



سازمان حسابداری  
۱۳۸۱

# تئوری حسابداری

(جلد اول)

[BedeBestoon.Blogfa.com](http://BedeBestoon.Blogfa.com)

تالیف: دکتر رضا شاهنگ  
مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری  
سازمان حسابداری

اردیبهشت ۱۳۸۱

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# تئوری حسابداری

(جلد اول)

[BedeBestoon.Blogfa.com](http://BedeBestoon.Blogfa.com)

تألیف: دکتر رضا شباهنک

مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی

سازمان حسابرسی

اردیبهشت ۱۳۸۱

کلیه حقوق محفوظ و تکثیر یا اقتباس و نقل تمام  
یا قسمتی از مطالب این نشریه بدون اجازه کتبی  
سازمان حسابرسی ممنوع است.

شباهنگ، رضا، ۱۳۱۱ -  
تئوری حسابداری / تألیف رضا شباهنگ - تهران :  
سازمان حسابرسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و  
حسابرسی، ۱۳۸۱ -  
ج ۱:  
ISBN 964-6285-77-5 (ج ۱)  
فهرست‌نویسی بر اساس اطلاعات فیبا .  
واژه‌نامه .  
کتابنامه .  
نمایه .  
۱. حسابداری . الف . سازمان حسابرسی . مرکز  
تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی . ب . عنوان .  
ش ۲ / ف ۵۶۵۵ / IEF ۶۵۷  
۱۳۸۱  
کتابخانه ملی ایران ۲۷۴۴ - ۸۱ م

نام کتاب : تئوری حسابداری، جلد اول.

تألیف : رضا شباهنگ .

ناشر : مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی .

آدرس : خیابان شهید احمد قصیر، خیابان شهید احمدیان شماره ۱۴، تهران ۱۵۱۳۸؛ صندوق پستی ۱۴۳۳۵/۴۷۹.

نوبت چاپ : اول، ۱۳۸۱ .

تیراژ : ۵۰۰۰ نسخه .

لیتوگرافی، چاپ و صحافی : مؤسسه انتشارات سوره .

شماره برگه کتابخانه ملی : ۲۷۴۴ - ۸۱ م

قیمت : ۱۶۰۰۰ ریال

به نام خدا

BedeBestoon.Blogfa.com

## پیشگفتار

پیشرفت‌های سریع فعالیتهای واحدهای انتفاعی در دهه‌های اخیر، همراه با پیچیدگیهای سیستمهای اطلاعاتی و اطلاع رسانی، لزوم تهیه و ارائه اطلاعات مالی مربوط و قابل اعتماد را توسط واحدهای انتفاعی تشدید کرده است. یکی از مهمترین الزامات تهیه و ارائه اطلاعات مالی با ویژگیهای مزبور، تدوین استانداردهای حسابداری و رعایت آنها در عمل است. تدوین این استانداردها معمولاً مبتنی بر شرایط سیاسی، وضعیت اقتصادی و مهمتر از همه تئوری حسابداری است.

تئوری حسابداری را می‌توان مجموعه‌ای هم‌آهنگ از فرضیات قابل آزمون، مفاهیم و اصول عملی دانست که ساختار کلی لازم را برای پژوهش در ماهیت حسابداری ایجاد می‌کند. اگرچه تئوری جامع حسابداری مطلوب است، اما در حال حاضر چنین تئوری که مورد پذیرش همگان باشد در دسترس نیست و حسابداری به عنوان یک رشته علمی در مرحله‌ای ابتدایی قرار دارد. در دهه‌های اخیر، برای تدوین تئوری حسابداری کوششهای زیادی توسط انجمنهای علمی و حرفه‌ای به عمل آمده است. با توجه به فرضیات مختلف پیرامون حسابداری، نظریه‌پردازان، پژوهشگران و مجریان روشهای حسابداری، رویکردهای مختلفی را برای تدوین تئوری حسابداری دنبال کرده‌اند. نتیجه پیروی از این رویکردها، ایجاد بحرانهای مستمر در حسابداری است که در آن:

- پارادیم‌ها یا مدل‌های مختلف حسابداری مطرح شده است که در مقابل و رقابت با یکدیگر قرار دارند؛
- گروههای ذیحق، ذینفع و ذیعلاقه به واحدهای انتفاعی برای اثبات برتری پارادیم مورد نظر خود و تئوریهای منتج از آن، در حال بحث و گفتگو می‌باشند؛
- تأثیر شرایط سیاسی بر فرایند تدوین استانداردهای حسابداری افزوده شده است.

علیرغم تنوع رویکردها برای تدوین تئوری حسابداری، هدف مشترک، تدوین ساختاری نظری است برای آن چه که حسابداران انجام می‌دهند یا انتظار می‌رود که انجام دهند. این ساختار دارای سیستم مرتبگی از هدفها و فرضیات است که به تدوین استانداردهای هم‌آهنگ برای بیان ماهیت، عملکرد و حیطه صورتهای مالی و تکنیکهای تهیه آن کمک کند. به بیان دیگر، فرآیند تدوین استانداردها باید بر تئوری پذیرفته شده حسابداری مبتنی باشد. تدوین، تحصیل و نقد تئوری حسابداری نیز شامل تعریف هدفهای حسابداری و گزارشگری مالی، توصیف عناصر صورتهای مالی و خاصه‌های آن و بالاخره انتخاب مقیاس مناسب برای اندازه‌گیری است. درک عمیق از تئوری حسابداری می‌تواند نقش ارزنده‌ای در چگونگی ایجاد و توسعه روشها در ساختار حسابداری مالی، بهبود فرآیند تدوین استانداردهای جدید و یکپارچه کردن استانداردهای حسابداری در سطح ملی و بین‌المللی ایفا کند. برای ایجاد چنین زمینه‌هایی می‌توان تئوری حسابداری را به طرق زیر طبقه‌بندی کرد:

- طبقه‌بندی بر حسب سطح (ساختار، معنا و عمل)
- طبقه‌بندی بر حسب نحوه استدلال (قیاس و استقرا)
- طبقه‌بندی بر حسب ماهیت (دستوری و توصیفی)

هر یک از طبقه‌بندیهای بالا، جایگاه مناسب خود را در تئوری حسابداری دارد و می‌تواند برای پژوهش در ماهیت حسابداری، تهیه چارچوب ارزیابی توسعه، توجیه و پیش‌بینی روشهای حسابداری مورد استفاده قرار گیرد.

هدف از تألیف کتاب تئوری حسابداری، روشن و مشخص کردن عناصر تئوری حسابداری و مرتبط کردن این عناصر با مسایل با اهمیت حسابداری مالی است. در ارائه این مطالب، ادبیات مربوط در حد لازم مرور و در فصول مختلف ارائه شده است تا خوانندگان بتوانند معلومات و درک خود را از مسایل اصلی حسابداری و استانداردهای مربوط افزایش دهند و فراتر از آموختن تکنیکهای حسابداری گام بردارند.

کتاب تئوری حسابداری در دو مجلد تألیف و ارائه می‌شود که مجلد اول آن شامل یازده فصل است. فصل اول شامل مقدمه‌ای بر تئوری حسابداری است. در فصل دوم، روشهای تحقیق در ارتباط با تئوری حسابداری ارائه می‌شود. فصل سوم شامل مفروضات بنیادی، اصول و مفاهیم حسابداری است. در فصل چهارم، هدفهای حسابداری مالی و گزارشهای تحقیقاتی مربوط مرور می‌شود. فصل پنجم، چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی شامل هفت بیانیه را در بر می‌گیرد. در فصل ششم، ارزش اطلاعات حسابداری از دیدگاه سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان مورد بررسی قرار می‌گیرد. فصل هفتم شامل مطالبی در باره وجه نقد، سرمایه و سود است. در فصل هشتم، مفاهیم

سود برای گزارشگری مالی توصیف می‌گردد. فصل نهم شامل شرح عناصر صورت سود و زیان است. در فصل دهم، عناصر ترازنامه و مبانی ارزشیابی این عناصر مورد بررسی قرار می‌گیرد. بالاخره در فصل یازدهم، صورت گردش وجوه نقد تشریح می‌شود.

مسئولیت تألیف این کتاب را آقای دکتر رضا شباهنگ به عهده داشته‌اند و آقای عزیز عالی‌ور نیز در امر بازخوانی و مرور مطالب همکاری ارزنده‌ای به عمل آورده‌اند. تایپ، صفحه‌بندی و صفحه‌آرایی کتاب، مرهون همکاری دقیق و با حوصله خانم قازاریان بوده که موجب کمال تشکر است.

در پایان امیدواریم که دو مجلد کتاب تئوری حسابداری در رفع مشکلات اجرایی و همچنین در تدریس و تحقیق مطالب نظری حسابداری مفید واقع شود.

مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری

سازمان حسابداری

# فهرست مطالب

شماره صفحه

پیشگفتار..... الف

## فصل اول : مقدمه‌ای بر تئوری حسابداری

۲	..... معنای تئوری حسابداری و دلایل اهمیت موضوع
۳	..... تعریف تئوری
۴	..... تعریف تئوری حسابداری
۵	..... ارتباط بین تئوری حسابداری و فرایند تدوین استانداردهای حسابداری
۷	..... نقش اندازه‌گیری در حسابداری
۷	..... اندازه‌گیریهای مستقیم و غیر مستقیم
۸	..... معیارهای ارزیابی و پیش‌بینی
۸	..... فرآیند اندازه‌گیری
۹	..... انواع اندازه‌گیری
۱۰	..... کیفیت اندازه‌گیری
۱۲	..... خلاصه
۱۵	..... سؤالات و مسایل

## فصل دوم : روشهای تحقیق و تئوری حسابداری

۲۰	..... روشهای علمی تحقیق
----	-------------------------

۲۱	.....	رویکرد قیاسی
۲۱	.....	رویکرد استقرا
۲۲	.....	رویکرد عملی
۲۳	.....	رویکرد اخلاقی
۲۳	.....	رویکرد رفتاری
۲۴	.....	تحقیقات مثبت حسابداری
۲۵	.....	تئوریهای دستوری و توصیفی
۲۵	.....	روشهای قیاس و استقرا به عنوان روشهای مکمل
۲۶	.....	هنر یا علم بودن حسابداری
۲۷	.....	ماهیت و گرایش تحقیقات جاری حسابداری
۲۸	.....	رویکرد مدل تصمیم‌گیری
۲۹	.....	تحقیقات بازار سرمایه
۳۰	.....	تحقیقات رفتاری
۳۱	.....	تئوری نمایندگی
۳۲	.....	سایر تحقیقات حسابداری
۳۳	.....	تحقیقات انتقادی
۳۴	.....	انقلاب علمی در حسابداری
۳۵	.....	خلاصه
۳۷	.....	سؤالات و مسایل

## فصل سوم : مفروضات بنیادی ، اصول و مفاهیم حسابداری

۴۰	.....	مقدمه‌ای بر مفروضات بنیادی و اصول حسابداری
----	-------	--



۴۰	مطالعات تحقیقاتی حسابداری شماره یک و سه
۴۰	مطالعه تحقیقاتی حسابداری شماره یک
۴۱	مطالعه تحقیقاتی حسابداری شماره سه
۴۳	مفاهیم حسابداری
۴۴	مفروضات بنیادی حسابداری
۴۴	فرض تداوم فعالیت
۴۴	فرض دوره مالی
۴۵	فرض تفکیک شخصیت
۴۶	فرض اندازه گیری بر حسب پول
۴۶	اصول حسابداری
۴۷	اصول متمرکز بر نهاده‌ها و ستانده‌ها
۴۷	اصول حاکم بر قواعد کلی عملیات
۴۸	شناخت (تحقق) درآمد فروش
۵۲	مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش
۵۳	اصول محدود کننده
۵۴	محافظه کاری - احتیاط
۵۵	افشا
۵۶	اهمیت
۵۷	عینیت
۵۷	اصول متمرکز بر ستانده‌ها
۵۸	قابلیت مقایسه
۵۸	ثبات رویه
۵۸	یکنواختی
۵۹	ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری
۶۰	فزونی منافع بر مخارج
۶۰	ویژگیهای مربوط به استفاده کنندگان

	قابل فهم بودن
۶۰	فایده در تصمیم‌گیری
۶۰	تعیین سطح ریالی برای شناخت اقلام - اهمیت
۶۱	تئوریهای مربوط به حقوق صاحبان سرمایه
۶۱	تئوری مالکانه
۶۳	تئوری شخصیت حسابداری
۶۴	تئوری حقوق مازاد
۶۵	تئوری وجوه
۶۵	تئوری مدیریت
۶۶	جمع‌بندی تئوریهای مربوط به حقوق صاحبان سرمایه
۶۶	خلاصه
۶۹	فهرست مفروضات بنیادی مطالعه تحقیقاتی شماره یک
۷۱	فهرست موقت اصول کلی حسابداری برای واحدهای انتفاعی (ARS3)
۷۵	سؤالات و مسایل

## فصل چهارم: هدفهای حسابداری مالی

	گزارشهای تحقیقاتی و بیانیه‌های انتشار یافته
۷۸	در باره استفاده کنندگان و هدفهای حسابداری مالی
۷۹	شرحی از تئوری بنیانی حسابداری (ASOBAT)
۷۹	تدوین و توسعه رویکرد استفاده کنندگان
۷۹	تعریف تئوری
۸۰	هدفهای حسابداری
۸۲	استانداردهای مربوط به اطلاعات حسابداری
۸۲	مربوط بودن
۸۲	قابلیت تایید

۸۳	.....	پرهیز از جانبداری
۸۳	.....	قابلیت سنجش
۸۳	.....	رهنمودهای مربوط به گزارش اطلاعات حسابداری
۸۴	.....	ملاحظات کلی در باره ASOBAT
۸۴	.....	مفاهیم و اصول بنیانی صورتهای مالی واحدهای انتفاعی (APB # 4)
۸۴	.....	تعاریف ارائه شده در APB # 4
۸۵	.....	سایر جنبه‌های APB # 4
۸۶	.....	ملاحظات کلی در باره APB # 4
۸۶	.....	هدفهای صورتهای مالی (Trueblood Report)
۸۷	.....	ملاحظات کلی در باره گزارش Trueblood
۸۸	.....	شرح تئوری حسابداری و پذیرش آن (SATTA)
۸۹	.....	رویکردهای تئوریک در حسابداری
۸۹	.....	رویکردهای کلاسیک
۸۹	.....	رویکرد سودمندی در تصمیم‌گیریها
۹۰	.....	رویکرد فزونی منافع بر مخارج
۹۰	.....	نارساییهای رویکردهای تئوریک فعلی
۹۰	.....	ملاحظات کلی در باره SATTA
۹۱	.....	هدفهای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی و تنوع آنان
۹۱	.....	هدفهای اولیه
۹۱	.....	توان پیش‌بینی
۹۲	.....	حسابدهی یا پاسخگویی
۹۲	.....	هدفهای ثانویه
۹۳	.....	تنوع استفاده‌کنندگان
۹۵	.....	خلاصه
۹۷	.....	سؤالات و مسایل

## فصل پنجم : چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی

۹۸	ارتباط بین چارچوب نظری FASB و گزارشهای مطروحه در فصل چهارم
۹۹	چارچوب نظری
۹۹	نکاتی برای بحث و گفتگو
۱۰۰	بیانیه‌های چارچوب نظری
۱۰۰	بیانیه شماره یک - هدفهای گزارشگری مالی توسط واحدهای انتفاعی
۱۰۱	بیانیه شماره دو - ویژگیهای اطلاعات حسابداری
۱۰۵	بیانیه شماره سه - عناصر صورتهای مالی واحدهای انتفاعی
۱۰۵	بیانیه شماره چهار - هدفهای گزارشگری مالی توسط واحدهای غیر انتفاعی
۱۰۶	بیانیه شماره پنج - شناخت و اندازه‌گیری در صورتهای مالی واحدهای انتفاعی
۱۰۸	بیانیه شماره شش - عناصر صورتهای مالی واحدهای انتفاعی
	بیانیه شماره هفت - بکارگیری گردش وجوه نقد و ارزش فعلی
۱۱۰	در اندازه‌گیریهای حسابداری
۱۱۲	چارچوب نظری به عنوان مبنای تدوین استانداردها
۱۱۲	تحقیقات مشاهده‌ای در باره چارچوب نظری
۱۱۴	خلاصه
۱۱۵	سوالات و مسایل

## فصل ششم : ارزش اطلاعات حسابداری برای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان

۱۱۸	اطلاعات حسابداری و مدل‌های ارزشیابی واحدهای انتفاعی
۱۲۰	تئوری مازاد
۱۲۱	ارزش اطلاعات حسابداری از دیدگاه سرمایه‌گذاران
۱۲۶	محتوای اطلاعاتی اعلان سود

۱۲۶	روشهای متنوع حسابداری و قیمت اوراق بهادار
۱۲۷	روشهای متنوع حسابداری که برگردش وجوه نقد تأثیر ندارند
۱۲۸	روشهای حسابداری مؤثر برگردش وجوه نقد
	روشهای حسابداری با پیآمدهای غیر مستقیم برگردش وجوه نقد
۱۲۹	- تئوری نمایندگی
۱۳۰	سایر تحقیقات در باره کارآیی بازار سرمایه
۱۳۱	خلاصه تحقیقات بازار سرمایه
۱۳۳	اطلاعات حسابداری و مدل‌های جامع ارزشیابی
۱۳۴	نقش حسابرسی در فرایند گزارشگری مالی
۱۳۵	اطلاعات حسابداری و اعتبار دهندگان
۱۳۷	فایده تخصیص‌های حسابداری
۱۳۸	خلاصه
۱۴۱	ضمیمه فصل ششم - ارزیابی اطلاعات
۱۴۱	مدل ارزیابی اطلاعات
۱۴۲	ارزش اطلاعات کامل
۱۴۳	ارزش اطلاعات کمتر از اطلاعات کامل
۱۴۷	سوالات و مسایل

### فصل هفتم : وجه نقد ، سرمایه و سود

۱۵۳	هدف از ارائه اطلاعات مربوط به برگردش وجوه نقد
۱۵۵	ارزش فعلی و ارزش بازار
۱۵۶	نقدینگی ، توان واریز بدهیها و انعطاف پذیری مالی
۱۵۷	ارائه و پیش‌بینی اطلاعات مربوط به برگردش وجوه نقد
۱۵۹	پیش‌بینی برگردش وجوه نقد در آینده

۱۶۰	اندازه‌گیری سود
۱۶۱	سرمایه در مقایسه با سود
۱۶۴	مفاهیم سود مبتنی بر حفظ ثروت
۱۶۴	ارزشهای ورودی
۱۶۴	ارزشهای ورودی تاریخی
۱۶۵	ارزشهای ورودی جاری
۱۶۵	حفظ قدرت خرید ثابت
۱۶۶	ارزشهای خروجی - قیمت‌های فروش
۱۶۷	تلقی خالص گردش وجوه نقد آتی به عنوان ارزش واحد انتفاعی
۱۶۸	ارزشیابی واحد انتفاعی در بازار
۱۷۰	نتیجه‌گیری در باره اندازه‌گیری سود
۱۷۱	خلاصه
۱۷۳	سؤالات و مسایل

## فصل هشتم : مفاهیم سود برای گزارشگری مالی

۱۷۸	مقدمه
۱۸۰	مفاهیم سود در سطح ساختار (قواعد و تعاریف)
۱۸۱	رویکرد معاملاتی در اندازه‌گیری سود
۱۸۲	رویکرد فعالیت در اندازه‌گیری سود
۱۸۳	مفاهیم سود در سطح معانی (ارتباط با واقعیت‌های اقتصادی)
۱۸۳	سود به عنوان معیار کارآیی
۱۸۵	سود حسابداری در مقایسه با سود اقتصادی
۱۸۷	بازارهای ناقص و ابهام

۱۸۸	مفاهیم سود در سطح عمل (نحوه استفاده از آن)
۱۸۸	سود به عنوان وسیله‌ای برای پیش‌بینی
۱۹۰	تصمیم‌گیری مدیریت
۱۹۱	رویکرد بازار سرمایه
۱۹۲	سود از دیدگاه رویکرد قراردادی
۱۹۲	اجزای متشکله سود
۱۹۳	مفهوم سود عملیات جاری
۱۹۵	مفهوم شمول کلی (سود جامع)
۱۹۷	سود مکرر و غیر مکرر
۱۹۸	اصلاحات دوره قبل
۱۹۹	اقلام غیر مترقبه
۱۹۹	عملیات متوقف شده
۲۰۰	افشا
۲۰۰	اشخاص ذیحق و ذینفع در سود
۲۰۰	مفهوم ارزش افزوده سود
۲۰۱	سود خالص واحد انتفاعی
۲۰۲	سود خالص متعلق به سرمایه‌گذاران
۲۰۳	سود خالص متعلق به سهامداران (ممتاز و عادی)
۲۰۳	سود خالص متعلق به دارندگان حقوق مازاد
۲۰۴	خلاصه
۲۰۷	سؤالات و مسایل

## فصل نهم : صورت سود و زیان

۲۱۰	.....	مقدمه
۲۱۱	.....	درآمد فروش و سود غیر عملیاتی
۲۱۲	.....	شناخت درآمد فروش
۲۱۴	.....	شناسایی درآمد فروش طی دوره تولید
۲۱۴	.....	قراردادهای بلند مدت
۲۱۵	.....	نمو طبیعی
۲۱۶	.....	شناسایی درآمد فروش هنگام تکمیل تولید
۲۱۶	.....	شناسایی درآمد فروش هنگام فروش
۲۱۷	.....	شناسایی درآمد فروش بعد از فروش
۲۱۸	.....	هزینه و زیان غیر عملیاتی
۲۲۰	.....	چه اقلامی باید در هزینه‌ها منظور شوند؟
۲۲۱	.....	چگونه باید هزینه‌ها را اندازه‌گیری کرد؟
۲۲۱	.....	بهای تمام شده تاریخی
۲۲۳	.....	قیمتهای جاری
۲۲۴	.....	چه موقع هزینه‌ها تحقق می‌یابند؟
۲۲۵	.....	مقابلہ هزینه‌ها با درآمد فروش
۲۲۷	.....	رویکرد دارایی - هزینه
۲۲۷	.....	گزارش هزینه‌ها
۲۳۳	.....	خلاصه
۲۳۳	.....	سوالات و مسایل



## فصل دهم : ترازنامه و مبانی ارزشیابی

۲۳۸	مقدمه
۲۳۸	ارتباط بین ترازنامه و صورت سود و زیان
۲۳۹	همبستگی صورتهای مالی
۲۴۱	رویکرد درآمد فروش - هزینه
۲۴۱	رویکرد دارایی - بدهی
۲۴۲	رویکرد عدم همبستگی صورتهای مالی
۲۴۳	داراییها
۲۴۳	تعریف داراییها
۲۴۵	شناخت و اندازه گیری داراییها
۲۴۶	حسابهای دریافتنی
۲۴۶	سرمایه گذارهایی که مشمول بکارگیری روش ارزش ویژه نمی باشند
۲۴۸	سرمایه گذارهایی مشمول بکارگیری روش ارزش ویژه
۲۴۸	موجودیها
۲۴۹	داراییها و موجودیهای ساخته شده در واحد انتفاعی
۲۵۱	داراییهای مشمول استهلاک یا نقصان پذیر
۲۵۲	داراییهای آسیب دیده
۲۵۳	مبادله غیر پولی داراییهای مشابه
۲۵۳	داراییهای نامشهود
۲۵۴	مخارج انتقالی به دوره های آتی
	بدهیها
۲۵۵	تعریف بدهیهای حسابداری
۲۵۷	شناخت و اندازه گیری بدهیها
۲۵۸	اسناد پرداختنی با نرخ سود کمتر از نرخ بازار
۲۵۸	اوراق قرضه (مشارکت) پرداختنی
۲۵۸	اوراق قرضه (مشارکت) پرداختنی

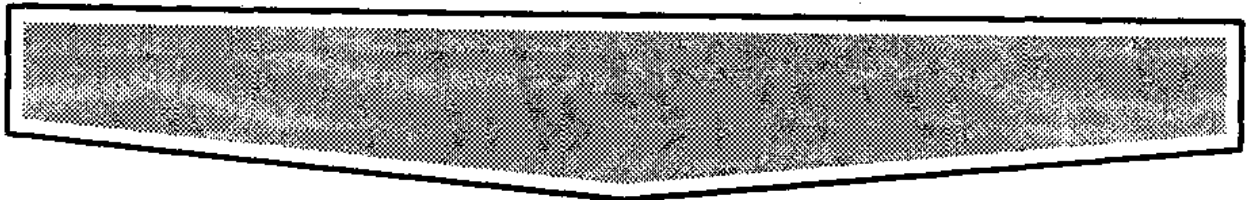
۲۵۹	اوراق قرضه قابل تبدیل
۲۶۰	بدهی همراه با اجازه خرید سهام
۲۶۰	سهام ممتاز قابل بازخرید
۲۶۰	حقوق صاحبان سرمایه
۲۶۰	تعریف حقوق صاحبان سرمایه
۲۶۱	شناخت و اندازه‌گیری حقوق صاحبان سرمایه
۲۶۲	اختیار خرید سهام
۲۶۳	سهام خزانه
۲۶۴	سود سهمی
۲۶۵	طبقه‌بندی در ترازنامه
۲۶۶	خلاصه
۲۶۹	سؤالات و مسایل

### فصل یازدهم : صورت‌گردش وجوه نقد

۲۷۴	مقدمه
۲۷۴	منطق زیربنای صورت‌تغییرات در وضعیت مالی
۲۷۷	حرکت به سوی صورت‌گردش وجوه نقد
۲۸۰	الزامات صورت‌گردش وجوه نقد
۲۸۰	روشهای مستقیم و غیر مستقیم محاسبه وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی
۲۸۱	مسایل طبقه‌بندی صورت‌گردش وجوه نقد
۲۸۲	سودمندی تحلیلی صورت‌گردش وجوه نقد
۲۸۲	تحقیقات مربوط به صورت‌گردش وجوه نقد
۲۸۴	خلاصه
۲۸۷	سؤالات و مسایل

۲۹۷	.....	واژه‌نامه فارسی به انگلیسی
۳۰۹	.....	واژه‌نامه انگلیسی به فارسی
۳۲۳	.....	فهرست موضوعی
۳۲۹	.....	فهرست منابع و مآخذ

## فصل اول



### مقدمه‌ای بر تئوری حسابداری

#### رئوس مطالب فصل

- معنای تئوری حسابداری و دلایل اهمیت موضوع .
- ارتباط بین تئوری حسابداری و فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری .
- نقش اندازه‌گیری در حسابداری .
- فرآیند اندازه‌گیری .
- انواع اندازه‌گیری .
- کیفیت اندازه‌گیری

BedeBestoon.Blogfa.com

## معنای تئوری حسابداری و دلایل اهمیت موضوع

اگرچه در ادبیات حسابداری<sup>(۱)</sup>، از عنوان "علم ملال آور" استفاده نشده است اما بطور مکرر، حسابداری به عنوان دانشی خشک، سرد و بسیار تحلیلی مورد اشاره قرار گرفته که پاسخهای آن بسیار دقیق و درست یا نادرست است. بدیهی است که دیدگاه بالا با حقیقت فاصله بسیار زیادی دارد. مثلاً فرض کنید دو واحد انتفاعی که از جمیع جهات مشابه‌اند، ارزشیابی موجودیها و بهای تمام شده کالای فروش رفته خود را با روشهای متفاوت انجام دهند. بدیهی است که ارزشهای بدست آمده در روشهای مثلاً FIFO یا LIFO کاملاً متفاوت اما هر دو در جای خود صحیح می‌باشند.

