

# چارچوب نظری در تعیین استانداردها

پنسیلوانیا<sup>۱۱</sup> آمده است و در همان سال استفان گیل من<sup>۱۱</sup>، یک معلم حسابداری، کوشید که با نگارش کتاب مفاهیم حسابداری سود در حوزه نامتناهی از نظریه حسابداری، همانندیا را بیاید. در سال ۱۹۴۰، پتون به همراه اس. لیلتون<sup>۱۳</sup> مقدمه ای بر استانداردهای حسابداری شرکتها<sup>۱۱</sup> را نگاشتند که توسط انجمن حسابداری آمریکا انتشار یافت و تأثیری بسزا بر تألیفات حسابداری آمریکا به جای گذاشت.

نه فقط آمریکاییان، بلکه مؤلفانی مانند ادواردز<sup>۱۶</sup> و بری<sup>۱۷</sup> در انگلستان؛ اشمالنباخ<sup>۱۸</sup>، اشمیت<sup>۱۹</sup> و والب<sup>۲۰</sup> در آلمان؛ لیمپرگ<sup>۲۱</sup> در هلند؛ زاپا<sup>۲۲</sup> در ایتالیا و فیتزجرالد<sup>۲۳</sup> در استرالیا نیز از جمله پیشگامان نظریه پردازی در حسابداری نیمه اول این قرن بوده اند.

تعداد کسانی که در نیمه دوم قرن بیستم به مشارکت در این باره برخاستند، به چندین برابر نیمه نخست رسید. غیر از کوششهای فردی دانشگاهیان و اهل حرفه، که به تنهایی کار می کردند، از طرف انجمنهای حسابداری نیز تلاشهای فراوانی برای شکل دادن به نظریه حسابداری صورت گرفته است. این ابتکارهای گروهی است که در اینجا بیش از همه مورد توجه ماست، مثل اظهارنظرهای انجمنهای حسابداری که با قصد اصلاح بیواسطه کیفیت گزارشدهای مالی شرکتها صورت پذیرفت. احتمالاً نخستین اقدام جمعی حسابداران در تدوین بنیانهی منسجم در باب نظریه حسابداری در سال ۱۹۳۶ انجام گرفته است؛ یعنی آن زمان که انجمن نوپای حسابداری آمریکا متن پیشنهادی پنج

اشاره:  
در انتظار انتشار بیانیه «چارچوب نظری» کمیته تدوین استانداردهای ملی سازمان حسابرسی هستیم. با مقاله «مزایا و محدودیتهای چارچوب نظری» در شماره ۷۴-۷۳ به استقبال بیانیه «چارچوب نظری» آن کمیته رفتیم.

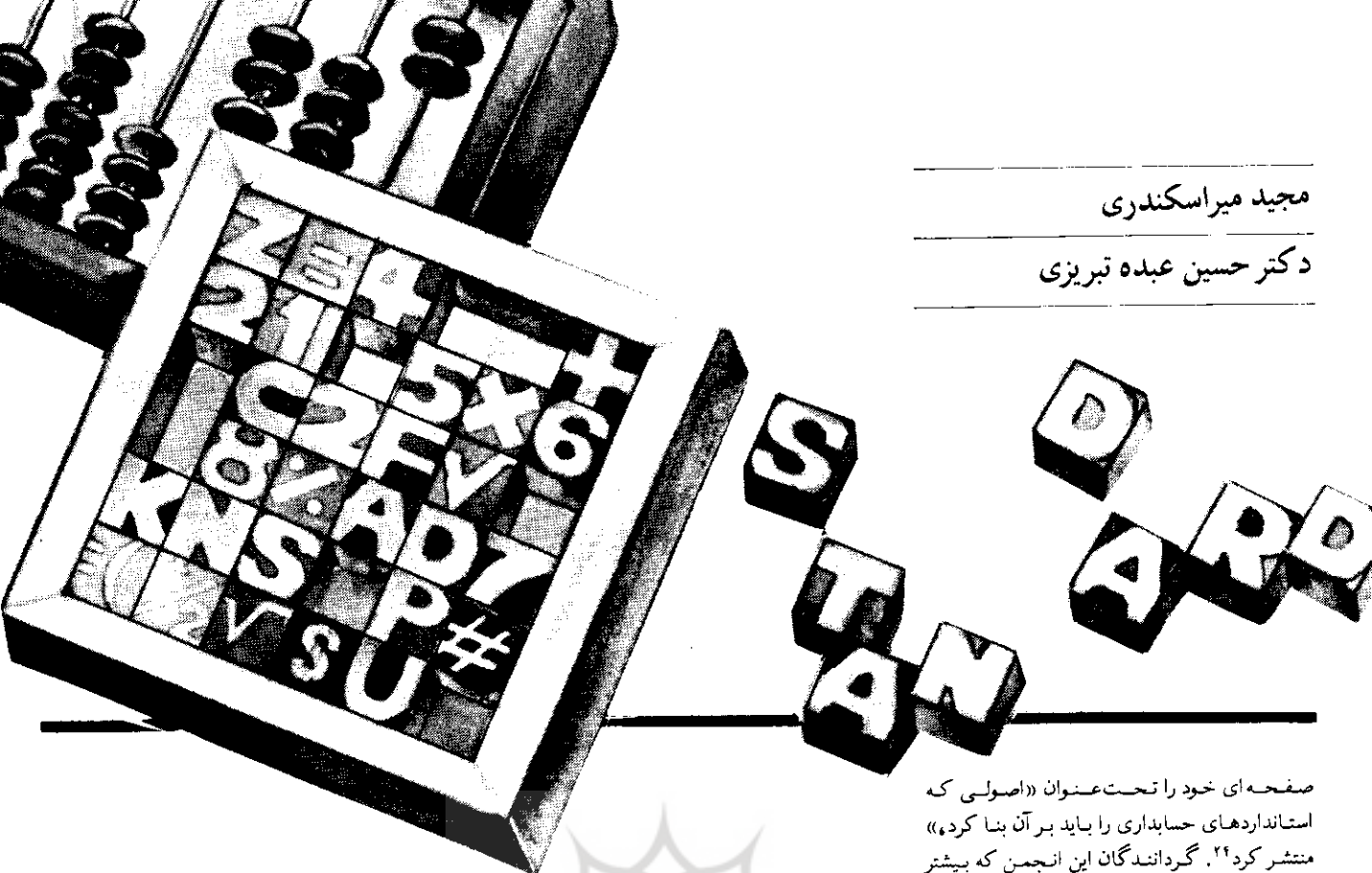
در این مقاله نوشته زف و که لر، بر تلاشهایی که در این زمینه در کشورهای انگلیسی زبان به عمل آمده است، مروری کوتاه داریم.

