

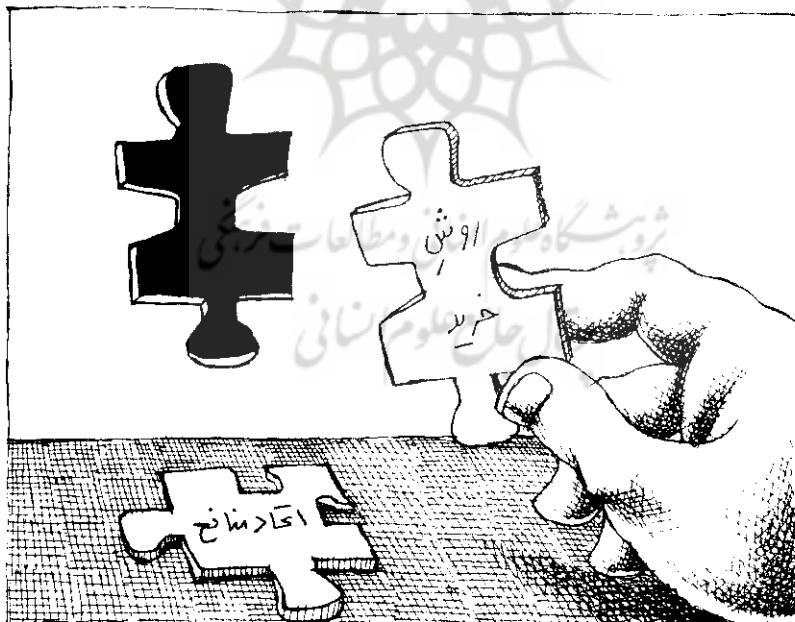
# چرا باید روش اتحاد منافع کنار گذاشته شود؟

در این مقاله نظرات دو تن از اعضای هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی امریکا که طی آن به نقد روش اتحاد منافع پرداخته شده و دلایل لزوم کنارگذاری آن تشریح گردیده منعکس شده است. توجه به این دلایل می تواند ما را در اتخاذ شیوه های مناسب حسابداری جهت رویدادهای موضوع این بحث یاری کند.

by L. Todd Johnson and Kimberly R. Petrone,

ترجمه مهدی مرادزاده فرد  
علی مصدر

استانداردهای پذیرفته شده حسابداری<sup>۴</sup> می توان برای حسابداری ترکیب از یکی از روشهای خرید<sup>۷</sup> که مبتنی بر ارزشهای عادلانه در تاریخ مبادله است و یا روش اتحاد منافع<sup>۸</sup> که بر ارزشهای دفتری شرکت سرمایه پذیر و سهم شرکت سرمایه گذار بر خالص



مقدمه

شکل گیری سرمایه گذارهای کلان در قالب شرکتهای ترکیب کننده بزرگ و گروههای سرمایه گذاری، با هدف از بین بردن رقبا، حذف هزینه های تکراری و ایجاد هم نیروزایی<sup>۱</sup> در تولید، همزمان، نیازمند روشهای مناسب حسابداری برای چنین

داراییهای شرکت سرمایه پذیر به ارزش دفتری استوار است استفاده کرد که البته طبق بیانیه شماره ۱۶ APB به کارگیری روش اتحاد منافع مستلزم تامین شروط دوازده گانه خاص خود است.

در این مقاله نظرات دو تن از اعضای

جدید از مجموعه خالص داراییهای آنها) و یا تحصیل<sup>۵</sup>، (با کسب حق کنترل شرکت سرمایه پذیر و اداره آن از سوی شرکت سرمایه گذار و نهایتاً تهیه صورتهای مالی تلفیقی) صورت پذیرد.

صرف نظر از شکل ترکیب، با توجه به

ترکیبهایی<sup>۲</sup> بسوده است که حسب نوع ترکیب می تواند به شکل ادغام<sup>۳</sup>، (با از بین بردن شخصیت حقوقی شرکت ترکیب شونده و انتقال خالص داراییهای آن به شرکت ترکیب کننده)، تلفیق<sup>۴</sup>، (با از بین رفتن کلیه طرفین ترکیب و تاسیس شرکتی

تحمیل هزینه‌های بیشتر FASB ملاحظه کرده است که روش اتحاد منافع به‌عنوان یک روش دوم برای حسابداری ترکیب شرکتها موجب تحمیل هزینه‌های بیشتر بر گزارشگری مالی می‌شود. FASB تصدیق می‌کند که هزینه‌های به‌کارگیری روش اتحاد منافع معمولاً کمتر از به‌کارگیری روش خرید است، زیرا در روش اتحاد منافع در ابتدا فقط، ارزشهای دفتری منعکس در صورتهای مالی شرکت ترکیب شونده با یکدیگر جمع می‌شوند و نیاز به هیچ‌گونه تلاش اضافی برای شناخت تمامی داراییها و بدهیهای تحصیل شده یا تعیین ارزش عادلانه آنها نیست در حالی که در روش خرید این امر ضرورت اجتناب‌ناپذیری دارد. با این حال، هزینه‌های به‌کارگیری روش اتحاد منافع به شکل کامل نمایان نمی‌شود و هزینه‌های مرتبط دیگری به شرح زیر وجود دارند که باید به آنها نیز توجه کرد.

الف) هزینه‌های اضافی برای استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی به این دلیل که در بیشتر موارد، ترکیب شرکتها به روش خرید انجام می‌شود، FASB مشاهده کرده است که سرمایه‌گذاران و دیگر افرادی که از صورتهای مالی استفاده می‌کنند، باید برای مقایسه صورتهای مالی شرکتهایی که از روش اتحاد منافع استفاده کرده‌اند با شرکتهایی که روش خرید را به‌کار گرفته‌اند، متحمل هزینه‌های تحلیل اضافی شوند. استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی همچنین باید به منظور مقایسه صورتهای مالی شرکتهایی که روش اتحاد منافع را به‌کار گرفته‌اند با شرکتهایی که داراییها و بدهیهای خود را به صورت تک‌تک و یا یکجا و نه از طریق ترکیب به دست آورده‌اند نیز هزینه‌های تحلیل دیگری متحمل گردند. از این گذشته، سرمایه‌گذاران به صورت فزاینده در جستجوی موقعیتهای سرمایه‌گذاری جهانی هستند و به این دلیل

روش خرید، این ارزشها دقیقاً مورد شناسایی قرار گرفته و ثبت می‌شود. به همین خاطر روش اتحاد منافع قادر نیست به استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی، اطلاعاتی در مورد مبلغ واقعی سرمایه‌گذاری انجام شده ارائه کند. علاوه بر این، روش اتحاد منافع، اطلاعات لازم را برای ارزیابی بازدهی آتی سرمایه‌گذارها، در مقایسه با بازدهی سایر شرکتهایی که از این روش استفاده نکرده‌اند، به استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی نمی‌دهد.

اطلاعاتی که به کمک روش اتحاد منافع در مورد هر یک از اقلام دارایی و بدهی ارائه می‌شود نیز از درجه کاملیت و قابلیت مقایسه کمتری نسبت به روش خرید برخوردار است. به این دلیل درجه تکمیل اطلاعات کمتر دانسته می‌شود که در روش اتحاد منافع تمامی داراییها و بدهیهایی که قبلاً در شرکت ترکیب شونده ثبت نشده، به همان شکل ثبت نشده باقی می‌ماند و بنابراین بر حضور آنها نقاب زده می‌شود، در حالی که روش خرید، با ثبت داراییها و بدهیهای پنهان، حضور آنها را آشکار می‌سازد. علاوه بر این، داراییها و بدهیهای تملک شده در روش اتحاد منافع به بهایی ثبت می‌شوند که با شرایط ارزیابی معمول آنها (قیمت مبادله در زمان وقوع رویداد) مطابق نیست، در حالیکه در روش خرید، از این ارزشها در ثبت داراییها و بدهیها استفاده به عمل می‌آید.

به دلیل این‌که ارزش مبادلاتی ثبت نمی‌شود، مدیریت نیز قادر به پاسخگویی صحیح نسبت به هر یک از سرمایه‌گذارهای انجام شده در راستای ترکیب شرکتها و یا بازدهی آتی آنها نخواهد بود. مضافاً اینکه نرخ بازده آتی سرمایه‌گذاری به شکل مصنوعی متورم می‌شود، زیرا صورت کسر (سود) بزرگتر و مخرج کسر (سرمایه‌گذارها) کوچکتر اندازه‌گیری شده است.

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی امریکا<sup>۹</sup> که طی آن به نقد روش اتحاد منافع پرداخته شده و دلایل لزوم کنارگذاری آن تشریح گردیده منعکس شده است. توجه به این دلایل می‌تواند ما را در اتخاذ شیوه‌های مناسب حسابداری جهت رویدادهای موضوع این بحث یاری کند و حتی شاید لزوم تجدیدنظر در پیش‌نویس رهنمود شماره ۱۹<sup>۱۰</sup> استانداردهای حسابداری مالی ایران را گوشزد کرده و مفاهیم جدیدی از دنیای حسابداری را در پیش چشم قرار دهد.

اخیراً هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (از این به بعد FASB) پیشنهاد کرده که برای تمامی ترکیبهای بین شرکتها فقط از روش خرید استفاده شده و روش اتحاد منافع، کنار گذاشته شود. این پیشنهاد نگرشی نو و با اهمیت در نحوه حسابداری ادغام‌ها و تحصیل‌های آتی را مطرح کرده است، هر چند که تمامی اعضای FASB نسبت به حذف روش اتحاد منافع هم رای نیستند. عمده دلایلی که موافقان کنارگذاری روش اتحاد منافع مطرح می‌کنند به شرح زیر است:

ارایه اطلاعات مفید کمتر  
روش اتحاد منافع موجب ایجاد تفاوتی صوری نسبت به روش خرید می‌گردد و نتوانسته به‌عنوان یک جایگزین برای آن تلقی شود. در عمل، رویدادهایی که برای آنها از روش اتحاد منافع استفاده شده با رویدادهایی که برای آنها از روش خرید استفاده گردیده دارای ماهیت مشابهی هستند. در نتیجه، در صورت استفاده از روش اتحاد منافع به سرمایه‌گذاران اطلاعات کمتر و با درجه مربوط بودن پایینتر نسبت به روش خرید ارائه می‌گردد. دلیل این موضوع این است که در روش اتحاد منافع، هنگام ترکیب شرکتها ارزش مبادله نادیده گرفته می‌شود، در حالی که در

که از روش اتحاد منافع در اغلب کشورها به دلیل ممنوع بودن و یا محدود کردن ترکیب‌هایی نظیر ادغام کمتر استفاده می‌شود، سرمایه‌گذاران در مقایسه امکانات سرمایه‌گذارهای داخلی و خارجی خود دچار مشکل خواهند شد. در واقع گسترش استفاده از روش اتحاد منافع در کشورهایی که آنرا مجاز دانسته‌اند، موجب تشدید تفاوت‌های صورتهای مالی شرکت‌های آنها و سایر کشورها شده است.

اهمیت قابل مقایسه بودن صورتهای مالی براساس یکی از موضوعاتی که از سوی FASB، تحت عنوان "روشهای حسابداری ترکیب شرکتها: نظریه پیشنهادی G4+1 برای دستیابی به همگرایی"<sup>۱۱</sup> به بحث گذاشته شده، تمرکز یافته است. پاسخهای ارایه شده به موضوع مذکور حول این محور بود که خواه ناخواه اختلاف در روشهای حسابداری ترکیب شرکتها موجب ایجاد مشکلات جهت مقایسه صورتهای مالی شرکت‌هایی که از روشهای گوناگون استفاده می‌کنند، شده است. اغلب کسانی که به این پرسش پاسخ داده بودند، عقیده داشتند که این موضوع باعث مشکل‌تر شدن مقایسه صورتهای مالی می‌شود.

(ب) هزینه‌هایی برای شرکتها

به نظر FASB، شرکتها نیز متحمل هزینه‌های عمده‌ای در رابطه با روش اتحاد منافع می‌شوند. منافع حاصل از به‌کارگیری روش اتحاد منافع، اغلب شرکتها را برای استفاده از آن تحت فشار قرار می‌دهد، چرا که این روش باعث گزارش سود و نرخ بازده بیشتری نسبت به روش خرید می‌شود. به علاوه، به این دلیل که روش اتحاد منافع از گذشته مورد استفاده قرار گرفته، سودهای مقایسه‌ای گزارش شده دوره‌های قبل از ترکیب، حتی قبل از آن که شرکتها واقعاً ترکیب شده باشند نیز بیشتر از شرایط استفاده از روش خرید است. در نتیجه این

فشارها، شرکتها اغلب باید به خاطر استفاده از روش اتحاد منافع هزینه‌های زیادی را، هم به صورت پولی و هم به صورت غیرپولی تحمل کنند؛ به این خاطر که برای استفاده از روش اتحاد منافع، شرکتها باید سعی در برآوردن دوازده شرط آن داشته باشند. این امر ممکن است موجب شود شرکتها ناچار به محدود کردن خود و امتناع از ورود به فعالیتهای اقتصادی مناسبی نظیر واگذاری داراییها یا بازپس دادن سهام تحصیل شده شوند. شرکتها ممکن است برای برآوردن شرایط، متحمل پرداختهای مهمی در رابطه با خدمات حسابرسان و مشاوران گردند. تلاش برای تامین شرایط لازم، ممکن است منجر به ایجاد ناسازگاری بین شرکتها، حسابرسان و ناظران در رابطه با قضاوت در مورد این که آیا شرایط برآورده شده‌اند یا نه، شود که در نتیجه آن عدم اطمینان افزایش یافته و موجب افزایش هزینه‌های مربوط به این فرایند و همچنین افزایش پرسشهایی در مورد موثر بودن آن شرایط به وجود می‌آید.

تلاشهای ناسازگار در رابطه با تخصیص منابع اقتصادی

موضوع دیگری که از دعوت اظهار نظر حاصل گردید این بود که آیا بازارهای ادغام و تحصیل تحت تاثیر استفاده از روش اتحاد منافع به جای استفاده از روش خرید است؟ بیشتر پاسخ‌دهندگان معتقد بودند که روش اتحاد منافع ایجادکننده یک میدان بازی صوری برای شرکت‌هایی است که در جهت ادغام و تحصیل با یکدیگر رقابت می‌کنند، زیرا توان یا ناتوانی استفاده از آن روش به هرحال برای ورود به آن معاملات و مبالغی که برای مبادله پیشنهاد و مذاکره می‌شود، موثر خواهد بود.

شرکت‌هایی که به دلیل ناتوانی در ایجاد شرایط درخواستی، نمی‌توانند از روش اتحاد منافع استفاده کنند، اغلب نتیجه می‌گیرند که برای اهداف خود توان رقابت با

شرکت‌هایی را که از عهده تامین شرایط برآمده‌اند ندارند. شرکت‌هایی که توان استفاده از روش اتحاد منافع را دارند، اغلب مایل به پرداخت مبالغ بیشتری برای رسیدن به هدف خود هستند تا این که مجبور به استفاده از روش خرید نشوند. براین اساس، با استفاده از روش اتحاد منافع، آنها قادر به اجتناب از "جریمه سود"<sup>۱۲</sup> مربوط به روش خرید که عقیده دارند در قیمت سهام منعکس خواهد شد، می‌گردند.

با اینکه استفاده از روش اتحاد منافع به جای روش خرید ممکن است منجر به گزارش سود هر سهم بیشتر شود ولی بنیاد اقتصادی دو روش به این دلیل که جریانهای نقدی واقعی صرف‌نظر از روش ترکیب یکسان است، با یکدیگر تفاوتی ندارد. در نتیجه، سود گزارش شده بیشتر در روش اتحاد منافع، منعکس‌کننده تفاوت‌های تصنعی حسابداری بوده و تفاوت‌های واقعی اقتصادی را نشان نمی‌دهد، ولی حقیقت این است که بازارها به این تفاوت‌های تصنعی واکنش واقعی نشان می‌دهند، آنها سرمایه‌ها را به شرکت‌هایی که گزارشگری مالی آنها از این تفاوتها سود می‌برند هدایت کرده و بالعکس موجب دوری سرمایه از شرکت‌هایی می‌شوند که گزارشگری مالی آنها در بردارنده این تفاوتها و منافع غیرواقعی نیست و در نتیجه، بازارها موجب تخصیص غیر کارای سرمایه می‌گردند. مادامی که تخصیص غیرکارای سرمایه موجب منفعت برخی شرکتها می‌شود، با محروم شدن تعداد زیادی از شرکت‌هایی که به این سرمایه‌ها نیاز داشته و می‌توانستند موجب سودآوری بیشتر شوند، هزینه‌های بیشتری به شرکتها تحمیل می‌شود. هر چند این امر برای شرکتها موجب زیان می‌گردد ولی بیش از آن برای اقتصاد کلان مضر خواهد بود.

رعایت مصالح عمومی

بسیاری از کسانی که به دعوت به اظهار  
سال پانزدهم شماره صد و چهل و دو

نظر پاسخ داده بودند، اصرار داشتند که روش اتحاد منافع فعلاً برای رعایت مصالح عمومی حفظ شود. برخی عقیده داشتند که حذف روش اتحاد منافع موجب سست شدن مطلوبیت تلفیق که در برخی صنایع و شرکتها بوجود آمده، خواهد شد و باعث کاهش جریان سرمایه به سوی آنها خواهد گردید. در نتیجه با فرو نشستن فرهنگ تاسیس شرکتها، روند توسعه تولیدات جدید سد شده و این امر نهایتاً موجب محدودیت رشد مشاغل می شود.

با توجه به چنین استدلالی FASB به جهت رعایت مصالح عمومی تحت فشار قرار گرفت. ولی با توجه به اینکه چنین اهدافی اغلب با تغییر دولتها یا دلایل دیگر تغییر می کنند، این سوال پیش آمد که آیا باید استانداردهای حسابداری با هر تغییر در مصالح عمومی تغییر کنند؟ و آیا اگر استانداردهای حسابداری به ابزاری برای کمک یا اعمال مصالح عمومی تبدیل شوند، آیا توان آنها در کمک به هدایت سیاستهای سرمایه گذاری و ارزیابی نتایج آنها دچار صدمه نشده و از بین نمی رود؟

FASB براین اساس نتیجه گیری کرد که فقط موقعیتهای خاص در حفظ مصالح عمومی می تواند موجب حفظ و افزایش تمامیت اطلاعات حسابداری شود. در این رابطه، یکی از قواعدی که FASB در اداره فعالیتهای خود از آن پیروی می کند در یکی از بیانیه های آن<sup>۱۳</sup> به شرح زیر منعکس شده است:

"هدفمند شدن تصمیم گیریها و قابلیت اتکاس و تا حد امکان بیطرفانه بودن اطلاعات، از استانداردها حاصل می شود. برای بیطرفانه بودن، اطلاعات باید فعالیتهای اقتصادی را تا حد امکان به صورت واقعی و بدون تحت تاثیر قرار گرفتن از روابط در جهت منافع گروههای خاص گزارش کند."

براین اساس، در رابطه با ترکیب شرکتها،

پانزدهم شماره صد و چهل و دو

آنچه در مبادله بدست می آید، گردد. برای مثال خالص داراییهای شرکت سرمایه پذیر و ارزش داراییها و بدهیهای تحصیل شده آن به ماهیت معوضهای پیشنهادی برای آنها وابسته نیستند. بنابراین صرف نظر از شکل آنچه واگذار می شود، اگر ۵ میلیون واحد پول برای تحصیل شرکت سرمایه پذیر پرداخت شود و آن رقم معادل خالص داراییهای آن باشد، خالص داراییها باید به همین مبلغ ثبت شوند حتی اگر ارزش دفتری قبلی آنها ۳ میلیون واحد پول بوده باشد.

علاوه براین معوض پرداختی برای تحصیل شرکتها را می توان تغییر داد. مثلاً می توان سهام جدید را به صورت نقد منتشر کرد و از وجوه حاصله برای تحصیل شرکت سرمایه پذیر بهره برد و یا وجوه نقد را صرف خرید سهام و خزانه نمودن آن کرده و این سهام را به عنوان معوض در ترکیب واگذار کرد.

نتیجه این است که آنچه واگذار می شود می تواند به صورت نقد یا سهام باشد. حال اگر از روش اتحاد منافع استفاده کنیم در مقایسه با روش خرید، خالص داراییها، بسته به ترتیب رویدادها به مبالغ متفاوتی ثبت خواهد شد.

از این گذشته اگر خالص داراییها به جای ارزش واقعی مبادله شده، به ارزشهای دفتری در مدارک شرکت ترکیب کننده ثبت شوند، اندوخته پنهانی معادل تفاوت ارزش آنها ایجاد خواهد شد. این اندوخته پنهان در نهایت به صورت تدریجی و در طول زمان با گزارش هزینه های کمتر یا شناسایی سود بیشتر هنگام فروش داراییها، باعث متورم شدن سود در سالهای آتی می گردد. در هر حالت، شرکت ترکیب شده سودهایی را گزارش خواهد کرد که خود کسب نکرده و این سودها حاصل از آن اندوخته پنهان هستند. برای مثال اگر شرکت الف، شرکت ب را (که خالص ارزش دفتری داراییهای آن ادامه در صفحه ۷۶

این مفهوم حاصل می شود که استانداردهای حسابداری نباید خود باعث تشویق یا اجتناب از ترکیب شرکتها شود. در عوض، این استانداردها باید نتایج ترکیب را به صورت منصفانه و بیطرفانه به نحوی ترسیم کنند که سرمایه گذاران و دیگران بتوانند در مورد ترکیب شرکتها و کارایی آتی آن قضاوت کرده و همچنین تخصیص سرمایه به صورت موثر در بازارهای سرمایه انجام شود و این استانداردها نباید در میدان رقابت شرکتها برای ادغام و تحصیل به برخی از آنها گرایش یابند.

FASB نتیجه می گیرد استدلال افرادی که از حفظ روش اتحاد منافع در جهت رعایت مصالح عمومی طرفداری می کنند، موجب گزارشگری مسالی منصفانه و بیطرفانه نخواهد شد. در عوض، آنها به استانداردهای حسابداری به عنوان ابزاری برای معطوف کردن سرمایه به صنایع و شرکتهای خاصی می نگرند که در نتیجه آن، تخصیص کارای سرمایه در بازارها از بین می رود.

وجود اشکال در مبنای مفهومی

از آنجا که منطبق حمایت از روش اتحاد منافع نیز مورد انتقاد شدید قرار گرفته است، FASB جنبه های مختلفی از این دلایل را در تصمیم گیری خود مورد توجه قرار داده که اهم آنها به شرح زیر است:

الف) ماهیت آنچه واگذار می شود

استفاده از روش اتحاد منافع مبتنی بر استفاده از معوض های خاص است و فقط هنگامی می توان از آن روش استفاده کرد که قسمت اعظم این معوض با واگذاری سهام شرکت ترکیب کننده باشد. در مقابل، روش خرید می تواند صرف نظر از ماهیت آنچه که واگذار می شود، با واگذاری نقد، سایر داراییها، بدهیها یا سهام انجام شود.

FASB معتقد است که ماهیت آنچه

واگذار می شود نمی تواند باعث دگرگونی در

# گزارشگری هزینه‌های توزیع

برخلاف هزینه‌های تولید که با حجم تولید در ارتباط بوده و متناسب با کالاهای تولید شده تغییر می‌یابند، هزینه‌های توزیع با حجم فروش مرتبط بوده و متناسب با کالاهای فروش رفته نوسان پیدا می‌کنند.

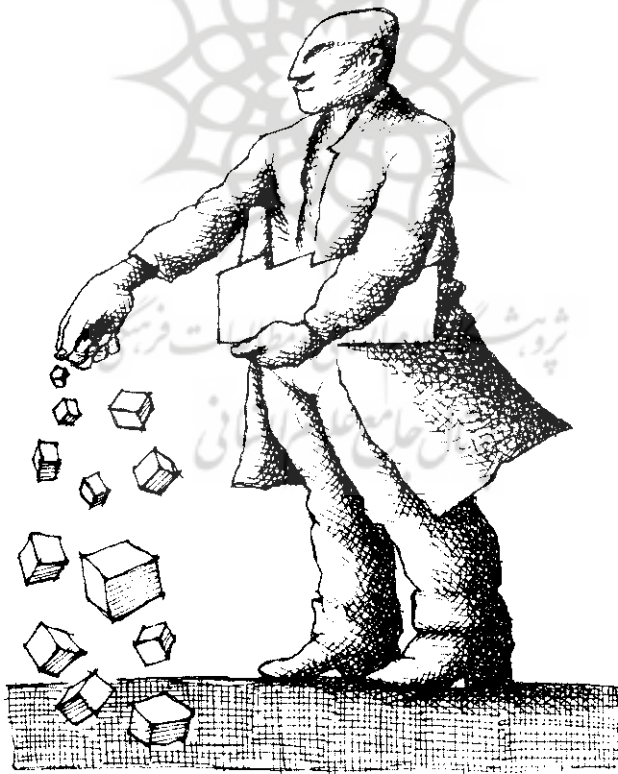
حمیدرضا علمشاهی

به دلیل عدم ارتباط آشکار با فرایند تولید، قابل تخصیص به کالاهای تولید شده نبوده و در محاسبات بهای تمام شده تولیدات وارد نمی‌گردند.

در بند ۴۲ رهنمود حسابداری شماره یک با عنوان نحوه ارائه صورت‌های مالی آمده است:

“در روش طبقه‌بندی بر مبنای کارکرد هزینه که بعضاً؛ روش بهای تمام شده فروش نامیده می‌شود، هزینه‌ها برحسب کارکردشان به‌عنوان بخشی از بهای تمام شده فروش، توزیع یا اداری طبقه‌بندی می‌شوند. این نحوه ارائه در مقایسه با روش طبقه‌بندی هزینه‌ها برحسب ماهیت آنها، اطلاعات

مناسبتی را در دسترس استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد، لیکن در این روش تخصیص مخارج به کارکردها ممکن است اختیاری بوده و نیازمند اعمال قضاوت قسابل توجهی باشد.” و در ادامه در



تولید شده تغییر می‌یابند، هزینه‌های توزیع با حجم فروش مرتبط بوده و متناسب با کالاهای فروش رفته نوسان پیدا می‌کنند. در واقع هزینه‌های توزیع، هزینه‌هایی هستند که پس از اتمام تولید متحمل می‌شوند و

هزینه‌های توزیع در شماری از واحدهای تولیدی که تولیدات آنها رسماً با وسایل حمل و نقل اختصاصی به بازارهای مصرف رسانده می‌شوند، بخش شایان توجهی از هزینه‌های دوره را تشکیل می‌دهند. از جمله اینگونه واحدهای تسولیدی، کارخانه‌های نوشابه‌سازی و فرآورده‌های خوراکی هستند که تولیداتشان توسط بخش فروش آنها بین فروشندگان توزیع می‌شود. بازاریابی و توزیع کالا، از وظایف مهم بخش فروش در این واحدها است که بسته به ابعاد واحدها و سهم بازار آنها، از گستردگی و پیچیدگی بیشتری نیز

می‌تواند برخوردار باشد و به تبع آن کنترل هزینه‌های توزیع نیز اهمیت افزونتری می‌یابد.

برخلاف هزینه‌های تولید که با حجم تولید در ارتباط بوده و متناسب با کالاهای



“از آنجا که اطلاعات مربوط به ماهیت هزینه‌ها در پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی مفید است، چنانچه از روش طبقه‌بندی بر مبنای کاربرد هزینه استفاده شود، اقلام تشکیل دهنده هزینه‌ها بر حسب ماهیت نیز افشا می‌شود.”

براین اساس هزینه‌های توزیع بر حسب عوامل هزینه در یادداشتهای همراه صورت سود و زیان قابل افشا هستند. عوامل هزینه‌های توزیع معمولاً متشکل از موارد جدول شماره ۱ است.

اما در کنار افشا هزینه‌ها، وضعیت کارایی توزیع و کنترل هزینه‌ها نیز از جمله مواردی است که باید در گزارش سالانه هیئت مدیره به مجمع عمومی منعکس گردد.

تجزیه و تحلیل هزینه‌های توزیع در داخل شبکه توزیع و به تفکیک مسیرهای تعیین شده از جمله روشهای سنجش کارایی شیوه‌های توزیع و سودآوری مسیرهای پیموده شده است. برای این منظور لازم است سود ناویژه به تفکیک هر یک از مسیرهای توزیع و کالاهای فروش رفته محاسبه و هزینه‌های توزیع مربوط به هر مسیر از آن کسر گردد تا سود ناویژه در هر مسیر و برای هر گروه از کالاهای فروش رفته بدست آید.

به همراه اینگونه تجزیه و تحلیلها، محاسبه برخی نسبتهای خاص نیز می‌تواند به عنوان ابزار مکمل سنجش کارایی توزیع مطرح باشد. در فرایند توزیع کالاها، تمامی اجزای هزینه‌های توزیع در ارتباط با وسایل حمل و محموله‌های توزیع شده واقع می‌شوند، از اینرو اندازه‌گیری کارایی هر خودرو در شناسایی خودروها یا مسیرهای پرهزینه و کوشش در کاستن هزینه‌های مربوط یاری خواهد کرد. در نسبتهای پیش گفته، صورت کسر را یکی از عوامل هزینه‌های توزیع و مخرج کسر را مسافتهای پیموده شده (به کیلومتر یا تن - کیلومتر)

### جدول شماره ۱

هزینه‌های نقدی	هزینه‌های غیر نقدی
حقوق و دستمزد رانندگان	استهلاک خودروها
حقوق و دستمزد کارکنان پشتیبانی	استهلاک تاسیسات نگهداری خودروها
تعمیرات و نگهداری	استهلاک تجهیزات مربوط به تعمیرات خودروها
بیمه خودروها	
لاستیک	
لوازم یدکی	
سوخت و روغن	
عوارض شهرداری	
عوارض جاده‌ای و پایانه‌ها	

توسط خودروها تشکیل می‌دهند. برای محاسبه جداگانه نسبتها جهت هر کدام از خودروها، استقرار نظام هزینه‌یابی که در آن امکان تخصیص هزینه‌های انجام شده در طی دوره به هر یک از خودروها که به‌عنوان مراکز هزینه در نظر گرفته شده باشند، ضروری است.

منابع  
۱- کمیته تسدوین رهنمودهای حسابداری، رهنمودهای حسابداری، اسفند ۱۳۷۷، سازمان حسابرسی.

## پذیرش نمایندگی

شرکت رای پرداز طراحی و مجری سیستم‌های جامع مالی و اطلاعات مدیریت **پرتک** جهت عرضه سیستم‌های نرم افزاری در مراکز استان از میان مؤسسات خدمات مالی و مدیریت و یا شرکت‌های کامپیوتری نماینده فعال می‌پذیرد.

علاقه مندان می‌توانند تقاضای خود را به آدرس :

تهران - خیابان میرزای شیرازی - خیابان هشتم ساختمان ۱۲ - طبقه چهارم - واحد شماره ۱۰ و یا  
فاکس ۸۸۰۰۶۴۸ ارسال نمایند.  
تلفن تماس: ۰۶ و ۸۸۰۴۶۸۵

# معیارهای انتخاب یک مدل حسابداری

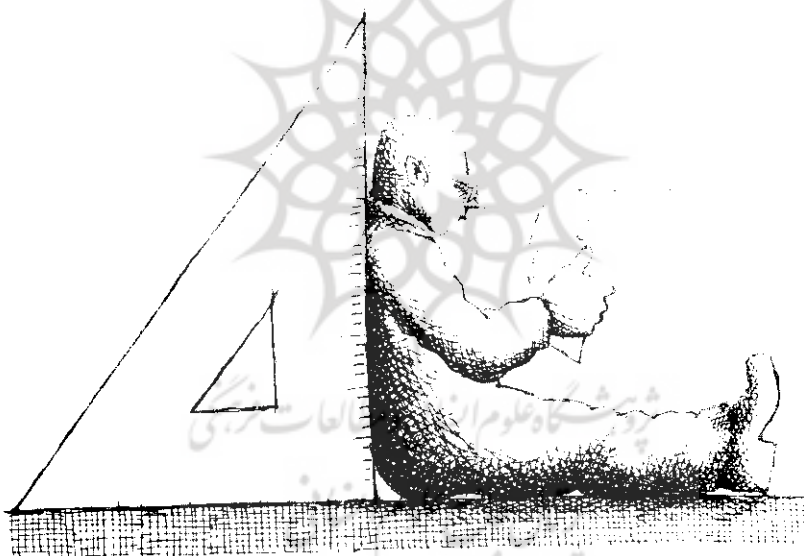
این مقاله در مورد معیارهای انتخاب یک مدل حسابداری برتر است. این معیارها بدیهی هستند و نیاز به بحث و جدل ندارند. نکته اساسی این معیارها انتخاب مدل حسابداری برتر است و ارزش تاریخی ملاک نیست.

David Solomons

ترجمه مجتبی کباری

دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت مالی

قرار نمی‌دهد. متأسفانه اظهارات آنها کوتاه بود و در مورد چگونگی مدل حسابداری مطالب زیادی ارائه نکردند. یکی از مسائل مورد بحث کمیته ویژه AICPA جستجوی یک جایگزین برای مدل بهای تمام شده تاریخی بود. بررسی کمیته حاکی از آن بود که نباید انتظار زیادی در تغییر مدل داشته باشیم، اما می‌توان حرکت



همه انتخابها با امتحان کردن جایگزینهای مختلف از قبل تعیین شده، صورت می‌گیرد. در ادبیات حسابداری درباره معیار انتخاب مدل حسابداری بحثهایی صورت گرفته است. این مقاله به دنبال فرموله کردن معیارهایی برای انتخاب یک مدل حسابداری برتر است. این معیارها بدیهی

معتدلی برای اصلاح داشته باشیم. دیدگاه این مقاله درباره مدل حسابداری براساس صورتهای مالی سنتی یعنی ترازنامه، سود و زیان است. صادقانه بگویم که بعد از ۵۰۰ سال هنوز دقت‌داری دوطرفه پاسیلو<sup>۱</sup> در مقابل نظریات جدید پافشاری می‌کند. پیشنهاد ایده‌آل این است که بانکهای اطلاعات مالی به‌طور آزادانه در دسترس استفاده‌کنندگان صورتهای مالی باشد تا بتوانند هر آنچه از اطلاعات خام درباره بنگاههای اقتصادی که مورد نیازشان است را بدست آورند و آن اطلاعات را مورد بررسی

مقاله ثابت شده است و همچنین نشان می‌دهد که رویکرد ترازنامه‌ای نسبت به رویکرد تطابق هزینه (matching approach) به چه ظرفیتهای هزینه‌هایی را که در آخر پروژه از آنها صرف‌نظر شده است، به حساب آورده است.

در سال ۱۹۹۱ روبرت<sup>۲</sup> و پیترو<sup>۳</sup> اظهار داشتند که مدل حسابداری مالی آمریکا دچار تزلزل شده و باید محکم شود، این مدل دوره‌ای، تاریخی و براساس بهای تمام شده است، که پاسخگوی صنعت قدیم است ولی اطلاعات شرکتها را مورد ارزیابی

هستند و بیانگر دانش ما از اصول پذیرفته شده حسابداری هستند. نکته اساسی این معیارها انتخاب مدل حسابداری براساس ارزش تجاری<sup>۱</sup> است و ارزش تاریخی ملاک نیست.

این مقاله همچنین درباره منازعات پنج‌ساله بین طرفداران هزینه و درآمد به‌عنوان معیار اندازه‌گیری سود و بین کسانی که سود را بوسیله تغییرات در خالص ارزش اندازه‌گیری می‌کنند، بحث می‌کند که در نتیجه مفهومی درباره ترازنامه و تغییرات در آن ارائه می‌دهد. رویکرد ترازنامه‌ای در این

قرار دهند تا نیازهایشان را برآورده سازند. این مقاله به دنبال آن است که اصول را در قالب یک مدل شرح دهد. این مدل دارای هفت معیار است که واقعاً بدیهی هستند و با استدلال بیان می‌شود که مدل بهای تمام شده تاریخی<sup>۵</sup> هیچ یک از این معیارها را ندارد.

#### تقدم مفهومی ترازنامه

در اینجا ضرورت ندارد که درباره تقدم ترازنامه در انتخاب مدل حسابداری و درباره برتری مفهوم سود بر اساس تغییر در خالص ارزش نسبت به مفهوم سود بر اساس درآمد و هزینه، به دفاع پرداخته شود. اما هنوز بعضی از نظریه پردازان در آمریکا و انگلستان طرفدار رویکرد اصل هزینه‌ها<sup>۶</sup> هستند.

روبرت آنتونی<sup>۷</sup>، محقق امریکایی، طرفدار تقدم صورت سود و زیان است که چارچوب نظری او چنین است: "سود مستقیماً با اندازه‌گیری در هزینه و درآمد سنجش می‌شود در حالی که بعضی اوقات با تغییرات در داراییها و بدهیها سنجش می‌شود." احتمالاً منظور وی از "تغییرات در دارایی و بدهی" تغییرات در ارزش آنهاست. شاهد مثالی که برای تاکید نظرش می‌آورد چنین است که "استهلاک را در نظر بگیرید. طرفداران نظریه تغییرات در دارایی و بدهی معتقدند که استهلاک باید با اندازه‌گیری مقدار تغییرات قابل مشاهده طی دوره، سنجش شود اما راهی برای مشاهده استهلاک اغلب داراییهای قابل استهلاک، وجود ندارد. دیدگاه هزینه درآمد، استهلاک را به‌عنوان یک هزینه مرتبط با دوره‌هایی که دارایی عمر مفید داشته باشد در نظر می‌گیرد؛ که این دیدگاه مرسوم و صحیح است." در جواب ایشان باید گفت که کاهش در ارزش داراییهایی که قابل استهلاک هستند، قابل مشاهده است یعنی هر وقت یک بازار برای داراییهای دست دوم پیدا کرد، استهلاک دارایی قابل مشاهده و معنی دار است.

دانشمند انگلیسی که طرفدار اصل matching است ران پترسون<sup>۸</sup> است.

پترسون حساب سود و زیان را برای انتخاب مدل حسابداری مقدم می‌شمارد و نظر خود را این طور بیان می‌کند که "وقتی که بین ارجحیت ترازنامه و حساب سود و زیان تعارض وجود دارد، تقدم با کدام یک است؟" تعارض مذکور کمتر از تعارض بین دو طرف معادله سود و زیان است که ناشی از تفاوت ارزش خالص منابع غیرمالکیتی است.

پترسون منظورش را از سود و یا سود مورد انتظار برای منابع بیان نمی‌کند او می‌گوید: "مشکل اساسی رویکرد ترازنامه‌ای این است که این رویکرد در بسیاری از موارد در مقابل اصل matching پاسخگو نبوده است. من فکر می‌کنم که این رویکرد نامناسب است چون در رویارویی با بسیاری از اصول پذیرفته شده حسابداری پاسخگو نیست و مهمتر اینکه این رویکرد در حساب سود و زیان ارقام بی‌معنی ایجاد می‌کند." پترسون مثالی مبنی بر اینکه رویکرد ترازنامه‌ای "در حساب سود و زیان ارقام بی‌معنی ایجاد می‌کند" پیدا نمی‌کند. این طور به نظر نمی‌رسد که پترسون متوجه ارقام بی‌معنی در ترازنامه باشد. پترسون دارایی غیرمالی را این طور تعریف می‌کند که: "دارایی غیرمالی یک هزینه معوق است که بوسیله داده‌های ترازنامه ایجاد شده است و به آینده انتقال پیدا می‌کند تا در مقابل سودهای مورد انتظار آینده سازگاری داشته باشد." به‌وضوح مشخص است که این تعریف، یک تعریف قوی از دارایی نیست. قطعاً در مواقع تحقیق و بررسی کمک گرفتن از اصول پذیرفته شده حسابداری که کاربرد عملی دارند، نامناسب است.

