

تئوری حسابداری

محمدعلی خاتمی

- از نظر استدلال؟^۳
- از نظر اعلام؟^۴

تئوری حسابداری از نظر کلام

تئوری حسابداری را می‌توان زبان یا کلام اقتصادی شرکت نامید، بنابراین مباحث تئوریک زبان درباره آن صادق می‌باشد. سؤالی که درباره زبان و جملات و عبارات آن می‌توان مطرح کرد عبارت است از اینکه واژه‌ها چه تاثیری بر شنوندگان می‌گذارند؟ معنای واژه‌ها چیست؟ چه منطقی در واژه‌ها وجود دارد؟ پاسخ به هر یک از سؤالیهای پیشگفته یکی از طبقات مجزای تئوری را مطرح می‌سازد. تئوریهای عملی و کاربردی^۵ برای مطالعه تاثیر زبان است. برای مطالعه معنای کلمات از تئوریهای علم معانی^۶ استفاده می‌شود و برای مطالعه منطقی کلمات، از علم صرف و نحو^۷ بهره برده می‌شود. جنبه‌های اقتصادی و رفتاری در چارچوب تئوریهای عملی و کاربردی و جنبه‌های

خرد و کلان و یا اقتصادی - اجتماعی مورد تحلیل و توجه قرار می‌گیرد، جنبه رفتاری (از نظر تاثیری که بر رفتار دریافت‌کنندگان اطلاعات حسابداری دارد) و یا از جنبه ساختاری (از نظر توجه به ثبت، دسته‌بندی و تلخیص وقایع و معاملات به واحد پولی و گزارش نتایج) تجزیه و تحلیل و بررسی نمود. براین اساس هر یک از این جنبه‌ها دارای تاثیر مثبتی در تدوین و ارزیابی اصول و روشهای حسابداری می‌باشد. مثلاً جنبه‌های اقتصادی و رفتاری به جهت تشریح محیط حسابداری و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان دارای اهمیت است و جنبه اخلاقی مبنای تعیین هدفهای استانداردهای حسابداری است. جنبه اقتصادی از جمله وجه اقتصادی - اجتماعی، نیازهای اجتماعی نظیر توجه به محیط زیست را مدنظر دارد والی آخر. تئوری حسابداری را می‌توان به سه شکل زیر طبقه‌بندی نمود:

- از نظر کلام؟^۸

تئوری حسابداری عبارت از یک رشته براهین و اصول منطقی به‌هم پیوسته و یکپارچه‌ای است که^۱:

۱- برای تبیین و شناساندن بهتر امور جاری حسابداری به حسابداران، سرمایه‌گذاران، مدیران و پژوهشگران مورد استفاده قرار می‌گیرد.

۲- به‌عنوان چارچوب نظری برای ارزیابی امور جاری حسابداری به آن مراجعه می‌شود.

۳- راهنمای تدوین و توسعه روشها و فعالیتهای حسابداری در آینده قرار می‌گیرد.

تئوری حسابداری را می‌توان از جنبه‌های مختلف نظیر جنبه مالیاتی (که از طرف مقامات مالیاتی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات مورد توجه قرار می‌گیرد)، جنبه قانونی (که در دعاوی حقوقی توسط شاکی یا متشاکی مورد استفاده قرار می‌گیرد)، جنبه اخلاقی (که مفاهیم عدالت، حقیقت و انصاف را مورد توجه قرار می‌دهد)، جنبه اقتصادی (که در سطوح

ساختاری در طبقه علم صرف و نحو و منطق کلمات قرار می‌گیرد. بیشتر تحقیقات حسابداری در محدوده تئوریهای عملی و کاربردی است ولی تأثیر تئوریهای معانی و منطق را نباید در تئوری حسابداری کم ارزش دانست. مثلاً در تئوری معانی، اطلاعات مالی دارای محتوای اقتصادی و عینی می‌باشند که باید هم مورد تفاهم تهیه‌کنندگان و هم استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی قرار گیرد یا مثلاً در تئوری منطقی، هر قسمت از اطلاعات مالی در ارتباط مستقیم با قسمتهای دیگر اطلاعات می‌باشد (از نظر منطقی به هم پیوسته می‌باشد).

