

# دفاع از حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی

ترجمه و تلخیص: اسفندیار ملکیان کله‌بستی

## مقدمه

این موضوع واقعاً قابل توجه است که حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی قرن‌ها است که به عنوان متدولوژی اصول حسابداری در دانش حسابداری مطرح بوده است. متأسفانه، آگاهی و توجه به این مساله اغلب دست کم گرفته شده و انتقاد و حملات به حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی (که از این پس بهای تاریخی نامیده می‌شود) از جنبه‌های مختلف شدت گرفته است.<sup>۲</sup>

---

1- Igiri, Yugi, "A Defense of Historical Cost Accounting", from P. T. Wontless and A.R. Foster", Readings in Inflation Accounting, Wiley and Sons, 1979.

۲- علت انتقاد و حملات به حسابداری مبتنی بر بهای تاریخی، در حقیقت ناشی از تورم و تغییر قیمت‌ها بوده است. موضوع اثرات تورم بر صورتهای مالی مبتنی بر بهای تاریخی، شاید برای اولین بار در آمریکا توسط دکتر سوئینی (Dr. Sweny) در طی سالهای ۱۹۲۰ و ۱۹۳۰ مطرح گردیده که سرانجام راجلهای پیشنهادی اش در کنایه بنام ←

"Stablized Accounting" در سال ۱۹۳۶ به رشته تحریر در آمده است و مجدداً در سال ۱۹۶۴ چاپ و منتشر گردید.

در دسامبر ۱۹۴۷، هیأت بررسی روشهای حسابداری و انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) در بولتن شماره ۴۳ فصل ۹، مسأله تغییر قیمتها را مورد توجه قرارداد و در سال ۱۹۶۳ یک سری مطالعات در این انجمن انجام شده که بنام گزارش آثار مالی تعبیر سطح قیمتها منتشر گردید.

پس از مدتی بحث، هیأت بررسی اصول حسابداری (APB)، در ژوئن ۱۹۶۹، در بیانیه شماره ۳، مطالبی تحت عنوان «صورت‌های مالی تعدیل شده بر اساس شاخص عمومی قیمتها» منتشر نمود که در آن کاربرد شاخص عمومی قیمتها را برای تعدیل صورت‌های مالی شرکت‌های آمریکایی توصیه می‌نمود.

در ۳۱ دسامبر ۱۹۷۴، پیش‌نویس گزارشی بنام «گزارشهای مالی بر اساس واحد قدرت خرید عمومی»، از طرف کمیته تازه تأسیسی بنام هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، منتشر گردید. روشی را که در این پیش‌نویس ارائه گردیده بود اساساً همان روشی است که در سال ۱۹۶۳، از طرف انجمن حسابداران رسمی آمریکا پیشنهاد شده بود که برخی از شرکت‌های آمریکایی به انضمام صورت‌های مالی تاریخی خویش، صورت‌های مالی تعدیل شده‌ای که ارقام صورت‌های مالی تاریخی را از طریق قدرت خرید عمومی بول تعدیل نموده است ارائه نمایند.

در سپتامبر ۱۹۷۹، FASB شماره ۳۳ تأکید نموده، شرکت‌هایی که جمع داراییهای آنها از یک میلیارد دلار یا موجودیها و خالص تأسیسات و تجهیزات آنها بیش از ۱۲۵ میلیون دلار باشد لازم است که صورت‌های مالی خود را بر اساس FASB شماره ۳۳ تهیه نموده و به عنوان مکمل صورت‌های مالی تاریخی ضمیمه گزارشات سالانه نمایند.

در سال ۱۹۸۶، نرخ تورم در آمریکا به پایین‌ترین سطح خود در دهه ۱۹۸۰، یعنی رقم ۲٪ رسید. به همین علت در همان سال با صدور بیانیه شماره ۸۹ (FASB)، الزامی بودن افشای آثار تورم و تغییر قیمتها منتفی گردیده لیکن همان بیانیه تهیه و ارائه چنین اطلاعاتی را بجای الزامی بودن به صورت داوطلبانه و اختیاری مورد تشویق قرار داد. برای اطلاع بیشتر در زمینه موارد ذکر شده فوق به منابع زیر مراجعه فرمایید:

- AICPA, Accounting Principle Board, Statement No. 3., 1963.

- FASB, Exposure, Draft, "Finanancial Reporting in Units of General Purchasing Power", 1974.

- FASB, SFAS NO. 33, "Financial Reporting and Changing Prices" Sep. 1979.

-FASB, SFAS No.89, "Financial Reporting and Changing Prices", Dec. 1986.

بحثی که در این مقاله در خصوص حسابداری بهای تاریخی مطرح می‌شود، نه تنها کسانی که سعی در محو کامل آن از تمام جنبه‌های حسابداری دارند را مخاطب می‌سازد، بلکه روی سخن با آنهایی دارد که اهمیت آن را در یک سطح محدودی می‌دانند. بنابر این، افرادی که رای حسابداری بهای تاریخی ارزش زیادی قائل هستند مورد خطاب این مقاله قرار می‌گیرند، زیرا آنها از ضرورت گسترش و تکمیل آن توسط سایر روشها حمایت می‌کنند.

