

مالی خود را قطع کرد. پس از این واقعه اسپروس به عنوان فروشنده در فروشگاه پیگلی ویگلی (Piggly Wiggly) با حقوق ۱۵ دلار در هفته مشغول به کار شد و تا سال ۱۹۴۲ که به خدمت سربازی فراخوانده شد، در آن فروشگاه مشغول به کار بود. از حوادث مهم زندگی اسپروس جنگ جهانی دوم بود. او با این که در گذشته هرگز اسلحه به دست نگرفته بود در دوران سربازی یک تیرانداز ماهر شد و به سرجوخگی و سپس گروهبانی ارتقاء یافت و در نهایت راهش به دانشگاه افسری باز شد. در سال ۱۹۵۴ به عنوان ستوان دوم به پیاده نظام منتقل شد و پس از آن به عنوان دادیار به دادگاه عمومی ارتش آلمان رفت. آنجا بود که همسرش را که یک گزارشگر دادگاه و یک شهروند امریکایی بود ملاقات کرد.

اسپروس در سال ۱۹۴۹ جهت ادامه تحصیلات، ارتش را ترک کرد و به دانشگاه ایالت سان دیگو بازگشت. در آنجا از پروفیسور چارلز لامدن (Charles W. Lamden) الهام گرفت تا در رشته حسابداری کارشناسی ارشد خود را بگیرد و زندگی کاری خود را با حسابداری عجین کند. در ملاقاتی که پروفیسور رول لاند (Ruel Lund) از دانشگاه مینه سوتا (Minnesota) از سان دیگو داشت، یک بورس تحصیلی در دانشگاه مینه سوتا به اسپروس اهدا کرد.

در مینه سوتا، اسپروس زیر نظر پروفیسور کارل ال نلسون (Carl L. Nelson) مشغول به تحصیل شد و در سال ۱۹۵۶ دکترای خود را دریافت کرد و سپس به عنوان هیئت علمی در دانشگاه کالیفرنیا در برکلی (Berkeley)، دانشگاه هاروارد (Harvard) و دانشگاه استنفورد (Stanford) شروع به کار کرد. در سال ۱۹۷۳ عضو هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) شد و نزدیک به ۱۳ سال این پست را داشت که ۱۱ سال آن معاون هیئت بود.

اسپروس همراه با موریس مونیتز (Maurice Monitz) هم دانشگاهی خود و عضو تالار مشاهیر حسابداری، مطالعه حسابداری شماره ۳ (ARS-3) را با عنوان «مجموعه اصول حسابداری شرکت‌های انتفاعی» برای هیئت اصول

با اندیشمندان حسابداری جهان آشنا شویم

▪ دکتر غلامرضا اسلامی بیدگلی
▪ بتول زارعی

رابرت توماس اسپروس Robert Thomas Sprouse استاددار دگدار و اندیشمند حسابداری (۱۹۲۲-)

رابرت توماس اسپروس (Robert Thomas Sprouse) در سال ۱۹۲۲ در نواحی روستایی ایالت سان دیگو (San Diego) متولد شد و دارای چهار برادر و خواهر بود که پس از جدایی والدینشان با مادر خود زندگی می‌کردند. منبع درآمد آنها، دو برادر بزرگتر بودند که در روزهای آخر هفته در زمین گلف، وسایل بازی را حمل می‌کردند و مادرشان نیز به مدت ۲۵ سال در مزارع ایالت سان دیگو مشغول به کار بود. اگرچه زندگی اسپروس توأم با موفقیت بوده است ولی در ابتدا با فقر و تنگدستی شروع شد. او تنها عضو خانواده بود که وارد دانشگاه شد. پس از دوران متوسطه به لطف برادرش که هزینه تحصیل او را تقبل کرد در آزمون دانشکده ایالت سان دیگو شرکت کرد ولی به علت پایین بودن نمره‌های درسی پس از دو سال مشروط شد و برادرش نیز حمایت‌های

حسابداری (APB) تالیف کردند. او رئیس انجمن حسابداری امریکا (AAA) در سال‌های ۱۹۷۲ و ۱۹۷۳ بود و در سال ۱۹۸۷ به‌عنوان اولین مسئول انتشارات هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) انتخاب شد که بسیاری از انتشارات وی هم‌چنان به‌عنوان نشریه‌های برتر و نمونه مطرح است.

اسپروس و همسرش طی ۴۷ سال زندگی صاحب یک پسر و یک دختر شدند. او جوایز زیادی دریافت کرده و پنجاه و چهارمین عضو تالار مشاهیر حسابداری است.