طبقات تئوریک پیشگفته را می‌توان در چارچوب هدفهای حسابداری به شکل زیر ارائه نمود:

تئوریهایی که برای تشریح روشهای اجرایی فعلی حسابداری کوشش می‌کنند^۸ - این تئوریا با ساختار فرایند گردآوری ارقام و اطلاعات و همچنین گزارشگری مالی در ارتباط است. خلاصه هدفهای حسابداری مرتبط با این تئوری، شامل گزارش و ارائه اطلاعات قابل اعتماد درباره رویدادهای مالی واحدهای انتفاعی به شرح زیر است:

● داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه در پایان دوره مالی؛

● سود و زیان دوره مالی پس از کسر اقلام بهای تمام شده و هزینه‌ها از درآمدهای فروش.

تئوریهایی که بر ارتباط بین رویدادهای مالی و اصطلاحات و علائم مبین آن تاکید می‌کنند - خلاصه هدفهای حسابداری در

ارتباط با این طبقه تئوری به شرح زیر است:

● اندازه‌گیری منابع اقتصادی زیر کنترل واحد تجاری؛

به‌طور کلی ویژگیهای کیفی خصوصیاتی هستند که اطلاعات فراهم شده در صورتهای مالی را برای استفاده‌کنندگان قابل استفاده می‌سازد.

● انعکاس ادعاها و حقوق اشخاص حقیقی و حقوقی نسبت به منابع مزبور؛

● اندازه‌گیری تغییرات در منابع، ادعاها و حقوق پیشگفته در بالا؛

● تخصیص تغییرات مزبور به دوره‌های مالی مشخص؛

● بیان موارد مشروح بالا برحسب پول به عنوان مقیاس اندازه‌گیری پول مشترک.

تئوریهایی که بر مطالعه آثار صورتهای مالی بر تصمیمگیریهای استفاده‌کنندگان از

آن اشاره دارد^۹ - هدفهای حسابداری مرتبط با این طبقه تئوری باید شامل تامین

اطلاعات مورد نیاز گروههای ذی‌نفع خارج از واحد تجاری، که مستقیماً اختیار

درخواست اطلاعات مشخص مورد نیاز خود را ندارند، باشد. بنابراین اطلاعات

حسابداری باید برای اشخاص و گروههایی که اطلاعات کلی از فعالیت تجاری و

اقتصادی دارند و در عین حال مایلند از اطلاعات گزارش شده حسابداری نیز در

تصمیمگیریهای خود استفاده کنند، مفید باشد. این تصمیمها شامل موارد زیر است:

● تصمیمهای سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار واحد انتفاعی؛

● تصمیمهای مرتبط با ارزیابی کارایی و اثربخشی مدیریت؛

● تصمیمهای مرتبط با ارزیابی توان و اریز

بموقع بدهیها؛

● تصمیمهای مرتبط با ارزیابی نحوه تخصیص منابع واحد تجاری.

در تئوریهای معانی، تلاش جهت تبیین

اطلاعات مالی به‌وسیله مشاهده و تجربه است و تسدوین‌کنندگان استانداردهای

حسابداری سعی در توصیف معنای اقلام ترازنامه دارند. ولی با وجود این شناخت^{۱۰}

فروش، هزینه‌ها، داراییها و بدهیها بیشتر جنبه منطقی دارند تا معنایی.

تئوری حسابداری از نظر استدلال

استدلال تئوریک ممکن است تعمیم عام به خاص باشد که آن را قیاسی^{۱۱}

می‌نامند و یا تعمیم از خاص به عام، که آن را استقرایی^{۱۲} می‌گویند. در حسابداری،

اصول مبنای قیاس را فرضیات مبنای^{۱۳} یا مفروضات بنیادی می‌نامند که اصول

حسابداری^{۱۴} از آنها نشأت می‌گیرد و راهنمای تهیه دستورعملهای کاری^{۱۵} قرار

می‌گیرند. یعنی در استدلال قیاسی، دستور عملها و قواعدکاری از فرضیات مبنای

استنتاج می‌شوند نه از مشاهده و آزمون. در استنتاج استقرایی، اصول حسابداری از راه

تعمیم بهترین روش انجام کار^{۱۶} فرمولبندی می‌شوند.

