تجدید نظر قرار گرفت و با عنوان «استانداردهای حسابداری و گزارشگری برای صورت‌های مالی شرکت‌ها، تجدیدنظر ۱۹۵۷» منتشر شد. اعضای انجمن حسابداری آمریکا که اصولاً استادان دانشکده‌ها و دانشگاه‌ها هستند در تدوین تئوری حسابداری (از مجرای پژوهش‌های مبتکرانه و مشارکت فعال در سازمان‌های اصلی تدوین‌کنندهٔ استانداردها) بزرگ‌ترین نقش را بر عهده می‌گیرند. شیفتگی و علاقهٔ اعضای انجمن حسابداری آمریکا در نتیجه‌های تحقیقی که در نشریه‌های گوناگون حسابداری ارائه می‌کنند، متجلی می‌گردد.

---

1. The Accounting Review 2. W. A. Paton 3. A. C. Littleton
4. Louis Gollberg

۴ ـ ۳ ـ ۴. هیئت استانداردهای حسابداری مالی

هیئت استانداردهای حسابداری مالی به عنوان نهاد مسئول تدوین استانداردهای حسابداری در ۱۹۷۳ جایگزین هیئت اصول حسابداری شد. اصولاً عوامل زیر باعث نابودی هیئت اصول حسابداری شدند:

۱. وجود هم‌زمان روش‌های گوناگون و متناقض در حسابداری که به شرکت‌ها امکان می‌داد درآمد هر سهم سالانه را بیشتر از واقع نشان دهند (به ویژه در نتیجهٔ ادغام شرکت‌ها و تحصیل شرکت‌های دیگر).

۲. نبود شیوه‌های حسابداری مناسب برای مسئله‌هایی مانند معافیت صنعتی (از نظر مالیات)، حسابداری واگذاری حق انحصاری (دایرکردن شعبه یا نمایندگی شرکت در نقطه دیگری)، ساختمان‌سازی (بساز و بفروش‌ها) و سرانجام اجاره‌های بلندمدت ـ اجاره به شرط تملیک.

۳. موارد زیادی از کلاه‌برداری و دادخواهی‌ها که در رابطه با روش‌های حسابداری انجام می‌شد، زیرا شرکت‌ها در اجرای چنین روش‌هایی در بسیاری از موارد اطلاعات مربوط را افشا نمی‌کردند.

۴. ناتوانی هیئت اصول حسابداری در ارائهٔ یک چارچوب نظری.

انجمن حسابداران رسمی آمریکا پس از بررسی چنین وضعیتی کمیته‌ای را به نام کمیتهٔ ویت منصوب کرد تا برای تدوین استانداردهای حسابداری ساختار جدیدی را پیشنهاد کند. این ساختار جدید پیشنهادی، دربرگیرندهٔ یک سازمان غیر انتفاعی به نام بنیاد حسابداری مالی بود، که هیئت استانداردهای حسابداری مالی را اداره می‌کرد و از پنج گروه ذی‌نفع تشکیل می‌شد:

۱. *انجمن مدیران مالی؛*

۲. *انجمن ملی حسابداران؛*

۳. *انجمن حسابداری آمریکا؛*

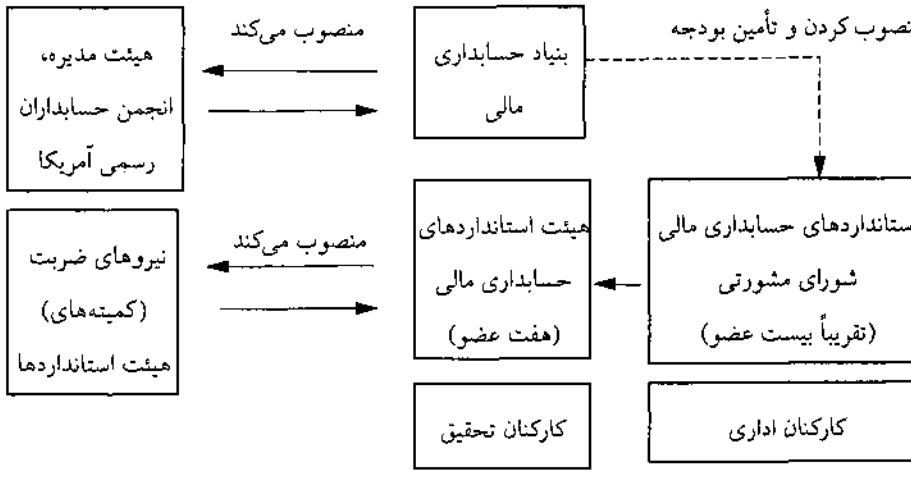
۴. *فدراسیون تحلیلگران مالی؛*

۵. *انجمن فعالان بازارهای اوراق بهادار؛*

هیئت استانداردهای حسابداری مالی یک سازمان مستقل رسمی است که مسئولیت تدوین و اصلاح استانداردهای گزارشگری و حسابداری مالی را بر عهده دارد (بیانیه‌های این نهاد ضمانت اجرایی دارد). این استانداردها با ثبت اطلاعات معقول، معامله‌ها و رویدادهای اقتصادی سروکار دارند، به نحوی که شیوه‌ای مفید در صورت‌های مالی گزارش

www.irhesabdaran.ir

نمودار ۱ ـ ۴. ساختار هیئت استانداردهای حسابداری مالی



source: American Institute of Certified Public Accountants, Report of the Study on Establishment of Accounting Principles (New York: AICPA, 1972). Reprinted with permission.

شود. فرض بر این است که اعضای هیئت استانداردهای مالی نمایندهٔ اکثر گروه‌های علاقه‌مند در حسابداری مالی هستند. به ویژه، چهار عضو حسابدار خبره یا رسمی هستند که خدمات حرفه‌ای ارائه می‌کنند و سه عضو متعلق به حوزه‌های مرتبط با حسابداری (دولت، صنعت و سیستم آموزشی) هستند. اگرچه اعضای هیئت اصول حسابداری حق داشتند که پست سازمانی خود را در شرکت‌ها، سازمان‌ها و مؤسسه‌ها حفظ نمایند، ولی اعضای هیئت استانداردهای مالی مجبورند این روابط را قطع نمایند. سرانجام، به اعضای هیئت استانداردهای حسابداری مالی که عضو تمام‌وقت هستند، حقوق و مزایای بسیار خوبی پرداخت می‌شود. هر یک از این اعضا برای دوره‌های پنج سالهٔ قابل تمدید منصوب می‌شوند. این اعضا که نمایندگی جامعه‌ای گسترده‌تر را بر عهده دارند، دارای استقلال بیشتری هستند، حقوق دریافت می‌کنند و به صورت تمام‌وقت در استخدام این نهاد هستند و باید بتوانند هیئت استانداردهای حسابداری مالی را از هیئت اصول حسابداری موفق‌تر بسازند.

www.irhesabdaran.ir

مادهٔ ۲۰۳ از آیین‌نامهٔ رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداری خبرهٔ آمریکا رابطهٔ بین حرفهٔ حسابداری را با هیئت استانداردهای حسابداری مالی مشخص می‌نماید و بیانگر این است که اگر صورت‌های مالی با بیانیهٔ هیئت استانداردهای حسابداری مالی یا تغییر آن یا اظهارنظرهای هیئت اصول حسابداری، یا خبرنامه‌های تحقیقات حسابداری مغایر باشد یک عضو انجمن حسابداری رسمی آمریکا نمی‌تواند اظهارنظر نماید و نمی‌تواند مدعی شود که صورت‌های مالی به شیوه‌ای مطلوب و طبق اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری تهیه شده‌اند، مگر این‌که عضو مزبور بتواند نشان دهد که به سبب وجود شرایط غیر عادی ارائهٔ صورت‌های مالی به شیوهٔ دیگر، موجب خواهد شد که این گزارش‌ها موجب گمراهی شوند. مادهٔ قانونی ۲۰۳، هیئت *استانداردهای حسابداری* مالی را به رسمیت می‌شناسد با قید این شرط که در شرایط غیر عادی رعایت دقیق اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری منتشرشده به وسیلهٔ سازمان شناخته‌شدهٔ تدوین‌کنندهٔ استانداردها نمی‌تواند به طور قطع تضمین کند که صورت‌های مالی به صورتی مطلوب ارائه شده‌اند.

هیئت استانداردهای حسابداری مالی، از بدو تأسیس روش زیر را برای تدوین استانداردهای حسابداری پذیرفته و اجرا کرده است:

۱. مسئله‌ای در حوزهٔ گزارشگری شناسایی و در دستور جلسهٔ هیئت گنجانده می‌شود.

۲. یک گروه ضربت متشکل از افراد آگاه در جامعهٔ حسابداری و تجارت تعیین (منصوب) می‌شود. نیروهای ستادی هیئت استانداردهای حسابداری مالی پس از مشاوره با این گروه ضربت یک ***یادداشت نظرخواهی***[1] در مورد مسئلهٔ مورد گزارش تهیه می‌کند. در یادداشت نظرخواهی پرسش‌های اصلی و راه‌حل‌هایی که هیئت باید مورد توجه قرار دهد، ارائه می‌شود.

۳. دست‌کم برای یک دورهٔ ۶۰ روزه این یادداشت نظرخواهی برای بررسی در اختیار عموم مردم قرار می‌گیرد.

۴. یک گردهمایی عمومی (برای ابراز نظر) تشکیل می‌شود تا دربارهٔ نقاط قوت و ضعف دیدگاه‌های ارائه‌شده به هیئت نظر داده شود.

۵. بر اساس تفسیرهای شفاهی و کتبی دریافت‌شده، هیئت یک ***پیش‌نویس نهایی***[2] از بیانیهٔ پیشنهادی استانداردهای حسابداری مالی را منتشر می‌کند. پیش‌نویس نهایی، برعکس یادداشت نظرخواهی، موضع قطعی هیئت دربارهٔ مسئلهٔ مورد گزارش را، ارائه

---

1. Discussion Memorandum (DM)

2. Exposure Draft (ED)

www.irhesabdaran.ir

می‌نماید.

۶. دست‌کم، برای یک دورهٔ ۳۰ روزه، پیش‌نویس نهایی، برای بررسی، در اختیار عموم مردم قرار می‌گیرد.

۷. یک گردهمایی دیگر تشکیل می‌شود و در آن نقاط قوت و ضعف موضع‌های (دیدگاه‌های) ارائه‌شده در پیش‌نویس نهایی به هیئت داده می‌شود.

۸. بار دیگر، بر اساس تفسیرهای کتبی و شفاهی که پس از انتشار پیش‌نویس نهایی دریافت شده، هیئت یکی از اقدام‌های زیر را به عمل می‌آورد:

(الف) استاندارد پیشنهادی را به عنوان بیانیهٔ رسمی از ***استانداردهای حسابداری مالی***[1] می‌پذیرد.

(ب) پیشنهاد می‌کند که بار دیگر استاندارد پیشنهادی مورد تجدید نظر قرار گیرد و فرایند نظرخواهی عمومی یک بار دیگر انجام شود.

(پ) انتشار استاندارد را به تعویق می‌اندازد و مسئله را در دستور جلسه نگه می‌دارد.

(ت) استانداردی را منتشر نمی‌کند و موضوع را از دستور جلسه حذف می‌نماید.

مشارکت مردم نمی‌تواند تصمیمات نهایی (دربارهٔ استانداردهای حسابداری) اعضای هیئت استانداردهای حسابداری مالی را تغییر دهد.

۵ ـ ۳ ـ ۴. کمیسیون بورس اوراق بهادار

کمیسیون بورس اوراق بهادار که طبق مجلس قانون‌گذاری ایالات متحدهٔ آمریکا در ۱۹۳۴ به وجود آمد، اصولاً مسئول اجرای قوانین مختلفی است که هدف از آن قانونمندکردن فعالیت بازارهای اوراق بهادار است و اطمینان‌دادن (به مردم) از این‌که شرکت‌ها اطلاعات و گزارش‌های مالی را درست ارائه و افشا می‌کنند. به طور خلاصه، قوانین متعدد و شرایط ثبت مقرر در آنها (اوراق بهادار مربوطه) به شرح زیرند:

۱. *قانون اوراق بهادار*، مصوب ۱۹۳۳: طبق قانون، اوراق بهاداری که برای فروش به مردم عرضه می‌شوند، باید به ثبت برسند.

۲. *قانون معاملهٔ اوراق بهادار*، مصوب ۱۹۳۴: طبق این قانون شرکت‌های سهامی عام (سهام آنها در دست مردم است) باید به صورت مستمر گزارش و صورت‌های مالی ارائه

---

1. Statement of Financial Accounting Standards (SFAS)

www.irhesabdaran.ir

دهند و اوراق بهادار، مبادلهٔ اوراق بهادار و تعداد معینی از واحدهای کارگزاری و دلالی هم باید به ثبت برسند.

۳. *قانون حفظ وحدت عمومی*، مصوب ۱۹۳۵: طبق این قانون مفاد قراردادها و داده‌های تأییدکننده باید به ثبت برسند.

۴. *قرارداد ثقه*، مصوب ۱۹۳۹: طبق این قانون مفاد اسناد تعهدشده و داده‌های تأییدکننده باید به ثبت برسند.

۵. قانون شرکت‌های سرمایه‌گذار، مصوب ۱۹۴۰: طبق این قانون شرکت‌های سرمایه‌گذار باید به ثبت برسند.

۶. قانون مشاوران سرمایه‌گذاری، مصوب ۱۹۴۰: طبق این قانون مشاوران سرمایه‌گذاری باید به ثبت برسند.(۱۱)

طبق *قوانین اوراق بهادار* مصوب ۱۹۳۳ و ۱۹۳۴ به کمیسیون بورس اوراق بهادار اختیار و قدرت داده شد که استانداردهای حسابداری را تعیین (تدوین) نماید. همان‌گونه که هورن‌گرن توضیح می‌دهد، کمیسیون بورس اوراق بهادار مدیریت ردهٔ بالا و هیئت اصول حسابداری مدیریت ردهٔ پایین بود.(۱۲) با وجود این‌که کمیسیون بورس اوراق بهادار برای ارائهٔ طریق جهت تعیین شیوه‌های اجرایی حسابداری و افشای اطلاعات دارای قدرت کافی است، ولی به طور کلی، این کمیسیون به حرفهٔ حسابداری تکیه می‌نماید، ولی برای تعیین محدوده‌ها و صدور رأی نهایی (حق وتو) از قدرت خود استفاده می‌کند. **جان. سی. برتون**[1] هنگامی که حسابدار ارشد کمیسیون بورس اوراق بهادار بود، این دیدگاه را به شیوهٔ بهتری ابراز داشت:

> ما یک مشارکت تشکیل داده‌ایم و بهترین نفع ما در این است؛ در جوی ارائهٔ خدمت کنیم که موجب شگفتی یکدیگر (به صورت متقابل) نشویم. کمیسیون بورس اوراق بهادار خود را در موضع قدرت مطلق نمی‌بیند و هیئت استانداردهای حسابداری مالی را کارمند خود نمی‌داند.(۱۳)

از این‌رو، کمیسیون بورس اوراق بهادار معمولاً با بیانیه‌های حرفه، اظهار نظرهای هیئت اصول حسابداری و بیانیه‌های هیئت استانداردهای حسابداری مالی موافق بوده است. با وجود این، کمیسیون این حق را برای خود حفظ کرده است که به پنج روش زیر دیدگاه خود را ابراز نماید.

۱. قانون X - S، که شکل و محتوای گزارش‌هایی را که باید به کمیسیون بورس اوراق

---

1. John C. Burton

بهادار تسلیم نمود، مشخص می‌نماید. (مهم‌ترین اینها گزارش‌های شرکت‌هایی است که سالانه در فرم k ـ ۱۰ و گزارش سه‌ماههٔ Q ـ ۱۰ و گزارش رویدادهای برنامه‌ریزی‌نشدهٔ K ـ ۸ یا مبادلهٔ سرمایهٔ شرکت با سهامداران یا کمیسیون بورس اوراق بهادار است).

۲. سلسله نشریه‌های حسابداری، که اعلامیه‌هایی در مورد موضوع‌های حسابداری هستند.
۳. گزارش‌ها و تصمیم‌های کمیسیون بورس اوراق بهادار.
۴. گزارش سالانهٔ کمیسیون بورس اوراق بهادار.
۵. سخنرانی‌ها و مقاله‌های اعضای این کمیته و کارکنان آنان.

کمیسیون بورس اوراق بهادار با همهٔ بیانیه‌های حرفهٔ حسابداری موافقت نکرده است. برخی از سلسله نشریه‌های حسابداری که پیرامون مطالب مالی، حسابرسی و حسابداری بوده‌اند با مجموعه استانداردهایی که نهادهای تدوین‌کنندهٔ استانداردها ارائه کرده‌اند در تضاد بودند، یا در واقع آنها را اصلاح کرده و یا جایگزین آنها شده‌اند. سه نمونهٔ قابل ذکر به شرح زیر هستند:

۱. *تحقیق شمارهٔ ۹۶ از واحد تحقیقات حسابداری* که در آن کمیسیون بورس اوراق بهادار اطلاعاتی که طبق اظهارنظر شمارهٔ ۲ هیئت اصول حسابداری باید افشا شود نامناسب تشخیص داد و برای افشای اطلاعات اضافی شرایطی را تعیین کرد.
۲. *تحقیق شماره ۱۴۷ از واحد تحقیقات حسابداری* که در آن کمیسیون بورس اوراق بهادار ابراز داشت که مفاد اظهارنظر شمارهٔ ۳۱ هیئت اصول حسابداری در مورد اطلاعات در مورد مستأجر کافی نیست و برای افشای این نوع اطلاعات مقررات خاصی تدوین کرد.
۳. *تحقیق شمارهٔ ۱۴۶ از واحد تحقیقات حسابداری* که در آن کمیسیون بورس اوراق بهادار اظهارنظر شمارهٔ ۱۶ هیئت اصول حسابداری را (که به مؤسسه حسابرسی اجازه می‌داد کمیسیون بورس اوراق بهادار را تحت پیگرد قانونی قرار دهد) تفسیر کرد.

پس از ناکام ماندن هیئت اصول حسابداری و تشکیل هیئت استانداردهای حسابداری مالی، کمیسیون بورس اوراق بهادار بیانیه‌ای در زمینهٔ سیاست‌گذاری منتشر کرد. نشریهٔ شمارهٔ ۱۵۰ از سلسله نشریه‌های حسابداری، هیئت استانداردهای حسابداری مالی را به عنوان تنها نهاد تدوین‌کنندهٔ استانداردها مورد تأیید قرار می‌دهد، و اعلام می‌کند که استانداردهای این مرجع دارای شرایط مندرج در قوانین اوراق بهادار دولت مرکزی آمریکا

است و مورد قبول این کمیسیون خواهد بود. نشریهٔ مزبور ابراز می‌نماید که «اصول، استانداردها و شیوه‌های اجرایی که به وسیلهٔ هیئت استانداردهای مالی انتشار یافته‌اند از حمایت کمیسیون برخوردارند». ولی در ادامه ابراز می‌نماید که «کمیسیون هنوز هم زمینه‌هایی را که سرمایه‌گذار نیاز به اطلاعاتی دارد، مشخص می‌نماید و برای افشای اطلاعات جهت تأمین این نیازها، روش‌های مناسب را تعیین خواهد کرد». کمیسیون بورس اوراق بهادار کماکان تدوین استانداردهای حسابداری به وسیلهٔ بخش خصوصی را مجاز می‌داند و دخالت خود را به عنوان نمایندهٔ اصلی دولت مرکزی آمریکا در فرایند تدوین استانداردها در قالب همکاری، ارائهٔ توصیه و فشارهای موضعی یا موردی (و نه در قالب اعمال کنترل‌های دقیق) مجاز می‌داند. به بیان دیگر، کمیسیون بورس اوراق بهادار با قید شرط‌هایی فعالیت هیئت استانداردهای حسابداری مالی را تأیید می‌کند، ولی هیچ نوع اختیاراتی را به این سازمان تفویض نمی‌نماید. و حق رد، اصلاح یا جایگزین‌کردن بیانیه‌های هیئت استانداردهای حسابداری مالی را (از طریق رویه‌های قانون‌گذاری مخصوص به خود) برای خود حفظ نموده است.

۶ ـ ۳ ـ ۴. سایر سازمان‌های حرفه‌ای

با وجود این‌که سازمان‌های یادشده در بالا به صورت سنتی همواره درگیر ارائهٔ تئوری حسابداری بوده‌اند، ولی به تازگی در ایالات متحده آمریکا و در خارج از کشورهای دیگر نهادهای دیگری هم در این زمینه مشارکتی فعال داشته‌اند. فهرستی از این سازمان‌ها را در پیوست الف ـ ۴ این فصل ارائه کرده‌ایم.

هر یک از این نهادها در کشور مربوط درگیر تدوین استانداردهای حسابداری و تقویت بنیادهای اصلی حسابداری بوده‌اند.

۷ ـ ۳ ـ ۴. استفاده کنندگان از صورت‌های مالی

گروه‌های مختلف به نتیجه‌های حاصل از فعالیت‌های سازمان‌های انتفاعی علاقه‌مندند و آنها را به دو دستهٔ مستقیم و غیرمستقیم طبقه‌بندی کرده‌اند.

کسانی که به صورت مستقیم از صورت‌های مالی استفاده می‌کنند:

۱. اعتباردهندگان و عرضه‌کنندگان مواد اولیه به شرکت؛
۲. مالکان و سهامداران شرکت؛
۳. مدیریت سازمان؛

۴. مقام‌های مالیاتی؛
۵. کارکنان سازمان؛
۶. مشتریان.

کسانی که به صورت غیرمستقیم از صورت‌های مالی استفاده می‌کنند:

۱. مشاوران و تحلیلگران مالی؛
۲. سازمان‌های بورس اوراق بهادار؛
۳. وکلا؛
۴. مقام‌های قانون‌گذاری و ثبت اسناد؛
۵. نشریه‌های مالی و سازمان‌های گزارشگر؛
۶. انجمن‌های تجاری؛
۷. اتحادیه‌های کارگری؛
۸. شرکت‌های رقیب؛
۹. عموم مردم؛
۱۰. سایر سازمان‌های (وزارتخانه‌های) دولتی.

آنها که به صورت مستقیم و غیرمستقیم از نتیجهٔ فعالیت سازمان‌ها استفاده می‌کنند دارای مجموعه‌ای از هدف‌های گوناگون و متضاد می‌باشند. اصولاً این دو گروه از استفاده‌کنندگان، از نظر اطلاعات، نیازهای متفاوت دارند. سه نوع صورت مالی تهیه می‌شود:

۱. صورت‌های مالی با مقاصد عالی که نیازهای عمومی و مشترک استفاده‌کنندگان را تأمین می‌نمایند. در بیشتر گزارش‌های سالانه، حسابداران هنگام تهیه صورت‌های مالی فرض می‌کنند که گزارش‌های مزبور می‌توانند نیازهای عام و مشترک استفاده‌کنندگان را تأمین نمایند.
۲. صورت مالی که مقاصد خاص را تأمین می‌نمایند می‌توانند نیازهای گروه‌های خاصی از استفاده‌کنندگان را تأمین نمایند.
۳. اطلاعات گوناگونی که افشا می‌شود اعداد متفاوتی را به استفاده‌کننده ارائه می‌نماید که وی می‌تواند از میان آنها انتخاب نماید. صرف نظر از نوع صورت مالی که مورد استفاده قرار گیرد، بیشتر استفاده‌کنندگان به عنوان گروه فشار عمل می‌کنند و به گونه‌ای بر فرایند تدوین اصول حسابداری اعمال نفوذ می‌نمایند، تا هدف‌های مورد نظر آنان تأمین شود.

www.irhesabdaran.ir

۴ ـ ۴. چه کسی باید استانداردهای حسابداری را تدوین کند؟

۱ ـ ۴ ـ ۴. تئوری‌های قانونمندی

معمولاً فرض بر این است که یک صنعت (سازمان) مشخص قوانین و مقررات را تدوین می‌نماید و این قوانین به گونه‌ای طرح‌ریزی و اجرا می‌شوند که پیش از هر چیز به نفع آن صنعت باشند. در یک صنعت مفروض دو دستهٔ اصلی از نظریه‌ها برای تدوین قوانین و مقررات وجود دارد؛

۱. تئوری‌هایی که منافع عموم را مورد توجه قرار می‌دهد.

۲. تئوری‌هایی که منافع گروه خاصی را لحاظ می‌کنند.[۱۴و۱۵]

دیدگاه مبتنی بر تدوین تئوری‌هایی که **منافع عموم** را تأمین می‌نمایند بر این اساس قرار دارد که این تئوری‌ها در پاسخ به تقاضای عموم مردم برای اصلاح فرایندهای ناکارآمد یا قیمت‌های نابرابر بازار (که در آنها اصل برابری و مساوات رعایت نشده است) تدوین می‌شوند. اصولاً، این تئوری‌ها برای حمایت از منافع عموم مردم تدوین و ارائه می‌گردند.

دیدگاه مبتنی بر تدوین تئوری‌هایی که نفع **گروه خاصی** را تأمین می‌نماید بر این اساس قرار دارد که این تئوری‌ها در پاسخ به تقاضای گروه‌هایی که منافع خاص دارند، تدوین و عرضه می‌شوند و هدف آن حداکثرکردن درآمد این گروه‌هاست. گونه‌های اصلی این تئوری عبارت‌اند از:

۱. تدوین تئوری‌هایی که منافع نخبگان حاکم سیاسی را تأمین می‌نمایند؛[۱۶]

۲. تدوین تئوری‌های اقتصادی.[۱۷]

در تدوین تئوری‌هایی که منافع نخبگان حاکم سیاسی تأمین می‌شود برای اعمال کنترل‌های قانونی از قدرت سیاسی استفاده می‌شود، در حالی که تئوری اقتصادی با قدرت اقتصادی سروکار دارد.

کدام یک از این تئوری‌ها می‌تواند به شیوهٔ بهتری تدوین استانداردهای حسابداری را شرح دهد؟ متأسفانه این تئوری که چه چیز می‌تواند رفتار نهاد تدوین‌کنندهٔ قواعد حسابداری را به حداکثر برساند هنوز دوران شیرخوارگی خود را می‌گذراند. **بنستن**[1] درصدد برآمد که رفتار کمیسیون بورس اوراق بهادار را بر اساس پیش‌بینی‌های تئوری‌های اقتصادی در زمینهٔ محافظه‌کاری شرح دهد:

---

1. Benston

هر نهاد قانون‌گذاری فعال دارای نوعی انگیزه است تا بر تدوین استانداردهای محافظه‌کارانه، صریح یا حتی دقیق حسابداری پافشاری نماید. این استانداردها ریسک‌های سازمان مزبور را کاهش خواهند داد؛ زیرا از این نظر مورد انتقاد قرار خواهند گرفت که بیانیه‌هایی را «پذیرفته است» که چون از زاویهٔ تأمین منافع گذشته مورد توجه قرار گیرند، گمراه‌کننده یا فریب‌کارانه خواهند بود.

جای هیچ‌گونه شگفتی نیست که کمیسیون بورس اوراق بهادار از شرکت‌ها می‌خواهد که گزارش‌های مالی یکنواخت و محافظه‌کارانه، ارائه نمایند.(۱۸)

به همین شیوه، **حسین**[1] و **کتز**[2] تئوری تدوین مقررات به وسیلهٔ نخبگان حاکم سیاسی را بررسی و آن را رد نمودند.(۱۹) در واقع، برای تدوین استانداردهای حسابداری (به وسیلهٔ یک نهاد قانون‌گذاری) به مدارک تجربی بیشتری نیاز است.

۲ ـ ۴ ـ ۴. آیا حسابداری را باید تحت نوعی نظم و مقررات درآورد؟

بحث در این است که آیا حسابداری باید تابع نوعی نظم یا مقررات باشد یا خیر؟

کسانی که طرفدار یک بازار بدون مقررات هستند پایهٔ استدلال خود را بر اساس «تئوری نمایندگی» قرار می‌دهند و این پرسش را مطرح می‌کنند که برای ارائهٔ داوطلبانهٔ گزارش‌های مالی قابل اعتماد (از سوی مدیران به مالکان) چرا باید انگیزه وجود داشته باشد؟ برای حل اختلاف بین مالکان و مدیران از گزارشگری مالی استفاده می‌شود، زیرا بر این اساس مفاد قرارداد استخدامی مدیران و میزان حقوق یا پاداش آنها تعیین می‌شود. گذشته از این، سازمان‌ها برای ارائهٔ داوطلبانهٔ گزارش‌های مالی به بازار سرمایه، دارای انگیزه هستند؛ زیرا عدم ارائهٔ این گزارش‌ها به عنوان «خبرهای بد» تفسیر خواهد شد. حتی اگر سازمان‌ها به صورت داوطلبانه گزارش ندهند، کسانی که در پی کسب اطلاعات هستند، برای این اطلاعات به شرکت‌های خصوصی روی می‌آورند و با بستن قراردادهایی این اطلاعات را کسب می‌نمایند.

کسانی که در طرفداری از بازار قانونمند (دارای مقررات) استدلال می‌کنند، پایهٔ بحث خود را بر تأمین نفع عموم می‌گذارند. اصولاً، تأکید بر ناتوانی بازار در ارائهٔ اطلاعات و یا تأمین هدف‌های اجتماعی (هر دو دیدگاه) بیان این مطلب است که وجود مقررات برای حسابداری لازم است؛ ناتوانی بازار در ارائهٔ اطلاعات (تخصیص نامطلوب اطلاعات) دارای علت‌های زیر خواهد بود:

---

1. Hussein 2. Ketz

۱. بی‌میلی سازمان به افشای اطلاعات، زیرا در این حالت، عرضهٔ اطلاعات به صورت انحصاری در اختیار خود سازمان باقی خواهد ماند؛
۲. وجود تقلب و سوءجریان (در سازمان)؛
۳. عرضهٔ مقدار کمتری از اطلاعات حسابداری (به عنوان یک کالای عمومی).

تأمین نیاز و دستیابی به هدف‌های اجتماعی مطلوب نیز بر اساس این دیدگاه قرار دارد که حسابداری باید قانونمند (دارای نوعی نظام) باشد. اگر بخواهیم تنها چند هدف اجتماعی را نام ببریم، باید بگوییم: مطلوب‌بودن گزارش‌ها، متوازن و متعادل‌بودن اطلاعات و حمایت از سرمایه‌گذار.

در حالی که بحث نقاط قوت و ضعف مقررات در حسابداری هنوز هم ادامه دارد، تدوین استانداردهای حسابداری نوعی واقعیت موجود در محیط حسابداری است. نقاط قوت و ضعف شکل‌های گوناگون تدوین استانداردها (بر اساس مقررات یا بدون مقررات) را می‌توان بر پایهٔ شیوهٔ اصلاح این فرایند مورد ارزیابی و قضاوت قرار داد. در بخش بعدی هر یک از روش‌های تدوین استانداردها را مورد ارزیابی قرار خواهیم داد.

۳ ـ ۴ ـ ۴. روش مبتنی بر بازار آزاد

اقدام‌های روش مبتنی بر بازار آزاد برای تدوین استانداردهای حسابداری با درنظرگرفتن این فرض اصلی آغاز می‌شود که اطلاعات حسابداری، مانند بسیاری از سایر کالاها یا خدمات یک کالای اقتصادی است. از این دیدگاه، اطلاعات حسابداری تحت فشارهای ناشی از تقاضا قرار می‌گیرد که به وسیلهٔ تهیه‌کنندگان ذی‌ربط وارد می‌آید. آنچه نتیجه می‌شود چیزی جز مقدار مطلوبی از اطلاعات نیست که بر اساس قیمتی مطلوب افشا می‌گردد. هر کجا مقدار مشخصی از اطلاعات مورد نیاز است و قیمت مناسبی برای آن پیشنهاد شود، بازار اطلاعات مورد نظر را ارائه خواهد کرد، مشروط بر این‌که این قیمت از بهای تمام‌شدهٔ اطلاعات بیشتر باشد. بنابراین، بازار دارای یک سازوکار آرمانی یا مطلوب می‌شود که نوع اطلاعاتی که باید افشا (ارائه) گردد، دریافت‌کنندگان اطلاعات و استانداردهای حسابداری برای نظارت بر فرایند تولید این اطلاعات را تعیین می‌کند.

طرفداران روشی که تابع مقررات باشد (چه خصوصی و چه عمومی) بر این باورند که بازار خصوصی، از نظر اطلاع‌رسانی (به صورت آشکار و پنهان) ناتوان می‌ماند:
۱. به طور کلی، فرض بر این است زمانی بازار به صورت آشکار در عرضهٔ اطلاعات ناتوان می‌ماند که کمیت و کیفیت کالای تولیدی (در بازاری که تابع مقررات نیست) از هزینه‌ها

و منافع خصوصی حاصل از آن کالا متفاوت باشد و در این حالت راه‌حل‌های ارائه‌شده به وسیلهٔ بازار (در نتیجهٔ تخصیص منابع به صورت متناقض با قواعد **پارتو**[۱]) به دست آید. هم‌چنین بازار زمانی ناتوان می‌ماند که چنین فرض شود که کیفیت و کمیت اطلاعاتی که برای بازار خصوصی ارائه می‌شود، از نظر اجتماعی، نامطلوب است. به بیانی آشکارتر، وجود اطلاعات حسابداری به عنوان یک کالای عمومی تلقی می‌شود و به دلیل وجود افرادی که برای اطلاعات بهایی نمی‌پردازند، سواری مجانی می‌گیرند و نمی‌توان آنها را حذف کرد)، ارائهٔ اطلاعات نمی‌تواند تابع دیدگاه پارتو باشد و به اصطلاح هیچ ره‌آوردی نخواهد داشت(۲۰)

۲. تئوری‌های مبتنی بر ناتوانی بازار به صورت تلویحی بر اساس یک یا چند ادعای زیر قرار دارد: اطلاعات حسابداری در بازارهای خصوصی دارای چندین نقطه‌ضعف است. برخی از آنها عبارت‌اند از:

(الف) کنترل انحصاری مدیریت بر اطلاعات.

(ب) سرمایه‌گذاران ساده‌لوح و بی‌اطلاع.

(پ) ثبات رفتاری.

(ت) اعداد گمراه‌کننده.

(ث) ناهمگونی رویه‌ها.

(ج) نبود معیارهای عینی.(۲۱)

حال هر یک از این عیب‌های برشمرده شده (اتهام‌های وارده) را به صورتی خلاصه شرح می‌دهیم.

(الف) مدیریت بر اطلاعات کنترل انحصاری اعمال می‌کند: فرض مزبور بیانگر این است که حسابداران بر داده‌های ارائه‌شده و مورد استفادهٔ بازار، کنترل انحصاری اعمال می‌کنند، در نتیجه بازار نمی‌تواند بین واقعیت و اعمال نفوذ حسابداری فرق قایل شود و احتمالاً با تغییر در روش‌های حسابداری گمراه خواهد شد.(۲۲)

(ب) سرمایه‌گذاران ساده‌لوح و بی‌اطلاع: ادعای فرض مزبور این است که آن دسته از سرمایه‌گذارانی که با تحولات و فنون پیچیدهٔ حسابداری آشنایی کامل ندارند «دستاویز» سازمان‌هایی قرار می‌گیرند که از روش‌های فنی گوناگون استفاده می‌کنند (گزارش‌های

---

۱. Paret : عنوان آماردان برجستهٔ ایتالیایی است که از عنوان او برای بیان نوع خاصی از تعادل استفاده می‌شود؛ تعادلی که بر اساس آن افزایش در منافع فرد یا گروه خاصی موجب کاهش در منافع فرد یا گروه خاص دیگری نمی‌شود.

آنها قابل مقایسه است) و هنگام تصمیم‌گیری نمی‌توانند تصمیمات خود را بر اساس رویه‌های گوناگون حسابداری تعدیل کنند.

(پ) ثبات رفتاری: چنین استدلال می‌شود که تحت شرایط معین سرمایه‌گذاران نمی‌توانند در واکنش به تغییر در یک روش حسابداری مورد نظر فرایند تصمیم‌گیری خود را تعدیل کنند. در واقع، ناتوانی سرمایه‌گذاران در تعدیل فرایند تصمیم‌گیری خود، در واکنش به تغییری که روش‌های حسابداری رخ می‌دهد، به حساب پدیده‌ای می‌گذارند که آن را ثبات رفتاری می‌نامند.

(ت) عددهای گمراه‌کننده: از آن‌جا که حسابداری به میزان زیادی بر پایهٔ رویه‌های مختلف تعیین ارزش دارایی‌ها تکیه می‌کند و چنین به نظر می‌رسد که رویه‌های تخصیص قراردادی و اصلاح‌ناپذیرند، ارزیابی نتیجه‌های کار حسابداری از بهترین دیدگاه هم چیزی بی‌معنی و از نظر تصمیم‌گیری گمراه‌کننده خواهد بود.

(ث) ناهمگونی رویه‌ها: با توجه به آزادی عمل (انعطاف‌پذیری) در انتخاب روش‌های حسابداری جهت گزارش‌کردن رویدادهای خاص و تمایل مدیریت برای ارائهٔ تصویری «خوشایند» از شرکت، شاید نتوان به راحتی نتیجهٔ فعالیت‌های حسابداری یک شرکت را با نتیجهٔ فعالیت‌های شرکت دیگر مقایسه کرد و این کار نمی‌تواند مفید باشد.

(ج) فقدان شاخص‌های عینی: هیچ شاخص عینی وجود ندارد که مدیریت بتواند مبنای انتخاب روش‌های حسابداری خود را بر آن قرار دهد؛ نتیجهٔ آشکار چنین پدیده‌ای آن است که نتوان نتیجهٔ حاصل از روش‌های حسابداری را با هم مقایسه کرد.

نامتقارن‌بودن اطلاعات در دست نیروهای فعال در بازار باعث می‌شود که برای معاملهٔ سهام شرکت هزینه‌های عملیاتی بالا رود، نقدینگی کاهش یابد که در نتیجه نرخ بازدهٔ مورد نظر بالا رود و قیمت جاری سهام کاهش می‌یابد.[۲۳] دو پژوهشگر به نام‌های ***دایموند***[1] و ***ورکچیا***[2] بر این باورند که اگر مدیران برای بهبود فرایند افشای اطلاعات تعهد خود را به اثبات برسانند و بر همین اساس، اطلاعات دقیق‌تری را دربارهٔ ارزش شرکت به مردم بدهند، به سبب کم‌شدن پدیده‌ای به نام اطلاعات نامتقارن و افزایش قدرت نقدینگی شرکت، قیمت سهام در بازار بالا خواهد رفت. اساس دیدگاه اطلاعات نامتقارن بر این قرار دارد؛ مدیرانی که بخواهند ارزش شرکت را به حداکثر برسانند، از میان روش‌های موجود حسابداری، روشی را انتخاب می‌نمایند که هدف آن کم‌کردن عدم تقارن اطلاعات و رساندن آن به

1. Diamond 2. Verrecchia

سطحی است که منافع مورد انتظار حاصل از افشای اطلاعات جدید به وسیلهٔ هزینه‌های مورد انتظار برای افشای این اطلاعات (مانند هزینهٔ تهیهٔ اطلاعات و هزینه‌های مالکیت) خنثی شود.

بر اساس این نقاط ضعف یا عیب‌های وارده، کسانی که طرفدار وجود نوعی مقررات در حسابداری هستند [بر این باورند که حسابداری باید تابع نوعی مقررات باشد] روش مبتنی بر بازار آزاد را از این بابت مورد انتقاد قرار می‌دهند که از اثربخشی برخوردار نیست و مدعی می‌شوند که برای بهبود نتیجهٔ حسابداری مقررات اهمیت زیادی دارد. این اتهام‌های وارده بدون پاسخ نمانده‌اند. *لفت ویچ*[1] بهترین چالش‌هایی که در برابر تئوری‌های مبتنی بر ناتوان‌ماندن بازار قرار دارند و اثرهایی را که بر اطلاعات حسابداری می‌گذارند، به صورت زیر خلاصه کرده است:

> تئوری‌های مبتنی بر ناتوان‌ماندن بازار دارای یک عیب یا نقص اساسی است. نتیجهٔ کاری که این تئوری‌ها مطلوب می‌دانند، تنها نام «مطلوب» را با خود یدک می‌کشند. (آن خارج از هر نوع نظام سازمانی است که می‌تواند محصول یا نتیجه‌ای را به بار آورد). با توجه به فناوری موجود بازار، مقررات یا هر نظام دیگری، یا هیچ یک از این تئوری‌ها، نمی‌توانند سطح یا میزان «مطلوبیت» را تعیین کنند. از این‌رو، اگر در تئوری‌های مبتنی بر ناتوان‌ماندن بازار مقررات سازمانی قابل لمس گنجانده نشود، آنها نمی‌توانند هیچ کاربرد سیاسی داشته باشند. این کار معقول و منطقی نیست که نتیجه‌های واقعی یک بازار موجود (یا یک سازمان دولتی) را، تنها بدان سبب که کمیت و یا کیفیت محصولات یا معیارهای غیر قابل دستیابی که به نادرست «مطلوب» خوانده می‌شوند، متفاوتند، محکوم نمود. (۲۵)

این که در صورت نبود مقررات چه بر سر حسابداری مالی خواهد آمد، هنوز هم به صورت پرسش بدون جواب باقی مانده است. پژوهشگری به نام *کریپکه*[2] دو نتیجهٔ امکان‌پذیر را ارائه می‌دهد:

> با توجه به قراردادهای منعقدشده از سوی انتشاردهندگان اوراق بهادار با وام‌دهندگان، سرمایه‌گذاران و شرکت‌هایی که تعهد فروش اوراق بهادار جدید می‌نمایند، و احساس فشاری که از ناحیهٔ تحلیلگران بر بازار تجارت وارد می‌آید، اطلاعات مناسب به طور مستمر افشا خواهد شد. به علاوه، به سبب وجود تفاوت بسیار زیاد در دیدگاه‌های موجود در مورد تفسیر مناسب و تفکیک رویدادهایی که از طریق سیستم‌های دستوری پنهان نگه داشته می‌شوند، همگونی اطلاعات بسی بیش از آنچه هم‌اکنون است، صورت خواهد گرفت. ولی فشارها به گونه‌ای خواهد بود که اطلاعات به اندازه‌ای

---

1. Leftwich 2. Kripke

افشا شوند که خواننده بتواند بر آن اساس اقدام به تصمیم‌گیری نماید و بر قضاوت خویش تکیه کند.(۲۶)

۴ ـ ۴ ـ ۴. تدوین استانداردها به وسیلهٔ بخش خصوصی

اساس این فرضیه که بخش خصوصی باید استانداردهای حسابداری را تدوین نماید بر این پایه قرار دارد که اگر تدوین استانداردها به بخش خصوصی واگذار شود، منافع عموم مردم (از نظر حسابداری) به بهترین شکل ممکن تأمین خواهد شد. در ایالات متحدهٔ آمریکا بخش خصوصی به صورت زیر اقدام به تدوین استانداردها نموده است: کمیتهٔ رویدادهای حسابداری (۵۹ ـ ۱۹۳۹) و هیئت استانداردهای حسابداری مالی (۱۹۷۳ تا زمان کنونی). با توجه به این‌که هیئت استانداردهای حسابداری مالی یک نهاد وابسته به بخش خصوصی است که هنوز هم استانداردها را تدوین می‌کند، می‌توان برای برشمردن نقاط ضعف و قوت بخش خصوصی (در تدوین استانداردهای حسابداری) از این نهاد به عنوان یک نمونه استفاده کرد.

طرفداران روش مبتنی بر بخش خصوصی در تأکید موضع یا دیدگاه خود، دلیل‌های زیر را ارائه می‌کنند:

۱. چنین به نظر می‌رسد که هیئت استانداردهای حسابداری مالی در برابر گروه‌های ذی‌نفع گوناگون واکنش مناسب نشان می‌دهد. نخست، هیئت از اعضای گروه‌های مختلف ذی‌نفع تشکیل شده است، و خود را در برابر حرفهٔ حسابداری مسئول می‌داند. دوم، حمایت‌های مالی از محل وجوهی که گروه‌های مختلف افراد، شرکت‌ها و انجمن‌ها پرداخت می‌کنند، تأمین می‌شود. سوم، هیئت از یک فرایند نظرخواهی پیچیده استفاده می‌کند که به میزان زیادی بر واکنش‌های همهٔ گروه‌های ذی‌نفع متکی است. چهارم، فرایند نظرخواهی را که هیئت به کار می‌برد به گونه‌ای است که به همهٔ جنبه‌های نتیجه‌های حاصل از عملیات بر گروه‌های ذی‌نفع مختلف توجه می‌شود.

۲. چنین به نظر می‌رسد که هیئت استانداردهای حسابداری مالی بتواند افرادی که دارای دانش فنی لازم هستند (به عنوان عضو یا نیروی ستادی) به خود جذب نماید و با استفاده از دانش آنها روش‌های گوناگون و سیستم‌های افشای اطلاعات ارائه و اجرا نماید. چنین به نظر می‌رسد که مؤسسات حسابداران رسمی، شرکت‌های تجاری و استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی به میزان بیشتری این استانداردها را (به عنوان یک واحد) بپذیرند.

۳. چنین به نظر می‌رسد که هیئت استانداردهای حسابداری مالی در ایجاد کنش‌هایی که موجب نشان‌دادن واکنش از جانب گروه‌های ذی‌نفع می‌شود و نشان‌دادن واکنش در برابر دیدگاه‌های ابرازشده به وسیلهٔ آنها موفق بوده است. حجم پاسخ‌هایی را که به موضوع بحث‌برانگیز (دیدگاه‌هایی که ضد و نقیض بوده‌اند) داده شده، مؤید این است که گروه‌های ذی‌نفع به این هیئت ابراز علاقه کرده و برای نشان‌دادن این علاقه دیدگاه‌های خود را، دست‌کم از طریق سه روش مختلف، نشان داده‌اند:

(i) پاسخ‌های کتبی در برابر یادداشت‌های نظرخواهی؛

(ii) پاسخ‌های شفاهی در برابر پیش‌نویس‌های نهایی؛ و

(iii) پاسخ‌های کتبی به یک پیش‌نویس نهایی.

چنین به نظر می‌رسد که در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری این نوع مشارکت ضروری باشد. یک عضو ستاد پیشین هیئت استانداردهای حسابداری مالی اهمیت مشارکت گروه‌های ذی‌نفع را بدین‌گونه بیان می‌کند:

هیئت استانداردهای حسابداری مالی یک سازمان قانون‌گذاری در بخش خصوصی است که باید به دیدگاه‌های همهٔ ارکان تشکیل‌دهندهٔ گروه‌های ذی‌نفع توجه دقیق نماید. هر یک از اعضای گروه‌های ذی‌نفع، به صورت بالقوه بر شکل‌دادن به تصمیم‌های هیئت استانداردهای حسابداری اثر می‌گذارد و این کار از طریق ابراز نظرهایی منبعث از افکار و دیدگاه‌های نظری سالم، به اعضای هیئت استانداردهای حسابداری مالی داده می‌شود، تا اعضا بتوانند ابراز نظرها را درک کنند، آنها را مورد ارزیابی قرار دهند، سپس آنها را با ابراز نظر سایر گروه‌های ذی‌نفع مقایسه نمایند و با دیدگاه‌های اندیشمندانه خود که در مورد برخی از مسائل خاص ارائه کرده‌اند، ترکیب نمایند. ولی، این فرایند تصمیم‌گیری تنها به مرزهای تطبیق‌دادن ابراز نظرها و سلیقه‌های گروه‌های ذی‌نفع و حل مسئله (از طریق اکثریت آرا) محدود نمی‌شود. مسئولیت هیئت استانداردهای حسابداری مالی در رسیدن به رأی نهایی و اتخاذ تصمیم مستلزم این است که به منافع همهٔ گروه‌های ذی‌نفع توجه کند؛ و تنها به مقایسهٔ اعداد یا تلاش‌هایی محدود نمی‌شود که برای تأمین نیاز گروه‌های خاص (در مقایسه با گروه‌های دیگر) انجام می‌شود.(۲۷)

مخالفان روش مبتنی بر بخش خصوصی در تأیید موضع یا دیدگاه خود دلیل‌های زیر را ارائه می‌کنند:

۱. هیئت استانداردهای حسابداری مالی فاقد قدرت قانونی و ضمانت اجرایی است و تحت‌الشعاع سازمان‌های دولتی یا مجلس قانون‌گذاری ایالات متحدهٔ آمریکا قرار

می‌گیرد. کپلن[1] این قضیه را به صورت زیر بیان می‌کند:

قابل قبول واقع‌شدن استانداردهای حسابداری مالی نیازمند ابراز نظر انجمن حسابداران رسمی آمریکاست که به صورت آزادانه یا دلبخواه ارائه می‌کند و تابعی از اختیاراتی است که کمیسیون بورس اوراق بهادار از روی مصلحت‌اندیشی تفویض می‌نماید. این سازمان خصوصی تدوین‌کنندهٔ استانداردها فاقد قدرت قانونی است، همیشه به وسیلهٔ گروه‌های ذی‌نفعی که می‌پندارند مورد ظلم واقع شده‌اند (هنگامی که احساس می‌کنند این گوسالهٔ دست‌پرورده درصدد شاخ‌زدن برآمده است و باید آن را به کشتارگاه تحویل داد) دستخوش تهدید قرار می‌گیرد.(۲۸)

وجود چنین وضعی به سبب موضعی است که مجلس قانون‌گذاری ایالات متحدهٔ آمریکا و کمیسیون بورس اوراق بهادار در مورد تدوین استانداردهای حسابداری اتخاذ کردند. پس از تصویب قانون اوراق بهادار در ۱۹۳۳ و قانون بورس اوراق بهادار در ۱۹۳۴، مجلس قانون‌گذاری ایالات متحدهٔ آمریکا تنها قدرت قانونی شد که می‌توانست استانداردهای حسابداری را تدوین نماید. پس از آن این مجلس اختیار تدوین استانداردها را به حرفهٔ حسابداری تفویض کرد. سرانجام، کمیسیون بورس اوراق بهادار در نشریهٔ شمارهٔ ۱۵۰ از سلسله نشریه‌های حسابداری ماهیت بیانیه‌های هیئت اصول حسابداری مالی را که دارای ضمانت اجرایی باشند، تأیید کرد، ولی از سوی دیگر این حق را برای خود حفظ نمود که نقش یک سرپرست و مشاور را ایفا نماید که همواره حق وتو داشته باشد.

۲. اغلب این اتهام بر هیئت استانداردهای حسابداری مالی وارد آمده است که استقلال ندارد و تحت نفوذ گروه‌های بزرگ ذی‌نفع، شرکت‌ها و مؤسسات بزرگ حسابداری و گزارشگری مالی است. نداشتن استقلال باعث می‌شود که هیئت نتواند در برابر منافع (خواست) عموم واکنش نشان دهد. این دیدگاه زمانی تقویت شد که کمیتهٔ متکاف ابراز داشت که فرایند تدوین استانداردهای حسابداری زیر نفوذ و سلطهٔ «هشت مؤسسهٔ بزرگ» حسابرسی است.(۲۹) یکی از راه‌هایی که این اعمال نفوذ متجلی می‌گردد از مجرای فشارهایی است که از درون بر هیئت استانداردهای حسابداری مالی وارد می‌آید، مبنی بر پرهیز از استانداردهایی که مستلزم برآوردها (قضاوت‌های) ذهنی است، به ویژه استانداردهایی که مستلزم به کارگیری جاری بازار است. کپلن این وضع را به صورت زیر بیان می‌کند:

---

1. Kaplan

www.irhesabdaran.ir

از آن‌جا که افرادی که در مرحلهٔ عمل حسابداری می‌نمایند، از مؤسسات حسابداری رسمی هستند، و اصولاً به کار حسابرسی می‌پردازند، نهاد خصوصی تدوین‌کنندهٔ استانداردها ناگزیر توجه زیادی به جنبه‌های کاربردی هر استاندارد (از نظر حسابداری) می‌نماید. فشارهای بسیار زیادی برای تدوین قواعد یا مقرراتی وارد می‌آید که در مرحلهٔ اجرا نیازی به قضاوت‌های ذهنی نداشته باشد، زیرا حسابرسی یا رسیدگی به این موارد بسیار مشکل است و وضع دشوارتر زمانی پدید می‌آید که این صورت‌های مالی در دادگاه‌های قضایی مطرح شوند. با توجه به جو حاکم بر سیستم قضایی کنونی، حسابرسان تمایلی ندارند تا اعداد و ارقامی را تأیید کنند که برای تأیید آنها هیچ نوع مدرک عینی وجود نداشته باشد. مدیران اجرایی شرکت‌ها این احساسات را تشدید کرده‌اند، زیرا آنها هم یکی از گروه‌های ذی‌نفع اصلی در نهاد خصوصی تدوین استانداردها هستند و از این امر وحشت دارند که مبادا مورد اتهام قرار گیرند که داده‌های **بی دردوسری**[1] منتشر کرده‌اند. گذشته از این، ارائهٔ داده‌های ذهنی پرهزینه تمام می‌شود و صورت‌های مالی شرکت را دستخوش مقدار زیادی نوسان غیرقابل کنترل در می‌آورد.(۳۰)

۳. اغلب این اتهام به هیئت استانداردهای حسابداری مالی وارد می‌آید که در برابر مسئله‌های مهمی که برای برخی از گروه‌های ذی‌نفع اهمیت زیادی دارد، واکنشی کند نشان می‌دهد. معمولاً چنین وضعی را به حساب طول زمانی می‌گذارند که هیئت برای فرایند نظرخواهی و اندیشیدن یا بررسی دربارهٔ موضوع صرف می‌کند. ولی، گروه‌هایی که از این هیئت دفاع می‌کنند، بر این باورند که به طول انجامیدن بررسی‌های دقیق می‌تواند هیئت را در راه اصلاح آثار جانبی و ناخواستهٔ برخی از اعلامیه‌ها یاری دهد. این باعث می‌شود مسئلهٔ دیگری به ذهن خطور کند مبنی بر این‌که استانداردها بدون حمایت عموم احتمال زیادی برای اجرا نخواهد داشت. هورن گرن دربارهٔ مسئله‌های مربوط به انتشار یک پیش‌نویس نهایی در اکتبر ۱۹۷۱ (به وسیلهٔ هیئت اصول حسابداری) مطالبی به شرح زیر ارائه کرده است که در تأیید روش طولانی یا با تأخیر هیئت است:

به ندرت امکان دارد که بتوان بدون حمایت عموم مردم، که به طور معمول به معنی حمایت گستردهٔ صنعت است تغییرات عمده‌ای را ایجاد نمود. شاید این مطلب را بتوان از طریق برهان خلف بهتر بیان کرد. اگر مخالفت گسترده‌ای نسبت به یک اصل حسابداری پیشنهادشده وجود داشته باشد، احتمال چندان زیادی برای اجرای آن نخواهد بود (صرف نظر از این‌که این اصل تا چه اندازه در درون هیئت

1. soft

www.irhesabdaran.ir

مورد حمایت قرار می‌گیرد).

«معافیت صنعتی» نمونه‌ای آشکار از ناتوانی کمیسیون بورس اوراق بهادار و هیئت اصول حسابداری است. (البته زمانی که مخالفت‌ها سنگین و فراگیر باشد). اجازه می‌خواهم بدون درگیرشدن یا بحث دربارهٔ دیدگاه‌های نظری موافق یا مخالف، موضوع را شرح دهم.

هیئت اصول حسابداری پیش‌نویس نهایی تهیه شده در ۲۲ اکتبر ۱۹۷۱ را منتشر نمود تا این‌که دو نامهٔ انتقادی به صورت کتبی دریافت کرد. کمیسیون بورس اوراق بهادار گفت که از موضع هیئت اصول حسابداری حمایت می‌کند. وزارت خزانه‌داری ابراز داشت که «دربارهٔ این موضوع خنثی خواهد ماند». کمیتهٔ مالی سنا نیز در قانون درآمدها مصوب ۹ نوامبر ۱۹۷۱ نظر خود را ابراز داشت. در واکنش به رایزنی‌های مجلس قانون‌گذاری، این کمیته به صورتی آشکار ابراز داشت که شرکت‌ها در انتخاب روش حسابداری در مورد این معافیت جدید آزادی عمل کامل دارند.

در ۱۲ نوامبر، خزانه‌داری آمریکا به رییس کمیتهٔ مالی سنا نامه‌ای بدین مضمون نوشت:

«از آن‌جا که هر نوع تغییری در شیوهٔ اجرایی حسابداری مالی که دارای پایگاه محکمی است، می‌تواند اثر ایجاد شغل را که به وسیلهٔ این اصل ایجاد می‌شود از بین ببرد، وزارت خزانه‌داری از تداوم این روش مطلوب به شدت حمایت می‌کند». سپس مجلس قانون‌گذاری آمریکا با تصویب قانونی به شرح زیر هیئت اصول حسابداری و کمیسیون بورس اوراق بهادار را تحت‌الشعاع قرار داد:

«هیچ پرداخت‌کنندهٔ مالیاتی بدون رضایت کامل، مکلف نیست تا این اصول حسابداری یا هیچ روش خاص حسابداری را به کار ببرد».

هیئت اصول حسابداری در ۹ دسامبر ۱۹۷۱ به اتفاق آرا مداخلهٔ اعضای مجلس قانون‌گذاری را رد نمود.(۳۱)

۵ ـ ۴ ـ ۴. تدوین استانداردهای حسابداری به وسیلهٔ بخش عمومی

هر نوع مقرراتی را که بخش عمومی تدوین نماید همواره موضوع بحث داغی است که بین طرفداران و مخالفان در می‌گیرد. بدون تردید، مقررات تدوین‌شده به وسیلهٔ بخش عمومی (دولت) مشروعیت زیادی کسب کرده است و به صورت چارچوب قانونی وسنت بین‌الملل و آمریکا در آمده است. ولی، برای این‌که مقررات یا قوانین اثربخش شوند باید به اصول کلی مشخصی مستند شوند. *الیوت*[1] و *شوتز*[2] مطلب زیر را در همین ارتباط ارائه کرده‌اند:

نخست، ضوابط حسابداری نباید به گونه‌ای باشد که قوانین یا حقوق اساسی را نقض کند. دوم این

1. Elliot 2. Schuetze

www.irhesabdaran.ir

ضوابط باید به گونه‌ای طرح‌ریزی شود که مانع از هر نوع تغییر اجتماعی واقعی یا محتمل شود. سوم، ضوابط مزبور باید به نفع عموم مردم باشد. نتیجهٔ مستقیم چنین اصلی این است که هزینه‌ها نباید از منافع حاصل از مقررات، بیشتر باشد و این مقررات به خودی خود، نباید غیرضروری (زاید) باشد. اگر نیروهای موجود در بازار بتوانند مسئله‌ای را به صورت مناسب حل کنند، ضوابط حسابداری در این مورد غیرضروری است. چهارم، اگر نهادهای بخش خصوصی بتوانند به هدف یک قانون دست یابند، این قانون نباید مورد قبول بخش عمومی قرار گیرد. پنجم، گروهی که، به صورت بالقوه، این ضوابط بر آنها اعمال می‌شود نباید بار تضمین تأیید آن را بر عهده بگیرند، بلکه طرفداران مادهٔ قانونی باید تضمین ضوابط را به اثبات برسانند. ششم، برای اصلاح نقض موردی قوانین نباید ضوابط را تصویب کرد، زیرا این کار بر عهدهٔ بخش اجرایی قانون است. هم‌چنین نباید ضوابطی را تصویب کرد که مسئولیت مبارزه با رفتار موردی ضد اجتماعی را بر عهده گیرد، زیرا چنین رفتاری به وسیلهٔ قانون اساسی منع شده است.(۳۲)

حتی اگر همهٔ این اصول رعایت شوند، باز هم تصور بر این است که قانون از ناتوانی‌های زیادی رنج می‌برد. ***باکلی***[1] و ***اوسالیوان***[2] با توجه به برخی از موارد مورد مشاهده دربارهٔ ناتوان‌ماندن فرایند قانون‌گذاری عبارت‌ها و اصطلاحات زیر را به کار بردند: «پدیدهٔ هزینهٔ صفر، عملی‌نبودن یا عقب‌ماندگی قانون، تلهٔ قانونی، و اثر ناشی از کودک عقب‌مانده».(۳۳) ***پدیدهٔ هزینهٔ صفر*** از این واقعیت ناشی می‌شود که قانون‌گذار نباید از بابت ناتوان یا ناکام‌ماندن قوانین تدوین‌شده، هزینه‌هایی را بپردازد. ***عملی‌نبودن یا عقب‌ماندگی قانون*** ناشی از تأخیرهایی است که در قانون (فرایند قانون‌گذاری) وجود دارد. مقصود از ***تلهٔ قانونی*** مشکلاتی است که در راه معکوس‌کردن یک مادهٔ قانونی مفروض وجود دارد. سرانجام، ***اثر کودک عقب‌مانده*** ناشی از ناتوانی قانون در گسترش دایمی است.

با توجه به ارائهٔ این دلیل‌های قوی دربارهٔ مقرراتی که برای عموم تدوین می‌شود، دربارهٔ مقرراتی که بخش خصوصی، به صورت خاص، برای حسابداری تدوین می‌کند چه می‌توان گفت؟ همان‌گونه که می‌توان انتظار داشت، ادبیات مربوطه مملو از بحث‌های موافق و مخالفی است که دربارهٔ تدوین استانداردهای حسابداری به وسیلهٔ بخش عمومی مطرح می‌شود. معمولاً این بحث‌ها حول محور نقشی می‌چرخند که کمیسیون بورس اوراق بهادار ایفا می‌کند.

طرفداران تدوین استانداردهای حسابداری به وسیلهٔ بخش عمومی در تأیید دیدگاه خود

---

1. Buckley
2. O'sullivan

www.irhesabdaran.ir

دلیل‌های زیر را ارائه می‌کنند:

۱. دیدگاه و باور عموم بر این است که فرایند نوآوری در حسابداری بر پایهٔ نقشی استوار شده است که سازمان‌های دولتی، مانند کمیسیون بورس اوراق بهادار به عنوان ***عامل خلاق*** ایفا می‌کنند. ***برتن*** یکی از حسابداران ارشد پیشین در کمیسیون بورس اوراق بهادار به این نکته اشاره می‌کند:

> کمیسیون بورس اوراق بهادار از زمان تشکیل در ۱۹۳۴، همواره به عنوان یک منبع اصلی برای ایجاد انگیزه در عرصهٔ حسابداری عمل کرده است، و حرفهٔ حسابداری، در مرحلهٔ عمل، به عنوان میزبانی بوده است که پایه و اساس ساختار حسابداری را تشکیل داده است. فرض مقالهٔ مزبور این است که ترکیب انگیزهٔ ایجادشده از سوی کمیسیون بورس اوراق بهادار با واکنش‌های حرفهٔ حسابداری پدیده‌ای به وجود می‌آورد که به صورت معقول و منطقی، ناشی از نیروهای تاریخی و اقتصادی است؛ نیروهایی که هنوز هم فعال هستند و چنین به نظر می‌رسد که نتیجهٔ فعالیت آنها ایجاد توازن رضایت‌بخش از هدف‌ها و منافع مختلف و گوناگون می‌باشد. در محیط گزارشگری مالی، بدان‌گونه که امروز وجود دارد، در صورت نبود انگیزه‌هایی که کمیسیون بورس اوراق بهادار ایجاد می‌کند، تغییر مهمی رخ نخواهد داد.(۳۴)

مفهوم یا استنباط گفتار بالا این است که کمیسیون بورس اوراق بهادار به عنوان مهم‌ترین عاملی عمل می‌کند که موجب ایجاد تغییر می‌شود و این‌که بخش خصوصی و نیروهای بازار نمی‌توانند برای اثرگذاری بر چنین تغییری، در حد مورد نیاز، نقش رهبری ایفا کنند. کمیسیون بورس اوراق بهادار در ارائهٔ رهنمود در این رشته به عنوان عامل ارائه‌کنندهٔ روش‌های حسابداری ***سالم*** یا ***محافظه‌کارانه*** فعالیت خود را آغاز کرد و در مسیر ارائهٔ روش‌های حسابداری که از نوآوری و واقعیت‌گرایی بیشتری برخوردار باشد، به تلاش ادامه می‌دهد.

۲. چنین استدلال می‌شود که ساختار فرایند تدوین مقررات اوراق بهادار که طبق قوانین اوراق بهادار مصوب ۱۹۳۳ و ۱۹۳۴ تعیین شد به عنوان عاملی برای حمایت از سرمایه‌گذار در برابر سوءاستفاده‌های مورد تصور، عمل می‌کند. از این‌رو، نیاز به حمایت از منافع عموم مردم موجب این انگیزه می‌شود که استانداردهای حسابداری به وسیلهٔ بخش عمومی تدوین گردد. کمیسیون بورس اوراق بهادار ساز و کارهایی را ارائه می‌کند که یک‌سونگری‌های تهیه‌کنندگان استانداردها را خنثی می‌کند؛ یک سونگری که به صورت نهادی در فرایند تدوین استانداردها وجود دارد و به علاوه از این طریق محدودیت‌های اقتصادی سرمایه‌گذارانی که درصدد کسب اطلاعات مناسب هستند،

www.irhesabdaran.ir

خنثی می‌شود (این محدودیت‌ها را از بین می‌برد).[۳۵] ساز و کارهای مزبور عبارت‌اند از: پیشنهادها از مجرای سخنرانی‌ها، حق و قدرت قانون‌گذاری که طبق قانون اوراق بهادار مصوب ۱۹۳۳ و ۱۹۳۴ مجلس قانون‌گذاری آمریکا به این کمیسیون واگذار شد: مرور و تفسیر استانداردها، اختیار کندکردن آهنگ تدوین یک بیانیه (و در نتیجه کندشدن آهنگ اثربخشی آن)، حق صدور جواز برای موارد استثنایی که کمیسیون بر اساس قضاوت خود رعایت استانداردهای حسابداری، در آن موارد را ضروری نمی‌داند.[۳۶]

۳. انگیزهٔ کمیسیون بورس اوراق بهادار ایجاد تمایل برای ارائهٔ اطلاعات عمومی است که برای تصمیم‌گیری‌ها مناسب؛ و ضروری هستند. برتُن چنین می‌گوید:

> هدف کمیسیون بورس اوراق بهادار در اطلاع‌رسانی، ارائهٔ اطلاعاتی است، که دست‌کم، همانند چیزی است که تأمین‌کنندگان یا استفاده‌کنندگان سرمایه درصدد کسب آن هستند. اگر کمیسیون در راه تأمین این هدف زمانی دچار لغزش شود می‌کوشد اطلاعات بیشتری (و نه کمتری) را ارائه نماید، زیرا اساس فرض تدوین مقررات (استانداردها) بر این پایه قرار دارد که ارائهٔ اطلاعات مناسب تضمین شود؛ به گونه‌ای که ساز و کار تخصیص سرمایه در بازار به شیوه‌ای اثربخش عمل کند.[۳۷]

کمیسیون بورس اوراق بهادار برای تأمین چنین هدفی نقش طرفدار سرمایه‌گذاران را برعهده می‌گیرد و می‌کوشد از طریق تحقیقات پیمایشی که به صورت مرتب به وسیلهٔ صاحب‌نظران، تحلیلگران و سایر گروه‌های ذی‌نفع و استفاده‌کننده از استانداردها انجام می‌شود، این نیازها را مشخص نماید.

۴. برخلاف هیئت استانداردهای حسابداری مالی، کمیسیون بورس اوراق بهادار از طریق اختیارات قانونی (که به آن تفویض شده است) از مشروعیت بیشتری برخوردار است. به قدرت مشروع کمیسیون باید این را هم اضافه کرد، که کمیسیون در مقایسه با یک سازمان خصوصی برای اعمال مقررات از قدرت بیشتری برخوردار است (مقررات آن ضمانت اجرایی دارد) و چیزی به نام یک عضو از گروه ذی‌نفع وجود ندارد که مدعی شود «احساس می‌کند که فلان گاو درصدد شاخ‌زدن است». کپلن مثال زیر را ارائه می‌کند:

> برای مثال، افشای اطلاعات در مورد بهای جایگزینی که در نشریهٔ شمارهٔ ۱۹۰ از سلسله نشریه‌های حسابداری نوشته شد و بیانیه‌ای را که به تازگی در مورد شناسایی و ثبت وقایع شرکت‌های نفت و گاز از طریق کمیسیون بورس اوراق بهادار داده شد دارای هیچ بحث پیشین نبود و با سُرعت نسبتاً بالایی ارائه گردید. هیچ‌یک از این اقدام‌های ابتکاری که مؤید فاصله‌گرفتن از سیستم مبتنی بر بهای تاریخی و

www.irhesabdaran.ir

متعارف است نمی‌توانست به وسیلهٔ هیئت استانداردهای حسابداری مالی با چنان سرعت زیاد و یا بدون بحث عموم انجام شود.(۳۸)

به صورتی گذرا، اگر افشای اطلاعات الزامی باشد و مورد اعتراض همهٔ گروه‌های مشارکت‌کننده در فرایند تدوین استانداردها قرار نگیرد، کمیسیون بورس اوراق بهادار برای انجام‌دادن این‌گونه تجربه‌ها یا آزمون‌ها از توان بیشتری برخوردار است.

۵. با فرض این که امکان دارد گاهی هدف‌های بخش خصوصی با منافع عموم در تضاد باشد، برخی بر این باورند که باید بر بخش خصوصی نظارت و بر آن اعمال کنترل نمود. چنین به نظر می‌رسد که برای پرهیز از تندروی‌ها در رفتارهای منفی حداقلی از مداخلهٔ دولت لازم است. چتکویچ[1] همین دیدگاه را مورد تأکید قرار می‌دهد:

بخش خصوصی، همهٔ پاسخ‌ها را در دست ندارد؛ این بخش نمی‌تواند از گزند زیاده‌روی‌ها یا کوته‌نظری‌ها مصون بماند، و ای بسا دارای نقص‌ها و عیب‌هایی باشد و با شکست‌هایی روبه‌رو گردد. ما به نظارت در کار، ترغیب، و گاهی به مداخلهٔ دولت نیاز داریم. اگر همهٔ امور در اختیار ما قرار گیرد (و راه‌ها را خود انتخاب نماییم) با کمال تأسف امکان دارد که خود را تباه کنیم. از سوی دیگر دولت باید بردباری زیادی به خرج دهد، زیرا دخالت زیاد دولت با دیدگاه جامعهٔ آزاد ناسازگار است، ولی در برخی از موارد دلیل کافی (برای این کار) وجود دارد.(۳۹)

۶. ریچارد اچ. بیکر، رییس کمیتهٔ فرعی (در بازار سرمایه) از کمیتهٔ بانکداری مجلس قانون‌گذاری آمریکا در ۱۹۸۸ لایحه‌ای به نام «قانون مطلوبیت حسابداری مالی» را به مجلس ارائه کرد که کمیسیون بورس اوراق بهادار را ملزم نمود تا در مورد بیانیه‌های هیئت استانداردهای حسابداری مالی (پیش از این‌که شرکت‌ها ناگزیر به رعایت آنها باشند) نظر خود را ابراز نماید. بر اساس این لایحه، کمیسیون بورس اوراق بهادار، از نظر تصمیم‌گیری دربارهٔ این‌که آیا باید شرکت‌های سهامی را ملزم به رعایت اصولی نماید که هیئت استانداردهای حسابداری مالی ارائه می‌کند یا خیر، باید همان نوع پرسش‌هایی را که هنگام تدوین مقررات یا تأیید مقررات سازمان‌های خودمدار (مانند جامعهٔ ملی کارگزاران اوراق بهادار) می‌نماید، مطرح کند.

به هر حال، در مورد تدوین استانداردهای حسابداری مالی به وسیلهٔ بخش عمومی مخالفت‌های شدیدی وجود دارد:

۱. باور عموم بر این است که برای افشای اطلاعات، طبق قوانین دولتی، شرکت‌ها باید

---

1. Chetkovich

هزینه‌های زیادی بپردازند. این مسئله موجب نگرانی کسانی شده است که با تدوین استانداردهای حسابداری به وسیلهٔ سنجش عمومی مخالف هستند. دولت مرکزی آمریکا، شرکت‌ها را ملزم کرده که در ارائهٔ گزارش‌های مالی، قوانین زیر را رعایت کنند.*
از نظر هزینه‌های اداری و تغییرات دایمی که در ساختار سازمانی به وجود می‌آید و می‌تواند موجب پیدایش موضع‌های جدید یا سازمان‌ها (وزارتخانه‌ها) شود، این گزارش‌ها می‌توانند بر ساختار تجاری اثر بگذارند. افزون بر این شکایت‌ها، هنوز به پرسش‌های زیر پاسخ داده نشده است.
(الف) پس از ارسال این گزارش‌ها به دولت مرکزی، چه سرنوشتی در انتظار آنهاست؟
(ب) آیا سر از بایگانی برخی از سازمان‌های دولتی در می‌آورند و برای همیشه در آن‌جا مدفون می‌شوند؟ یا
(پ) آیا برای اتخاذ یک تصمیم مهم سیاسی از اطلاعات ناشی از گزارش‌های یک شرکت، همراه با گزارش هزارها شرکت دیگر استفاده می‌شود؟
تحقیقی که درصدد برآید مسیر این اطلاعات را مشخص سازد و ببیند سرانجام بر سر آنها چه می‌آید، جالب خواهد بود. شاید نتیجهٔ این تحقیق نکاتی را دربارهٔ منافعی که در سایهٔ گردآوری این اطلاعات به جامعه می‌رسد، روشن نماید.[۴۰]

۲. برخی بر این باورند که دیوان‌سالاران تمایل دارند که کل بودجهٔ دفتر یا سازمان خود را به حداکثر برسانند.[۴۱] اگر این دیدگاه در مورد کمیسیون بورس اوراق بهادار ابراز شود، فرض بر این گذاشته می‌شود که کمیسیون افرادی را در استخدام دارد که می‌خواهند بدون این‌که به هزینه‌ها و فایده‌های حاصل از افشای اطلاعات اضافی توجه نمایند، رفاه خود را به حداکثر برسانند. واتز همین دیدگاه را ابراز می‌نماید:

اگر بودجهٔ کمیسیون بورس اوراق بهادار به وسیلهٔ سیاست‌گذارانی تعیین شود که بیشتر به شکل (و نه محتوا) توجه می‌کنند، من انتظار دارم که کمیسیون بورس اوراق بهادار در اقدام‌های خود بیشتر به شکل قضیه و نه به واقعیت‌ها توجه کند. نقش یا وظیفهٔ کمیسیون بورس اوراق بهادار این است که مقرراتی را تدوین و ارائه نماید و هنگامی که درصدد اعمال قانون برمی‌آید نشان دهد که دست به اقدامی زده است که می‌خواهد سوءاستفاده‌های «مورد تصور» را از بین ببرد. اگر کمیسیون اجازه دهد هزینه‌هایی را که بر این مقررات اثر می‌گذارند به صورت جدی و دقیق محاسبه شوند، سازمان ناکارآمد

---

* . The Sherman Act, The Robinson - Patman Act, DOE pricing rules, OSHA, EPA, EEOC, NHTAS, NRC, NLRB, FDA, ICC, CPSC, FHLBB, MSHA, and NRSB.

