

ساختار نظریه حسابداری مالی

۰۲. روش‌شناسی حسابداری و نیاز به نظریه

نظریه حسابداری را می‌توان؛ «مجموعه‌ای بهم‌پیوسته از مفاهیم، مفروضات و قضایای عملی روشنگر و راهنمای عمل حسابداران در شناسایی، اندازه‌گیری و انتقال اطلاعات حسابداری»^۲ تعریف کرد. در حالی که این تعریف به اندازه کافی منطقی به نظر می‌رسد، اما طرز بیان آن ممکن است برای حسابداران با سطح دانش و تجربه متوسط نامأنوس باشد. مضافاً آنکه معدودی از حسابداران اساساً در نیاز به چنین تعاریفی تردید روا می‌دارند و البته بسیاری به لزوم نظریه حسابداری اذعان می‌کنند و برخی نیز، ارتباطی عملی و بی‌واسطه برای آن قائلند.

علاوه بر این مشکل که از تفاوت درک یا دیدگاه حسابداران نسبت به «نظریه» نشأت می‌گیرد، مشکلات دیگری نیز که می‌تواند موجد گرایش به نظریه حسابداری باشد، موجود است. فی‌المثل، اگر به عددهای حسابداری با صلاحیت و از نظر حرفه‌ای واجد شرایط، اطلاعات اولیه مجموعه‌ای از معاملات اقتصادی سازمانی واحد ارائه گردد و از آنان خواسته شود تا آثار این رویدادها را در وضعیت جاری سازمان در حسابها منعکس نمایند، احتمال اینکه هر یک، تغییرات متفاوتی را در حسابها اعمال کنند، بسیار زیاد خواهد بود. وقوع این تفاوتها به دو عامل بستگی دارد: یکی آنکه قضاوت حسابداران، برخی برآوردهای ذهنی و همچنین پیش‌بینی‌ها را نسبت به رویدادهای آینده ایجاد می‌کند؛ به عنوان مثال، تعیین ذخیره استهلاک، مستلزم برآورد عمر مفید و ارزش اسقاط داراییهاست. لذا بعید نیست که به طور طبیعی هر حسابداری برآورد متفاوتی نسبت به دیگری از واقعیتی مشابه داشته باشد و عامل مشکل‌آفرین دیگر ناهمخوانی احتمالی اصول متفاوتی است که هر یک از حسابداران ممکن است، بکار گیرد. یا مشکلی دیگر و آن اینکه برخی مفاهیم از قبیل ارزش، سود و... اساساً برای حسابداران واضح و روشن نیست.

حسابداران با وضع برخی اصول یا قواعدی چند طی سالها، همواره کوشیده‌اند تا از مشکلات و ابهامات کار بکاهند. از این جهت، این اصول در واقع به شکلی تدریجی و برای مقابله با مشکلاتی که در جریان توسعه کار حسابداری بوجود آمده، فراهم گردیده است.

۰۱. ترجمه فصل اول از کتاب:

Financial Accounting Theory and Standards: by Mike Harvey and Fred Keer, Prentice-Hall International, Inc. Secorid Edition, 1983, Pp. 1-15.

2. A Statement of Baisc Accounting Theory, American Accounting Association 1966.

ترجمه: مهدی تقوی
محمد شلیله

۱. مقدمه

بررسی چگونگی شکل‌گیری نظام حسابداری مالی، می‌تواند مانند بسیاری از مقولات علوم اجتماعی، به توصیف کم و بیش تفصیلی واقعیت آن بپردازد، یا آن را براساس بنیادهای نظری مورد توجه قرار دهد. هدف این مقاله توضیح نیاز حسابداری به نظریه‌ای سازمان‌یافته با توجه به انگاره‌های متنوع بسط یک نظریه است؛ و پیش‌بینی می‌شود، خوانندگان از این طریق به درک کاملتری از جریان تحول حسابداری دست یافته و این تحول را به پایه‌های نظری آن ربط دهند.

حسابداران هنگام رویارویی با موقعیتهای بفرنج، معمولاً از خود می‌پرسند: «دیگران چه می‌کنند؟» یا «در گذشته چگونه با این مسئله برخورد شده است؟» تا اینکه بپرسند: «امروز با آن چگونه باید برخورد کرد؟». بنابراین اصول حسابداری را در واقع می‌توان «میشاق»هایی بدون توجه به یک نظریه سازمان‌یافته دانست. لذا میثاقهایی از این قبیل که حسابهای مالی سنتی براساس آنها تهیه می‌گردد، عموماً کافی و کامل نیست. فی‌المثل، حسابداران داراییها را به بهای تمام‌شده تاریخی ارزیابی می‌کنند و این روش بر مبنای عینی متکی است، حال آنکه بی‌هیچ دغدغهای عمر مفید و ارزش اسقاط داراییها را برپایه‌ای ذهنی برآورد می‌کنند. یا «احتیاط» و «محافظه» کاری به حسابداران حکم می‌کند: «پیشاپیش، سودی را شناسایی نکنند»، در همان حال که آنان را ملزم می‌سازد که: «کلیه زیانهای احتمالی را، در نظر بگیرند».

بنابه جهات ذکر شده در بالا، باب تفسیر میثاقها گشاده است و تنظیم حسابهای متفاوتی از یک مجموعه مشخص رویدادها را محتمل می‌سازد که این چگونگی، خود میثاقها را، همواره با مشکلات جدیدی رویاروی می‌کند. مضافاً آنکه پیچیدگی روزافزون روابط اقتصادی نیز شرایط را برای تحقق میثاقهای جدیدتر فراهم می‌آورد یا مشکلاتی از قبیل نرخ تورم بالا و پایدار که سبب می‌شود کافی نبودن و نارسایی آنها آشکارتر، تقاضا برای اصلاح آنها روزافزون باشد.