استدلال قیاسی - تعیین و تشریح هدفها یکی از پایه‌های اولیه استدلال قیاسی

است، زیرا هدفهای گوناگون نیازمند وجود ساختارها و اصول مختلف و متناسب با آن

هدفها می‌باشد. مثلاً هدفهای اصلی حسابداری مالیاتی یا هدفهای حسابداری

مالی متفاوت است. بنابراین، عجیب نیست اگر مقررات تعیین سود مشمول مالیات با

اصول پذیرفته شده حسابداری برای تعیین سود حسابداری متفاوت باشد. البته در

مواردی ممکن است هدفهای صورتهای مالی برای استفاده کنندگان مختلف یکسان نباشد ولی توجه به قید فزونی منافع بر مخارج^{۱۷} باعث می شود که تنها یک مجموعه صورتهای مالی عمومی برای همه استفاده کنندگان تهیه گردد، زیرا برای هر یک از گروههای استفاده کننده از اطلاعات مالی، تهیه یک مجموعه صورتهای مالی جداگانه عملی نیست. اشکالاتی که بر استدلال قیاسی گرفته می شود، یکی این است که اگر فرضیات مبنا گمراه کننده باشد، نتایج به دست آمده نیز گمراه کننده خواهند بود. ضمناً امکان دارد فرضیات مبنا آنچنان از واقعیت فاصله داشته باشند که نتوان از آنها به عنوان مبنای اصول و راه کار عملی استفاده نمود.

البته اشکالات پیشگفته به علت بی توجهی به هدف و معنای تئوری به وجود می آید. زیرا لازم نیست که تئوری حسابداری به طور کامل جنبه عملی داشته باشد تا بتواند مبنای راه کار و عمل قرار گیرد. هدف اصلی تئوری حسابداری تدوین چارچوب کلی برای تدوین افکار و روشهای جدید و امکان انتخاب یک روش از بین روشهای مختلف می باشد. اگر این هدفها منظور نظر باشد، در آن صورت نیازی نخواهد بود که تئوری حسابداری فقط محدود به تدوین اصول و روشهایی باشد که با توجه به تکنولوژی و شرایط موجود، بتوان آنها را به کار برد. در حقیقت بیشتر اصول پذیرفته شده حسابداری کنونی راهنمای عمل کلی است که می توان آنها را به موارد عملی مختلفی تعمیم داد.

استنتاج استقرایی - در استنتاج استقرایی نحوه تعمیم از خاص به عام است. یعنی در ابتدا چند نمونه انتخاب شده و

تئوری حسابداری را می توان زبان یا کلام اقتصادی شرکت نامید، بنابراین مباحث تئوریک زبان درباره آن صادق می باشد.

سپس ادعا می شود که خصوصیات این نمونه ها، عمومی بوده و در خور تعمیم به جامعه ای است که این نمونه ها از آن انتخاب شده است. علومی که مبنای آنها بر تجربه استوار است، علوم تجربی^{۱۸} نامیده می شوند. واضح است که علومی نظیر ریاضی ماهیتاً تجربی نیستند.

آن قسمت از تئوری حسابداری که جمع آوری اطلاعات مالی مبنای نتیجه گیری آن است، در چارچوب علوم تجربی قرار می گیرد. ضمناً جنبه ساختاری حسابداری، مبنای تجربی ندارد.

باید توجه داشت که در تئوری حسابداری به روش استقرایی، این مطلب که تهیه کننده فقط به اطلاعات اولیه مالی می پردازد، دال بر این نیست که نیازی به فرضیات مبنا و چارچوب نظری وجود ندارد. در حقیقت هنگام انتخاب اعداد مالی، سعی بر انتخاب اعداد مربوط می شود که نشاندهنده پیشفرض وجود مراحل بعدی و فرضیات مبنا است. ضمناً در صورت محدود کردن حسابداران به تهیه اعداد مالی، این احتمال وجود دارد که فقط روش عملی جاری تایید شود و هیچ گونه تغییر و بهبودی میسر نگردد.

بنابراین، ملاحظه می شود که در تئوری حسابداری، استدلال قیاسی و استنتاج

استقرایی با هم مورد استفاده قرار می گیرند و هر دو مکمل یکدیگر می باشند.^{۱۹}

تئوری حسابداری از نظر اعلام

تئوریهای قیاسی و استقرایی می توانند توصیفی^{۲۰} (اثباتی) و یا تجویزی^{۲۱} (دستوری) باشند. تئوریهای توصیفی حسابداری نشان می دهند که چگونه و چه نوع اطلاعات مالی تهیه می شود و در دسترس استفاده کنندگان قرار می گیرد. تئوریهای دستوری حسابداری نشان می دهند که چگونه و چه نوع اطلاعات مالی باید تهیه شود و در دسترس استفاده کنندگان قرار گیرد، یعنی تفاوت در اجباری بودن رفتار در تئوریهای دستوری است.