اگر چه حسابداری بهای تاریخی جوابگوی تمامی زمینه‌های حسابداری نمی‌باشد، م‌ذاک، نقش قابل ملاحظه حسابداری بهای تاریخی و ادامه آن در تمامی زمینه‌های مهم تجاری، نقش عمده و قابل اهمیتی است و نباید مورد غفلت قرار گیرد.

اینکه بخواهیم ارزش بعضی از چیزهایی را که به آنها عادت کرده‌ایم تشخیص دهیم کار بسیار مشکلی است. به عنوان مثال، بهترین راه برای تشخیص ارزش هوا در این است که چند حظه‌ای نفس را در سینه حبس نمائیم یا آنکه در یک فضای پر از دود و دم و آلوده وارد شویم. شاید بتوان این مثال را به دنیای تجارت نیز تسری داد، تصور کنید که بدون وجود حسابداری بهای تاریخی، حیات دنیای تجارت چگونه امکان پذیر می‌باشد؟

در این مقاله ابتدا عملیات حسابداری پنج کشور فرضی (الف) تا (هـ) مورد بررسی قرار خواهد گرفت و خواهیم دید نقش و اهمیت حسابداری بهای تاریخی را که هر چه از کشور لف به سمت کشور (هـ) حرکت می‌کند، بتدریج افزایش می‌یابد. در پایان به جمع‌بندی و نتیجه‌گیری حسابداری بهای تاریخی در پنج کشور فرضی خواهیم پرداخت.

## دفاع از حسابداری بهای تاریخی

برای پی بردن به اهمیت و نقش حسابداری بهای تاریخی، فرض کنید ابتدا این مساله را مورد بررسی قرار می‌دهیم که اگر حسابداری مبتنی بر ارزش جاری را جایگزین حسابداری بهای تاریخی نماییم چه اتفاقی خواهد افتاد؟ در اینجا از حسابداری مبتنی بر ارزش جاری به جای حسابداری بهای تاریخی که قویاً مورد حمایت می‌باشد استفاده می‌نماییم. به هر حال، این نمونه بحث که در این بخش از مقاله می‌آید، به سایر انواع جایگزینهای پیشنهادی دیگر بجای حسابداری بهای تاریخی تسری می‌یابد.

## کشور الف

فرض کنید که شرکتها، در کشور (الف) هیچگونه اسناد و مدارکی بر مبنای بهای تاریخی رای منابع اقتصادی (داراییها) نگهداری نمی‌کنند. عملیات حسابداری اینگونه شرکتها، در این کشور بدین صورت است که کلیه داراییها و بدهیها در پایان سال بر مبنای ارزش جاری مورد ارزیابی قرار می‌گیرد و سود سالانه از طریق تفاوت خالص ارزش شرکت در پایان سال با خالص ارزش شرکت در آغاز سال، بعد از اصلاحات و تعدیلات مبادلات مربوط به سرمایه انتشار سهام جدید، تقسیم سود و غیره، محاسبه می‌شوند. در این مدل، مدارک تاریخی منابع اقتصادی مورد نیاز نمی‌باشد، زیرا توضیح و شرح چگونگی تهیه منابع تحت کنترل شرکت به عنوان مثال چه مبلغ برای منابع پرداخت شده است) بطور کلی در ارزیابی ارزش جاری بی‌فایده و نامربوط می‌باشد.

سرمایه‌گذاران در این کشور به مدیران اختیار تام می‌دهند، زیرا به آنها فقط نتایج عملیات شرکت گفته خواهد شد بدون اینکه منابع کنترل شود که نتایج حاصله از کجا ناشی شده است. مدیران شرکت آزاد هستند که منابع شرکت را در هر راهی که بخواهند مصرف کنند، بدون اینکه اثری از این منابع که از کجا آمده یا به کجا می‌رود باقی بگذارند. بنابر این، در این کشور اسناد و مدارک گذشته نمی‌تواند بطور قابل ملاحظه‌ای مفید باشد. در عوض کوشش قابل ملاحظه‌ای در پایان سال توسط شرکت صورت می‌گیرد، بدین ترتیب که لیستی از کلیه داراییها و بدهیهای شرکت تهیه و ارزش آنها به قیمت پایان سال مورد ارزیابی قرار می‌گیرد سپس ترازنامه‌ای بر مبنای ارزش جاری تهیه و سود سال طبق آنچه که در فوق گفته شد محاسبه می‌شود.

بدون شک، این مبتدی‌ترین روش ثبت و گزارشگری حسابداری مبتنی بر ارزش جاری می‌باشد. بهر حال، چنانچه در تهیه ترازنامه و محاسبه سود، از متد ارزشیابی بهای تاریخی استفاده شود، سرمایه‌گذاران به سهولت می‌توانند از وضعیت شرکت که اسناد و مدارک تاریخی معاملات شرکت نگهداری می‌شود آگاه شوند، زیرا بدون اسناد و مدارک گردش منابع براساس تاریخی، ارزیابی منابع بر مبنای بهای تاریخی امکانپذیر نمی‌باشد. بنابر این، در کشور (الف) هیچگونه کنترل خودکاری از حسابداری بهای تاریخی وجود نخواهد داشت.

از آنجایی که کنترل منابع در حسابداری مبتنی بر ارزش جاری از نقطه نظر روش ارزشیابی وجود ندارد. لذا سیستم کنترل منابع در ارزشیابی پایان سال بسیار جزئی خواهد بود. حال به معرفی این سیستم کنترل در کشور (ب) می‌پردازیم، در حالی که روش ارزشیابی مبتنی بر ارزش جاری ادامه دارد.