از نخستین سالهای قرن بیستم، استادان حسابداری و دست اندرکاران این حرفه، در صدد بسط یک نظریه عام حسابداری بوده اند. از این جمله می توان از آثاری چون فلسفه حسابها<sup>۲</sup> نوشته چارلز ای. اسپراگو<sup>۳</sup> در سال ۱۹۰۸، نظریه حسابداری با توجه خاص به حسابداری شرکتها<sup>۴</sup> تألیف ویلیام. اپتون<sup>۵</sup> در سال ۱۹۲۲ و اقتصاد حسابداری<sup>۶</sup> نوشته جان. ب. کاتینگ<sup>۷</sup> در سال ۱۹۲۹ یاد کرد که جملگی محصول کوششهای آغازین معلمان آمریکایی در درک و بسط نظریه های حسابداری به حساب می آید. اما تمهیداتی نیز از سوی کارگزاران حرفه، مانند کنت مک نیل<sup>۸</sup> صورت گرفته است که ماحصل آن در سال ۱۹۳۹ در کتاب «حقیقت در حسابداری»<sup>۹</sup> از انتشارات دانشگاه



۱- این مقدمه نوشته زف و که لر ویراستاران کتاب نظریه حسابداری مالی است که در بخش دوم مقاله های گردآوری شده در کتاب آنان آمده است. عنوان این بخش از کتاب «جایگاه اهداف و چهارچوب نظری» است.

S.A. Zeff & T.F. Keller, Financial Accounting Theory, McGraw Hill International Editions, 1987



صفحه ای خود را تحت عنوان «اصولی که استانداردهای حسابداری را باید بنا کرد»، منتشر کرد<sup>۲۴</sup>. گردانندگان این انجمن که بیشتر دانشگاهی بودند، امید فراوان داشتند که دیدگاههای اصول حسابداری در درون خود حرفه بیشتر و بیشتر روشن شود تا مبادا اشتباهاً این وظیفه به کمیسیون نوپای بورس و اوراق بهادار<sup>۲۵</sup> محول گردد. تک نگاری پتن و لیتلتون<sup>۲۶</sup> که چهار سال بعد منتشر شد در واقع تفسیر مفاهیم مندرج در بیانیه اصول انجمن حسابداری آمریکا در سال ۱۹۳۶ بود. در سال ۱۹۴۱ و سالهای پس از آن انجمن تجدیدنظرهایی در بیانیه<sup>۲۷</sup> خود به عمل آورد.

سازمانی که عمدتاً متشکل از دانشگاهیان باشد، بسختی می تواند با سازمانی که متشکل از حسابداران حرفه ای است، برای نفوذ در نحوه عمل حرفه حسابداری رقابت کند. تا قبل از ۱۹۳۸ هنوز در هیچ جای دنیا، انجمنی حرفه ای شکل نگرفته بود که مستمراً به طور برنامه ریزی شده، وظیفه صدور بیانیه های رسمی حسابداری را به منظور سمت و سودادن به حرفه حسابداری به عهده بگیرد. بنابراین، وقتی در سال ۱۹۳۸ انجمن حسابداران آمریکا<sup>۲۸</sup> (نامی که در آن زمان انجمن حسابداران خیره آمریکا<sup>۲۸</sup> داشت) کمیته رویه های حسابداری<sup>۲۹</sup> خود را مأمور انتشار چندین بولتن تحقیقاتی حسابداری برای تعلیم حسابداران مستقل و مشتریان آنان کرد، واقعه درخور توجه و مشخصی به وقوع پیوست. انجمن به این ترتیب به فشارهای کمیسیون بورس و اوراق بهادار در خصوص حمایت گسترده حرفه ای برای کمک به محدود کردن دامنه «اصول