بکارگیری روشهای مختلف در حسابداری، آثاری واقعی بر محاسبه سود و سایر پدیده‌های اقتصادی به شرح زیر دارد:

۱. اثر بر مبلغ بدهی مالیاتی واحد انتفاعی.
۲. اثر بر ارزیابی عملکرد مدیریت که به نوبه خود بر حقوق و مزایای مدیران تأثیر می‌گذارد.
۳. اثر بر سود سهام قابل توزیع و قیمت سهام واحد انتفاعی در بورس اوراق بهادار.
۴. اثر بر اعتبار واحد انتفاعی و به تبع آن تأثیر بر هزینه تأمین مالی.

با توجه به این که ارقام حسابداری، نتایج اجتماعی با اهمیتی را در بر دارد، می‌توان این سؤال را مطرح کرد که چرا حسابداری نمی‌تواند واقعیت‌های اقتصادی را در تمامی موارد به دقت اندازه‌گیری کند. در پاسخ به این سؤال می‌توان گفت که از مفهوم واقعیت‌های اقتصادی برداشتهای متفاوتی وجود دارد. برای مثال، ممکن است گفته شود که از یک سو، ارزش یک قلم دارایی مساوی مبلغی است که برای تحصیل آن در بازاری که معمولاً این نوع دارایی مبادله می‌شود، پرداخت می‌گردد. اما از سوی دیگر، امکان دارد برخی دیگر نیز بر این باور باشند که ارزش دارایی مورد بحث مساوی مبلغی است که از فروش آن بدست می‌آید. بدیهی است که دو ارزش مذکور در بالا یکسان نیستند. ارزش اول، ارزش جایگزینی<sup>(۲)</sup> یا ارزش ورودی<sup>(۳)</sup> و ارزش دوم ارزش خالص بازیافتنی یا ارزش خروجی<sup>(۴)</sup> نامیده می‌شود. در شرایط متعارف، معمولاً ارزشهای خروجی کمتر از ارزشهای ورودی است زیرا واحد انتفاعی فروشنده دارایی، در مقایسه با واحدی که منتظماً دارایی مورد بحث را به بازار عرضه می‌کند، دسترسی کمتری به مشتریان بالقوه دارد.

(۱) در تمامی مطالب این کتاب، منظور از حسابداری، حسابداری مالی است.

(۲) Replacement Cost

(۳) Entry Value

(۴) Exit Value

اینک فرض کنید واحد انتفاعی، هر دو ارزش مطروحه بالا را مناسب می‌داند اما بر این باور است که بدست آوردن این ارزشها در بازار مقدور نیست. در این صورت، انتخاب سوّمی با نام بهای تمام شده تاریخی<sup>(۱)</sup> را می‌توان مطرح کرد. اگرچه ارزشهای ورودی و خروجی به نوعی معرف واقعیت‌های اقتصادی است، اما به دلیل قابلیت اطمینان کم این اندازه‌گیریها، ممکن است برخی از اشخاص به انتخاب بهای تمام شده تاریخی تمایل نشان دهند. دلایل این تمایل نیز قابلیت اطمینان بیشتر بهای تمام شده تاریخی و درک آسانتر آن توسط استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری است.

مبحثی که در بالا و در ارتباط با انتخاب ارزشهای مختلف حسابداری مطرح شد، در قلمرو تئوری حسابداری است. قبل از ارائه تعریفی جامع از تئوری حسابداری، بهتر است ابتدا اصطلاح تئوری تعریف شود. تئوری در فرهنگ لغات<sup>(۲)</sup> به شرح زیر تعریف شده است:

” بیان سیستماتیک اصول و تبیین روابط آشکار یا مبانی برخی از پدیده‌های مشخص که مشاهده و تا حدودی تأیید شده است ... ”

هدف تئوری، بیان و پیش‌بینی است. در نتیجه، یکی از هدفهای اصلی تئوری یک علم، داشتن مجموعه دانشی است که به خوبی تعریف، به نحوی سیستماتیک گردآوری، سازماندهی، و به حد کافی تأیید شده باشد تا چارچوب مناسبی را برای عملیات آتی فراهم کند.

تئوریهاممکن است دستوری<sup>(۳)</sup> یا مثبت (توصیفی)<sup>(۴)</sup> تلقی شوند. تئوری دستوری، آن چه را که باید باشد بیان می‌کند در حالی که تئوری مثبت، آن چه را که هست بیان می‌نماید. در شرایط ایده‌آل، قاعدتاً چنین تمایزی نباید وجود داشته باشد زیرا یک تئوری کامل و توسعه یافته، آن چه را که باید باشد و آن چه را که هست توأمأ در بر می‌گیرد.

هدف تئوری حسابداری فراهم کردن مجموعه‌ای از اصول و روابطی است که عملیات مشاهده شده حسابداری را بیان و عملیات مشاهده نشده را پیش‌بینی کند. به بیان دیگر، تئوری حسابداری باید بتواند دلایل انتخاب مبانی و روشهای مختلف حسابداری را توسط واحدهای انتفاعی بیان و ویژگیهای واحدهایی را که از میان روشهای پذیرفته شده حسابداری، روش خاصی را انتخاب می‌کنند پیش‌بینی نماید. ضمناً، تئوری حسابداری باید از طریق تحقیقات حسابداری، آزمون و تأیید شود.

(۱) Historical Cost

(۲) Webster's New Universal Unabridged Dictionary, 2nd. Edition

(۳) Normative

(۴) Positive

اگرچه در ادبیات حسابداری تعاریف متعددی از تئوری حسابداری ارائه شده است اما در این کتاب، تئوری حسابداری به شرح زیر تعریف می‌شود:

“تئوری حسابداری مجموعه‌ای از فرضیات مبنا<sup>(۱)</sup>، تعاریف<sup>(۲)</sup>، اصول<sup>(۳)</sup> و مفاهیم<sup>(۴)</sup> و نحوه استنتاج آنهاست که زیربنای تدوین استانداردهای حسابداری توسط مراجع مربوط و همچنین شالوده گزارش اطلاعات حسابداری را تشکیل می‌دهد.”

در مورد این که فرضیات مبنا، تعاریف، اصول و مفاهیم حسابداری چه باید باشد، بحث و استدلال زیادی در گذشته وجود داشته است و در آینده نیز ادامه خواهد داشت. بنابراین، دستیابی به یک تئوری حسابداری منسجم و نهایی در آینده قابل پیش‌بینی بعید به نظر می‌رسد. بحث، استدلال و استنتاج در مورد آن ادامه خواهد یافت و هنگام رخداد پدیده‌های جدید، این بحثها تشدید نیز خواهد شد.

با توجه به تعریف نسبتاً مبسوط تئوری حسابداری، تهیه چارچوب نظری که راهنمای تدوین قواعد و استانداردهای حسابداری قرار می‌گیرد نیز در قلمرو تئوری حسابداری است. تجزیه و تحلیل قواعد حسابداری به منظور سنجش هم‌آهنگی آنها با چارچوب نظری حسابداری یا سایر اصول راهنما نیز در حیطه تئوری حسابداری قرار می‌گیرد. از دیدگاه عملی نیز می‌توان اظهار داشت که تئوری حسابداری به بهبود حسابداری و مطلوبیت ارائه صورتهای مالی کمک می‌کند اگرچه ممکن است میان مدیران، سرمایه‌گذاران و سایر گروههای ذینفع از لحاظ مفهوم بهبود صورتهای مالی، به دلیل تفاوت علایق، تعارضهایی وجود داشته باشد.

بر اساس موارد ذکر شده بالا، می‌توان گفت که تئوری حسابداری همواره می‌تواند در زمینه‌های زیر بطور مؤثر یاری دهنده باشد:

۱. درک بهتر نحوه تدوین قواعد حسابداری در چارچوب ساختار حسابداری مالی.
۲. فراهم کردن زمینه بهبود در فرایند تدوین استانداردهای جدید.
۳. یکپارچه کردن استانداردهای حسابداری در سطح ملی و همچنین در سطح بین‌المللی.

علاوه بر چارچوب نظری و نحوه تدوین استانداردهای حسابداری، تئوری حسابداری شامل مفاهیم مربوط نظیر تحقق درآمد فروش و عینیت، مدل‌های ارزشیابی و فرضیه‌های قابل آزمون<sup>(۵)</sup> می‌باشد.

- 
- |                   |     |
|-------------------|-----|
| Basic Assumptions | (۱) |
| Definitions       | (۲) |
| Principles        | (۳) |
| Concepts          | (۴) |
| Hypotheses        | (۵) |

فرضیه‌های قابل آزمون نیز بر روشهای رسمی تحقیق و تحلیل همانند روشهای بکار گرفته شده در علم اقتصاد و سایر علوم اجتماعی مبتنی است که از دانشهایی نظیر فلسفه، ریاضیات و آمار کمک می‌گیرد.

تدوین تئوری حسابداری در سالهای اخیر با نوآوری‌هایی همراه بوده است که به محققین اجازه می‌دهد که با تجزیه و تحلیل اطلاعات حسابداری، پدیده‌های مرتبط با حسابداری را بیان یا پیش‌بینی کنند. مثلاً، چگونه استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری، این اطلاعات را بکار می‌گیرند یا چگونه تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری، از میان روشهای پذیرفته شده حسابداری، روشی را انتخاب می‌کنند، نمونه بارز پرسشهایی است که می‌توان به کمک تئوری حسابداری پاسخ داد.

در ادامه این فصل، ابتدا ارتباط تئوری حسابداری با سیاستگذاری حسابداری و تأثیر این تئوری بر فرایند تدوین قواعد و استانداردهای حسابداری و همچنین سازمانهای مسئول تصویب این استانداردها بررسی می‌شود. سپس موضوع دیگری که رابطه نزدیک با تئوری حسابداری دارد، یعنی فرایند اندازه‌گیری<sup>(۱)</sup>، مورد بحث قرار می‌گیرد.

## ارتباط بین تئوری حسابداری و فرایند تدوین استانداردهای حسابداری

ارتباط بین تئوری حسابداری و فرایند تدوین استانداردهای حسابداری باید در چارچوب گسترده‌تری مورد بررسی قرار گیرد. سیاستگذاری حسابداری که غالباً توسط نهادها و انجمنهای حرفه‌ای حسابداری به عمل می‌آید معمولاً تحت تأثیر عوامل زیر قرار دارد:

- تئوری حسابداری
- شرایط سیاسی
- وضعیت اقتصادی

اما لازم است توجه شود که عوامل ذکر شده در بالا به طور کامل از یکدیگر استقلال ندارند. مثلاً، وضعیت اقتصادی می‌تواند بر تئوری حسابداری و همچنین شرایط سیاسی تأثیر بگذارد. علاوه بر این، شرایط سیاسی نیز می‌تواند بر تئوری حسابداری مؤثر واقع شود.

وظیفه سیاستگذاری حسابداری که با عنوان تدوین استانداردها مورد اشاره قرار می‌گیرد توسط نهادهای مسئول<sup>(۲)</sup> انجام و نتایج آن به صورت بیانیه‌های رسمی منتشر می‌شود. همان طور که در

---

(۱) Measurement Process

(۲) این وظیفه در ایران به عهده سازمان حسابرسی است.



بالاگفته شد. عوامل سه‌گانه وضعیت اقتصادی، شرایط سیاسی و تنوری حسابداری، نهادهای فرایند سیاستگذاری حسابداری محسوب می‌گردند.

مثلاً در دوره‌هایی که تورم قابل ملاحظه است، فشار برای تدوین استانداردهایی که افشای آثار تغییر سطح قیمت‌ها را الزامی کند افزایش می‌یابد. این مثال که در برخی از کشورها عملاً مصداق داشته است، نمونه‌ای از تأثیر وضعیت اقتصادی بر فرایند سیاستگذاری حسابداری به شمار می‌آید.

شرایط سیاسی به رفتار و واکنش‌های اشخاص و گروه‌هایی اشاره دارد که به نحوی تحت تأثیر نتایج فرایند سیاستگذاری حسابداری، یعنی استانداردها و قواعد حسابداری، قرار می‌گیرند. در این طبقه، حساب‌برسان که مسئولیت ارزیابی چگونگی اجرای استانداردها را به عهده دارند؛ تهیه‌کنندگان صورتهای مالی؛ سرمایه‌گذاران؛ تحلیل‌گران مالی؛ و جامعه قرار دارند. هر یک از این گروه‌ها نیز توسط انجمن‌ها یا نهادهای حرفه‌ای و قانونی نمایندگی می‌شوند. علاوه بر این، رفتار مدیریت واحدهای انتفاعی عمده و اطاقهای بازرگانی نیز جزیی از شرایط سیاسی مؤثر بر فرایند سیاستگذاری حسابداری محسوب می‌گردند.

تنوری حسابداری نیز از طریق فرایند تحقیقات حسابداری توسعه و بهبود می‌یابد. اگرچه اغلب تحقیقات حسابداری توسط اعضای هیأت علمی دانشگاه‌ها به عمل می‌آید اما، اشخاص بسیاری از سازمانهای حرفه‌ای مسئول سیاستگذاری حسابداری، مؤسسات حسابرسی و واحدهای صنعتی بخش خصوصی نیز در این فرایند تشریک مساعی می‌کنند.

استانداردها و بیانیه‌های منتشر شده توسط سازمانهای سیاستگذاری حسابداری، توسط مسئولین مربوط تفسیر و در سطح سازمانهای اجرایی به مرحله عمل در می‌آید. بنابراین، ستاندهای فرایند سیاستگذاری حسابداری (استانداردهای حسابداری) در سطح اجرا بکار گرفته می‌شوند.

استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری نیز عبارتند از سهامداران فعلی و آتی، اعتبار دهندگان، برخی از نهادهای دولتی و جامعه. یادآوری این نکته حایز اهمیت است که استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی نه تنها در تصمیم‌گیریهای خود از صورتهای و گزارشهای مالی استفاده می‌کنند بلکه تحت تأثیر فرایند سیاستگذاری حسابداری و نحوه اجرای نتایج آن نیز قرار می‌گیرند.

اگرچه تأثیر عوامل سه‌گانه وضعیت اقتصادی، شرایط سیاسی و تنوری حسابداری بر فرایند سیاستگذاری حسابداری حایز اهمیت است اما در این کتاب، تأکید اصلی بر ارتباط تنوری حسابداری با فرایند سیاستگذاری حسابداری (تدوین استانداردهای حسابداری) است.

## نقش اندازه‌گیری در حسابداری

اندازه‌گیری، یکی از جنبه‌های با اهمیت تئوری حسابداری به شمار می‌آید که نمی‌توان این دو را به آسانی از یکدیگر تفکیک کرد. اندازه‌گیری را می‌توان به شرح زیر تعریف کرد:

“اندازه‌گیری، انتساب مبالغ به صفات یا ویژگیهای اقلامی است که اندازه‌گیری می‌شوند.”

حسابداران نیز در فرایند اندازه‌گیری، دقیقاً بر اساس تعریف بالا عمل می‌کنند. اقلام مورد اندازه‌گیری، صفات و ویژگیهای متعددی دارند. مثلاً فرض کنید یک واحد انتفاعی ماشین پرسی را در اختیار دارد. این ماشین، ویژگیهایی نظیر طول، عرض، ارتفاع و وزن دارد. چنانچه ویژگیهای فیزیکی نادیده گرفته شود (زیرا اندازه‌گیریهای حسابداری بر حسب پول است)، باز هم ویژگیها یا صفاتی وجود دارند که لازم است به آنها ارزش نسبت داده شود. این ارزشها عبارتند از بهای تمام شده تاریخی، ارزش جایگزینی ماشین پرسی در وضعیت کنونی، قیمت فروش (ارزش خروجی) ماشین پرسی در وضعیت کنونی، ارزش فعلی وجوه نقدی که در آینده از بکارگیری ماشین پرسی عاید خواهد شد. صفات یا ویژگیها، مشخصات معین اقلامی است که اندازه‌گیری می‌شوند. بدیهی است که در حسابداری خود اقلام اندازه‌گیری نمی‌شوند بلکه ارزشی اندازه‌گیری می‌شود که می‌توان بر حسب پول به صفات معینی از اقلام مزبور نسبت داد.

### اندازه‌گیریهای مستقیم و غیر مستقیم

چنانچه رقم نسبت داده شده به یک قلم، معرف اندازه واقعی ویژگی مورد نظر است، این اندازه‌گیری مستقیم<sup>(۱)</sup> محسوب می‌شود، اگرچه ممکن است لزوماً صحیح نباشد. اندازه‌گیری غیر مستقیم<sup>(۲)</sup> یک صفت، معمولاً از طرق پیچیده‌تری انجام می‌گردد. مثلاً فرض کنید در نظر است ارزش جایگزینی اقلام موجودی آخر دوره در یک فروشگاه خرده‌فروشی اندازه‌گیری شود. چنانچه اقلام موجودی بطور معمول در بازار مبادله شود می‌توان قیمت عمده‌فروشی هر قلم را استعلام و در مقدار موجود ضرب کرد تا ارزش جایگزینی آن قلم بدست آید. این اندازه‌گیری، مثالی برای اندازه‌گیری مستقیم محسوب می‌شود. اما اگر موجودی آخر دوره، شامل کالایی است که به دلیل تغییر شرایط، بطور معمول در بازار مبادله نمی‌شود اجرای اندازه‌گیری مستقیم مقدور نیست. فرض

(۱) Direct measurement

(۲) Indirect Measurement

کنید کالای مورد بحث بهای تمام شده‌ای بالغ بر ۱۰۰۰۰۰ ریال دارد اما برآوردها حاکی از این است که در حال حاضر می‌توان آن را به مبلغ ۶۰۰۰۰۰ ریال به فروش رسانید. چنانچه حاشیه فروش<sup>(۱)</sup> در این فروشگاه مساوی ۲۰ درصد باشد ارزش جایگزینی را می‌توان به مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال برآورد کرد (۵۰۰۰۰۰ =  $1/2 \div 600000$ ). برآورد مورد بحث، نمونه‌ای از اندازه‌گیریهای غیر مستقیم است. بدیهی است اندازه‌گیری مستقیم در وضعیتهایی که امکان آن وجود دارد بر اندازه‌گیری غیر مستقیم مرجح است.

### معیارهای ارزیابی و پیش‌بینی

طریقه دیگری برای طبقه‌بندی اندازه‌گیریها، تفکیک آن به معیارهای ارزیابی<sup>(۲)</sup> و معیارهای پیش‌بینی<sup>(۳)</sup> است. معیارهای ارزیابی با صفات مشخصی از اقلام ارتباط دارد که می‌تواند به طور مستقیم یا غیر مستقیم بدست آید.

از طرف دیگر، معیارهای پیش‌بینی، نیز با عواملی ارتباط دارد که معرف وضعیتهایی در آینده است. مثلاً، سود دوره جاری را می‌توان برای پیش‌بینی توزیع سود سهام در دوره مالی بعد مورد استفاده قرار داد. اما در عین حال، سود دوره جاری نوعی معیار ارزیابی نیز به شمار می‌آید زیرا معرف عملکرد واحد انتفاعی است. مثال دیگری برای معیار ارزیابی، اوراق بهاداری است که بر مبنای ارزش بازار ارزشیابی شده است. این معیار، معرف اندازه‌ی وجوه نقدی است که می‌توان از فروش اوراق بهادار انتظار داشت.

### فرایند اندازه‌گیری

در فرایند اندازه‌گیری، عوامل گوناگونی اثر دارند. حتی هنگامی که یک معیار ارزیابی مستقیم مورد استفاده قرار می‌گیرد نمی‌توان نتیجه گرفت که تنها یک معیار مطلقاً صحیح وجود دارد. یک معیار ساده از این نوع، مثلاً شمارش وجه نقد، به چند عامل به شرح زیر بستگی دارد:

۱. پول.
۲. صفت مورد اندازه‌گیری.
۳. شخص اندازه‌گیر.

---

Mark Up	(۱)
Assesment Measures	(۲)
Prediction Measures	(۳)

۴. عملیات شمارش .
۵. ابزارهای موجود برای اندازه‌گیری .
۶. محدودیتهای مؤثر بر شخص اندازه‌گیر .

پول و صفت مورد اندازه‌گیری از لحاظ نوع و میزان پیچیدگی می‌تواند تفاوت‌های کلی داشته باشد. مثلاً حجم پول نگهداری شده در یک فروشگاه کوچک با وجوه نقد یک سازمان بزرگ تفاوت دارد. اشخاص اندازه‌گیر نیز ممکن است مهارت‌ها و ویژگی‌های متفاوتی داشته باشند که مسلماً بر فرایند اندازه‌گیری اثر می‌گذارد. عملیات شمارش نیز در طیفی از شمارش ساده دستی تا بکارگیری کامپیوتر و نمونه‌گیری آماری (در مسایل پیچیده مانند شمارش موجودی کالا) قرار می‌گیرد. ابزارهای اندازه‌گیری نیز می‌تواند مداد و کاغذ، ماشین حساب دستی یا کامپیوتر باشد. مهمترین محدودیت مؤثر بر اندازه‌گیری نیز عامل زمان است. با این ترتیب، ملاحظه می‌شود که یک معیار ارزیابی مستقیم نیز به آن سادگی که در بدو امر به نظر می‌رسد، نیست.

## انواع اندازه‌گیری

ارتباط بین سیستم اندازه‌گیری و صفات ارقام مورد اندازه‌گیری، تعیین‌کننده نوع اندازه‌گیری است. ساده‌ترین نوع سیستم اندازه‌گیری، **مقیاس اسمی**<sup>(۱)</sup> است. مقیاس اسمی، یک سیستم طبقه‌بندی مشتمل بر اسمی است. مثلاً فهرست حسابها در حسابداری، مثال مناسبی برای طبقه‌بندی اسمی محسوب می‌شود.

نوع دیگری از سیستم اندازه‌گیری، **مقیاس ترتیبی (وصفی)** است. در مقیاس ترتیبی، ارقام به ترتیب اولویت فهرست و به هر یک از ارقام شماره‌ای اختصاص داده می‌شود. در حسابداری، داراییهای جاری و بدهیهای جاری به ترتیب نقدینگی و سرعت واریز در ترازنامه انعکاس می‌یابند که نوعی مقیاس ترتیبی به شمار می‌آید.

در **مقیاس فاصله‌ای**<sup>(۲)</sup>، بر خلاف مقیاس ترتیبی، تغییر در صفت مورد اندازه‌گیری در هر یک از طبقات باید مساوی باشد. مثلاً در حرارت سنج سانتیگراد، تغییر درجه حرارت از ۱۰ به ۱۱ همانند تغییر درجه حرارت از ۲۴ به ۲۵ است.

---

Nominal Scale (۱)

Interval Scale (۲)

در مقیاس نسبی<sup>(۱)</sup>، همانند مقیاس فاصله‌ای، تغییر در صفت مورد اندازه‌گیری هر یک از طبقات مساوی است اما ویژگی دیگری را نیز در بر دارد. در حسابداری، بکارگیری مقیاس نسبی امکان‌پذیر است زیرا عدد صفر معرف نداشتن پول است. بنابراین، در حسابداری، تقسیم ۱۰ میلیون ریال دارایی جاری به ۵ میلیون ریال بدهی جاری و همچنین تقسیم ۲۰ میلیون ریال دارایی جاری به ۱۰ میلیون ریال بدهی جاری همانند یکدیگر، معرف دو برابر بودن دارایی جاری نسبت به بدهی جاری است. دلیل این امر نیز ویژگی خاص عدد صفر در حسابداری است.

## کیفیت اندازه‌گیری

به منظور تجزیه و تحلیل ارزش و اعتبار یک معیار، لازم است چند کیفیت مورد توجه قرار گیرد. نظر به این که اشخاص اندازه‌گیر و مهارت‌های آنان، ابزارها، و تکنیک‌های اندازه‌گیری حایز اهمیت بسیار می‌باشند، می‌توان توافق بین اشخاص اندازه‌گیر را، از دیدگاه آمار، یک ضابطه محسوب کرد.

چنانچه استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری بر این باور باشند که صرف‌نظر از شخص تهیه‌کننده اطلاعات، ارزشهای گزارش شده یکسان خواهند بود، میزان اطمینان آنان به این اطلاعات افزایش چشمگیری خواهد یافت. برخی از حسابداران، این ویژگی را عینیت<sup>(۲)</sup> نامیده‌اند. از این دیدگاه، عینیت به عنوان میزان اتفاق رای میان اشخاص اندازه‌گیری که از ابزارهای یکسانی استفاده می‌کنند، با محدودیت‌های یکسانی مواجه‌اند و صفت یکسانی را اندازه‌گیری می‌کنند، تعریف می‌شود. بنابراین، عینیت را می‌توان با رابطه ریاضی زیر ارزیابی کرد:

$$V = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2$$

در این جا:

$n$  معرف تعداد اشخاص اندازه‌گیر،

$x_i$  معرف ارزش تعیین شده توسط شخص اندازه‌گیر  $i$ ام، و

$\bar{x}$  معرف میانگین ارزشهای تعیین شده توسط تمامی اشخاص اندازه‌گیر است.

Ratio Scale (۱)

Objectivity (۲)

در رابطه بالا، به منظور ارزیابی اتفای رای اشخاص اندازه گیر (به عنوان تعبیری از عینیت) از فرمول واریانس استفاده شده است. بدیهی است که واریانس محاسبه شده با میزان اتفای رای اشخاص مزبور نسبت معکوس دارد.

در مورد معیارهای پیش‌بینی، ضابطه مناسب، میزان موفقیت در پیش‌بینی است. برای مثال، فرض کنید استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری یک واحد اتفای پیش‌بینی می‌کنند که میزان سود سهام پرداختی سال جاری مساوی ۵۰ درصد سود سال قبل باشد. بنابراین، می‌توان رابطه ریاضی زیر را برای بیان این مطلب نوشت:

$$D_{J2} = f(0/50 \ I_{J1})$$

در این جا:

$D_{J2}$  معرف سود سهام پرداختی شرکت J در دوره دوم، و  
 $I_{J1}$  معرف سود شرکت J در دوره اول است.