### کشور ب

عملیات حسابداری در کشور (ب)، کسی پیشرفته‌تر است. روش ارزشیابی مورد استفاده در این کشور همانند کشور (الف) مبتنی بر ارزش جاری می‌باشد، اما در کشور (ب) نگهداری اسناد و مدارک هرگونه افزایش یا کاهش منابع که جنبه عینی داشته باشد الزامی است. در این کشور، شرکت لیست کلیه داراییها و بدهیها را در پایان هر سال تهیه می‌کند، لیکن این لیست شبیه لیستی که شرکت (الف) تهیه می‌کند نیست، بلکه فهرست داراییها و بدهیهای عینی است که صرفاً جهت تأیید درستی و صحت اسناد و مدارک بوده تا اینکه مبنای جهت تهیه صورتهای مالی باشد.

دلیل نگهداری اسناد و مدارک داراییهای عینی به لحاظ تغییر ارزش جاری در طی سال و نیز تغییر قیمت‌های آنها در پایان سال می‌باشد که نمی‌توان در طی سال پیش‌بینی کرد. به نظر می‌رسد بهای تاریخی در این کشور، به لحاظ کم اهمیت بودن، بطور کامل از اسناد و مدارک حذف شده است.

اگر چه در این کشور نگهداری اسناد و مدارک تغییر در هر نوع منابع بصورت عینی، الزامی است اما نگهداری اسناد و مدارک در مورد اینکه چه مقدار از این منابع برای بدست آوردن چه مقدار از منابع دیگر مصرف شده‌اند، الزامی نیست. برای مثال، لازم است که یک دفتر موجودی داشته باشیم که در آن به ترتیب و با نظم مخصوص واحدهای عینی ثبت و هرگونه تغییرات در مانده هر قلم از موجودیها در آن دفتر نشان داده شود و نیز یک دفتر نقدی برای هرگونه دریافتها و پرداختها نیاز می‌باشد. به عبارت دیگر اسناد و مدارک مانده‌ها و تغییرات در هر واحد منابع بصورت مستقل از سایر منابع در یک دفتر یکطرفه نگهداری می‌شود. درست بر عکس دفترداری دابل که ارتباط داده‌ها و ستاده‌ها را با هم مشخص می‌نماید. به

ین معنی که در این کشور، شرکتها هیچگونه ثبتی از معاملات انجام نمی‌دهند، بلکه اسناد و مدارک بصورت تغییر در هر نوع دارایی و بدهی نگهداری می‌شود.

عدم نگهداری اسناد و مدارک، مبادلات در کشور (ب) نارساییهای زیادی نه تنها در مدیریت و کنترل منابع، بلکه در خرید، تولید، فروش و سایر فعالیتهای شرکت ایجاد می‌کند. توجه داشته باشید که اگر حسابداری بهای تاریخی مورد استفاده قرار می‌گرفت، این چنین وضعی هرگز پیش نمی‌آمد. مثلاً وقتی که یک شرکت ۱۰۰ واحد مواد دریافت می‌کند باید تعیین شود که چه مقدار پول بابت مواد پرداخت شده یا باید پرداخت شود، یا وقتی که ۵۰ واحد محصول تولید می‌شود، یک شرکت باید بتواند مقدار مواد مصرفی برای تولید را تعیین کند، یعنی در حقیقت بهای تاریخی آن تعیین می‌شود. بنابر این، هرگونه افزایش یا کاهش منابع بصورت زنجیره‌ای و سلسله‌وار می‌باشد، زیرا که ارتباط داده‌ها و ستاده‌ها در حسابداری بهای تاریخی زنجیروار است. سیستم دفترداری دوبل به عنوان یک مدل مؤثر برای ثبت این ارتباطات می‌باشد. البته زنجیره‌وار بودن تغییرات در منابع به صورت واحدهای عینی مکانپذیر بوده، اما هیچ دلیلی وجود ندارد که از سیستم دفترداری دوبل برای معاملاتی مانند زیر استفاده نشود:

بدهکار - مواد خام ۱۰۰ واحد

بستانکار - وجه نقد ۴۰۰۰ ریال

گرچه برابری ثبت بدهکار و بستانکار بطور وسیعی صورت نمی‌گیرد، اما هیچ دلیلی وجود ندارد که برآوردهای ارزشهای جاری پایان سال به عنوان مبنایی جهت ثبت حسابداری مزینه‌یابی استاندارد مورد استفاده قرار نگیرد. همچنین ممکن است تخمینهایی انجام گیرد یا استانداردهایی برای کلیه داراییها، شامل داراییهای ثابت تعیین شود، اما، اختلاف اساسی بین

1- See Yuji Ijiri, *The Foundations of Accounting Measurement* (New York: Prentice Hall, 1967), Chapter 5 on the inseparable relationship between the double - entry bookkeeping system and historical cost valuation.

2- *Ibid.*, Chapter 5.

بهای تاریخی و ارزش جاری این است که زنجیره داده‌ها و ستاده‌ها در حسابداری بهای تاریخی مبنای ارزیابی می‌باشد لیکن، در حسابداری ارزش جاری این چنین کنترل خودکاری وجود ندارد.