خواهد شد. به همین دلیل است که کمیسیون بورس اوراق بهادار درصد کوچکی از بودجهٔ خود را صرف برآورد هزینه‌ها و منافع اطلاعات می‌کند و درصد بزرگی از آن را صرف حقوق‌دانانی می‌کند که این قوانین را تدوین و اعمال می‌نمایند.(۴۲)

۳. این خطر وجود دارد که فرایند تدوین استانداردها، روز به روز، جنبهٔ سیاسی به خود بگیرد. امکان دارد گروه‌های ذی‌نفع خاصی دارای ابتکار عمل بیشتری باشند و در مورد تصویب روش‌های خاصی نهاد دولتی را تحت اعمال نفوذ قرار دهند. گذشته از این، امکان دارد کسانی که به صورت نمایندگان سیاسی در سازمان‌ها منصوب می‌شوند، چنین احساس کنند که برای حفظ منافع عمومی باید درصدد دستگیری و تحت تعقیب قراردادن «جادوگران» برآیند. ترس یا وحشت دیگر در این است که امکان دارد برخی از طرفداران ناآگاه سیاسی بخواهند به قیمت خدشه‌دارشدن حرفهٔ حسابداری و استانداردهای آن، اقدام‌هایی به عمل آید.(۴۳)

۴. برخی نیاز به یک سیستم نظارتی را که با قدرت نیروی انتظامی حمایت شود، مورد پرسش قرار داده‌اند و ادعا دارند؛ ممکن است چنین وضعی موجب بروز مانعی بر سر راه تحقیق و تجربه‌آموزی پیرامون سیاست‌های حسابداری شود و می‌گویند که برای دستیابی به معیارهای استاندارد (استانداردکردن یک معیار) چنین چیزی لازم نیست. برای مثال **دیوید ماسو**[1]، در زمانی که عضو هیئت استانداردهای حسابداری مالی بود، مدعی شد که:

... برای ایجاد توازن بین منافع متضاد گروه‌های مختلف (در فرایند تخصیص سرمایه) که منافع دولت هم در آن مطرح است نیازی به نیروی انتظامی نیست. در جامعهٔ ما، درصد بسیار بالایی از مسائل مربوط به تضاد منافع به وسیلهٔ سیستم‌های خودمدار [خویشتن‌دار] حل می‌شود.(۴۴)

۵ ـ ۴. مشروعیت فرایند تدوین استانداردها

۱ ـ ۵ ـ ۴. پیش‌بینی‌های بدبینانه

گاهی مشروعیت فرایند تدوین استانداردها به توانایی این فرایند در ارائهٔ یک سیستم حسابداری مطلوب مربوط می‌شود، یعنی «سیستمی که بازده مورد انتظار کسی که با استفاده از آن به یک استراتژی مطلوب تصمیم‌گیری می‌رسد بیشتر یا برابر با بازده ذی‌ربطی است که از سیستم دیگری به دست می‌آید».(۴۵) مفهوم مطلب بالا این است

1. David Mosso

که بر اساس مجموعهٔ دیگری از مقررات حسابداری هیچ گزارش مالی دیگری نمی‌تواند منافع بیشتری به استفاده کنندگان از گزارش‌های مالی برساند. در ادبیات حسابداری در مورد دستیابی به چنین سیستم حسابداری مطلوبی، بحثی قابل استفاده وجود دارد. این بحث با دیدگاه دمسکی در مورد امکان‌ناپذیربودن این نظریه داغ‌تر شد. و بحث این است که:

۱. برای این‌که فرایند تدوین استانداردهای حسابداری مشروعیت پیدا کند باید شرطی را که *ارو*[1] در نظر گرفته است،(۴۶) تأمین نماید؛ و

۲. هیچ مجموعه‌ای از استانداردها وجود ندارد که همواره بر اساس سلیقه‌ها، اولویت‌ها و باورها درصدد دستیابی به راه‌ها یا گزینه‌های دیگر باشد.(۴۷)

او به این نتیجه می‌رسد که:

ما تئوری حسابداری را بدین‌گونه تفسیر کرده‌ایم که در مورد راه‌ها یا گزینه‌های حسابداری، در سطح فردی، رتبه‌بندی کامل و زودگذر ارائه می‌کند. در آن زمان ثابت شد که هیچ دسته از استانداردها (از نظر گزینه‌ها یا راه‌های حسابداری) وجود ندارد که بتواند گزینه‌ها یا راه‌های حسابداری را سازگار با سلیقه‌ها، اولویت‌ها و باورهای فردی رتبه‌بندی نماید.(۴۸)

این پیش‌بینی بدبینانه گسترش یافت تا نشان دهد که:

۱. گزینش راه‌های گزارشگری مالی «در نهایت باید منجر به مقایسهٔ سودهایی شود که این روش‌ها به شخص می‌رسانند»،(۴۹) و

۲. انتخاب گزینه‌های گزارشگری مالی مستلزم «قضاوت دربارهٔ ارزش یا جنبه‌های اخلاقی هر گزینه برای رفاه است و این‌که افراد در ازای این منافع چه چیزهایی را از دست می‌دهند».(۵۰) با توجه به این تلاش‌ها چنین استنباط می‌شود که گزینش بخردانهٔ تئوری نمی‌تواند در مورد مسئلهٔ گزینش راه‌های گزارشگری مالی، امید یا نوید زیادی بدهد. به گفتهٔ کوشینگ:

یک سیاست‌گذار حسابداری را در نظر آورید که در این ادبیات به کندوکاو می‌پردازد و می‌خواهد برای کشف اصول مطلوب حسابداری ما را یاری دهد. بر اساس شرایط و مفروضات مشخصی که از نظر شکل معقول و مطلوب هستند، این سیاست‌گذار در می‌یابد که تلاش در راه استفاده از استانداردها، از نظر شکل، نمی‌تواند به نتیجه‌ای برسد و این‌که، از نظر شکل، اصول حسابداری مطلوب وجود خارجی ندارند و نیز این‌که او باید برای این مسئله با مقایسهٔ هدف‌های

1. Arrow

متضاد گروه‌های استفاده کنندگان از صورت‌های مالی یک نقش سیاسی بر عهده بگیرد و آن را ایفا کند.(۵۱)

۲ ـ ۵ ـ ۴. پیش‌بینی‌های خوشبینانه

در واقع، کوشینگ دربارهٔ مسئولیت یا تعهد محض اصل حسابداری مطلوب یک پیش‌بینی خوشبینانه ارائه کرد، مشروط بر این‌که فرض مربوط به وجود استفاده‌کنندگان ناهمگون (منافع متضاد دارند) حذف شود و این‌که مفروضات مبتنی بر معمای «ارو» به چالش طلبیده شوند؛ مفروضات پیشنهادی به شرح زیر هستند:

۱. تعریفی که ارو در مورد نقش رفاه اجتماعی ارائه نموده است، ایجاب می‌کند که گزینه‌ها زودگذر باشند، و
۲. شرطی را که ارو به صورت «گزینه‌های نامربوط یا مستقل» تعیین کرده است، از نظر ارزشی بحث‌برانگیز می‌باشند.(۵۲)

براموبچ[1] در مورد امکان وجود استانداردهای حسابداری محدود یا جانب‌دارانه پیش‌بینی‌های خوشبینانه دارد؛ استانداردهایی که برای یک یا چند مسئلهٔ حسابداری مناسب هستند، به دور از سایر استانداردها یا مسائل حسابداری، به کار برده می‌شوند.(۵۳)

چامبرز با ارائهٔ یک مکتب مبتنی بر ضرورت که اساس خود را بر این می‌گذارد که وجود یک هنجار آرمانی یا استاندارد مطلوب که مناسب شرایط خاص باشد، مکتب اقتصادی و امکان‌ناپذیر دمسکی را به چالش می‌طلبد و می‌کوشد آن را خنثی نماید.(۵۴) هنجار یا روش مزبور عبارت است از اطلاعاتی بر اساس واحد پول جاری و ارزش پولی دارایی‌ها و بدهی‌های فعلی که در هر زمان به دیگران ارائه شود.(۵۵) حتی اگر چنین هنجار یا گزینه‌ای در دسترس (امکان‌پذیر) نباشد، چامبرز بر این باور است که روش مطلوب همان روش امکان‌پذیر است که بتواند به شیوه‌ای بسیار دقیق معیار لازم را به دست دهد.

کوشینگ، چامبرز و براموبچ در ارائهٔ این دیدگاه که تحت شرایط محدود، بدون فاصله‌گرفتن از شرایط «ارو» ـ یا نقض تنها چند جنبهٔ کم‌اهمیت از شرایط مزبور می‌توان استانداردهای حسابداری را انتخاب کرد ـ توانستند از مجرای تأکید بر امکان‌پذیربودن و نامربوط‌بودن «نظریهٔ غیرممکن‌بودن ارو» دربارهٔ مشروعیت هیئت استانداردهای حسابداری مالی دلایلی را ارائه نمایند و به قضاوتی که دربارهٔ مشروعیت فرایند تدوین

1. Bromwich

www.irhesabdaran.ir

استانداردها به وسیلهٔ هیئت استانداردهای حسابداری مالی می‌شود توجه نکنند. آنها می‌توانستند از دلیل‌هایی که ***تالوک***[1] ارائه کرده است استفاده نمایند و نتیجهٔ کار خود را به شرح زیر بیان کنند (زیرا او با هدف ارزیابی و قضاوت دربارهٔ مشروعیت برخی از فرایندهای مشخص رأی‌دادن، موضوع ذی‌ربط‌بودن تئوری امکان‌ناپذیربودن «ارو» را مورد بررسی قرار داد):

> یکی از مسئله‌های واقعی که به وسیلهٔ کتاب «ارو» مطرح شد این بود که چرا با وجود این‌که تجمع اولویت‌ها یا سلیقه‌ها به صورت بخردانه غیرممکن است، چنین به نظر می‌آید که دنیای واقعی مردم‌سالاری به شیوه‌ای مطلوب عمل می‌کند. [با وجود این‌که] هیچ فرایند تصمیم‌گیری نمی‌تواند به صورت کامل از شاخص‌های «ارو» استفاده کند. ولی تعداد زیادی [از فرآیندها] با حداکثر تقریب از این معیارها استفاده می‌کنند [و، بنابراین، توانایی یک فرایند در به کارگیری شاخص‌های دقیق ریاضی ارائه‌شده به وسیلهٔ «ارو» تا حد زیادی در دنیای واقعی نامربوط می‌شود].(۵۶)

به هر حال اثبات مشروعیت هیئت استانداردهای حسابداری مالی به صورت مسئلهٔ حل‌نشده باقی مانده است. ***جانسون***[2] و ***سولومُنز***[3]، برای حل این مسئله به فرایندی توجه نموده‌اند که آن را ***سیستم محاسباتی مبتنی بر طرفداری فردی*** می‌نامند.(۵۷) این فرایند به طور عمده، شامل ادبیات، علوم سیاسی و اقتصادی می‌شود.(۵۸)

فرایند مزبور دارای تعریف زیر است:

> سیستم محاسباتی مبتنی بر طرفداری فردی بر پایهٔ این فرض قرار دارد که یک فرایند یا یک سازمان در صورتی مشروعیت دارد که مورد قبول طرفداران یا گروه‌های ذی‌نفع خود باشد؛ و این در حالی است که بحران الزامی ناشی از اعمال قدرت همواره موجودیت و اعتبار آن را به چالش می‌طلبد. به صورتی گذرا، مشروعیت به معنی پذیرفتن است؛ در حالی که این فرایند با عدم اطمینان همراه است، و از سوی دیگر، به معنی بقا و دوام نهاد یا سازمان نیز می‌باشد.(۵۹)

اصولاً سیستم محاسباتی مبتنی بر طرفداری فردی توانست مشروعیت هیئت استانداردهای حسابداری را بر اساس ویژگی‌های زیر تأیید نماید:

۱. توانایی هیئت در ارائهٔ رویه‌های مناسب برای ایجاد اطمینان؛
۲. توانایی هیئت در تعیین محدوده‌ها برای انتخاب مجموعه‌ای که مناسب است و می‌توان بدین وسیله نتیجهٔ قابل قبول را تضمین نمود؛
۳. ایجاد تعادل یا توازن بین کنترل‌هایی که بر رویه‌ها و نتیجهٔ کار اعمال می‌شود (این

---

1. Tullock 2. Johnson 3. Solomons

کنترل‌ها به فرایند تدوین استانداردها به وسیلهٔ هیئت استانداردهای حسابداری مالی، تعلق دارد). توانایی هیئت استانداردهای حسابداری مالی در تأمین این شرایط از طریق زیر به اثبات رسید: اثبات این موضوع که هیئت استانداردهای حسابداری مالی برای تضمین فرایند نظرخواهی، از نظر محتوا، و از نظر رویه، دارای اختیارات کافی است.(۶۰)

۶ ـ ۴. اضافه‌بار ناشی از تعدد استانداردهای حسابداری

دیوید ماس[1] با عبارت زیر موضوع وخامت اضافه‌بار ناشی از تعدد استانداردها را به بهترین شکل ممکن بیان می‌کند:

> هنگامی که برای نخستین بار با موضوع «اضافه‌بار استانداردها» روبه‌رو شدم، آن را مانند گره کور افسانه‌ای در نظر آوردم؛ چنان پیچیده بود که هیچ انسان عادی توان بازکردن آن را نداشت. پس از پنج سال گلاویزشدن با این مسئله، فکر می‌کنم که به هیچ وجه نباید آن را یک گره کور نامید ـ آن بیشتر به طناب داری می‌ماند که در دست مأمور اعدام است.(۶۱)

معمولاً اضافه‌بار استانداردهای حسابداری در رابطه با کثرت استانداردهای حسابداری مطرح می‌شود. هم‌چنین شرایط زیر را هم مؤید اضافه‌بار استانداردهای حسابداری دانسته‌اند:

۱. وجود تعداد زیادی استاندارد.
۲. تعداد زیادی استانداردهایی که به جزئیات پرداخته‌اند.
۳. نبود استانداردهای دقیق که در نتیجه مسئلهٔ گزینش و کاربرد آنها را مشکل ساخته است.
۴. ناتوانی استانداردهای تأمین‌کنندهٔ مقاصد عام، برای رفع نیازهای مختلف و گوناگون تهیه‌کنندگان؛ استفاده‌کنندگان و حسابداران خبره.
۵. ناتوانی استانداردهای تأمین‌کنندهٔ مقاصد عام برای تفکیک:
   (الف) سازمان‌های غیر انتفاعی از سازمان‌های عمومی؛
   (ب) صورت‌های مالی سالانه و میان‌دوره؛
   (پ) سازمان‌های کوچک از بزرگ؛ و
   (ت) صورت‌های مالی حسابرسی‌شده از صورت‌های مالی حسابرسی‌نشده.
۶. افشای بیش از حد اطلاعات، به کارگیری معیارهای سنجش پیچیده، یا هر دو.

---

1. David Moss

www.irhesabdaran.ir

سال‌ها طول کشید تا این موضوع به مرحله‌ای برسد که به صورت یک مسئلهٔ جدی مطرح شود. عامل‌های گوناگونی در پیدایش مسئلهٔ اضافه‌بار ناشی از تعدد استانداردها نقش داشته‌اند. نخست، با توجه به پرسش‌های زیادی دربارهٔ این‌که چه اطلاعاتی را باید افشا کرد و چه اطلاعاتی را نباید افشا نمود، حسابداران کوشیدند تعداد بیشتری استاندارد منتشر نمایند و این روند تا جایی ادامه یافت که برای قضاوت فردی جایی باقی نماند و از میزان دادخواهی‌های مربوط به رعایت اصول حسابداری کاسته شد. دوم، نیاز به حمایت از منافع عموم و کمک به فرد سرمایه‌گذار باعث شد که تعداد زیادی مقررات گوناگون حرفه‌ای و دولتی به وجود آید که همگی خواستار افشای اطلاعات گوناگون شدند. سرانجام، تمایل به تأمین نیازهای تعداد زیادی از استفاده کنندگان ایجاب کرد که استانداردهایی با شرح تفصیلی بیشتر تدوین و افشای اطلاعات بیشتری را موجب شوند.

نتیجهٔ کار یک وضع سردرگم و بسیار پیچیده بود. اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری که جنبهٔ دستوری دارند، از نظر تعداد، پیچیدگی و توجه به جنبه‌های خاص، افزایش یافت که در نتیجه بر هزینهٔ تهیهٔ صورت‌های مالی، برای شرکت‌های کوچک و بزرگ، اثر منفی گذاشت. برخی بر این باورند که اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری برای برخی از شرکت‌ها، حسابرسان و استفاده‌کنندگان از اطلاعات آنها غیرقابل تحمل شده است. برخی دیگر چنین می‌اندیشند که الزامات مندرج در اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری (که به جزئیات پرداخته است) بیشتر در جهت تأمین نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان قرار دارد که این کار به هزینهٔ استفاده‌کنندگان خاص از صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک یا شرکت‌های متعلق به چند نفر (افراد فامیل) تمام می‌شود. این موضوع با این دیدگاه پذیرفته شده، مبنی بر این‌که هدف اصلی گزارش‌های مالی تأمین نیازهای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی است، یا خواهد بود، در تضاد مستقیم قرار دارد. در واقع تأکید بیانیهٔ مفهومی شمارهٔ (۱) از بیانیه‌های مفاهیم حسابداری مالی، با عنوان «هدف‌های گزارشگری مالی در واحدهای انتفاعی» که از سوی هیئت استانداردهای حسابداری مالی منتشر شده نیز درست بر همین دیدگاه قرار دارد:

> گزارشگر مالی باید اطلاعاتی را ارائه کند که برای اعتباردهندگان، سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان بالفعل و بالقوه (از نظر اتخاذ تصمیمات معقول، برای سرمایه‌گذاری، دادن اعتبار و تصمیمات مشابه)، سودمند باشد. اینها برای کسانی که درکی معقول از فعالیت‌های تجاری و اقتصادی دارند و مایل هستند این اطلاعات را با تلاشی معقول مطالعه نمایند، قابل درک باشد.

www.irhesabdaran.ir

کثرت سازمان‌های تدوین‌کنندهٔ استانداردها موجب وخیم‌ترشدن مسئلهٔ اضافه‌بار شد. تدوین اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری و افشای اطلاعات مربوط، علاوه بر این‌که تحت تأثیر دیدگاه هیئت استانداردهای حسابداری مالی قرار دارد، دیدگاه‌های سازمان‌های دیگری مانند کمیسیون بورس اوراق بهادار، انجمن حسابداران رسمی آمریکا و نیز کمیتهٔ اجرایی استانداردهای حسابرسی و سرانجام تا حدی مجلس قانون‌گذاری آمریکا نیز بر آن اثر می‌گذارند. قانون معافیت صنعتی و تصویب قانون عملیات رشوهٔ خارجی نمونه‌هایی از عملیات مجلس قانون‌گذاری است که دربر گیرندهٔ آثار و ابعاد و نتایج حسابداری است. گذشته از این، نه تنها تعداد استانداردها به خودی خود بسیار زیاد است، بلکه برای همهٔ موارد، کاربردهای بسیار محدودی دارند، و از این‌رو ایجاب می‌کند که از رهنمودهای تفصیلی بسیار زیادی استفاده شود.

۱ ـ ۶ ـ ۴. اثرهای ناشی از اضافه‌بار استانداردهای حسابداری

تعداد زیاد و دقیق‌بودن استانداردهای حسابداری می‌تواند بر کارهایی که حسابداران انجام می‌دهند، بر ارزش اطلاعات مالی برای استفاده کنندگان و تصمیمات تجاری که مدیران اتخاذ می‌کنند، اثرهای شدید بگذارد. هنگامی که حسابدار می‌خواهد استانداردهای موجود را رعایت کند، وجود داده‌های بیش از حد باعث می‌شود که در انجام وظیفه و کار واقعی مسیر اصلی را گم کند. امکان دارد حسابرسی ناکام بماند، زیرا حسابدار خبره نمی‌تواند بر کار حسابرسی تمرکز نماید و احتمالاً در به کارگیری رویه‌های اصلی حسابرسی دچار فراموشی شود. کثرت مقررات پیچیدهٔ حسابداری باعث می‌شود که برخی از شرکت‌ها با موافقت ضمنی حسابداران رسمی برخی از این مقررات را رعایت نکنند. در واقع شخص حسابدار که در صحنهٔ عمل درگیر است، بین دو لبهٔ قیچی، از یک سو، تقاضای استانداردهای حرفه و از سوی دیگر نارضایتی شرکت‌های صاحب‌کار (که بار سنگینی از استانداردها بر آنها تحمیل شده است) گرفتار است. تردیدی نیست که چنین وضعی می‌تواند از نظر مسئولیت حقوقی، کم‌رنگ‌شدن اصول اخلاقی در حرفه، از دست‌دادن حمایت مردم و ناهمسانی در درون حرفهٔ حسابداری دارای معانی و مفاهیم جدی باشد.

یکی از راه‌هایی که حسابرسان یا حسابداران در مرحلهٔ عمل می‌توانند اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری را رعایت نکنند، این است که اظهار نظر تعدیل‌شده (مشروط) ارائه بنمایند. ولی بیشتر حسابداران خبره تمایلی ندارند به سبب عدم رعایت اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری در صورت‌های مالی حسابرسی‌شده چنین اظهارنظری را ارائه دهند؛ به

www.irhesabdaran.ir

اصطلاح در چنین موردی مقاومت می‌نمایند، زیرا چنین می‌اندیشند که اشارهٔ ضمنی منفی قابل قبول نمی‌باشد. چنین شرایطی شاید ایجاب کند که به مردم آموزش داده شود گزارش‌های حسابداران رسمی را که دربرگیرندهٔ یادداشت‌هایی در مورد حذف برخی از شرایط گنجانده‌شده در اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری است، بپذیرند.

هم‌چنین امکان دارد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در اثر تعداد و پیچیدگی یادداشت‌هایی که در اجرای استانداردهای کنونی اقدام به توجیه شرایط می‌نمایند، دچار گیجی و سردرگمی شوند. معمولاً استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شرکت‌های کوچک نگران پیچیدگی‌هایی هستند که در اعلامیه‌های هیئت استانداردهای حسابداری مالی به وجود می‌آید. تنها حسابداران و سایر اشخاص مالی می‌توانند اصطلاحات فنی را که در یادداشت‌ها به کار برده می‌شوند درک کنند. برای مثال، به یادداشت زیر توجه کنید که در فرم K ـ ۱۰ سال ۱۹۸۱ شرکت ***یونایتدلیزینگ***[1] درج شده و روشی را شرح می‌دهد که شرکت درآمد حاصل از یک مورد اجاره برای تأمین مالی یک قلم دارایی شناسایی (ثبت) می‌کند:

> ***اجاره مبتنی بر تأمین مالی مستقیم*** ـ در چنین حالتی شرکت هنگام انعقاد قرارداد، ناخالص فروش دریافتنی، ارزش اسقاط برآورد دارایی مورد اجاره و پیش‌دریافت اجاره را در ترازنامه ثبت می‌کند. پیش‌دریافت اجاره نشان‌دهندهٔ مازاد مجموع ناخالص اجارهٔ دریافتنی و ارزش اسقاط برآوردی نسبت به بهای تمام‌شدهٔ دارایی مورد اجاره است. بخشی از پیش‌دریافت درآمد برابر با هزینه‌های مستقیم اولیه که در انعقاد قرارداد اجاره به مصرف رسیده است به اضافهٔ مبلغی برابر با میزان زیان در زمان انعقاد قرارداد شناسایی (ثبت) می‌شوند. در آغاز ماه دوم اجاره، بقیهٔ پیش‌دریافت اجاره در طول دورهٔ اجاره به گونه‌ای ثبت می‌شود که خالص سرمایه‌گذاری در مورد اجاره دارای یک نرخ بازده نسبتاً ثابت باشد.

تنها متخصص آشنا با اصطلاحات فنی حسابداری می‌تواند محتوای این یادداشت را درک کند.

به علاوه امکان دارد، مدیران با تعداد زیادی از استانداردها و با پیچیدگی‌های آنها روبه‌رو شوند. در واقع، امکان دارد آنها وسوسه شوند قراردادهای خود را مورد تجدید نظر قرار دهند، و به کار یا تجارت جدیدی مشغول شوند، و بدین گونه برای خود راهی جهت فرار از دست برخی از استانداردهای حسابداری بیابند. برای پرهیز از هزینه‌های سرمایه‌ای از منظورکردن اقلام و شرایط پیچیدهٔ بیانیهٔ شمارهٔ ۱۳ استانداردهای حسابداری مالی، در

---

1. United Leasing Corporation's

www.irhesabdaran.ir

مورد اجاره، قرارداد اجاره را دوباره تنظیم نمایند. نه تنها فرار از دست شرایط تفصیلی برخی از استانداردهای حسابداری، بلکه هزینه‌های بیش از حد تهیه و تأیید اطلاعات از عوامل عمدهٔ ایجاد انگیزه در مدیران شرکت‌های کوچک است که در ساختار معامله‌ها تجدید نظر نمایند. با توجه به این‌که امکان دارد استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شرکت‌های کوچک علاقهٔ بیشتری به پیش‌بینی جریان‌های نقدی (نسبت به سایر اطلاعات موجود در صورت‌های مالی) داشته باشند، هزینهٔ رعایت استانداردها از منافع حاصل بیشتر می‌شود. در واقع، از آن‌جا که استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شرکت‌های کوچک در مقایسه با استفاده‌کنندگان از گزارش‌های شرکت‌های بزرگ ارتباط نزدیک‌تری با مدیریت دارند، بنابراین، نباید به گزارش‌های مالی تکیه نمایند.

۲ ـ ۶ ـ ۴. راه‌حل‌هایی برای مسئلهٔ اضافه‌بار ناشی از تعدد استانداردها

سنگین‌ترشدن مسئلهٔ اضافه‌بار استانداردها باعث شد تا گروه‌های ذی‌نفع گوناگون به این مسئله توجه و راه‌حل‌هایی را پیشنهاد کنند. کمیتهٔ خاص استانداردهای حسابداری وابسته به انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای حل مسئلهٔ اضافه بار استانداردهای حسابداری راه‌های امکان‌پذیر را مورد توجه و ارزیابی قرار داد:

۱. هیچ تغییری داده نشود و وضع موجود حفظ گردد.
۲. تغییر در دیدگاه کنونی مبنی بر وجود یک دستهٔ منحصر به فرد از اصول پذیرفتهٔ حسابداری برای همهٔ شرکت‌ها و ارائه دو دسته از اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری، و بدین‌گونه ارائهٔ دسته‌ای جداگانه از اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری برای سازمان‌های مشخص، مانند سازمان‌های کوچک غیرانتفاعی.
۳. تغییر در اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری با هدف ساده کردن کاربرد آنها و متناسب‌نمودن آنها با همهٔ سازمان‌های تجاری؛
۴. ارائهٔ گزینه‌ها و راه‌های مختلف برای افشای اطلاعات و سنجش یا اندازه‌گیری اقلام.
۵. تغییر در استانداردهای حسابداران رسمی (مؤسسات حسابرسی) برای تهیهٔ صورت‌های مالی (وگزارش آنها).
۶. روشی جدید برای ارائهٔ صورت‌های مالی، جایگزین اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری شود و افراد حق انتخاب آزاد (برای کاربرد این روش) داشته باشند.

از میان این راه‌ها، کمیتهٔ مزبور راهی را توصیه کرد که به موجب آن معیارهای جدیدی برای سنجش و افشای اطلاعات تعیین شود و یا گزینهٔ مبتنی بر جایگزین‌کردن اصول

www.irhesabdaran.ir

پذیرفته‌شدهٔ حسابداری مورد توجه قرار گیرد.

روش مبتنی بر به کاربردن روش‌های تازه‌ای برای سنجش، اندازه‌گیری و افشای اطلاعات در شرکت‌های کوچک غیرعمومی، برای حل مسئلهٔ اضافه‌بار استانداردها راه‌حل مناسبی می‌باشد، زیرا در این گزینه موضوع مربوط‌بودن این روش با دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان و رعایت رابطهٔ هزینه و منفعت در مورد سازمان‌های کوچک غیرانتفاعی مورد توجه قرار می‌گیرد. بیانیهٔ شمارهٔ ۲ از مفاهیم حسابداری مالی منتشر شده به وسیلهٔ هیئت استانداردهای حسابداری مالی با این روش سازگار است و می‌گوید:

> اطلاعاتی که برای یک استفاده کننده مطلوب است برای دیگری مطلوب نخواهد بود؛ در نتیجه، هیئت هنگام تحمیل‌کردن بار تهیهٔ اطلاعات بر گروه‌های ذی‌ربط (و پیوسته باید به صورت دقیق در مرزی حرکت کند که از یک سو، گروهی نیاز به اطلاعات بسیار زیاد و گروه دیگر نیاز به اطلاعات بسیار اندک دارند) باید همواره بکوشد نیازهای این گروه‌های مختلف را تأمین نمایند.

روش مزبور ایجاب می‌کند که استانداردهای پذیرفته‌شدهٔ حسابداری دارای مفهومی انعطاف‌پذیر شوند تا بتوان با معیارهای سنجش مختلف نیازهای خاص شرکت‌های غیرعمومی را تأمین کرد. یک راه برای اجرای روش مزبور این است که از گروه تدوین‌کنندهٔ استانداردها خواسته شود مبنایی را تعیین کند که بتوان بدان وسیله برخی از سازمان‌ها را از شرایط تفصیلی هر استانداردی معاف کرد. امکان دارد این مبنا به گونه‌ای باشد که شرکت‌های عمومی را از خصوصی متمایز کند و یا بر اساس آزمون مبتنی بر اندازه یا بزرگی سازمان اقدام به تعیین ارزش دارایی‌ها نمود (البته از دیدگاه رعایت اصول پذیرفتهٔ حسابداری).

روش مزبور (جایگزین‌کردن اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری) بر سه حالت امکان‌پذیر زیر قرار می‌گیرد:

۱. روشی از حسابداری بر مبنای جدید.
۲. روش نقدی یا روش نقدی تعدیل‌شده.
۳. روش مبتنی بر مالیات بر درآمد.

«روشی از حسابداری بر مبنای جدید»، نمی‌تواند مطرح شود، زیرا هزینه‌ها بسی بیش از منافع خواهد شد. کمیته به نتیجه‌های زیر رسیده است:

۱. «روشی از حسابداری بر مبنای جدید» دربرگیرندهٔ الزامات اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری است و عدم رعایت اصول سنجش و اندازه‌گیری (از اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری) را مجاز خواهد دانست. بدین‌گونه، این مبنا موجب گیجی افراد می‌شود که

www.irhesabdaran.ir

در مرحلهٔ عمل (به تدریج) اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری را تضعیف می‌نماید.

۲. با توجه به این‌که «روشی از حسابداری بر مبنای جدید»، علاوه بر الزامات اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری، موجب به وجودآمدن الزامات جدید می‌شود، مسئلهٔ اضافه‌بار استانداردها را وخیم‌تر می‌نماید و موجب سبک‌شدن چنین باری نمی‌شود.

۳. «روشی از حسابداری بر مبنای جدید» ایجاب می‌کند که برای هر یک از اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری یک موضوع خاص انتخاب شود که بسیار پرهزینه و وقت‌گیر خواهد بود.

۴. «روشی از حسابداری بر مبنای جدید» نیاز به این دارد که یک سازمان جدید استانداردهایی را تدوین نماید.

۵. پنداشت یا تصور عموم بر این نخواهد بود که «روشی از حسابداری بر مبنای جدید» زیر مجموعه‌ای از اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری است، بلکه آن را به عنوان زیرمجموعه‌ای از اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری برای سازمان‌های خاص می‌پندارند.

با توجه به این محدودیت‌ها، کمیته پیشنهاد کرد که طبق استانداردهای گزارشگری کنونی، تهیهٔ صورت‌های مالی بر پایهٔ سایر مبانی فراگیر حسابداری صورت‌های مالی مورد بررسی قرار گیرد یا حسابرسی شود، که از آن جمله‌اند تهیهٔ صورت‌های مالی بر مبنای مالیات بردرآمد که می‌توان بدان وسیله اضافه‌بار استانداردهای حسابداری را برای شرکت‌های کوچک غیرعمومی کاهش می‌داد.

۷ ـ ۴. نتیجه

فرایند تدوین و اعمال استانداردهای حسابداری به صورت مسئله‌های پیچیده درآمده است. نخست، چنین به نظر می‌رسد که این استانداردها بر اساس اصول بحث‌شده و گسترده و بر پایهٔ «سایر مبانی فراگیر حسابداری» تئوری‌های مربوط و بر اساس مقایسهٔ دیدگاه‌های موافق و مخالف قرار ندارند تا بتواند به صورت مبنا یا پایه و اساس درآیند تا نهاد تدوین‌کنندهٔ استانداردها بتواند بر چنین مبنایی این تئوری‌ها را انتخاب نماید. دوم بین سازمان‌هایی که با اصول حسابداری سروکار دارند نیازها و منافع متضاد و مشخص وجود دارد. سوم، تدوین اصول حسابداری یک فاجعه (بحران‌آفرین) بوده است این فرایند نخست به وسیلهٔ مدیریت و سپس به وسیلهٔ حرفه و در نهایت تحت سلطهٔ نیروهای واقعاً سیاسی قرار گرفت. چهارم، این استانداردها به هر شکلی که تدوین شوند (در بازار آزاد، در بخش خصوصی یا در بخش عمومی) فرایند تدوین دارای نقاط ضعف و قوت مخصوص به

www.irhesabdaran.ir

خود است؛ چه از دیدگاه نظری و چه از دیدگاه عملی، هیچ برندهٔ قطعی وجود نخواهد داشت. پنجم؛ مسئلهٔ اضافه‌بار استانداردهای حسابداری به راه‌حل‌های کارساز نیاز دارد.

پیوست ۴ ـ الف

اعضای کمیته‌های استانداردهای بین‌المللی حسابداری.

Australia	Australian Society of Accountants
	The Institute of Chartered Accountants in Australia
Austria	Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer
Bahamas	The Bahamas Institute Of Chartered Accountants
Bahrain	The Bahrain Society of Accountants and Auditors
Bangladesh	The Institute of Chartered Accountants of Bangladesh
	The Institute of Cost and Management Accountants of Bangladesh
Barbados	The Institute of Chartered Accountants of Barbados
Belgium	L'Institut des Experts Comptables
	Institut des Reviseurs d'Entreprises
Botswana	The Association of Accountants in Botswana
Brazil	Instituto Brasileiro de Contadores
Canada	The Canadian Institute of Chartered Accountants
	Certified General Accountants' Association of Canada
	The Society of Management Accountants of Canada
Chile	Colegio de Contadores de Chile A.G.
Colombia	Instituto Nacional de Contadores Publicos de Colombia
Cyprus	The Institute of Certified Public Accountants of Cyprus
Denmark	Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR)
	Foreningen af Registrerede Revisor (FRR)
Dominican Republic	Instituto de Contadores Publicos Autorizados de la Republica Dominicana
Ecuador	Federacion Nacional de Contadores del Ecuador
Egypt	The Egyptian Society of Accountants and Auditors
Federal Republic of Germany	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
	Wirtschaftsprüferkammer
Fiji	The Institute of Accountants
Finland	KHT – Yhidstys Foreningen CGR
France	Compagnie Nationale des Commissaires Aux Comptes
	Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agrées
Ghana	The Institute of Chartered Accountants (Ghana)
Greece	Association of Certified Accountants and Auditors of Greece
	Institute of Certified Public Accountants of Greece
Hong Kong	Hong Kong Society of Accountants
Iceland	Felag Loggiltra Endurskooenda

www.irhesabdaran.ir

India	The Institute of Chartered Accountants of India
	The Institute of Cost and Works Accountants of India
Indonesia	Indonesian Institute of Accountants
Iraq	The Association of Public Accountants and Auditors
Ireland	The Institute of Certified Public Accountants of Ireland
	The Institute of Chartered Accountants in Ireland
Israel	The Institute of Certified Public Accountants in Israel
Italy	Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti
Jamaica	The Institute of Chartered Accountants of Jamaica
Japan	The Japanese Institute of Certified Public Accountants
Jordan	Arab Society of Certified Accountants
Kenya	Institute of Certified Public Accountants of Kenya
Korea	Korean Institute of Certified Public Accountants
Lebanon	The Lebanese Association of Certified Public Accountants
	The Middle East Society of Associated Accountants
Lesotho	Lesotho Institute of Accountants
Liberia	The Liberian Institute of Certified Public Accountants
Luxembourg	Ordre des Experts Comptables Luxembourgeois
Malawi	The Society of Accountants in Malawi
Malaysia	The Malaysian Association of Certified Public Accountants
	Institut Akauntan Malaysia
Malta	The Institute of Accountants
Mexico	Instituto Mexicano de Contadores Publicos A.C.
Morocco	Compagnie des Experts Comptables du Maroc
Netherlands	Netherlands Institute van Registeraccountants
New Zealand	New Zealand Society of Accountants
Nigeria	The Institute of Chartered Accountants of Nigeria
Norway	Norges Statsautoriserte Revisorers Forening
	Norges Registrerte Revisorers Forening
Pakistan	Institute of Chartered Accountants of Pakistan
	Institute of Cost and Management Accountants of Pakistan
Paraguay	Colegio de Contadores del Paraguay
Philippines	Philippine Institute of Certified Public Accountants
Portugal	Camara dos Revisores Oficiais de Contas
Republic of Panama	Colegio de Contadores Publicos Autorizados de Panama
Singapore	Singapore Society of Accountants
South Africa	The South African Institute of Chartered Accountants
Spain	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de Espana
Sri Lanka	Institute of Chartered Accountants of Sri Lanka
Swaziland	The Swaziland Institute of Accountants
Sweden	Foreningen Auktoriserade Revisorer FAR
Switzerland	Schweizerische Treuhand-und Revisionskammer
Syria	Association des Experts Comptables Syrienne
Taiwan	National Federation of Certified Public Accountants
	Associations of the Republic of China

www.irhesabdaran.ir

Tanzania	Tanzania Association of Accountants
	The National Board of Accountants and Auditors, Tanzania
Thailand	The Institute of Certified Public Accountants and Auditors of Thailand
Trinidad and Tobago	The Institute of Chartered Accountants of Trinidad and Tobago
Tunisia	Ordre des Experts Comptables et des Commissaires aux Comptes de Sociétés de Tunisie
Turkey	Experts Accountants' Association of Turkey
United Kingdom	The Chartered Association of Certified Accountants
	The Chartered Institute of Management Accountants
	The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales
	The Institute of Chartered Accountants in Ireland
	The Institute of Chartered Accountants in Scotland
United States of America	American Institute of Certified Public Accountants
	National Association of State Boards of Accountancy
	National Association of Accountants
	Institute of Internal Auditors
Uruguay	Colegio de Doctores en Ciencias Economicas y Contadores del Uruguay
Yugoslavia	The Social Accountancy Service of Yugoslavia
Zambia	The Zambia Institute of Certified Public Accountants
Zimbabwe	The Institute of Chartered Accountants of Zimbabwe

www.irhesabdaran.ir

فصل ۵

چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی

در فصل ۳ چنین ادعا شد که تئوری حسابداری نوعی چارچوب مرجع را به وجود می‌آورد که مقررات خاص در حسابداری براساس این چارچوب تدوین می‌شوند. در واقع چارچوب مزبور، به نوبهٔ خود، بر اساس اصول و مفاهیم حسابداری قرار دارد. مسئلهٔ مهم در حوزهٔ حسابداری این است که حرفهٔ حسابداری و سایر گروه‌های ذی‌نفع، این مفاهیم و اصول را بپذیرند. برای این‌که چنین توافق نظری حاصل شود، نخستین گام در راه تدوین تئوری، همیشه این واقعیت مورد تأیید قرار گرفته است که بیان هدف‌های متصور در ارائهٔ صورت‌های مالی امری ضروری و لازم است (البته اگر قرار باشد که بحث در مورد انواع استانداردها و مقررات خاص گزارشگری براساس منطق و دلیل به نتیجه بینجامد). برای مثال، **دوین**[1] در ۱۹۶۰ بدین گونه استدلال کرد:

> ... نخستین گام در راه تدوین مبانی نظری برای یک فعالیت خدماتی این است که مقصد و هدف‌های این فعالیت تعیین شوند. امکان دارد با گذشت زمان هدف‌ها و مقصودها تغییر کنند، ولی در هر دوره‌ای از زمان، باید بتوان آنها را مشخص کرد یا قابل تعیین باشند.(۱)

واتز و زیمرمن[2]، یادآور می‌شوند که تئوری حسابداری مالی بر تئوری و روش عملکرد حسابداری اثری قابل توجه و مستقیم نداشته است و دیدگاه خود را به صورت زیر بیان می‌کنند:

---

1. Devin
2. Watts and Zimmerman

www.irhesabdaran.ir

اغلب فاقد اثربودن را به حساب ضعف اصولی روش‌شناسی، در تحقیق، می‌گذارند. یا توصیه‌ها (مقررات وضع‌شده) براساس هدف‌های آشکار و پنهانی قرار دارند که اغلب به وسیلهٔ نویسندگان مختلف ارائه می‌شوند. نه تنها پژوهشگران نمی‌توانند دربارهٔ هدف‌های صورت‌های مالی به توافق نظر برسند، بلکه در مورد روش‌هایی که باید بدان وسیله با توجه به هدف‌های مورد نظر به توصیه‌ها (مقررات الزامی) دست یافت، نیز اختلاف نظر دارند.(۲)

در ایالات متحدهٔ آمریکا، انگلستان و کانادا، متخصصان حسابداری با آگاهی از اهمیت این هدف‌ها، تلاش‌های گوناگونی به عمل آورده‌اند، تا هدف‌های صورت‌های مالی را تعیین نمایند. در ایالات متحدهٔ آمریکا، اهمیت تعیین هدف‌های صورت‌های مالی، برای نخستین بار، به وسیلهٔ گزارش «گروه تحقیق بر روی هدف‌های صورت‌های مالی» ابراز گردید.(۳) گروه مزبور بر تلاش‌های هیئت استانداردهای حسابداری مالی در راه ارائهٔ چارچوب نظری حسابداری تأکید کرد.(۴) در انگلستان اهمیت این هدف‌ها با انتشار ***گزارش شرکت‌ها***[1](۵) به وسیلهٔ «انجمن حسابداران قسم‌خوردهٔ انگلستان و ویلز» مورد تأکید قرار گرفت. در کانادا علاقه به موضوع باعث انتشار «گزارشگری شرکت» شد.(۶) اگر چه این تلاش‌ها تقریباً به زمان‌های جدید تعلق دارند، ولی تا حد زیادی تحت تأثیر فصل ۴ از بیانیهٔ شماره ۴ هیئت اصول حسابداری می‌باشند.(۷)

در این فصل دربارهٔ تلاش‌های گوناگونی بحث خواهد شد که در مسیر دستیابی و تعیین هدف‌های صورت‌های مالی و ارائهٔ چارچوب نظری برای حسابداری و گزارشگری مالی در ایالات متحدهٔ آمریکا، انگلستان و کانادا، انجام شده است.

۱ ـ ۵. طبقه‌بندی و تضاد منافع میان بازیگران عرصهٔ بازار اطلاعات حسابداری

تعیین هدف‌های حسابداری به حل مسئلهٔ تضاد منافع موجود در بازار اطلاعات بستگی دارد. به صورتی دقیق‌تر، صورت‌های مالی در سایهٔ تقابل سه گروه به دست می‌آیند: شرکت‌ها، استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و حرفهٔ حسابداری.

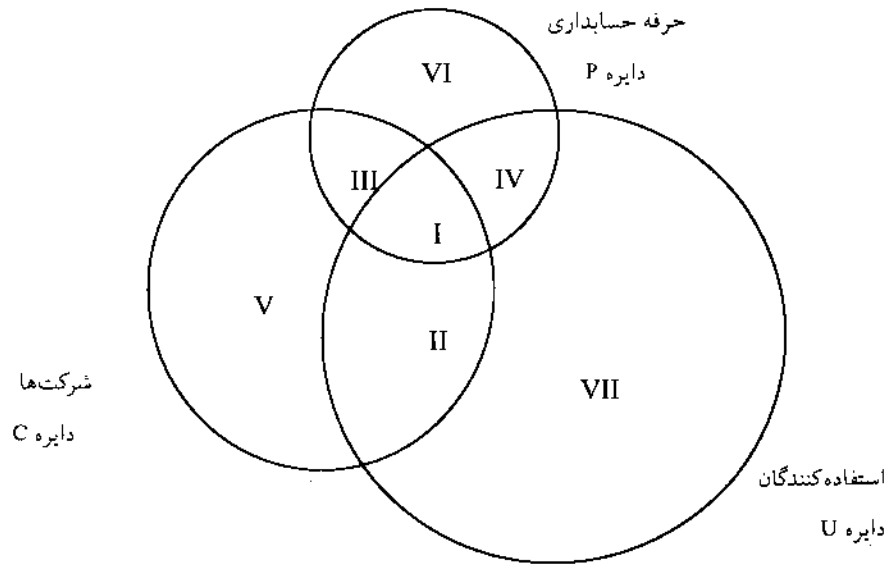
شرکت‌ها[2] مهم‌ترین گروهی را تشکیل می‌دهند که درگیر فرایند حسابداری می‌باشند. آنها در سایهٔ فعالیت‌های مالی (عملیاتی و غیرعملیاتی)، به نحوی فرایند تهیه و ارائهٔ صورت‌های مالی را توجیه می‌نمایند. موجودیت شرکت‌ها و رفتارهای آنها منجر به نتایج

---

1. "Corporate Reporting" 2. Firms

www.irhesabdaran.ir

نمودار ۱ ـ ۵



Source: Cyert, Richard M. and Yuji Ijiri. "Problems of Implementing the Trueblood Objectives Report". Journal of Accounting Research volum 12 (supplement 1974, studies on Financial Accounting Objectives): diagram 1, page 30. Reprinted with permission.

مالی می‌شود، که تا اندازه‌ای، به وسیلهٔ فرایند حسابداری قابل سنجش و اندازه‌گیری است. هم‌چنین شرکت‌ها اطلاعات حسابداری را تهیه و ارائه می‌کنند.

استفاده‌کنندگان[1] گروه دوم را تشکیل می‌دهند. فرایند تهیه و ارائهٔ اطلاعات حسابداری تحت تأثیر نیازها و منافع استفاده‌کنندگان قرار می‌گیرد. با وجود این‌که نمی‌توان فهرست کاملی از استفاده‌کنندگان را تهیه کرد، ولی این گروه به طور معمول شامل سهامداران، تحلیلگران مالی، بستانکاران و سازمان‌های دولتی است.

حرفهٔ حسابداری[2] گروه سوم را تشکیل می‌دهد که می‌تواند بر اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی اثر بگذارد. اصولاً حسابداران به عنوان ***حسابرس***[3] عمل می‌کنند و نقش اعتباردهی را ایفا می‌نمایند و پیرامون تهیهٔ صورت‌های مالی طبق اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری اظهار نظر حرفه‌ای ارائه می‌کنند.

1. Users
2. The Accountinog Profession
3. "Auditor"

www.irhesabdaran.ir

نمودار **ون**[1] رابطهٔ متقابل بین این سه گروه را نشان می‌دهد (به نمودار ۱ـ۵ مراجعه کنید) که در آن U (مخفف Users) نشان‌دهندهٔ منافع استفاده‌کنندگان در اطلاعاتی است که (به نظر آنها) برای تصمیم‌گیری اقتصادی سودمند است؛ دایرهٔ C (مخفف Corporations) نشان‌دهندهٔ مجموعه‌ای از اطلاعات است که شرکت منتشر و افشا می‌کند (چه در مرز و محدودهٔ اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری باشد یا نباشد) و دایرهٔ P (مخفف Profession) نشان‌دهندهٔ مجموعه‌ای از اطلاعات است که حرفهٔ حسابداری آن را تأیید کرده و می‌پذیرد. منطقه‌ای که I نامیده شده است نمایانگر مجموعه‌ای از اطلاعات مورد قبول هر سه گروه می‌باشد. به بیان دیگر در این محدوده، داده‌ها به وسیلهٔ شرکت افشا می‌شوند، حسابداران آن را تأیید می‌کنند و استفاده‌کنندگان چنین می‌پندارند که این اطلاعات مربوط می‌باشند. منطقه‌های VII - II نشان‌دهندهٔ منطقه‌هایی است که تضاد منافع وجود دارد.

با توجه به وجود این تضاد منافع، سه راه امکان‌پذیر برای تعیین هدف‌های حسابداری وجود دارد. در راه نخست مجموعه‌ای از اطلاعات مورد توجه قرار می‌گیرد که شرکت آمادگی افشای آنها را دارد و در این راه سعی می‌شود برای اندازه‌گیری و تأیید آنها بهترین راه یا روش ارائه گردد (به بیان دیگر، منطقهٔ C ثابت نگه داشته می‌شود و منطقه‌های P و U بدان سو حرکت می‌کنند). در روش دوم از این زاویه به اطلاعات نگاه می‌شود که حرفه توان اندازه‌گیری و تأیید آنها را دارد و می‌کوشد از طریق راه‌های گوناگون حسابداری که آزادانه پیش پای استفاده‌کننده قرار می‌گیرد برای شرکت‌ها و استفاده‌کنندگان تسهیلاتی را به وجود آورد (به بیان دیگر، منطقهٔ P ثابت نگه داشته می‌شود و منطقه‌های C و U به سوی آن حرکت می‌کنند). در روش سوم از این زاویه به اطلاعات نگاه می‌شود که استفاده‌کنندگان در کانون توجه قرار دارند و به حرفه و سازمان‌ها کمک می‌شود که این اطلاعات را ارائه و تأیید نمایند (به بیان دیگر، منطقهٔ U ثابت نگه داشته می‌شود و منطقه‌های P و C بدان سو پیش می‌روند).

به بیان ساده‌تر، روش نخست ***سازمانگرا***[2]، (مبتنی بر سازمان)، روش دوم ***حرفه‌گرا***[3] (مبتنی بر حرفه) و روش سوم ***استفاده‌کننده‌گرا***[4] (مبتنی بر استفاده‌کننده) می‌باشند. لازم به گفتن نیست که با توجه به مطالب فصل ۳، چون تدوین تئوری حسابداری تحت‌الشعاع روش‌های سیاسی و قانونی (قانون‌گذاری) قرار می‌گیرند، روش «استفاده‌کننده‌گرا» هنگامی

---

1. Venn
2. Frim – Oriented
3. Professinon– Oriented
4. User - Oriented

www.irhesabdaran.ir

رایج می‌شود که قرار است هدف‌های آیندهٔ صورت‌های مالی تعیین شوند. در واقع گروهی که هدف‌های صورت‌های مالی را در ایالات متحدهٔ آمریکا تعیین می‌کنند و گروه تهیه کنندهٔ «گزارش شرکت» در انگلستان، روش مبتنی بر استفاده‌کننده را مورد توجه قرار داده‌اند؛ در حالی که در ارائهٔ بیانیهٔ شمارهٔ ۴ هیئت اصول حسابداری از روش‌های دیگر استفاده شده بود.

۲ ـ ۵. گامی به سوی تعیین هدف‌های صورت‌های مالی

۱ـ۲ـ۵. هدف‌های صورت‌های مالی براساس بیانیهٔ شمارهٔ ۴ هیئت اصول حسابداری

هیئت اصول حسابداری با این هدف واحد تحقیقات حسابداری را به وجود آورد که برای تحقیق بر روی بدیهیات و اصول اصلی حسابداری ایجاد انگیزه نماید. بیانیه‌های شمارهٔ ۱ و ۳ منتشرشده به وسیلهٔ واحد تحقیقات حسابداری رد شدند و اگرچه بیانیهٔ شمارهٔ ۷ پذیرفته شد، ولی واحد مزبور در ارائهٔ بیانیه‌ای در مورد اصول گستردهٔ حسابداری، نتوانست راه به جایی ببرد. در نتیجه هیئت اصول حسابداری توصیه کرد که هدف‌های حسابداری تعیین (تعریف) شوند و مفاهیم اصلی، اصول و واژگان فنی شناخته‌شده در «اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری» فهرست و تشریح شوند. این بیانیه باعث شد که هیئت اصول حسابداری بیانیهٔ شماره ۴ را با عنوان ***مفاهیم و اصول حسابداری، در رابطه با صورت‌های مالی شرکت‌های تجاری***[1]، منتشر نماید. این بیانیه، با وجود این‌که اصولاً جنبهٔ توصیفی یا تشریحی داشت، ولی امکان ارائهٔ نخستین چارچوب نظری حسابداری را کاهش داد و بیانیهٔ مزبور بر بیشتر تلاش‌هایی که در راه تعیین هدف‌های صورت‌های مالی و ارائهٔ یک چارچوب نظری برای رشتهٔ حسابداری انجام می‌شد، اثرهای زیادی گذاشت. در فصل ۴ بیانیهٔ شمارهٔ ۴ هیئت اصول حسابداری، هدف‌ها به صورت کلی و کیفی طبقه‌بندی شده و در مجموعه‌ای از مرزها و محدوده‌ها قرار گرفته‌اند. می‌توان این هدف‌ها را به صورت زیر خلاصه کرد:

۱. هدف‌های مشخص صورت‌های مالی این است که آنها به صورتی مطلوب و طبق اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری بتوانند وضعیت مالی، نتیجه‌های عملیات و سایر تغییرات در وضعیت مالی را نشان دهند.

۲. هدف‌های عام صورت‌های مالی به شرح زیرند:

---

1. Basic Concepts and Accounting Principles underlying Financial Statements

www.irhesabdaran.ir

(الف) ارائهٔ اطلاعات قابل اتکا دربارهٔ منافع اقتصادی و تعهدات شرکت، برای این‌که بتوان:

(i) نقاط قوت و ضعف شرکت را مورد ارزیابی قرار داد؛

(ii) شیوه‌های تأمین مالی و سرمایه‌گذاری‌ها را نشان داد؛

(iii) توانایی شرکت در ایفای تعهدات را مورد ارزیابی قرار داد؛

(iv) مبنای مالی برای رشد را نشان داد.

(ب) در مورد تغییر در خالص منابع که در نتیجهٔ فعالیت‌های سودآور شرکت رخ داده است، اطلاعات قابل اتکا ارائه نمود تا بتوان بر آن اساس:

(i) بازده سرمایه‌گذاران را به صورت سود تقسیمی مورد انتظار نشان داد؛

(ii) توانایی شرکت از نظر عملیاتی برای پرداخت بدهی عرضه‌کنندگان مواد اولیه و اعتباردهندگان، ایجاد شغل برای کارکنان، پرداخت مالیات و تهیهٔ پول جهت گسترش شرکت را نشان داد؛

(iii) در مورد برنامه‌ریزی و کنترل، اطلاعاتی را به مدیریت ارائه کرد؛

(iv) سودآوری بلندمدت شرکت را ثابت نمود.

(پ) ارائهٔ اطلاعات مالی به گونه‌ای که بتوان برای برآورد یا قضاوت دربارهٔ توانایی بالقوهٔ شرکت از نظر سودآوری، ارزیابی و قضاوت کرد.

(ت) ارائهٔ اطلاعات مورد نیاز دربارهٔ تغییر در تعهدات و منابع اقتصادی (دارایی‌ها)

(ث) با توجه به نیازهای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، افشای سایر اطلاعات مربوط.

۳. هدف‌های کمی حسابداری مالی به شرح زیرند:

(الف) ***مربوط‌بودن***[1]، بدین معنی است که باید اطلاعاتی را انتخاب کرد که با احتمال بسیار زیادی بتوان به استفاده‌کنندگان از این اطلاعات در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی کمک کرد.

(ب) ***قابل فهم‌بودن***[2]، بدین معنی است که اطلاعات منتخب نه تنها باید روشن و آشکار باشد، بلکه استفاده‌کنندگان هم باید توان درک آنها را داشته باشند.

(پ) ***قابل تأییدبودن***[3]، بدین معنی است که بتوان نتیجه‌های حسابداری را با معیارهای مستقل و با استفاده از روش‌های اندازه‌گیری تعیین کرد.

---

1. Relevance 2. Understandability 3. Verifiability

www.irhesabdaran.ir

(ت) ***بی‌طرفی***[1]، بدین معنی است که اطلاعات حسابداری باید در جهتی قرار گیرند که نیازهای عام تمام استفاده‌کنندگان (و نه نیازهای استفاده‌کنندگان خاص) را تأمین نمایند.

(ث) ***قابل مقایسه‌بودن***[2]، بدین معنی است که تفاوت‌ها نباید به سبب تفاوت در شیوه‌های مختلف حسابداری مالی باشد.

(ج) ***به هنگام‌بودن***[3]، یعنی رساندن اطلاعات به‌هنگام تا مانع از تأخیر در تصمیم‌گیری اقتصادی شود.

(چ) ***کامل‌بودن***[4]، یعنی اطلاعاتی گزارش شوند که بتوانند «به شیوه‌ای معقول» همهٔ نیازهای مربوط به سایر هدف‌های کیفی را تأمین کنند.

چنین به نظر می‌رسد که هدف‌های ابرازشده در بیانیهٔ شمارهٔ ۴ هیئت اصول حسابداری بتوانند برای شکل و محتوای گزارش‌های مالی متداول دلیل منطقی ارائه کنند. این بیانیه حتی ادعا کرده که برحسب اصول حسابداری هدف‌های خاص که در زمان تهیهٔ صورت‌های مالی مورد قبول واقع شده‌اند، بیان می‌شوند. هدف‌های کلی نمی‌توانند معرف نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان باشند. بیانیهٔ مزبور به صورت ضمنی، هنگامی که می‌پذیرد که «هدف‌های حسابداری مالی و صورت‌های مالی در زمان کنونی، دست‌کم، به صورت کامل تأمین نشده‌اند» نقاط ضعف خود را می‌پذیرد. بیانیهٔ شمارهٔ ۴ هیئت اصول حسابداری، با وجود این نقاط ضعف، گامی ضروری بوده است که در مسیر ارائهٔ یک ساختار فراگیر و سازگارتر از حسابداری مالی و ارائهٔ اطلاعات مالیِ مفیدتر، برداشته شده است. همان‌گونه که خواهیم دید این بیانیه به صورت مستقیم از «گزارش تروبلاد» (در همین بخش در این‌باره بحث خواهیم کرد) و «گزارش شرکت» که در زمینهٔ هدف‌های صورت‌های مالی تحقیق کرده‌اند و نیز از تلاش‌های هیئت استانداردهای مالی تأثیر گرفته است ـ این هیئت در زمینهٔ ارائهٔ یک چارچوب نظری برای گزارشگری و حسابداری مالی تلاش کرده است.

۲ ـ ۲ ـ ۵. گزارش گروه تحقیق دربارهٔ هدف‌های صورت‌های مالی

روش‌شناسیِ به کاررفته

هیئت مدیره انجمن حسابداران رسمی آمریکا در پاسخ به انتقادهایی که بر گزارشگری مالی

---

1. Neutrality
2. Comparability
3. Timeliness
4. Completeness

www.irhesabdaran.ir

شرکت‌ها وارد می‌آمد و پی‌بردن به این واقعیت که تدوین یک چارچوب نظری برای حسابداری ضرورت آنی دارد در آوریل ۱۹۷۱ تشکیل دو گروه را اعلام کرد. گروه تحقیق در مورد تدوین اصول حسابداری که آن را «کمیتهٔ ویت» می‌نامند، مسئولیت اصلاح فرایند تدوین استانداردها را بر عهده گرفت. گزارش این کمیته منجر به تشکیل هیئت استانداردهای حسابداری مالی شد. گروه تحقیق دوم به نام «کمیتهٔ تروبلاد» مسئولیت تعیین هدف‌های مالی را بر عهده گرفت، یعنی تعیین:

۱. کسانی که به صورت‌های مالی نیاز دارند؛
۲. اطلاعات مورد نیاز آنها؛
۳. مقدار اطلاعات مورد نیازی که می‌توان از طریق حسابداری ارائه کرد؛ و
۴. چارچوب لازم برای ارائهٔ اطلاعات مورد نیاز.

کمیتهٔ تروبلاد از نُه عضو تشکیل می‌شد، که همگی از حرفهٔ حسابداری، عضو هیئت علمی، صنعت و «فدراسیون تحلیلگران مالی» بودند. گروهی از دانشگاهیان، حسابرسان و مشاوران به عنوان مشاور انجام وظیفه می‌نمودند. کمیته گروه‌هایی را تشکیل داد و با انجام‌دادن مصاحبه‌هایی، نیازهای اطلاعاتی گروه‌های مختلف ذی‌نفع از همهٔ بخش‌های دولتی و جوامع تجاری و بازرگانی را ارزیابی نمود. ادبیات مربوط یا مطرح در حسابداری، اقتصاد و امور مالی، مبنای اصلی نظری را ارائه می‌نمودند. گروه تحقیق براساس داده‌های نظری و تجربی جمع‌آوری‌شده، دو گزارش منتشر کرد. نخستین و مهم‌ترین گزارش به نام ***گزارش گروه تحقیق در مورد هدف‌های صورت‌های مالی***[1] شامل نتیجه‌های اصلی و هدف‌های اعلام‌شده در مورد صورت‌های مالی است. گزارش دوم در برگیرندهٔ منتخبی از مقاله‌هایی است که گروه تحقیق هنگام نتیجه‌گیری و ارائهٔ هدف‌های گزارش نخستِ خود، مورد توجه قرار داد.(۹)

هدف‌های صورت مالی بدان گونه که در «گزارش تروبلاد» اظهار شده است.

با توجه به این‌که تصور بر این بود که دوازده هدف ارائه‌شده در گزارش گروه تحقیق برابر یا یکسان باشند، ولی نوعی تمایل یا گرایش قابل توجیه وجود دارد که این هدف‌ها براساس ساختار مبتنی بر یک سلسله‌مراتب (رتبه‌بندی‌شده) ارائه شوند.(۱۰) تفاوت در تأکید و میزان وابستگی نسبی بین هدف‌ها، وجود این سلسله مراتب را توجیه می‌کند. بر همین اساس،

1. Report of The Study Group on The Objectives Of Financial Statements

www.irhesabdaran.ir

نمودار ۲ ـ ۵ ساختار مبتنی بر سلسله‌مراتب هدف‌های حسابداری را ارائه می‌کند، هدف اصلی در قسمت بالا و توصیه‌های خاص در زیر آن قرار می‌گیرند. از گزارش ترزبلاد می‌توان شش سطح یا لایه از هدف‌ها استخراج کرد.

۱. هدف اصلی (شمارهٔ ۱).
۲. چهار هدف (شماره‌های ۲، ۳، ۱۱ و ۱۲) که استفاده‌کنندگان گوناگون و استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری را مشخص می‌کنند.
۳. دو هدف (شماره‌های ۴ و ۵) که قدرت سودآوری شرکت و توانایی مدیریت (پاسخگویی) را به عنوان نوعی اطلاعات مورد نیاز مشخص می‌کنند.
۴. یک هدف (شمارهٔ ۶) که ماهیت اطلاعات مورد نیاز را به عنوان یک واقعیت قابل تغییر مشخص می‌نماید.
۵. چهار هدف (شماره‌های ۷، ۸، ۹ و ۱۰) که صورت‌های مالی مورد نیاز برای تأمین هدف ۶ را شرح می‌دهند.
۶. در مورد صورت‌های مالی تعدادی توصیهٔ خاص داده می‌شود تا هر یک از هدف‌های پیش تأمین شود (شماره‌های ۷، ۸، ۹ و ۱۰).

حال هر یک از این هدف‌ها تجزیه و تحلیل می‌شود:

شمارهٔ ۱: هدف اصلی صورت‌های مالی ارائهٔ اطلاعاتی است که مبنای تصمیمات اقتصادی قرار گیرند.

هدف شمارهٔ یک به صورت مستقیم و آشکار حسابداری را با تصمیم‌گیری مرتبط می‌سازد. بار دیگر سودمندبودن اطلاعات حسابداری مورد تأکید قرار می‌گیرد. تصمیمات دارای وجوه مشخصهٔ «اقتصادی» می‌شوند، بدین معنی که آنها به تخصیص منابع اشاره می‌کنند. به بیان دیگر بین «مربوط‌بودن اطلاعات حسابداری» و «شیوهٔ کارای» تخصیص منابع، یک رابطهٔ مستقیم وجود دارد.

شمارهٔ ۲: یکی از هدف‌های حسابداری مالی این است که اصولاً، نیازهای آن دسته از استفاده‌کنندگانی را تأمین کند که دارای اختیارات، توانایی یا منابع محدود هستند و نمی‌توانند به راحتی اطلاعات را به دست آورند و بر صورت‌های مالی به عنوان یگانه منبع اطلاعات دربارهٔ فعالیت‌های شرکت، اتکا می‌نمایند.

چنین به نظر می‌رسد که هدف شمارهٔ ۲ ***مخاطبان اصلی*** صورت‌های مالی را تعیین می‌نماید. این مخاطبان شامل کسانی می‌شود که به اطلاعات دسترسی محدود دارند و از این رو باید بر گزارش‌های حسابداری اتکا کنند. اگر ما این هدف را تحت‌اللفظی تفسیر نماییم، استفاده‌کنندگان اصلی اطلاعات حسابداری سهامدارانی هستند که در مورد

www.irhesabdaran.ir

وضعیت مالی، نتایج عملیات و تغییر در وضعیت مالی به صورت‌های مالی تکیه می‌کنند. بنابراین، چنین به نظر می‌رسد که حسابداران باید مجموعه‌ای از صورت‌های مالی ارائه کنند که، به خودی خود، در برگیرندهٔ اطلاعات مربوط یا مطرح برای سهامداران باشد.

شمارهٔ ۳: یکی از هدف‌های صورت‌های مالی این است که به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان اطلاعاتی سودمند ارائه نماید تا آنها بتوانند بدان وسیله جریان‌های نقدی بالقوه یا آینده را (از نظر مبلغ، زمان دستیابی و عدم اطمینان) پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی نمایند (مورد قضاوت قرار دهند).

در هدف شمارهٔ ۳ دو دسته از استفاده‌کنندگان مهم معرفی می‌شوند: سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان. جریان‌های نقدی شرکت در صورت‌های مالی بیش از بقیه مورد توجه آنان است؛ از سود خالص هیچ نامی برده نمی‌شود. الگوهای تصمیم‌گیری اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران باید به گونه‌ای باشد که بتوان جریان‌های نقدی را پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی نمود (مورد قضاوت قرار داد). مبلغ، زمان دستیابی و میزان عدم اطمینان از ویژگی‌های جریان‌های نقدی است که مورد توجه اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرد. شاید ما چنین بپنداریم که در بیان این هدف به صورت ضمنی بر ماهیت حسابداری، به طور کلی و بر جریان نقدی، به طور خاص، تأکید شده است.

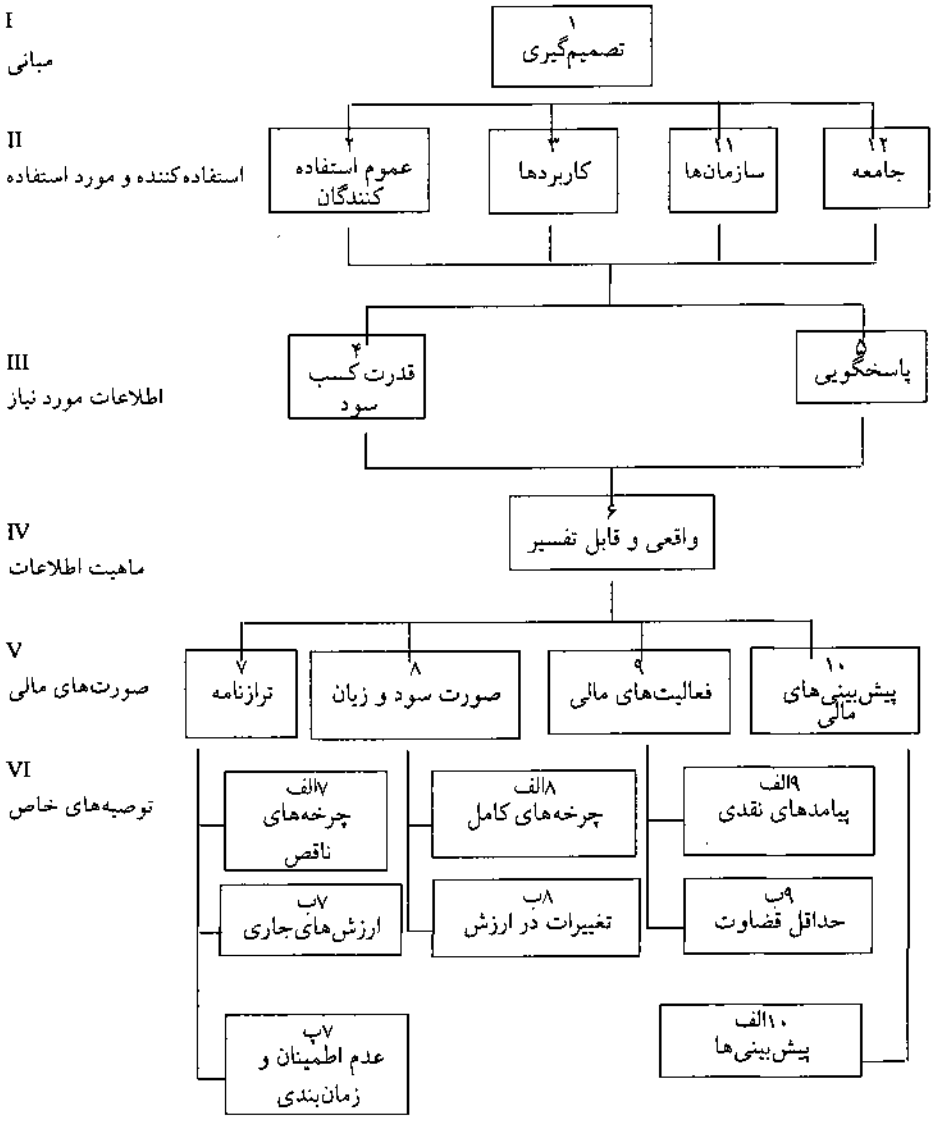
شمارهٔ ۴: یکی از هدف‌های صورت‌های مالی این است که برای پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی (قضاوت دربارهٔ) قدرت سودآوری شرکت به استفاده‌کنندگان اطلاعاتی ارائه کنند.

با وجود این‌که هدف سوم، اطلاعات و الگوی تصمیم‌گیری اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران را مشخص می‌نماید، هدف چهارم همین کار را برای همهٔ استفاده‌کنندگان انجام می‌دهد. باز هم الگوی تصمیم‌گیری در قالب فعالیت‌هایی در زمینهٔ پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی (متناوب) بیان می‌شود. ولی اطلاعات مورد نیاز برحسب ***قدرت سودآوری*** بیان می‌شود. این هدف از آن جهت مهم است که قدرت سودآوری (و نه درآمد حسابداری) را به عنوان اطلاعات اصلی مورد نیاز استفاده‌کنندگان مشخص می‌کند. قدرت سودآوری در قالب توانایی ایجاد وجه نقد (نه توانایی در ایجاد سود) تعبیر می‌شود. قدرت سودآوری و در نتیجه ***جریان نقدی*** مورد تأکید قرار می‌گیرد و سرانجام در مقایسه با هدف‌های سنتی حسابداری نوع تأکید تغییر کرده است.

شمارهٔ ۵: یکی از هدف‌های صورت‌های مالی این است که برای قضاوت دربارهٔ توانایی مدیریت جهت استفادهٔ بهینه (اثربخش) از منابع شرکت در جهت دستیابی به هدف اصلی سازمان، اطلاعات سودمندی ارائه کند.

با توجه به اطلاعات مورد نیاز، هدف پنجم به نام ***توانایی مدیریت*** به هدف‌های سوم و

نمودار ۲ ـ ۵



چهارم، یعنی جریان‌های نقدی و قدرت سودآوری، اضافه می‌شود. این بدان معنی است که برای ارزیابی رفتار اقتصادی مدیریت، باید از داده‌های حسابداری استفاده کرد. این رفتار شامل ایفای نقش مباشرت از سوی یک امین و حفاظت از دارایی‌ها و جلوگیری از خسارت و زیان‌دیدن آنها می‌شود؛ به علاوه در اجرای این وظیفه، مدیریت باید پا را از حد یک مباشر امین هم فراتر بگذارد و در مورد بهره‌گیری مناسب از دارایی‌ها همهٔ تصمیمات لازم را اتخاذ

www.irhesabdaran.ir

نماید. در هدف شمارهٔ ۵ فرض بر این است که داده‌های حسابداری می‌توانند برای سنجش توانایی مدیریت در استفادهٔ بهینه ـ اثربخش ـ از منابع برای تأمین هدف اصلی شرکت، به عنوان یک معیار عمل کنند.

شمارهٔ ۶: یکی از هدف‌های صورت‌های مالی این است که دربارهٔ مبادلات اقتصادی و سایر رویدادهایی که برای پیش‌بینی، مقایسه و قضاوت دربارهٔ قدرت سودآوری سازمان مفیدند، اطلاعات واقعی و قابل تفسیر [عینی و ذهنی] ارائه نماید. در مورد اطلاعاتی که می‌توان به رأی شخصی تفسیر، ارزیابی، پیش‌بینی یا برآورد نمود، باید مفروضات اصلی افشا شود.

در هدف شمارهٔ ۶ گسترهٔ ایجاد آگاهی به وسیلهٔ صورت‌های مالی افزایش می‌یابد و تنها دربرگیرنده اطلاعات واقعی یا عینی نیست، بلکه شامل اطلاعات ذهنی یا قابل تفسیر هم می‌باشد. توان پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی (قضاوت دربارهٔ) قدرت سودآوری شرکت نه تنها برپایهٔ اطلاعات عینی و قابل تأیید قرار دارد، بلکه بر پایهٔ اطلاعات ذهنی (که با رأی شخص قابل تفسیر است) قرار می‌گیرد. چنین اطلاعات واقعی و قابل تفسیر (عینی و ذهنی) در سایهٔ مبادلات و رویدادها به دست می‌آیند. می‌توان هدف شمارهٔ ۶ را از دیدگاه کاربرد روش مبتنی بر رویدادها تفسیر کرد. از آن‌جا که می‌توان اطلاعات را بر اساس رأی شخصی، و نه براساس قضاوت عینی، تفسیر کرد و از آن‌جا که امکان دارد این اطلاعات نتیجهٔ رویدادها (و نه مبادلات اقتصادی) باشد، در هدف شمارهٔ ۶، به ویژه توصیه می‌شود که حسابدار باید مفروضاتی که پایه و اساس ارائهٔ این اطلاعات است، افشا نماید. افشای چنین اطلاعاتی باعث می‌شود که پیش‌بینی، ارزیابی، برآورد یا ارائهٔ تفسیرها برپایهٔ اطلاعات واقعی و قابل تفسیر (عینی و ذهنی) دربارهٔ مبادلات و رویدادهای شرکت، تسهیل گردد.

شمارهٔ ۷: یکی از هدف‌ها این است که صورت وضعیت مالی به گونه‌ای ارائه شود که برای پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی قدرت سودآوری شرکت مفید باشد. این گزارش باید در مورد مبادلات شرکت و سایر رویدادهایی که بخشی از چرخه‌های ناقص ایجاد درآمد هستند، اطلاعاتی را ارائه نماید. اگر گزارش‌های جاری با مبالغ تاریخی تفاوت فاحش دارند، این اطلاعات باید گزارش شود. باید دارایی‌ها و بدهی‌ها را براساس میزان عدم اطمینان مبلغ و زمان تحقق‌یافتن یا به پول نقد تبدیل‌شدن آنها در آینده، گروه‌بندی یا تفکیک کرد.

در هدف شمارهٔ ۷ به مفهوم ترازنامه یا صورت وضعیت مالی اشاره شده است. در این هدف به ویژه توصیه می‌شود که ***ترازنامه یا صورت وضعیت مالی*** شامل دادوستدها و رویدادهایی می‌شود که از نظر چرخهٔ ایجاد درآمد ناقص هستند و ابراز می‌شود که می‌توان از روش‌های جاری استفاده کرد و برای گروه‌بندی یا تفکیک دارایی‌ها و بدهی‌ها

www.irhesabdaran.ir

شاخص‌هایی را به کار برد (آنها را بدین‌گونه گزارش کرد). هدف شمارهٔ ۷، بین چرخهٔ کامل ایجاد درآمد (زنجیره‌ای از رویدادهایی که بر قدرت کسب سود شرکت اثر می‌گذارند و به گذشته تعلق دارند) و چرخهٔ ناقص یا تکمیل‌نشده (زنجیره‌ای از رویدادها که آغاز شده ولی هنوز تکمیل نشده‌اند) و یک چرخهٔ آینده (زنجیره‌ای از رویدادها که به طور کامل متعلق به آینده‌اند) تفکیک قایل می‌شود. بنابراین، صورت وضعیت مالی مبادلات و رویدادهایی را که هنوز تکمیل نشده‌اند، گزارش می‌نماید. به صورتی دقیق‌تر، در موارد زیر می‌توان چرخهٔ ایجاد درآمد را ناقص یا تکمیل‌نشده تعریف کرد:

(i) یک قلم هزینه تحمیل شده است یا سودی تحقق یافته است، ولی هنوز فرایند کسب این سود یا مصرف آن هزینه کامل نشده است؛

(ii) هزینه ـ آنچه از دست رفته ـ و سود ـ آنچه به دست آمده ـ هنوز (هر دو) به طور قطعی تحقق نیافته‌اند؛ یا

(iii) هنوز اقدامی به عمل نیامده یا تلاشی صورت نگرفته است.[۱۱]

با توجه به این هدف، گامی لرزان در مسیر افشای ارزش‌های جاری برداشته می‌شود. عدم اطمینان در مورد مقدار، زمان تحقق درآمد در آینده یا به پول نقد تبدیل‌شدن دارایی‌ها در گرو ارزش‌های احتمالی است.

شمارهٔ ۸: یکی از هدف‌ها این است که گزارشی از سود دوره‌ای ارائه شود که برای پیش‌بینی، مقایسه و قضاوت دربارهٔ قدرت سودآوری شرکت مفید باشد. خالص نتیجه‌های حاصل از چرخه‌های کامل سودآوری (ایجاد درآمد) و فعالیت‌های شرکت که در مرحلهٔ پیشرفت (قابل‌تشخیص) می‌باشند و در جهت تکمیل‌شدن چرخه‌های ایجاد درآمد (تکمیل‌نشده) پیش می‌روند، باید گزارش شود. تغییر در مقادیر که در صورت‌های متوالی یا پیاپی ارائه‌دهندهٔ وضعیت مالی منعکس می‌شود، باید به صورت جداگانه، گزارش شود. زیرا آنها از نظر میزان اطمینان تحقق‌یافتن، متفاوتند.

در هدف شمارهٔ ۸ به مفهوم صورت سود و زیان یا صورت سود دوره‌ای توجه می‌شود. در این هدف توصیه شده که صورت سود و زیان یا صورت سود دوره‌ای در برگیرندهٔ مبادلات و رویدادهایی باشد که چرخهٔ سودآوری آنها تکمیل شده و نیز به نتیجهٔ چرخه‌های عملیاتی تکمیل‌نشده و تغییر در ارزش‌ها توجه شود. به ویژه، گزارش مبادلات و رویدادهای کامل‌شده و رویدادهایی که در مرحلهٔ پیشرفت هستند و هنوز چرخهٔ سودآوری آنها تکمیل نشده، توصیه شده است:

باید سه شرط زیر وجود داشته باشد تا بتوان چرخهٔ تحصیل درآمد را کامل دانست:

(۱) هزینه‌ای تحقق یافته باشد (مبلغ زیادی پول نقد به مصرف رسیده یا مخارجی

www.irhesabdaran.ir

صورت گرفته باشد)؛

(۲) سود یا نفع مربوط تحقق یافته باشد (مقداری پول نقد دریافت شده یا احتمال بسیار زیادی برای دریافت وجود داشته باشد)؛

(۳) نیاز به تلاش حایز اهمیت بیشتری وجود نداشته باشد.[۱۲]

در هدف شمارهٔ ۸ ابراز شده که تغییر در مقدار سود تحقق‌نیافته تا زمانی مطلوب و عملی است که به صورت جداگانه افشا شود و بر پدیدهٔ عدم اطمینان، از نظر تحقق‌یافتن آن، تأکید گردد.

شمارهٔ ۹: یکی از هدف‌ها این است که گزارشی از فعالیت‌های مالی ارائه شود که برای پیش‌بینی، مقایسه و قضاوت دربارهٔ قدرت سودآوری شرکت مفید باشد. در این گزارش جنبه‌های واقعی مبادلات اقتصادی شرکت که، از نظر وجوه نقد، دارای نتیجه‌های حایز اهمیت می‌باشند، یا انتظار می‌رود که چنین نتیجه‌هایی را به بار آورند، باید گزارش شود. در این گزارش داده‌هایی باید گزارش شود که نیازی به قضاوت و تفسیر تهیه‌کننده نداشته باشد.

در این هدف به مفهوم صورت وجوه، یا صورت فعالیت‌های مالی اشاره می‌شود. در بیانیهٔ شمارهٔ ۹، گزارش مبادلاتی توصیه شده، که به احتمال زیاد منجر به دریافت یا پرداخت وجوه نقد خواهد شد و بدون کمترین دخالت تهیه‌کنندهٔ گزارش اطلاعات واقعی، ارائه می‌شود. صورت سود و زیان میزان **پیشرفت** و **نتیجه‌ها** و صورت وضعیت مالی، **ساختار** را نشان می‌دهند، ولی صورت فعالیت‌های مالی **رفتار** را نشان می‌دهد. صورت سود و زیان رابطهٔ بین مقادیر از دست‌رفته ـ هزینه‌ها ـ و منابع را در طی دوره‌های مختلف (از طریق رعایت اصل تطابق و رویه‌های تخصیص هزینه‌ها) گزارش می‌کند. صورت فعالیت‌های مالی تنها آن دسته از مبادلات مالی را که در طی دوره انجام شده است (سودها و هزینه‌ها) که بنابر فرض، نتیجه‌های نقدی به بار می‌آورند، گزارش می‌نماید.