تئوریهای استقرایی به علت ماهیت، اثباتی هستند ولی نباید نتیجه گیری کرد که همه تئوریهای قیاسی حتماً دستوری هستند. یعنی می توان جهان را به شکل قیاسی تصویر و براساس آن استنتاجاتی را ارائه کرد که همگی توصیفی باشند.

در باره شناسایی درآمد یک شرکت، روش انتخابی برای کارکنان امور مالی آن شرکت معمولاً تجویزی و یا دستوری است، زیرا باید برای آنها روش مورد استفاده را تعیین کرد. ضمناً، همین روش شناسایی درآمد می تواند هنگامی که از مدیریت خواسته می شود روش مورد استفاده و انتخابی خود را تشریح کند، حالت توصیفی و اثباتی به خود بگیرد.

بحث تئوریک حسابداری علاقه مند به هر دو نوع پرسش و پاسخ است. بدین صورت که هم به دنبال یافتن پاسخ دستوری یعنی تلاش جهت دستیابی به بهترین شیوه حسابداری برای یک رخداد مالی است و

هم به دنبال یافتن پاسخ اثباتی است، یعنی اینکه مدیریت و دیگران چگونه تصمیم می‌گیرند که بهترین شیوه حسابداری یک رخداد مالی را برای خود انتخاب نمایند.

