

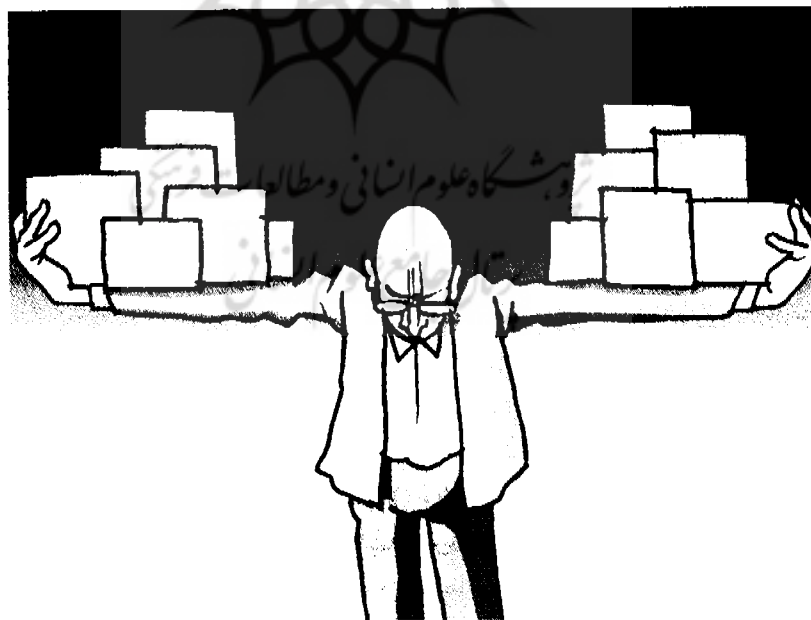
درباره‌ی ویدا مجتهدزاده

دکتر ویدا مجتهدزاده در ساری دیده به جهان گشود. وی درجات کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری خود را در رشته‌ی حسابداری به ترتیب از موسسه‌ی عالی حسابداری، دانشگاه ایالتی نیومکزیکو (در آمریکا) و دانشگاه تهران گرفت. مجتهدزاده در حال حاضر، استادیار دانشگاه الزهرا است و هم چنین عضو شورای عالی بورس، ناظر شورای بورس در هیات پذیرش سهام، عضو هیات مدیره‌ی موسسه‌ی آموزشی و فرهنگی حسابداران امروز، عضو هیات مدیره‌ی انجمن حسابداران، و عضو کار گروه کارشناسی هیات تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی است. از وی تاکنون سه کتاب و ۱۴ مقاله به چاپ رسیده است.

یکسانی^۱

یکسانی و مقایسه پذیری، مانند مربوط بودن و اتکاء پذیری جزء کیفیات ذاتی ارقام حسابداری نیستند بلکه تنها با ارقام حسابداری مرتبط‌اند

دکتر ویدا مجتهدزاده



موارد مشابه، فراهم کردن ابزاری برای تشخیص موارد غیرمشابه و آزاد کردن قضاوت در مورد پیش‌بینی‌هایی که بخش جدا نشدنی فرایند حسابداری است، به وظیفه‌ی خود عمل کند.^۳

از دید اسپراوس، "مقایسه‌پذیری" هم یک فرایند (حسابداری برای شرایط یکسان یا متفاوت)

و هم نتیجه‌ی پایانی این فرایند (مقایسه‌ی گزینه‌های متفاوت تصمیم‌گیری) است. در اینجا ما به "مقایسه‌پذیری" از دیدگاه دوم می‌نگریم، در حالی که "یکسانی" به عنوان

در نوشته‌های حسابداری، مفهوم "یکسانی" با "مقایسه‌پذیری"^۲ همپوشی دارد. برای مثال، اسپراوس (1978) می‌نویسد: "از آنجا که مقایسه‌ی سرمایه‌گذاری‌های مختلف و فرصت‌های اعطای اعتبار، بخش ضروری بسیاری از

است که نحوه عمل حسابداری برای معاملات مشابه، یکسان و برای معاملات غیرمشابه، نایکسان است. چارچوب نظری باید با ترویج نحوه‌ی عمل هماهنگ برای

تصمیمات سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان است، کاوش برای روشن کردن مقایسه‌پذیری اهمیت دارد. اصطلاح "مقایسه‌پذیری" در این جا به این معنی

مفهومی در نظر گرفته می‌شود که بر مقایسه‌پذیری اثر دارد. از آنجا که مقایسه‌پذیری با یکسانی مرتبط است، بنابراین میزان مقایسه‌پذیری که می‌تواند مورد اتکای استفاده‌کنندگان قرار گیرد، مستقیماً به سطح یکسانی در صورت‌های مالی بستگی دارد.