شمارهٔ ۱۰: یکی از هدف‌های صورت‌های مالی این است که برای فرایند پیش‌بینی اطلاعات سودمندی ارائه نماید. هنگامی پیش‌بینی‌های مالی به عمل می‌آید که آنها بتوانند بر قابل اعتمادبودن پیش‌بینی‌های استفاده کنندگان بیفزایند.

بار دیگر، هدف مزبور بر اهمیت پیش‌بینی در فرایند تصمیم‌گیری اقتصادی تأکید می‌شود. فرض بر این است که یکی از هدف‌های مهم صورت‌های مالی این باشد که در مورد فعالیت‌های آیندهٔ شرکت، به صورتی آشکار پیش‌بینی‌هایی به عمل آورد و گزارش کند. در هدف شمارهٔ ۱۰ به ویژه توصیه می‌شود که این پیش‌بینی‌ها هنگامی باید منتشر شوند که بتوانند به صورت نسبی بر صحت و دقت پیش‌بینی‌های استفاده‌کنندگان بیفزایند.

www.irhesabdaran.ir

شمارهٔ ۱۱: یکی از هدف‌های صورت‌های مالی این است که به سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی اطلاعاتی سودمند ارائه کنند تا آنها بتوانند دربارهٔ اثربخشی مدیریت منابع، از نظر تأمین هدف‌های سازمان (که اصولاً دارای ماهیت غیرپولی هستند)، قضاوت نمایند. معیارهای عملکرد باید در قالب هدف‌های سازمان‌های غیرانتفاعی بیان شوند.

در هدف شمارهٔ ۱۱ گسترهٔ حسابداری مالی افزایش می‌یابد و دامنهٔ آن به معیار سنجش عملکرد و تأمین هدف‌های سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی (که نسبتاً با مشکل توأم هستند) کشیده می‌شود؛ و از آن‌جا که اصولاً هدف این سازمان‌ها ماهیت غیرپولی دارد، معیارهای سنجش عملکرد باید برحسب هدف‌های سازمان‌های غیرانتفاعی بیان شود.

شمارهٔ ۱۲: یکی از هدف‌های صورت‌های مالی این است که در مورد فعالیت‌هایی گزارش دهد که شرکت با انجام‌دادن آنها بر جامعه اثر می‌گذارد و امکان دارد این فعالیت‌ها به زیان جامعه باشد، آنها قابل تشریح، سنجش و اندازه‌گیری و برای محیط اجتماعی که سازمان در آن فعالیت می‌کند، حایز اهمیت می‌باشند.

در هدف شمارهٔ ۱۲ بُعد اجتماعی ـ اقتصادی به گسترهٔ حسابداری مالی اضافه می‌شود. در بیان این هدف به روابط متقابلی توجه می‌شود که بین هدف‌های خاص شرکت و هدف‌های اجتماعی وجود دارند. هنگامی که شرکت از منافع یا مزایای اجتماعی استفاده می‌کند، مثل وجود سازمان آتش‌نشانی و نیروی انتظامی (البته در ازای پرداخت مالیات یا هزینه‌های خاص که متحمل می‌شود) یک رابطهٔ متقابل مستقیم دوطرفه وجود خواهد داشت. بنابراین، درحالت وجود یک رابطهٔ متقابل، مستقیم و دو طرفه، شرکت از منافع و مزایایی بهره‌مند می‌شود و از سوی دیگر هزینه‌هایی را تحمل می‌نماید. امکان دارد این رابطهٔ دوطرفه به صورت **غیرمستقیم** باشد یا **دوطرفه** نباشد. نمونه‌های آن مواردی است که شرکتی برای رفاه اجتماعی مشارکت می‌نماید که نوعی مزیت اجتماعی به بار می‌آورد یا زمانی که شرکت باری را بر جامعه تحمیل می‌کند، که نوعی هزینهٔ اجتماعی به بار خواهد آمد. چنین به نظر می‌رسد که دستیابی به هدف شمارهٔ ۱۲ مستلزم گزارش هزینه‌ها و فایده‌هایی است که در سایهٔ روابط متقابل مستقیم و غیرمستقیم به وجود می‌آیند. تصور بر این است که نقش یا وظیفهٔ مدیر به عنوان متولی یا متصدی دارایی‌ها نه تنها در قالب نگهداری و حفظ دارایی‌ها متجلی می‌شود، بلکه باید رفاه اجتماعی را هم حفظ یا تأمین نماید.

ویژگی‌های کیفی گزارش‌ها

گزارش‌های موجود در مجموعه صورت‌های مالی، برای تأمین نیازهای استفاده‌کنندگان باید دارای ویژگی‌های مشخص باشند. «گزارش تروبلاد» هفت ویژگی کیفی را که باید در

www.irhesabdaran.ir

گزارش‌ها وجود داشته باشد، بر می‌شمارد:

۱. مربوط‌بودن و اهمیت آن؛
۲. شکل و محتوا؛
۳. قابل اعتماد (اتکا) بودن؛
۴. بی‌طرفانه‌بودن؛
۵. قابل مقایسه‌بودن؛
۶. ثبات رویه؛ و
۷. قابل فهم‌بودن.

براساس گزارش «تروبلاد» چنین می‌خوانیم:

ویژگی‌های کیفی اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی باید به میزان زیادی براساس نیازهای استفاده‌کنندگان از این صورت‌های مالی، قرار گیرد. اطلاعات باید، تا حد امکان بی‌طرفانه تهیه شده باشد. استفاده‌کنندگان، هنگام تصمیم‌گیری نه تنها باید اطلاعات ارائه‌شده را درک کنند، بلکه باید بتوانند قابل اعتماد (اتکا) بودن آنها را مورد قضاوت و ارزیابی قرار بدهند، بتوانند آنها را با اطلاعات ارائه‌شده مورد قضاوت و ارزیابی قرار بدهند و نیز بتوانند آنها را با اطلاعات ارائه‌شده در مورد انواع فرصت‌ها [که پیش رو دارند] و تجربه‌های قبلی مقایسه نمایند. در همهٔ موارد، اطلاعات زمانی مفیدتر است که بر محتوای اقتصادی، و نه بر شکل فنی، تأکید بیشتری بنماید.(۱۳)

۳ ـ ۵. به سوی ارائهٔ یک چارچوب نظری

۱ ـ ۳ ـ ۵. ماهیت چارچوب نظری

«گزارش تروبلاد» دوازده هدف و هفت ویژگی کیفی صورت‌های مالی را مشخص نمود. هیئت استانداردهای حسابداری مالی، از زمان آغاز به کار، در هنگام تدوین و پذیرش استانداردهای حسابداری مالی به اهمیت هدف‌های صورت‌های مالی توجه کرده است. به علاوه، هیئت استانداردهای حسابداری مالی به این واقعیت توجه کرده است که کل مسئلهٔ تدوین استانداردها نه تنها برپایهٔ هدف‌ها، بلکه برپایهٔ مجموعه‌ای از مفاهیم و هدف‌های شناخته‌شده (بنیادی) قرار دارند. در واقع، این هیئت به کم‌رنگ‌شدن «قابل اعتماد یا قابل اتکابودن» صورت‌های مالی، در سال‌های کنونی توجه کرده و موارد زیر را مورد استفاده قرار داده است:

- برای یک دسته از واقعیت‌ها (ارائهٔ یک دسته از اعداد و ارقام) دو یا تعداد بیشتری از روش‌های حسابداری به کار گرفته است.

www.irhesabdaran.ir

- نسبت به گذشته، از گزارش‌های محافظه کارانهٔ حسابداریِ کمتر استفاده می‌شود، درحالی که در گذشته بیشتر از روش‌های محافظه کارانه استفاده می‌شد.
- برای از بین‌بردن نوسان‌ها و هموارکردن سود سالانه از اندوخته‌های تصنعی استفاده می‌شود.
- صورت‌های مالی در مورد ضربه‌های محتمل و سنگینی که، از نظر نقدینگی، بر شرکت وارد خواهد آمد، هیچ اطلاعاتی ارائه نمی‌دهند.
- به تأخیر انداختن‌ها باعث می‌شود که در آینده مبالغ سنگینی حذف شوند [مثل مطالبات سوخت شده].
- در برآورد اقلام قابل بازیافت خوش‌بینی‌های تعدیل‌نشده [بیش از حد] مشاهده می‌شود.
- تأمین مالی خارج از ترازنامه (یعنی افشا در یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی) امری متداول شده است.
- استفاده از مفهوم اهمیت برای توجیه عدم افشای اطلاعات نامطلوب یا نامساعد و یا عدم رعایت استانداردها مرسوم شده است.
- از دیدگاه «مربوط‌بودن اطلاعات» شکل بر محتوا برتری یافته است.(۱۴)

هیئت استانداردهای حسابداری مالی برای اصلاح برخی از این موارد و ارائهٔ راهی دقیق‌تر جهت تدوین استانداردها و افزایش میزان درک و اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به گزارش‌ها، طرحی برای ارائهٔ یک چارچوب نظری به اجرا درآورد. هیئت طرح‌ریزی مزبور را بدین‌گونه شرح می‌دهد:

> چارچوب نظری یک زیربنا، اساس یا نوعی بنیاد اساسی را تشکیل می‌دهد؛ این چارچوب یک نظام منسجم از هدف‌ها و مبانی است که با یکدیگر ارتباط متقابل دارند و می‌تواند به استانداردهای باثبات (دارای یکنواختی) منجر شود و ماهیت، نقش، وظیفه و محدودهٔ حسابداری مالی و صورت‌هایی را تعیین (تجویز) نماید. این هدف‌های بلندمدت، مقصودها و هدف‌های کوتاه‌مدت حسابداری را تعیین می‌نمایند. این مبانی عبارت‌اند از مفاهیم اصلی حسابداری (یعنی مفاهیمی که مسیر گزینش رویدادهایی را که باید مورد توجه قرار داد، معیار سنجش این رویدادها و شیوهٔ خلاصه‌کردن و انتقال اطلاعات به گروه‌های ذی‌نفع را تعیین می‌نمایند). این مفاهیم از آن دیدگاه اساسی یا زیربنایی هستند که سایر مفاهیم از آن‌جا نشأت می‌گیرند و برای ارائه یا تدوین استانداردهای گزارشگری مالی، تفسیر و به کاربردن روش‌های حسابداری، بارها به آنها مراجعه می‌شود.(۱۵)

بنابراین، مقصود از چارچوب نظری این است که برای فرایند تدوین استانداردها به عنوان یک پایه یا اساس [قانون اساسی] مورد استفاده قرار گیرد. هدف یا مقصود اصلی

www.irhesabdaran.ir

چارچوب نظری این است که برای حل اختلاف‌های موجود در فرایند تدوین استانداردها و محدودکردن این دیدگاه‌ها به پرسشی که در این زمینه مطرح خواهد شد که آیا استانداردهای مورد نظر با چارچوب نظری سازگارند یا خیر، رهنمودهایی ارائه شود. در واقع، هیئت استانداردهای حسابداری مالی چهارمزیت مشخص حاصل از وجود چارچوب نظری را برشمرده است. هنگامی که یک چارچوب نظری کامل باشد:

- می‌تواند هیئت استانداردهای حسابداری مالی را در تدوین و ارائهٔ استانداردهای حسابداری رهنمون گردد؛
- برای حل مسئله‌های حسابداری (در صورت نبود استانداردهای مشخص و اعلام‌شده) می‌تواند یک چارچوب مرجع ارائه نماید؛
- برای تهیهٔ صورت‌های مالی محدود می‌تواند محدوده‌های قضاوت را مشخص کند؛
- می‌تواند از طریق کاهش تعداد روش‌های حسابداری پدیدهٔ قابل مقایسه‌بودن گزارش‌ها را تقویت کند.[۱۶]

۲ ـ ۳ ـ ۵. مسئله‌هایی که در زمینهٔ چارچوب نظری مطرح‌اند

هیئت استانداردهای حسابداری مالی پیش از این‌که اقدامی اثربخش بر روی چارچوب نظری آغاز کند؛ درصدد برآمد مهم‌ترین مسئله‌هایی راکه از دیدگاه نظری در فرایند تدوین استانداردها مطرح‌اند شناسایی نماید. نُه مسئله برای بحث و حل و فصل ارائه شد.

مسئلهٔ ۱: برای محاسبهٔ سود، چه دیدگاهی را باید پذیرفت؟

برای محاسبهٔ سود سه دیدگاه مشخص شناسایی شد:

- دیدگاه مبتنی بر دارایی‌ها و بدهی‌ها (دیدگاه ترازنامه)؛
- دیدگاه مبتنی بر درآمد و هزینه‌ها (دیدگاه سود و زیان)؛
- دیدگاه مبتنی بر استقلال صورت‌های مالی.

در دیدگاه مبتنی بر دارایی‌ها و بدهی‌ها یا دیدگاه مبتنی بر درآمدها و هزینه‌ها، اعداد و ارقام صورتِ سود و زیان با اعداد و ارقام صورتِ وضعیت مالی، ارتباط و وابستگی دارند؛ بدین معنی که هر دو بخشی از یک فرایند سنجش یا اندازه‌گیری می‌باشند. تفاوت بین درآمدها و هزینه‌ها برابر با افزایش در خالص دارایی‌ها می‌باشد.

دیدگاه مبتنی بر دارایی‌ها و بدهی‌ها را دیدگاه مبتنی بر ترازنامه یا دیدگاه مبتنی بر حفظ سرمایه هم می‌نامند. براساس این دیدگاه، درآمدها و هزینه‌ها تنها در سایهٔ تغییر در

www.irhesabdaran.ir

دارایی‌ها و بدهی‌ها به وجود می‌آیند. درآمدها عبارت‌اند از افزایش در دارایی‌ها و کاهش در بدهی‌ها؛ هزینه‌ها عبارت‌اند از: کاهش در دارایی‌ها و افزایش در بدهی‌ها. در محاسبهٔ سود، برخی از افزایش‌ها و کاهش‌هایی که در خالص دارایی‌ها رخ می‌دهد (مانند تأمین سرمایه، برداشت سرمایه، اصلاح در سود متعلق به دوره‌های گذشته و نگهداری سود و زیان غیرعملیاتی) حذف می‌شوند. دیدگاه مبتنی بر دارایی‌ها و بدهی‌ها را نباید بدان گونه تفسیر کرد که در آن اصل تطابق رعایت نمی‌شود. در واقع، هم‌زمانی درآمدها و هزینه‌های هر دوره حاصل ارائهٔ تعریفی روشن از دارایی‌ها و بدهی‌هاست. هم‌چنین دیدگاه مبتنی بر درآمدها و هزینه‌ها، که آن را دیدگاه مبتنی بر صورت سود و زیان یا دیدگاه مبتنی بر اصل تطابق یا هم‌زمانی نیز می‌نامند، برپایهٔ این فرض قرار دارد که درآمدها و هزینه‌ها ناشی از یک نیاز است که در سایهٔ رعایت اصل تطابق (به شیوه‌ای درست یا مناسب) تأمین می‌شود. سود تنها برابر است با تفاوت بین درآمدهای یک دوره و هزینه‌هایی که در آن دوره برای کسب این درآمدها به مصرف رسیده‌اند. اصل تطابق یا هم‌زمانی درآمد و هزینه که فرایند اصلی معیار سنجش در حسابداری را تشکیل می‌دهد مستلزم طی دو مرحله است:

۱. با رعایت اصل تحقق، درآمد شناسایی (ثبت) می‌شود یا زمان شناخت آن مشخص می‌گردد.

۲. شناسایی (ثبت) هزینه‌ها به سه روش امکان‌پذیر است؛

(الف) تعیین رابطهٔ علت و معلول، مانند حالتی که برای بهای تمام‌شدهٔ کالای فروش‌رفته وجود دارد.

(ب) تخصیص منظم ـ سیستماتیک ـ و معقول، مانند حالتی که در مورد استهلاک وجود دارد.

(پ) شناسایی (ثبت) بلادرنگ، مانند حالتی که در مورد فروش و هزینه‌های اداری وجود دارد.

بنابراین، برعکس دیدگاه مبتنی بر دارایی‌ها و بدهی‌ها، در دیدگاه مبتنی بر درآمدها و هزینه‌ها بر محاسبه سود شرکت تأکید می‌شود (و نه بر افزایش یا کاهش خالص سرمایه). دارایی‌ها و بدهی‌ها (که شامل درآمدها و هزینه‌های انتقالی هم می‌شود) به عنوان اقلام باقی‌مانده تلقی می‌شوند که برای تضمین تطبیق اقلام و اجتناب از مخدوش‌شدن سود، به دوره‌های بعد منتقل می‌شوند.

دیدگاه مبتنی بر استقلال صورت‌های مالی، برپایهٔ این باور قرار دارد که وابستگی صورت‌های مالی موجب می‌شود تا اعداد و ارقام تکرار شوند، «زیرا تمام رویدادهایی که

www.irhesabdaran.ir

در صورت سود و زیان گزارش می‌شوند در ترازنامه هم باید انعکاس یابند. هر چند که این عمل از دیدگاهی متفاوت صورت می‌گیرد».[۱۷] براساس این دیدگاه در ارائهٔ وضعیت مالی، تعریف‌هایی که از دارایی‌ها و بدهی‌ها می‌شوند، نقش حیاتی ایفا می‌کنند و در مرحلهٔ محاسبهٔ سود تعریفی که از درآمدها و هزینه‌ها می‌شود، نقش اصلی دارد. این دو صورت مالی دارای موجودیت و معنی مستقل می‌باشند؛ از این‌رو، امکان دارد برای آنها از دو طرح متفاوت سنجش و اندازه‌گیری استفاده کرد. نمونه‌ای از دیدگاه مبتنی بر استقلال صورت‌های مالی مربوط به موردی است که در صورت سود و زیان از روش اولین صادره از آخرین وارده و در ترازنامه از ارزش اولین صادره از اولین وارده استفاده می‌شود. در ۱۹۶۶ دیدگاه مبتنی بر استقلال صورت‌های مالی شهرتی کسب کرد و دارای پایگاهی شد. در واقع، بیانیهٔ تئوری بنیادی حسابداری که از سوی انجمن حسابداری آمریکا منتشر شد، دیدگاه مبتنی بر استقلال صورت‌های مالی را بدین‌گونه مورد انتقاد قرار می‌دهد:

> در مورد علت این‌که گزارش‌های مالی برون‌سازمانی باید وابسته به یکدیگر باشند، هیچ دلیل منطقی نمی‌یابیم. در واقع، می‌بینیم که این فرض الزامی موجب می‌شود که ارائهٔ اطلاعات «مربوط» محدود گردد. رهنمود مهم باید این باشد که همهٔ اطلاعات «مربوط» از نظر معیار سنجش با رویه‌هایی افشا شود که با سایر استانداردهای ارائه‌شده در «بیانیهٔ تئوری بنیادی حسابداری از انجمن حسابداری آمریکا» سازگار باشد.[۱۸]

در یک دنیای مبتنی بر عدم اطمینان، نمی‌توان سیستمی از حسابداری را خلق و ارائه کرد که برابری مقادیر دفتری (روش مبتنی بر ترازنامه) و محاسبهٔ سود (روش مبتنی بر صورت سود و زیان) هر دو، برآوردی از ارزش برابر ارائه کنند. راه‌حل این است که، به گفتهٔ **بلاک**[۱][۱۹] از بین مسیرهای موجود، یکی را انتخاب کرد.

۱. برای اصلاح رابطهٔ بین ارزش دفتری و ارزش حقوق صاحبان سهام می‌توان قواعد حسابداری را پالایش و اصلاح کرد. (اما هنوز هم بر عینیت تأکید می‌نماییم). در آن صورت، سود خالص بسیار نامعقول می‌شود و نمی‌تواند اطلاعاتی دربارهٔ ارزش ارائه نماید.

۲. برای اصلاح رابطهٔ بین اعداد و ارقام مندرج در صورت سود و زیان و ارزش حقوق صاحبان سهام می‌توان قواعد و مقررات حسابداری را پالایش و اصلاح کرد. (اما هنوز هم بر عینیت تأکید می‌نماییم). در آن صورت، ارزش دفتری بسیار حلزون‌صفت خواهد

---

1. Black

www.irhesabdaran.ir

شد و نمی‌تواند هیچ نوع اطلاعاتی دربارهٔ هیچ‌چیز بدهد:

۳. می‌توان از روش جاری استفاده کرد و راه‌هایی را برگزید که رابطهٔ بین ارزش دفتری و ارزش حقوق صاحبان سهام بهبود یابد؛ و راه‌های دیگری را برگزید که رابطهٔ بین اعداد و ارقام مندرج در صورت سود و زیان و ارزش حقوق صاحبان سهام بهبود یابد. این روش راهی میانه یا نوعی مصالحه بین دو منبع اطلاعاتی است، ولی در مورد شیوهٔ ترکیب یا ادغام آنها (با سایر اطلاعات) و تبدیل آنها به منبعی منحصر به فرد که برای برآورد بهترین ارزش باشد، هیچ راه روشنی ارائه نمی‌شود.

۴. موضوع وابستگی صورت‌های مالی متعارف را می‌توان کنار گذاشت. این امر باعث خواهد شد تا راه‌هایی را برگزید که رابطهٔ بین ارزش دفتری و ارزش حقوق صاحبان سهام، از یک سو و از سوی دیگر، رابطهٔ بین مقادیر مندرج در صورت سود و زیان و ارزش حقوق صاحبان سهام بهبود یابد. برای مثال، می‌توان هرچه بیشتر از ثبت‌ها یا وارده‌هایی استفاده کرد که موجب تغییر در دارایی‌ها و بدهی‌ها شود و بر اعداد و ارقام مندرج در صورت سود و زیان اثری ناچیز می‌گذارد.[۲۰]

در تدوین چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی، برای محاسبهٔ سود کدام دیدگاه را باید پذیرفت؟ اگر بتوان ثابت کرد که دیدگاه مبتنی بر وابستگی صورت‌های مالی نه تنها لازم بلکه دارای مزیت‌هایی است (دارای نقاط قوت است)، در آن صورت بین دیدگاه مبتنی بر دارایی‌ها و بدهی‌ها و دیدگاه مبتنی بر درآمدها و هزینه‌ها باید یکی را انتخاب کرد. انتخاب از بین این دو به این امر بستگی دارد که کدام دیدگاه می‌تواند زیربنای فرایند اصلی محاسبه‌ها را تشکیل دهد:

۱. سنجش ویژگی‌های دارایی‌ها و بدهی‌ها و تغییرهای آنها؛ یا

۲. فرایند تطبیق یا هم‌زمانی (رعایت اصل تطبیق هزینه‌های هر دوره با درآمدهای همان دوره).

اگر معیار مبتنی بر محاسبهٔ ویژگی‌های دارایی‌ها و بدهی‌ها و تغییرهای آنها به عنوان مبنای فرایند محاسبه قرار گیرد. (بدان گونه که در دیدگاه مبتنی بر دارایی‌ها و بدهی‌ها مطرح است) در آن صورت، سود تنها نتیجه و حاصل تغییرهای مشخصی است که در دارایی‌ها و بدهی‌ها رخ می‌دهد. از سوی دیگر، اگر چنین تصور شود که اصل تطابق مبنای اصلی فرایند محاسبه قرار گیرد (بدان‌گونه که در دیدگاه مبتنی بر درآمدها و هزینه‌ها وجود دارد) در آن صورت، تنها نتیجه‌ها و حاصل درآمدها و هزینه‌ها موجب تغییر در دارایی‌ها و بدهی‌ها می‌شود. دیدگاه دوم باعث شده است که اقلامی مانند «پیش‌دریافت‌ها»، «پیش‌پرداخت‌ها»

www.irhesabdaran.ir

و «ذخیره‌ها» در صورت وضعیت مالی نوشته شوند، ولی نشان‌دهندهٔ منابع اقتصادی ـ دارایی‌ها ـ و بدهی‌ها نمی‌باشند. اما برای ایجاد اطمینان از رعایت اصل تطابق و برای محاسبهٔ سود، ارائهٔ آن الزامی است. در دیدگاه مبتنی بر دارایی‌ها و بدهی‌ها، روش به تأخیرانداختن تخفیف مالیات میان‌دوره پذیرفته نیست و آن را به عنوان بدهی یا به صورت خالص مالیات ثبت می‌کنند. با عدم انعکاس این اقلام جدید در ترازنامه، دیدگاه مبتنی بر دارایی‌ها و بدهی‌ها با یک انتقاد عمده رو به رو می‌شود. یعنی این اتهام وارد می‌آید که در این روش تمایلی به شناسایی یا ثبت هیچ‌یک از اقلام به عنوان درآمد و هزینه وجود ندارد، به‌جز تغییرهای جاری که در منافع اقتصادی ـ دارایی‌ها ـ و بدهی‌ها (برای انتقال این دارایی‌ها) رخ می‌دهد و چنین روشی نمی‌تواند با پیچیدگی‌های دنیای تجارت نوین سازگار باشد.

انتخاب از میان این دیدگاه‌ها نه تنها موجب ارائهٔ مبنایی برای یک چارچوب نظری جهت حسابداری و گزارشگری مالی خواهد شد، بلکه می‌توان بدان وسیله ارکان اصلی تشکیل‌دهندهٔ صورت‌های مالی را هم تعریف کرد.

مسئله‌های ۷ ـ ۲: تعریف‌ها

براساس دیدگاه مبتنی بر دارایی‌ها و بدهی‌ها یا دیدگاه مبتنی بر درآمدها و هزینه‌ها می‌توان هر یک از ارکان یا عناصر تشکیل‌دهندهٔ صورت‌های مالی را تعریف کرد.

براساس دیدگاه مبتنی بر دارایی‌ها و بدهی‌ها، دارایی‌ها منابع اقتصادی یک شرکت هستند. این اقلام نشان‌دهندهٔ سودهای آتی هستند که انتظار می‌رود به صورت مستقیم یا غیرمستقیم منجر به خالص جریان نقدی شوند. از سوی دیگر می‌توان در تعریف ***دارایی‌ها*** منابع اقتصادی را که دارای ویژگی‌های قابل مبادله یا قابل تفکیک نیستند، حذف کرد. به هر حال، براساس دیدگاه مبتنی بر دارایی‌ها و بدهی‌ها، دارایی‌ها تنها نشان‌دهندهٔ منابع اقتصادی هستند. منابع اقتصادی سازمان به شرح زیرند:

۱. منابع مولد شرکت؛
۲. حقوق قراردادی نسبت به منابع مولد؛
۴. پول؛
۵. ادعا نسبت به دریافت (مطالبات)؛
۶. حق مالکیت در شرکت‌های دیگر.

براساس دیدگاه مبتنی بر درآمدها و هزینه‌ها، دارایی‌ها نه تنها شامل اقلامی است که در

www.irhesabdaran.ir

دیدگاه مبتنی بر دارایی‌ها و بدهی‌ها تعریف شدند، بلکه شامل همهٔ مواردی است که نشان‌دهندهٔ منابع اقتصادی نیستند، ولی برای رعایت اصل تطابق و محاسبهٔ سود لازم یا ضروری می‌باشند.

دیدگاه سوم از دارایی‌ها از این نگرش سرچشمه می‌گیرد که ترازنامه تنها به عنوان یک صورت وضعیت مالی نیست، بلکه «یک صورت از منابع و ترکیبی از سرمایهٔ شرکت» است. براساس این دیدگاه، دارایی‌ها شامل «ترکیبی از آنچه در زمان کنونی سرمایه‌گذاری شده است» می‌باشد.

اگر ما مسئلهٔ «پیش‌دریافت‌ها» در صورت «وضعیت مالی» را نادیده بگیریم، تعریف‌های دارایی‌هایی را که در این سه دیدگاه ارائه شد، دارای ویژگی‌های مشترک زیر خواهند شد،

۱. یک دارایی نشان‌دهندهٔ جریان بالقوهٔ نقدی آتی برای شرکت است.
۲. منافع بالقوه‌ای را عاید سازمان می‌کند.
۳. تعریف دارایی‌ها از نظر حسابداری، از دیدگاه حقوقی، بر مالکیت اثر می‌گذارد.
۴. امکان دارد شیوهٔ تأمین یا تهیهٔ یک دارایی بخشی از این تعریف‌ها را تشکیل دهد. امکان دارد دارایی در اثر رویداد یا مبادلات گذشته یا حال به دست آمده باشد. این رویداد می‌تواند شامل یک معاملهٔ مبتنی بر مبادلهٔ یک نقل و انتقال غیرمتقابل به وسیلهٔ مالک یا افراد غیر مالک یا از نوع بادآورده و یا به گونه‌ای باشد که در قراردادهای اجرایی نگنجد.
۵. قابل مبادله‌بودن دارایی‌ها یکی از ویژگی‌های اصلی آنهاست.

در چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی کدام‌یک از این تعریف‌ها یا تغییر در آنها می‌تواند محتوای «دارایی‌ها» را ارائه دهد؟ پدیدهٔ مورد نیاز، تعریفی است که موجب ارائهٔ سلسله‌ای از کاربردهایی شود که برای یک چارچوب نظری ضرورت دارد. در ارائهٔ یک چنین تعریفی باید ویژگی‌های زیر را مورد توجه قرار داد:

۱. یک دارایی نمایانگر تنها منابع اقتصادی است و *مخارج انتقالی* را شامل نمی‌شود.
۲. یک دارایی نشان‌دهندهٔ جریان‌های نقدی بالقوهٔ آتی برای یک شرکت است.
۳. شرکت منافع بالقوه را عاید خواهد کرد.
۴. یک دارایی، از نظر حقوقی، نمایانگر حق مالکیت به یک منافع خاص است که درسایهٔ مبادلات گذشته یا کنونی به دست می‌آید و شامل همهٔ تعهدها می‌شود، مانند قراردادی که ضمانت اجرایی کامل دارد.
۵. برای این‌که بتوان بیشتر اقلام دارایی‌های نامشهود را به عنوان دارایی به حساب آورد و

www.irhesabdaran.ir

«پیش‌دریافت‌ها» را مستثنا کرد، به‌جز در مورد «پیش‌دریافت‌ها»، قابل مبادله‌بودن به عنوان یکی از ویژگی‌های اصلی دارایی‌ها به حساب نمی‌آید.

بدهی‌ها دومین عنصر یا رکنی است که باید تعریف شود. براساس دیدگاه مبتنی بر دارایی‌ها و بدهی‌ها، بدهی‌ها عبارت‌اند از تعهدات شرکت مبنی بر انتقال منابع اقتصادی ـ دارایی‌ها ـ به شرکت دیگر، در زمان آینده. می‌توان این تعریف را گسترش داد و اقلامی را که نشان‌دهندهٔ تعهدات الزامی شرکت، مبنی بر انتقال منابع اقتصادی ـ دارایی‌ها ـ به شرکت‌های دیگر، در آینده نمی‌باشند، حذف کرد.

براساس دیدگاه مبتنی بر درآمدها و هزینه‌ها، بدهی‌ها نه تنها بدهی‌هایی را تشکیل می‌دهند که از دیدگاه مبتنی بر دارایی‌ها و بدهی‌ها تعریف شد، بلکه برای رعایت اصل تطابق و محاسبهٔ سود دربرگیرندهٔ پیش‌دریافت‌ها ــ درآمدهای انتقالی ــ و ذخایر خاص می‌شود.

دیدگاه سوم ناشی از این پنداشت است که ترازنامه «صورت منابع و ترکیب سرمایه‌های شرکت» را نشان می‌دهد. براساس این دیدگاه، بدهی‌ها تشکیل‌دهندهٔ نوعی تأمین هستند و شامل پیش‌دریافت‌ها، درآمدهای انتقالی، و ذخایری می‌شوند که بدهی نمی‌باشند و شرکت نیازی به انتقال منابع اقتصادی ـ دارایی‌ها ـ ندارد.

اگر ما عنصر «درآمدهای انتقالی» را نادیده بگیریم، تعریف‌های بدهی‌ها را که در این سه دیدگاه ارائه کرده‌ایم دارای ویژگی‌های مشترک زیر خواهند شد:

۱. بدهی یعنی از دست‌دادن منابع اقتصادی ـ دارایی‌ها ـ در آینده.
۲. بدهی نشان‌دهندهٔ تعهد یک شرکت خاص است.
۳. امکان دارد بدهی به یک نوع وام قانونی محدود شود.
۴. بدهی در سایهٔ رویدادها یا مبادلات حال یا گذشته به وجود می‌آید.

بیانیهٔ شمار ۴ هیئت اصول حسابداری در بند ۵۸ این ویژگی‌های بدهی‌ها را خلاصه می‌کند:

> تعهدات اقتصادی شرکت در هر زمان، نشان‌دهندهٔ مسئولیت‌های فعلی آن در انتقال منابع اقتصادی ـ دارایی‌ها ـ یا خدمات به سایر سازمان‌ها در آینده است. معمولاً تعهدات بدان سبب به وجود می‌آیند که شرکت از طریق خرید یا گرفتن وام، منابعی ـ دارایی‌هایی ـ از سازمان‌های دیگر دریافت کرده است. ولی، برخی از بدهی‌ها از راه‌های دیگر به وجود می‌آیند. (برای مثال، از مجرای اعمال مالیات یا اقدام قانونی). تعهدات عبارت‌اند از ادعاهای عمومی علیه شرکت و نه ادعایی علیه منابع خاص ـ دارایی‌های خاص ـ شرکت، مگر این‌که مفاد قرارداد وام یا مقررات قانونی این مطلب را تشریح

www.irhesabdaran.ir

کرده باشد.

برای چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی کدام‌یک از این تعریف‌ها یا تغییر در آنها می‌تواند محتوای اصلی تعریفی از **بدهی‌ها** را تشکیل دهد؟ درست همانند دارایی‌ها، آنچه مورد نیاز است، تعریفی از بدهی‌هاست که منجر به یک سلسله کاربردهایی شوند که برای یک چارچوب نظری لازم است.

سود، سومین رکن یا عنصری است که باید تعریف شود. براساس دیدگاه مبتنی بر دارایی‌ها و بدهی‌ها، سود، عبارت است از افزایش در خالص دارایی‌های شرکت به استثنای تغییرهایی که در **سرمایه** رخ می‌دهد.

براساس دیدگاه مبتنی بر درآمدها و هزینه‌ها، سود در سایهٔ وضع هزینه‌های هر دوره از درآمدهای همان دوره به دست می‌آید و شاید از محل سود و زیان غیرعملیاتی حاصل شود. بنابراین، می‌توان سود یا زیان غیرعملیاتی را از درآمدها و هزینه‌های جاری تفکیک کرد یا می‌توان آنها را به عنوان برخی از این اقلام به حساب آورد. هر یک از اجزای تشکیل‌دهندهٔ صورت سود و زیان (درآمدها، هزینه‌ها، سودهای غیرعملیاتی و زیان‌های غیرعملیاتی) را به صورت زیر تعریف می‌کنیم:

۱. **درآمدها و هزینه‌ها**: براساس دیدگاه مبتنی بر دارایی‌ها و بدهی‌ها، درآمدها که در برگیرندهٔ سود و زیان‌های غیرعملیاتی هم می‌شوند در قالب افزایش دارایی‌ها یا کاهش بدهی‌ها، که بر سرمایه اثر نمی‌گذارند، تعریف می‌شوند. به همین شیوه، هزینه‌ها که در برگیرندهٔ سودها و زیان‌های غیرعملیاتی می‌شوند در قالب افزایش دارایی‌ها یاکاهش بدهی‌های ناشی از استفاده منابع اقتصادی ـ دارایی‌ها ـ و خدمات در یک دورهٔ زمانی مشخص و تعریف می‌شوند.

براساس دیدگاه مبتنی بر درآمدها و هزینه‌ها، درآمدها که در برگیرندهٔ سودها و زیان‌های غیرعملیاتی هم می‌شوند در سایهٔ فروش کالاها و ارائهٔ خدمات به دست می‌آیند و در برگیرندهٔ سودهای غیرعملیاتی حاصل از فروش و مبادلهٔ دارایی‌ها (غیر از موجودی کالا، بهره و سود تقسیمی حاصل از سرمایه‌گذاری‌ها و سایر موارد افزایش در حقوق صاحبان سهام در طی دوره، غیر از مبالغ سرمایه‌گذاری‌شده و اصلاحات) می‌باشد. به همین شیوه، هزینه‌ها شامل تمام مخارج منقضی‌شده‌ای می‌شوند که در رابطه با درآمدهای دوره مطرح‌اند. ولی اگر سودها و زیان‌های غیرعملیاتی را به عنوان عنصری جداگانه در صورت سود و زیان تعریف نماییم، درآمدها به عنوان معیار سنجش کل بازدهی شرکت تعریف می‌شوند که در نتیجهٔ فرایند تولید یا تحویل کالا و

www.irhesabdaran.ir

ارائهٔ خدمات، در طی یک دوره به دست می‌آیند. به همین شیوه، هزینه‌های جاری عبارت‌اند از هزینه‌های منقضی‌شده در رابطه با درآمدهای آن دوره.

برای چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی کدام‌یک از تعریف‌های مربوط به صورت سود و زیان می‌توانند محتوای ***درآمدها*** و ***هزینه‌ها*** را تشکیل دهند؟ به بیان دیگر کدام‌یک از این تعریف‌ها منجر به یک مفهوم تعمیم‌یافته و قابل کاربرد می‌شود که برای یک چارچوب نظری مورد نیاز است؟

تعریف‌های حاصل از دیدگاه مبتنی بر درآمدها و هزینه‌ها براساس فهرستی از همهٔ اقلامی قرار دارد که می‌توان آنها را به عنوان درآمد یا هزینه به تصور درآورد. نخست، یک چنین فهرستی الزاماً جامع و کامل (در برگیرندهٔ همهٔ اقلام) نیست، و دوم امکان دارد اقلام گنجانده‌شده در این فهرست تغییر کنند. در نتیجه، دیدگاه مبتنی بر درآمدها و هزینه‌ها [براساس صورت سود و زیان] و تعریف‌هایی که در پی آن از درآمدها و هزینه‌ها می‌شود، فاقد مفهوم تعمیم‌یافته و توان کاربردی هستند، یعنی فاقد همان ویژگی هستند که برای یک چارچوب نظری لازم است.

۲. ***سود و زیان‌های غیرعملیاتی***: براساس دیدگاه مبتنی بر دارایی‌ها و بدهی‌ها، سود غیرعملیاتی به عنوان افزایش در خالص دارایی‌ها (غیر از افزایش حاصل از درآمدهای جاری یا تغییر در سرمایه) تعریف می‌شود. به همین شیوه، زیان غیرعملیاتی به عنوان کاهش در خالص دارایی‌ها (غیر از کاهش در هزینه‌های جاری یا تغییر در سرمایه) تعریف می‌شود. از این رو، سود و زیان غیرعملیاتی آن بخشی از سود را تشکیل می‌دهند که به وسیلهٔ درآمدها و هزینه‌های جاری قابل توجیه نیست.

براساس دیدگاه مبتنی بر درآمدها و هزینه‌ها، سود غیرعملیاتی بدین‌گونه تعریف می‌شود: افزایش در وجوه و مازاد بهای تمام‌شدهٔ دارایی‌های فروش‌رفته، سرمایه‌های بادآورده و سایر منافعی که بدون هیچ نوع هزینه یا مخارجی به دست آمده باشند. به همین شیوه زیان غیرعملیاتی بدین‌گونه تعریف می‌شود: مبالغ مازاد بر وجوه مربوطه (اگر وجود داشته باشد) از کل بخش مربوط به بهای تمام‌شدهٔ دارایی‌های فروش‌رفته، دارایی‌های رهاشده با بخشی یا تمام آنها در سایهٔ حوادث از بین‌رفته (یا به صورت دیگری از دفاتر حذف شده) یا هزینه‌هایی که بدون ایجاد درآمد جاری منقضی شده باشد. از این رو، براساس دیدگاه مبتنی بر درآمدها و هزینه‌ها، سود و زیان غیرعملیاتی مستقل از تعریف‌هایی است که در مورد سایر عناصر تشکیل‌دهندهٔ صورت‌های مالی ارائه می‌شوند.

www.irhesabdaran.ir

کدام‌یک از تعریف‌های سود و زیان غیرعملیاتی دارای کلیت کاربردی برای یک چارچوب نظری است؟ براساس دیدگاه مبتنی بر درآمدها و هزینه‌ها این تعریف‌ها از تعریف‌های سایر عناصر تشکیل دهندهٔ صورت‌های مالی مستقل هستند، و به همین دلیل می‌توان از این دیدگاه آنها را مورد توجه قرار داد که فاقد کلیت کاربردی می‌باشند. براساس دیدگاه مبتنی بر دارایی‌ها و بدهی‌ها این تعریف‌ها از تعریف‌های دیگری استخراج می‌شوند و بر ماهیت تصادفی سود و زیان غیرعملیاتی تأکید می‌نمایند و چنین به نظر می‌رسد که آنها دارای کلیت کاربردی مورد نیاز یک چارچوب نظری می‌باشند.

به هر حال، امکان دارد سود و زیان غیرعملیاتی به صورت سود و زیان غیرعملیاتی ناشی از مبادله، سود و زیان غیرعملیاتی ناشی از ***نگهداشت دارایی‌ها*** باشند که در نتیجهٔ تغییر در ارزش دارایی‌ها یا تغییر در بدهی‌های شرکت و یا به صورت سود و زیان غیرعملیاتی حاصل از نقل و انتقال یک طرفه (غیرمتقابل) به دست می‌آیند.

۳. ***رابطهٔ بین سود و اجزای تشکیل‌دهندهٔ آن.*** بین سود و اجزای تشکیل‌دهندهٔ سود سه رابطهٔ عمده وجود دارد:

(الف) سود= درآمدها ـ هزینه‌ها + سودهای غیرعملیاتی ـ هزینه‌های غیرعملیاتی.

(ب) سود= درآمدها ـ هزینه‌ها.

(پ) سود= درآمدها (در برگیرندهٔ سودهای غیرعملیاتی) ـ هزینه‌ها (در برگیرندهٔ زیان‌های غیرعملیاتی).

در رابطهٔ اول، برای ارائهٔ تعریفی از سود، هر یک از اجزا جداگانه و لازم است. تفاوت بین منابع ایجادکنندهٔ سود مشخص است و بدین‌گونه در طبقه‌بندی و تجزیه و تحلیل عملکرد شرکت انعطاف‌پذیری بیشتری به وجود می‌آید.

در رابطهٔ دوم برای ارائهٔ تعریفی از سود، ارائهٔ جداگانهٔ سودها و زیان‌های غیرعملیاتی ضروری نمی‌باشد. همهٔ افزایش‌ها و کاهش‌ها به صورتی مشابه انجام می‌شوند، گو این‌که همگی درآمد یا هزینه هستند. یک چنین تعریفی مناسب همهٔ سودها و زیان‌های غیرعملیاتی ناشی از نقل و انتقال‌های یک‌طرفه، سرمایه‌های بادآورده، درآمدهای حاصل از تصادفات و سود و زیان غیرعملیاتی حاصل از نگهداری اقلام نمی‌باشند.

در رابطهٔ سوم، با وجود این‌که سود و زیان غیرعملیاتی دارای مفهومی جداگانه‌اند، اما بخشی از کل درآمد و هزینه‌ها را تشکیل می‌دهند. یک چنین تعریفی دارای نقاط قوت یا مزایایی همانند رابطهٔ اول است و دارای نقاط ضعف رابطهٔ دوم نمی‌باشد. ولی

www.irhesabdaran.ir

تعریف‌هایی که از درآمدها و هزینه‌ها ارائه می‌شود باید در برگیرندهٔ اقلام مختلف شود و امکان دارد نیاز به هویت کامل و فهرستی از اقلامی باشد که درآمدها، هزینه‌ها، سودهای غیرعملیاتی و زیان‌های غیرعملیاتی را تشکیل می‌دهند.

براساس دیدگاه مبتنی بر دارایی‌ها و بدهی‌ها و دیدگاه مبتنی بر درآمدها و هزینه‌ها، چنین به نظر می‌رسد که رابطهٔ نخست دارای نقاط ضعف کمتری است. در این رابطه، هویت و افشای سه نوع سود و زیان غیرعملیاتی امکان‌پذیر می‌شود: سود و زیان غیرعملیاتی ناشی از مبادله، سود و زیان غیرعملیاتی حاصل از نگهداشت اقلام و سرانجام، سود و زیان غیرعملیاتی حاصل از نقل و انتقال‌های یک‌طرفه، سرمایه‌های بادآورده و ناشی از حوادث غیرمترقبه.

۴. ***حسابداری تعهدی***: استفاده از رویهٔ حسابداری تعهدی باعث می‌شود که ارکان یا عناصر تشکیل‌دهندهٔ صورت‌های مالی مورد توجه قرار گیرند و در صورت‌های مالی گنجانده شوند. پایه و اساس حسابداری تعهدی بر مفاهیم تعهد، تأخر، تعویق، تخصیص، استهلاک (دارایی‌های نامشهود)، تحقق و شناخت قرار دارد. هیئت استانداردهای حسابداری مالی برای این مفاهیم تعریف‌های زیر را در نظر گرفته است:

حسابداری تعهدی فرایندی است که در اجرای آن موارد و رویدادهای غیرنقدی، هنگام رخ‌دادن، شناسایی (ثبت) می‌شوند. حسابداری تعهدی به ویژه ایجاب می‌کند که درآمدها و افزایش مربوط به بدهی‌ها برای مبالغی که انتظار می‌رود، در آینده دریافت یا پرداخت شوند (معمولاً به صورت نقد)، ثبت گردند...

تعویق (روش انتقالی)، فرایندی است در حسابداری برای شناسایی (ثبت) یک قلم بدهی برای دریافت نقدی در دورهٔ جاری یا یک قلم دارایی برای پرداخت نقدی (یا ثبت یک قلم بدهی جاری) که انتظار می‌رود در آینده بر درآمدها و هزینه‌ها تأثیر بگذارد...

تخصیص، یک فرایند حسابداری است برای تسهیم یا توزیع مبلغی طبق یک رابطه یا یک برنامه. تخصیص مفهومی گسترده‌تر از ***استهلاک دارایی‌های نامشهود*** دارد یعنی استهلاک دارایی‌های نامشهود نوعی فرایند تخصیصی است...

مستهلک‌نمودن دارایی‌های نامشهود، یک فرایند حسابداری است که بدان وسیله با پرداخت‌های دوره‌ای یا با کاهش‌دادن تدریجی، به صورت منظم ـ سیستماتیک ـ مبالغی کاهش می‌یابند...

تحقق، عبارت است از فرایند تبدیل منابع ـ دارایی‌های ـ غیرنقدی و حقوق به پول؛ به صورتی دقیق‌تر، این مفهوم در حسابداری و گزارشگری مالی به فروش دارایی‌ها در ازای پول اطلاق می‌شود. عبارت‌ها یا اصطلاحات مربوط عبارت‌اند از ***تحقق‌یافته*** و ***تحقق‌نیافته***، از این رو عبارت «تحقق‌یافته» اقلام

www.irhesabdaran.ir

فروش‌نرفته است...

شناسایی، عبارت است از ثبت رسمی یا منظورکردن یکی از اقلام در حساب‌ها و صورت‌های مالی یک شرکت. بنابراین امکان دارد یک رکن یا عامل شناسایی (ثبت) یا شناسایی‌نشده (ثبت‌نشده) باشد. «تحقق» و «شناسایی» به صورت مترادف به کار برده نمی‌شوند، ولی گاهی در ادبیات حسابداری و مالی با چنین وضعی روبه رو می‌شویم.(۲۱)

مسئلهٔ ۸: کدام مفهوم «بازیافت بها» یا «حفظ سرمایه» را باید پذیرفت؟

مفهوم «نگهداری سرمایه» برای ما این امکان را به وجود می‌آورد که بین «بازده سرمایه یا سود» و بازده سرمایه یا بازیافت بها» فرق قایل شویم. سود در سایهٔ بازیافت یا حفظ سرمایه به دست می‌آید. دو مفهوم از «حفظ سرمایه» وجود دارد. مفهوم حفظ سرمایهٔ مالی و مفهوم حفظ سرمایهٔ فیزیکی. در هر دو مفهوم از معیارهای مبتنی بر واحد پول یا واحدهایی که دارای قدرت عمومی خرید هستند (که در سایهٔ چهار مفهوم حفظ سرمایه به دست می‌آیند) استفاده می‌شود:

۱. سرمایهٔ مالی که برحسب واحد پول اندازه‌گیری شود.
۲. سرمایهٔ مالی که برحسب آحادی که دارای قدرت عمومی خرید مشابه هستند، اندازه‌گیری شود.
۳. سرمایهٔ فیزیکی که برحسب آحاد پول اندازه‌گیری شود.
۴. سرمایهٔ فیزیکی که برحسب آحادی که دارای قدرت عمومی خرید مشابه هستند، اندازه‌گیری شود.

در فصل‌های ۱۲ تا ۱۴ تفاوت این مفاهیم را، از دیدگاه عملیاتی و نظری، مورد بررسی قرار خواهیم داد. ولی، توجه کنید که سود جامع، بازده سرمایهٔ مالی است که با بازده سرمایهٔ فیزیکی متفاوت است. تفاوت اصلی بین دو مفهوم مزبور این است که «سود و زیان غیرعملیاتی حاصل از نگهداری اقلام» در درآمدی گنجانده می‌شود که براساس مفهوم سرمایهٔ مالی به دست می‌آید، ولی در اجرای روش مبتنی بر مفهوم سرمایهٔ فیزیکی آن را به عنوان ***تعدیلات حفظ سرمایه*** ثبت می‌نمایند.

مسئلهٔ ۹: برای سنجش و اندازه‌گیری چه روشی را باید پذیرفت؟

مسئلهٔ روش سنجش و اندازه‌گیری به موضوع محاسبهٔ واحد سنجش و ویژگی‌ای را که باید اندازه‌گیری کرد، مربوط می‌شود. تا آن‌جا که موضوع به واحد اندازه‌گیری مربوط است، باید

www.irhesabdaran.ir

بین دلار واقعی و قدرت عمومی خرید دلار تعدیل‌شده، یکی را انتخاب کرد. تا آن‌جا که موضوع مربوط به ویژگی خاصی باید اندازه‌گیری کرد، مربوط می‌شود، پنج راه زیر مطرح است:

۱. روش ارزش‌های تاریخی؛
۲. ارزش‌های جاری؛
۳. ارزش خروجی جاری؛
۴. ارزش خروجی مورد انتظار؛
۵. ارزش فعلی جریان‌های نقدی مورد انتظار.

در فصل‌های ۱۲ تا ۱۴ دربارهٔ مسئلهٔ شمارهٔ ۹ بحث خواهیم کرد.

۳ ـ ۳ ـ ۵. تدوین و ارائهٔ یک چارچوب نظری

در نمودار ۳ ـ ۵ گسترهٔ کلی چارچوب نظری ارائه می‌شود و فهرستی از سندهای مربوطه که تا سال ۱۹۸۲ به وسیلهٔ هیئت استانداردهای حسابداری مالی منتشر شدند، ارائه می‌گردد.[۲۲]

در سطح نخست، هدف‌های بلندمدت معرف هدف‌های کوتاه‌مدت و مقصودهای حسابداری هستند. بیانیهٔ شمارهٔ ۱ از ***مفاهیم حسابداری مالی (هدف‌های گزارشگری مالی به وسیلهٔ واحدهای انتفاعی)*** هدف‌های کوتاه‌مدت و مقصودهای حسابداری واحدهای انتفاعی را ارائه می‌کند. ***بیانیهٔ شمارهٔ ۴ از مفاهیم حسابداری مالی (هدف‌های گزارشگری مالی به وسیلهٔ واحدهای غیرانتفاعی)*** هدف‌های کوتاه‌مدت و مقصودهای حسابداری برای سازمان‌های غیرانتفاعی را ارائه می‌کند.

در سطح دوم، مبانی شامل ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری می‌شود. ***(بیانیهٔ شمارهٔ ۲ از مفاهیم حسابداری مالی)*** و نیز از عناصر یا ارکان تشکیل‌دهندهٔ صورت‌های مالی ***(بیانیهٔ شمارهٔ ۳ از مفاهیم حسابداری مالی)*** تعریف‌هایی ارائه می‌گردد. به طور خلاصه، دربارهٔ گزارشگری مالی پنج بیانیه از مفاهیم حسابداری مالی برای واحدهای انتفاعی به شرح زیر منتشر شده است:

۱. ***بیانیهٔ شمارهٔ ۱ از مفاهیم حسابداری مالی، «هدف‌های گزارشگری مالی به وسیلهٔ واحدهای انتفاعی»*** که هدف‌های کوتاه‌مدت و مقصودهای حسابداری ارائه می‌کند.
۲. ***بیانیهٔ شمارهٔ ۲ از مفاهیم حسابداری مالی*** «ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری» که ویژگی‌هایی را که موجب می‌شوند اطلاعات حسابداری سودمند واقع شوند، بررسی می‌نماید.

www.irhesabdaran.ir

۳. ***بیانیهٔ شمارهٔ ۳ از مفاهیم حسابداری مالی، «عناصر صورت‌های مالی واحدهای انتفاعی»*** که اقلام تشکیل‌دهندهٔ صورت‌های مالی، مانند دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمد و هزینه‌ها را تعریف می‌نماید.

۴. ***بیانیهٔ شمارهٔ ۵ از مفاهیم حسابداری مالی، «شناسایی و اندازه‌گیری در صورت‌های مالی واحدهای انتفاعی»*** که شاخص‌ها و رهنمودهایی برای شناسایی (ثبت) و اندازه‌گیری ارائه می‌کند براساس آن باید اطلاعات را به صورت رسمی در صورت‌های مالی گنجاند.

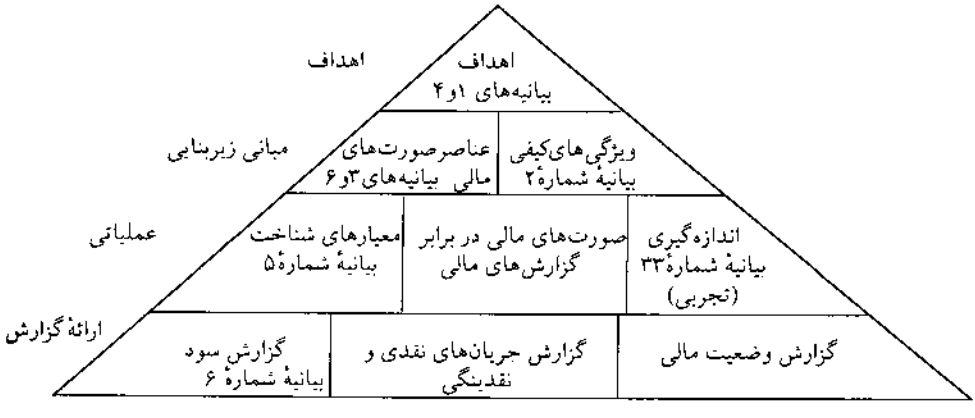
۵. ***بیانیهٔ شمارهٔ ۶ از مفاهیم حسابداری مالی، «عناصر صورت‌های مالی»*** که جایگزین ***بیانیهٔ شمارهٔ ۳ از مفاهیم حسابداری مالی*** می‌شود بر گسترهٔ آن می‌افزاید تا سازمان‌های غیرانتفاعی را هم در بر بگیرد.

در سطح سوم، رهنمودهای عملیاتی که حسابدار در تدوین و استفاده از استانداردهای حسابداری به کار می‌برد، ارائه می‌شود و شامل شاخص‌هایی برای شناسایی (ثبت)، بیان تفاوت بین صورت‌های مالی و گزارشگری مالی و سنجش یا اندازه‌گیری (بیانیهٔ شمارهٔ ۳۳ از استانداردهای حسابداری مالی) می‌باشد.

در سطح چهارم، سازوکارهایی که در حسابداری به کار برده می‌شوند تا اطلاعات حسابداری به دیگران انتقال داده شود، به نمایش می‌گذارد و شامل گزارش سود، گزارش جریان وجوه و قدرت نقدینگی و گزارش وضعیت مالی می‌شود.

در بخش بعد، هر یک از این سطوح و اجزای تشکیل‌دهندهٔ آنها را بررسی خواهیم کرد.

نمودار ۳ـ۵



www.irhesabdaran.ir

۴ ـ ۳ ـ ۵. هدف‌های گزارشگری مالی

هدف‌های گزارشگری مالی به وسیلهٔ واحدهای انتفاعی

در نوامبر ۱۹۷۸ هیئت استانداردهای حسابداری مالی دست به اقدام‌هایی زد تا برای حسابداری مالی و گزارشگری، اساسنامه تهیه کند. این اقدام‌ها منجر به رهنمودهای بسیار گسترده و پردامنه و دارای ضمانت اجرایی شد که در نهایت هدف‌های گزارشگری مالی را در **بیانیهٔ شمارهٔ ۱** از مفاهیم حسابداری مالی به نام «هدف‌های گزارشگری مالی به وسیلهٔ شرکت‌های تجاری» مشخص نمود. این بیانیه تنها به محتوای صورت‌های مالی محدود نمی‌شود:

> گزارشگری مالی نه تنها شامل صورت‌های مالی، بلکه در برگیرندهٔ ابزارها یا روش‌های اطلاع‌رسانی می‌باشد و این ابزارها، به صورت مستقیم یا غیرمستقیم با اطلاعاتی ارتباط دارند که به وسیلهٔ حسابداری ارائه می‌شوند ـ یعنی، اطلاعاتی دربارهٔ منابع شرکت ـ دارایی‌ها ـ بدهی‌ها، سود و غیره است.(۲۳)

هدف‌های گزارشگری مالی که در بخش زیر به صورت خلاصه‌شده ارائه گردیده، از این بیانیه اقتباس شده‌اند:

> صورت‌های مالی باید برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان بالفعل و بالقوه و سایر استفاده‌کنندگان، اطلاعاتی را ارائه نمایند که آنها بتوانند بر آن اساس در مورد سرمایه‌گذاری، اعطای اعتبار و سایر موارد مشابه تصمیم‌های معقولی اتخاذ نمایند. این اطلاعات باید برای کسانی که درکی معقول از فعالیت‌های اقتصادی و شرکت‌ها دارند و می‌خواهند با آگاهی معقول یا تخصصی این اطلاعات را مطالعه کنند، جامع و فراگیر باشند.[بند ۳۴]
>
> صورت‌های مالی باید اطلاعاتی را ارائه نمایند که به اعتباردهندگان، سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه و سایر استفاده‌کنندگان کمک کند تا بتوانند دربارهٔ موارد زیر قضاوت نمایند: مبلغ، زمان و میزان عدم اطمینان دریافت‌های نقدی آینده از محل سود تقسیمی، بهرهٔ وجوه حاصل از فروش یا بازخرید اوراق بهادار و سند وام در سررسید نهایی. احتمال دریافت این وجوه نقد تحت تأثیر توانایی شرکت در ایجاد پول نقد کافی برای پرداخت بدهی‌ها، هنگام سررسید و تأمین سایر نیازهای نقد عملیاتی، سرمایه‌گذاری مجدد در عملیات و پرداخت سودهای نقدی قرار می‌گیرد و نیز امکان دارد تحت‌تأثیر پنداشت‌های سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان در مورد توانایی شرکت قرار گیرد. و این پنداشت‌ها می‌توانند بر قیمت بازار اوراق بهادار شرکت اثر بگذارند. بنابراین، صورت‌های مالی باید اطلاعاتی را ارائه نمایند که به سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر افراد کمک کنند تا آنها بتوانند بر این اساس مبلغ، زمان و میزان عدم اطمینان جریان‌های نقدی خالص به درون شرکت مربوطه را مورد ارزیابی و

www.irhesabdaran.ir

قضاوت قرار دهند.[بند۳۷]

صورت‌های مالی باید در مورد منابع اقتصادی ـ دارایی‌های ـ شرکت، ادعا نسبت به این منابع (تعهدات شرکت در انتقال این منابع به سایر سازمان‌ها و به حساب حقوق صاحبان سهام) اطلاعاتی را ارائه نمایند و نیز در مورد اثرهای رویدادها، موقعیت‌ها و مبادلاتی که موجب تغییر در منابع ـ دارایی‌ها ـ و ادعا نسبت به این منابع می‌شوند، اطلاعاتی را ارائه نمایند.[بند ۴۰]

صورت‌های مالی باید دربارهٔ عملکرد شرکت در طی یک دوره اطلاعاتی را ارائه نمایند. اغلب سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان با استفاده از اطلاعات مربوط به گذشتهٔ شرکت می‌توانند دربارهٔ آیندهٔ شرکت قضاوت نمایند. از این رو، با وجود این‌که تصمیم‌های سرمایه‌گذاری و اعطای اعتبار به شرکت منعکس‌کنندهٔ انتظارهای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان دربارهٔ عملکرد آیندهٔ شرکت است، ولی معمولاً این انتظارها، دست کم تا حدی، بر مبنای ارزیابی عملکرد گذشتهٔ شرکت قرار دارند.[بند ۴۲]

تأکید اصلی صورت‌های مالی بر ارائهٔ اطلاعاتی در مورد عملکرد شرکت مبتنی بر میزان سود و اجزای تشکیل‌دهندهٔ آن است.[بند ۴۳]

صورت‌های مالی باید برای موارد زیر اطلاعاتی را ارائه نمایند: دربارهٔ شیوه‌ای که شرکت وجوه نقد به دست می‌آورد و به مصرف می‌رساند، دربارهٔ وام و بازپرداخت وام، دربارهٔ مبادلات سرمایه‌ای که از آن جمله است پرداخت سود نقدی و سایر پرداخت‌هایی که شرکت از محل دارایی‌ها به مالکان می‌نماید و سرانجام دربارهٔ سایر عواملی که می‌تواند بر قدرت نقدینگی و توان مالی شرکت اثر بگذارند.[بند ۴۹]

صورت‌های مالی باید دربارهٔ شیوهٔ مدیریت واحد تجاری و طریقی که مدیران مسئولیت مباشرت (نسبت به مالکان یا سهامداران) را در جهت استفاده از دارایی‌هایی که به دست آنان سپرده شده است، ادا می‌کنند و اطلاعاتی را ارائه نماید.[بند ۵۰]

صورت‌های مالی باید اطلاعاتی را ارائه کنند که در امر اتخاذ تصمیم به نفع مالکان به مدیران و سرپرستان کمک کند. [بند ۵۲]

این بیانیه هم‌چنین یادآور می‌شود که:

صورت‌های مالی، به خودی خود، هدف نهایی نیستند، بلکه هدف ارائهٔ اطلاعاتی است که برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و تجاری مفید می‌باشند.

هدف‌های صورت‌های مالی تغییرناپذیر نیستند، آنها تحت تأثیر محیط اقتصادی، قانونی، سیاسی و اجتماعی، که گزارشگری مالی در آن رخ می‌دهد، قرار می‌گیرند. هدف‌های گزارشگری مالی هم‌چنین تحت تأثیر ویژگی‌ها و محدویت‌های نوع اطلاعاتی قرار می‌گیرند که صورت‌های مالی ارائه می‌نمایند.

هدف‌هایی که در این بیانیه گنجانده شده‌اند همان هدف‌های عمومی برون‌سازمانی هستند که در واحد

www.irhesabdaran.ir

تجاری صورت‌های مالی ارائه می‌کند.

اصطلاح ***سرمایه‌گذار*** و ***اعتباردهنده*** کاربردهای گسترده دارند و تنها به کسانی اطلاق نمی‌شود که نسبت به دارایی‌های شرکت ادعایی دارند یا در اندیشهٔ دست‌یافتن به چنین ادعایی هستند، بلکه هم‌چنین در مورد کسانی اطلاق می‌شود که نمایندهٔ این افراد هستند یا به آنها توصیه و سفارش‌هایی می‌نمایند.

با وجود این‌که تصمیم‌های سرمایه‌گذاری و اعطای اعتبار (به شرکت‌ها) منعکس‌کنندهٔ انتظارهای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان دربارهٔ عملکرد آیندهٔ اقتصادی است، معمولاً این انتظارها، دست کم، تا حدی برمبنای ارزیابی عملکرد گذشتهٔ واحد تجاری قرار دارد. تأکید اصلی صورت‌های مالی ارائهٔ اطلاعاتی دربارهٔ سود خالص و اجزای تشکیل‌دهندهٔ آن است. اطلاعات دربارهٔ سود واحد تجاری براساس حسابداری (ثبت واقعی) است که معمولاً دربارهٔ توانایی‌های کنونی و آیندهٔ واحد تجاری، از نظر ایجاد جریان‌های نقدی مطلوب، مدرک بهتری ارائه می‌کنند (در مقایسه با اطلاعاتی که به اثرهای مالی ناشی از دریافت‌ها و پرداخت‌های نقد محدود می‌شوند). انتظار می‌رود که صورت‌های مالی دربارهٔ عملکرد واحد تجاری، در طی یک دوره و دربارهٔ شیوه‌ای که مدیریت واحد تجاری مسئولیت مباشرت را نسبت به مالکان انجام داده است، ارائه نماید.

حسابداری مالی بدان گونه طرح‌ریزی شده است، که به صورت مستقیم، ارزش واحد تجاری را تعیین کند، و اطلاعاتی را ارائه می‌نماید که برای کسانی که می‌خواهند ارزش آن را برآورد نمایند، مفید است. سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان از سود مورد گزارش و اطلاعات مربوط به عناصر صورت‌های مالی به شیوه‌های مختلف استفاده می‌کنند تا جریان‌های نقدی آینده را مورد ارزیابی و قضاوت قرار دهند.

برای مثال، امکان دارد که این افراد و گروه‌ها بخواهند عملکرد مدیر را مورد ارزیابی قرار دهند؛ ***قدرت سودآوری*** را برآورد نمایند، سود آینده را پیش‌بینی کنند، ریسک‌ها را برآورد نمایند یا آنها را تأیید نمایند، پیش‌بینی‌ها یا برآوردهای قبلی را تغییر دهند یا آنها را رد کنند. با وجود این‌که صورت‌های مالی باید برای کمک به این دسته از افراد، اطلاعات اصلی را ارائه کنند، استفاده‌کنندگان از این اطلاعات، در همهٔ این موارد، اقدام به ارزیابی، برآورد، پیش‌بینی، قضاوت، تأیید، تغییر و رد پیش‌بینی‌های قبلی می‌نمایند.

مدیریت، نسبت به سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان یا سایر ***افراد یا گروه‌های برون‌سازمانی*** در امور شرکت اطلاعات بیشتری دارد، و بر همین اساس، اغلب از طریق معرفی رویدادهای خاص و شرایط و توضیح اثرهای مالی این رویدادها بر واحد تجاری می‌تواند بر میزان سودمندی اطلاعات مالی بیفزاید.

هیئت استانداردهای حسابداری مالی، پس از انتشار این بیانیه در مورد هدف‌های صورت‌های مالی، در موضع بهتری قرار گرفته است، می‌تواند استانداردهای فعلی را که با هدف‌های اعلام‌شده سازگار نیستند مورد ارزیابی قرار دهد و جنبه‌های باقی‌ماندهٔ این چارچوب نظری را تکمیل نماید.

www.irhesabdaran.ir

هدف‌های گزارشگری مالی به وسیلهٔ واحدهای غیرانتفاعی

سازمان‌های غیرانتفاعی، دست کم، در دو مورد با سازمان‌های انتفاعی تفاوت دارند. سازمان‌های غیرانتفاعی:

۱. هیچ شاخص عملکرد قابل مقایسه با سود سازمان‌های انتفاعی ندارند؛
۲. معمولاً در بازار، از نظر رقابت، مورد هیچ آزمونی قرار نمی‌گیرند.

سه ویژگی اصلی و برجسته که سازمان‌های غیرانتفاعی را از سایر سازمان‌ها متمایز می‌نمایند، عبارت‌اند از:

۱. مقدار زیادی از منابع ـ دارایی ـ از تأمین‌کنندگان این منابع دریافت می‌کنند ـ کسانی که انتظار بازپرداخت یا سود اقتصادی متناسب با منابعی را که ارائه می‌کنند، ندارند.
۲. اصولاً سازمان با هدفی غیر از عرضه کالاها یا خدمات (برای کسب سود یا چیزی معادل سود) فعالیت می‌نماید.
۳. هیچ نوع حق مالکیت مشخصی را که بتوان فروخت، منتقل کرد یا بازخرید یا حقی که مستلزم بهره‌مندشدن از سهمی از منابع ـ دارایی‌های ـ باقی‌مانده، در صورت فروش دارایی (تبدیل دارایی‌ها به پول نقد) باشد، وجود ندارد.

برمبنای چنین تعریفی، هیئت استانداردهای حسابداری مالی در ۱۵ سپتامبر ۱۹۸۰ پیش‌نویس نهایی بیانیه‌ای را به نام «هدف‌های گزارشگری مالی به وسیلهٔ واحدهای غیرانتفاعی» منتشر کرد و نمونه‌هایی از سازمان‌های غیرانتفاعی را برشمرد که در برگیرندهٔ سازمان‌های خصوصی، غیرانتفاعی و خیرخواه مانند دانشکده‌ها و دانشگاه‌ها، بیمارستان‌ها، سازمان‌های بهداشتی و رفاهی؛ کلیساها؛ بنیادها؛ واحدهای دولت محلی و ایالتی و سازمان‌های عضوپذیر، مانند شوراهای تجاری و حرفه‌ای می‌شود. نمونه‌هایی از سازمان‌هایی که دارای همهٔ ویژگی‌های خاص سازمان‌های غیرانتفاعی نیستند، عبارت‌اند از باشگاه‌های عضوپذیر که حق مالکیت در آنها قابل انتقال است؛ سازمان‌های فرهنگی و بیمارستان‌ها که سرمایه‌گذاران در آنها مالکیت دارند؛ شرکت‌های بیمه از نوع صندوق‌های مشترک سرمایه‌گذاری و انواع سازمان‌های تعاونی و صندوق‌های سرمایه‌گذار که سود تقسیمی پرداخت می‌کنند، دارای هزینه‌های اندک هستند یا به صورت مستقیم منابع اقتصادی به مالکان، اعضا یا مشارکت کنندگان می‌رسانند.

چهار گروه خاص نسبت به اطلاعات ارائه‌شده در صورت‌های مالی سازمان‌های غیرانتفاعی علاقه و توجه ویژه دارند:

۱. تأمین‌کنندگان منابع ـ دارایی‌ها: وام‌دهندگان، عرضه‌کنندگان مواد اولیه، کارکنان،

پرداخت‌کنندگان مالیات، اعضا و اعطاکنندگان اعانه.

۲. گروه‌های ذی‌نفعی که از منافع و خدمات ارائه‌شده به وسیلهٔ این سازمان‌ها استفاده می‌کنند و یا سودی عاید آنها می‌شود.

۳. سازمان‌های حاکم و ناظر که مسئول تدوین سیاست‌ها و ناظر بر عملیات مدیران سازمان‌های غیرانتفاعی هستند و عملکرد آنها را ارزیابی می‌نمایند.

۴. مدیران سازمان‌های غیرانتفاعی.

در پیش‌نویس نهایی تهیه‌شده، هیئت استانداردهای حسابداری مالی با هدف تأمین نیازهای این دسته از استفاده‌کنندگان از اطلاعات ارائه‌شده به وسیلهٔ سازمان‌های غیرانتفاعی هدف‌های زیر را مورد تأکید قرار داد:

اطلاعاتی که برای تصمیم‌گیری جهت تخصیص منابع مفید باشند: صورت‌های مالی سازمان‌های غیرانتفاعی باید اطلاعاتی را ارائه نمایند که برای تأمین‌کنندگان منابع در اتخاذ تصمیمات معقول، دربارهٔ تخصیص منابع به این سازمان‌ها، مفید باشند.

اطلاعاتی که برای ارزیابی خدمات و توانایی در ارائهٔ خدمات مفید باشند: صورت‌های مالی سازمان‌های غیرانتفاعی باید اطلاعاتی را ارائه کنند که برای تأمین‌کنندگان بالفعل و توانایی آنها در ارائهٔ این خدمات، مفید باشند.

اطلاعاتی که برای ارزیابی مباشرت مدیریت و عملکرد وی مفید باشند: صورت‌های مالی سازمان‌های غیرانتفاعی باید اطلاعاتی را ارائه کنند که برای تأمین‌کنندگان بالفعل و بالقوهٔ منابع در قضاوت دربارهٔ شیوه‌ای که مدیران این سازمان‌ها وظیفهٔ خود را انجام می‌دهند (از نظر ادای مسئولیت مباشرت) و نیز برای ارزیابی سایر جنبه‌های عملکرد آنها مفید باشند. اطلاعات دربارهٔ عملکرد سازمان باید در کانون توجه فردی قرار گیرد که جنبهٔ مباشرت مدیریت، و مسئولیت‌پذیری او را مورد ارزیابی و قضاوت قرار می‌دهد. هنگام قضاوت دربارهٔ شیوهٔ مدیریت مدیرانی که مسئولیت‌های مباشرتی خود را انجام داده‌اند، وجود اطلاعاتی در زمینهٔ عدم رعایت دستورات مصرف، مانند بودجهٔ رسمی و محدودیت‌هایی را که اهداکنندگان در مورد مصرف منابع داده‌اند (و امکان دارد خارج از عملکرد مالی سازمان قرار گیرد و سازمان نتواند سطحی رضایت‌بخش از این خدمات را ارائه نماید) نیز اهمیت دارند.

ارائهٔ اطلاعات دربارهٔ منابع اقتصادی ـ دارایی‌ها ـ تعهدات (بدهی‌ها)، خالص منابع (خالص دارایی‌ها)، و تغییر در آنها: گزارشگری مالی به وسیلهٔ سازمان‌های غیرانتفاعی در مورد مالکیت (میزان منافع) در این منابع.

عملکرد سازمانی: صورت‌های مالی سازمان‌های غیرانتفاعی باید اطلاعاتی را دربارهٔ عملکرد یک سازمان در طی یک دورهٔ مشخص ارائه نمایند. ارزیابی یا سنجش دوره‌ای دربارهٔ تغییر در مقدار و

ماهیت خالص منابع (خالص دارایی‌های) سازمان غیرانتفاعی و اطلاعاتی دربارهٔ فعالیت‌های خدماتی و کارهایی را که سازمان به انجام رسانده است، بر روی هم، برای ارزیابی عملکرد سازمان مفیدترین اطلاعات را ارائه می‌نمایند.

نقدینگی: صورت‌های مالی سازمان‌های غیرانتفاعی باید به گونه‌ای باشد که دربارهٔ شیوه‌ای که چنین سازمانی پول نقد به دست می‌آورد و آن را خرج می‌کند و نیز دربارهٔ دریافت وام و بازپرداخت آن و سایر عواملی که می‌توانند بر قدرت نقدینگی سازمان اثر بگذارند، اطلاعاتی را ارائه نماید.

تفسیر و توضیح مدیران: صورت‌های مالی سازمان‌های غیرانتفاعی باید شامل توضیحات و تفسیرهای مدیران باشد تا به تأمین‌کنندگان منابع و سایر استفاده‌کنندگان از این گزارش‌ها کمک کند، اطلاعات مالی دریافت‌شده را درک کنند. از آن‌جا که معمولاً مدیران دربارهٔ یک سازمان و امور آن (در مقایسه با تأمین‌کنندگان این منابع یا سایر افراد خارج از سازمان) اطلاعات بیشتری دارند، اغلب می‌توانند از طریق معرفی رویدادها، مبادلات و شرایط خاصی که بر سازمان اثر می‌گذارند و از طریق اثرهای مالی آنها، بر میزان سودمندی اطلاعات مالی بیفزایند.

۵ ـ ۳ ـ ۵. مفاهیم بنیادی

مفاهیم بنیادی یا اساسی در برگیرندهٔ ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری و تعریف عناصر صورت‌های مالی (هر دو) می‌شود.

ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری

هیئت استانداردهای حسابداری مالی، بیانیهٔ شماره ۲ از مفاهیم حسابداری مالی را به نام «ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری» منتشر کرد تا برای انتخاب از بین دو عامل زیر، شاخصی را به دست دهد؛

۱. روش‌های گوناگون در حسابداری و گزارشگری مالی؛ یا
۲. ضوابط افشای اطلاعات.[۲۴]

اصولاً این شاخص‌ها نشان می‌دهند برای تصمیم‌گیری کدام دسته از اطلاعات بهتر (سودمندتر) هستند. این ویژگی‌ها را می‌توان برحسب سلسله‌مراتب نشان داد (به نمودار ۵ـ۴ مراجعه کنید).

براساس این نمودار مهم‌ترین کیفیت این است که اطلاعات از نظر تصمیم‌گیری، مفید یا سودمند باشند. «مربوط‌بودن» و «قابل اتکابودن» همراه با اجزای تشکیل‌دهندهٔ آنها در زمرهٔ دو ویژگی یا کیفیت اصلی اطلاعات قرار می‌گیرند. «قابل مقایسه‌بودن» و «ثبات رویه» به

www.irhesabdaran.ir

عنوان دو ویژگی درجهٔ دوم و از نوعی به حساب آمده‌اند که با هم روابط متقابل دارند. سرانجام رعایت محدودیت فزونی منابع بر مخارج به عنوان یک عامل فراگیر محدودکننده و بااهمیت، به عنوان «آستانهٔ شناخت» ارائه شده‌اند. هر یک از این ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری را مورد بررسی قرار خواهیم داد.

«مربوط‌بودن» را در قالبی نه چندان دقیق به صورت زیر تعریف کرده‌اند:

برای این‌که اطلاعات منطبق بر معیار «مربوط‌بودن» باشد، با توجه به عملی که قرار است تسهیل نماید یا نتیجهٔ مورد نظری را که قرار است به بار آورد، باید دارای بار سودمندی باشد. چنین وضعی ایجاب می‌کند که اطلاعات یا اقلام آگاهی‌دهنده بتوانند بر عمل‌های مورد نظر ... اثر بگذارند (اِعمال نفوذ کنند).[۲۵]

بنابراین «مربوط‌بودن» به توانایی اطلاعات در اثرگذاری بر تصمیمات مدیران (در تغییردادن یا تأکیدکردن بر انتظارهای آنها دربارهٔ نتیجه‌ها یا حاصل اقدام‌ها یا رویدادها) اثر می‌گذارند.