حداقل اهمیت وظیفه حفظ و نگهداری حسابداری بهای تاریخی امر قطعی و غیرقابل تردید می‌باشد. حقیقتاً وظیفه حسابداری در کنترل منابع یک شرکت، از اساسی‌ترین وظایفی است که قرن‌ها در حسابداری ایجاد شده است و پس از آن نقش حسابداری بطور قابل ملاحظه‌ای گسترش یافته است. اما سؤال مهمی که هم اکنون مطرح می‌باشد این است که آیا وظیفه حفظ و نگهداری منابع بی‌اهمیت شده است؟ وقتی که میلیون‌ها سرمایه‌گذار، در یک شرکت سرمایه‌گذاری می‌کنند، آنها به خوبی از وظایف حفظ و نگهداری حسابداری اطمینان دارند. چگونه ممکن است آنها بدون توجه به این وظیفه مهم حسابداری اقدام به سرمایه‌گذاری نمایند؟ به هر حال، اهمیت حسابداری بهای تاریخی را نمی‌توان فقط به حفظ و نگهداری منابع محدود کرد؛ آنگونه که در مثال بعدی مشاهده خواهیم نمود.

## کشور

در این کشور، اهمیت حسابداری بهای تاریخی در کنترل منابع کاملاً تشخیص داده شده و نگهداری اسناد و مدارک برای گردش منابع بر مبنای بهای تاریخی الزامی است. لیکن، به منظور توزیع سود سهام، پاداش به کارکنان، مالیات بر درآمد و غیره، سود بر مبنای روش ارزشیابی جاری تعیین می‌گردد.

در اینجا رقم سود اطلاعات دقیق و درستی نمی‌دهد. لیکن موجب حل تضادهای موجود بین ذی‌نفعان سود می‌گردد. بنا بر این، فرآیند تعیین سود باید طوری باشد که مشاجرات را به حداقل برساند. از طرف دیگر، فشارهای زیادی به حسابداران وارد می‌شود و در نتیجه، فرآیند تعیین سود به یک فرآیند مذاکرات سیاسی منتهی می‌شود تا یک فرآیند محاسبات سیستماتیک. در خصوص رقم سود، یک سری قواعد از میان بحث و مذاکرات استخراج خواهد شد و در نتیجه، حسابداری اجتماعی پدیدار خواهد گردید.

اگر رقم سود به عنوان مبنای توزیع آن قرار گیرد، فوق‌العاده مهم است که مبنای تعیین سود

کمتر مورد بحث و مجادله باشد. اگر چه حسابداران در کشور (ج) متأسفانه به این نتیجه خواهند رسید که سود بر مبنای ارزش جاری با بحث ما فاصله زیادی دارد و بنابراین، مناسبت کمتری را به عنوان مبنایی برای توزیع سود نسبت به بهای تاریخی دارد. با وجود این، تعیین سود طبق روش مذکور را انجام می‌دهند.

حسابداری بر مبنای ارزش جاری مبتنی بر معاملات مورد انتظار است. برای تعیین سود بر مبنای مذکور اولاً ضروری است یک روش منحصر به فردی داشته باشیم که به عنوان مبنا، معاملات مورد انتظار بر اساس آن ارزشیابی شود. دلیلش این است که معاملات زیادی وجود دارد که ممکن است با توجه به آن مبنا، جهت جایگزینی یا واگذاری منابع، صورت گیرد. پیشنهادات متعددی ممکن است وجود داشته باشد، قیمت‌های بازارهای داخلی و خارجی ممکن است با مظنه‌های مختلفی بیان شود. حال، کدامیک از این قیمت‌ها باید به عنوان مبنا قرار گیرد؟ بالاترین قیمت، پایین‌ترین قیمت، یا قیمت متوسط؟ محدوده جستجو برای دریافت پیشنهادات یا قیمت‌ها چگونه می‌تواند تعیین شود؟ توجه داشته باشید که تعیین منطقی بودن یک معامله مورد انتظار کافی نمی‌باشد، زیرا در بسیاری موارد بیشتر از یک معامله مورد انتظار وجود دارد که به عنوان منطقی بودن مورد بررسی قرار می‌گیرد. لذا، برای جلوگیری از بحث و جدل روی رقم سود، باید شاخصی جهت تعیین یک معامله از میان تمامی معاملات منحصر به فرد باشد تا معاملات مورد انتظار با توجه به آن ارزشیابی شود.

حسابداری بهای تاریخی، از این مشکل بر حذر است زیرا مبتنی بر معامله واقعی که شرکت انتخاب کرده می‌باشد، البته در حسابداری بهای تاریخی و حسابداری ارزش جاری، جای بحث در خصوص تفسیر و توضیح اثرات معاملات، وجود دارد. لیکن، در حسابداری بهای تاریخی به دلیل عدم مشکل انتخاب یک معامله از میان معاملات متعدد مورد انتظار، نسبت به حسابداری ارزش جاری کمتر بحث‌انگیز است.