در اغلب موارد، سمت راست رابطه بالا، به عنوان ضابطه پیش‌بینی، بدرستی معلوم نیست زیرا تعداد استفاده‌کنندگان زیاد و نحوه پیش‌بینی آنان نیز متفاوت است. در این گونه موارد، میزان موفقیت پیش‌بینی‌ها را نمی‌توان به صورت کمی بیان کرد. اما در مواردی که بیان کمی موفقیت پیش‌بینی‌ها امکان‌پذیر باشد می‌توان از فرمول زیر استفاده کرد:

$$B = (\bar{x} - x^*)^2$$

در اینجا:

B معرف موفقیت پیش‌بینی (مفید بودن اطلاعات)<sup>(۱)</sup>،  
 $\bar{x}$  معرف اطلاعات واقعی، و  
 $x^*$  معرف پیش‌بینی استفاده‌کنندگان است.

با توجه به تعاریف ریاضی عینیت و سودمندی اطلاعات (مربوط بودن اطلاعات)، هیئتهای مسئول تدوین استانداردهای حسابداری باید تعادل نسبی را بین ویژگیهای بالا برقرار کنند.

دو ویژگی دیگری که با معیارهای ارزیابی و پیش‌بینی ارتباط دارند عبارتند از به موقع بودن<sup>(۲)</sup> و هزینه

(۱) Usefulness, Relevance

(۲) Timeliness

تهیه اطلاعات. در حسابداری مالی، به موقع بودن به معنای تهیه و ارائه ارقام بهنگام صورتهای مالی (که تجمیع بسیاری از اندازه گیریهاست) در پایان دورههای سه ماهه، شش ماهه و همچنین آخر سال می باشد. در اغلب موارد، تهیه به موقع اطلاعات می تواند با هزینه تهیه اطلاعات در تعارض قرار گیرد.

تهیه اطلاعات مستلزم صرف هزینه است. اندازه گیریهای صحیح تر و دقیق تر و همچنین ارائه معیارهای به موقع تر مستلزم مصرف منابع بیشتر است. بنابراین، به موقع بودن اطلاعات و هزینه تهیه اطلاعات باید در فرایند تدوین استانداردها لحاظ شود.

در اینجا لازم است توجه شود که بسیاری از اندازه گیریهای حسابداری مالی، معیارهای ارزیابی و معیارهای پیش بینی به شمار نمی آیند. مثلاً، محاسبه هزینه استهلاک بر مبنای بهای تمام شده تاریخی و ارزشیابی موجودیها به روش LIFO، ارقامی را بدست می دهند که معرف صفات حقیقی نیستند. سؤال با اهمیت در ارتباط با این موضوع این است که آیا اندازه گیریهایی که با روشهای کاملاً اختیاری انجام می شود می تواند برای استفاده کنندگان کاربرد داشته باشد.

برخی از محققین حسابداری، اندازه گیریهایی نظیر موارد مذکور در بالا را، به جای اندازه گیری، محاسبه حسابداری نامیده اند<sup>(۱)</sup>. این محاسبات نوعی شبیه سازی و تخمین اندازه گیری صفات یا پدیده های حقیقی محسوب می شود. مثلاً، معیارهای FIFO و LIFO برای محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته و ارزش موجودیهای آخر دوره، محاسبات مربوط به گردش بهای تمام شده<sup>(۲)</sup> است که بهای تمام شده موجودیها را به هزینه و دارایی تقسیم می کند. در این محاسبات، پدیده های حقیقی اقتصادی مانند ارزش جایگزینی موجودی آخر دوره و اقلام کالای فروش رفته نادیده گرفته می شود. بنابراین، تمایز بین اندازه گیری و محاسبه (به شرح بالا) موضوع با اهمیتی است که در فصول آینده این کتاب مد نظر قرار می گیرد.

## خلاصه

علیرغم این که تعاریف گوناگونی برای تئوری حسابداری ارائه شده است اما در این کتاب، تئوری حسابداری به عنوان مجموعه ای از فرضیات مبنا، تعاریف، اصول و مفاهیمی که زیر بنای تدوین

Sterling, Robert, "Teaching the Correspondence Concept", Issues in Accounting Education, (۱) pp82 - 93.

Cost Flow (۲)

استانداردها توسط مراجع مربوط است تعریف می‌شود. از دیدگاه عملی، مقصد تئوری حسابداری، بهبود حسابداری و گزارشگری مالی است.

ارتباط بین تئوری حسابداری و فرایند تدوین استانداردهای حسابداری نشان می‌دهد که تئوری حسابداری یکی از سه عامل مؤثر بر فرایند تدوین استانداردهاست. دو عامل مؤثر دیگر نیز عبارتند از شرایط سیاسی و وضعیت اقتصادی. اما عوامل سه‌گانه بالا از یکدیگر مستقل نیستند و ارتباطات پیچیده‌ای میان آنها وجود دارد.

اندازه‌گیری، جزئی اساسی از تئوری حسابداری محسوب می‌شود. تئوری حسابداری در نهایت، به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان توجه دارد در حالی که اندازه‌گیری، اقلامی را که باید اندازه‌گیری شوند و همچنین چگونگی اندازه‌گیری آنها را تعیین می‌کند. بدیهی است که اندازه‌گیری تأثیر با اهمیتی بر تئوری حسابداری دارد. در نتیجه، غالباً لازم است تعادل نسبی بین عینیت و سودمندی اطلاعاتی که توسط فرایند اندازه‌گیری ایجاد می‌شود برقرار گردد. در فرایند اندازه‌گیری، ویژگی‌هایی نظیر به موقع بودن و هزینه تهیه اطلاعات نیز باید مد نظر قرار گیرند.

مقیاسهای اندازه‌گیری عبارتند از مقیاس اسمی، مقیاس ترتیبی، مقیاس فاصله‌ای و مقیاس نسبی. حسابداری مالی، می‌تواند به طور بالقوه در طبقه مقیاس نسبی قرار گیرد. بنابراین، می‌توان مقایسه‌های معنی‌داری میان اندازه‌گیریهای حسابداری در واحدهای انتفاعی مختلف به عمل آورد. اما، برخی از به اصطلاح اندازه‌گیریهای حسابداری، محاسبه‌هایی به شمار می‌آیند که ارتباط نزدیکی با پدیده‌های حقیقی اقتصادی ندارند.



## سؤالات و مسایل

### سؤالات

۱. معنای "حقیقت اجتماعی" چیست و چرا حسابداری و تئوری حسابداری مثالهای با اهمیتی برای آن محسوب می‌شوند؟
۲. چرا انتخاب میان ارزشها (ارزش ورودی، ارزش خروجی، و بهای تمام شده تاریخی)، در قلمرو تئوری حسابداری قرار دارند؟
۳. از میان عوامل سه‌گانه مؤثر بر فرایند تدوین استانداردهای حسابداری، بنظر شما کدام عامل با اهمیت‌ترین است؟
۴. با توجه به این که تئوری حسابداری بر ایجاد نظم و تدوین قواعد حسابداری مالی تأکید می‌کند، چرا شرایط سیاسی نیز بر فرایند تدوین استانداردهای حسابداری مالی تأثیر دارد؟
۵. آیا تئوری حسابداری (بنا به تعریف ارائه شده در این کتاب) تنها از طریق تحقیقات حسابداری توسعه و بهبود یافته است؟
۶. در سنجش عینیت (از طریق فرمول واریانس) از چه نوع مقیاس (اسمی، ترتیبی، فاصله‌ای و نسبی) اندازه‌گیری استفاده می‌شود؟
۷. "فرایند اندازه‌گیری به خودی خود کاری معمولی و تکراری است که در وضعیتهای مختلف انجام می‌شود." در مورد جمله مزبور اظهار نظر کنید.
۸. آیا می‌توان از معیارهای ارزیابی برای مقاصد پیش‌بینی استفاده کرد؟
۹. تفاوت ارزشهای ورودی و خروجی چیست؟
۱۰. چرا استفاده از روش ارزش فعلی گردش وجوه نقد آتی عملاً با اشکال همراه است؟
۱۱. تفاوت بین اندازه‌گیری و محاسبه حسابداری چیست؟ برای هر یک دو مثال ذکر کنید.

## مسائل

۱. فرض کنید سه حسابدار برای اندازه‌گیری سود یک واحد انتفاعی در دو سیستم اندازه‌گیری سود انتخاب شده‌اند. نتیجه بکارگیری سیستم اول اندازه‌گیری ( $M_1$ ) محاسبه سود به مبلغ ۳ میلیون ریال،  $2/6$  میلیون ریال و  $2/2$  میلیون ریال توسط حسابداران مزبور بوده است. در سیستم دوم اندازه‌گیری ( $M_2$ )، نتایج عبارت بودند از ۵ میلیون ریال، ۴ میلیون ریال، و ۳ میلیون ریال.

فرض کنید استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری بر این باورند که سود سهام پرداختی واحد انتفاعی مساوی ۷۵ درصد سود محاسبه شده در سیستم  $M_1$  برای سال ماقبل است. ضمناً، این استفاده‌کنندگان معتقدند که سود سهام پرداختی واحد انتفاعی مساوی ۶۰ درصد سود محاسبه شده در سیستم  $M_2$  برای سال ماقبل است. سود سهام پرداختی واقعی واحد انتفاعی مساوی ۳ میلیون ریال بوده است.

با توجه به اطلاعات بالا، عینیت و مفید بودن اطلاعات ارائه شده در هر یک از دو سیستم  $M_1$  و  $M_2$  را بررسی کنید. بر اساس بررسی انجام شده، کدام یک از سیستمهای  $M_1$  و  $M_2$  مرجح است؟

۲. شرکت آلفا در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۰۰ تأسیس شده و در این تاریخ یک قلم دارایی را به بهای تمام شده ۲۴۸۷ میلیون ریال خریداری کرده است. عمر مفید این دارایی سه سال است و ارزش اسقاط نیز ندارد. بکارگیری این دارایی موجب تحصیل وجه نقد سالانه به مبلغ ۱۰۰۰ میلیون ریال در تاریخهای ۲۹ اسفند سالهای ۱۳۰۱، ۱۳۰۲ و ۱۳۰۳ خواهد شد. نتایج واقعی نیز بنا به فرض، مشابه برنامه‌ریزیهای شرکت می‌باشد. تنها هزینه این شرکت، هزینه استهلاک دارایی مورد بحث است. تمامی سود حاصل توسط شرکت در تاریخهای مصرحه بالا به صورت سود سهام توزیع خواهد شد. سایر اطلاعات مربوط نیز به شرح زیر است:

- در تاریخ ۲۹ اسفند سال ۱۳۰۰، شاخص قیمت‌ها مساوی ۱۰۰ است. این شاخص در تاریخهای اول فروردین ۱۳۰۲ و ۱۳۰۳ به ترتیب به ارقام ۱۰۴ و ۱۰۸ افزایش می‌یابد.
- ارزش خالص بازیافتنی دارایی مورد بحث در تاریخ ۲۹ اسفند سالهای ۱۳۰۱، ۱۳۰۲ و ۱۳۰۳ به ترتیب مساوی ۱۵۰۰ میلیون ریال، ۶۰۰ میلیون ریال و صفر خواهد بود.
- ارزش جایگزینی دارایی نو از همان نوع دارایی تحت تملک شرکت آلفا، در آخر سالهای ۱۳۰۱، ۱۳۰۲ و ۱۳۰۳ به ترتیب مساوی ۲۷۰۰ میلیون ریال، ۳۰۰۰ میلیون ریال و ۳۳۰۰ میلیون ریال برآورد شده است.

مطلوب است:

تهیه صورت سود و زیان شرکت آلفا برای سالهای  $13 \times 1$ ،  $13 \times 2$  و  $13 \times 3$  تحت فرض ارزشیابی زیر:

- بهای تمام شده.
- بهای تمام شده تعدیل شده بر مبنای سطح عمومی قیمتها.
- ارزش خروجی.
- ارزش جایگزینی.
- ارزش فعلی گردش وجوه نقد آتی.

۳. عینیت و سودمندی، دو ویژگی بسیار با اهمیت در حسابداری است. آثار هر یک از وضعیتهای مشروح زیر را بر دو ویژگی مذکور مورد بحث قرار دهید:

الف - آخرین استاندارد حسابداری (در برخی از کشورهای صنعتی) در باره تجدید ساختار بدهیها (در مواقع توقف یا مشکلات مالی) توصیه می‌کند که حسابهای دریافتنی تجدید ساختار شده، بر مبنای نرخ اولیه یا نرخ تاریخی تنزیل شود<sup>(۱)</sup>. برخی از اعضای هیئت تدوین استاندارد عقیده داشتند که نرخ تنزیل باید نرخ جاری (با توجه به اعتبار شرکت) باشد.

ب - آخرین استاندارد حسابداری در باره ارزشیابی سهام (در برخی از کشورهای صنعتی)، ارزشیابی اوراق بهادار (سهام) را بر مبنای ارزش متعارف (ارزش بازار) توصیه می‌کند<sup>(۲)</sup>. در استانداردهای ماقبل، ارزشیابی سهام، بر مبنای قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار توصیه شده بود.

ج - فرض کنید در استاندارد های حسابداری، روشهای LIFO و میانگین موزون غیر مجاز شناخته شود و برای ارزشیابی موجودی آخر دوره و محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته، تنهای روش FIFO پذیرفته شده محسوب شود (آثار بر مالیات بر درآمد نادیده گرفته شود).

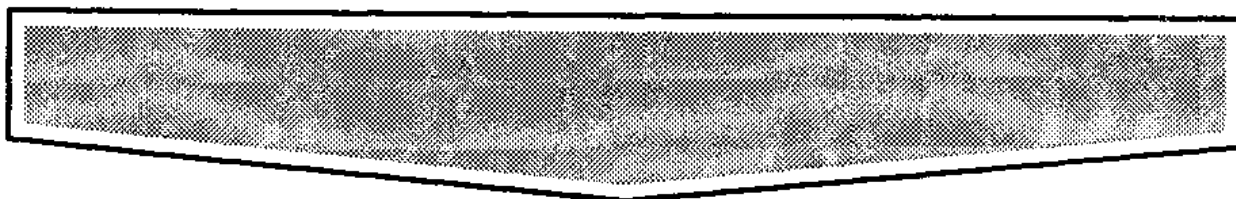
---

SFAS NO. 114 (۱)

SFAS No. 115 (۲)

۴. تئوری حسابداری، تعاریف و رویکردهای مختلفی را دارد. با استفاده از مطالب این فصل، این تعاریف و رویکردها را مورد بحث قرار دهید. ضمناً از دیدگاه یک حسابدار حرفه‌ای، میزان فایده این رویکردها را ارزیابی کنید.

## فصل دوم



### روشهای تحقیق و تئوری حسابداری

#### رئوس مطالب فصل

- روشهای علمی تحقیق .
- تحقیقات مثبت حسابداری .
- تئوریهای دستوری و توصیفی .
- روشهای قیاس و استقرا به عنوان روشهای مکمل .
- هنر یا علم بودن حسابداری .
- ماهیت و گرایش تحقیقات جاری حسابداری .
- انقلاب علمی در حسابداری .

BedeBestoon.Blogfa.com

همان گونه که در فصل اول گفته شد، مدل‌های ارزشیابی و همچنین روش‌های علمی تحقیق، عوامل با اهمیتی هستند که موجب غنای تئوری حسابداری می‌شوند. روش تحقیقی که بیشترین تأثیر را بر قواعد، تعاریف، مفاهیم، و اصول حسابداری بر جای می‌گذارد، مبتنی بر استدلال قیاسی<sup>(۱)</sup> و استقرا<sup>(۲)</sup> است.

در این فصل، ابتدا روش‌های علمی تحقیق و ارتباط آن با تحقیقات حسابداری مورد بحث قرار می‌گیرد. روش‌های علمی تحقیق بدو در علوم نظیر فیزیک یا شیمی مورد استفاده قرار گرفته است تا قوانین و اصول حاکم بر آن علم استنتاج و تدوین گردد. بکارگیری روش‌های علمی در علوم اجتماعی، و از جمله در حسابداری، که تحت تأثیر رفتار تدوین‌کنندگان قواعد، تهیه‌کنندگان و حساب‌رسان صورتهای مالی، و استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری قرار دارد، موضوع بحث صاحب‌نظران در سال‌های اخیر بوده است. نقش و معنای تئوری در یک مجموعه دانش، به علم<sup>(۳)</sup> تلقی کردن آن مجموعه بستگی دارد. بنابراین، لازم است به این پرسشها پاسخ داده شود که: آیا حسابداری علم است؟ آیا می‌تواند علم باشد؟ و بالاخره رابطه آن با هنر<sup>(۴)</sup> چگونه است؟ از آنجا که بخش با اهمیتی از تئوری حسابداری منتج از فرایند تحقیق است، در ادامه این فصل، گرایشهای مختلف تحقیقات جاری حسابداری و سایر عوامل مؤثر بر آن نیز تشریح می‌شود.

## روشهای علمی تحقیق

تئوریه‌ها، به دلیل کوششی که در راه بیان ارتباطات و پیش‌بینی پدیده‌ها مبذول می‌دارند، حایز اهمیت بسیار می‌باشند. اگرچه تئوری حسابداری شامل طیف وسیعی از دیدگاههای فلسفی است، اما در این فصل، کانون توجه، تئوریهایی است که رسماً از طریق فرایند تحقیق تدوین شده‌اند.

از لحاظ روشهای علمی، تئوری بدو مجموعه‌ای از جملات است. این مجموعه، شامل تعدادی از فرضیات بنیادی<sup>(۵)</sup> است که مفاهیمی عام و بدیهی تلقی یا به ترتیبی تدوین می‌شوند که از طریق بکارگیری روشهای آماری قابل آزمون باشند<sup>(۶)</sup>. برخی از مفاهیم مربوط به فرضیات بنیادی ممکن است نیازی به تعریف نداشته باشند اما برخی دیگر، به تعاریف دقیق نیاز دارند. بالاخره، تئوری

(۱) Deductive Reasoning

(۲) Inductive Reasoning

(۳) Science

(۴) Art

(۵) Postulates, Basic Premises

(۶) Hypotheses

شامل جمعی از نتایج است که از فرضیات بنیادی استنتاج شده است. استنتاجها می‌تواند از طریق قیاس<sup>(۱)</sup> یا استقرا<sup>(۲)</sup> بدست آید.

اگرچه روشهای قیاس و استقرا، عمده‌ترین روشهای تحقیق علمی محسوب می‌شوند اما، روشهای دیگری نظیر رویکرد عملی<sup>(۳)</sup>، رویکرد اخلاقی<sup>(۴)</sup> و رویکرد رفتاری<sup>(۵)</sup> نیز در تدوین تئوری حسابداری مطرح شده است. در این بخش، ابتدا شرح مختصری از هر یک از روشهای تحقیق مطروحه بالا ارائه و سپس، با اهمیت ترین روش علمی تحقیق حسابداری که ترکیبی از رویکردهای قیاس و استقرا است تشریح می‌شود.

### رویکرد قیاسی

در تدوین تئوری، رویکرد قیاسی با شرح دقیق هدفها شروع می‌شود. پس از تعیین هدفها، برخی از فرضیات بنیادی و تعاریف کلیدی بیان می‌گردد. در ادامه مراحل بالا، محقق باید ساختار منطقی لازم را، بر مبنای فرضیات بنیادی و تعاریف، برای دستیابی به هدفهای تعیین شده ایجاد کند. این روش، غالباً با عبارت "حرکت از کل به جزء" مورد اشاره قرار می‌گیرد.

چنانچه در نظر باشد تئوری حسابداری با بکارگیری رویکرد قیاسی تدوین شود، محقق باید ساختاری را ایجاد کند که شامل هدفها، محیط، فرضیات بنیادی، تعاریف، و روشهای حسابداری بوده و همگی مبتنی بر الگویی منطقی باشند.

رویکرد قیاسی، اساساً روش تحقیقی است که بر فعالیت ذهنی محقق استوار است. اعتبار تئوری حسابداری که از طریق فرایند قیاس تدوین شود، به توان محقق در شناسایی صحیح و منطقی اجزا و روابط فرایند حسابداری بستگی تام دارد. به همان میزان که محقق در ارتباط با هدفها، محیط، و توان روشها برای دستیابی به هدفها دچار اشتباه می‌شود، نتایج حاصل نیز به همان اندازه اشتباه خواهد بود.

### رویکرد استقرا

بکارگیری رویکرد استقرا در تحقیق، بر مشاهده و استنتاج و تعمیم بر اساس مشاهدات تأکید دارد.

- 
- Deduction (۱)
  - Induction (۲)
  - Pragmatic Approach (۳)
  - Ethical Approach (۴)
  - Behavioral Approach (۵)

بنابراین، این روش با عبارت "حرکت از جزء به کل" مورد اشاره قرار می‌گیرد. زیرا، محقق بر اساس مشاهداتی محدود (نمونه)، نتایج حاصل را به کل جامعه تعمیم می‌دهد.

بیانیه شماره چهار هیأت اصول حسابداری<sup>(۱)</sup> در راستای توسعه تنوری حسابداری، مثالی برای بکارگیری رویکرد استقرا در تحقیق است. در این تحقیق، کوشش شده است که بر اساس روشهای جاری حسابداری در زمان مربوط، اصول پذیرفته شده حسابداری توصیف شود. اما واضح است که روشهای جاری حسابداری در آن زمان، مبتنی بر شرایط محیط، هدفها و ویژگیهای اساسی حسابداری نبوده است. به همین دلیل، بکارگیری رویکرد استقرا در تحقیقات حسابداری، به تنهایی توصیه نمی‌شود.

در سایر تحقیقات استقرایی حسابداری، ارقام و اطلاعات به طرق و از مبانی مختلف گردآوری شده است. پرسشنامه‌های ارسالی به حسابداران اجرایی و سایر دست‌اندرکاران، تجربیات طراحی شده در مدل‌های شبیه‌سازی<sup>(۲)</sup>، ارقام مستخرج از صورتهای مالی و قیمت اوراق بهادار مورد معامله در بورس، نمونه‌هایی از گردآوری اطلاعات در رویکرد استقرا است.

در شرایط محیطی پیچیده، نظیر دنیای تجارت، تحقیق استقرایی قابل قبول باید مسئله مورد تحقیق را به دقت تعریف کند. علاوه بر این، تحقیق باید مبتنی بر فرضیه<sup>(۳)</sup> یا فرضیات قابل آزمون باشد که با انتخاب نمونه مناسب از جامعه مورد تحقیق، گردآوری اطلاعات مورد نیاز از نمونه منتخب، و استفاده از مدل آماری مناسب برای تعمیم مشاهدات، استنتاج لازم در مورد فرضیه یا فرضیات به عمل آید.

## رویکرد عملی

بکارگیری رویکرد عملی<sup>(۴)</sup> در تدوین تنوری حسابداری، بر مفهوم سودمندی<sup>(۵)</sup> اطلاعات حسابداری مبتنی می‌باشد. در این رویکرد، پس از این که محقق، مسئله را تعریف و مشخص کرد، کوشش می‌کند که راه حل مفیدی را برای حل مسئله مورد تحقیق پیدا کند. بدیهی است که راه حل پیشنهادی محقق، لزوماً بهینه نیست و ممکن است به دستیابی به تمامی هدفهای تعیین شده کمک

(۱) APB # 4

(۲) Simulation

(۳) Hypothesis

(۴) Pragmatic Approach

(۵) Usefulness, Utility



نکند. بنابراین، راه حلهای بدست آمده از طریق بکارگیری رویکرد عملی را می‌توان تنها راه حلهای موقتی برای حل مسایل تلقی کرد.

در حسابداری، اغلب اصول و روشهای جاری، از بکارگیری رویکرد عملی منتج شده و نتایج حاصل از این رویکرد، به عنوان اصول پذیرفته شده حسابداری تلقی شده است<sup>(۱)</sup>. به دلیل بکارگیری رویکرد عملی در تحقیقات متنوع حسابداری، حرفه حسابداری باید قبول کند که برخی از روشهای حسابداری تنها به دلیل استمرار بکارگیری آن، مورد پذیرش قرار گرفته است که این موضوع مسلماً دلیل قانع کننده‌ای مبنی بر مطلوبیت این گونه روشها محسوب نمی‌شود.

### رویکرد اخلاقی

برخی از محققین و نویسندگان حسابداری، رویکرد اخلاقی<sup>(۲)</sup> را نیز برای تدوین تئوری حسابداری مطرح کرده و مورد بحث قرار داده‌اند. برخی دیگر از نویسندگان، این رویکرد را روشی مستقل برای تحقیق تلقی نکرده بلکه آن را پشتیبان سایر روشهای تحقیق به شمار آورده‌اند. به بیان دیگر، نتایج بدست آمده از رویکرد اخلاقی می‌تواند بر طرز تفکر محقق تأثیر بگذارد اما، به تنهایی برای استنتاج منطقی کافی نیست.

در رویکرد اخلاقی، بر مفاهیم حقیقت<sup>(۳)</sup>، عدالت<sup>(۴)</sup> و انصاف<sup>(۵)</sup> تأکید می‌شود<sup>(۶)</sup>. بدیهی است که هیچیک از محققین در اصول، با مفاهیم بالامخالفتی ندارند اما همواره این سؤال مطرح است که نسبت به چه اشخاصی، برای چه منظوری، و تحت چه شرایطی باید منصف بود. به دلیل وجود سؤالاتی نظیر سؤال بالا، بکارگیری این روش برای تدوین تئوری حسابداری با مشکلاتی مواجه است.

### رویکرد رفتاری

حسابداری سیستمی است که نتایج آن توسط اشخاص و گروههای استفاده کننده بکار گرفته می‌شود. به این دلیل، آثار رفتاری اطلاعات حسابداری مورد توجه محققین و علاقه‌مندان قرار دارد و این

---

(۱) نمونه‌ای از این تحقیقات در "Statement of Accounting Principles" توسط Halfield, Sanders و Moore آمده است.

(۲) Ethical Approach

(۳) Truth

(۴) Justice

(۵) Fairness

(۶) Dr. Scott, "The Basis for Accounting Principles", The Accounting Review, Dec. 1941.

سؤال همواره مطرح است که چگونه از اطلاعات حسابداری در عمل استفاده می‌شود و چرا در برخی موارد، نتایج نامطلوب و غیر قابل پیش‌بینی، بر اثر بکارگیری این اطلاعات مشاهده می‌شود؟ با توجه به موارد مذکور در بالا، مکتب جدیدی در تحقیقات حسابداری بوجود آمده است که با عنوان تحقیقات رفتاری حسابداری<sup>(۱)</sup> مورد اشاره قرار می‌گیرد.

در این گونه تحقیقات، تأثیر حسابداری و گزارشهای آن بر حسابداران و غیر حسابداران مورد مطالعه قرار می‌گیرد و روشهای تحقیق آن غالباً بر فعالیتهای تحقیقاتی علوم رفتاری مبتنی می‌باشد. از آنجا که مقصد حسابداری، تأمین اطلاعات برای تصمیم‌گیرندگان است، مناسب به نظر می‌رسد که در این تحقیقات، واکنش تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از این اطلاعات مورد بررسی قرار گیرد.