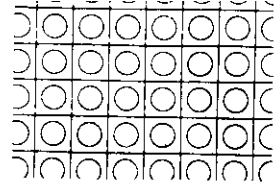
متداول حسابداری<sup>۳۰</sup>» عکس العمل نشان می داد. از آن زمان به بعد، نقش اصلی برای اعمال تغییر در رویه های حسابداری آمریکا به حرفه حسابداری واگذار شد، هر چند که بخش عمومی (عمدتاً کمیسیون بورس و اوراق بهادار) بدقت این تحولات را زیر نظر داشته و گاهی در فرایند تصمیمگیری حرفه دخالت کرده است.

زمانی که کمیته رویه های حسابداری، طی مراحل مختلف در اواخر دهه ۱۹۳۰ و دهه ۱۹۴۰، داشت به منظور سامان دادن به موارد عملی خاص درگیر اصول حسابداری می شد، از انجام دادن وظیفه خود بازماند. اما در دهه ۱۹۵۰، برای کمیته و رهبران انجمن مشخص شد تا زمانی که روی مفاهیم اساسی به توافق نرسند، در مورد حل مسائل مشکل پیشرفت چندانی حاصل نخواهد شد. مطالبی همچون: تخصیص مالیات، حسابداری سطح قیمتها، مفهوم فراگیر در مقابل مفهوم عملکرد عملیات جاری، صورتحساب سود و زیان و حسابداری تلفیقی، اعضای کمیته را به چند قسمت تقسیم کرده یا شکاف عمیق بین کمیته و کمیسیون بورس و اوراق بهادار پدید آورده بود. در پس این رودر روی ها، اختلاف فلسفی عمیقی نهفته بود بدین معنا که آیا کمیته ای که در خصوص یک موضوع ساده نمی تواند به رویه متحدالشکلی دست یابد، بنابه مقتضیات سیاسی اکثریت دوسوم، خواهد توانست اراده خود را به مؤسسات حسابداری و

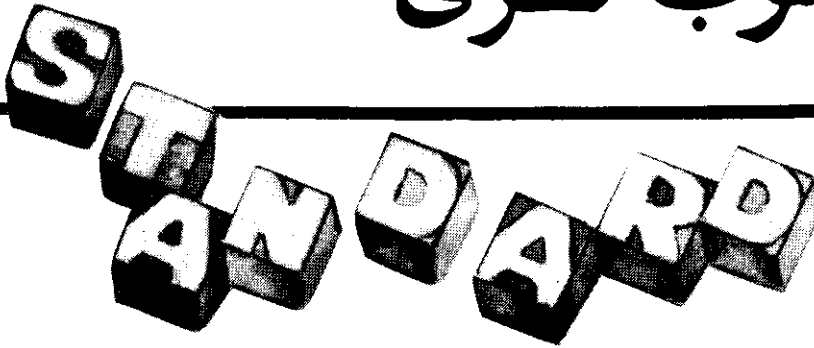
شرکتهایی که با اقلیت موافق هستند، تحمیل کند؟ مدیران انجمن به این نتیجه رسیدند که این اختلافات را با سرمایه گذاری عمده روی تحقیقات اساسی آسانتر می توان حل کرد. اگر روی مفاهیم اساسی توافق به عمل می آمد، باور این بود که اصول و قوانین حسابداری مبتنی بر آن مفاهیم برای همه به سادگی قابل فهم می شد. در سال ۱۹۵۹، انجمن با جایگزین کردن عنوان دهن پرکن «هیئت اصول حسابداری<sup>۳۱</sup>» به جای کمیته رویه های حسابداری قبلی، تاکید تازه خود را روی مسئله تحقیقات نشان داد. هیئت جدید به یک دایره تحقیقات حسابداری مجهز شد، و هر دو مشغول بررسی «فرضیه های اساسی» و «اصول فراگیر» حسابداری شدند.

در سالهای ۱۹۶۱-۶۲، دو بررسی تحقیقی زیر نظر APB منتشر شد: فرضیه های اساسی حسابداری، توسط موریس مونتیس و پاره ای از اصول فراگیر حسابداری برای شرکتهای تجاری، توسط ربرت ت. اسپروز و مونتیس<sup>۳۲</sup>. ولی هیئت از پذیرش توصیه های اصلاحات حسابداری «بنیادی» در این بررسیها خودداری کرد، و اولین حرکت تحقیقی خوشبینانه اش برای دستیابی به بنیادهای حسابداری در نطفه خفه شد. چون هر مورد خاص که پیش روی هیئت قرار می گرفت و APB ناچار به ارائه نظر درباره آن بود و درست مثل سلف خود کمیته

ورق بزند



# چارچوب نظری



رویه‌های حسابداری، بدون تمسک به مجموعه‌ای از نظریه‌های حسابداری که راهنمایش باشد، به‌طور موردی با قضا یا برخورد می‌کرد.