اشکالی که به پترسون وارد است این است که او یک مشکل را بیان می‌کند که عملاً با رویکرد ترازنامه‌ای برطرف می‌شود. مشکل در ارتباط با حسابداری هزینه‌های استقرار مجدد در فیلد نفتی است وقتی که همه ذخایر احتیاطی تجاری تمام شده باشد. طرز عمل پیشنهادی تا حدی با پروژه در ارتباط است. FASB نیز درباره پایین

آوردن هزینه دستگاههای اتمی به اینجا رسیده است که روش FASB براساس ارزش زمانی پول است.

در اینجا تشریح پترسون از رویکرد matching در قالب مثال زیر است. گروه اصلاح صورتهای مالی (SORP)<sup>۹</sup> در انگلستان در مورد هزینه اضافی<sup>۱۰</sup> توصیه می‌کند که در طی عمر پروژه در حساب سود و زیان به‌طور مستمر ذخیره‌ای برای این هزینه‌ها در نظر گرفته شود. sorp درباره این موضوع دو نوع روش برای شناسایی در ترازنامه ارائه می‌کند. اول اینکه در ابتدا به‌عنوان یک بدهی شناسایی شود و در طی مدت مورد نظر از اصل و فرع آن باز پرداخت شود؛ یا این که هر دو به‌طور خالص در ترازنامه آورده شود که از یک دوره به دوره بعد این بدهی بیشتر شود. این روشها از اصل matching تبعیت می‌کند و اقلامی را وارد ترازنامه می‌کند که در رویکرد ترازنامه‌ای این اقلام در ترازنامه شناسایی نمی‌شوند. نتیجه رویکرد ترازنامه‌ای این است که بعد از امضای قرارداد این بدهی فوراً شناسایی می‌شود و در ترازنامه و سود و زیان وارد می‌شود.

در جدول شماره ۱ این هزینه‌ها در قالب رویکرد ترازنامه‌ای آمده است و این رویکرد مشکلات را بهتر از روش پترسون matching حل می‌کند. در اینجا مثالی آورده می‌شود که مربوط به هزینه‌های اضافی در زمینه نفت است. در ابتدا کل هزینه‌هایی که باید به حساب سرمایه برود شامل پرداختهای نقدی (در این مثال ۱۰۰۰ دلار) و ارزش فعلی تنزیل شده هزینه‌های اضافی آینده (در این مثال ۱۰۰ دلار) است و در این مثال عمر پروژه ۱۰ سال است. تنزیل ارزش فعلی ۱۰۰ دلار با نرخ بهره ۸ درصد برابر ۴۶/۳۲ دلار است. بدهی اضافی سال اول ۳/۷ دلار است که این روند تا آخر ادامه می‌یابد. هزینه کل پروژه، سالانه مستهلک می‌شود تا اینکه پروژه تمام شود. هر سال حساب سود و زیان یک بدهی، بابت بهره را که سالانه به بدهیها اضافه می‌شود نشان می‌دهد.



دلیل تاکید بر رویکرد ترازنامه‌ای

دلایل متعددی برای تقدم رویکرد ترازنامه‌ای وجود دارد. دلیلی که از سوی جانسون<sup>۱۱</sup> و استوری<sup>۱۲</sup> در سال ۱۹۸۲ بیان شده این است که "بنگاههای تجاری، اقتصادی در حقیقت پردازشگر داراییها هستند. در نتیجه داراییها و تغییرات آنها از اهمیت بسیار زیادی در عملیات و بقای این بنگاهها برخوردار هستند."

با اینکه از سال ۱۹۸۲ به بعد داراییهای نامشهود مانند تحقیق و توسعه و آموزش پرسنل، شناسایی نمی‌شوند، اهمیت پیدا کرده‌اند و هنوز واقعیت گفته‌های جانسون پابرجاست. حتی موافقان دیدگاه matching هم بالاجبار درآمدها و هزینه‌ها را از طریق تغییرات در داراییها و بدهیها تعریف می‌کنند. بنابراین آنتونی درآمد را به‌عنوان آن افزایشهایی در حقوق صاحبان سهام موسسه معرفی می‌کند که از فعالیتهای قابل سنجش همان دوره حاصل شده است و سپس اظهار می‌کند که "حقوق صاحبان سهام طرف حساب دارایی محسوب می‌شود." پتن<sup>۱۳</sup> و لیتلتن<sup>۱۴</sup> که شاید از نخستین نظریه پردازان matching هستند می‌گویند: "حساب درآمد جهت منعکس کردن و سنجش افزایش در منابع به وجود آمده است" و منظور از منابع در اینجا داراییها است.

تعریف درآمد توسط FASB با این صورت است که: "درآمد، جریانات ورودی و یا سایر افزایش داراییها یا پرداخت بدهیها یا ترکیبی از این دو است که به خاطر تولید و فروش محصولات و یا ارائه خدمات و یا سایر فعالیتهای مستمر عملیاتی موسسه ایجاد می‌شود."

این دلیل اصلی طرفداران رویکرد ترازنامه‌ای است ولی دلایل فرعی هم وجود دارد. در صورتی که یک رابطه تعریف شده مشخص بین پردازش شناسایی درآمد و تغییرات در حقوق صاحبان سهام وجود نداشته باشد بدهکار و بستانکار کردن حسابها، بی‌آنکه معرف عملیات واقعی یا فعالیتهای واقعی موسسه باشد، وارد

جدول شماره ۱- رویکرد ترازنامه‌ای هزینه‌های اضافی

ارقام به دلار		مکان	مکان
۱۰۰۰	۱۰۴۶/۳۲	۱/۱/۱	مکان
۴۶/۳۲	۱۰۴۶/۳۲	۱/۱۲/۳۱	نفتی
۱۰۴/۶۲	۱۰۴/۶۲		صندوق یا بدهکاران
۳/۷۰	۱۰۴/۶۲		پیش‌بینی هزینه‌های اضافی
۳/۷۰	۳/۷۰		سرمایه‌گذاری اولیه در زمینه نفتی
۱۰۴/۶۲	۱۰۴/۶۲		هزینه استهلاک
۲/۷۰	۲/۷۰		پیش‌بینی استهلاک
۱۰۴/۶۲	۱۰۴/۶۲		استهلاک در سال اول
۲/۷۰	۲/۷۰		هزینه بهره
۱۰۴/۶۲	۱۰۴/۶۲		بهره بدهی اضافی با نرخ ۸٪
۱۰۴/۶۲	۱۰۴/۶۲		هزینه استهلاک
۴	۴		استهلاک در سال دوم
۴	۴		هزینه بهره
۱۰۴/۶۲	۱۰۴/۶۲		بهره بدهی اضافی با نرخ ۸٪
۱۰۴/۶۲	۱۰۴/۶۲		هزینه استهلاک
۷/۴۱	۷/۴۱		پیش‌بینی استهلاک
۷/۴۱	۷/۴۱		هزینه بهره
۱۰۴۶/۳۲	۱۰۴۶/۳۲		پیش‌بینی استهلاک
۱۰۴۶/۳۲	۱۰۴۶/۳۲		مکان
۱۰۰	۱۰۰		پایان پروژه
۱۰۰	۱۰۰		پیش‌بینی اضافی
			صندوق یا بدهکاران
			خارج کردن هزینه‌های اضافی

صورت سود و زیان می‌شوند. برای مثال بعضی از هزینه‌های نگهداری که مربوط به آینده است، در صورتی که درست شناسایی نشوند می‌توانند وارد حساب سود و زیان سال جاری شوند. این عمل در را به روی تعدیل اختیاری درآمد باز می‌کند. احتمالاً بدین جهت است که تهیه‌کنندگان صورتهای مالی روش matching را ترجیح می‌دهند. علاوه بر این طبق گفته‌های پترسون روش matching قابلیت اعتماد ترازنامه را به‌عنوان صورت وضعیت مالی یک موسسه تهدید می‌کند زیرا می‌تواند جایگاهی برای انواع اقلام موقت باشد.

معیارهای انتخاب مدل حسابداری تعجب‌آور است که ویژگیهایی که ما را به سوی انتخاب یک مدل برتر حسابداری راهنمایی می‌کنند، مورد توجه قرار نگرفته‌اند. درباره تعامل بین مرتبط بودن<sup>۱۵</sup> و قابل اعتماد بودن<sup>۱۶</sup> به اندازه کافی صحبت شده است. برای مثال در دستورالعمل IASC برای تهیه و ارائه صورتهای مالی آمده است که "انتخاب مبنای اندازه‌گیری و مفهوم انباشت سرمایه، مدل حسابداری را که در تهیه صورتهای مالی به کار رفته است، معین خواهد کرد. مدل‌های مختلف حسابداری بین مرتبط بودن و قابل اعتماد بودن درجات مختلفی

قائل هستند و مدیریت باید تعادل بین این دو را بررسی کند. معیارهای انتخاب یک مدل حسابداری صفات کیفی اطلاعات حسابداری را که به عنوان معیار سنجش کیفیت اطلاعات هستند مخدوش نمی‌کند. این مطالب مفهوم و مبنای دقیق حسابداری است که برطبق آنها برای یک موسسه صورت‌های مالی تهیه می‌شود.

پاراگراف ۷۰ بیانیه شماره ۵ FASB درباره تشخیص و اندازه‌گیری صورت‌های مالی بنگاه تجاری می‌گوید: "بجای اینکه رویه فعلی بر مبنای یک معیار باشد که استثنائات بسیار زیادی در مورد آن بتوان بیان کرد، بر معیارهای مختلفی بنیانگذاری شده است و جوانب مختلف را در نظر گرفته است." توصیه board این اجازه را می‌دهد که جوانب مختلف را در شرایط مختلف مدنظر داشته باشیم گروه استاندارد حسابداری انگلیس ما را به صفات کیفی و ویژگیهای تشخیص اقلام حسابداری رجوع می‌دهد که هیچ یک از آنها با انتخاب مدل حسابداری ارتباط ندارد.

گروه استاندارد حسابداری انگلستان در پیش‌نویس اصول صورت‌های مالی، مرحله مهمی را برای انتخاب نوع مدل حسابداری ارائه کرده که در اینجا از آن حمایت می‌شود. اگر چه دلایلی که دال بر مطلب یاد شده است به طور واضح گفته شده است ولی خوانندگان می‌خواهند معیاری را که در انتخاب مدل به کار می‌آید استنتاج کنند.

نیازمندیهای صفات کیفی اطلاعات حسابداری در بیانیه شماره ۲ FASB بیان شده است. کمیته تاکید کرده است که اهمیت مربوط بودن و قابل اعتماد بودن باید بررسی شود و این مقاله تاکید می‌کند که در مدل پیشنهادی این دو ویژگی بیشتر از مدل موجود مورد استفاده قرار می‌گیرد. واضح‌تر اینست که ایس‌ان مدل نیازهای اصلی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را بهتر برآورده می‌کند.

معیار اول

ترازنامه باید وضعیت مالی موسسه را

به طور صحیح و بی‌طرفانه در تاریخ ترازنامه نشان دهد. به بیان دیگر ترازنامه باید داراییها و بدهیها را طوری نشان دهد که با تعاریف مورد قبول اقامشان مطابقت داشته باشد.

این معیار درباره ارزشیابی نیست، بلکه فقط در رابطه با اقلام ترازنامه است. این معیار هزینه‌ها و زیانهای معوق را که منافع احتمالی اقتصادی در آینده ندارد مستثنی می‌کند. آیا اینکه سرقفلی و سایر داراییهای نامشهود تفکیک‌ناپذیر، شامل اقلام ترازنامه باشد یا نباشد مورد بحث و جدل است. نظریه جدید این است که تعریف یک دارایی باید به صورتی باشد که آن دارایی قابل تفکیک از موسسه باشد. سرقفلی چه از طریق فعالیتهای شرکت ایجاد شده باشد، چه از طریق خرید بدست آمده باشد، به طور ساده بیانگر تفاوت بین ارزش خالص داراییهای قابل تجزیه و ارزش موسسه به‌عنوان یک فعالیت متداوم است. تنها داراییهایی که قابل تجزیه از شرکت هستند، قابل ثبت یا شناسایی در ترازنامه‌اند، چون تنها این داراییها را می‌توان با اطمینان کافی اندازه‌گیری و شناسایی کرد. ترازنامه به منظور نشان دادن ارزش موسسه به‌عنوان یک فعالیت متداوم نیست، بلکه به عهده تجزیه و تحلیل‌گران و سرمایه‌گذارانی گذاشته شده که با کمک اطلاعات حسابداری آن را برآورد کنند. ادعا این است که مدل پیشنهادی ارزش شرکت را به طور موثرتری در مقام مقایسه با سایر مدل‌های رقیب، برآورد می‌کند. تنها چیزی که درباره معیار شناسایی اقلام ترازنامه می‌توانیم بگوییم این است که اقلام دارایی باید مقداری را داشته باشد که با اطمینان معقولی قابل سنجش و تایید باشد.

معیار اول مجوز ثبت و شناسایی اقلام از داراییها مثل علامت تجاری و بعضی از هزینه‌های تحقیق و توسعه، که هم اکنون در ترازنامه منعکس نمی‌شود را در صورتی که بتوان آنها را با اطمینان کافی ارزشیابی کرد صادر می‌کند. اغلب این اقلام به دلیل اینکه

معیار شناسایی و قابل قبولی ندارند در ترازنامه شناسایی نمی‌شوند. در صورتی که این اقلام شرایط مربوط بودن را داشته باشند باید آنها را در یادداشتهای همراه صورت‌های مالی افشا کرد.

معیار دوم

داراییها و بدهیهای یک بنگاه در ترازنامه باید به ارزش جاری یا ملحوظ کردن تداوم فعالیت شرکت، منعکس شوند.

منظور از ارزش جاری یا ملحوظ کردن تداوم فعالیت شرکت این است که شرکت برای تحصیل داراییهایش در تاریخ ترازنامه چه مبلغی را باید پرداخت می‌کرد اگر این داراییها را نداشت و چه مبلغی بابت بدهیهای شرکت در حال حاضر باید پرداخت می‌کرد که همان بدهیها را داشته باشد یا به بیان دیگر بدهیهای کنونی را به چه مبلغی می‌تواند بفروشد. صرفاً به‌خاطر اینکه مسئله ساده باشد تمرکز بیشتر روی داراییهای ترازنامه است.

ارزش با شرط تداوم فعالیت شرکت، ارزش تاریخی را که به‌عنوان اساس ارزشیابی است از بین می‌برد. ارزش تاریخی برای یک بنگاه فعال تنها در شرایط بسیار استثنایی که هم قیمت‌های نسبتی و هم سطح عمومی قیمت‌ها ثابت باشند، درست است. در این باره آقای Peasnell در سال ۱۹۹۳ مقاله‌ای نوشت که خلاصه آن این است: "ارزش تاریخی فقط گویای حذف دارایی از ترازنامه شرکت است ولی گویای آثار حذف آن دارایی از ترازنامه نیست." دلیل اکثر آنها این است که ارزش تاریخی صرفاً به‌خاطر اینکه اکثریت حسابداران قابلیت اعتماد و اتکا نسبت به سنجش آن دارند به‌جای ارزش حذف مالکیت (deprivation valves) مورد توجه قرار گرفته است.

با توجه به معیار دوم تعریف اجمالی دیگری برای تداوم فعالیت یک موسسه، ارزش خالص قابل حصول است. این ارزش برای یک موسسه در صورتی قابل قبول است که قیمت خرید و فروش دارایی یکسان باشد ولی معمولاً چنین نیست.

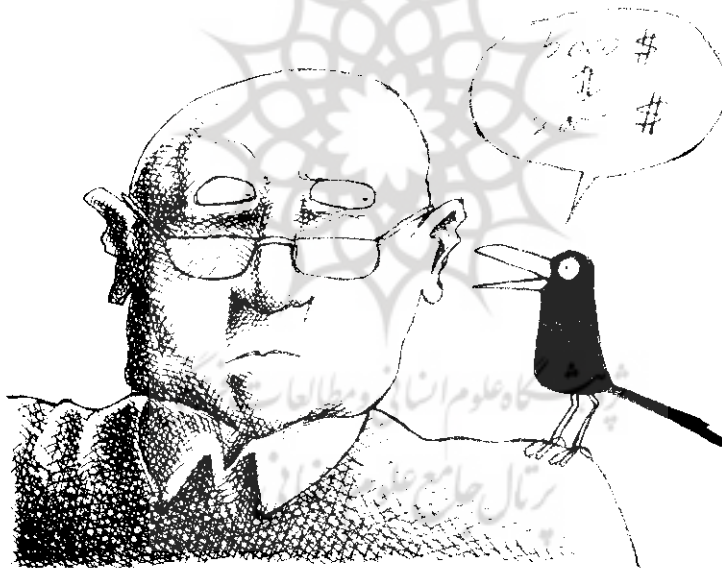
# گزارشگری مالی و حسابداری تغییر قیمتها

اطلاعات حسابداری در تخصیص منابع اقتصادی و مالی نقش بااهمیتی دارد، به همین دلیل، مجامع حرفه حسابداری بر این باورند که قانونمندی در حیطة گزارشگری مالی امری ضروری است.

حسن همتی

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد واحد تهران جنوب

سوالی که در اینجا مطرح می‌شود، این است که آیا، گزارشهای مالی از آن جهت دارای اهمیت است، که اقلام مندرج در آن «همان که هست» به گونه‌ای قابل اعتماد، قابل سنجش و مقایسه، در سالهای مختلف بازگو می‌کند؟ پاسخ چنین است: یکی از مفروضات بنیادی، در گزارشگری مالی



یکی از هدفهای اولیه حسابداری و گزارشگری مالی، تامین نیاز و خواسته‌های اطلاعاتی استفاده‌کنندگان (سرمایه‌گذاران، بستانکاران، مدیران...) جهت کمک در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی در ارتباط با واحد تجاری است، فرایند اصلی انتقال

رویدادها و فعالیتهای مالی واحدهای تجاری، به‌کارگیری یک مقیاس مشترک و همگن جهت اندازه‌گیری و پردازش اطلاعات مالی است، که اگر بخواهیم اقلام ترازنامه، که وجوه نقد آن برحسب ریال، سرمایه و سرمایه‌گذارها برحسب تعداد سهام، موجودی کالا و مواد برحسب تعداد یا کیلو، ساختمان و زمین برحسب متر مربع، ماشین‌آلات و تجهیزات بر حسب تعداد... که از نظر واحد مقیاس با هم اشتراک نداشته و جمع‌پذیر نیستند، ارائه دهیم، این گزارشگری نامفهوم و بی‌معنی خواهد بود، زیرا هرگز نمی‌توان میزان داراییهای یک واحد تجاری را در مجموع به صورتی گویا گزارش کرد، به همین دلیل مقیاس واحد پول در حسابداری که کارآمدترین وسیله برای اندازه‌گیری کلیه رویدادهای

اطلاعات به استفاده‌کنندگان، مجموعه‌ای از صورتهای مالی است [حاوی اطلاعاتی، درباره وضعیت مالی (ترازنامه)، نتایج عملیات (صورت سود و زیان)، جریانهای نقدی (صورت گردش وجوه نقد) و صورت سود و زیان جامع]، که برای طیفی گسترده، جهت پاسخگویی به تامین نیاز آنان تهیه می‌شود. اطلاعات حسابداری در تخصیص منابع اقتصادی و مالی نقش بااهمیتی دارد، به همین دلیل، مجامع حرفه حسابداری بر این باورند که قانونمندی در حیطة گزارشگری مالی امری ضروری است، از این رو، مجموعه‌ای از استانداردهای مالی و رهنمودهای یکسان و هماهنگ (مفروضات، اصول، میثاق‌ها، روشها و رویه‌ها) تدوین گردیده، که رعایت آن، در فرایند گزارشگری مالی الزامی است.

جدول شاخص شماره ۱- شاخص کل بهای کالاها و خدمات مصرفی در صنایع شهری ایران  
 اعداد سالانه شاخص در سالهای ۱۳۷۷-۱۳۱۵ و ۱۰-۱۳۶۹

سال	عدد شاخص	سال	عدد شاخص	سال	عدد شاخص	سال	عدد شاخص
۱۳۱۵	۲/۲۹	۱۳۲۶	۲/۸۲	۱۳۵۷	۱۳/۰۵	۹/۱	۱۳۱۵
۱۳۱۶	۰/۲۵	۱۳۲۷	۲/۸۷	۱۳۵۸	۱۵/۶۲	۱۲/۱	۱۳۱۶
۱۳۱۷	۰/۲۸	۱۳۲۸	۲/۲۷	۱۳۵۹	۱۹/۲۳	۲۲/۶	۱۳۱۷
۱۳۱۸	۰/۴۱	۱۳۲۹	۲/۷۱	۱۳۶۰	۲۲/۷۸	۲۲/۰	۱۳۱۸
۱۳۱۹	۰/۲۶	۱۳۳۰	۲/۷۹	۱۳۶۱	۲۸/۲۲	۲۹/۲	۱۳۱۹
۱۳۲۰	۲/۰	۱۳۳۱	۲/۸۲	۱۳۶۲	۲۲/۵۲	۱۳/۲	۱۳۲۰
۱۳۲۱	۱/۲۷	۱۳۳۲	۲/۸۸	۱۳۶۳	۲۵/۹۰	۱۰/۰	۱۳۲۱
۱۳۲۲	۲/۸۹	۱۳۳۳	۵/۱۰	۱۳۶۴	۲۸/۲۵	۷/۶	۱۳۲۲
۱۳۲۳	۲/۹۷	۱۳۳۴	۵/۱۱	۱۳۶۵	۲۷/۲۷	۲۲/۱	۱۳۲۳
۱۳۲۴	۲/۵۲	۱۳۳۵	۵/۱۵	۱۳۶۶	۶۰/۶۲	۲۲/۲	۱۳۲۴
۱۳۲۵	۲/۲۲	۱۳۳۶	۵/۱۹	۱۳۶۷	۷۸/۱۲	۲۵/۱	۱۳۲۵
۱۳۲۶	۲/۲۹	۱۳۳۷	۵/۲۷	۱۳۶۸	۹۱/۷۶	۱۶/۶	۱۳۲۶
۱۳۲۷	۲/۸۶	۱۳۳۸	۵/۲۶	۱۳۶۹	۱۰۰/۰۰	۸/۶	۱۳۲۷
۱۳۲۸	۲/۷۲	۱۳۳۹	۵/۵۲	۱۳۷۰	۱۲۰/۷۱	۲۰/۷	۱۳۲۸
۱۳۲۹	۲/۲۶	۱۳۴۰	۵/۸۲	۱۳۷۱	۱۵۰/۱۲	۲۲/۲	۱۳۲۹
۱۳۳۰	۲/۲۵	۱۳۴۱	۶/۲۱	۱۳۷۲	۱۸۲/۲۶	۲۲/۸	۱۳۳۰
۱۳۳۱	۲/۶۲	۱۳۴۲	۶/۹۱	۱۳۷۳	۲۲۹/۲۸	۲۵/۲	۱۳۳۱
۱۳۳۲	۲/۸۶	۱۳۴۳	۷/۹۹	۱۳۷۴	۲۷۲/۲۵	۲۹/۲	۱۳۳۲
۱۳۳۳	۲/۳۱	۱۳۴۴	۸/۷۹	۱۳۷۵	۲۵۸/۸۰	۲۲/۲	۱۳۳۳
۱۳۳۴	۲/۲۷	۱۳۴۵	۱۰/۲۳	۱۳۷۶	۵۲۸/۲۰	۱۷/۲	۱۳۳۴
۱۳۳۵	۲/۶۶	۱۳۴۶	۱۲/۷۸	۱۳۷۷	۶۲۵/۶۰	۱۸/۱	۱۳۳۵

\* مأخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران.

مالی و پردازش اطلاعات واحد تجاری است، مورد تایید و پذیرش قرار گرفته است. مقیاس واحد پول برخلاف مقیاسهای فیزیکی همانند متر، کیلو، تعداد و ... که در طول زمان ماهیتاً ثابت هستند، در گذر زمان ثابت نبوده، همزمان با تورم یا رکود تغییر پذیرند. نتیجه این تغییر پذیری، ارزش واقعی دارایی و بدهیهای پولی و بخشهای مختلف اقتصادی را تحت تاثیر قرار می دهد. روند مداوم تغییر قیمتها در طی سالهای گذشته، به دلیل کاهش قدرت خرید پول، ارزش واقعی خود را از دست داده، و در نتیجه می توان گفت؛ که واحدهای پولی در گذر زمان، دارای ارزشهای نابرابر<sup>۱</sup> بوده و جمع کردن آنها نامفهوم و تحریف حقایق است، پاتن یکی از استادان حسابداری در آمریکا در سال ۱۹۲۲ چنین بیان می دارد:

”جمع واحدهای پولی ناهمگن، هر چند که همه آنها یک نام داشته باشند تحریف حقایق است“<sup>۲</sup>

نظر به اینکه ارزش واحد پول، در اثر سیاستهای مالی و پولی دولتها در دوران تورم (افزایش مداوم سطح عمومی قیمتهای<sup>۳</sup> پولی کالا و خدمات) و رکود (کاهش مداوم سطح عمومی قیمتهای پولی کالا و خدمات) به طور همیشگی، در حال تغییر و نوسان است، به طوری که تغییرات آن در سالهای اخیر چشمگیر است، بدون توجه به بازنگری راه حلهای چند جانبه در گزارشگری آثار تغییر قیمتها، نمی توان اطلاعات مفید در اختیار استفاده کنندگان گزارشهای مالی قرار داد. به عنوان مثال کالایی که در ایران در سال ۱۳۶۰ به مبلغ ۲۳/۷۸ ریال بابت خرید آن پول رایج پرداخت می شد، برای خرید همان کالا در سال ۱۳۷۰ طی

یک دهه تغییر باید ۱۲۰/۷۱ ریال و در سال ۱۳۷۶ باید مبلغ ۵۳۸/۲ ریال پرداخت می گردید. با توجه به جدول مقایسه ای شماره ۱ تغییرات شاخص کالا و خدمات در مناطق شهری طی سالهای ۱۳۱۵ تا ۱۳۷۶ چنین می توان نتیجه گیری کرد که: ارزش یکصد ریال در سال ۱۳۶۰ معادل تقریبی ۴/۴۲ ریال در سال ۱۳۷۶ است<sup>۴</sup> یعنی اگر برای خرید کالایی در سال ۱۳۶۰ مبلغ یکصد ریال پول رایج پرداخت می شد، برای خرید همان کالا در سال ۱۳۷۶ با توجه به شاخص قیمتها، باید مبلغ ۲۲۶۳/۲۵ ریال پرداخت گردد، که نحوه محاسبه آن، به شرح زیر است:

$$= \text{مبلغ پرداختی در سال } ۱۳۷۶ \times \frac{\text{شاخص قیمت در سال } ۷۶}{\text{شاخص قیمت در سال } ۶۰}$$

افزایش می‌دهد) در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گرفته، تا در ارزیابی عملیات امکان قضاوت آگاهانه، و تصمیم‌گیری‌های منطقی آنها را یاری داده و نقش موثری را در تصمیم‌گیری ایفا نماید.

جان برتون (John C. Burton) حسابدار ارشد کمیسیون اوراق بهادار و بورس (SEC) با توجه به سابقه دانشگاهی و علمی خود اعتقاد راسخ داشت، چنانچه که تغییری در گزارشگری مالی به علت تغییر قیمت‌ها، مورد نیاز باشد باید این تغییرات را در سیستم اندازه‌گیری ایجاد کرد تا اینکه سیستم گزارشگری بتواند اطلاعات مفیدتری را در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد. مطلب زیر بهترین گواه برای استنتاج برتون است.<sup>۵</sup>

“تورم سبب تحریف قابل ملاحظه‌ای در حقایق می‌شود، زیرا در شرایطی که واحدهای پولی تاریخی مبنای اندازه‌گیری در سیستم حسابداری باشد، با توجه به تغییرات سریع قیمت‌ها، آشکار است که تطبیق ارزشهای پولی تاریخی با درآمدهای جاری مبنای مناسبی برای میانگین خالص جریانهای نقدی ورودی در سطوح مختلف، فعالیتهای جاری نیست.”

تفکرات برتون (سیستم اندازه‌گیری بر مبنای ارزش جاری) یکی از مباحث قوی در سیستم اندازه‌گیری ارزشهای اقتصادی را نشان می‌دهد. در این روش، هزینه‌ها بر مبنای ارزش جاری جایگزینی داراییهای فروش رفته یا مصرف شده به‌عنوان هزینه‌های دوره شناسایی می‌شود. در روش فوق، هزینه‌های جاری در زمان تحقق مبادله با میانگین ارقام جریانهای نقدی مقابله می‌شوند.

برخی از حسابداران بر این باورند که، ارائه گزارشهای تاریخی تعدیل شده بر مبنای قدرت خرید ثابت واحد پول از ویژگیهای کیفی مربوط بودن<sup>۶</sup> و قابلیت مقایسه<sup>۷</sup> برخوردار بوده و کیفیت اطلاعات را افزایش داده، تجزیه و تحلیل صورتهای مالی دوره‌های مختلف را برای آگاهی روندهای مساعد و نامساعد تسهیل می‌کند.

اندازه‌گیری سود و مفهوم حفظ و نگهداشت سرمایه یکی از هدفهای اصلی حسابداری مالی اندازه‌گیری عناصر مربوط به وضعیت مالی و نتایج عملیات واحدهای تجاری به مفهوم حفظ سرمایه<sup>۸</sup> است، از این دیدگاه، تحقق سود واقعی، مبالغی است، که بعد از توزیع آن بین سهامداران (صاحبان سرمایه) قدرت خرید سرمایه اولیه محفوظ مانده، و خللی در توان عملیاتی واحد تجاری ایجاد نمی‌شود. به بیان دیگر می‌توان گفت که مبلغ قابل بازیافت سرمایه‌گذاری از طریق تحصیل درآمد (ورود جریانهای نقدی)، قبل از اینکه واحد تجاری بتواند سود را اندازه‌گیری و تعیین کند، مفهوم حفظ سرمایه نامیده می‌شود، در اینجا ضرورت دارد که مشخص گردد چه بخشی از جریانهای

$$2263/25 = 100 \times \frac{538/2}{23/78}$$

مثالی دیگر: فرض کنید، واحد تجاری (الف) مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال وجوه نقد مزاد خود را با نرخ سود تضمین شده ۱۰ درصد نزد بانک به مدت یکسال سپرده نماید، بانک در پایان سال مبلغی معادل ۱۱۰۰۰ ریال (سود سپرده  $1000 \times 10\% = 1000$  در صد  $\times 10000$ ) بابت اصل و سود سپرده در اختیار واحد تجاری الف قرار می‌دهد، واحد سرمایه‌گذار در گزارشهای مالی خود مبلغی معادل ۱۱۰۰۰ ریال به‌عنوان دارایی و ۱۰۰۰ ریال به‌عنوان درآمد سود سپرده گزارش می‌کند (نرخ بازده ۱۰ درصد).

با فرض اینکه، نرخ تورم ۱۵ درصد در سال باشد، به این نتیجه می‌رسیم که اگر ارزش یک واحد کالا و خدمات در ابتدای سال، معادل یکصد ریال باشد، در پایان همان سال باید مبلغی معادل ۱۱۵ ریال برای خرید همان کالا و خدمات پرداخت گردد. این واقعیت بیانگر آن است که، واحد تجاری (الف) کالایی که در ابتدای سال می‌توانست با پول خود معادل ۱۰۰۰۰ ریال خریداری کند، در پایان همان سال جهت خرید همان کالا باید مبلغی معادل ۱۱۵۰۰ ریال پرداخت کند، با توجه به اینکه واحد تجاری (الف) جمعاً در پایان سال، مبلغی معادل ۱۱۰۰۰ ریال (اصل و سود سپرده)، وجه نقد در اختیار دارد، در صورت تمایل به خرید آن کالا باید مبلغ ۵۰۰ ریال اضافه‌تر پرداخت کند. نتیجه این پردازش اطلاعات، نشان می‌دهد که واحد تجاری مبلغی معادل ۵۰۰ ریال قدرت خرید خود را از دست داده، و نتیجه بدتر از آن این است که واحد تجاری در گزارشهای مالی خود مبلغ ۱۰۰۰ ریال سود گزارش کرد که باید مالیات آن را هم پرداخت کند. این بدین معنی است که واحد تجاری، بعد از پرداخت مالیات، مبلغی کمتر از ۱۱۰۰۰ ریال وجه نقد به‌عنوان دارایی در تملک دارد و حتی در مواردی، اگر واحد تجاری بخشی از سود خالص بعد از کسر مالیات خود را بین سهامداران توزیع کند، مبلغی از منابع مالی خود را از دست داده، که اگر داراییها بر مبنای نرخ تورم ارزیابی گردد، مالیات و سود توزیع شده غیر واقعی است.

حال اگر، گزارشهای مالی واحد تجاری که عموماً بر اساس ارزشهای تاریخی تنظیم گردیده، و ارزش واقعی آنها در تاریخ تنظیم گزارشگری مالی ارائه نشده، مبنای تصمیم‌گیری و راهگشای استفاده‌کنندگان قرار گیرد، در ارزیابی و تصمیم‌گیری نقش موثر خود را از دست داده است. در این تنگنا، در اختیار قراردادن اطلاعات مربوط به رویدادهای مالی نه فقط نشان‌دهنده واقعیت نیست، بلکه استفاده از آنها نیز موجب گمراهی و یا تا حدودی موجب تاخیر در تصمیم‌گیری می‌شود، از این رو بسیار مفید خواهد بود به منظور ارائه اطلاعات مربوط همراه گزارشهای مالی تاریخی، صورتهای مالی تعدیل شده بر مبنای شاخص عمومی قیمت‌ها یا بر مبنای ارزشهای جاری (ویژگی مربوط بودن را



اساس واحدهای پولی را به عنوان مفهوم حفظ سرمایه مالی تلقی می‌کنند.<sup>۱۳</sup>

حفظ سرمایه براساس واحد پول دارای قدرت خرید ثابت<sup>۱۴</sup> بسیاری از حسابداران بر این باورند، که در طول دوران تورم واحد اسمی پول جهت اندازه‌گیری سود واحد تجاری، شاخص کارآمد مناسبی به حساب نمی‌آید، سود و زیان عملیاتی که براساس ارزش اسمی واحد پول در چارچوب بهای تمام شده تاریخی در دوران تورم گزارش می‌شود؛ به دلیل کاهش قدرت خرید پول، غیرواقعی و گمراه‌کننده است. زیرا هزینه‌هایی که به حساب گرفته می‌شوند (واحدهای پولی به کار انداخته شده یا ارزش خروجی<sup>۱۵</sup>) عمدتاً تاریخی بوده، در حالی که فروشها (واحدهای پولی بازیافت شده یا ارزش ورودی<sup>۱۶</sup>) عمدتاً جاری هستند. یکی از راه‌حلهایی که می‌توان برای حفظ و نگهداشت سرمایه در دوران تورم مورد توجه قرار داد، تنظیم و ارائه صورتهای مالی تعدیل شده براساس سطح عمومی قیمت‌هاست. (یعنی نشان دادن اقلام صورتهای مالی با واحد پول دارای قدرت خرید ثابت) بدیهی است، در این سیستم، اگر واحد تجاری تمایل به حفظ و نگهداشت سرمایه خود داشته باشد، باید بهای تمام شده کالای فروخته شده (ارزش خروجی) را به گونه‌ای با توجه به شاخص عمومی قیمت‌ها (مانند شاخص قیمت مصرف‌کننده) که منعکس‌کننده ارزش پول در تاریخ فروش کالا است، تعدیل نماید. با توجه به مفروضات مثال قبل، اگر شاخص عمومی قیمت‌ها در زمان خرید معادل ۱۰۰ و در هنگام فروش معادل ۱۱۰ باشد، شاخص عمومی قیمت‌ها نسبت به زمان خرید ۱۰ درصد افزایش یافته، در نتیجه واحد تجاری مبلغ ۴۴۰۰ ریال  $(110 \times 4000)$  وجه نقد نیاز خواهد داشت تا بتواند همان کالا را خریداری کند، نحوه محاسبه سود با توجه به مفهوم حفظ و نگهداشت سرمایه براساس واحد پولی دارای قدرت خرید ثابت به شرح زیر خواهد بود:

درآمد حاصل فروش (جریانهای ورودی حاصل از فروش) ۵۰۰۰  
سرمایه‌گذاری بر مبنای قدرت خرید عمومی که باید بازماند شود. (۴۴۰۰)  
سود (بازده سرمایه) ۶۰۰

پیروان نظریه مفهوم حفظ و نگهداشت سرمایه براساس واحدهای پولی دارای قدرت خرید ثابت معتقدند که شناسایی سود بالغ بر ۱۰۰۰ ریال در سیستم تاریخی و توزیع آن بین صاحبان سرمایه با توجه به نادیده گرفتن آثار تغییر سطح عمومی قیمت‌ها در طی دوره مالی، موجب می‌گردد که مبلغ ۴۰۰ ریال  $(400 = 1000 - 600)$  از سرمایه نیز توزیع گردد. به بیان دیگر، در فرایند تصمیم‌گیری، توزیع سود باید به گونه‌ای برنامه‌ریزی شود که قدرت عمومی سرمایه نیز حفظ شود.

ورودی وجه نقد، که از طریق فعالیت‌های سودآور تحصیل شده، مبین برگشت سرمایه<sup>۹</sup> (بازیافت سرمایه‌گذاری<sup>۱۰</sup>) بوده، و چه بخشی از جریانهای ورودی وجه نقد متضمن بازده<sup>۱۱</sup> سرمایه واحد تجاری است؟ به عنوان مثال، فرض کنید تعدادی از سهام عادی شرکت الف در بورس اوراق بهادار به مبلغ ۱۰۰۰،۰۰۰ ریال خریداری و در سالهای بعد، سهام مزبور به مبلغ ۱۵۰۰،۰۰۰ ریال فروخته شود. سود حاصل از این مبادله بالغ بر ۵۰۰،۰۰۰ ریال  $(1500,000 - 1000,000 = 500,000)$  است، جهت روشن شدن مفهوم حفظ سرمایه بر مبنای سود گزارش شده، و با در نظر گرفتن روش اندازه‌گیری بازیافت سرمایه‌گذاری، نظرات مختلفی در این زمینه وجود دارد که در ادامه مورد بررسی قرار می‌گیرد.

حفظ سرمایه براساس واحدهای پولی (ریالی)<sup>۱۲</sup> در جوامعی که تورم وجود ندارد و تغییر قیمت‌ها قابل ملاحظه نیست، مفهوم حفظ سرمایه بر مبنای واحدهای پولی اسمی سنجیده می‌شود. اگر در یک واحد تجاری جریان ورود وجه نقد (واحد پولی بازیافت شده) بیش از واحدهای پولی سرمایه‌گذاری شده در دارایی فروش رفته (واحدهای پولی به کار گرفته شده) باشد، با توجه به اینکه، سطح عمومی قیمت‌ها گرایش به ثبات داشته و نوسانات بوجود آمده اندک بوده است، می‌توان چنین تصور کرد که در ثبت ارزشهای تاریخی دارایی با ارزشهای جایگزینی آن تفاوت چشمگیری وجود ندارد، که خود دلیلی بر حفظ سرمایه اولیه است.