همانند رویکرد اخلاقی، بسیاری از نویسندگان و محققین حسابداری، این روش را نیز برای تدوین تئوری حسابداری کافی نمی‌دانند و آن را پشتیبان سایر روشهای تحقیق به ویژه روشهای قیاس و استقرا تلقی می‌کنند.

### تحقیقات مثبت حسابداری

تحقیقات مشاهده‌ای<sup>(۲)</sup> که کوشش می‌کند از تباط بین سود حسابداری و قیمت اوراق بهادار را تعیین کند، یا پاسخی برای این سؤال بیابد که چرا هیئتهای تدوین استاندارد، روش خاصی را انتخاب می‌کنند یا چرا مدیریت شرکتها روش معینی را از میان روشهای پذیرفته شده حسابداری بر می‌گزینند، اصطلاحاً تحقیقات مثبت حسابداری<sup>(۳)</sup> نامیده شده است. تحقیقات مثبت حسابداری سعی دارد که ارتباطات رفتاری را در حسابداری بیان کند. در این گونه تحقیقات، بدون اعمال قضاوت ارزشی در مورد این که امور چگونه باید باشد، تنها آنچه که هست توصیف می‌شود. بدیهی است در تحقیقات حسابداری، اعمال قضاوتهای ارزشی ضرورت کامل دارد و این موضوع در بخشهای بعد مورد بحث قرار خواهد گرفت.

Behavioral Accounting Research (۱)

Empirical Research (۲)

Positive Accounting Research (۳)

## تئوریهای دستوری و توصیفی

علاوه بر طبقه‌بندیهای مشروح بالا، تئوریها را می‌توان بر اساس **دستوری**<sup>(۱)</sup> یا **توصیفی**<sup>(۲)</sup> بودن نیز گروه‌بندی کرد. در تئوریهای دستوری، قضاوت‌های ارزشی اعمال می‌شود و این تئوریهاست که شامل مفروضاتی است که چگونگی انجام امور را تشریح می‌کند. مثلاً فرضی که بیان کند، گزارشهای حسابداری باید بر ارزش خالص بازیافتنی<sup>(۳)</sup> داراییها مبتنی باشد، نشانگر یک سیستم دستوری است. تئوریهای توصیفی، بر عکس، برای یافتن روابطی که واقعاً وجود دارد کوشش می‌کند<sup>(۴)</sup>.

سیستمهای قیاسی غالباً دستوری است اگر چه ریاضیات و علایم منطقی بکار رفته در این سیستمها فاقد قضاوت‌های ارزشی است. اما، رویکردهای استقرایی معمولاً متمایل به توصیفی بودن است. این ویژگیها، ناشی از ماهیت رویکردهای قیاس و استقراست. روش قیاسی اساساً سیستمی بسته و غیر مشاهده‌ای است که نتایج آن بستگی تام به مفروضات زیر بنایی آن دارد. رویکرد استقرا، برعکس، به دلیل این که سعی در بیان روابط دنیای واقعی دارد، ماهیتاً توصیفی است.

علیرغم مطالب ذکر شده بالا، همواره این سؤال مطرح است که آیا تحقیقات مشاهده‌ای می‌تواند فارغ از قضاوت‌های ارزشی باشد؟ پاسخ این سؤال معمولاً منفی است زیرا، قضاوت‌های ارزشی در محتوای تحقیق مستتر است.

## روشهای قیاس و استقرا به عنوان روشهای مکمل

تمایز بین روشهای قیاس و استقرا ممکن است از لحاظ بیان مفاهیم و ماهیت مفید باشد اما در عمل، این تمایز کاربرد ندارد. روشهای قیاس و استقرا برای انجام تحقیقات، بهیچ وجه رقیب یکدیگر نیستند بلکه ماهیتاً مکمل یکدیگرند. اغلب محققین حسابداری بر این باورند که روش استقرا را می‌توان برای ارزیابی مناسبت مفروضات منتخب در سیستم قیاس بکار گرفت. بدیهی است که با تغییر مفروضات، نتایج حاصل در سیستم قیاس نیز تغییر خواهد کرد.

فرایند تحقیق در تمامی موارد، لزوماً از یک الگوی دقیق پیروی نمی‌کند. محققین غالباً بر اساس نتایج بدست آمده در سایر تحقیقات، فرضیاتی را تدوین می‌کنند که با اطلاعات در دست، هم‌آهنگی

(۱) Normative

(۲) Descriptive

(۳) Net Realizable Value

(۴) تحقیق Watts و Zimmerman نمونه‌ای از تحقیقات توصیفی است.

داشته باشد. سپس، فرضیات تدوین شده جدید را مورد آزمون قرار می‌دهند.

در حسابداری، تحقیقات استقرایی می‌تواند به روشن کردن روابط و پدیده‌های موجود در محیط تجارت کمک کند. این قبیل تحقیقات به نوبه خود می‌تواند در فرایند تدوین خط مشی‌ها که با بکارگیری روش قیاس انجام و به توصیه روشها و قواعد اجرایی منجر می‌شود نیز کمک کند. بنابراین، روشن است که روشهای استقرا و قیاس می‌توانند تماماً بکار گرفته شوند و در این صورت، بیشترین فایده را در بر خواهند داشت.

## هنر یا علم بودن حسابداری

بررسی ساختار تدوین قواعد و همچنین، اجرای عملی قواعد حسابداری بعضاً موجب طرح این سؤال می‌شود که آیا حسابداری هنر است<sup>(۱)</sup> یا علم<sup>(۲)</sup>؟ در گذشته، نویسندگان مختلفی در مورد هنر یا علم بودن حسابداری اظهار نظر کرده و برخی آن را علم و برخی دیگر آن را هنر دانسته‌اند. با توجه به آنچه که در بخشهای قبل گفته شد، و این که حسابداری را به کمک روشهای علمی می‌توان مورد بحث قرار داد و همچنین، توجه به نقش تئوری ارزشیابی در این دانش، مسلماً حسابداری بطور بالقوه در قلمرو علم قرار دارد.

بر اساس نظر بسیاری از محققین، هنر بر تفسیر و تحلیل شخصی هنرمند متکی است. مثلاً دو نفر نقاش می‌توانند بر اساس سبک و تفسیر خود، شیئی یکسانی را به انحاء مختلف در نقاشی خود نشان دهند. اما در علم، لازم است توافق نسبتاً زیادی در مورد پدیده مورد مطالعه و نحوه اندازه‌گیری آن، میان صاحب نظران مربوط وجود داشته باشد<sup>(۳)</sup>.

نقطه نظر نویسندگانی که حسابداری را به هنر نزدیک‌تر می‌دانند این است که حسابداران با توجه به چگونگی تعریف هدفها، طیف گسترده‌ای از روشهای اندازه‌گیری را بکار می‌گیرند. مثلاً، در انتخاب روش استهلاك، سالهای عمر مفید و ارزش اسقاط، ارزشهای متفاوتی برای داراییها بدست می‌آید<sup>(۴)</sup>. این ارزشها نیز معرف صفات واقعی داراییها یا هزینه استهلاك مربوط نیست. از سوی دیگر، رویکرد علمی سعی می‌کند که روشهای اندازه‌گیری مناسبی را بکار بگیرد که به صفات اقتصادی معناداری نظیر ارزش جایگزینی یا ارزش خالص بازیافتنی دارای مورد نظر منتج شود. منظور از این

(۱) Art

(۲) Science

(۳) Sterling, Robert R., "Toward a Science of Accounting", Financial Analysis Journal, 1975.

(۴) به‌طوریکه قبلاً گفته شد، محاسبه استهلاك اساساً اندازه‌گیری محسوب نمی‌شود و نوعی محاسبه حسابداری است.

اندازه‌گیری نیز تهیه و ارائه اطلاعاتی است که برای مقاصد ارزیابی یا پیش‌بینی مفید باشد. به نظر نویسندگان مذکور در بالا، قواعد جاری حسابداری، به دستیابی به هدفهای بالا کمک نمی‌کند. صاحب‌نظران دیگری که حسابداری را به علم نزدیک‌تر می‌دانند متقابلاً بر این باورند که تدوین روشهای اندازه‌گیری یکنواخت و بدون انعطاف، به منظور ایجاد اتفاق نظر در حسابدارانی که اندازه‌گیریها را انجام می‌دهند، خود مقوله‌ای مورد سؤال و بسیار با اهمیتی است که باید با دقت بیشتری مورد توجه قرار گیرد. بهر صورت، دانشمندان رشته‌های علمی دیگر نیز همواره و در همه موارد، در اندازه‌گیریهای خود، به ارزشها یا تفاسیر یکسان نمی‌رسند. مثلاً، یکی از وظایف اصلی اقتصاد سنجی<sup>(۱)</sup>، پیش‌بینی تولید ناخالص داخلی و متغیرهای مربوط، نظیر درصد بیکاری، است.

برای پیش‌بینی این متغیرها، چندین مدل مفصل ساخته شده است. این مدلها، صدها معادله ریاضی را در بر می‌گیرد که باید برای دستیابی به پیش‌بینی مورد نظر توسط کامپیوتر حل شود. اما، میان مدلهای مزبور، تفاوتها و عدم توافقاتی قابل ملاحظه‌ای وجود دارد و پیش‌بینی‌های مربوط نیز غالباً با نتایج واقعی تفاوت‌های چشمگیری دارد. پیچیدگی دیگری که غالباً به وجود می‌آید این است که پیش‌بینی‌ها با نتایج واقعی تعامل دارد زیرا، بسیاری از شرکتهای بزرگ و همچنین، دولت معمولاً از پیش‌بینی‌های اقتصاد سنجان استفاده می‌کنند که این خود بر تصمیم‌گیریها و رفتار آنان اثر می‌گذارد. اما بهر صورت، اصطلاح "علم اقتصاد" برای بیان آن چه که اقتصاد سنجان انجام می‌دهند بگرات مورد استفاده قرار گرفته است و مورد اختلاف نظر نیست.

مثال مطروحه بالا نشان می‌دهد که علم نیز در تمامی موارد دقیق نیست و دانشمندان در باره نتایج حاصل از کارهای تحقیقاتی خود در تمامی موارد توافق ندارند. با این ترتیب، همان طور که قبلاً گفته شد، حسابداری را می‌توان بالقوه در قلمرو علم قرار داد. اما باید توجه داشت که حسابداری بطور گسترده با عامل انسانی سروکار دارد و در مقایسه با اندازه‌گیری پدیده‌های فیزیکی در علوم طبیعی<sup>(۲)</sup>، قابلیت کنترل کمتری دارد. در نتیجه، می‌توان انتظار داشت که حسابداری، همگام با اقتصاد و سایر علوم اجتماعی<sup>(۳)</sup>، از لحاظ اندازه‌گیری و پیش‌بینی، دقت کمتری از علوم طبیعی داشته باشد.

## ماهیت و گرایش تحقیقات جاری حسابداری

رویکردهایی که ذیلاً مورد بحث قرار می‌گیرد، معرف ماهیت و گرایشهای انتخاب شده در تحقیقات

Econometrics (۱)

Natural Sciences (۲)

Social Sciences (۳)

جاری حسابداری است. این تحقیقات، تغییرات با اهمیتی را در مقایسه با تحقیقات دستوری دهه‌های گذشته نشان می‌دهد.

### رویکرد مدل تصمیم‌گیری

در رویکرد مدل تصمیم‌گیری<sup>(۱)</sup>، این سؤال مطرح می‌شود که چه اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری مورد نیاز است. از این دیدگاه، صورتهای مالی مبتنی بر ارزشهای ورودی، ارزشهای خروجی و ارزش فعلی گردش وجوه نقد آتی می‌تواند امکانات مفیدی را فراهم آورد. در این رویکرد، اطلاعات مورد درخواست استفاده‌کنندگان مد نظر قرار نمی‌گیرد بلکه کانون توجه، اطلاعاتی است که برای یک تصمیم معین لازم و مفید است. بنابراین، جهت‌یابی رویکرد مدل تصمیم‌گیری، دستوری و قیاسی است. فرض زیربنایی این گونه تحقیقات این است که تصمیم‌گیرندگان برای استفاده از اطلاعات نوعاً به آموزش نیاز دارند.

بسیاری از پیروان رویکرد مدل تصمیم‌گیری، طیفی از امکانات ارزشیابی را بررسی و توصیه کرده‌اند. برخی از صاحب‌نظران، ارزشهای خروجی را توصیه کرده‌اند زیرا قیمت فروش داراییها، برای تصمیم‌گیری در باره نگهداری یا فروش آن، اطلاعاتی مربوط محسوب می‌شود<sup>(۲)</sup>. علاوه بر این، جمع ارزش خروجی تمامی داراییها، معیاری مناسب برای کل نقدینگی شرکت است. برخی دیگر از حسابداران، ارزشهای جاری را توصیه کرده و معیار مناسب برای آن را ارزش فقدان<sup>(۳)</sup> داراییها نامیده‌اند. ارزش فقدان، عبارت است از ارزش کمتر از بین (۱) ارزش جایگزینی یا (۲) ارزش بازیافتنی که خود ارزش بیشتر از بین ارزش خالص بازیافتنی با ارزش فعلی است<sup>(۴)</sup>.

تحقیقات دیگر تئورسینهای عمده حسابداری نیز در قلمرو تحقیقات رویکرد مدل تصمیم‌گیری قرار دارد. اگرچه از لحاظ ارزشیابی، موضع مشخصی را مانند محققین مذکور در بالا اتخاذ نکرده‌اند. محقق دیگری در حسابداری، بر وظیفه مباشرت<sup>(۵)</sup>، حسابداری و پاسخگویی<sup>(۶)</sup> مدیریت تأکید کرده است. این محقق، بهای تمام شده تاریخی تعدیل شده بر اساس تغییر قدرت خرید پول<sup>(۷)</sup> را توصیه

(۱) Decision Model Approach

(۲) Chambers. R. J. "Metrical and Empirical Laws in Accounting", Accounting Horizons, 1991

(۳) Deprival Value

(۴) Bell, Philip W., "Establishing Guidelines for Financial Reporting", Accounting Enquiries, 1993.

Solomon, David, "Making Accounting Policy", Oxford University Press, 1986.

(۵) Stewardship

(۶) Accountability

(۷) Purchasing Power

می‌کند<sup>(۱)</sup>. محققان دیگر توصیه می‌کنند برای تسهیل تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران بهتر است اندازه‌گیریهای حسابداری، تخمینی از ارزش فعلی گردش وجوه نقد آتی را ارائه کند<sup>(۲)</sup>.

ماهیت دستوری رویکرد مدل تصمیم‌گیری موجب شده است که برخی از پیروان روشهای علمی جدید برای تحقیقات حسابداری اعلام کنند که رویکرد مدل تصمیم‌گیری اساساً علمی نیست. اما، نتیجه کلی این است که اگرچه این رویکرد اهمیت قبلی خود را (قبل از توسعه تحقیقات مشاهده‌ای حسابداری) ندارد اما کماکان می‌تواند کانون توجه محققین حسابداری باشد.

در رویکرد مدل تصمیم‌گیری، دو نوع تصمیم‌گیری مشروح زیر تسهیل می‌شود: (۱) استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری می‌توانند گردش وجوه نقد آتی را بهتر پیش‌بینی کنند، و (۲) کارآیی و اثربخشی مدیریت (وظیفه مباشرت) را ارزیابی نمایند. ضمناً، رویکرد مدل تصمیم‌گیری، در مقایسه با گرایشهای دیگر تحقیقات حسابداری، به دلیل ماهیت دستوری - قیاسی خود، هم‌آهنگی نزدیکی با وظیفه تدوین استانداردهای حسابداری و تدوین چارچوب نظری آن دارد.

### تحقیقات بازار سرمایه

بخش عمده‌ای از تحقیقات مشاهده‌ای (استقرایی) نشان می‌دهد که قیمت اوراق بهادار ارائه شده در بورس، در قبال اطلاعات جدید، واکنش سریع نشان می‌دهد. بنابراین، می‌توان فرض کرد قیمت‌های بازار، انعکاسی از اطلاعات در دسترس عموم می‌باشد. این فرضیه که اصولاً ریشه در دانش مدیریت مالی<sup>(۳)</sup> دارد، با عنوان فرضیه بازار کارآمد<sup>(۴)</sup> مورد اشاره قرار می‌گیرد. علاوه بر این، بازده اوراق بهادار، تابعی از مخاطره مربوط در مقایسه با مخاطره کل بازار است. این دیدگاه، موجب شده است که بر مجموعه متنوع اوراق بهادار<sup>(۵)</sup> تأکید شود. فرضیه بازار کارآمد می‌تواند اثر بالقوه بر حسابداری داشته باشد. مثلاً، به دلیل این که اطلاعات سریعاً در قیمت اوراق بهادار منعکس می‌شود، فشار برای افشای بیشتر اطلاعات و تأکید کمتر بر انتخاب میان روشهای متنوع حسابداری افزایش یافته است. نظر به این که فرضیه بازار کارآمد بیان می‌کند که بازده اوراق بهادار بر مخاطره آن مبتنی است، برخی محققین کوشش کرده‌اند که رابطه بین معیارهای مخاطره حسابداری (مثلاً

Ijiri, Yuji, "Historical Cost and its Rationality", The Canadian Certified General (۱) Accountants; Research Foundation, 1981.

Stabus, George, "Making Accounting Decisions", Scholar Book Company, 1977. (۲)

Finance (۳)

Efficient-Market Hypothesis (۴)

Diversified Portfolios (۵)

نسبتهای مالی صورتهای مالی) و معیارهای مخاطره بازار را ارزیابی کنند<sup>(۱)</sup>.

در این گونه تحقیقات همچنین، تأثیر انتخاب از میان خط مشی‌های حسابداری، بر قیمت اوراق بهادار بطور گسترده‌ای مورد آزمون قرار گرفته است.

### تحقیقات رفتاری

هدف عمده تحقیقات رفتاری<sup>(۲)</sup>، بررسی چگونگی تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری و نیازهای اطلاعاتی آنان است. لازم به توجه است که این رویکرد توصیفی است در حالی که رویکرد مدل تصمیم‌گیری، دستوری می‌باشد. اغلب تحقیقات رفتاری حسابداری، از طریق تجربیات آزمایشگاهی انجام و با دقت کنترل می‌شود.

یکی از محققین این رشته کوشش کرده است که دریابد آیا اطلاعات بهای تمام شده تاریخی برای ارزیابی نرخ بازده سالانه واقعی مفیدتر است یا اطلاعات مبتنی بر ارزش جایگزینی. به بیان دیگر، در این تحقیق کوشش شده است که نوع اطلاعات منتخب و فرایند بکارگیری آن درک شود<sup>(۳)</sup>. در این تحقیق، نرخ بازده واقعی سالانه<sup>(۴)</sup> به شرح زیر تعریف شده است:

$$r = \frac{1}{n} \left( \frac{\Delta M + D}{M} \right)$$

در این جا:

- n طول مدت نگهداری سهام بر حسب سال،
- D سود سهام دریافتی در مدت نگهداری سهام،
- M ارزش بازار سهام در شروع مدت نگهداری آن، و
- $\Delta M$  تغییر در ارزش بازار سهام در مدت نگهداری آن.

در این تجربه آزمایشگاهی، صورتهای مالی مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی و ارزشهای جایگزینی، برای شرکتهای نمونه مورد تحقیق در اختیار تعدادی از دانشجویان حسابداری قرار گرفت. برخی از

(۱) Beaver, William, Paul Kettler and Myron Scholes, "The Associations Between Market Determined and Accounting Determined Risk Measures" The Accounting Review, 1970.

(۲) Behavioral Research

(۳) McIntyre, Edward, "Current Cost Financial Statements and Common - Stock Investment Decisions", The Accounting Review, 1973.

(۴) Actual Annual Rate of Return



دانشجویان صورتهای مالی مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی، برخی صورتهای مالی مبتنی بر ارزشهای جایگزینی و برخی دیگر هر دو نوع صورت مالی را دریافت داشتند تا شرکتی را که بالاترین نرخ بازده سالانه واقعی را داشته است انتخاب کنند. نتیجه حاصل از این تحقیق، تفاوت نداشتن صورتهای مالی مزبور در تصمیم‌گیری دانشجویان بوده است.

اگرچه تحقیقات رفتاری حسابداری در مراحل اولیه است، اما یافته‌های جالب توجهی تا کنون بدست آمده است. در بسیاری از این تحقیقات، تفاوت‌های عمده‌ای بین مدل‌های دستوری تصمیم‌گیری و فرایند واقعی تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری مشاهده شده است. علیرغم ماهیت توصیفی و مثبت تحقیقات رفتاری، می‌توان نتایج آن را در استنتاج‌های دستوری بکار گرفت و استفاده از اطلاعات حسابداری را برای تصمیم‌گیری بهبود بخشید.

### تئوری نمایندگی

تئوری نمایندگی<sup>(۱)</sup>، امروزه یکی از با اهمیت‌ترین انواع تحقیقات حسابداری است. این تحقیقات ممکن است قیاسی یا استقرایی باشد و مورد خاصی از تحقیقات رفتاری نیز محسوب می‌شود اگرچه ریشه‌های تئوری نمایندگی در مدیریت مالی و اقتصاد است. اولین فرض تئوری نمایندگی این است که اشخاص بر حسب منافع شخصی خود عمل می‌کنند در حالی که این منافع لزوماً در تمامی دوره‌ها با منافع شرکتها همسو و همسان نیست. فرض با اهمیت دیگر تئوری نمایندگی، قرار داشتن شرکت در تقاطع ارتباطات قراردادی است که میان مدیریت، سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان و دولت وجود دارد.

بسیاری از ارتباطات موجود میان گروههای مذکور بالا، توسط ارقام حسابداری تعریف یا کنترل می‌شوند. مثالهایی برای این موارد، شامل وضعیت اوراق مشارکت، قراردادهای حقوق و مزایای مدیران و اندازه شرکت می‌باشد. شرایط اوراق مشارکت غالباً حداکثر نسبت‌های بدهی به حقوق صاحبان سهام را تعیین و توصیه می‌کند که تخلف از آن می‌تواند موجب مضیقه مالی بشود. هرچه این محدودیت شدیدتر باشد، مدیریت ممکن است آن دسته از روشهای حسابداری را انتخاب کند که موجب افزایش سود بشود. از لحاظ قراردادهای حقوق و مزایای مدیران، مدیریت احتمالاً کوشش می‌کند روشهایی را انتخاب کند که سود شرکت و پاداش مدیران را افزایش دهد. با توجه به ارتباط بین اندازه بسیار بزرگ شرکت و احتمال دخالت مقامات قانونی، می‌توان انتظار داشت که در این گونه موارد، مدیریت روشهایی را که موجب کاهش سود است انتخاب کند. در نتیجه، انتخاب میان روشهای متنوع حسابداری ممکن است تحت تأثیر اثر آن بر قراردادهای نمایندگی قرار گیرد.

یکی از فرضیه‌های تئوری نمایندگی حاکی از این است که مدیریت سعی در حداکثر کردن منافع خود دارد که این هدف لزوماً همسان و همسو با حداکثر کردن ارزش شرکت نیست. در حالی که مدیریت سعی می‌کند حقوق و مزایای خود را به حداکثر ممکن برساند، اما ناگزیر باید این کار را در چارچوب افزایش سود خالص، بازده سرمایه‌گذاری یا معیارهای مشابه حسابداری انجام دهد و در عین حال افزایش قیمت اوراق بهادار شرکت را نیز مد نظر داشته باشد. اگرچه انگیزه اصلی مدیریت معمولاً بهبود عملکرد است اما ممکن است مدیریت سعی در انتخاب آن دسته از روشهای حسابداری داشته باشد که سود شرکت را در آینده نزدیک افزایش دهد که خود موجب بالا رفتن حقوق و مزایای مدیران می‌شود. در این قبیل موارد، امکان دارد که تصمیمات مدیران، همسو با علایق و منافع سهامداران نباشد.

از دیدگاه کلی، محاسبه سود به عنوان معیار اقتصادی عملکرد شرکت و تعیین ارزشهای اقتصادی قابل قبول داراییها و بدهیها، مهمترین وظیفه حسابداری است که باید مورد توجه هیأت‌های مسئول تدوین استانداردهای حسابداری قرار داشته باشد. بدیهی است که چنین نقطه نظری در تئوری نمایندگی وجود ندارد. مطلب مورد توجه این بحث، درستی یا نادرستی تئوری نمایندگی نیست؛ بلکه کانون توجه این است که دیدگاه کلی حسابداری و همچنین، تئوری نمایندگی هر یک، بخشی از ارتباطات موجود بین واحد انتفاعی و گروههای ذیحق، ذینفع و ذی‌علاقه را توصیف می‌کند. بنابراین، تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری می‌توانند نتایج تحقیقات مرتبط با تئوری نمایندگی را در صورت مفید و معتبر بودن، همراه با نتایج سایر تحقیقات حسابداری مورد استفاده قرار دهند.

### سایر تحقیقات حسابداری

برخی دیگر از تحقیقات حسابداری که در دهه‌های اخیر انجام شده است عبارتند از تحقیقات مربوط به هزینه تهیه اطلاعات<sup>(۱)</sup> و تحقیقات انتقادی<sup>(۲)</sup>.

#### هزینه تهیه اطلاعات

تحقیقات مربوط به هزینه تهیه اطلاعات، ماهیتاً تحلیلی-قیاسی<sup>(۳)</sup> است. مثلاً، بکارگیری مبانی ارزشیابی جایگزین بهای تمام شده تاریخی می‌تواند هزینه‌های اضافی برای تهیه این اطلاعات را به واحدهای انتفاعی تحمیل کند. سؤال با اهمیتی که معمولاً در این قبیل موارد مطرح می‌شود این است

(۱) Information Economics

(۲) Critical Perspective research

(۳) Analytical-Deductive

که آیا فواید حاصل از این اطلاعات اضافی، هزینه‌های اضافی را توجیه می‌کند یا خیر.

محققین مربوط در این گروه از تحقیقات، اخیراً مفروضات تئوری نمایندگی را نیز در تحلیل‌های خود لحاظ کرده‌اند. زیرا، تسهیم مخاطره بین سرمایه‌گذار و عامل (مدیریت)، ارتباطی نزدیک با این سؤال دارد که آیا هر دو طرف، اطلاعات کامل در باره وضعیت‌های مورد بررسی را در اختیار دارند یا عدم تقارن اطلاعاتی<sup>(۱)</sup> وجود دارد؟ عدم تقارن اطلاعاتی نیز به این معنی است که یکی از طرفین اطلاعات بیشتری را از طرف مقابل در اختیار دارد.

این قبیل تحقیقات همچنین، اهمیت وظیفه مباشرت حسابداری را به خوبی نشان داده است. به بیان دیگر، ارزیابی عملکرد مدیریت برای تعیین مزایای مالی مدیران حایز اهمیت زیادی است.