رابطه‌ی بین یکسانی و مقایسه‌پذیری که در اینجا مطرح می‌شود با موضع انتخابی SFAC شماره ۲ کاملاً همخوانی دارد. مقایسه‌پذیری، مانند مربوط بودن^۴ و اتکاپذیری^۵ یک کیفیت ذاتی ارقام حسابداری نیست بلکه با ارقام حسابداری مرتبط است. به عبارت دیگر، منظور از مقایسه‌پذیری بیان مشابهت‌ها و تفاوت‌ها است.^۶

براساس SFAC شماره ۲، مقایسه‌پذیری نباید با "این همانی" اشتباه شود. شاید اگر تفاوت‌ها تشریح گردد، بیش از بیان مشابهت‌ها آموزنده باشد.^۷

اگر چه یکسانی و مقایسه‌پذیری اغلب به صورت ضرورت به حساب آوردن رویدادهای مشابه با روشی یکسان مورد بحث قرار می‌گیرد، اما تاکنون کوششی رسمی برای ترسیم خط‌کشی دقیق بین مشابهت‌ها و تفاوت‌های این دو انجام نگرفته است. بنابراین تجزیه و تحلیل رویدادها، نقطه‌ی شروع پرریاری برای آزمون موضوع یکسانی است.

ماهیت و پیچیدگی رویدادها

معاملات عبارت از رویدادهای اقتصادی یا مالی هستند که در حساب‌های بنگاه اقتصادی به ثبت می‌رسند. SFAC شماره ۶، رویداد را "رخداد پیامدی برای یک هستار^۸ تعریف می‌کند."^۹

معاملات در بین هستارها، بین یک شرکت و کارکنانش و بین یک شرکت و سرمایه‌گذاران یا اعتباردهندگان روی

می‌دهند. بنابراین معاملات، رویدادهای بیرونی یک بنگاه محسوب می‌شوند. البته رویدادهای درونی هستارها نیز مستلزم ثبت مدخل‌هایی در حساب‌های شرکت می‌باشد. از میان این رویدادها می‌توان به شناخت استهلاک و تکمیل کار در جریان ساخت اشاره کرد.

جنبه‌ی دیگر رویدادها، درجه‌ی سادگی یا پیچیدگی آنها است. در یک محیط پیچیده‌ی تجاری، اغلب رویدادها به دلیل وجود محدودیت‌ها، احتمالات و شرایط از پیچیدگی برخوردارند. پیش از بررسی ماهیت رویدادهای پیچیده، باید متذکر گردید که بسیاری از رویدادها متغیرهای اقتصادی با اهمیت ندارند تا ضرورتاً موجب ثبت متفاوت آنها شود. به این رویدادها، "رویدادهای ساده"^{۱۰} گفته می‌شود. برای مثال، پرداخت برای خدماتی که به طور نسبه تحصیل می‌گردد و متضمن تخفیف هم نیست، یک رویداد ساده است.

این که خریدار یا فروشنده هزینه‌ی حمل کالای تحصیل شده را پردازد، یک موضوع کلیدی در ثبت این رویداد است، اما در هر یک از شرایط موضوع به سادگی حل و فصل می‌شود. اگر خریدار این هزینه را پردازد، شرایط تحت تاثیر "قاعده‌ی بها"^{۱۱} قرار می‌گیرد و تمام مخارج ضروری تحصیل و نصب دارایی به حساب دارایی منظور می‌شود. اما اگر فروشنده این هزینه را پردازد، در حساب هزینه حمل کالای فروخته شده ثبت می‌گردد. این شرایط به قدر کافی مشابه هستند که منجر به یکسانی در ثبت رویدادها شود. اما رویدادهای پیچیده^{۱۲} می‌تواند به مقدار زیادی مشکل‌آفرین باشد که در شرایط رویدادهای ساده دیده نمی‌شود. در نوشته‌ها برای توصیف این شرایط از اصطلاح "تاثیر وضعیت‌ها"^{۱۳} استفاده می‌گردد، اما در این مقاله اصطلاح "وضعیت‌های مربوط"^{۱۴} به کار گرفته می‌شود.