دومین عاملی که سود بر مبنای ارزش جاری را نسبت به سود بر مبنای بهای تاریخی بحث‌انگیزتر می‌کند، «جمع‌ناپذیری» ارزش جاری می‌باشد. بهای تاریخی از منبع (الف) و بهای تاریخی از منبع (ب) به جمع بهای تاریخی منبع الف و ب تعریف می‌شود. مثلاً اگر از منبع الف ۱۰۰۰۰ ریال و از منبع ب ۱۵۰۰۰ ریال خریداری گردد، بهای تاریخی منبع الف و



ب جمعاً به ۲۵۰۰۰ ریال تعریف می‌گردد. این جمع‌پذیری در ارزشیابی بهای جاری وجود ندارد، به این معنی که جمع تیمت چند منبع الزاماً برابر با مجموع تک تک قیمت آن منابع نخواهد بود. مثلاً اگر ارزش جاری منبع الف ۲۰۰۰۰ ریال و ارزش جاری منبع ب ۳۰۰۰۰ ریال باشد، ممکن است ارزش جاری جمع منبع الف و ب ۶۰۰۰۰ ریال شود، آیا ما ۵۰۰۰۰ ریال را به عنوان ارزش جاری منابع الف و ب باید در نظر بگیریم یا ۶۰۰۰۰ ریال را؟ به همین نحو، در ارزشیابی مقدار زیادی از موجودی کالا، ممکن است قیمت موجودی کالا در کل، کاملاً با جمع قیمت هر کدام از آنها به طور مجزا تفاوت داشته باشد، حتی اگر موجودی کالا صرفاً از یک محصول همگن تشکیل شده باشد. همچنین در ارزشیابی کارشناسانه، ماشین آلتی می‌تواند کاملاً با ارزشیابی آن به عنوان یک مجموعه کلی متفاوت باشد. آنچه که جدی‌تر است این مسأله می‌باشد که ارزشیابی جزء به جزء داراییهای یک شرکت می‌تواند بطور قابل ملاحظه‌ای با ارزشیابی کل شرکت متفاوت باشد. این مشکل جمع‌پذیری منابع موجود در یک شرکت، مسأله‌ای است که به منظور اجتناب از بحث و مجادله در ارتباط با تعیین سود بر مبنای ارزش جاری، باید حل شود.

با وجود این، یک مشکل کاملاً متضاد در حسابداری بهای تاریخی وجود دارد. به جای مشکل جمع‌پذیری (بحث شده در فوق)، حسابداری بهای تاریخی با مشکل تخصیص روبرو می‌باشد. فرض کنید داراییهای (الف) و (ب) جمعاً به مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال خریداری شده‌اند. حال چه مبلغ از ۲۰۰۰۰ ریال را می‌توان به دارایی (الف) تخصیص داد. استهلاك نمونه دیگری از این نوع مشکل می‌باشد. به هر حال، حسابداران روشهای زیادی ابداع کرده‌اند که ممکن است اختیاری باشند، اما در عمل اینگونه تخصیصات به کار گرفته می‌شود. به علاوه، باید به این نکته توجه شود که مشکلات تخصیص در حسابداری بهای تاریخی، تنها وقتی بروز می‌کند که منابع خریداری شده در ابتدا بصورت گروهی (یکجا) بخواهد بین دوره‌های مالی یا قسمتها یا محصولات تقسیم شود، در حالی که مشکل تخصیص در حسابداری ارزش جاری متذکر شده در فوق همیشه اتفاق می‌افتد، حتی زمانی که تنها یک نوع منبع مورد بحث باشد، همانگونه که در فوق راجع به موجودی محصول همگن گفته شد.

مشکل سوم که سود بر مبنای ارزش جاری را برای استفاده در توزیع آن نسبت به بهای

تاریخی کمتر مناسب می‌سازد، مشکل تشخیص و تأیید سطح احتمالی است که در رویداد مالی مورد انتظار ممکن است عملاً صورت گیرد. هیچ‌کسی پیشنهاد نمی‌کند ارزش دارایی یک شرکت اروپایی براساس قیمت‌های رایج در بازار چین ارزشیابی شود. در حالی که هر کسی می‌داند چنین رویداد مالی هرگز نمی‌تواند صورت گیرد. چقدر یک رویداد مالی مورد انتظار باید محتمل باشد و چقدر این احتمال را می‌توان تأیید کرد؟ برای شرکت آسان خواهد بود تا در معاملات تلفنی به منظور کمک به یکدیگر در بدست آوردن رقم مطلوب سود، پیشنهادهای بنمایند، مگر اینکه نسبت به چنین ترفندی امنیتی وجود داشته باشد. اما چگونه می‌توان آنرا تأیید نمود؟ در حالی که شرکت (ب) برای خرید یا تعمیر ماشین‌آلات شرکت (الف) پیشنهاد تلفنی به ارزش ۱ میلیون ریال نموده باشد، مگر اینکه عملاً چنین معامله‌ای صورت گرفته باشد. اگر سود ارزش جاری به عنوان مبنایی برای توزیع آن به کار رود، منازعات و مباحثات بدون نتیجه‌ای بطور جدی در باره چنین پیشنهادهای بوجود خواهد آمد.

تلاش برای رفع این سه مشکل در حسابداری ارزش جاری شاید مفید باشد. حسابداری ارزش جاری باید بتواند نشان دهد که توزیع سود بر مبنای ارزش جاری نسبت به توزیع سود بر مبنای بهای تاریخی عادلانه‌تر است. نشان دادن این موضوع بسیار مشکل است. برعکس، حسابداری بهای تاریخی که شناسایی سود و زیان ناشی از نگهداری را رد می‌کند، به نظر می‌رسد که بیشتر در مسیر حل تعارضات افراد ذی‌نفع باشد. معاملات مورد انتظار به تنهایی نمی‌تواند در رابطه با سود و زیان موضوعیت داشته باشد، زیرا از نظر قانونی اساساً استدلال ضعیفی بنا به عقیده ذی‌نفعان تلقی می‌گردد.