بسیاری از این قبیل تقاضاها در نتیجه مذاکرات شدیدتر مانند آنچه بر سر ادغام، خرید و یا ورشکستگی‌های غیرمنتظره برخی شرکتها که در اواسط و اواخر دهه ۱۹۶۰ اتفاق افتاد، اوج گرفتند. مثالی در این باره، جنگ ادغام شرکت GEC (جنرال الکتریک) و AEI (مجتمع صنایع الکتریکی) در نیمه دوم سال ۱۹۶۷ است. ۳. در سپتامبر ۱۹۶۷، GEC خرید سهام AEI را پیشنهاد و در ۲۰ اکتبر ۱۹۶۷، یعنی دو ماه قبل از پایان سال مالی AEI، هیئت مدیره این شرکت پیشنهاد GEC را طی یک پاسخ رسمی مردود توجه GEC را به پیش‌بینی ۱۰ میلیون لیره استرلینگ سود برای شرکت متبوع خود، که یک مؤسسه حسابرسی معتبر نیز تحقق آن را تأیید نموده، جلب می‌نماید. معیناً، GEC موق به خرید سهام AEI می‌شود. و این مجتمع - AEI - علیرغم پیش‌بینی سودی معادل ۱۰ میلیون لیره استرلینگ برای سال مورد بحث، ۴/۵ میلیون لیره زیان به بار می‌آورد. بررسی علل این تفاوت که بالغ بر ۱۴/۵ میلیون لیره بود، به مؤسسات حسابرسی «دیلویتز» ۴ و «پرایس واتر هاوس» ۵ حسابرس GEC

3. *Amore Detailed Description of The GEC/AEI Case Will be Found in Latham J., Jake Over The Facts and Myths of The GEC-AEI Battle Itiffe, 1969.*

4. *Deloitte*

5. *Price Water House*

واگذار می‌گردد و سرانجام حسابسان در نتیجه بررسیهای انجام شده، ۵ میلیون لیره از تفاوت مذکور را متأثر از رویدادهای واقعی و ۹/۵ میلیون لیره آن را، تحت تأثیر عامل قضاوت گزارش می‌کند. این قبیل اتفاقات همچنان ادامه می‌یابد. در سال ۱۹۸۲ شرکت هواپیمایی «لی کر» ۶ ورشکست می‌شود. در ۱۴ فوریه همان سال یکی از روزنامه‌های لندن می‌نویسد: «شرکت لی کر به آسانی با تغییر ارقام، بیش از آنچه بوده، سودآور و ارزشمند نشان داده شده بود». این روزنامه به عنوان مثالی از تغییر روش استهلاك هواپیما در این شرکت یاد می‌کند. زیرا تا سال ۱۹۷۳ عمر مفید هواپیماها در حدود ۷ سال برآورد می‌شده است، در صورتی که از آن سال به بعد ساعات پرواز مأخذ محاسبه استهلاك فرار می‌گیرد. به عبارت دیگر، هواپیماهای شرکت تنها متناسب با ساعات پرواز مستهلك می‌گردیده؛ و از این طریق، عمر مفید هواپیماها نزدیک به دو برابر افزایش می‌یافته است ۷ اتخاذ رویه‌های متفاوت ۸ یا تغییر آنها، علاوه بر مشکلات گسترده‌ای که فراهم می‌آورد، از درجه اعتماد به حسابهای منتشر شده نیز می‌کاهد. بنابه این جهات، اصلاحات گسترده و اساسی که ضروری نیز به نظر می‌رسند، بدون اتکا بر نظریه‌های زیربنایی و منسجم، ممکن نیست.

۳. رویکردهایی به ساختار نظریه حسابداری

به نظر می‌رسد، بیشتر آنچه امروز به عنوان نظریه حسابداری مالی توسط اکثریت حسابداران پذیرفته می‌شود، چیزی بیش از صورت استدلالی روشهای اجرایی معمول نیست. از نظر اکثریت حسابداران انگلستان، چارچوبهای نظری در متن «استانداردهای عملیات حسابداری» ۹ که از سوی «کمیته استانداردهای حسابداری» ۱۰ انتشار می‌یابد، ارائه می‌گردد. حال آنکه این کمیته تاکنون از اعلام نظر دقیق درباره محتوا و هدف انتشار حسابهای مالی، خودداری کرده است. چنانکه در مقدمه اسناد آخرین مذاکرات که با نام «گزارش شرکتها» ۱۱ انتشار یافته است، ریاست وقت آن تأکید

6. *Laker's Air Line*

7. «*Is Freddie Fit to Fly?*» *the Sunday Times*, 14 February 1982, P.17.

8. *For Examples of Other Similar*

Occurrences See Stamp E. and Marley C., Accounting Principle and the City Code: The Case for Reform, Butter Worth,

9. *Statements of Standards Accounting Practice (SSAP)*

10. *Accounting Standards Committee*

11. *The Corporate Report, Accounting Standards Steering Committee, July 1975.*

می‌کند: «این گزارش لزوماً انعکاس نظر کمیته یا اعضای آن نیست»
 ۱۲. به‌علاوه این کمیته از زمان انتشار گزارش شرکتها در سال ۱۹۷۵ تاکنون، هیچگونه اظهارنظری ارائه نداشته است. جز آنکه کمیته مذکور، اخیراً نتایج تحقیقی را دربارهٔ چارچوبهای مفهومی ۱۳ منتشر ساخته است. معهداً به عنوان شاهدهی در باب نبودن مبنای نظری منسجم برای استانداردها، می‌توان از مدت زمان طولانی که این کمیته صرف تدوین یک نظام حسابداری مناسب در شرایط تورمی کرده است، یاد کرد.

چگونگی تحویل روشهای اجرایی فراگیر به نظریه‌های پذیرفته شده را می‌توان از نحوهٔ ارزیابی موجودیها و کار در جریان ساخت، به عنوان مثال استنتاج نمود. عرف ارزیابی موجودیها به اقل بهای تمام‌شده یا خالص ارزش بازیافتنی، در قرن پانزدهم در ایتالیا رواج می‌گیرد ۱۴؛ و در قرن نوزدهم در انگلستان و در اوایل قرن بیستم در آمریکا از پذیرش عام برخوردار می‌گردد و عمدتاً از آن جهت که رعایت آن، تهیهٔ ترازنامه‌های محافظه‌کارانه را ممکن می‌گردانیده است، تا آنکه بعدها، تأثیر روزافزون موجودیها بر صورت سود و زیان و استفاده‌های متفاوت از صورتهای مالی، این عرف را مورد انتقاد قرار می‌دهد. معهداً در SSAP شمارهٔ ۹ نیز این روش به عنوان روش ارزیابی موجودیها شناخته شده است و در سال ۱۹۸۱ مورد تأیید پارلمان انگلستان قرار می‌گیرد؛ در حالی که مبنای آن روشن نبوده و در SSAP شمارهٔ ۹ نیز کوششی در جهت توجیه اساس این قاعده، جز نیاز به تقابل هزینه با درآمد، صورت نگرفته است.