مثال: فرض کنید، ۱۰ واحد کالای الف به مبلغ ۴۰۰۰ ریال، زمانی که شاخص عمومی قیمت‌ها معادل ۱۰۰ بود خریداری شد. این کالا نیز در زمانی که شاخص عمومی قیمت‌ها تغییرات چندانی نداشته، و ارزش داراییها توسط واحد تجاری که تاکنون نگهداری شده، بدون تغییر مانده، به مبلغ ۵۰۰۰ ریال به فروش رسید. در این سیستم چون سطح عمومی قیمت‌ها در طول گذر زمان نوسانی نداشته، در نتیجه سودی که در این مدل عاید واحد تجاری می‌گردد، سود حسابداری تاریخی نامیده می‌شود:

درآمد حاصل از فروش (جریان ورودی حاصل از فروش) ۵۰۰۰  
سرمایه‌گذاری قابل بازیافت (برگشت سرمایه) (۴۰۰۰)  
سود (بازده سرمایه) ۱۰۰۰

مفهوم حفظ و نگهداشت سرمایه براساس واحدهای پولی معمولاً در سیستم گزارشگری و حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی که نوسانات در سطح عمومی قیمت‌ها کمتر به چشم می‌خورد، کاربرد دارد. در مواردی که سود گزارش شده تاریخی بین صاحبان سرمایه توزیع گردد معمولاً مبلغ پولی آغاز دوره حقوق صاحبان سهام (سرمایه اولیه) محفوظ مانده و مورد نگهداشت قرار می‌گیرد. برخی از صاحبانظران مفهوم حفظ سرمایه بر این

تا مبلغ لازم جهت حفظ سرمایه فیزیکی در واحد تجاری تامین گردد. مدافعان نظریه حفظ سرمایه فیزیکی معتقدند که تمام سود ناشی از نگهداری (تحقق یافته) که از طریق مصرف دارایی در دوره جاری تحصیل شده و همچنین سود تحقق نیافته ناشی از انتقال داراییها و بدهیها از یک دوره به دوره دیگر حاصل شده، باید از سود گزارش شده تاریخی کسر و به عنوان تعدیلات نگهداشت سرمایه جزو حقوق صاحبان سهام طبقه بندی و در ترازنامه گزارش گردد.

### نتیجه گیری

سود حاصل از تغییر قیمتها سود عملکرد واحد تجاری (سرمایه) نبوده، بلکه سود بادآورده<sup>۱۹</sup> (سود غیرمنتظره) ناشی از کاهش قدرت خرید واحدهای پولی به بستنکاران و افزایش بهای موجودی کالاها و جنسی ... است، که نباید به عنوان بازده سرمایه تلقی گردد.

پی نوشت

۱- ویلیام پیتون (W.A. Paton) یکی از محققان حسابداری در آمریکا درباره ارزشهای نابرابر واحدهای پولی و عدم ثبات واحد پول و محدودیت در واحد اندازه گیری چنین بیان می دارد:

«دلاری که ما اکنون استفاده می کنیم با دلار بیست سال پیش بسیار تفاوت کرده است، همانطوری که هیچ حسابداری یک دلار آمریکا را با یک دلار کانادا بی آنکه تبدیل دقیقی انجام دهد، جمع نمی زند که بگوید دو دلار داریم، برای مثال عیناً جمع زدن دلار سال ۱۹۴۰ با دلار سال ۱۹۶۰ عملی منطقی به نظر نمی رسد» و در مثال دیگر چنین بیان می دارد:

ساختمانی را در سال ۱۹۴۰ به مبلغ یکصد هزار دلار و دیگری در سال ۱۹۶۰ به مبلغ دویست هزار دلار خریداری شده اند. او جمع زدن این دو ساختمان به مبلغ سیصد هزار دلار اشتباه دانسته و معتقد است که باید دلار سال ۱۹۴۰ را تبدیل به دلار ۱۹۶۰ نموده و سپس قیمت دو ساختمان را با هم ترکیب کرد. «نقل از مجله بررسیهای حسابداری شماره ۵ مقاله مرتضی کلانتری صفحه ۹۰» یا مراجعه شود به:

W.A.Paton "significance Accounting" studies in Accounting theory R.D Irwin 1962.

2- FASB Original Pronouncement July 1973-June 1984, P.1407

۳- قیمتهای پولی یعنی میزان پولی که برای هر واحد از کالا باید پرداخت شود.

$$4 - 100 \div \frac{538/2}{23/78} = 4/41696$$

5- Harry I.Wolk Accounting theory P.403 1997

6- Relevant Information (Relevance)

7- Comparability

8- Capital Maintenance

9- Return of Capital

10- Investment Recovery

11- Return on Capital

12- Maintaining Capital in Units of Money

13- FASB- Statement of Concept No.5

14- Maintaining Capital in Units of General Purchasing Power (Constant Purchasing Power)

15- Exit Value

16- Entry Value

17- Constant Dollar Accounting

18- Physical Capital Maintenance Concept

19- Windfall Gain

حفظ سرمایه بر مبنای واحد پول دارای خرید ثابت<sup>۱۷</sup> به عنوان حسابداری براساس واحد پول مبتنی بر قدرت خرید عمومی نیز نامیده می شود. در برخی از کشورها، این روش به عنوان حسابداری قدرت خرید جاری (حسابداری سطح عمومی بر قیمتها) معروف است.

مفهوم حفظ سرمایه فیزیکی

اگر استفاده کنندگان صورتهای مالی مایل باشند، توانایی عملیاتی واحد تجاری را مورد توجه قرار دهند، باید از مفهوم حفظ سرمایه فیزیکی<sup>۱۸</sup> در تعیین سود استفاده کنند، این مفهوم بر مبنای فرض بنیادی تداوم فعالیت استوار بوده، همچنین حفظ توان و ظرفیت عملیاتی واحد تجاری مبنای اصلی سرمایه فیزیکی تلقی می شود. بدیهی است، در فرایند اندازه گیری سود، ارزشهای جاری (ارزش جایگزینی) مبنای اصلی عوامل تشکیل دهنده، بهای تمام شده کالای فروخته شده (ارزش خروجی) را تشکیل می دهد، با توجه به اطلاعات مثال فوق، محاسبه سود مبتنی بر ارزشهای جاری (با فرض اینکه ارزش جاری کالای الف در زمان فروش بالغ بر ۴۸۰۰ ریال باشد) به شرح زیر خواهد بود:

درآمد حاصل از فروش (جریانهای ورودی حاصل از فروش)	۵۰۰۰
ارزش جاری جایگزینی (بازگشت سرمایه)	۴۸۰۰
سود (بازده سرمایه)	۲۰۰
ارزش جایگزینی کالای الف در زمان فروش	۴۸۰۰
کسر می شود بهای تمام شده کالای فروخته شده تاریخی	۴۰۰۰
سود ناشی از نگهداری کالا (مبلغ لازم برای حفظ سرمایه)	۸۰۰
جمع	۱۰۰۰

به طوری که ملاحظه می شود، سود حسابداری در این سیستم به دو بخش تقسیم شده است:

بخش اول، سود عملیات جاری، که از تفاوت بین ارزش جایگزینی کالا (ارزش خروجی کالا) و بهای فروش (جریان ورودی) و بخش دوم آن، مربوط به سود ناشی از نگهداری کالا (تفاوت بین ارزش جایگزینی و بهای تمام شده تاریخی کالا) است. طرفداران این نظریه معتقدند، که سود ناشی از نگهداری کالا در واقع سود تلقی نمی شود، زیرا اگر واحد تجاری مایل باشد، سود گزارش شده تاریخی (همواره با سود ناشی از نگهداری به مبلغ ۸۰۰ ریال) بالغ بر ۱۰۰۰ ریال بین صاحبان سرمایه توزیع نماید، موجب عدم استمرار فعالیت و از دست رفتن توان مالی و ظرفیت تولیدی واحد تجاری می گردد. بدیهی است، اگر واحد تجاری بخواهد سرمایه به کار گرفته شده را حفظ یا بازیافت کند باید ۸۰۰ ریال از میزان سود گزارش شده تاریخی کمتر توزیع کند،

# دیدگاه‌های بین‌المللی درباره‌ی ضرورت تدوین و اجرای حسابداری محیط زیست

(از ریو ۱۹۹۲ تا نیویورک ۲۰۰۰)

یکی از لوازم اساسی تحقق توسعه پایدار در کشورها که اینک به صورتی تعهدی الزام‌آور درآمده است، مطابقت دادن سیستم‌های ملی حسابداری و حسابرسی با ضروریات ناشی از این مفهوم است که باید تلاش کرد تا شیوه‌های سنتی و حسابداری سنتی معمول را واژگون ساخت.

حسین محمد پورزندی  
دانشجوی دوره دکتری مدیریت

و ارزیابی‌های متفاوت و مختلفی است (Warning, 1988). با این حال، تنها مکاتب نئوکلاسیک اقتصادی و حسابداری درآمد ملی می‌توانند دیدگاهی از جهان را به ما ارائه کنند. ناتوانی در اعطای ارزش بازار به این بخش از اکوسیستم به آن معنا نیست که بررسی و در نظر گرفتن این امر در توازن سیاست‌های عمومی جامعه ارزشی ندارد. پیچیدگی‌های موجود در ارزشگذاری منابع طبیعی را نمی‌توان انکار کرد و نمی‌توان با استمرار این پیچیدگی محدودیتی را برای غفلت آشکار از چگونگی بهره‌برداری از محیط زیست و حسابداری محیط زیست توجیه کرد.

وقتی که طبیعت بدون مداخله و به شیوه‌ای که به نفع رفاه جامعه است شکل خود را تجدید می‌کند، این امر در قالب برهان غالب اقتصادی و حسابداری ارزشی ندارد. وقتی که طبیعت محصولی را تولید می‌کند که می‌تواند توسط بازار فرآوری شود، اگر چیزی در برابر آن قابل پرداخت

سیستم‌های ملی حسابداری و حسابرسی با ضروریات ناشی از این مفهوم است که باید تلاش کرد تا شیوه‌های سنتی و حسابداری سنتی معمول را واژگون ساخت؛ چون اندیشه حسابداری سنتی متکی بر شماری از فرضیات و پیش فرضهایی در چالش و تعارض مستمر، است و فرضیات غالب در حسابداری سنتی، اطلاعات و تحقیقات حاصل از یک مبنای متدولوژیک و وظیفه‌گرا را ترجیح می‌دهد. تحقیقات حسابداری سنتی، از سوی عقاید مرتبط با دنیایی واقعی غالب گردیده است، محققان باید در فرایند کشف حقیقت پیرامون این دنیای واقعی خارجی و عینی شرکت کنند. حسابداران از فرایند ایجاد واقعیت، مجزا شده و به‌عنوان گزارشگران و اعلام‌کنندگان واقعی و عینی واقعیت تلقی می‌شوند. (Hines, 1989)

مثلاً برای اینکه جنگل به‌عنوان یک منبع اقتصادی، موهبتی اجتماعی-فرهنگی و یک اکوسیستم تلقی شود، نیازمند تدابیر

چکیده

حسابداری محیط زیست مبتنی بر تلقی محیط زیست به‌عنوان یک منبع سرمایه و به حساب آوردن هزینه‌های زیست محیطی به‌عنوان یکی از هزینه‌های قابل قبول در فرایندهای اقتصادی و محاسباتی است. این سیستم ابتدا در کنفرانس ۱۹۹۲ و توسعه در ریودوژانیرو مطرح شد و در دستور کار ۲۱ پیش‌بینی شده در گزارش هزاره دبیرکل ملل متحد (۳ آوریل ۲۰۰۰) و سپس در مجمع عمومی هزاره (پنج‌جاء و پنجمین نشست مجمع عمومی ملل متحد) مورد تأیید قرار گرفت. در این مقاله، دیدگاه‌های دستور کار ۲۱ و گزارش هزاره دبیرکل ملل متحد پیرامون حسابداری محیط زیست را یادآوری خواهیم کرد.

مقدمه

یکی از لوازم اساسی تحقق توسعه پایدار در کشورها که اینک به صورتی تعهدی الزام‌آور درآمده است، مطابقت دادن

باشد، با ارزش تلقی می‌شود. عملیات برهان غالب واقع در حسابداری تنها از طریق کاهش جلوه‌گریهای محیط زیست در تدابیر و محاسبات مالی یا با غفلت از هر دوی آنها، سبب می‌شود که اطلاعات زیست‌محیطی با شفافیت همیشگی در فضا و جایگاهی حاشیه‌ای سیاسی و برهان قرار گیرد. (Kelly, 1993)

گفتار اول: حسابداری محیط زیست در دستور کار ۲۱ (۱۹۹۲)

دستور کار ۲۱ یکی از مصوبات کنفرانس ۱۹۹۲ ریو می‌باشد که متعاقب بیستین سال کنفرانس محیط زیست انسان که در ۱۹۷۲ در استکهلم برگزار شده بود، تشکیل گردید. دستور کار ۲۱ به منزله‌ی برنامه جهانی حفاظت و بهبود محیط زیست در قرن بیست و یکم است. این دو کنفرانس از جمله مهمترین کنفرانسهای جهانی حفاظت از محیط زیست هستند که تحت نظارت و مدیریت سازمان ملل متحد برگزار شد و برای سازماندهی اقدامات آتی زیست‌محیطی نیز، سازمانی بین‌المللی به نام برنامه محیط زیست ملل متحد به‌عنوان یکی از موسسات تخصصی وابسته به سازمان ملل متحد تاسیس گردید.

دستور کار ۲۱ مشتمل بر چهل فصل است که ضمن توجه به بخشهای مختلف محیط زیست و موانع فراروی آنها، بخشی از فصل هشتم خود به مقوله حسابداری محیط زیست پرداخته است که اینک به بیان آن می‌پردازیم.

برنامه عمل (حسابداری یکپارچه اقتصادی و زیست محیطی)

اولین گام در تلفیق پایداری در مدیریت اقتصادی این است که برای ارزیابی نقش و جایگاه محیط زیست (به‌عنوان منبع سرمایه) و اماکن دفن ضایعات ناشی از تولید و سایر فعالیتهای بشری، مکانیزم

سنجش بهتری ایجاد شود. از آنجا که توسعه پایدار دارای ابعاد مختلف اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی است؛ لازم است که سیستم حسابداری ملی صرفاً به سنجش تولید کالاها و خدماتی که به‌طور کلاسیک مفید شناخته‌اند، محدود نباشد. باید یک چارچوب عمومی حسابداری ایجاد شود تا در پرتو آن کلیه بخشها و فعالیتهای اجتماعی را که در قالب سیستم متداول و سنتی حسابداری ملی مورد توجه قرار نمی‌گیرند، تا جایی که از نظر تئوری و قابلیت اجرایی مناسب باشد، در حسابهای جانبی جا داد. پیشنهاد می‌شود که برای یکنواخت‌سازی و همگرایی سیستمهای حسابداری اقتصادی و زیست‌محیطی در همه کشورها، برنامه‌هایی تدوین و پیش‌بینی شود.

هدفها و مقاصد (برنامه عمل پیشگفته) هدف اصلی (برنامه عمل پیشگفته) آن است که سیستمهای ملی موجود در خصوص حسابداری اقتصادی به گونه‌ای توسعه و تحول یابند که ابعاد اجتماعی و زیست محیطی را نیز تحت پوشش قرار دهند و بویژه آنکه حداقل، سیستمهای جانبی حسابداری منابع طبیعی در کلیه دولتهای عضو دستور کار ۲۱ پیش‌بینی گردند. این سیستمهای یکنواخت و همگرای زیست‌محیطی و اقتصادی که باید در آینده نزدیک و در کوتاه‌ترین فرصت ممکن دولتهای عضو ایجاد شود، صرفاً مکمل سیستمهای حسابداری سنتی ملی است و جایگزین آنها.

هدف از پیش‌بینی و ارائه سیستمهای پیشگفته آن است که به‌عنوان جزء تجزیه‌ناپذیر فرایند تصمیم‌گیری و تصمیم‌سازی ملی عمل کنند. موسسات و نهادهای ملی حسابداری باید با مراکز ملی آمارهای زیست محیطی و موسسات جغرافیایی و منابع طبیعی همکاری

تنگاتنگی داشته باشند.

مفهوم فعال اقتصادی بودن باید به نحوی توسعه یابد که کلیه افرادی را که مولد و سازنده بوده اما مزدی دریافت نمی‌کنند، در هر کشوری که باشند تحت پوشش قرار دهد. این امر سبب می‌شود که نقش آنها در تصمیم‌گیری مورد سنجش و محاسبه قرار گیرد.

افزایش و تقویت همکاریهای بین‌المللی اداره آمار دبیرخانه سازمان ملل متحد (در جهت افزایش تقویت همکاریهای بین‌المللی لازم برای تحقق هدفهای پیشگفته) باید:

● روشهای مندرج در کتابخانه راهنمای SNA پیرامون حسابداری یکپارچه زیست‌محیطی و اقتصادی را در اختیار دولتهای عضو قرار دهد.

● مفاهیم و روشهای آزمایشی نظیر موارد پیشنهادی مندرج در کتابچه SNA را ضمن همکاری با سایر موسسات مرتبط ملل متحد، توسعه و گسترش دهد، و ضمن ارزیابی اقدامات این موسسات کلیه اعضا را از نتایج حاصله آگاه سازد.

● ضمن همکاری با سایر سازمانهای بین‌المللی، برنامه آموزش کارشناسان ملی حسابداری، آمار محیط زیست و کارکنان به‌منظور ایجاد، تنظیم و پیشبرد سیستم ملی حسابداری یکپارچه و هماهنگ زیست محیطی و اقتصادی، فنی را هماهنگ سازد.

● موسسه توسعه اقتصادی و اجتماعی دبیرخانه سازمان ملل باید با همکاریهای سایر موسسات مربوط سازمان ملل متحد از کاربرد شاخصهای توسعه پایدار در تصمیم‌گیریها، سیاستگذاریها و برنامه‌ریزیهای ملی اقتصادی و اجتماعی حمایت کند. هدف از این امر، تضمین هماهنگی موثر حسابداری یکپارچه اقتصادی و زیست محیطی در برنامه‌ریزی ملی توسعه اقتصادی خواهد بود.

● جمع‌آوری بهتر داده‌های زیست محیطی اقتصادی و اجتماعی را مورد تشویق قرار دهد.

افزایش و تقویت سیستم‌های ملی حسابداری

در سطح ملی اساساً می‌توان این برنامه را به یاری موسسات ملی حسابداری و با همکاری نزدیک با بخشهای آمار محیط زیست و منابع طبیعی و با هدف یاری رساندن به برنامه‌ریزان و سیاستگذاران اقتصاد ملی تدوین و تنظیم کرد. موسسات کلی (حسابداری) نه تنها به‌عنوان متولی این سامانه هستند بلکه در تنظیم، استقرار و به‌کارگیری مداوم آن نیز باید نقش آفرینی کنند. اقدامات مفید فاقد مزد مانند کارهای خانگی و نگهداری اطفال نیز در موارد مقتضی باید در حسابهای جانبی و آمارهای ملی اقتصادی درج شود. بررسی هزینه‌های صرف زمان، اولین گام در جهت ایجاد استقرار حسابهای پیشگفته خواهد بود.

ایجاد یک فرایند ارزیابی

در سطح بین‌المللی، کمیسیونهای آمار باید تجربیات خود را مورد بازبینی و تجربه و تحلیل قرار داده، در خصوص مسایل و موضوعات فنی و متدولوژی مرتبط با بهبود، توسعه و به‌کارگیری حسابداری هماهنگ اقتصادی و زیست محیطی توصیه‌های مقتضی را به دولت‌های عضو ارائه کنند. دولت‌ها باید در خصوص تاثیر انحراف برنامه‌های زیست محیطی بر زمین، آب، انرژی و سایر منابع طبیعی، معیارهای اصلاحی را شناسایی و مورد توجه قرار دهند.

دولت‌ها باید شرکتهای (واقع در قلمرو سرزمین خود) را تشویق کنند تا اطلاعات زیست محیطی را از طریق گزارشهای روشن و دقیق در اختیار سهامداران، بستانکاران، کارکنان، مقامات دولتی، مصرف‌کنندگان و

عموم مردم قرار دهند و روشها و مقررات حسابداری توسعه پایدار را ایجاد کرده و مورد استفاده قرار دهند.

تقویت روشهای جمع‌آوری داده‌ها

دولتها به منظور ایجاد سیستمهای ملی حسابداری یکپارچه اقتصادی و زیست محیطی می‌توانند از پیشرفتهای جدید در زمینه جمع‌آوری داده‌ها (آمار و اطلاعات) استفاده کنند و بدین طریق به مدیریت صحیح اقتصادی یاری رسانند. برای افزایش ظرفیت جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌های زیست محیطی و تلفیق آنها با داده‌های اقتصادی همچنین ایجاد حسابداری محیط زیست طبیعی باید تلاش شود.

برای تضمین اینکه سازمانهای بین‌المللی امدادی تامین هزینه‌های ایجاد بانکهای اطلاعاتی بین بخشی را مورد توجه قرار دهند، باید برنامه‌ریزها و سیاستگذارهای ملی توسعه پایدار براساس اطلاعات دقیق، قابل اطمینان و موثر ایجاد شده و با وضعیت ملی متناسب باشد.

افزایش و تقویت همکاریهای تکنیکی و فنی

اداره آمار دبیرخانه سازمان ملل متحد باید ضمن همکاری با موسسات تخصصی وابسته به این سازمان، ساز و کارهای همکاری فنی موجود بین کشورها را تقویت کند. این همکاریها باید مشتمل بر تبادل تجارب در زمینه ایجاد حسابداری یکپارچه اقتصادی و زیست محیطی بویژه در خصوص بخش و محاسبه منابع طبیعی غیرقابل عرضه به بازار استاندارد کردن شیوه‌های جمع‌آوری اطلاعات و داده‌ها باشد.

از همکاری بخشهای صنعت و تجارت بویژه شرکتهای بزرگ صنعتی و فراملی که در سنجش، محاسبه و ارزیابی این منابع

مغرب‌اند نیز باید استفاده شود.

ابزارهای اجرای برنامه سیستم حسابداری یکپارچه اقتصادی و زیست محیطی

تامین هزینه‌ها و تخمین آنها

دبیرخانه کنفرانس (ریو ۱۹۹۲) هزینه کل سالانه (۲۰۰۰ - ۱۹۹۲) برای انجام فعالیتهای این برنامه را که از طرف جامعه بین‌المللی بصورت کمک یا تعهد تامین می‌شود به‌طور متوسط ۲ میلیون دلار برآورد می‌کند. این رقم صرفاً تخمینی تقریبی بوده و از سوی دولت‌ها مورد بررسی قرار نگرفته است. هزینه واقعی و نحوه تامین آن بویژه بخش غیرتعهدی آن، به عوامل مختلف از جمله راهبردها و برنامه‌های خاص هر کشور بستگی دارد.

تقویت موسسات

جهت تضمین به‌کارگیری حسابداری تلفیق و یکپارچه اقتصادی و زیست محیطی باید سازمانهای ملی در کشورهای در حال توسعه تقویت شوند تا یکپارچگی و هماهنگی موثر محیط زیست و توسعه در سطح برنامه‌ریزی، سیاستگذاری و تصمیم‌گیری نیز تضمین شود.

اداره آمار (دبیرخانه ملل متحد) نیز باید کمکها و حمایت‌های فنی لازم را به دولت‌های عضو ارائه کند. این امر باید ضمن توجه دقیق به فرایند محاسبه که قرار است از سوی کمیسیون آمار ایجاد شود، انجام گیرد. اداره آمار موظف است ضمن همکاری با سایر موسسات تخصصی وابسته به سازمان ملل متحد، پشتیبانی لازم برای ایجاد حسابداری هماهنگ و تلفیقی اقتصادی و زیست محیطی را فراهم سازد.

حمایت از به‌کارگیری فن‌آوری اطلاعات برای گسترش و به‌کارگیری فناوری اطلاعات در کشورهای در حال توسعه، می‌توان رهنمودها و سازوکارهای لازم را تدوین و مورد پذیرش قرار داد. جهت ایجاد و استقرار حسابداری یکپارچه اقتصادی و



زیست محیطی باید از بهترین فناوری مدیریت داده‌ها به موثرترین و گسترده‌ترین شکل ممکن استفاده شود.

افزایش توان ملی

دولتها باید با پشتیبانی جامعه بین‌المللی، توان ملی خود را در جمع‌آوری، ذخیره‌سازی، سازماندهی، ارزیابی و کاربرد داده‌ها را به منظور تصمیم‌گیری تقویت کنند. تعلیم و تربیت در کلیه زمینه‌های مرتبط با ایجاد حسابداری تلفیقی اقتصادی و زیست محیطی و در کلیه سطوح (اعم از ملی و بین‌المللی) بویژه برای کشورهای در حال توسعه ضروری است. آموزش فنی افراد مرتبط با تجزیه و تحلیل و جمع‌آوری اطلاعات و داده‌های اقتصادی و زیست محیطی و حسابداری ملی باید تحت پوشش و شمول برنامه‌های پیشگفته تعلیم و تربیت قرار گیرد و مقامات تصمیم‌گیرنده و سیاستگذار نیز در زمینه استفاده از این اطلاعات مطابق با روشهای عملی و صحیح مورد آموزش واقع شوند.

گفتار دوم: حسابداری محیط زیست در گزارش هزاره دبیرکل ملل متحد

در سپتامبر ۱۹۹۸، مجمع عمومی با تصویب قطعنامه ۵۳/۲۰۲ تصمیم گرفت که پنجاه و پنجمین نشست خود را که باید در ۶ سپتامبر ۲۰۰۰ (۱۶ شهریور ۱۳۷۹) تشکیل شود مجمع هزاره ملل متحد<sup>۲</sup> نام‌گذاری کند و نشست هزاره سازمان ملل متحد<sup>۳</sup> را به‌عنوان بخش لاینفک آن تشکیل دهد. پیرو آن دبیرکل سازمان ملل متحد در ۳ آوریل ۲۰۰۰ گزارش خود را با عنوان ما مردمان: نقش سازمان ملل متحد در قرن بیست و یکم<sup>۴</sup> ارائه کرد.

در ۱۵ مارس ۲۰۰۰، مجمع عمومی قطعنامه ۵۴/۲۵۴ را تصویب و براساس آن موعد تشکیل مجمع و نشست هزاره را ۶ تا ۸ سپتامبر ۲۰۰۰ (۱۶ تا ۱۸ شهریور ۱۳۷۹) تعیین کرد و با صدور قطعنامه

۵۴/۲۶۱ مورخ ۱۰ می ۲۰۰۰، جدول ساختار نشست و تشریفات مربوط به تنظیم فهرست سخنرانان در اجلاس و میتینگ‌های آن را تصویب کرد.

جهت تهیه مقدمات تشکیل مجمع هزاره و گزارش دبیرکل، چهار نشست غیررسمی با همکاری کمیسیونهای منطقه‌ای سازمان ملل سازماندهی شد و در بیروت (از طرف کمیسیون غرب آسیا)، آدیس‌آبابا (از طرف کمیسیون آفریقا)، ژنو (از سوی کمیسیون اروپا)، سانتیاگو (کمیسیون آمریکای لاتین و کارائیب) و توکیو (کمیسیون آسیا و اقیانوسیه) دیدگاههای جوامع مدنی در رابطه با مجمع هزاره، ارزیابی شد.

پیرو توصیه‌های دبیرکل، سازمانهای جامعه مدنی سازماندهی گردیدند و ۲۲ تا ۲۶ می ۲۰۰۰ فوروم هزاره<sup>۵</sup> با حضور آنان در مقر ملل متحد تشکیل گردید که به تصویب بیانیه و برنامه عمل هزاره<sup>۶</sup> انجامید.<sup>۷</sup>

در این گزارش که مشتمل بر شش فصل است، ایجاد و گسترش حسابداری محیط زیست (حسابداری سبز) در فصل پنجم و زیر عنوان ایجاد اخلاق نوین نظارت جهانی مطرح شده است که اینک به بیان آن می‌پردازیم.

وضعیت مقوله محیط زیست که باید در سیاستگذاری‌های تغییر یابد، دولتها عموماً به محیط زیست به‌عنوان یک مقوله مجزا برخورد کرده و آن را به یک وزارتخانه (یا سازمان) درجه دوم محول می‌کنند. این وضع مانع عمده‌ای در دستیابی به توسعه پایدار است. به جای آن، محیط زیست باید در اساس سیاست اقتصادی بهتر تلفیق شود. مطمئن‌ترین راه جهت نیل به این مقصود آن است که سیستم حسابداری ملی تغییر یابد به گونه‌ای که سود و هزینه محیطی را منعکس ساخته و یا به‌سوی حسابداری سبز گام بردارد.

امروزه هنگامی که کارخانه‌ها اقدام به تولید کالایی می‌کنند ولی (به احتمال زیاد) در این روند، آلاینده‌هایی به رودخانه‌ها و هوا وارد می‌کنند، حسابداری ملی (صرفاً) ارزش آن کالا را اندازه‌گیری می‌کند ولی هزینه‌های ناشی از آلاینده‌های پیشگفته را به حساب نمی‌آورد. این هزینه‌ها در بلندمدت مشخص نمی‌شوند و (چه بسا) ممکن است که از منافع کوتاه‌مدت اندازه‌گیری شده (کالاهای تولیدی پیشگفته) بیشتر باشد. تنها هنگامی که سیاستهای اقتصادی مهمتر باشند و حسابداری کاملتری ارائه شود؛ می‌توان پایداری توسعه (و توسعه پایدار) را تضمین کرد. نظام حسابداری همه جانبه و یکپارچه اقتصادی و زیست محیطی که در سال ۱۹۹۳ (در پی مصوبات کنفرانس ۱۹۹۲ ریو) از سوی سازمان ملل متحد ابداع گردید پاسخی برای این چالش است. این امر حسابهای منابع طبیعی و جریان آلودگی را به حسابهای ملی سنتی اضافه می‌کند. این اطلاعات اضافی دولتها را قادر می‌سازد که سیاستهای اقتصادی را به‌نحو موثرتری تنظیم و کنترل کنند، مقررات زیست محیطی و استراتژی مدیریت منابع موثرتری وضع کنند و از مالیات و کمکها به‌نحو مفیدتر و کارا تر استفاده کنند.

با وجود آنکه سیستم حسابداری سبز هنوز در حال تکوین است ولی تاکنون از سوی دولتهای ملی به کار رفته است. دولت فیلیپین در ۱۹۹۵ شروع به استفاده از آن کرد. حدود ۲۰ کشور دیگر از شمال و جنوب بعضی عناصر آن را به کار می‌برند. بهتر است دولتها ترغیب شوند که این سیستم حسابداری سبز را با دقت مورد بررسی قرار داده و روشهایی را که به آن وسیله می‌توانند آن را در حسابهای ملی خود بگنجانند مشخص سازند.

به‌علاوه فقط دولتها می‌توانند مقررات زیست محیطی وضع و اجرا کنند و

- پی‌نوشت
- 1- Rio Conference
  - 2- Millennium Assembly of the United Nations
  - 3- Millennium Summit of the United Nations
  - 4- Kofi, A. Annan, We the People: The Role of the United Nations in the 21 st Century. (New York, UNDP, 2000. or A/54/2000)
  - 5- Millennium Forum
  - 6- Millennium Forum Declorathons and a agenola for Action
  - 7- See WWW.UN. Org/English/Millennium/Law/index. html
  - 8- Kofi, A. Annem OP. Cit, pl. 63-65
  - 9- Empirical Study "The Accounting Review. VOIL II NO 1, Jan 1978, pp94-111
  - 10- Thornton, D.B, "Green Accounting and Green Eyeshades", CA Magazine, Oct 1993. pp34-40
  - 11- Tinker, T, "Corporate Responsibility , Institutional Governance and the Roles of the Accounting Standards", in Bromwich, M & Hopwood, A.G. (eds), Accounting Standard Setting - An International Perspective, Pitman, 1983, U.K
  - 12- Tinker, T., "Panglossian Accounting Theories' The Science of Apologising in style" , Accounting, Organisations and Society, Vol 13, NO 2, 1988, pp 165-189
  - 13- Tinker, T., Lehman, C. & Neimark, M., "Falling Down the Hole in the Middle of the Road Political Quiestism in Corporate Social Reporting" , Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol 4, NO 1, 1991, pp28-54
  - 14- Tinke, T & Neimark, M., "The Role of Annual Reports in Gender and Class Contrad at General Motors: 1917-1976" , Accounting, Organisations and Society Vol 12, NO 1987, pp71-88
  - 15- Troech, F., R., Hobbs, G., A. & Donahue, R., L., Soil and Water Conservation for Product and Environmental Protectice, Prentice - Hall, N.G., 1980
  - 16- Turner, R.K., "Environment, Economics and Ethics", in Pearce, D.W.(Ed), Blueprint 2 Greening the World Economy, Earthscan Pub lishers, London, 1991
  - 17- Warning, M., Conting For Nothing, Allen & Unwin, Aushelia, 1988.
  - 18- Watts, R. & Zimmerman, G., Positive Accounting Theory, Prentice - Hall, Englewood Cliffs, 1986

منبع

UN. Doc. A/CONF. 151/26(1992)

مختلف زیست محیطی روبه‌رو هستند که راه حل‌های مختلفی را ایجاب می‌کند. ولی مردمان کره کوچک ما درباره وضع دشوار خود حداقل در یک نظر شریکند: آنها از دولتهای خود می‌خواهند که اقدامات بیشتری جهت حفظ محیط زیست به عمل آورند. این تقاضا را برای خود و بیشتر از آن برای فرزندانشان و نیز برای آینده کره زمین مطرح می‌کنند. با توجه به مخاطراتی که بشریت با آن مواجه است آغاز سده جدید مناسبترین فرصت است تا خود (مردمان و نیز حکومتها) نسبت به اخلاق جدید حفظ و نگهداری و رهبری متعهد شوند.<sup>۸</sup>

## نتیجه‌گیری

سیستم حسابداری سبز یا حسابداری محیط زیست مبتنی بر اندیشه تحول حسابداری کلاسیک و تکمیل آن است. در این راستا، باید هزینه‌های ناشی از آلودگی و رفع آن که تابعی از تولید یا خدمات هستند نیز در کنار سود و هزینه حاصل از خود کالاها و خدمات پیشگفته محاسبه شود.

پیشرفت و توسعه حسابداری ملی سبب خواهد شد که ضمن تضمین توسعه پایدار در کشور و تعدیل اقدامات توسعه‌ای جهت مطابقت دادن آنها با ضروریات زیست محیطی، محیط زیستی سالم برای نسلهای حال و آتی فراهم شود.

امید است که کشور ما نیز توسعه پایدار را یکی از ضروریات بنیادین برنامه سوم توسعه پنج ساله کشور تلقی کند و بدین ترتیب جهت ایجاد، حفظ و بهبود محیط زیستی سالم برای شکوفایی استعدادهای بشری از یک سو و تضمین توسعه همه جانبه تلاش کرده و ضمن استقرار سیستم حسابداری محیط زیست در کشور به این هدفها نایل شود. آموزش حسابداری محیط زیست، نخستین شرط تعمیم این سیستم در سطح کشور خواهد بود.

انگیزه‌هایی مساعد برای محیط زیست پدید آوردند تا بازار بدان پاسخ دهد. برای آنکه مثالی زده شود، دولتها هر سال صدها میلیارد دلار به فعالیتهایی که برای محیط زیست مضر است کمک می‌کنند و می‌توانند با قطع این کمک بازار را وادارند به محیط زیست یاری رسانند. راه دیگر استفاده بیشتر از مالیات سبز بر مبنای این اصل است که آلوده‌کننده باید مالیات پردازد.

ایجاد انگیزه‌های تازه نیز ظهور و ایجاد صنایع کاملاً جدید را که به دستیابی به کارایی بیشتر انرژی و سایر رویه‌های مساعد برای محیط زیست اختصاص دارند، تشویق می‌کند. مثلاً موفقیت پروتکل مونترال موجب شد که بازار وسیعی برای یخچال و وسایل تهویه که از لحاظ آزن امن هستند ایجاد شود. هیچ چیز احمقانه‌تر از آن نیست که نقش بی‌نهایت مثبتی را که بخش خصوصی می‌تواند در ترویج تغییرات محیط زیست محیطی ایفا کند، نادیده بگیرد.

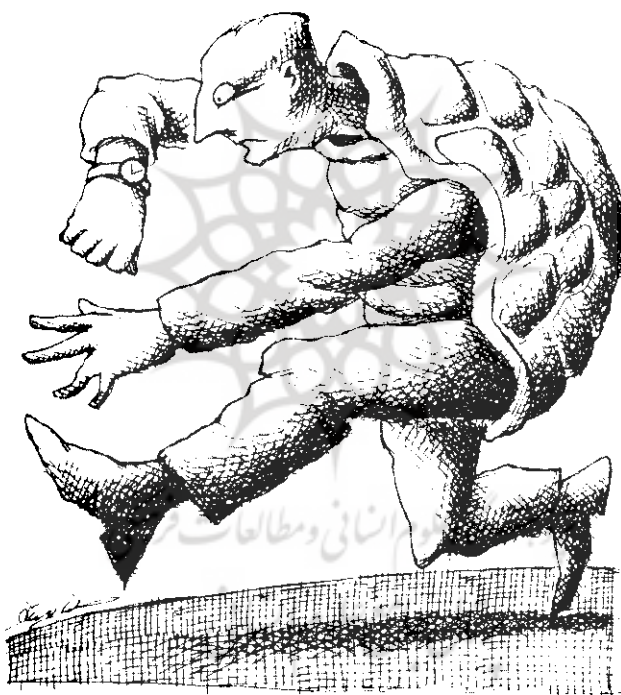
سرانجام، غیرممکن است بتوان خط‌مشی زیست محیطی کارایی به کار برد مگر آنکه بر اطلاعات درست علمی متکی و استوار باشد. با وجود آنکه در جمع‌آوری اطلاعات در بسیاری از موارد پیشرفتهای مهمی به دست آمده ولی دانش ما همچنان ناقص است. مخصوصاً یک ارزیابی جامع و جهانی درباره اکوسیستمهای عمده هیچگاه به عمل نیامده است. ارزیابی اکوسیستم هزاره که یک کوشش مشترک بین‌المللی جهت طرح سلامتی کره ماست، پاسخی نسبت به این نیاز است. این اقدام حمایت بسیاری از دولتها و نیز UNEP (برنامه محیط زیست ملل متحد)، UNDP (برنامه عمران ملل متحد)، FAO (سازمان خواربار و کشاورزی) و یونسکو (سازمان آموزشی، علمی و فرهنگی ملل متحد) را جلب کرده است.

مردم مناطق مختلف دنیا با مسائل

# میانگین مدت

یک دسته از اطلاعات مهم که مورد استفاده مدیران قرار می‌گیرد و نقش تعیین‌کننده‌ای در تصمیم‌گیری آنان دارد میانگین مدت است.

داود نورعلی



نقدمه

فناوری پیشرفته در اواخر قرن بیستم میلادی، امکان دسترسی به اطلاعات جامع، دقیق و به هنگام را میسر ساخت. این امکان نقش بسزایی در رشد و اعتلای جوامع و شکوفایی اقتصاد آنان ایفا کرد و مدیران را برای تصمیم‌گیری‌های مهم و حساس راهگشا بود. به همین دلیل این دوران را عصر اطلاعات نامیدند. برخی از جوامع این عصر را پشت سر گذاشته و به عصر جدید وارد شدند و برخی دیگر در حال گذر از این دوران هستند. در چنین شرایطی اگر در جوامعی هنوز مشکل اطلاع‌رسانی وجود داشته باشد، آن جوامع مشکل اساسی پیدا می‌کنند و به شدت از قافله تمدن و پیشرفت عقب می‌مانند،

از این رو لازم است تا دیر نشده مشکلات را مرتفع و خود را با این قافله همراه و همگام سازند.

یک دسته از اطلاعات مهم که مورد استفاده مدیران قرار می‌گیرد و نقش تعیین‌کننده‌ای در تصمیم‌گیری آنان دارد میانگین مدت است. چون مبحث میانگین مدت از پیچیدگی و گستردگی خاصی برخوردار است، بعضاً مشاهده شده در برخی از موسسات و شرکتها برای محاسبه آن از روشهای نابجا استفاده می‌کنند و از آن برداشتهای نادرست می‌کنند، در نتیجه موجب سردرگمی مدیران و احتمالاً تصمیم‌گیری‌های ناصحیح می‌شوند. در این

نوشتار سعی شده این دسته از اطلاعات مورد تحقیق، بررسی و تجزیه تحلیل همه جانبه قرار گیرد تا ضمن ارائه بهترین و دقیقترین روش محاسبه میانگین مدت، روشهای متداول دیگر نیز بررسی و نقاط قوت و ضعف آنان مشخص گردد. چون در این بررسی مخاطبان عام در حرفه‌های حسابداری و حسابرسی مورد نظر هستند، سعی گردیده موارد به‌طور ریشه‌ای و از ابتدا مورد تجزیه تحلیل قرار گیرند و مطالب بصورت روشن، مستدل و گویا بیان گردد، تا همکاران عزیز در سطوح پایین حسابداری و حسابرسی نیز به راحتی از آن استفاده نمایند.