از مثالهای عملیات حسابداری در کشورهای الف، ب و ج مشخص شده است که حسابداری بهای تاریخی همچنان به قوت خود باقی است و به عنوان مؤثرترین مستند حسابداری در زمینه کنترل منابع و توزیع سود می‌باشد. حسابداری دو وظیفه اساسی متفاوت در عملکرد خود دارد. اولین وظیفه، حفاظت از حقوق مالی افراد ذی‌نفع یک شرکت و دومین وظیفه، ارائه اطلاعات برای تصمیم‌گیران (داخل و خارج شرکت) جهت کمک به تصمیمات آنها در تخصیص بهینه منابع می‌باشد. وظیفه اولی حسابداری که ذکر شد بنام «حسابداری

حقوق صاحبان سرمایه» و وظیفه دوم حسابداری بنام «حسابداری عملیاتی» نامیده می‌شود.<sup>۱</sup> مسلم است که برای حسابداری حقوق صاحبان سرمایه قواعد و مقررات شدیدتری نسبت به حسابداری عملیاتی نیاز است. قواعد و مقررات در حسابداری عملیاتی تأکید بیشتری به ویژگیهای مربوط بودن و به موقع بودن اطلاعات دارد. در حالی که در حسابداری حقوق صاحبان سرمایه، اهمیت اولیه در خود سیستم نهفته است و نه فی‌نفسه در اطلاعات. تکیه بر تصمیم‌گیری در حسابداری عملیاتی، نباید موجب کاستن اهمیت حسابداری حقوق صاحبان سرمایه شود. به منظور عملکرد صحیح اقتصادی، لازم است سیستمی داشته باشیم که به سرمایه‌گذاران اطمینان بدهد که نه تنها کل منابع سرمایه‌گذاری شده در شرکت بطور مناسبی کنترل می‌گردد، بلکه سهم هر سرمایه‌گذار، از طرف سرمایه‌گذاران دیگر و دیگر افراد ذی‌نفع مورد حفاظت قرار می‌گیرد. حسابداری حقوق صاحبان سرمایه کاملاً بر این هدف استوار است. این موضوع، زمینه توسعه و رشد حسابداری سنتی را فراهم کرده است. اگرچه حسابداری عملیاتی نقش بسیار زیاد و با اهمیتی در فعالیت تجاری بازی می‌کند، لیکن اهمیت حسابداری حقوق صاحبان سرمایه و نقش مرکزی حسابداری بهای تاریخی در حسابداری حقوق صاحبان سرمایه را باید کاملاً اذعان کرد.

اگرچه اطلاعات حاصله از حسابداری بهای تاریخی برای تصمیمات مدیران و سرمایه‌گذاران مفید می‌باشد، معذالک نیاز به انواع اطلاعات اضافی دیگر نیز می‌باشد. در حقیقت برای روشن شدن سهم حسابداری بهای تاریخی در حسابداری عملیاتی، اجازه دهید که کشور (د) را در نظر بگیریم که در این کشور، اطلاعات بهای تاریخی کاملاً از دسترس مدیریت و سرمایه‌گذاران مخفی نگهداری شده است.

## کشور د

در کشور (د)، حسابداری حقوق صاحبان سرمایه مبتنی بر حسابداری بهای تاریخی است، اما حسابداران در این کشور معتقدند که اطلاعات حسابداری بهای تاریخی، صرفاً در

حسابداری حقوق صاحبان سرمایه مفید بوده و برای مقاصد تصمیم‌گیری مفید نمی‌باشد. به عقیده آنها در صورتی که این اطلاعات توسط مدیریت و عموم استفاده شود، گمراه‌کننده خواهند بود. در نتیجه اسناد و مدارک تهیه شده در حسابداری حقوق صاحبان سرمایه از دسترس افراد به غیر از اداره حسابرسی خاص دولتی دورنگه داشته می‌شود. ممیزین، اسناد و مدارک هر شرکت را بطور دقیق به صورت گزارش منتشر می‌کنند. صورت‌های مالی تهیه شده طبق حسابداری بهای تاریخی، فقط برای اداره حسابرسی قابل دسترسی می‌باشد. به مدیریت و عموم تنها گزارش حسابرسی که شامل رقم سود و اظهار نظر حسابرس است ارائه خواهد شد. سود گزارش شده برای کلیه اهداف توزیع سود قابل استفاده می‌باشد. هر چند که مدیریت و عموم، هیچگونه اطلاعات بهای تاریخی، غیر از رقم سود تأیید شده توسط حسابرس دریافت نمی‌کنند، اما آنها از اطلاعات ارزش جاری به خوبی آگاهی دارند.

صورت‌های مالی تهیه شده بر مبنای ارزش جاری، بطور مرتب انتشار یافته و در دسترس عموم به منظور کمک به آنها در تصمیمات سرمایه‌گذاری و دیگر تصمیمات قرار می‌گیرد. مدیریت نیز مجموعه‌ای از اطلاعات ارزش جاری را در موقع لزوم فراهم می‌کند. اطلاعات بهای تاریخی، در حسابداری عملیاتی، کاملاً مخفی بوده، زیرا که بررسی آنها غالباً گمراه‌کننده و یا حداقل بدون استفاده می‌باشد.