APB دو اقدام دیگر نیز در تدوین تئوری حسابداری به‌عمل آورد، اما این هر دو اقدام بیشتر توصیفی بود تا دستوری. در سال ۱۹۶۵، انجمن حسابداران، مطالعه پل گریدی<sup>۳۳</sup> را در مورد حرفه و توصیه‌های انجام شده تحت‌عنوان «مجموعه اصول متداول حسابداری برای شرکتهای بازرگانی»<sup>۳۴</sup> منتشر کرد که هزینه آن را هیئت اصول حسابداری داده بود. پنج سال بعد در سال ۱۹۷۰، هیئت بیانیه شماره ۴، با عنوان «مفاهیم پایه و اصول حسابداری ناظر بر صورتهای مالی مؤسسات بازرگانی»<sup>۳۵</sup> را منتشر کرد که در واقع صرفاً برشمردن مفاهیم و اصول مورد عمل در حرفه بود. (به‌علاوه چون جنبه بیانیه داشت و نه نظرگاه<sup>۳۶</sup>، مفاد آن صرفاً جنبه مشورتی داشت و اجباری نبود.)

وقتی حرفه حسابداری وارد دهه ۷۰ شد، اعتقاد غالب و رشد یابنده این بود که پیشرفت در استانداردهای حسابداری بدون تدوین آنچه دیگر «چارچوب نظری» خوانده می‌شد، به‌دست نمی‌آید. APB، به انتشار نظرگاههایی در موارد حتی جدل برانگیزتر از موارد کمیته رویه‌های حسابداری مشغول شد، و سیل انتقادات از اقدامات APB، بار دیگر مدیران انجمن را متوجه اصول بنیادی کرد. در سال ۱۹۷۱، انجمن که از هر طرف مورد انتقاد قرار گرفته بود، افرادی را موظف کرد تا در زمینه هدفهای صورتهای مالی به مطالعه‌ای ویژه بپردازند. اعضای گروه مطالعه از طیف گسترده‌ای انتخاب شده بودند: سه شریک از ۸ مؤسسه بزرگ حسابرسی، دو استاد حسابداری، دو مدیر مالی، یک تحلیلگر سرمایه‌گذاری، و یک

اقتصاددان. رابرت م. تروبلاد<sup>۳۷</sup> که خود حرفه‌ای متشخص و رئیس سابق انجمن حسابداران بود به ریاست گروه برگزیده شد. گروه در گزارش ۶۷ صفحه‌ای خود تحت‌عنوان «اهداف صورتهای مالی» (انجمن حسابداران خبره آمریکا، ۱۹۷۳) با رویکرد سنتی بر صورتهای مالی در جهت گزارشگری برای مباشرت<sup>۳۸</sup>، بر سودمندی صورتهای مالی در ارائه اطلاعاتی که سرمایه‌گذاران و وام‌دهندگان را «برای پیش‌بینی، مقایسه، و ارزیابی جریانهای نقدی بالقوه برحسب مقدار، زمان، و عدم اطمینان آنها» کمک کند، تأکید کرد<sup>۳۹</sup>. (در سال ۱۹۶۶ مدتها قبل از انتشار گزارش تروبلاد، کمیته‌ای از انجمن حسابداری آمریکا بیانیه اصول حسابداری سنت شکنی منتشر کرد<sup>۴۰</sup> که به جای تأکید بر مباشرت، بر سودمندی اطلاعات حسابداری برای تصمیمهای اقتصادی تکیه می‌کرد<sup>۴۱</sup>.)

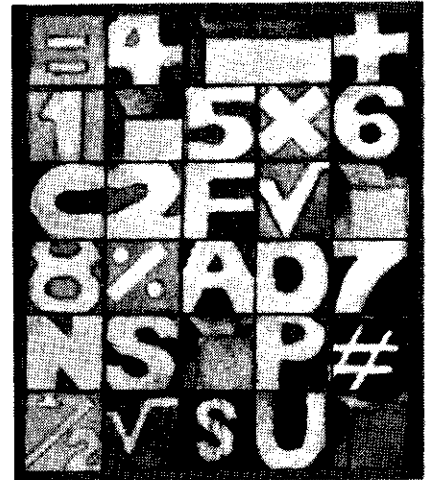
در سال ۱۹۷۳، درست مثل ۱۹۵۹، عرصه استانداردسازی از بن متحول شد، و هیئت استانداردهای حسابداری مالی<sup>۴۲</sup> جایگزین هیئت اصول حسابداری شد که سخت‌مورد انتقاد قرار گرفته بود. غیر از انتشار بیانیه‌های استانداردهای حسابداری مالی<sup>۴۳</sup> که اساس معتبری برای «اصول متداول حسابداری» شد، FASB کار روی تعدادی بیانیه مفاهیم حسابداری مالی<sup>۴۴</sup> را هم شروع کرد. بیانیه‌های اخیر قرار بود مصالح چارچوب نظری هیئت باشد. بیانیه مفهوم شماره ۱ در سال ۱۹۷۸ منتشر شد و با عنوان «اهداف گزارشدهی مالی مؤسسات بازرگانی» به‌طور وسیعی توصیه‌های گروه مطالعاتی تروبلاد را به کار گرفت، و حتی فراتر رفت و به جای تمرکز صرف بر صورتهای مالی، بر همه مشکلات گزارشدهی مالی،

به مدیریت شرکت، از جمله افشاء کمتی و کیفی تکیه کرد.