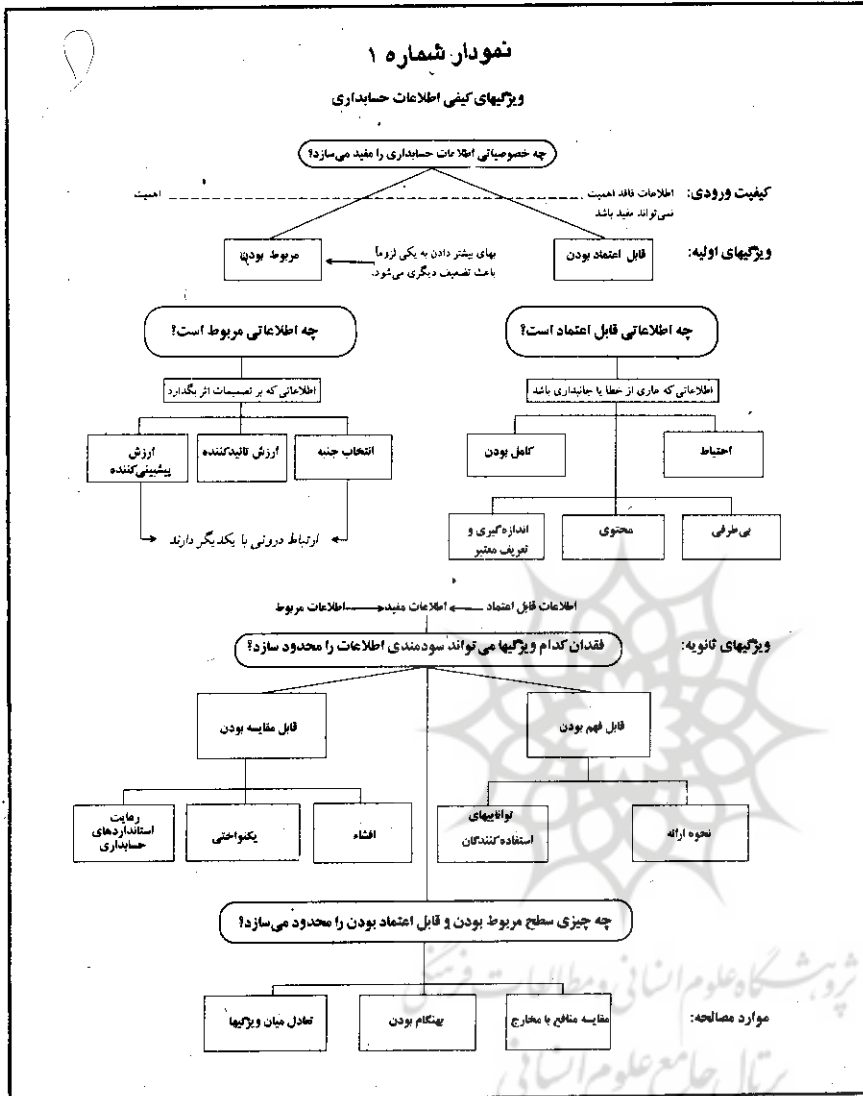
هدفها و ویژگیهای کیفی صورتهای مالی

بحث تئوریک حسابداری بدون پرداختن به هدفها و ویژگیهای کیفی صورتهای مالی کامل نخواهد بود. قسمت اصلی چارچوب نظری ارائه شده از طرف هیئتهای تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری نظیر هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا^{۲۲}، کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری^{۲۳}، موسسه حسابداران خبره کانادا^{۲۴}، موسسه حسابداران خبره استرالیا^{۲۵}، هیئت استانداردهای حسابداری انگلستان^{۲۶}، و به تازگی هیئت تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی در ایران^{۲۷} تعیین هدف و ویژگیهای کیفی صورتهای مالی است که مبنای نظری تهیه استانداردهای حسابداری می‌باشد.

به‌علت مشابهت و موخر بودن طرح ارائه شده از طرف هیئت استانداردهای حسابداری انگلستان در مقایسه با کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری، رئوس طرح هیئت مزبور از نظر هدفها و ویژگیهای کیفی صورتهای مالی به‌شرح زیر ارائه می‌گردد^{۲۸}

هدفهای صورتهای مالی

هدف از صورتهای مالی عبارت است از تامین اطلاعات درباره وضعیت مالی، نتایج عملیات و سازگاری مالی یک واحد تجاری؛ که برای طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان در تصمیمگیریهای



اقتصادی مفید است. ضمناً صورتهای مالی نتایج مباشرت مدیران را نشان می‌دهد، یعنی پاسخگویی مدیران بابت منابعی که به امانت به آنان سپرده شده است. معمولاً استفاده‌کنندگانی مایلند مباشرت مدیران را مورد ارزیابی قرار دهند که درصدد اتخاذ تصمیمهای اقتصادی می‌باشند. این نوع تصمیمها مثلاً ممکن است تصمیمگیری برای حفظ و یا فروش سهام آنان در واحد انتفاعی و یا انتخاب یا جایگزینی مدیران باشد.

صورتهای مالی تهیه شده برای این مقصود، نسیزهای عمومی بیشتر استفاده‌کنندگان را می‌پوشاند. در هر حال صورتهای مالی تمامی اطلاعاتی را که استفاده‌کنندگان برای تصمیمگیریهای اقتصادی ممکن است بدانها نیاز داشته باشند، فراهم نمی‌نماید زیرا صورتهای مالی به‌طور وسیعی آثار مالی رخدادهای گذشته را به تصویر می‌کشد و الزاماً به تامین اطلاعات غیر مالی نمی‌پردازد.

ویژگیهای کیفی

کمیت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، در چارچوب نظری خود چهار ویژگی کیفی اصلی را بیان می‌کند: قابل فهم بودن^{۲۹}، مربوط بودن^{۳۰}، قابل اعتماد بودن^{۳۱} و قابل مقایسه بودن^{۳۲}. به نظر هیئت استانداردهای حسابداری انگلستان همگی این ویژگیها در مشخص کردن چگونگی تامین مفیدترین اطلاعات برای استفاده کنندگان از صورتهای مالی، اهمیت دارند. گرچه، زمانی می‌توان به عمق مطلب پی‌برد که به روابط متقابل بین این ویژگیها توجه شود و اینکه قابل اعتماد بودن و مربوط بودن ویژگیهای کلیدی هستند که هر نوع اطلاعات مالی فقط با داشتن این دو خصیصه می‌تواند مفید واقع شود.

برای نشان دادن رابطه متقابل ارائه انتظام ویژگیهای کیفی پیشگفته با یکدیگر، نمودار شماره ۱ ارائه می‌گردد.

به‌طور کلی ویژگیهای کیفی خصوصیتی هستند که اطلاعات فراهم شده در صورتهای مالی را برای استفاده کنندگان قابل استفاده می‌سازد.