وضعیت‌های مربوط

از نظر اقتصادی "وضعیت‌های مربوط"، وضعیت‌های مهمی است که می‌تواند به طور گسترده بر رویدادهای یکسان اثر گذارد. این وضعیت‌ها، وضعیت‌های عمومی یا عوامل همراه رویدادهای پیچیده است که انتظار می‌رود بر وقوع یا زمان‌بندی جریان‌های نقدی موثر باشد. "وضعیت‌های مربوط" به دو نوع کلی تقسیم می‌شود.^{۱۵} نخست، وضعیت‌هایی که در زمان وقوع رویداد، شناخته شده‌اند. این وضعیت‌ها "وضع کنونی" نام دارند. دوم، عواملی که بعداً مشخص می‌شوند و به "احتمالات آتی" معروفند. "وضعیت‌های مربوط" مستقیماً مرتبط با رویدادهای مورد بررسی هستند و بر روش‌های حسابداری که برای بیان آن رویدادها انتخاب می‌شوند، اثر می‌گذارند.

نقش مدیریت در وضعیت‌های مربوط

با توجه به این که وضعیت‌های مربوط یکی از جنبه‌های بسیار مهم یکسانی است، بررسی این که مدیریت می‌تواند چنین وضعیت‌هایی را تعیین کند در خور توجه است. ولدن پاول (Weldon Powell) (1965) معتقد است که نفوذ مدیریتی از ملاحظات مهم در انتخاب روش‌های حسابداری متفاوت است.^{۱۶} برای مثال، چنانچه دو بنگاه یک نوع دارایی ثابت را بخرند، اما یکی از آنها تصمیم بگیرد در سال‌های اولیه به گستردگی از دارایی استفاده کنند، در حالی که بنگاه دوم قصد استفاده‌ی یکسان از این دارایی را طی عمر مفیدش داشته باشد، آنگاه از دیدگاه پاول، به کار بردن روش تسریعی استهلاک در بنگاه اول و روش خط مستقیم در بنگاه دوم توجیه‌کننده است.

اگر چه چنین اختیاراتی برای مدیریت وجود دارد، اما انتخاب روش‌های

وضعیت‌های مربوط		رویه به کار گرفته شده
خیر	بلی	
الف (۲) APB شماره ۱۶ روش خرید در مقابل روش اتحاد منافع	الف (۱) ARB شماره ۵۱ APB شماره ۱۸ و SFAS شماره ۹۲ مالکیت سهام عادی برای مقاصد کنترل	محدود
ب (۲) APB شماره ۲۹ دارایی اعطا شده	ب (۱) SFAS شماره ۲ مخارج تحقیق و توسعه	مطلق

بهتری بین اجاره‌ی سرمایه‌ای و اجاره‌ی عملیاتی نیست؟ به علاوه هرگاه مدیر نخواهد اجاره‌ای را سرمایه‌ای محسوب کند، می‌تواند عمر اقتصادی برآوردی را دستکاری کند یا دوره‌ی قرارداد را کوتاه کند.^{۲۳}