«مربوط‌بودن» می‌تواند دارای درجه‌های گوناگون باشد. میزان «مربوط‌بودن» اطلاعات خاص بین استفاده‌کنندگان متفاوت است و بر میزان نیاز آنها به موضوع خاصی بستگی دارد که باید دربارهٔ آن تصمیم‌هایی بگیرند. با توجه به مفهوم چارچوب نظری، اطلاعات مربوط، به سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان کمک می‌کند تا رویدادهای گذشته، حال و آینده را مورد ارزیابی قرار دهند (سودمندی در پیش‌بینی)، آنها را تأیید کنند یا انتظارهای قبلی را تغییر دهند (سودمندی در ارزیابی). اطلاعات برای این‌که مربوط باشند، پیش از این‌که توان اثرگذاری بر تصمیم‌ها را از دست بدهند باید در اختیار تصمیم‌گیرنده قرار گیرند (به‌هنگام‌بودن).

به صورتی گذرا، اطلاعات برای این‌که مربوط باشند، باید از نظر پیش‌بینی و ارزیابی سودمند باشند و از سوی دیگر در زمان مناسب و به هنگام در اختیار تصمیم‌گیرنده قرار گیرند.

مقصود از *قابلیت اتکا* «کیفیتی است که برای استفاده‌کنندگان از داده‌ها این امکان را به وجود می‌آورد که بااعتماد به آنها تکیه نمایند و آنها را نمودی از آنچه که مدعی ارائهٔ آن هستند، بدانند».[۲۶] از این‌رو، قابل اتکابودن اطلاعات به میزان صداقت در بیان یا اظهار یک رویداد بستگی دارد. با توجه به میزان دانش استفاده‌کنندگان از مقرراتی که برای تهیهٔ این اطلاعات مورد استفاده قرار گرفته‌اند، میزان «قابل اتکابودن» اطلاعات فرق می‌کند. به همین شیوه، امکان دارد استفاده‌کنندگان مختلف در پی کسب اطلاعاتی برآیند که از نظر قابل اتکابودن دارای درجه‌های متفاوت هستند. با توجه به محتوای چارچوب نظری، اطلاعات برای این‌که قابل اتکا باشند باید قابل تأیید و بی‌طرفانه باشند و صادقانه ارائه گردند.

قابل اتکابودن «ویژگی است که... به افراد واجد شرایط این امکان را می‌دهد که به

صورت مستقل از یکدیگر پس از بررسی یک دسته از مدارک، داده‌ها یا سوابق به نتیجه‌ها یا معیارهای مشابهی دست یابند».[۲۷] این ویژگی بدین معنی است که دربارهٔ معیار سنجش و اندازه‌گیری اتفاق نظر وجود دارد و هیچ نوع تعصب و سوگیری در آن وجود ندارد. افراد مستقل با استفاده از روش‌های سنجش همانند، میزان قابل ملاحظه‌ای از اطلاعات قابل اتکا را دوباره تولید و ارائه می‌کنند. توجه کنید که مقصود از قابل اتکابودن تنها صحت اطلاعات حاصل است، و نه مناسب‌بودن روش‌هایی که برای اندازه‌گیری به کار برده شده است.

صداقت در اظهار و کامل‌بودن اطلاعات بدین معنی است که بین داده‌های حسابداری و رویدادهایی که این داده‌ها معرف آنها هستند، نوعی همخوانی وجود دارد. اگر اطلاعات آنچه قرار است ارائه نماید، به تصویر بکشد، اطلاعات مزبور ارائه کنندهٔ هیچ نوع تعصب و سوگیری نخواهد بود.

بی‌طرفی بدین معنی است که ارائهٔ اطلاعات یا گزارش‌های حسابداری عاری از هر نوع تعصب و سوگیری است. از این رو، اطلاعات بی‌طرفانه در کسب نتیجه‌های مورد نظر یا تشویق به شیوهٔ خاصی از رفتار عاری از تعصب می‌باشد. این بدان معنی نیست که تهیه‌کنندگان اطلاعات هنگام تهیهٔ گزارش‌ها هیچ هدفی در فکر خود ندارند؛ این تنها بدین معنی است که هدف نباید تحت تأثیر نتیجه‌های از پیش تعیین شده، قرار گیرد.

ویژگی‌های درجه دوم، قابل مقایسه‌بودن و داشتن ثبات رویه کیفیت درجهٔ دوم هستند که هیئت استانداردهای حسابداری مالی در *بیانیهٔ شمارهٔ ۲ از مفاهیم حسابداری مالی* از آنها یاد کرده است.

مقصود از قابل مقایسه‌بودن این است که یک شرکت در طول زمان از روشی مشخص استفاده کند. ولی اصل ثبات رویه بدان معنی نیست که شرکتی پس از انتخاب روش خاصی از حسابداری، هیچ‌گاه نمی‌تواند آن را تغییر دهد. امکان دارد شرایط محیطی موجب تغییرات مطلوب‌تر در سیاست حسابداری یا مقررات خاص شوند. (البته اگر به شیوه‌ای درست توجیه گردند). *بیانیهٔ شمارهٔ ۲ هیئت اصول حسابداری*، به نام ***تغییرات حسابداری*** چنین ابراز می‌نماید:

> اگر واحد تجاری بتواند استفاده از اصل دیگری از حسابداری (از اصول پذیرفته‌شده) را بر این اساس که اصل مزبور برتری دارد، توجیه نماید، می‌توان این فرض مسلم را که واحد اقتصادی نباید یک اصل حسابداری را تغییر دهد، تحت‌الشعاع قرار داد... ماهیت و توجیه برای تغییر در اصل حسابداری و اثر آن بر درآمد باید افشا شود... در توجیه برای تغییر باید در این‌باره توضیح داد که چرا اصل حسابداری جدید برتری دارد.(۲۸)

فزونی منابع بر مخارج به عنوان یک قید رایج یا فراگیر شناخته شده است، اگر منافع حاصل از اطلاعات بیش از مخارج آن باشد، باید درصدد کسب این دسته از اطلاعات حسابداری برآمد. از این رو، باید پیش از تهیه و انتقال اطلاعات مالی، منافع و مخارج مربوط به تهیه و ارائهٔ این اطلاعات را با هم مقایسه کرد. هیئت استانداردهای حسابداری بر اهمیت موضوع منافع و مخارج تأکید می‌نماید:

> هیئت پیش از این‌که درمورد تدوین و ارائهٔ یک استاندارد تصمیم بگیرد، باید قانع شود موضوعی را که باید بر آن ضابطه‌ای مقرر داشت نمایانگر یک مسئلهٔ مهم است و این‌که تدوین و ارائهٔ استاندارد موجب تحمیل مخارج بر بسیاری از افراد، به نفع عده‌ای انگشت‌شمار، نخواهد شد. اگر این پیشنهاد از نخستین مرحلهٔ آزمون بگذرد، امکان دارد در آزمون بعدی مفید واقع شود. معمولاً برای بررسی یک مقایسه، راه‌های گوناگونی وجود دارد. آیا یکی از آنها می‌تواند کم‌هزینه‌تر و تنها اندکی اثربخشی کمتری داشته باشد؟ حتی اگر نتوان در مورد مخارج و منافع به قدر مطلق دست یافت، باید راه‌های گوناگون امکان‌پذیر و سودمند را با هم مقایسه کرد.(۲۹)

رعایت *اصل اهمیت* را مرحله‌ای می‌دانند که اقلام در آستانهٔ شناخت (ثبت) قرار می‌گیرند. مقصود از رعایت اصل اهمیت در نظرگرفتن یک اهمیت نسبی است. اصولاً باید توجه کرد که آیا اطلاعات می‌تواند اثری مهم و قابل ملاحظه بر تصمیم‌ها داشته باشد، یاخیر. پرسش بسیار مهمی که مطرح می‌شود این است که چه کسی باید مقررات مربوط به اصل اهمیت را تدوین نماید و چگونه؟ (در فصل ۶ این پرسش به صورت کامل مورد بررسی قرار خواهد گرفت). موضع هیئت استانداردهای حسابداری مالی دربارهٔ این موضوع به بهترین شکل در جمله‌های زیر ابراز شده است:

> موضع کنونی هیئت این است که دربارهٔ «اصل اهمیت» هیچ استاندارد کلی نمی‌توان تدوین کرد که در رابطه با همهٔ مسئله‌هایی که نیاز به قضاوت تجربی انسان دارند، مورد توجه قرار گیرد. ولی مقصود این نیست که از این موضع چنین استنباط شود که هیئت این موضع را در آینده مورد بررسی قرار ندهد یا این‌که هر از گاهی رهنمودهای کمی در مورد اهمیت اقلام خالص (به صورت تقریبی) تبدیل به استانداردهای هیئت نشود و به رشتهٔ تحریر در نیاید. هیئت تاکنون یک‌بار دست به چنین اقدامی زده است (برای مثال در بیانیهٔ مربوط به گزارشگری مالی به وسیلهٔ بخش‌هایی از بنگاه‌های اقتصادی چنین مطلبی ابراز شده) و هیئت متوجه این واقعیت شده است که گاهی در مورد اصل اهمیت باید مقادیر کمی بیان کرد. ولی، هرگاه این هیئت یا سازمان رسمی دیگری مقررات مربوط به رعایت اصل اهمیت را اعمال نماید، یک قضاوت جمعی و دیدگاه تعمیم‌یافته را جایگزین قضاوت‌های فردی و خاص می‌نماید، ولی دلیلی وجود ندارد تا چنین تصور شود که همیشه قضاوت جمعی برتری دارد.(۳۰)

عناصر اصلی صورت‌های مالی بنگاه‌های اقتصادی

بیانیهٔ شمارهٔ ۳ از مفاهیم حسابداری مالی به نام *عناصر صورت‌های مالی بنگاه‌های اقتصادی* ده عنصر مرتبط به یکدیگر را تعریف می‌کند که با معیار سنجش عملکرد و وضعیت یک واحد اقتصادی رابطهٔ مستقیم دارند: دارایی‌ها، بدهی‌ها، حقوق صاحبان سهام، سرمایه‌گذاری به وسیلهٔ مالکان، پرداخت به مالکان، سود جامع، درآمد، سود و زیان عملیاتی.[۳۱] در زیر این عناصر را تعریف می‌کنیم:

«دارایی‌ها»: منافع اقتصادی را که یک واحد اقتصادی در آینده به دست خواهد آورد؛ البته به سبب مبادلات یا رویدادهای گذشته.

«بدهی‌ها»: احتمال از دست‌دادن منافع اقتصادی در آینده، به وسیلهٔ یک واحد اقتصادی، ناشی از مبادلات یا رویدادهای گذشته.

«حقوق صاحبان سهام»: حق مالکیت دارایی‌های یک واحد اقتصادی پس از کسر بدهی‌ها. در یک شرکت تجاری، حقوق صاحبان سهام عبارت است از حق مالکیت.

«سرمایه‌گذاری به وسیلهٔ مالکان»: افزایش در خالص دارایی‌های یک واحد اقتصادی خاص که به سبب انتقال چیزی ارزشمند (از سایر واحدهای اقتصادی) موجب افزایش منافع یا حقوق مالکان این واحد اقتصادی می‌شود. دارایی‌ها متداول‌ترین اقلامی هستند که مالکان شرکت به عنوان سرمایه‌گذاری می‌پذیرند، ولی امکان دارد خدمات یا پرداخت (یا تبدیل) بدهی‌های واحد اقتصادی هم در این گروه قرار گیرند.

«پرداخت به مالکان»: کاهش در خالص دارایی‌های یک واحد اقتصادی خاص، به سبب انتقال دارایی‌ها، ارائهٔ خدمات، یا منظورکردن بدهی‌ها به وسیلهٔ واحد اقتصادی (به حساب) مالکان. پرداخت به مالکان موجب کاهش حق مالکیت (یا حقوق صاحبان سهام در شرکت) می‌شود.

«سود و زیان جامع»: تغییر در حقوق صاحبان سهام (خالص دارایی‌های) یک واحد تجاری طی یک دورهٔ مشخص، در نتیجهٔ مبادلات و سایر رویدادها یا به سبب رویدادهای ناشی از سایر منابع (منابعی که به مالکان شرکت تعلق ندارد). سود و زیان جامع در برگیرندهٔ همهٔ تغییرهایی می‌شود که طی یک دوره در حقوق صاحبان سهام (خالص دارایی‌ها) رخ می‌دهد، به استثنای تغییرهایی که در نتیجهٔ سرمایه‌گذاری‌های مالکان و پرداخت به آنها رخ می‌دهد.

«درآمد»: جریان دارایی‌ها به درون یک واحد تجاری (یا به گونهٔ دیگری افزایش‌یافتن این اقلام) و یا تسویهٔ بدهی‌های یک واحد اقتصادی (یا ترکیبی از هر دو) در طی یک دوره که در نتیجهٔ تحویل‌دادن کالا یا تولید آنها، ارائهٔ خدمت یا انجام‌دادن فعالیت‌های دیگری که تشکیل‌دهندهٔ عملیات اصلی یا عمده و جاری شرکت هستند، به وجود می‌آیند.

«هزینه‌ها»: جریان دارایی‌های یک واحد اقتصادی به خارج از سازمان (یا به مصرف‌رساندن این اقلام) و یا تسویهٔ بدهی‌های یک واحد اقتصادی (یا ترکیبی از هر دو) در یک دورهٔ مشخص به سبب ارائه یا تولید کالا، ارائهٔ خدمت یا انجام‌دادن فعالیت‌هایی که کار اصلی و جاری این واحد اقتصادی را تشکیل می‌دهند.

«سود غیرعملیاتی»: افزایش در حقوق صاحبان سهام (خالص دارایی‌ها) به سبب مبادلات جانبی یا فرعی یا تصادفی به وسیلهٔ یک واحد اقتصادی و یا به سبب سایر مبادلات و رویدادها یا حوادثی که طی یک دورهٔ مشخص بر واحد تجاری اثر می‌گذارند، به استثنای معامله‌ها و رویدادهایی که منجر به درآمد یا سرمایه‌گذاری به وسیلهٔ مالکان می‌شود.

«زیان غیرعملیاتی»: کاهش در حقوق صاحبان سهام (خالص دارایی‌ها)، به سبب مبادلات جانبی یا فرعی یا تصادفی یک بنگاه معاملاتی و یا به سبب سایر مبادلات و سایر رویدادها و حوادثی که طی یک دورهٔ زمانی مشخص بر این واحد تجاری اثر می‌گذارند، به استثنای رویدادها و مبادلاتی که منجر به هزینه‌های جاری یا پرداخت به مالکان می‌شوند.[۳۲]

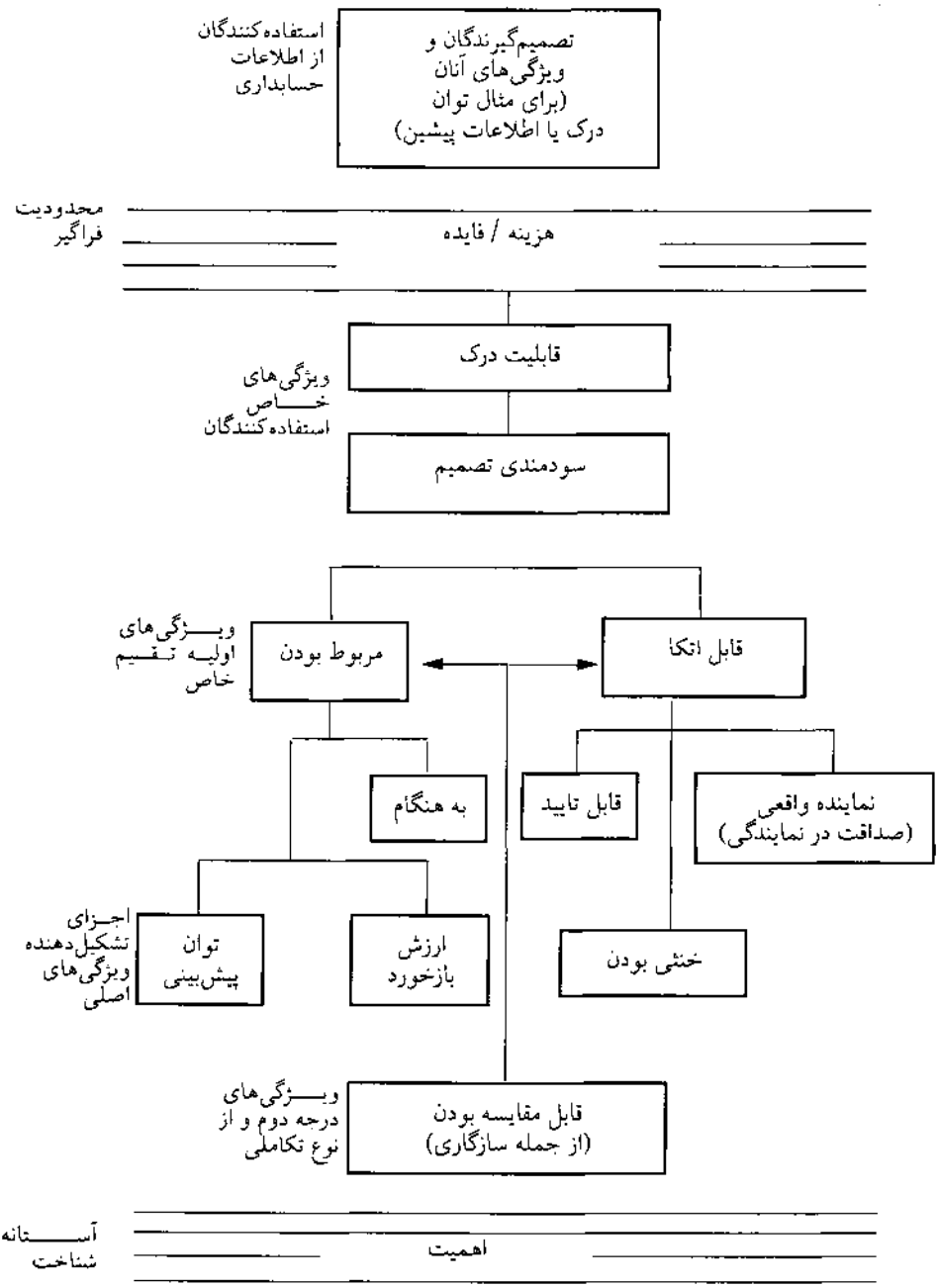
این تعریف‌ها نخستین روش مهم پالایش را ارائه می‌کنند که می‌توان بدان وسیله محتوای صورت‌های مالی را تعیین کرد. آنها ویژگی‌های اصلی را تعیین می‌کنند که هر عنصری از صورت‌های مالی، پیش از این‌که مورد ملاحظه قرار گیرد، باید از آن بهره‌مند شده باشد. سه مطلب حایز اهمیت هستند که باید به آنها توجه کرد:

نخست، مفهوم سود جامع از مفهوم سود سنتی حسابداری فراگیرتر (جامع‌تر) است. سود جامع را می‌توان در یک صورت مالی گنجانید که در برگیرندهٔ تغییر در خالص دارایی‌های شرکت برای یک دوره در همهٔ منابع (به استثنای دادوستد با مالکان) رخ داده است. این یک عبارت یا اصطلاح جامع و فراگیر است که می‌تواند برای استفاده‌کنندگان مفید باشد «که با مراجعه به صورت سود و زیان شرکتی که دارای ویژگی‌های زیر است» درصدد شناسایی عدد نه چندان روشن سود باشد. شرکت مزبور (الف) جزییاتی را ارائه می‌دهد که ماهیت این عدد را پیچیده‌تر می‌کند و برای استفاده‌کنندگان این امکان را به وجود می‌آورد که از قضاوت خود استفاده کنند؛ و (ب) عملکرد شرکت را بر روی طیفی قرار می‌دهد «که مبادلات و رویدادها به صورت منظم و یا نامنظم در سراسر موجودیت شرکت روی می‌دهند».[۳۳]

دوم، تعریف دارایی‌ها و بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام در رابطه با مقدار منابع (دارایی‌ها) و ادعا به آنها در یک مقطع زمانی مشخص، ارائه می‌شوند، در حالی که تعریف درآمدها، هزینه‌ها، سود و زیان غیرعملیاتی به اثر مبادلات، رویدادها و حوادث، در طی یک دورهٔ زمانی، می‌پردازد.

سوم، فرض بر این است که در نتیجهٔ درآمدها، هزینه‌ها، سودها و زیان‌های عملیاتی

نمودار ۴ـ۵


استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری
تصمیم‌گیرندگان و ویژگی‌های آنان (برای مثال توان درک یا اطلاعات پیشین)
محدودیت فراگیر
هزینه / فایده
قابلیت درک
ویژگی‌های خاص استفاده‌کنندگان
سودمندی تصمیم
ویژگی‌های اولیه تصمیم خاص
مربوط بودن
قابل اتکا
به هنگام
قابل تایید
نماینده واقعی (صداقت در نمایندگی)
اجزای تشکیل‌دهنده ویژگی‌های اصلی
توان پیش‌بینی
ارزش بازخورد
خنثی بودن
ویژگی‌های درجه دوم و از نوع تکاملی
قابل مقایسه بودن (از جمله سازگاری)
آستانه شناخت
اهمیت

ارزش دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام تغییر می‌کند و این بدین معنی است که بین اعداد و ارقام دو صورت حساب «همخوانی» وجود دارد. به بیان دیگر، فرض بر این است که صورت‌های مالی روابط و وابستگی متقابل به یکدیگر دارند.

پس از چندی ***بیانیهٔ شمارهٔ ۶ از مفاهیم حسابداری*** مالی جایگزین ***بیانیهٔ شمارهٔ ۳ از مفاهیم حسابداری*** مالی شد. واقعیت این است که تعریف‌های ارائه‌شده از این عناصر همانند تعریف‌هایی است که در ***بیانیهٔ شماره ۳*** تبیین شده بود. با این تفاوت که اینک می‌توان آنها را در سازمان‌های غیرانتفاعی هم به‌کار برد.

۶ ـ ۳ ـ ۵. شناسایی (ثبت) و اندازه‌گیری

هدف *بیانیهٔ شمارهٔ ۵ از مفاهیم حسابداری مالی* این بود که مسئله‌های مربوط به شناسایی (ثبت) و اندازه‌گیری را حل کند.

این بیانیه، در رابطه با شناسایی از همان آغاز نوعی چیره‌دستی کرد. زیرا اعلام نمود که شناسایی (ثبت) و شاخص‌هایی که رهنمود قرار می‌گیرند با شیوه‌های رایج و متداول حسابداری سازگارند و هیچ تغییر اساسی به وجود نمی‌آورند. گذشته از این، بیانیهٔ مزبور بیانگر این است که اگر رویدادی به شیوه‌ای غیر از صورت‌های مالی افشا شود از نوعی نیست که بتوان آن را شناسایی (ثبت) نمود.

این بیانیه بین درآمد، سود خالص و سود جامع فرق قایل شد و از این بابت دیدگاهی سودمند ارائه نمود. اصولاً تفاوت سود خالص از درآمد این است که اصلاحات مشخص مربوط به دورهٔ قبلی در دورهٔ جاری ثبت نمی‌شوند، مانند اثر انباشته تغییر در یکی از اصول حسابداری. نمونه‌ای از تفاوت بین سود خالص کنونی و سود خالص در نمودار ۵ ـ ۵ ارائه شده است.

تفاوت بین سود خالص و سود جامع در نمودار ۶ – ۵ نشان داده شده است. اصولاً در محاسبهٔ سود جامع دو طبقه از اقلام که از سود خالص مستثنا می‌شوند، شناسایی و ثبت می‌گردند؛ اینها اثرهای مربوط به اصلاحات مشخص و مربوط به دوره‌های پیشین هستند که در دورهٔ جاری شناسایی (ثبت) می‌شوند و سایر تغییرهای مشخصی هستند که در خالص دارایی‌ها (اصولاً سود و زیان غیرعملیاتی ناشی از نگهداری اقلام) می‌باشند که در این دوره شناسایی (ثبت) می‌شوند، ولی در محاسبهٔ سود خالص منظور نمی‌شوند؛ مانند برخی از تغییرها در ارزش بازار سرمایه‌گذاری‌ها در اوراق بهادار قابل دادوستد که آنها را به عنوان دارایی‌های غیرجاری طبقه‌بندی می‌کنند، برخی از تغییرها در ارزش بازار سرمایه‌گذاری در

www.irhesabdaran.ir

صنایعی که (برای ثبت اوراق بهادار قابل دادوستد و اصلاحات مربوط به تبدیل ارز) از روش‌های حسابداری خاص استفاده می‌کنند.

شاخص‌های شناسایی (ثبت) شامل موارد زیر می‌شوند:

- **تعریف**: تعریفی که برای هر عنصر از صورت مالی می‌شود باید دربارهٔ آن صدق کند.
- ***قابل اندازه‌گیری بودن***: دارای یک ویژگی مربوط به قابل سنجش است که می‌توان با اعتماد کامل اندازه‌گیری نمود (معیار قابل اتکا است).
- ***مربوط بودن***: اطلاعات در مورد این قلم به گونه‌ای است که تصمیم‌گیرنده آن را با سایر اطلاعات متفاوت می‌داند (می‌توان آن را از سایر اطلاعات تفکیک کرد).
- ***قابل اتکا بودن***: اطلاعات معرف واقعی موضوع (در ارائه)، دارای صداقت، قابل تأیید و بی‌طرفانه است.

با توجه به این معیار سنجش، در این بیانیه، پنج ویژگی متفاوت بین دارایی‌ها و بدهی‌ها شناسایی می‌شود که در یادداشت مورد بحث ارائه می‌گردند. آنها عبارت‌اند از:

۱. بهای تاریخی؛
۲. بهای جاری جایگزینی؛
۳. ارزش جاری بازار؛
۴. ارزش خالص بازیافتنی؛
۵. ارزش فعلی جریان‌های نقدی آینده (تنزیل‌شده).

نمودار ۵ ـ ۵. مقایسهٔ درآمد با سود خالص

	سود خالص جاری	سود خالص (عایدات)
درآمد	۲۰۰	۲۰۰
هزینه‌ها	۱۴۰	۱۴۰
سود غیرعملیاتی غیرعادی	(۱۰)	(۱۰)
درآمد حاصل از عملیات جاری	۷۰	۷۰
درآمد عملیاتی حاصل از بخش متوقف‌شده		
زیان غیرعملیاتی حاصل از فروش، بخشی از فعالیت‌های آن متوقف شده است.	۱۰	۱۰
سود قبل از اقلام غیرمترقبه و اثرانباشتهٔ ناشی از تغییر در یک اصل حسابداری	۶۰	۶۰
زیان غیرمترقبه		۱۰
اثرانباشته تغییر در یک اصل حسابداری	۳۰	
سود خالص		۵۰
سود خالص جاری	۳۰	

www.irhesabdaran.ir

نمودار ۶ ـ ۵. سود خالص و سود جامع

+ درآمدها	۲۰۰	+ سود خالص	۵۰
ـ هزینه‌ها	۱۴۰	ـ اصلاح حساب‌ها برای اثرهای انباشته	۲۰
+ سود غیرعملیاتی	۱۰	+ سایر تغییرها در حقوق صاحبان سهام	۱۰
ـ زیان غیرعملیاتی	۲۰	(مربوط به مالکان نیست)	—
= سود خالص	۵۰	= سود جامع	۴۰

۴ ـ ۵. سایر گزارش‌ها

۱ ـ ۴ ـ ۵. گزارش شرکت‌ها

در ۱۹۷۵، کمیتهٔ تدوین استانداردهای حسابداری از انجمن حسابداران خبرهٔ انگلستان و ویلز *گزارش شرکت‌ها* را منتشر کرد که یک مقالهٔ تحقیقی بود و به عنوان نخستین گام به حساب می‌آمد که هدف بررسی کلی دربارهٔ استفاده‌کنندگان، هدف‌ها و روش‌های نوین گزارشگری مالی در انگلستان بود. در این گزارش تلاش‌های گروه یازده نفره که با چارچوب مرجع کار کردند، ارائه شد:

هدف مقالهٔ تحقیقی مزبور این است که با توجه به شرایط و نیازهای کنونی هدف‌ها و گسترهٔ گزارشگری مالی منتشرشده، یک‌بار دیگر بررسی شوند.

این تحقیق در رابطه با مسئولیت‌پذیری واحدهای اقتصادی عمومی، از هر نوع (به ویژه به شرکت‌های تجاری) مربوط است.

تحقیق مزبور در پی آن است که برای گزارشگری مالی مجموعه‌ای از مفاهیم کارساز ارائه نماید. هدف تحقیق مزبور این است که اشخاص یا گروه‌هایی که باید برای آنها گزارش‌های مالی تهیه و منتشر کرد و نوع اطلاعات مناسب که به نفع یا مورد توجه آنان است، شناسایی و سعی شود برای سنجش و اندازه‌گیری و گزارش وضعیت اقتصادی، عملکرد و آیندهٔ اقدام‌هایی که در حال انجام است (با توجه به افراد و هدف‌های شناسایی‌شده در بالا)، مناسب‌ترین روش‌ها یا ابزارها مورد توجه قرار گیرند.[۳۴]

دستاوردها و توصیه‌ها، مدارک و شواهدی هستند که گویای توان گزارش مزبور در تأمین هدف‌های اعلام شده‌اند.

نخست، فلسفهٔ اصلی و نقطهٔ آغاز *گزارش شرکت‌ها* این است که صورت‌های مالی باید

www.irhesabdaran.ir

مناسب با نیاز مورد انتظار استفاده‌کنندگان بالقوه باشند. به بیان دیگر، در صورت‌های مالی باید سعی شود که نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان تأمین شود.

دوم، این گزارش، با توجه به گزارشگری ***واحد اقتصادی*** است که از طریق فعالیت‌ها بر جامعه اثر می‌گذارد، مسئولیتی را تعیین می‌نماید. واحدهای اقتصادی به شرح زیرند: شرکت با مسئولیت محدود، (سهامی عام و سهامی خاص)، سازمان‌های بازنشستگی خیریه و سایر سازمان‌های امین، سازمان‌های غیرانتفاعی، سازمان‌های دولت مرکزی که گرایش اقتصادی ندارند، شرکت‌های تضامنی و شکل‌های گوناگون شرکت‌های غیرسهامی، اتحادیه‌های تجاری و انجمن‌های حرفه‌ای و تجاری، سازمان‌های محلی و صنایع ملی‌شده و سایر سازمان‌ها و واحدهای بخش عمومی که گرایش اقتصادی دارند.

سوم، در این گزارش استفاده‌کنندگان از این دیدگاه تعریف می‌شوند که برای دستیابی به اطلاعات حق معقول و منطقی دارند، و گزارش‌های مالی شرکت باید این نیازهای اطلاعاتی را هدف قرار دهد. استفاده‌کنندگان را بدین‌گونه معرفی می‌نمایند: گروه سرمایه‌گذار در شرکت، گروه اعتباردهنده، گروه کارکنان، گروه مشاوران تحلیلگر، گروهی که با شرکت قرارداد بسته‌اند، دولت و مردم.[۳۵]

چهارم، برای تأمین هدف‌های اصولی گزارش‌های مالی که بر اساس فلسفهٔ اصلی قرار دارند، هفت ویژگی مطلوب برشمرده شده‌اند. آنها عبارت‌اند از: گزارش شرکت باید «مربوط»، قابل درک، قابل اتکا، کامل، عینی، به‌هنگام و قابل مقایسه باشد.

پنجم، پس از مستندنمودن مرزها و محدویت‌های شیوه‌های اجرایی گزارشگری کنونی، این گزارش مورد نیازبودن صورت‌های مالی زیر را پیشنهاد می‌کند (که باید به صورت‌های مالی موجود اضافه شوند):

۱. صورت ارزش افزوده، نشان‌دهندهٔ شیوه‌ای است که سود حاصل از تلاش‌های واحد اقتصادی بین افراد زیر تقسیم می‌شود: کارکنان، تأمین‌کنندگان سرمایه، دولت و سرمایه‌گذاری مجدد مالکان. نمودار ۷ـ۵ نمونه‌ای از صورت ارزش افزوده را نشان می‌دهد.

۲. گزارش نیروی کار که نشان‌دهندهٔ تعداد و ترکیب نیروی کاری است که برای زندگی خود به این واحد اقتصادی وابسته است، نقش کارکنان (میزان کار آنها) و منافع یا سودی را که عاید می‌نمایند.

۳. صورت مبادلهٔ پول با دولت که نشان‌دهندهٔ رابطهٔ مالی بین واحد اقتصادی و دولت است.

www.irhesabdaran.ir

۴. صورت معاملهٔ پول خارجی که نشان‌دهندهٔ معاملهٔ نقدی مستقیم است که بین انگلستان و سایر کشورها انجام می‌شود.

۵. صورت وضع آینده که نشان‌دهندهٔ سود، میزان استخدام و سطح سرمایه‌گذاری در آینده است.

۶. صورت هدف‌های شرکت که نشان‌دهندهٔ سیاست مدیریت و هدف‌های استراتژیک یک‌دوره میان‌مدت است.

سرانجام، پس از قضاوت دربارهٔ شش مبنای سنجش (بهای تاریخی، قدرت خرید، بهای جایگزینی، ارزش خالص بازیافتنی، ارزش برای شرکت و سرانجام ارزش فعلی خاص) با سه شاخص (قابل قبول‌بودن، از دیدگاه نظری، قابل اجرا و سودمندی) این گزارش کاربرد و بهای تاریخی را رد کرد و به ارزش‌های جاری و استفاده از شاخص عمومی قیمت تعدیل‌شده رأی داد.

نمودار ۷ ـ ۵. صورت ارزش برای شرکت تولیدی

سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۱۹۹۹		
		دلار
فروش		۱۰۰
مواد و خدمات ورودی		۶۰
ارزش افزوده		۴۰
به روش زیر مصرف‌شده:		
پرداخت به کارکنان،		
دستمزد، بازنشستگی و مزایای حاشیه‌ای		۱۹
پرداخت به تأمین‌کنندگان سرمایه:		
بهره و وام	۰/۱	
سود تقسیمی به سهامداران		۰/۹
پرداخت به دولت		۱
مالیات پرداختنی(شرکت)		۵
پرداخت بابت نگهداری و توسعه دارایی‌ها		
استهلاک	۵	
سود انباشته	۱۰	
		۱۵
ارزش افزوده		۴۰

در پایان، بدون توجه به تفاوت محیط اقتصادی و سیاسی در انگلستان و ایالات متحدهٔ آمریکا نمی‌توان دستاوردهای اصلی و توصیه‌های *گزارش شرکت* و *گزارش ترویلاد* را

www.irhesabdaran.ir

مقایسه کرد. به طور کلی در گزارش شرکت بر صورت‌های مالی تأکید می‌شود که برای بهبود رفاه اجتماعی و اقتصادی بیشتر مورد توجه هستند.

پس از «گزارش شرکت‌ها» با وجود سنت بریتانیایی (انگلیسی) که براساس آن عمل‌گرایی در برابر ***طرح‌های کلان*** قرار می‌گیرد و با توجه به درخواست‌های گوناگون برای اصلاح، تحقیق در مورد ارائهٔ یک چارچوب نظری، ادامه یافت.[۳۷ و ۳۶]

۲ ـ ۴ ـ ۵. گزارش استمپ[1]

انجمن حسابداران خبرهٔ کانادا در ژوئیه ۱۹۸۰ یک مقالهٔ تحقیقی به نام «گزارشگری شرکت: سیر تکاملی آیندهٔ گزارشگری مالی» منتشر کرد که این مقالهٔ تحقیقی به وسیلهٔ پروفسور ادوارد استمپ نوشته شده بود و از این به بعد ما آن را «گزارش استمپ» می‌نامیم.[۳۸] انگیزهٔ اصلی برای چنین تحقیقی این بود که نخست، با توجه به تفاوت تاریخی، سیاسی، قانونی و محیطی بین کانادا و ایالات متحدهٔ آمریکا، چارچوب نظری هیئت استانداردهای حسابداری مالی برای کانادا مناسب نیست؛ و دوم، این چارچوب برای مسئلهٔ مربوط به بهبود کیفیت استانداردهای حسابداری مالی شرکت‌ها می‌تواند یک راه‌حل کانادایی ارائه نماید.

روش مزبور بیانگر این بود که «گزارش استمپ» حالت انقلابی دارد. مقالهٔ مزبور مسئله‌های نظری و سایر مسئله‌ها را شناسایی می‌نماید و با توجه به موارد زیر راه‌حل‌هایی را ارائه می‌نماید: شناسایی هدف‌های صورت‌های مالی شرکت‌ها، استفاده‌کنندگان از گزارش‌های شرکت‌ها، ماهیت نیازهای استفاده‌کنندگان و شاخص‌هایی برای ارزیابی کیفیت استانداردها و مسئولیت‌پذیری شرکت (به عنوان اجزای تشکیل‌دهندهٔ چارچوب نظری کانادایی). در بخش دیگری این اجزای تشکیل‌دهنده را مورد بررسی قرار خواهیم داد.

مسئله‌هایی که تدوین‌کنندگان استانداردها با آنها رو به رو می‌شوند

«گزارش استمپ» با بررسی برخی از مسئله‌هایی که تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری باید با آنها رو به رو شوند، آغاز می‌گردد:

- چگونه می‌توان به شیوه‌ای روشن و بدون ابهام یک واقعیت اقتصادی را مورد سنجش و ارزیابی قرار داد؟

---

1. "Stamp Report"

www.irhesabdaran.ir

- بهترین شیوهٔ تدوین استانداردهای حسابداری براساس ماهیت حسابداری قرار دارد. این ماهیت حسابداری چیست؟
- آیا مفاهیم همیشگی و فراگیر (جهانی) وجود دارد که گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری برپایهٔ آنها استوار باشد؟
- استفاده‌کنندگان چه‌کسانی هستند، با خواندن یک گزارش سالانه، توان اتخاذ چه نوع تصمیم‌هایی دارند و با خواندن این گزارش درصدد دستیابی به چه نوع اطلاعاتی هستند که بتوانند این تصمیم‌ها را بر پایهٔ آنها قرار دهند؟
- برای این‌که استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و تهیه‌کنندگان آنها بتوانند دربارهٔ کیفیت استانداردهای حسابداری قضاوت کنند و برای این‌که گزارش‌های منتشرشدهٔ حسابداری را مورد ارزیابی قرار دهند به چه شاخص‌هایی نیاز دارند؟
- هنگام تصمیم‌گیری در مورد اقدامی که باید در حوزهٔ تدوین استانداردها به عمل آورد، چگونه می‌توان منافع و مخارج را برآورد (محاسبه) کرد؟
- استانداردها چگونه می‌توانند مسئلهٔ مربوط به تضاد منافع بین تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از این استانداردها و استفاده‌کنندگان گوناگون (از طریق اثبات بی‌طرفی) را حل نمایند؟
- با توجه به مدرک مبتنی بر *بازارکارا* یک گزارش منتشرشدهٔ حسابداری چگونه می‌تواند سودمند واقع شود، آیا این گزارش از جهت پیش‌بینی سودمندی دارد؟ آیا بسیار خلاصه نیست و آیا انباشته‌ای از اطلاعات غیرضروری نمی‌باشد؟
- آیا دامنهٔ افشای اطلاعات باید گسترش یابد؟ آیا گسترده‌ترنمودن دامنهٔ افشای اطلاعات هم باید افشا شود؟
- با توجه به این‌که هدف فرایند تدوین استاندارد در حسابداری این است که دامنهٔ تفاوت‌ها کاهش یابد، آیا امکان افزایش یکنواختی امکان‌پذیر است؟ در فرایند نوآوری مشروع در معیار سنجش حسابداری چگونه می‌توان از عوامل بازدارنده پرهیز کرد و چگونه می‌توان آهنگ روند *کتاب مقررات* را کند نمود؟
- آیا در تهیهٔ حساب‌ها باید اطلاعاتی در زمینهٔ میزان یا اندازهٔ خطا، ارائه نمود، آیا باید در مورد درصد خطا، اطلاعاتی ارائه کرد؟
- آیا گزارش‌هایی که هدف‌های عام را تأمین می‌کنند، کافی است. اگر کافی نیست آیا باید اطلاعات اضافی در قالب صورت‌های مکمل یا از طریق افزودن ستون‌های اضافی به گزارش‌های مالی کنونی منتشر نمود؟

www.irhesabdaran.ir

● استانداردها را چگونه باید اعمال کرد؟ (ولی، یادآور شده است که از ۱۹۷۵، قانون شرکت‌های تجاری کانادا مشخص کرده است که تعریف عملیاتی اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری عبارت است از مجموعه‌ای از اعلامیه‌های حسابداری در دفترچهٔ راهنمای انجمن حسابداران خبرهٔ کانادا).

مسئله‌هایی که از دیدگاه نظری در تدوین استانداردها مطرح هستند

استمپ علاوه بر برشمردن مسئله‌های بالا برخی از مسئله‌های پیچیده‌ای را که از دیدگاه نظری مطرح هستند و حسابداران باید هنگام تدوین استانداردها با آنها رو به رو شوند، شناسایی کرده است:

● **مسئله‌هایی در زمینهٔ تخصیص:** حسابداران باید در دوره‌های زمانی مشخص وضعیت مالی و نتایج عملیات یک واحد اقتصادی را محاسبه نمایند و در این راستا برای تخصیص، روش‌های بخردانه و منظم ـ سیستماتیک ـ ارائه کنند. متأسفانه معمولاً این تخصیص‌ها به صورت ابراز نظر شخصی و آزادانه می‌باشند و هیچ ضابطه‌ای در این مورد وجود ندارد.

● **مسئله‌هایی در زمینهٔ سود:** آیا باید سود را چنین پنداشت که در نتیجهٔ کم‌کردن هزینه‌ها از درآمدها یا در سایهٔ تغییر در خالص دارایی‌ها (حقوق صاحبان سهام) در طی یک دوره به دست می‌آید؟

● ***کانون توجه گزارشگری:*** آیا باید از دیدگاه مالکیت (یعنی زاویه‌ای که مالکان به امور مالی شرکت نگاه می‌کنند) یا از دیدگاه مبتنی بر واحد اقتصادی (یعنی دیدگاهی که از زاویهٔ درون واحد اقتصادی به امور مالی نگاه می‌کنند) استفاده نمود؟

● ***مفاهیم سرمایه:*** چه مفهومی از حفظ سرمایه می‌تواند مناسب‌ترین باشد؟ بهای جایگزینی، ارزش خالص بازیافتنی یا ارزش دارایی‌ها برای واحد اقتصادی؟

● ***واقعیت اقتصادی:*** واقعیت اقتصادی چیست؟ آیا با استفاده از ترازنامه می‌توان ارزش جاری واحد اقتصادی را تعیین کرد؟ به عنوان نمونه، مسئلهٔ سرقفلی به عنوان موضوعی حل‌نشده باقی می‌ماند. استمپ می‌گوید:

> مسئلهٔ شیوهٔ محاسبهٔ سرقفلی، به ویژه سرقفلی که در درون واحد اقتصادی به وجود می‌آید، احتمالاً پیچیده‌ترین مسئله در حسابداری است و مسئله‌ای است که تقریباً حل‌نشدن آن قطعی است. استعداد انسان‌ها، دانش فنی، سایر اطلاعات و بسیاری دیگر از این نوع دارایی‌هایی را که نمی‌توان به صورت کمی درآورد، مطرح هستند و باعث می‌شوند که مسئلهٔ سنجش و اندازه‌گیری حل‌نشده باقی بماند...

www.irhesabdaran.ir

بسیاری از مسئله‌های پیچیدهٔ حسابداری (از این دیدگاه که یک راه‌حل منحصر به فرد امکان‌پذیر و در مواردی هم ضروری نمی‌باشد) حل‌نشده باقی مانده‌اند.(۳۹)

هدف‌های گزارشگری مالی واحدهای اقتصادی

پس از برشمردن مسئله‌هایی که از دیدگاه نظری مطرح هستند و بیان نیاز به استانداردهای حسابداری، هدف‌های صورت‌های مالی را مورد بررسی قرار می‌دهیم. فرض بر این است که این هدف‌ها برای همهٔ استفاده‌کنندگان (مشروع گزارش‌های مالی منتشرشدهٔ واحدهای اقتصادی) کاربرد دارند. نخستین هدف مهم به پاسخگویی (حسابدهی) مربوط می‌شود:

یکی از هدف‌های عمدهٔ گزارش‌های مالی منتشرشدهٔ واحدهای اقتصادی این است که در مورد مدیریت و وظیفه‌ای که وی به عنوان مباشر انجام می‌دهد، اطلاعاتی را ارائه نمایند و نیز در مورد موفقیت مدیریت (یا عدم موفقیت وی) در تأمین هدف مربوط به عملکرد رضایت‌بخش اقتصادی (به وسیلهٔ واحد اقتصادی) و نیز نگهداری و حفظ این واحد در وضعی که از نظر مالی قوی و سالم باشد، اطلاعاتی را ارائه نماید.(۴۰)

از این‌رو، می‌توان تأمین این هدف را در مورد انواع استفاده‌کنندگان مطرح کرد:

به صورتی گذرا، یک هدف مهم گزارشگری مالی عبارت است از ارائهٔ اطلاعات مفید به همهٔ استفاده‌کنندگان بالقوه از این اطلاعات، در یک قالب و چارچوب زمانی که با توجه به نیازهای گوناگون آنها، مربوط است.(۴۱)

دومین هدف عمده، در مورد پدیدهٔ عدم اطمینان و ریسک است. باوجود این‌که منتفی‌نمودن ریسک و عدم اطمینان، امکان‌ناپذیر است،

... یکی از هدف‌های گزارشگری خوب مالی این است که اطلاعات را به شکلی ارائه کند که از نظر قابل اعتمادبودن، این اطلاعات پدیدهٔ عدم اطمینان را به حداقل ممکن برساند و استفاده‌کننده را قادر سازد در مورد ریسک‌های مربوط به واحد اقتصادی از قضاوت خود استفاده نمایند.(۴۲)

سومین هدف مهم، در مورد تغییر و نوآوری مطرح است.

بنابراین لازم است که استانداردهای حاکم برگزارشگری مالی به گونه‌ای باشند که برای نوآوری طیفی گسترده ارائه دهند و امکان پیمودن سیرتکاملی را فراهم آورند.(۴۳)

چهارمین هدف عمده، در مورد استفاده‌کنندهٔ خبره و غیرخبره مطرح است. هدف‌های گزارشگری مالی

... باید این باشد که به نیازهای استفاده‌کنندگانی توجه کند که می‌توانند مجموعه‌ای کامل (و الزاماً پیچیده) از گزارش‌های مالی را درک کنند، یا از سوی دیگر، به نیازهای متخصصانی توجه کند که استفاده‌کنندگان

کم‌اطلاع از آنها خواهند خواست در امر درک مفاد این گزارش‌ها آنها را راهنمایی نماید.(۴۴)

استفاده‌کنندگان از گزارش‌های واحد اقتصادی

اینک توجه خود را به استفاده‌کنندگان معطوف می‌نماییم. استفاده‌کنندگان تقاضای مسئولیت‌پذیری می‌نمایند، ولی برای این‌که بین مسئولیت‌پذیری و رعایت حریم شخصی توازن مناسبی برقرار گردد، یک مسئلهٔ اصلی یا عمده باید حل شود. از آن‌جاکه در کانادا، در مقایسه با ایالات متحدهٔ آمریکا، واژهٔ مسئولیت‌پذیری مفهومی گسترده‌تر دارد، در کانادا حوزه یا محدودهٔ استفاده‌کنندگان از محدودهٔ مورد توجه طرح چارچوب نظری (از هیئت استانداردهای حسابداری مالی) گسترده‌تر است. دامنهٔ استفاده‌کنندگان کانادایی در برگیرندهٔ پانزده گروه زیر می‌شود:

- سهامداران (بالفعل و بالقوه)؛
- بستانکاران بلندمدت (بالفعل و بالقوه)؛
- بستانکاران کوتاه‌مدت (بالفعل و بالقوه)؛
- تحلیلگران و مشاورانی که به گروه‌های بالا خدماتی را ارائه می‌کنند (بالفعل)؛
- کارکنان (گذشته، بالفعل و بالقوه)؛
- مدیران غیراجرایی (بالفعل و بالقوه)؛
- مشتریان (گذشته، بالفعل و بالقوه)؛
- عرضه‌کنندگان مواد اولیه (بالفعل و بالقوه)؛
- گروه‌های صنعت (بالفعل)؛
- اتحادیه‌های کارگری (بالفعل)؛
- وزارت‌خانه‌های دولتی و وزرا(بالفعل)؛
- مردم (بالفعل)؛
- سازمان‌های قانون‌گذار (بالفعل)؛
- سایر شرکت‌ها، داخلی و خارجی (بالفعل)؛
- تدوین‌کنندگان استاندارد و پژوهشگران دانشگاهی (بالفعل).

نیازهای استفاده‌کنندگان

پس از تعیین همهٔ استفاده‌کنندگان، گام بعدی این است که نیازهای اطلاعاتی آنها تعیین شود. با توجه به مشکلاتی که در راه تعیین الگوهای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان قرار دارد

www.irhesabdaran.ir

این کار پیچیده می‌شود. «گزارش استمپ» تأکید کرد که در تدوین استانداردهای حسابداری یکی از مشکل‌ترین مسئله‌هایی که به وجود می‌آید به سبب ناآگاهی ما دربارهٔ ماهیت فرایندهای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان و دربارهٔ فرایند ذهنی و فکری بخردانه است (و اغلب نامعقول و احساساتی) که در این تصمیم‌گیری‌ها وجود دارد. به هر حال، در زیر سیزده دسته از نیازهای استفاده‌کنندگان ارائه می‌شود:

- ارزیابی عملکرد؛
- ارزیابی کیفیت مدیریت؛
- برآورد چشم‌اندازهای آینده؛
- ارزیابی ثبات و توان مالی؛
- ارزیابی توان بازپرداخت بدهی‌ها (در سررسید)؛
- ارزیابی قدرت نقدینگی؛
- ارزیابی ریسک و عدم اطمینان؛
- کمک‌کردن در راه تخصیص منابع؛
- توان مقایسه‌نمودن؛
- توان تعیین ارزش‌ها؛
- ارزیابی سازگاربودن یا انعطاف‌پذیری؛
- تعیین سازگاری با قوانین یا مقررات؛و
- ارزیابی کمک به جامعه.

شاخص‌هایی برای ارزیابی کیفیت استانداردها و مسئولیت‌پذیری واحد اقتصادی:

گام بعدی عبارت است از تعیین شاخص‌هایی برای ارزیابی چیزی که «معیار سنجش است و بدان وسیله تدوین‌کنندگان، تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی منتشرشده می‌توانند تصمیم بگیرند یا قضاوت کنند که آیا ... صورت‌های مالی منتشرشده می‌توانند در واقع نیازهای استفاده‌کنندگان و هدف‌های گزارشگری را تأمین کنند یا خیر».[۴۵] باید از این شاخص‌ها استفاده کرد تا بتوان مشخص نمود که چه اطلاعاتی را می‌توان از صورت‌های مالی حذف کرد.

شاخص‌های مزبور عبارت‌اند از: عینیت، قابل مقایسه‌بودن، افشای عامل عاری از تعصب، همگون‌بودن (متحدالشکل‌بودن)، اهمیت و اثربخشی، مخارج و منافع انعطاف‌پذیری، ثبات رویه و محافظه‌کاری.

www.irhesabdaran.ir

گامی در راه ارائهٔ یک چارچوب نظری کانادایی

در بخش پایانی «گزارش استمپ» براساس روش مبتنی بر سیر تکاملی و مفاهیم (هدف‌ها و شاخص‌هایی برای ارزیابی) طرح چارچوب نظری برای کانادا (و جاهای دیگر) ارائه می‌شود. برخلاف چارچوب نظری هیئت استانداردهای حسابداری مالی که به نظر می‌رسد بیش از اندازه حالت امری و دستوری دارد (اگر امر بدیهی یا فرض مسلم نباشد) از نظر دامنه یا گستره بسیار محدود است (بیشتر به سرمایه گذاران توجه نموده است). چارچوب نظری کانادایی براساس روند مبتنی بر سیر تکاملی (و نه انقلابی) قرار دارد و دامنه یا گسترهٔ آن از محدودیت کمتری برخوردار است (بیشتر به نیازهای معقول و مشروع استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی منتشرشده توجه می‌نماید). گذشته از این، برای استانداردها یک توضیح و توجیه عمومی ارائه شده است تا چارچوب نظری کانادایی مورد قبول عموم قرار گیرد.

«گزارش استمپ» در فهرست‌کردن مسئله‌های نظری که فرد هنگام تدوین هر چارچوبی با آن روبه رو می‌شود، موفق است و نیز می‌تواند مبنایی را ارائه کند که زمینهٔ تحقیقات بیشتری را فراهم می‌آورد.

واکنش‌های متفاوتی نسبت به «گزارش استمپ» داده شده است. و آن را به عنوان یک سند مبتنی بر اظهار نظر تلقی کرده‌اند، که پنداشتی درست بوده است:

> در تحلیل نهایی، «گزارشگری شرکت‌ها» یک نوع اظهارنظر است. چنین نیست و من هم باور ندارم که این گزارش می‌کوشد نوعی مقالهٔ تحقیقی از نوع تحقیقات کلاسیک باشد. بلکه این گزارش براساس اظهارنظر آگاهانهٔ یک گروه با تجربه و حسابداران توانمند قرار دارد.[۴۶]

این گزارش را مبهم و گیج‌کننده توصیف کرده‌اند، ولی سرانجام به عنوان تحقیقی که دارای یک دیدگاه جهانی سیاسی ـ اقتصادی ـ اجتماعی است، پذیرفته‌اند:

> ما می‌توانیم چنین نتیجه بگیریم که «گزارش استمپ» درحالی که به کوچه‌های تنگ و تاریک وارد می‌شود و در مواردی هم بارها مسیری را دوباره طی می‌کند، از راه‌های فرعی و انحرافی می‌رود، ولی سرانجام به موضعی می‌رسد که دارای یک دیدگاه جهانی است و در تدوین تئوری و استانداردهای حسابداری عمومی (دیدگاه جهانی سیاسی، اقتصادی و اجتماعی) می‌تواند بسیار مثمر ثمر باشد.[۴۷]

سرانجام، حسابداران حرفه‌ای دریافتند که توصیه‌های این گزارش یا غیرعملی است[۴۸] یا اجرای آن بسیار پرهزینه می‌باشد.[۴۹] پس از انتشار «گزارش استمپ» انجمن حسابداران خبرهٔ کانادا در ۱۹۹۱ دفترچهٔ *راهنمای انجمن* بخش ۱۰۰۰ در مورد «مفاهیم صورت‌های مالی» منتشر کرد و این نقطهٔ آغازی است برای یک چارچوب نظری کانادایی.

www.irhesabdaran.ir

۵ ـ ۵. بحث‌ها و نتیجه‌ها

تدوین تئوری حسابداری، از دیدگاه منطقی، مستلزم طی‌کردن یک فرایند متوالی است که کار با تعیین هدف‌های صورت‌های مالی آغاز و با استخراج یا ارائهٔ یک چارچوب نظری یا اساسنامه‌ای که باید به عنوان رهنمودی برای مقررات خاص حسابداری به کار برد، پایان می‌یابد. این فرایند با اقدام‌های زیر آغاز شد و متجلی گردید:

- ***بیانیهٔ شمارهٔ ۴ هیئت اصول حسابداری؛***
- «گزارش تروبلاد»؛
- گزاش شرکت‌ها؛
- «گزارش استمپ»؛
- طرح چارچوب نظری و هیئت استانداردهای حسابداری مالی.

در تدوین اساسنامهٔ حسابداری، چارچوب نظری هیئت استانداردهای حسابداری پیشرفته‌ترین طرح بود. نقطهٔ قوت طرح مزبور این بود که توانست به راحتی به اختلاف نظرها و بحث‌های نظری، در فرایند تدوین استانداردها پایان دهد. این اساس‌نامه، برای این‌که اثربخش باشد ناگزیر بود که مورد پذیرش عموم قرار گیرد نمایانگر رفتار جمعی باشد و در زمینه‌هایی که تحت تأثیر گزارشگری مالی قرار می‌گیرد، حافظ منافع عموم باشد. آیا چنین هدفی دست‌یافتنی بود؟ چندین مسئله باید حل شود تا بتوان به این پرسش پاسخی مناسب داد.

شاید برای حل برخی از مسئله‌های مطرح در فرایند تدوین استانداردها این چارچوب نظری کافی نباشد. برخی از این مسئله‌ها به جنبهٔ گزینش اجتماعی فرایند تدوین استانداردهای حسابداری مربوط می‌شود. یک عقیدهٔ حاکم و رایج این است که نمی‌توان مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری ارائه کرد که بتوان برای همهٔ روش‌های حسابداری به‌گونه‌ای به کار برد که رضایت همگان را تأمین نماید.[۵۰] کوشینگ در واکنش به این دیدگاه بدبینانه، ابراز می‌نماید؛ کسانی که امکان دستیابی به یک مجموعه استانداردهای غیرقابل اعتراض برای رفاه اجتماعی را امکان پذیر نمی‌دانند، در مورد این مسئله راهی گزاف می‌روند.[۵۱] کوشینگ روشی گام به گام و تدریجی توصیه می‌نماید و آن را راهی برای حل مسئله‌های حسابداری می‌داند. ولی، برام ویچ احساس می‌کند که برای استفادهٔ موفقیت‌آمیز از روش تدریجی شرایط به میزان زیادی محدود کننده‌اند.[۵۲] او در تجزیه و تحلیل خود ابراز می‌نماید که:

روش کوشینگ برای یافتن بهترین استاندارد برای یک مسئلهٔ خاص حسابداری (ازمیان مجموعه‌ای از

www.irhesabdaran.ir

استانداردهای مانعةالجمع) و هم‌زمان با آن ثابت نگه‌داشتن سایر استانداردها تنها در حالت زیر موفقیت‌آمیز خواهد بود؛ حالتی که بتوان تصور نمود وابستگی متقابل فایدهٔ حاصل از همهٔ ره‌آوردهایی که تحت تأثیر سایر استانداردها قرار می‌گیرد، ناشی از ره‌آوردهایی است که این استاندارد مدعی ارائهٔ آنهاست.(۵۳)

چارچوب نظری باید عملی (قابل اجرا) و مورد قبول همهٔ گروه‌های ذی‌نفع باشد. حدود یامیزانی که ویژگی‌های کیفی و سایر توصیه‌ها جنبهٔ تجریدی یا انتزاعی دارند می‌تواند مسیر عملی‌بودن (قابل اجرابودن) چارچوب نظری را سد نماید. ناتوانی در حل مسئلهٔ تضاد منافع همهٔ استفاده‌کنندگان و ترس از این‌که مبادا چارچوب مزبور موجب تغییرهای شدید در گزارشگری سازمان گردد، می‌تواند مسیر «قابل قبول واقع‌شدن» این چارچوب نظری را سدکند. یک راه برای تعیین میزان قابل قبول‌بودن چارچوب نظری این است که یک بار دیگر صحت استدلال مربوط به عناصر این چارچوب نظری مورد تأکید قرار گیرد. به گفتهٔ هورن‌گرن:

یکی از نقش‌های اصلی چارچوب نظری این است که در نهایت، احتمال پذیرفتن صورت‌های خاص را که باید پیشنهاد شود یا در زمان کنونی وجود دارند، تقویت نماید. هر قدر این مفروضات موجه و قابل قبول باشند، تجزیه و تحلیل این واقعیت یا قدرت (استدلال) بیشتر انجام خواهد شد و احتمال بیشتری وجود دارد که از حمایت گروه‌های مختلف ذی‌نفع بهره‌مند شود و در نتیجه قدرت هیئت را حفظ و تقویت خواهد نمود.(۵۴)

ضمانت اجرا و تضمین بقای چارچوب نظری، آخرین آزمونی است که این چارچوب باید از عهدهٔ آن برآید. محتوای این چارچوب باید بسی بیش از شکل و قالب آن باشد. بحث زیر مؤید دیدگاهی است مبنی بر این‌که امکان دارد این چارچوب نظری به دست فراموشی سپرده شود:

هدف اولیهٔ ما این است که در آینده در فعالیت‌های تدوین مقررات، هدف‌های منتخب این هیئت نادیده انگاشته شوند، درست به همان صورت که هدف‌های ارائه‌شده به وسیلهٔ مقام‌های پیشین به دست فراموشی سپرده شدند. پس از انتشار این هدف‌ها، شاید هیئت چنین احساس کند که در اعلامیه‌های آینده باید نیم‌نگاهی به آنها بکند. ولی این اعلامیه‌ها نمی‌توانند به شیوه‌ای اساسی تحت تأثیر چیزی قرار گیرند که محتوای اسناد کنونی را تشکیل می‌دهد.(۵۵)

یکی از راه‌های از بین‌بردن دیدگاه مزبور این است که اطمینان داده شود که می‌توان با استفاده از چارچوب نظری مسئله‌های بحث‌انگیز حسابداری را حل کرد [مسئله‌هایی که در آنها دیدگاه‌های ضد و نقیض وجود دارد]. ولی آیا این چارچوب نظری خواهد توانست

www.irhesabdaran.ir

هیئت استانداردهای حسابداری را در امر اصلاح برخی از این مسئله‌های حسابداری رهنمون شود. **دو پاچ و ساندر**[1] دلیلی قوی ارائه می‌دهند مبنی بر این‌که احتمال کمی وجود دارد که این چارچوب بتواند مسئله‌های عمدهٔ حسابداری را حل کند یا استانداردهایی را ارائه نماید.(۵۶) آنها با تجزیه و تحلیل سه قاعدهٔ خاص حسابداری که مورد بحث زیادی قرارگرفته‌اند، دیدگاه خود را ابراز می‌نمایند:

> تعریف هیئت استانداردهای حسابداری مالی از بدهی‌ها چنان کلی است که در این مرحله ما نمی‌توانیم موضع هیئت را در مورد مالیات معوق پیش‌بینی کنیم. ولی، کسانی که طرفدار شناسایی (ثبت) مالیات‌های معوق هستند می‌توانند از تعریف هیئت استانداردهای حسابداری مالی از بدهی‌ها تفسیری گسترده بنمایند و گنجاندن مالیات‌های معوق، به عنوان یک عنصر، در صورت‌های مالی را توجیه کنند، به ویژه در سطح یک قلم دارایی. برعکس، کسانی که چنین کاری را می‌کنند، می‌توانند بیانیه‌های هیئت استانداردهای حسابداری مالی را به صورتی دقیق بپذیرند و درست به همان راحتی علیه گنجاندن مالیات‌های معوق استدلال نمایند.(۵۷)

هم‌چنین نشان داده می‌شود که برای حسابداری نفت و گاز، چارچوب نظری می‌تواند روش «هزینهٔ کامل» یا «تلاش‌های موفقیت‌آمیز» را تأیید نماید. تنها جملهٔ بدون ابهامی را که می‌توان دربارهٔ این مسئله بیان کرد، این است که «اطلاعات دربارهٔ سود واحد اقتصادی و اجزای آن را که با روش حسابداری تعهدی محاسبه می‌کنند، معمولاً در مقایسه با اطلاعات مربوط به دریافت‌ها و پرداخت‌های نقد کنونی، دربارهٔ عملکرد واحد اقتصادی مدرک بهتری ارائه می‌کند». به هر حال، حسابداری یا ثبت به روش «هزینهٔ کامل» و «تلاش‌های موفقیت‌آمیز» شکل‌هایی از حسابداری تعهدی هستند، به گونه‌ای که طرفداران روش «هزینهٔ کامل» (برای مثال، کمیسیون تجارت فدرال) برای تأیید موضع خود دارای همان پشتوانه‌ای هستند که طرفداران روش دوم («تلاش‌های موفقیت‌آمیز») می‌باشند. برای نمونه، هیئت استاندارهای حسابداری مالی.(۵۸) سرانجام، با توجه به بحث تعیین ارزش دارایی‌ها، دوپانچ و ساندر به این نتیجه می‌رسند که:

> هیچ چارچوب نظری (با هر دیدگاه منطقی که به تصور در آید) نمی‌تواند مسئله‌هایی که در مرحلهٔ عمل، در رابطه با برآوردهای قابل اتکا، مثل هزینه‌های جایگزینی، مطرح می‌شوند به چالش بطلبد. بنابراین مسئله این نیست که آیا در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، هزینه‌ها می‌توانند سودمند باشند یا خیر، بلکه مسئله این است که برای انجام‌دادن برآوردهایی از پارامترهای مجهول، از چه شاخص‌هایی

---

1. Dopuch and Sunder

www.irhesabdaran.ir

می‌توان استفاده کرد؟(۵۹)

در رابطه با چارچوب نظری سه مسئلهٔ دیگر مطرح‌اند:

نخست، اغلب چارچوب نظری را نوعی اساس‌نامه نامیده‌اند. ولی تفاوت‌های زیادی وجود دارد که موجب می‌شود این تشبیه خدشه‌دار شود (تشبیه کاملی نباشد)، و از سوی دیگر چارچوب نظری مورد تأیید بسیار شدید قرار می‌گیرد.

برای مثال، **سولرمونز**[1] سه تفاوت زیر را بر می‌شمارد:

۱. یک اساس‌نامه دارای ضمانت اجرایی است. یک چارچوب نظری دارای هیچ نوع مرجع (ضمانت اجرایی) نمی‌باشد، تنها دارای قدرتی است که از تفکر حاکم به دست می‌آورد.

۲. اساس‌نامه دارای تعدادی عنصر آزاد (دلبخواه) است. برای مثال، تعداد سناریوهایی را که هر ایالت باید داشته باشد، طول یا فاصلهٔ بین دو انتخاب و از این قبیل نمونه‌ها. ولی در چارچوب نظری هیچ نوع عنصر آزاد یا دلبخواه وجود ندارد.

۳. بین کشورهای جهان از نظر تنظیم اساس‌نامه تفاوت‌های فاحشی وجود دارد. این امکان وجود دارد که تفاوت‌های مهمی بین چارچوب نظری کشورها وجود داشته باشد. این تنها یک حدس و گمان است، زیرا، به استثنای ایالات متحدهٔ آمریکا، هنوز هیچ کشوری درصدد تدوین یک اساس‌نامه برنیامده است.(۶۰)

دوم، میلر دربارهٔ چارچوب نظری به پنج افسانه اشاره می‌کند:

این افسانه که علت شکست هیئت *اصول حسابداری* این بود که هیئت دارای یک چارچوب نظری نبود. هیئت استانداردهای مالی نمی‌تواند موفق شود، مگر این‌که دارای یک چارچوب نظری باشد.

یک چارچوب نظری باعث خواهد شد که استانداردها دارای رویه شوند، این‌که چارچوب نظری می‌تواند مسئلهٔ اضافه‌بار استانداردها را حل کند.

این‌که چارچوب نظری تنها روی موضع کنونی روش اجرایی حسابداری (حسابداری در مرحلهٔ عمل) تأکید می‌کند.

این‌که چارچوب نظری دارای بهای تمام‌شده است، بسی بیش از آنچه باید باشد.

این‌که هیئت استانداردهای حسابداری مالی باید پیوسته در استانداردهای کنونی تجدیدنظر نماید تا آنها را با این چارچوب نظری سازگار کند.

این‌که هیئت استانداردهای حسابداری مالی طرح چارچوب نظری را کنار گذاشته است.(۶۱)

---

1. Solomons

www.irhesabdaran.ir

واقعیت این است که این چارچوب یک سند سیاسی است که برای حل مسئله‌ها نمی‌تواند مرجع نهایی باشد، آن یک شرح کامل از شیوهٔ اجرایی کنونی و طرح و یا نقشه‌ای برای آینده نمی‌باشد. اما نقطه‌ای است برای خداحافظی با بحث‌های آینده.(۶۲)

سوم، قرار این نیست که این چارچوب نظری همهٔ پاسخ‌ها را ارائه کند، ولی دست کم، مسیری را مشخص می‌کند که می‌توان استانداردها را تدوین کرد و اعمال نفوذ ناشی از تعصب‌های شخصی و فشارهای سیاسی (هنگام قضاوت‌های حسابداری) را کاهش داد.(۶۳)

سناریوهای گوناگون در انتظار این طرح چارچوب نظری هستند. ***استرلینگ***[1] دربارهٔ آینده، دیدگاه خود را به صورت زیر ارائه می‌کند:

> بدبینانه‌ترین سناریو این است که هیئت بدان اندازه مقاومت کند که نتواند این کار را تکمیل نماید و یک بار دیگر گروه ضربت تشکیل دهد و مسئله را به صورت موردی حل کند. خوشبینانه‌ترین سناریو (و در واقع دیدگاه خوش‌بینانهٔ گسترده) این است که من می‌توانم افراد را قانع کنم که برای حسابداری این امکان وجود دارد که به صورت یک رشتهٔ علمی درآید و سپس به روش عملی (تجربی و آزمون منطقی) و کمتر به روش اقتدارگرایانه (مرجع‌بودن) تکیه کند. محتمل‌ترین سناریو این است که هیئت این کار را تکمیل نماید، هرچند که با مقاومت فزاینده رو به رو شود، و بنابراین ناگزیر می‌شود که آهنگ حرکت خود را کند نماید یا از مقاومت خود بکاهد (یا هر دو). از این رو، محتمل‌ترین سناریو این است که هیئت به پیش برود و حسابداری را اصلاح کند، ولی این کار باید با سرعت سانتیمتری و نه با جهش‌های بزرگ انجام شود.(۶۴)

موافقت‌نکردن با محتمل‌ترین سناریویی که در بالا شرح داده شد، چندان ساده نیست، زیرا هیئت با آهنگی کند دست به اصلاحات می‌زند و از میان گل ولایی می‌گذرد که به وسیلهٔ باتلاق سیاسی (همان چیزی که معرف محیط حسابداری و گروه‌های ذی‌نفع آن می‌باشد) ایجاد شده است. به هر حال، هیئت باید پیشنهادهای سودمند ارائه‌شده در ادبیات مربوطه را مورد ملاحظه قرار دهد. بهترین پیشنهاد برای اصلاح به وسیلهٔ ***آگراوال***[2] به صورت زیر ارائه شد:

> نیاز اصلی این است که باید آنچه را که هیئت استانداردهای حسابداری مالی به عنوان مفاهیم اصلی می‌پذیرد و مسئله‌های سیاسی فرق قایل شد و آنها را از هم تفکیک کرد. تنها مفاهیم اصلی باید موضوع مطرح در چارچوب نظری باشند. مسئله‌های سیاسی آنهایی هستند که به شرایط خاص هر مورد بستگی دارند و امکان دارد با گذشت زمان و تغییر در شرایط، نیاز به تغییر داشته باشند. هیئت

---

1. Sterling
2. Agrawal

www.irhesabdaran.ir

استانداردهای حسابداری مالی هنگام تدوین استانداردها باید به این مسئله‌ها توجه کند. الگوی اصلی حسابداری این خواهد بود که بین این دو گروه ارتباط برقرار نماید. این کار، به نوبهٔ خود، نیاز به مشخص‌کردن موارد زیر دارد:

(الف) ویژگی را که باید اندازه‌گیری (محاسبه) نمود؛

(ب) مفهوم نگهداری سرمایه؛

(پ) زمان شناسایی (به ویژه درآمد، سود غیرعملیاتی و هزینه، زیان غیرعملیاتی)؛

(ت) اهمیت نسبی را که باید برای صورت سود و زیان و ترازنامه قایل شد؛ و

(ث) واحد اندازه‌گیری.

هیئت استانداردهای حسابداری باید الگوی اصلی را که در زمان کنونی برای تدوین استانداردها به کار می‌برد، مشخص نماید، با قید این شرط که با توجه به دلیل‌های خاص موارد استثنا وجود خواهد داشت. توجیه یا ارائهٔ دلیل باید براساس هدف‌های گزارشگری مالی، ویژگی‌های کیفی اطلاعات، تعریف عناصر و شاخص‌های شناسایی (ثبت) قرار گیرد. هم‌چنین هیئت استانداردهای حسابداری مالی باید اعلام کند که امکان دارد تحت شرایط مناسب الگوهای دیگری را بیازماید و این‌که چون شرایط اقتضا می‌کند، امکان دارد الگوی دیگری به عنوان الگوی اصلی مورد استفاده قرار گیرد (پذیرفته شود).

لازم است که در مورد سلسله‌مراتب هدف‌ها و نیازها یک نمودار موقتی ارائه گردد. ردیف اول باید شامل هدف‌هایی شود که هیئت در زمان حال (یا آیندهٔ نزدیک) درصدد تأمین آنهاست. ردیف دوم باید هدف‌هایی باشد که تأمین آنها در آیندهٔ دورتر قرار دارد، یعنی زمانی که:

(الف) در مورد اطلاعات مورد نیاز درک بهتری وجود دارد؛ و

(ب) برای ارائهٔ این اطلاعات ابزارها یا روش‌هایی وجود دارد.

عقیدهٔ مبنی بر ***عاری از خطا و دقت*** که مدت‌ها به صورت نسبتاً مبهم مورد توجه بوده‌اند، باید به‌صورتی درست به عنوان بخش جدانشدنی از ویژگی‌های کیفی درآیند. این اقلام مستلزم توجه‌نمودن به چندین مفهوم ذی‌ربط است که در شبکه به صورت خلاصه یا جزیی مورد توجه قرار گرفته‌اند، از آن جمله‌اند:

(الف) صحت؛

(ب) حقیقت یا راستگویی؛

(پ) بی‌طرفی.

برای افشای اقلامی که به صورت رسمی شناسایی یا ثبت نشده‌اند باید شاخص‌هایی را ارائه کرد. امکان دارد این شاخص‌ها درست همانند شاخص‌هایی باشند که برای شناسایی (ثبت) رسمی به کار برده می‌شوند، ولی باید بتوانند:

(الف) در مورد ویژگی‌ها، علاوه بر آنها که در الگوی اصلی حسابداری ارائه می‌شوند، اطلاعات لازم

www.irhesabdaran.ir

افشا نمایند؛ و

(ب) در مورد اقلامی که به صورت رسمی شناسایی (ثبت) شده‌اند شرح تفصیلی و توضیح بیشتری بدهند.[۶۵]

مزایا یا نقاط قوت یک چارچوب نظری عبارت‌اند از:

(الف) ارائهٔ مبنایی که بتواند برای تدوین استانداردها، رهنمودی بدهد؛

(ب) ایجاد چنین امکانی برای سازمان تدوین‌کنندهٔ استانداردها، تا در تلاش‌هایی که در راه تدوین استانداردها به عمل می‌آورد، صرفه‌جویی‌های اقتصادی بنماید؛

(پ) ارائهٔ دیدگاه‌های گسترده و تجویزی (دستوری)، تا امکان جریان‌یافتن مفاهیم دیگر (از این منشأ) امکان‌پذیر گردد؛ و

(ت) رسیدن به استانداردهای غیرسیاسی.[۶۶]

این نقاط قوت دارای قدرت کافی هستند که بر شیوهٔ اندیشهٔ منسوخ مخالفان چارچوب نظری، یعنی کسانی که مدعی هستند چارچوب نظری لازم نیست و به صورت بالقوه دیدی محدود دارند، فایق آید [۶۸ و ۶۷] و نه این دیدگاه را تأیید کنند که چارچوب نظری فرایندی است از اصلاح دایمی وضع کنونی و رویارویی با موارد یا اقدام‌های ضد اصلاح که به وسیلهٔ کسانی به عمل می‌آید که می‌خواهند با قرارگرفتن در زیر چتر «حفظ وضع موجود» قدرت خود را حفظ نمایند.[۶۹] موفقیت چارچوب نظری این است که پس از رویارویی با حرکت‌های ضد اصلاح (که در مسیر خود با آنها روبه رو می‌شود) کماکان با قدرت مسیر اصلاحات را ادامه دهد. از سوی دیگر باید موارد قابل ذکر تکمیل‌نشده، ناسازگاری‌های داخلی، ابهام‌ها، استدلال‌های مداربسته و ابراز نظرهای بی‌بنیه و اساس را مورد توجه قرار دهد.[۷۰]

معیار عملیاتی برای سنجش میزان موفقیت مفهوم چارچوب نظری این است که چارچوب‌های نظری افزایش و گسترش یابند و کشورهای زیر را در بر بگیرند:

- ایالات متحدهٔ آمریکا؛
- استرالیا؛
- نیوزیلند؛
- کانادا؛
- انگلستان؛
- تونس؛ و
- چین.

www.irhesabdaran.ir

فصل ۶

ساختار تئوری حسابداری

پیش از این، در تعریف تئوری حسابداری گفته شد که مرزهای این تئوری تا آن‌جا گسترش می‌یابد که بتواند معیار سنجش ارائه نماید، اطلاع‌رسانی و در مورد فعالیت‌های اقتصادی سه نوع داده ارائه کند. آنها عبارت‌اند از:

۱. داده‌هایی که فعالیت اقتصادی را نشان می‌دهند؛
۲. سنجش یا اندازه‌گیری داده‌هایی که فعالیت اقتصادی را نشان می‌دهند؛
۳. انتقال داده‌هایی که فعالیت اقتصادی را نشان می‌دهند. (اطلاع‌رسانی)[۱]

درک کامل گسترهٔ کنونی و آیندهٔ حسابداری نه تنها به درک مقررات خاص حسابداری، بلکه به درک ساختار تئوری حسابداری (همان مجموعه‌ای که این مقررات خاص از آن استخراج می‌شود) بستگی دارد. تدوین ساختار تئوری حسابداری برای توجیه هر چه بهتر قواعد و مقررات خاص حسابداری، که در زمان کنونی وجود دارند، با بررسی‌های «پیتون» آغاز شد، چراکه او مبانی بنیادی حسابداری را مورد بررسی قرار داد.[۲] این تلاش به وسیلهٔ تعدادی از نظریه‌پردازان حسابداری که از روش قیاسی[۳] یا روش استقرایی[۴] استفاده می‌نمودند، ادامه یافت. هدف اولیهٔ آنها این بود که بدیهیات (فرض‌های مسلم) و اصول حسابداری را تدوین نمایند و یک تئوری منسجم حسابداری ارائه کنند و بدان وسیله حسابداران را قادر سازند که کیفیت گزارشگری مالی را بهبود بخشند.

با وجود این که تئوری‌های ارائه‌شده، با توجه به نوع استفاده‌کننده از اطلاعات حسابداری، «کاربرد» داده‌های تشکیل‌دهندهٔ مجموعهٔ اطلاعات حسابداری و ماهیت محیط مفروض که استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان داده‌های حسابداری نگرش خود را بر پایهٔ آنها

www.irhesabdaran.ir

می‌گذارند، متفاوتند، ولی همهٔ این تئوری‌ها یک چارچوب مرجع یا ساختاری از تئوری حسابداری ارائه می‌دهند؛ یعنی چیزی که می‌توان در درون آن مطلوبیت روش‌های خاص را مورد قضاوت قرار داد. با وجود این که امکان دارد بر اساس روش‌شناسی مورد استفاده و مفروضات در نظر گرفته‌شده، عناصر این ساختار فرق کند، ولی در ادبیات و در مرحلهٔ عمل، از نظر عناصر مشخص اصلی (به عنوان مبانی تئوری حسابداری)، اتفاق نظر وجود دارد.