به‌منظور شناخت اهمیت نقش اسپروس در روند شکل‌گیری چارچوب نظری حسابداری که امروزه از آن به‌عنوان قانون اساسی حسابداری یاد می‌کنند، ذکر خلاصه‌ای از فرایند شکل‌گیری چارچوب نظری و استانداردگذاری در امریکا و کارگروه‌های درگیر در این فرایند به‌شرح زیر ضروری است: نظریه‌های حسابداری را می‌توان در سه طبقه کلی قرارداد:

۱) **ساختاری یا دستوری:** عمل حسابداری موجود را تشریح یا پیشگویی می‌کند و با ساختار و فرایند گردآوری داده‌ها و گزارش‌دهی مرتبط است؛

۲) **تفسیری یا معنایی:** بر روابط میان یک پدیده و واژه یا نماد نشان‌دهنده آن تمرکز دارند؛ و

۳) **رفتاری یا انعکاسی:** بر آثار رفتاری یا توجیه تصمیم‌گیری‌ها و صورت‌های حسابداری تأکید دارد. انجمن حسابداران خبره امریکا (AICPA) در فرایند استانداردگذاری، از سال‌های ۱۹۳۹ تاکنون سه کارگروه تشکیل داده است که هر کدام به یکی از نظریه‌های پیش‌گفته روی آورده است:

● ۱۹۳۹-۱۹۵۹ کمیته رویه‌های حسابداری (CAP) که از رویکرد تفسیری استفاده کرده اند (درمان به‌جای پیشگیری) و روش استدلال استقرایی را به‌کار برده‌اند.

● ۱۹۵۹-۱۹۷۳ هیئت اصول حسابداری (APB) که بیشتر بر نظریه‌های ساختاری مبتنی است و به توصیف عمل

حسابداری پرداخته است.

● ۱۹۷۳ تا کنون هیئت استانداردهای حسابداری مالی

(FASB) که مبتنی بر نظریه‌های رفتاری است.

CAP: ۵۱ بیانیه استاندارد و چند بولتن پژوهشی حسابداری (Accounting Research Bulletins)

منتشر کرد که تمام این بولتن پژوهشی حسابداری در حکم استانداردهای حسابداری بودند و هنوز هم معتبر هستند. به خصوص بولتن پژوهشی حسابداری حسابداری شماره ۳ که به طور کامل مبتنی بر نظریه‌های تفسیری است. اعضای این کارگروه در صدد تفسیر و معنی‌شناسی رویدادهای مالی بر آمدند و از روش استدلال استقرایی استفاده کردند. علت انحلال هم، همین پافشاری بیش از حد بر روی تفسیر رویدادهای مالی بود، آن‌هم در زمانی که حرفه پس از رکودی طولانی در لاک محافظه‌کاری فرورفته و نسبت به بهای تمام شده وفادار بود و حوصله سنجش اطلاعات تفصیلی و پردردسر را نداشت. موضوع‌های مورد توجه کارگروه رویه‌های حسابداری، بررسی و ارزیابی راه‌حل پیرامون مسایل خاص‌گرایانگیر واحدهای اقتصادی بود و به شرح و بسط اصول حسابداری کاری نداشت (درمان به جای پیشگیری). APB، نگرشی به طور کامل متفاوت با CAP داشت و وارد نظریه‌های ساختاری شد و آنقدر در این امر افراط کرد تا پس از ۱۴ سال منحل شد. APB، ۱۳۱ استاندارد با عنوان APB Opinion و نیز ۴ بیانیه غیراستاندارد با عنوان‌های زیر منتشر کرد:

۱۹۶۵	ARSA=7	روش قیاسی	رویکرد فرضیه‌های بنیادی-اصول
۱۹۷۰	APB=4	روش قیاسی	ترکیب دو رویکرد فرضیه‌های بنیادی-اصول و هدف - استانداردها

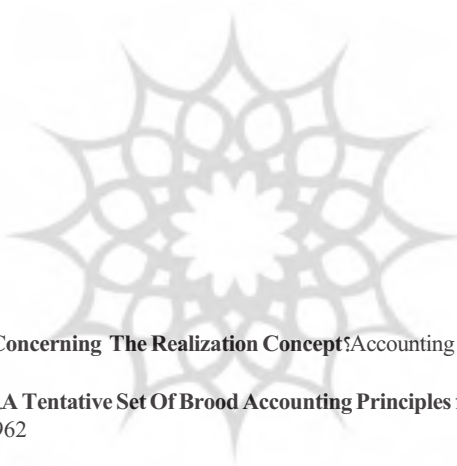
APB سعی داشت پاسخگوی حرفه باشد و یک نظریه حاصل از عمل و رویه‌های موجود حسابداری بسازد. در مطالعه تحقیقات حسابداری (ARS) ۱ و ۳ سعی شد با استفاده از روش قیاسی، اصول و رویه‌های حسابداری ۴۰ سال قبل تدوین شود و سپس ARS شماره ۷، پس از ۳ سال و در ادامه کوشش‌های پیشین تدوین شد.