### تحقیقات انتقادی

تحقیقات بازار سرمایه، رفتاری و تئوری نمایندگی که در بخش‌های قبل مورد بحث قرار گرفت نوعاً بر این فرض مبتنی است که آگاهی از واقعیتها را می‌توان از طریق مشاهده بدست آورد و تحقیقات حسابداری مطلقاً عینی است. تحقیقات انتقادی متقابلاً دیدگاه مبتنی بودن دانش حسابداری را بر اصول عینی مردود می‌شمارد. این محققین، کوشش می‌کنند که تاریخچه حسابداری را به عنوان بافت پیچیده‌ای از رویدادهای اقتصادی، سیاسی و تصادفی مورد تفسیر قرار دهند. این گروه همچنین استدلال می‌کنند که حسابداران تا حدودی تحت تأثیر دیدگاه‌های خاصی از اقتصاد خرد قرار گرفته‌اند. بر اساس دیدگاه اقتصادی مورد نظر، واحدهای انتفاعی، در بازارهایی تجارت می‌کنند که بخشی از اقتصاد جامعه محسوب می‌شود. سود نیز نتیجه این فعالیتهاست و نشان دهنده کارآیی واحد انتفاعی در بکارگیری منابع کمیاب جامعه است.

علاوه بر این، این محققین اظهار می‌دارند که حسابداران ساختار نهادی دولت، بازار، قیمت و سازمان را به شکل موجود قبول کرده‌اند که نتیجه آن، ارائه کردن خدمت به گروه‌های معینی از جامعه به زیان سایر گروه‌های ذینفع می‌باشد.

بر اساس دیدگاه محققین انتقادی، بخش عمده‌ای از تحقیقات حسابداری بر اساس این نقطه نظر انجام شده است که واقعیت‌های عینی موجود در دنیا، ماهیت قابل تعیین دارند و از طریق انجام تحقیقات می‌توان به آن واقعیت‌ها پی برد. در این نقطه نظر، واقعیت‌های عینی، مستقل از عامل انسانی مورد توجه قرار گرفته است. در نتیجه، عامل انسانی به عنوان به وجود آورنده واقعیتها دیده نشده،

---

Information Asymmetry (۱)

بلکه عاملی تلقی شده است که می‌توان صفات آن را از راه مشاهده توصیف کرد. علاوه بر این، به نظر محققین انتقادی، تحقیقات جاری حسابداری، تئوریهای دستوری و مثبت حسابداری را همسان فرض می‌کند. یعنی آنچه هست و آنچه باید باشد یکسان است. به طور خلاصه، به نظر این محققین، اغلب تحقیقات انجام شده در حسابداری، بر باور قابل آزمون بودن پدیده‌های واقعی مبتنی می‌باشد. برعکس تحقیقات جاری حسابداری، به شرح بالا، تحقیقات انجام شده توسط محققین انتقادی بر اساس مفروضات زیر انجام شده است:

۱. جامعه می‌تواند متفاوت از آنچه که هست بشود؛
۲. اعمال آگاهانه انسانها، توان تغییر یا بهبود دنیای اجتماعی را دارد؛ و
۳. فرض شماره (۲) بالا را می‌توان از طریق بکارگیری تئوری انتقادی محقق کرد.

با بکارگیری مفروضات بالا، تئوری انتقادی کوشش می‌کند سازمانها را از جنبه‌های تاریخی و اجتماعی مورد توجه قرار دهد.

انواع تحقیقاتی که در بخشهای بالا تشریح شد، گرایش کلی تحقیقات جاری حسابداری را نشان می‌دهد. اگرچه برخی از رویکردهای تحقیقاتی حسابداری، امیدوار کننده‌تر از برخی دیگر از رویکردهاست، اما بطور کلی، تمامی رویکردهای ذکر شده، توان آن را دارد که دانش و آگاهیهای لازم را در فرایند تدوین خط مشی‌ها و استانداردهای حسابداری افزایش دهد.

### انقلاب علمی در حسابداری<sup>(۱)</sup>

به طوری که بررسی دیدگاهها و گرایشهای مختلف تحقیقات حسابداری آشکار می‌سازد، حسابداری دانشی است که در شرف تحولی عمده و اساسی قرار دارد. برخی از صاحب‌نظران، انقلاب علمی را در حسابداری، به دلیل نارضایتی از پارادیم<sup>(۲)</sup> موجود پیش‌بینی می‌کنند. منظور از پارادیم، دیدگاه مشترک اهل علم یا حرفه برای حل مسایل مربوط است. در حسابداری، دیدگاه مشترک، اندازه‌گیری بر مبنای بهای تمام شده تاریخی<sup>(۳)</sup> بوده که خود بر مفاهیمی نظیر تحقق درآمد فروش<sup>(۴)</sup>، مقابله

Scientific Revolution in Accounting (۱)

Paradigm (۲)

Historical Costing (۳)

Realization (۴)

هزینه با درآمد<sup>(۱)</sup> و فرضیات بنیادی نظیر تفکیک شخصیت<sup>(۲)</sup>، تداوم فعالیت<sup>(۳)</sup>، دوره مالی<sup>(۴)</sup> و امثالهم مبتنی است. ناتوانی بهای تمام شده تاریخی برای مقابله با مسایل گزارشگری مالی در دوره‌های تورّم، موجب نارضایتی قابل توجهی میان دست اندر کاران و استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی شده است. آثار تورّم همراه با نتایج بدست آمده از تحقیقات مشاهده‌ای حسابداری و همچنین تحقیقات مبتنی بر سایر دیدگاهها (به شرح بخش قبل این فصل) موجب شده است که برخی از صاحب‌نظران امکان ظهور پارادیم جدیدی را در حسابداری مورد توجه قرار دهند.

اما، توصیه‌کنندگان اندازه‌گیری بر مبنای ارزشهای جاری نیز میان خود توافق ندارند. علاوه بر این، در کشورهایی که تورّم به میزان قابل ملاحظه‌ای کاهش یافته و کنترل شده است، انتقاد از بهای تمام شده تاریخی نیز تا حدود زیادی نقصان یافته است. اما بهر صورت، فشار برای ایجاد و ظهور پارادیم جدید در حسابداری مدتها ادامه خواهد یافت. مادام که تحقیقات حسابداری با گرایشها و دیدگاههای جدید ادامه دارد، می‌توان انتظار تحولات قابل ملاحظه‌ای را نیز در حسابداری مالی داشت. اما، تنها گذشت زمان می‌تواند جهت تحولات آتی و یا امکان ظهور پارادیم جدید را روشن سازد.

## خلاصه

یکی از طرق اصلی تدوین و توسعه تئوری حسابداری، تحقیق است. استدلال از فرضیات به نتایج می‌تواند از طریق قیاس (استدلال منطقی بر مبنای فرضیات برای رسیدن به نتایج) یا استقرا (گردآوری اطلاعات برای پشتیبانی یا رد فرضیه‌های تحقیق) انجام پذیرد. استدلال قیاسی معمولاً دستوری است در حالی که (در شرایط ایده‌آل) استدلال استقرایی مطلقاً توصیفی است (اگرچه نتایج حاصل از این روش نیز فارغ از ارزشها نیست). بهر حال، استدلال قیاسی و استقرایی مکمل یکدیگر محسوب می‌شوند. فرآیند سیاستگذاری و تدوین استانداردهای حسابداری مسلماً دستوری است زیرا، انتخاب از میان روشهای مختلف حسابداری و همچنین، نحوه افشای اطلاعات توصیه‌های و الزامی می‌شود.

- 
- (۱) Matching  
(۲) Entity  
(۳) Going Concern  
(۴) Time Period

سؤال هنر یا علم بودن حسابداری همواره مطرح و تکرار می‌گردد. در قلمرو هنر، معمولاً اشخاص آزادانه تفسیر یا سبک خود را اجرا می‌کنند. اما در علم، برای اندازه‌گیری پدیده‌ای معین، لازم است اتفاق نظر نسبتاً زیادی میان دست‌اندرکاران موجود باشد، اگرچه در علم نیز امکان اختلاف نظرهای عمده وجود دارد. بهر صورت، به نظر بسیاری از صاحب‌نظران، حسابداری بالقوه می‌تواند علم محسوب شود.

تحقیقات حسابداری در گذشته، گرایشهای مختلفی داشته که عبارت است از رویکرد مدل تصمیم‌گیری، تحقیقات بازار سرمایه، تحقیقات رفتاری، تئوری نمایندگی، هزینه تهیه اطلاعات و تحقیقات انتقادی. تمامی این تحقیقات، از لحاظ افزودن به دانش حسابداری و محیط اطراف آن، بالقوه مفید و ارزشمند است. اما، رویکرد مدل تصمیم‌گیری، ارتباط نزدیک و تنگاتنگی با وظیفه تدوین استانداردهای حسابداری دارد.

بطور کلی، به نظر نمی‌رسد که بر اثر تحقیقات جاری حسابداری، انقلاب علمی در حسابداری به وقوع پیوسته باشد زیرا، اندازه‌گیری بر مبنای بهای تمام شده تاریخی کماکان پارادیم مسلط است.

## سؤالات و مسایل

### سؤالات

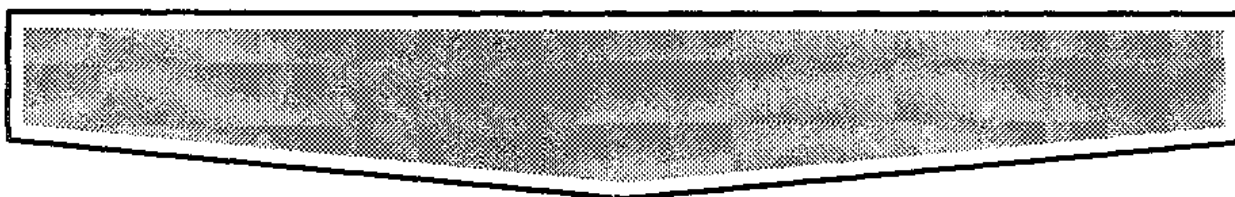
۱. آیا فرایند تدوین استانداردهای حسابداری را می‌توان دستوری (بر اساس ارزشهای قضاوتی) یا مثبت (بر اساس قواعدی که مبتنی بر ارزشها نیست) تلقی کرد؟
۲. چرا بکارگیری رویکرد قیاسی در حسابداری کلاً دستوری است؟ در این مورد بحث کنید.
۳. بسیاری از محققین، رویکرد استقرا را فارغ از مبانی ارزشی می‌دانند زیرا، در این رویکرد، تنها شواهد مشاهده شده بررسی می‌شود. در حالی که برخی دیگر از محققین، رویکرد استقرا را نیز از مبانی ارزشی بی‌نیاز نمی‌دانند. در این مورد بحث کنید.
۴. کدام یک از چهار دانش مشروح زیر را می‌توان در قلمرو علم طبقه‌بندی کرد؟ دلایل خود را ارائه کنید.
  - حقوق.
  - پزشکی.
  - حسابداری.
  - اقتصاد.
۵. چرا مدیران شرکتهای بسیار بزرگ، با استانداردهایی که موجب افزایش سود شرکت بشود مخالف می‌باشند؟
۶. تفاوت اصلی دیدگاههای مربوط به تئوری مثبت حسابداری و تئوریهای دستوری حسابداری چیست؟
۷. برای این که بتوان دانشی را علم تلقی کرد، لازم است نتایج تجربیات و تحقیقات مربوط دقیق باشد. آیا با بیان فوق موافقت دارید؟
۸. چرا در موارد عملی نمی‌توان رویکردهای قیاس و استقرا را از لحاظ استدلالات تئوریک از یکدیگر جدا کرد؟
۹. چه ارتباطی میان روش علمی، تحقیق حسابداری، و فرآیند سیاستگذاری حسابداری وجود دارد؟

۱۰. دو فرض بنیادی تئوری نمایندگی (تحقیق مثبت حسابداری) چیست؟ نقش این فرضیات را در تدوین تئوری حسابداری مورد انتقاد قرار دهید.
۱۱. یکی از فیزیک دانان مشهور<sup>(۱)</sup> اظهار داشته است که نمی‌توان یک پدیده فیزیکی را به دقت اندازه‌گیری کرد زیرا، عمل اندازه‌گیری خود بر پدیده مورد اندازه‌گیری اثر می‌گذارد (اصل ابهام)<sup>(۲)</sup>. کدام یک از گرایشهای تحقیقات حسابداری (به شرح این فصل) رابطه‌ای نزدیک با اصل ابهام دارد؟
۱۲. چرا برای بیان یکی از مفاهیم ارزش جایگزینی، از اصطلاح 'ارزش فقدان' استفاده شده است؟
۱۳. تفاوت بین تئوری حسابداری و تحقیق حسابداری را بیان کنید.
۱۴. چرا رویکرد مدل تصمیم‌گیری (در تحقیقات حسابداری)، هم‌آهنگی نزدیک‌تری (در مقایسه با سایر گرایشهای تحقیقاتی) با وظیفه تدوین استانداردهای حسابداری دارد؟

---

(۱) Werner Heisenberg  
(۲) Uncertainty Principle





### مفروضات بنیادی ، اصول و مفاهیم حسابداری

#### رئوس مطالب فصل

- مقدمه‌ای بر مفروضات بنیادی و اصول حسابداری .
- مطالعات تحقیقاتی حسابداری شماره یک و سه .
- مفاهیم حسابداری .
- ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری .
- تئوریهای حقوق صاحبان سرمایه .

## مقدمه‌ای بر مفروضات بنیادی و اصول حسابداری

از مدتها قبل، نیاز به داشتن یک چارچوب نظری<sup>(۱)</sup> در حسابداری مالی احساس شده است. در ایالات متحده آمریکا، هیأت اصول حسابداری<sup>(۲)</sup> و هیأت استانداردهای حسابداری مالی<sup>(۳)</sup> کوشش کرده‌اند که مبانی نظری حسابداری را به عنوان راهنمای سیاستگذاری حسابداری تدوین کنند. به طوری که در بخش بعدی این فصل تشریح خواهد شد، کوشش هیأت اصول حسابداری برای تدوین مفروضات بنیادی و اصول حسابداری ناموفق بوده است. اولین مجموعه چارچوب نظری حسابداری مالی نیز که یکی از پروژه‌های بلند مدت هیأت استانداردهای حسابداری مالی بوده است، در سال ۱۹۸۶ میلادی ارائه شد اگرچه متعاقباً تغییر و گسترش یافت و امکان تغییرات بعدی نیز همواره وجود دارد.

علیرغم عدم پذیرش عمومی مطالعات تحقیقات حسابداری<sup>(۴)</sup> شماره یک و سه هیأت اصول حسابداری در باره مفروضات بنیادی و اصول حسابداری، نتایج این تحقیقات همواره چارچوب نظری قواعد حسابداری توصیه شده توسط هیأت مزبور (APB) محسوب شده است. در نتیجه، ارزیابی دلایل عدم توفیق مطالعات تحقیقاتی حسابداری شماره یک و سه، از لحاظ بکارگیری آن به عنوان چارچوب نظری بیانیه‌های هیأت اصول حسابداری، حایز اهمیت است. زیرا، این ارزیابی، به درک چارچوب نظری FASB و تغییرات احتمالی آن در آینده کمک می‌کند.

بحث در باره مفروضات بنیادی و اصول حسابداری، بدون تحلیل مفاهیمی که مبانی با اهمیت اندازه‌گیری بر اساس بهای تمام شده تاریخی محسوب می‌شود، کامل نیست. صرفنظر از این که شکل و محتوای صورتهای مالی در آینده چه باشد، کاملاً محتمل است که بسیاری از این مفاهیم باقی بماند، بهبود یابد یا تعدیل شود زیرا، از دیدگاه عملی، سودمندی آن به اثبات رسیده است. لذا این مبحث، در بخشهای بعدی این فصل ارائه خواهد شد.

## مطالعات تحقیقاتی حسابداری شماره یک و سه

### مطالعه تحقیقاتی حسابداری شماره یک

کمیته خاص تحقیقات حسابداری (تشکیل شده در AICPA)، وظیفه تدوین مطالعه تحقیقاتی شماره یک را به آقای Moonitz محول کرد. اگرچه محقق نامبرده در کار تحقیقاتی خود نهایتاً از رویکرد

Theoretical Framework (۱)

Accounting Principle Board (APB) (۲)

Financial Accounting Standard Board (FASB) (۳)

Accounting Research Studies (ARS) (۴)

قیاس استفاده کرده اما روشهای رسمی و اصطلاحات نمادی را در فرایند استدلال و استنتاج برخی از اصول بکار نگرفته است. اما بهر صورت، مفروضات بنیادی<sup>(۱)</sup> مطروحه در این مطالعه، به دو گروه مشخص تقسیم شده‌اند. گروه اول (مفروضات A و B)، مفروضات کلی و توصیفی را در بر می‌گیرد که معرف محیط اقتصادی و سیاسی حسابداری و نحوه تفکر تمامی بخشهای جامعه می‌باشد. گروه دوم (مفروضات C)، شامل قضاوتهای ارزشی<sup>(۲)</sup> است که دقیقاً قیاسی - دستوری می‌باشد. مفروضات بنیادی طبقه A محیطی، مفروضات بنیادی طبقه B مربوط به حسابداری، و مفروضات بنیادی طبقه C دستوری<sup>(۳)</sup> است. برخی از مفروضات طبقه B از مفروضات طبقه A استنتاج گردیده که این خود موجب انتقادهای شدیدی شده است. زیرا، مفروضات بنیادی را نمی‌توان با استدلال، از سایر مفروضات بنیادی نتیجه گرفت<sup>(۴)</sup>.

انتقاد با اهمیت دیگر از این مفروضات بنیادی بر این اساس انجام شده است که این مفروضات بدیهی، برای استنتاج مجموعه‌ای از اصول با معنی و مشخص حسابداری کافی به نظر نمی‌رسد و در عین حال، اصول و روشها نمی‌توانند با این مفروضات در تضاد باشند. فهرست کامل مفروضات سه طبقه مشروح بالا، در ضمیمه شماره یک این فصل ارائه خواهد شد.

مفروضات کلیدی مطالعه Moonitz، طبقه مفروضات دستوری است که وی آن را مفاهیم نامیده است. زیرا، ماهیت آن دستوری است و بر اساس روشهای عملی حسابداری تدوین شده است. از میان مفاهیم مطروحه در مفروضات طبقه (C)، فرض ثبات واحد اندازه‌گیری بر حسب پول اهمیت ویژه‌ای دارد. چنانچه قدرت خرید واحد اندازه‌گیری بر حسب پول ثابت نباشد، ارائه نوعی صورتهای مالی تورمی ضرورت خواهد داشت. از سوی دیگر، در صورت ثبات نسبی قدرت خرید پول نیز می‌توان نتایج زیر را انتظار داشت: (۱) بکارگیری بهای تمام شده تاریخی توجیه‌پذیر است، و (۲) علیرغم ثبات نسبی قدرت خرید پول، بکارگیری ارزشهای جاری نیز قابل قبول است زیرا به دلیل تغییر تقاضا، قیمتهای نسبی نوسان خواهد داشت. تفسیر دوگانه فرض ثبات واحد اندازه‌گیری، یکی از نقاط ضعف این فرض مهم بشمار می‌آید.

### مطالعه تحقیقاتی حسابداری شماره ۳

به طوری که در ضمیمه شماره دو این فصل خواهد آمد، در مطالعه تحقیقاتی حسابداری شماره سه،

(۱) Postulates

(۲) Value Judgements

(۳) Imperatives

(۴) فهرست کامل این مفروضات در ضمیمه شماره یک این فصل آمده است.

هشت اصل کلی مطرح شده است<sup>(۱)</sup>. از میان این هشت اصل، دست کم سه اصل ۱، ۲ و ۴ به مسئله تغییر قیمت‌ها مربوط و موجب انتقادهای شدید حرفه حسابداری شده است.

اصل اول که سود را محصول کل فرایند فعالیت‌های تجاری می‌داند، بر هیچیک از ۱۴ فرض بنیادی مطالعه تحقیقاتی شماره یک مبتنی نیست و با استدلال استنتاج نشده است. اگرچه می‌توان این اصل را ظاهراً به گروه B مفروضات بنیادی مربوط دانست. ارائه اصل اول، راه را برای تعریف اصول مرتبط با ارزش هموار می‌کند زیرا مبنای شناسایی تغییرات ارزش جایگزینی است که خود به شناسایی سود (زیان) غیر عملیاتی منتج می‌شود.

یکی از انتقادهای عمده وارد بر اصل چهارم یعنی اندازه‌گیری ارزش داراییها، غیر قابل تجمیع بودن آن است. زیرا، در این اصل، ویژگیهای متفاوتی از ارزشهای جاری برای طبقات مختلف دارایی توصیه شده که از لحاظ تئوریک قابل تجمیع نمی‌باشند. مثلاً، چنانچه بتوان موجودیها را بر مبنای قیمت‌های معین بازار به فروش رساند، ارزش خالص بازیافتنی (قیمت فروش منهای هزینه‌های فروش) توصیه شده است (ب - ۴). از سوی دیگر، ارزش داراییهای ثابت (که برای فروش آماده نشده است)، بر توان ارائه خدمات این گونه داراییها در حال و آینده مبتنی است. بنابراین، در مطالعه تحقیقاتی شماره سه، ارزش جایگزینی به عنوان مبنایی مناسب برای ارزشیابی این قبیل داراییها توصیه شده است (ج - ۴). در نتیجه، چنانچه قرار باشد خاصه‌های متفاوتی اندازه‌گیری شود (به شرح بالا)، مسئله غیر قابل تجمیع بودن، از دیدگاه تئوری اندازه‌گیری، می‌تواند مطرح باشد.

مطالعات تحقیقاتی شماره یک و سه به دلایل مختلف و از جمله ناتوانی حرفه در کنار گذاشتن بهای تمام شده تاریخی، با موفقیت قرین نبوده است. مفروضات بنیادی و اصول مطروحه نیز نقاط ضعفی به شرح زیر دارد. اولاً، مفروضات بنیادی کامل نیست و نمی‌تواند تمامی سیستمهای ارزشیابی را به جز آنچه که در اصول پیشنهادی آمده است مردود بشمارد. ثانیاً اصل اول از هیچیک از مفروضات بنیادی استنتاج نشده است. ثالثاً، این سؤال که آیا می‌توان سیستمهای متفاوت ارزشیابی را برای طبقات مختلف دارایی با یکدیگر جمع کرد یا خیر باقی می‌ماند.

علیرغم نارساییها و انتقادات وارد بر مطالعات تحقیقاتی شماره یک و سه، باید توجه داشت که هنگام تدوین این مطالعات تحقیقاتی (در حدود ۴۰ سال قبل)، کوشش عمده‌ای در راستای تدوین تئوری حسابداری به عمل نیامده بود و قطعاً این مطالعات جایگاه خود را در تاریخچه تئوری حسابداری دارد زیرا، اولین کوشش مجامع حرفه‌ای در تدوین چارچوب نظری به شمار می‌آید. این مطالعات و کوششهای بعدی هیأت اصول حسابداری، زمینه را برای تدوین چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی فراهم کرده است.

(۱) فهرست کامل این اصول در ضمیمه شماره دو این فصل آمده است.

## مفاهیم حسابداری

مفاهیمی<sup>(۱)</sup> که در این فصل مطرح می‌شوند، در ادبیات حسابداری تحت عناوین مفروضات بنیادی<sup>(۲)</sup>، بدیهیات<sup>(۳)</sup>، فرضیات<sup>(۴)</sup>، عقاید<sup>(۵)</sup>، میناقها<sup>(۶)</sup>، محدودیتها<sup>(۷)</sup>، اصول<sup>(۸)</sup> و استانداردها ذکر شده‌اند. اما اصطلاح "مفاهیم"، برای پوشش تمامی اصطلاحات ذکر شده بالا عنوان مناسبی به نظر می‌رسد. یک "مفهوم" را می‌توان نتیجه فرایند شناسایی، طبقه‌بندی و تفسیر پدیده‌ها یا رویدادهای مختلف به شمار آورد. بنابراین، مفاهیم، بخشی از فرایند رسمی تدوین تئوری نیست اما می‌توان از آن به عنوان بخشی از ساختار مفروضات بنیادی، یا نتایج بدست آمده از استدلال منطقی مبتنی بر مفروضات بنیادی و یا حتی موضوع آزمون در تحقیقات استقرایی استفاده کرد. در حسابداری، بسیاری از اجزای سیستم را می‌توان در طبقه مفاهیم قرار داد و به درستی بخشی از تئوری حسابداری محسوب کرد. بسیاری از مفاهیم حسابداری، بخشی از ساختار نظری برای تفسیر و ارائه اطلاعات حسابداری مالی و همچنین بخشی از تئوری حسابداری به شمار آمده است.

هدف کوششهایی نظیر تحقیقات حسابداری شماره یک و سه و تحقیقات دیگر مطروحه در فصل دوم، ایجاد سیستمهای قیاسی مربوط به مفروضات بنیادی و اصول حسابداری بوده اما این تحقیقات در جلب نظر عمومی جامعه حسابداری موفقیت چندانی نداشته است. دلایل این عدم موفقیت، کافی نبودن استدلال منطقی، دقیق و مستقل نبودن تعاریف، و بالاخره مطرح کردن قضاوتهای ارزشی مختلف بوده است. با توجه به این موارد، در بخش زیر، برای ارائه مفاهیم حسابداری، طبقه‌بندی زیر پیشنهاد می‌شود:

مفروضات بنیادی معرف شرایط اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، سیاسی و مناسبات حقوقی محیط حسابداری است.

اصول معرف رویکردهای کلی است که در شناسایی و اندازه‌گیری رویدادهای حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرد. اصول را نیز می‌توان به دو گروه اصلی زیر طبقه‌بندی کرد:

- Concepts (۱)
- Postulates (۲)
- Axioms (۳)
- Assumptions (۴)
- Doctrines (۵)
- Conventions (۶)
- Constraints (۷)
- Principles (۸)

اصول متمرکز بر نهاده‌ها<sup>(۱)</sup> که شامل قواعدی کلی است که انجام عملیات حسابداری را هدایت می‌کند. این اصول را نیز می‌توان به نوبه خود به دو گروه "اصول حاکم بر قواعد کلی عملیات" و "اصول محدود کننده" طبقه‌بندی کرد. همان‌طور که از عناوین بالا استنباط می‌شود، اصول گروه اول، ماهیت کلی دارند در حالی که اصول گروه دوم، مربوط به موارد و وضعیتهای خاص می‌باشند.

اصول متمرکز بر ستانده‌ها<sup>(۲)</sup> شامل ویژگیهایی است که اطلاعات منعکس در صورتهای مالی، در صورت اجرای درست اصول عملیاتی باید داشته باشند.

## مفروضات بنیادی حسابداری

### فرض تداوم فعالیت<sup>(۳)</sup>

فرض بنیادی تداوم فعالیت حاکی از قبول تداوم فعالیت‌های واحد انتفاعی است مگر این که شواهدی خلاف آن در دسترس قرار گیرد. در نتیجه، در شرایط عادی و متعارف، گزارش ارزشهای تصفیه<sup>(۴)</sup>، تخلف از این فرض بنیادی محسوب می‌شود. بهر صورت، باید توجه داشت که فرض تداوم فعالیت آنچنان گسترده است که امکان انتخاب از میان سیستمهای مختلف ارزشیابی، شامل بهای تمام شده تاریخی، را به وجود نمی‌آورد.