همان‌گونه که در نمودار شماره ۱ ملاحظه می‌شود، سوال اصلی این است که چه چیزی اطلاعات حسابداری را مفید می‌سازد؟ که جواب را باید در دو ویژگی کیفی اصلی یعنی مربوط بودن و قابل اعتماد بودن جستجو کرد. در اینجا یک آستانه ورود وجود دارد که به عنوان کیفیت ورودی از آن نام برده می‌شود و آن اهمیت^{۳۳} است؛ یعنی اطلاعاتی با اهمیت است که حذف یا انعکاس نادرست آن بتواند تصمیمهای اقتصادی استفاده کنندگان را که مبنای اطلاعات منعکس در صورتهای مالی گرفته می‌شود، تحت تاثیر قرار دهد

بنابراین اهمیت بستگی به اندازه رقم یا میزان اشتباهی دارد که تحت شرایط خاص مبنای قضاوت استفاده کننده قرار می‌گیرد.

ویژگیهای اولیه یعنی قابل اعتماد بودن و مربوط بودن با یکدیگر تعارض دارند به طوری که در بیشتر موارد بهای بیشتر دادن به یکی مستلزم تضعیف دیگری است. در مقابل این پرسش که چه اطلاعاتی قابل اعتماد است، گفته شده است که اطلاعاتی قابل اعتماد است که عاری از خطا و جانبداری باشد و در مقابل این سوال که چه اطلاعاتی مربوط است گفته شده است که اطلاعاتی مربوط است که بر تصمیمگیری تاثیر داشته باشد.

بنابراین اطلاعات مفید اطلاعاتی است که هر دو ویژگی قابلیت اعتماد و مربوط بودن را داشته باشد. ضمناً ویژگی ثانویه اطلاعات که مفید بودن اطلاعات را محدود می‌سازد، مورد تعریف و بررسی قرار گرفته است. پاسخ به این سوال که فقدان کدام ویژگیها می‌تواند فایده و سودمندی اطلاعات را محدود سازد این است که قابل فهم بودن و قابل مقایسه بودن دو محدودیت موجود در خصوص مفید بودن اطلاعات می‌باشد که فقدان آنها، از سودمندی اطلاعات می‌کاهد. موارد مصالحه در حقیقت جایگزینی یک کیفیت با کیفیت دیگر و یا تقویت یکی به بهای تضعیف دیگری است و در جستجوی پاسخ به این سوال است که چه چیزی میزان مربوط بودن و قابل اعتماد بودن را محدود می‌سازد.

- 1- E.S.Hendriksen and M.F. Van Breda, Accounting Theory, PP.4-22.
- 2- Language
- 3- Reasoning

- 4- Script
- 5- Pragmatic Theories
- 6- Semantic Theories
- 7- Syntactic Theories

۸- دکتر رضا شباهنگ، تدوین اصول پذیرفته شده حسابداری به روش قیاسی - استقرایی یا قیاسی - دستوری، مجله اقتصاد و مدیریت - صفحه ۱۰۴.

- 9- Behavioral Theories
- 10- Recognition
- 11- Deductive reasoning
- 12- Inductive reasoning
- 13- Postulates
- 14- Accounting principles
- 15- Practical applications
- 16- Best current practice
- 17- Cost- benefit constraint
- 18- Empirical sciences

۱۹- تصادفی نیست که عنوان مقاله اساسی دکتر رضا شباهنگ جهت تدوین اصول پذیرفته شده حسابداری اشاره به روش "قیاسی - استقرایی و قیاسی - دستوری" دارد. ماخذ قبلی

- 20- Descriptive(Positive) Theories
- 21- Prescriptive (Normative) Theories
- 22- Financial Accounting Standards Board (FASB)
- 23- International Accounting Standards Committee (IASC)
- 24- The Institute of Chartered Accountants of Canada
- 25- The Institute of Chartered Accountants in Australia
- 26- Accounting Standards Board (ASB)

۲۷- این هیئت به موجب قانون تاسیس سازمان حسابرسی، مصوب سال ۱۳۶۶، مسئولیت تدوین استانداردهای ملی حسابداری را برعهده داشته و "مبانی نظری استانداردهای حسابداری" را تهیه نموده است.

۲۸- هیئت استانداردهای حسابداری انگلستان، ترجمه یداله مکرمی، "هدف از صورتهای مالی و ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی"، مجله حسابداری، شماره ۱۱۰، صفحه ۱۱.

- 29- Understandability
- 30- Relevance
- 31- Reliability
- 32- Comparability
- 33- Materiality