چنین رویکرد عمل‌گرایانه‌ای البته از برخی نقاط مثبت برخوردار است. از جمله از آنجا که هدف حسابداری، ارائهٔ اطلاعاتی مفید به استفاده‌کنندگان از آن است، لاجرم در پی گذراندن آزمونهای عملی به کسب نوعی اعتبار نائل خواهد شد. مضافاً آنکه لزوم توجه به حدی از تناسب و هماهنگی بین اطلاعات مطلوب و هزینهٔ تحصیل چنین اطلاعاتی، اجتناب‌ناپذیر می‌نماید. به علاوه رسیدن به ساختهای نظری ناب، اگرچه ممکن است کیفیت اطلاعات را اندکی بهبود بخشد، اما هزینهٔ رعایت اصول پیشنهادی را نیز به میزان بسیار زیادی افزایش خواهد داد. در عین حال، این رویکرد دارای دو اشکال است: یکی آنکه هدفهای روشن و آشکاری ندارد و بالمآل گزاره‌هایی که از آن نتیجه می‌شود، لزوماً هماهنگ نخواهد بود؛ و دیگر اینکه به جوابگویی نسبت به شرایط در حال تغییر و مقارن وقوع این تغییرات، قادر نیست،

۱۲- همان پیشین، صفحهٔ ۷.

13. Macve, A Conceptual Framework For Financial Accounting And Reporting, Accounting Standards Committee, 1981.

14. See Vance L.L., «The Authority Of History In Inventory Valuation», Accounting Review, Vol.28 July 1943, P.219.

حال آنکه به نظر می‌رسد، حتی در صورت توانایی واکنش نسبت به تغییرات در جریان، بعید است رهنمودهای مربوط، در تناسب و هماهنگی با مجموعه روشهای موجود قرار گیرند. بنابراین، احتمال وقوع ناهماهنگی‌های درونی بین مجموعه‌ای از روشها و قواعد را افزایش خواهد داد.

رویکرد قیاسی به ساختار نظریه

رویکرد قیاسی به ساخت نظریه در مرحلهٔ نخست، مستلزم تبیین هدفها و شناسایی مفروضات یا اصول موضوعهٔ محیط کارکرد نظریه و پس از آن متضمن تدوین اصول، موازین و قواعدی است که به طور منطقی از هدفها و مفروضات یا اصول شناسایی شده در مرحلهٔ نخست استنتاج می‌گردد ۱۵ که این اصول، موازین و قواعد ممکن است

۱۵- یادآوری و توضیح سه نکته را در مورد این عبارت ضروری دانستیم:

یک: در این عبارت، یک بار واژهٔ «اصل» به صورت جمع و البته در ترکیب «اصل موضوعه» و بار دیگر به تنهایی و البته باز به صورت جمع بکار رفته است. که به اعتبار محتوای عبارت، اصول در وجه کاربردی اخیر، در روندی منطقی از همان اصول موضوعه استنتاج می‌گردد. در روشنگری این چگونگی که ممکن است بعضاً موجود

نوعی ابهام در برقراری رابطه با این عبارت باشد، گفتنی است: «اصول موضوعه» در برابر *Postulate* از کیفیتی نسبتاً پایدار و تردیدناپذیر و وابستگی ذاتی به مقتضیات موضوع برخوردار است و تفکیک آن از مقولهٔ خود ممکن نیست و لذا اصالت آن «مسلّم» تلقی می‌شود. حال آنکه «اصل» برابر نهاد (Principle)، دارای مفهومی اعم مستقل از وابستگی «ذاتی» به موضوع یا مقولهٔ مربوط موجود است و نسبت به اصل موضوعه نقشی ثانوی ایفا می‌کند و صرفاً ارزش کاربردی دارد. چنانکه در عبارت مورد توجه ما، «اصل موضوعه» به خصیصه‌های کلی، عام، ذاتی و بالنسبه تغییرناپذیر محیط کارکرد نظریه اطلاق می‌گردد که می‌تواند مجموعه هدفهای سازمانی، روشهای بازرگانی و شرایط اقتصادی که حسابداری در آن مجموعه، کارکرد می‌یابد را دربرداشته باشد. و لذا نسبت به «اصل» در مفهومی که بعداً در عبارت مورد نظر ما بکار رفته است، موجودیتی مقدم دارد. حال آنکه آن «اصل» دیگر، اولاً وابسته به قبول «اصل موضوعه» است، ثانیاً به منظور تعامل از بیرون با فرایندهای درونی محیط اصل موضوعه و سنجش چگونگی آنها، به استناد احکام منطقی و روشن‌شناختی - و نه الزاماً بر حکم واقعیت‌های عینی - استنتاج گردیده است. و لذا موجودیتی ثانوی دارد.

دو: جای جای در این نوشتار و بویژه در مشخص شده‌ترین صورت در عبارت مذکور در فوق واژه یا اصطلاح اصول موضوعه یا فرضیات بکار رفته‌اند؛ که تشریح تفاوت این دو از یکدیگر در مباحث روش‌شناختی و بویژه برای خوانندگان که برای نخستین بار با این قبیل

«توصیفی» ۱۶ یا «هنجاری» ۱۷ باشند؛ یعنی آنکه یا به ما بگویند: «چه چیز اتفاق می‌افتد» یا آنکه: «چه چیز باید اتفاق بیفتد تا دستیابی به هدفی ممکن گردد». غالباً گفتارند که جوهر یک نظریه، توضیح مشاهدات از پدیده‌هاست و اندازه‌گیری موفقیت آن را به توانایی پیش‌بینی رویدادهای آتی وابسته دانستارند ۱۸. از این نظر در تدوین نظریه حسابداری مالی آنچه بدو باید بر آن وقوف داشت، آن است که، چه کسانی پیش‌بینی را انجام داده‌اند و چه چیزی را می‌خواهند پیش‌بینی کنند. به صورت طبیعی معمولاً پیش‌بینی‌کنندگان، همانا استفاده‌کنندگان مجاز از صورتهای مالی‌اند؛ که حکم موثق در باب شناسایی آنان در «گزارش شرکتها» آمده است؛ و در آن طیف وسیعی از گروههای استفاده‌کننده شامل؛ کارکنان، سهامداران فعلی و بالقوه، فروشندگان، خریداران و دولت به این عنوان معرفی گردیده‌اند ۱۹. همچنین این گزارش اولین وظیفه صورتهای مالی را، کمک به گروههای متنوع استفاده‌کننده در تصمیم‌گیریها دانسته است. و در مورد آنچه استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی علاقمند به پیش‌بینی آندند، بر