برخی از نویسندگان حسابداری، فرض تداوم فعالیت را مورد انتقاد قرار داده و اظهار داشته‌اند که در بلند مدت بیشتر واحدهای انتفاعی قراردادهای و تعهدات خود را به انجام می‌رسانند و ادامه نامحدود عملیات مورد ندارد. به نظر این صاحب‌نظران، تداوم فعالیت قبل از این که یک فرض بنیادی به شمار آید، یک پیش‌بینی است. بهر جهت، صرف‌نظر از ممنوعیت بکارگیری ارزشهای تصفیه، فرض تداوم فعالیت، محتوای تئوری حسابداری را غنای چندانی نمی‌بخشد.

### فرض دوره مالی<sup>(۵)</sup>

فعالیتها و عملیات واحدهای انتفاعی معمولاً در دوره‌های زمانی مشخص و معین انجام می‌شود. نظریه تعیین دوره مالی تا حدودی تصنعی و اختیاری است زیرا، مقطع مشخصی را از یک فرایند مستمر انتخاب می‌کند. برای واحدهای انتفاعی، دوره مالی را می‌توان یک سال تقویمی یا دوره گردش

(۱) Input-Oriented principles

(۲) Out-Put Oriented Principles

(۳) Going Concern, Continuity

(۴) Liquidation Values

(۵) Time Period

عملیات تجاری تعیین کرد. در نتیجه، گزارشهای مالی شامل صورت وضعیت مالی، نتایج عملیات و صورت گردش وجوه نقد برای یک دوره مالی تهیه و ارائه می‌شود. از آنجا که یک سال، در مقایسه با عمر اغلب واحدهای انتفاعی، دوره‌های کوتاه محسوب می‌گردد، فرض دوره مالی موجب قبول حسابداری تعهدی<sup>(۱)</sup> و اصول شناخت درآمد (تحقق درآمد فروش)<sup>(۲)</sup> و مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش<sup>(۳)</sup> (مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی) شده است. علاوه بر این، اگرچه نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، گزارشگری مالی را برای دوره‌های کوتاهتر از یک سال نیز ایجاب می‌کند، اما این گزارشهای میان دوره‌ای مسایل و قواعد خاص خود را دارد. اگرچه بر اساس استانداردها اساساً لازم است روشهای بکار گرفته شده در صورتهای مالی سالانه، در صورتهای مالی میان دوره‌ای نیز مورد استفاده قرار گیرد<sup>(۴)</sup>.

#### فرض تفکیک شخصیت<sup>(۵)</sup>

هنگامی که واحد انتفاعی از دیدگاه حسابداری و همچنین شکل حقوقی آن مد نظر قرار گیرد، روشن است که واحد انتفاعی جدا از صاحبان آن است اما، معذالک دو مسئله با اهمیت در این مورد وجود دارد.

مسئله اول، تعریف واحد حسابداری و ارتباط آن با قسمتهای تابعه است. آیا لازم است قسمتهای مختلفی که توسط یک واحد کنترل می‌شود، به عنوان یک واحد حسابداری یگانه تلقی شود؟ به بیان دیگر، آیا باید حسابها با یکدیگر ترکیب شوند یا روش دیگری برای نشان دادن ارتباطات بکار گرفته شود؟ چنانچه ترکیب واحدهای انتفاعی مناسب به نظر برسد، سؤال بکارگیری روش خرید یا اتحاد منافع مطرح می‌گردد. موضوع ترکیب واحدهای انتفاعی، با ایجاد عملیات خارج از کشور می‌تواند به مراتب پیچیده‌تر نیز بشود. جنبه‌های نظری این مسایل، در فصول بعدی این کتاب مورد بحث قرار خواهد گرفت.

مسئله دوم مرتبط با واحد حسابداری، موضوع رابطه واحد انتفاعی با صاحبان آن است. اگرچه حسابداری واحد انتفاعی جدا از صاحبان آن است اما، تعامل واحد انتفاعی و صاحبان آن در حسابهای مربوط به حقوق صاحبان سرمایه وجود دارد. برخی از تئوریهای قیاسی سعی در بیان این روابط و

(۱) Accrual Accounting

(۲) Recognition, Realization

(۳) Matching

(۴) APB # 25

(۵) Accounting Entity

نقش حسابهای حقوق صاحبان سرمایه داشته است. این نظریات، بر نحوه تفسیر و تعریف سود، معنای بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه و سایر مسایل با اهمیت تأثیر می‌گذارد. این تئوریها، در بخش‌های بعدی این فصل مطرح خواهند شد.

### فرض اندازه‌گیری بر حسب پول<sup>(۱)</sup>

در اقتصادهای غیر تهاتری، پول به عنوان وسیله مبادله<sup>(۲)</sup> مورد استفاده قرار می‌گیرد. در نتیجه، پول همچنین، به عنوان استاندارد اصلی ارزش تلقی شده و مشمول فرآیند اندازه‌گیری است. صورتهای مالی نیز بر حسب پول رایج کشور متبوع واحد انتفاعی بیان می‌شود. از لحاظ مقاصد حسابداری، فرض ثبات واحد اندازه‌گیری یعنی پول، مبنای اصول و روشهای حسابداری قرار گرفته است. در نتیجه، اصل بهای تمام شده تاریخی در بسیاری از روشهای حسابداری بطور بلامنازع سایه افکننده است.

تورم قابل ملاحظه در بسیاری از کشورها موجب شد تا تئوریهای ارزشیابی و راههای جدید ارائه صورتهای مالی مورد ارزیابی قرار گیرد. اما، کنترل و کاهش تورم در کشورهای صنعتی موجب شده است که دست کم در زمان حاضر، اصل بهای تمام شده تاریخی کماکان اعتبار خود را حفظ کند.

### اصول حسابداری

اصطلاح "اصول" در مطالعات تحقیقاتی شماره یک و سه به دقت تعریف نشده اگرچه عنوان مطالعه تحقیقاتی شماره سه، "اصول کلی حسابداری" بوده است.

مفیدترین تعریف اصول حسابداری را می‌توان از بیانیه شماره چهار هیأت اصول حسابداری (APB # 4) بدست آورد. به طوری که در این بیانیه آمده است، اصول پذیرفته شده حسابداری، ریشه در تجربه، استدلال، سنت، بکارگیری و الزام عملی دارد. علاوه بر این، بیانیه فوق‌الذکر، میثاقها، قواعد و روشهای لازم را برای تعریف عملیات پذیرفته شده حسابداری در یک زمان معین نیز در بر می‌گیرد. در این تعریف، اصول و مفروضات بنیادی از یکدیگر متمایز شده اگر چه هر دو از

(۱) Monetary Unit

(۲) Medium of Exchange



الزام عملی و تجربیات مربوط ناشی شده‌اند. بهر صورت بر اساس بیانیه فوق‌الذکر، اصول فراگیر<sup>(۱)</sup> حسابداری زیر مجموعه اصول پذیرفته شده حسابداری محسوب و به شرح زیر تعریف شده است:

"اصول فراگیر حسابداری از لحاظ تعداد محدودند اما ماهیتی بنیادی دارند. این اصول، رویکرد کلی حسابداری را برای شناسایی و اندازه‌گیری رویدادهایی که بر وضعیت مالی و نتایج عملیات واحد انتفاعی مؤثرند مشخص می‌کنند."

نکته حایز اهمیت در تعاریف بالا این است که هیچیک، اصول را به معنای مفاهیمی نسبتاً دائمی (نظیر سایر علوم) مطرح نمی‌کند. اصول فراگیر حسابداری را می‌توان نظیر "اصول متمرکز بر نهاده‌ها که در صفحات قبل" مطرح شد، تلقی کرد.

### اصول متمرکز بر نهاده‌ها یا ستانده‌ها

بطوری که قبلاً گفته شد، اصول حسابداری را می‌توان در دو گروه گسترده طبقه‌بندی کرد: اصول متمرکز بر نهاده‌ها و اصول متمرکز بر ستانده‌ها. تمایز بین این دو گروه تا حدودی روشن است. اصول متمرکز بر نهاده‌های حسابداری شامل رویکردهای کلی یا قواعدی است که برای تهیه صورتهای مالی و محتوای آن و همچنین، صورتهای مالی مکمل و موارد افشا بکار گرفته می‌شود. اصول متمرکز بر ستانده‌های حسابداری، قابلیت مقایسه صورتهای مالی تهیه شده توسط واحدهای انتفاعی مختلف را مد نظر قرار می‌دهد. اگرچه برخی از اصول اخیر مربوط به تهیه کنندگان صورتهای مالی و برخی دیگر مربوط به استفاده کنندگان این صورتهاست اما، ارتباط بسیار نزدیکی بین این دو وجود دارد.

اصول متمرکز بر نهاده‌های حسابداری به نوبه خود به دو گروه "اصول حاکم بر قواعد کلی عملیات"<sup>(۲)</sup> و "اصول محدود کننده"<sup>(۳)</sup> به شرح زیر طبقه‌بندی می‌شود.

### اصول حاکم بر قواعد کلی عملیات

این اصول را می‌توان به اصول مربوط به شناخت درآمد فروش<sup>(۴)</sup> و شناخت هزینه<sup>(۵)</sup> تفکیک کرد.

Pervasive Principles (۱)

General Rules of Operation (۲)

Constraining Principles (۳)

Recognition, Realization (۴)

Matching (۵)

این اصول، بکارگیری بهای تمام شده تاریخی را در اندازه‌گیری سود (به جای ارزشیابی داراییها و بدهیها) نشان می‌دهد.

### شناخت (تحقق) درآمد فروش

ماهیت، اندازه‌گیری و زمان شناسایی درآمد فروش<sup>(۱)</sup>، از جمله مسایل جالب توجه تئوری حسابداری محسوب می‌شوند. تعاریفی که در عمل برای درآمد فروش مطرح شده غالباً به برخی از روشهای حسابداری، برخی از تغییر ارزشها، و زمان شناسایی آن مربوط گردیده است. این گونه تعاریف، موضوع جدا کردن تعریف درآمد فروش را از مسایل ارزشیابی و زمان شناسایی آن مشکل می‌سازد. نظر به این که درک روشن اجزای متشکله درآمد فروش حایز اهمیت است، در این بخش کوشش می‌شود که به سؤالات زیر پاسخ داده شود:

۱. ماهیت درآمد فروش چیست؟
۲. چه اقلامی را می‌توان در درآمد فروش منظور کرد؟
۳. چگونه می‌توان درآمد فروش را اندازه‌گیری کرد؟
۴. چه موقع می‌توان درآمد فروش را شناسایی و از لحاظ مقاصد حسابداری گزارش کرد؟

ماهیت درآمد فروش اصولاً درآمد فروش را می‌توان موجب افزایش سود دانست. درآمد فروش نیز همانند سود فرایندی جاری<sup>(۲)</sup> است که به صورت تولید کالاها و خدمات توسط واحد انتفاعی طی دوره‌ای مشخص اجرا می‌شود. این فرایند توسط برخی از نویسندگان حسابداری<sup>(۳)</sup>، به مفهوم محصول<sup>(۴)</sup> واحد انتفاعی تلقی شده است. تعریف درآمد فروش به مفهوم محصول واحد انتفاعی، اشاره‌ای به مبلغ یا زمان شناخت درآمد فروش نمی‌کند و اندازه‌گیری آن می‌تواند مورد بحث و اختلاف نظر نیز قرار گیرد.

برخی از تعاریف دیگر نیز درآمد فروش را محصول واحد انتفاعی دانسته اما اضافه کرده‌اند که قبل از این که بتوان این محصول را درآمد فروش محسوب کرد لازم است محصول، واحد انتفاعی را ترک کرده باشد<sup>(۵)</sup>. مثلاً تعریف ارائه شده توسط انجمن حسابداران آمریکا، برای درآمد فروش به شرح زیر است<sup>(۶)</sup>:

- 
- (۱) Revenue
  - (۲) Flow Process
  - (۳) Payton & Littleton
  - (۴) Product Concept
  - (۵) Out Flow Concept
  - (۶) American Accounting Association (AAA)

”درآمد فروش، بیان پولی تمامی محصولات یا خدمات انتقال یافته توسط واحد انتفاعی به مشتریان آن طی یک دوره مالی است.“

انتقاد عمده‌ای که به تعریف بالا وارد است، این است که در این تعریف، روش درصد پیشرفت کار برای شناسایی درآمد فروش لحاظ نشده است. زیرا، بر اساس این روش، درآمد فروش قبل از انتقال کالا یا خدمت شناسایی می‌گردد.

هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، موضوع تعریف درآمد فروش را از جهت عکس مورد توجه قرار می‌دهد و آن را بر حسب جریان داراییها به داخل واحد انتفاعی در نتیجه فروش کالا یا خدمت، به شرح زیر تعریف می‌کند<sup>(۱)</sup>:

”درآمد فروش، عبارت است از ورود دارایی به یک واحد انتفاعی یا افزایش داراییهای موجود آن و یا تسویه یا کاهش بدهیهای آن یا ترکیبی از آنها که از تحویل یا تولید کالا، ارائه خدمت یا سایر فعالیتهایی که جزء عملیات اصلی واحد انتفاعی است ناشی شده باشد.“

تعریف بالا، موجب انتقادهایی از سوی صاحبان نظران حسابداری به شرح زیر شده است. اولاً این تعریف، محصول واحد انتفاعی را با دریافت‌های مربوط به آن محصول مربوط می‌کند. به بیان دیگر، در این تعریف، اندازه‌گیری و زمان شناسایی درآمد فروش با فرآیند ایجاد آن مخلوط شده است.

هیأت اصول حسابداری (APB) نیز درآمد فروش را از لحاظ تأثیر آن بر حقوق صاحبان سرمایه به شرح زیر تعریف کرده است<sup>(۲)</sup>:

”افزایش ناخالص در داراییها یا کاهش ناخالص در بدهیها که بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری شناسایی و اندازه‌گیری شده و منتج از فعالیتهای انتفاعی واحد است و موجب تغییر حقوق صاحبان سرمایه می‌شود.“

اگرچه تعریف بالا، درآمد فروش را با ثبت دو طرفه حسابها مربوط می‌کند و موارد ذکر شده در آن صحیح است اما، از لحاظ روشن کردن ماهیت درآمد فروش کمکی محسوب نمی‌شود.

در مقایسه تعاریف سه‌گانه بالا، به نظر بسیاری از نظریه‌پردازان حسابداری، تعریف اول (Product Concept) بر تعریف دوم (Outflow Concept) و تعریف دوم بر تعریف سوم

(۱) Inflow Concept

(۲) APB Statement No. 4.

(Inflow Concept) مرجح می‌باشد. در تعریف سوم، کوشش شده است که درآمد فروش بر حسب دارایی و بدهی بیان شود. به عبارت دیگر، در این تعریف، صورت سود و زیان بر حسب تغییرات ترازنامه بیان می‌گردد. به نظر بسیاری از صاحب‌نظران، در این تعریف، اندازه‌گیری درآمد فروش با تعریف آن مخلوط می‌شود. یعنی، تا زمانی که درآمد فروش شناسایی نشود، تأثیری بر دارایی و بدهی نخواهد داشت؛ درآمد فروش را نیز نمی‌توان شناسایی کرد مگر این که قبلاً تعریف شده باشد.

اقلامی که در درآمد فروش منظور می‌شود. برای روشن شدن این مطلب لازم است که بدو فعالیت‌های موجد ثروت<sup>(۱)</sup> از انتقال‌های غیر منتظره ثروت<sup>(۲)</sup> ناشی از هدایا با سایر موارد مشابه متمایز گردد. به بیان دیگر، تمامی فعالیت‌هایی را (اصلی یا جانبی) که موجد ثروت است و توسط واحد انتفاعی انجام می‌شود می‌توان در طبقه کلی درآمد فروش منظور کرد. این طرز تلقی، شباهت زیادی با تعریف درآمد فروش در بیانیه شماره چهار هیأت اصول حسابداری دارد. بر اساس طرز تلقی بالا، سودهای غیر عملیاتی<sup>(۳)</sup> ناشی از فروش داراییها (به غیر از محصولات) را نیز می‌توان در درآمد فروش منظور کرد.

اما، در تعریف هیأت استانداردهای حسابداری مالی، دامنه شمول درآمد فروش محدود به فعالیت‌هایی شده است که جزء عملیات اصلی واحد انتفاعی محسوب می‌شود. بنابراین تعریف، سود غیر عملیاتی از درآمد فروش متمایز شده است. به استثنای هدایای دریافتی واحد انتفاعی، اغلب سودهای غیر عملیاتی در صورت سود و زیان منعکس و در نتیجه به سود دوره مالی اضافه می‌شود.

نحوه اندازه‌گیری درآمد فروش. صرف‌نظر از این که درآمد فروش چگونه تعریف شود، بهترین روش اندازه‌گیری آن، ارزش مبادله کالاها یا خدمات واحد انتفاعی است. در بسیاری از موارد، این ارزش معادل قیمتی است که در مبادله نقدی با مشتری مورد توافق قرار گرفته است. اما در صورت لزوم، باید کسوری برای مدت انتظار تا وصول نهایی وجه نقد ملحوظ شود. مثلاً فروش نقدی به مبلغ یک میلیون ریال، موجد همان مبلغ درآمد فروش است. اما فروش مشابهی که پرداخت وجه را یک سال بعد از فروش اجازه دهد کمتر از یک میلیون ریال درآمد فروش ایجاد می‌کند زیرا، لازم است ارزش فعلی این حساب دریافتی محاسبه و مد نظر قرار گیرد.

(۱) Wealth - Producing activities

(۲) Unexpected Transfer of Wealth

(۳) Gains

ضابطه اندازه‌گیری درآمد فروش بر مبنای ارزش فعلی وجه نقدی که در نهایت دریافت خواهد شد موجب می‌شود که برگشت از فروش، تخفیفات یا سایر کسوری که از قیمت‌های صورت حساب شده کم می‌شود، از درآمد حاصل از رویدادهای مربوط کسر گردد. به عبارت دیگر، این اقلام به هزینه منظور نمی‌شود. اما، در مورد تخفیفات نقدی و زیانهای ناشی از مطالبات بلاوصول، موضوع به روشنی موارد ذکر شده بالا نیست.

زمان شناخت درآمد فروش. قواعد کلی شناخت در حسابداری عبارتند از مطابقت اقلام با تعاریف آنها، قابلیت اندازه‌گیری، و بالاخره مربوط و قابل اعتماد بودن. بر اساس این قواعد، هیأت استانداردهای حسابداری مالی، شناخت درآمد فروش را موقوف به احراز موارد زیر کرده است:

۱. درآمد فروش کسب شده باشد<sup>(۱)</sup>.

۲. درآمد فروش تحقق یافته یا قابل تحقق باشد<sup>(۲)</sup>.

کسب درآمد فروش. از دیدگاه اقتصادی، کسب درآمد فروش فرایندی مستمر است. محصول واحد انتفاعی بتدریج از تبدیل مواد اولیه، با بکارگیری نیروی کار و تجهیزات سرمایه‌ای، ایجاد و به بازار عرضه می‌شود. حمل مواد اولیه به کارخانه و همچنین حمل کالای ساخته شده به بازار نیز بخشی از فرایند کسب درآمد<sup>(۳)</sup> (از دیدگاه اقتصادی) محسوب می‌گردد. بنابراین، از این دیدگاه قاعدتاً باید بتوان درآمد فروش را در تمامی چرخه تولید شناسایی کرد. روش درصد پیشرفت کار، مثالی برای این نقطه نظر محسوب می‌شود.

از آنجا که شناخت تدریجی درآمد فروش در طول فرایند تولید نه امکان‌پذیر است و نه توجیه اقتصادی دارد، حسابداران در جستجوی مقطعی از زمان بوده‌اند که بتوانند منطقاً درآمد فروش را کسب شده تلقی کنند. برخی از تحقیقات حسابداری، قاعده کلی شناخت درآمد فروش را به شرح زیر پیشنهاد کرده است<sup>(۴)</sup>:

- 
- (۱) Earned  
(۲) Realized or Realizable  
(۳) Earning Process  
(۴) Accounting Research Study No. 3

"درآمد فروش باید به دوره‌ای تخصیص یابد که طی آن، فعالیتهای اصلی اقتصادی برای ایجاد و انتقال کالاها و خدمات انجام شده باشد مشروط بر این که اندازه‌گیری عینی نتایج این فعالیتهای نیز در دسترس باشد. این دو شرط یعنی انجام فعالیتهای اصلی اقتصادی و عینیت اندازه‌گیریها، در موارد مختلف می‌تواند در مراحل متفاوتی احراز شود،..."

تحقق درآمد فروش<sup>(۱)</sup>. تحقق درآمد فروش که در گذشته به نظر بسیاری از حسابداران، به ثبت درآمد فروش اشاره داشت، هنگام فروش و مبادله کالا یا خدمت انجام می‌شد. بر اساس این دیدگاه، ثبت درآمد فروش قبل یا بعد از فروش، استثنائاتی بر این دیدگاه محسوب می‌گردید. مشکل اساسی این دیدگاه این است که زمان شناسایی درآمد فروش در خود تعریف درآمد فروش (مقطع فروش) آمده است.

به منظور پرهیز از این مشکل، هیأت استانداردهای حسابداری مالی ترجیحاً از اصطلاح شناخت<sup>(۲)</sup> استفاده کرده است که مشخصاً به ثبت یک رویداد اشاره دارد. به بیان دیگر، هنگامی که سؤال می‌شود که آیا گزارش یک فقره دارایی، بدهی، سود، درآمد فروش یا هزینه در صورتهای مالی مناسب است یا خیر، موضوع شناخت مطرح است. هیأت مزبور اکنون از اصطلاح "تحقق" به معنای فرایند تبدیل منابع غیر نقدی به پول استفاده می‌کند. در ارتباط با شناخت درآمد فروش نیز شرط دوم حاکی از این است که داراییهایی که بر اثر فرایند کسب درآمد دریافت شده است یا دریافت خواهد شد، تحقق یافته یا قابل تحقق باشد. با این ترتیب، "تحقق یافته" به معنای این است که محصولات یا خدمات واحد انتفاعی به پول یا ادعای بر پول تبدیل شده است، در حالی که "قابل تحقق" به معنای قابلیت تبدیل داراییها به مبلغی معین از پول یا ادعای بر پول می‌باشد. لازم به ذکر است که در بسیاری از موارد، اصطلاحات شناخت و تحقق بطور مترادف بکار گرفته شده است.

#### مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش

هزینه<sup>(۳)</sup> به معنای انقضای بهای تمام شده<sup>(۴)</sup> در فرایند ایجاد درآمد فروش تعریف شده است. بنابراین، برای ایجاد درآمد فروش، وقوع هزینه ضرورت دارد. چنانچه مرتبط کردن تمامی هزینه‌ها با درآمدهای فروش مشخص یا دوره‌های مالی معین امکان‌پذیر باشد، اندازه‌گیری هزینه با

Realization (۱)

Recognition (۲)

Expense (۳)

Expired Cost (۴)

مشکلات عمده‌ای روبرو نخواهد شد. اما، بسیاری از هزینه‌های با اهمیت را نمی‌توان با درآمدهای فروش مشخص مرتبط کرد و یا در بسیاری از موارد، هزینه‌ها موجب انتفاع در بیش از یک دوره مالی می‌شود.

فرایند شناخت انقضای بهای تمام شده (وقوع هزینه)<sup>(۱)</sup> برای مواردی نظیر استهلاک، بهای تمام شده کالای فروش رفته، سود تضمین شده و مخارج انتقالی به دوره‌های آتی<sup>(۲)</sup>، مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش<sup>(۳)</sup> نامیده شده است.

تبعیت از اصل مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش به معنای این است که هزینه‌ها بر اساس مبانی منصفانه و در ارتباط با شناخت درآمد فروش شناسایی شده است. بنابراین، اصل مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش، پس از اصل شناسایی درآمد فروش، دومین جنبه از تقدم اندازه‌گیری سود بر ارزشیابی داراییها و بدهیها، در سیستم فعلی حسابداری است که سمت‌گیری آن به سوی بهای تمام شده تاریخی است.

لازم به ذکر است که در حال حاضر، اصل مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش به دلایل زیر توسط برخی از صاحب‌نظران حسابداری مورد انتقاد قرار می‌گیرد. اولاً، رویکرد بهای تمام شده تاریخی غالباً موجب اندازه‌گیری کمتر از واقع هزینه‌ها در مقایسه با ارزش خدمات داراییهای منقضی شده می‌شود. ثانیاً، روشهای سیستماتیک و منطقی بکار گرفته شده بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری، کاملاً اختیاری است و با یک مسئله معین می‌توان با روشهای مختلف مواجه شد. این کمبود یا عدم دقت<sup>(۴)</sup> با اصطلاح مسئله تخصیص<sup>(۵)</sup> مورد اشاره قرار می‌گیرد که در فصول آینده کتاب مورد بحث قرار خواهد گرفت.

## اصول محدود کننده

اصول محدود کننده یعنی دومین گروه از اصول متمرکز بر نهاده‌ها، با میثاقهای تعدیل کننده<sup>(۶)</sup> مندرج در بیانیه شماره چهار هیأت اصول حسابداری (APB # 4) که به شرح زیر آمده است هم‌آهنگی دارد:

- 
- Expense Incurrence (۱)
  - Deferred Charges (۲)
  - Matching (۳)
  - Imprecision (۴)
  - Allocation (۵)
  - Modifying Conventions (۶)

منظور از میثاقهای تعدیل کننده، محدودیتهایی است که برای تعدیل بکارگیری اصول فراگیر اندازه گیری، به طور گسترده مورد قبول قرار گرفته اند. این میثاقهای تعدیل کننده، به منظور مواجهه با برخی از مشکلترین و بحث انگیزترین مسایل حسابداری مالی بتدریج ایجاد شده و تکامل یافته اند.<sup>۱</sup>

اصول محدود کننده محدودیتهایی را بر صورتهای مالی تحمیل می کند (مانند محافظه کاری - احتیاط) و با کنترلهایی را بر آن اعمال می نماید (مانند اهمیت و افشا).

#### محافظه کاری - احتیاط<sup>(۱)</sup>

محافظه کاری بدون تردید، جایگاهی بسیار با اهمیت در اذهان حسابداران داشته و توسط برخی از نویسندگان حسابداری، با اهمیت ترین اصل نامیده شده است. مثلاً، ارزشیابی موجودیها بر مبنای قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار، مثالی کلاسیک برای محافظه کاری است.