موضوع بیانیه‌های مفهوم ۲ و ۳ که هر دو در سال ۱۹۸۰ انتشار یافت به ترتیب «ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری» و «عناصر صورتهای مالی» بود. اما وقتی این بیانیه‌ها منتشر شد، هیئت زود دریافت که رسیدن به توافق روی مفاهیمی چون «تشخیص»<sup>۴۵</sup> و «اندازه‌گیری»<sup>۴۶</sup> تا چه حد دشوار است. «تشخیص» به ضوابط تعیین‌کننده زمان ثبت تغییرات در داراییها، بدهیها، و حقوق صاحبان (از جمله درآمدها، مخارج و زیانها) در حسابها اشاره می‌کند. «اندازه‌گیری» به مبلغ پولی این تغییرات پس از اینکه مشخص شدند، مربوط می‌شود. اینها مسائل بنیادی برای ارزیابی دارایی و بدهی و تعیین درآمد است؛ مسائلی که هم کمیته رویه‌های حسابداری و هم هیئت اصول حسابداری را با دشواری روبرو ساخته است. این هیئت غیر از یک بیانیه دیگر در مورد سازمانهای غیرتجاری، به انتشار هیچ بیانیه مفهومی دیگری دست نزد.

در کشورهای دیگر هم روی اهداف و چارچوب ذهنی، تحقیقاتی صورت گرفته است که مؤسسات حسابداری هزینه آنها را پرداخته‌اند.<sup>۴۷</sup> در استرالیا و بریتانیا تحقیقاتی روی اهداف شده است. در سال ۱۹۷۲، بنیاد تحقیقات حسابداری استرالیا<sup>۴۸</sup> مطالعه‌ای را با عنوان اهداف و مفاهیم صورتهای مالی اثر کنلی و استابوس<sup>۴۹</sup> منتشر کرد. قبل از آن در ۱۹۷۰، مطالعه‌ای تحت‌عنوان بیانیه اصول استرالیایی<sup>۵۰</sup> نوشته جان کنلی منتشر شده بود که از روی تحقیق موجودیهای ۱۹۶۵ پل گریدی که برای APB انجام داده بود، الگو برداشته شده

بود. ارگانهای تعیین استاندارد استرالیا (در آن زمان دوتا بودند) نتوانستند هیچ اقدامی روی این دو مطالعه به عمل آورند. تحقیق دومی از استرالیا که توسط همان بنیاد تأمین مالی شد، در ۱۹۸۲ منتشر گردید: اهداف و مفاهیم پایه حسابداری از آلن د. برتن.<sup>۵۱</sup> طرحی حتی بلندپروازانه تر در



بریتانیا در ۱۹۷۴-۷۵ پیاده شد و طی آن یک گروه ۱۱ نفری از کمیته هدایت استانداردهای حسابداری<sup>۵۲</sup> گزارش اولیه‌ای در ۸۱ صفحه در مورد «قلمرو و هدفهای گزارشهای مالی در پرتونیزها و شرایط جدید» با عنوان گزارش شرکتها<sup>۵۳</sup> منتشر کردند. نسخه اولیه گزارش توصیه‌های جورانه‌ای دربر داشت، و از جمله به مدیریت پیشنهاد می‌کرد که صورت ارزش افزوده و گزارشی از چشم اندازهای آینده شرکتها منتشر کند و نیز توصیه می‌کرد که گزارشهای مالی شرکتها پایه‌های ارزشیابی چندگانه (مثلاً ترکیبی از قیمت تمام شده تاریخی تعدیل شده برای تورم، هزینه جایگزینی، ارزش تحقق خالص، ارزش فعلی خالص، و ارزش برای شرکت) داشته باشد. هر چند اعضای گروه تحقیق که طیف گسترده‌ای از صاحبان علائق و تجربه‌های مختلف در حرفه حسابداری بودند، به اتفاق آرا گزارش را تأیید کردند، اما کمیته

هدایت استانداردهای حسابداری خود هرگز رسماً آن توصیه‌ها را به کار نگرفت.