اگر اطلاعات بهای تاریخی را بطور کامل از تجارت حذف نماییم، در چنین کشوری چه اتفاقی خواهد افتاد؟

این مسأله ابتدا مورد انتقاد شدید مدیریت و سپس عموم قرار خواهد گرفت. مدیریت انتقاد شدیدی به حسابدارانی که معتقدند اطلاعات بهای تاریخی بدون استفاده بوده، خواهند کرد. به عقیده آنها مدیریت یک فرآیند پویایی می‌باشد که ضرورت یک مطالعه دقیق از قبل را برای پیش‌بینی آینده دارد. جایگزین نمودن اطلاعات ارزش جاری، بجای اطلاعات بهای تاریخی، در نظر نگرفتن تجربیات گذشته است. آنها باید بدانند که قیمت مواد اولیه در آخرین خرید (خرید گذشته) چگونه بوده است تا بتوانند آنها را با قیمتی که باید فعلاً پردازند مقایسه نمایند. اطلاعات بهای تاریخی، اطلاعات مفیدی ارائه می‌دهد که نه تنها باعث مقایسه با اطلاعات ارزش جاری می‌شود بلکه، با سایر اطلاعات بهای تاریخی، از قبیل تجزیه و تحلیل

روند، مقایسه فصلی با دپارتمانها یا شرکتهای دیگر و غیره قرار می‌گیرد. البته، آنها مفید بودن اطلاعات ارزش جاری را انکار نمی‌کنند، لیکن مخالف این ایده نیز هستند که اطلاعات بهای تاریخی بی‌فایده می‌باشد.

انتقاد عموم به صورتهای مالی مبتنی بر ارزش جاری، ممکن است دلایل مختلفی داشته باشد. همانگونه که در کشور (ج) ملاحظه شد، اطلاعات ارزش جاری پیشنهادی، نسبت به اطلاعات بهای تاریخی، امکان دستکاری عمدی بیشتری را فراهم می‌کند. همچنین اطلاعات در حسابداری عملیاتی نسبت به حسابداری حقوق صاحبان سرمایه، از قواعد و دستورالعملهای شدید کمتری برخوردار است. بنابر این، عموم خیلی زود متوجه آن شرکتهایی می‌شوند که سعی دارند با ظاهرسازی تصویر مالی خوبی از شرکت خود در اذهان عموم ایجاد کنند تا سرمایه‌گذاری بیشتری در آن شرکتهای صورت گیرد و باعث افزایش قیمت سهام آنها در بازار گردد. لذا در چنین وضعیتی تقاضا برای افشای صورتهای مالی مبتنی بر بهای تاریخی شدیداً افزایش می‌یابد. زیرا، اینگونه صورتهای مالی با قواعد و دستورالعملهای دقیق و محکمی تنظیم و تدوین شده‌اند و کمتر مورد دستکاری عمدی قرار می‌گیرند. بر این اساس، عموم، اطلاعات ارزش جاری را ضمیمه مناسبی برای اطلاعات بهای تاریخی می‌دانند، لیکن نه به عنوان جایگزینی برای آن.

در خاتمه، اشاره به این نکته ضروری است که مسأله ارزشیابی داراییها فقط یکی از مسائل متعدد حسابداری است که حسابداران باید در مورد آن تحقیق و بررسی کنند تا سبب توسعه سیستم حسابداری در جامعه گردند. اگر کسی بتواند نشان دهد که منافع به کارگیری حسابداری مبتنی بر ارزش جاری برای جامعه بیشتر از مخارج آن است هیچگونه اعتراضی نخواهد بود.

به هر حال، استقرار چنین سیستمی برای جامعه به مقدار قابل ملاحظه‌ای هزینه دربردارد که می‌تواند شامل هزینه ارزشیابی، محاسبه و حسابرسی باشد، به همان اندازه‌ای که هزینه صرف حل منازعات شرکت یا حسابداران درگیر با اطلاعات قابل اعتماد یا متهم به خیانت و گمراهی برای عموم می‌گردد. باید راههای دیگری را برای ارائه اطلاعات مفید برای سرمایه‌گذاری جستجو کنیم، به جای اینکه توجه خود را فقط به مسائل ارزشیابی محدود

کنیم.

## کشور هـ

در کشور (هـ)، حسابداری بهای تاریخی نه تنها مبنایی برای حسابداری حقوق صاحبان سرمایه تشخیص داده شده، بلکه مبنای مهم جمع‌آوری اطلاعات برای حسابداری عملیاتی می‌باشد. بنابر این، اطلاعات بهای تاریخی به منظور تصمیم‌گیری در اختیار مدیریت قرار می‌گیرد. همچنین، صورتهای مالی بهای تاریخی برای عموم منتشر می‌گردد.

به هر حال، حسابداران در این کشور، متوجه شده‌اند که اطلاعات بهای تاریخی صرفاً یک اطلاعات معمولی و کم اهمیت نیست که مورد احتیاج مدیریت و عموم برای تصمیم‌گیری در تخصیص منابع باشد. بر خلاف حسابداران در کشور (د) که سعی دارند اطلاعات حسابداری عملیاتی را با تغییر روش ارزشیابی توسعه دهند، حسابداران در کشور (هـ) در گسترش انواع اطلاعات در ثبت و گزارشگری تلاش می‌کنند.