۱ ـ ۶. ماهیت ساختار یک تئوری حسابداری

صرف نظر از نوع روش یا روش‌شناسی مورد استفاده، برای تدوین یک تئوری حسابداری (قیاسی، استقرایی، تجویزی یا توصیفی)، چارچوب مرجع حاصل‌شده، بر پایهٔ مجموعه‌ای از عناصر و روابط قرار دارد که فرایند تدوین مقررات خاص حسابداری را تحت نفوذ قرار می‌دهد. همان گونه که در نمودار ۱ ـ ۶ نشان داده شده، ساختار تئوری حسابداری دربرگیرندهٔ عنصرهای زیر است:

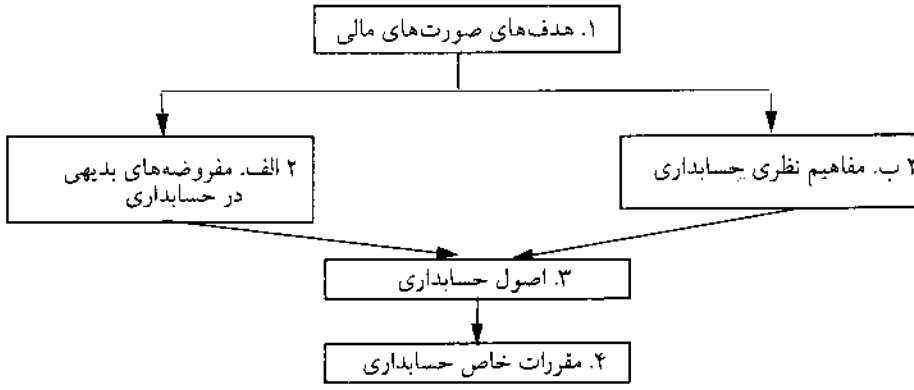
۱. بیان هدف‌های صورت‌های مالی.
۲. بیان فرض‌های مسلم (بدیهیات) و مفاهیم نظری حسابداری در رابطه با مفروضات محیط و ماهیت واحد حسابداری. این فرض‌های مسلم (بدیهیات) و مفاهیم نظری از هدف‌های ابرازشده، استخراج می‌شوند.
۳. بیان اصول بنیادی حسابداری که مبتنی بر فرض‌های مسلم (بدیهیات) و مفاهیم نظری هستند.
۴. مجموعه‌ای از مقررات خاص حسابداری استخراج‌شده از این اصول حسابداری.

در فصل پنج، دربارهٔ نخستین عنصر (تعیین هدف‌های صورت‌های مالی) بحث کردیم. در فرایند تدوین ساختار تئوری، اهمیت این هدف‌ها را نباید نادیده انگاشت. در این بحث به چهارمین عنصر (مجموعه‌ای از دانش یا مقررات خاص برای حسابداران) یعنی عنصری که موضوع درس‌های اولیه حسابداری است، نخواهیم پرداخت. در این فصل دربارهٔ سه رکن باقی‌مانده از تئوری حسابداری بحث خواهیم کرد. آنها عبارت‌اند از:

۱. فرض‌های مسلم یا بدیهیات حسابداری؛
۲. مفاهیم نظری حسابداری؛
۳. اصول حسابداری.

www.irhesabdaran.ir

نمودار ۱ ـ ۶



۲ ـ ۶. ماهیت فرض‌های مسلم یا بدیهیات حسابداری، مفاهیم نظری و اصول حسابداری

در حسابداری، ارائهٔ فرض‌های مسلم یا بدیهیات، مفاهیم نظری و اصول حسابداری همواره یکی از مشکل‌ترین، هیجان‌انگیزترین و دشوارترین کارها بوده است. نبود واژگان فنی دقیق (چیزی که بیشتر نظریه‌پردازان به آن اعتراف کرده‌اند) موجب پیچیده‌ترشدن این مسئله شده است. «لیتل‌تان» با بیان جملهٔ زیر به این مسئله اشاره دارد:

> به طور معمول هر کتابی دارای آمیزه‌ای از بدیهیات، فرض‌های مسلم، اصول متعارف، اصول کلی، روش‌ها، مقررات، قواعد، فرض‌های مسلم، رویه‌ها، اصول و استانداردهاست. نمی‌توان این واژگان یا اصطلاحات را مترادف هم دانست.(۵)

برای پرهیز از این ابهام می‌توان تدوین ساختار تئوری حسابداری را به عنوان یک فرایند قیاسی، تعاملی (اجزا و روابط متقابل با یکدیگر دارند) دانست که در آن، فرض‌های مسلم (بدیهیات) و مفاهیم نظری چیزهایی که مقررات خاصی از آنها استخراج می‌شود ـ بر مبنای هدف‌های حسابداری قرار دارند. ما کار خود را با تعریف‌های زیر آغاز می‌کنیم:

۱. ***فرض‌های مسلم حسابداری یا بدیهیات***، گفتارهای بی‌نیاز از توضیح هستند که معمولاً به سبب سازگاری با هدف‌های صورت‌های مالی پذیرفته می‌شوند و محیط‌های اقتصادی، سیاسی ـ اجتماعی و قانونی را که حسابداری در آن به اجرا در می‌آید، ترسیم می‌نمایند.

۲. ***مفاهیم نظری حسابداری*** هم گفتارهای بی‌نیاز از توضیح یا بدیهیاتی هستند که معمولاً به سبب سازگاری با هدف‌های صورت‌های مالی پذیرفته می‌شوند و ماهیت

www.irhesabdaran.ir

واحدهای اقتصادی را (که در سیستم اقتصاد آزاد که وجوه مشخصهٔ آنها مالکیت شخصی دارایی‌هاست) ترسیم می‌نمایند.

۳. ***اصول حسابداری*** قواعد عمومی تصمیم‌گیری هستند که از هدف‌ها و مفاهیم نظری حسابداری (از هر دو) استخراج می‌شوند و بر فرایند ارائهٔ مقررات خاص حسابداری اعمال نفوذ می‌نمایند.

۴. ***مقررات خاص حسابداری*** از اصول حسابداری استخراج می‌شوند و در رابطه با مبادلات و رویدادهای خاص که یک واحد حسابداری با آن روبه‌رو می‌شود، مطرح‌اند.

۳ ـ ۶. فرض‌های مسلم حسابداری: بدیهیات

۱ـ ۳ ـ ۶. واحد سازمانی: یک امر بدیهی

در حسابداری نتایج عملیات واحدهای خاصی را که جدا و متمایز از نظر مالکان این واحدهاست، اندازه‌گیری می‌کنند. فرض مسلم مزبور بر اساس این دیدگاه قرار دارد که هر واحد اقتصادی یک شخصیت حسابداری متمایز و جدا از مالکان و سایر واحدهای اقتصادی است. در این فرض مسلم حوزهٔ عمل حسابدار معین شده و تعداد هدف‌ها، رویدادها و ویژگی‌های رویدادها را که باید در صورت‌های مالی گنجانید، مشخص می‌شوند. این فرض مسلم (یا امر بدیهی) حسابدار را قادر می‌سازد تا بین مبادلات شخصی مالک و مبادلات واحد اقتصادی تفاوت قایل شود: حسابدار باید مبادلات واحد اقتصادی، و نه داد و ستدهای مالکان آن واحد را گزارش کند. هم‌چنین در این فرض مسلم، مسئولیت امانت‌داری مدیریت نسبت به سهامداران مشخص می‌شود. مفهوم واحد اقتصادی را در مورد شرکت‌های زیر به کار می‌برند: شرکت‌های تضامنی، مالکیت‌های انفرادی، شرکت‌های سهامی (شرکت‌های سهامی عام یا سهامی خاص) و شرکت‌های تجاری بزرگ و کوچک، بخشی از یک واحد اقتصادی (مانند یک واحد اقتصادی مستقل) و یا چندین واحد اقتصادی (مثل تلفیق واحدهای اقتصادی وابسته).

یک راه برای تعریف ***شخصیت حسابداری***[1] این است که به تعریف واحد مسئول فعالیت‌های اقتصادی و کنترل عملیات این واحد پرداخته شود. فرض مسلم شمارهٔ ۲ ـ A از اولین بیانیهٔ واحد تحقیقات حسابداری چنین بیان می‌کند که، «فعالیت اقتصادی به وسیلهٔ واحدهای اقتصادی انجام می‌شود».[۶] با ارائهٔ صورت‌های مالی تلفیقی چند واحد مختلف

1. accounting entity.

www.irhesabdaran.ir

از یک واحد اقتصادی منحصر به فرد (بدون توجه به تفاوت‌های حقوقی یا قانونی آنها) می‌توان چنین وضعی را به بهترین شیوه به نمایش گذاشت [نمونه‌ای را ارائه کرد].

روش دیگر برای ارائهٔ تعریفی از واحد اقتصادی این است که آن را در قالب منافع اقتصادی استفاده کنندگان مختلف (و نه بر اساس فعالیت‌های اقتصادی و کنترل عملیات آن واحد) تعریف کرد. این روش مبتنی بر استفاده‌کننده (و نه بر مبنای واحد اقتصادی) است. منافع استفاده‌کنندگان، و نه منافع حاصل از فعالیت‌های واحد اقتصادی، مرزهای شخصیت حسابداری و اطلاعات قابل ارائه در صورت‌های مالی را مشخص می‌نماید. ***کمیتهٔ مطالعات پژوهشی دربارهٔ استانداردها و مفاهیم***، در ***انجمن حسابداری آمریکا*** در سال ۱۹۶۴ در بررسی مفهوم واحد اقتصادی این دیدگاه را تأیید کرد و ابراز داشت که «مرزهای یک چنین واحد اقتصادی به روش‌های زیر تعیین می‌شوند:

۱. از طریق تعیین فرد یا گروه ذی‌نفع؛ و

۲. از طریق تعیین ماهیت منافع آن فرد یا گروه.»[۷]

روش دوم توانست امکان گسترش‌دادن داده‌هایی را که ممکن است از حوزه یا گسترهٔ جدید حسابداری حاصل شود (در حالی که این رشته می‌کوشد نیازهای اطلاعاتی بالقوهٔ همهٔ استفاده‌کنندگان را تأمین نماید) توجیه کند. برای مثال، می‌توان به صورتی راحت‌تر اطلاعات حاصل از پذیرفتن حسابداری منابع انسانی، حسابداری اقتصادی ـ اجتماعی، هزینه سرمایه و گزارش پیش‌بینی‌های مالی را در گزارش‌های مالی گنجانید؛ چرا که این روش در تعریف شخصیت حسابداری بر اساس روش مبتنی بر استفاده‌کننده عمل می‌کند و بر اساس روش مبتنی بر واحد اقتصادی نیست.

۲ ـ ۳ ـ ۶. فرض مسلم تداوم فعالیت: یک امر بدیهی

یک امر بدیهی یا فرض مسلم به نام تداوم فعالیت وجود دارد و بر این اساس قرار دارد که واحد اقتصادی فعالیت‌های خود را تا زمانی ادامه خواهد داد که بتواند به طرح‌ها، تعهدات و فعالیت‌های جاری خود تحقق بخشد. این فرض مسلم یا امر بدیهی مبتنی بر این فرض است که انتظار نمی‌رود واحد اقتصادی در آیندهٔ قابل پیش‌بینی منحل شود و از این رو، واحد اقتصادی برای یک دورهٔ زمانی نامحدود به فعالیت خود ادامه خواهد داد. چنین فرضی که نشان از ثبات وضعیت واحد اقتصادی دارد، منعکس‌کنندهٔ انتظارهای همهٔ گروه‌های ذی‌نفع در واحد اقتصادی است. از این رو، صورت‌های مالی تنها یک چشم‌انداز موقتی از وضعیت مالی شرکت ارائه می‌کنند و تنها بخشی از یک سلسله گزارش‌های مستمر می‌باشند. به

استثنای شرایط انحلال، استفاده کننده اطلاعات مزبور را بدین‌گونه تفسیر خواهد کرد که بر اساس این فرض که واحد اقتصادی ادامهٔ فعالیت خواهد داد، تهیه و ارائه شده است. بر همین اساس، اگر یک واحد اقتصادی دارای عمری محدود باشد، گزارش‌های ارائه‌شده و داده‌های مربوط به زمان قطع فعالیت و ماهیت انحلال را مشخص خواهند کرد.

تداوم فعالیت به عنوان یک فرض بدیهی، این دیدگاه را توجیه می‌کند که ارزش دارایی‌ها بر اساس شرایط عدم انحلال تعیین شود و از این رو، برای ثبت استهلاک نیز مبنایی را ارائه می‌نماید. نخست، نظر به این که در تعیین ارزش دارایی‌ها، به کارگیری ارزش جاری و ارزش تسویه (هیچ یک) مناسب نمی‌باشد، از این رو، بر پایهٔ فرض مسلم [تداوم فعالیت] تعیین ارزش بسیاری از اقلام با استفاده از ارزش‌های تاریخی صورت می‌گیرد. دوم، دارایی‌های ثابت و نامشهود در طول عمر مفید خود (و نه در دوره‌ای کوتاه‌تر و انحلال زود هنگام) مستهلک می‌شوند.

هم‌چنین با استفاده از فرض مسلم تداوم فعالیت، می‌توان درباره ***تئوری انتفاع*** استدلال کرد. انتظار سودهای آینده مدیران را تشویق می‌نماید که به آینده نگاه کنند و در سرمایه‌گذاران ایجاد انگیزه نماید تا سرمایهٔ واحد اقتصادی را تأمین نمایند. برای توجیه «تئوری انتفاع»، تداوم فعالیت (یعنی دوام نامحدود شخصیت حسابداری) ضروری است.

بسیاری از نظریه‌پردازان حسابداری فرض مسلم تداوم فعالیت را یک عرف لازم و ضروری در حسابداری به حساب می‌آورند. پیتون و لیتل‌تان به بیان ساده ابراز می‌نمایند که «اگر قرار باشد فعالیتی به طور ناگهانی قطع شود، توان این را نخواهیم داشت که برای حسابداری مبنایی را ارائه نماییم».(۸)

اما همهٔ نظریه‌پردازان حسابداری فرض مسلم تداوم فعالیت را بدین‌گونه تفسیر نمی‌کنند. ***استوری***[1] و استرلینگ به صورت جداگانه، چنین استدلال می‌کنند که این فرض مسلم نمی‌تواند موضوع تعیین ارزش موجودی‌ها بر مبنای بهای تمام‌شده را توجیه نماید.(۹) استوری چنین استدلال می‌کند که طبق قاعدهٔ تحقیق و نه قاعدهٔ تداوم فعالیت باید موجودی کالا را بر اساس بهای تمام‌شده اندازه‌گیری کرد.(۱۰) استرلینگ چنین استدلال می‌کند که اگر فرض کنیم که یک «شخصیت حسابداری» عمر نامحدود دارد (در آن صورت) این فرض نمی‌تواند کاربرد ارزش تسویهٔ نهایی را توجیه کند، ولی از سوی دیگر با توجه به فرض این صاحب‌نظر، هنگامی که روش‌های «مربوط» دیگر برای تعیین ارزش وجود ندارد، نمی‌توان

1. Storey

www.irhesabdaran.ir

دلیل قانع‌کننده برای استفاده از ارزش‌های تاریخی ارائه کرد. گذشته از این، با فرض برقراری تداوم فعالیت لازم است آن را در قالب یک «پیش‌بینی» به تصور درآورد.

برخی از نظریه‌پردازان حسابداری ترجیح می‌دهند در ساختار تئوری حسابداری این فرض تداوم فعالیت را نگنجانند. «چامبرز» تداوم فعالیت را به عنوان یک واحد اقتصادی به تصور در می‌آورد که به صورت دایم در وضع انحلال اختیاری و نه در وضع انحلال اجباری قرار دارد.(۱۱) چنین تفسیری از تداوم فعالیت با کاربرد ***معادل ارزش نقدی جاری*** که چامبرز به عنوان یک مبنای تعیین ارزش ارائه می‌کند، سازگار است. سایر نظریه‌پردازان این فرض، تداوم فعالیت، را در ساختار تئوری حسابداری خود نمی‌گنجانند، زیرا چنین فرض می‌کنند که برای یک ساختار تئوری حسابداری این پدیده «نامربوط» است.(۱۲)

همهٔ این اعتراض‌ها به ضرورت ارائهٔ تفسیری مجدد از این فرض مسلم اشاره دارند. امکان دارد فرض مسلم مزبور را از این دیدگاه مورد توجه قرار داد که نوعی قضاوت در مورد دوام یک واحد اقتصادی است که این دوام بر اساس شواهد و مدارک واقعی، که نوعی معلول هستند، قرار دارد. **فرمگن**[1] تعریفی را ارائه می‌کند که با این دیدگاه سازگار است مبنی بر این که تداوم فعالیت یک «نتیجه» یا «یک قضاوت» است و یک «فرض» نمی‌باشد و بر پایهٔ همین دیدگاه ابراز می‌کند که «بر اساس مدارک و شواهدی که معلول می‌باشند واحد اقتصادی به گونه‌ای به تصور می‌آید که فعالیت نامحدود دارد و ارائهٔ چنین دیدگاهی بر اساس فقدان مدارک و شواهدی که بیانگر علت باشند، قرار ندارد».(۱۳)

۳ ـ ۳ ـ ۶. فرض مسلم واحد اندازه‌گیری: یک امر بدیهی

برای این‌که بتوان مبادلات یک واحد اقتصادی را به گونه‌ای همانند (متحدالشکل) محاسبه و منظور کرد، لازم است یک واحد سنجش یا اندازه‌گیری وجود داشته باشد. در حسابداری، معیار متداول و منتخب همان ***واحد سنجش پولی*** است. مبادلهٔ کالاها، خدمات و سرمایه بر حسب پول اندازه‌گیری می‌شود. فرض مسلم واحد اندازه‌گیری بر اساس این دیدگاه استوار است که حسابداری یک فرایند سنجش، اندازه‌گیری و اطلاع‌رسانی است و بدین‌گونه فعالیت‌های واحد اقتصادی بر حسب پول قابل سنجش و اندازه‌گیری ارائه می‌شود.

وجود چنین فرض مسلمی به نام «واحد اندازه‌گیری یا واحد پولی» بدین معنی است که در حسابداری دو عامل اصلی محدودکننده وجود دارند. نخست، حسابداری به پیش‌بینی

---

1. Fremgen

www.irhesabdaran.ir

اطلاعات که بر حسب واحد پول بیان می‌شوند، محدود است. در حسابداری اطلاعات «مربوط» و غیرپولی ثبت نمی‌شوند و این اطلاعات منتقل نمی‌شوند (اطلاع‌رسانی نمی‌شود). تصور بر این است که اطلاعات حسابداری اصولاً پولی و کمّی (دارای کمیت و قابل اندازه‌گیری) هستند؛ و نیز چنین پنداشتی وجود دارد که اطلاعات غیرحسابداری از نوع غیر پولی و غیر کمّی می‌باشند. این دیدگاه ما را رهنمون می‌شود تا اطلاعات حسابداری را بدین‌گونه تعریف کنیم: «کمّی، رسمی، دارای ساختار، حسابرسی یا تأییدشده، قابل‌شمارش و گذشته‌گرا» و اطلاعات غیرحسابداری را بدین‌گونه تعریف نماییم «کیفی، غیررسمی، بدون ساختار، حسابرسی یا تأییدنشده و آینده‌گرا»[۱۴]. ولی تعریف‌های مزبور نشان‌دهندهٔ این است که اگر چه حسابداری یک رشتهٔ علمی است و با فعالیت‌های پولی و قابل سنجش و قابل انتقال در ارتباط می‌باشد، ولی این رشتهٔ علمی به تدریج گسترش یافته و وارد زمینه‌هایی شده است که در گذشته دارای ماهیت کیفی بوده‌اند. در واقع، تعدادی از تحقیق‌های تجربی به اطلاعات حسابداری «مربوط» (در مقایسه با اطلاعات حسابداری) اشاره می‌کنند.[۱۵]

از محدودیت ایجادشده به وسیلهٔ این فرض مسلم، چنین استنباط می‌شود که حسابداری با واحد پول سر و کار دارد، که آن هم به خودی خود، یک واحد سنجش یا اندازه‌گیری می‌باشد. نخستین ویژگی قابل توجه در این ارتباط، ***قدرت خرید واحد پولی*** یا مقدار کالاها یا خدماتی است که این پول می‌تواند خرید کند. بر عکس متر، که همیشه بدون تغییر برابر با ۱۰۰ سانتی‌متر می‌باشد، قدرت خرید واحد پولی، که دلار است، دستخوش تغییر قرار می‌گیرد. در تئوری متداول حسابداری، برای حل چنین مسئله‌ای ابراز می‌شد که واحد سنجش ***ثبات پولی*** نیز یک فرض مسلم است، بدین مفهوم که در این فرض مسلم یا امر بدیهی چنین فرض می‌شد که قدرت خرید دلار با گذشت زمان یا ثابت است و یا تغییرهای بسیار جزئی می‌نماید. اگر چه هنوز هم در گزارشگری مالی فرض مسلم یا امر بدیهی «ثبات پول» رعایت می‌شود، ولی همواره مورد انتقاد دایمی قرار گرفته است. حرفهٔ حسابداری با این دشواری و چالش روبه‌رو است که باید بین «واحد پول» و «واحد قدرت خرید عمومی» یکی را به عنوان واحد سنجش انتخاب نماید.

۴ ـ ۳ ـ ۶. فرض مسلم دورهٔ حسابداری: یک امر بدیهی

با وجود این که تداوم فعالیت، به عنوان یک فرض مسلم، بر این اساس قرار دارد که واحد اقتصادی برای یک دورهٔ نامحدود وجود خواهد داشت، ولی استفاده‌کنندگان از صورت‌های

www.irhesabdaran.ir

مالی برای تصمیم‌گیری‌های کوتاه‌مدت دربارهٔ وضعیت مالی و نتایج عملیات یک واحد اقتصادی به انواع اطلاعات نیاز دارند. دورهٔ حسابداری، یک فرض مسلم، در واکنش به این عامل محدودکننده که در محیط استفاده‌کنندگان اعمال می‌شود، اساس موجودیت خود را بر این پایه می‌گذارد که گزارش‌های مربوط به پیش‌بینی تغییر در ثروت واحد اقتصادی باید در دوره‌های زمانی مشخص ارائه شود. این دوره‌های زمانی متفاوت‌اند، ولی قوانین مالیات بردرآمد ایجاب می‌کند که سود بر مبنای سالانه محاسبه شود و رویه‌های سنتی تجارت هم منجر به یک دورهٔ معمولی یکسان شده است. اگر چه بیشتر شرکت‌ها از دوره‌ای از حسابداری استفاده می‌کنند که با سال تقویمی مطابقت می‌نماید، ولی برخی از شرکت‌ها هم سال مالی یا سال «طبیعی» دارند. هنگامی که چرخهٔ تجارت یا بازرگانی با سال مالی تطبیق نمی‌کند، روش معقول‌تر این است که دورهٔ حسابداری زمانی پایان می‌یابد که فعالیت تجاری به پایین‌ترین نقطهٔ خود می‌رسد. به سبب نیاز به اطلاعات به‌هنگام‌تر، مربوط‌تر و بیشتر، واحدهای اقتصادی گزارش‌های میان‌دوره‌ای منتشر می‌کنند و دربارهٔ دوره‌های سه‌ماهه یا یک‌ماهه اطلاعاتی را ارائه می‌نمایند. تحقیق‌های تجربی بر روی واکنش بازار سهام در برابر انتشار گزارش‌های میان‌دوره‌ای و اثر این گزارش‌ها بر تصمیم‌های سرمایه‌گذاری استفاده‌کنندگان مؤید سودمندبودن گزارش‌های میان‌دوره است. هیئت اصول حسابداری برای اطمینان‌بخشیدن نسبت به قابل اعتمادبودن گزارش‌های میان‌دوره‌ای بیانیهٔ شماره ۲۸ را منتشر کرد که طبق آن گزارش‌های میان‌دوره‌ای باید بر اساس همان اصول و رویه‌های حسابداری قرار گیرد که در تهیهٔ گزارش‌های سالانه مورد استفاده قرار می‌گیرند.

دورهٔ حسابداری، به عنوان یک فرض مسلم، برای این‌که واحد اقتصادی را ملزم نماید گزارش‌های مالی دوره‌ای و کوتاه‌مدت، ارائه نمایند، در اجرای این فرض مسلم دو فرایند حسابداری «تعهدی» و «معوق» اعمال می‌شود که کاربرد آنها نشان‌دهندهٔ تفاوت بین «حسابداری نقدی» و «حسابداری تعهدی» می‌باشد. در هر دوره‌ای، برای تهیهٔ صورت وضعیت مالی واحد اقتصادی از نظر هزینه‌های پیش‌پرداخت‌شده، درآمدهای وصول‌نشده، دستمزدهای پرداخت‌نشده و هزینه‌های استهلاک، باید از فرایند «تعهدی» و «معوق» استفاده نمود. یک حسابدار با تکیه بر تجربه و قضاوت می‌تواند رعایت پدیده‌های «تعهد» و «معوق‌شدن» اقلام را تضمین نماید. با وجود این‌که امکان دارد گزارش‌های مالی کوتاه‌مدت ضابطه‌مند و دقیق نباشد، ولی این نقاط ضعف تحت‌الشعاع اهمیتی قرار می‌گیرد که این گزارش برای استفاده‌کننده دارند. بر همین اساس در فرایند حسابداری هنوز هم این گزارش‌ها ارائه می‌شود.

www.irhesabdaran.ir

۴ ـ ۶. مفاهیم نظری حسابداری

۱ ـ ۴ ـ ۶. تئوری مالکیت

از دیدگاه تئوری مالکیت، واحد اقتصادی نمایندهٔ وکیل یا نظامی است که به وسیلهٔ آن سهامداران یا کارآفرینان مشخص فعالیت می‌کنند.[۱۶] دیدگاه مبتنی بر گروه مالکان به عنوان یک کانون توجه از راه‌هایی منعکس می‌شود که به وسیلهٔ آن، ثبت‌ها و دفاتر حسابداری نگهداری و صورت‌های مالی تهیه می‌شوند. نخستین هدف تئوری مالکیت عبارت است از محاسبهٔ تعیین و تحلیل «ارزش ویژه» یک مالک. بر همین اساس، معادلهٔ حسابداری عبارت است از:

حقوق مالکیت = بدهی‌ها ـ دارایی‌ها

به بیان دیگر، مالک صاحب دارایی‌ها و بدهی‌هاست. اگر بتوان بدهی‌ها را نوعی دارایی منفی به حساب آورد، می‌توان گفت که تئوری مالکیت بر دارایی‌ها متمرکز است، و در نتیجه مبتنی بر ترازنامه می‌باشد. ارزش دارایی‌ها تعیین می‌شود و ترازنامه تهیه می‌گردد و به این وسیله تغییر در حق مالکیت یا ثروت مالکان محاسبه می‌شود. تصور بر این است که درآمد و هزینه، به ترتیب، موجب افزایش یا کاهش ارزش ویژه می‌شوند و این افزایش یا کاهش به سبب سرمایه‌گذاری یا برداشت مالکان از سرمایه نمی‌باشد. از این رو، در محاسبهٔ سود خالص، بهرهٔ وام و مبالغ مربوط به مالیات بر درآمد واحد اقتصادی، هزینه هستند؛ در حالی که سود تقسیمی به عنوان برداشت از سرمایه به حساب می‌آید.

با وجود این که تئوری مالکیت به طور معمول، بیش از هر چیز، در مورد شرکت‌های خانوادگی، مالکیت فردی (شرکت خصوصی) یا تضامنی سازگار است، ولی می‌توان اثرهای ناشی از این تئوری را در برخی از مقررات خاص حسابداری و واژگانی مشاهده کرد که در شرکت‌های بزرگ سهامی به کار برده می‌شوند. برای مثال، اگر سود از دیدگاه شرکت محاسبه شود، مقدار آن پس از منظورکردن بهره و مالیات بردرآمد به عنوان هزینه‌های جاری به دست می‌آید و این عدد نشان‌دهندهٔ «سود خالص سهامداران» است و نه سود خالص برای همهٔ آنها که سرمایه را تأمین کرده‌اند. به همین شیوه، عبارت‌ها یا اصطلاحاتی مانند **سود هر سهم** و **سود تقسیمی هر سهم**، بر دیدگاه مالکیت تأکید می‌نمایند (دارای چنین مفهومی هستند). از دیدگاه «روش ارزش ویژه» در محدودهٔ حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تابعه نیازمند تهیهٔ صورت‌های مالی تلفیقی نمی‌باشد. توصیه می‌شود که سهم واحد سرمایه‌گذار از سود خالص واحد تابعه به حساب گرفته شود و در سود خالص شرکت اصلی ثبت شود. در دیدگاه مبتنی بر مالکیت هم از چنین روشی استفاده می‌شود.

در تئوری مالکیت می‌توان چنین فرض کرد که دست کم دو شکل از مالک وجود دارد، و

www.irhesabdaran.ir

با توجه به این‌که چه کسی را باید در گروه مالک گنجانید، متفاوتند. در شکل نخست، تنها دارندگان سهام عادی بخشی از گروه مالکان را تشکیل می‌دهند و دارندگان سهام ممتاز حذف می‌شوند.(۱۷) از این رو، هنگام محاسبهٔ عایدات مالک شرکت، سود تقسیمی متعلق به سهام ممتاز کسر می‌گردد. شکل بسیار دقیق تئوری مالکیت درست همانند دیدگاه مبتنی بر ***ارزش ویژهٔ باقی‌مانده*** است که ***استاباس***[1] ارائه کرد.(۱۸) در اجرای روش مبتنی بر این دیدگاه، که با این شکل از تئوری مالکیت سازگار است، برای محاسبهٔ سود خالص، سود تقسیمی متعلق به سهام ممتاز کسر می‌شود تا سود خالص متعلق به «ارزش ویژهٔ باقی‌مانده» به دست آید و بر آن اساس سود هر سهم محاسبه می‌شود. در شکل دوم از تئوری مالکیت، هر دو گروه سهام عادی و سهام ممتاز در حساب حقوق صاحبان سهام گنجانده می‌شوند.(۱۹) چنین دیدگاه گسترده‌تری از این تئوری، توجه خود را بر بخش حقوق سهامداران (ترازنامه) و مبلغی که به حساب همهٔ دارندگان سهم در صورت سود و زیان بستانکاران می‌شود، معطوف می‌کند.

۲ ـ ۴ ـ ۶. تئوری مبتنی بر واحد اقتصادی

در تئوری مبتنی بر واحد اقتصادی به واحد اقتصادی از این زاویه نگاه می‌شود که پدیده‌ای جدا و متمایز از کسانی است که سرمایهٔ آن را تأمین می‌نمایند. به بیانی ساده‌تر، واحد اقتصادی، و نه مالک، در کانون توجه قرار می‌گیرد. واحد تجاری مالک منابع (دارایی‌های) این واحد است و در برابر ادعاهای مالکان و ادعاهای اعتباردهندگان خود را مسئول (مدیون) می‌داند. معادلهٔ حسابداری از این دیدگاه، به صورت زیر است:

حقوق افراد ذی‌نفع = دارایی‌ها

بدهی‌ها + حقوق مالکان = دارایی‌ها

دارایی‌ها حقوق متعلق به واحد اقتصادی هستند؛ ارزش ویژه نمایانگر منابع تأمین‌کنندهٔ دارایی‌هاست و در برگیرندهٔ بدهی‌ها و حقوق مالکان می‌باشد. اعتباردهندگان و سهامداران صاحبان ارزش ویژه‌اند. با وجود این که از نظر سود، کنترل ریسک و در حالت انحلال شرکت، دارای حقوق متفاوت هستند. از این رو، سود کسب‌شده متعلق به واحد اقتصادی است، البته تا زمانی که به صورت سود تقسیمی بین سهامداران تقسیم شود. از آن‌جا که

---

1. Staubus

www.irhesabdaran.ir

واحد اقتصادی مسئولیت تأمین ادعاهای دارندگان ارزش ویژه را بر عهده دارد، گفته می‌شود که تئوری مبنی بر واحد اقتصادی «متمرکز بر سود» است و در نتیجه مبتنی بر صورت سود و زیان می‌باشد. پاسخگویی به صاحبان حقوق مالکیت از طریق محاسبهٔ نتایج عملیات مالی و عملیاتی به صاحبان حقوق مالکیت پاسخ داده می‌شود. بر همین اساس پس از تأمین ادعاهای سایر دارندگان حق ویژه (برای مثال، پرداخت بهرهٔ وام بلندمدت و مالیات بردرآمد) سود باقی‌مانده به حساب حقوق مالکان ارائه می‌شود. تصور بر این است تنها هنگامی که سود تقسیمی اعلام می‌شود، افزایش حقوق مالکان به عنوان سود سهامداران به حساب می‌آید. به همین شیوه سود تقسیم‌نشده متعلق به واحد اقتصادی است. زیرا نشان‌دهندهٔ ***حقوق مالکیت اقتصادی در خویش*** است.[۲۰] توجه کنید در رعایت دقیق تئوری مبتنی بر واحد اقتصادی ایجاب می‌کند که مالیات بردرآمد و بهرهٔ وام به عنوان توزیع سود و نه هزینه به حساب آیند. باور عموم در تفسیر تئوری مبتنی بر واحد اقتصادی این است که بهره و مالیات بردرآمد چیزی جز هزینهٔ دوره نمی‌باشند.

تئوری مبتنی بر واحد اقتصادی، در آن دسته از واحد اقتصادی که از مالکان متمایز و جداست، بیشترین کاربرد را دارد. در برخی از مقررات خاص حسابداری و واژگان فنی که در عمل مورد استفاده قرار می‌گیرند، می‌توان اثرهای ناشی از تئوری مبتنی بر واحد اقتصادی را مشاهده کرد. نخست، در تعیین ارزش موجودی‌ها، تئوری مبتنی بر واحد اقتصادی بیشتر طرفدار ارزش اولین صادره از آخرین وارده (و نه روش اولین صادره از اولین وارده) است؛ زیرا به روش اولین صادره از آخرین وارده می‌توان سود را به شیوهٔ بهتری محاسبه کرد، البته از دیدگاه کاربرد تئوری مالکیت. دوم، تعریف متداول از درآمد به عنوان محصول واحد اقتصادی و هزینه به عنوان کالاها و خدمات مصرف‌شده برای کسب این درآمدها با دیدگاه مبتنی بر تئوری واحد اقتصادی (که دارای شاخص عملکرد و پاسخگویی در برابر دارندگان حق ویژه است) سازگار است. سوم، تهیهٔ صورت‌های مالی تلفیقی و شناسایی مالکان اقلیت و تفکیک آنها از کسانی که حق ویژه دارند (به عنوان دارندگان حق ویژه)، نیز با تئوری مبتنی بر واحد اقتصادی سازگار است. سرانجام، تئوری مبتنی بر واحد اقتصادی (با تأکیدی که بر محاسبهٔ مناسبی از سود برای دارندگان حق ویژه می‌نماید) و تئوری مالکیت (با تأکیدی که به شیوه‌ای مناسب برای تعیین ارزش دارایی‌ها می‌نماید) هر دو، برای تعیین ارزش عناصر تشکیل‌دهندهٔ صورت‌های مالی، دیدگاه مبتنی بر ارزش جاری یا مبنایی غیر از ارزش‌های تاریخی را مورد تأیید قرار می‌دهند.

www.irhesabdaran.ir

۳ ـ ۴ ـ ۶. تئوری مبتنی بر وجوه مستقل

بر اساس تئوری مبتنی بر وجوه مستقل، مبنای حسابداری نه مالک و نه واحد اقتصادی، بلکه گروهی از دارایی‌ها و تعهدات مربوطه و محدودیت‌ها به نام **وجوه** است که مصرف دارایی‌ها بر آن اساس انجام می‌شود.[۲۱] از این رو، از دیدگاه تئوری مبتنی بر وجوه مستقل، واحد اقتصادی به عنوان منابع اقتصادی (وجوه) و بدهی‌های مربوطه و محدودیت‌هایی مورد توجه قرار می‌گیرد که در رابطه با مصرف این دارایی‌ها مطرح‌اند. معادلهٔ حسابداری به صورت زیر است:

دارایی‌ها = محدودیت‌های دارایی‌ها

واحد حسابداری بر حسب دارایی‌ها و محل مصرف این دارایی‌ها (مورد تعهد آنها) تعریف می‌شود. بدهی‌ها نمایانگر یک سلسله از محدودیت‌های قانونی و اقتصادی هستند که بر مصرف این دارایی‌ها اعمال می‌شود. بنابراین، تئوری مبتنی بر وجوه مستقل ***متمرکز بر دارایی‌ها*** است، بدین معنی که هدف اصلی این تئوری بر مدیریت و مصرف مناسب این دارایی‌ها متمرکز می‌باشد. به جای ترازنامه یا صورت سود و زیان، تهیه و ارائهٔ صورت منابع و مصارف وجوه اولین هدف گزارشگری مالی در تئوری وجوه مستقل مالی است. این گزارش مالی منعکس‌کنندهٔ مسیر عملیاتی واحد اقتصادی، از دیدگاه منابع و مصارف وجوه، می‌باشد.

اصولاً، تئوری مبتنی بر وجوه مستقل برای سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی سودمند است. برای مثال بیمارستان‌ها، دانشگاه‌ها و واحد یا سازمان‌های دولتی به انواع فعالیت‌های گوناگون می‌پردازند، هر یک از این واحدها نیاز به وجوه جداگانه دارند. هر واحدی که بتواند، به خودی خود، وجوه را متوازن نماید می‌تواند از طریق یک نظام حسابداری جداگانه و مجموعهٔ خاصی از حساب‌ها یک گزارش جداگانه تهیه و ارائه کند. در این راستا توجه به مفهوم حساب مستقل وجوه بسیار با اهمیت است و می‌توان آن را به صورت زیر تعریف کرد:

> در یک واحد حسابداری و مالی مستقل که دارای مجموعه حساب‌هایی است که خود به خود تراز می‌شوند، وجوه نقد و (یا) سایر منابع (با تمام بدهی‌ها؛ تعهدات، اندوخته‌ها و حقوق صاحبان) ثبت می‌شوند که با هدف انجام‌دادن فعالیت‌های خاص یا تأمین هدف‌های مشخص، این اقلام طبق مقررات، محدودیت‌ها یا قید و بندهای مشخص از یکدیگر تفکیک می‌شوند.[۲۲]

در هر سازمان غیرانتفاعی تعداد حساب‌های وجوه به تعداد و نوع فعالیت‌هایی بستگی دارد که محدودیت‌های قانونی (از نظر مصرف دارایی‌های تخصیص‌یافته به سازمان) بر آنها

www.irhesabdaran.ir

اعمال شده است. برای مثال، هشت نوع وجه که در زیر می‌آید مورد توصیهٔ مدیریت مالی یک واحد دولتی است:

۱. ***حساب مستقل وجوه عمومی***[1] که برای محاسبهٔ مبادلات مالی منظور می‌شود، مبادلاتی که برای انجام‌دادن آنها نمی‌توان به شیوه‌ای مناسب از وجوه دیگری برداشت.

۲. ***حساب مستقل وجوه اختصاصی***[2] که باید در این‌باره بر روی وجوه حاصل از منابع خاص درآمد (غیر از عوارض خاص) حساب کرد، یا این‌که فعالیت‌های خاص را، طبق قانون یا مقررات اداری از محل‌های خاص، تأمین مالی نمود.

۳. ***حساب مستقل وجوه بازپرداخت بدهی***[3] برای پرداخت بهرهٔ وام‌های بلندمدت، غیر از اوراق قرضهٔ درآمدزا و عوارض خاص.

۴. ***حساب مستقل وجوه طرح‌های عمرانی***[4] که باید روی دریافت و پرداخت پول‌هایی که برای خرید دارایی‌های سرمایه‌ای (علاوه بر آنها که از طریق وجوه شرکتی و عوارض خاص تأمین مالی می‌شوند) حساب کرد.

۵. ***حساب مستقل وجوه شرکتی***[5] باید برای تأمین مالی خدمات برای عموم مردم، روی آنها حساب کرد، البته در جاهایی که تمام یا بیشتر هزینه‌ها به شکل هزینه‌هایی که به وسیلهٔ مصرف‌کنندگان این خدمات پرداخت می‌شود، تأمین می‌گردند.

۶. ***حساب مستقل وجوه نمایندگی***[6] که باید روی دارایی‌هایی حساب کرد که به وسیلهٔ یک واحد دولتی به عنوان یک سازمان امین یا نماینده برای افراد، سازمان‌های خصوصی یا سایر واحدهای دولتی نگهداری می‌شود.

۷. ***حساب وجوه خدمات و تدارکات داخلی***[7] (تحت نظارت دولت) که باید برای تأمین مالی فعالیت‌های خاص و خدماتی که به وسیلهٔ یک واحد سازمانی مشخص که تحت نظارت دولت انجام می‌شود، روی آنها حساب کرد.

۸. ***حساب مستقل وجوه حاصل از عوارض خاص***[8] برای تأمین خدمات یا تعمیرات اساسی اموال عمومی با هدف سودرسانیدن به این دارایی‌ها که نباید در این مورد مالیات‌های عمومی وضع کرد.(۲۳)

تئوری مبتنی بر وجوه برای سازمان‌های انتفاعی هم مطرح است؛ نمونه‌هایی مانند

---

1. The General fund
2. Special Revenue funds
3. Debt service funds
4. Capital Projects funds.
5. Enterprise Funds
6. Trust and Agency Funds
7. Intragovernmental service funds
8. Special Assessment funds

www.irhesabdaran.ir

سازمان‌هایی که وجوه را برای فعالیت‌های گوناگون به کار می‌برند، مانند وجوه برای سپرده‌های خاص (جهت بازپرداخت وام‌های بلندمدت)، حسابداری برای ورشکستگی‌ها و املاک و وجوه امانی، حسابداری شعبه یا یک واحد مستقل، تفکیک دارایی‌ها به ثابت و جاری و تلفیق، همگی از این جمله‌اند.

۵ ـ ۶. اصول حسابداری

۱ ـ ۵ ـ ۶. اصل بهای تمام‌شده

از دیدگاه *اصل بهای تمام‌شده*، برای ثبت (شناسایی) خرید یا تحصیل انواع کالاها و خدمات، هزینه‌های جاری، بهای تمام‌شدهٔ اقلام و ارزش ویژه از «هزینهٔ تاریخی» یا «هزینهٔ تحصیل اقلام» استفاده می‌کنند و برای تعیین ارزش اقلام مزبور این معیارها مناسب هستند. به بیان دیگر ارزش یک قلم بر مبنای قیمت مبادله در تاریخ خرید تعیین می‌شود و در صورت‌های مالی بر مبنای همان ارزش یا بخش مستهلک‌شدهٔ آن ثبت و گزارش می‌شود. بر همین اساس، *بیانیهٔ شمارهٔ ۴ هیئت اصول حسابداری*، بهای تاریخی را به صورت زیر تعریف می‌کند:

> در ازای کالا یا خدمات دریافت‌شده یا مقادیری که دریافت خواهد شد، بهای تمام‌شده عبارت است از مبلغی از وجوه نقد به مصرف‌رسیده (بر حسب پول تعیین می‌شود) یا دارایی دیگری که مالکیت آن منتقل شده، سهام سرمایه‌ای منتشر شده، خدمات انجام شده یا یک بدهی منظورشده. بهای تمام‌شده را می‌توان به صورت منقضی‌شده یا منقضی‌نشده طبقه‌بندی کرد. بهای منقضی‌نشده (دارایی‌ها) اقلامی هستند که برای ایجاد درآمدهای آینده، به مصرف می‌رسند... بهای منقضی‌شده اقلامی هستند که برای ایجاد درآمدهای آینده به مصرف نرسیده‌اند، به همین دلیل به عنوان اقلام قابل کسر از درآمدهای جاری منظور می‌شوند، یا به حساب سود انباشته بدهکار می‌شوند.(۲۴)

بهای تاریخی نشان‌دهندهٔ قیمت مبادله و مقادیر پولی است که در ازای خرید کالاها یا خدمات از دست داده می‌شود. اگر این وجوه از دارایی‌های غیر پولی تشکیل شوند، قیمت مبادله برابر است با معادل نقد دارایی‌ها یا خدمات ارائه‌شده. اصل بهای تمام‌شده را می‌توان در مورد بدهی‌ها و مبادلات سرمایه‌ای (به صورت یکسان) به کار برد.

از دیدگاه عینیت و تداوم فعالیت (یک فرض مسلم) می‌توان اصل بهای تمام‌شده را توجیه کرد. نخست، بهای تمام‌شدهٔ تحصیل اقلام از عینیت برخوردار است و اطلاعات قابل تأیید می‌باشد. دوم، بر اساس فرض تداوم فعالیت، واحد اقتصادی فعالیت‌های خود را به صورت نامحدود ادامه می‌دهد و بدان وسیله نیاز به استفاده از ارزش جاری یا ارزش تسویهٔ

www.irhesabdaran.ir

شرکت برای تعیین ارزش دارایی‌ها منتفی می‌شود.

در فرض واحد اندازه‌گیری که از نظر قابلیت اعتماد وضعی بسیار حساس و متزلزل دارد، اساس فرض بر این گذاشته می‌شود که قدرت خرید دلار ثابت است و این یکی از عوامل بزرگ محدودکننده برای کاربرد اصل بهای تمام‌شده است. اگر تغییرهایی که با گذشت زمان در ارزش دارایی‌ها رخ می‌دهد، نادیده انگاشته شود، تعیین ارزش اقلام به وسیلهٔ بهای تاریخی موجب بروز خطاها و اشتباهات زیادی خواهد شد. به همین شیوه نمی‌توان در ترازنامه دارایی‌هایی که در یک دورهٔ زمانی، در زمان‌های مختلف خریداری می‌شوند و در این دوره‌ها قدرت خرید دلار تغییر می‌کند، به هم افزود و نتیجه‌های معنی‌دار یا معقولی ارائه کرد.

۲ ـ ۵ ـ ۶. اصل درآمد

اصل درآمد موارد زیر را مشخص می‌کند:

۱. ماهیت اجزای تشکیل‌دهندهٔ درآمد؛

۲. معیار سنجش درآمد؛

۳. زمان شناسایی (ثبت) درآمد.

در تئوری حسابداری هر کدام از واقعیت‌های مربوط به اصل درآمد موجب بروز مسئله‌های جالب و بحث‌برانگیز می‌شود.

ماهیت و اجزای تشکیل‌دهندهٔ درآمد

می‌توان درآمد را به صورت زیر تفسیر کرد:

۱. یک جریان از خالص دارایی‌ها به درون واحد اقتصادی که در نتیجهٔ فروش کالاها یا خدمات ایجاد می‌شود[۲۵]؛

۲. جریان کالاها یا خدمات به خارج از واحد اقتصادی جهت تحویل‌دادن به مشتریان[۲۶]؛ و

۳. محصول یک شرکت که تنها در سایهٔ تولید کالا یا خدمات در طی یک دورهٔ مشخص زمانی به وجود می‌آید.[۲۷]

هندریکسن[1] بر این باور است که:

---

1. Hendriksen

www.irhesabdaran.ir

۱. «مفهوم محصول» بر «مفهوم جریان انتقال کالاها یا خدمات به خارج» برتری و این مفهوم هم به نوبهٔ خود بر «مفهوم جریان خالص دارایی‌ها به درون» برتری دارد؛ و
۲. از دیدگاه معیار سنجش (مقدار) و زمان (تاریخ ثبت یا شناسایی) درآمد، «مفهوم محصول» خنثی یا بی‌طرفانه است، ولی در مورد فرایند درآمد «مفهوم جریان به درون» با «معیار سنجش و تعیین زمان» با هم اشتباه می‌شوند.(۲۸)

دیدگاه‌های مختلف دربارهٔ آنچه باید به درآمد افزود موجب می‌شود که تفسیرهای متفاوت از ماهیت درآمد ارائه و اختلاف‌نظرها تشدید شود. اصولاً دربارهٔ اجزای تشکیل‌دهندهٔ درآمد دو دیدگاه وجود دارد. دیدگاه جامع یا فراگیر که دربرگیرندهٔ همهٔ وجوه حاصل از فعالیت‌های تجاری و سرمایه‌گذاری می‌شود. در این دیدگاه هر نوع تغییر در خالص درآمدها ناشی از فعالیت‌های درآمدزا و سایر سودها و زیان‌های غیرعملیاتی حاصل از فروش دارایی‌های ثابت و سرمایه‌گذاری‌ها، به عنوان درآمد شناخته می‌شود. نشریهٔ *شمارهٔ ۲ از خبرنامهٔ واژه‌شناسی* حسابداری درآمد را به صورت زیر تعریف می‌کند:

> درآمد، حاصل از فروش کالاها و خدمات است و از طریق منظورکردن مقادیری به حساب مشتری، ارباب رجوع یا مستأجر به سبب کالاها و خدمات ارائه‌شده به آنها، تعیین (محاسبه) می‌شود. درآمد هم‌چنین در برگیرندهٔ سود غیرعملیاتی حاصل از فروش یا مبادلهٔ دارایی‌ها (غیر از سهامی که داد و ستد می‌شوند) بهره و سود تقسیمی حاصل از سرمایه‌گذاری‌ها و سایر افزایش‌هایی می‌شود که در حقوق صاحبان سهام به وجود می‌آید، به استثنای مقادیری که حاصل از توزیع سرمایه و تعدیل (اصلاح) سرمایه است.(۲۹)

دیدگاهی دقیق‌تر از درآمد تنها دربرگیرندهٔ نتیجه‌های حاصل از فعالیت‌های درآمدزا می‌شود و درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری و سود یا زیان غیرعملیاتی حاصل از فروش دارایی‌های ثابت، مستثنا می‌گردد. این دیدگاه ایجاب می‌کند تا بین درآمد و سود و زیان غیرعملیاتی تفاوتی مشخص قایل شد. انجمن حسابداری آمریکا در بیانیهٔ منتشرشده در سال ۱۹۵۷ با پذیرفتن دیدگاهی دقیق‌تر از درآمد، **سود خالص** را به صورت زیر تعریف کرد:

> ... مازاد درآمد بر بهای منقضی‌شدهٔ مربوط و سایر سودها و زیان‌های غیرعملیاتی واحد اقتصادی که ناشی از فروش، مبادله یا سایر اقدام‌های منجر به تبدیل دارایی‌ها باشد.(۳۰)

محاسبهٔ درآمد

درآمد بر حسب ارزش کالاها یا خدمات مبادله‌شده در ***مبادلات واقعی*** محاسبه می‌شود.

www.irhesabdaran.ir

این مقدار نشان‌دهندهٔ معادل خالص نقد یا ارزش فعلی وجوه دریافت‌شده یا در سایهٔ مبادلهٔ کالا یا خدماتی است که شرکت به مشتریان منتقل می‌کند. بر اساس چنین مفهومی از درآمد، دو تفسیر ارائه می‌شود.

۱. تخفیف‌های نقدی و موارد دیگری که منجر به کاهش قیمت‌های ثابت می‌شوند، مانند سوخت‌شدن مطالبات از نوع اصلاحاتی است که هنگام محاسبهٔ معادل خالص نقد واقعی یا ارزش فعلیِ وجوهِ مورد ادعا، باید محاسبه شوند، و در نتیجه هنگام محاسبهٔ درآمد، باید کسر گردند (این تفسیر با دیدگاه مبتنی بر این که تخفیف‌های نقدی و زیان‌های حاصل از سوخت‌شدن مطالبات را باید به عنوان هزینهٔ دوره منظور کرد، مغایر است).

۲. در مورد مبادلات غیر پولی ارزش مورد مبادله برابر است با ارزش روز ما به ازای داده‌شده یا دریافت‌شده، هر کدام را که بتوان راحت‌تر محاسبه کرد.

زمان شناسایی (ثبت) درآمد

معمولاً این دیدگاه پذیرفتنی است که درآمد و سود در طی همهٔ مرحله‌های چرخهٔ عملیاتی (یعنی طی دورهٔ دریافت سفارش، تولید، فروش و وصول مطالبات) به دست می‌آیند. با توجه به مشکلاتی که بر سر راه تخصیص‌دادن درآمد و سود به مراحل مختلف عملیاتی وجود دارد، حسابداران اصل تحقق درآمد را به کار می‌برند و برای تعیین زمان ثبت و شناسایی درآمد و سود ***رویداد تعیین‌کننده***[1] را مشخص می‌نمایند. انتخاب یا تعیین رویداد تعیین‌کننده برای این است که مشخص شود در چه زمانی در دارایی‌ها و بدهی‌هایی که باید به صورتی مناسب منظور نمود، تغییرهای مشخصی روی می‌دهد. تعریفی که برای نخستین‌بار دربارهٔ «اصل تحقق» ارائه شد به شرح زیر است:

> معنی اصلی «تحقق» این است که در دارایی یا بدهی تغییری صورت گرفته و این تغییر به میزان کافی قطعی و عینی است که ایجاب کند نتیجهٔ آن در حساب‌ها ثبت شود. این ثبت یا شناسایی به عامل مبادله بستگی دارد که بین دو گروه (دو طرف) مستقل انجام می‌شود، یا به یک شیوهٔ شناخته‌شدهٔ تجاری انجام می‌شود و یا طبق مفاد انجام‌شدهٔ قرارداد است که جنبهٔ بسیار قطعی به خود گرفته است.(۳۱)

ماهیت چنین گفتاری که بسیار گسترده است، باعث شد تا حسابداران درصدد دستیابی به قواعد، مقررات یا شرایط خاصی برآیند که برای شناسایی (ثبت) تغییرهای صورت‌گرفته

---

1. critical event

www.irhesabdaran.ir

در اقلامی خاص از دارایی‌ها و بدهی‌های لازم است. اصل تحقق به طور معمول و شاخص‌های مربوط به آن که برای شناسایی (ثبت) تغییر در ارزش دارایی‌ها و بدهی‌هاست، همواره دستخوش تفسیرهای گوناگون و متفاوتی بوده است.[۳۲] بدان گونه که ***کمیتهٔ مفاهیم و استانداردهای گزارشگری برون‌سازمانی در انجمن حسابداران آمریکا***[1] در ۱۹۷۴-۱۹۷۳ شاخص‌های مشخص برای شناسایی (ثبت) درآمد و سود معرفی کرد. آنها عبارت‌اند از:

۱. به هر معنی و مفهوم، کسب شده باشد؛
۲. به شکل قابل توزیع باشد؛
۳. نتیجهٔ تبدیل، حاصل از معامله‌ای باشد که بین واحد اقتصادی و فردی در خارج از واحد اقتصادی انجام شده باشد؛
۴. نتیجهٔ یک فروش قانونی یا فرایندی مشابه باشد؛
۵. از سرمایه جدا باشد؛
۶. به شکل دارایی نقد (قابل تبدیل به نقد) باشد؛
۷. اثر خالص یا ناخالصی که بر حقوق سهامداران می‌گذارد، باید بتوان با درجهٔ بالایی از اعتماد آن را برآورد (تعیین) کرد.[۳۳]

این کمیته، اصل تحقق را به یک مفهوم به «محاسبهٔ سود قابل اتکا» مرتبط ساخت. اصل تحقق عبارت است از بیان سطحی از واقعیت که سود می‌تواند بر رویداد مورد گزارش (به عنوان درآمد) اثر بگذارد. به شیوه‌ای دقیق‌تر، این کمیته اصل تحقق را به صورت زیر تعریف کرد:

> پیش از طرح موضوع «تحقق»، سود همیشه باید وجود داشته باشد. در مفهوم سود، تحقق‌بخشیدن یک عامل تعیین‌کننده نیست، بلکه تنها به عنوان رهنمودی برای تعیین زمان و شناخت رویدادها به کار برده می‌شود (رویدادهایی که به گونه‌ای در چارچوب مفهوم سود رخ می‌دهند)، و می‌توان آنها را از دیدگاه عینی در دفاتر ثبت کرد؛ یعنی زمانی که پدیدهٔ عدم اطمینان کاهش یافته و به سطح قابل قبول رسیده است.[۳۴]

با توجه به تفسیرهای گوناگون ارائه‌شده دربارهٔ اصل تحقق، درآمد و شاخص‌هایی را که باید برای شناسایی (ثبت) تغییرهای دارایی‌ها و بدهی‌ها به کار برد، تکیه بر اصل تحقق

---

1. American Accounting Association Committee on Concepts and Standaeds External Reporting

www.irhesabdaran.ir

می‌تواند گمراه‌کننده باشد.[۳۵] به طور کلی، درآمد بر مبنای نظام تعهدی و بر اساس توجه به یک رویداد تعیین‌کننده شناسایی (ثبت) می‌شود.

مبنای تعهدی برای شناسایی (ثبت) درآمد می‌تواند به این معنی باشد که باید درآمد را در طی دورهٔ تولید (در حالی که بتوان سود را به شیوه‌ای متناسب با کارهای تکمیلی یا خدمات ارائه‌شده، محاسبه کرد)، در پایان تولید، هنگام فروش کالا، یا هنگام وصول مطالبات گزارش نمود. در موارد زیر معمولاً درآمد را هنگام تولید شناسایی (ثبت) می‌کنند:

۱. درآمد حاصل از اجاره، بهره و کمیسیون هنگام کسب، شناسایی (ثبت) می‌شوند. البته با توجه به توافق پیشین یا قراردادی که افزایش تدریجی ادعا علیه مشتری را مشخص می‌نماید.

۲. فرد یا گروهی که خدمات حرفه‌ای یا مشابه ارائه می‌کند برای شناسایی (ثبت) درآمد می‌تواند از روش تعهدی به شیوهٔ بهتری استفاده نماید، البته با این فرض که ماهیت ادعا علیه مشتری تابع درصد متناسبی از خدمات ارائه شده باشد.

۳. درآمد حاصل از قراردادهای بلندمدت با توجه به پیشرفت کار یا ***درصد تکمیل‌شده*** شناسایی (ثبت) می‌شود. درصد تکمیل را به یکی از روش‌های زیر محاسبه می‌کنند:

(الف) برآورد مهندسان در مورد کارهای انجام‌شده در تاریخ معین، در مقایسه با کل کارهایی که باید طبق قرارداد تکمیل شود؛ یا

(ب) کل هزینه‌های به مصرف‌رسیده تا تاریخی معین، در مقایسه با کل هزینه‌های برآوردی برای کل طرح مندرج در قرارداد.

۴. بهتر است برای شناسایی (ثبت) درآمد ***قراردادهای مبتنی بر دستمزد ثابت به اضافهٔ هزینه*** از مبنای روش تعهدی استفاده شود.

۵. تغییر در دارایی‌ها به سبب افزودن بر آنها موجب ایجاد درآمد می‌شود (برای مثال، هنگامی که درختان جنگل رشد کنند یا دورهٔ پرورش دام به پایان برسد). با وجود این که در این مثال‌ها، پیش از شناسایی (ثبت) درآمد باید یک معامله انجام شود، ولی افزایش درآمد بر اساس تعیین ارزش دو مقدار موجودی در دو زمان (قابل مقایسه) است.

در چرخهٔ عملیاتی مقطع زمانی وقوع یک رویداد مهم نمی‌تواند کاربرد ***مبنای رویداد تعیین‌کننده*** برای شناسایی یا ثبت درآمد را تشدید نماید. این رویداد می‌تواند در مقطع‌های زمانی زیر صورت گرفته باشد:

www.irhesabdaran.ir

- زمان فروش؛
- تکمیل شدن محصول؛
- دریافت وجه پس از فروش.

با توجه به علت‌های زیر، شناسایی یا ثبت درآمد بر ***مبنای فروش*** می‌تواند قابل توجیه باشد:

۱. در مقطع فروش قیمت محصول را می‌توان به صورت قطعی بیان کرد؛
۲. با تحویل‌دادن کالا، داد و ستد به مرحلهٔ نهایی رسیده است و در نتیجه در مورد هزینه‌های انجام‌شده نوعی آگاهی عینی به دست می‌آید؛ و
۳. از نظر تحقق، فروش می‌تواند یک رویداد تعیین کننده باشد.

استفاده از مبنای ***تکمیل فرایند تولید*** برای شناسایی یا ثبت درآمد زمانی قابل توجیه است که برای یک قلم کالای استاندارد یک بازار ثابت و یک قیمت ثابت وجود داشته باشد. از این رو، فرایند تولید، و نه فروش، تعیین‌کنندهٔ رویداد مهم برای شناسایی (ثبت) درآمد است. اصولاً این قاعده برای «فلزات گرانبها که دارای قیمت فروش ثابت و قیمت‌های کم‌اهمیت بازار هستند» کاربرد دارد.[۳۶] روش تکمیلی فرایند تولید برای طلا، نقره و سایر فلزات گرانبها مناسب است و هم‌چنین می‌تواند برای فرآورده‌های کشاورزی و معدنی که شاخص‌های مشخص و لازمی را رعایت می‌کنند، مناسب باشد.

استفاده از روش مبتنی بر ***مبنای پرداخت*** برای شناسایی یا ثبت درآمد زمانی قابل توجیه است که فروش انجام شده باشد، ولی نمی‌توان برای محصولی که باید منتقل شود، قیمت دقیق و معقولی تعیین کرد. این روش که در نهایت موجب تأخیر در شناخت درآمد می‌شود، اصولاً همانند ***روش اقساطی*** است که بر آن اساس در زمان وصول اقساط، شناسایی یا ثبت می‌شود.

۳ ـ ۵ ـ ۶. اصل تطابق (هم‌زمانی درآمد و هزینه)

اصل تطابق بر پایهٔ این دیدگاه قرار دارد که هزینه‌ها باید در همان دوره و با توجه به رعایت اصل درآمد، شناسایی یا ثبت شوند؛ یعنی، در یک دورهٔ زمانی مشخص، درآمدها را با رعایت «اصل درآمد» شناسایی یا ثبت می‌کنند و آنگاه هزینه‌های مربوطه شناسایی یا ثبت می‌شوند. ارتباط بین درآمدها و هزینه‌ها زمانی به بهترین شکل ممکن برقرار می‌شود که منعکس‌کنندهٔ نوعی رابطهٔ علت و معلولی بین هزینه‌ها و درآمدها باشد. از دیدگاه عملی، این اصل شامل یک فرایند دو مرحله‌ای است؛ برای ثبت هزینه‌ها (به صورت هزینه‌های

www.irhesabdaran.ir

جاری) نخست، بهای تمام‌شدهٔ اقلام را به حساب دارایی منظور می‌کنند که نشان‌دهندهٔ مجموعهٔ بالقوه از خدمات یا منافع هستند. سپس؛ برای شناسایی و ثبت درصدی از خدمات بالقوه که به وسیلهٔ دارایی ارائه می‌شود و در ایجاد درآمد در طی دوره منقضی می‌گردد، مقداری از دارایی کسر می‌شود و به صورت هزینه منظور می‌گردد. از این رو، در حسابداری تعهدی (و نه در حسابداری نقدی) اصل تطابق بر حسب منظورکردن هزینه‌ها به حساب سرمایه و سپس تخصیص‌دادن آنها بر دوره‌های زمانی، تحقق می‌یابد.

ارتباط بین درآمدها و هزینه‌ها به چهار شاخص زیر بستگی دارد:

۱. تطبیق مستقیم بهای منقضی‌شده با درآمد (برای مثال، بهای تمام‌شدهٔ کالای فروش‌رفته با فروش مربوطه تطبیق داده شود).
۲. تطبیق مستقیم بهای منقضی‌شده در یک دوره (برای مثال، حقوق رئیس برای دورهٔ مشخص).
۳. تخصیص هزینه‌ها به دوره‌هایی که سود عاید کرده‌اند (برای مثال، استهلاک).
۴. به صورت هزینهٔ جاری درآوردن همهٔ هزینه‌ها در دوره‌ای که به مصرف رسیده‌اند، مگر این‌که نتوان ثابت کرد که آنها در آینده منافعی را عاید می‌نمایند (برای مثال هزینهٔ تبلیغات).

بهای منقضی‌نشده (دارایی‌ها) دارای هیچ‌یک از چهار مشخصهٔ بالا نیست تا بتوان آن را در دورهٔ جاری به عنوان هزینه تلقی کرد و باید در دوره‌های آینده آن را به حساب هزینه منظور کرد و بر همین اساس و با توجه به مصارف مختلف این اقلام در واحد اقتصادی، طبقه‌بندی می‌شوند. چنین استفاده‌های گوناگون باعث می‌شود که کاربردهای متفاوت دارایی‌ها، در رعایت اصل تطابق، قابل توجیه باشد.

اینک دربارهٔ طبقه‌های اصلی دارایی‌ها و هزینه‌ها و مقررات مربوطه برای زمان منظورکردن آنها به حساب هزینه‌های دوره، بحث خواهیم کرد.

بهای تولید کالاهای ساخته‌شده و آماده برای فروش

بهای کالاهای ساخته‌شده و آماده برای فروش به طور معمول شامل مواد اولیه، دستمزد مستقیم و سربار ساخت می‌شود. برای حسابداری این اقلام باید از یک فرایند دو مرحله‌ای عبور کرد:

۱. ارزشیابی موجودی‌ها، یا تعیین بهای تمام‌شده‌ای که باید به حساب محصول منظور کرد؛ و

www.irhesabdaran.ir

۲. تعیین سود، یا تطبیق‌دادن بهای محصول با درآمد.

هنگام ارزشیابی موجودی‌ها، مسئله‌ای که باید حل شود، این است که کدام مخارج از نوع هزینهٔ محصول (زیرا این اقلام سودهایی را در آینده عاید می‌گردانند و باید به حساب موجودی‌ها منظور شوند) و کدام مخارج از نوع هزینه‌های دوره هستند (زیرا آنها تنها در دورهٔ جاری سود عاید می‌گردانند و در همین دوره باید از درآمدهای جاری کسر شوند). کاربرد هزینه‌یابی جذبی (یا کامل) و هزینه‌یابی مستقیم (یا متغیر) باعث می‌شود که به پاسخ‌های متفاوت برسیم.

در هزینه‌یابی جذبی همهٔ هزینه‌های تولید به عنوان بهای محصول منظور و به دوره‌های بعد منتقل و تنها در زمان فروش موجودی‌ها به عنوان هزینهٔ دوره منظور می‌شوند. **در هزینه‌یابی مستقیم** تنها هزینه‌های متغیر را به عنوان بهای محصول منظور می‌نمایند و تمام سایر هزینه‌های سربار ثابت ساخت را به عنوان هزینهٔ دوره منظور می‌کنند. سال‌هاست که در ادبیات حسابداری موضوع انتخاب بین این دو روش موجب بروز بحث‌های عمده (ارائهٔ دیدگاه‌های ضد و نقیض) شده است. جالب این‌که هیچ‌یک از این دو روش نتوانسته است پیروز میدان شود.[۳۷] ولی، معمولاً این موضوع پذیرفته شده است که برای تصمیم‌گیری داخلی هزینه‌یابی مستقیم «مربوط»تر است. فرض بر این است که تفکیک هزینه‌های ثابت از متغیر، در صورت‌های مالی، موجب تسهیل در تجزیه و تحلیل ***سود افزوده*** می‌شود و اثر ناشی از تغییر موجودی از سود را خنثی می‌نماید.

دارایی‌های عملیاتی استهلاک‌پذیر

دارایی‌های عملیاتی استهلاک‌پذیر را ***دارایی‌های سرمایه‌ای تحلیل‌رونده*** هم می‌نامند؛ زیرا فرض بر این است که یک قلم دارایی عملیاتی استهلاک‌پذیر بیش از یک دوره سودهایی را عاید می‌گرداند. از این دو، این قلم دارایی به بهای تمام‌شده (بهای تحصیل) در حساب‌ها منظور می‌شود و سپس در طول عمر مفید دارایی (بر دوره‌های مالی) و بر اساس یک مبنای منطقی تخصیص می‌یابد. این فرایند تخصیص را استهلاک می‌نامند و برای اقلامی از دارایی‌های مشهود، مانند ساختمان، تجهیزات، ابزار و مبلمان و در مورد منابع طبیعی (مانند ذخایر کانی و فرآورده‌های جنگل) و نیز در مورد دارایی‌های نامشهود مانند حق یا منافع خاص (مانند حق اختراع، حق انتشار، حق انحصاری استفاده از یک مکان برای دورهٔ خاص - دایرکردن شعبه یا نمایندگی از یک شرکت - علامت تجاری، سرقفلی، مخارج انتقالی، مخارج تحقیق و توسعه، هزینه‌های تأسیس و دارایی‌های اجاره‌ای) به کار می‌برند.

www.irhesabdaran.ir

حسابداری (ثبت) استهلاک را به صورت زیر تعریف کرده‌اند:

حسابداری استهلاک، یک نظام از حسابداری است با هدف تسهیم بهای تمام‌شده یا ارزش اصلی دیگری از دارایی‌های مشهود سرمایه‌ای، منهای ارزش اسقاط (اگر وجود داشته باشد) در طی سال‌های عمر مفید برآوردی دارایی (که امکان دارد گروهی از دارایی باشند) به روشی منظم و بخردانه. استهلاک یک فرایند تخصیص، و نه تعیین ارزش، است. استهلاک برای یک سال عبارت است از بخشی از کل هزینه، که در اجرای یک سیستم، در طول آن سال تخصیص می‌یابد. اگرچه امکان دارد هنگام تخصیص، رویداد واقعی در طی سال هم به صورتی مناسب مورد توجه قرار گیرد، ولی هدف این نیست که اثر ناشی از همهٔ این‌گونه رویدادها سنجیده یا محاسبه شود.(۳۸)

برای منظورکردن هزینهٔ استهلاک روش‌های متعددی ارائه شده است که هر یک از آنها بر مبنای الگوی متفاوتی از استهلاک، در طول عمر مفید دارایی مشهود قرار دارد. می‌توان روش استهلاک را بر پایهٔ موارد زیر قرار داد:

۱. *زمان*، مانند روش خط مستقیم.
۲. *محصول*، مانند ساعت کار و آحاد محصول تولیدشده.
۳. *هزینه‌های نزولی استهلاک*، مانند مجموع ارقام سنوات، درصدی ثابت بر اساس روشی که مقدار مبنا رو به کاهش می‌رود. نرخ نزولی به بهای تمام‌شده و روش نزولی مضاعف.
۴. *مفاهیم بهره و سرمایه‌گذاری*، مانند روش قسطی و ذخیره‌نمودن وجه.(۳۹)

دارایی‌های عملیاتی استهلاک‌ناپذیر

دارایی‌های عملیاتی استهلاک‌ناپذیر سومین گروه اصلی دارایی‌ها و بهای آنها را تشکیل می‌دهند. این دارایی‌ها را دارایی‌های سرمایه‌ای دایمی هم می‌نامند، زیرا اساس فرض بر این قرار دارد که عملیات واحد اقتصادی موجب مصرف این اقلام نمی‌شود؛ ارزش این دارایی‌ها تحت تأثیر فعالیت‌های تولیدی قرار نمی‌گیرد و به استثنای زمانی که به فروش برسند یا تجدید ارزش شوند، برفرایند محاسبهٔ سود هیچ اثری نمی‌گذارند. از همین دیدگاه، در مورد دارایی‌های عملیاتی استهلاک‌ناپذیر نمی‌توان اصل تطابق را به کار برد.

هزینه‌های فروش و اداری

هزینه‌های فروش و اداری، همگی از نوع هزینه‌های غیرتولیدی هستند که برای حفظ سازمان در وضع مناسب (برای فروش و مدیریت) لازم است. در دوره‌ای که این هزینه‌ها به

www.irhesabdaran.ir

مصرف برسند (در اجرای روش هزینه‌یابی مستقیم یا جذبی) مبالغ مربوط به عنوان هزینهٔ دوره منظور می‌شوند.

۴ ـ ۵ ـ ۶. اصل عینیت

سودمندی اطلاعات مالی تا حد بسیار زیادی به «قابل اتکابودن» رویه‌هایی بستگی دارد که برای سنجش و اندازه‌گیری مورد استفاده قرار می‌گیرند. از آن‌جا که ایجاد حداکثر اطمینان از نظر «قابل اتکابودن» یک رویه همواره مشکل بوده است، حسابداران اصل عینیت را رعایت می‌کنند تا رویه‌ای را که برای سنجش و اندازه‌گیری انتخاب کرده‌اند، توجیه کنند. ولی، اصل عینیت همواره دستخوش تفسیرهای گوناگون قرار گرفته است:

۱. معیار سنجش عینی، معیاری **غیر شخصی** است، بدین مفهوم که آن عاری از یک سوگیری شخصی است که اقدام به سنجش و اندازه‌گیری می‌نماید، و به بیان دیگر، مقصود از عینیت واقعیت بیرونی است و به شخصی که این واقعیت را به تصور در می‌آورد، بستگی ندارد.[۴۰]

۲. معیار سنجش عینی، یک معیار سنجش متغیر است، به این معنی که بر مبنای مدارک و اسناد قرار دارد.[۴۱]

۳. معیار سنجش عینی حاصل «توافق نظر گروهی مشخص از مشاهده‌کنندگان و کسانی است که اقدام به اندازه‌گیری می‌نمایند».[۴۲] هم‌چنین دیدگاه مزبور به این معنی است که عینیت به گروه مشخصی از افرادی که اقدام به سنجش و اندازه‌گیری می‌نمایند، بستگی خواهد داشت.

۴. از میزان پراکندگی یک معیار سنجش می‌توان به عنوان شاخصی از درجهٔ عینیت یک نظام سنجش و اندازه‌گیری مشخص استفاده کرد.

ایجیری و **ژادیک**[1] تفسیر چهارم از عینیت را به کار می‌برند.[۴۳] به ویژه آنها عینیت را، V، به صورت زیر تعریف می‌کنند:

$$V=\frac{1}{n}\sum_{i=1}^{n}(X_i-\bar{X})^2$$

که در آن:

n = تعداد افرادی است که در گروه مرجع اقدام به اندازه‌گیری می‌نمایند؛

x_i = مقدار i ام اندازه‌گیری‌شده؛

1. Jaedicke

www.irhesabdaran.ir

$\bar{x}$ = میانگین x_i از تمام کسانی است که در گروه مرجع اقدام به اندازه‌گیری کرده‌اند.

به بیان دیگر، هنگام انتخاب از میان شیوه‌های خاص اندازه‌گیری و سنجش، در حسابداری که منجر به دو توزیع معیار اندازه‌گیری می‌شود، روش خاصی که منجر به واریانس کمتر شود دارای عینیت بیشتری خواهد بود. دیدگاه مزبور در نمودار ۲-۶، از طریق دو روش خاص اندازه‌گیری شده است و مقدار میانگینی که از هر دو روش به دست می‌آید، همانند است.

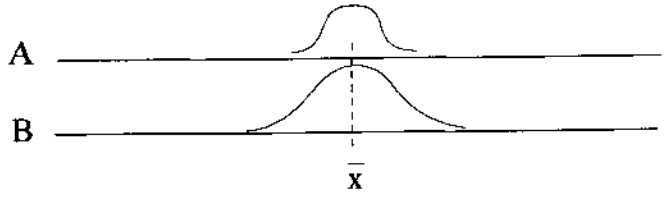
روش اندازه‌گیری A نسبت به روش اندازه‌گیری B عینیت بیشتری دارد، زیرا در روش A پراکندگی مقادیر در اطراف میانگین محدودتر است. ولی همان‌گونه که پیش از این بیان شد، عینیت نمی‌تواند «قابل اتکابودن» را منعکس کند؛ بلکه برای حسابداران مفهومی سودمندتر دارد. ایجیری و ژادیک سودمندی میانگین مجذور خطا را، به عنوان معیاری از «قابل اتکابودن» یادآور می‌شوند.[۴۴] به ویژه، آنها قابل اتکابودن را، R، به صورت زیر تعریف می‌کنند:

$$R = \frac{1}{n}\sum_{i=1}^{n}(x_i - x^*)^2$$

که در آن x^* ارزش اظهار شده است، یا

$$R = \frac{1}{n}\sum_{i=1}^{n}(x_i - \bar{x})^2 + (\bar{x} - x^*)^2$$

نمودار ۲-۶. نتیجهٔ استفاده از دو روش مختلف اندازه‌گیری



ایجیری و ژادیک با توجه به رابطهٔ دوم از «قابل اتکابودن» می‌گویند که درجهٔ قابل اتکا بودن برابر با درجهٔ عینیت (عبارت اول) به اضافهٔ سوگیری اعمال‌شده است (عبارت دوم). توجه کنید که ***سوگیری اعمال‌شده*** معادل تفاوت بین مقدار میانگین و مقدار اظهارشده (از معیار سنجش) است.

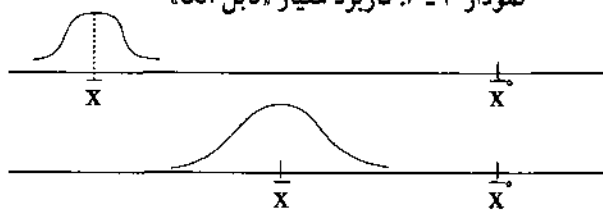
کاربرد این معیار تعیین قابل اتکا بودن در نمودار ۳-۶ بر حسب دو روش اندازه‌گیری

www.irhesabdaran.ir

نشان داده شده است و با وجود این‌که از مقادیر مشابه استفاده شده، مقدار میانگین‌های به دست آمده متفاوت است.

بر اساس این تجزیه و تحلیل می‌توان نتیجه گرفت که حرفهٔ حسابداری باید یک نقطهٔ تعادل بین عینیت و سوگیری که به سطحی قابل قبول از «قابل اتکابودن» منجر می‌شود تعیین کند. این تنها مربوط به زمانی است که در مورد مقادیر اظهارشده، که باید اندازه‌گیری کرد، توافق نظر وجود داشته باشد.