در سال ۱۹۸۰، انجمن حسابداران خیره‌کانادا<sup>۵۴</sup> تحقیق مهمی را انتشار داد که هم به موضوع چارچوب نظری مربوط می‌شد و هم به فزاینده‌ی که طی آن ارگان تعیین استاندارد از چارچوب استفاده می‌کند. این گزارش به درخواست انجمن توسط ادوارد استامپ نوشته شد و عنوان آن «گزارشدهی شرکتها و تحولات آینده آن»<sup>۵۵</sup> بود. استامپ که عضو انجمن حسابداران خیره‌کانادا بود، در عین حال سمت عضویت هیئت علمی در دانشگاه‌های بریتانیا را داشت. وی چندین ضابطه (FASB پیش‌تر از ترکیب «ویژگیهای کیفی» بدین منظور استفاده کرده بود) پیشنهاد کرد تا برای ارزیابی کیفیت گزارشدهی مالی توسط تهیه‌کنندگان، استفاده‌کنندگان، و تدوین‌کنندگان استانداردها به کار رود. استامپ در مورد نحوه به کارگیری چارچوب نظری می‌گوید: «جزء لاینفکی از فلسفه این تحقیق آن است که تدوین استانداردهای حسابداری می‌باید تکاملی باشد، و درست نیست که روش جبری، سلطه‌جویانه، و دستوری دنبال شود.»<sup>۵۶</sup> وی می‌پذیرد که نیازهای استفاده‌کنندگان همگن و غیرقابل تغییر نیست و این دیدگاه را مردود می‌داند که چارچوب نظری نباید به رویه‌های حسابداری مجاز تبدیل و حتی به میناهای ارزیابی مختلف میدان دهد. (استامپ عضو بانفوذ گروه کار انگلیسی بود که در سالهای ۱۹۷۴-۷۵ نسبت به استفاده از صورتهای مالی چندستونی، که هر ستون مبنای ارزیابی متفاوتی داشت، نظری مساعد ابراز کرد.)

وی معتقد است که روش FASB در تدوین چارچوب نظری و تدوین استانداردهای حسابداری ملهم از آن ذهنیت قانونگذاری است که در حوزه قوانین مدنی یافت می‌شود. استامپ بیشتر به طرز عمل قوانین عرفی گرایش دارد که طی آن کمیته استانداردهای حسابداری انجمن حسابداران کانادا دانش و تجربه اعضای خود را به کار بگیرد و استانداردهایی را تدوین کند که بر هدفها و ضوابط

کیفیتی درست شبیه آنچه در تحقیق وی آمده است، متکی باشد. او همچنین به هیئت استیناف قائل است که مشکلاتی را بررسی کند که در جریان کار برای حساب‌برسان پیش می‌آید. دیدگاه استامپ از فرایند تعیین استاندارد اساساً اقتضایی است، درحالی که غالباً هیئت استانداردهای حسابداری مالی را ارگان مقننه می‌داند.<sup>۵۷</sup>

تفاوتهای نهادی مقایسه راه‌حلهای کانادا و آمریکا را دشوار می‌کند. در کانادا، کمیسیون اوراق بهادار ایالتی و مقامات قانونگذاری ایالتی و فدرال به انجمن حسابداران خیره‌کانادا تا حد زیادی استقلال عمل اعطا کرده‌اند. بجز در چند مورد استثنایی، کمیته استانداردهای حسابداری انجمن کانادا بکلی از قید نظارت واحدهای دولتی زیاده‌طلب آزاد است. برعکس در ایالات متحد کمیسیون بورس و اوراق بهادار از نزدیک مواظب FASB است و بر شرکتهایی که در حوزه اختیارات او قرار دارند، نظر خود را تحمیل می‌کند که گزارشهای فوق‌العاده خاصی تهیه کنند. عطف کمیسیون برای گزارشدهی مفصل و ناسازگاری دیوانسالارانه‌اش با انعطاف رویه‌های عملی، آزادی حرفه‌ای هیئت استانداردهای حسابداری مالی را بسیار محدود می‌کند. ●

#### ورق بزیید

2. The Philosophy of Accounts.
3. Charles E. Sprague.
4. Accounting Theory with Special Reference to the Corporate Enterprise.
5. William A. Paton.
6. The Economics of Accountancy.
7. John B. Canning.
8. Kenneth Mac Neal.
9. Truth in Accounting.
10. University of Pennsylvania.
11. Stephan Gilman.
12. Accounting Concepts of Profit.



# چارچوب نظری

دنیاله محاسبه هزینه رعایت  
مقررات جدید حسابداری

هزینه های پیشگفته نخواهند بود.

البته بخش درخور توجهی از هزینه های اضافی حسابداری در اجرای مقررات جدید راه، هزینه های مربوط به ثبت جزئیات در پرونده حسابداری تشکیل می دهد. اگرچه بسیاری از پاسخ دهندگان به پرسشنامه ای که پیش از این از آن یاد کردیم مقررات وضع شده را مناسب دانسته اند، اما اقلیتی وسیع - نزدیک به ۴۱ درصد - نیز گفته اند که مقررات یاد شده، بیش از حد وارد جزئیات امور شده است.