## تعریف میانگین مدت

میانگین مدت که در اصطلاح عامه به آن راس مدت یا مدت راس می‌گویند عبارت از مدت زمانی است که سود مبلغ کل را (با استفاده از فرمول مراحه ساده) با یک نرخ فرضی با مجموع سود هر یک از اجزای آن با همان نرخ و مدت مربوط به هر جزء برابر سازد.

روش محاسبه میانگین مدت

میانگین مدت از فرمول مراحه ساده  $I = ART$  (I، سود -، A، سرمایه -، R، نرخ -، T، مدت) به دست می‌آید. اگر از فرمول

جمله آن حاصل ضرب مانده بدهکاری (b) هر روز در مدت آن است.

### تجزیه و تحلیل فرمول $M_1$

در برخی از شرکتها رقم بدست آمده برای  $M_1$  را در فرمول فوق به اشتباه میانگین مدت وصول می‌نامند، در حالی که میانگین مدت فروش است. در فرمول مذکور فرض کردیم که وصولی هر روز مربوط به فروش همان روز است (وصولی هر روز ممکن است مربوط به فروش همانروز، فروش روزهای قبل، یا مانده بدهی در اول دوره باشد) و این فرض هیچگونه تاثیر در نتیجه که میانگین مدت فروش ( $M_1$ ) است ندارد. اگر در فرمول  $M_1$  فروش صفر باشد،  $M_1$  برابر  $\infty$  (بی‌نهایت) می‌شود. در این صورت چون  $M_1$  میانگین مدت فروش را نشان می‌دهد وقتی فروش وجود نداشته باشد محاسبه میانگین مدت آن بی‌معنی است. به عنوان مثال اگر محاسبه میانگین مدت فروش در سیزده روز اول سال که موسسات و شرکتها تعطیل هستند مورد نظر باشد نمی‌توان از فرمول  $M_1$  استفاده کرد برای روشن شدن مطلب و سهولت تجزیه تحلیل گردش حسابهای فروش و بدهکاران موسسه نمونه در دوره هفت روز اول دی‌ماه را در جدول شماره ۱ بررسی می‌کنیم.

$$M_1 = \frac{\sum b}{F} = \frac{7 \times (5630 + 226) - (6 \times 447) - (4 \times 69) + (3 \times 552) + (2 \times 238) - (1 \times 328)}{2125}$$

$$= \frac{39818}{2125} = 18/74 \text{ روز}$$

رقم به‌دست آمده برای  $M_1$  باین معنی است که سود فروش کل ( $F = 2125$ ) را با نرخ فرضی (R) و مدت ( $M_1 = 18/74$ ) با مجموع سود هر یک از اقلام مانده با نرخ R و مدت هر یک از آنان تا پایان دوره برابر می‌سازد. بنابراین میانگین مدت فروش موسسه نمونه در ۷ روز اول دی‌ماه برابر با ۱۸/۷۴ روز است. حال اگر  $\sum F \div F$  را در موسسه نمونه در ۷ روز اول دی‌ماه به شرح ذیل محاسبه کنیم.

$$\text{راس فروش} \\ = \frac{\sum F}{F} = \frac{(7 \times 232) + (4 \times 499) + (3 \times 552) + (2 \times 293) + (1 \times 447)}{2125} = \frac{7 \cdot 23}{2125} = 3/23 \text{ روز}$$

در می‌یابیم که میانگین مدت فروش (راس مدت فروش) برابر ۳/۳۰ روز بوده که پس از آنکه وصول دوره و مانده بدهی در اول دوره در آن تاثیر داده شده این مدت به ۱۸/۷۴ روز افزایش یافت.

ب: محاسبه میانگین مدت فروش با روشی دیگر

چون در حال حاضر کلیه محاسبات با استفاده از رایانه انجام می‌گیرد برای سهولت برنامه‌نویسی، می‌توان فرمول  $M_1$  را به گونه‌ای تغییر داد که نوشتن برنامه برای آن و سپردن آن به رایانه به راحتی امکان‌پذیر باشد. در این روش که میانگین به‌دست آمده را  $M_2$  می‌نامیم و  $M_1 = M_2$  است برای به‌دست آوردن  $\sum b$  به جای عمل ضرب از عمل جمع استفاده می‌شود و مانده بدهکاری در پایان هر یک از روزهای دوره با هم جمع می‌شوند به عبارت دیگر جملات  $\sum b$  مانده بدهی در پایان هر روز است (در

مذکور T را به‌دست آوریم و طبق تعریف فوق به جای I (سود کل)، سود مقادیر جزء را قرار دهیم ( $I = i_1 + i_2 + \dots + i_n$ ) و R (نرخ) را از صورت و مخرج حذف نماییم، چون سرمایه کل برابر با مجموع سرمایه‌های جزء است ( $A = a_1 + a_2 + \dots + a_n$ ). فرمول محاسبه میانگین مدت به شرح ذیل به‌دست می‌آید:

$$T = \frac{I}{AR} = \frac{a_1 R t_1 + a_2 R t_2 + \dots + a_n R t_n}{AR} \\ T = \frac{a_1 t_1 + a_2 t_2 + \dots + a_n t_n}{A}$$

فرمول فوق بهترین و دقیق‌ترین روش محاسبه میانگین مدت است و کاربردهای فراوانی در موسسات و شرکتها جهت ارائه اطلاعات به مدیران دارد که مهمترین آنان به شرح ذیل ارائه می‌گردد.

الف: میانگین مدت فروش

اگر در فرمول پیشگفته اقلام مشابه مربوط به بدهکاران و فروش را قرار دهیم، یعنی بجای سرمایه جزء (a)، مانده بدهی مربوط به هر روز را که از رابطه ( $b = f - v$ ) به‌دست می‌آید ( $f$  = فروش هر روز و  $v$  = وصول هر روز = وصولی نقد بابت فروش + وصول وجه اسناد دریافتی در رابطه با فروش + وصول نقد بابت اسناد برگشتی در ارتباط با فروش) و بجای مدت (t)، مدت دوره مورد بررسی (m) و به جای سرمایه کل (A)، فروش کل (F) را قرار دهیم، و مانده بدهی در اول دوره ( $b' = b'$ ) مانده بدهی در اول دوره = جمع جبری بدهکاران و بستانکاران مربوط به فروش در اول دوره + مانده اسناد دریافتی در رابطه با فروش در اول دوره + مانده اسناد برگشتی مربوط به فروش در اول دوره) را به عنوان اولین قلم بدهی دوره در آن تاثیر دهیم. میانگین مدت فروش ( $M_1$ ) از فرمول ذیل به‌دست می‌آید.

$$M_1 = \frac{m(b' + b_1) + (m-1)b_2 + (m-2)b_3 + \dots + [m-(m-1)]b_m}{F}$$

در فرمول فوق چون باید بدهی هر روز تا پایان دوره را مورد نظر قرار داد، ضریب جمله اول که جمع جبری مانده بدهی در اول دوره ( $b'$ ) و مانده بدهی اولین روز دوره ( $b_1$ ) می‌باشد، مدت دوره یعنی m است و ضریب جمله دوم یعنی مانده بدهی در دومین روز دوره ( $b_2$ ) یک روز کمتر از ضریب جمله اول یعنی  $m-1$  است و به همین ترتیب ادامه می‌یابد. به عنوان مثال ضریب جمله هفتم یعنی مانده بدهی روز هفتم دوره ( $b_7$ ) برابر  $m-6$  است، بنابراین ضریب جمله آخر یعنی  $b_m$  برابر است با  $m-(m-1)$  که حاصل آن یک است. در فرمول فوق برای اینکه روال فرمول‌نویسی حفظ شود ضریب جمله آخر درج گردید. ضمناً پس از این هر جا علامت  $\Sigma$  (زیگما) مورد استفاده قرار گرفت منظور حاصل جمع جملات است. در فرمول فوق صورت را با  $\sum b$  نمایش دادیم که منظور حاصل جمع جملات صورت است که هر

عملکرد فروش موسسه نمونه از ۱۰/۱ لغایت ۱۰/۷

ارقام به میلیون ریال

تاریخ	فروش	وصولی	مانده	مدت تا آخر دوره	Σf	فرمول M <sub>۱</sub>	فرمول M <sub>۲</sub>	ملاحظات
						Σb	Σb	
مانده ۹/۳۰	مانده ابتدای دوره		۵۶۳۰	۷	—	۲۹۳۱۰	—	
۱۰/۰۱	۲۳۴	۱۰۸	۲۲۶	۷	۲۳۳۸	۱۵۸۲	۵۸۵۶	۱۰۸
۱۰/۰۲	—	۴۴۷	(۴۴۷)	۶	—	(۲۶۸۲)	۵۴۰۹	۸۹۳
۱۰/۰۳	—	—	—	۵	—	—	۵۴۰۹	—
۱۰/۰۴	۴۹۹	۵۶۸	(۶۹)	۴	۱۹۹۶	(۲۷۶)	۵۲۴۰	۲۲۷۲
۱۰/۰۵	۵۵۲	—	۵۵۲	۳	۱۶۵۶	۱۶۵۶	۵۸۹۲	—
۱۰/۰۶	۲۹۳	۶۵	۲۲۸	۲	۵۸۶	۲۵۶	۶۱۲۰	۲۹۰
۱۰/۰۷	۴۴۷	۷۷۵	(۳۲۸)	۱	۴۴۷	(۳۲۸)	۵۷۹۲	۵۴۲۵
جمع	۲۱۲۵	۱۹۶۳	۱۶۲	۳۵	۷۰۲۳	۲۹۸۱۸	۲۹۸۱۸	۹۰۸۹
			۵۶۳۰					
			۵۷۹۲					

به دست می آید و آن به این معنی است که مجموع سود هر یک از اقلام مانده با نرخ R و مدت آن تا پایان دوره برابر است با سود مانده بدهکاران در پایان دوره با نرخ R و مدت به دست آمده برابر M<sub>۲</sub>.

$$M_2 = \frac{\Sigma b}{b' + F - V} = \frac{\Sigma b}{b''} \quad \frac{29818}{5792} = 6/87 \text{ روز}$$

میانگین مدت فروش نسبه در موسسه نمونه در ۷ روز اول دی ماه

تجزیه و تحلیل میانگین مدت فروش نسبه

در فرمول M<sub>۲</sub> اولاً فروش نقدی هیچ تاثیری در نتیجه ندارد ثانیاً اگر فروش صفر باشد از این فرمول نمی توان استفاده کرد زیرا محاسبه میانگین مدت فروش نسبه معنا پیدا نمی کند و اگر وصولی صفر باشد به این معنی است که کل فروش نسبه است.

د - میانگین مدت وصولی

اگر مدت وصولی هر روز از دوره را تا ابتدای دوره محاسبه کنیم (در فرمولهای قبلی مدت تا پایان دوره محاسبه می شد) و در مبلغ مربوطه (V) ضرب نماییم و حاصل آن را بر وصولی کل دوره (V) بخش نماییم میانگین مدت وصولی (M<sub>۲</sub>) از فرمول ذیل به دست می آید.

$$M_2 = \frac{\Sigma'v}{V} = \frac{(1 \times v_1) + (2 \times v_2) + \dots + (m \times v_m)}{V}$$

مقدار M<sub>۲</sub> مربوط به عملکرد هفت روز اول دی ماه موسسه نمونه

فرمول M<sub>۱</sub> مانده بدهکاران مربوط به هر روز یعنی f-v مورد نظر بود و در مدت مربوطه ضرب می شد ولی در M<sub>۲</sub> مانده بدهکاران در پایان هر روز مورد نظر است و با هم جمع می شوند. در این صورت جمله اول Σb برابر با b' + b<sub>۱</sub>، جمله دوم b' + b<sub>۱</sub> + b<sub>۲</sub> است و جمله آخر مانده بدهی در پایان دوره (b'') است (برای سهولت می توان مانده بدهکاری در پایان هر روز را مبنا قرار داد و با مانده بدهکاری در روز بعد جمع جبری کرد به عنوان مثال مانده بدهکاران در پایان روز پنجم عبارت از مانده بدهکاران در پایان روز چهارم با اضافه مانده بدهکاران روز پنجم است و فرمول آن به شرح ذیل است:

$$M_2 = \frac{\Sigma b}{F} = \frac{(b' + b_1) + (b' + b_1 + b_2) + \dots + (b' + b_1 + b_2 + \dots + b_m)}{F}$$

میانگین مدت فروش در موسسه نمونه با استفاده از فرمول M<sub>۲</sub> به شرح ذیل است.

$$M_2 = \frac{5856 = 5409 = 5409 = 5340 = 5892 = 6120 = 5792}{(5630 + 226) + (5856 - 447) + (5409 + 0) + (5409 - 69) + (5340 + 552) + (5892 + 228) + (6120 - 328)}{2125} = \frac{29818}{2125} = 18/74 \text{ روز}$$

ج: میانگین مدت فروش نسبه

در فرمول میانگین مدت فروش (M<sub>۱</sub> = Σb ÷ F) اگر Σb را به جای فروش کل (F) بر مانده بدهکاران در پایان دوره (۴۲) تقسیم کنیم، میانگین مدت فروش نسبه (b'' = b' + F - V)



به شرح ذیل است.

$$M_F = \frac{\sum V}{V} = \frac{(1 \times 108) + (2 \times 247) + (3 \times 568) + (6 \times 65) + (7 \times 775)}{1963} = \frac{9089}{1963} = 4/63$$

و: دوره وصول مطالبات  
در برخی از کتابها فرمولی تحت عنوان دوره وصول مطالبات به اشکال مختلف ارائه شده که نتیجه همه آنان یکسان است و آن به این صورت است که مانده بدهکاران در پایان دوره را ( $b''$ ) بر متوسط فروش دوره ( $F \div m$ ) بخش می‌کنند.

$$M_F = b'' + \frac{F}{m} = \frac{mb''}{F}$$

روز  $19/08 = 2125 + 5792 \times 7$   
دوره وصول طلب در هفته اول دی ماه موسسه نمونه

تجزیه تحلیل فرمول  $M_F$

دوره وصول مطالبات  $M_F$  همانگونه که از نامش پیداست و نام با مسمایی است بیانگر این مطلب است که مانده بدهی پایان دوره معادل چند برابر متوسط فروش روزانه است به عنوان مثال: رقم به دست آمده در موسسه نمونه بیانگر این مطلب است که در این موسسه مانده در پایان دوره  $19/08$  برابر متوسط فروش روزانه است به عبارت دیگر حدوداً از تاریخ  $9/18$  تا  $10/7$  مطالبات موسسه مذکور لاوصول مانده است. همانگونه که ملاحظه شده  $M_F$  تقریبی است و بیشتر برای مقایسه میانگین مدت در دوره‌های مختلف کارایی دارد خصوصاً در شرکتی که امکانات استفاده از فرمولهای  $M_1, M_2, M_3$  و ... را که دقیق‌ترین روش محاسبه میانگین مدت است را ندارند.

تجزیه تحلیل کلی

در خاتمه عملکرد فروش موسسه نمونه در هفته اول دی ماه را با استفاده از فرمولهای  $M_1, M_2, M_3$  و ..... مورد بررسی قرار می‌دهیم.

$$\begin{aligned} \Sigma f \div F &= 7023 \div 2125 = 3/30 && \text{راس فروش} \\ M_1 = M_2 = \Sigma b \div F &= 39818 \div 2125 = 18/74 && \text{میانگین مدت فروش} \\ M_3 = \Sigma b \div b'' &= 39818 \div 5792 = 6/87 && \text{میانگین مدت فروش نسبه} \\ M_F = \Sigma'v \div V &= 9089 \div 1963 = 4/63 && \text{راس وصولی} \\ M_F = mb'' \div F &= 7 \times 5792 \div 2125 = 19/08 && \text{دوره وصول مطالبات} \end{aligned}$$

در موسسه مذکور راس فروش ابتدا  $3/30$  روز بوده که وصولی کمتر از فروش و مانده زیاد بدهی در اول دوره میانگین مدت فروش را به  $18/74$  روز افزایش داده است. میانگین مدت فروش نسبه  $6/87$  روز است و بیانگر این موضوع است که در این موسسه فروش نسبه از تعادل نسبی برخوردار بوده و در مقایسه با میانگین مدت فروش وضع بهتری دارد. بنابراین وصولی دوره برابر با  $4/63$  روز است که بیش از راس فروش و متوسط زمان دوره ( $3/5$  روز) می‌باشد. علاوه بر اینکه از فروش کمتر است ( $19/2$ ٪) از نظر زمان وصول نیز وضعیت مطلوبی ندارد. دوره وصول مطالبات برابر  $19/08$  روز است که بیش از میانگین مدت فروش ( $18/74$ ) است و همانگونه که در بالا اشاره شد رقم به دست آمده برای دوره وصول مطالبات تقریبی است.

تجزیه تحلیل فرمول میانگین مدت وصولی

در این فرمول میانگین مدت وصولی (راس وصولی) به دست می‌آید و با میانگین مدت وصول فروش که بعداً به آن اشاره خواهد شد تفاوت اساسی دارد.  $M_F$  به این معنی است که اگر وصولی کل دوره ( $V$ ) را به فاصله مدت به دست آمده برای  $M_F$  از اول دوره وصول می‌کردیم مانند وصولی روزهای مختلف دوره است به عنوان مثال وصولی انجام شده در موسسه نمونه در هفت روز اول دی ماه مانند وصول کل مبلغ ( $1963$ ) در تاریخ  $10/4$  (رقم دقیق  $4/63$ ) است این فرمول به تنهایی کاربرد چندانی ندارد و همکاران عزیز در صورت تمایل می‌توانند از آن به عنوان مکمل فرمولهای قبلی استفاده کنند. فرمول بهترین نتیجه را در دوره‌های یکساله می‌دهد.

میانگین مدت وصول

برای محاسبه میانگین مدت وصول ( $M_D$ ) لازم است فاصله وصولی هر فاکتور با فاکتور مربوطه محاسبه و در مبلغ وصولی ضرب گردد و سپس مجموع آنان ( $\Sigma v$ ) بر وصولی کل (مبالغ ضرب شده در مدت) بخش گردد و فرمول آن با استفاده از فرمول کلی میانگین مدت به شرح ذیل است.

$$M_D = \frac{\sum v}{V} = \frac{(m_1 v_1) + (m_2 v_2) + \dots + (m_n v_n)}{V}$$

در این فرمول چون ملاک فقط وصول است چند اشکال اساسی به وجود می‌آید که برخی از آنان ذیلماً شرح داده خواهد شد، از این رو لازم است شرکتها و موسساتی که می‌خواهند از این فرمول استفاده کنند این اشکالات را در نظر بگیرند، اولاً در این فرمول قسمتی از مانده بدهی در اول دوره منظور می‌شود. ثانیاً در هر دوره صورتحسابهایی که وصولی دارند در نظر گرفته می‌شود و صورتحسابهای وصول نشده در این دوره و دوره‌های قبل در نتیجه تاثیر نمی‌گذارد، ثالثاً مدت به دست آمده برای  $M_D$  را نمی‌توان برای دوره مورد نظر مورد تجزیه تحلیل قرار داد زیرا زمان دوره‌های قبل نیز در آن تاثیر می‌گذارد به عنوان مثال اگر صورتحسابی در چند دوره لاوصول مانده و در دوره مورد نظر وصول شود کل مدت آن در این دوره تاثیر می‌گذارد. صرف نظر از موارد فوق این روش مناسبترین روش محاسبه میانگین مدت وصول است و اگر درصد وصولی کل به فروش کل دوره به عنوان مکمل اطلاعات این فرمول محاسبه شود و در تجزیه تحلیل مورد نظر قرار گیرد نتیجه گیری مطلوبتر خواهد بود. توضیح اینکه چون در موسسه نمونه جمع فروش و وصولی هر روز آمده و در این فرمول وصولی هر صورتحساب مورد نیاز است نمی‌توان برای مثال از آن استفاده کرد.



مطالبی که در این بخش چاپ شده ترجمان خبرنامه‌های آیفک (فدراسیون بین‌المللی حسابداران) است.

پیش‌نویسها و دیگر پیش‌نویسها را به استانداردهای نهایی تبدیل کنیم، این مهم شامل تدوین استانداردهای درخصوص مبنای حسابداری نقدی و نیز معرفی رهنمودی برای حرکت از مبنای نقدی به مبنای تعهدی است. ما از سختی کار نمی‌هراسیم. ما همچنین باید به محض این که بخش عمده‌ای از اولین مرحله‌ی طرح استانداردهای بخش عمومی تکمیل شد، (که طبیعتاً پایان فرایند نیست) بدون فوت وقت به دیگر موضوعات مشکل و مهم بخش عمومی مانند شیوه‌ی رفتار با مالیات بردرآمد و بازشناسی بدهیهای اجتماعی بپردازیم.

هر چهار پیش‌نویس نظرخواهی در وب‌سایت آیفک ([www.ifac.org](http://www.ifac.org)) در دسترسند. اظهارنظرها را می‌توان یا به پست الکترونیکی [EDComments@ifac.org](mailto:EDComments@ifac.org) ارسال کرد یا به دبیرخانه‌ی آیفک (شماره‌ی ۹۵۷۵ - ۲۸۶ - ۹۷۳ - ۱) دور نما زد. بازدیدکنندگان از وب‌سایت آیفک می‌توانند همچنین استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی یک تا هشت، مطالعه‌ی ۱۱ و دیگر پیش‌نویسهای منتشر شده‌ی PSC، از جمله پیش‌نویس شماره‌ی ۹، "گزارشگری مالی بر مبنای حسابداری نقدی" را به رایانه‌ی شخصی خود منتقل کنند.

آیفک یک سازمان جهانی در عرصه حرفه حسابداری است. رسالت آیفک توسعه و ارتقای حرفه است تا از این طریق حرفه را قادر سازد خدمتی منطبق با کیفیت

مالی: افشاگری و ارائه" این پیش‌نویس الزاماتی را برای افشاگری اطلاعات مربوط به افزارهای مالی پیشنهاد می‌دهد. این پیش‌نویس نیز اساساً همان الزامات مندرج در استانداردهای حسابداری بین‌المللی ۳۳، "ابزارهای مالی: افشاگری و ارائه"، را در برمی‌گیرد. موعد ارسال اظهارنظر: ۳۱ می سال ۲۰۰۱.

● پیش‌نویس نظرخواهی ۱۹، "سرمایه‌گذاری مستقلاتی" - این پیش‌نویس پیشنهاد می‌دهد که استفاده از مدل بها یا ارزش منصفانه برای بازشناسی اولیه و اندازه‌گیری سپسین سرمایه‌گذاری‌های مستقلاتی مجاز شمرده شود.

آقای ایان مکینتاش، صدر PSC، گفت: "PSC در نظر دارد که تا پایان سال ۲۰۰۱ به وظیفه‌ی بلند پروازانه‌اش، یعنی تدوین مجموعه‌ای نفیس از استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی، که تا حد اقتضا مبتنی بر استانداردهای کمیته‌ی استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) است، جامه‌ی عمل بپوشاند. انتشار این پیش‌نویسها پیمودن گامی دیگر به سوی دستیابی به این هدف است."

با وجود این، آقای مکینتاش خاطر نشان ساخت که PSC هنوز باید کار زیادی را برای تکمیل اولین گام طرح استانداردهایش انجام دهد و باید همواره ظرفیت استانداردگذاری‌اش را برای آینده ثابت نگاه دارد. او همچنین گفت:

"تا پایان امسال (۲۰۰۱) ما باید این

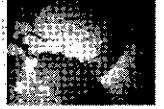
آیفک پذیرای اظهارنظر درباره‌ی استانداردهای مربوط به بهبود حساب‌پذیری<sup>۱</sup> (گزارش‌پذیری) دولتها است.

(نیویورک / ۲۷ ژانویه سال ۲۰۰۱) - کمیته‌ی بخش عمومی (PSC) فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک) چهار پیش‌نویس نظرخواهی جدید را منتشر کرد. این پیش‌نویسها، بخشی از طرح جاری کمیته‌ی بخش عمومی برای ایجاد یک مجموعه‌ی جامع از استانداردهای حسابداری بین‌المللی برای دولتهای سراسر جهان است. عناوین و مواعد این پیش‌نویسها به شرح زیر است:

● پیش‌نویس اظهارنظر ۱۶، "رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری" - معیارهایی را پیشنهاد می‌کند که برآن اساس صورتهای مالی باید از بابت رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه تعدیل شود، به‌علاوه این پیش‌نویس توضیح می‌دهد که چگونه باید این رویدادها را در یادداشت‌های اضافی افشا کرد. موعد ارسال اظهارنظر ۳۱ می سال ۲۰۰۱.

● پیش‌نویس نظرخواهی ۱۷، "گزارشگری قسمتی" - بنا بر این پیش‌نویس دولتها و سازمانهایشان باید در صورتهای مالی برون‌سازمانی خود اطلاعات قسمتهایی را افشا کنند که برای مقاصد داخلی به متصدیان و مدیریت ارشد گزارش می‌شود. موعد ارسال اظهارنظر: ۳۱ می ۲۰۰۱.

● پیش‌نویس نظرخواهی ۱۸، "افزارهای



بالا در جهت منافع عمومی ارائه کند. در حال حاضر اعضای آیفک مشتمل بر ۱۵۳ انجمن حسابداری حرفه‌ای از ۱۱۳ کشور است، که این انجمنها نماینده بیش از دو میلیون حسابدار شاغل در حرفه‌های حسابداری عمومی، تدریس، حسابداری دولتی، صنعت و تجارت هستند. ■

۲۳ شرکت حسابداری بین‌المللی تلاشی همه جانبه را برای ایجاد استانداردهای کیفیت حسابداری جهانی آغاز کردند.

(نیویورک/ ۱۸ ژانویه ۲۰۰۱) - در این روز ۲۳ شرکت حسابداری بین‌المللی در لندن نشستی را برای تدوین استانداردهای کیفیت جهانی<sup>۱</sup> برگزار کردند. این استاندارد برای شرکتی تدوین خواهد شد که در عرصه حسابداری فراملی فعالیت می‌کنند. هدف آن است که از وجود رویه‌های حسابداری همساز و با کیفیت در سطح جهان، که به‌مثابه ابزارهایی برای حمایت از منافع سرمایه‌گذاران فرامرزی و دیگر تصمیم‌سازان اقتصادی و پایداری بازار مالی هستند، اطمینان به دست آید. این نشست با حمایت مالی فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک) تشکیل شد و شرکتی مزبور در مقام بخشی جدید از آیفک که با نام "نظرازمایی شرکتها"<sup>۲</sup> شناخته می‌شود، فعالیت می‌کنند.

تسوگوکی (آکی) فوجی‌نوما، صدر آیفک، گفت که "تاسیس نظرازمایی شرکتها گام مهم دیگری در اجرای طرح آیفک است. این نظرازمایی در سال گذشته برای تقویت نقش آن در مقام هیئتی استاندارد‌گذار، خودسامان بخش و نماینده جهانی خدمات حرفه‌ای حسابداری و سایر خدمات اطمینان‌بخشی مربوط، به رسمیت

شناخته شد."

وی همچنین افزود که "پای‌بندی اعضای نظرازمایی به تعهداتشان با وضع استانداردهای شیوه‌ی عمل حسابداری بین‌المللی افزایش خواهد یافت و قویاً منافع استفاده‌کنندگان خدمات حرفه را حفظ خواهد کرد."

جهانی شدن کسب و کار و تجارت آشکار ساخته است که استانداردهای ملی گزارشگری مالی و حسابداری به تنهایی بسنده نیست. تصمیم‌سازان می‌خواهند به آنها اطمینان داده شود که اطلاعات مالی که اساس تصمیمات آنها را تشکیل می‌دهد، در آنسوی مرزهای ملی نیز شفاف، همساز، جامع و قیاس‌پذیر است. شرکتی که عضو نظرازمایی شرکتها هستند، بواسطه پای‌بندی‌شان به استانداردهای کیفیت جهانی می‌توانند این اطمینان را برای استفاده‌کنندگان خود فراهم آورند.

عضویت در نظرازمایی شرکتها برای هر شرکتی که به حرفه‌ی حسابداری فراملی اشتغال دارد یا علاقه دارد در آینده مشغول شود، گشوده است، مشروط بر آن که:

- تبعیت از استانداردهای کیفیت جهانی را بپذیرند، و
- اجازه دهند که کارهای اطمینان‌بخش آنها به طور دوره‌ای از سوی دیگر شرکتها بازنگری کیفی شود. استاندارد کیفی جهانی با احتمال زیاد در برگیرنده‌ی موارد زیر است:

- داشتن سیاستهای حسابداری و روش‌شناسی خاص برای اجرای حسابداری فراملی در انطباق با استانداردهای بین‌المللی حسابداری،
- پیروی از آیین‌نامه‌ی اخلاقیات آیفک،
- برگزاری برنامه‌های آموزشی، به منظور

آنکه شرکا و تمام سطوح گروه‌های حسابداری در جریان آخرین پیشرفت‌های بین‌المللی در عرصه‌ی گزارشگری مالی قرار گیرند، و

□ استفاده از استانداردهای کنترل کیفی، و بازنگری منظم و مرتب کیفیت خدمات اطمینان‌بخش با نظارت بر رعایت سیاستهای حسابداری و روش‌شناسی شرکتها.

نظر آزمایی شرکتها تا هنگامی که آیفک و شرکتی عضو بر سر یک اساسنامه‌ی رسمی و رویه‌های عملیاتی به توافق دست یابند، در یک چارچوب موقتی عمل خواهد کرد. کار اساسی قبلاً انجام گرفته است و قصد بر آن است که در ماههای آینده وضعیت موقتی به وضعیت دائمی تبدیل شود.

دکتر کارل ارنست کنور<sup>۳</sup>، عضو هیئت اجرایی BDD در آلمان، که به سمت صدر نظر آزمایی موقتی شرکتها برگزیده شده است، گفت: "در نشست دیسروز، ما پیشرفت‌های زیادی درباره‌ی اندر یافت‌های اساسنامه‌ی و عملیاتی داشتیم، و شور و اشتیاقی زایدالوصف برای حرکت رو به جلو و تا حد ممکن سریع به چشم می‌خورد."

ایجاد نظرازمایی شرکتها تنها یک بخش از برنامه‌ی چهاربخشی برای بازسازی و تقویت آیفک است. دیگر جنبه‌های این برنامه عبارتند از:

□ معرفی برنامه‌ای برای بازبینی نحوه‌ی رعایت استانداردهای آیفک از سوی انجمن‌های عضو (۱۵۳ انجمن حرفه‌ای در ۱۱۳ کشور)،

□ تقویت فرایندها و افزودن به تعداد اعضای کمیته‌ی رویه‌های حسابداری

بین‌المللی، که مسئول وضع استانداردهای حسابرسی بین‌المللی است، و

□ ایجاد هیئت نظارت عمومی برای نظارت بر فعالیتهای آیفک و نظر آزمایشی شرکتها، که موثر بر منافع عمومی است.

برنامه‌ی تقویت آیفک، به نوبه‌ی خود، متناسب با ابتکار گسترده‌تری است که برای بهبود کیفیت گزارشگری مالی و حسابرسی در سراسر جهان و به لطف آیفد (نظرآزمایی بین‌المللی توسعه‌ی حسابداری) انجام می‌پذیرد. آیفد از اجتماع نمایندگان بیش از ۳۰ سازمان خصوصی و عمومی بین‌المللی، از جمله انجمنهای حرفه‌ای حسابداری، مقررات‌گذاران، استانداردها، بانکها و نمایندگیهای دولتی، دولتها و استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات تشکیل شده است. آیفد براساس یک "پسنداره" در ژوئن ۱۹۹۹ برای بهبود گزارشگری مالی و حسابرسی در مقیاس جهانی مطرح شد. دست‌اندرکاران آیفد در اولین نشست خود، که در اکتبر سال ۱۹۹۹ برگزار شد، بر این ابتکار مهر تایید زدند.

ریچارد فایندلتر، شریک ارشد در ارنست‌اند‌یانگ، که از دست‌اندرکاران نشست نظرآزمایی شرکتها بود و نماینده‌ی شرکتش در آیفد است، گفت "پس از ۱۸ ماه اتفاق نظر و طرحریزی سرانجام "پسنداره‌ی" آیفد دارد صورت واقعی به خود می‌گیرد. توافق برای حرکت رو به جلو درباره‌ی نظر آزمایشی شرکتها، یکی از مهمترین امور است. سال آینده، شاهد پیشرفتهای مهمتری خواهیم بود. موفقیت در گروهی پای‌بندی تمام اعضای آیفد است."

آیفک یک سازمان جهانی در عرصه حرفه حسابداری است. رسالت آیفک توسعه و ارتقای حرفه است تا از این طریق

حرفه را قادر سازد خدماتی منطبق با کیفیت بالا در جهت منافع عمومی ارائه کند. در حال حاضر اعضای آیفک مشتمل بر ۱۵۳ انجمن حسابداری حرفه‌ای از ۱۱۳ کشور است، که این انجمنها نماینده بیش از دو میلیون حسابداری شاغل در حرفه‌های حسابداری عمومی، تدریس، حسابداری دولتی، صنعت و تجارت هستند. ■

پی‌نوشت

- 1- Accountability
- 2- International Accounting Standards Committee
- 3- Global Quality Standards
- 4- Forum of Firms
- 5- Karl Ernst Knerr
- 6- Richard Find later

آی‌پک، گزارش حسابرسان را تغییر می‌دهد (نویسریورک / ۳۰ مارس، ۲۰۰۱). فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک) تغییراتی را برای اصلاح استانداردهای مربوط به گزارش حسابرسان پیشنهاد کرده است. براساس این پیشنهادات، حسابرسان ملزم است که به وضوح از چارچوب گزارشدهی مالی که بر مبنای آن صورتهای مالی تهیه شده است، نام ببرند. این تغییرات را کمیته‌ی رویه‌های حسابرسانی بین‌المللی (IPAC) آیفک برای اصلاح استانداردهای حسابرسانی بین‌المللی (IAS) شماره‌ی ۷۰۰، در گزارش حسابرسان درباره‌ی صورتهای مالی توصیه کرده است. از رهگذر این تغییرات استفاده‌کنندگان می‌توانند بافتی را که بر اساس آن عقیده‌ی حسابرسان اظهار شده است دریابند.

دیتز مرتین، صدر آی‌پک اظهار کرد که "جهانی شدن بازارها این معنی را می‌رساند که صورتهای مالی بیش و پیش از گذشته

بوسیله‌ی سرمایه‌گذاران و تحلیلگران خارجی به کار برده می‌شود، از این رو ضرورت دارد که بوضوح به نام چارچوبهای حسابداری و حسابرسی خاص اشاره شود."

تغییرات استانداردهای مذکور برای کارهای حسابرسی صورتهای مالی لازم‌الاجرا خواهد شد که دوره‌های مختوم به ۳۰ سپتامبر ۲۰۰۲ یا پس از آن را پوشش می‌دهند.

پیش‌نویس نظرخواهی مربوط را می‌توان از وب‌سایت آیفک ([www.ifac.org](http://www.ifac.org)) بدست آورد. اظهارنظرها را باید تا ۳۱ می‌سال ۲۰۰۱ ارسال کرد. آنها را می‌توان یا با Fax(+1-212-286-9570) برای مدیر فنی آیفک فرستاد یا به آدرس [Edcommen's@ifac.org](mailto:Edcommen's@ifac.org) ای‌میل زد. از آنجا که تمام اظهارنظرها بررسی می‌شود، لذا آی‌پک به‌ویژه علاقه دارد که پاسخ سه پرسش را بداند: ۱- آیا تاریخ پیشنهادی باعث بروز مشکلاتی خواهد شد؟ ۲- آیا برای ترجمه‌ی اصطلاحات جدید به زبانهای دیگر، مشکلاتی بروز خواهد کرد؟ و ۳- آیا ابهامی در بندهای اصلاح شده وجود دارد؟

آیفک یک سازمان جهانی در عرصه حرفه حسابداری است. رسالت آیفک توسعه و ارتقای حرفه است تا از این طریق حرفه را قادر سازد خدماتی منطبق با کیفیت بالا در جهت منافع عمومی ارائه کند. در حال حاضر اعضای آیفک مشتمل بر ۱۵۳ انجمن حسابداری حرفه‌ای از ۱۱۳ کشور است، که این انجمنها نماینده بیش از دو میلیون حسابداری شاغل در حرفه‌های حسابداری عمومی، تدریس، حسابداری دولتی، صنعت و تجارت هستند. ■

## خبرنامه کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی

IASC استانداردهای کشاورزی را منتشر کرد  
کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASC) در روز ۲۲ فوریه سال ۲۰۰۱ استانداردهای حسابداری بین‌المللی ۴۱، "کشاورزی"، را منتشر کرد. استانداردهای حسابداری بین‌المللی ۴۱ رفتار حسابداری، نحوه‌ی ارائه صورتهای مالی و افشاگریهای مربوط به فعالیتهای کشاورزی را تجویز می‌کند. گفتنی است که در هیچ یک از استانداردهای حسابداری بین‌المللی به این موضوع پرداخته نشده است. فعالیت کشاورزی عبارت است از مدیریت دگرذیسی زیست‌شناختی<sup>۱</sup> جانوران یا گیاهان زنده (داراییهای زیست‌شناختی<sup>۲</sup>) به منظور فروش فرآورده‌های کشاورزی یا داراییهای زیست‌شناختی مازاد.

به موجب استانداردهای حسابداری بین‌المللی ۴۱ چنانچه نتوان در بازشناسی اولیه ارزش منصفانه داراییهای زیست‌شناسی را با اتکا در اندازه گرفت آنگاه باید داراییهای زیست‌شناختی را از زمان بازشناسی اولیه تا زمان استحصال به ارزش منصفانه‌ی پس از کسر بهاگان برآورده شده در نقطه‌ی فروش اندازه گرفت. هرگونه تغییر در تفاوت ارزش منصفانه و بهاگان برآورده شده در نقطه‌ی فروش را باید در سود یا زیان خالص دوره‌ای که تغییر رخ می‌دهد، گنجانید.

استاندهای حسابداری بین‌المللی ۴۱ به آمایش<sup>۳</sup> فرآورده‌ی کشاورزی پس از استحصال، مثلاً آمایش انگور به افشره برای

فروش، نمی‌پردازد. این گونه آمایشها در دامنه‌ی استانداردهای حسابداری بین‌المللی ۲، انبارگان<sup>۴</sup>، قرار دارد.

فرض بر این است که ارزش منصفانه‌ی داراییهای زیست‌شناختی را می‌توان با اتکا اندازه گرفت. مع‌الوصف، این فرض تنها در صورتی رد می‌شود که در بازشناسی اولیه یک دارایی زیست‌شناختی، قیمت‌ها یا ارزشهای معین بازار در دسترس نباشند یا برآوردهای بدیل ارزش منصفانه را نتوان با اتکا رقم زد.

در چنین مواردی، استانداردهای حسابداری بین‌المللی ۴۱ به بنگاهها اجازه می‌دهد تا دارایی زیست‌شناختی را به بهایش پس از کسر هرگونه استهلاک انباشته و زیانهای انباشته‌ی افت ارزش اندازه بگیرند. به مجرد این که ارزش منصفانه‌ی داراییهای زیست‌شناختی را بتوان با اتکا اندازه گرفت، بنگاه باید آن را به ارزش منصفانه پس از کسر بهاگان برآوردی در نقطه‌ی فروش اندازه بگیرد. در تمام موارد، بنگاهها باید فرآورده‌های کشاورزی را به ارزش منصفانه‌شان پس از کسر بهاگان برآورد شده در نقطه‌ی فروش اندازه بگیرند.