نمودار ۳ ـ ۶. کاربرد معیار «قابل اتکا»



۵ ـ ۵ ـ ۶. اصل ثبات رویه

اصل ثبات رویه بر این پایه قرار دارد که رویدادهای اقتصادی مشابه را باید در دوره‌های متوالی زمانی به‌گونه‌ای باثبات ثبت و گزارش کرد. اصل مزبور به این معنی است که در طول زمان از رویه‌های حسابداری همانند استفاده می‌شود. کاربرد اصل ثبات رویه باعث می‌شود تا بتوان به شیوهٔ بهتری صورت‌های مالی را با هم مقایسه کرد و در این حالت، چنین گزارش‌هایی سودمندتر خواهد بود. هنگامی که از رویه‌های اندازه‌گیری قابل مقایسه استفاده شود روند داده‌های حسابداری و رابطهٔ آنها با عوامل برون‌سازمانی به صورتی دقیق‌تر آشکار خواهد شد. به همین ترتیب، کاربرد رویه‌های ثابت در حسابداری در طول زمان باعث خواهد شد تا مقادیر منظورشده در ترازنامه و صورت سود و زیان مخدوش نشوند و مسئلهٔ دست‌کاری در صورت‌های مالی منتفی شود. از این رو، ثبات رویه یک عامل محدود کننده است، که به استفاده‌کننده امکان می‌دهد در سایهٔ حصول اطمینان نسبت به صورت‌های مالی قابل مقایسه از یک واحد اقتصادی، در طول زمان بتواند تصمیمات بهتری را بگیرد (فرایند تصمیم‌گیری وی آسان شود)، و بدین‌وسیله سودمندی گزارش‌های مالی افزایش می‌یابد. در گزارش استاندارد حسابرسی، حسابداران رسمی از طریق اشاره به این‌که صورت‌های مالی طبق اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری برمبنای «سازگار با روش سال قبل» تهیه شده‌اند یا خیر، کاربرد اصل ثبات رویه را تأیید می‌کنند.

www.irhesabdaran.ir

اصل ثبات رویه هیچ‌گاه مانع از این نمی‌شود که یک واحد اقتصادی هنگامی که تغییر شرایط یا زمانی که رویهٔ دیگری برتر است (قاعدهٔ ارجحیت) رویه‌های حسابداری خود را تغییر ندهد. طبق ***بیانیهٔ شمارهٔ ۲۰ هیئت اصول حسابداری*** تغییراتی که می‌توانند تغییر رویه‌ای را توجیه نمایند، عبارت‌اند از:

۱. تغییر در یک اصل حسابداری؛

۲. تغییر در برآورد حسابداری؛

۳. تغییر شخصیت حسابداری واحد گزارشگری.

اگر تغییر در شخصیت حسابداری واحد گزارشگر رخ داده باشد، این تغییر باید عطف به ماسبق شود و در صورت‌های مالی حساب‌های گزارش‌شده منعکس گردند و اگر تغییر در برآورد حسابداری باشد این تغییرها باید در مورد صورت‌های مالی آینده اعمال شوند و اگر تغییر در اصل حسابداری باشد باید در حساب‌ها و صورت‌های مالی عمومی و جاری اعمال شود.

۶ ـ ۵ ـ ۶. اصل افشای کامل

در حسابداری توافق نظر عمومی و کلی وجود دارد مبنی بر این که داده‌های حسابداری باید به صورت «کامل»، مطلوب، «منصفانه» و «مناسب» افشا شوند. ***افشای کامل*** ایجاب می‌کند تا صورت‌های مالی به گونه‌ای طرح‌ریزی و تهیه شوند که تصویری دقیق از رویدادهای اقتصادی که برای یک دوره بر واحدهای اقتصادی اثر گذاشته‌اند، ارائه شود، در برگیرندهٔ اطلاعات کافی باشند که برای یک سرمایه‌گذار معمولی مفید واقع شوند و موجب گمراهی خواننده نگردند. به صورتی آشکارتر، اصل افشای کامل بدین معنی است که هیچ اطلاعات مهمی که مورد علاقه و توجه یک سرمایه‌گذار معمولی باشد، نباید حذف یا پنهان شود.

از طریق ضوابط مختلف افشای اطلاعات که به وسیلهٔ اظهار نظرهای کارشناسی هیئت اصول حسابداری، بیانیه‌های هیئت استانداردهای حسابداری مالی یا نشریه‌های حسابداری و ضوابطی را که کمیسیون بورس اوراق بهادار منتشر و ارائه می‌کند، این اصل بیشتر تقویت می‌شود. به هر حال، افشای کامل یک بیان کلی، گسترده و بی‌انتهاست که پرسش‌های زیادی را بی‌جواب می‌گذارد و باعث می‌شود که تفسیرهای متفاوت ارائه گردد. نخست، مقصود از افشای «کامل»، «مطلوب» و «مناسب» چیست؟ از واژهٔ مناسب چنین استنباط می‌شود که حداقل مجموعه‌ای از اطلاعات باید افشا شود؛ «مطلوب» مفهوم محدودیت اخلاقی به خود می‌گیرد و مشخص می‌کند که باید از نظر استفاده‌کننده رفتاری

www.irhesabdaran.ir

منصفانه و معقول داشت؛ و «کامل» به معنی این است که اطلاعات باید به صورت کامل و جامع ارائه شوند. یک موضوع یا دیدگاه پذیرفته‌شدهٔ دیگر این است که باید «مطلوب» را به عنوان هدف اصلی تلقی کرد و بین افشای کامل و مناسب نوعی تعادل (بده و بستان) برقرار نمود. از این رو، در ***بیانیهٔ شمارهٔ ۴ هیئت اصول حسابداری*** با عنوان «ارائهٔ مطلوب طبق اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری» چنین ابراز شده که زمانی اطلاعات به صورت «مطلوب» ارائه می‌شود که؛

... بین نیازهای متضاد برای افشای جنبه‌های مهم وضعیت مالی و نتیجه‌های عملیات طبق جنبه‌های متعارف، از یک سو و از سوی دیگر خلاصه‌کردن حجم‌های بزرگی از داده‌ها و قراردادن آنها در قالب تعداد انگشت‌شماری از سرفصل‌های صورت مالی و یادداشت‌های پیوست، نوعی توازن مناسب به دست آمده باشد.

دوم، چه اطلاعاتی باید افشا شود تا یک «سرمایه‌گذار معمولی، محتاط و دوراندیش» گمراه نشود؟ آیا این داده‌ها باید اصولاً اطلاعات حسابداری باشند؟ آیا این داده‌ها باید در برگیرندهٔ اطلاعات تازه و در مورد شیوه‌های جدید، مانند حسابداری منابع انسانی، حسابداری اجتماعی ـ اقتصادی، حسابداری تورمی و گزارشگری بخش‌های مختلف سازمانی باشد. پاسخ به این پرسش‌ها به این امر بستگی دارد که بتوان استفاده کنندگان مربوطه، نیازهای آنها، سطح پیچیدگی، و از همه مهم‌تر، توانایی آنها را در پردازش اطلاعات (با توجه به ریسک‌های ناشی از اضافه‌بار اطلاعات که در سایهٔ گسترش داده‌ها به وجود می‌آید) تعیین کرد. اسکینر توجه خود را به برخی از موضوع‌هایی معطوف می‌کند که نیاز به افشای کامل دارند:

۱. شرحی مفصل از روش‌ها و سیاست‌های حسابداری، به ویژه هنگامی که برای کاربرد روش حسابداری نیاز به قضاوت فردی است و زمانی که روش مزبور برای واحد حسابداری جنبهٔ خاصی دارد یا زمانی که می‌توان از روش‌های مختلف حسابداری استفاده کرد.
۲. اطلاعات اضافی برای کمک به تجزیه و تحلیل سرمایه‌گذاری یا برای نشان‌دادن حقوق گروه‌های مختلف که نسبت به واحد گزارش‌کننده ادعاهایی دارند.
۳. تغییر در سیاست‌ها یا روش‌های حسابداری، نسبت به سال قبل، از نظر کاربرد و اثر این تغییرها.
۴. دارایی‌ها، بدهی‌ها، هزینه‌ها و درآمدهای حاصل از معامله با طرف‌هایی که توان اعمال کنترل دارند یا با مدیران و مقامات ارشد که با واحد گزارش‌کننده روابط ویژه دارند.

www.irhesabdaran.ir

۵. دارایی‌ها، بدهی‌ها و تعهدات احتمالی.
۶. مبادلات مالی یا غیرعملیاتی که پس از تاریخ ترازنامه انجام می‌شوند بر وضعیت مالی واحد اقتصادی، بدان‌گونه که در صورت‌های مالی پایان سال ارائه شده است، اثری مهم دارند.(۴۵)

۷ ـ ۵ ـ ۶. اصل محافظه‌کاری

اصل محافظه‌کاری یک اصل استثنا یا تعدیل‌کننده است، بدین معنی که این اصل به عنوان یک عامل محدودکننده برای ارائهٔ داده‌های «مربوط» و «قابل اتکای» حسابداری عمل می‌کند. اصل محافظه‌کاری بر این اساس قرار دارد که هنگام انتخاب از بین دو یا تعداد بیشتری از مقررات خاص حسابداری نوعی اعمال سلیقه می‌شود و روشی انتخاب می‌گردد که کمترین اثر مطلوب را بر حقوق صاحبان سهام به جا بگذارد. به بیانی دقیق‌تر، اصل مزبور به این معنی است که در اجرای آن ترجیح داده می‌شود که ارزش دارایی‌ها و درآمد به کمترین مقدار ممکن برسد و از سوی دیگر ارزش بدهی‌ها و هزینه‌ها به بالاترین مقدار ممکن گزارش شود. از این رو، اصل محافظه‌کاری بیانگر این است که هنگام انتخاب از میان روش‌ها یا مقررات خاص حسابداری برای گزارشگری مالی معمولاً نگرش بدبینانه به نمایش گذاشته می‌شود. برای تأمین هدف‌های مبتنی بر محاسبهٔ دارایی‌ها و سود جاری، اصل محافظه‌کاری باعث می‌شود تا روش‌هایی مورد استفاده قرار گیرد که از روش‌های نظری یا قابل قبول مقداری فاصله دارند. برای مثال، قاعدهٔ ***اقل اصل بهای تمام‌شده یا ارزش بازار*** با اصل بهای تمام‌شده تاریخی در تضاد است. اگر چه روش اولین صادره از آخرین وارده و استهلاک تسریعی به طور معمول به عنوان روش‌های ضد تورمی به تصور می‌آیند ولی آنها از این دیدگاه مورد قضاوت قرار می‌گیرند که در اجرای اصل محافظه‌کاری به‌کار برده می‌شوند. از این رو ***چتفیلد***[1] بر این باور است که:

> هر دو روش [اولین صادره از آخرین وارده و استهلاک تسریعی] سنت قدیمی رعایت اصل محافظه‌کاری در ترازنامه را تقویت می‌نمایند، به گونه‌ای که به پرداخت کنندگان مالیات اجازه داده می‌شود که به صورت هم‌زمان از روش اولین صادره از آخرین وارده و اصل بهای تمام‌شده یا ارزش بازار استفاده کنند. هر دو روش برای مدیریت این امکان را به وجود می‌آورد که برای تعیین ارزش اقلام از روشی دقیق‌تر استفاده کند (تأمین نیازی که از نظر مدیریت در اولویت قرار دارد).(۴۶)

---

1. Chatfield

www.irhesabdaran.ir

در گذشته هنگامی از اصل محافظه کاری استفاده می‌شد که شرایط عدم اطمینان حاکم بود و مدیران و مالکان خوش‌بینی بیش از اندازه داشتند یا زمانی که مدیریت می‌خواست اعتباردهندگان را در برابر توزیع تضمین‌نشدهٔ دارایی‌های شرکت (به صورت سود تقسیمی) مصون نماید. در گذشته، نسبت به زمان کنونی، برای اصل محافظه کاری ارزش خیرخواهانهٔ بیشتری قایل می‌شدند. رعایت این اصل باعث شد که بسیاری از ضوابط رعایت نشوند و مفاد قراردادهای وام دارای نوعی ثبات نباشند (یا هر دو).

استرلینگ چنین دیدگاهی دربارهٔ محافظه کاری دارد: «قدیمی‌ترین و شاید رایج‌ترین اصل در فرایند تعیین ارزش در حسابداری».[۴۷] امروز، تأکید بر ارائهٔ مطلوب عینی (صورت‌های مالی) و حفظ حریم شخصی سرمایه‌گذار، به عنوان استفاده‌کننده از صورت‌های مالی، باعث شده است که میزان اتکا بر محافظه‌کاری کاهش یابد. در زمان کنونی بیشتر در موارد و شرایط غیرعادی از این اصل استفاده می‌شود و آن را به عنوان یک قاعدهٔ کلی که به صورتی دقیق در همهٔ شرایط به کار برده شود، نمی‌شناسند. هنوز هم در برخی از موارد که نیاز به قضاوت حسابدار است، مانند تعیین عمر مفید دارایی و ارزش اسقاط، جهت محاسبهٔ استهلاک و به تبع آن به کاربردن «اصل بهای تمام‌شده یا ارزش بازار» برای تعیین ارزش موجودی‌ها و اوراق بهادار (سهام) قابل داد و ستد (سریع‌المعامله) از اصل محافظه کاری استفاده می‌شود. از آن‌جا که لازم است حسابدار در بسیاری از موارد ابراز وجود نماید، در نتیجه منجر به اعمال یکسونگری، ارتکاب خطا، مخدوش‌نمودن صورت‌های مالی و ارائهٔ گزارش‌های گمراه کننده خواهد شد. دیدگاه کنونی در مورد اصل محافظه‌کاری به عنوان یک اصل حسابداری، روز به روز کم‌رنگ‌تر می‌شود (و ناگزیر است از این دیار رخت بربندد).

۸ ـ ۵ ـ ۶. اصل اهمیت

اصل اهمیت هم، همانند اصل محافظه کاری یک اصل استثنا یا تعدیل کننده است. اصل مزبور بر اساس این دیدگاه قرار دارد که می‌توان مبادلات و رویدادهایی را که از نظر اقتصادی اثرهای مهمی ندارند با بالاترین سرعت ثبت کرد، چه این که اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری رعایت شود یا نشود و نیز الزامی به افشای آنها نیست. اصل اهمیت برای حسابدار، از نظر افشای اقلام در صورت‌های مالی، یک رهنمود ضمنی است و حسابدار را قادر می‌سازد که در مورد اهمیت‌داشتن یا نداشتن اقلام، بر مبنای هزینهٔ ثبت و نگهداری، صحت یا دقت صورت‌های مالی، از نظر مطرح یا «مربوط‌بودن» برای استفاده‌کننده، اتخاذ تصمیم نماید.

www.irhesabdaran.ir

به طور کلی، مراجع حسابداری کاربرد اصل اهمیت را به عهدهٔ حسابداران گذارده‌اند. (آنها می‌توانند بر اساس قضاوت خود عمل کنند)، و از سوی دیگر بر موضوع اهمیت تأکید می‌نمایند. ***طبق بیانیهٔ شمارهٔ ۴ هیئت اصول حسابداری***، اصل اهمیت به این معنی است که «گزارشگری مالی تنها با اطلاعاتی در ارتباط است که اهمیت آنها به اندازه‌ای است که می‌تواند بر قضاوت‌ها، ارزیابی‌ها یا تصمیم‌ها اثر بگذارند».(۴۸) ***بیانیهٔ شمارهٔ ۳۰ هیئت اصول حسابداری*** بر مفهوم تعریف‌نشدهٔ «اهمیت» تأکید می‌کند و اقلام غیرمترقبه را شرح می‌دهد. به همین شیوه، ***بیانیهٔ شمارهٔ ۲۲ هیئت اصول حسابداری*** بر افشای همهٔ سیاست‌ها یا اصولی که بر وضعیت مالی، نتیجه‌های عملیات و تغییر در وضعیت مالی واحد اقتصادی اثر می‌گذارند، توصیه‌هایی ارائه می‌کند. هیئت استانداردهای حسابداری مالی در ۱۹۷۵ در مورد مسئلهٔ اهمیت یک یادداشت نظرخواهی منتشر کرد و بر اهمیت این اصل تأکید نمود.(۴۹)

اصل اهمیت فاقد تعریف عملیاتی است. بیشتر تعریف‌هایی که دربارهٔ «اهمیت» داده شده بر نقش حسابدار در تفسیر آنچه مهم است، یا مهم نیست، تأکید می‌نماید. برای مثال، ***فریش کاف***[1] اهمیت را بدین گونه تعریف می‌کند: «اهمیت کمّی و نسبی بخشی از اطلاعات مالی برای یک استفاده کننده، با توجه به محتوای تصمیمی که باید گرفته شود».(۵۰)

گروه تحقیق حسابداران در تحقیقی در ۱۹۷۴ ویژگی‌های این اصل را به صورت زیر بیان کرد:

> اصولاً اهمیت مسئله‌ای تابع قضاوت حرفه‌ای است. در قضاوت باید یک قلم را مهم دانست، مشروط بر این که دانش یا آگاهی دربارهٔ آن به گونه‌ای باشد، که بنابر تصور خود، آن قلم بتواند بر استفاده کنندگان از صورت‌های مالی اثر بگذارد.(۵۱)

رهنمودها و یا شاخص‌هایی را که باید برای تعیین اهمیت اقلام به کار برد، به شدت مورد نیاز است. دو شاخص اصلی در این ارتباط توصیه شده است. شاخص نخست که آن را ***روش مبتنی بر اندازه*** می‌نامند در رابطه با اندازهٔ اقلام، نسبت به متغیرهای دیگر، مثل سود خالص مطرح است. برای مثال، ***برنشتاین***[2] برای تشخیص آنچه مهم است از آنچه مهم نیست، یک منطقهٔ مرزی ۱۰ تا ۱۵ درصد خالص، پس از کسر مالیات را پیشنهاد می‌نماید.(۵۲) به همین شیوه، یادداشت نظرخواهی هیئت استانداردهای حسابداری مالی در مورد اصل اهمیت بر اساس روش مبتنی بر اندازه، شاخص زیر را پیشنهاد می‌نماید:

> اگر اثر ناشی از مقدار مورد بحث، در زمان حال یا آینده، برابر یا بیش از ده درصد از یکی از مقادیر

---

1. Frishkoff.
2. Bernstein

www.irhesabdaran.ir

ذی‌ربط در صورت مالی باشد، باید آن مقدار را مهم به حساب آورد. اگر اثر بالقوهٔ عدد مورد بحث در زمان کنونی بین پنج تا ده درصد مقدار ذی‌ربط در صورت مالی باشد، اهمیت آن عدد به شرایط حاکم بر محیط بستگی دارد.(۵۳)

در شاخص دوّم، که آن را ***روش مبتنی بر شاخص تغییر*** می‌نامند اثر یکی از اقلام بر روی روندها یا تغییرهای بین دو دورهٔ حسابداری را مورد ارزیابی یا قضاوت قرار می‌دهند. در اصل «راپاپورت»، طرفدار این روش و متقاعد است که می‌توان شاخص‌های اهمیت را در قالب رویه‌ها، نسبت‌ها و میانگین‌های مالی که بیانگر روابط تحلیلی مهم بر حسب اطلاعات حسابداری است، ارائه کرد.(۵۴) روش مبتنی بر شاخص تغییر بر ***گروه تحقیق حسابداران بین‌الملل*** اثر گذاشت و می‌توان این اثر را از جمله‌های زیر، که از اهمیت حسابداری، اقتباس شده، مشاهده کرد:

یک مبلغ تنها به دلیل اندازه یا بزرگی نمی‌تواند مهم باشد؛ هنگام تصمیم‌گیری دربارهٔ اهمیت یک مبلغ باید عوامل دیگری را، مانند آنچه در زیر می‌آید، مورد توجه قرار داد. ماهیت مقدار: مبنی بر این که آیا:

- هنگام محاسبهٔ سود خالص یک عامل منظور می‌شود یا خیر؛
- غیرعادی یا غیرمترقبه است؛
- در مورد یک رویداد یا یک وضع جنبهٔ احتمالی دارد یا خیر؛
- بر مبنای شرایط و واقعیت‌های موجود قابل تعیین است یا خیر؟
- طبق اساسنامه یا مقررات الزامی است یا خیر.

این مبلغ در رابطه با:

- صورت‌های مالی به صورت کامل در نظر گرفته می‌شود یا خیر؛
- بخشی از کل حساب‌هایی است که به وجود می‌آورد یا باید به وجود آورد؟
- مقادیر مربوطه؛
- مقدار ذی‌ربط در سال‌های قبل یا مقدار مورد انتظار در سال‌های بعد.(۵۵)

۹ ـ ۵ ـ ۶. اصل یکنواختی و قابل مقایسه‌بودن اطلاعات حسابداری

مقصود از ثبات رویه این است که یک واحد اقتصادی در طول زمان برای اقلام ذی‌ربط از رویه‌های همانندی استفاده کند؛ مقصود از اصل یکنواختی این است که واحدهای اقتصادی مختلف رویه‌های همانندی مورد استفاده قرار دهند. هدف آرمانی یا مطلوب این است که از طریق کم‌کردن ناهمگونی ناشی از کاربرد رویه‌های مختلف حسابداری به وسیلهٔ واحدهای اقتصادی مختلف بتوان صورت‌های مالی را قابل مقایسه کرد. در واقع، در مورد این که آیا

www.irhesabdaran.ir

انعطاف‌پذیری یا همگونی باید حاکم بر حسابداری و گزارشگری مالی باشد یا خیر بحث همیشگی وجود دارد. دیدگاه‌های اصلی که «یکنواختی» را مورد تأیید قرار می‌دهند، بر این ادعا متکی است که رعایت این اصل:

۱. کاربرد رویه‌های گوناگون حسابداری و روش‌های نامناسب حسابداری را کاهش می‌دهد؛
۲. این امکان را به وجود می‌آورد که بتوان صورت‌های مالی واحدهای مختلف اقتصادی را به شیوه‌ای معقول با هم مقایسه کرد؛
۳. یک بار دیگر موجب افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان به صورت‌های مالی می‌شود؛
۴. باعث می‌شود که دولت در تدوین مقررات برای رویه‌های حسابداری دخالت کند.

دیدگاه‌های طرفداران ***انعطاف‌پذیری*** بر پایهٔ این ادعا قرار دارد که:

۱. استفاده از رویه‌های همگون حسابداری برای نشان‌دادن یکی از اقلام یا مقداری که در چندین حالت رخ می‌دهد باعث خواهد شد که ریسک مربوط به پنهان‌کردن تفاوت‌های مهم در حالت‌های گوناگون، افزایش یابد.
۲. قابل مقایسه‌کردن صورت‌های مالی به صورت هدفی در می‌آید که در مدینهٔ فاضله قرار دارد؛ با به کارگیری مقرراتی که نمی‌توان رویدادهای واقعی مختلف را ارائه کرد نمی‌توان به این هدف دست یافت؛[۵۶]
۳. «*اختلاف در شرایط*» یا «متغیرهای موقعیتی» ایجاب می‌کند که از روش‌های مختلف به گونه‌ای استفاده کرد تا گزارشگری واحد اقتصادی بتواند واکنش مناسبی از شرایطی باشد که مبادلات و رویدادها در آن انجام می‌شوند یا رخ می‌دهند. متغیرهای موقعیتی را بدین گونه تعریف می‌کنند:

«... شرایط محیطی که در واحدهای اقتصادی مختلف فرق می‌کند و بر عوامل زیر اثر می‌گذارد:

الف) امکان کاربرد روش‌های حسابداری، و

ب) عینیت معیارهای سنجش و مقادیر حاصل از کاربرد روش‌های حسابداری.[۵۷]

طرح تلویحی یا ضمنی دو اصل همگونی و انعطاف‌پذیری این است که از استفاده کنندهٔ صورت‌های مالی حمایت شود و داده‌های معنی‌داری به او ارائه گردد. به سبب در پیش‌گیری موضع‌های تند در ارائهٔ صورت‌های مالی هر دو اصل نقض خواهند شد. همگونی باعث می‌شود که نتوان گزارش‌های مالی را مقایسه کرد و در نتیجه مقایسه‌کردن آنها به صورت هدفی دست‌نیافتنی در می‌آید. تردیدی نیست که انعطاف‌پذیری موجب ابهام و عدم اطمینان می‌شود؛ راه‌حل این است که بین این دو اصل نوعی تعادل برقرار شود.

www.irhesabdaran.ir

یعنی از یک سو از طریق کاستن از بار ناهمگونی روش‌های حسابداری پدیدهٔ یکنواختی را تقویت کرد، و از سوی دیگر، از طریق ایجاد رابطه‌ای معقول بین شرایط اقتصادی مشخص و مقررات خاص حسابداری این امکان را به وجود آورد که رویدادهای اقتصادی خاص یک واحد اقتصادی و یک صنعت مشخص به شیوه‌ای مناسب شناسایی (ثبت) شود. این راه میانه مستلزم ارائهٔ تعریف عملیاتی از «تفاوت در شرایط» می‌شود تا بتوان برای تفاوت‌های موجود در شرایط جهت انتخاب رویه‌های گوناگون رهنمودهای بهتری ارائه گردد.[۵۸]

۶ ـ ۶. نتیجه

در روش‌های کنونی حسابداری مقررات بر مبانی تئوری حسابداری استوار است. این مبانی از عناصری تشکیل می‌شوند که دارای سلسله‌مراتب هستند و به عنوان یک چارچوب مرجع یا یک ساختار نظری عمل می‌کنند. در این فصل، تدوین یک چنین ساختار نظری را به عنوان فرایند تعاملی، قیاسی که متشکل از تدوین پیاپی یا متوالی هدف‌ها، بدیهیات، مفاهیم، اصول و مقررات خاص حسابداری هستند، بررسی گردید. درک این عناصر و روابط موجود در تئوری حسابداری باعث می‌شود تا بتوان استدلال منطقی که مؤید روش‌های واقعی و آینده است، درک نمود. صورت‌های مالی که در گزارش‌های رسمی حسابداری ارائه می‌شوند تنها بازتابی از کاربرد ساختار نظری حسابداری هستند. تردیدی نیست که بهبود محتوا و شکل صورت‌های مالی با بهبود ساختار نظری حسابداری مرتبط است. تعیین عناصر تشکیل‌دهندهٔ تئوری حسابداری (یعنی هدف‌های حسابداری، فرض‌های مسلم محیطی، مفاهیم نظری و اصول حسابداری) باید در دستورکار سازمان‌ها یا مراجع رسمی حسابداری (در ردهٔ اول) قرار گیرند.

پیوست ۶ ـ الف

فرض‌های مسلم حسابداری (بیانیهٔ شمارهٔ یک از سلسله نشریه‌های حسابداری)

فرض‌های مسلم نشأت گرفته از محیط سیاسی و اقتصادی

فرض مسلم ۱ ـ A: کمیت‌پذیری. برای تصمیم‌گیری بخردانهٔ اقتصادی داده‌های کمّی سودمندند، یعنی برای انتخاب از میان گزینه‌هایی که اقدام‌ها به صورت درست یا مناسب با نتیجه‌ها مرتبط می‌شوند، مفید می‌باشند.

فرض مسلم ۲ ـ A: مبادله. بیشتر کالاها و خدماتی که تولید می‌شوند از مجرای مبادله (داد و ستد) توزیع می‌گردند و به صورت مستقیم، به وسیلهٔ تولیدکننده مصرف نمی‌شوند.

www.irhesabdaran.ir

***فرض مسلم ۳ ـ A: واحد اقتصادی* (شامل هویت واحد اقتصادی هم می‌شود).** فعالیت اقتصادی به وسیلهٔ واحدهای خاص یا بنگاه‌های اقتصادی انجام می‌شود. هر گزارشی دربارهٔ این فعالیت‌ها باید به صورت مشخص معرف واحد یا واحد تجاری خاص باشد که آن را انجام داده است.

***فرض مسلم ۴ ـ A: دورهٔ زمانی* (که در برگیرندهٔ مشخص‌کردن دورهٔ زمانی هم می‌شود).** فعالیت اقتصادی در دوره‌های مشخص زمانی، انجام می‌شوند، هر گزارشی دربارهٔ این فعالیت‌ها باید به صورتی روشن دورهٔ زمانی مربوط را مشخص سازد.

***فرض مسلم ۵ ـ A: واحد اندازه‌گیری* (که در برگیرندهٔ معرفی واحد پول هم می‌شود).** پول متداول‌ترین معیاری است که بدان وسیله کالاها و خدمات اندازه‌گیری می‌شوند و با این معیار سنجش دستمزد، منابع طبیعی و سرمایه هم اندازه‌گیری (محاسبه) می‌شوند. هر گزارشی باید به نحوی مشخص نماید که چه نوع پولی مورد استفاده قرار گرفته است (برای مثال، دلار، فرانک، پوند).

فرض‌های مسلمی که از رشتهٔ حسابداری نشأت می‌گیرند:

فرض مسلم ۱ ـ B: صورت‌های مالی (در رابطه با ۱-A) نتیجه‌های فرایند حسابداری به صورت مجموعه‌ای از صورت‌های مالی بنیادی مرتبط که به یکدیگر بستگی دارند و بر اساس داده‌های همانند قرار گرفته‌اند، ابراز می‌گردد.

فرض مسلم ۲ ـ B: قیمت بازار (در رابطه با ۲-A) داده‌های حسابداری بر مبنای قیمت‌های حاصل از مبادله‌های گذشته، حال یا آینده قرار دارند که در واقع انجام شده‌اند یا انتظار می‌رود انجام شوند.

فرض مسلم ۳ ـ B: بنگاه‌های اقتصادی، واحدهای اقتصادی (در رابطه با ۳-A) نتیجه‌های فرایند حسابداری بر اساس بنگاه‌های اقتصادی یا واحدهای خاص ابراز می‌گردند.

فرض مسلم ۴ ـ B: آزمودنی (در رابطه با ۴ ـ A) هرگاه ایجاب کند که بین دوره‌های زمانی گذشته، حال و آینده اقلامی تخصیص یابد، نتیجهٔ عملیات برای دوره‌های کوتاه زمانی جنبهٔ پیشنهادی یا تجربی (آزمودنی) به خود می‌گیرند.

الزامات یا ضوابط

فرض مسلم ۱ ـ C: تداوم فعالیت (که شامل مفهوم همبستگی دورهٔ زمانی محدود هم می‌شود) باید واحد اقتصادی را از این دیدگاه مورد توجه قرار داد که به صورت نامحدود

www.irhesabdaran.ir

فعالیت خواهد کرد. (البته اگر مدارکی در نفی این دیدگاه وجود نداشته باشد). در صورت وجود مدارک مبنی بر این که واحد اقتصادی عمری محدود دارد، نباید واحد اقتصادی مزبور را از این دیدگاه مورد توجه قرار داد که عمر نامحدود دارد.

فرض مسلم ۲ ـ C. عینیت. پیش از زمانی که بتوان اقلام را به صورت عینی اندازه‌گیری و ثبت کرد، نباید تغییر در دارایی‌ها و بدهی‌ها و اثرهای مربوط (اگر چنین اثرهایی وجود داشته باشد) به درآمد، هزینه، سود انباشته و این قبیل اقلام را به صورت رسمی شناسایی و در حساب‌ها ثبت کرد.

فرض مسلم ۳ ـ C. ثبات رویه. رویه‌هایی را که در حسابداری، برای یک واحد اقتصادی به‌کار می‌برند، باید مناسب با معیار سنجش وضعیت مالی و فعالیت‌های آن باشد و باید در دوره‌های پیاپی به صورت مداوم رعایت شوند.

فرض مسلم ۴ ـ C. ثبات واحد اندازه‌گیری. گزارش‌های حسابداری باید بر اساس یک واحد ثابت اندازه‌گیری ارائه شوند.

فرض مسلم ۵ ـ C. افشای اطلاعات. در گزارش‌های حسابداری باید آنچه مورد نیاز است و موجب راهنمایی (عدم گمراهی) می‌شود، افشا گردد.

پیوست‌های A ـ ۶ و B ـ ۶ با اجازهٔ انجمن حسابداران رسمی آمریکا نوشته شد.

پیوست ۶ ـ ب

مجموعهٔ پیشنهادی از اصول فراگیر حسابداری برای واحدهای تجاری (نشریهٔ شمارهٔ ۳ از مقاله‌های تحقیقی حسابداری)

اصول خلاصه‌شده در زیر اصولاً در مورد آن دسته از صورت‌های مالی رسمی مطرح هستند که به وسیلهٔ مدیریت شرکت‌های تجاری، به عنوان نماینده، برای شخص ثالث تهیه می‌شوند. «بدیهیات یا فرض‌های مسلم» حسابداری که در ***نشریهٔ شمارهٔ ۱ مقاله‌های تحقیقی حسابداری*** ارائه شدند بخش جدانشدنی از این اصول می‌باشد.

نباید فقط با هدف اعتباربخشیدن به سیاست‌ها (برای مثال، مدیریت مالی، تعیین مالیات، تعیین پاداش و حقوق کارکنان) که در رشته‌های دیگر ارائه می‌شوند، اصول فراگیر حسابداری تدوین نمود، هرچند این سیاست‌ها به خودی خود، سالم، آرمانی، و مطلوب باشند. با توجه به تقاضاهای ناشی از گروه‌های خاص و ذی‌نفع رقیب، موضوع بی‌طرفی، اساس و منشأ قدرت واقعی حسابداری است. سنجش (محاسبه) منابع واحدهای اقتصادی خاص و تعیین تغییر در این منابع تعیین‌کنندهٔ وظایف اصلی حسابداری هستند. این اصول

باید با هدف انجام‌دادن این وظایف اجرا شود.

اصول ارائه‌شده به وسیلهٔ این مقالهٔ تحقیقی به شرح زیرند:

(الف) سود متعلق به کل فرایند فعالیت واحد اقتصادی است. بنابراین، هر قاعده یا رویه‌ای که سود را به بخشی از کل فرایند منظور می‌کند باید پیوسته مورد ارزیابی محدود قرار گیرد تا مبادا تعصب یا نوعی سوگیری در ارائهٔ گزارش از سود تخصیص‌یافته به دوره‌های خاصی از زمان وجود داشته باشد.

(ب) تغییر در منابع ـ دارایی‌ها ـ را باید بین مقادیر منتسب به موارد زیر طبقه‌بندی کرد:

۱. تغییر در دلار (تغییر در سطح قیمت‌ها) که منجر به ارزیابی مجدد سرمایه (و نه درآمد و هزینه) می‌شود.

۲. تغییر ارزش‌های جایگزینی (بیشتر یا کمتر از اثر ناشی از تغییر در سطح قیمت‌ها) که منجر به سود یا زیان غیر عملیاتی می‌شود.

۳. فروش یا انتقال اقلام به صورت دیگری یا ثبت (شناسایی) ارزش خالص یا بازیافتنی یا آنچه منجر به درآمد یا سود غیرعملیاتی می‌شود.

۴. علت‌های دیگر، مانند افزایش در دارایی‌ها یا کشف منابع طبیعی که پیش از این ناشناخته بوده‌اند.

(پ) همهٔ دارایی‌های واحد اقتصادی، چه از طریق سرمایه‌گذاری مالکان یا سرمایه‌گذاری اعتباردهندگان یا به روش دیگری به دست آمده باشد، باید در حساب‌ها ثبت و در صورت‌های مالی گزارش شود. وجود یک دارایی، مستقل از شیوه‌ای است که آن دارایی به دست آمده (خریداری‌شده) است.

(ت) مسئلهٔ اندازه‌گیری (تعیین قیمت، تعیین ارزش) یک قلم دارایی همانا مسئلهٔ تعیین ارزش خدمات آینده است و، دست کم، مستلزم طی سه مرحله است:

۱. تعیین خدمات آینده، که در واقع، وجود دارند. برای مثال، یک ساختمان می‌تواند فضای لازم برای فعالیت تولید ارائه نماید.

۲. برآورد طول خدمت. برای مثال عمر یک ساختمان را برآورد می‌کنند که آیا بیش از بیست سال قابل استفاده یا بهره‌برداری است، و یا برای مدتی برابر با نیمی از کل عمر خود؟

۳. انتخاب روش، مبنا یا رابطه‌ای برای تعیین ارزش طول عمر خدماتی که در اجرای بند (۲) در بالا ارائه می‌شود. به طور کلی، مبنای قیمت‌گذاری بر اساس سه قیمت مبادله که در زیر می‌آید تعیین می‌شود:

www.irhesabdaran.ir

(الف) ارزش مبادلهٔ تاریخی، برای مثال، بهای تحصیل (بهای تمام‌شدهٔ دارایی) یا مبنای دیگری. هنگامی که از این مبنا استفاده شود، سود یا زیان (در صورت وجود) حاصل از دارایی قیمت‌گذاری‌شده تا زمان فروش یا به شکل دیگری انتقال آن به خارج از واحد اقتصادی، شناسایی (ثبت) نخواهد شد.

(ب) ارزش مبادلهٔ جاری، برای مثال، ارزش جایگزینی. هنگامی که از این مبنا استفاده شود، سود یا زیان حاصل از قیمت گذاری در دو مرحله شناسایی (ثبت) می‌شود. در مرحلهٔ نخست بخشی از سود و زیان غیرعملیاتی در دوره یا دوره‌های مربوط به زمان تحصیل یا زمان مصرف یا زمانی که به گونهٔ دیگری این قلم دارایی به فروش می‌رسد، شناسایی یا ثبت می‌شود؛ در مرحلهٔ دوم باقی‌ماندهٔ سود یا زیان غیرعملیاتی، در زمان فروش (یا شیوهٔ دیگری که دارایی به خارج از واحد اقتصادی منتقل می‌شود) و مقدار سود و زیان غیرعملیاتی در سایهٔ تفاوت قیمت فروش (انتقال و ارزش جایگزینی تعیین می‌شود) ثبت یا شناسایی می‌شود. در این روش هنوز هم از بهای تمام‌شده استفاده می‌شود؛ یک قلم دارایی که بر این اساس قیمت‌گذاری می‌شود، به گونه‌ای ثبت می‌گردد که قرار است بهای تاریخی از حساب‌ها خارج گردد.

(پ) ارزش مبادله در آینده، برای مثال، قیمت فروش مورد انتظار. هنگامی که از این مبنا استفاده شود، سود یا زیان حاصل (اگر وجود داشته باشد) پیش از این در حساب‌ها ثبت شده‌اند. بنابراین یک قلم دارایی که بدین گونه تعیین قیمت می‌شود، به گونه‌ای ثبت خواهد شد که گویا یک حساب دریافتنی است و فروش یا انتقال این دارایی به خارج از واحد اقتصادی (و حتی تبدیل آن به پول نقد) منجر به سود یا زیان غیر عملیاتی نخواهد شد، به استثنای بهره (تنزیل) که با گذشت زمان به وجود می‌آید.

قیمت‌گذاری (تعیین ارزش) دارایی‌ها و تخصیص سود به دوره‌های حسابداری که به شیوه‌ای درست انجام شود، تا حد زیادی، به برآورد سودهای آینده بستگی دارد (بدون توجه به مبناهایی که برای قیمت‌گذاری این دارایی‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد). نیاز به برآورد، امری اجتناب‌ناپذیر است و نمی‌توان با انتخاب رابطه‌ای برای قیمت‌گذاری این مسئله را منتفی نمود.

۴. همهٔ دارایی‌ها به شکل پول یا ادعا نسبت به پول را باید بر اساس ارزش فعلی یا معادل آن گزارش کرد. نرخ بهره‌ای را که در فرایند حسابداری به کار می‌برند

www.irhesabdaran.ir

همان نرخ (مؤثر) بازار و متعلق به تاریخ تحصیل دارایی است.

در مورد حساب‌های دریافتنی کوتاه‌مدت که توان یا اثر بهره، اندک است نیازی به محاسبهٔ تنزیل نمی‌باشد. ارزش قابل انتقال دریافتنی را باید با توجه به ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول کاهش داد؛ هزینهٔ برآوردی وصول مطالبات را باید در حساب‌ها ثبت کرد.

اگر از ادعاهای نسبت به مبلغ و زمان دریافت پول مطمئن نباشیم، باید آنها را بر مبنای ارزش جاری بازار ثبت کرد. اگر ارزش جاری بازار به اندازه‌ای نامطمئن است که قابل اعتماد یا اتکا نباشد، این دارایی‌ها را باید بر مبنای بهای تمام‌شده ثبت نمود.

۵. اقلامی از موجودی که با قیمت‌های مشخص آمادهٔ فروش هستند و هزینه‌های فروش به راحتی قابل پیش‌بینی می‌باشند، باید بر اساس ارزش خالص بازیافتنی ثبت، و درآمد مربوط در همان زمان مشخص شود. سایر اقلام موجودی را باید بر مبنای ارزش جاری (جایگزینی) ثبت نمود و سود یا زیان غیرعملیاتی مربوط را به صورت جداگانه گزارش کرد. ثبت موجودی‌ها، به هر یک از این دو روش، منجر به ثبت درآمد، سود یا زیان غیرعملیاتی خواهد شد، پیش از این که این اقلام از طریق فروش تأیید شوند؛ ولی به هر حال، آنها بخش جدانشدنی از سود (زیان) خالص دوره‌ای هستند که عمل در آن واقع شده است.

هرگاه بهای تحصیل به ارزش جاری (جایگزینی) نزدیک باشد می‌توان از این ارزش استفاده کرد و معمولاً مربوط به حالتی می‌شود که قیمت واحد موجودی‌ها، به صورتی معقول، ثابت بوده و گردش موجودی‌ها سریع باشد. در همهٔ حالت‌ها مبنای اندازه‌گیری مورد استفاده باید «مورد تأیید یک مأمور تحقیق باصلاحیت قرار گیرد».

۶. تمام اقلام دارایی‌های ثابت که مورد استفاده یا بهره‌برداری قرار می‌گیرند و یا در حالت آماده‌باش قرار دارند باید بر اساس بهای تمام‌شدهٔ تحصیل یا ساخت ثبت شوند و در صورت تغییر در ارزش پول در صورت‌های مالی اولیه یا صورت‌های مالی مکمل اصلاحات انجام شود. در مورد گزارش‌های برون‌سازمانی، هرگاه رویداد مهمی رخ دهد، مانند تجدید سازمان واحد اقتصادی یا ادغام آن در یک واحد اقتصادی دیگر یا زمانی که این واحد به صورت شعبه‌ای از شرکت مادر در می‌آید، باید دارایی‌های ثابت را بر مبنای ارزش‌های جایگزینی جاری تجدید ارزش نمود. حتی در صورت رخ ندادن یک رویداد مهم، باید در دوره‌های زمانی مشخص (شاید هر پنج‌سال یک‌بار)، در

www.irhesabdaran.ir

حساب‌ها تجدید نظر کرد. به وجودآوردن شاخص‌های رضایت‌بخشی در مورد هزینه‌های ساخت و قیمت ماشین‌آلات و تجهیزات می‌تواند ما را در راه محاسبهٔ معقول ارزش جایگزینی که جنبهٔ عملی و عینی دارند، یاری دهد.

۷. سرمایه‌گذاری (بر اساس بهای تمام‌شده یا مبنای دیگری) در دارایی‌های ثابت را باید بر اساس عمرمفید برآوردی این اقلام سرمایه‌گذاری‌شده، مستهلک کرد. برای یک قلم دارایی، مبنای انتخاب روشی خاص، برای استهلاک، به توانایی دارایی مزبور در ارائهٔ خدماتی معقول و سازگار به جریان مورد انتظار از منافع حاصل از این دارایی مرتبط است.

۸. تمام «دارایی‌های نامشهود» مانند حق اختراع، حق انتشار، تحقیق و توسعه و سرقفلی را باید بر مبنای بهای تمام‌شده ثبت نمود و با توجه به اثر ناشی از تغییر در ارزش پول (در صورت‌های اولیه یا صورت‌های مکمل) باید اصلاحات مناسب انجام داد. اقلامی که متعلق به دوره‌های محدود هستند باید بر اساس عمر برآوردی آنها مستهلک نمود و به حساب هزینه‌های جاری هر دوره ثبت کرد. اقلامی از دارایی که دارای عمر نامحدود هستند، بدون مستهلک‌کردن، باید همواره به صورت دارایی به دوره‌های بعد منتقل شوند.

اگر در نتیجهٔ ارزیابی یا استفاده از شاخص، استهلاک (دارایی‌های ثابت یا نامشهود) مبلغ سرمایه‌گذاری‌شده (بر مبنای بهای تمام‌شده یا مبنای دیگری) در دارایی‌های ثابت یا «دارایی‌های نامشهود» افزایش یابد، این مبلغ افزوده را باید بر اساس مقدار تغییریافته، ثبت نمود.

(ث) تمام بدهی‌های یک واحد اقتصادی را باید در حساب‌ها و صورت‌های مالی گزارش کرد. بدهی‌هایی که مستلزم پرداخت نقد برای تسویه‌حساب هستند باید بر مبنای ارزش فعلی پرداخت‌های عادی یا معادل آنها محاسبه نمود. نرخ بازده (بازار، مؤثر) بهره در تاریخ منظورکردن بدهی نرخ مناسبی است که برای تعیین ارزش فعلی و مستهلک‌نمودن **کسر و صرف** باید منظور شود. «کسر» و «صرف» از ابزارهای فنی برای مرتبط‌ساختن قیمت اوراق منتشرشده با مبلغ اصلی هستند و بنابراین باید در صورت‌های مالی با مبلغ اصلی رابطه‌ای دقیق داشته باشند.

(ج) بدهی‌هایی که باید به صورت کالاها یا خدمات (به غیر از پول نقد) پرداخت شوند باید بر مبنای قیمت فروش مورد توافق تعیین گردند. در چنین مواردی پس از این‌که خدمات مشخص شوند یا کالاهایی تولید یا تحویل گردند سودی

www.irhesabdaran.ir

(پرداخت‌نشده) تعلق خواهد گرفت.

(چ) در یک شرکت سهامی، باید حقوق صاحبان سهام را به صورت مبلغ سرمایه‌گذاری شده و سود انباشته (مازاد سود کسب‌شده) طبقه‌بندی کرد. مبلغ سرمایه‌گذاری‌شده را، به نوبهٔ خود، باید بر مبنای منبع تأمین‌کنندهٔ آن یعنی بر مبنای ماهیت معامله‌هایی که موجب این سرمایه شده‌اند، طبقه‌بندی کرد.

سود انباشته باید در برگیرندهٔ مجموع مبلغ سود خالص و زیان خالص منهای سود تقسیمی اعلام‌شده و منهای مبلغی که به حساب سرمایه منتقل (سرمایه‌گذاری) شده است، باشد.

در شرکت غیر سهامی باید از همین روش پیروی کرد، ولی روش قابل قبول و متداول‌تر این است که کل حق مالکیت یک مالک یا گروهی از مالکان را در تاریخ تهیهٔ ترازنامه گزارش نمود.

(ح) صورتی از نتیجهٔ عملیات باید نشان‌دهندهٔ اجزای تشکیل‌دهندهٔ سود تفصیلی باشد تا مقایسه و تفسیر مبلغ مزبور امکان‌پذیر گردد. برای تأمین چنین هدفی باید داده‌ها را، دست کم، به صورت درآمد، هزینه، سود و زیان غیرعملیاتی طبقه‌بندی کرد.

۱. به طور کلی، درآمد یک واحد اقتصادی طی یک دورهٔ حسابداری نشان‌دهندهٔ معیار مبادلهٔ ارزش محصولات (کالاها و خدمات) آن واحد اقتصادی در طی دورهٔ مزبور است. بحث پیش مربوط به (ت) ۳ (ب) نیز در این مورد صادق است.

۲. به بیانی کلی‌تر معیار سنجش هزینه‌ها، بهای تمام‌شدهٔ مبلغ درآمد شناسایی (ثبت) شده است. امکان دارد این مبالغ با مبادلات ایجادکنندهٔ درآمد (برای مثال، به اصطلاح «هزینهٔ محصول») یا دورهٔ حسابداری که درآمد در آن دوره به وجود می‌آید (برای مثال، به اصطلاح «هزینه‌های دوره») رابطهٔ مستقیم داشته باشد.

۳. سود غیرعملیاتی دربرگیرندهٔ اقلامی مانند نتیجهٔ حاصل از نگهداری موجودی‌ها (هنگام بالارفتن قیمت)، فروش دارایی‌ها (غیر از سهام قابل داد و ستد) به مبلغی بیش از ارزش دفتری و تسویه بدهی‌ها به مبلغی کمتر از ارزش دفتری، می‌شود. زیان غیرعملیاتی شامل اقلام حاصل از نتیجهٔ نگهداری موجود کالا، هنگام پایین‌آمدن قیمت‌ها، فروش دارایی‌ها (غیر از سهام قابل فروش) به مبلغی کمتر از ارزش دفتری باز خرید، تسویهٔ بدهی‌ها به مبلغی بیش از ارزش دفتری یا منظورکردن بدهی در اجرای حکم دادگاه، می‌شود.

www.irhesabdaran.ir

فصل ۷

رعایت انصاف، افشای اطلاعات و روندهای آینده در حسابداری

۱ ـ ۷. مقدمه

در حسابداری «رعایت انصاف» نقش مهمی بر عهده دارد، زیرا این پدیده به استفاده‌کنندگان و بازار اطمینان می‌دهد که حسابدار (به عنوان تهیه‌کنندهٔ صورت‌های مالی) و حسابرس (به عنوان تأییدکنندهٔ صورت‌های مالی) نهایت سعی خود را کرده‌اند تا گزارش‌ها به صورتی مطلوب منعکس گردند. ماهیت متعارف مفهوم «رعایت انصاف» این است که گزارش‌ها به شیوه‌ای مطلوب ارائه شوند و تضمینی است مبنی بر صحت و رعایت دقت در تهیه و تأیید صورت‌های مالی با هدف اطمینان‌بخشیدن از ارائهٔ امور مالی واحد اقتصادی. از آن‌جا که معنی اصلی «رعایت انصاف» این است که صورت‌های مالی به شیوه‌ای مطلوب ارائه شوند، در این فصل دربارهٔ مفهوم این واژه بدان‌گونه که در ایالات متحدهٔ آمریکا به عنوان ***نظریهٔ انصاف***[1] و در اروپا به عنوان نظریهٔ ***حقیقی و منصفانه***[2] می‌شناسند، توضیح دهیم. در این فصل دامنهٔ مفهوم «انصاف» را گسترش می‌دهیم و در مورد استنباط‌های دیگری از این واژه مانند «رعایت انصاف در اطلاع‌رسانی» و «رعایت انصاف در افشای اطلاعات با هدف ایجاد انگیزه» بحث می‌کنیم که مستلزم افشای اطلاعات بیشتر و نوآوری‌هایی در حسابداری می‌شود.

---

1. Fariness Doctrine 2. True and Fair

www.irhesabdaran.ir

۲ ـ ۷. رعایت انصاف در حسابداری

۱ ـ ۲ ـ ۷. رعایت انصاف به عنوان بی‌طرفی در ارائهٔ صورت‌های مالی

با مراجعه به ادبیات حرفهٔ حسابداری و بیانیه‌هایی که بیانگر بی‌طرفی حسابداران در تهیهٔ گزارش‌های مالی است، می‌توان «رعایت انصاف» را به بهترین شکل ممکن درک نمود. نخستین پیشنهاد در مورد به کارگیری مفهوم مطلوبیت در حسابداری به وسیلهٔ اسکات در ۱۹۴۱ ارائه شد، و این مفهوم را به عنوان یک اصل حسابداری تبیین کرد و گفت: «مقررات، رویه‌ها و مقررات خاص حسابداری باید مطلوب، عاری از سوگیری و بی‌طرفانه باشند و نباید منافع گروه خاصی را تأمین نمایند».(۱) از آن زمان تاکنون رعایت انصاف به یک ارزش تبدیل شده است که به شیوه‌های گوناگون در حسابداری به کار برده می‌شود. مؤسسهٔ ***آرتور اندرسون***[1] در ۱۹۶۰ دربارهٔ این موضوع رساله‌ای را منتشر کرد که بیانگر مطلب زیر بود:

> یک فرض مسلم و بدیهی در حسابداری که تشکیل‌دهندهٔ زیربنای اصول حسابداری است در قالب «رعایت انصاف»، (رعایت انصاف برای همهٔ بخش‌های شرکت، مدیران، کارگران، سهامداران، اعتباردهندگان، مشتریان و مردم) بیان می‌شود که میزان آن در سایهٔ محیط اقتصادی و سیاسی و براساس شیوهٔ اندیشه و عرف همهٔ بخش‌ها و برای تأمین این هدف تعیین می‌شود و اصول حسابداری مبتنی بر این فرض مسلم باید نوعی گزارش‌های مالی ارائه کند که تأمین‌کنندهٔ حقوق اقتصادی و منافع مشخص بوده و برای همهٔ بخش‌ها مطلوب باشد.(۲)

پاتیلو[2]، این دیدگاه را پیروی نمود، رعایت انصاف را به عنوان موضوع یک کتاب درآورد و آن را در ردیف استاندارد اصلی قرار داد که برای ارزیابی سایر استانداردها باید مورد استفاده قرار گیرد، این مفهوم یگانه استانداردی است که به معنی ***رعایت اصول اخلاقی***[3] می‌باشد.(۳) او می‌گوید:

> با توجه به مشاهده‌های به عمل آمده در مورد رابطهٔ بین حسابداری و مفاهیم ونگرش‌های عمومی ـ اجتماعی، چنین نتیجه می‌شود که اصولاً حسابداری، از نظر ماهیت، یک موضوع اجتماعی است و در برابر جامعه مسئولیت مهمی را بر عهده دارد. گذشته از این، ارتباط‌دادن این دیدگاه‌ها به هدف حسابداری مالی باعث می‌شود که بر رساندن اطلاعاتی در زمینهٔ منافع اقتصادی بخش‌های سیستم اقتصادی، تأکید شود. سرانجام، با مقایسه معنی واژه‌هایی چون عدالت، حقیقت و مطلوبیت، مفهوم عمومی اجتماعی «رعایت انصاف» به عنوان یک استاندارد پایه یا اصل انتخاب شده است که

---

1. Arthur Anderson 2. Patillo 3. Ethical Considerations

www.irhesabdaran.ir

می توان بدان وسیله، ویژگی اصول و مقررات را در حسابداری مشخص کرد که معرف ابزار یا روش‌هایی برای تأمین این هدف می‌باشند. بنابراین، برای همهٔ طرف‌ها یا گروه‌های ذی‌نفع «رعایت انصاف» به گونه‌ای ارائه می‌شود که به صورت تنها استاندارد اصلی حسابداری درآید، یعنی شاخص یا معیاری که همهٔ قضیه‌ها و موضوع‌های حسابداری باید پیش از این‌که درخور گنجانده‌شدن در ساختار حسابداری شوند، آن را منعکس نمایند.(۴)

هم‌چنین هنگامی رعایت انصاف اهمیت ویژه پیدا کرد که دوین[1] نسبت به این پدیده توجهی خاص نمود و با توجه به سایر واژگان رقیب، آن را در کانون توجه شرکت‌ها یا سازمان‌های حسابداری قرار داد.(۵)

از دیدگاه تاریخی، «نظریهٔ انصاف» در سایهٔ کاربرد مفهوم محافظه‌کاری سیر تکاملی پیمود. این مسیر از سازمانی شروع شد که دارای وجه نقد بود و می‌توانست به متقاضیان اعتبار دهد (که این کار با رعایت اصل محافظه‌کاری انجام می‌شد و سپس راه خود را به سوی ارائهٔ صورت‌های مالی گشود. مبنی بر این‌که گزارش‌ها باید برای همهٔ استفاده‌کنندگان مطلوب باشند).(۶)

بنابراین، اصولاً «رعایت انصاف» نشان‌دهندهٔ مسیری است که دامنهٔ استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را از اعتباردهندگان به سهامداران گسترش می‌دهد. چنین تلاشی محکوم به شکست بود. همان گونه که چتفیلد ابراز داشت: «آنچه برای اعتباردهندگان مطلوب (یا محافظه‌کارانه) بود، نمی‌توانست برای سهامداران مطلوب باشد. مفهوم محافظه‌کاری در محتوای شرکت مستلزم مشخص‌ساختن مخاطبان صورت‌های مالی است که در این «نظریه» هم نتوانست کاری مثمرثمر انجام دهد».(۷)

برخی از کسانی که در زمینهٔ حسابداری مطلب می‌نویسند چون در راه ارائهٔ اطلاعات سودمند ناتوان ماندند و در این راه با شکست مواجه شدند، تأکید بیشتری بر «رعایت انصاف» نمودند. اسکینر موضوع را بدین صورت توضیح می‌دهد:

دامنهٔ این شاخص یا آزمون تا مفهوم سودمندی گسترش داده می‌شود، زیرا این امر قابل تصور است که ارائهٔ مخدوش اطلاعات مالی می‌تواند برای برخی از گروه‌ها سودمند واقع شود (ما واژهٔ «سودمند» را به مفهومی بسیار دقیق و خودخواهانه به کار برده‌ایم) در مقایسه با ارائهٔ گزارشی که بدون سوگیری باشد.(۸)

معمولاً «رعایت انصاف» با سنجش و گزارش اطلاعات به شیوه‌ای عینی و بی‌طرفانه

---

1. Devine

www.irhesabdaran.ir

ارتباط دارد. اطلاعات زمانی مطلوب است که عینی (بدون اعمال نظر شخصی) و بی‌طرفانه باشد. به گفتهٔ *لی*[1]:

(هرگاه امکان‌پذیر باشد) اطلاعات باید براساس مدارک معتبر و قابل تأیید قرار گیرد و نباید به گونه‌ای باشد که به نفع یک استفاده‌کنندهٔ خاص (یا گروهی از استفاده‌کنندگان) و به زیان نسبی دیگران تمام شود.(۹)

در حوزهٔ حسابداری مدیریت و صنعتی، چنانچه بی‌توجهی به بی‌طرفی یا تعصب، فرایند تصمیم‌گیری را مخدوش سازد (فرایند به میزان زیاد به داده‌های حسابداری مدیریت متکی است) تأکید بر رعایت انصاف می‌تواند سودمند باشد. در حسابداری مدیریت برای اطمینان‌بخشیدن به صداقت و صحت تصمیم‌گیری، رعایت انصاف به عنوان یک شاخص اطلاعاتی در می‌آید. به گفتهٔ *فلگم*[2]:

در مرحلهٔ عمل، حسابداران مدیریت به صورت دایم می‌کوشند تا ارزیابی آنها براساس عینیت موجود باشد؛ زیرا برای مدیریت ارشد لازم است که باور داشته باشد بدون اعمال نظر شخصی، بدون تعصب و به شیوه‌ای کاملاً انسانی نتیجه‌های واقعی با بودجه و داده‌های پیش‌بینی‌شده مقایسه و تجزیه و تحلیل شوند. چنین به نظر می‌رسد که دلیل این قضاوت عینی، آشکار باشد؛ زیرا هر اقدام دیگری می‌تواند بر فرایند تصمیم‌گیری مدیریت اثر بگذارد و شاید موجب گمراهی شود. بدیهی است که حسابداران رسمی برای رسیدن به این قضاوت عینی یا بی‌طرفی، تلاش زیادی می‌کنند.(۱۰)

با وجود اعتقاد بر این‌که مفهوم منصفانه و بی‌طرفانهٔ گزارش‌های مالی تا حد زیادی بر پایهٔ قضاوت ذهنی و تا حدی در پردهٔ ابهام قرار دارد، در نتیجه نمی‌توان از این مفهوم به عنوان مبنای ارائه تئوری حسابداری استفاده کرد؛ ولی مفهوم مزبور به عنوان یکی از هدف‌های اصلی حسابداری درآمده است. نخستین مدرک در مورد اهمیت مزبور توجهی است که کمیتهٔ رویه‌های حسابداری در انجمن حسابداران رسمی آمریکا به شاخص‌های «رعایت انصاف» و «بی‌طرفی در ارائهٔ گزارش‌ها» نموده است؛ بدین معنی که ارائهٔ گزارش باید با اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری، اصل افشا، ثبات رویه و قابل مقایسه‌بودن منطبق باشد. در یک گزارش مقبول حسابرسی، عبارت «به صورت مطلوب ارائه می‌کند» به معنی رعایت اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری و استانداردهای پذیرفته‌شدهٔ حسابرسی است.

از آن زمان تاکنون رعایت انصاف و بی‌طرفی دارای مفهوم ضمنی «رعایت اصول اخلاقی» شده است. به طور کلی، ***مطلوبیت ارائهٔ گزارش‌ها*** بدین معنی است که

---

1. Lee 2. Flegm

www.irhesabdaran.ir

صورت‌های مالی تحت هیچ‌گونه تعصب، سوگیری یا اعمال نفوذ ناهنجار نبوده‌اند. مطلوبیت و رعایت انصاف در تهیهٔ ارائهٔ گزارش‌های مالی به این معنی است که تهیه‌کنندگان اطلاعات با حسن نیت کار کرده‌اند، رویه‌های حسابداری را با توجه به اصول اخلاقی و معنویت به کار برده‌اند و در ارائهٔ گزارش‌های مالی، حسابرسی و ارائهٔ نتیجه‌های حسابداری براساس قضاوت حسابداری عمل کرده‌اند. در زمان کنونی تفسیر حرفه‌ای به مطلوبیت و رعایت انصاف در تهیه و ارائهٔ گزارش‌ها محدود می‌شود.

پنداشت و کاربرد مفهوم مطلوبیت و رعایت انصاف در تهیه و ارائهٔ صورت‌های مالی، طبق اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری، گاهی منجر به برخی نتیجه‌های ناخوشایند می‌شود:

۱. نتیجهٔ نخست در ارائهٔ مطلوب و رعایت انصاف می‌تواند بدین صورت باشد که مفاهیم عدالت که مؤید مطلوبیت در توزیع است، مورد توجه قرار نگیرد.
۲. نتیجهٔ دوم از مطلوبیت و رعایت انصاف در ارائهٔ صورت‌های مالی گسترش‌ندادن دامنهٔ توزیع در صورت‌های مالی و پاگذاشتن ورای اطلاعات متعارف حسابداری مالی، به سوی مطلوبیت در افشای اطلاعات است.
۳. نتیجهٔ سوم مطلوبیت و رعایت انصاف در ارائه، انعطاف‌پذیری است که در مدیریت موجب هموارسازی عایدات و سود می‌شود.
۴. چهارمین نتیجهٔ مطلوبیت و رعایت انصاف در ارائهٔ گزارش، ایجاد جوی است که زمینه را برای رویه‌های حساب‌سازی (کلاه‌برداری) آماده می‌سازد.

۲ ـ ۲ ـ ۷. نظریهٔ «حقیقی، منصفانه و مطلوب»

در انگلستان طبق قانون، صورت‌های مالی شرکت‌ها باید دیدگاهی حقیقی، منصفانه و مطلوب را از وضعیت موجود ارائه کنند، به طوری‌که در این کشور نظریه مزبور مبنای نهایی گزارشگری مالی است.(۱۱) **چستنی**[1] تاریخچه‌ای از این مفهوم را ارائه کرده است؛(۱۲) این مفهوم همواره موضوع تحقیق و پژوهش بوده است، تا تعریفی جامع از آن ارائه شود، توافق نظری معقول و چیزی بیش از ارائهٔ گزارش منحصر به فرد که می‌تواند نیازهای مربوط به **حقیقی و مطلوب**[2] را تأمین نماید، به دست آید.(۱۴و۱۳) نقل قول زیر به بهترین شکل ممکن نبود تعریفی روشن از این مفهوم را ارائه می‌نماید:

مفهوم حقیقی، منصفانه و مطلوب بر حسابداری کشور انگلستان سایه افکنده است، ولی با عرض

1. Chastney
2. "True and Fair"

www.irhesabdaran.ir

تأسف این مفهوم ویژگی خاصی است که هیچ‌کس معنی آن را نمی‌داند؛ و دربارهٔ نقش آن در حسابداری تجزیه و تحلیل‌های دانشگاهی بسیار اندک شده است. از نظر معنی، در اصل این یک مفهوم حقوقی است، ولی با وجود این هنوز «قوانین شرکت‌ها» آن را تعریف نکرده است (بدیهی است که «دستورالعمل چهارم جامعهٔ اروپا» نیز این کار را انجام نداده است). در استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی یا در سایر بیانیه‌های حرفه‌ای هیچ تعریفی از این عبارت داده نشده است. آنچه بیشتر شایان ذکر است، مصاحبه‌های یک شبکهٔ تلوزیونی در ۱۹۹۲با حسابداران ارشد انگلیسی است؛ هنگامی که از این مقام‌های ارشد خواسته شد «حقیقی، منصفانه و مطلوب» را تعریف کنند، یکی از آنها (عضو و شریک ***ارنست و یانگ***)[1] خندید، دیگری (عضو ارشد و شریک یکی از شش مؤسسه برتر حسابرسی) سکوت اختیار کرد و نفر سوم، مدیر مالی یک شرکت بین‌المللی آمریکایی ـ انگلیسی درخواست وقت کرد تا دربارهٔ این پرسش بیندیشد.(۱۵)

در این ارتباط، حسابداران دانشگاهی هم موفق نبودند. به دو تلاش زیر توجه کنید که برای تعریف «حقیقی، منصفانه و مطلوب» انجام شده است:

معمولاً استنباط بر این است که حقیقی، منصفانه و مطلوب‌بودن به معنی ارائهٔ حساب‌ها طبق اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری است، و تا آن‌جا که امکان‌پذیر است از اعداد و ارقام درست استفاده شود و برآوردها به صورت معقول انجام گیرد، و آنها را به گونه‌ای تنظیم نمود که در محدودهٔ رویهٔ حسابداری جاری، تصویری عینی، عاری از هر گونه تعصب و سوگیری آگاهانه، بدون مخدوش‌کردن حساب‌ها، حساب‌سازی یا پنهان‌نمودن واقعیت‌های مهم، ارائه نماید.(۱۶)

«حقیقی» بدین معنی است که اطلاعات حسابداری ارائه‌شده در قالب صورت‌های مالی که به صورت کمی هستند، به گونه‌ای به دیگران ارائه می‌شود که رویدادهای اقتصادی، فعالیت‌ها و معامله‌هایی را که انتظار می‌رود شرح دهند، به آنها انتقال دهد... «منصفانه‌بودن و مطلوبیت» بدین معنی است که اطلاعات حسابداری اندازه‌گیری‌شده به شیوه‌ای افشا شود که عینی، بدون تعصب و بدون اعمال نظر جهت تأمین هدف‌های خاصی در شرکت باشد.(۱۷)

در این دو تعریف «حقیقی، منصفانه و مطلوب» اصولاً به *دقیق‌بودن و عاری از تعصب* مرتبط است؛ ولی این تلاش شگرف نمی‌تواند از مسیر تعریف‌های حقوقی و فنی «حقیقی، منصفانه و مطلوب» به عنوان یک عبارت فنی و به معنی رعایت اصول سالم حسابداری، منحرف شود. حتی با ارائهٔ «رهنمود چهارم» از سوی جامعهٔ اقتصادی اروپا هم که ایجاب می‌کرد همهٔ صورت‌های مالی شرکت‌های با مسئولیت محدود قانون شرکت‌های «جامعهٔ

1. Ernst and Young

www.irhesabdaran.ir

اقتصادی اروپا» را رعایت کنند، این دشواری حل نشد؛ «حقیقی، منصفانه و مطلوب» به صورت زیر ارائه خواهد شد:

۱. حساب‌های سالانه باید شامل ترازنامه، صورت سود و زیان و یادداشت پیوست این حساب‌ها باشد. این اسناد باید تشکیل‌دهندهٔ یک «مجموعه کل» باشند.
۲. صورت‌های مالی باید به شیوه‌ای آشکار و طبق قوانین این «رهنمود» ارائه شوند.
۳. حساب‌های سالانه باید تصویری حقیقی، منصفانه و مطلوب از دارایی‌ها و بدهی‌ها، وضع مالی و سود یا زیان ارائه کنند.
۴. در هر جا کاربرد مفاد این «رهنمود» کافی نباشد تا تصویری حقیقی، منصفانه و مطلوب، با توجه به مبانی مستتردر بند سوم، ارائه کند باید اطلاعات اضافی ارائه شود.
۵. در مواردی که حالت استثنا وجود دارد و کاربرد مفاد این «رهنمود» با الزام‌های گنجانده‌شده در بند پنج ناسازگار است، برای این‌که تصویری حقیقی، منصفانه و مطلوب، با توجه به معنی بند پنج، ارائه شود، مفاد این بند را باید نادیده گرفت (آن را رعایت ننمود). چنین موردی از عدم رعایت (نقض مقررات) باید در یادداشت پیوست حساب‌ها با توضیح و ارائهٔ دلیل و بیان اثر آن بر دارایی‌ها، بدهی‌ها، وضع مالی و سود یا زیان ارائه شود. کشورهای عضو می‌توانند موارد استثنا و مورد بحث را تعریف کنند و در این موارد، مقررات خاص «مربوط» را تدوین و اجرا نمایند.[۱۸]

از نظریهٔ «حقیقی، منصفانه و مطلوب» هیچ تعریف روشن و مشخصی ارائه نشده است؛ و در نتیجه ***اعضای جامعهٔ اروپا*** تفسیرهای متفاوتی (از آن) ارائه کردند و این تمایل به وجود آمد که هر کشوری با توجه به محتوای فرهنگ ملی، سنت حسابداری ملی و اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری ملی تفسیر خاصی بنماید.[۱۹]

علاوه بر فقدان یک تعریف جامع و فراگیر، بدون تردید، ابهام‌های زیادی بین ارائه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات در مورد معنی دقیق عبارت «حقیقی، منصفانه و مطلوب» وجود دارد.[۲۳و۲۲و۲۱و۲۰] تفسیر واژهٔ «حقیقی» و عبارت «منصفانه و مطلوب» به وسیلهٔ شرکای متخصص بیست مؤسسهٔ طراز اول حسابرسی در انگلستان به این صورت ارائه شد: «حقیقی»: براساس واقعیت، واقعیت‌های مخدوش‌نشده، درست، رعایت مقررات، در تضادنبودن با واقعیت‌ها، عینی، صحیح از نظر مطالب، دقیق در مورد رویدادها و صحت یا دقت واقعی؛ و برای عبارت «منصفانه و مطلوب»: موجب گمراهی‌نشدن، رجحان محتوا بر شکل، انعکاس درست، قراردادن در محتوای صحیح، سازگار با واقعیت مهم و مربوط، توانایی در فهم آنچه در واقع انجام شده است، طبق مقررات، معقول‌بودن از نظر محتوا، القای

www.irhesabdaran.ir

احساسات درست و این‌که آیا خواننده پیام‌های درست یا مناسب را دریافت می‌کند یا خیر.[۲۴]

۳ ـ ۷. مطلوبیت و رعایت انصاف از نظر اطلاع‌رسانی

در حسابداری قضاوت در مورد مطلوبیت و رعایت انصاف به عنوان یک امر مسلم تلقی می‌شود؛ اگر چه معنی دقیق این واژه هنوز به طور کامل مشخص نشده است. دو معنی پذیرفته‌شده در مورد این واژه عبارت‌اند از بی‌طرفی در تهیه و ارائهٔ گزارش‌های مالی و دیدگاه مبتنی بر رعایت عدالت در ارائهٔ نتیجهٔ کار. اگرچه در حسابداری هر دو استنباط نقشی سودمند ایفا می‌کنند، ابهام در مفهوم «مطلوبیت و رعایت انصاف» در رابطه با مسائلی که در زمینهٔ توزیع اطلاعات مطرح می‌شوند، باعث می‌شود که این واژه با مفاهیم فلسفی که با مفاهیم معنوی عدالت سازگارترند، مرتبط گردد. اصولاً، می‌توان مطلوبیت و رعایت انصاف را به عنوان یک مفهوم معنوی از عدالت مورد توجه قرار داد که مستلزم ارائهٔ سه تفسیر دربارهٔ مفهوم توزیع عدالت می‌شود. از همین دیدگاه در این بخش بحث حسابداری مطلوبیت و رعایت انصاف را گسترش می‌دهیم و مفاهیم اصلی فلسفی از توزیع عدالت در محتوای حسابداری را مطرح می‌کنیم. نتیجه‌ای که در نهایت به دست می‌آید این امکان را به‌وجود می‌آورد که مفهوم مطلوبیت را از زاویهٔ چارچوب‌های عدالت متوازن مورد توجه قرار دهیم و آن را مقایسه کنیم.

۱ ـ ۳ ـ ۷. پرسش‌هایی که در زمینهٔ توزیع مطرح‌اند

در دیدگاه متعارف و سنتی از «مطلوبیت و رعایت انصاف» (به معنی بی‌طرفی در ارائهٔ گزارش‌های مالی) تقریباً مسئله‌های مربوط به توزیع، به دست فراموشی سپرده شده است. موضوعی که این‌جا مطرح است تنها با محصول نهایی و افشای نتیجه‌های حسابداری، و نه توزیع آنها، سروکار دارد. دیدگاهی که مطلوبیت و رعایت انصاف را به عنوان بی‌طرفی در ارائهٔ گزارش‌ها می‌داند، بدون منتقد نیست. ویلیامز آن را به عنوان فرایند ارزیابی با دو ویژگی زیر معرفی می‌نماید:

۱. این‌که شخص ارزیاب از این شرایط آگاه است که نتیجه‌های حاصل از اقدام‌های وی در قالب مطلوب یا نامطلوب‌بودن مورد قضاوت قرار خواهند گرفت؛ و

۲. این‌که تلاش‌هایی که در راه ارزیابی به عمل می‌آید مبتنی بر دیدگاه بی‌طرفی است.[۲۵]

ویلیامز دو بحث جالب مطرح کرد. بحث نخست این است که سودمندی اطلاعات در

www.irhesabdaran.ir

تصمیم‌گیری به عنوان اصل سازماندهی روش اجرایی و تحقیقات حسابداری کامل نمی‌باشد. در حالی که موضوع مسئولیت‌پذیری یا پاسخگویی، دست کم، به عنوان یک قلم دارایی موروثی دارای «مطلوبیت است». بحث دوم این است؛ یک حسابدار که نگران کارایی است باعث می‌شود که قضاوت دربارهٔ مطلوبیت و رعایت انصاف در حسابداری به صورت تلویحی انجام شود (و نمی‌توان گفت که چنین قضاوتی وجود ندارد). به صورتی آشکار در مورد مطلوبیت و رعایت انصاف نگرانی وجود دارد و در این مورد هیچ تردیدی نیست.

اگر به صورتی آشکارتر مطلوبیت و رعایت انصاف پذیرفته شود، در رابطه با مطالعه، تحقیق و شیوهٔ اجرا در حسابداری کاربردهای متعددی به وجود خواهد آمد. یکی از آشکارترین آنها این است که حسابداری یک بعد معنوی دارد. نتیجه‌های حاصل از فعالیت حسابداری دارای مفاهیم معنوی و مفاهیم «کارایی» هستند. برای این رشته که روز به روز علمی‌تر می‌شود، معقول نیست که تصمیم‌گیری معنوی به دست فراموشی سپرده شود و حتی برای رعایت‌نکردن اصول اخلاقی هم الگوهایی ارائه گردد (بذر این الگوها در زمین حسابداری افشانده شود). دو حرفه که پیش از بقیه شایان ذکر هستند، حقوق و پزشکی، با ارائهٔ اصول اخلاقی در پزشکی و حقوق می‌کوشند از نگرانی‌های این مکتب‌ها بکاهند. به دلیل‌های ناشناخته، معنویت در حسابداری (رعایت اصول اخلاقی یا آیین رفتاری) اصولاً از این دیار رخت بربسته و در زمرهٔ مسائلی درآمده است که موجب نگرانی اندیشمندان این رشته شده است.(۲۶)

بحث‌های ویلیامز مورد تأیید **پالوت**[1] قرار گرفت.(۲۷) او این دیدگاه یا پیشنهاد را می‌پذیرد که شکل‌گیری مطلوبیت و رعایت انصاف در بُعد مسئولیت‌پذیری یا پاسخگویی، و مطلوبیت در بعد توزیع (نتیجه‌های حسابداری) ناشی از به کارگیری چارچوب‌های مختلف معنوی و مفروضات مختلف (اگر چه موقتی) در مورد جامعه است. گذشته از این، او برای نخستین بار در مورد شیوه‌ای سخن گفت که می‌توان در حسابداری دیدگاه جمعی را به دیدگاه حاکم فردگرایی افزود و آن را به عنوان گامی در راه ارائهٔ روش‌های جدید برای مسئله‌های مسئولیت‌پذیری یا پاسخگویی و روش توزیع نتیجه‌های حسابداری، تلقی کرد. مفهوم ***دارایی‌های جامعه***[2](۲۸) به بهترین شکل در الگوی اجتماعی و مباشرت مالی ارائه‌شده از سوی **چن**[3] وجود دارد؛ که در آن عملکرد مدیریت به صورت هم‌زمان از دیدگاه سود و هدف‌های اجتماعی (هر دو) مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.(۲۹) پالوت بدین‌گونه توضیح می‌دهد:

---

1. Pallot 2. Community Assets 3. Chen

www.irhesabdaran.ir

این نوع چارچوب مسئولیت‌پذیری یا پاسخگویی، اصولاً با چارچوب‌هایی متفاوت است که در آنها فرض اصلی این است که مالکیت خصوصی و حسابداری مسئولیت اجتماعی به عنوان یک موضوع حسابداری برای هزینه‌ها و فایده‌هایی مورد توجه قرار می‌گیرد که مورد نظر افراد و گروه‌های برون‌سازمانی است. در دنیایی که در آن تعهد به ارزش‌های مشترک (و نه تأمین منافع خویش) به صورت یک هنجار است، می‌توان مسئولیت‌پذیری یا پاسخگویی را به عنوان یک تعهد یا بدهی دلبخواه (بدون ضابطه) در برابر منافع عموم دانست، و نه سازوکاری برای محدودکردن رفتاری که خود در پی آن است و حفظ یا حمایت از این حقوق.(۳۰)

در ادبیات حسابداری که مسئله‌هایی در زمینهٔ توزیع (نتیجه‌های حسابداری) مطرح است سه مورد استثنای قابل ذکر دیگر وجود دارد. مورد استثنای نخست از مسئلهٔ حسابداری اجتماعی و حسابداری اثرهای عملیات بر افراد و گروه‌های برون‌سازمانی و گزارش‌نمودن شکل‌هایی از گزارش‌های اجتماعی سرچشمه می‌گیرد. نمونهٔ نخست در برگیرندهٔ دیدگاه اسکات در مورد نقش اجتماعی حسابداری در حل و فصل تضاد منافع اجتماعی است:

مصالحه یا برقراری سازش منافع دو گروه که داری تضاد منافع هستند اقدامی در جهت تعیین ارزش است. در این اقدام یا فرایند سازمان‌دهی (تشکیلات) اجتماعی تکمیل می‌شود و به توزیع سودهای اقتصادی می‌انجامد. ***ارزش و توزیع*** در برگیرندهٔ یک مسئلهٔ ساده است که تئوری حسابداری، به صورتی بسیار ویژه و خاص اقدام به حل آن می‌نماید.(۳۱)

مثال دوم در برگیرندهٔ نقش‌های مختلفی می‌شود که حسابداری اجتماعی، به گونه‌ای در راه تسکین‌بخشیدن به دردهای جامعه بر عهده می‌گیرد.(۳۲) این دیدگاه به بهترین شکل ممکن به وسیله **شرودر**[1] و ***راماناتان***[2] ابراز شده است:

در محتوای تجزیه و تحلیل سنتی سیستم اقتصادی، موضوع روز به روز کوچک و کوچک‌تر می‌شود و به صورت مسئلهٔ توزیع در می‌آید، یعنی سرشکن‌کردن هزینه‌ها و منافع حاصل از فعالیت اقتصادی در یک جامعه. از دیرباز اقتصاددانان به این واقعیت پی‌برده‌اند که این‌گونه مسئله‌های توزیعی را نمی‌توان بدون قرارگرفتن در یک موضع امری یا دستوری حل نمود.(۳۳)

در ادبیات حسابداری اجتماعی، مطلوبیت و رعایت انصاف به صورت توزیع مسئولیت اجتماعی بین عموم درمی‌آید و تفاهم اجتماعی در قالب ظرفیت واحدهای اقتصادی مطرح می‌شود، البته از نظر نشان‌دادن واکنش در برابر فشارهای اجتماعی. از این رو، تفاهم

---

1. Schreuder 2. Ramanathan

اجتماعی واحد اقتصادی، به صورت ابراز مطلوبیت، پا را از مرز مفهوم اصول اخلاقی و معنویت مسئولیت اجتماعی فراتر می‌گذارد و وارد گسترهٔ فرایند واکنش مدیریت می‌شود. برای این‌که واکنش مزبور «مطلوب و منصفانه» باشد، باید (در هر کجا لازم باشد) هزینه‌ها و منافع حاصل از فعالیت‌های تجاری واحد اقتصادی و واکنش‌های مناسب در برابر این مسئله‌ها را شناسایی، اندازه‌گیری و افشا کرد.