مباحث آشنا می‌شوند و منجمله دانشجویان مفید به نظر می‌رسد. و آن اینکه مفهومهای «اصل» - به معنای اصل موضوع - و «فرضیه» - در معنایی که در این متن به فرضیات یا مفروضات از آن یاد شده است را چنین تعریف کرده‌اند: «اصل گزاره‌ای است که ما آن را می‌پذیریم و امکان خطا بودنش را تصدیق نمی‌کنیم» و: «فرضیه، گزاره‌ای است که ما آن را می‌پذیریم و امکان خطا بودنش را نیز تصدیق می‌کنیم». در این باره ر. ک به؛ «جدال با مدعی»: خوبی، اسمعیل؛ سازمان انتشارات جاویدان، چاپ دوم، سال ۱۳۶۵، ص ۴۹.

صه: آشفستگی حاکم بر کاربرد زبان فارسی، برخی مشکلات جبران‌ناپذیر را در عرصه کار علمی و فرهنگی در جامعه ما فراهم آورده است. که از جمله این آشفستگیها که زبان و ادبیات علمی ما به شدت از آن رنج می‌برد، معادل‌سازی برای واژه‌ها و اصطلاحات بیگانه است. به عنوان نمونه ما در جهت اطمینان از مناسبت معادل «اصل موضوع» برای «Postulate» ملاحظه کردیم که برخی برابرهای «اصول متعارف»، بعضی «اصول بدیهی» و از این قبیل را برای آن گذارده‌اند. و البته بسیاری مانند؛ محمدنقی براهنی و محمدرضا باطنی و همکاران (واژه‌نامه روان‌شناسی و زمینه‌های وابسته، ۱۳۶۸، ص ۱۲۸)، عزت‌الله فولادوند (فلسفه کانت، ۱۳۶۸، ص ۴۰۶)، احمد آرام (علم، نظریه، انسان، ۱۳۴۸، ص ۲۷۵) و کیومرث پیرانی (نظریه سیستم‌ها، ۱۳۶۱، ص ۳۲۹) معادل «اصل موضوع» را برای آن گزیده‌اند. و ما نیز.

(مترجمین)

16. Descriptive

17. Normative

18. For example See Friedm an M., the Methodolog of positive Economics, Essaysin Positive Economics, Univ... ersity of Chicago Press, 1953, P.8.

19. The Corporate Peport, oP. cit. Section 2. PP. 19-27.

ارزش ۲۰ سازمان، آسیب‌پذیری ۲۱ و موفقیت آتی آن تأکید کرده است. و اما موفقیت چیست؟ پروفیسور ادی ۲۲ در مقاله‌ای از موفقیت به عنوان توانایی تثبیت و افزایش نقدینگی قابل تخصیص به عوامل مختلف تولیدی، یاد می‌کند ۲۳. به نظر او، عامل اصلی در پیش‌بینی موفقیت آن است که جریان نقدینگی در بلندمدت از موازنه مثبت برخوردار باشد. وی سود را برحسب آنکه چه تأثیری در توانایی شرکت برای ایجاد خالص نقدینگی مناسب داشته باشد، مورد قضاوت قرار می‌دهد. پروفیسور ادی همچنین می‌گوید: ضعف عمده حسابداری سنتی مبتنی بر بهای تمام‌شده تاریخی این است که بعضاً ممکن است سود در دوره‌ای که در آن توانایی سازمان برای ایجاد مازاد نقدینگی در بلندمدت کاهش می‌یابد، افزایش نشان دهد. چنانکه اگر سازمانی سرمایه‌گذاری در طرحهای سرمایه‌ای جدید و ضروری را به تعویق اندازد، اگرچه در کوتاهمدت از جهت کاهش هزینه‌های استهلاک سود می‌برد و سود بیشتری را گزارش می‌کند، اما عملاً در بلندمدت، قدرت رقابت آن کاهش می‌یابد و توانایی بقای آن مورد تهدید قرار می‌گیرد و سرانجام به‌زعم وی، میثاقهای پذیرفته شده حسابداری مالی باید تضمین کنند که احتمال موفقیت یا عدم موفقیت برحسب توانایی ایجاد مازاد نقدینگی مطلوب در بلندمدت در حسابها انعکاس می‌یابد. اگرچه دیدگاههای پروفیسور ادی به آسانی جلب توجه می‌نماید، اما باید توجه داشت که قائل شدن چنین ویژگیها برای تعریف سود، بر قابلیت ذاتی آن در کمک به پیش‌بینی آن نخواهد افزود. به علاوه از دیدگاه روشن‌شناختی نیز تدوین یک تعریف با انتظار آنکه چگونگی آن به پیش‌بینی متغیرهای مضمون آن یاری دهد، صرفاً نوعی همانگویی ۲۴ است.

در مقوله مورد بحث ما، اگر ارقام منتخبه از حسابها مفهوم ذاتی نداشته باشد، کاربرد آنها محدود خواهد بود. از این جهت پرسش اساسی درباره کارآمدی نظریه‌های درآمد و ارزش این است که: «آیا محتوای نظریه‌ها، می‌توانند به عنوان معیار به پیش‌بینی موفقیت یا عدم موفقیت بلندمدت سازمان کمک کنند؟»

رویکرد استقرایی به ساختار نظریه

مشکل عمده در رویکرد قیاسی به ساختار نظریه، اتکای آن به

20. value

21. vulnerability

22. Edey

23. Edey H. C., *The Nature of Pofit, Accou_ nting and Business Reeach, No. 1, Winter 1970.*

۲۴. همانگویی را به عنوان برابر نهاده Tautology از واژه‌نامه

روان‌شناسی و زمینه‌های وابسته گرفته‌ایم. همانگویی را پیش از این به حشو، حشو قبیح و زائد تعبیر می‌کرده‌اند.