ریاض میهولار<sup>۵</sup>، صدر کمیته‌ی کشاورزی IASC، گفت: "هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی به این نتیجه رسیده است که چون ماهیت و ویژگیهای فعالیتهای کشاورزی منحصر به فرد است بنابراین در این استاندارد باید مدل ارزش منصفانه برای اندازه‌گیری داراییهای

زیست‌شناختی الزامی شود. یکی از ویژگیهای منحصر به فرد فعالیت کشاورزی، مدیریت دگرذیسی زیست‌شناختی است. بنگاههایی که به فعالیت کشاورزی می‌پردازند باید در صورتهای مالی‌شان اثرات دگرذیسی زیست‌شناختی را از طریق بازنمایی تسخیرات در ارزش منصفانه‌ی داراییهای زیست‌شناختی، بازتاب دهند. تحت مدل حسابداری بهای مبتنی بر معاملات<sup>۶</sup>، اثرات دگرذیسی زیست‌شناختی بازتابانده نمی‌شود، زیرا که زم‌انبندی الگوهای دگرذیسی زیست‌شناختی اغلب تفاوتی قابل ملاحظه با الگوهای وقوع بها دارد."

ریاض میهولار افزود: "با وجود این، هیات همچنین نتیجه‌گیری کرد که ارزش منصفانه‌ی بعضی از داراییهای زیست‌شناسی را نمی‌توان با اتکا اندازه گرفت. بعضی از کسانی که درباره‌ی پیش‌نویس نظرخواهی این استاندارد (پیش‌نویس نظرخواهی ۶۵) اظهارنظر کردند نگرانی خود را درباره‌ی اتکاپذیری ارزش منصفانه‌ی بعضی از داراییهای زیست‌شناختی ابراز کردند. آنها حجت آوردند که برای بعضی از داراییهای زیست‌شناختی بازار فعال وجود ندارد، بویژه برای آن دسته از داراییهای زیست‌شناختی که دوره‌ی رشدشان طولانی است. آنها همچنین حجت آوردند که ارزش فعلی جریانهای نقدی خالص به دلیل استفاده از مفروضات ذهنی اغلب سنجهای اتکاناپذیر از ارزش



منصفانه به دست می‌دهد. بنابراین، هیات تصمیم گرفت در استاندهی نهایی قید "انتظار اتکا پذیر" را برای مواردی که قیمت‌ها یا ارزشهای معین بازار در دسترس نیست و برآورده‌های بدیل ارزش منصفانه با اتکا رقم نمی‌خورد، بگنجانند."

این استاندهی برای صورتهای مالی سالانه‌ای که تاریخ اول ژانویه سال ۲۰۰۳ یا پس از آن را بر خود خواهند داشت، کاربردپذیر است. کاربست زود هنگام آن نیز توصیه می‌شود.

استاندهی حسابداران بین‌المللی ۴۱، کشاورزی، (ISBN شماره ۹۴۳ ۰۹۰۵۶۲۵) را می‌توان مستقیماً از دایره‌ی انتشارات IASC به قیمت ۱۵ پوند (۲۳ دلار) به دست آورد، آدرس: بریتانیای کبیر، لندن EC4 A2Dy، خیابان فلیت، شماره ۱۶۶، تلفن: ۵۹۲۷ - ۷۴۲۷ (۰۲۰)۴۴، دورنما: ۰۵۶۲ - ۷۳۵۳ (۰۲۰)۴۴، ای‌میل: [publications@iasc.org.uk](mailto:publications@iasc.org.uk)، وب سایت <http://www.iasc.org.uk> اینترنت: <http://www.iasc.org.uk>

گروه ۴ به‌علاوه‌ی یک (G4+1) به همگرایی استاندهای حسابداری نظر دارد گروه استانده‌گذاری حسابداری ۴ به‌علاوه‌ی یک در روزهای ۱۱ تا ۱۳ اکتبر سال ۲۰۰۰ در سیدنی استرالیا تشکیل جلسه داد. در میان عناوین بحثها نیز دو طرح مربوط به همگرایی - طرح همگرایی چارچوبهای حسابداری اعضا و طرح همگرایی استاندهای حسابداری کلیدی اعضا - به بحث گذاشته شد.

این گروه همچنین درباره‌ی پیشرفت طرح مقایسه‌ی چارچوبهای مفهومی گروه، از جمله طرح مقایسه با چارچوب مفهومی IASC، بحث کرد. آنها درباره‌ی همانندی‌ها و تفاوت‌های بین چارچوبهای مفهومی<sup>۷</sup>

بویژه در زمینه‌های اهداف گزارشگری مالی و تعاریف عناصر صورتهای مالی (برای مثال، داراییها و بدهیها) و معیارهای بازشناسی‌شان بحث کردند. آنها توافق کردند که در نشست بعدی‌شان با دقت بیشتری به تفاوت‌های خاص میان تعاریف عناصر و معیارهای بازشناسی بپردازند.

اعضای گروه همچنین درباره‌ی طرح‌های در دست اقدام زیر بحث و مذاکره کردند:

- میانی جدید اندازه‌گیری
- بدیل‌های اندازه‌گیری برای اقلام غیرمالی
- داراییهای نامشهود
- بازشناسی بدهیها
- افزارهای مالی
- مسائل بازشناسی درآمد
- نشست بعدی گروه چهار به‌علاوه‌ی یک در روزهای ۳۰ ژانویه تا ۱ فوریه سال ۲۰۰۱ برگزار شد و در جریان آن درباره‌ی موضوعات زیر گفتگو شد:
- میانی جدید اندازه‌گیری
- همگرایی استاندهای حسابداری
- بازشناسی بدهیها
- بدیل‌های اندازه‌گیری برای اقلام غیرمالی
- داراییهای نامشهود
- مسائل اندازه‌گیری درآمد
- روزآمد کردن طرح‌های اجاره‌ها، ترکیبهای تجاری، و پرداختهای مشارکت بنیاد.

اجرای استاندهای حسابداری بین‌المللی در اروپای جنوب‌شرقی

"چهارمین نشست گروه کاری سازمان همکاری توسعه‌ی حسابداری اروپای جنوب‌شرقی (SEEPAD) در دسامبر سال ۲۰۰۰ در ساریو برگزار شد. اگر چه بعضی از دست‌اندرکاران نتوانستند به دلیل شرایط آب و هوایی نامساعد در نشست حضور به

هم رسانند، با وجود این دست‌اندرکاران SEEPAD توانستند بر سر مجموعه‌ای از "توصیه‌های عام" درباره‌ی اجرای استاندهای حسابداری بین‌المللی در اروپای جنوب شرقی به توافق دست یابند. افزون بر این در نشست مذکور توافق شد که دست‌اندرکاران SEEPAD تلاش کنند تا استاندهای حسابداری بین‌المللی را بپذیرند.

دست‌اندرکاران SEEPAD باید نسبت به فرایند اجرای استاندهای حسابداری بین‌المللی واقع‌گرا باشند و باید دریابند که منافع و نیازهای بنگاههای بزرگ با منافع و نیازهای بنگاههای کوچک و متوسط متفاوت است. آنها همچنین باید دریابند که تغییرات لازم برای اجرای استاندهای حسابداری بین‌المللی نیاز به صرف زمان دارد، و لازم است ابتدا ظرفیت اجرایی لازم ایجاد شود.

تربیت و آموزش برای اجرای استاندهای حسابداری بین‌المللی بسیار مهم است، زیرا مبادی نهفته در آنها با مبادی استاندهایی که قبلاً از سوی دست‌اندرکاران SEEPAD به کار می‌رفت متفاوت است. اجرای برنامه‌های تربیتی و آموزشی در خور و شایسته نیز امری ضروری است.

همچنین اعضای گروه توافق کردند که حسابرسی صورتهای مالی‌ای که بر مبنای استاندهای حسابداری بین‌المللی تهیه می‌شود بر طبق استاندهای بین‌المللی حسابرسی انجام پذیرد.

پی‌نوشت

- 1- biological transformation
- 2- biological assets
- 3- processing
- 4- inventory
- 5- Reyaz Mihular
- 6- transaction based-historical accounting cost
- 7- conceptual framework ■

### موسسه حسابرسی آزمودگان

#### حسابداران مستقل:

- مهرداد آل علی
- فرهاد فرزاد

سایر خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری

تلفن: ۴۱-۸۷۵۷۳۴۰

فاکس: ۸۷۳۰۵۴۳

نشانی: خیابان پاکستان - کوچه هشتم

شماره ۱۹ - طبقه سوم

صندوق پستی: ۱۴۳۳۵-۷۹۷

### موسسه حسابرسی آزمون

#### حسابداران مستقل

- فریدون کشانی
- فرامرز شایگان

سایر خدمات: طراحی سیستم، نرم افزار و مشاوره مالی و مالیاتی

تلفن: ۸۰۰۰۸۷۱

فاکس: ۸۰۱۲۳۱۵

نشانی: کارگر شمالی، ۴۴۶، طبقه دوم

صندوق پستی: ۱۴۳۹۵/۷۱۶

Email: keshani@systemgroup.net

### موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

#### اصول پایه

#### حسابداران مستقل:

- ابراهیم موسوی
- حسن صالح آبادی

سایر خدمات: سیستمهای مالی و مدیریت، مشاوره مالیاتی، مشاوره مالی، خدمات مالی

تلفن: ۸۷ و ۸۸۳۴۲۸۶

فاکس: ۸۸۲۵۳۱۵

نشانی: خیابان قائم مقام فرراهانی -

کوچه ۲۴ پلاک ۲۹

### موسسه حسابرسی آزمون سامانه

#### حسابداران مستقل:

- عبدالرضا (فرهاد) نوربخش
- علی اصغر نجفی مهری
- حسین قاسمی روچی

تلفن: ۷۵۳۷۹۴۴-۸۳۸۷۵۴

فاکس: ۷۵۲۷۴۵۸

نشانی: خیابان بهار شیراز تقاطع سهروردی جسنوبی شماره ۹۷ صندوق پستی:

۱۵۷۴۵/۱۴۹

میدان هفت تیر - خیابان شهید مفتاح شمالی - خیابان نوری اسفندیاری طبقه سوم پلاک ۳۸

#### امین نفت

#### شرکت خدمات مدیریت

(سهامی خاص)

#### حسابدار مستقل:

- امین محبوبی

سایر خدمات:

● اداره امور سرمایه گذاری و سبد سهام

● ارزیابی سهام

● مشاوره مالی و اقتصادی

تلفن: ۶۴۰۴۳۴۴-۶۴۹۷۸۰۱

فاکس: ۶۴۹۴۸۹۵

نشانی: تهران ۱۵۹۳۶ - خیابان طالقانی

شماره ۷۸

Email: Aminnaft@caspiant.com

### انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶

۸۹۰۵۹۲۰

فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

http://www.iranianica.com

Email: info@iranianica.com

#### ایران مشهود



### موسسه حسابرسی و خدمات مالی و مدیریت

#### حسابداران مستقل:

- محمدرضا گلچین پور
- علیرضا عطوفی
- سیدعباس اسمعیل زاده پاکدامن

سایر خدمات: طراحی سیستم، ارزیابی سهام، مشاوره مالی و مدیریت و خدمات حسابداری

تلفن: ۴-۶۴۳۵۳۲۲۳

فاکس: ۹۲۱۰۴۸

نشانی: بلوار کشاورز ابتدای جمالزاده شمالی

بن بست سرو پلاک ۳۲۰ طبقه سوم

کدپستی ۱۴۱۹۶

صندوق پستی: ۱۴۱۵۵-۴۸۹۹

#### فهرست

۱- آزمودگان

۴- آزمون

۵- آزمون سامانه

۲- اصول پایه

۶- امین نفت

۳- ایران مشهود

۷- به روز آوران

۸- بهراد مثنار

۹- بیات رایان

۱۰- بیداران

۱۱- پارس

۱۲- پژوهندگان مستقل حساب

۱۴- تدبیر نظام گستر

۱۵- تدوینکو

۱۳- تفسیر

۱۷- چکاد حساب اندیشان

۱۶- حسام

۱۸- خیره

۱۹- دش و همکاران

۲۰- دل آرام

۲۱- دیلمی پور و همکاران

۲۲- رایمنند

۲۳- رهیافت حساب تهران

۲۴- سپاهان تراز

۲۵- شاهدان

۲۶- شراکت

۲۷- شوقیان و همکاران

۲۹- طوس

۲۸- فردا بیدید

۳۰- کاربرد ارقام

۳۱- کاربرد بهره وری

۳۴- مجزبان پویا

۳۳- مختار و همکاران

۳۲- ممیز

۳۵- همیار حساب



شرکت تدبیر نظام گستر  
وابسته به سرمایه گذاری نیرو (سهامی خاص)

حسابدار مستقل:  
● محمدرضا آرون

تلفن: ۰۹ و ۸۷۹۸۲۴۸  
فاکس: ۸۷۹۸۱۲۴

Email: Tn.Gostar@moe.or.Ir



موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

حسابداران مستقل:  
● عباس اسرارحقیقی  
● یدالله امیدواری

تلفن: ۸۸۲۹۷۶۱ - ۸۸۳۵۲۰۷  
فاکس: ۸۸۳۱۶۸۱  
نشانی: شمال میدان هفتم تیر، خیابان زیرک زاده، شماره ۲۲



موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

بهروز آوران

حسابدار مستقل:  
● حمید طباطبائی زاده فشارکی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حسابها و خدمات حسابداری

تلفن: ۸۲۱۹۰۹۹  
فاکس: ۸۲۳۷۶۷۹  
صندوق پستی: ۱۴۵۱۵/۱۱۹۴

موسسه خدمات حسابداری

و حسابرسی تدوینکو

حسابداران مستقل:  
● احمد ثابت مظفری  
● ابوالقاسم فخاریان  
● جمشید فراروی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی و طراحی سیستم

تلفن: ۸۷۸۲۰۹۶ - ۸  
فاکس: ۸۸۸۶۱۵۰

نشانی: خیابان ولیعصر، پائین تر از میدان ونک، پلاک ۱/۱۲۷۹

صندوق پستی: ۱۹۳۹۵/۳۱۴۹  
Email: tadvinco@www.dci.co.ir

موسسه حسابرسی پارس

حسابدار مستقل:  
● سید داود علوی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، طرح و تدوین نظامهای مالی، خدمات حسابداری

تلفن: ۳ - ۸۹۶۸۵۳۲  
فاکس: ۸۹۶۲۴۹۳  
نشانی: تهران بلوار کشاورز، شماره ۲۱۲ طبقه اول  
صندوق پستی: ۱۴۱۵۵-۴۱۳۵

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

بهراد مشار

حسابداران مستقل:  
● مهربان پروز  
● فریده شیرازی  
● بهروز ابراهیمی

سایر خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری

تلفن: ۹ - ۸۷۵۲۷۴۷  
فاکس: ۸۷۵۲۷۴۷

نشانی: خیابان دکتر بهشتی بین تقاطع سهروردی و مینوا، پلاک ۱۷۴، طبقه سوم کدپستی ۱۵۷۷۹  
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۵۵۵۱  
Email: Behrad@systemgroup.net

موسسه حسابرسی و خدمات مالی

پژوهندگان مستقل حساب

حسابدار مستقل:  
● هوشنگ منوچهری

تلفن: ۸۹۰۲۹۹۹  
فاکس: ۸۹۰۹۱۴۴  
نشانی: تهران خیابان استاد نجات الهی (ویلا) خیابان اراک - پلاک ۶۲ طبقه دوم واحد شماره ۴

موسسه حسابرسی بیات رایان

حسابداران مستقل:

● منوچهر بیات  
● ابوالقاسم مرآتی  
● عبدالحسین رهبری  
● علیرضا جم

سایر خدمات: طراحی سیستم (نرم افزار)، مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری

تلفن: ۸۸۲۶۶۸۴  
فاکس: ۸۳۰۷۹۲۸  
فاکس: ۸۳۰۷۹۲۷

نشانی: خیابان کریمخان زند - ایرانشهر شمالی - شماره ۲۲۷ ط ۲

Email: bayatrayan@neda.net

موسسه حسابرسی و خدمات

مدیریت پتروشیمی

حسام

حسابداران مستقل:

● رضا مستاجران  
● غلامحسین دوانی  
● علی امانی

سایر خدمات: خدمات مالی - مالیاتی و مدیریت، ارزیابی سهام، طراحی سیستم های اطلاعات مدیریت

تلفن: ۸۸۴۵۴۴۶ - ۸۸۴۵۴۴۳  
فاکس: ۸۸۴۵۴۴۵

نشانی: خیابان کریمخان زند، ساختمان ۵۴، شماره ۱۷

صندوق پستی: ۱۵۷۴۵-۹۴۷  
Email: Hessam-aud@apadana.com

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

تفسیر

حسابدار مستقل:  
● حمزه پاک نیا

تلفن: ۹۸۸۸۰۲ - ۶۵۰۵۳۸۳  
فاکس: ۶۵۰۵۳۸۳  
نشانی: خیابان ستارخان - انتهای خیابان نهم دریا، نو پلاک ۷۵ طبقه اول  
صندوق پستی: ۱۴۵۶۵/۳۳۳

## موسسه حسابرسی و خدمات مالی

## چکاد حساب‌اندیشان

## حسابدار مستقل:

● مهران ریحانی

تلفن: ۲۰۶۴۲۹۰

تلفن همراه: ۰۹۱۱۲۰۰۷۹۶۹

نشانی: تهران - خیابان جهان‌آرا - خیابان

۲۹ پسلاک ۳۹ طبقه همکف

صندوق پستی: ۱۴۳۹۵-۱۵۹

## موسسه حسابرسی خبره

## حسابداران مستقل:

● داود خمارلو

● نعمت‌اله علیخانی راد

● سیاوش سهیلی

سایر خدمات: طراحی سیستم - مشاوره امور مالی

تلفن: ۸۸۰۴۵۱۹-۲۱-۸۹۰۲۳۱۶

فاکس: ۸۹۰۲۳۴۰

نشانی: خیابان ولیعصر - کوی پزشکیپور

(شمال فروشگاه قدس) شماره ۲۳

کدپستی ۱۵۹۴۸



## موسسه حسابرسی

## دش و همکاران

## حسابداران مستقل:

● بهروز دارش

● سید حسین عربزاده

● میلتن ایوان کریمیان

سایر خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات مالی

تلفن: ۹۳۱۲۵۱-۹۳۱۴۳۹

فاکس: ۶۴۲۹۹۷۱

نشانی: تهران - خیابان جمالزاده شمالی

بالتر از بلوار کشاورز روبروی بانک

ملی شماره ۲۵۳

صندوق پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷

## موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

## دل آرام

## حسابدار مستقل:

● محمد دل آرام

سایر خدمات: مشاوره مالی، مدیریت، مالیاتی، خدمات مالی و

اصلاح حساب

تلفن و فاکس: ۸۸۰۸۴۳۹ و ۸۹۰۳۴۹۶

نشانی: تهران، میدان جهاد (دکتر فاطمی)،

خیابان کامران، پلاک ۱۷/۱،

واحد ۱ کدپستی ۱۴۱۵۸

## موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

## دیلمی پور و همکاران

## حسابدار مستقل

● مصطفی دیلمی پور

سایر خدمات مشاوره مالی و مالیاتی، طرح و اجرای سیستمهای

مکانیزه مالی و اداری،

مشاوره سرمایه‌گذاری و

ارزیابی سهام

تلفن: ۲۰۴۶۹۶۱-۲۰۴۹۴۹۷

فاکس: ۲۰۱۷۵۰۲

نشانی: بزرگراه آفریقا، شماره ۳۳

مجتمع اداری الهیه - واحد ۶۰۶

کدپستی ۱۹۶۶۷ تهران

Email: mossi@tavana.net

## رایمند (شرکت سهامی خاص)

## حسابداران مستقل

● عباسعلی دهدشتی نژاد

● فریبرز امین

● همایون مشیرزاده

سایر خدمات مشاوره مالی و مالیاتی طرح و تدوین سیستمهای

مالی، خدمات حسابداری

تلفن: ۸۹۰۹۷۱۸

فاکس: ۸۹۰۳۴۹۶

نشانی: خیابان زرتشت - شماره ۳۲

تهران ۱۴۱۵۸

Email: Rymand78@dpir.com

## موسسه حسابرسی رهیافت حساب

## تهران

## حسابداران مستقل:

● عبدالجواد اسلامی

● فریدون ایزدینا

● محمدحسین توکلی

● محمدحسن زرین فکر

● هوشنگ غیبی

سایر خدمات: حسابرسی و ارائه خدمات مالی و سیستم

تلفن: ۸۹۷۷۶۷۲

فاکس: ۸۹۷۷۶۷۱

نشانی: تهران خیابان سیدجمال‌الدین اسدآبادی

خیابان چهارم پلاک ۵

Email: rahyafteh@yahoo.com

## شرکت حسابرسی و خدمات

## مدیریت سپاهان تراز (سهامی خاص)

## حسابدار مستقل:

● امیرحسین ابطی نائینی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری

تلفن و فاکس: ۶۸۷۶۰۰ (۰۳۱)

نشانی: اصفهان، میدان آزادی، ابتدای

خیابان آزادگان، جنب بانک مسکن

شعبه سعادت‌آباد، شماره ۹، طبقه دوم

صندوق پستی: ۸۱۶۴۵/۷۳۴

## موسسه حسابرسی شاهدان

## حسابدار مستقل:

● منصور شمس‌احمدی

تلفن و فاکس: ۸۳۰۹۱۰۰

نشانی: خردمند شمالی شماره ۱۳۵ طبقه

سوم

Email: Mansour sa@systemgroup.net

۲۶

### موسسه حسابرسی شراکت

حسابداران مستقل:

- سیروس گوهری
- مجیدکشورپژوه لنگرودی

سایر خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری

تلفن: ۸۷۱۷۹۴۷ - ۸۷۴۵۳۴۹  
فاکس: ۸۷۵۹۰۹۴

نشانی: خیابان قائم مقام نراهانی بعد از تهران کلینیک، ساختمان ۲۱۶ - طبقه چهارم، واحد ۳۵ صندوق پستی: ۱۵۸۷۵ - ۶۶۶۶

۲۷

### موسسه حسابرسی شوقیان و همکاران

حسابدار مستقل:

- محمد شوقیان

سایر خدمات: طراحی سیستم (بهمراه نرم افزار مالی)، مشاوره مالی و مدیریت و خدمات حسابداری

تلفن: ۸۸۰۴۹۴۱ و ۲  
فاکس: ۸۸۰۴۹۴۰

نشانی: تهران، خیابان ولیعصر، بالاتر از فروشگاه قدس نرسیده به خیابان فاطمی، خیابان شهید حمیدصدر پلاک ۳۸ طبقه سوم آپارتمان شماره ۱۰

۲۸

### موسسه حسابرسی و مشاوره

فردا پدید

حسابدار مستقل:

- حمیدرضا ارجمندی

سایر خدمات: حسابرسی عملیاتی (عملکرد مدیریت)، خدمات حسابداری، طراحی سیستم و مشاوره مدیریت

تلفن: ۸۸۹۰۱۲۰  
فاکس: ۸۸۰۶۰۶۵

نشانی: میدان جهاد (دکتر فاطمی)، خیابان کامران، پلاک ۱۷/۱، طبقه سوم، واحد هفتم کدپستی ۱۴۱۵۸۹۵۳۹۸ صندوق پستی: ۱۴۱۵۵ - ۵۵۴۴

E-Mail: fardapadid@email.com

E-Mail: arjmandi@iranian ica.com

۲۹

### موسسه حسابرسی طوس

حسابداران مستقل:

- محمدعلی شعبانی سبزه میدانی
- علی دهدشتی

تلفن: ۶۷۰۴۴۲۵

فاکس: ۲۸۰۰۳۹۳

نشانی: خیابان انقلاب - چهارراه کالج خیابان خارک - پلاک ۱۲ - طبقه ۲

۳۰

### موسسه حسابرسی کاربرد ارقام

حسابدار مستقل:

- رضا معظمی

تلفن: ۸۹۰۰۸۱۲ - ۸۸۹۹۸۰۴

فاکس: ۸۹۰۰۸۱۲

نشانی: خیابان ولیعصر بین زرتشت و دکتر فاطمی شماره ۷۴۸ ساختمان زندگی طبقه چهارم شماره ۱۷ صندوق پستی: ۱۳۱۴۵ - ۱۶۱۳

۳۱

### موسسه حسابرسی کاربرد بزرگ بهروش

حسابدار مستقل:

- منصور میرزاخانی

تلفن: ۰۳۱ - ۶۱۵۴۷۴

نشانی: اصفهان - خیابان آبدانا دوم

کوی الفت، بن بست مهر شماره ۲۹

طبقه دوم

اصفهان - صندوق پستی ۳۴۴ - ۸۱۶۵۵

۳۲

### موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

ممیز

حسابداران مستقل:

- محمد نبی داهی
- حسین سیادت خو (موشانی)

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حساب، سیستم، خدمات حسابداری

تلفن: ۸۸۰۱۹۰۴

فاکس: ۸۸۰۲۷۵۵

نشانی: میدان ولیعصر - اول بلوار کشاورز شماره ۳۵ - طبقه دوم - کدپستی ۱۳۳۱۵

۳۳

### موسسه حسابرسی مختار و همکاران

عضو گروه بین المللی Moores Rowland International

حسابداران مستقل:

- نصرالله مختار
- بهرام غیایی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، طرح و تدوین سیستمهای مالی، خدمات حسابداری

تلفن: ۸۹۰۹۷۱۸

فاکس: ۸۹۰۳۴۹۶

نشانی: خیابان زرتشت - شماره ۳۲ تهران ۱۴۱۵۸

Email: Rymand78@dpir.com

۳۴

### موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

مُجربان پویا

حسابداران مستقل:

- اکبر وقارکاشانی
- علی اصغر خلفی

سایر خدمات: طراحی سیستمهای مدیریت، مشاوره مدیریت، خدمات حسابداری مالیاتی و بیمه

تلفکس: ۴۴۱۹۶۶۰

نشانی دفتر مرکزی: تهران خیابان جنت آباد - خیابان هشتم غربی پلاک ۱۰۰

تلفکس: ۰۳۱۱ - ۷۵۱۹۶۲

نشانی دفتر اصفهان: خیابان وحید - نرسیده به فلکه ارتش - ابتدای کوچه فرح انگیز پ ۳

۳۵



همیار حساب

### موسسه حسابرسی و خدمات مالی

حسابداران مستقل:

- نریمان شریانی
- مسعود مبارک
- محمدتقی سلیمان نیا

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حسابها و خدمات حسابداری

تلفن: ۸۰۶۳۲۷۴

فاکس: ۸۰۶۳۲۷۵

نشانی: خیابان سید جمال الدین اسدآبادی نبش خیابان ۳۷ ساختمان شماره ۳۵۵ طبقه اول

صندوق پستی: ۱۴۱۵۵ - ۱۶۴۳





## فراخوان مقاله

انجمن حسابداران خبره ایران در نظر دارد در پاییز سال ۱۳۸۰ سمیناری تخصصی با عنوان "کنترل و مدیریت" را در تهران برگزار کند.

موضوعات محوری این سمینار عبارتند از:

- دیدگاههای نوین در ارتباط با کنترلهای داخلی
- ضرورت و سودمندی برقراری سیستمهای کنترل داخلی
- حسابرسان و سیستم کنترل داخلی
- استفاده از گزارشهای کنترل داخلی در بهبود برنامه ریزی و عملکرد بنگاه
- کنترلهای داخلی و کارآئی بنگاه
- جایگاه سیستمهای کنترل داخلی در بنگاههای ایران
- سازمان و روشها و کنترلهای داخلی

از کلیه استادان دانشگاه، دانشجویان و اعضای انجمن که علاقه مند به ارائه مقاله در سمینار مذکور هستند تقاضا دارد خلاصه مقاله خود را حداکثر تا ۱۳۸۰/۵/۳۰ به دبیرخانه انجمن ارسال کنند. به بهترین مقالات انتخاب شده علاوه بر ارائه در سمینار و چاپ در مجله حسابدار، جایزه مناسبی اهدا خواهد شد.

نشانی دبیر خانه : تهران - خیابان استاد نجات الهی - شماره ۱۵۲

تلفن ۸۹۰۲۹۲۶ فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

## فراخوان

انجمن حسابداران خبره ایران در راستای مأموریت خود در نظر دارد ششمین سمینار سراسری حسابداری را با همکاری یکی از مراکز دانشگاهی در پاییز ۱۳۸۱ برگزار کند. از کلیه اعضای انجمن و علاقه مندان به حرفه حسابداری خواهشمند است نظرات و پیشنهادات خود را در ارتباط با موضوع محوری سمینار به دفتر مجله حسابدار ارسال نمایند. برای بهترین پیشنهاد هدیه مناسبی در نظر گرفته شده است.

نشانی دفتر مجله : خیابان استاد نجات الهی، شماره ۱۵۲

## علم حسابداری، زبان علم و "مرزواژه‌ها"

"می‌توان زبان را همچون شهری قدیمی تصور کرد: مجموعه‌ای پریپیچ و خم، شکل یافته از گذر راه‌ها، میدانها خانه‌های قدیمی و نو، خانه‌هایی که بخشهایی از آنها در دوره‌های مختلف ساخته شده است، و این همه در محاصره‌ی شهرک‌هایی تازه‌ساز با خیابانهای مستقیم و خانه‌های هم‌شکل."

ویتگنشتاین

نظریه‌ها (نگره‌ها) و فرضیه‌ها می‌پردازد و کارورز در کارگاه عمل، دست‌آوردهای علمی را به اجرا می‌گذارد و تجربه می‌اندوزد. در این نوشتار به جای بحث درباره‌ی ویژگیهای تعریف‌کننده‌ی علم حسابداری که به لحاظ منطقی هر یک به‌طور جداگانه شرط لازم و درکنار هم شرط کافی برای تعریف آن هستند، به معیارهای علمی<sup>۱</sup> پرداخته می‌شود. استرلینگ، اندازه‌پذیری<sup>۲</sup> پدیدارها را به‌عنوان معیار علمی معرفی می‌کند و نتیجه می‌گیرد که اندازه‌های حسابداری از عینیت کمی برخوردارند<sup>۳</sup>، بعضی دیگر مانند ولک و همکاران نیز صراحتاً اعتراف می‌کنند که "هیچ معیار راستینی را برای تمیز بین یک علم و یک فن"<sup>۴</sup> به‌دست نمی‌دهند، اما نگارنده می‌کوشد تا از منظری متفاوت، معیارهای علمی مشترک در میان تمام حوزه‌های دانش را برکشد، زیرا به مدد بازشناسی این معیارها می‌توان دآوری کرد که آیا حوزه‌ای مانند حسابداری اساساً علم است یا نیست. بنابراین چنانچه به لحاظ معیارشناسی علمی، حوزه‌ی حسابداری تمام معیارها را احراز کند، آنگاه به‌عنوان یک علم شناخته می‌شود.

### معیارهای علم

برای آن که بتوان حوزه‌ای مانند حسابداری را علم دانست ضرورت دارد دو گونه معیار حضور داشته باشد: الف) معیارهای درون‌علمی و ب) معیارهای برون‌علمی.

معیارهای درون‌علمی در ذات علم و ذهن عالم بسر می‌برند و شرط لازم برای علم‌شدگی یک حوزه هستند. این معیارها عبارتند از: ۱) موضوع مشخص و مستقل، ۲) روش‌شناسی و ۳) زبان خاص.

معیارهای برون‌علمی در ذات علم و ذهن عالم نیست. آنها تظاهرات و سر و صدای علم هستند. این معیارها عبارتند از: ۱) مجله‌های علمی - تخصصی، ۲) گروه‌های آموزشی، ۳) گروه‌های پژوهشی، ۴) گردهماییها و ۵) حرفه (حرفه‌گرایی).

تمام معیارهای برون‌علمی باید حضور داشته باشند تا بتوان

در این شماره، نگارنده به اصطلاح یا اصطلاحات خاصی نمی‌پردازد، چون به این باور رسیده است که طرح برخی مسائل نظری می‌تواند اهمیت گفتمان اصطلاح‌شناسی را برجسته نماید. بر همین اساس کوشیده است تا مطالبی را هر چند کوتاه زیر عنوان حسابداری به‌عنوان علم، معیارهای علم، معیارهای درون‌علمی، معیارهای برون‌علمی، تولد علم حسابداری، مفهوم‌کشی در نوشته‌های حسابداری، زبان علمی و مرزواژه‌ها، و برنامه‌ریزی زبان، عرضه کند.

### حسابداری به‌عنوان علم

پیش و پس از آنکه حسابداری برای اولین بار در آمریکا به‌عنوان یک علم تاسیس شود، تنی چند از نظرورزان کوشیدند، حسابداری را به‌عنوان یک رشته‌ی علمی یا شبه‌علمی معرفی کنند. برخی مانند کلی، حسابداری را علم خواندند<sup>۱</sup>، بعضی دیگر همچون کالاتر آن را جزو رشته‌های فرهنگی<sup>۲</sup> (در آموزش مانند ادبیات، تاریخ، فلسفه و زبانها) دانستند<sup>۳</sup>، ولک و همکارانش آن را "رشته‌ای کاراندیش"<sup>۴</sup> نام‌گذارند<sup>۵</sup> و استرلینگ کوشید تا نسبت حسابداری را با علم تبیین کند و حجت آورد که حسابداری با فن بیش از علم نسبت دارد.<sup>۶</sup>

با وجود این و به رغم انتظاری که احتمالاً عنوان مقاله در اذهان می‌نشانند در این نوشتار قوار نیست تا درباره‌ی چیستی علم و تفاوتها و همکاریهای علم و فن سخن رانده شود، زیرا این مباحث به مجال دیگری نیاز دارد و از حوصله‌ی این مقال بیرون است. در اینجا تنها به بیان این نکته بسنده می‌شود که گفت و شنید و مناظره درباره‌ی این سوال که آیا حسابداری علم است یا فن، اساساً چالشی بیهوده است، زیرا هر حوزه‌ی دانش می‌تواند واجد هر دو رخساره‌ی علم و فن باشد. شاهد مثال این که ویل دورانت در "تاریخ فلسفه" می‌نویسد: "هر علمی با فلسفه آغاز می‌شود و مانند فن پایان می‌پذیرد، با فرضیه‌ها بیرون می‌آید و با عمل جریان پیدا می‌کند."<sup>۷</sup> دانشمند در کارگاه اندیشه به آفرینش

خود یدک می‌کشند اما در خور اطلاق علم نیستند، زیرا هیچ کس نمی‌تواند آن را به محک تجربه و آزمون در آورد. حتی کسانی هم که هرازگاه مدعی می‌شوند بشقاب پرنده‌ها را دیده‌اند قادر نیستند علم خود را مستند کنند. در حالی که صدق یا کذب گزاره‌ها و فرضیه‌های حسابداری را همه می‌توانند با اندکی بردباری و آموزش به محک تجربه درکشند.

۳) زبان خاص<sup>۱۶</sup> (اصطلاحات یا اصطلاح‌شناسی خاص) - هر علم دارای زبان خاصی است و از مفاهیم و اصطلاحاتی سود می‌برد که ریشه در نظریه‌ها و دستگاه‌های مفهومی<sup>۱۷</sup> آن علم دارد. از این حیث، زبان هر علم، مانند حسابداری، با سایر زبانهای علمی متفاوت است. زبانهای علمی از جنس زبانهای خاص هستند.

زبانهای خاص از حیث درجه، و نه گونه، با زبانهای عام تفاوت دارند. واحدها، قواعد و محدودیت‌هایی که بخشی از دانش بیشتر سخنوران یک زبان، مثلاً فارسی، را شکل می‌دهد جزو زبان عام یا مشترک است. این واحدها که در زبان عام به کار می‌روند "بی‌نشان"<sup>۱۸</sup> هستند.<sup>۱۹</sup> در مقابل، زبانهای خاص در برگیرنده‌ی مجموعه‌ای از زیر‌علائم (که بخشی از آن با علائم زبان عام همپوشی دارد) است که به‌طور خاص با ویژگیهای معین نظیر موضوع رشته، نوع هم زبان، موقعیت، مقاصد گوینده، زمینه‌ی ارتباط، نوع ارتباط و نظایر آن مشخص می‌شود. بنابراین موقعیت‌هایی که در آن زبان خاص به کار می‌رود می‌تواند نشان‌دار باشد. زبان خاص شامل تمام واحدها، قواعد و محدودیت‌های نشان‌دار و بی‌نشان است.

ویژگیهای معین هر زبان خاص، مانند حسابداری، آن را از زبان عام و دیگر زبانهای خاص متمایز می‌کند. تمام این ویژگیها در گرو مفاهیم و اصطلاحاتی است که در نظریه‌گان و کاربرد آن علم وجود دارد. این مفاهیم و اصطلاحات تمایل دارند با هم رابطه‌ای یک به یک برقرار کنند و همین ویژگی است که زبان خاص (زبان علم) را از زبان عام جدا می‌کند.

زبان علمی، توگویی زبان حسابداری، در تمام معیارهای درون‌علمی و برون‌علمی ساری و جاری است و بدون آن امکان برقراری ارتباط بین نظرورزان و کارورزان ناممکن است. به عبارت دیگر در تمام معیارهای برون‌علمی از زبان علم به‌عنوان یک وسیله‌ی ارتباطی و کانال انتقال اندیشه‌ها، عقاید و نیازهای اطلاعاتی و نظایر اینها بهره‌گرفته می‌شود.

### معیارهای برون‌علمی

آن سان که در بالا گفته شد، معیارهای برون‌علمی هیاهو و نمودهای علم‌اند. این معیارها، که در برگیرنده‌ی مجله‌ها، گروههای آموزشی، گروههای پژوهشی، گردهمایی‌ها و حرفه است، در ساخت بیرونی علم قرار دارند و با یکدیگر همپوشند. مجله‌ها محلی برای بازتاب تازه‌ترین عقاید، یافته‌های پژوهشی،

مدعی شده که علمی تاسیس یافته است. چنانچه یکی از این معیارها برقرار نباشد، آنگاه آن علم مراحل پیش از تاسیس را می‌گذراند و اگر بعضی از آنها به حد تکامل نرسیده باشند آن علم دوران گذار را سپری می‌کند یا در مراتب پایین علمیت بسر می‌برد.

### معیارهای درون‌علمی

۱) موضوع خاص و مستقل. موضوع هر علم را پدیده یا پدیدارهایی تشکیل می‌دهد که دانشمندان آن علم می‌کوشند تا آنها را مطالعه و تبیین کنند. مطالعه‌ی علمی یعنی اثبات درستی یا نادرستی فرضیه‌ها یا گزاره‌های علمی به دور از هرگونه یک‌سونگری و پیش‌انگاری. افزون بر این، موضوع هر حوزه چارچوبی را ترسیم می‌کند که آن حوزه و زیرحوزه‌هایش را از دیگر حوزه‌ها متمایز می‌کند. حسابداری تا پیش از دهه‌ی ۱۹۶۰ به حوزه‌ی اقتصاد و علوم اداری و بیشتر از آن به حوزه‌ی ریاضیات تعلق داشت و بنابراین درخور اطلاق علم نبود.

از سوی دیگر، زیر حوزه‌های یک علم، خود، علمی جداگانه به شمار نمی‌آیند. برای مثال، با اینکه حسابداری بها واجد روش‌شناسی، زبان و تمام معیارهای برون‌علمی است، اما به دلیل تعلق حوزه‌ی حسابداری، مستقلاً علم خوانده نمی‌شود. حسابرسی نیز در وضعیتی همسان بسر می‌برد.