مورد استثنای دوم از دیدگاه‌های طرفداران سیستم اقتصاد سیاسی حسابداری و نگرش تند مارکسیستی به حسابداری نشأت می‌گیرد.(۳۴) آنان یک روش اقتصادی سیاسی توصیه می‌کنند که در آن به قدرت و تضاد در جامعه و اثرهای ناشی از گزارش‌های حسابداری بر نحوهٔ توزیع درآمد، ثروت و قدرت جامعه توجه می‌شود.

سومین مورد استثنا که از دیدگاه اثباتی تئوری حسابداری سرچشمه می‌گیرد این است که می‌توان حسابداری را به گونه‌ای به کار برد که مسئلهٔ تخصیص منابع در مجموعه‌ای محدود از مشارکت‌کنندگان را به شیوه‌ای مطلوب حل کرد.(۳۵) در این محتوا، در نهایت، مطلوبیت یعنی تأمین منافع سهامداران.(۳۶)

۲ ـ ۳ ـ ۷. مطلوبیت و رعایت انصاف به عنوان یک مفهوم معنوی از عدالت

برای این‌که بتوان مطلوبیت و رعایت انصاف را به عنوان یک مفهوم اخلاقی از عدالت به تصور درآورد باید تئوری‌های موازی، مانند تئوری‌های مبتنی بر رعایت در سیستم توزیع (*از جی. آ. رالز*[1]، آر. نازیک[2]، آ. گرویت[3]) ارائه کرد.

الف. نقش رالز

۱. *تئوری عدالت، از رالز*

هدف تئوری عدالت از دیدگاه رالز تدوین و ارائهٔ یک تئوری دربارهٔ عدالت است که در قالب اصول ارائه شود و برای شالوده‌ریزی جامعه به کار برد که بتواند به صورت مستقیم سوداگری را به چالش بطلبد.(۳۷) پایهٔ این تئوری، که یک تئوری مساوات‌طلب است بر این اساس قرار دارد که همهٔ کالاها و خدمات اقتصادی به صورتی برابر در جامعه توزیع شود؛ به استثنای حالتی که توزیع نابرابر، در واقع به نفع همگان باشد یا، دست کم، به نفع کسانی باشد که دارای بدترین وضع ممکن در جامعه هستند. رالز با استفاده از چیزی که تحت

---

1. J.A.Rawis 2. R. Nozick 3. A. Gerwith

www.irhesabdaran.ir

عنوان ***دیدگاه کانت دربارهٔ برابری*** می‌داند، کار خود را بدین‌گونه آغاز کرد که زندگی را با مسابقهٔ مبتنی بر شانس مقایسه نمود که در آن طبیعت به هر یک از افراد (برحسب احتمال) فرهنگ، نژاد، نسل، سیستم اجتماعی، خانواده و مجموعه‌ای از ویژگی‌های شخصی به امانت داده است که سعادت یا خوشبختی وی را تعیین می‌کنند. او پذیرفتن این شیوهٔ تخصیص تصادفی را خلاف عدالت می‌داند و بر این باور است که برای اصلاح چنین وضعی به مجموعه‌ای از سازمان‌ها و نهادهای عدالت‌گستر نیاز است. برای ایجاد نهادهای عدالت‌گستر، رالز پیشنهاد می‌کند که هر یک از افراد گامی به عقب بگذارد و خود را پشت ***پردهٔ جهل*** پنهان نماید و در آن صورت هر نوع دانشی دربارهٔ وضع بالقوه و منافع حاصل از مجموعه‌ای از اصول از بین می‌رود. آن‌گاه برای رسیدن به یک قرارداد اجتماعی، هر یک از افراد باید از میان اصول عدالت (از این موضع اصلی) اصلی را انتخاب کند که موجب پیشروی به سوی یک جامعهٔ عادلانه شود. افراد براساس این موضع اصلی و در پشت پردهٔ جهل دو اصل از عدالت را انتخاب خواهند کرد:

> نخست: هر شخص برای دستیابی به بالاترین آزادی که سازگار با مشابه آزادی برای دیگران است دارای حقی برابر می‌باشد. دوم: نابرابری‌های اجتماعی و اقتصادی باید به گونه‌ای تنظیم شوند که انتظار می‌رود. هر دو (الف) به شیوه‌ای معقول و به نفع هر یک از افراد باشند، و (ب) مربوط به پست‌ها و دفترهایی باشند که درهای آنها بر روی همگان باز است.(۳۸)

رالز بر این باور است که این دو اصل مبتنی بر دیدگاه ترتیب واژگان (فرهنگ‌نویسی) قرار دارد و اصل نخست پیش از اصل دوم قرار می‌گیرد:

> دست کم، از دیدگاه نظری، در زمان کنونی این امکان وجود دارد که با دست‌آوردهای اجتماعی و منافع اقتصادی، مقداری از آزادی‌های اصلی را که افراد از دست می‌دهند، جبران کرد. پنداشت عموم در مورد عدالت این است که، از نظر نابرابری، هیچ نوع محدودیتی وجود ندارد؛ تنها لازم است که وضع هر کس بهبود یابد... به تصور درآورید... که افراد هنگامی که بازدهٔ اقتصادی آنها حایز اهمیت است و برای اعمال نفوذ بر چرخهٔ سیاسی (با استفاده از این حقوق) توان آنها بسیار اندک است، از برخی از حقوق مشخص سیاسی خود صرف‌نظر می‌کنند. یک چنین مبادله‌ای است که موجب می‌شود این دو اصل دارای تقدم و تأخر شوند؛ یعنی ترتیب یا نظم آنها به گونه‌ای درمی‌آید که مسئلهٔ مبادلهٔ آزادی‌های اصلی با منافع اجتماعی و اقتصادی منتفی می‌شود.(۳۹)

اصل نخست بیانگر تأکیدی است که رالز بر آزادی می‌گذارد. اصل آزادی در رده‌ای بالاتر از دومین اصل عدالت قرار می‌گیرد. تنها هنگامی که آزادی بر اساس رابطهٔ زیر ارائه شود، می‌تواند محدود گردد:

> اصول عدالت را باید برحسب نظم فرهنگنامه‌ای تنظیم کرد و از این رو، آزادی تنها به خاطر آزادی

محدود می‌شود. دو حالت وجود دارد: (الف) آزادی با محدودیت کمتری که همگی در آن سهیم می‌شوند، و (ب) قناعت‌کردن به آزادی کمتر و این دیدگاه باید مورد قبول شهروندانی قرار گیرد که آزادی کمتری دارند.(۴۰)

اصل دوم عدالت که رالز آن را اصل تفاوت می‌نامد شامل دومین نظم یا ترتیب فرهنگنامه‌ای است از نظر رفاه افراد از پایین‌ترین تا بالاترین، در جایی که باید نخست رفاه محروم‌ترین افراد را به حداکثر رسانید و سپس به سطوح بالاتر توجه نمود. اصل تفاوت در کلی‌ترین شکل خود بدین‌گونه ابراز می‌شود:

در یک *ساختار اصلی* که هیچ نمایندهٔ ذی ربط وجود ندارد، نخست رفاه محروم‌ترین قشر را به حداکثر برسانید، سپس رفاه دومین گروه را (که از نظر رتبه بالاتر از محروم‌ترین قشر قرار دارند) به حداکثر برسانید و این کار را ادامه دهید تا رفاه همهٔ قشرهایی که قبل از ۱ ـ n قرار می‌گیرند برابر شود، و آنگاه رفاه مرفه‌ترین نمایندگان جامعه را به حداکثر برسانید. ما این را ***اصل تفاوت ترتیبی*** می‌نامیم.(۴۱)

این دو اصل یک دیدگاه مردم‌سالاری را ارائه می‌کنند که جنبه‌هایی از دنیای سوسیالیست را که از دیدگاه معنوی به صورت امری دلبخواه (بدون ضابطه) درمی‌آید، منتفی می‌نماید. ولی اصولاً این به معنی از بین‌بردن نابرابری اقتصادی نیست. رالز برخی از تفاوت در درآمدها را توجیه می‌نماید. نخست، به عنوان انگیزه‌ای برای جذب افراد و احراز پست‌های مشخص و ایجاد انگیزه در آنها برای انجام‌دادن چنین کارهایی و نیز به عنوان نوعی تضمین برای احراز پست‌هایی که منافع عموم را تأمین می‌نمایند. برای جامهٔ عمل پوشاندن به تئوری رالز، می‌توان موضوع «ساختار اصلی» را با آزادی یا مردم‌سالاری ناشی از قانون اساسی معادل دانست، که در آن آزادی‌های اصولی و برابر همگان تضمین می‌شود و دولتی وجود دارد که موجب تقویت برابری فرصت و تضمین‌کنندهٔ یک سیستم اقتصادی مبنی بر بازار آزاد و حداقل برابری اجتماعی است. رالز بر این باور است که پیش از اجازه‌دادن به این‌که کل درآمد بر مبنای سیستم قیمت تعیین شود، باید حداقل رفاه اجتماعی تأمین گردد؛ و برای تأمین آن باید پرداخت‌های خاصی برای بیماری و بیکاری پرداخت و نظام انتقال پول باید به گونه‌ای باشد که مالیات بر درآمد منفی وجود داشته باشد. ولی، رالز در مورد معرفی نمایندگان محروم‌ترین گروه هیچ اشاره‌ای نمی‌کند. او دو راه پیشنهاد می‌نماید:

۱. باید یک قشر خاص اجتماعی، مثلاً کارگران بدون مهارت را انتخاب کرد و سپس در این گروه کسانی که درآمد متوسط دارند به عنوان محروم‌ترین قشر معرفی نمود، یا

۲. به ثروت و درآمد نسبی، بدون توجه به موضع اجتماعی، توجه نمود، یعنی همهٔ

افرادی که زیر خط متوسط ثروت و درآمد قرار دارند به عنوان محروم‌ترین بخش به حساب آورد.(۴۲)

در مورد سیستم توزیع، رالز نابرابری‌های بسیار زیاد را موجه می‌داند، مشروط بر این‌که کاهش این نابرابری موجب شود که طبقهٔ کارگر با وضع بدتر رو به رو شود. اصولاً با افزایش انتظارهای طبقهٔ مرفه‌تر، وضع قشر محروم روز به روز بهبود می‌یابد. با افزایش سواد و گسترش انتظار، نابرابری‌ها کاهش می‌یابد. ولی رالز خواستار این است که از طریق ساز و کارهای توزیع مجدد و سیستم‌های متعدد نقل و انتقال نیازهای اولیهٔ محروم‌ترین قشر اجتماع تأمین شود. ولی آیا براساس *اصل تفاوت رالز* می‌توان اطمینان داد که کالاها و خدمات اساسی در سطح قابل قبولی به همهٔ مردم برسد؟ در مورد این موضوع، عدم توافق یا مجموعه‌ای از مخالفت‌ها وجود دارد.(۴۳)

دِرِک فیلیپس[1] به گروه همسرایان مخالف می‌پیوندد و می‌گوید:

> دلیل توجه زیاد به این موضوع تأکیدی است که رالز بر انگیزش می‌گذارد. با توجه به اصل تفاوت... توزیع نابرابر ثروت و درآمد تنها و تنها زمانی قابل توجیه است که منافع اقتصادی محروم‌ترین بخش جامعه به حداکثر برسد. با توجه به دیدگاه رالز، اگر این نابرابری‌ها باید بیشتر باشند، در آن صورت چنین به نظر می‌رسد که حتی اگر منافع اقتصادی واقعی هم به حداکثر برسند باز هم برای این‌که زندگی محروم‌ترین بخش جامعه به سطحی مناسب یا معقول برسد، کافی نخواهد بود و در این راستا دست‌اندرکاران موفق نخواهند بود؛ زیرا افراد به مراقبت‌های بهداشتی بیشتر، حمایت و کالاهای اساسی دیگری نیاز دارند. این نتیجه‌ای است که از یک واقعیت به دست می‌آید...: این‌که در «اصل تفاوت» برای تأمین نیازهای خاصی که به صورت بسیار ویژه متعلق به محروم‌ترین افراد مطرح هستند، چیزی در نظر نمی‌گیرد.(۴۴)

در حالی که برای حل این مسئله به شاخص‌های بهتری نیاز است. **گرویت**[2] ابراز می‌نماید که نیاز اصلی این است که در توزیع مجدد ثروت تغییرهای اساسی صورت گیرد و برای اعطای حقوق اساسی، از نظر آزادی و رفاه، به شیوه‌ای اثربخش احقاق حق شود.(۴۵) اصولاً رالز و گرویت در مورد شیوه‌ای که باید نیازهای قشر محروم را تأمین کرد، اختلاف نظر دارند. در حالی که رالز می‌خواهد توزیع نابرابر درآمدهای اقتصادی را بپذیرد (مشروط بر این‌که به نفع محروم‌ترین قشر جامعه باشد) گرویت بر این دیدگاه معتقد است که قشر ثروتمند این مسئولیت را دارد که به قشر محروم کمک کند.

---

1. Derk Phillips 2. Gerwith

www.irhesabdaran.ir

۲. مطلوبیت در حسابداری از دیدگاه رالز

تئوری رالز در مورد قرارداد اجتماعی (یک تئوری از نهادهای دادگستر اجتماعی) را می‌توان به عنوان مفهوم مطلوبیت و رعایت انصاف در حسابداری ارائه کرد. کاربرد تئوری مزبور در حسابداری بیانگر این است که نخست تکیه بالقوه بر پردهٔ جهل در همهٔ سازمان‌ها، مستلزم انتخاب نوعی نظام حسابداری است که در نهایت راه‌حل‌هایی را ارائه نماید که بی‌طرفانه، مطلوب و از دیدگاه اجتماعی منصفانه باشند. دوم این نظریه مؤید گسترش نقش حسابداری است که در نتیجه اقدام به ایجاد نهادهای مبتنی بر عدل می‌نماید و نیز در عبارت «حداقل درآمد اجتماعی» دیدگاهی از رالز ارائه می‌شود. هم‌چنین این نقش مورد تأیید طرفداران حسابداری اجتماعی است و آنها بر این باورند که چنین نقشی موجب از بین‌رفتن ویژگی‌هایی می‌شود که به اصطلاح، به طور اعم در جهان سوسیالیست، و به طور اخص به دنیای حسابداری تعلق دارد، چیزی که به نظر می‌رسد از دیدگاه اصول اخلاقی بدون ضابطه است. چنین دیدگاهی از مطلوبیت مورد استقبال و تأیید طرفداران حسابداری اجتماعی است. به گفتهٔ ویلیامز:

> می‌توان ثابت کرد که اصول رالز برای چشم‌انداز آینده در مورد انواع سیستم‌های حسابداری می‌توانند مجموعه‌ای از مفروضات سودمند ارائه کنند. برای مثال، از دیدگاه نظری (دست کم، در ایالات متحدهٔ آمریکا) عوامل محدودکنندهٔ مفروضات حسابداری متعارف دربارهٔ ویژگی و مشروعیت نهادهای خصوصی و عمومی می‌تواند روشی بر کندشدن آهنگ رشد حسابداری صنعتی باشد. تردیدی نیست که اندیشمندان حسابداری علاقه‌مند به حسابداری اجتماعی دارای آزادی عمل کامل هستند تا برای اندازه‌گیری و گزارشگری، در اصول رالز یا هر محیط نهادینه‌شدهٔ دیگر، فرضیه‌هایی را ارائه و آزمایش کنند.[۴۶]

(ب) نقش نازیک

۱. تئوری نازیک دربارهٔ عدالت

در حالی که رالز با توجه به الگوهای مختلف توزیع به عدالت علاقه‌مند است، نازیک به فرایندی علاقه نشان می‌دهد که بدان وسیله فرایند توزیع صورت می‌گیرد.[۴۷] نخست، او چنین استدلال کرد که تئوری رالز دربارهٔ عدالت باعث نقض حقوق مردم می‌شود و در نتیجه نمی‌تواند از نظر معنوی یا اخلاقی قابل توجیه باشد؛ زیرا در این تئوری حق مردم نادیده انگاشته می‌شود و مانند بسیاری از تئوری‌های دیگر در مورد عدالت، مبتنی بر الگو است. تئوری‌های مبتنی بر الگوی (ساختاری) عدالت بدین مفهوم است که توزیع باید بر مبنای

یک بعد یا جنبهٔ طبیعی متفاوت باشد، به مجموع ابعاد طبیعی وزن یا ضریب داده شود، یا ابعاد طبیعی را بر حسب ترتیبی، تنظیم نمود.[۴۸] نمونه‌هایی از یک چنین سیستم‌های توزیع شامل سیستم‌هایی می‌شود که مبتنی بر نیاز، ارزش یا کار هستند. نازیک بر این باور است: «چنین اندیشه‌ای که کار یا وظیفهٔ تئوری عدالت این است که بر طبق فلان... جاهای خالی را پر کند، بدین معنی است که پیشاپیش نیاز به یک الگو دارد که باید آن را جست‌وجو کرد؛ و با توجه به فلان... اقدام‌های جداگانه باید به عمل آورد... که سیستم‌های تولید و توزیع به عنوان دو مسئلهٔ مستقل و جداگانه مورد توجه و اقدام قرار می‌گیرند.[۴۹]

نازیک چنین استدلال می‌کند که چنین تئوری‌هایی از عدالت که بر پایهٔ الگوهای مبتنی بر اصول مشخص قرار دارند، حقوق انسان‌ها را پایمال می‌کنند و باعث می‌شود اصل توزیع عادلانه و حقی را که افراد در این زمینه دارند، منتفی شود (یعنی همان حقوقی را که چون افراد از راه‌های مشروع ـ از جمله نقل و انتقال‌های آزاد و بدون ضابطه، مبادله و فعالیت‌های تعاونی تولید ـ به دست می‌آورند، می‌توانند برای همیشه از آن حق بهره‌مند گردند). تئوری نازیک بر اهمیت اصول تاریخی (بدین معنی که عادلانه‌بودن یا ناعادلانه‌بودن سیستم به شیوهٔ پیدایش آن بستگی دارد) تأکید می‌نماید. او این تئوری را به صورت زیر توجیه می‌کند:

۱. کسی که طبق اصول عدالت (از نظر کسب مالکیت) صاحب یک قلم دارایی می‌شود حق دارد مالک آن باشد.
۲. کسی که طبق اصول عدالت (از طریق انتقال یک قلم دارایی از کسی دیگر) مالک دارایی می‌شود حق دارد مالک آن باشد.
۳. هیچ‌کس نمی‌تواند مالک یک قلم دارایی باشد، به جز رعایت دو بند بالا (۱ و ۲ و یا در سایهٔ تکرار این اصول).[۵۰]

این اصول، به ترتیب، مستلزم مطرح‌کردن پرسشی در زمینهٔ تحصیل اولیه دارایی‌ها و سپس اصلاح بی‌عدالتی‌ها در فرایند تحصیل این دارایی‌هاست. ولی نازیک تبصره‌ای اضافه کرد مبنی بر این‌که حق فردی نباید منجر به زیان خالص در چیزی شود که برای استفادهٔ دیگران باقی می‌ماند. بنابراین، تئوری نازیک یک تئوری عدالت در مالکیت است و نوع بسیار ویژه‌ای از تئوری توزیع عادلانه می‌باشد؛ زیرا نازیک بر این امر تأکید می‌کند:

عبارت یا اصطلاح **توزیع عادلانه** یک گفتار خنثی نیست. بیشتر افراد با شنیدن این عبارت چنین می‌پندارند که یک چیزی، با سازوکاری با استفاده از یک اصل یا شاخص چیزهایی را عرضه می‌نماید...

ولی، ما همانند کودکانی نیستیم که در برابر کسی قرار دارند که یک کیک می‌بُرد و می‌کوشد با دقت تمام سهم هر کسی را بدهد و در این مورد نهایت سعی را می‌کند که سهم افراد یکسان شود. هیچ سیستم توزیع مرکزی وجود ندارد، هیچ‌کس یا هیچ گروهی حق اعمال کنترل بر همهٔ منابع را ندارد و نمی‌تواند (به صورت مشترک) دربارهٔ شیوهٔ تقسیم این منابع تصمیم بگیرد. آنچه شخص به دست می‌آورد از کسانی می‌گیرد که در ازای دریافت چیزی به او می‌دهند یا به صورت یک هدیه دریافت می‌کند. در یک جامعهٔ آزاد افراد گوناگون بر منابع مختلف اعمال کنترل می‌نمایند و در سایهٔ مبادله‌های آزاد و اقدام افراد مالکیت‌های جدید به وجود می‌آید. هیچ سیستم توزیع سهم وجود ندارد، مگر سیستمی همانند انتخاب زوج یا زوجه در جامعه‌ای که افراد برای ازدواج در آن راه اقدام به تصمیم‌گیری می‌نمایند. نتیجهٔ کل یا نهایی حاصل تصمیم‌های افرادی است که در اتخاذ آن ایفای نقش کرده‌اند، و از نظر تصمیم‌گیری، دارای چنین حقی بوده‌اند.(۵۱)

اگر چه تئوری نازیک شاخص‌هایی سودمند و کاربردی را به دست می‌دهد، ولی از این جهت که نتوانسته است به حق مبنی بر داشتن رفاه کامل توجه نماید، مورد انتقاد قرار گرفته است. معمولاً پرسش مزبور بدین‌گونه مطرح می‌شود: آیا می‌توان وضع اقتصادی و اجتماعی اعضای خانواده را به طور کامل به حساب اصول اخلاقی پذیرفته‌شده در فرایند تاریخ گذاشت، که بر آن اساس نان‌آور خانواده دارایی‌های خود را به دست آورده است! کسانی که به این پرسش پاسخ «نه» می‌دهند، چنین استدلال می‌کنند که به نظر می‌رسد کسی که درگیر معنی عدالت است نگران اعضای خانواده‌ای است که سطح زندگی خود را به شیوه‌ای سهمگین کاهش داده است، و این‌که در بسیاری از موارد برای اصلاح شیوهٔ کسب دارایی‌ها از راه ظلم (چپاولگری) باید اقدام‌های اصلاحی به عمل آید و هنگامی که افراد بسیار مرفه را با دیگران مقایسه می‌کند، از نظر اخلاقی یا معنوی، احساس نارضایتی می‌نماید.(۵۲)

۲. *رعایت انصاف درحسابداری از دیدگاه نازیک*

کاربرد تئوری انسان اقتصادی در حسابداری و شاخص «سودمندی» در تصمیم‌گیری در پژوهش‌های تجربی حسابداری سبب می‌گردد تا «رعایت انصاف و سیستم توزیع عادلانه» با ساز وکار یا روش بازار آزاد ارتباط پیدا کند. حسابداری از این دیدگاه ضرورت پیدا می‌کند که می‌توان بدان وسیله سازمان را به شیوه‌ای کارا اداره کرد. و دستیابی به کارایی تنها بر پایهٔ این پیش‌فرض قرار دارد که بتوان بدان وسیله برای همهٔ افراد این امکان را به وجود آورد که از نظر تملک و سهمی را که کسب کرده‌اند، در وضع بهتری قرار گیرند.(۵۳) از دیدگاه

www.irhesabdaran.ir

اثبات‌گرایان و نظریه‌پردازان خردگرایی، انصاف با بازار کارا رابطهٔ مستقیم دارد و این امکان را به وجود می‌آورد که اقلامی به شیوه‌ای عادلانه به سهامداران منتقل شود.

اصولاً از دیدگاه نازیک این یک تئوری آزادیخواهی از سیستم توزیع است که بر پایهٔ اصل عدالت (از نظر کسب دارایی و انتقال اقلام) قرار دارد. چنین دیدگاهی از توزیع عادلانه با تکیه بر سازوکار بازار آزاد مانع از این می‌شود که بتوان به شیوه‌ای مناسب سیستم توزیع را مبتنی بر انصاف قرار داد، زیرا در موارد زیر این دیدگاه ناتوان می‌ماند: بحث تعهدات اجتماعی افراد انسانی به یکدیگر، تداوم‌بخشیدن نقض اصول تملک دارایی‌ها و نقل و انتقال آنها (طبق روال گذشته) و مخدوش‌ساختن مفهوم رفاه در دنیایی که مبتنی بر کمبود منابع است. تکیه بر سازو کار بازار، فقدان یک زبان معنوی برای بحث دربارهٔ تعهدات اجتماعی و نیز فقدان دیدگاه یا مفهوم مشخص از توزیع مجدد عادلانه، برخی از نقاط ضعف یا ناتوانایی‌های تئوری آزادخواهی از عدالت است. گذشته از این، افزایش اهمیت ارزش‌سالاری در محتوای سیستمی که اصولاً متکی بر بازار است، موجب بروز مسئله‌هایی برای تئوری عدالت نازیک شده است. در فرهنگ معاصر مقررات ضد و نقیض توزیع نمی‌توانند به صورت کامل مورد قبول واقع شوند. در بیشتر موارد، اعضای سازمان این درخواست را دارند که همان چیزی به آنها داده می‌شود که براساس اصول عدالت شایستهٔ آن هستند.

در اجرای سیستم مکتب قیمومت و تقویت این سیستم به وسیلهٔ سایر سازمان‌های ارزش‌سالار، شخص به گونه‌ای جامعه‌پذیر شده است که احساس کند باید آنچه را که به دست آورده است، حفظ کند و این‌که باید از حرکت‌های هوس‌بازانه و نابخردانه بازار محفوظ بماند. اصولاً، امکان دارد گروه‌های ذی‌نفع و سایر سهامداران نسبت به گزارش متعارف که بر بازده سهامداران تأکید می‌نماید احساس رضایت ننمایند. برای مثال، امکان دارد کارگر چنین احساس کند که سود به دست آمده مؤید یک سیستم توزیع متفاوت است (نسبت به سیستمی که به وسیلهٔ عدالت از نظر تملک و نقل و انتقال ارائه می‌شود) و این‌که یک سیستم گزارشگری تنها و تنها بر این امر تأکید می‌کند که سیستم توزیع عادلانه است. ارزیابی یا قضاوت مناسبی از دیدگاه آزادی‌خواهی نازیک دربارهٔ حسابداری در زیر ارائه می‌شود:

به طور خلاصه، تفسیر آزادیخواهی از تمکین یا تسلیم حسابداری در برابر سازوکار بازار با هدف تأیید قضاوت منصفانه باعث می‌شود که حسابداری به شیوه‌ای نامناسب تجهیز گردد و نتواند مسئله‌های مربوط به جنبه‌های مختلف سیستم توزیع فرایند حسابداری را حل کند. بدون وجود یک زبان معنوی

www.irhesabdaran.ir

یا اخلاقی برای بحث دربارهٔ تعهدات اجتماعی انسان‌ها به یکدیگر، اصول عدالت از نظر تحصیل و نقل و انتقال دارایی‌ها هیچ محتوایی نخواهد داشت. بدون دیدگاه توزیع مجدد عادلانه، روش گذشته از نظر نقض اصول تحصیل و نقل و انتقال دارایی‌ها تقویت می‌شود و دوام می‌یابد. در هر محدوده‌ای که منابع کمیاب است، ثروت و رفاه دارای معنی و مفهومی می‌شود که زبان متعلق به حق مالکیت از تعریف آن عاجز می‌ماند. بازار اقلام ارزشمند جامعه را توزیع می‌کند، ولی تفسیر آزادیخواهی از این سازوکار نمی‌تواند منصفانه‌بودن را یا حتی این موضوع را تضمین کند که «رعایت انصاف» یک فرایند واسطه‌ای است.(۵۴)

پ: نقش گرویت

۱. تئوری عدالت از گرویت

هدف تئوری گرویت از عدالت این بود که بتوان به شیوه‌ای عینی نهادها وعملیاتی را که، از نظر معنوی، درست هستند از نهادها و عملیاتی که، از نظر معنوی، نادرست هستند، باز شناخت.(۵۵) عمل و ویژگی‌های عمومی محتوای اصلی (ضروری) معنویت را تشکیل می‌دهند. عمل یا حق اختیار (ارادی‌بودن) و هدفمندبودن، دو ویژگی عمده هستند که عمل‌ها یا کردارها را از یکدیگر متمایز می‌نمایند. گرویت با توجه به اهمیت عمل یا کردار (به عنوان محتوای اصلی، لازم و جهان‌شمولی همهٔ پنداشت‌های معنوی و سایر پنداشت‌های عملی) نظریهٔ خود را دربارهٔ ساختار عمل، در سه مرحلهٔ عمده به شرح زیر ارائه می‌نماید:

نخست، هر عامل به صورتی تلویحی دربارهٔ مناسب‌بودن هدف‌هایش قضاوتی سنجشی [قضاوت مبتنی بر معیار سنجش خیر از شر] به عمل می‌آورد و از این رو، صفات حسنهٔ آزادی و رفاه را، که از شرایط لازم عمل وی برای تأمین هدف‌هایش هستند، بررسی می‌نماید. دوم، به سبب این کار مناسب و لازم، هر عامل به صورت تلویحی یک قضاوت مبتنی بر اصول اخلاقی و وظیفه‌شناسی می‌نماید و مدعی می‌شود که او از آزادی و رفاه محروم مانده است. سوم، با توجه به این دلیل اقناع‌کننده او باید مدعی شود که وی به صورت بالقوه عاملی است که هدف‌هایی دارد و درصدد تأمین آنهاست، به صورتی که، به شیوه‌ای منطقی، باید این دیدگاه تعمیم‌یافته را بپذیرد که همهٔ عاملان بالقوه، حق دارند از آزادی و رفاه بهره‌مند گردند. اصل کلی در مورد این تعهدات و حقوق را می‌توان به صورت پنداشت‌های زیر (و خطاب به هر عامل) ابراز کرد: در مورد کسانی که از این حقوق عمومی بهره‌مند می‌شوند همان چیزی را روا دار که برای خود روا می‌داری. من این دیدگاه را ***اصل سازگاری عمومی*** می‌نامم، زیرا در این اصل ملاحظات رسمی حقوق با ویژگی‌های عمومی ـ خیرعموم ـ یا کردار نیک در

www.irhesabdaran.ir

هم ادغام می‌شوند.(۵۷)

گرویت «اصل سازگاری عمومی» را برترین اصل اخلاقی می‌نامد، زیرا چنین اصلی ایجاب می‌کند که هیچ عاملی نباید مزاحم آزادی و رفاه دیگران شود. دیدگاه مزبور بر این پایه قرار دارد که اصل سازگاری عمومی دارای کاربردهای مستقیم و غیرمستقیم است. کاربرد مستقیم این اصل ایجاب می‌کند که عامل با توجه به حق دیگران و آزادی و رفاه عمل کند؛ درحالی که کاربرد غیرمستقیم این اصل مستلزم آن است که نظام‌های نهادینه‌شده باید به آزادی و رفاه دیگران احترام بگذارند و درصدد تأمین آنها باشند.

کاربرد غیرمستقیم به ویژه ایجاب می‌کند که قواعد و مقررات اجتماعی در یک فاز ایستا و پویا به اجرا درآیند. فاز ایستا مقرراتی را ارائه می‌کند که بدون وسیله، برابری یا مساوات کنونی (از نظر بهره‌مندشدن از حقوق عمومی) حفظ شود، در حالی که، فاز پویا مستلزم توزیع مجدد عادلانه است تا از طریق یک **وضع حمایتی** نابرابری‌ها ریشه‌کن شوند. مقررات اجتماعی بین این دو طیف به صورت زیر قرار دارند:

۱. وجود آزادیخواهی بسیار زیاد تا بتوان از توزیع کنونی ثروت، که بنا بر فرض، از راه‌های معقول و مبتنی بر عدل اجرا شده است، دفاع کرد، و
۲. وجود یک آزادی عمل بیش از حد که مستلزم توزیع مجدد به روشی سختگیرانه می‌شود و براساس آن باید حداکثر استفاده را به محروم‌ترین افراد رسانید.

چنین به نظر می‌رسد که هر دو انتهای طیف دارای نقاط ضعف می‌باشند.(۵۸)

۲. رعایت انصاف در حسابداری از دیدگاه گرویت

تئوری عدالت گرویت می‌تواند به عنوان پایهٔ ارائهٔ دیدگاهی از انصاف در حسابداری تلقی شود. اگر این تئوری در حسابداری به کار برده شود، مؤید توجهی است که در اصل به حق بهره‌مندشدن از آزادی و رفاه می‌شود. این حق مربوط به کسانی است که تحت تأثیر فعالیت‌های واحد اقتصادی قرار می‌گیرند. در اجرای این تئوری به مقررات و قواعد حسابداری و نهادهایی توجه می‌شود که باید بدان وسیله تأمین این حقوق تضمین شود. با ایجاد یک **سیستم حمایتی** و تدوین مقرراتی ویژه که سازمان‌ها و اعضای درون‌سازمانی ملزم به رعایت آنها باشند، این مقررات به اصطلاح «پالایش» می‌شوند. در این راستا می‌توان از حسابداری استفاده کرد و بدان وسیله سیستم توزیع مجدد ثروت را به شدت تقویت نمود و به عنوان روشی مؤثر برای استفاده از حقوق اساسی در راه بهره‌مندشدن از آزادی و رفاه گروه‌های ذی‌نفع در سازمان از آن استفاده کرد؛ می‌توان ثابت کرد که اصول ارائه‌شده

www.irhesabdaran.ir

به وسیلهٔ گرویت مجموعه‌ای مفید از مفروضات برای آینده (در مورد بها و اهمیت گزارشگری ارزش افزوده) ارائه می‌کنند. این دیدگاه باعث می‌شود که گزارشی از ارزش افزوده به همهٔ اعضای «تیم تولید» داده شود. آنها عبارت‌اند از: سهامداران، دارندگان اوراق قرضه، عرضه‌کنندگان مواد اولیه، دولت و جامعه. هیچ یک از اینها در موضع ***محروم‌ماندگی*** قرار نمی‌گیرد؛ حالتی که امکان دارد در رابطه با سایر دیدگاه‌ها یا مفاهیم توزیع عادلانه پیش آید، زیرا در فرایند سنجش، اندازه‌گیری، گزارشگری و تسهیم کل بازده واحد اقتصادی به هر یک از اینها نقشی مهم داده می‌شود. اصولاً، اصول ارائه‌شده به وسیلهٔ گرویت که در رابطه با مطلوبیت و رعایت انصاف در حسابداری است، مستلزم شناخت و رعایت حقوق همهٔ کسانی است که تحت تأثیر فعالیت‌های سازمان قرار می‌گیرند،(۵۹) زیرا گرویت خود چنین گفت:

این اصول مستلزم عمل یا کردار آگاهانه و هدفمند است که برای تأیید اصل آزادیخواهی و جهان‌شمولی (از نظر اخلاقی) به عمل می‌آید. به گفتهٔ مارکس ***انسان تاریخ خود را می‌سازد***، نقش عمل یا کردار در صحنهٔ قضاوت‌هایی که از دیدگاه معنوی یا اخلاقی انجام می‌شود، در مورد حسابداری هم کاربرد دارد؛ و باعث می‌شود دربارهٔ سیستم توزیع و کارایی سازمان قضاوت‌هایی به عمل آید تا حقوق عمومی (اساسی) همهٔ دریافت‌کنندگان اطلاعات حسابداری حفظ شود. حسابداری، تاریخچهٔ عامل معنوی متعلق به خود را در بازار به وجود می‌آورد؛ عاملی که با حقوق دریافت‌کنندگان اطلاعات حسابداری سروکار دارد. ارزش کاربرد «اصل سازگاری عمومی» در رابطه با مفهوم «رعایت انصاف» در حسابداری در این است که می‌توان بدان وسیله به هر یک از سه پرسشی که از نظر فلسفه اخلاقی (معنوی) مطرح می‌شوند، به شیوه‌ای بخردانه به حسابدار پاسخ داد:

۱. پرسش در زمینهٔ توزیع که بر آن اساس باید منافع افراد به شیوه‌ای مطلوب تأمین شود، بدین‌گونه پاسخ داده می‌شود که در اجرای این اصل به حقوق عمومی (اساسی) بالقوه و آینده، اصل مساوات و برابری رعایت می‌شود.

۲. پرسش اصلی یا مهم در مورد این‌که چه منافعی را باید به شیوه‌ای مطلوب مورد توجه قرار داد (براساس اصل مزبور) بدین‌گونه پاسخ داده می‌شود که پیش از هر چیز بر آزادی و رفاه تأکید می‌شود.

۳. این پرسش رسمی مبنی بر این‌که چرا افراد در جهت تأمین منافع دیگران باید به شیوه‌ای اخلاقی و معنوی رفتار کنند (با توجه به مفهوم «اقدام مطلوب») بدین‌گونه توجیه می‌شود که همواره سعی می‌شود که از تضاد شخصی (تضاد با خود) اجتناب شود. اصولاً اگر عمل یا اقدامی موجب نقض اصل مزبور شود، نمی‌توان به شیوه‌ای بخردانه آن را توجیه کرد.(۶۰)

www.irhesabdaran.ir

۴-۷. رعایت انصاف در افشای اطلاعات

در دو بخش پیش، اصل مطلوبیت و رعایت انصاف دربارهٔ ارائهٔ اطلاعات و اصل رعایت انصاف در توزیع اطلاعات بحث شد و در این بخش دامنهٔ بحث خود را گسترش می‌دهیم و از طریق بررسی اصل مطلوبیت و رعایت انصاف در افشای اطلاعات دربارهٔ بهبود یا اصلاح «انصاف» بحث می‌کنیم. اصولاً، به سبب مفهوم انصاف در توزیع که بیشتر دارای بار مساوات و برابری است، اصل «رعایت انصاف در افشای اطلاعات» مستلزم گسترش‌دادن سیستم افشای اطلاعات حسابداری (به روش متعارف) است تا علاوه بر سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان که در امور سازمان دارای منافع و حقوق اصلی هستند، منافع سایر گروه‌های ذی‌نفع نیز تضمین بشود.

۱-۴-۷. نیاز به گسترش‌دادن سیستم افشای اطلاعات

تکیه بر رعایت انصاف به صورت متعارف در اجرای اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری و در راستای ارائهٔ اطلاعات موجب بروز برخی از محدودیت‌ها و بی‌انصافی در ارائهٔ گزارش‌ها و افشای اطلاعات شده است. برای کم‌کردن از این بار بی‌انصافی (یا حل چنین مسئله‌ای) در ارائهٔ گزارش‌ها و افشای اطلاعات سه پیشنهاد ارائه شده است که آنها را در زیر مورد بررسی قرار می‌دهیم.

الف. پیشنهاد بدفورد[1] برای افشای اطلاعات

بدفورد برای تسهیل در امر حل مسائلی که در رابطه با نظریهٔ «رعایت انصاف» در حسابداری بروز می‌کنند، پیشنهاد کرد که دامنهٔ افشای اطلاعات حسابداری گسترش یابد.(۶۱) بدفورد پیشنهاد کرد، به جای این‌که تنها بر اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری، به عنوان تنها روش سنجش و اندازه‌گیری، تکیه شود، ابزارها یا روش‌هایی ارائه گردد تا بدان وسیله اطلاعاتی سودمندتر به تصمیم‌گیرندگان و مدیریت ارائه شود. این ابزارها یا روش‌ها در زیر شرح داده شده‌اند:

در اجرای این رشته‌های گوناگون و علوم جدید، مانند علوم اداری، علوم مدیریت، پژوهش عملیاتی و تئوری سازمان روش‌ها یا ابزارهای جدید گردآوری شده است. از این دیدگاه، اطلاعاتی را که این علوم جدید ارائه می‌کنند می‌تواند برای مدیریت (در مقایسه با حسابداری سنتی که اصولاً مبتنی بر مقررات

1. Bedford

www.irhesabdaran.ir

بین‌رشته‌ای از رشته‌های علمی سنتی است) مفیدتر باشد، و این رشته‌ها به عنوان رقیبی برای حسابداری سنتی شناخته می‌شوند. این رشته‌های علمی از بخش‌هایی از رشته‌های اصلی، مانند اقتصاد، جامعه‌شناسی، روان‌شناسی، ریاضیات، آمار، علوم سیاسی، عصب‌شناسی، مهندسی مکانیک، مردم‌شناسی و طرح‌ریزی رایانهٔ پیشرفته، تشکیل شده‌اند.(۶۲)

با گسترش معیارهای سنجش و اندازه‌گیری حسابداری مسئلهٔ گسترش دامنهٔ افشای اطلاعات حسابداری مطرح می‌شود که گسترهٔ آن از بحث ساختار سرمایه تا ساختار اقتصادی ـ اجتماعی کشیده می‌شود و از سوی دیگر دامنهٔ آن به محاسبهٔ داده‌های اقتصادی و انتقال این داده‌ها به دیگران تا محاسبهٔ داده‌هایی که بیانگر فعالیت‌های اقتصادی ـ اجتماعی است، کشیده می‌شود که در رابطه با استفاده از منابع اقتصادی مطرح‌اند.(۶۳) گسترش‌دادن دامنهٔ افشای اطلاعات حسابداری مستلزم گسترش‌دادن ویژگی‌های افشای اطلاعات است که در زیر برشمرده می‌شود:

۱. گسترش‌دادن محدودهٔ استفاده‌کنندگان که حدود آن از سهامداران، اعتباردهندگان، مدیران، مردم و عموم تا گروه‌های عمومی کشیده می‌شود.
۲. گسترش‌دادن حوزهٔ استفاده‌کنندگان که دامنهٔ آن از ارزیابی پیشرفت اقتصادی، تقویت مبنای ارزیابی‌ها و کمک به تصمیم‌گیری‌هایی در زمینهٔ سرمایه‌گذاری، تا هماهنگ‌نمودن امور بین شرکت‌ها، تأمین نیازهای خاص استفاده کنندگان، از نظر اطلاعاتی و تقویت اعتماد مردم به فعالیت‌های شرکت کشیده می‌شود.
۳. گسترش‌دادن نوعی از اطلاعات که دامنهٔ آن از ارزیابی اقلام پولی در رابطه با فعالیت‌های داخلی و واحد سازمانی تا ارائهٔ اطلاعات داخلی و خارجی کشیده می‌شود، با هدف افشای اطلاعاتی در زمینهٔ امور درون‌سازمانی و در رابطه با جو حاکم بر فعالیت‌های داخلی (فعالیت‌هایی که دارای ماهیت اقتصادی ـ اجتماعی می‌باشند)، و بدان‌جا می‌رسد که کل حوزهٔ علوم مدیریت را در بر می‌گیرد.
۴. گسترش‌دادن شیوه‌های سنجش و اندازه‌گیری، از نظر سیستم محاسبه و دفترداری، با توجه به کل علوم مدیریت گسترش کیفیت اطلاعات افشاشده که دامنهٔ آن از تأمین نیازهای گذشته، به بهترین شکل ممکن، آغاز می‌شود و تا ارائهٔ اطلاعات «مربوط»تر، در رابطه با تصمیم‌گیری‌هایی خاص، کشیده می‌شود.
۵. بالابردن کیفیت اطلاعاتی که افشا می‌شود، که دامنه آن از «عالی» متعلق به نیازهای گذشته شروع می‌شود و به بهبود اطلاعات «مربوط» برای تصمیم‌های ویژه می‌انجامد.
۶. افزایش راه‌ها و روش‌های افشای اطلاعات که دامنهٔ این فعالیت‌ها از صورت‌های

www.irhesabdaran.ir

مالی متعارف شروع می‌شود و تا افشای اطلاعات به وسیلهٔ رسانه‌های جمعی کشیده می‌شود؛ همان رسانه‌هایی که بر پایهٔ روان‌شناسی نظام ارتباطات انسانی قرار دارند.(۶۴)

یک سلسله از نگرش‌های «نظریه‌پردازان» مؤثر بر حسابداری که توانسته‌اند بر «این گسترش‌ها» اثر بگذارند و ایجاد انگیزه‌هایی بنمایند، نمونه‌هایی است که در زیر ارائه می‌شوند:

۱. **تئوری حق دانستن**[1] مؤید این است که مردم عادی و مالکان **حق**[2] داشتن اطلاعات را دارند و این همان چیزی است که حسابداران در راستای انجام وظیفه افشای اطلاعات باید به آن توجه کنند.

۲. **تئوری *اضافه‌بار اطلاعات***[3] از یک سو با توجه به افشای اطلاعات بیش از حد، محدودهٔ توان پردازش اطلاعات به وسیلهٔ انسان را مشخص می‌نماید و از سوی دیگر محدودهٔ اطلاعاتی که باید افشا شود (میزانی که می‌توان اطلاعات را خلاصه کرد) مشخص می‌نماید.

۳. با توجه به تئوری ***سیستم‌های اصلاح شده***[4] وظیفهٔ ایجاد و نگهداری داده‌ها بر عهدهٔ حسابدار قرار می‌گیرد و او مسئول است که این اطلاعات را از طریق سیستمی که می‌تواند خود را پالایش نماید یا از طریق یک طرح اطلاعاتی (مبتنی بر سیستم خودپالایشی) به مصرف‌کننده بدهد.

۴. **تئوری *مربوط‌بودن اطلاعات***[5] با این هدف به کار برده می‌شود که شرایط افشای اطلاعات ***مطرح یا مربوط*** مشخص شود و افشای اطلاعات اضافی را تأیید می‌نماید که از نظر ارزیابی عواملی چون سرمایه‌های انسانی، معیارهای غیرپولی و ارزش بازار دارای اهمیت زیادی می‌باشند.

۵. در **تئوری دقت**[6] به دیدگاه‌ها و مفاهیم بدون ابهام و تجزیه و تحلیل‌های دقیق توجه می‌شود.(۶۵)

تردیدی نیست که کاربرد پیشنهادهای بدفورد همان دیدگاه مبتنی بر افشای اطلاعات قبلی است که در رابطه با مطلوبیت و رعایت انصاف مطرح هستند.

ب. *تئوری لِو*[7]: *سیاست مبتنی بر برابری و کارایی سیاست‌های حسابداری*

لِو سیاست مبتنی بر برابری و کارایی سیاست‌ها و خط‌مشی‌های حسابداری ارائه کرد.(۶۶) لِو

---

1. right to know
2. Right
3. Information Overload
4. "Retrieved Systems"
5. Relevance
6. Preciseness
7. Lev's Theory

www.irhesabdaran.ir

چنین استدلال کرد که برای پیشرفت در زمینهٔ توجه‌نمودن به مسئلهٔ اساسی سیاست‌ها و خط‌مشی‌های حسابداری باید به صورتی آشکار توجه سیاست‌گذاران را معطوف این مسئله کرد (مقصود از برابری این است که در بازار سرمایه همه با هم برابرند). این برابری در قالب وجود فرصت یکسان یا اطلاعات متقارن برای همهٔ سرمایه‌گذاران به نمایش گذاشته می‌شود که باید اطلاعات و بازده مورد انتظار (پس از در نظرگرفتن ریسک) به صورت یکسان به همهٔ سرمایه‌گذاران داده شود و بازار با یک چشم به همهٔ آنها نگاه کند. این موضوع اهمیت دارد، زیرا تحلیل‌های نظری (تئوریک) و مدارک تجربی بیانگر این است که افزایش عدم تقارن اطلاعات یا افزایش نابرابری با کاهش تعداد سرمایه‌گذاران، افزایش هزینه‌های دادوستد، پایین‌آمدن قدرت نقدینگی اوراق بهادار، کم‌شدن حجم معامله و به طور کلی کاهش سود اجتماعی از محل این دادوستدها ارتباط مستقیم دارد. دیدگاه برابری موجب می‌شود که منشأ اصلی نابرابری از بین برود و همین امر برای سرمایه‌گذاران آگاه یک مزیت اطلاعاتی است و موجب می‌گردد اثرهای زیانبار اقدام‌های دفاعی (که معمولاً به وسیلهٔ افراد ناآگاه به عمل می‌آید) کاهش یابد و در نهایت موجب افزایش رفاه عمومی خواهد شد. برای مفهوم برابری، استاندارد به صورت زیر بیان می‌شود. «به طور کلی، به نفع سرمایه‌گذاران آگاه است که منافع سرمایه‌گذاران ناآگاه را تأمین کنند».(۶۷) این استاندارد ایجاب می‌کند که اطلاعات متقارن، به طور دایم، موجب کاهش اطلاعات نامتقارن گردد و برای سیاست گذاران حسابداری شاخصی عملیاتی و نسبتاً ساده ارائه نماید که از نظر افشای اطلاعات **منافع عموم** را تأمین کنند. در واقع این مفهوم برپایهٔ یک اصل بسیار معروف، در سیاست عمومی، قرار گرفته است:

> در جامعهٔ ما این امکان وجود دارد که در جهت منافع فقرا دربارهٔ یک برنامهٔ دولتی بحث (و استدلال) نمود؛ ولی بحث یا استدلال این نیست که تأمین منافع فقرا (در نظرگرفتن آنان به عنوان بخشی از ائتلاف حاکم) به هزینهٔ دیگران تمام شود. بحث این است که از طریق کمک کردن به فقرا می‌توان وضع مالی همگان را بهبود بخشید. بحث این است که کمک به فقرا تنها وسیله یا راهی برای خوشبخت‌ترکردن فقیر نیست، بلکه راهی است برای کاهش‌دادن نرخ جنایت و برای این‌که ما کمتر احساس گناه و تقصیر کنیم و موجب افزایش رونق و آبادانی شهرها (و غیره) شویم. شاید نتوان از هیچ موضع دیگری جز موضع توزیع مجدد ثروت (هر چند اندک) دفاع کرد. [راه اصلاحی که به وسیلهٔ **پارتو**[1] ارائه شد و آن موضوعی سودمند یاعام‌المنفعه است].(۶۸)

---

1. Pareto

www.irhesabdaran.ir

پ. حفظ حریم شخصی مصرف‌کننده، دیدگاه گ آ[1]

سیاست گزارشگری مالی شرکت، از نظر به کار بردن ابزار جمعی، با مسئله‌هایی روبه‌رو است؛ ابزاری که بر فرایند تخصیص منابع برای تولید و مصرف اطلاعات اثر می‌گذارند.(۶۹) هر هیئت یا گروهی که برای حل مسئله‌های مربوط به تخصیص منابع، استانداردهایی را تدوین می‌نماید با معمای زیر رو به رو خواهد شد:

> هر سیاستی نمایانگر دادوستدی است که بین سلیقه‌ها یا اولویت‌های افراد مختلف، و احتمالاً بین نتیجه‌های گوناگون (صرف نظر از این‌که آیا سیاست‌گذاران هم از همان زوایه به آن نگاه می‌کنند یا خیر) انجام می‌شود. از این دیدگاه، انتخاب سیاست حسابداری هیچ‌گاه نمی‌تواند بی‌طرفانه باشد. در این میان کسی است که خواسته یا سلیقهٔ وی تأمین می‌شود و کسی هم هست که خواست وی برآورده نمی‌شود. از نظر اخلاقی این پرسش مطرح است، که فرایند سیاست‌گذاری باید برپایهٔ چه رهنمودی قرار گیرد و در راستای تأمین منافع چه گروهی قرار داشته باشد؟(۷۰)

دو راه یا گزینه وجود دارد. راه نخست این است که تدوین‌کنندهٔ استاندارد ارتباطی یکسان با منافع همهٔ افراد داشته باشد. با توجه به اصل بی‌طرفی باید استانداردهایی را ارائه کرد که رفاه اجتماعی به حداکثر برسد. راه دوم این است که به منافع یک گروه از مصرف‌کنندگان اولویت داد و برای آنها مزیت قایل شد. این گروه نمی‌تواند کسی جز گروه مصرف‌کننده باشد. بنابراین در گزینه یا راه دوم سیاست گزارشگری حسابداری برپایهٔ این رهنمود قرار می‌گیرد که منافع استفاده‌کنندگان را تأمین نماید. در ادبیات حسابداری دو متن از اصل برتری منافع استفاده‌کننده ارائه شده است. یک متن که آن را اصل اساسی برای اولویت‌بخشیدن به منافع استفاده‌کننده می‌نامند، بر نیازهای استفاده‌کنندگانی تأکید می‌کند که دارای توانایی‌های اندک (محدود) هستند. همان‌گونه که در ***هدف‌های صورت‌های مالی*** انتشاریافته به وسیلهٔ انجمن حسابداران رسمی آمریکا بیان می‌شود: «یکی از هدف‌های صورت‌های مالی این است که اصولاً به کسانی ارائهٔ خدمت شود که برای کسب اطلاعات دارای منابع، توانایی یا اقتدار (اختیار) محدود هستند و کسانی که به صورت‌های مالی تکیه می‌کنند و آن را به عنوان منبع اصلی اطلاعات دربارهٔ فعالیت‌های اقتصادی واحد تجاری به حساب می‌آورند.(۷۱) متن دیگر که آن را اولویت گسترش‌یافتهٔ استفاده‌کنندگان می‌نامند، بر نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان آگاه و متخصص تکیه می‌کند. با توجه به «چارچوب نظری هیئت استانداردهای حسابداری مالی»:

---

1. Gaa

www.irhesabdaran.ir

گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را ارائه کند که برای اعتباردهندگان، سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل و دیگر استفاده‌کنندگان (از نظر تصمیم‌های بخردانه که در رابطه با سرمایه‌گذاری، اعطای اعتبار و موارد مشابه می‌گیرند) مفید باشد. این گزارش‌ها باید برای کسانی که درکی معقول از فعالیت‌های تجاری و اقتصادی دارند و می‌خواهند با آگاهی‌های معقول و اندیشمندانه دربارهٔ این اطلاعات مطالعه کنند، اطلاعاتی مفید ارائه نماید.(۷۲)

گ آ دربارهٔ تدوین اصل اولویت‌بخشیدن به منافع استفاده‌کننده (از دیدگاه منطقی) تحقیق کرد و پایهٔ تحقیق خود را بر اساس اقداماتی گذاشت که در زمینهٔ اصول اخلاقی و فلسفهٔ سیاسی و اجتماعی به عمل آمده بود و در آنها انسان به عنوان یک تصمیم‌گیرنده عمل می‌کرد و نیز اصول حاکم بر رفتار فرد و گروه نتیجهٔ تصمیم‌های بخردانه بود. اصولاً:

گروهی که استانداردی را تدوین می‌کند بدین‌گونه تشکیل می‌شود که به اولویت استفاده‌کننده توجه خاص بنماید و بدان وسیله عدم توازن بین سرمایه‌گذاران (استفاده‌کنندگان) و مدیران را از بین ببرد. براساس چنین اصلی، تدوین‌کنندهٔ استاندارد به همهٔ عوامل بازار اوراق بهادار (بازار بورس) کمک می‌نماید. از سوی دیگر، سرمایه‌گذاران در برابر زیان‌های ناشی از رابطهٔ اصلی (بین آنها و مدیران شرکت‌های متعلق به تعداد زیادی از افراد) مصون می‌باشند.(۷۳)

ت. دستاوردهای کمیتهٔ جنکینز[1]

در ۱۹۹۱ انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای بهبود گزارشگری مالی برون‌سازمانی «کمیتهٔ ویژهٔ گزارشگری مالی یا کمیتهٔ جنکینز» را تشکیل داد. (ادماند جنکینز رئیس این کمیته بود). کمیتهٔ مزبور دارای مسئولیت‌های زیر بود: (الف) تعیین ماهیت و میزان اطلاعاتی که مدیریت باید به دیگران ارائه نماید، و (ب) تعیین دامنهٔ گزارش‌هایی که حسابرسان باید براساس عناصر مختلف این اطلاعات را ارائه نمایند. کمیتهٔ مزبور پس از دو سال دربارهٔ نیازهای استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی از صورت‌های مالی (سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و مشاوران آنها) در نوامبر ۱۹۹۵ گزاش خود را با این عنوان منتشر کرد. «نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان». در این گزارش چهار حوزه یا زمینه در صورت‌های مالی شناسایی شد که برای تأمین نیازهای استفاده کنندگان (از نظر اطلاعات) باید تقویت شوند.

۱. بهبود افشای اطلاعات مربوط به بخش‌های اقتصادی یک واحد تجاری.

---

1. Jenkins

www.irhesabdaran.ir

۲. توجه بیشتر به حسابداری و افشای اطلاعات دربارهٔ روش‌های مبتکرانه (نوآورانه) مالی.
۳. بهبود فرایند افشای اطلاعات دربارهٔ ماهیت، فرصت‌ها و ریسک‌های مقررات و قراردادهای تأمین مالی خارج از ترازنامه و توجه دوباره به حسابداری، در رابطه با این قراردادها.
۴. ارائهٔ گزارش جداگانه دربارهٔ رویدادها و فعالیت‌های اصلی و فرعی و محاسبهٔ دارایی‌ها و بدهی‌های غیراصلی بر مبنای ارزش بازار.
۵. بهبود فرایند افشای اطلاعات دربارهٔ عدم اطمینان، از نظر محاسبهٔ اقلام خاصی از دارایی‌ها و بدهی‌ها.
۶. بهبود صورت‌های مالی سه‌ماهه، از طریق ارائهٔ گزارش در سه‌ماههٔ چهارم، به صورت جداگانه و گنجاندن داده‌های متعلق به بخش‌های اقتصادی مختلف در آن.

هم‌چنین در این گزارش یک الگوی فراگیر ارائه شد که در برگیرندهٔ ده عنصر در درون پنج طبقهٔ گستردهٔ اطلاعات بود و به گونه‌ای طرح‌ریزی شد که متناسب با فرایند تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از این اطلاعات باشد تا آنها بتوانند برای طرح‌ریزی‌ها، تعیین یا محاسبهٔ ارزش شرکت یا برآورد مبلغ وام‌های پرداختی به کار ببرند. این عناصر به شرح زیرند:

۱. ***داده‌های مالی و غیرمالی:***

- صورت‌های مالی و افشای اطلاعات مربوط.
- داده‌های متعلق به عملیات سطح بالا و معیارهای سنجش عملکرد که مدیریت در ادارهٔ شرکت از آنها استفاده می‌کند.

۲. ***تجزیه و تحلیل مدیریت از داده‌های مالی و غیرمالی:***

- ارائهٔ دلیل‌هایی در مورد تغییر در داده‌های مالی، عملیاتی و عملکرد شرکت و مشخص‌ساختن روندهای اصلی گذشته و اثرهای ناشی از این روندها.

۳. ***اطلاعاتی در رابطه با آینده (نگاهی به آینده):***

- فرصت‌ها و ریسک‌ها، که از آن جمله‌اند فرصت‌ها و خطرهای حاصل از روندهای اصلی.
- برنامه‌های مدیریت که در برگیرندهٔ عوامل اصلی موفقیت‌ها هم می‌شوند.

* مقایسهٔ عملکرد واقعی شرکت با فرصت‌ها، خطرها و برنامه‌های مدیریت که در گذشته افشا شده است.

۴. ***اطلاعات دربارهٔ مدیریت و سهامداران.***

* مدیران، رئیسان، میزان حقوق و پاداش آنها، سهامداران اصلی و معامله‌ها و روابط بین گروه‌های ذی‌ربط.

www.irhesabdaran.ir

۵. پیشینهٔ شرکت

- راهبردها و هدف‌های عمده
- گستره، حوزه و شرح فعالیت‌های شرکت و دارایی‌ها.
- اثر ساختار صنعت بر این شرکت.(۷۴)

ث. گسترش دامنهٔ افشای اطلاعات حسابداری

رعایت اصل «انصاف» در ارائهٔ صورت‌های مالی باعث می‌شود که فرایند شناسایی و افشای اطلاعات (با توجه به اوضاع و شرایط حاکم بر اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری) محدود گردد. هیئت استانداردهای حسابداری مالی بر تفکیک «شناسایی» و «افشای اطلاعات» تأکید کرده است. با توجه به *بیانیهٔ شمارهٔ ۵ از مفاهیم حسابداری مالی*، به نام ***شناسایی و اندازه‌گیری در صورت‌های مالی واحدهای انتفاعی***:

> ***شناسایی*** عبارت است از فرایندی که به صورت رسمی یک قلم به عنوان دارایی، بدهی، درآمد، هزینه یا از این قبیل در صورت‌های مالی یک واحد اقتصادی به صورت رسمی ثبت یا در آن گنجانده می‌شود. ***شناسایی*** در برگیرندهٔ نوشتن یک قلم با کلمه و عدد می‌شود که مقدار را باید به صورت جمع در صورت‌های مالی ارائه کرد.(۷۵)

در همین بیانیه ابراز می‌شود که:

> از آن‌جا که ***شناسایی*** به معنی ارائهٔ یکی از اقلام، به صوت کلمه و عدد است و مقدار را باید به صورت جمع در صورت‌های مالی گنجاند، افشای اطلاعات به هیچ روش دیگری را نمی‌توان شناسایی نامید. افشای اطلاعات دربارهٔ اقلام صورت‌های مالی و مقدار آنها را می‌توان از طریق یادداشت‌ها یا پرانتزها در صورت‌های مالی، از طریق ارائهٔ اطلاعات مکمل یا ابزارها یا روش‌های دیگری از صورت‌های مالی ارائه کرد، که هیچ‌یک جایگزین «شناسایی» درصورت‌های مالی برای اقلامی نمی‌شوند که در ارائهٔ آنها باید از شاخص‌های «شناسایی» استفاده کرد.(۷۶)

هدف‌های افشای اطلاعات به شرح زیرند:

۱. ارائهٔ شرحی از اقلام شناسایی (ثبت)شده و ارائهٔ مقادیر «مربوط» این اقلام؛ غیر از مقادیر ارائه‌شده در صورت‌های مالی.

۲. شرح اقلام شناسایی (ثبت) نشده و ارائهٔ اطلاعاتی که در مورد این اقلام «سودمند» باشند.

۳. ارائهٔ اطلاعات به منظور کمک به اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران جهت ارزیابی ریسک‌ها و توانایی‌های بالقوهٔ اقلام شناسایی (ثبت) شده و اقلام شناسایی (ثبت) نشده.

www.irhesabdaran.ir

۴. ارائهٔ اطلاعات مهم که برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی این امکان را به وجود آورد که مقادیر متعلق به دو سال (یا دوره‌های درون یک سال) با مقادیر متعلق به یک سال را با هم مقایسه کنند.
۵. ارائهٔ اطلاعات دربارهٔ جریان‌های نقدی ورودی یا خروجی آینده.
۶. کمک به سرمایه‌گذاران در راه ارزیابی بازده سرمایه‌گذاری‌ها.[۷۷و۷۸]

در نمودار ۱ـ۷ مثال‌هایی ارائه شده و نشان‌دهندهٔ تجزیه و تحلیل اطلاعاتی است که باید در صورت مالی افشا شود تا به پنج نتیجهٔ زیر دست یافت:

۱. بیشترین اطلاعاتی که اغلب باید افشا شود دربارهٔ مبالغ شناسایی (ثبت) شده در صورت‌های مالی است، به ویژه در مورد تفکیک آنها و ارائهٔ مقادیر «مربوط» غیر از مقادیر ارائه‌شده در صورت‌های مالی (تفکیک مقادیر شناسایی ـ ثبت ـ شده مؤید ۲۶درصد از همهٔ اطلاعاتی است که باید افشا شوند).
۲. شش موضوع (حقوق صاحبان سهام، اجاره‌های بلندمدت، بازنشستگی، مالیات بر درآمد، سایر مزایای کارکنان پس از بازنشستگی و تعهدات و رویدادهای احتمالی) بیش از ۴۵ درصد اطلاعاتی را که باید افشا شوند، در بر می‌گیرند. پنج استاندارد (استانداردهای شماره‌های ۱۵، ۸۷، ۸۸، ۱۰۶، ۱۰۹) ۲۸درصد اطلاعاتی را که باید افشا شوند، دربرمی‌گیرند.
۳. در مورد جریان‌های نقدی ورودی یا خروجی آینده هیچ نوع اطلاعاتی، به صورت آشکار، افشا نمی‌شود.
۴. در مورد اقلام شناسایی (ثبت) نشده هیچ نوع اطلاعاتی افشا نمی‌شود.
۵. با گذشت زمان الزام به افشای اطلاعات افزایش یافته است، هیچ یک از مقررات و ضوابط اعلام شده، حذف نشده است.[۷۹]

تمام آنچه در بالا گفته شد باعث افزایش اطلاعاتی گردیده که باید افشا شود و موجب تقویت اصل «رعایت انصاف در افشای اطلاعات» شده است. اصل مزبور بر این نکته تأکید می‌کند که دامنهٔ اطلاعات حسابداری را که باید افشا نمود از مرز اطلاعات حسابداری متعارف فراتر رود. نمونه‌هایی از افشای اطلاعات حسابداری جدید، در اجرای اصل «رعایت انصاف در افشای اطلاعات» شامل موارد زیر می‌شوند:

۱. گزارش ارزش افزوده.
۲. گزارش اطلاعاتی دربارهٔ کارکنان.

www.irhesabdaran.ir

۳. حسابداری منابع انسانی.
۴. حسابداری و گزارشگری اجتماعی.
۵. افشای اطلاعات مربوط به بودجه.
۶. حسابداری و گزارشگری جریان نقدی.

در بخش بعدی این مطالب را بررسی می‌نماییم.

نمودار ۷ ـ ۱. هدف‌های افشای اطلاعات لازم در صورت مالی

هدف	مثال
۱. *شرح اقلام شناسایی (ثبت)شده و ارائهٔ مقادیر مربوط به اقلام، غیر از مقادیر ارائه‌شده در صورت‌های مالی.*	
۱ (الف). شرح هر یک از اقلام	ویژگی عمومی، که در برگیرندهٔ نرخ بهره، تعهد یا بدهی ثبت شده است.
۱ (ب). اقلام تفکیک‌نشده.	اجزای تشکیل‌دهندهٔ خالص هزینهٔ بازنشستگی هر دوره.
۱ (پ). ارائهٔ مقادیر دیگر.	ارزش بازار برآوردی برای تعیین ابزارهای مالی مندرج در اقلام ترازنامه.
۱ (ت). افشای مفروضات مهمی که برای محاسبهٔ مقادیر در نظر گرفته شده‌اند.	میانگین موزون مورد انتظار نرخ وام‌های بلندمدت در رابطه با بازده دارایی‌های مربوط به برنامهٔ بازنشستگی.
۲. *شرح اقلام شناسایی (ثبت) نشده و ارائهٔ اطلاعاتی مفید دربارهٔ این اقلام.*	
۲ (الف). شرح هر یک از اقلام.	شرح تضمین‌های مستقیم و غیرمستقیم موارد بدهی به دیگران.
۲ (ب). اقلام تفکیک‌نشده.	مقادیر بدهی مالیاتی و معوق ثبت (شناسایی) نشده برای تفاوتی که در زمان کنونی بین سرمایه‌گذاری‌های دایمی در در شعبه‌های خارجی وجود دارد.
۲ (پ). ارائهٔ مقادیر دیگر.	برآورد ارزش بازار ابزارهای مالی خارج از ترازنامه.
۲ (ت). افشای فرض مهمی که برای تعیین مقادیر مورد استفاده قرار گرفته است.	مفروضات مهمی که برای برآورد ارزش بازار ابزارهای مالی مورد استفاده قرار گرفته‌اند.
۳. *ارائهٔ اطلاعات جهت کمک به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان برای برآورد ریسک‌ها و مقادیر بالقوه از اقلام ثبت (شناسایی)شده به اقلام شناسایی (ثبت) نشده.*	
۳ (الف). ارائهٔ شرحی از اوضاع مهم اقتصادی	شرحی از مزایای مهم که در برنامه‌های پس از بازنشستگی تعیین شده است.
۳ (ب). ارائهٔ شرحی برای برآورد خطرها و توانایی‌های	سیاست شرکت برای گروگذاردن دارایی‌ها در رابطه با هر یک از مخاطرات اعتباری که بسیار مورد توجه‌اند.

www.irhesabdaran.ir

ادامهٔ نمودار ۷ ـ ۱.

هدف	مثال
بالقوه.	
۳. (پ) ارائهٔ اطلاعاتی دربارهٔ بالاترین مقدار مربوطه.	تعداد و قیمت حق تقدم برگه سهامی که دارای حق تقدم هستند.
۳. (ت) ارائهٔ اطلاعات لازم برای کسانی که به صورت مستقل می‌خواهند مقادیری را محاسبه نمایند.	تعداد سهامی را که می‌توان با استفاده از حق تقدم معامله کرد.
۴. ارائه اطلاعات به استفاده کنندگان از صورت‌های مالی تا آنها بتوانند بدین وسیله مقادیر و اعداد را با سایر شرکت‌ها و در مورد یک شرکت در همان سال با هم مقایسه کنند.	
۴ (الف). شرح رویه‌ها و سیاست‌های حسابداری شرکت	روش تعیین ارزش موجودی‌ها.
۴ (ب). شرح اثرهای ناشی از معامله‌های غیر عادی	بخشی از هزینه‌های مالیات بر درآمد در رابطه با اقلام غیرمترقبه، اثر انباشته تغییرات حسابداری‌واصلاحات‌مربوط‌به دوره‌های‌قبل،
۴ (پ). شرح اثر معاملهٔ غیرعادی در سال قبل یادر بخشی از یک دوره.	هنگام خرید و ادغام شرکت، نتیجهٔ عملیات دورهٔ قبل، گو این‌که این شرکت‌ها در آغاز آن دوره ادغام شده‌اند.
۵. ارائهٔ اطلاعات دربارهٔ جریان‌های ورودی و خروجی آینده.	مجموع وجوهی که دارای تاریخ سررسید هستند و سپرده‌های الزامی برای همهٔ وام‌های بلندمدت در مورد هر یک از پنج سال آینده.
۶. کمک به سرمایه‌گذاران در ارزیابی بازده سرمایه‌گذاری.	نرخ سود تقسیمی سهام ممتاز.

۱. (۳ الف) مشابه (۱ الف یا ۲ الف) اقلام شناسایی‌شده یا شناسایی‌نشده را شرح می‌دهد، به استثنای این‌که (۳ الف) اصولاً شرحی کلی دربارهٔ زمینهٔ اطلاعات ارائه می‌نماید؛ در حالی که اقلام (۱ الف) و یا (۲ الف) اطلاعاتی خاص و به صورت مستقیم در مورد اقلام ثبت‌شده یا ثبت‌نشده ارائه می‌کند. برای دوری‌جستن از کارهای مضاعف و غیرضروری افشای اطلاعات به (۳ الف) طبقه‌بندی شده است. البته اگر وضع به‌گونه‌ای باشد که بتوان آنها را در طبقهٔ (۳ الف) یا (۱ الف) یا (۲ الف) قرار داد.

۲. (۴ ب) مشابه تفکیک مبلغ شناسایی (ثبت) شدهٔ (۱ ب) است ولی (۴ ب) اطلاعاتی ورای تفکیک اقلام ارائه می‌کند تا استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را قادر سازد که در مورد اقلام غیرعادی، اصلاحاتی را بنمایند و بدین وسیله بتوانند اطلاعات دو سال را با هم مقایسه کنند. افشای اطلاعات در طبقهٔ (۴ب) قرار داده شده تا بتوان آنها را به صورت (۱ب) طبقه‌بندی کرد.

Source: Barth, Mary E, and Christine M. Murphy," Required Financial Statement Disclosures:Purposes,Subject,Number, and Trend", Accounting Horizons (December/1994), P. 5. Reprinted With Permisson.

۲ ـ ۴ ـ ۷. گزارشگری ارزش افزوده

در صورت‌های مالی متداول یا مرسوم بیشتر کشورها گزارش ارزش افزوده گنجانده نمی‌شود. بلکه، در این گزارش‌ها، وضعیت مالی (به وسیلهٔ ترازنامه)، عملکرد مالی شرکت (به وسیلهٔ صورت سود و زیان) و شیوهٔ رفتار شرکت (به وسیلهٔ تغییر در وضعیت مالی) اطلاعات افشا می‌شود. اگر چه سودمندی این گزارش‌ها از طریق کاربرد آنها، در طول زمان، به اثبات رسیده است، ولی آنها از ارائهٔ اطلاعات مهم دربارهٔ کل بهره‌وری شرکت و سهم هر عضو گروه فعال در مدیریت منابع (سهامداران، دارندگان اوراق قرضه، کارکنان و دولت) عاجزند. صورت ارزش افزوده می‌تواند این نقش مهم را ایفا کند. ارزش افزوده عبارت است از افزایش در ثروت که در سایهٔ استفاده از منابع شرکت در امور تولیدی به دست می‌آید، پیش از این‌که ثروت مزبور بین سهامداران، دارندگان اوراق قرضه، کارکنان و دولت تقسیم شود. می‌توان از طریق انجام‌دادن اصلاحاتی در صورت سود و زیان، آن را به شرح زیر محاسبه کرد:

مرحلهٔ ۱: در صورت سود و زیان انباشته، بدین‌گونه محاسبه می‌کنند که از یک سو درآمد و هزینه‌ها را قرار می‌دهند و در سوی دیگر هزینه‌ها، مالیات و سود تقسیمی را:

$$R = S - B - DP - W - I - DD - T \qquad (۱)$$

در این رابطه:

R = سود انباشته.

S = درآمد حاصل از فروش.

B = مواد و خدمات خریداری‌شده.

DP = استهلاک

W = دستمزد

I = بهره

DD = سود تقسیمی

T = مالیات.

مرحلهٔ ۲: می‌توان از طریق جابه‌جا کردن عوامل معادلهٔ سود، معادلهٔ ارزش افزوده را به دست آورد:

$$S - B = R + DP + W + I + DD + T \qquad (۲)$$

یا

$$S - B - DP = R + W + I + DD + T \qquad (۳)$$

معادلهٔ ۲ نشان‌دهندهٔ روش محاسبهٔ ارزش افزودهٔ ناخالص است. معادلهٔ ۳ نشان‌دهندهٔ روش محاسبهٔ ارزش افزودهٔ خالص است. در هر دو حالت، طرف چپ معادله ارزش افزوده را در میان گروه‌هایی که در گروه مدیریت تولید هستند (کارکنان، سهامداران، دارندگان اوراق قرضه و دولت) نشان می‌دهد. طرف راست معادله را روش افزودنی‌ها و طرف چپ آن را روش کاستنی‌ها هم می‌نامند.

نمودار ۲ـ۷ نشان می‌دهد که می‌توان ارزش افزوده از یک صورت سود و زیان عادی استخراج کرد. در این مثال باید مواد خریداری‌شده، خدمات و استهلاک را از فروش کم کرد تا ارزش افزوده به مبلغ ۲,۲۴۰,۰۰۰ دلار به دست آید. این عدد ۲,۲۴۰,۰۰۰ دلار را می‌توان بین کارکنان (۸۰۰ هزاردلار)، سهامداران (۲۰۰هزاردلار)، دارندگان اوراق قرضه و اعتباردهندگان (۲۴۰ هزاردلار) و دولت (۶۰۰هزاردلار) تقسیم کرد تا ۴۰۰ هزاردلار باقی‌مانده به حساب سود انباشته منظور شود.

می‌توان صورت ارزش افزوده را به صورت خالص یا ناخالص ارائه کرد. صورت ارزش افزوده دارای فایده‌های بسیار خوبی است؛ از جمله:

۱. با افشای اطلاعات در مورد ارزش افزوده، کارکنان می‌توانند در سایهٔ آگاهی از ارزش نقش خود در کل ثروت شرکت، ابراز خشنودی و رضایت بنمایند.
۲. برای محاسبهٔ پاداش کارکنان ارزش افزوده مبنای بهتری ارائه می‌نماید.
۳. ثابت شده است که ارزش افزوده می‌تواند عامل خوبی برای پیش‌بینی رویدادهای اقتصادی و واکنش بازار باشد.(۸۳و۸۲ و ۸۱ و ۸۰)
۴. ارزش افزوده، در مقایسه با فروش، معیار بهتری برای تعیین اندازه یا بزرگی سازمان است.
۵. برای گروه‌های کارکنان ارزش افزوده می‌تواند سودمند باشد، زیرا این معیار می‌تواند بر احساس‌ها و افکار نمایندگان آنان (در مذاکره با کارفرمایان) اثر بگذارد.
۶. در تجزیه و تحلیل مالی، ارزش افزوده می‌تواند بسیار مفید واقع شود، زیرا می‌توان بدین وسیله رویدادهای مهم را با متغیرهای صورت ارزش افزوده مرتبط ساخت. خلاصه‌ای از تحقیق‌های تجربی در سه جدول در نمودار ۳ ـ ۷ ارائه شده است.