(مترجمین)

پیش فرض توافق در مورد هدفهای حسابداری و قبول مجموعه‌ای از اصول موضوعه یا مفروضات درباره واقعیتهاست که ممکن است نادرست باشند. به عکس رویکرد استقرایی از «جزئی» به «کلی» راه می‌برد. این رویکرد مستلزم مشاهداتی چند و کاویدن صفات مشترک آنها و تحویل این صفات به اصلی، با احتمال کاربرد فراگیر است.

رویکرد قیاسی نیز با مشکلات و محدودیتهایی چند روبروست. از این جمله یکی آنکه اساساً چه چیزی را باید مشاهده کرد و مشکل محتمل دیگر اینکه نوعی وابستگی ذاتی بین اطلاعات مالی و مبادلات تجاری قائل شویم. مضافاً آنکه در این رویکرد همواره احتمال می‌رود که مشاهده خود بخود یا به اعتبار کیفیت آن، درک ماهیت روینداد را تحت تأثیر قرار دهد، یا به عبارت دیگر، موضوع مشاهده، از مشاهده‌گر تأثیر پذیرد. همچنین موجودیت پیش‌فرضهای متعصبانه نسبت به اینکه چه چیزهایی را در موضوع یا مورد مشاهده باید مورد توجه قرار داد و یا احتمال دخالت دادن پیش‌انگاشته‌های مشاهده‌گر، در مشاهده از دیگر مشکلات رویکرد استقرایی است. سرانجام، از آنجا که تعداد مشاهدات همواره با محدودیت مواجه خواهد بود، احتمال خطا در احراز اعتبار کاربرد عام تعمیم‌های بدست آمده از این رویکرد، معمولاً وجود خواهد داشت ۲۵، از این روی به طور طبیعی ضروری به نظر می‌رسد که استنتاجات رویکرد استقرایی، به روش قیاسی نیز آزمون گردند.

اعتباریابی یک نظریه

در حالی که آزمون نظریه‌ها، در علوم مانند فیزیک با اجرای آزمایشهای تجربی و به دفعات ممکن است، انجام دادن آزمونهای مشابه در علوم اجتماعی به ندرت امکان‌پذیر است. لذا در مقولاتی از این قبیل، به مورد توجه قرار دادن داده‌هایی که از تکرار رویندادهای مشابه در جریان زمان و در گذشته بدست آمده است، روی می‌آورند و از نتایج آن، جهت آزمون نظریه کمک می‌گیرند. اتخاذ این روش، مقایسه پیش‌بینی‌های مبتنی بر نظریه را، با آنچه که بر وقوع آنها در عمل وقوف می‌یابیم، ممکن می‌گرداند. معهذ این روش نیز از پیچیدگی ویژه‌های برخوردار است و آن اینکه در دنیای بفرنج اقتصادی، تفکیک علت از معلول معمولاً همیشه ممکن نیست. اگرچه به هر صورت جمع‌آوری اطلاعات چه برای تدوین نظریه و چه برای آزمون اعتبار آن دارای اهمیت زیاد است. ضمن آنکه باید به خاطر داشت که در این روش مجموعه‌های متفاوت اطلاعات در هر مرحله باید از جهات مختلف مورد بررسی قرار گیرد تا نتایج حاصل از گرفتار شدن به

۲۵. به عنوان مثال، مشاهدات در زندگی پرندگان در انگلستان ممکن است مشاهده‌گران را به نتیجه‌ای راهبر شود که: «قوها، جملگی سفیدند». حال آنکه این نتیجه‌گیری به علت آنکه قوهای سیاه نیز در استرالیا مشاهده شده‌اند، نمی‌تواند از تعمیمی عام برخوردار باشد.

استدلال دوری ۲۶ محفوظ بمانند.

سالمات بحثی در باب اینکه یک «نظریه خوب چیست؟» جریان دارد که مروری در بحث و جدلهای مشابه در چگونگی بسط نظریه‌های اقتصادی از این جهت می‌تواند سودمند باشد. بویژه آنکه اقتصاد نیز مقوله‌های سنتی - دانشگاهی است و اتعاقاً بسیاری از ملاحظات روش‌شناختی حسابداری نوین از آن اقتباس گردیده است. به هر صورت آنچه در مرکز توجه این قبیل بحثها قرار دارد، آن است که آیا نظریه‌ها را باید براساس اعتبار مفروضات و منطق تدوین آنها آزمود یا برپایه قدرت پیش‌بینی آنها. گفتنی است که مناقشه درباره اهمیت مفروضات زیربنایی از همان آغاز پیدایش نظریه‌های اقتصادی جریان داشته است. نمونه‌ای از این قبیل، بحثی است که در قرن نوزدهم بین اقتصاددانانی که به مطالعه تاریخی اقتصاد گرایش داشتند با آنان که موافق بسط نظریه‌های اقتصادی بر بنیاد دیدگاههای ناب نظری بودند، درگیر بود ۲۷. آثار لرد رابینز ۲۸ در دهه ۱۹۳۰ بیانگر آن است که بزعم وی باید نظریات ناب اقتصادی را بکار بست و از خلال فرضیات محض به حقیقت مطلق دست یافت و یگانگی نظریه با واقعیت را به یاری شواهد تجربی آزمود. او به این طریق، روشی را برای بسط نظریات اقتصادی پیشنهاد کرده است، اعلام می‌دارد نظریه‌های اقتصادی باید از نظر هنجاری بیطرف باشد تا از دخالت قضاوت‌های ارزشی برکنار بمانند. درنمابه نظر او به جلب توجه به ساده‌سازی فرضیات زیربنایی نظریه‌های اقتصادی معطوف است. تا آنکه پس از جنگ دوم جهانی، جماعت نوحاسته‌ای از اقتصاددانان به نظریه اقتصادی روی آوردند. آنان که از بسیاری جهات تحت تأثیر مکتب شیکاگو ۲۹ و شخص میلتون فریدمن ۳۰ بودند، عمدتاً بر اهمیت اقتصاد اثباتی ۳۱ پافشاری می‌کردند و احتمال مفید بودن فرضیات زیربنایی را در بسط واقعی‌تر نظریه‌های اقتصادی مورد تردید قرار می‌دادند: فریدمن صراحتاً ابراز داشت که دیگر اقتصاددانان نباید این انگاره را که اعتبار نظریه بر واقعی بودن فرضیات مناسبتی است، بپذیرند. از دیدگاه او، پاسخ ساده به این پرسش که ملاک پذیرفتن یا مردود شمردن یک نظریه چیست، این است که اعتبار نظریه به صحت پیش‌بینی‌های آن بویژه در شرایط در حال تغییر بستگی دارد.