برخی از محققین حسابداری، محافظه کاری را به معنای تأثیر بیشتر اخبار بد (در مقایسه با سود گزارش شده) بر قیمت اوراق بهادار واحدهای انتفاعی تفسیر کرده اند. این تفسیر با برخی از آزمونهای استقرایی نیز پشتیبانی شده است. هیأت استانداردهای حسابداری مالی، در فهرست مفاهیم حسابداری شماره دو تا حدودی از اهمیت محافظه کاری کاسته زیرا، در سلسله مراتب ویژگیها ذکر از آن به عمل نیاورده است. اما در عین حال، محافظه کاری را واکنشی احتیاط آمیز در مقابل ابهامات<sup>(۲)</sup> موجود تلقی کرده است.

از دیدگاه تهیه کنندگان صورتهای مالی، محافظه کاری به عنوان کوششی برای انتخاب روشی از روشهای پذیرفته شده حسابداری که به یکی از موارد زیر منتج می شود، تعریف شده است:

۱. شناخت کندتر درآمد فروش،

۲. شناخت سریعتر هزینه،

۳. ارزشیابی کمتر داراییها، و یا

۴. ارزشیابی بیشتر بدهیها.

اما، در برخی از موارد، این ضوابط ممکن است با یکدیگر در تعارض قرار گیرند. در چنین مواردی، برای تعیین رویکرد محافظه کارانه لازم است ملاحظات مربوط به سود کمتر بر ارزشیابی بیشتر داراییها

(۱) Conservatism - Prudence

(۲) Uncertainties



مقدم شمرده شود. مثلاً، در ارزشیابی جاری داراییها، رویکردی که سود قابل توزیع<sup>(۱)</sup> نامیده می‌شود، منظور کردن سودهای غیر عملیاتی را در محاسبه سود مجاز نمی‌شمرد.

برای تأکید بر اهمیت محافظه کاری، چند دلیل اقامه شده است. دلیل اول این که بکارگیری قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار موجب کاستن ارزش موجودیها از لحاظ پرداخت مالیات بر اموال<sup>(۲)</sup> می‌شود. ضمناً حسابداران می‌توانند در مقابل خواسته‌های مدیرانی که قصد بالا بردن ارزش داراییها یا سود را برای افزایش قیمت سهام دارند مقاومت کنند<sup>(۳)</sup>. از دیدگاه تئوری نمایندگی که حقوق و مزایای مدیران را به سود گزارش شده مرتبط می‌کند، مدیران انگیزه قوی برای پنهان کردن اخبار بدی دارند که موجب کم شدن سود می‌شود. بنابراین، می‌توان محافظه کاری را مکانیسمی برای کنترل انگیزه‌های مدیران برای گزارش بیش از واقع سود تلقی کرد.

اما به موازات تغییر مبانی نظری حسابداری و قبول رویکردهای تئوریک جدید، می‌توان پیش‌بینی کرد و انتظار داشت که در آینده از اهمیت محافظه کاری کاسته شود.

#### افشا

در مطالعه تحقیقاتی شماره یک (1 - ARS) که در پیوست شماره یک این فصل آمده، افشا به عنوان یکی از مفروضات بنیادی دستوری<sup>(۴)</sup> مطرح شده است تا از گمراهی استفاده کنندگان گزارشهای مالی جلوگیری کند.

از آنجا که کمی کردن مفهوم افشای کافی برای استفاده کنندگان گزارشهای مالی مقدور نیست، نمی‌توان تعریف دقیقی نیز از آن ارائه کرد. هیأت استانداردهای حسابداری مالی نیز تعریفی برای مفهوم افشا ذکر نکرده، اگرچه در برخی از بیانیه‌ها در مورد آن بحث شده است<sup>(۵)</sup>.

مفهوم افشا، به اطلاعات مالی مربوط در متن و همراه با صورتهای مالی اساسی، شامل روشهای بکار گرفته شده در تهیه صورتهای مالی اشاره دارد. افشای اطلاعات همراه با و خارج از متن صورتهای مالی شامل موارد زیر است:

---

(۱) Distributable Income

(۲) Property Taxes این مالیات در کشور ایران مرسوم نیست.

(۳) این مسئله قبل از سقوط بورس نیویورک در سال ۱۹۲۹ میلادی مصداق داشته است.

(۴) Imperative Postulate

(۵) مثلاً SFAS No. 33 در مورد افشای صورتهای مالی تئوری بر مبنای قدرت خرید ثابت و ارزشهای جاری.

۱. تهیه و گزارش صورتهای مالی مکمل نظیر صورتهای مالی تورمی،
۲. افشای اطلاعاتی که نمی‌توان آنها را در متن صورتهای مالی گزارش کرد، از طریق یادداشتهای همراه صورتهای مالی،
۳. افشای رویدادهای با اهمیت بعد از تاریخ صورتهای مالی، از طریق یادداشتهای همراه،
۴. پیش‌بینی عملیات سال آینده، و
۵. تجزیه و تحلیل مدیریت از عملیات، در گزارشهای سالانه.

با توجه به دو دلیل ذکر شده زیر می‌توان انتظار داشت که در آینده، اهمیت مفهوم افشا افزایش یابد. اولاً به موازات افزایش پیچیدگی محیط تجارت، بیان اطلاعات مالی و عملیاتی با اهمیت، در چارچوب صورتهای مالی سنتی مشکل‌تر خواهد شد. ثانیاً، مجموعه‌ای از شواهد نشان می‌دهد که بازار سرمایه می‌تواند به سرعت اطلاعات تازه را جذب و در قیمت اوراق بهادار منعکس کند. بنابراین، بسیاری از تحلیل‌گرانی که بر مکانیسم کارآیی بازار اتکا می‌کنند، افشای بیشتر اطلاعات مالی و عملیاتی را خواستارند. اتکای روزافزون بر کارآیی بازار سرمایه و افشای بیشتر اطلاعات، در فصول بعدی مورد بررسی بیشتر قرار خواهد گرفت.

#### اهمیت (۱)

اهمیت که توسط هیأت استانداردهای حسابداری مالی به عنوان یک خاصه فراگیر توصیف شده، از بسیاری جهات مشابه ویژگی مربوط بودن<sup>(۲)</sup> است. زیرا، این مفهوم، اهمیت یک قلم یا گروهی از اقلام را از لحاظ مربوط بودن به تصمیم‌گیرهای استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی مورد توجه قرار می‌دهد. بنابراین، می‌توان اهمیت را روی دیگر سکه افشا تلقی کرد زیرا، آن چه که افشا می‌شود لزوماً باید حایز اهمیت باشد. اما باید توجه داشت که سطوح اهمیت معمولاً در موارد معین توسط حسابرسان تعیین می‌شود که می‌تواند میان حسابرسان، میان شرکتها و حتی از نظر یک حسابرس مشخص در طول زمان با تغییرات عمده‌ای مواجه گردد. علاوه بر این، استفاده‌کنندگان خارجی صورتهای مالی، از سطح اهمیت تعیین شده توسط حسابرس مطلع نمی‌شوند.

اهمیت را همچنین می‌توان از دیدگاه محدودیت استفاده‌کنندگان در استفاده و بکارگیری انبوهی از جزییات تفصیلی اطلاعات مد نظر قرار داد. اطلاعات مالی که برای تصمیم‌گیرهای سرمایه‌گذاری و اعطای اعتبار، مربوط محسوب می‌شوند را می‌توان با جزییات بسیار زیاد و به کمک رایانه‌ها در اختیار

Materiality (۱)

Relevance (۲)

استفاده کنندگان قرار داد. یکی از مسئولیتهای حسابداری در گزارشگری مالی این است که انبوه اطلاعات را به نحوی خلاصه گزارش کند که برای استفاده کنندگان مفهوم و مفید باشد. گزارش انبوه اطلاعات می تواند به اندازه گزارش کمتر از نیاز اطلاعات، همراه کننده تلقی شود. بنابراین، مفهوم اهمیت، محدودیتی را بر آن چه باید افشا شود اعمال می کند.

با توجه به تحقیقات زیادی که در باره اهمیت و سطح مطلوب آن انجام شده است می توان پیش بینی کرد که مفاهیم اهمیت و افشا، همراه با یکدیگر، در آینده حسابداری آثار عمده ای را بر جای گذارند.

#### عینیت (۱)

مفهوم عینیت در گذشته به طرق مختلف تفسیر شده است اما تفسیر مرجح آن به کیفیت شواهد زیربنایی رویدادهایی اشاره دارد که نهایتاً تلخیص و به شکل صورتهای مالی سازماندهی می شود. کیفیت شواهد نیز جدا از اشخاصی که وظیفه اندازه گیری را به عهده دارند ارزیابی می گردد. اما، در حال حاضر، عینیت از دیدگاه آمار و به معنای میزان اتفاق نظر میان اندازه گیرها مد نظر قرار می گیرد. با این ترتیب، به جای فرض بنیادی یا اصل محسوب کردن عینیت، آن را می توان جزء لاینفک فرایند اندازه گیری محسوب کرد. در بیانیه شماره چهار هیأت اصول حسابداری نیز این دیدگاه پذیرفته شده، اگرچه عنوان هدف کیفی حسابداری نیز به آن اطلاق شده و با اصطلاح قابلیت تایید (۲) مورد اشاره قرار گرفته است.

جنبه آماری مفهوم قابلیت تایید نیز در چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی ملحوظ گردیده است (۳).

### اصول متمرکز بر ستاندها

همان طور که قبلاً گفته شد، اصول متمرکز بر ستاندها، ویژگیهایی را بیان می کند که صورتهای مالی از دیدگاه استفاده کنندگان و تهیه کنندگان آن باید دارا باشند. بنابراین، لزوماً این مفاهیم تا حدودی بر یکدیگر منطبق و یا مکمل هم می باشند. مثلاً، قابلیت مقایسه (۴) به استفاده کنندگان صورتهای مالی مربوط است در حالی که توجه مفاهیم ثبات رویه (۵) و یکنواختی (۶) به تهیه کنندگان این صورتهای معطوف است.

Objectivity (۱)

Verifiability (۲)

Statement of Financial Accounting Concepts, No. 2. (۳)

Comparability (۴)

Consistency (۵)

Uniformity (۶)

## قابلیت مقایسه

قابلیت مقایسه، در گذشته به معنای بکارگیری روش یکسان برای رویدادهای مشابه توصیف شده اما این تعریف ساده انگاری است و از لحاظ عملیاتی کاربرد ندارد. قابلیت مقایسه در این بخش، از دیدگاه استفاده کنندگان صورتهای مالی مورد توجه قرار گرفته است و به میزان قابلیت اعتمادی<sup>(۱)</sup> اشاره دارد که استفاده کنندگان صورتهای مالی هنگام ارزیابی وضعیت مالی و نتایج عملیات به منظور مقایسه واحدهای انتفاعی مختلف یا پیش‌بینی سود و گردش وجوه نقد، برای آن صورتهای قابل هستند.

بنابراین، قابلیت مقایسه تا حدود زیادی به میزان یکنواختی بکار رفته در ثبت رویدادها و تهیه صورتهای مالی بستگی دارد. علیرغم نقش ثانویه قابلیت مقایسه (در مقایسه با یکنواختی)، لازم است به مفهوم فزونی منافع بر مخارج نیز توجه شود. با افزایش یکنواختی می‌توان قابلیت مقایسه را بهبود بخشید اما، امکان دارد که مخارج مربوط به آن، نسبت به منافع حاصل فزونی یابد.

## ثبات رویه

ثبات رویه به بکارگیری روشهای حسابداری یکسان توسط یک واحد انتفاعی معین در دوره‌های مالی متوالی اشاره دارد. چنانچه قابلیت اعتماد پیش‌بینی‌ها یا ارزیابی‌های مبتنی بر صورتهای مالی واحدهای انتفاعی در دوره‌هایی بیش از یک سال مورد توجه باشد، ثبات رویه لازم و حایز اهمیت است. چنانچه بدلیل بکارگیری روشی مربوطتر یا عینی‌تر، تغییری در روشهای حسابداری ایجاد شود لازم است افشای کافی برای استفاده کنندگان انجام و نظر حسابرس مربوط صریحاً اعلام شود.

ثبات رویه در واقع، یکی از جنبه‌های یکنواختی است. برخی از صاحب‌نظران حسابداری بر این باورند که به دلیل تفاوت‌های موجود میان واحدهای انتفاعی به ویژه در صنایع گوناگون نمی‌توان به یکنواختی روشهای حسابداری در تمامی واحدهای انتفاعی دست یافت. بنابراین، رعایت ثبات رویه در داخل یک واحد انتفاعی و افشای کافی در مواردی که تغییری در تکنیکهای حسابداری داده می‌شود، هدفی است که در ارتباط با اصول متمرکز بر ستانده‌های حسابداری می‌توان لحاظ کرد.

## یکنواختی

یکنواختی همواره یکی از موضوعهای بحث‌انگیز حسابداری بوده است و خواهد بود. اما، در ارتباط با یکنواختی، جنبه‌های مختلفی مطرح است که در تمامی موارد مورد توجه قرار نگرفته است. تفسیرهایی که در گذشته برای یکنواختی ارائه شده شامل موارد زیر بوده است:

Reliability (۱)

۱. مجموعه‌ای از اصول یکنواخت حسابداری برای تمامی واحدهای انتفاعی که تفسیر و بکارگیری آن در اختیار هر یک از واحدهای انتفاعی باشد.
۲. بکارگیری روشهای حسابداری یکسان در وضعیتهای مشابه، بدون توجه به وضعیتهای متفاوت (یکنواختی مطلق<sup>(۱)</sup>).
۳. بکارگیری روشهای حسابداری مشابهی که تفاوت در وضعیتهای اقتصادی را نیز مد نظر قرار دهد (یکنواختی محدود<sup>(۲)</sup>).

تعاریف دوم و سوم بالا با تعریف اول از این لحاظ تفاوت دارد که میزان یکنواختی را به تفسیر رویدادهای مالی نیز تسری می‌دهد. اما در روش اول، تنها یک چارچوب نظری گسترده توصیه می‌شود که مبنای تفسیر رویدادهای مالی قرار می‌گیرد. تفاوت بین یکنواختی مطلق و یکنواختی محدود را می‌توان به کمک مثالهایی روشن ساخت. مثلاً هیأت استانداردهای حسابداری مالی<sup>(۳)</sup>، به هزینه منظور کردن مخارج تحقیق و توسعه را الزامی کرده است که نمونه‌ای از یکنواختی مطلق محسوب می‌شود. بدیهی است که در این استاندارد، گردش وجوه نقد مورد انتظار از مخارج تحقیق و توسعه در وضعیتهای مختلف مورد توجه قرار نگرفته است. از سوی دیگر، در موضوع تمایز بین اجاره‌های عملیاتی و سرمایه‌ای، هیأت مزبور ضوابطی را برای انتخاب روش مناسب توصیه کرده است که نمونه‌ای از یکنواختی محدود به شمار می‌آید<sup>(۴)</sup>. موضوع یکنواختی مطلق و یکنواختی محدود، در فصول آینده مورد بحث بیشتری قرار خواهد گرفت.

## ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری

آن چه که در بخش قبل تحت عنوان اصول متمرکز بر ستاندهای حسابداری مطرح شد، توسط هیأت استانداردهای حسابداری مالی<sup>(۵)</sup> و همچنین در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی ایران<sup>(۶)</sup> بسط داده شده و تحت عنوان **ویژگیهای کیفی اطلاعات**<sup>(۷)</sup> تشریح گردیده است. اگرچه این مبحث با تفصیل کافی در فصول بعد این کتاب مطرح خواهد شد اما در این جا به اختصار، عناوین این ویژگیها بر اساس بیانیه هیأت استانداردهای حسابداری مالی و همچنین مبانی نظری و گزارشگری مالی ایران به شرح زیر ذکر می‌گردد:

Rigid Uniformity (۱)

Finite Uniformity (۲)

SFAS, No. 2 (۳)

SFAS, No. 13 (۴)

Statement of Financial Accounting Concepts, SFAC No. 2 (۵)

مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی ایران، نشریه شماره ۱۱۳ سازمان حسابرسی صفحات ۵۷ - ۴۹. (۶)

Qualitative Characteristics of Information (۷)

## محدودیت فراگیر - فزونی منافع بر مخارج

### ویژگیهای مربوط به استفاده کنندگان

- قابل فهم بودن
- فایده در تصمیم‌گیری
- مربوط بودن
  - سودمندی در پیش‌بینی
  - سودمندی در ارزیابی
  - به موقع بودن
- قابلیت اعتماد
  - قابلیت تأیید
  - بی‌طرفانه بودن
  - صداقت در اندازه‌گیری
- قابلیت مقایسه
  - ثبات رویه

### تعیین سطح ریالی برای شناخت اقلام - اهمیت

ویژگیهای کیفی اطلاعات در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری ایران نیز به شرح زیر عنوان و تشریح شده است:

- قابل فهم بودن
- فایده در تصمیم‌گیری
- مربوط بودن
  - سودمندی در ارزیابی
  - سودمندی در پیش‌بینی
  - به موقع بودن

- قابلیت اعتماد
- قابلیت تأیید
- بی طرفانه بودن
- معتبر بودن
- کامل بودن
- صحیح بودن
- رجحان محتوا بر شکل
- قابلیت مقایسه
- ثبات رویه
- افشای کافی

### تئوریهای مربوط به حقوق صاحبان سرمایه<sup>(۱)</sup>

تعامل واحدهای انتفاعی با مالکان، در حسابهای مربوط به حقوق صاحبان سرمایه منعکس می‌شود. در برخی از تئوریهای قیاسی کوشش شده است که این ارتباطات نشان داده شود. بررسی این تئوریها به منظور تفسیر حقوق صاحبان سرمایه منعکس در حسابهای مربوط و همچنین تعیین برخی از اجزای سود مفید می‌باشد. در گذشته، این تئوریهای دستوری، توجه زیادی را جلب کرده است اما امروزه، این تئوریها در مقایسه با رویکردهای استقرایی - مشاهده‌ای جدید، نقشی ثانویه دارند. مشکل تئوریهای مورد بحث این است که علیرغم اهمیت ارتباط واحد انتفاعی با مالکان آن، این ارتباطات، مبنای کامل و مناسبی را برای تعریف و تفسیر تمامی رویدادهای واحد انتفاعی ایجاد نمی‌کند. برخی از نویسندگان حسابداری اظهار داشته‌اند که به منظور دستیابی به ثبات رویه، لازم است یکی از تئوریهای حقوق صاحبان سرمایه انتخاب و بکار گرفته شود. اگرچه این نقطه نظر جای بحث و تأمل دارد، اما شرح این تئوریها می‌تواند تا حدودی روشنگر باشد.

### تئوری مالکانه<sup>(۲)</sup>

در این تئوری فرض بر این است که مالکان و واحدهای انتفاعی از یکدیگر جدا نیستند. این تئوری که به اوایل قرن هیجدهم بر می‌گردد، اقتصادهایی را که به طور عمده متشکل از واحدهای اداره شده

---

(۱) Equity Theories

(۲) Proprietary Theory

توسط مالکان بوده است به خوبی توصیف می‌کند. برخی از صاحبان نظران بر این باورند که پس از انقلاب صنعتی و تشکیل و رشد شرکتهای بزرگ، در اواخر قرن نوزدهم، تئوری مالکانه تعدیل شده است. در آن زمان، بسیاری از اصلاح طلبان، درخواست دخالت دولت را در این قبیل واحدهای اقتصادی بزرگ داشتند. نظریه پردازان تئوری مالکانه کوشش کردند که مالکان واحدهای انتفاعی را در مرکزیت واحدهای انتفاعی قرار دهند و اندازه گیری سود قابل توزیع میان مالکان را، به جای تعلق سود و سرمایه به شرکت سهامی، مشروعیت بخشند.

در تئوری مالکانه، داراییها متعلق به صاحبان واحد انتفاعی است، بدهیها تعهدات آنان است و حقوق صاحبان سرمایه به مالکان مربوط است. بنابراین، بر اساس این تئوری، معادله ترازنامه به شرح زیر است:

#### حقوق مالکان = مجموع بدهیها - مجموع داراییها

هزینه‌ها نیز شامل دستمزد کارکنان، مالیات و بهره (به جز سود سهام ممتاز و عادی) می‌باشد. به بیان دیگر، سود موجب افزایش خالص داراییها یا حقوق صاحبان سرمایه می‌شود. اصول بکارگیری تئوری مالکانه، با اندازه گیری اجزای سودی که امروزه بر اساس سیستم بهای تمام شده تاریخی انجام می‌شود هم‌آهنگی دارد اگرچه صاحبان سرمایه، آن طور که تئوری مالکانه پیشنهاد می‌کند، بر حسابهای حقوق صاحبان سرمایه کنترل ندارند. علاوه بر این، ارتباط بین واحدهای انتفاعی و مالکان آن، از زمان ایجاد شرکت‌های سهامی بزرگ، در جوامعی که از لحاظ فن‌آوری پیشرفته محسوب می‌شوند، بکلی تغییر یافته است.

برخی از نظریه پردازان تئوری مالکانه، سود قابل توزیع میان سهامداران را بسیار با اهمیت تلقی می‌کنند در حالی که برخی دیگر، ثروت را که توسط ترازنامه ارائه می‌شود، با اهمیت‌تر از مفهوم سود می‌دانند. در نتیجه، به نظر گروه اخیر، تعدیل ارقام بر مبنای قدرت خرید (سطح عمومی قیمت‌ها) یا ارزشهای جاری، جزء لاینفک تئوری مالکانه است در حالی که در تئوری شخصیت حسابداری<sup>(۱)</sup> این چنین نیست. علیرغم نقاط نظر متفاوت در تئوری مالکانه و تئوری شخصیت حسابداری، هیچیک از این تئوریها نمی‌تواند مبنای منطقی کافی را برای توجیه سیستم بهای تمام شده تاریخی یا عدول از آن ایجاد کند.



## تئوری شخصیت حسابداری

نارضایی از جهت‌گیریهای تئوری مالکانه، موجب تدوین تئوری واحد حسابداری شده که معمار اصلی آن پروفیسور پی‌تون<sup>(۱)</sup> بوده است. در تئوری شخصیت حسابداری، واحد انتفاعی و صاحبان آن از یکدیگر متمایز و تفکیک شده‌اند. به بیان دیگر، واحد انتفاعی موجودیتی مستقل و هویتی متمایز از مالک یا مالکان آن دارد. داراییها متعلق به واحد انتفاعی است؛ طلبکاران و صاحبان سرمایه نیز سرمایه‌گذاران در این داراییها هستند که حقوق و ادعاهای متفاوتی نسبت به آن دارند. معادله ترازنامه در این تئوری به شرح زیر است:

### مجموع داراییها = مجموع بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه

بر اساس تئوری مطلق شخصیت حسابداری، حسابهای حقوق صاحبان سهام و همچنین سؤال مربوط به ادعای اولیه نسبت به سود واحد انتفاعی، ماهیتی دوگانه دارند. سهامداران، حقوقی نسبت به دریافت سود سهام در صورت تصویب، حق رای در مجامع عمومی شرکت و تسهیم خالص داراییها پس از تسویه تمامی ادعاها دارند. اما، حسابهای حقوق صاحبان سهام معرف حقوق مالکانه سهامداران نیست بلکه ادعای آنها را به عنوان سهامداران شرکت منعکس می‌کند. بطور مشابه، سود واحد انتفاعی به سهامداران تعلق ندارد اگرچه مبلغ آن، پس از تأمین سایر ادعاها، به بستانکار حقوق صاحبان سهام منظور می‌شود. سود واحد انتفاعی قبل از تصویب سود سهام، به تأمین‌کنندگان سرمایه شرکت تعلق ندارد بنابراین، بهره و سود سهام هیچیک از سود کم نمی‌شود.

چنانچه از تئوری شخصیت حسابداری استنتاج منطقی به عمل آید، (تئوری تعدیل شده شخصیت حسابداری) علیرغم وجود ادعای سهامداران، حساب حقوق صاحبان سرمایه متعلق به شرکت است. علاوه بر این، سود نیز به واحد انتفاعی تعلق دارد. بنابراین بهره و سود سهام هر دو از سود کسر می‌شود.

یکی از صاحب‌نظران حسابداری<sup>(۲)</sup>، تفسیر محدودتری از تئوری شخصیت حسابداری به شرح زیر ارائه کرده است. سمت چپ ترازنامه شامل چهار بخش اصلی است: بدهیها، حقوق سهامداران<sup>(۳)</sup>، منافع سهامداران<sup>(۴)</sup>، و حقوق واحد انتفاعی<sup>(۵)</sup>. حقوق سهامداران شامل سرمایه‌های سهامداران و منافع سهامداران شامل سود سهام پرداخت نشده مربوط به سهام عادی و سهام ممتاز است. حقوق واحد انتفاعی نیز مترادف سود انباشته تلقی شده اما به میزان سود سهام پرداخت نشده از آن کمتر است.

(۱) Payton, 1922, PP 50 - 84

(۲) Anthony, Robert N. (1983). "Tell It Like It Was", Richard D. Irwin, Inc., PP, 92-98

(۳) Shareholders Equity

(۴) Equity Interest

(۵) Entity Equity

اگر چه تئوری شخصیت حسابداری، شرح مفیدی را از ارتباط بین واحد انتفاعی و صاحبان آن ارائه می‌کند. اما دوگانگی آن در مورد سود و حقوق صاحبان سرمایه (در شکل سنتی تئوری واحد حسابداری) موجب شده است که در بیانیه‌های مجمع حرفه‌ای حسابداری، جایگاه مستحکمی بدست نیاورد.

## تئوری حقوق مازاد

تئوری حقوق مازاد<sup>(۱)</sup>، تغییری نسبت به تئوری مالکانه و تئوری شخصیت حسابداری به شمار می‌آید. این تئوری که توسط یکی دیگر از نظریه پردازان حسابداری تدوین شده است<sup>(۲)</sup>، دارندگان حقوق مازاد را گروهی می‌شناسد که حقوق آنان در آخرین اولویت از میان تمامی ادعاهای موجود نسبت به واحد انتفاعی قرار دارد. این گروه متشکل از سهامداران عادی است که اعضای آن می‌تواند در رویدادهای مختلف تغییر یابد. سهامداران عادی، پذیرندگان نهایی مخاطره مربوط به واحد انتفاعی می‌باشند. علایق این گروه، حاشیه اطمینانی را برای گروههای دیگری که در ادعاهای خود اولویت دارند (مانند سهامداران ممتاز یا دارندگان اوراق قرضه) فراهم می‌کند.

فرض بنیادی تئوری حقوق مازاد حاکی از این است که اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری (مثلاً پیش‌بینی گردش وجوه نقد) باید در اختیار دارندگان حقوق مازاد قرار داده شود. معادله ترازنامه در این تئوری به شرح زیر است:

(سایر حقوق مشخص مانند بدهیها و حقوق سهامداران ممتاز) - مجموع داراییها = حقوق مازاد

در این تئوری نیز داراییها متعلق به واحد انتفاعی است که در اختیار مدیریت قرار گرفته است و هدف مدیریت به حداکثر رسانیدن ارزش حقوق مازاد می‌باشد. سود نیز پس از تسویه تمامی ادعاهای دیگر به دارندگان حقوق مازاد تعلق می‌گیرد. بر اساس تئوری حقوق مازاد، بهره و سود سهام ممتاز نیز باید در محاسبه سود واحد انتفاعی ملحوظ شوند.