تا این زمان نظریه‌پردازان سعی کرده‌اند با استدلال، اصول و رویه‌های حسابداری را استنتاج و گزارش کنند ولی تا سال ۱۹۷۰ که APB شماره ۴ منتشر شد و برای اولین بار استفاده‌کنندگان را به رسمیت شناخت، مورد انتقادهای بسیاری مبنی بر عدم توجه به استفاده‌کنندگان به عنوان هدف صورت‌های مالی قرار گرفتند. (APB-4) با عنوان مفاهیم اساسی و اصول حسابداری زیربنای صورت‌های مالی واحدهای انتفاعی، اگرچه کمی به رویکرد تفسیری و ساختاری گرایش داشت، ولی بیشتر ساختاری بود و به شرح و توصیف عمل حسابداری پرداخت که همین امر هم باعث انحلال آن شد. در ۱۹۷۱، AICPA احساس کرد که علت ناکامی APB این بود که به خواسته‌های استفاده‌کنندگان اهمیت نداده است. در نتیجه کارگروه ویت (WAIT) و تروبلاد را تشکیل داد تا اولی فرایند استانداردگذاری و دومی اهداف صورت‌های مالی را بهبود بخشد. از این زمان بود که AICPA به طور رسمی به نظریه‌های رفتاری روی آورد به طوری که انقلابی در تفکر حسابداری رخ داد و در نهایت منجر به تشکیل FASB در ۱۹۷۸ شد.

همان‌طور که گفته شد در سال ۱۹۶۲ مونتیز و اسپروس مجموعه

۱۹۶۱	ARS=1	روش قیاسی	رویکرد فرضیه‌های بنیادی-اصول
۱۹۶۲	ARS=3	روش قیاسی	رویکرد فرضیه‌های بنیادی-اصول

اصول حسابداری شرکت‌های انتفاعی یا (ARS-3) را تالیف کردند که اگر چه مورد پذیرش همگان قرار نگرفت ولی نتایج این پژوهش‌ها همواره چارچوب نظری قواعد حسابداری توصیه شده توسط هیئت اصول محسوب شده است و به رغم نارسائی‌ها و انتقادهای وارد بر مطالعات پژوهشی شماره ۳۱ و ۳۰، باید توجه داشت که هنگام تدوین این مطالعات پژوهشی (حدود ۴۳ سال قبل)، کوششی عمده در راستای تدوین تئوری حسابداری انجام نشده بود و به طور قطع این مطالعه‌ها در تاریخچه تئوری حسابداری جایگاه خود را دارد. زیرا اولین کوشش مجامع حرفه‌ای در تدوین چارچوب نظری به‌شمار می‌آید. این مطالعه‌ها و کوشش‌های بعدی هیئت اصول حسابداری، زمینه را برای تدوین چارچوب نظری هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) فراهم کرده است (شباهنگ، رضا، ۱۳۸۱).



■ عضو هیئت علمی دانشگاه تهران
 ■ عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد شهر قدس

کتابشناسی :

1. Sprouse, R.T. **Observations Concerning The Realization Concept**, Accounting review, PP.522-526, July 1965
2. Moonitz, M and R.T. Sprouse **A Tentative Set Of Broad Accounting Principles for Business Enterprises**. Accounting Research study No.3. New York: AICPA, 1962

منابع :

- پوریان‌سب، امیر و مهرانی، ساسان، مسایل و مشکلات اجرایی هدف‌های گزارشگری مالی، بررسی‌های حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۴ و ۱۵
- شباهنگ، رضا، تئوری حسابداری، جلد اول، تهران، مرکز تحقیقات حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، نشریه ۱۵۷، ۱۳۸۱
- <http://fisher.osu.edu/departments/accounting-and-mis/the-accounting-hall-of-fame/membership-in-hall>

سازمان حسابرسی به همکاری دانشمندان، صاحب‌نظران، اساتید و تحصیل‌کردگان در زمینه‌های سیستم‌های مالی، حسابرسی مالی، حسابرسی عملیاتی و استانداردهای (به‌طور تمام وقت، پاره‌وقت و ساعتی) با حداقل مدرک کارشناسی ارشد نیازمند است. داوطلبین می‌توانند با نشانی‌های زیر مکاتبه نمایند.

خ- شهید احمد قمیر- خیابان شهید احمدیان ۱۴ و ۱۶
 صندوق پستی: ۱۴۳۳۵/۴۷۹
 یا نشانی پست الکترونیکی: Gm@audit.org.ir