در علوم مانند روان‌شناسی، جامعه‌شناسی و معرفت‌شناسی که نامشان با پسوندواری "شناسی" یا "logy" درآمیخته است، موضوع علم را اساساً پایه‌ی ساخت واژه‌ی مربوط تشکیل می‌دهد. برای نمونه، موضوع علم روان‌شناسی، روان، موضوع علم جامعه‌شناسی، جامعه و موضوع علم معرفت‌شناسی، معرفت است. همچنین در علوم مانند اقتصاد، حسابداری، مهندسی، شیمی و پزشکی که فاقد پسوندواری شناسی (Logy) است، نامشان به‌عنوان موضوع علم به‌شمار می‌آید.

۲) روش‌شناسی. روش‌شناسی علم در برگیرنده‌ی کوششهایی است که برای تحلیل و نقادی هدفهای آن، مفاهیم اصلی آن، روشهای رسیدن به هدفها، اصول استدلال، روابط میان زیرحوزه‌ها و نظایر آن انجام می‌پذیرد.<sup>۱۲</sup> روش‌شناسی به تعبیر پوپری، باید برای همگان تجربه‌پذیر باشد.<sup>۱۳</sup> به دو گزاره‌ی زیر توجه کنید:

۱) اطلاعات حسابداری بر قیمت‌های سهام اثر می‌گذارد.

۲) حافظ، غزل فارسی را به اوج شکوه خود رساند.

گزاره‌ی اول گزاره‌ی علمی است چون صدق یا کذب آن را می‌توان با پژوهشهای اختباری<sup>۱۴</sup> یا اثباتی آزمود. اما گزاره‌ی دوم، علمی نیست، چون صدق و کذب آن را نمی‌توان اثبات کرد. اوج و شکوه تعیین‌ناپذیرند.

از سوی دیگر برخی علوم مانند "یوفولوژی"<sup>۱۵</sup> (یا بشقاب پرنده‌شناسی)، به رغم آن که پسوندواری لوژی (شناسی) را با

از این چشم‌انداز، تنها در یک دهه‌ی اخیر مشاهده می‌شود که این معیارها تماماً در ساخت بیرونی علم حسابداری در ایران یافته شده‌اند. این اتفاق خجسته مرهون تلاشهای سه جریان کاملاً متفاوت است، یک جریان دانشگاهی، یک جریان حرفه‌ای خصوصی، و یک جریان دولتی، است.

جریان دانشگاهی، توانسته است گروه آموزشی، گروه پژوهشی و مجله‌ی علمی برپا کند و در گردهمایی‌ها حضوری فعال و تاثیرگذار داشته باشد. در اثر تلاشهای تعدادی از فرهیختگان و استادان دانشگاه ابتدا در حدود ۱۵ سال پیش دوره‌های کارشناسی ارشد و سپس در حدود ۱۰ سال پیش دوره‌ی دکتری در ایران تاسیس شد و «فصلنامه‌ی علمی - پژوهشی بررسیهای حسابداری» (حالا با عنوان بررسیهای حسابداری و حسابرسی) به خانواده‌ی گاهنامه‌های علمی - پژوهشی پیوست. جریان دوم، انجمن حسابداران خبره ایران (IICA) است که به رغم تمام شداید، کاستها و فشارهای سیاسی و اقتصادی توانست اولین مجله‌ی علمی - پژوهشی و حرفه‌ای را در حدود ۱۵ سال پیش برپا کند و آن را مداومت بخشد. افزون بر این IICA توانست با برگزاری گردهماییها (خاصه هم‌اندیشی‌های سراسری) و دوره‌ی آموزشی بین‌المللی CIMA به دو معیار دیگر برون علمی جامعه‌ی عمل بپوشاند. اما چیزی که بیش از هر چیز نقش IICA را برجسته می‌کند تشکیل اولین انجمن حرفه‌ای حسابداری است که به‌رغم تمام کاستها اکنون شمار اعضای آن به حدود ۲۰۰۰ نفر بالغ می‌گردد.

و سرانجام جریان سوم که با اندکی تاخیر اما با شتابی وصف‌ناپذیر به این قافله پیوست یک جریان دولتی (سازمان حسابرسی) است که توانست علاوه بر چاپ فصلنامه‌ی «حسابرس» به یکی از حساس‌ترین نیازهای حرفه‌ی نوپای حسابداری، یعنی استاندارده‌گذاری، پاسخ گوید.

حال سوال اساسی این است که آیا علم حسابداری در ایران در مرتبه‌ای به سان دیگر کشورها بسر می‌برد؟ پاسخ این سوال با ملاک‌یابی<sup>۲۰</sup> مشخص می‌شود. مثلاً معیارهای علم حسابداری ایران را می‌توان با کشورهای انگلیسی‌زبان، خاصه آمریکا، یا حتی کشورهای آسیایی، مانند هند، مقایسه کرد. تفاوت و چند و چون مجله‌ها، گروههای آموزشی، گروههای پژوهشی، گردهمایی‌ها و اعضای حرفه خود می‌تواند گواه مرتبه‌ی علمی کشورمان باشد. برای مثال، در حال حاضر تعداد اعضای IICA (انجمن حسابداران خبره ایران) حدوداً ۲۰۰۰ نفر است که در مقایسه با ۴۰۰,۰۰۰ عضو AICPA رقم ناامیدکننده‌ی ۰/۰۰۵ را نشان می‌دهد. حتی اگر این رقم را از بابت ملاحظات جمعیت‌شناختی آمریکا تعدیل کنیم، حاصل هر چه باشد ظاهر امر نشان می‌دهد که اساساً به قیاس مع‌الفارق مبادرت کرده‌ایم و یقیناً ایران در مقایسه با آمریکا در مرتبه‌ی علمی پایینتری (به لحاظ معیار حرفه‌گرایی) بسر می‌برد.

دستاوردها، گردهماییها و اخبار حرفه‌هاست. گروههای آموزشی، آخرین دست‌آوردهای علمی و حرفه‌ای را به دانشجویان در مقاطع مختلف تحصیلی آموزش می‌دهند و از این طریق همواره سطح دانش را به‌روز می‌رسانند. گروههای پژوهشی با تکامل نظریه‌های موجود و طرح و بررسی نظریه‌ها و فرضیه‌های جدید، آخرین یافته‌های علمی را در اختیار مجله‌ها، گروههای آموزشی، گردهمایی‌ها و حرفه قرار می‌دهند. گردهمایی‌ها عموماً محافل علمی، حرفه‌ای و آموزشی هستند که در آنجا موضوعات روز به چالش کشیده می‌شود و از ره‌آورد آن علم و عمل بالنده‌تر می‌شود، و سرانجام حرفه، چه گسسته و چه پیوسته، هویت اجتماعی یک حوزه است و با تکیه بر آموزش، پژوهش و تجربه به جامعه خدمت می‌کند.

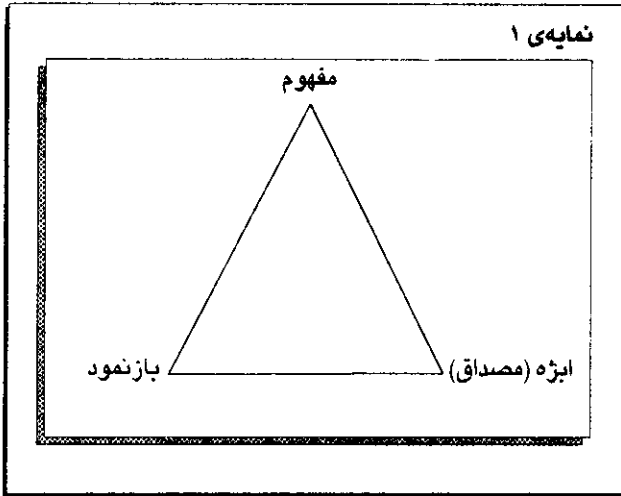
بعضی از این معیارها، مانند اشتغال و حرفه، ضرورتاً قبل از علم‌شدگی تجلی می‌یابند. شاید بر همین اساس بتوان حجت‌آورد که اساساً نیازهای عملی است که منجر به تاسیس علوم می‌شود. در ایران شاید بیش از ۸ دهه است که انواع مشاغل حسابداری نوین دایر شده است اما حوزه‌ی حسابداری با هفت دهه تاخیر توانسته است تمام معیارهای درون علمی و برون علمی را احراز کند.

از سوی دیگر برپایی گروههای آموزشی چنانچه توأم با تاسیس گروههای پژوهشی نباشد یا چنانچه در مقاطع پایین باشد آنگاه نشانه‌ی عبور از دوره‌ی پیش‌علم به دوره‌ی گذار علم‌شدگی است.

نگارنده در این بخش بنا ندارد تا هر یک از معیارهای برون علمی را جداگانه شرح دهد زیرا اولاً مجالی برای این کار نیست و ثانیاً به نظر می‌رسد معرف خوانندگان باشد. با وجود این همانگونه که گفته شد، باید همه‌ی معیارهای برون علمی حضور داشته باشند تا بتوان گفت که یک علم در یک کشور تاسیس شده است. به بیان دیگر، از منظر معیارشناسی علم هر پنج معیار باید حضور داشته باشند تا شاهدی بی‌طرف بتواند به دآوری نشیند که آیا علمی، مانند حسابداری، برپا شده است یا نه.

#### تولد علم حسابداری

ما نمی‌توانیم با حکمی بی‌گمان بگویم که حسابداری در چه زمانی به دنیای علم پا گذارد، اما شواهد و قوانین نشان می‌دهد که برای اولین بار در حدود چهار دهه‌ی پیش (دهه‌ی ۱۹۶۰) تمام معیارهای برون علمی به‌طور یکجا در حوزه‌ی حسابداری آمریکا فراهم آمدند تا حسابداری جامعه‌ی علم به تن بپوشد. دیگر کشورهای انگلیسی زبان نیز با نیم و شاید یک دهه تاخیر به پیشواز این تازه وارد شتافتند. خوشبختانه در ایران علم حسابداری، برخلاف اکثر علوم، با حدود سه دهه تاخیر تاسیس شد و این را باید از معجزات قرن بیستم دانست.



جستار بالا روشن می‌سازد که در اثر تلاشهای جریانهای سه‌گانه، حوزه‌ی حسابداران در ایران حائز تمام معیارهای علمی شده است. براین اساس می‌توان حسابداری را در ایران یک علم تلقی کرد که دارای هر سه معیار درون‌علمی و پنج معیار برون‌علمی است.

از میان این معیارها زبان از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است زیرا ناظر بر تمام معیارهای برون‌علمی است، اما متناسب با سایر معیارها رشد و تکامل نیافته است. شاید این کاستی از بی‌توجهی به اصطلاحات و در غایت بی‌مهری به مفاهیم سرزده باشد. تا جایی که امروزه با پدیده‌ی "مفهوم‌کشی" رو در رو هستیم.

چنانچه اصطلاحات براساس اصول علم اصطلاح‌شناسی تثبیت نشوند آنگاه الفاظ نمی‌توانند به درستی مفاهیم را بازنمایی کنند و در نتیجه مفاهیم بدرستی ابلاغ نمی‌شود و متن بی‌اثر و سترون می‌نماید. البته برای کسانی که با زبان منبع آشنایی دارند مفاهیم ابلاغ‌پذیرند و متن نیز فهم‌پذیر. مشکل را کسانی دارند که می‌خواهند علم حسابداری را به زبان فارسی بیاموزند که در این هنگامه‌ی "مفهوم‌کشی" به سختی می‌توانند نصّ نوشته‌ها را دریابند.

#### زبان علمی و "مرزواژه‌ها"

مباحث پیشین ما را به این نتیجه راهبر شد که زبان علم جزو معیارهای درون‌علمی و حاکم بر تمام معیارهای برون‌علمی است. افزون براین پی بردیم که زبان علم از جنس زبانهای خاص است و از اصطلاحات بهره می‌گیرد.

حال سوال این است که اصطلاحات چگونه ساخته می‌شود؟ اصطلاحات، محصول مثلث اصطلاح‌شناسی است (به نمایه ۱ نگاه کنید). در این مثلث، ابژه<sup>۲۱</sup> (مصدق اعم از عینی یا انتزاعی) به یک تصویر ذهنی ساخت می‌بخشد که به آن مفهوم<sup>۲۲</sup> (و در منطق، تصور) می‌گویند. این مفهوم یا تصویر ذهنی به بازنمود<sup>۲۳</sup> نیاز دارد که اگر زبانی باشد به آن لفظ می‌گویند. این بازنمود یا لفظ وقتی که به دانش یا فنی خاص مربوط می‌شود به آن اصطلاح می‌گویند. همانطور که از نمایه‌ی ۱ پیداست مفهوم در راس مثلث اصطلاح‌شناسی قرار دارد و عالم می‌کوشد تا آن را با الفاظ نام‌گذاری کند.

حال سوال این است که چه وقت می‌توان یک لفظ را اصطلاح خواند؟ پی‌یرلرت بنابر آموزه‌های پدر اصطلاح‌شناسی، اوجین وستر اتریشی (۱۸۹۸-۱۹۷۸)، می‌نویسد یک لفظ در صورتی اصطلاح است که:

(۱) با یک نشانه بیان شود،

(۲) از یک قرارداد یا میثاق نشأت گیرد،

(۳) مضمونش مهمترین ویژگی‌اش باشد،

(۴) مفهومی را که باز می‌نماید صریح تعریف شود، و

(۵) مفهوم در حوزه‌ی دانشی که به آن تعلق دارد تبیین شود.<sup>۲۴</sup>

آن گونه که از سخن پی‌یرلرت برمی‌آید. اصطلاحات، واحدهای زبانی‌ای هستند که صورت و معنی دارند و به نظام زبان‌شناسی یک زبان خاص تعلق دارند.<sup>۲۵</sup>

به نظر نگارنده در میان شرایط و نیز عناصر تعریف لرت دو چیز بیش از بقیه حایز اهمیت است. اول، میثاق و دوم، حوزه‌ی دانش، به‌عنوان مثال، در ایران هیچ انجمن یا استانده‌گذاری واژه‌ی استهلاک انباشته را تثبیت نکرده است اما امروزه براساس یک میثاق غیررسمی همه بر آن اتفاق دارند. و به‌عنوان مثال دیگر، مفهوم هزینه در حسابداری با اقتصاد و دیگر حوزه‌ها متفاوت است و مفهوم استهلاک در حسابداری با مفهوم آن در رشته‌های گوناگون مهندسی و زبان عام فرق دارد. در واقع مفاهیم هزینه و استهلاک، آن‌گونه که ما در حسابداری سراغ داریم، فقط به جغرافیای حسابداری تعلق دارد.

ترسا کاربرد، اصطلاح‌شناسی را نام‌گذاری مفاهیم نیز خوانده است. براین اساس همان‌گونه که نامها یگانه هستند اصطلاحات نیز گرایش دارند یگانه باشند. به بیان دیگر، زبان علم می‌کوشد تا با قراردادهای رسمی و غیررسمی یک رابطه‌ی یک به یک بین مفاهیم و اصطلاحات برقرار کند و از این رو اصطلاحات شناسنامه‌ی مفاهیم به حساب می‌آیند. این بدین معنی است که در حوزه‌ی زبان علمی باید از هم‌نامها<sup>۲۶</sup> و مترادفها<sup>۲۷</sup> پرهیز کرد.<sup>۲۸</sup> در واقع، اصطلاحات از آن رو یگانه هستند که می‌کوشند

حریم و مرز مفاهیم را از هم جدا کنند. اساساً واژه‌ی term (اصطلاح) از terminus لاتین به معنای حد و مرز ریشه گرفته است. در گذشته نیز دانشمندان مسلمان کتابهایی را با عنوان کتاب الحدود می‌نگاشتند و در آنها حد و مرز مفاهیم را مشخص می‌کردند، از این رو شاید بهتر باشد بنا به توصیه‌ی رضا عطاریان، دنداندان پزشکی و اصطلاح‌شناس، به term، مرزواژه و به terminology، مرزواژه‌شناسی گفته شود.



است. نگارنده بر این باورست که اگر سه جریان پیشگفته که بانی علم حسابداری در ایران هستند دست در دست هم گذارند بی‌تردید می‌توانند با تشکیل یک کمیته‌ی اصطلاح‌شناسی برای زبان حسابداری برنامه‌ریزی کنند و اسباب تکامل این معیار علمی را فراهم آورند. ضرورت در این است که هر چه زودتر این کمیته با حضور نمایندگان از هر سه جریان و زبان‌شناسان، حقوق‌دانان و افراد دیگر تشکیل شود.

پی‌نوشت

- 1- Kelley, Arthur, "Definitive Income Determinations: The Measurement of Corporate Income on an Objectives Scientific Basis", *The Accounting Review* (April 1948), PP. 148- 153.
- 2- Liberal arts
- 3- Cullather, James, "Accounting: Kin to the Hummanities", *The Accounting Review* (October 1959), pp. 525- 527.
- 4- Practical art
- 5- Wolk. Harry I, Michael G. Tearney & James L. DOdd, "Accounting Theory; A Conceptual and Institutional Approach", 5th Ed., South- Western College Publishing: Thomson Learning (2001), P. 38.
- 6- Sterling, Robert R., "Toward a Science of Accounting", *Financial Analysts Journal* (September- October 1975), pp. 28- 36 & "Toward a Science of Accounting", *Scholars Book Company* (1979).
- ۷- ویل دورانت، "تاریخ فلسفه"، ترجمه‌ی عباس زریاب، چاپ چهارم، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی (۱۳۷۸)، ص. ۲.
- 8- scientific criteria
- 9- measurability
- 10- Sterling (1979), Op. Cit.
- 11- Wolk et al. (2001), Op. Cit., p. 38.
- ۱۲- "فرهنگ اندیشه‌ی نو"، چاپ اول، انتشارات مازیار (۱۳۶۹)، ص. ۴۳۹.
- ۱۳- پوپر، کارل ریموند، "منطق اکتشاف علمی"، ترجمه‌ی احمد آرام، چاپ اول، سروش (۱۳۷۰)، ص. ۴۴.
- 14- empirical research
- 15- ufology
- 16- special language
- 17- conceptual systems
- 18- unmarked
- 19- Cabre M. Teresa, "Terminology, Theory, Methods and Applications", Edited by Juan C. Sager, Translated to English by Janet Ann Decesaris, John Benjamins Publishing Company (1999), p. 59.
- 20- benchmarking
- 21- object
- 22- concept
- 23- representation
- 24- Lerat, Pierre, "Les fondements theoriques de La terminologie", *La Banque des most* (1989) special issue p 62.
- 25- Cabre, Op.Cit., p.81
- 26- synonyms
- 27- polysemous
- 28- Cabre, Op. Cit., p.60.
- ۲۹- پوریان‌سب، امیر، "بلیشو در فرهنگ واژگان حسابداری"، حسابدار شماره ۱۳۸.

مادامی که علوم، از جمله حسابداری، به کتاب الحدود یا مرزواژه‌ها مجهز نشوند، از حیث زبان علمی به تکامل نخواهند رسید و پدیده‌ی "مفهوم‌کشی" به سان غولی افسانه‌ای مانع از دستیابی به هر نوع گوهر ناب معرفت خواهد شد. در این باره مولای رومی چه نغز گفته است:

ور سخن‌کش یابم آن دم‌زن بمزد

مسی‌گریزد نکته‌ها از دل چو دزد

جنبش هر کس به سوی جاذب است

جذب صادق نه چو جذب کاذب است

برنامه‌ریزی زبان

متأسفانه همانگونه که گفته شد زبان حسابداری هنوز در خور سایر معیارهای علمی، بویژه معیارهای برون‌علمی، نیست. شاید بتوان کار فرهنگستان اول را تنها کار علمی اصطلاح‌شناسی در حوزه‌ی حسابداری دانست. البته مولفان و نویسندگانی چون مرحوم حسن سجادی‌نژاد، مرحوم اسمعیل عرفانی و عزیز نبوی و نویسندگان مرکز مطالعات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، کوششها و جوششهایی را در عرصه‌ی اصطلاحات حسابداری انجام داده‌اند که اگرچه این تلاشها قابل تحسین است اما متأسفانه امروز ما هنوز فاقد یک اصطلاح‌نامه‌ی علمی جامع هستیم.

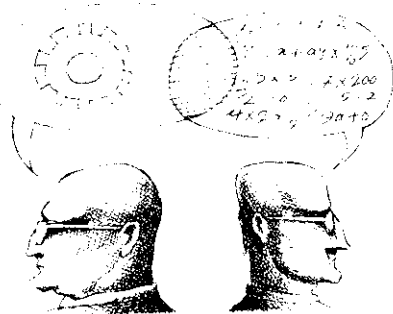
فرهنگستان اول، با استنای بر فرایندهای ساخت واژه‌ی اشتقاقی توانست اصطلاحاتی ماندگار را تولید کند و برای ما به ارث گذارد.<sup>۲۹</sup> متأسفانه از آن پس تا به حال هیچ انجمن حرفه‌ای یا دانشگاهی، حتی فرهنگستانهای دوم و سوم به کار اصطلاح‌شناسی برای حوزه‌ی حسابداری نپرداخته‌اند.

ما حتی نتوانستیم از کوششهای فرهنگستان اول نیز به درستی پاسداری کنیم و بلاهایی بر سر تولیدات آنها آورده‌ایم که به نظر می‌رسد حل و فصل آنها در کوتاه‌مدت میسر نباشد. به‌عنوان مثال فرهنگستان اول، اصطلاحات "بدهکار" و "بستانکار" را به ترتیب برای debtor و creditor برابر نهاد. به عوض ما چه کردیم؟ هنگامی که به debit و credit برخوردیم به جای آن که بکوشیم برای آنها برابر بیابیم یا بسازیم، به تنگی قافیه گرفتار آمدیم و بدهکار و بستانکار را به آنها اختصاص داده‌ایم. حالا کار به جایی رسیده است که هم حوزه‌ی معنی بدهکار (به معنی مطالبه) حریم اطمینان خود را از دست داده است و هم مشکل می‌توانیم بدهکار را (به‌عنوان معنی مدخل) جمع ببندیم. چنانچه پس از دوران فرهنگستان اول برای زبان حسابداری برنامه‌ریزی کرده بودیم حالا به این مسائل گرفتار نمی‌آمدیم و متأسفانه همانطور که گفته شد این مسائل در کنار غفلت از اصطلاح‌شناسی ما را به "مفهوم‌کشی" در نوشته‌های حسابداری راهبر نمی‌شد.

اصطلاح‌شناسی به برنامه‌ریزی و خردجمعی نیاز دارد. کار فرهنگستان زبان و ادب فارسی نیز از جنبش برنامه‌ریزی زبان

جدول مالیات حقوق و مزایای موضوع ماده (۸۴) قانون مالیاتهای مستقیم  
 قابل اجرا از ۱۳۸۰/۱/۱ ضریب حقوق = ۲۶۰  
 معافیت اولیه ۵۲۰,۰۰۰ = ۱۲ : (۶۰ × ۴۰ × ۲۶۰ = ۶,۲۴۰,۰۰۰) معافیت ۲۵٪ تا سقف ۳,۰۰۰,۰۰۰

حقوق ماهانه	مالیات ماهانه	نرخ موثر %	معافیت مالیاتی %	نرخ مالیاتی %	حقوق ماهانه
۶,۲۴۰,۰۰۰	—	—	—	—	۵۲۰,۰۰۰
۶,۶۰۰,۰۰۰	۲,۷۰۰	۹	۲۵	۱۲	۵۵۰,۰۰۰
۶,۷۲۰,۰۰۰	۳,۶۰۰	۹	۲۵	۱۲	۵۶۰,۰۰۰
۶,۹۶۰,۰۰۰	۵,۴۰۰	۹	۲۵	۱۲	۵۸۰,۰۰۰
۷,۲۴۰,۰۰۰	۷,۵۰۰	۹	۲۵	۱۲	۶۰۳,۳۳۳
۷,۲۴۸,۰۰۰	۷,۵۹۰	۱۳/۵	۲۵	۱۸	۶۰۴,۰۰۰
۷,۳۲۰,۰۰۰	۸,۴۰۰	۱۳/۵	۲۵	۱۸	۶۱۰,۰۰۰
۷,۸۰۰,۰۰۰	۱۳,۸۰۰	۱۳/۵	۲۵	۱۸	۶۵۰,۰۰۰
۸,۰۴۰,۰۰۰	۱۶,۵۰۰	۱۳/۵	۲۵	۱۸	۶۷۰,۰۰۰
۸,۷۲۰,۰۰۰	۲۴,۳۷۵	۱۳/۵	۲۵	۱۸	۷۲۸,۳۳۳
۸,۸۸۰,۰۰۰	۲۶,۵۶۳	۱۸/۷۵	۲۵	۲۵	۷۲۰,۰۰۰
۹,۱۲۰,۰۰۰	۳۰,۳۱۳	۱۸/۷۵	۲۵	۲۵	۷۶۰,۰۰۰
۹,۳۶۰,۰۰۰	۳۴,۰۶۳	۱۸/۷۵	۲۵	۲۵	۷۸۰,۰۰۰
۹,۶۰۰,۰۰۰	۳۷,۸۱۳	۱۸/۷۵	۲۵	۲۵	۸۰۰,۰۰۰
۹,۸۴۰,۰۰۰	۴۱,۵۶۳	۱۸/۷۵	۲۵	۲۵	۸۲۰,۰۰۰
۱۰,۰۸۰,۰۰۰	۴۵,۳۱۳	۱۸/۷۵	۲۵	۲۵	۸۴۰,۰۰۰
۱۰,۲۴۰,۰۰۰	۴۷,۸۱۳	۱۸/۷۵	۲۵	۲۵	۸۵۳,۳۳۳
۱۰,۲۴۸,۰۰۰	۴۷,۹۸۸	۲۶/۲۵	۲۵	۲۵	۸۵۴,۰۰۰
۱۰,۸۰۰,۰۰۰	۶۰,۰۶۳	۲۶/۲۵	۲۵	۲۵	۹۰۰,۰۰۰
۱۱,۴۰۰,۰۰۰	۷۳,۱۸۸	۲۶/۲۵	۲۵	۲۵	۹۵۰,۰۰۰
۱۱,۷۶۰,۰۰۰	۸۱,۰۶۳	۲۶/۲۵	۲۵	۲۵	۹۸۰,۰۰۰
۱۲,۰۰۰,۰۰۰	۸۶,۳۱۳	۲۶/۲۵	۲۵	۲۵	۱,۰۰۰,۰۰۰
۱۲,۲۴۰,۰۰۰	۹۱,۵۶۳	۲۶/۲۵	۲۵	۲۵	۱,۰۲۰,۰۰۰
۱۲,۴۸۰,۰۰۰	۹۶,۸۱۳	۲۶/۲۵	۲۵	۲۵	۱,۰۴۰,۰۰۰
۱۳,۴۰۰,۰۰۰	۱۱۲,۵۶۳	۲۶/۲۵	۲۵	۲۵	۱,۱۰۰,۰۰۰
۱۴,۵۲۰,۰۰۰	۱۴۱,۳۳۸	۲۶/۲۵	۲۵	۲۵	۱,۲۱۰,۰۰۰
۱۵,۲۴۰,۰۰۰	۱۵۷,۱۸۸	۲۶/۲۵	۲۵	۲۵	۱,۳۲۰,۰۰۰
۱۵,۲۵۲,۰۰۰	۱۵۷,۲۸۸	۳۰	۲۵	۴۰	۱,۳۲۱,۰۰۰
۱۷,۵۲۰,۰۰۰	۲۱۴,۱۸۸	۳۰	۲۵	۴۰	۱,۴۶۰,۰۰۰
۱۹,۹۴۰,۰۰۰	۲۴۷,۱۸۸	۳۰	۲۵	۴۰	۱,۶۶۰,۰۰۰
۲۲,۳۲۰,۰۰۰	۳۳۲,۱۸۸	۳۰	۲۵	۴۰	۱,۸۶۰,۰۰۰
۲۴,۰۰۰,۰۰۰	۳۷۶,۱۸۸	۳۰	۲۵	۴۰	۲,۰۰۰,۰۰۰
۳۱,۳۴۰,۰۰۰	۵۵۷,۱۸۸	۳۰	۲۵	۴۰	۲,۶۰۳,۳۳۳
۳۶,۰۰۰,۰۰۰	۶۶۱,۰۶۳	۳۳/۷۵	۲۵	۴۵	۳,۰۰۰,۰۰۰
۳۹,۶۰۰,۰۰۰	۸۲۶,۰۶۳	۴۵	—	۴۵	۳,۳۰۰,۰۰۰
۴۲,۰۰۰,۰۰۰	۹۱۶,۰۶۳	۴۵	—	۴۵	۳,۵۰۰,۰۰۰
۴۴,۴۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۶,۰۶۳	۴۵	—	۴۵	۳,۷۰۰,۰۰۰
۴۶,۸۰۰,۰۰۰	۱,۰۹۶,۰۶۳	۴۵	—	۴۵	۳,۹۰۰,۰۰۰
۴۸,۰۰۰,۰۰۰	۱,۱۴۱,۰۶۳	۴۵	—	۴۵	۴,۰۰۰,۰۰۰
۵۰,۴۰۰,۰۰۰	۱,۲۳۱,۰۶۳	۴۵	—	۴۵	۴,۲۰۰,۰۰۰
۵۲,۸۰۰,۰۰۰	۱,۳۲۱,۰۶۳	۴۵	—	۴۵	۴,۴۰۰,۰۰۰
۵۴,۰۰۰,۰۰۰	۱,۳۶۶,۰۶۳	۴۵	—	۴۵	۴,۵۰۰,۰۰۰
۵۵,۸۰۰,۰۰۰	۱,۴۳۳,۵۶۳	۴۵	—	۴۵	۴,۶۵۰,۰۰۰
۵۶,۲۴۰,۰۰۰	۱,۴۵۰,۰۶۳	۴۵	—	۴۵	۴,۶۸۶,۶۶۶
۶۰,۰۰۰,۰۰۰	۱,۶۰۶,۷۳۰	۵۰	—	۵۰	۵,۰۰۰,۰۰۰
۷۲,۰۰۰,۰۰۰	۲,۱۰۶,۷۳۰	۵۰	—	۵۰	۶,۰۰۰,۰۰۰
۸۴,۰۰۰,۰۰۰	۲,۶۰۶,۷۳۰	۵۰	—	۵۰	۷,۰۰۰,۰۰۰
۱۰۶,۲۴۰,۰۰۰	۳,۵۳۳,۳۹۷	۵۰	—	۵۰	۸,۸۵۳,۳۳۳
۱۰۸,۰۰۰,۰۰۰	۳,۶۰۹,۶۶۳	۵۲	—	۵۲	۹,۰۰۰,۰۰۰
۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰	۶,۷۲۹,۶۶۳	۵۲	—	۵۲	۱۵,۰۰۰,۰۰۰
۳۰۶,۲۴۰,۰۰۰	۱۲,۲۰۰,۰۶۴	۵۲	—	۵۲	۲۵,۵۲۰,۰۰۰
۳۰۶,۲۴۰,۰۰۱	—	۵۴	—	۵۴	۲۵,۵۲۰,۰۰۱



اگر تعبیر  
سوم را بپذیریم  
آنگاه به نظر  
می‌رسد بهتر  
باشد به رویکرد  
رفاه عمومی  
به‌عنوان هدف  
استاندارد گذاری

در حسابداری ایمان آورده و اسباب و لوازم آن را نیز قبول کنیم. اگر ضرورت استانداردگذاری در حسابداری با تکیه بر رویکرد رفاه عمومی توجیه شود، آنگاه در تولید مرجع استانداردگذاری که با آرای گروه‌های مختلف انتخاب نشده باشد، ایراد اساسی وجود دارد.<sup>۳۱</sup> بنابراین با پذیرش تعبیر سوم و رویکرد رفاه عمومی در استانداردگذاری، در گماردن سازمان حسابرسی بر مستند استانداردگذاری، به این دلیل که منتخب گروه‌های مختلف نبوده و وابسته‌ی دولت است، می‌توان تردید کرد.<sup>۳۲</sup>

مرجع استانداردگذار دولتی نسبت به تبانی و فشارهای سیاسی بسیار حساس است. همچنین از آنجا که استانداردهای تدوین شده با قدرت و پشتوانه‌ی قانونی اجرا می‌شود، فضای کمی برای قضاوت باز می‌گذارد. علاوه بر این، استانداردهای تدوین شده همراه با تغییر و تحول در محیط و شرایط اقتصادی - اجتماعی بازننگری و اصلاح نمی‌شود.<sup>۳۳</sup> در این مورد می‌توان به قانون مالیاتها و قانون تجارت اشاره کرد که همگام با تغییرات شرایط ایران، مورد بازننگری اساسی قرار نگرفته است. افزون بر این، فرایند استانداردگذاری از سوی مرجع دولتی بسیار کند پیش می‌رود. پانزده سال تاخیر، از تاریخ تصویب قانون تشکیل سازمان حسابرسی تا انتشار اولین مجموعه‌ی رهنمودها، موبد این نکته است. البته سازمان حسابرسی با در نظر گرفتن این نکته دست به تاسیس کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری زد تا به فرایند استانداردگذاری شتاب دهد.<sup>۳۴</sup> اما در عوض، حاصل پخته و پرمایه از کار درنیامد به‌طوری که هم‌اکنون نیاز به بازننگری رهنمودها احساس می‌شود.

۶ میلر اعتقاد دارد اگر تولید استانداردگذاری در حسابداری، هر چند محدود، در دست حسابرسان قرار گیرد، آنگاه ممکن است آنان به این راه حل برسند که نیاز خود را به ضرر دیگران برطرف نمایند.<sup>۳۵</sup> سازمان حسابرسی به‌عنوان مجموعه‌ای از حسابرسان ممکن است به این ورطه فرو افتد. کمیته‌ی رویه‌های حسابداری (CAP) و هیات اصول حسابداری (APB)، که اعضای هر دو را حسابرسان تشکیل می‌دادند و وابسته به انجمن حسابداران

رسمی آمریکا (AICPA) بودند، در این ورطه افتادند. این دو مرجع استانداردگذار به دلیل نداشتن ساختار سیاسی مناسب فروپاشیدند.<sup>۳۶</sup>

کدام تعبیر؟

براستی مطلوب قانونگذار از تدوین اصول و ضوابط حسابداری کدام تعبیر است؟ بی‌تردید با یک تیر هر سه هدف را نمی‌توان نشانه رفت و تدوین اصول و ضوابط حسابداری ضامن تحقق هر سه تعبیر - رفع مشکلات دولت، اعتلای حرفه، و استانداردهای حسابداری - نیست و گروهی که در این اندیشه‌اند به سراپی دل بسته‌اند.

متعالی‌ترین هدف از بین تعابیر مذکور، تعبیر سوم است که می‌تواند به رفاه عمومی منتهی شود. تا آنجا که به فرایند استانداردگذاری مربوط می‌شود، رفاه عمومی و استانداردهای حسابداری دو سر حلقه‌های زنجیری هستند که با چندین حلقه‌ی پیاپی به هم متصل می‌شوند. این زنجیر استدلالی، چنانکه در بخش اول مقاله آمد، با هدف رفاه عمومی آغاز و به استانداردگذاری در حسابداری ختم می‌گردد. اما قدم گذاردن در وادی استانداردگذاری مستلزم آن است که از قبل بازار سرمایه و تصمیم‌گیرانش باز شناخته شوند.

بازار سرمایه در ایران: مالکان مدیر و مدیران مالک

در یک تقسیم‌بندی ساده می‌توان بازار سرمایه ایران را به دو بخش خصوصی و دولتی تقسیم کرد.<sup>۳۷</sup> قسمت بزرگی از سرمایه‌گذاریهای ایران از سوی بخش خصوصی انجام شده است. در واقع در بخش خصوصی هدف مالکان حداکثر کردن ثروتشان است و حسابداری را در جهت رفع الزامات مالیاتی و قانونی به کار می‌برند. بیشتر واحدهای بخش خصوصی معمولاً به دست مالکان یا بستگان آنها اداره می‌شوند<sup>۳۸</sup> و بنابراین تفکیک مالکیت از مدیریت در این شرکتها دشوار است.<sup>۳۹</sup>

شرکتهای دولتی هم حجم عظیمی از سرمایه‌گذاریهای ایران را به خود اختصاص داده‌اند.<sup>۴۰</sup> مدیران شرکتهای دولتی منصوب مالک (دولت) هستند و اینجا نیز مدیر، مالک است و تفکیک کردن مصرف‌کننده و تولیدکننده‌ی اطلاعات حسابداری دشوار است. بنابراین تهیه و ارائه‌ی صورتهای مالی به مالکان، بیشتر جنبه تشریفاتی دارد تا اطلاع‌رسانی در جهت تصمیمات. صورتهای مالی حسابرسی شده‌ی شرکتهای دولتی نمونه خوبی است که نشان می‌دهد تهیه‌ی گزارشهای مالی و حسابرسی فقط در جهت رفع الزامات قانونی انجام می‌شود و محتوای این گزارشها معمولاً کسی جز حسابرسان را متالم نمی‌کند.<sup>۴۱</sup> اگرچه تمام

جامعه از پی آمدهای آن  
متاثر می‌گردد.

اصولاً در بحث  
اطلاع‌رسانی یک  
پیش‌فرض بدیهی وجود  
دارد: تولیدکننده  
اطلاعات باید از  
مصرف‌کننده آن جدا  
باشد. دلیل اینکه چرا در  
حوزه‌ی حسابداری  
مدیریت به‌کار

جدول شماره ۱- نسبت عملکرد بورس تهران بر حسب متغیرهای اقتصاد کلان در سال ۱۹۹۵ و جایگاه آن بین ۳۷ کشور جهان

رتبه	نسبت حجم معاملات به تولید ناخالص ملی درصد	رتبه	نسبت وجوه تحصیلی به تشکیل سرمایه ملی درصد	رتبه	نسبت ارزش جاری سهام به تولید ناخالص ملی درصد
۱	۳۶۹/۹	کره	۱	۳۵۴/۶	ایتالیا
۲۴	۱	ایران	۲۵	۱	ایران
-	۷۵/۵	* متوسط	-	۶۲/۱	* متوسط

\* رقم متوسط توسط نگارنده محاسبه شده و در مآخذ اصلی گزارش نشده است.

براین، هدفهای گزارشدهی مالی با توجه به این پیش‌فرض منطقی تعیین شده است که سرمایه‌گذاران، بیشتر علاقه‌مند به بازده سرمایه‌گذاری خود در شکل سود سهام و افزایش قیمت سهم هستند تا مشارکت فعالانه در تصمیمات مجامع شرکت<sup>۴۵</sup>. افزون براین، بانکها و مقامات دولتی به این دلیل که از طریق مذاکره و یا از جایگاه قانونی می‌توانند اطلاعات مورد نیاز خود را به دست آورند نمی‌توانند مخاطب اصلی صورتهای مالی باشند.<sup>۴۶</sup>

بورس اوراق بهادار: هدف استانداردها

بحثهای پیشگفته در باب بازار سرمایه و مخاطب واقعی گزارشدهی مالی ما را به این حقیقت راهبر می‌شود که استانداردهای گزارشدهی در حسابداری و گزارشدهی مالی، معامله‌گران بازار بورس اوراق بهادار را مخاطب قرار می‌دهد. مردمی که در بورس تهران اوراق سرمایه‌ای شرکتها را معامله می‌کنند، مخاطبان واقعی صورتهای مالی شرکتها هستند. زیرا، هدف این افراد معمولاً کسب بازده (به شکل سود سهام و افزایش قیمت سهم) است و در صد مالکیت آنها آنقدر ناچیز است که نمی‌توانند به اتکای آن اطلاعات مورد نیاز خود را بستانند.