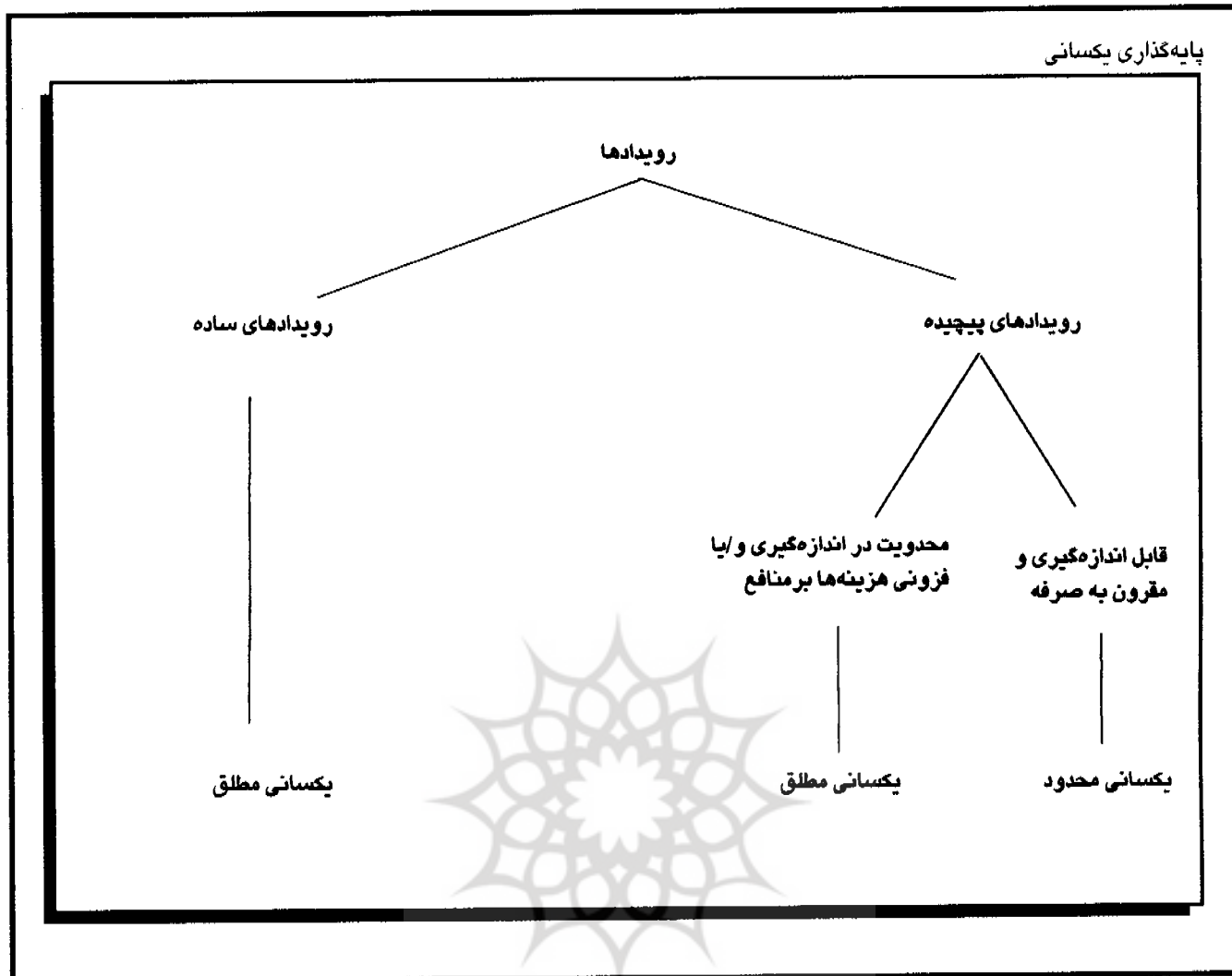
با توجه به این که برقراری معیاری مناسب برای "وضعیت‌های مربوط" مشکل و اغلب اختیاری است. نوع دیگری از یکسانی تلویحا" صورت‌بندی شده است که یکسانی مطلق نامیده می‌شود. یکسانی مطلق به معنای تجویز یک روش حسابداری برای معاملات یکسان است حتی اگر "وضعیت‌های مربوط" وجود داشته باشد. برای مثال SFAS شماره ۲ بنگاه‌ها را ملزم می‌کند که مخارج تحقیق و توسعه را، حتی اگر منافع آتی دارند به هزینه منظور کنند.