به طور معمول در علوم اجتماعی، اغلب نظریه‌ها از ساده‌سازی دنیای واقعی نتیجه می‌شود و بالمال بدین جهت ناگزیر بر فرضیاتی استوار می‌گردد که ممکن است برخی زان میان چندان نیز واقعی

26. Circular Reasoning

27. Robbins L., An Essay On The Nature And Significance Of Economic Science, Macmillan, 1932.

28. Lord Robbins

29. Chicago School

30. Milton Friedman

31. Positive Economic

نباشد. بعلاوه همواره تعدد فرضیاتی که به کار ساخت یک نظریه می‌آید و میزان واقع‌گرایی آنها در حال‌های از ابهام قرار دارد. در حالی که ممکن است گاه از فرضیهای عام و کلی‌تر به عنوان جایگزین تعدادی فرضیه در جهت ساده‌سازی بیشتر سود جست. ضمن آنکه در این صورت درجات ساده‌سازی بخودی خود مورد توجه قرار خواهد گرفت. فریدمن در مقاله با اهمیت خود درباره نقش مفروضات در بسط نظریه‌ها ۳۲، خوانندگان خود را به علوم طبیعی ارجاع می‌دهد. او می‌گوید: در علم مکانیک مشخص شده است که شتاب یک جسم فیزیکی ناشی از جرم آن جسم در خلأ، $9/81$ متر بر مجذور ثانیه است و علیرغم آنکه برای اجسام زمینی به ندرت ممکن است شرایط سقوط در خلأ روی دهد، معیناً هنگامی که علاقه‌مند به پیش‌بینی شتاب در روی زمین هستیم، باز از تقریب $9/81$ متر بر مجذور ثانیه استفاده می‌کنیم. فریدمن همچنان بر آن است که فرضیات دارای اهمیت چندانی نیستند و به هر اندازه نیز که موجد دقت در توصیف گردند، ممکن است ارتباط اندکی با فایده تحلیلی نظریه‌های منتج داشته باشند. و سرانجام مضمون نظر وی این است که فایده نظریه تنها باید براساس مشاهدات مورد قضاوت قرار گیرد. در حالی که علیرغم نظر فریدمن، مشاهده دنیای پیچیده واقعی نیز آسان نیست. مضافاً آنکه محتمل است نظریه‌ای که در علوم اجتماعی، که در گذشته کارآمد بوده است، در آینده چنین نباشد. اگرچه نظریات فریدمن از نکات جالب توجهی برخوردار است، اما این را که آزمون واقعیت نظریه، به عقلایی بودن فرضیات آن و میزان دقت نتیجه‌گیری از آنها نیز بستگی دارد را نمی‌توان به سادگی مردود دانست ۳۳.

از نظریه به استاندارد

از آنچه تاکنون مشاهده گردیده است، چنین برمی‌آید که بر نظر بسیاری از حسابداران، چارچوبهای نظری که آنان در محدوده آنها عمل می‌کنند، استانداردهای مختلف منتشر شده از سوی کمیته استانداردهای حسابداری (ASC) است. بنابراین، لازم است که پویش تحویل نظریه محض به استانداردها و چگونگی تطابق استانداردها با نظریه‌های زیربنایی آنها، مورد توجه قرار گیرد.

نتایج تحقیقات و نوشته‌های حسابداری حاوی نظریاتی در حوزه‌های مختلف حسابداری است که برخی از آنها، بر قواعد منتشر شده از سوی انجمنهای حرفه‌ای بخشهای مختلف جهان تأثیری بسزا گذارده است چنانکه به عنوان مثال، در اوایل دهه ۱۹۶۰، انجمن

32. Friedman M., Op. Cit.

33. See Nagle E., « Assumptions In Economic Theory » American Economic Review, May 1965.

حسابداران خبره انگلستان و ویلز ۳۴ با انتشار «رهنمودها» و انجمن حسابداران رسمی ایالات متحده آمریکا ۳۵ با انتشار بولتن‌های تحقیقاتی، آرا و اصولی از اواخر دهه ۱۹۳۰ منتشر ساختند.

۴. ضرورت استانداردها

«استاندارد»های حسابداری، روشها یا رویکردهایی در مورد چگونگی تهیه حسابهاست. که به وسیله انجمنهایی که بر کار حرفه نظارت دارند، انتخاب و توصیه می‌گردد. به عبارت دیگر، از «استاندارد»ها می‌توان به عنوان قواعد انجام دادن کار نیز یاد کرد و در این مفهوم آنها را از «اصول» بازشناخت؛ زیرا، استانداردها عملگراتر است و به طور ضمنی، مفهومی غیر دائمی‌تر از اصل را به ذهن متبادر می‌گرداند. از این جهت، کاربرد اصطلاح استاندارد، از آن جهت که همواره می‌توان یکی را کنار گذارد یا یکی دیگر را جایگزین دیگری ساخت، بسیار مناسبتر به نظر می‌رسد. اما برای ارزیابی ضرورت استانداردها، بهتر است به بررسی مزایا و محدودیتهای آنها پرداخت.

مزایای استانداردها

امتیازات زیر بر کاربرد استانداردها مترتب‌اند که جز توضیحی که درباره آخرین آنها ارائه می‌گردد، بقیه بدون هرگونه تفسیری ذکر می‌گردند:

الف. تجهیز حرفه حسابداری به مجموعه‌ای از قواعد کاربردی مفید؛

ب. ارتقای اجتناب‌ناپذیر کیفیت کار حسابداران؛

پ. اعطای امکان مقاومت حسابداران در برابر فشار مدیران نسبت به بکار بردن روشهای حسابداری نامناسب؛

ت. تضمین تأمین اطلاعات روشن، کامل و یکنواخت‌تر در دوره‌های مختلف، برای استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی؛

ث. ایجاد امکان مقایسه صورتهای مالی سازمانهای مختلف برای استفاده‌کنندگان، و سرانجام

ج. هدایت صورتهای مالی در جهت تعیین واقعیت اقتصادی عملکرد سازمانها.