اما با در نظر گرفتن هزینه و منافع اجتماعی به نظر می‌رسد به دلیل کوچک بودن بورس تهران استانداردهای گزارشدهی در حسابداری از توجه کافی برخوردار نباشد. نگاهی به آمارهای موجود حاکی از آن است که بورس تهران توانسته است سهم قابل توجهی از بازار سرمایه را پوشش دهد. جدول شماره ۱ نسبت عملکرد بورس تهران را بر حسب متغیرهای کلان اقتصادی در سال ۱۹۹۵ و جایگاه ایران را در بین ۳۷ کشور نشان می‌دهد.<sup>۴۷</sup>

در این شرایط که سهم بورس تهران در بازار سرمایه ایران ناچیز است، استانداردهای گزارشدهی در حسابداری هزینه‌های زیادی را به جامعه تحمیل می‌کند اما منافع اجتماعی حاصل از آن - اگر قابل اندازه‌گیری باشد - احتمالاً ناچیز خواهد بود.

استانداردگذاری پرداخته نمی‌شود آن است که مدیریت واحد اقتصادی، هم تولیدکننده و هم مصرف‌کننده اطلاعات است. برای استانداردهای گزارشدهی در حوزه‌ی حسابداری مالی، تولیدکننده اطلاعات (مدیران) از مصرف‌کننده آن (مالکان) جدا باشد. اما با توضیحات پیشگفته، در هر دو بخش خصوصی و دولتی در بازار سرمایه ایران، بحث جدایی تولیدکننده اطلاعات (مدیر) از مصرف‌کننده اطلاعات (مالک) متنتی است و بنابراین مالکان نمی‌توانند مخاطب واقعی صورتهای مالی باشند. اما مخاطب واقعی صورتهای مالی و گزارشدهی مالی کیست؟

مخاطب واقعی صورتهای مالی

کمیت‌های ترویلاد یکی از اهداف صورتهای مالی را در درجه اول تامین اطلاعات مالی برای استفاده‌کنندگانی می‌داند که توانایی و قدرت قانونی لازم را برای بدست آوردن اطلاعات ندارند و بنابراین به صورتهای مالی به‌عنوان منبع اصلی اطلاعات درباره‌ی فعالیتهای اقتصادی واحد گزارشگر اتکا می‌کنند.<sup>۴۲</sup> ترویلاد در گزارش خود یک مخاطب اولیه را برای صورتهای مالی در نظر می‌گیرد. این مخاطب کسی است که دسترسی محدود به اطلاعات دارد و در نتیجه باید به صورتهای مالی اتکا کند. اگر بخواهیم این هدف را تعبیر کنیم استفاده‌کنندگان اولیه از اطلاعات حسابداری معامله‌گران اوراق بهادار هستند که به اطلاعات صورتهای مالی اتکا می‌کنند.

بنا به نظر هیات استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، اهداف گزارشدهی مالی از محیط اقتصادی، حقوقی، سیاسی، و اجتماعی که گزارشدهی مالی در آن انجام می‌شود متاثر می‌گردد.<sup>۴۳</sup> اهداف گزارشدهی مالی از نیازهای کسانی سرچشمه می‌گیرد که دسترسی به اطلاعات مالی شرکتها ندارند و نمی‌توانند اطلاعات مورد نیاز خود را تقریر نمایند و بنابراین ناگزیرند به اطلاعات فراهم شده از سوی مدیران شرکتها اتکا کنند.<sup>۴۴</sup> علاوه



مفهومی هیات استانداردهای حسابداری مالی FASB آمریکا است.

اگر قرار است چارچوب مفهومی همچون یک اساسنامه راهنمای استانداردها و حسابداران باشد، باید دارای انسجام و استحکام درونی بوده و مفاهیم آن روشن و صریح باشند. اما در هر دو چارچوب مذکور مواردی یافت می‌شود که ممکن است حاکی از سهو، خلط مفاهیم، و یا پذیرش رویکردی نادرست در حوزه‌ی گزارشدهی مالی در ایران باشد.

البته در اینجا فرصت پرداختن به اشکالات موجود در چارچوبهای مفهومی سازمان نیست و برآنم تا در نوشتاری دیگر سلسله اهداف (یا هدف کلی حسابداری و گزارشدهی مالی) از هر دو چارچوب را بحث و بررسی کنم.

### رفتار استانداردها

آنچه که بیش از موارد قبلی می‌تواند به پذیرش استانداردها کمک کند رفتار مرجع استانداردها است. اگر مرجع استانداردها خواهان بهبود در کیفیت استانداردها، پذیرش عمومی آن، و مهمتر از همه خواهان بقای خود در حوزه‌ی استانداردها است باید از نظرات انتقادی دیگران استقبال کند و خود را در معرض نقد قرار دهد و زمینه‌ی مشارکت گروههای مختلف را فراهم آورد. لازمه‌ی این کار آن است که ظرفیت نقدپذیری استانداردها زیاد باشد. بدون نقد، هر متنی، ولو بیمار، گواهی سلامت دریافت می‌کند.<sup>۵۴</sup>

از آنجا که چارچوب مفهومی و استانداردها از اهمیت فوق‌العاده برخوردارند، حتی توصیه می‌شود که مرجع استانداردها برای جلب مشارکت ارباب حسابداری در جهت نقدکردن پیش‌نویس چارچوب مفهومی و استانداردها هزینه کند. اگر مرجع استانداردها امروز این هزینه را نپردازد فردا جامعه هزینه‌ی آن را به نوع دیگری خواهد پرداخت. صرف اینکه سازمان حسابرسی در پیشگفتار رهنمودها علاقه‌مندان به اعتلای حرفه را به ارائه نظر و راهنمایی دعوت کند، کافی نیست و اشتباهات متعددی که در متون مدون شده پنهان مانده‌اند آشکار نمی‌گردد.

یک راهکار خوب در جهت فراهم آوردن زمینه‌ی بهتر برای نقدکردن چارچوبهای مفهومی و رهنمودهای سازمان حسابرسی، این است که سازمان مزبور هنگام انتشار پیش‌نویس کارهای خود، صورتجلسات بحثهای انجام شده، دلایل موافق و مخالف طرح شده در جلسات، و آرای اعضای کمیته‌ها را به همراه هر کار منتشر نماید. از این طریق بهتر می‌توان دریافت چه نکات و ظرایفی در باب چارچوب مفهومی و استانداردهای حسابداری از نظرها پنهان مانده است.

اگر تعبیر سوم را برای قانونگذار قایل شویم، در این صورت می‌توان گفت مهمترین عامل در استانداردهای حسابداری، یعنی بورس اوراق بهادار در ملاحظات قانونگذار منظور نشده است. علاوه بر این، قانونگذار وظیفه مقررات‌گذاری در بازار بورس (شامل استانداردهای) را که بهتر است برعهده‌ی یک کمیسیون مستقل ناظر بر بورس باشد، به دیگری واگذاشته است.

### پذیرش عمومی: معیار ارزیابی استانداردها

در عمل بهترین معیار برای ارزیابی کارایی استانداردها پذیرش عمومی آن است. عوامل مختلفی می‌تواند در پذیرش استانداردها موثر باشد؛ تدوین یک چارچوب مفهومی معتبر به منظور استفاده در تدوین استانداردها، رفتار استانداردها در حین مراحل کار، تعبیه کردن سازوکار نظرخواهی<sup>۴۸</sup> در فرایند تدوین و تصویب چارچوب مفهومی و استانداردها، مشارکت دادن کارشناسان حوزه‌های مرتبط با حسابداری، و تعیین حوزه کاریست استانداردها با توجه به اندازه شرکت، از جمله این عوامل است.

### چارچوب مفهومی ضامن موفقیت استانداردها

تدوین یک چارچوب مفهومی برای گزارشدهی مالی سهم زیادی در پذیرش استانداردها خواهد داشت. چارچوب مفهومی همچون یک اساسنامه می‌تواند راهنمای استانداردها قرار گیرد. اگر اهداف و مفاهیم حاکم بر حسابداری و گزارشدهی مالی در یک چارچوب مفهومی به درستی وضع و تدوین شوند و چارچوب مفهومی از استحکام درونی<sup>۴۹</sup> و انسجام کافی برخوردار باشد آنگاه می‌توان انتظار داشت که استانداردهای تدوین شده نیز دارای همان خواص باشند. علاوه براین، چارچوب مفهومی می‌تواند برای حل و فصل مسائل و مشکلاتی که حسابداران در آینده با آنها روبرو می‌شوند و استانداردهای موجود به آنها نپرداخته‌اند به کار برده شود. پس تدوین یک چارچوب مفهومی مقدم بر تدوین استانداردها است.

اما سازمان حسابرسی تاکنون دو چارچوب مفهومی متفاوت منتشر کرده است: چارچوب مفهومی اول را کمیته رهنمودهای حسابداری با عنوان "مفاهیم نظری گزارشگری مالی" منتشر کرد.<sup>۵۰</sup> این چارچوب مبتنی بر "پیش‌نویس بیانیه اصول"<sup>۵۱</sup> هیات استانداردهای حسابداری انگلستان است، در حالی که رهنمودهای کمیته عمدتاً به استانداردهای بین‌المللی متکی هستند.<sup>۵۲</sup> چارچوب مفهومی دوم با عنوان "مبانی نظری گزارشگری مالی در ایران"، راهیات تدوین استانداردهای حسابداری منتشر کرد.<sup>۵۳</sup> این اثر تالیفی از چندین منبع گوناگون، و بیشتر متأثر از چارچوب





۳۹- ثقفی، علی، حسابدار ۱۰۲-۱۰۱، ص ۳۴  
۴۰- همان

۴۱- این مسئله اختصاص به شرکتهای بخش دولتی ندارد و در شرکتهای غیردولتی نیز مشاهده می شود. برای نمونه نگاه کنید به: میراسکندری، مجید، گزارش بیفایده حسابرسی - حسابدار شماره ۹۵-۹۶، ص ۱۰۴-۱۰۲

42- Trueblood Report-Objective No.2

43- FASB Concept Statement No. 1, P.1

44- Ibid, P.2

45- Ibid, Para. 12

46- Ibid, Para. 26

۴۷- اطلاعات جدول از مقاله زیر گرفته شده است:

- کاشف بهرامی، فرهنگ، "جایگاه بورس تهران در مقایسه با سایر بورسهای جهان"، حسابدار ۱۲۸، صص ۶۲-۷۴

48- Due Process

49- Internal Consistency

۵۰- پیوست مجموعه رهنمودهای حسابداری

51- "Statement of Principles for Financial Reporting", Exposure Draft, Accounting Standard Board

۵۲- به این نکته در پیشگفتار نشریه ۱۲۲، ابتدای صفحه ج اشاره شده است.

۵۳- مبانی نظری گزارشگری مالی در ایران، هیات تدوین استانداردهای

حسابداری، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۱۳

۵۴- پوریا نسب، امیر، "بلیشو در فرهنگ واژگان حسابداری"، حسابدار شماره

۱۳۸، ص ۶۶

۵۵- برای آگاهی از مراحل تدوین و تصویب استانداردها از سوی FASB نگاه کنید به:

Miller, P.B. et al, Chapt. 3

56- Multi-diciplinary

۵۷- پس از انتشار رهنمودهای حسابداری، سمینارهای آموزشی و کلاسهای توجیهی متعددی برای کاربست رهنمودها برگزار شد.

مهم است. چه در غیراین صورت، استانداردهای حسابداری همچون قانون مالیاتها همه را گریزان خواهد کرد.

دوم؛ استانداردهای حسابداری ابزار اعتلای حرفه نیست، بلکه

وسیله بسترسازی برای تصمیم گیری های بهینه در بازار سرمایه

است، و اگر در حسابداری به غلط با هدف اعتلای حرفه

استانداردگذاری شود، اقتصاد کشور قربانی حرفه خواهد شد.

پی نوشت

۱- رهنمودهای حسابداری، کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۲۲

2- Sub-optimal

3- Miller, Paul B. et al, P.16

4- User-Oriented

5- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

6- New York Stock Exchange (NYSE)

7- Zeff, S.A., "Forging Accounting Principles in Five countries", Stipes Publishing co., 1972, p.119

8- May's Braod Principles

9- Belkaoui, P.8

10- Ibid, P.5

11- Securities and Exchange Commission (SEC)

12- Accounting Series Release (ASR) No.4

13- Committee on Accounting Procedures (CAP)

14- Accounting Principles Board (APB)

15- Conceptual Framework

16- Belkaoui, P.10

۱۷- ماده واحده

۱۸- همان

۱۹- اساسنامه سازمان حسابرسی

۲۰- همان

۲۱- نگاه کنید به: سلامی، غلامرضا، حسابدار ۱۰۲-۱۰۱، ص ۱۵۳

۲۲- بند ۲ ماده ۷ اساسنامه سازمان حسابرسی

۲۳- هیات تدوین استانداردهای حسابداری، مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران، متن پیشنهادی، سازمان حسابرسی، ص ۱

۲۴- رهنمودهای حسابداری، کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، جلد اول، نشریه ۹۶

25- Self-Regulator

۲۶- همان

۲۷- همان

۲۸- رهنمودهای حسابداری، کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، جلد دوم، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۰۶

۲۹- دومین سمینار سراسری حسابداری در دهم و یازدهم شهریور ۱۳۶۹ در دانشگاه آزاد اسلامی زنجان با مشارکت اساتید برجسته حسابداری،

حسابداران و حسابرسان از جمله مدیرعامل وقت سازمان حسابرسی برگزار شد. برای آگاهی از مقالات ارائه شده به سمینار به ماهنامه حسابدار

شماره های ۷۳- ۷۴ و ۷۵- ۷۶ رجوع کنید.

۳۰- رهنمودهای حسابداری، کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۲۲

31- Skinner, R.M., "Accounting Standards in Evolution" Toronto: Holt Rinehart & Winston, Ltd, 1987, P.622

۳۲- برای آگاهی از نظرات موافق و مخالف استانداردگذاری از سوی بخش دولتی و خصوصی به دو منبع زیر مراجعه کنید:

Belkaoui, PP. 87-92

Mathews and Perera, PP.110-112

33- Mathews, and Perera, P.111

۳۴- نگاه کنید به پیشگفتار رهنمودهای حسابداری، نشریه ۹۶

35- Miller, P.A., et al, P.55

۳۶- نگاه کنید به: Wolk, P.102

۳۷- بخش تعاونی و نهادهای عمومی تأثیری در بحث ندارد.

۳۸- این نکته در مورد شرکتهای پذیرفته شده در بورس تهران صدق نمی کند و با نتیجه گیری بعدی این بحث تناقض هم ندارد.

- ۱۹- کبیری، حسین، "دیدگاههای اقتصادی در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران"، حسابرس شماره ۵-۴
- ۲۰- محمدزاده نوین، عادل، "آیا استانداردهای مناسب حسابداری برای ایران...؟ ترجمه رمضانعلی رویایی، بررسیهای حسابداری شماره ۱
- ۲۱- مستاجران، رضا، "بینشهای گوناگون در تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی ایران"، حسابدار ۷۳-۷۴
- ۲۲- میراسکندری، مجید، و حسین عبده تبریزی، "چارچوب نظری در تعیین استانداردها"، حسابدار ۸۸-۸۷
- ۲۳- میراسکندری، مجید، "گزارش بیفایده حسابرسی"، حسابدار ۹۶-۹۵
- ۲۴- نمازی، محمد، "استانداردهای ملی حسابداری؛ دشواریها، محدودیتها و پیشنهادها"، حسابدار ۸۸-۸۷
- ۲۵- قانون تشکیل سازمان حسابرسی (۱۳۶۲) و اساسنامه سازمان حسابرسی (۱۳۶۶)
- ۲۶- کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، "رهنمودهای حسابداری (متن پیشنهادی)، جلد اول، سازمان حسابرسی، شماره ۹۶
- ۲۷- کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، "رهنمودهای حسابداری (متن پیشنهادی)، جلد دوم، سازمان حسابرسی، شماره ۱۰۶
- ۲۸- کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، "رهنمودهای حسابداری"، سازمان حسابرسی، شماره ۱۲۲
- ۲۹- هیات تدوین استانداردهای حسابداری، "میانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران"، (متن پیشنهادی)، سازمان حسابرسی، شماره ۱۱۳
- ۳۰- "استانداردهای حسابداری رهنمودهای حسابداری"، بخش پایانی سخنرانی رضا مستاجران مدیرعامل وقت سازمان حسابرسی در دومین سمینار سراسری حسابداری در دانشگاه آزاد زنجان، حسابدار ۱۱۰
- ۳۱- "سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی"، متن مصاحبه با آقای فاطمی مدیرعامل سازمان حسابرسی، حسابدار ۱۰۶-۱۰۵
- ۳۲- متن مصاحبه مدیرعامل وقت سازمان حسابرسی، روزنامه کیهان مورخ ۱۳۶۷/۷/۲۴
- ۳۳- "فندی دیگر بر قانون و طرح اساسنامه سازمان حسابرسی کشور"، حسابدار شماره ۲۶
- ۳۴- آشنایی با سازمان حسابرسی و عملکرد آن تا پایان سال ۱۳۷۰، سازمان حسابرسی، جزوه داخلی، ۱۳۷۱
- 35- Belkaoui, A.R., "Accounting Theory", 3rd ed., HBJ, 1993
- 36- Financial Accounting Standard Board (FASB): Statements of Financial Accounting Concepts: No. 1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises, 1978
- 37- Hendriksen Eldon S. & Michael F. Van Breda, "Accounting Theory", 5th ed, Richard D. Irwin Inc., Burr Ridge, Ill., 1992
- 38- Horngren, Charles T., "Uses and Limitations of Conceptual Framework", Journal of Accountancy (April 1981). Reprinted in "Financial Accounting Theory: Issues and Controversies", 3rd. eds., Zeff S.A. & Keller T.F., McGraw-Hill Book Company N.Y., 1985
- 39- Kam, Vernon, "Accounting Theory", 2nd Ed., John Wiley & Sons, N.Y., 1990
- 40- Mathews, M.R. and M.H.B. Perera, "Accounting Theory & Development", Chapman & Hall, London, 1991
- 41- Miller, Paul B., et al, "The FASB, The People, The proces and The Politics", 3rd ed, Irwin, 1994
- 42- Pacter, Paul A., "The Conceptual Framework: Make No Mystique about it", Journal of Accountancy (July 1983). Reprinted in Financial Accounting Theory; Issues and Controversies 3rd. eds., Zeff S.A & Keller T.F., McGraw-Hill Book Company, N.Y., 1985
- 43- Shroeder, Richard et.al., "Accounting Theory: Text & Reading", 3rd ed., John Wiley & Sons, N.Y., 1987
- 44- Solomons, David, "The Politicization of Accounting", Journal of Accountancy (November 1978), Reprinted in "Financial Accounting Theory: Issues and Controversies", 3rd. ed., Editors Zeff S.A & Keller T.F., McGraw-Hill Book Company N.Y., 1985
- 45- Watts, R.L. and Jerald. L. Zimmerman, "Positive Accounting Theory", Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliffs, N.J., 1986
- 46- Wolk, H.I., Et al; "Accounting Theory", South Western Publishing Co., 1992

# سیستم اخبار و حسابداری آرک

آموزش تخصصی ماه به ماه . سه ماه پشتیبانی . کاراخری مادام العمر

Ark

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهام خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

## جستاری درباره‌ی ترازنامه مظهر بنیادی ترین عناصر نظریه‌ی حسابداری

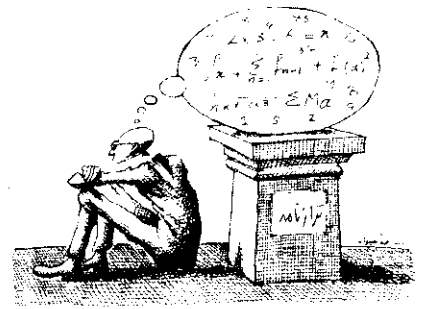
### نمایه‌ی الف

#### ریسک اندازه‌گیری

- ۱- بان‌شناسی درآمد برخاسته از یک بهای مفروض مشکل است.
- ۲- برآورد دیرند<sup>۲۱</sup> زمانی جریان مزایا<sup>۲۲</sup> یا درآمد مورد انتظار در معرض خطای اندازه‌گیری قابل‌ملاحظه قرار دارد.
- ۳- برآورد دیرند زمانی مزایای مورد انتظار در معرض خطای نسبتاً کوچکی قرار دارد، اما اندازه و زمان‌بندی جریانهای مزایا یا درآمد مربوط در معرض خطای اندازه‌گیری قابل‌ملاحظه قرار دارد.

#### رویه‌ی اندازه‌گیری

- ۱- بها در دوره‌ی جاری هزینه می‌شود.
- ۲- بها در دوره‌ی جاری هزینه می‌شود.
- ۳- برای هزینه کردن بها یا بهاگان از یکی از مبنای فرونوشته<sup>۲۳</sup> نظام‌مند (واکاست<sup>۲۴</sup> یا استهلاک<sup>۲۵</sup>) در طول دیرند زمانی مزایای مورد انتظار استفاده می‌شود.



رویه‌های اندازه‌گیری اختیاری و بدیل در مقوله‌ی ریسک اندازه‌گیری شماره ۳ شکل می‌گیرد. در واقع، شخص می‌تواند بسیاری از مناقشه‌ها و جدلهای موجود در وادی حسابداری امروزین را اساساً گفت‌وگویی بین اختیارات یک‌گون<sup>۲۶</sup> و اختیارات انعطاف‌پذیر<sup>۲۷</sup> تلقی کند<sup>۲۸</sup>. من می‌پذیرم که ضعفهای آن ریشه‌ای ستبر در مفهوم هم‌زمانی دارد: یا به تعبیر اسپراس، "مفهوم هم‌زمانی بنا به ضرورت به تصمیمات اقتضایی متکی است تا نظریه‌ی حسابداری، یعنی بر قضاوت‌های ارزشی مستقل متکی است تا بر تحلیلی پایا و باثبات".

وجه تسمیه‌ی رویکرد گزارش وجوه ایستادان سبب است که مقصود از آن نشان دادن منابع و ترکیب سرمایه‌ی شرکت در نقطه‌ای معین از زمان است. اما این رویکرد را اسپراس رد می‌کند زیرا اولاً به زعم او از توجیه منطقی برخوردار نیست و ثانیاً اگر هم توجیه‌پذیر باشد ربط‌پذیری یا فایده‌مندی چنین افشاگریهایی محل سوال است، توجیه‌ناپذیری رویکرد گزارش وجوه ایستا نیز همچون رویکرد مانده‌نامه به مشکل حسابداران در مواقع رویارویی با عدم قطعیت برمی‌گردد. اما بهترین دلیلی را که می‌توان برای سوال ربط‌پذیری اقامه کرد نبود یک مدل استفاده‌کننده‌ی صریح است. از بین سه رویکرد ترازنامه، اسپراس آشکارا رویکرد وضعیت مالی را ترجیح می‌دهد و بر صدر می‌نشانند. خود نیز چنین

مالی و مانده‌نامه با هم سرناسازگاری دارند. اسپراس را باور بر این است که باید سهامداران و سرمایه‌گذاران را به اطلاعاتی درباره‌ی قدرت سودآوری و تصفیه‌پذیری<sup>۲۹</sup> بنگاه مجهز کرد. چنانچه بنابر سنت گذشته قید و بندهایی را به شیوه‌ی عمل حسابداری تحمیل کنیم، یعنی کماکان بپذیریم که ترازنامه و گزارش سود و زیان باید به یکدیگر چفت و بست شوند و بهای تاریخی نیز ناگزیر باید در تهیه‌ی آنها به کار رود، آنگاه ممکن است وضعیتهایی را بیابیم که در سایه سار آنها اهداف فراوری اطلاعات مربوط به قدرت سودآوری و تصفیه‌پذیری با هم در تضادند.

برای مثال، مسئله‌ی روشهای بدیل بهاگذاری<sup>۳۰</sup> انبارگان<sup>۳۱</sup> را در نظر آورید. به دلیل آن‌که Lifo (ادنب) در اکثر وضعیتهای هم‌زمانی بهتری از بهاگان جاری با درآمدهای جاری به دست می‌دهد، بنابراین ممکن است در مقایسه با FIFO (ندنب) یا بهای میانگین، شاخص بهتری از قدرت سودآوری به دست دهد. با وجود این، در یک بنگاه رشدیابنده و در شرایط تورمی، چنانچه بهای انبارگان به روش Lifo (ادنب) در ترازنامه و اتاب شود، آنگاه ممکن است

می‌گوید: "اگر بپنداریم که فقط یک نظریه‌ی حسابداری درباره‌ی ترازنامه وجود دارد، آنگاه تنها می‌توان به رویکرد وضعیت مالی امید بست". البته شواهدی که بتوان با استناد بر آن چنین حکم دور از دسترسی را اثبات کرد بسیار ناپیدا و دست نیافتنی است. در سخنان اسپراس تعارضی وجود دارد. به راستی، به زحمت می‌توان بین نحوه‌ی استدلال بسیار نیرومندش درباره‌ی سترونی مفهوم هم‌زمانی و دفاعیه‌اش از رویکرد وضعیت مالی، که خود مستقیماً به هم‌زمانی وابسته است، آشتی برقرار کرد.

در مقاله‌ی اسپراس، وجوه تمایز بین رویکرد وضعیت مالی و دو رویکرد دیگر صراحتاً برشمرده نشده است. برای مثال، برخلاف گرایش اسپراس، این توصیف از رویکرد وضعیت مالی که می‌گوید ترازنامه "رابطه‌ی ثروت (داراییهای) در دسترس یک بنگاه و تعهداتش را، که مستلزم مصرف ثروت (داراییها) در آینده است، نشان می‌دهد"، بسیار به توصیف رویکرد وجوه ایستا (که می‌گوید ترازنامه "گزارشی از منابع و ترکیب سرمایه شرکت" است) نزدیک است. افزون بر این، به همین سیاق معلوم نمی‌شود که رویکردهای وضعیت

ارزش آنها به طور قابل ملاحظه کمتر از بهای جاری باشد. پذیرش FIFO (ندنب) احتمالاً به وضعیتی وارونه می‌انجامد. هواداران رویکرد مسانده‌نامه احتمالاً روش LIFO (ادنب) را برخواهند گزید، زیرا آنها بیشتر تمایل دارند که نارساییها را به ترازنامه تحمیل کنند تا گزارش سود و زیان. آیا در چنین شرایطی هواداران وضعیت مالی FIFO (ندنب) را برخواهند گزید؟ شاید چنین کنند، اما اسپراس به روشنی نمی‌گوید که آنها چطور می‌توانند منطقاً اطلاعاتی را ارزیابی کنند که اساساً برای برقراری توازن و چفت و بست بین ترازنامه و گزارش سود و زیان فراهم آمده‌اند.

اما آخرین مطلبی را که درباره‌ی رویکرد وضعیت مالی عرضه خواهیم کرد بر داعیه‌ی اسپراس بدان سبب رویکرد وضعیت مالی را برتر می‌داند که عمده‌تاً مبتنی بر فایده‌مندی برون دادهای ترازنامه در امر ارزیابی ورشکستگی احتمالی و تصفیه‌ناپذیری<sup>۳۲</sup> است. از آنجا که این تمرکز به ویژه برای بستانکاران شرکت‌های فوق ریسکی مفید است، لذا باید رابطه‌ی مشابه نیز برای نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران اکثر شرکت‌های پویا<sup>۳۳</sup> وجود داشته باشد.

در اینجا علاقه‌مندم تا رویکرد چهارم به ترازنامه را، که اخیراً کمیته‌ی گزارشگری برون‌سازمانی<sup>۳۴</sup> AAA<sup>۳۵</sup> (۱۹۶۸-۱۹۶۶) پدید آورده است، معرفی کنم. کمیته‌ی مذکور در اثر خودفرآوری بعضی اطلاعات را برای سرمایه‌گذاران و بستانکاران مفید می‌داند و گامهای زیر را برای آن برمی‌شمرد:

۱- برگزیدن مدل‌های ارزشگذاری هنجاری<sup>۳۶</sup> سرمایه‌گذاران و بستانکاران. کمیته، خود، یک مدل سود تقسیمی را برای سرمایه‌گذاران برگزیده است.

۲- برگزیدن یک مدل برای پیش‌بینی سودهای تقسیمی یا دیگر پخش‌ها<sup>۳۷</sup> بین

سهامداران و بستانکاران.

۳- فهرست کردن درون‌دادهای فیزیکی و فعالیتی (یعنی شناسایی اقلام و رویدادهای مربوط و بالقوه) و خاصه‌ها<sup>۳۸</sup> و مفاهیم اندازه‌گیری مربوط.

۴- ارزیابی ربط‌پذیری تمام خاصه‌های مربوط به تمام درون‌دادهای فیزیکی یا فعالیتی (ربط‌پذیری یعنی پیش‌بینی‌پذیری یک متغیر یا پیش‌بینی‌پذیری یک رابطه در مدل‌های مزبور).

۵- فهرست کردن رویه‌های اندازه‌گیری قابل قبول.

۶- ارزیابی تمام رویه‌های اندازه‌گیری برای تمام خاصه‌ها با توجه به استانداردهای کمیته‌ی پذیرش<sup>۳۹</sup>، اثبات‌پذیری<sup>۴۰</sup> و ره‌ایش از سوگیری<sup>۴۱</sup>.

۷- گزینش خاصه‌ها و رویه‌های اندازه‌گیری که باید در گزارشهای مالی به حساب گرفته شوند.<sup>۴۲</sup>

با استفاده از رویکرد پیشگفته، بعضی توصیه‌های کلی کمیته‌ی گزارشگری برون‌سازمانی در پی می‌آید:

۱- گزارشهای مالی برون‌سازمانی باید دست کم در برگیرنده‌ی ارزش ثروت (داراییها) و تعهدات و نیز گزارش جریانهای پولی جاری به شرح نمایه‌های (الف) و (ب) باشد. این دو گزارش باید هر کدام متمم یکدیگر در تحلیل پیش‌محاسبه‌ی<sup>۴۳</sup> جریانهای نقدی آینده باشد. گزارش ثروت (داراییها) باید در برگیرنده‌ی اطلاعاتی درباره‌ی چیزهایی باشد که احتمال می‌رود سهمی در آفرینش جریانهای نقدی آینده داشته باشند و گزارش تعهدات باید بیانگر جریانهای خروجی آینده احتمالی باشد. گزارش جریان پولی جاری باید فهرستی از تغییرات در ثروت (داراییها) و تعهدات را باز نماید.

۲- گزارشهای مالی برون‌سازمانی با این چشم داشت فرآورده می‌شوند که با یکدیگر موازنه گردند یا چفت و بست<sup>۴۴</sup> داشته

آموزش نظم‌دود . سه ماه پیش‌تیبانی . کاراقتی مادام العمر

سه‌مستم حسابداری مالی آرک

AIRK

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۳۹۷۱ - ۲۲۵۰۱۸۳



## گزارش داراییها و تعهدات شرکت سهامی ب ج

۲۹ اسفند ۱۳×

ثروت (داراییهای) در دسترس

پولی:

نقد

ریال xxx

xx

xx

ریال xxاوراق بهادار بازارپذیر - به قیمت جاری بازار  
در یافتن آنها - به مبلغ خالص نقدآوری منتظره

عملیاتی: انبارگان (براساس طبقه‌بندیهای عمده) - تا حد ممکن باید به بهای تاریخی، بهای جایگزینی جاری و قیمت‌های فروش جاری، بیان شود. امکانات عملیاتی - در برگیرنده (۱) داده‌هایی درباره‌ی ظرفیت برون داد فیزیکی یا ریالهای فروش، (۲) بر آورد عمر اقتصادی امکانات اصلی، مشروط بر آن که تجربه نشان داده باشد آنها فناپذیرند، (۳) وضع نسبی امکانات با توجه به وضعیت کنونی و آینده‌ی فن‌آوری، و (۴) بهای منتظره جایگزینی تجهیزات در آینده‌ی نزدیک.

حفاظتی: حق طبع‌ها، علائم تجاری، حق اختراعات و پروانه‌های ساخت - در برگیرنده‌ی اطلاعاتی درباره‌ی تولیدات تحت پوشش و دیرند آنها. نوآوریها: توصیف برنامه‌های تحقیق و توسعه‌ی عمده که رافع نیازهای آینده‌ی مصرف‌کنندگان است - در برگیرنده‌های داده‌هایی درباره‌ی تعداد و مهارت‌های فنی کارکنان تحقیق و توسعه.

سرمایه‌گذاری در شرکتهای دیگر: فهرست شرکتهای، تاریخ (تاریخهای) سرمایه‌گذاری، درصد سهام تحت تملک، و ارزش جاری بازار سرمایه‌گذاریها یا سودهای تقسیمی قابل دریافت.

سایر داراییها: انبارگان فروش‌رفته‌ی تحویل‌نشده، امکانات فروش و اداری

## تعهدات

سررسید طرف یکسال:

ریال xx

xx

xx

xx

ریال xx

پرداختنیا

اقساط اجاره‌های پرداختی

حقوق بازنشستگی پرداختی

سایر (در صورت وجود باید تصریح شود)

زمان‌بندی تعهدات کنونی با سررسید بیش از یکسال:

۱۳×۱	۱۳×۲	۱۳×۳	۱۳×۴	۱۳×۵	۱۳×۶
xx	xx	xx	xx	xx	xx

اقساط اجاره‌های پرداختی

حقوق بازنشستگی پرداختی

اوراق قرضه پرداختی

(پرداختهای مربوط به مبلغ اسمی)

اسناد پرداختی

(پرداختهای مربوط به اصل اسناد)

سایر

زمان‌بندی تعهدات جدید که برای سه سال بعد طرح‌ریزی شده‌اند:

۱۳×۱	۱۳×۲	۱۳×۳
xx	xx	xx
xx	xx	xx
xx	xx	xx

اقساط اجاره‌های پرداختی

مخارج سرمایه‌ای

سایر (باید نام برده شوند)

حقوق مالی سهامداران:

تعداد سهام برون‌ماند ۴۵ برای هر طبقه از سهام به همراه اطلاعاتی در مورد حقوق مالی متقدم. حقوق قابل تبدیل تمام اوراق بهادار بالا و اطلاعاتی درباره‌ی امتیازنامه‌های در دست سهامداران و امتیازنامه‌های قابل انتشار.

گزارش جریانهای پولی جاری  
برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۰۰

عملیات اصلی:

جریانهای ورودی داراییهای پولی:

فروش کالاها و خدمات (نقد و نسیه)  
کسر می شود: جریانهای خروجی داراییهای پولی و نقد جاری  
تعهدات:

(۱) متغیر در برابر فروشها یا حجم تولید یا ترکیب تولید:

خریدهای مواد  
دستمزد  
سایر بهاگان عملیاتی

ریال xx  
xx  
xx  
ریال xx

(۲) اختصاص یافته (ثابت اجتناب ناپذیر):

بهره ی بدهی ها  
حقوق  
پرداخت اقساط اجاره  
پرداختهای حقوق بازنشستگی  
مالیات براموال و داراییها

ریال xx  
xx  
xx  
xx  
ریال xx

(۳) اختیاری (ثابت اجتناب پذیر):

تحقیق و توسعه (بهای سرمایه گذاری برای برنامه های اصلی)  
تبلیغات  
جایگزینی ظرفیت تولیدی

ریال xx  
xx  
xx  
ریال xx

(۴) تعهدات مربوط به مالیات بر درآمد:

مالیات بر درآمد ایالتی و فدرال (طبقه بندی شده بر اساس نرخهای مالیاتی)  
تغییر خالص در ارقام پول جاری از محل عملیات اصلی  
عملیات فرعی:

ریال xx  
xx  
ریال xx

جریانهای ورودی داراییهای پولی:

درآمد بهره  
فروش اوراق بهادار  
کسر می شود: جریانهای خروجی داراییهای پولی و نقد جاری  
تعهدات:

ریال xx  
xx  
ریال xx

سرمایه گذاری در اوراق بهادار  
هزینه های مدیریت سرمایه گذاری:

ریال xx

حقوق مدیران

ریال xx

سایر

ریال xx

ریال xx

ریال xx

خالص تغییر در ارقام پولی جاری از محل عملیات فرعی  
مالی:

ریال xx

جریانهای ورودی داراییهای پولی:

فروش سهام و اوراق قرضه  
استقراض (برحسب نوع طبقه بندی می شود)

ریال xx

xx

# آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کاراخری مادام العمر

## سیستم دبیرخانه . جایگانی . تایپ آرک

**ARK**

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (شماره خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

باشند. در واقع، ما دریافته‌ایم که موازنه و چفت و بست اجباری غالباً ارائه‌ی اطلاعات ربط پذیر<sup>۴۶</sup> را محدود می‌کند.

۳- اطلاعات گزارش شده نباید به آنهایی محدود شود که برحسب پول بیان می‌شوند. تا آنجا که استانداردهای بسندگی، سنجه‌های فیزیکی، طبقه‌بندی و صفات کمیت‌ناپذیر رعایت شوند باید اینها را افزون بر سنجه‌های پولی در گزارشهای مالی پیشگفته آورد.<sup>۴۷</sup>

شاید در این برهه از زمان، روش شناختی کمیته بسیار جالب‌ترو مفیدتر از توصیه‌هایش باشد. با وجود این، به اعتقاد من به کارگیری رویکرد استفاده‌کننده به نظریه‌ی حسابداری (نه رویکرد ساختاری یا رویکرد طراح) بزرگترین امیدواری را برای پیشرفت در عرصه‌ی نظریه‌ی حسابداری نوید می‌دهد. رویکرد ساختاری به نظریه‌ی حسابداری، که قائم به بدیهی‌انگاری چفت و بست ترازنامه و گزارش سود و زیان است، شدیداً زمینه‌های پژوهش را برای سازه‌های اطلاعاتی مفیدتر محدود می‌کند. رویکرد چهارم به ترازنامه (آن‌سان که در نمایه‌ی (الف) نمود یافته است) که برخی دوست دارند آن را رویکرد ترازنامه‌ی بی‌توازن<sup>۴۸</sup> (یا ترازنامه‌ی ناترازش) بنامند، باید به سان دیگر افشاگریهای پیشنهاد شده، برخی استانداردهای اختیاری فایده‌مندی<sup>۴۹</sup> را برآورده سازد. از سوی دیگر، باید خاطر نشان کرد که این نکته نیز به مانند دیگر بدعتها که انحرافی از شیوه‌ی عمل جاری به حساب می‌آیند، ممکن است منطقاً از رویکرد استفاده‌کننده برگرفته شود، و نه رویکرد ساختاری به نظریه‌ی حسابداری. بنابراین، من معتقدم که این سوال که آیا ترازنامه‌ای که امروزه می‌شناسیم در برگیرنده‌ی بنیادترین عناصر نظریه‌ی حسابداری است یا نیست به اندازه‌ی این سوال که چه رهنمودهایی را می‌توان از نظریه‌ی حسابداری تکامل یافته و مبتنی بر

### ادامه نمایه‌ی ج

کسر می‌شود: جریانهای خروجی داراییهای پولی و نقد جاری  
تعهدات:

xx ریال	بازخرید و ابطال اوراق بهادار
xx	بازپرداخت بدهی
xx	هزینه‌های مدیریتی
xx ریال	تغییر خالص در اقلام پولی جاری از محل تغییرات در ساختار سرمایه
xx ریال	ظرفیت عملیاتی:

جریانهای خروجی داراییهای پولی و نقد جاری:  
تعهدات:

xx ریال	خرید ظرفیت عملیاتی اضافی*
xx	کسر می‌شود: جریانهای خروجی داراییهای پولی
xx	فروش کارخانه، تجهیزات و زمین*
xx	تغییر خالص در حسابهای پولی جاری از محل تغییرات در ظرفیت
xx ریال	پخشارهای بین دارندگان حقوق متقدم:
xx	سود تقسیمی سهام ممتاز
xx	پخشارهای بین سهامداران عادی:
xx	سود تقسیمی سهام عادی
xx	سود تقسیمی تصفیه‌ای
xx	جمع پخشارها

\* شامل داده‌هایی که با عنوان "تسهیلات" در صورت داراییها و تعهدات تشریح شد.