نمودار ۲ ـ ۷. استخراج صورت ارزش افزوده

الف: سود و زیان متعارف شرکت برای سال ۱۹×۸:

فروش		۴,۰۰۰,۰۰۰دلار
منهای: مواد مصرف شده	۴۰۰,۰۰۰	
دستمزد	۸۰۰,۰۰۰	
خدمات خریداری شده	۱,۲۰۰,۰۰۰	
بهرهٔ پرداخت‌شده	۲۴۰,۰۰۰	
استهلاک	۱۶۰,۰۰۰	
سود قبل از مالیات		۱,۲۰۰,۰۰۰
مالیات بر درآمد (فرض کنید نرخ مالیات ۵۰ درصد است)		۶۰۰,۰۰۰
سود پس از مالیات		۶۰۰,۰۰۰
منهای: سود تقسیمی پرداختن		۲۰۰,۰۰۰
سود انباشته برای این سال		۴۰۰,۰۰۰

ب: صورت ارزش افزوده برای همین سال خواهد بود:

فروش		۴,۰۰۰,۰۰۰
منهای: مواد خریداری‌شده، خدمات و استهلاک		۱,۷۶۰,۰۰۰
ارزش افزوده برای توزیع یا منظورکردن به سود انباشته		۲,۲۴۰,۰۰۰
تخصیص ارزش افزوده:		
به کارکنان		۸۰۰,۰۰۰
به تأمین کنندگان سرمایه		
بهره	۲۴۰,۰۰۰	
سود تقسیمی	۲۰۰,۰۰۰	۴۴۰,۰۰۰
به دولت		۶۰۰,۰۰۰
سود انباشته		۴۰۰,۰۰۰
ارزش افزوده		۲,۲۴۰,۰۰۰

جدول ۱ ـ ۷. ارزش افزوده ناشی از عملکرد شرکت‌ها

تحقیق	محتوا	نتیجه
۱. ریاحی ـ بلکویی (۱۹۹۷c).	ساختار مبتنی بر چندین واحد مستقل و راهبرد مبتنی بر متنوع بودن فعالیت‌ها.	با توجه به فرم M در رابطه با اجرا، برای شرکت‌هایی که به صورت عمودی فعالیت‌های متنوع دارند کارایی افزایش می‌یابد. این افزایش معتدل در بهره‌وری در رابطه با فعالیت‌های نامربوط معنی‌دار نیست.
۲. ریاحی ـ بلکویی و پاولیک (۱۹۹۴).	اثرهای ناشی از ساختار مالکیت.	بین ارزش افزودهٔ ناشی از عملکرد و ساختار مالکیت یک رابطهٔ غیریکنواخت و و معنی‌دار وجود دارد.
۳. آسکرن و همکاران (۱۹۹۴).	پذیرفتن برنامهٔ عملکرد.	شرکت‌هایی که برنامه‌های عملکرد مبتنی بر اعداد و ارقام حسابداری را می‌پذیرند در مقایسه با شرکت‌هایی که به عنوان گروه کنترل مورد مشاهده قرار گرفته‌اند هیچ سود غیرعملیاتی حاصل از بازده حسابداری یا بهره‌وری نشان ندادند.
۴. ریاحی ـ بلکویی (۱۹۹۷a).	پذیرفتن برنامهٔ عملکرد و ساختار مالکیت.	پس از پذیرفتن برنامهٔ عملکرد، در شرکت‌های تحت کنترل مالک (و نه شرکت‌های تحت کنترل مدیر) سودآوری افزایش خواهد یافت.

جدول ۲ ـ ۷. ارزش بازار و ارزش افزوده با توجه به داده‌های متفاوت

تحقیق	پژوهش تحقیق	الگوی به کاررفته	نتیجه
۱. بائو و بائو (۱۹۸۹).	رابطهٔ بین بهره‌وری و ارزش شرکت.	الگوی تعیین ارزش (۱۹۷۱) از لیزن‌برگر و رائو.	در پالایشگاه‌ها و صنایع پوشاک رابطهٔ بین ارزش شرکت و بهره‌وری بیش از رابطه بین ارزش شرکت و سودآوری است.
۲. ریاحی ـ بلکویی (۱۹۹۳)	مقادیر نسبی ارزش افزوده در عایدات و جریان نقدی	الگوی تعیین مقدار عایدات.	اطلاعات مربوط به به ارزش افزوده می‌تواند بر قدرت توجیه‌بیفزاید،بسی بیش از قدرتی که در سایهٔسودخالص یا جریان‌های نقدی به دست می‌آید.
۳. ریاحی ـ بلکویی و فکرت (۱۹۹۴)	ارزش اعداد استخراجی حسابداری، شاخص.	شاخص حسابداری (برلو و لوی،۱۹۷۹)	اعداد معرف عملکرد ـ شاخص مبتنی بر ارزش افزوده در مقایسه با شاخص مزبور مبتنی بر سود یا جریان‌های نقدی، دارای تغییرات کمتر و ثبات بیشتری بودند
۴. ریاحی ـ بلکویی و پی‌کور (۱۹۹۴)	اطلاعات در مورد افزایش ارزش افزوده و سود، به صورت نسبی و مقادیر افزایش‌یافته.	الگوی مبتنی بر مجموع ارزش و سود خالص.	در این تحقیق ثابت شد که بین تغییرات نسبی در عایدات و خالص ارزش افزوده و تغییر نسبی در قیمت سهام یک رابطه وجود دارد.

ادامه جدول ۲ ـ ۷. ارزش بازار و ارزش افزوده با توجه به داده‌های متفاوت

تحقیق	پژوهش تحقیق	الگوی به کاررفته	نتیجه
۵. ریاحی ـ بلکویی و و پی‌کور (۱۹۹۴)	اطلاعات در مورد میزان تغییر در خالص ارزش افزوده.	الگوهای مبتنی بر ثروت و ارزش دفتری	سطح خالص ارزش افزوده و تغییر در خالص ارزش افزوده. در عرصهٔ تعیین ارزش اوراق بهادار ایفای نقش می‌کند.
۶. ریاحی ـ بلکویی (۱۹۹۶)	ویژگی‌های عملکردی در رابطه با عایدات غیرمنتظره یا خالص ارزش افزوده به بازده تعدیل‌شدهٔ بازار.	الگوی تعیین ارزش خطی و غیرخطی	الگوهایی برای تعیین بازده حسابداری و بازار در موارد زیر دارای توان بیشتری برای توزیع هستند: (الف) بازده حسابداری به وسیلهٔ تغییرهای نسبی در خالص ارزش افزوده ابراز شود و (ب) رابطهٔ بین تابع غیرخطی محدب ـ مقعر.
۷. ریاحی ـ بلکویی (۱۹۹۷b)	اطلاعات مربوط به اجزای تشکیل‌دهندهٔ خالص ارزش افزوده که هم‌زمان باعایدات افشا شود.	الگوی مبتنی بر تعیین ارزش عایدات.	بازار به شیوه‌ای مساعدتر می‌تواند اجزای تشکیل‌دهنده عایدات در قالب ارزش افزوده را ارائه دهند، درحالی‌که اجزای تشکیل‌دهندهٔ اقلامی که در گروه عایدات نمی‌گنجند (بهره، مالیات و دستمزد) با بازده بازار رابطهٔ منفی دارند.

جدول ۳ ـ ۷. توانایی پیش‌بینی داده‌های مربوط به ارزش

تحقیق	ماهیت پیش‌بینی	الگوی به کاررفته	نتیجه
۱. کاپریک و بلکویی (۱۹۸۹)	توضیح ریسک بازار	الگوی بازار	متغیرهای ارزش افزوده دربارهٔ فرایند افزایش اطلاعاتی ارائه می‌کنند که ورای سود حاصل از روش تعهدی و جریان‌های نقدی متعلق به ریسک‌های قابل توجیه بازار است.
۲. بانیستر و ریاحی ـ بلکویی (۱۹۹۱)	توضیح بازده شرکت خریدار در دوره‌ای که کار خرید (ترکیب) در حال انجام‌شدن بود.	الگوی بازار	با توجه به کل نسبت‌ها، ارزش افزوده شرکت خریداری‌شده کمتر است، البته در مقایسه با سایر شرکت‌های فعال در صنایع مربوط، در سال قبل از انجام کار خرید و بازده غیرعادی شرکت خریداری‌شده در طول دوره‌ای که عمل مربوط به خرید انجام می‌شد مربوط به تفاوتی است که بین ارزش افزودهٔ شرکت خریداری شده و متوسط ارزش افزودهٔ صنعت وجود دارد.
۳. بائو و بائو (۱۹۹۶).	بررسی ساختار و صحت پیش‌بینی ارزش افزودهٔ شرکت	الگوی مبتنی بر چهار دورهٔ زمانی	مقادیر متعلق به چهار ارزش افزوده را می‌توان در قالب الگوی تصادفی از نظر دو خطای مربوط به سنجش، روش مبتنی بر «فرایند ـ الگو» خطای پیش‌بینی کمتری دارد.

۳ ـ ۴ ـ ۷. گزارش‌هایی برای کارکنان

با ورود کارکنان و اتحادیه‌ها به صحنه، به عنوان استفاده‌کنندگان بالقوه از اطلاعات حسابداری، به چندین دلیل قابل قبول، چنین به نظر می‌رسد که گزارش سالانه برای سهامداران نمی‌تواند سندی فراگیر و مناسب برای همهٔ اتحادیه‌ها باشد. راه‌حل این است که گزارشی خاص برای کارکنان و اتحادیه‌ها ارائه شود. در بسیاری از کشورهای عضو ***سازمان همکاری اقتصادی و توسعه*** از جمله ایالات متحدهٔ آمریکا، آلمان غربی، کانادا، فرانسه، دانمارک، نروژ، سوئد و انگلستان، این راه‌حل پذیرفته شده است. این دیدگاه نه تنها از نظر عملیاتی، بلکه از دیدگاه نظری هم پذیرفته شده است. برای مثال، در انگلستان، ***گزارش شرکت‌ها*** کارکنان را به عنوان یک گروه استفاده‌کننده از گزارش‌های منتشرشدهٔ سالانهٔ شرکت معرفی می‌کند.[۸۴] از آن‌جا که برای کارکنان و اتحادیه‌ها عوامل زیادی به کار برده می‌شود، باید هر یک را به صورت جداگانه بررسی کرد. در واقع، نمونه‌ای از گزارش استخدامی که پیوست «گزارش شرکت‌ها» است در رابطه با سرفصل‌های زیر داده‌های کمی ارائه می‌کند:

۱. تعداد افراد مشغول به کار (از راه‌های مختلف تجزیه و تحلیل می‌شود).
۲. محل استخدام.
۳. توزیع سنی نیروی کار دایمی.
۴. ساعت کار در طول سال (تجزیه و تحلیل‌شده).
۵. هزینه‌های کارگر یا کارمند.
۶. اطلاعات دربارهٔ بازنشستگی.
۷. میزان تحصیلات و آموزش (شامل هزینه‌ها هم می‌شود).
۸. اتحادیهٔ تجاری ثبت‌شده.
۹. اطلاعات اضافی (آمارهایی در مورد بهداشت، سلامت و روابط نژادی و غیره).
۱۰. نسبت‌های مربوط به اشتغال.[۸۵]

به همین شیوه، در کانادا «انجمن حسابداران خبره در کانادا» در ژوئیهٔ ۱۹۸۰ یک مقالهٔ تحقیقی با عنوان ***گزارشگری شرکت: سیر تکاملی آیندهٔ آن*** منتشر کرد.[۸۶] در این گزارش کارکنان به شیوه‌ای آشکار (در گذشته، حال و آینده) به عنوان استفاده‌کنندگان از گزارش‌های شرکت شناسایی شدند.

شرکت‌ها از طریق رسانه‌های گوناگون، مانند تشکیل جلسه‌ها و گردهمایی‌ها در واحدهای تولیدی، تشکیل دوایر کیفیت، ارائهٔ گزارش‌های سمعی‌بصری و خبرنامه‌های

داخلی و بخشنامه‌ها با کارکنان خود ارتباط دایمی برقرار می‌کنند. هدف گزارش رسمی سالانه برای کارکنان این است که یک گزارش جامع و یکپارچه (و نه به صورت گزارش‌های پراکنده) ارائه شود. در مطلب زیرهمین دیدگاه مورد تأیید قرار می‌گیرد:

ارائهٔ اطلاعات به کارکنان باید در برگیرندهٔ گزارشی باشد که بتواند نیازهای اطلاعاتی دیگر کارکنان را تأمین نماید و تنها ارائه کنندهٔ اطلاعاتی نباشد که پیش از این از طریق کانال‌های داخلی ارائه شده است و نیز این‌که اطلاعات ناخواسته هم ارائه ننماید، مگر این‌که تهیه‌کنندگان گزارش‌های سالانه (برای کارکنان) بتوانند اطلاعات واقعی بیابند که از طریق سایر رسانه‌های داخلی ارائه‌نشده و بتوانند به شیوه‌ای معقول و قابل توجیه باور کنند که یک چنین گزارشی می‌تواند جاهای خالی را پر کند، که در آن صورت نیازی به توجیه چنین اقدامی نخواهد بود.(۸۷)

در ادبیات حسابداری در رابطه با تهیه و ارائهٔ گزارش به کارکنان هدف‌ها و دلیل‌های گوناگونی شناسایی و ارائه شده‌اند. تحقیق بر روی حسابداری در زمینهٔ ارائهٔ گزارش‌های مالی به کارکنان، بین سال‌های ۱۹۱۹ و ۱۹۷۹ انجام شد و به دلیل‌های زیر دست یافت: (الف) پیشگام در تغییر، (ب) ارائهٔ تبلیغ‌های مدیریت، (پ) افزایش علاقه و توجه برای درک امور و عملکرد شرکت، (ت) توضیح تصمیمات مدیریت، (ث) توضیح رابطهٔ بین کارکنان، مدیریت و سهامداران، (ج) توضیح و تبیین هدف‌های شرکت، (چ) ارائهٔ تسهیلاتی برای مشارکت هر چه بیشتر کارکنان، (ح) واکنش در برابر فشارهای اتحادیه یا سازمان‌های تدوین‌کنندهٔ قوانین، (خ) ارائهٔ تصویری مطلوب از شرکت، (د) تأمین نیازهای کارکنان، (ذ) واکنش نشان‌دادن در برابر ترس مدیر نسبت به تقاضای افزایش دستمزد، اعتصاب و پوشاندن نقاط ضعف رقابتی و (ر) افزایش علاقهٔ کارکنان.(۸۸) نتیجهٔ همین تحقیق نشان می‌دهد، هنگامی که چهار عامل اقتصادی و اجتماعی زیر وجود داشتند، علاقهٔ کارکنان به گزارش‌ها به سطحی بسیار بالاتر رسید: (الف) استفاده از فناوری جدید در محل کار، (ب) افزایش ادغام‌ها در شرکت‌های سهامی، (پ) تقویت احساسات ضد اتحادیه و (ت) وحشت از رکود اقتصادی.(۸۹) چنین به نظر می‌رسد که مدیریت در واکنش به نتیجه‌های بالقوهٔ هر یک از این عوامل یا مجموعه‌ای از آنها بر میزان گزارش‌هایی که برای کارکنان تهیه می‌شود، می‌افزاید. *لویس* و همکاران، تهیه‌کنندهٔ این مقاله، پیش‌بینی کرده‌اند که امکان دارد مدیریت امیدهای زیر را داشته باشد:

۱. تسکین‌دادن یا کم‌کردن وحشت ناشی از دست‌دادن مقام، مهارت یا کار (به سبب پیشرفت فناوری)؛

۲. رویارویی با وحشت ناشی از ***بزرگ‌شدن سازمان***، قدرت انحصاری، تغییر پست و از

دست‌دادن هویت به سبب ادغام شرکت‌ها؛

۳. سودجستن از احساس‌های ضد اتحادیهٔ جامعهٔ کارکنان از طریق دورزدن اتحادیه و برقرارکردن ارتباط از خارج از کانال‌های ارتباطی (دادن گزارش‌های مستقیم به کارکنان)، تأکید بر امتیازهای ویژهٔ مدیریت و نیاز به کنترل دستمزدها و هزینه‌های مربوط و به طور کلی تضعیف توانایی‌های بالقوهٔ اتحادیه‌ها و ناتوان ساختن آنها (که مبادا عملیات سازمان را دچار وقفه نمایند)؛

۴. آماده‌سازی کارکنان برای روزهای سخت یا نفی شایعه‌هایی در زمینهٔ ناتوان‌ماندن شرکت (ورشکستگی)، تسکین‌دادن یا از بین‌بردن ترس‌های ناشی از، ازدست‌دادن کار و تشویق کارکنان به تلاش بیشتر در زمانی که سیستم اقتصادی با مشکل روبه‌رو است.(۹۰)

تیلر، وب و مک‌گینلی[1]، منافع شخصی زیر را شناسایی کردند که مدیریت می‌کوشد از طریق ارائهٔ گزارش سالانه به کارکنان، به آنها دست یابد و این علاوه بر مواردی است که از طریق رسانه‌های مرسوم یا متداول بین مدیریت و کارکنان ارتباط برقرار می‌شود:

الف : ایجاد یک احساس خوب و مساعد در کارکنان دربارهٔ گروه مدیریت؛

ب : کم‌کردن مقاومت کارکنان در برابر تغییرهایی که برای نخستین‌بار به وسیلهٔ مدیریت پیشنهاد می‌شوند؛ و

پ : نشان‌دادن واکنشی مناسب و مفید در برابر فشار اتحادیه از نظر ارائهٔ اطلاعات مالی بیشتر (به وسیلهٔ مدیریت).(۹۱)

آنها هم‌چنین مزایای شخصی زیر را شناسایی کردند که در سایهٔ ارائهٔ گزارش به کارکنان نصیب آنها خواهد شد:

الف : داشتن مبنایی جهت تصمیم‌گیری برای تعیین این‌که آیا کارگر یا کارمند کار خود را در شرکت یا در یکی از بخش‌های سازمانی متعلق به شرکت ادامه دهد یا خیر؛

ب : داشتن مبنایی جهت تقویت موضع کارکنان در ساختار سازمانی، به ویژه از نظر ایجاد رابطهٔ صمیمی؛ و

پ : درک تصویری که شرکت در ذهن مردم دارد و بر آن اساس تعیین موضع شخصی مبنی بر این‌که او هم در این تصویر جا می‌گیرد یا خیر.(۹۲)

سرانجام، *فالی* و *ماندرز*[2] به دلیل‌هایی دست یافتند که مؤید سودمندی ارائهٔ اطلاعات مستقیم به کارکنان است:

---

1. Taylor, Webb and Mc Ginley

2. Foley and Maunders

الف : بازخورنمودن اطلاعات به کارکنان باعث می‌شود عملکرد کاری آنها (از طریق شناخت اثرهای وجودی خود) افزایش یابد و این کار می‌تواند موجب افزایش انگیزهٔ آنان شود؛

ب : نقش ارائهٔ گزارش به کارکنان (از نظر مشارکت مؤثر آنها در کارها) بسیار اهمیت دارد، زیرا آنها بدین وسیله می‌توانند کارایی شرکت را بالا ببرند؛

پ : تغییر اساسی در ماهیت شرکت و ***مسئولیت اجتماعی*** آن باعث می‌شود که فرایند ارائهٔ گزارش به کارکنان مشروعیت پیدا کند؛

ت : برخی از کارکنان این کار را (دادن گزارش به کارکنان) راهی برای تجدید حیات مفهوم مشارکت (به عنوان راهی برای پرهیز از تشکیل اتحادیه) می‌دانند؛

ث : سرانجام، سنت سوسیالیستی با هدف نهایی تغییردادن مبنای مالکیت و کنترل بر منابع، این کار را (دادن گزارش به کارکنان) به عنوان گامی می‌داند که کارگران کنترل‌های بیشتری اعمال می‌کنند و اقدامی در جهت افزایش ***اعتماد به نفس کارگران*** می‌باشد.[۹۳]

دیدگاه سوسیالیستی برای ارائهٔ گزارش به کارکنان بر پایهٔ دو اصل اساسی قرار دارد:

۱. این نوع گزارش روشی است که به کارکنان امکان می‌دهد تا در فرایند تصمیم‌گیری در صنعت هر چه بیشتر حضور داشته باشند.

۲. می‌توان این روش را روشی دانست برای اعمال کنترل بر جنبه‌هایی از سیستم بازار که اثرهای خارجی معکوس به بار می‌آورد و موجب آلودگی و تخریب محیط می‌شود.

۴ ـ ۴ ـ ۷. گزارشگری و حسابداری اجتماعی

محاسبهٔ عملکرد اجتماعی در یک حوزهٔ کلی، به نام حسابداری اجتماعی قرار می‌گیرد.[۹۴] براساس چنین دیدگاهی چهار فعالیت مختلف وجود دارند که می‌توان آنها را ترسیم کرد: حسابداری سنجش مسئولیت اجتماعی، حسابداری سنجش اثر کل، حسابداری اجتماعی ـ اقتصادی و حسابداری شاخص‌های اجتماعی.[۹۵] نمودار ۴ـ ۷ ویژگی‌های اجزای مختلف تشکیل‌دهندهٔ حسابداری اجتماعی را نشان می‌دهد. می‌توان مشاهده کرد که مفاهیم کلی و افشای اطلاعات دربارهٔ عملکرد اجتماعی از محصولات حسابداری سنجش مسئولیت اجتماعی و حسابداری کل اثرها می‌باشند و نیز این‌که می‌توان حسابداری اجتماعی را به شیوه‌ای مناسب بدین‌گونه تعریف کرد: «فرایند گزینش متغیرهای عملکرد اجتماعی در سطح شرکت، معیارها و رویه‌های اندازه‌گیری؛ ارائهٔ منظم (سیستماتیک) اطلاعات مهم برای ارزیابی

عملکرد اجتماعی شرکت و ارائهٔ این اطلاعات به گروه‌های اجتماعی مربوط درون‌سازمانی و برون‌سازمانی».(۹۶) برای حسابداری اجتماعی این یک چارچوب نظری خوب است که به وسیلهٔ راماناتان ارائه شد و دربرگیرندهٔ سه هدف و شش مفهوم است. می‌توان این چارچوب را به صورت یکسان در حسابداری سنجش مسئولیت و حسابداری کل اثرها به کار برد.

نمودار ۴ ـ ۷. ویژگی‌های اجزای مختلف حسابداری اجتماعی

واحد مستقل	هدف	حوزه اصلی کاربردی	دورهٔ زمانی	معیاری که مورد استفاده قرار می‌گیرد	زمینه‌های مربوط
۱. حسابداری سنجش اجتماعی	افشای هریک از اقلامی‌که اثر صنعت دارند	بخش خصوصی	دورهٔ کوتاه‌مدت*	سطوح ۱و۲ اصولاً غیرمالی و کیفی هستند	گزارش برای کارکنان، حسابداری منابع انسانی، مردم‌سالاری صنعتی
۲. حسابداری کل اثر	کل هزینه‌های عمومی و خصوصی‌مربوط به سازمان محاسبه می‌شود	بخش خصوصی	دوره‌های میان‌مدت بلندمدت	مالی AAA سطح سوم	برنامه‌ریزی راهبردی،تجزیه و تحلیل هزینه و سود
۳.حسابداری اقتصادی ـ اجتماعی	ارزیابی‌طرح‌هایی که وجوه آن به وسیلهٔ مردم تأمین می‌شود و شامل امور مالی و غیر هستند	بخش عمومی	دوره‌های میان‌مدت و کوتاه مدت	سطوح ۲و۳ مالی‌وغیر مالی	تجزیه و تحلیل سیستم‌های بودجه‌بندی و طرح‌های‌برنامه‌ریزی شده، بودجه‌بندی برمبنای صفر، شاخص‌های‌عملکرد سازمانی.
۴. حسابداری شاخص‌های اجتماعی	ارائهٔ آمار مربوط به دوره‌های بلند غیرمالی (برحسب‌کمّی)	بخش عمومی	دورهٔ بلند مدت	سطح۲ AAA کمی، و غیرمالی	آمار، حساب‌ها و درآمد ملی

* معمولاً دورهٔ کوتاه مدت متناسب با الگوهای گزارشگری سالانه است.

Source: Reprinted from Journal of Accounting and Public Policy 3 no.3,M.R. Mathews,"A Suggested Classification for Social Accounting Research, P 202. Copyright 1984,with permission from Elsevier science Inc.

این پرسش مطرح می‌شود که چه کسی برای گزارشگری اجتماعی شرکت **کشش**[1] ایجاد می‌کند؟ آیا این افراد در انتهای طرف راست یا در طرف چپ طیف سیاسی قرار می‌گیرند؟ ***گری و همکاران***، گزارشگری اجتماعی شرکت را در قالب جدال یا دیالکتیک بین چهار گروه (که دارای موضع‌های مختلف هستند) ارائه کردند: (۱) سیاستمداران دست چپی تندرو (رادیکال‌های دست چپی)؛ (۲) طرفداران حفظ وضع موجود؛ (۳) طرفداران حقوق معنوی؛ و سرانجام (۴) سیاستمداران تندروی دست راستی (سرمایه‌داران ناب یا رادیکال‌های دست راستی).[۹۷] چنین به نظر می‌رسد که گروه دوم نمایندهٔ طرفداران واقعی گزارشگری اجتماعی شرکت هستند. آنها نمایندگان افراد زیر می‌باشند:

۱. کسانی که می‌پذیرند هدف گزارشگری اجتماعی شرکت این است که تصویری که شرکت در ذهن مردم دارد، تقویت شود؛ و بر این باورند (معمولاً به صورت ضمنی) که اصولاً شرکت رفتاری مهربانانه دارد؛
۲. کسانی که می‌پذیرند هدف از گزارشگری اجتماعی شرکت این است که سازمان مسئولیتی را که پذیرفته است، انجام دهد؛ زیرا فرض بر این است که بین سازمان و جامعه یک قرارداد اجتماعی بسته شده است. وجود این قرارداد اجتماعی ایجاب می‌کند که سازمان از عهدهٔ مسئولیت‌های اجتماعی خود برآید؛
۳. کسانی که به نظر می‌رسد پذیرفته‌اند که گزارشگری اجتماعی شرکت، در اصل، نوعی گسترش یا بسط گزارشگری سنتی مالی است و هدف آن آگاه‌ساختن سرمایه‌گذاران می‌باشد.[۹۸]

برای محاسبه و افشای اطلاعات عملکرد اجتماعی دلیل‌های زیادی ارائه شده‌اند:

۱. نخستین دلیل منطقی را که ارائه می‌کنند مبتنی بر ***قرارداد اجتماعی*** است. به‌صورت تلویحی این امر پذیرفته شده است که سازمان باید به شیوه‌ای عمل کند که رفاه اجتماعی به حداکثر برسد، گو این‌که بین سازمان و جامعه یک قرارداد اجتماعی وجود دارد. سازمان با انجام‌دادن چنین کاری نوعی مشروعیت سازمانی (در برابر جامعه) پیدا می‌کند. اگر چه فرض بر این است که قرارداد اجتماعی به صورت تلویحی یا ضمنی وجود دارد، ولی بسیاری از قوانین اجتماعی وجود دارند که این قرارداد را به صورتی آشکارتر نشان می‌دهند. این قوانین که قواعد بازی را تعیین می‌کنند و در آن سازمان نقشی را برعهده می‌گیرند، تعیین‌کنندهٔ مفاد و شرایط این قرارداد اجتماعی

---

1. Pushing

می‌باشند.[۹۹] جامعه از مجرای این قوانین آشکار و پنهان مقررات مسئولیت‌پذیری (پاسخگویی) سازمان را تعریف می‌کند.

به هر حال در راه تدوین این قراردادها و مشخص‌کردن قواعد بازی، حکومت نقش اصلی را ایفا می‌کند. با توجه به وضع ایالات متحدهٔ آمریکا، این قوانین و نگرانی عمومی در مورد عملکرد اجتماعی (شرکت‌ها) باعث شد خطرهایی که متوجه محیط می‌شود، مشخص گردند. در ۱۹۸۹ کمیسیون بورس اوراق بهادار از شرکت‌ها خواست تا هر نوع بدهی مربوط به تمیزکردن محیط (که به صورت بالقوه برعهده دارند) و باید در اجرای قانون، ورای وجوه فدرال بپردازند، افشا کنند؛ در ۱۹۹۰ گزارش‌های سالانهٔ شرکت‌ها با فرایند افشای چنین اطلاعاتی آغاز شد. فرم (10-K) به مجموعه‌ای از فرم‌هایی که به وسیلهٔ سازمان‌های ایالتی و مرکزی تنظیم می‌شد، اضافه گردید که در نتیجه بانک‌های اطلاعاتی به وجود آمد که دربارهٔ خطر محیط و شناسایی این خطر اطلاعاتی (در مورد هر شرکت) ارائه می‌نماید. نمونه‌هایی از سازمان‌های مزبور به شرح زیرند:[۱۰۰][1] این صنعت جدید گوشهٔ چشمی به آینده دارد و نشان‌دهندهٔ نگرانی‌های سهامدارانی است که به عملکرد اجتماعی سازمان‌ها توجه می‌کنند این صنعت دربارهٔ خطراتی که شرکت‌های ایالات متحدهٔ آمریکا متوجه محیط می‌نمایند، اطلاعاتی دقیق‌تر و قابل اتکاتر ارائه می‌نماید.

۲. تئوری رالز دربارهٔ عدالت که در این کتاب به نام ***تئوری عدالت***[۲][۱۰۱] ***تئوری داشتن حق***[۳] از نازیک که در کتابی به نام ***هرج و مرج و مدینهٔ فاضله***[۴] ارائه شد.[۱۰۲]

تئوری گرویت دربارهٔ عدالت که در این کتاب به نام ***دلیل و معنویت***[۵] ارائه شد،[۱۰۳] در برگیرندهٔ اصولی برای ارزیابی قوانین و سازمان‌ها هستند؛ البته از دیدگاه معنوی در هر دو الگوی رالز و گرویت دیدگاهی مورد تأیید قرار می‌گیرد که در آن «رعایت انصاف» امری مطلوب در حسابداری اجتماعی است.

۳. سومین دلیل براساس نیازهای استفاده‌کنندگان ارائه می‌شود. اصولاً، استفاده‌کنندگان از

---

1. Ersite, Based in Denver, Enviromental Audits in Lyonville, Pennsylvaia; the Enviromental Risk Information Center in Alexadria, Virginia; Petroleum In Formation Corporation, Littleton, Colorado; Toxicheek, in Birmingham, Michigan; Vista Enviromental Information In SanDiego; Environmental Data Resourses in Southport, Connecticut.

2. Theory of justice 3. Entitlement theory 4. Anarchy, State and Utopia

5. Reason and Morality

صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیری جهت تخصیص درآمدهای خود، به اطلاعات اجتماعی نیاز دارند. یک دلیل می‌تواند بدین‌گونه ارائه شود که سهامداران محافظه‌کارند، و تنها نگران سود تقسیمی خود می‌باشند. در واقع، تحقیقی که به تازگی دربارهٔ سهامداران انجام شد، به این نتیجه رسید که آنها می‌خواهند شرکت‌ها منابع خود را در مسیری به کار اندازند که واحدهای تولیدی تمیز شوند، آلوده‌سازی محیط زیست متوقف گردد و محصولاتی سالم‌تر عرضه شود.(۱۰۴) در نتیجه، **مارک اپستاین**[1] پیشنهاد می‌کند که شرکت‌ها با انجام‌دادن کارهای زیر بر مخارج‌هایی که در زمینهٔ امور اجتماعی به مصرف می‌رسانند، مدیریت کنند:

- آگاهی‌هایی را که شرکت دربارهٔ مسئله‌های اجتماعی، اخلاقی و محیطی دارد به صورت بخش جدانشدنی از فرایند شرکت‌ها (در همهٔ سطوح) در آورید و اطمینان حاصل کنید که این امور دارای مسئول و نماینده‌ای در هیئت‌مدیره باشند؛
- برای ارزیابی و ارائهٔ گزارش در موارد اثرهای ناشی از فعالیت‌های شرکت بر محیط و جامعه روش‌هایی را ارائه نمایید؛
- ساختار شرکت را اصلاح کنید تا سازوکاری به وجود آید که بتوان بدان وسیله به بحران‌های اجتماعی، محیطی و اخلاقی رسیدگی کرد. سپس شرکت به صورت یک سازمان آماده برای رویارویی با بحران درمی‌آید و نه این‌که به صورت سازمانی عمل کند که موافق بحران باشد. شرکت‌هایی که خود را آمادهٔ رویارویی با بحران‌ها نکنند به سادگی از پا در می‌آیند؛
- کارکنان را تشویق نمایید و در آنها انگیزه ایجاد کنید که در برابر مسائل اخلاقی، محیطی و اجتماعی رفتاری مسئولانه داشته باشند و این روش‌های ایجاد انگیزه را به صورت بخشی از سیستم ارزیابی عملکردها و فرهنگ سازمانی در آورید. اگر این پدیده‌ها جنبهٔ نهادی به خود نگیرند، هیچ‌گاه یک تغییر مهم و دایمی رخ نخواهد داد؛
- به این واقعیت توجه کنید که اگر قرار است محیط پاک شود، شرکت باید در صحنهٔ کاستن از بار آلودگی‌ها و استفادهٔ معقول از منابع طبیعی نقش یک پیشرو را بر عهده گیرد.(۱۰۵)

ولی از نظر اطلاعات اجتماعی و با توجه به نیازهای استفاده کنندگان از صورت‌های مالی با فقدان الگوهای توصیفی یا دستوری روبه‌رو هستیم.

---

1. Marc Epstein

۴. ***سرمایه‌گذاری اجتماعی***[1] بحث چهارم را تشکیل می‌دهد. اصولاً، فرض بر این است که گروه سرمایه‌گذار که طرفدار اصول اخلاقی است، بر اطلاعات اجتماعی که در گزارش‌های سالانه ارائه می‌شوند، تکیه می‌کند و تصمیم‌های سرمایه‌گذاری را بر آن اساس اتخاذ می‌نماید. بنابراین اگر قرار است سرمایه‌گذاران به شیوه‌ای مناسب اثرهای منفی ناشی از مخارج آگاهانه اجتماعی را بر روی سود هر سهم و نیز اثرهای مثبت ناشی از اقدام‌های جبرانی که موجب کاهش خطر یا ایجاد منافع بیشتر (از دیدگاه یک سرمایه‌گذاری خاص) می‌شود، مورد توجه قرار دهند، در آن صورت افشای اطلاعات اجتماعی به صورت امری ضروری در می‌آید. برخی چنین استدلال می‌کنند که اثرهای ناشی از کم‌کردن خطر به نتیجه‌ای می‌انجامد که بسیار بیش از مخارجی است که در راه آگاهی جامعه به مصرف می‌رسد:

> شرکت‌هایی که در بازار سرمایه با یکدیگر رقابت می‌کنند و تصور بر این است که دارای بالاترین سود مورد انتظار باشند و از سوی دیگر دارای پایین‌ترین خطر مورد انتظار برای آلوده‌کردن محیط هستند، از نظر جذب وجوه برای دوره‌های بلندمدت، بیش از بقیه موفق خواهند بود.(۱۰۶)

برخی دیگر بر این باورند که ***سرمایه‌گذاران طرفداران پایبند اصول اخلاقی*** گروهی ارباب رجوع را تشکیل می‌دهند که در برابر اقدام‌های شرکت نسبت به مسائل اجتماعی واکنش مناسب نشان می‌دهند.(۱۰۷) این نوع سرمایه‌گذاران ترجیح می‌دهند که به دلیل‌های اخلاقی از هر نوع سرمایه‌گذاری خاص پرهیز کنند و ترجیح می‌دهند که شرکت‌ها در مجموعه دارایی‌های خود مسئولیت‌های اجتماعی را بپذیرند.(۱۰۸) تحقیقی را که ***راکنس و ویلیامز*** انجام دادند، به این نتیجه رسید که در مورد ویژگی‌های عملکرد اجتماعی (بین مدیران صندوق‌های مشترک سرمایه‌گذاری) یک توافق نظر کامل مشاهده می‌شود.(۱۰۹) عوامل مربوط به عملکرد شامل حفظ محیط زیست، رفتار با کارکنان، رابطهٔ شرکت با دولت‌های سرکوبگر، نوآوری و کیفیت محصول و شاخص‌های دفاعی از جمله شاخص‌هایی هستند که مورد توجه مدیران سرمایه‌گذار قرار می‌گیرند.

براین[2] می‌گوید ارزش‌های اجتماعی و اقتصادی می‌توانند، به صورت هم‌زمان به حداکثر برسند و این هم‌افزایی خلاف مسیری است که در زمان کنونی سرمایه‌گذاری انتخاب می‌کند و نگران مسائل اجتماعی است.(۱۱۰) فرض بر این است که سرمایه‌گذار مورد نظر در طرح‌ریزی سیستم اقتصادی ـ اجتماعی موجب افزایش ارزش‌های انسانی و نهادها و

---

1. Social investment
2. Bruyn

نیز منافع شخصی می‌شود. سرمایه‌گذار اجتماعی اساس تصمیم‌های خود را (از نظر سرمایه‌گذاری) نه تنها بر پایهٔ ملاحظات اقتصادی و مالی می‌گذارد؛ بلکه به ملاحظاتی که در جامعه‌شناسی نیز ریشه دارند توجه خاص می‌نماید. ***اختراعات اجتماعی*** و ***اختراعات فناوری*** (هر دو) برپایهٔ این انتظار قرار دارند که موجب ایجاد منافع و توسعهٔ اقتصادی می‌شوند. با توجه به دیدگاه مسئولیت‌پذیری یا پاسخگویی، سرمایه‌گذار اجتماعی، در حالی که به منابع کمیاب توجه می‌کند، به مسئولیت‌پذیری شرکت در برابر سایر گروه‌های ذی‌نفع در محیط (علاوه بر سهامداران) نیز توجه می‌نماید.

۵ ـ ۴ ـ ۷. افشای اطلاعات بودجه‌ای

حسابداران و افراد غیرحسابدار با چالش ناشی از وجود استفاده‌کنندگان گوناگون و نیازهای اطلاعاتی متنوع روبه‌رو هستند و به طور دایم می‌کوشند روش‌های گزارشگری مالی مناسب‌تری را ارائه نمایند؛ این گروه توصیه کرده‌اند که می‌توان اطلاعات پیش‌بینی شده را هم در صورت‌های مالی گنجانید. پیشنهادها متفاوتند و دامنهٔ آنها از ارائهٔ داده‌هایی در مورد بودجه تا اطلاعاتی در مورد پیش‌بینی سود (گزارشگری سالانه، میان دوره و آینده‌های قابل پیش‌بینی) گسترش می‌یابد. یکی از هدف‌هایی که در «گزارش تروبلاد»، برای حسابداری مالی تعیین شده است، افشای این‌گونه اطلاعات را تأیید می‌کند: «یکی از هدف‌های صورت‌های مالی این است که برای فرایند پیش‌بینی، اطلاعاتی سودمند ارائه کنند. اگر پیش‌بینی‌های مالی بتوانند میزان اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به این پیش‌بینی‌ها را افزایش دهند، باید این پیش‌بینی‌ها را انجام داد».[۱۱۱]

با وجود این‌که تعیین این هدف در زمرهٔ هدف‌هایی نیست که در پیش‌بینی‌های مالی شرکت‌ها مورد توصیهٔ زیادی قرار گرفته باشد، ولی اقدام‌هایی به عمل آمده است تا اطمینان حاصل شود که در گزارش‌های حسابداری پیش‌بینی‌ها هم گنجانده شوند. در انگلستان و در راستای تجدیدنظر در ***قانون شهر در مورد ادغام و تلفیق شرکت‌ها***[1] این موضوع گنجانده شده است که در پیشنهاد مناقصه یا مزایده، خبرنامه‌ها و دعوت به پذیره‌نویسی‌ها باید پیش‌بینی شود.[۱۱۲] در مورد انگلستان نه تنها «مفروضات، و از جمله مفروضات بازرگانی» باید اعلان شود، بلکه «حسابرسان یا حسابداران، باید به این موضوع توجه بیشتری بنمایند.[۱۱۳] در ایالات متحدهٔ آمریکا، در فوریه ۱۹۷۵، کمیسیون بورس اوراق بهادار برای

1. City Code on Take overs and Mergers.

نخستین بار ارادهٔ خود را مبنی بر ملزم‌بودن شرکت‌ها به افشای پیش‌بینی‌ها (طبق مقررات خاصی که قرار بود به وسیلهٔ این کمیسیون مشخص شود) اعلان نمود. در آوریل ۱۹۷۶، کمیسیون بورس اوراق بهادار در واکنش به انتقاد مردم پیشنهاد کرد که شرکت‌ها پیش‌بینی‌های داوطلبانه بنمایند و در این مورد به کمیسیون گزارش دهند. کمیسیون موضع خود را اصلاح کرد و همین امر موجب شد که در زمینه‌های زیر مسئله‌هایی به وجود آید:

۱. تعریف پیش‌بینی عایدات،
۲. این‌که آیا افشای اطلاعات باید الزامی یا اختیاری باشد، و
۳. مزیت‌های احتمالی ناشی از افشای این‌گونه اطلاعات.

نخستین مسئله مربوط به تعیین اقلامی می‌شود که باید پس از پیش‌بینی، اطلاعات مربوط به آنها را افشا کرد. دو راه‌حلی که می‌توان برای مسئلهٔ مزبور ارائه کرد عبارت‌اند از افشای بودجه یا افشای نتیجه‌های احتمالی (پیش‌بینی‌ها). باید بین این دو تفاوت قایل شد؛ زیرا بودجه برای کاربرد داخلی و براساس دلیل‌های انگیزشی تهیه و احتمالاً به گونه‌ای بیان می‌شود که از نتیجه‌های مورد انتظار متفاوت باشد. ایجیری این تفاوت را به صورت زیر بیان می‌کند: «پیش‌بینی‌ها برآوردهایی از چیزهایی هستند که شرکت احتمال زیادی می‌دهد انجام شوند، ولی با توجه به آنچه شرکت بیشترین احتمال انجام‌شدن آن را می‌دهد بودجه متورم می‌شود تا شرکت بتواند از جنبه‌های انگیزشی آن بهره‌مند گردد».[۱۱۴] بنابراین، از دیدگاه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، افشای اطلاعات مربوط به پیش‌بینی‌ها (و نه بودجه) با توجه به نیازهای آنها، از نظر تصمیم‌گیری می‌تواند بیشتر مطرح یا «مربوط‌تر» باشد. در واقع، چنین به نظر می‌رسد که روند کلی، به طور عمومی، در جهت افشای اطلاعاتی در زمینهٔ پیش‌بینی حساب‌های خاص، و به ویژه عایدات باشد.

مسئلهٔ دوم این است که آیا افشای اطلاعات دربارهٔ پیش‌بینی عایدات باید الزامی یا اختیاری باشد. هر موضعی که اتخاذ شود به راحتی قابل توجیه است. بحث اصلی الزامی‌بودن افشای اطلاعات برپایهٔ این استدلال قرار دارد که این شیوه باعث می‌شود شرایطی مشابه و یکسان برای همهٔ شرکت‌ها به وجود آید. ولی، افشای اطلاعات به صورت الزامی می‌تواند بار اضافی و غیرضروری (از نظر مزیت رقابتی) بر شرکت‌ها تحمیل نماید و از این‌رو باید برخی از شرکت‌ها را از اجرای این مقررات مستثنا نمود (برای مثال، شرکت‌های خصوصی، شرکت‌هایی که در صنایع پر تغییر و متزلزل قرار دارند، شرکت‌هایی که در مرحلهٔ تغییرهای عمده می‌باشند و سرانجام شرکت‌هایی که مرحلهٔ توسعه را می‌گذرانند).[۱۱۵] دیدگاه دیگری در مخالفت با افشای الزامی اطلاعات این است که برخی

از شرکت‌ها دارای فناوری، تجربه و صلاحیت لازم نیستند تا بتوانند به شیوه‌ای مناسب رویدادهای آینده را پیش‌بینی کنند و اقدام‌های بعدی در جهت اصلاح این موضع می‌تواند بار مالی غیرضروری بر این شرکت‌ها تحمیل کند. امکان دارد یک چنین شرکتی در مورد این‌که منافع حاصل از افشای اطلاعات مربوط به رویدادهای آینده (باتوجه به هزینه‌های نصب یک سیستم جدید گزارشگری) قابل توجیه باشد، تردید نماید.

مسئلهٔ سوم دربارهٔ تمایل به انتشار اطلاعات مربوط به پیش‌بینی رویدادهاست. در مورد گزارش‌نکردن پیش‌بینی‌های مالی شرکت‌ها چندین دلیل ارائه شده است. یک دلیل این است که شرکت‌ها و تحلیلگران (هر دو) در پیش‌بینی دقیق عایدات ناموفق بوده‌اند. *دیلی*[1] یادآور می‌شود که «اطلاعات بودجه‌بندی‌شده، باید به شیوه‌ای معقول، دقیق و مطرح (مربوط) باشد؛ در غیر این صورت سرمایه‌گذاران هیچ نوع اعتمادی به این اطلاعات نخواهند داشت و از آن استفاده نخواهند کرد».[۱۱۶] تحقیق او و تحقیق مک دونالد[۱۱۷] این دیدگاه را تأیید می‌کنند که، به طور متوسط، پیش‌بینی مدیریت از عایدات، به میزان زیادی نادرست است. عوامل زیادی می‌توانند بر درستی یا صحت این پیش‌بینی‌ها اثر بگذارند؛ برای مثال، طول دورهٔ زمان یا دوره‌ای که پیش‌بینی انجام شده است، ماهیت صنعتی که شرکت در آن فعالیت می‌کند، محیط خارجی و توان تجزیهٔ شرکت در پیش‌بینی رویدادها، از این جمله‌اند. ایجیری مسئله‌های اصلی مربوط به پیش‌بینی مالی شرکت‌ها را بدین صورت طبقه‌بندی می‌کند؛

۱. قابل اتکابودن؛
۲. مسئولیت، و
۳. میزان سکوت.[۱۱۸]

مقصود از قابل اتکابودن اطلاعات میزان دقت و صحت پیش‌بینی‌هاست؛ مقصود از مسئولیت این است که شرکت تا چه اندازه مسئولیت پیش‌بینی‌ها را می‌پذیرد و حسابداران تا چه اندازه این پیش‌بینی‌ها را تأیید می‌کنند. و سرانجام میزان سکوت شرکت در رابطه با بی‌سروصدا بودن شرکت است که می‌تواند از دیدگاه پیش‌بینی رویدادها و افشای اطلاعات نوعی ضعف رقابتی به حساب آید. به همین شیوه، *ماتز* بر این باور است که هنگام ارزیابی میزان سودمندی اطلاعاتی که در مورد آینده، پیش‌بینی و افشا می‌شود، سه تفاوت عمده را باید مورد توجه قرار داد:

---

1. Daily

- تفاوت در توانایی پیش‌بینی شرکت‌های سهامی عام؛
- تفاوت در نگرش مردم نسبت به این‌که مدیران شرکت‌های سهامی عام تا چه اندازه آمادگی دارند که دست به کار پیش‌بینی بزنند؛
- قضاوت در توانایی‌های سرمایه‌گذاران جهت استفاده‌نمودن از این پیش‌بینی‌ها.[۱۱۹]

سرانجام با توجه به مشکلات مربوط به شناسایی، معرفی و برآورد پیش‌بینی‌ها، از حسابدار انتظار می‌رود چه چیزی را تأیید کند؟ ماتز بر این باور است که انتظار می‌رود حسابدار موارد زیر را تأیید کند:

۱. صحت محاسبات.
۲. یکپارچگی داخلی داده‌های پیش‌بینی‌شده،
۳. ثبات رویه در کاربرد اصول حسابداری،
۴. مناسب بودن اطلاعاتی که افشا می‌شوند،
۵. معقول‌بودن مفروضات، و
۶. معقول‌بودن پیش‌بینی‌ها (برآوردها).[۱۲۰]

۶ ـ ۴ ـ ۷. گزارشگری و حسابداری جریان نقدی

ایفای نقش مباشرت مدیریت یکی از ویژگی‌های چشمگیری بود که در نخستین دیدگاه‌ها دربارهٔ هدف صورت‌های مالی مورد توجه قرار می‌گرفت. براساس این دیدگاه، کنترل منابع مالی (اقلامی که به وسیلهٔ تأمین‌کنندگان سرمایه ارائه می‌شود) به دست مدیریت سپرده می‌شود. از همین دیدگاه، هدف صورت‌های مالی این است که گزارش‌هایی به افراد و گروه‌های مربوط ارائه کند تا آنها بتوانند وظیفهٔ مباشرت (به عنوان مباشر) را به راحتی مورد ارزیابی و قضاوت قرار دهند. برای تأمین چنین هدفی ***سیستم تعهدی*** یکی از مطلوب‌ترین، مناسب‌ترین و برترین سیستم‌های گزارشگری به حساب می‌آید. به بیانی ساده ***مبنای تعهدی*** به شکلی از دفترداری اطلاق می‌شود که نه تنها در برگیرندهٔ معامله‌هایی است که منجر به دریافت و پرداخت نقدی می‌شود؛ بلکه مبلغی را که شرکت به دیگران بدهکار است و یا دیگران به شرکت بدهکارند، نیز دربرمی‌گیرد.[۱۲۱] ***تطابق*** و هم‌زمانی درآمد و هزینه‌ها در کانون این سیستم قرار دارد. توجه یا علاقه به روش تعهدی ناشی از کندوکاوی است که به طور کلی، برای «بهترین» روش تعهدی، و به طور خاص، برای ***درآمدآرمانی*** انجام شده است. برای مدت زمانی این الگوی حسابداری [الگوی تفکر غالب از حسابداری] بر فرایند قضاوت و ارزیابی شیوه‌های مختلف حسابداری و روش‌های

پیشنهادی برای محاسبهٔ درآمد و تعیین ارزش دارایی‌ها حاکم بود. ولی این روش به صورت دایم به وسیلهٔ طرفداران ***حسابداری جریان نقدی*** به چالش طلبیده شد. ***مبنای جریان نقدی حسابداری*** بدین‌گونه تعریف شده است: نه تنها دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی یک دوره (مبنای حسابداری «نقدی»)، بلکه ***جریان‌های نقدی آینده*** که به سبب فروش و انتقال اقلام خاصی از کالا (مبنای حسابداری «تعهدی») مورد بدهی به شرکت است ثبت می‌شود.[۱۲۲] صدای طرفداران حسابداری نقدی در طرح پرسشی در زمینهٔ اهمیت و کارایی حسابداری تعهدی و روی‌آوردن به روش مبتنی بر جریان نقدی برای تجزیه و تحلیل اوراق بهادار بسیار رساست.[۱۲۳]

هنگام تعیین هدف‌ها و ماهیت گزارشگری مالی، موضوع برتری حسابداری تعهدی به حسابداری جریان نقدی در کانون توجه قرار می‌گیرد. در حوزهٔ حسابداری تعهدی، فرایند ارزیابی مدیریت (از نظر مباشر) تسهیل می‌گردد و تطابق و هم‌زمانی درآمدها و هزینه‌ها (برای همگون‌ساختن یا ایجاد توازن بین فعالیت‌ها و دستاوردها) ضروری است. ولی کارایی سیستم تعهدی همواره مورد پرسش واقع شده است. توماس ابراز می‌نماید که مقادیر به صورت آزادانه، دلبخواه و به شیوه‌ای اصلاح‌ناپذیر تخصیص می‌یابند و توصیه می‌کند، تا آن‌جا که امکان دارد از این شیوه‌های تخصیص استفاده نشود.[۱۲۴] ***هاکینز و کمپل***[1] گزارش می‌کنند که برای تجزیه و تحلیل اوراق بهادار از روش‌های تعیین ارزش براساس سود استفاده نمی‌شود و روش‌های تعیین ارزش مبتنی بر جریان‌های نقدی مورد توجه قرار می‌گیرد.[۱۲۵] بسیاری از نظریه‌پردازانی که به سودمندی تصمیم‌ها توجه می‌کنند، توصیه می‌نمایند که برای پیش‌بینی جریان‌های نقدی سیستم حسابداری نقدی مبتنی بر خواست‌های سرمایه‌گذار، مورد استفاده قرار گیرد.[۱۲۷ و ۱۲۶] بیشتر طرفداران حسابداری جریان نقدی چنین احساس می‌کنند که مسئله‌های تعیین ارزش دارایی‌ها و محاسبهٔ سود به اندازه‌ای پیچیده‌اند که نیاز به ارائهٔ یک سیستم حسابداری جداگانه دارند و توصیه می‌کنند که صورت جریان نقدی فراگیر (در گزارش‌های شرکت) گنجانده شود. برای مثال، لی روشی را شرح می‌دهد که می‌توان بدان وسیله حسابداری جریان نقدی و حسابداری خالص ارزش قابل تحقق را در یک سلسله از صورت‌های مالی وابسته به یکدیگر، در هم ادغام کرد و چنین گزارش‌هایی، در مقایسه با هر یک از این سیستم‌ها، می‌تواند اطلاعات «مربوط‌تری» دربارهٔ وجوه نقد و مدیریت این اقلام ارائه کند.[۱۲۸]

---

1. Hawkins and Campbell

طرفداران حسابداری جریان نقدی از این زاویه به آن نگاه می‌کنند که به علت‌های زیر بر حسابداری متعارف تعهدی برتری دارد:

۱. یک سیستم حسابداری جریان نقدی می‌تواند چارچوبی تحلیلی ارائه نماید تا بدان وسیله عملکرد مالی گذشته، حال و آینده را به هم مرتبط ساخت.[۱۲۹]
۲. از دیدگاه سرمایه‌گذاران بالقوه، جریان نقدی پیش‌بینی‌شده منعکس‌کنندهٔ توانایی شرکت در شیوهٔ پرداخت‌های آینده و اجرای سیاست مالی برنامه‌ریزی شده است.[۱۳۰]
۳. نسبت جریان ارزش فعلی (اقلامی که در آینده به دست می‌آیند) بر قیمت می‌تواند شاخصی قابل اتکاتر، از نظر سرمایه‌گذاری، ارائه کند (البته در مقایسه با نسبت سود به قیمت فعلی)، زیرا برای محاسبهٔ سود هر سهم تعداد زیادی شیوه‌های تخصیص بدون ضابطه به کار برده می‌شوند.[۱۳۱]
۴. برای این‌که، در مرحلهٔ عمل، فاصلهٔ موجود بین شیوه‌ای که سرمایه‌گذاری می‌شود (معمولاً برمبنای جریان نقدی) و شیوه‌ای که نتیجه‌ها مورد ارزیابی قرار می‌گیرند (معمولاً برمبنای سود خالص) پر شود، از حسابداری جریان نقدی استفاده می‌کنند.[۱۳۲]

پرسش مهمی که بدون پاسخ باقی می‌ماند این است که آیا حسابداری نقدی می‌تواند یک‌بار دیگر موضع پیشین و برتر خود را به عنوان یک منبع مربوط مهم برای ارائهٔ اطلاعات مالی به دست آورد یا خیر! چنین به نظر می‌رسد که همهٔ روندها گویای این هستند که پاسخ به این پرسش مثبت است. به گفتاری فصیح و خوشبینانه که شاهدی بر این ادعاست، و در زیر می‌آید، توجه کنید:

> از میان سیستم‌های موجود گزارشگری مالی، حسابداری نقدی از بقیه عینی‌تر و قابل درک‌تر است. در اجرای این روش سعی می‌شود واقعیت‌ها برحسب حسابداری مالی بیان شود، بدون این‌که حسابدار ناگزیر باشد درگیر قضاوت‌های ذهنی شود تا دوره‌ای را مشخص کند که این داده‌ها به آن تعلق دارند. و جریان‌های نقدی چیزهایی هستند که در یک سیستم اقتصادی پیشرفته، هر کس می‌تواند بر روند روزانهٔ آنها نظارت (اعمال مدیریت) نماید. از این رو، گزارش‌های جریان نقدی، به صورت بالقوه، جامع و فراگیر هستند و این موضوعی است که سال به سال، به صورتی فزاینده‌تر مورد توجه حسابداران و بسیاری از گروه‌ها و استفاده‌کنندگان از گزارش‌ها قرار می‌گیرد.[۱۳۳]

استفاده‌کنندگان در برابر اطلاعات جریان نقدی چگونه واکنش نشان خواهند داد؟ مدارکی که تا امروز به دست آمده بیانگر این است که تحلیلگران اوراق بهادار، در گزارش‌های حرفه‌ای خود از اطلاعات مربوط به سود (بسی بیش از اطلاعات مربوط به جریان نقدی) استفاده می‌کنند.

۷ ـ ۴ ـ ۷. حسابداری منابع انسانی

الف . سودمندی منابع انسانی

هدف حسابداری مالی این است که اطلاعاتی «مربوط» برای استفاده‌کنندگان (سرمایه‌گذاران) ارائه نماید؛ و از آن جمله است اطلاعات مناسب دربارهٔ یکی از دارایی‌های *نادیده انگاشته‌شده* شرکت، یعنی دارایی‌های انسانی. به بیانی دقیق‌تر، آگاهی از میزانی که دارایی‌های انسانی سازمان، طی یک دورهٔ مشخص افزایش یا کاهش یافته است، به نفع سرمایه‌گذار خواهد بود. شیوهٔ مرسوم یا متعارف حسابداری در مورد مخارجی که از محل منابع انسانی می‌شود این بوده است که همهٔ مخارج مربوط به ایجاد سرمایهٔ انسانی را در همان دوره هزینه نمایند و مخارج مشابه مربوط به سرمایه‌های فیزیکی را به حساب *دارایی* منظور کنند. روش قابل اتکاتر این خواهد بود که مخارج مربوط به منابع انسانی را به حساب دارایی منظور کرد تا منافعی برای آینده به دست آید و این مقادیر را هنگامی گزارش کرد که بتوان آنها را اندازه‌گیری نمود. در واقع، این روش باعث شده است که در رابطه با محاسبهٔ بهای تمام‌شده یا ارزش منابع انسانی برای یک سازمان نگرانی یا مسئله‌ای جدید به وجود آید و در نتیجه رشتهٔ جدیدی از تحقیق در حسابداری، به نام، ***حسابداری منابع انسانی***[1] به وجود آمد. تعریفی جامع از حسابداری منابع انسانی چنین است:

> فرایند شناسایی و محاسبهٔ داده‌هایی دربارهٔ منابع انسانی و انتقال این اطلاعات به طرف‌های علاقه‌مند و مربوط.(۱۳۴)

چنین تعریفی بدان معنی است که در حسابداری منابع انسانی سه هدف عمده وجود دارد:

۱. شناسایی «ارزش منابع انسانی»،
۲. محاسبهٔ بهای تمام شده و ارزش افراد برای سازمان، و
۳. بررسی اثر رفتاری یک چنین اطلاعاتی و شناخت آن.

حسابداری منابع انسانی در چند شرکت کاربرد پیدا کرده است، که از آن جمله‌اند «*شرکت آر، جی، بری*[2]، *تاچ راس*[3] و *شرکا* و *شعبه‌ای از شرکت بیمه متقابل در غرب میانه*.(۱۳۵) با وجود بی‌علاقگی بسیاری از شرکت‌ها برای افشای ارزش دارایی‌های انسانی، بیشتر مطالعات تجربی در مورد تحقیق‌هایی در زمینهٔ شناخت اثر رفتاری این اطلاعات بوده

---

1. Human - Resource Accounting
2. R. G. Barry
3. Touche Ross

و بیانگر موضع مساعد استفاده‌کنندگان در قبال اطلاعات ناشی از حسابداری منابع انسانی است.(۱۳۶) در واقع، جای شگفتی در این است که چرا شرکت آر. جی. بری، یک شرکت کوچک تولید کفش، پذیرفته‌شده در بازار بورس آمریکا اقدام به ایجاد یک سیستم حسابداری منابع انسانی نموده است؟ یکی از مقام‌های شرکت با بیانی بلیغ چنین ابراز داشت:

> چرا در این دنیا یک شرکت کوچک که دارای رشدی خوب (ولی نه چشمگیر)، محصولاتی خوب (ولی نه رؤیایی)، فناوری خوب (ولی نه پیچیده)، سودآوری خوب (ولی نه هیجان‌انگیز) است به یک سیستم حسابداری برای منابع انسانی علاقه‌مند شده است؟ این پرسشی معقول است و نیاز به پاسخ دارد.(۱۳۷)

برای پاسخ‌دادن به این پرسش (و پرسش‌های مشابهی که به وسیلهٔ شرکت‌های دیگر مطرح می‌شود) می‌توان واقعیت‌های زیر را برشمرد:

۱. از دیدگاه نظری، روش قابل اتکاتر این است که بهای تمام‌شدهٔ منابع انسانی را به حساب دارایی منظور کرد (و نه به حساب هزینهٔ دوره).
۲. چنین به نظر می‌رسد که برای استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی و برون‌سازمانی (یا هر دو) از نظر اتخاذ تصمیم‌های گوناگون، اطلاعات مربوط به ***دارایی‌های انسانی*** بسیار «مربوط» باشند.
۳. حسابداری برای دارایی‌های انسانی موجب می‌شود که بتوان بدان وسیله این فرض را شناسایی کرد و پذیرفت که افراد انسانی در زمرهٔ منابع ارزشمند سازمان قرار می‌گیرند و بخش جدانشدنی از منابع شرکت می‌باشند.

ب. نظریهٔ ارزش منابع انسانی

مفهوم ارزش منابع انسانی را می‌توان از نظریهٔ عمومی ارزش در اقتصاد، استنتاج کرد. می‌توان با توجه به توانایی افراد یا گروه‌ها در ارائهٔ خدمات اقتصادی در آینده، برای آنها (همانند دارایی‌های فیزیکی) ارزش قایل شد. از دیدگاه اندیشهٔ اقتصادی که بر آن اساس ارزش یک شیء با توجه به توانایی آن در ارائهٔ منافع تعیین می‌شود، می‌توان ارزش فرد یا گروه را هم به صورت ارزش فعلی خدماتی که در طول عمر مفید مورد انتظار (طول عمر مفید خدمات) به سازمان ارائه می‌کند، تعیین کرد.

چگونه می‌توان ارزش یک قلم دارایی انسانی را تعیین کرد؟ برای محاسبه و افشای اطلاعات مربوط به ***ارزش منابع انسانی*** باید یک چارچوب نظری یا «تئوری منابع انسانی»

ارائه کنیم تا بتوان بدان وسیله به شیوه‌ای آشکار ماهیت و عوامل تعیین‌کنندهٔ ارزش افراد برای یک سازمان را مشخص ساخت. اصولاً در مورد ماهیت و عوامل تعیین‌کنندهٔ ارزش منابع انسانی دو الگو وجود دارند ـ یک الگو به وسیلهٔ **فلام هولتز**[1] و دیگری به وسیلهٔ **لیکرت** و **باورز**[2] ارائه شد.(۱۳۸) ما در این‌جا هر یک از این دو الگو را شرح می‌دهیم:

۱. عوامل تعیین‌کنندهٔ ارزش فردی

در الگوی فلام هولتز، ارزش قابل تحقق و مورد انتظار از هر فرد تعیین‌کنندهٔ ارزش وی می‌باشد. الگوی فلام هولتز بیانگر این است که چنین معیاری از ***ارزش فردی*** در سایهٔ رابطهٔ متقابل دو متغیر به دست می‌آید. ۱) ارزش مشروط و مورد انتظار فرد، و ۲) احتمال این‌که عضویت فرد در سازمان حفظ شود.

ارزش مشروط فرد عبارت است از مبلغی که سازمان به آن تحقق می‌بخشد، زیرا این فرد، به صورت بالقوه برای سازمان خدماتی را ارائه خواهد کرد. ارزش مشروط یک متغیر چندی بعدی، متشکل از سه عامل است. آنها عبارت‌اند از: بهره‌وری، قابلیت انتقال و قابلیت ارتقا. پنداشت بر این است که عناصر تشکیل‌دهندهٔ ارزش مشروط محصول یا ره‌آورد ویژگی‌های مشخص فردی و ابعاد مشخص سازمانی هستند. ***مهارت*** شخص و ***میزان فعال‌بودن وی*** به عنوان دو عامل مهم تعیین‌کننده شناخته شده‌اند. به همین شیوه، عوامل تعیین‌کنندهٔ سازمانی که با ارزش‌های فردی رابطهٔ متقابل دارند، عبارت‌اند از: ***نقش سازمانی*** فرد و ***پالایش خدمات*** را که انتظار دارند به سبب جنبه‌های مختلف عضویت در یک شرکت به دست آورند. احتمال حفظ عضویت در سازمان به میزان درجه یا رضایت فرد از کار بستگی دارد.

۲. عوامل تعیین‌کنندهٔ ارزش گروه.

الگوی فلام هولتز عوامل تعیین‌کنندهٔ ارزش فرد برای یک سازمان را مورد بررسی قرار می‌دهد؛ الگوی ***لیکرت ـ باورز*** عوامل تعیین‌کنندهٔ ارزش گروه را مورد بررسی قرار می‌دهد. این الگو که هدفش نشان‌دادن «توانایی تولید عوامل انسانی هر شرکت یا واحدی در درون آن است»(۱۳۹)، سه متغیر را که بر اثربخشی ***عوامل انسانی*** یک شرکت اثر می‌گذارند، معرفی می‌نماید:

۱. ***متغیرهای علّی***، متغیرهای مستقلی هستند که می‌توان به صورت مستقیم یا آگاهانه آنها را تغییر داد و یا به وسیلهٔ سازمان و مدیریت تغییر می‌کنند و این اقلام، به نوبهٔ

---

1. Flamholtz 2. Likert and Bowers

خود مسیر رویدادهای درون سازمان را تعیین می‌نمایند. متغیرهای علّی شامل متغیرهایی می‌شود که به وسیلهٔ سازمان و مدیریت آن قابل کنترل هستند. برای مثال، شرایط عمومی تجارت با وجود این‌که به عنوان یک متغیر مستقل به حساب می‌آیند بدان سبب به عنوان عامل علّی تلقی نمی‌شوند که مدیریت یک شرکت ویژه نمی‌تواند آنها را کنترل کند. متغیرهای زیر از نوع علّی می‌باشند: ساختار سازمان و سیاست‌های مدیریت، تصمیم‌ها، روش‌های رهبری و تجارت، مهارت‌ها و رفتار.

۲. ***متغیرهای مداخله‌گر*** منعکس‌کنندهٔ وضع داخلی، توانایی عملکرد و پنداشت سازمان هستند، یعنی میزان وفاداری، نگرش‌ها، انگیزه‌ها، هدف‌های عملکرد و پنداشت همهٔ اعضا و مجموعهٔ توانایی آنها برای انجام‌دادن کاری اثربخش.

۳. ***متغیرهای مؤید نتیجهٔ نهایی***، در زمرهٔ متغیرهای وابسته قرار می‌گیرند که نشان‌دهندهٔ نتیجه‌هایی هستند که به وسیلهٔ یک سازمان به دست می‌آیند، مانند بهره‌وری، هزینه، زیان ناشی از اسقاط، رشد، سهم بازار و سود خالص.[۱۴۰]

الگوی لیکرت ـ باورز بیانگر متغیرهای مشخص علّی است که سطح معینی از متغیرهای مداخله‌گر را تقویت می‌نمایند، تا در نتیجه سطح معینی از متغیرهای مؤید نتیجهٔ نهایی به دست می‌آیند. «متغیرهای علّی» عبارت‌اند از: رفتار مدیریت، ساختار سازمانی و رفتار همکار و زیردست. «متغیرهای مداخله‌گر» عبارت‌اند از: فرایندهای سازمانی مثل پنداشت، برداشت، ارتباطات، انگیزه، تصمیم‌گیری، کنترل و هماهنگی. «متغیرهای مؤید نتیجهٔ نهایی» عبارت‌اند از: سلامت و بهداشت، رضایت، بهره‌وری و عملکرد مالی.

پ. معیارهای سنجش دارایی‌های انسانی

معیارهای پولی از منابع انسانی عبارت‌اند از بهای تاریخی (بهای خرید)، بهای جایگزینی، بهای فرصت، الگوی جبران خدمت و ارزش فعلی تعدیل‌شدهٔ دستمزدهای آینده. الگوی ***زمینه‌یابی سازمان*** معیار اصلی غیرپولی است.

۱. روش بهای تاریخی یا بهای خرید

روش بهای تاریخی یا بهای خرید شامل منظورکردن همهٔ هزینه‌های مربوط به کارمندیابی، گزینش، استخدام، آموزش، به کارگماری (منصوب‌کردن در یک پست سازمانی) و توسعهٔ یک کارمند (یک دارایی انسانی) به حساب دارایی می‌شود، و سپس مستهلک‌کردن این هزینه‌ها براساس عمر مفید مورد انتظار دارایی و شناسایی یا ثبت زیان‌های ناشی از این قلم دارایی (در حالتی که تبدیل به پول نقد شود) یا افزایش دارایی مزبور و کم‌کردن هر نوع

هزینهٔ اضافی که انتظار می‌رود منافع بالقوهٔ حاصل از این دارایی را افزایش دهد. این روش، مشابه روش مرسوم حسابداری در مورد سایر دارایی‌ها، در مرحلهٔ عمل به اجرا در می‌آید و بدان مفهوم که داده‌ها قابل تأیید می‌باشند، عینی است.(۱۴۱)

ولی کاربرد این معیارهای سنجش تنها به چند روش مشخص محدود می‌شود. نخست، ارزش اقتصادی یک قلم دارایی انسانی نمی‌تواند الزاماً با بهای تاریخی ارتباط پیدا کند. دوم، هر نوع افزایش ارزش یا استهلاک به صورت ذهنی محاسبه می‌شود و با افزایش یا کاهش بهره‌وری دارایی‌های انسانی رابطه‌ای ندارد. سوم، از آن‌جا که هزینه‌های مربوط به کارمندیابی، گزینش، استخدام، آموزش، به کارگماردن (منصوب‌کردن فرد در پست سازمانی و توسعهٔ وی) در مورد هر یک از افراد در درون سازمان، فرق می‌کند، روش بهای تاریخی نمی‌تواند منجر به ارزش‌های قابل مقایسه از منابع انسانی شود.

۲. روش بهای جایگزینی

روش بهای جایگزینی شامل برآورد بهای جایگزینی منابع انسانی موجود یک شرکت می‌شود. یک چنین هزینه‌هایی شامل هزینه‌های کارمندیابی، گزینش، استخدام، آموزش، به کارگماردن (منصوب‌کردن شخص در پست سازمانی) و توسعهٔ کارکنان جدید می‌شود، تا زمانی که آنها به سطحی از شایستگی کارکنان کنونی برسند. مزیت اصلی روش بهای جایگزینی این است که آن روش خوبی برای جایگزینی ارزش اقتصادی این قلم دارایی است، بدان مفهوم که ارزش بازار عددی است که الزاماً باید در نهایت به آن رسید. یک چنین عدد نهایی معمولاً جنبهٔ نظری دارد و می‌تواند معادل مفهومی (دیدگاهی) باشد که در مورد ارزش اقتصادی فرد وجود دارد.(۱۴۲)

به هر حال، استفاده از روش بهای جایگزینی محدودیت‌های زیادی دارد. نخست ارزشی را که یک شرکت برای یک کارمند خاص قایل است می‌تواند بیش از بهای جایگزینی ذی‌ربط باشد. دوم، امکان دارد برای یک قلم دارایی انسانی هیچ جایگزین برابری وجود نداشته باشد.(۱۴۳) سوم، همان گونه که لایکرت و باورز یادآور شدند، امکان دارد مدیران در برآوردهای بهای جایگزینی کامل سازمان انسانی خود با مشکل روبه‌رو شوند و نیز امکان دارد مدیران مختلف برآوردهای کاملاً مختلفی بنمایند.(۱۴۴)

۳. روش هزینهٔ فرصت

حکیمیان و جونز[1] بر این باورند که می‌توان با روش هزینهٔ فرصت بر محدودیت‌های ناشی

1. Hekimian and Jones

از روش بهای جایگزینی فایق آمد.[۱۴۵] آنها پیشنهاد می‌کنند از طریق فرایند مناقصهٔ رقابتی در درون یک شرکت، برپایهٔ مفهوم یا دیدگاه هزینهٔ «فرصت»، ارزش منابع انسانی را تعیین کرد. به صورتی دقیق‌تر، مدیران مرکز سرمایه‌گذاری باید برای کارکنان کمیاب و مورد نیاز (جهت استخدام) اقدام به دادن اعلامیهٔ مناقصه بنمایند. این کارکنان «کمیاب» تنها شامل آن دسته از کارکنان درون سازمان می‌شوند که به وسیلهٔ مرکز سرمایه‌گذاری باید به این پرسش استخدامی پاسخ دهند. به بیان دیگر، کارکنان که به عنوان منابع «کمیاب» به حساب نیایند، در گروه دارایی‌های انسانی سازمان گنجانده نخواهند شد.

بدیهی است که روش بهای تاریخی دارای کاستی‌هایی می‌باشد. نخست، گنجاندن تنها کارکنان «کمیاب» در این مبنا یا شاخص سنجش دارایی‌ها به گونه‌ای است که سایر کارکنان می‌توانند این اقدام را یک فرایند **تبعیض‌گونه** تفسیر نمایند. دوم، امکان دارد واحدهای مستقلی که سودآوری کمتری دارند به سبب ناتوانی در رقابت با واحدهای سودآورتر برای جذب کارکنان بهتر ناتوان بمانند (و از این بابت متحمل نوعی جریمه شوند). سوم، امکان دارد این روش را نوعی روش تصنعی و حتی غیراخلاقی به حساب آورد.[۱۴۶]

۴. الگوی جبران خدمات

با توجه به عدم اطمینان و مشکلی که در رابطه با تعیین ارزش سرمایهٔ انسانی به وجود می‌آید، لو و شوارتز بر این باورند که استفاده از جبران خدمت آیندهٔ هر یک از کارکنان می‌تواند جایگزینی برای ارائهٔ ارزش وی باشد. بر پایهٔ همین دیدگاه «ارزش سرمایهٔ انسانی که به وسیلهٔ سن شخص (T) نشان داده می‌شود عبارت است از ارزش فعلی منافع آینده که از وی به دست می‌آید».[۱۴۷] این الگوی تعیین ارزش به طریق زیر نوشته می‌شود:

$$V\tau = \sum_{t=\tau}^{T} \frac{I(t)}{(1+r)^{t-\tau}}$$

که در این رابطه،

$V\tau$ = ارزش سرمایهٔ انسانی t سال از یک فرد.

$I(t)$= منافع سالانهٔ فرد تا زمان بازنشستگی.

τ = نرخ تنزیل در مورد این فرد.

T= سن بازنشستگی.

از آن‌جا که $V\tau$ یک ارزش گذشته است با فرض این‌که $I(t)$ تنها پس از بازنشستگی به دست می‌آید و در $V\tau$ امکان فوت شخص پیش از بازنشستگی نادیده انگاشته می‌شود،

لو و شوارتز الگوی تعیین ارزش را به صورت زیر اصلاح کرده‌اند:

$$E(V^*_T) = \sum_{t=\tau}^{T} P\tau(t+1) \sum_{t=\tau}^{T} \frac{I^*_1}{(1+r)^{t-\tau}}$$

که در آن

I_1^*= منافع سالانهٔ آینده.

$E(V^*_T)$= ارزش مورد انتظار سرمایهٔ انسانی هر فرد.

$P\tau(t)$= احتمال مرگ شخص در سن t.

محدودیت اصلی الگوی جبران خدمت این است که برای تعیین میزان حقوق آینده، مدت زمان اشتغال مورد انتظار در شرکت، و نرخ تنزیل براساس معیار ذهنی تعیین می‌شود.

۵. روش ارزش فعلی تعدیل‌شدهٔ دستمزدهای آینده

هرمن‌سان[1] بر این باور است که ارزش تعدیل‌شدهٔ جبران خدمت (حقوق) تقریباً برابر است با ارزش یک فرد برای یک شرکت.(۱۴۸) برای محاسبهٔ اثربخشی نسبی سرمایهٔ انسانی یک شرکت مفروض باید باتوجه به ***«عامل کارایی»*** موردنظر، ارزش فعلی دستمزدهای آینده او را محاسبه کرد. این عامل کارایی عبارت است از نسبت بازده سرمایه‌گذاری در یک شرکت مفروض نسبت به سایر شرکت‌های موجود در یک سیستم اقتصادی برای یک دورهٔ مشخص زمانی که به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\text{نسبت کارایی} = \frac{\frac{5RF_0}{RE_0} + \frac{4RF_1}{RE_1} + \frac{3RF_2}{RE_2} + \frac{2RF_3}{RE_3} + \frac{RF_4}{RE_4}}{15}$$

در این رابطه،

RF_i= نرخ سود حسابداری مربوط به دارایی‌های تحت تملک شرکت برای سال i.

RE_i= نرخ سود حسابداری متعلق به دارایی‌های تحت تملک همهٔ شرکت‌ها در سیستم اقتصادی برای سال i.

i = سال (۰ تا ۴)

توجیه این نسبت بر پایهٔ این دیدگاه قرار دارد که تفاوت در سودآوری، اصولاً به سبب

1. Hermanson

تفاوت در عملکرد دارایی انسانی است. از این رو، لازم است با استفاده از عامل کارایی، ارزش حقوق (جبران خدمت کارمند) را تعدیل کرد.

۶. معیارهای غیرپولی

برای تعیین ارزش دارایی‌های انسانی می‌توان از بسیاری از معیارهای غیرپولی استفاده کرد؛ مانند تلقی کردن دارایی‌های انسانی به عنوان یک قلم موجودی از مهارت‌ها و توانایی‌های افراد، تعیین رتبه یا رتبه‌بندی برای عملکرد افراد و سنجش نگرش‌ها. متداول‌ترین معیار غیرپولی برای تعیین ارزش انسانی از الگوی لایکرت ـ باورز به دست می‌آید که مبتنی بر متغیرهایی است که ***اثربخشی سازمان انسانی یک شرکت*** را تعیین می‌کند. پرسشنامه‌ای مبتنی بر الگوی نظری به نام «زمینه‌یابی سازمان» به کار برده می‌شود و الگوی مزبور به گونه‌ای طرح‌ریزی شده است که ***جو سازمانی*** را اندازه‌گیری می‌کند.[۱۴۹] نتیجهٔ این پرسش‌نامه را می‌توان به عنوان یک معیار غیرپولی از دارایی‌های انسانی، برحسب پنداشت کارکنان (از جو حاکم بر سازمان در آینده) به کار برد.

۵ ـ ۷. نتیجه

در این فصل ماهیت و نتیجه‌های حاصل از مفاهیم «مطلوبیت و رعایت انصاف» به عنوان مبنایی در ارائهٔ گزارش‌ها، در توزیع گزارش و افشای اطلاعات برای ایجاد انگیزه (در استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی) جهت درخواست آنی برای افشای اطلاعات بیشتر و گسترده‌تر و نوآوری‌های حسابداری، مورد بررسی قرار گرفت. می‌توان این نوآوری‌ها را به عنوان روندهای آینده در حسابداری به تصور درآورد که شامل اقلام زیر می‌شود:

۱. گزارشگری ارزش افزوده،
۲. گزارش به کارکنان،
۳. حسابداری و گزارشگری اجتماعی،
۴. افشای اطلاعات بودجه،
۵. حسابداری و گزارشگری جریان نقدی، و
۶. حسابداری منابع انسانی.