به نظر می‌رسد که FASB در SFAC شماره ۲ تلویحا" دیدگاه یکسانی محدود را

یکسانی محدود "و یکسانی مطلق" یکسانی محدود سعی می‌کند تا روش‌های تجویزی حسابداری را با "وضعیت‌های مربوط" در شرایط مشابه متوازن کند. کلمه "محدود" به معنای داشتن حد و مرز یا محدودیتی است که نه آنقدر بزرگ و نه آنقدر کوچک است که قابلیت اندازه‌گیری را از بین ببرد. SFAS شماره ۱۳، در مورد اجاره‌های بلندمدت، مثال خوبی در زمینه یکسانی محدود است. براساس این SFAS، چنانچه مدت قرارداد اجاره ۷۵ درصد (یا بیشتر) عمر اقتصادی برآوردی دارایی مورد اجاره باشد باید قرارداد اجاره به عنوان سرمایه‌ای محسوب گردد.^{۲۲} البته این معیار یکی از معیارهای چهارگانه‌ی بیان شده در استاندارد است که تحقق هر یک موجب می‌شود تا قرارداد اجاره، سرمایه‌ای به حساب آید. اما مشکل اینجا است که بیان ۷۵ درصد، تعیین حد و مرزی اختیاری است. آیا ۷۰ درصد یا حتی ۶۰ درصد مرز

حسابداری همیشه تحت تاثیر وضعیت‌های مربوط نیست. برای مثال، انگیزه‌های زیر در انتخاب روش‌های حسابداری موثر است:
۱- به حداکثر رساندن سود در کوتاه‌مدت، چنانچه تصور شود سهامداران معتقدند که نوسان کم‌تر سود منجر به خطر کم‌تر می‌گردد.^{۱۷}

کسادن هد (Cadenhead 1970) می‌گوید که "وضعیت‌های مربوط" به عواملی فرای کنترل مدیریتی که او آنها را "شرایط محیطی"^{۱۸} می‌نامد، محدود می‌شود، زیرا مدیریت به‌طور بالقوه می‌تواند سود را تحریف کند.^{۱۹} به طور کلی به‌رغم اهمیت "وضعیت‌های مربوط" در انتخاب روش‌های مختلف حسابداری برای معاملات مشابه، تحقیقات کمی در این زمینه انجام شده است. این عدم توجه منجر به شکل‌گیری دو مفهوم از یکسانی در نوشته‌های حسابداری و نیز استانداردهای پیشنهادی گردیده است.



شرویشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

حساب هزینه منظور شود، یعنی یکسانی محدود به کار رود، اطلاعات با دقت بیشتری بازنمایی خواهد شد. دیدگاه یکسانی محدود نسبت به حذف سریع که در SFAS شماره ۲ الزام آور شده است، مفیدتر است اما اثبات پذیری کم‌تری دارد.

در حال حاضر سیستم مختلطی وجود دارد که در آن برخی از استانداردها یکسانی محدود را به کار می‌گیرند و برخی دیگر مصادیق روشنی از یکسانی مطلق‌اند. موقعیت کنونی حسابداری مالی از نمودار زیر که یک ماتریس دو به دو را نشان می‌دهد، به خوبی درک می‌شود. در این ماتریس سستون اول بیانگر وجود

یکسانی محدود و یکسانی مطلق در رابطه با دقت بازنمایی و اثبات پذیری یکسانی محدود نسبت به یکسانی مطلق موجب دقت بازنمایی بیش‌تری می‌شود و برای مثال، وقتی دارایی در سال‌های اولیه عمر بیشتر مصرف می‌گردد، به کارگیری روش استهلاک تسریعی نسبت به روش خط مستقیم، بخش مستهلک نشده و هزینه‌ی استهلاک را با دقت بازنمایی می‌کند. در رابطه با مخارج تحقیق و توسعه، براساس SFAS شماره ۲، یکسانی مطلق به کار می‌رود. اما اگر همانند حسابداری نفت و گاز، مخارج تحقیق و توسعه‌ی موفق به حساب دارایی و کوشش‌های ناموفق به

پذیرفته است، اما در مفهوم بهبود بخشیدن به مقایسه‌پذیری (با استفاده از همان روش حسابداری) در شرایطی که "دقت بازنمایی" هدف نیست، به یکسانی مطلق اشاره دارد. در حسابداری، فرض بر این است که یکسانی محدود، چنانچه دست یافتنی باشد، به لحاظ مفید بودن در تصمیم‌گیری یا ارزیابی عملکرد نسبت به یکسانی مطلق برتر است. به هر حال یکسانی محدود معنادار فقط با صرف مخارج بیشتر، نسبت به یکسانی مطلق، می‌تواند به دست آید. بنابراین مزیت هرگونه یکسانی به منفعت و هزینه نهایی بستگی دارد.