برای اطمینان از رعایت مقررات جدید در زمینه روشهای حسابداری و مستندسازی رسیدگیها، می توان به خرید جزوه نظام حسابداری شرکت های کوچک به وسیله ۵۶ درصد از مؤسسه های حسابداری استناد کرد. درحالی که این جزوه با استقبال مؤسسه های حسابداری کوچک روبرو بوده، اما از طرف سایر مؤسسه ها استقبال نشده است. چه برخی ارتباط دقیق مفاد این جزوه را با وضعیت شرکت های کوچک مورد تردید قرار داده اند و عقیده دارند که تهیه کنندگان آن درک درستی از واقعیت حسابداری شرکت های کوچک ندارند.

به هر حال بررسیهای مقدماتی درباره هزینه رعایت مقررات جدید حسابداری برای شرکت ها و مؤسسه های حسابداری کوچک، نشان داده است، که این مسئله با تردیدهای جدی روبروست و به نظر می رسد هر ذینفع باید خود درباره مزایای رعایت مقررات جدید برای شرکت های کوچک و سهامداران آنها تصمیم گیری کند. چه اگر حتی ۵۰ درصد از بار هزینه اجرای مقررات جدید نیز با حذف حسابداری شرکت های کوچک ازدوش مجموع مؤسسات اقتصادی برداشته شود، به سهم خود رقم درخور توجهی خواهد بود.

در حالی که انجمن مربوط با حذف حسابداری شرکت های کوچک نظر موافق دارد، اما خزانه داری، اداره مالیات، وزارت تجارت و صنعت و بانکها با این مسئله مخالفند. در چنین شرایطی این پرسش مطرح است که آیا آن زمان نرسیده است که این گروه نیز باتوجه به تحمل هزینه زیاد اجرای مقررات جدید، بر شرکت های کوچک، در نظر خود بازنگری کنند؟ ●

- 40. American Accounting Association. A Statement of Basic Accounting Theory
- 41. - بیسانیه نظریه پایه حسابداری که در سال ۱۹۶۶ توسط انجمن حسابداری امریکا منتشر شد
- 42. Financial Accounting Standard Board (FASB)
- 43. Statements of Financial Accounting Standard (SFASs)
- 44. Statements of Financial Accounting Concepts (SFACs)
- 45. Recognition
- 46. Measurement

۴۷ - مروری جالب را از تلاشهایی که در این زمینه در چندین کشور صورت گرفته است، در مقاله ای به نام «نقش چارچوب نظری در گزارشدهی مالی شرکتها» درمآخذ زیر بخوانید:

K.V.Pearnell. [The Function of a Conceptual Framework for Corporate Financial Reporting] *Accounting and Business Research*. (Autumn 1982), pp. 243-246.

- 48. Australia's Accountancy Research Foundation
- 49. W.J. Kenley and G.J. Staubus. *Objectives and Concepts of Financial Statements*
- 50. A Statement of Australian Principles.
- 51. Allan D. Barton. *Objectives and Basic Concepts of Accounting*
- 52. *Accounting Standards Steering Committee*.
- 53. *The Corporate Report*
- 54. *Canadian Institute of Chartered Accountants*
- 55. Edward Stamp. *Corporate Reporting: Its Future Evolution*. 1980. John Boersma. [Corporate Reporting in Canada and the US.] C A magazine (July 1981) and Stamp's reply. Letters, C A magazine (October 1981).

۵۶ - همان گزارش، صفحه ۱.  
۵۷ - اگر به نقدی از گزارش استامپ علاقه دارید، به مقاله جان بوئرسما در مجله حسابداری کانادا و پاسخ استامپ در همان مجله رجوع کنید ●

- 13. A.C.Littleton.
- 14. An Introduction to Corporate Accounting Standards.
- 15. American Accounting Association.
- 16. Edwards
- 17. Bary
- 18. Schmalenbach
- 19. Schmidt
- 20. Walb
- 21. Limperg
- 22. Zappa
- 23. Fitzgerald.

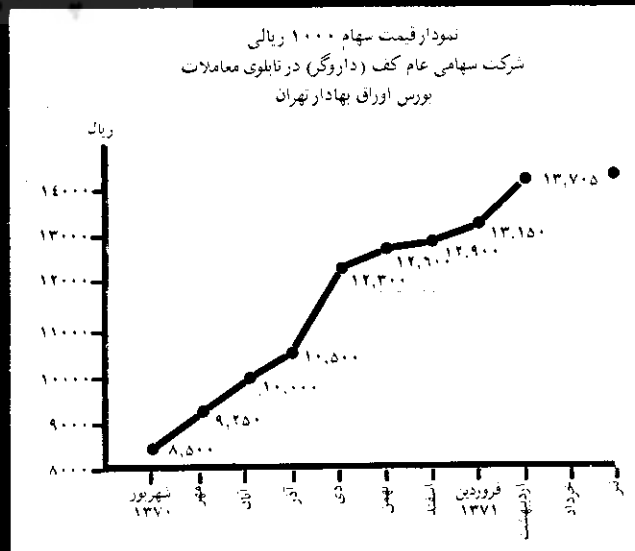
24. [A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports.] *The Accounting Review* (June 1936), p. 187.