برای مثال، آنها به استقرار یک سیستم ثبت و گزارشگری بر مبنای تعهدی موفق شده‌اند. این اقدامی است برای کنترل بهتر قراردادهای و سایر تعهدات مالی که مدیریت ایجاد می‌کند، و همچنین ارائه اطلاعات مندرج در صورتهای مالی نظیر خرید، فروش و سایر قراردادهای منعقد می‌باشد. این تعهدات به شکل خوب و منطقی بیانگر تغییرات وضعیت مالی واقعی در شرکت بوده، برخلاف اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش جاری که از مبادلات مورد انتظار (جایگزینی یا واگذاری) حاصل می‌شود، بطوری که شرکت در آن نقشی ندارد. حسابداران در این کشور، مبنای تعهدی را هم برای حسابداری حقوق صاحبان سرمایه و هم برای حسابداری عملیاتی به کار می‌گیرند.

جهت دیگر که حسابداران شرکت کشور (هـ) اقدام نموده‌اند، حرکت بسوی «سیستم

---

1- See Yuji Ijiri, "On the Commitment Basis of Recording Transactions", to be Published in the Proceedings of Scandinavian GSIA Joint Faculty Seminar, University of Goteborg, Sweden, 1971.

گزارشگری به موقع» می‌باشد. آنها دریافتند که در عصر کامپیوتر، اطلاعات گزارشهای سالانه برای عموم زیاد مفید نخواهد بود. لذا کمیته‌ای مرکب از حسابداران مالی شرکت، حسابداران صنعتی، تحلیل‌گران مالی و غیره، در این کشور، مأموریت یافتند تا مقررات و دستورالعملهای مفصلی برای افشای اطلاعات به موقع تدوین کنند.

مقرراتی که برای افشای فوری اطلاعات برای عموم وضع می‌شود به دو دلیل ممکن است مسائلی را ایجاد کنند:

اولاً منافع مدیریت در حفظ یا افشای اسرار تجاری آنها برای رقبا و عموم با منافع سرمایه‌گذاران و عموم سنجیده شود.

ثانیاً بستگی به روش ارائه اطلاعات به عموم دارد، بنحوی که عادلانه‌ترین راه اتخاذ گردد. البته زمانی که اطلاعات توسط حسابداران افشا می‌شود، اطلاعات خیلی مهم (دست اول) نیست، بنابر این مشکلی ایجاد نخواهد شد. اما اگر این اطلاعات، اطلاعات حساسی برای سرمایه‌گذاران باشد، مشکل جدی تلقی می‌گردد.

هر چند که این مشکلات در رابطه با حسابداری عملیاتی برای سرمایه‌گذاران و عموم وجود دارد، لیکن برای مدیریت حسابداری عملیاتی سد بزرگی در راه پیشرفت آنها به نظر نمی‌رسد. بدیهی است، مهمترین زمینه‌ای را که حسابداران می‌توانند تلاشهای خود را در آن متمرکز کنند، توسعه همکاری سیستمهای اطلاعاتی مدیریت و حسابداری با استفاده از کامپیوتر می‌باشد. هر چند منافی که از این نوع تلاشها به سرمایه‌گذاران و عموم می‌رسد غیرمستقیم است اما قطعی است.

## نتیجه‌گیری

نتایج این بحث در پنج مطلب زیر خلاصه می‌گردد:

- ۱- ارزشیابی بر مبنای بهای تاریخی، تنها روش ارزشیابی می‌باشد که لازمه بخشی از ساختار سیستم دفترداری دویل بوده، نیاز اساسی حسابداری حقوق صاحبان سرمایه است که بسیاری از تغییرات واقعی در منابع یک مؤسسه را با ارتباط دادن داده‌ها و ستاده‌ها ثبت کرده، بطوری که در هر موقع ضرورت باشد ردیابی و مورد شناسایی قرار می‌گیرد.

۲- ارزشیابی بر مبنای بهای تاریخی، تأمین کننده اطلاعاتی است که نسبت به سایر روشهای ارزشیابی فعلی پیشنهاد شده، کمتر محل تردید و بحث‌انگیز بوده و نیاز اساسی حسابداری حقوق صاحبان سرمایه بشمار می‌رود.

۳- ارزشیابی بر مبنای بهای تاریخی، تشخیص سود و زیان ناشی از نگهداری (داراییها) را قبول ندارد، مگر اینکه تغییرات (در سود) با دلایل ثابت شود و جای شک و شبهه‌ای نباشد. این رویه برای حل تعارضات ذی‌نفعان و حفظ و ثبات در جامعه ضروری می‌باشد.

۴- ارزشیابی بر مبنای بهای تاریخی، اطلاعاتی را فراهم می‌کند که این اطلاعات در تصمیم‌گیری آگاهانه مدیران و سرمایه‌گذاران مفید بوده و به عنوان تنها تاریخچه اساسی برای پیش‌بینی آینده می‌باشد.

۵- ارزشیابی بر مبنای بهای تاریخی، در میان کلیه روشهای ارزشیابی موجود پیشنهاد شده، روشی است که کمترین هزینه، نظیر هزینه‌های اجتماعی، ثبت، گزارشگری، حسابرسی و حل و فصل اختلاف نظرات را برای جامعه دارد.