- Concepts No.6 (1985).
- 5- Powell, Weldon, "Putting Uniformity in Financial Accounting into Perspective," **Law and Contemporary Problems**, (Autumn 1965), PP.674-690
- 6- Ronen, Joshua, and Semcha Sadan, **Smoothing Income Number: Objectives, Means, and Implications**, Addison-Wesley, (1981)
- 7- Sorter, G., and M.Ingberman, "The Implicit Criteria for the Recognition, Quantification, and Reporting of Accounting Events," **Journal of Accounting, Auditing of Finance**, (Spring 1987), PP.99-114
- 8- Sprouse, Robert, "The Importance of Earnings in the Conceptual Framework," **Journal and Accountancy**, (January 1978), PP.64-71
- 9- Wolk, Harry I., and Michael G. Tearney, **Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach**, 4th ed., Cincinnati, Ohio, South-Western College publishing, (1996), PP.256-267.
- 10- Wyatt, Arthur R., "Efficient Market Theory: Its Impact on Accounting," **Journal of Accountancy**, (February 1983), PP.56-65
- 3- Sprouse(1978,P.71)
- 4- Relevance
- 5- Reliability
- 6- FASB(1980a, P.45)
- 7- Ibid, P.48
- 8- Entity
- 9- FASB (1985, P.46)
- 10- Simple Events
- 11- Cost Rule
- 12- Complex Events
- 13- Effect of Circumstances
- 14- Relevant Circumstances
- 15- Sorter and Ingberman (1987,P.106)
- 16- Powell (1965, PP.680-681)
- 17- Ronen and Sadan (1981)
- 18- Environmental Conditions
- 19- Cadenhead (1970)
- 20- Finite Uniformity
- 21- Rigid Uniformity
- 22- SFAS No.13 (1976, Para.7)
- 23- Wyatt (1983, PP.58-60)

"وضعیت‌های مربوط" است. ستون دوم شرایطی را نشان می‌دهد که فاقد "وضعیت‌های مربوط" است. ردیف "الف" شامل معاملاتی است که یکسانی محدود در مورد آن به کار رفته است. ردیف "ب" بیانگر معاملاتی است که یکسانی مطلق بر آنها حاکم است. در خانه‌ی اول ردیف "الف"، وضعیت‌های مربوط وجود دارد و استانداردگذاران آن را به رسمیت شناخته‌اند. در خانه‌ی دوم ردیف "ب"، وضعیت‌های مربوط وجود ندارد و استانداردگذاران یکسانی مطلق را در مورد آنها وضع کرده‌اند. در خانه‌ی دوم ردیف "الف" وضعیت‌های مربوط وجود ندارد، اما استانداردگذاران معیارهایی را برای آن برشمرده‌اند که گویا این وضعیت‌ها وجود دارد. در نتیجه دو نحوه‌ی عمل مختلف ارائه شده‌است که به نظر نمی‌رسد مبنای واقعی داشته باشد. در خانه‌ی اول ردیف "ب" وضعیت‌های مربوط وجود دارد، اما استانداردگذاران نمی‌توانند آن را اجرا کنند. در نتیجه شرایط یکسانی مطلق به وجود آمده است.

سابع

نتیجه‌گیری

در رابطه با رویدادهای مختلف، چنانچه تشخیص وضعیت‌های مربوط امکان‌پذیر باشد و بتوان این وضعیت‌ها را اندازه‌گیری و با رعایت ملاحظات منفعت و هزینه اجرا کرد، از یکسانی محدود استفاده می‌شود. اما چنانچه رویداد اعم از ساده یا پیچیده، به گونه‌ای باشد که نتوان یکسانی محدود را با در نظر گرفتن ملاحظات منفعت و هزینه در آن پایه‌گذاری کرد، از یکسانی مطلق استفاده می‌شود. این روابط در زیر نشان داده شده است:

پی‌نوشت

- 1- Uniformity
2- Comparability

تسلیمت

آقای دکتر عبده تبریزی

مصیب وارده را تسلیمت عرض نموده.
بقای عمر شما و بازماندگان را
آرزومندیم.

انجمن حسابداران خبره ایران