یکی دیگر از صاحبان نظران حسابداری، در تحلیل تئوری حقوق مازاد بر این باور است که باید بین بدهی و حقوق صاحبان سهام تمایز قایل شد<sup>(۳)</sup>. این نقطه نظر بر ادبیات مدیریت مالی<sup>(۴)</sup> و اهرم مالی<sup>(۵)</sup>

(۱) Residual Equity Theory

(۲) Stabus, George (1961), "Accounting to Investors", University of California Press, PP 17-27

(۳) Clark, Myrtle W. (1993), "Entity Theory, Modern Capital Structure Theory, and Distinction Between Debt and Equity", Accounting Horizon (September 1993), PP 14-31.

(۴) Finance

(۵) Financial leverage

مبتنی است. اهرم مالی انتخابی واحد انتفاعی بر مخاطره و بازده مورد انتظار سهامداران عادی تأثیر می‌گذارد. هر قدر اهرم مالی بالاتر باشد، مخاطره تقبل شده توسط سهامداران عادی بیشتر و بازده مورد انتظار آنان نیز بیشتر خواهد بود. با توجه به این که در ادبیات مدیریت مالی، ادعاهای سهامداران ممتاز نیز نوعی بدهی تلقی شده است، به نظر نویسندگان بالا، در محاسبه نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، لازم است سهام ممتاز نیز در شمار بدهی‌ها منظور شود. این نقطه نظر با تئوری حقوق مازاد هم‌آهنگی دارد.

اگرچه تدوین تئوری حقوق مازاد نسبتاً جدید است اما در تبیین هدفهای اندازه‌گیری سود، از لحاظ توان پیش‌بینی گردش وجوه نقد آتی و تناسب با تئوریهای مدیریت مالی، نقش داشته است.

### تئوری وجوه

یکی از نظریه‌پردازان حسابداری، تئوری وجوه<sup>(۱)</sup> را تدوین کرده است که عدولی از تئوری شخصیت حسابداری و تئوری مالکانه به شمار آید<sup>(۲)</sup> در این تئوری، وجوه به معنای گروهی از داراییها و محدودیتهای مربوط تعریف شده که برای منظور خاص تخصیص یافته است. این گروه ممکن است توان ایجاد سود داشته یا نداشته باشد. معادله ترازنامه در این تئوری به شرح زیر است:

مجموع داراییها = مجموع محدودیتهای اعمال شده بر داراییها

محدودیتهای اعمال شده بر داراییها نیز می‌تواند به دلیل بدهیها یا وجوه سرمایه اهدایی باشد. بر اساس این تئوری، وجوه سرمایه‌گذاری شده باید بدون تغییر باقی بماند مگر این که اختیار خاصی برای تصفیه کلی یا جزیی اعطا شده باشد. محدودیتهای همچنین شامل مقاصد معین برای بکارگیری داراییها (به موجب قانون یا قرارداد) نیز می‌باشد. تئوری وجوه، بر اساس تعریف بالا، قابل بکارگیری در سازمانهای دولتی یا غیر انتفاعی است.

### تئوری مدیریت

یکی از نظریه‌پردازان استرالیایی که از مفاهیم "وجوه" و "شخصیت حسابداری" راضی نبوده، تئوری مدیریت<sup>(۳)</sup> را تدوین و ارائه کرده است<sup>(۴)</sup>. بر اساس این تئوری، مدیریت برای انجام وظایف

(۱) Fund Theory

(۲) Vatter, William J (1947), "The Fund Theory of Accounting and its Implications for Financial Reports", University of Chicago Press.

(۳) Commander Theory

(۴) Goldberg, Louis (1965), "An Inquiry Into the Nature of Accounting", American Accounting Association.

برنامه‌ریزی و کنترل، به نمایندگی از طرف صاحبان سرمایه، به اطلاعات نیازمند است. اگرچه این تئوری بیشتر به حسابداری مدیریت مربوط است اما، مدیریت در ایفای وظیفه مباشرت خود ناگزیر باید دیدگاههای خود را به سرمایه‌گذاران منتقل کند.

تئوری مدیریت به جای حل مسایل حسابداری مالی می‌تواند موضوعهای بحث‌انگیز جدیدی را ایجاد نماید. مثلاً، تئوری نمایندگی<sup>(۱)</sup>، ده سال پس از تئوری مدیریت تدوین و ارائه شده است. علاوه بر این، استفاده سرمایه‌گذاران از صورتهای مالی، در تئوری مدیریت تا حدودی مبهم گذاشته شده است. به نظر نویسندگان بالا، علایق سهامداران محدود به ارقام و اعدادی است که تصویری کلی را از واحد انتفاعی ارائه می‌دهند. مثلاً به جای معیارهای عملیاتی نظیر سود و بازده فروش، ارائه سود سهام و بازده سرمایه‌گذاری برای سهامداران کافی است.

### جمع‌بندی تئوریهای مربوط به حقوق صاحبان سرمایه

در صفحات قبل، پنج تئوری حقوق صاحبان سرمایه به اختصار مورد بحث قرار گرفت. همان طور که در ابتدای این مبحث عنوان شد، این تئوریها توان ایجاد مبنایی با ثبات را برای قیاس تمامی رویدادهای حسابداری ندارد زیرا دیدگاه محدودی را در باره رابطه واحد انتفاعی با مالکان ارائه می‌کند. با این وجود، از لحاظ تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری، بررسی این تئوریها می‌تواند مفید واقع شود. اما نظر کلی صاحب‌نظران تئوری حسابداری بر این است که برای محاسبه سود، هزینه بهره باید از آن کسر شود و سود سهام نیز توزیع سود محسوب گردد. این ساختار برای مدتهای مدید مورد پذیرش بوده و بکار گرفته شده است. لذا تغییر اساسی آن می‌تواند از لحاظ استفاده کنندگان، در هم گسیختگی ایجاد کند بدون این که مزایای عمده‌ای در بر داشته باشد. ساختار بالا، تا حدود زیادی با تئوری مالکانه هم‌آهنگی دارد. جدا از موضوع هزینه بهره و توزیع سود سهام، در سایر وضعیتها و موارد، تئوری شخصیت حسابداری می‌تواند کارساز باشد. در فصول آینده و در مباحث بعدی، بکارگیری تئوری مالکانه و تئوری شخصیت حسابداری با تفصیل بیشتری تشریح خواهد شد.

### خلاصه

در این فصل، به منظور ارائه رویکرد "مفروضات بنیادی - اصول" که چارچوب نظری هیأت اصول حسابداری محسوب می‌شود، ابتدا مطالعات تحقیقاتی شماره یک و سه تشریح و نقد شد. سپس مفاهیم حسابداری شامل مفروضات بنیادی و اصول حسابداری مورد بحث قرار گرفت. در مقوله

مفروضات بنیادی حسابداری، تداوم فعالیت، دوره مالی، تفکیک شخصیت و اندازه‌گیری بر حسب پول تشریح گردید. اصول حسابداری نیز در طبقه‌بندی اصول متمرکز بر نهاده‌ها و اصول متمرکز بر ستانده‌ها ارائه شد. اصول متمرکز بر نهاده‌ها نیز به نوبه خود به دو گروه اصول حاکم بر قواعد کلی عملیات و اصول محدود کننده طبقه‌بندی گردید. اصول حاکم بر قواعد کلی عملیات شامل شناخت (تحقق) درآمد فروش، مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش می‌باشد. اصول محدود کننده نیز شامل محافظه کاری - احتیاط، افشا، اهمیت و عینیت است.

اصول متمرکز بر ستانده‌ها، شامل مفاهیم قابلیت مقایسه، ثبات رویه و رعایت یکنواختی نیز ارائه گردید.

به منظور مقایسه اصول مطروحه بالا با مفاهیمی که تحت عنوان ویژگیهای کیفی اطلاعات در چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا و مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی ایران مطرح شده است، فهرست این ویژگیهای ارائه شد.

در انتهای فصل، تئوریهای حقوق صاحبان سرمایه شامل تئوری مالکانه، تئوری شخصیت حسابداری، تئوری حقوق مازاد، تئوری وجوه و تئوری مدیریت تشریح و نقد گردید.

به طور کلی در فصل سوم، رویکرد "مفروضات بنیادی - اصول" که چارچوب کار هیأت اصول حسابداری بوده است به تفصیل تشریح شد. اهمیت این رویکرد در دهه ۱۹۷۰ میلادی کاهش یافت و جای خود را به رویکرد هدفها - استانداردها واگذار کرد. این رویکرد جدید مبتنی بر تحقیقاتی است که به طور گسترده نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان را مورد توجه قرار داده و در نتیجه هدفهای صورتهای مالی را کانون توجه شناخته است.

با توجه به مراتب بالا، در فصل بعد، مفاهیم و بیانیه‌هایی مورد بررسی قرار می‌گیرد که پس از کاهش اهمیت رویکرد "مفروضات بنیادی - اصول" مطرح شده است.

## ضمیمه شماره یک - فصل سوم

### فهرست مفروضات بنیادی مطالعه تحقیقاتی شماره یک (ARS 1)

#### مفروضات بنیادی منبعث از محیط اقتصادی - سیاسی

- ۱ - A اطلاعات کمی در تصمیم‌گیریهای منطقی اقتصادی و انتخاب راه حل بهینه از میان راه‌های موجود، استفاده از اطلاعات کمی مفید است.
- ۲ - A مبادله بیشتر کالاها و خدمات تولیدی در بازار مبادله می‌شود و توسط تولیدکننده به مصرف نمی‌رسد.
- ۳ - A تفکیک شخصیت فعالیتهای اقتصادی توسط شخصیتها یا واحدهای خاص انجام می‌شود. هر گونه گزارشی که در باره این فعالیتها تهیه می‌شود باید واحد انتفاعی گزارشگر را مشخص کند.
- ۴ - A دوره مالی فعالیتهای اقتصادی در دوره‌ای معین انجام می‌شود. هر گونه گزارشی که در باره این فعالیتها تهیه می‌شود باید دوره مالی مربوط را مشخص کند.
- ۵ - A واحد اندازه‌گیری پول، مقیاس مشترک اندازه‌گیری است که بر حسب آن، کالاها، خدمات و سرمایه اندازه‌گیری می‌شود. هر گونه گزارش مالی نیز باید پول مورد استفاده (مثلاً ریال) را مشخص کند.

#### مفروضات منبعث از سیستم حسابداری

- ۱ - B صورتهای مالی نتایج فرآیند حسابداری در مجموعه صورتهای مالی اساسی و (مربوط به ۱ - A) مربوط ارائه می‌شود که ضمن گفتگو با یکدیگر، بر اطلاعات مالی یکسانی مبتنی می‌باشند.
- ۲ - B قیمت‌های بازار اطلاعات حسابداری بر قیمت‌هایی مبتنی است که در گذشته، حال یا آینده، در مبادلات بازار تحقق یافته است یا انتظار تحقق آن وجود دارد.

۳ - B تفکیک شخصیت  
(مربوط به ۳ - A)  
نتایج فرایند حسابداری در ارتباط با شخصیت حسابداری معین گزارش می‌شود.

۴ - B موقتی بودن  
(مربوط به ۴ - A)  
نتایج عملیات کوتاه مدت جنبه موقت دارد زیرا، در اغلب موارد، تخصیص بین گذشته، حال و آینده ضروری است.

### مفروضات دستوری

۱ - C تداوم فعالیت  
شخصیت حسابداری برای مدت نامعین به عملیات خود ادامه می‌دهد مگر این که شواهدی بر خلاف آن موجود باشد.

۲ - C عینیت  
تغییر در داراییها و بدهیها و آثار آن بر درآمد، هزینه، سود انباشته و امثالهم را نباید قبل از امکان اندازه‌گیری عینی آن، به طور رسمی شناسایی و در حسابها منعکس کرد.

۳ - C ثبات رویه  
روشهای بکار گرفته شده در یک شخصیت حسابداری معین باید برای اندازه‌گیری وضعیت مالی و فعالیت‌های آن مناسب باشد و دوره‌های مالی مختلف بطور یکنواخت اجرا شود.

۴ - C ثبات واحد اندازه‌گیری  
گزارشهای حسابداری باید بر واحد اندازه‌گیری (بر حسب پول) با ثباتی مبتنی باشد.

۵ - C افشا  
گزارشهای حسابداری باید برای جلوگیری از گمراهی استفاده کنندگان، موارد لازم را به حد کافی افشا کنند.

## فهرست موقت اصول کلی حسابداری برای واحدهای انتفاعی (ARS ۳)

اصولی که در این بخش خلاصه شده، بدواً به صورتهای مالی تهیه و ارائه شده به اشخاص ثالث (از طرف مدیریت) مربوط است. مفروضات بنیادی مطروحه در ARS ۱، بخش اصلی و لاینفک این اصول محسوب می شود.

اصول کلی تدوین یافته در مطالعه تحقیقاتی شماره ۳ به شرح زیر است:

۱. سود، محصول کل فرایند فعالیتهای تجاری است. بنابراین، هر قاعده یا روش حسابداری که سود را به بخشی از کل فرایند فعالیت تجاری تخصیص دهد، باید بطور مستمر مورد بازبینی و ارزیابی قرار گیرد تا از تخصیص مطلوب و منصفانه سود به دوره های مالی معین اطمینان حاصل شود.

۲. تغییر در منابع واحد انتفاعی باید بر حسب مبالغ مربوط به موارد زیر طبقه بندی گردد:

الف - تغییرات قدرت خرید پول که به ارائه مجدد سرمایه (بدون شمول درآمد و هزینه) منتج می شود.

ب - تغییر ارزشهای جایگزینی (بالا تر یا پایین تر از اثر تغییر قدرت خرید پول) که به سود یا زیان غیر عملیاتی منتج می شود.

ج - فروش یا سایر انتقالات، و یا شناسایی ارزش خالص بازیافتنی که به درآمد فروش یا سود غیر عملیاتی منتج می شود.

د - سایر موارد شامل نمو طبیعی یا کشف منابع طبیعی جدید.

۳. تمامی داراییهای واحد انتفاعی، صرف نظر از این که از طریق سرمایه گذاری مالکین یا اعتبار دهندگان، یا سایر طرق تحصیل شده باشد، باید در حسابها منعکس و در صورتهای مالی گزارش شود. وجود یک فقره دارایی، از طریق تحصیل آن مستقل است.

۴. مسئله اندازه گیری (ارزشیابی) داراییها به موضوع اندازه گیری خدمات آتی آن مربوط است و دست کم به سه مرحله زیر بستگی دارد:

الف - تعیین این که آیا خدمات آتی وجود دارد یا خیر،

ب - برآورد کمیت خدمات، و



ج - انتخاب روش، مینا یا فرمولی برای ارزشیابی کمیّت خدمات برآورده شده در بند (ب) بالا. بطور کلی، انتخاب مینای ارزشیابی می‌تواند بر اساس یکی از سه قیمت زیر انجام شود:

(۱) قیمت مبادله گذشته، بهای تمام شده تحصیل یا سایر مینای اولیه ارزشیابی. در صورت انتخاب این مینا، هیچگونه سود یا زیانی قبل از فروش دارایی یا انتقال آن از واحد انتفاعی شناسایی نمی‌شود.

(۲) قیمت جاری مبادله مانند ارزش جایگزینی. در صورت انتخاب این مینا، سود یا زیان در دو مرحله به شرح زیر شناسایی می‌شود. در مرحله اول، بخشی از سود یا زیان در دوره یا دوره‌های مالی شروع شده از تحصیل تا زمان بکارگیری دارایی شناسایی می‌شود. در مرحله دوم، باقیمانده سود یا زیان در زمان فروش یا انتقال دارایی شناسایی می‌گردد (مابه‌التفاوت قیمت فروش و ارزش جایگزینی).

(۳) قیمت آتی مبادله مانند پیش‌بینی قیمت فروش. در صورت انتخاب این مینا، سود یا زیان قبلاً در حسابها شناسایی شده است و هنگام فروش یا انتقال دارایی، سود یا زیانی شناسایی نخواهد شد.

روش ارزشیابی مناسب و تخصیص سود به دوره‌های مالی، تا حدود زیادی به برآورد منافع آتی دارایی مورد نظر، صرف‌نظر از مینای ارزشیابی منتخب، بستگی دارد. نیاز به داشتن برآورد، غیر قابل پرهیز است و با بکارگیری هیچ فرمولی نمی‌توان آن را حذف کرد.

روشهای ارزشیابی طبقات مختلف دارایی [در ارتباط با اصل کلی شماره (۴) بالا] به شرح زیر است:

الف - تمامی داراییهایی که به شکل پول یا ادعای پولی است باید بر اساس ارزش فعلی (تنزیل شده) یا هم‌تراز آن انعکاس یابند. نرخ تنزیل مورد استفاده نیز نرخ مؤثر بازار هنگام تحصیل دارایی است.

در مورد حسابهای دریافتنی کوتاه مدت که اثر بهره ناچیز است، تنزیل به زمان حال ضرورت ندارد. ارزش دفتری حسابهای دریافتنی نیز باید بر اساس ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول کاهش یابد و هزینه‌های وصول نیز در حسابهای مربوط منعکس شود. چنانچه ادعای پولی از لحاظ مبلغ یا زمان وصول با ابهام مواجه است، لازم است بر مینای ارزش جاری بازار ثبت گردد. اگر ارزش جاری بازار نیز مبهم یا غیر قابل اطمینان است، لازم است دارایی بر مینای بهای تمام شده منعکس شود.

ب - موجودیهایی که آماده برای فروش بر حسب قیمت‌های معلوم می‌باشد و هزینه‌های فروش آن نیز قابل پیش‌بینی است باید بر مبنای ارزش خالص بازیافتنی ثبت و درآمد فروش مربوط نیز در همان زمان شناسایی شود. سایر اقلام موجودی باید بر مبنای ارزشهای جاری (ارزشهای جایگزینی) ثبت و سود یا زیان مربوط جداگانه گزارش شود. حسابداری موجودیها (بر اساس هر یک از مبانی بالا) به ثبت درآمد فروش، سود یا زیان، قبل از این که از طریق فروش اعتبار یابد، منتج و بهر حال بخشی از سود خالص دوره مالی وقوع آن محسوب می‌گردد.

در مواردی که بهای تمام شده تحصیل، تقریبی از ارزشهای جاری (ارزشهای جایگزینی) است می‌توان بهای تمام شده تحصیل را مورد استفاده قرار داد. اما در تمامی موارد، مبنای اندازه‌گیری بکار گرفته شده باید توسط شخص واجد صلاحیت دیگر بازبینی و تأیید شود.

ج - تمامی اقلام اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات باید بر مبنای بهای تمام شده تحصیل ثبت شود که این مبنا نیز باید بر اساس تغییر قدرت خرید پول (در صورتهای مالی اساسی یا مکمل) تعدیل گردد. در گزارشهای مالی خارجی و در هنگام رویدادهای با اهمیتی نظیر تجدید سازمان، ادغام با واحدهای دیگر و یا شرکت فرعی شدن، لازم است اقلام اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات بر مبنای ارزشهای جایگزینی جاری ارائه مجدد گردد.

د - سرمایه‌گذاری در اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات (بر مبنای بهای تمام شده یا سایر مبانی ارزشیابی) باید طی عمر مفید برآوردی آن مستهلک شود. روش انتخابی برای استهلاک نیز باید متناسب با توان دارایی از لحاظ جریان منافع آتی باشد.

ه - تمامی داراییهای نامشهود نظیر حق اختراع، حق انتشار، تحقیق و توسعه و سرقفلی<sup>(۱)</sup> باید بر مبنای بهای تمام شده ثبت شود و این مبنا نیز بر اساس تغییر قدرت خرید پول (در صورتهای مالی اساسی یا مکمل) تعدیل گردد. داراییهای نامشهودی که عمر محدود دارند باید طی عمر مفید مربوط مستهلک و به هزینه منظور شوند. اقلام دارای عمر مفید نامحدود نیز بدون استهلاک در حسابها باقی می‌مانند.

چنانچه مبلغ سرمایه‌گذاری (بر مبنای بهای تمام شده یا سایر مبانی ارزشیابی) در اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و همچنین داراییهای نامشهود بر اثر تجدید ارزیابی، افزایش یا کاهش یابد، مبلغ استهلاک مربوط نیز باید بر اساس مبلغ جدید محاسبه شود.

۵. تمامی بدهیهای واحد انتفاعی باید در حسابها ثبت و در صورتهای مالی گزارش گردد. آن دسته از بدهیهایی که با وجه نقد واریز می‌شوند، باید بر اساس ارزش فعلی پرداختهای آتی اندازه‌گیری شوند. نرخ بهره بازار در تاریخ وقوع بدهی، در فرایند تنزیل و همچنین در استهلاک صرف یا کسر مربوط مورد استفاده قرار می‌گیرد.
۶. بدهیهایی که با واگذاری کالاها و خدمات واریز می‌شوند باید بر مبنای قیمتهای فروش مورد توافق اندازه‌گیری گردند. در این قبیل موارد، سود یا زیان نیز هنگام تحویل کالا یا انجام خدمت شناسایی می‌شود.
۷. در بخش حقوق صاحبان سهام شرکتهای سهامی لازم است سرمایه اهدایی و سود انباشته بطور مجزا طبقه‌بندی شود. سرمایه اهدایی نیز به نوبه خود بر اساس منبع تأمین سرمایه و ماهیت آن طبقه‌بندی می‌گردد. سود (زیان) انباشته نیز شامل مبالغ انباشته سود خالص (یا زیان خالص) پس از کسر سود سهام توزیع شده یا مبالغ انتقالی به سرمایه اهدایی می‌باشد.
۸. صورت نتایج عملیات باید اجزای سود را به نحوی افشا کند که مقایسه و تفسیر آن را امکان‌پذیر سازد. برای این منظور، لازم است این صورت، دست‌کم به درآمد فروش، هزینه‌ها، سود یا زیان عملیاتی طبقه‌بندی شود.
- الف - بطور کلی، درآمد فروش واحد انتفاعی طی یک دوره مالی، معرف اندازه‌گیری ارزش مبادله محصولات (کالاها و خدمات) آن واحد طی دوره مالی مربوط است.
- ب - از لحاظ کلی، هزینه‌ها، بهای تمام شده تحصیل درآمد فروش را اندازه‌گیری می‌کند. این هزینه‌ها ممکن است مستقیماً با رویدادهای موجد درآمد فروش، و یا با دوره مالی مربوط باشد.
- ج - سود (زیان) غیر عملیاتی شامل اقلامی نظیر نگهداری موجودیها هنگام افزایش (کاهش) قیمتها، فروش دارایی به قیمتی بیشتر (کمتر) از ارزش دفتری و یا تسویه بدهی به مبلغی کمتر (بیشتر) از ارزش دفتری می‌باشد.

## سؤالات و مسایل

### سؤالات

۱. آیا مفاهیمی که در مطالعه تحقیقاتی شماره ۳ تحت عنوان اصول کلی حسابداری مطرح شده است را می‌توان (در مقایسه اصول به شکلی که در علم مطرح است) واقعاً به عنوان اصول محسوب کرد؟
۲. با فرض این که تمامی پارامترهای دیگر یکسان باشد. آیا امکان دارد که بکارگیری قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار (در مورد موجودیها) موجب محاسبه سود بیشتر در مقایسه با عدم بکارگیری آن بشود؟ آیا می‌توان با این وجود قاعده مزبور را محافظه کارانه تلقی کرد؟ در این مورد بحث و استدلال کنید.
۳. چرا مفروضات بنیادی مبتنی بر شرایط اقتصادی - سیاسی و همچنین عادات و دیدگاههای محیط تجارت نمی‌تواند مبنای مناسبی برای استنتاج قیاسی اصول حسابداری تلقی شود؟
۴. چرا مدیران در مقایسه با تحلیل‌گران مالی و حساب‌رسان، در قضاوت‌های مربوط به سطح اهمیت درصد بیشتری از سود خالص را در نظر می‌گیرند؟
۵. آیا آن چه که تحت عنوان تئوریهای حقوق صاحبان سرمایه مطرح شده، از دیدگاه علم، واقعاً تئوری است؟
۶. چرا امروزه، تئوریهای حقوق صاحبان سرمایه تا حدودی اهمیت خود را از دست داده‌اند؟
۷. آیا مفروضات بنیادی مطروحه (تداوم فعالیت، دوره مالی، واحد حسابداری و واحد اندازه‌گیری بر حسب پول) در این فصل، برای استنتاج منطقی تمامی اصول حسابداری کافی به نظر می‌رسد؟
۸. کدام یک از تئوریهای مالکانه و شخصیت حسابداری می‌تواند روابط بین شرکتهای بزرگ امروزی و صاحبان آنها را بهتر بیان کند؟
۹. در بیان مفروضات بنیادی لازم است چنان دقتی بکار رود که نتوان نتایج متضادی را از آن استنتاج کرد. آیا در مطالعه تحقیقاتی شماره یک، چنین وضعیتی وجود دارد؟
۱۰. تفاوت مفروضات بنیادی مطروحه در گروه (C) مطالعه تحقیقاتی شماره یک، یا مفروضات گروههای A و B در چیست؟

۱۱. تمایز اصطلاحات "تحقق یافته"، "قابل تحقق" و "تحقق" را بیان کنید.
۱۲. چرا تئوری حقوق مازاد در مقایسه با تئوریهای مالکانه و واحد حسابداری، تناسب بیشتری با تحقیقات جدید مدیریت مالی دارد؟
۱۳. چرا بازار سرمایه در واکنش نسبت به اخبار بد، در مقایسه با اخبار خوب، سرعت بیشتری نشان می‌دهد؟

### مسائل

۱. اطلاعات زیر مربوط به سال ۱۳۸۰ شرکت آلفاست:

(ارقام به میلیون ریال)

۱۰۰

	درآمد فروش
	هزینه‌های عملیاتی
۴۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۱۰	استهلاک
۲۰	حقوق و دستمزد
۸	بهره اوراق قرضه (۸٪ فروخته شده به مبلغ اسمی ۱۰۰ میلیون ریال)
	سود سهام تصویب شده (سهام ممتاز ۶٪ به ارزش اسمی ۵۰ میلیون ریال)
۳	
	سود سهام تصویب شده (۵۰۰ ریال برای هر سهم عادی، ۲۰۰۰ سهم به ارزش اسمی ۱۰۰۰۰ ریال)
۱۰	

مطلوب است:

الف - محاسبه سود بر مبنای هر یک از تئوریهای زیر:

- تئوری مالکانه .
- تئوری واحد حسابداری (مطلق) .
- تئوری واحد حسابداری (تعدیل شده) .
- تئوری حقوق مازاد .

ب - آیا جوابهای بند (الف) بالا در صورت وجود سهام ممتاز قابل تبدیل (۲ سهم ممتاز در قبال