واقعیت این آخرین مزیت، البته باید بسیار با احتیاط مورد توجه قرار گیرد؛ زیرا استانداردها ممکن است بیشتر، قواعدی مبتنی بر پایه عرف جاری بوده، تا آنکه نظریه‌هایی متکی بر واقعیت‌های عمیقتر

34. The Institute of Chartered Accountants In England and Wales.

35. The American Institute of Certified Public Accountants

اقتصادی باشد، پروفیسور باکستر می‌گوید: «ارزیابی ثروت بیشتر، بر لطف رقابت موجد تحصیل آن متکی است تا بر اندازه‌گیری فیزیکی آن»

محدودیت‌های استانداردها

الف. استانداردها، مانند قواعد و دستورالعمل‌های شغلی، دیوانسالارانه و انعطاف‌ناپذیر؛

ب. کیفیت کار حسابداران را به علت تفاوت طبیعت فعالیت‌های مؤسسات اقتصادی و سازمان‌های صنعتی و تغییرات محیط آنها محدود می‌گرداند. مضافاً آنکه استانداردهایی که بر «متوسط‌ها» پایه‌گذاری می‌گردد، از قابلیت انعطاف نسبتاً ناچیزی برخوردار است و دامنهٔ قضاوت حرفه‌ای را محدود می‌سازد. در حقیقت استانداردها، حسابداران را به تکنیسین و نه افرادی حرفه‌ای تبدیل می‌کند. بسط این نظر حتی می‌تواند به آنجا بینجامد که استانداردها به نحوی نامطلوب جریان آموزش و پیشرفت حسابداران را از طریق خنثی ساختن نگرش انتقادی آنان به روش‌های انجام دادن کار تحت تأثیر قرار دهد و تمایل به پذیرفتن و بکار بستن استانداردها را به جای تفکر خلاق، تقویت کند.

پ. امکان مقاومت حسابداران را در برابر کاربرد استانداردهای نامناسب، هنگامی که مدیران، علاقه‌مند بکار بستن آنها هستند، کاهش می‌دهد.

ت. استفاده‌کنندگان ممکن است تصور کنند که صورتهای مالی تهیه شده، به کمک استانداردهای حسابداری خدشه‌ناپذیرند.

ث. علیرغم روش‌دار شدن کارها از این طریق، اما چون ممکن است که ارقام مورد استفاده، به عنوان نهادهای اطلاعاتی با نوعی ذهنیت انتخاب گردد. مزیت احتمالی امکان مقایسهٔ صورتهای مالی مؤسسات اقتصادی و سازمان‌های صنعتی را منتفی کند.

ج. چنانچه استانداردها از طریق اعمال فشارهای اجتماعی و سیاسی شکل گیرد، ممکن است آزادی حرفه‌ای را کاهش دهد.

چ. از توسعهٔ تفکرات خلاق جلوگیری می‌کند.

ح. استانداردهای متعدد، هزینهٔ تهیهٔ صورتهای مالی را افزایش می‌دهد.

پروفیسور باکستر در مقالهٔ «پیشنهادهایی در باب نظریهٔ حسابداری» ۳۶ می‌نویسد: «توسعهٔ مقررات حرفه‌ای برای ساده کردن کارها و نیاز حسابداری است، اما لزوماً نیازی نیست که بر مبنای نظری استوار باشد». او با ذکر مثالی در این باره می‌گوید: «هنگامی که دولتها تصمیم می‌گیرند، اتومبیلها در جاده از سمت چپ یا راست حرکت کنند، هیچ نظریه‌ای را به کمک نمی‌گیرند، حال آنکه آنها

برای کاهش هرج و مرج به وضع مقرراتی عملی محتاج‌اند.

آنچه در فحوای آرای پروفیسور باکستر در باب تشخیص تمایز بین فاعده و نظریه نهفته است، آن است که توسعهٔ نظریه‌پردازی در حسابداری از نیاز به قواعد عملی نشأت می‌گیرد. و از این جهت، شاید بتوان کمیتهٔ استانداردهای حسابداری (ASC) را به علت شکست در متمایز ساختن قواعد و نظریه‌ها مورد انتقاد قرار داد، با اینکه در مواردی مسائل اهمیت نظری چندانی نداشته یا نظریه در عمل کمکی به تصمیم‌گیری نسبت به انتخاب روش‌های متفاوت نمی‌کرده است. کمیته از قبل انتخاب آزاد را مجاز می‌داند؛ مثلاً در بیانیهٔ استاندارد حسابداری شمارهٔ ۴ (SSPA4)، که موضوع آن حسابداری کمکهای دولت ۳۷ است، دو جایگزین با قابلیت یکسان را در نظر گرفته است. به این معنی که می‌توان حساب دارایی را به مقدار کمک دولت بستانکار کرد و هزینهٔ استهلاک را به همان میزان کاهش داد و یا کمک دولت را به حساب ذخیره گرفت و در طول عمر مفید دارایی آن را به حساب درآمد منظور کرد که به هر صورت تأثیر هر دو روش، در اندازه‌گیری سود یکی خواهد بود. و بدیهی است که هیچ مبنای نظری برای گزینش یکی از این دو روش وجود ندارد. در حالی که کمیته با تأسی به نظر پروفیسور باکستر می‌توانست یکی از این دو روش را برای حسابداری کمکهای دولت توصیه کند و توصیهٔ خویش براساس این استدلال که اتخاذ روش مورد نظر هیچگونه ضرر و زیانی به‌بار نمی‌آورد، توجیه نماید و گذشته از آن سردرگمی استفاده از روش‌های متفاوت را برای رویدادی واحد کاهش دهد.

برخلاف رویدادی که کمیته در این موارد بکار گرفته است، حرفهٔ حسابداری در زمینه‌هایی که بحث و جدل یا ابهام نظری وجود دارد، همواره ترجیح داده است که احکامی قاطع و مشخص ارائه کند و از آن جمله می‌توان از روش تهیهٔ حسابها در شرایط توری یاد کرد که حرفهٔ حسابداری با قاطعیت می‌گوید: «تنها از سمت چپ حرکت کنید». (استاندارد حسابداری شمارهٔ ۷)؛ و سپس با انتشار استاندارد حسابداری شمارهٔ ۱۶ می‌گوید: «تنها از سمت راست حرکت کنید». که این مثال به روشنی خطر برداشت قاطع از اصول و نظریه‌ها را گوشزد می‌کند.