- 25. Securities and Exchange Commission.
- 26. Paton and Littleton.
- 27. American Institute of Accountants.
- 28. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- 29. Committee on Accounting Procedure.
- 30. Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)
- 31. Accounting Principles Board.
- 32. *The Basic Postulates of Accounting*, by Maurice Moonitz and *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises* by Robert T. Sprouse and Moonitz.
- 33. Paul Grady.
- 34. Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises.
- 35. Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises.
- 36. Opinion.
- 37. Robert M. Trueblood.
- 38. Stewardship

۳۹ - اگر به خلاصه ای از جمع بندیهای کلی بررسی تروبلاد علاقه دارید، به نوشته جورج اچ. سوتر درمآخذ زیر رجوع کنید. سوتر مدیر گروه تحقیق بود:

George H.Sorter. [Objectives of Financial Statements,An Insider View]. C A magazine (November 1973).

# در خدمت بهداشت و سلامت جامعه



# داروگر در خدمت بهداشت و سلامت جامعه

۶۹/۱۲/۲۹	۷۰/۱۲/۳۰	
میلیون ریال	میلیون ریال	خلاصه ترازنامه
۲,۱۳۶	۳,۲۵۶	دارایی های ثابت
۱۶۶	۱,۰۶۶	سایر دارایی ها و سرمایه گذارینها
۲,۹۸۹	۵,۳۹۲	مواد اولیه و لوازم بسته بندی
۴۸۹	۱,۵۲۱	کالا و سایر موجودیها
۳,۹۷۱	۲,۱۷۸	سفارشات و کالای در راه
۵,۲۵۵	۵,۰۱۷	مطالبات بیش برداختها و نقد
<u>۱۵,۰۰۶</u>	<u>۱۸,۴۳۰</u>	
۴,۳۲۹	۱,۰۸۶	ذخیره مالیات بردرآمد
۷,۶۹۸	۱۰,۰۱۷	بدهی های جاری
۸۴۱	۱,۰۵۵	ذخیره مزایای پایان خدمت
۲,۱۳۸	۶,۲۷۲	حقوق صاحبان سهام
<u>۱۵,۰۰۶</u>	<u>۱۸,۴۳۰</u>	

بودجه سال	تولید ۱۳۷۰	ظرفیت تولیدی	
۱۳۷۱			
تن	تن	تن	
۱۰,۰۰۰	۹,۱۹۴	۵,۰۰۰	صابون
۶,۰۰۰	۵,۸۱۴	۱,۷۰۰	شامپو
۲۱,۷۵۰	۱۴,۹۸۳	۱۳,۲۰۰	مواد پاک کننده
۱,۰۵۰	۱,۰۳۳	۲,۲۹۳	سایر محصولات
<u>۳۸,۸۰۰</u>	<u>۳۱,۰۲۴</u>	<u>۲۲,۱۹۳</u>	جمع

۱۳۶۹	۱۳۷۰	
میلیون ریال	میلیون ریال	خلاصه سود و زیان
۱۶,۵۵۶	۲۰,۵۰۰	فروش
۱,۵۳۴	۳,۷۹۲	سود ویژه پس از مالیات
-	۳,۱۶۰	اختصاص به اندوخته ها
۷۶۹	۶۷۸	اختصاص سود نقدی

درصد	
۴۹/۸	سهامداران خصوصی
۹/۰۰	شرکت سرمایه گذاری ملی ایران
۱۲/۲	سازمان صنایع ملی ایران
۱/-	سازمان مالی گسترش
۲۸/-	سهام تحت سرپرستی بنیاد شهید
<u>۱۰۰/-</u>	

● سرمایه گذارینها: معادل ۱۴,۲۵ درصد از سهام شرکت تحقیقات و توسعه صنایع شوینده و بهداشتی متعلق به شرکت کف می باشد.

● طرح توسعه: کارخانه تولید تیوپ آلومینیوم و پلاستیک در شهر صنعتی رشت برای تولید حدود ۵۰ میلیون عدد در سال، در حال ساخت و تکمیل می باشد.

● موجودی مواد اولیه: مواد اولیه موجود، برای تولید ۸ ماه تا یکسال کافی است.

● بورس اوراق بهادار: سهام شرکت از سال ۱۳۶۸ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده و مرتباً مورد معامله قرار گرفته است.

● وضع تولیدی سال ۱۳۷۱: با توجه به نیاز بازار و وجود مواد اولیه کافی، وضعیت تولیدی به مراتب از سالهای قبل بهتر خواهد بود.

● صادرات: صادرات محصولات شرکت کف به کشورهای مختلف از سال ۱۳۷۰ آغاز شده است. پیش بینی می شود در سال ۱۳۷۱ معادل ۳,۴۵۰ تن صادرات وجود داشته باشد.

● مالیات: بدهی مالیاتی شرکت تا پایان سال ۱۳۶۸ قطعی و پرداخت شده و برای سنوات ۶۹ و ۷۰ نیز ذخیره لازم در حسابها منظور شده است.

ترکیب سهامداران: در پایان سال ۱۳۷۰ ترکیب سهامداران به این شرح بوده است:

# مُشک آنست که خود بیوید...







Musk  
SOAP