منبع: از گزارشهای کمیته گزارشده‌ی خارجی ضمیمه‌ی جلد XLIV مجله‌ی "بررسی حسابداری"، ارزشیابی رویه‌های عملی گزارشده‌ی خارجی - گزارش عملکرد سالهای ۶۸-۱۹۶۶ کمیته درباره گزارشده‌ی خارجی، صفحات ۲۲-۱۱۹، چاپ مجدد با کسب اجازه از انجمن حسابداری آمریکا (AAA)

STONE. Willard.E 'Foundation of Accounting Theory' U.S.A university of Florida  
Accounting 1971

به کار برد آنگاه بی‌تردید مطالعه‌ی حسابداری در دانشگاهها حقیقتاً بهبود یافته و مخاطره‌آمیز خواهد بود.

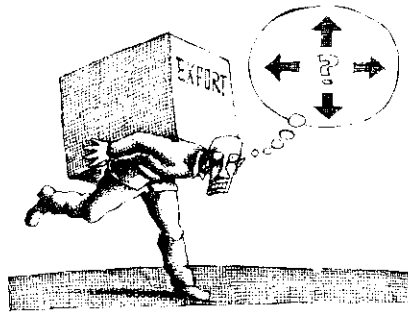
#### پی‌نوشت

- ۱- تمام منقوله‌های این مقاله برگرفته از مقاله‌ی "ترازنامه مظهر بنیادی‌ترین عناصر نظریه‌ی حسابداری"، نوشته‌ی رابرت. نی. اسپرس (ترجمه‌ی مترجمان همین مقاله است) که در حسابدار شماره ۱۴۰ (ص ۱۸) به چاپ رسید.
- 2- sheet of balances view
- 3- static funds statement view
- 4- financial position view
- 5- structural view
- 6- designer's view of the accounting system
- 7- user's view

نیازهای استفاده‌کنندگان برگرفت، جدی نیست. دست کم این مسئله باب گفت و شنید را درباره‌ی هرگونه رویکرد سنتی به ترازنامه می‌گشاید و این سوال را به میان می‌آورد که آیا چنین جستاری دوام و بقا خواهد یافت.

در خاتمه اجازه می‌خواهم که تاکید کنم اگرچه من و باب اسپراس ممکن است بر سر روش‌شناسی پژوهشمان با هم اختلاف نظر داشته باشیم، اما من با این نظر بنیادی او کاملاً موافقم که "چنانچه هیچ مجموعه‌ای از مفاهیم و نظریه‌ها وجود نداشته باشد که بتوان آنها را در تحلیل مسائل حسابداری

## قانون تجارت، هویت گمشده



عملیات حسابداری و گزارشگری مالی  
گسترش یافت.

افزایش موارد استفاده و شمار  
استفاده کنندگان از اطلاعات مالی واحدهای  
اقتصادی به دنبال و در تداوم افزایش شمار  
شرکتهای سهامی و توسعه رونق بازارهای  
سرمایه و پول، هدف حسابداری را از رفع  
نیازهای معدودی صاحب سرمایه به  
پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی گروههای  
متعدد ذی حق، ذی نفع و ذی علاقه ارتقا داد  
و به کار حسابداری نقش اجتماعی بخشید.  
گروههای مزبور را در قالب تقسیمات زیر  
می توان تفکیک کرد:

۱- سرمایه گذاران:

شامل دولت در نقش سرمایه گذار و  
سرمایه گذاران خصوصی (سهامداران)

۲- وام و اعتبار دهندگان:

شامل بانکها، موسسات اعتباری، دارندگان  
اوراق قرضه و سایر وام دهندگان

۳- مقامات دولتی:

شامل مقامات مالیات و مراجع کنترل کننده  
قیمتها و دیگر هدایت کنندگان اقتصاد

۴- کارکنان:

شامل تشکلهای صنفی و کارگری و کارکنان  
۵- اشخاصی که با موسسه داد و ستد دارند:

شامل فروشندگان کالا و خدمات و  
مشتریان موسسه

۶- اشخاصی که به نیابت از سرمایه گذاران  
اطلاع می گیرند:

شامل کارگزاران اوراق بهادار و تحلیلگران  
مالی

۷- دیگر اشخاص ذی نفع و ذی علاقه شامل  
مراجع تحقیقاتی، روزنامه ها و مجلات و  
جوامع محلی

- 8- consumer's view
- 9- logical form level of accounting
- 10- duality framework
- 11- stocks
- 12- analytic propositions
- 13- syntatic propositions
- 14- emprical observation
- 15- Alfred Jules Ayer, "Language, Truth and Logic (Newyork): Dover publications, (1952), pp. 78-79.
- 16- postulated objectives
- 17- matching concept
- 18- cost - matching
- ۱۹- در اینجا اصطلاح "اندازه گیری" فقط در معنای عام، یعنی انتساب اعداد به پدیدارهای جهان واقعی برطبق قواعد، به کار رفته است.
- 20- interaction
- 21- duration
- 22- benefits
- 23- write - off
- 24- amortization
- 25- depreciation
- 26- uniform arbitrariness
- 27- flexible arbitrariness
- 28- Arthur L. Thonas, The Allocation Problem in Financial Accounting Theory (Evenston, III.: AAA, 1969).
- 29- solvency
- 30- costing
- 31- inventory
- 32- insolvency
- 33- going concern
- 34- Cominittee on External Reporting
- 35- American Institute of Accountants
- 36- normative valuation models
- 37- distribution
- 38- attributes
- 39- quantifiability
- 40- verifiability
- 41- freedom from bias
- 42- "An Evaluation of External Reporting Practices: A Report of the 1966-1968 Committee on External Reporting," The Accounting Review, supplement to Vol. 44(1969), P.80.
- 43- forecast
- 44- articulation
- 45- outstanding
- 46- relevance
- 47- "An Evaluation of External Practices," PP. 117-18.
- 48- nonbalancing balance sheet
- 49- usefulness

# آموزش ماه محدود . سه ماه پشتیبانی . کاراختی هادام العمر سیستم پرسنلی و حقوق دستمزد آرک

ARCA

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۳۹۷۱ - ۲۲۵۰۱۸۳

با تنوع و تعدد خواسته‌های اشخاص ذی‌حق، ذی‌نفع و ذی‌علاقه، نقش اجتماعی حسابداری را حسابداران شساغل در موسسات نمی‌توانستند به تنهایی ایفا کنند زیرا وجود رابطه استخدامی مستقیم، آنان را به پذیرش نظرات مدیران شرکتهای سهامی و سایر واحدهای اقتصادی ملزم می‌کرد و از طرفی اشتغال آنان در موسسات، نوعی جانبداری طبیعی از موسسه را در پی داشت. در نتیجه صورتهای مالی که از سوی این گروه حسابداران با نظر و مسئولیت مدیران تهیه می‌شد، نمی‌توانست با بی‌طرفی و اعتماد قابل قبول نیازهای گروههای مختلف استفاده‌کننده از اطلاعات مالی را که حقوق، منافع و علائق گوناگون و گاه متعارض داشتند برطرف کند.

چاره این مشکل، انتخاب حسابرسان و حسابداران خبره‌ای از سوی مجمع عمومی صاحبان سهام بود که با رسیدگی به مدارک، اسناد و حسابهای یک واحد اقتصادی هرگونه تقلب و سوءاستفاده را کشف و نسبت به صورتهای مالی تهیه شده توسط موسسه بیطرفانه اظهار نظر کنند.

پیشینه قانونگذاری و تجارت و تصویب قانون تجارت ایران

ایران قبل از اسلام، مجری دستورهای آئین زرتشت بوده است و پس از ظهور اسلام و تسلط سپاهیان اسلام بر ایران، ماخذ حقوق در کشور ما بر احکام اسلام مبتنی گردید. براین اساس، فقه اسلامی پایه‌ی حقوق واقع و به‌عنوان رکن اصلی قرار گرفت و حتی در زمان مشروطیت بواسطه مطرح شدن قوانین اروپایی این رکن مورد تاکید بیشتری قرار گرفت و ماده ۲ قانون اساسی مصوب سال ۱۳۲۴ هجری قمری به عدم منافات و تناقض قوانین با شرع مقدس اسلام تصریح کرد.

با توجه به توضیح فوق، در کشور ما تا قبل از دوره مشروطیت قانون خاصی برای تجارت وجود نداشت و امور تجاری نیز مانند سایر امور حقوقی تابع قوانین شرع انور اسلام بود. اهم طبقه‌بندیها و

چارچوبهای این مقررات را می‌توان در کتاب شرح لمعه از شهیدثانی، کتاب جامع عباسی از شیخ بهایی و کتاب وسایل الشیعه از شیخ حرعاملی مشاهده کرد. اگر چه در کتب فقهی بابی تحت عنوان تجارت و باب دیگری در مکاسب وجود دارد، لیکن توسعه و بسط تجارت با کشورهای اروپایی و به طور کلی مغرب زمین موجب گردید قوانین و مقرراتی منبعث از قوانین و اصول و قواعد اروپایی وارد قوانین ایران شود.

اولین قانون در این مورد، قانون قبول و نکول بروات تجاری که با اهتمام زیاد به منظور عدم مغایرت با قوانین اسلامی در سال ۱۲۸۹ شمسی به تصویب رسید و یکسال بعد بعضی از مواد آن اصلاح شد. در دوره چهارم مقننه با نظر مستشار فرانسوی پرنی، اولین قانون تجارت تدوین و در سالهای ۱۳۰۳ و ۱۳۰۴ شمسی تصویب گردید. این قانون ماخوذه از قوانین تجارت بلژیک و فرانسه بود و در آن اصولی برای تجار، دفاتر بازرگانی، اسناد تجاری، دلالی، ورشکستگی و بالاخره شرکتهای تجاری در نظر گرفته شد. بدین ترتیب قانون تجارت قبل از قانون مدنی تصویب گردید. در این راستا قوانینی چون ایجاد محاکم تجارت، علامات صنعتی و تجاری و ثبت شرکتهای مسیر قانونگذاری را طی کرد تا نهایتاً در ۱۳ اردیبهشت ماه ۱۳۱۱ قانون تجارت در قالب قانونی واحد و جامع به تصویب رسید.

قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱ با توجه به قدمت منابع آن دارای نواقص زیادی بود و کمیسیونهایی برای اصلاح آن تشکیل گردید که بالاخره موجب شد قانون اصلاح قسمتی از قانون تجارت در مورد شرکتهای سهامی مشتمل بر ۳۰۰ ماده در تاریخ ۲۴ اسفندماه ۱۳۴۷ به تصویب کمیسیون مشترک مجلسین سابق رسیده و این مواد جانشین مواد ۲۱ تا ۹۲ قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱ شود.

بررسی تحلیلی اطلاعات مبنا سوال این بود که با وجود تغییرات و

اصلاحات جامع و وسیعی که در قوانین پس از پیروزی انقلاب صورت گرفته است و با توجه به تغییرات شرایط اقتصادی و تجاری، چرا هیچ گونه اصلاحاتی نسبت به قانون تجارت که آخرین اصلاحات مهم آن در اسفندماه ۱۳۴۷ از تصویب گذشته است، اعمال نشده و نهایتاً آیا قانون در تمامی این شرایط متنوع و متغیر تامین‌کننده مقاصد قانونگذار و اشخاص ذی‌نفع و مرتبط بوده و هست؟

به منظور دستیابی به پاسخی مناسب لازم بود عناوین مذکور در فهرست مطرح گردد تا ذهنیت مناسبی از روند قانونگذاری، جایگاه اشخاص و شناخت شرایط زمانی ایجاد شود. براساس مطالب ارائه شده هر یک از فرضیات مرتبط با سوال در ادامه بیان و بررسی می‌گردد.

الف- فقدان فرهنگ سرمایه‌گذاری و عدم عمومیت قانون تجارت در بخش شرکتهای در زمان تصویب همانگونه که اشاره شد از مختصات قوانین عمومیت آن و مظهریت اراده‌ی جامعه است. توجه به زمان تصویب قانون تجارت (دهه اول قرن ۱۴ هجری شمسی) نشانگر این است که مختصات بیان شده با شرایط زمان وفق نداشته است. با این اعتقاد می‌توان به نکات زیر اشاره کرد:

۱- با توجه به همزمانی تقریبی تصویب قانون مدنی و قانون تجارت، نسبت به موضوعات مشابه، احکام متفاوتی به چشم می‌آیند. مواردی چون بیع، شرکت، عقود و تعهدات مرتبط با فعالیت شرکتهای در قانون مدنی در مقایسه با همین امور در قانون تجارت گویای این ادعا است. یکی مبتنی بر شرع و اعتقادات و عرف متداول مردم و جایگاهی براساس اراده جامعه و دومی مبتنی بر حقوق بلژیک و فرانسه و جایگاهی برگرفته از اراده دولت. در حالی که هر دو، مسیر واحد قانونگذاری را طی کردند.

۲- بررسی آمار کارخانه‌ها به‌عنوان بخشی از تجارت که می‌تواند مرتبط با قانون شرکتهای باشد گویای این مطلب است که تعداد کارخانه‌ها قابل توجه نبوده و هنوز



عمومیت نیافته است. اولین کارخانه‌های احداثی در کشور به شرح ذیل عنوان شده است:

- کارخانه کبریت‌سازی در تهران در سال ۱۲۶۸ شمسی توسط یک سرمایه‌دار روسی

- کارخانه بلورسازی در تهران در سال ۱۲۷۰ شمسی توسط یک شرکت بلژیکی

- کارخانه نخریسی در تهران در سال ۱۲۷۳ شمسی توسط یک سرمایه‌دار ایرانی

- کارخانه قند در کهریزک در سال ۱۲۷۴ شمسی توسط یک شرکت بلژیکی

همه شرکت‌های یاد شده به علل مختلف پس از چند سال ورشکست شدند.

بین سالهای ۱۲۷۹ تا ۱۳۰۴ نیز هشت

کارخانه مدرن تاسیس شد. (۳ نساجی، ۱ چوب‌بری، ۲ کبریت‌سازی، ۱ بافندگی، ۱ صابون‌پزی - یکی در تهران و پنج مورد در تبریز).

تعداد کل شاغلان هشت کارخانه یاد شده از ۳۵۰۰ نفر تجاوز نمی‌کرد و محصولات عمدتاً در بازارهای محلی به

فروش می‌رسید. طی این ۲۵ سال تعدادی کارخانه آجرپزی تاسیس شد و بیشتر آنها

بعد از دو سال برچیده شدند.

آمار و اطلاعات ضمن طرح ضرورت استقرار قوانین تجاری برای گسترش

فعالیت‌های اقتصادی موبد فقدان فرهنگ و جایگاه مناسب سرمایه‌داری به شکل

صنعتی و نوین در جامعه و کند بودن سیر اعتباریابی شخصیت‌های حقوقی است.

۳- به‌رغم گذشت ۳۶ سال از زمان تصویب قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱، تصویب

اصلاحیه ۳۰۰ ماده‌ای راجع به شرکت‌های سهامی، زمینه لازم برای سرمایه‌گذاری به

شیوه نوین، جایگاه عمومی خود را نیافته بود و این شیوه عمدتاً متأثر از اراده دولت

(نه جامعه)، سیاست‌های القایی کشورهای غربی و از بعدی ایجاد امنیت سرمایه‌گذاری

و چارچوب قابل فهم برای سرمایه‌گذاران خارجی بود. در ابتدای دهه ۱۳۴۰ به‌دنبال

سیاست‌گذاری‌های جدید سرمایه‌گذاری غرب نسبت به برخی از کشورهای جهان

سوم و لزوم فراهم آمدن زمینه‌های

سرمایه‌گذاری، قوانین و مقررات ایران نیز دستخوش تغییر و تحولاتی گردید. قانون تاسیس بورس اوراق بهادار در سال ۱۳۴۵، اصلاحیه قانون تجارت در سال ۱۳۴۷ و قانون گسترش مالکیت واحدهای تولیدی در سال ۱۳۵۴ از جمله قوانینی بودند که به شرکت‌های سهامی اهمیت بیشتری دادند.

ضمن اینکه پیش از این قانون جلب و حمایت سرمایه‌های خارجی نیز حائز توجه

است. از طرفی تصویب قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۴۵ و معافیت‌های مقرر

برای شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده در بورس و توجه بیشتر به شرکت‌های سهامی

نیز جنبه‌های هدایتی و ارشادی بازار سرمایه‌گذاری را به عهده گرفت. گفتنی است

که سرمایه‌گذاری خارجی بین سالهای ۴۲ تا ۴۷ به ۳۵۰۰ میلیون ریال بالغ گردید که

بیش از ۵۰ درصد آن از سوی ایالات متحده امریکا و یک سوم از این رقم در سال ۱۳۴۷

انجام شده بود.

بنا به آنچه در این بخش مطرح شد، قانون تجارت در بخش شرکت‌ها در زمان

تصویب عمدتاً مظهر اراده دولت‌ها و زمینه‌ساز تطابق با فرهنگ برون مرزی و تا

حدی، قانونی وارداتی قابل ادعاست. عمومیت جامعه با شیوه جدید

سرمایه‌گذاری آشنا نبوده و سرمایه‌گذاری عموماً در بخش املاک و مستغلات و

اراضی مزروعی متمرکز بوده و در حال حاضر نیز تفکر سرمایه‌گذاری ملکی غالب

است. اما پس از گذشت بیش از سی سال از آخرین اصلاحات قانون تجارت و

عمومیت یافتن سرمایه‌گذاری در قالب سهام و شخصیت‌های حقوقی، اگر قانون

تجارت در زمان ورود از محیط اجتماعی جلوتر بود، هم‌اکنون نسبت به نیازهای بازار

سرمایه بسیار عقب افتاده است.

ب- عدم تفکیک شخصیت مالکان و مدیران

همانگونه که بیان شد سیر تکامل فعالیت‌های اقتصادی در دوران معاصر به خدمت گرفتن مدیران کارآمد و مجرب جهت اداره‌ی اموال مالکان و تحصیل سود

# آموزش کامحدود . سه ماه پشتیبانی . کاراختی مادام العمر

## سیستم فروش و حسابداری فرانش آرک

Ark

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

مناسب از سرمایه به کار رفته را ایجاد کرد. در این روند مالکان دریافتند، مدیریت و مالکیت دو تخصص ویژه است که هر یک تواناییها و مجال خاص خود را طلب می‌نماید. این امر و تحلیل صرفه به خدمت‌گیری مدیران، مفهوم تفکیک شخصیت مالکان و مدیران را حکم کرد. قانون تجارت ایران نیز با در نظر گرفتن مفهوم تفکیک شخصیت مالکیت و مدیریت و شناسایی شخصیت سومی بنام بازرس قانونی که در صورت تفکیک مذکور، هویت می‌یابد، مقاصد قانونگذار را دنبال می‌کند.

به منظور کنترل رعایت مفهوم فوق و ارزیابی وظایف سه شخصیت مورد نظر لازم است موضوع در دو بخش خصوصی و غیرخصوصی (شامل شرکتهای تحت پوشش دولت، نهادها و سایر بنگاههای غیرخصوصی) به طور جداگانه بررسی شود. پیشینه تجاری و اقتصادی گویای حضور فعال دولت در تاسیس کارخانه‌ها و شرکتهای بزرگ و به طور خلاصه اعمال تصدی دولت بوده و پس از پیروزی انقلاب نیز اداره، سرپرستی، توقیف و مصادره اموال سرمایه‌داران و وابستگان به رژیم سابق نیز حیطة حضور و اقتدار بخش غیرخصوصی را وسعت داده است. در تفکر بخش غیرخصوصی، مدیر عموماً در حکم حقوق‌بگیر مطرح می‌گردد و انگیزه‌های قابل توجه و متعارفی برای جذب مدیران مجرب و کارآفرین در این بخش مشاهده نمی‌شود. تصمیمها عمدتاً از ارکان بالاتر مدیریت دستگاه گرفته شده و مدیر مجری تصمیماتی است که اصولاً باید از محدودی فعالیت وی اتخاذ شود. از سوی دیگر اگر قبل از انقلاب بدون توجه به ابعاد سیاسی و نحوه تشکیل بخش خصوصی، این بخش تا حدودی قابل شناسایی بود، با انتقال قسمت عمده‌ای از سرمایه‌های بخش مزبور به بخش غیرخصوصی براساس احکام مراجع قضایی، اشخاص موجود در این بخش علاقه‌ای به حضور و تشکل نشان نمی‌دهند. مالکان در بخش خصوصی

عمدتاً خود، مدیریت را به عهده داشته و یا به صورت خانوادگی و اعتمادی و نه قراردادی اداره امور می‌کنند. از این رو عملاً تفکیک منطبق با مفهوم اصلی بین مالکان و مدیران در این بخش نیز صورت نمی‌گیرد و در نتیجه بازرس انتخابی نیز عموماً هویتی صوری دارد.

به بیان دیگر با وجود برقراری روابط قانونی بین مجمع عمومی و هیئت مدیره، هیئت مدیره و مدیرعامل و رعایت حدود اختیارات در چارچوب اساسنامه، در بخش غیرخصوصی مدیران عموماً به خود اجازه عدول از دستورات غیررسمی و فرامسئولیتی سهامدار عمده را نداده و حتی بعضاً داوطلبانه تصمیمات قابل اتخاذ را با منسوب‌کنندگان هماهنگ می‌کنند. با چنین روابطی و با توجه به وسعت حضور بخش خصوصی در صحنه تجاری شگفت نیست که دعاوی و اختلافات بین سهامداران و مدیران، سهامداران و بازرسان و مدیران بازرسان در مراجع قضایی به ندرت طرح می‌شود. مضافاً اینکه به لحاظ اجباری بودن انتخاب سازمان حسابرسی به عنوان بازرس قانونی از سوی نمایندگان این بخش در مجامع، روابط ماهیتی مورد نظر قانون تجارت در اختیار به انتخاب بازرس قانونی برقرار نمی‌گردد.

بنابراین در بخش غیرخصوصی، سطوح تصمیمات هیئت مدیره‌ای را در ستادها و جایگاه مجامع باید یافت و در بخش خصوصی، مالکان را در جایگاه مدیران باید جستجو کرد. پس بدون برقراری مفهوم تفکیک شخصیت مالکان و مدیران، قانون تجارت در بخش شرکتهای سهامی، کمتر کارائی محتوائی داشته و صرفاً ابعاد تشریفاتی آن مورد توجه قرار می‌گیرد. ج- سایر اشخاص ذی‌حق، ذی‌نفع و ذی‌علاقه به اعتبار قانون تجارت منافع خود را کسب نمی‌کنند.

با عنایت به دسته‌بندی انجام شده از اشخاص، به نظر می‌رسد سرمایه‌گذار به عنوان ذی‌نفع اصلی با توجه به بند ب ابعاد تشریفاتی قانون را بیشتر رعایت

می‌کند. وام و اعتباردهندگان با توجه به قانون عملیات پولی و بانکی بدون ربا و مقررات خاص خود اقدام به اعطای اعتبار کرده و صورتهای مالی شرکتهای صرفاً بخشی از اطلاعات مکمل و تشریفاتی را تشکیل می‌دهد. مقامات دولتی و در صدر آن مقامات مالیاتی به اتکای قانون مالیاتها و بدون توجه به قانون تجارت و تشریفات آن منافع خود را تامین و مراجع کنترل و هدایت‌کننده مانند سازمان حمایت از تولیدکنندگان و مصرف‌کنندگان نیز به موجب مقررات اختصاصی و لازم‌الاجرا حقوق خود را کسب می‌کنند. منافع کارکنان در قالب قانون کار و مقررات مربوط تامین شده و خود را بی‌نیاز از تمسک به قانون تجارت می‌دانند. سازوکارهای اقتصادی به گونه‌ای است که خریداران و فروشندگان اعتنایی به قانون تجارت نداشته و در صورت بروز اختلاف و دعوی از راههای دیگر، از جمله قانون چک حفظ حقوق می‌کنند و مسئولان بازار سهام و کارگزاران بورس نیز بواسطه قانون مربوطه به خود اعمال نظر می‌نمایند.

بنا به بررسی اجمالی فوق می‌توان نتیجه گرفت که وجود قوانین و مقررات هم‌عرض و بعضاً لازم‌الاجراتر بار کیفی و محتوایی قانون تجارت را ضعیف و راکد کرده و صرفاً رعایت مقررات تشریفاتی، آنرا بی‌روح گردانده است. د- عدم آشنایی عمومی به قانون تجارت و موثر نبودن برخی مجازاتها

با وجودی که ابعاد محتوایی قانون تجارت رو به نزول گذاشته، امکان اتکا به این قانون و ادعا از طریق آن همچنان وجود دارد. لیکن مانعی قابل توجه در عدم آشنایی مالکان، مدیران و بازرسان به مسئولیتها و اختیارات در چارچوب قانون تجارت و به‌کارگیری قانون می‌باشد. حضور و لزوم سایر قوانین و مقررات و اولویت پیدا کردن آنها در ناآشنایی و از نظر دور ماندن کیفیت قانون تجارت بی‌تاثیر نبوده است. از طرفی مجازاتهای نقدی مقرر و بی‌مقدار در مقابل جرائم مربوطه مزید بر بی‌اعتنایی صاحبان

حق به قانون می‌باشد. این امر خصیصه قدرت اجرائی و الزام‌آوری قانون تجارت را ضعیف کرده است. در عین حال آنگونه که حوزه مالیاتی در قانون مالیاتها، اداره کار در اختلافات کارگر و کارفرما در قانون کار در نظر مرتبطان قوانین فوق‌الذکر آشناست، متولی و نماینده مشخصی در نظر عموم برای قانون تجارت در اثر این ناآشنایی جلوه نمی‌نماید.

#### هـ. نواقص موجود در قانون تجارت

علاوه بر نکات اساسی مطرح شده، با عنایت به قدمت قانون و تحولات مکرر در محیط اقتصادی نواقص موجود در قانون تجارت نیز از موارد ضعف و عدم کاربرد این قانون است. نواقصی در زمینه‌های کیفی و محتوایی، محاسبات، اصطلاحاتی و عبارتی، عدم تناسب برخی از موضوعات با شرایط زمانی، لزوم بازنگری را ایجاب می‌کند.

#### نتیجه‌گیری

بررسی انجام شده حاکی از آن است که در زمان تصویب قانون تجارت تحقق مختصات اصلی قانون شامل عمومیت، مظهریت اراده جامعه و دولت و قدرت اجرائی و الزام‌آوری مورد تردید بوده و مختصات و نیازهای حال حاضر محیط تجاری بازارهای مالی نیز فراتر از قالبهای موجود قانون تجارت است. عدم تفکیک مناسب مدیریت از مالکیت باعث عدم توجه مهمترین ذی‌نفع (سهامدار) به قانون تجارت، صوری تلقی شدن از سوی مدیران و هویت نیافتن مناسب بازرس قانونی گردیده است.

از طرفی پس از پیروزی انقلاب با وقوع تغییر و تحولات اساسی و تصویب قوانین متناسب با شرایط جدید، قانون تجارت هیچگونه اصلاحاتی را در بر نداشته و قوانین و مقررات جایگزین و هم‌عرض مانعی در کارایی آن بوده است.

عوامل اساسی فوق موجب بی‌اعتنایی مرتبطان با قانون تجارت حتی در حد آگاهی از موارد پیش‌بینی شده، گردیده و نهایتاً

نواقص آن مکملی بر بی‌محتوا خواندن و اولویت یافتن جنبه‌های تشریفاتی و اداری آن است.

امید است با طرح جدی مبحث خصوصی‌سازی و شکل بخش خصوصی، برقراری روابط اصولی بین شخصیتها و ارکان اصلی شرکتها و با تاکید بر منطبق‌سازی محیط، قانون تجارت در زمینه شرکتها هویت لازم را کسب کند و مورد بازنگری و اصلاح قرار گیرد.

#### منابع

- ۱- اصول حسابداری (جلد اول) ترجمه آقایان عباس ارباب سلیمانی - محمود نفری. نشریه شماره ۸۷ مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری سازمان حسابداری.
- ۲- کلیات حقوق، تالیف دکتر رضا علومی از انتشارات موسسه عالی حسابداری.
- ۳- شرکتهای سهامی عام و خاص، تالیف دکتر محمود عرفانی از انتشارات فاطمی.
- ۴- مروری بر تاریخچه قانون تجارت و شرکتهای سهام عام و خاص، نوشته‌ی آقای هوشنگ خستویی. نشریه شماره ۳۹-۴۰ حسابدار ماهنامه انجمن حسابداران خبره ایران.
- ۵- اقتصاد ایران، تالیف ج. باری. نشریه شماره ۵۳ مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری، موسسه حسابداری سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه.
- ۶- متن سخنرانی، آقای مصطفی علی‌مدد به نام نگاهی به مبانی نظری سیستم و سیستمهای اطلاعاتی مطرح شده در سمینار نقش سیستمهای حسابداری در اداره واحدها برگزار شده از سوی سازمان حسابداری.

#### تسلیمت

آقایان اکبر تفضلی، سیدفضل‌الله رضوی نعمت‌اللهی، اصغر خرازی، یداله و محمدعلی امیدواری و الهوردی رجائی سلماسی از اعضای انجمن هر یک در سوگ عزیزی نشسته‌اند. مصیبت وارده را به آنان تسلیمت گفته و برایشان صبر و بردباری آرزو مندیم.

انجمن حسابداران خبره ایران

آموزش محدود . سه ماه پیش‌بینی . کاراقتی مادام العمر

پنجمین همایش حسابداری ملی آرک

AIRK

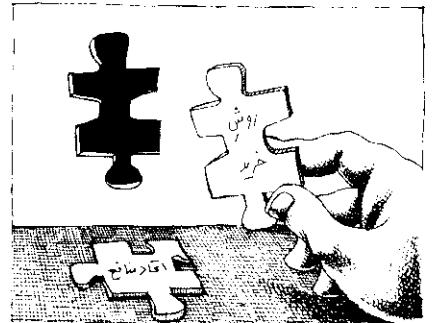
شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهام‌خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۳۹۷۱ - ۰۱۸۳۰۲۲۵

## چرا باید اتحاد منافع کنار گذاشته شود؟



۱۰ میلیون واحد پول است) به مبلغ ۱۰۰ میلیون واحد پول تملک کند، با استفاده از روش اتحاد منافع ۹۰ میلیون واحد پول اندوخته پنهان ایجاد خواهد شد. با فرض ثابت بودن سایر شرایط، اگر شرکت الف بعداً اقدام به فروش شرکت ب به مبلغ ۱۰۰ میلیون واحد پول کند، شرکت الف ۹۰ میلیون واحد پول، سود گزارش خواهد کرد در حالی که سودی تحقق نیافته است. در وضعیتی دیگر اگر شرکت الف بعداً سهام شرکت ب را به مبلغ ۶۰ میلیون واحد پول بفروشد، در حالی که از نظر اقتصادی ۴۰ میلیون واحد پول زیان کرده است ولی مبلغ ۵۰ میلیون واحد پول سود شناسایی خواهد کرد.

### ب) بحث درگیری مالکان

روش اتحاد منافع بر این فرض استوار است که ترکیب شرکتها، مبادله‌ای بین مالکان شرکتها طرف ترکیب است و شرکتها و مدیران آنها اساساً بیش از آن که در این امر ذینفع باشند، تماشاگر هستند.

FASB مشاهده کرده است که این فرض برخلاف واقع است، زیرا ادغام و تحصیل شرکتها حاصل از مذاکرات بین مدیران این شرکتها است. سهامداران به ندرت در تمامی این مذاکرات نقش دارند و هنگامی از معامله خبردار می‌شوند که موضوع به صورت عمومی اعلام شده و به صورت عملی انجام پذیرفته و فقط نیاز به تصویب نهایی داشته است.

### ۷۶ ج) تداوم علائق مالکیت

روش اتحاد منافع بر این فرض نیز مبتنی

است که علائق مالکیت بعد از ترکیب تداوم دارد. به این معنی که مالکان شرکتها ترکیب شده قصد ارایه سهام خود به یکدیگر و پیش رفتن به سوی هم، جهت کسب منافع مشترک را دارند. FASB ملاحظه کرده است که به هرحال، این منافع بعد از ترکیب شرکتها (اغلب خیلی زود) تغییر می‌کنند و ممکن است به دلایل مختلف، مالکان اقدام به فروش سهم منافع خود کنند. مثلاً امکان دارد مالکان شرکتها ترکیب شده بخواهند از وجوه نقد خود در فرصتهای سودآوری دیگری بهره ببرند و یا ممکن است مالکان هر دو شرکت ترکیب کننده و ترکیب شونده تصمیم بگیرند که به دلیل عدم تناسب نتیجه حاصل از ترکیب با مجموعه سرمایه‌گذاری آنها، اقدام به فروش سهم منافع خود کنند.

علاوه بر این FASB مشاهده کرد که حتی اگر منافع مالکان قبلی بعد از ترکیب شرکتها استمرار یابد، شکل آن در بلند مدت یکسان نخواهد بود. دلیل این موضوع این است که مالکان شرکتها پیشین در معرض ریسک و پاداشی قرار می‌گیرند که کاملاً متفاوت با ریسک و پاداشی است که قبل از ترکیب شرکتها داشته‌اند. علاوه بر این سهم منافع مالکان بعد از ترکیب شرکتها تغییر می‌کند، به نحوی که مالکان شرکت ترکیب شده از سهم کوچکتری نسبت به شرکت ترکیب شده بزرگتر برخوردار می‌شوند.

### ادغام شرکتها هم اندازه<sup>۱۴</sup>

برخی از حسابداران استدلال می‌کنند که روش اتحاد منافع فقط برای شرایط "ادغام شرکتها هم اندازه" یا ترکیهایی که در آنها ترکیب کننده را نمی‌توان مشخص کرد مناسب است و بنابراین به کارگیری آن باید به این گونه موارد محدود شود. FASB به محدودیت استفاده از روش اتحاد منافع در چنین مبادلاتی توجه دارد. به هرحال FASB چنین نتیجه گرفته است که ادغام برابری واقعی یا هم اندازه بقدری نادر

هستند که امکان دارد هرگز اتفاق نیفتد. در اینجا می‌توان یکی از شرکتها قبلی را به عنوان شرکت باقیمانده فرض کرد و آن را به عنوان شرکت ترکیب کننده تلقی نمود. بر این اساس اینگونه ترکیب شرکتها را می‌توان نوعی تحصیل تلقی و آنرا بر این اساس حسابداری کرد.

FASB اینگونه نتیجه می‌گیرد که حتی در ادغام‌های برابر نیز نباید الزاماً ارزشهای دفتری شرکت ترکیب شده به شرکت ادغام کننده انتقال یابد، زیرا در روشی که داراییهای خالص شرکتها طرف ترکیب به ارزش عادله آنها ثبت می‌شوند، نتایج حاصل به شکل مناسبتری منعکس خواهد شد. دلیل این امر این است که در این ادغام برابر می‌توان تصور کرد شخصیت اقتصادی و شخصیت حسابداری جدیدی شکل گرفته و هیچ یک از شرکتها قبلی باقی نمانده‌اند.

### تغییر در به کارگیری روش اتحاد منافع

رویدادهایی که برای آنها از روش اتحاد منافع استفاده می‌شود، در شرایط حاضر به طور کلی متفاوت از رویدادهایی هستند که در ابتدا برای آنها تصور می‌شد. این رویدادها نوعاً در حالتی بودند که در مورد آنها اصول از شکل قانونی به مفهوم اقتصادی تغییر یافته بود، نظیر حالتی که شرکت اصلی شرکت فرعی را به طور کامل به تملک در می‌آورد.

امروزه، روش اتحاد منافع به طور عادی برای حسابداری مبادلاتی مورد استفاده قرار می‌گیرد که مفهوم اقتصادی آن تغییر کرده است. در واقع آن رویدادها اگر مهمترین واقعه اقتصادی این شرکتها نباشد، یکی از مهمترین وقایع اقتصادی است که در طول تاریخ ترکیب شرکتها رخ می‌دهد. اینگونه کاربردهای نابرابر روش اتحاد منافع باعث افزایش تردید نسبت به استواری اصول منطقی آن می‌شود. از نگاهی دیگر، همراه با ارزیابی سایر جنبه‌های عقلی آن که زمینه‌های روش اتحاد منافع است، FASB

نتیجه گرفت که چارچوب مفهومی این روش مخدوش است.

### تصمیم FASB

براساس نتایجی که از روش اتحاد منافع به شرح زیر حاصل گردید:

۱- آرایه اطلاعات مفید کمتر نسبت به روش خرید.

۲- تحمیل هزینه‌های اضافی به استفاده کنندگان از صورتهای مالی و شرکتهای تهیه کننده این گزارشها.

۳- آثار منفی در تخصیص منابع اقتصادی بصورت صحیح.

۴- داشتن چارچوب مفهومی مخدوش. FASB تصمیم گرفت که باید روش اتحاد منافع کنار گذاشته شود.

نهایتاً، ترکیب شرکتها صرف نظر از اینکه در قبال آن نقد، سایر داراییها، بدهیها یا حقوق مالکانه واگذار شده باشد، باید به روش مشابه، براساس ارزش واگذار شده در مبادله برای آنها ثبت شود. روش اتحاد منافع این مهم را برآورده نمی سازد در حالی که روش خرید به خوبی قادر به انجام این امر است.

این مقاله بصورت اجمالی به بررسی دلایل کنارگذاری روش اتحاد منافع پرداخته است. موضوع رسمی هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی امریکا پس از انجام بررسیهای بیشتر و همه جانبه ابراز خواهد شد و نتیجه گیری انجام شده در اینجا نظریه رسمی FASB محسوب نمی گردد.

### خلاصه

چرا باید روش اتحاد منافع کنار گذاشته شود؟

۱- در مقایسه با روش خرید، روش اتحاد منافع اطلاعات کمتری به سرمایه گذاران آرایه کرده و نیز اطلاعات آرایه شده توسط آن، کمتر از ویژگی مربوط بودن برخوردار است.

۲- در روش اتحاد منافع، ارزش مبادله شده در ترکیب نادیده گرفته شده ولی در روش

خرید این مبلغ دقیقاً منعکس می گردد. ۳- در روش اتحاد منافع، استفاده کنندگان از صورتهای مالی قادر نیستند مبلغ سرمایه گذاری خود در مبادله را تعیین کرده و نمی توانند کارایی آتی سرمایه گذاری خود را پیگیری کنند.

۴- وجود دو روش حسابداری باعث ایجاد مشکل برای سرمایه گذاران جهت مقایسه شرکتها هنگامی که آنها از روشهای متفاوتی جهت حسابداری ترکیب استفاده نموده اند، می شود.

۵- چون سود گزارش شده در روش اتحاد منافع بیشتر است، به رغم اینکه جریانهای نقدی آتی در هر دو روش یکسان است، یک تفاوت غیرواقعی به وجود می آید که ناشی از تفاوتهای واقعی اقتصادی نیست.

۶- در ترکیب شرکتها به صورت تحصیل، ارزش مبادله انجام شده باید مبنای حسابداری قرار گیرد، خواه در این مبادله نقد یا دیگر داراییها، بدهیها یا حقوق مالکانه واگذار شده باشد.

بی نوشت

- 1- Synergy
- 2- Combination
- 3- Merger
- 4- Consolidation
- 5- Acquisition
- ۶- مفاهیم اساسی مربوط به ترکیب شرکتها در بیانیه زیر منعکس است:  
APB No 16: Business Combination.
- 7- Purchase Method
- 8- Pooling of Interests Method
- 9- Financial Accounting Standards Board
- ۱۰- سازمان حسابرسی - رهنمودهای حسابداری - متن پیشنهادی بیانیه شماره ۱۹ - ترکیب واحدهای تجاری.
- 11- Methods of Accounting for Business Combinations: Recommendations of the G4+1 for Achieving Convergence.
- 12- Earnings Penalty
- 13- FASB - Rules of Procedure, Page 3.
- 14- Mergers of Equals

منبع

Financial Accounting Standards Board  
http://www.mabulletpoint.com/2000/  
ch/pooling.htm

# آموزش محدود . سه ماه پشتیبانی . کاراخری مادام العمر

## سیستم اخبار . فروش . چک آرک

ARK

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