پروفیسور باکستر نظر نانوشتۀ اکثریت حرفه‌ایها نسبت به اینکه آیا استانداردها ضروری هستند یا خیر را به این شکل خلاصه می‌کند: «اگر تمامی مؤسسات اقتصادی، ارقامی را با اعتبار درجهٔ دوم برپایه‌ای مشابه انتشار دهند، بهتر از آن است که ارقامی را با اعتبار در حد اول برپایه‌هایی متفاوت منتشر نمایند» ۳۸.

37. The Accounting Treatment of Government Grants.

38. Baxter W.T., « Accounting Standards-Boon Or Curse? » Op. Cit, P.7.

36. Baxter W.T., « Recommendations On Accounting Theory, » The Accountant, 10 October 1953.

این همه، فصل مشترک چارچوبهای نظری فردی، آن قدر نبود که حتی دستیابی به دو سوم آرای اعضا به سادگی صورت گیرد. به علاوه، بسیاری از آرای نهایی برخلاف تصور عامه صرفاً تحت تأثیر چارچوب نظری نبود. بنابراین، چارچوب نظری موقعی می تواند مفید باشد که مذاکرات را سازمان دهد و برای برخورد با امور پیچیده، زبان مشترکی ایجاد کند. در عین حال، در سنجش نهایی، وقتی آرا شمارش می شود، چارچوب ممکن است نسبتاً غیرمهم باشد.

فرضیه من این است که بسیاری از آرای نهایی متأثر از چارچوب تکنیکی انفرادی است که بر هر چارچوب عمومی ارجح شمرده می شود. ضمناً، درست مثل امور سیاسی، افراد ممکن است مثبت یا منفی رأی دهند تا به عنوان گامی از یک رشته اقدامات قدرتی را تثبیت کنند، حفظ کنند، و یا آن را گسترش دهند. دلیل ممکن است این باشد که

«من این بار به چیزی که از نظر فنی غیرقابل قبول است، رأی می دهم چرا که در بلندمدت ناچارم با همکارانم کنار بیایم. اکنون روی مسائل کوچکی کوتاه می آیم، اما بعدها روی موضوعهای خط مشی مهمتری امتیاز می گیرم.» منطق مطلوب این است که «من به این استاندارد معیوب رأی می دهم، هر چه باشد از رویه جاری که بهتر است.»

آیا چنین طرز تفکری وجود دارد؟ بلاشک! این برای آنکه هیئت عمر مفیدی داشته باشد لازم است، اما در هیچ چارچوب تکنیکی ای نمی گنجد.

قصد من از ارائه این مثالها آن است که نشان دهم چارچوب نظری که به «تکنولوژی» حسابداری مربوط می شود، در شرایط زیادی ممکن است مفید باشد و در اوضاع دیگر فایده کمتری داشته باشد. مضافاً، اعتبار FASB از بکارگیری ظاهری چارچوب نظری در آنجایی که مصداق ندارد، هم آسیب

می بیند. آرتور ویات ۵ موضوع را به خوبی می شکافد: «تحقیق (در این بحث، چارچوب نظری) به سیاست و سایر ابزار مصالحه لازم در تصمیم گیری بی اعتناست. تصمیم گیرندگان وقتی از مسیر پاسخ صحیح تحقیق فاصله می گیرند، باید به مصالحه سیاسی و دیگر مصالحهها اعتراف کنند و الزامات عملگرایانه تصمیمات خود را توضیح دهند، و نباید سعی کنند با ذکر صفت بهترین و نظریترین، پاسخی را که یافتن آن توجیه کنند.»

اندیشهها و پیش بینیها

همه ارگانهای ضابطه گذار به دلیل

بقیه در صفحه ۴۴

5. Arthur Wyatt

ساختار...

۵. چارچوبها و معناشناسی

حسابداران به برکت زمینه مشترک از تجارب حرفه ای رسانی با تعاریف، اصطلاحات و چارچوبهای مورد استفاده، به طور کلی به همزبانی با یکدیگر نائل آمده اند و این تفاهم خود به توسعه مجموعه ای از روشها و نظریه های حسابداری یاری رسانیده است. با وجود این اما، گاه ابهام در تعاریف، اهداف، اصطلاحات و کاربرد آنها، موجب مشکلاتی اساسی است. دو مشکل اساسی از این دست را می توان در زمینه های معنی شناسی و چارچوبهای مفهومی جستجو کرد.

معنی شناسی

مسائل معنی شناسی با رمزگردانی مضامین تعاریف و برقراری ارتباط با آنها سر و کار دارد. غالباً نویسندگان متون حسابداری واژه هایی با هاله هایی از معانی متفاوت را بکار می برند و خواننده را در پرتو پیوند این قبیل واژه ها با سایر مفردات عبارت به معنی مورد نظر رهنمون می سازند. معیناً این روش نیز به برداشتهای نادرست می انجامد و این خود ضرورت تعریف واژه ها یا اصطلاحات بکار رفته را ایجاب می کند. زیرا، معمولاً توافقی درباره مفاهیم آنها بین حسابداران موجود نیست. به عنوان مثالی در این باره، می توان از بحث حسابداری تورمی

در استاندارد حسابداری شماره ۱۶ (SSAP16) در مورد بهای تمام شده جاری یاد کرد. بخش اعظم این بحث با حفاظت از «سرمایه» یا «جوهر اصلی شرکت» اختصاص دارد. در حالی که حسابداران به ندرت بر سر معانی این واژه یا اصطلاح توافق داشته اند؛ و هر مفهومی را از قبیل حقوق صاحبان سهام، سرمایه بکار گرفته شده و غیره را نیز که برای آن قائل باشیم، باز خواهیم دید، که حسابداران بر این مفاهیم هم رأی نیستند. پیتز برود ۳۹ در بحث مسائل ارتباطات، به احتمالاتی مانند از دست رفتن بسا چیزها در جریان رمزگذاری معنی شناختی توسط یک نویسنده برای پیام خود، انتقال و رمزخوانی آنها اشاره کرده است

چارچوبهای مفهومی

در جریان پیشرفت حسابداری همواره کوششهایی در جهت توسعه چارچوبهای مفهومی برای حسابداری مالی و گزارشگری مالی صورت گرفته است. از آن جمله در سال ۱۹۷۶ هیأت استانداردهای حسابداری

بقیه در صفحه ۶۳

39. Peter Bird

40. Bird P., «Standard Accounting Practices», In Edey H. C. and Yamey B. S. (eds), *Debits, Credits, Finance and Profits* Sweet and Maxwell, 1974.