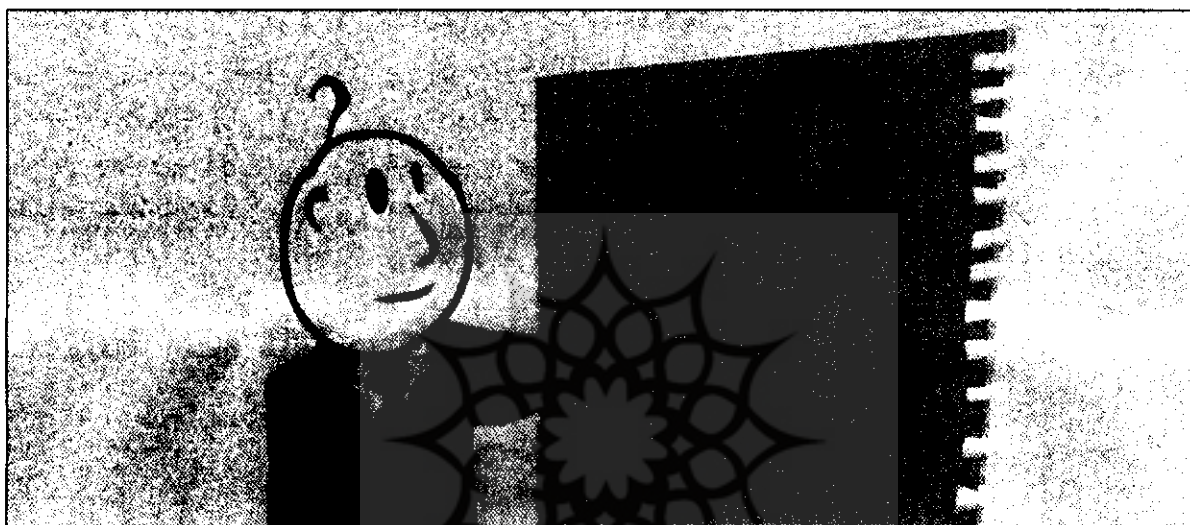


رویکردهای حاکم بر سود و اندازه گیری در حسابداری



محمدرضا مهدی نورد
مدرس دانشگاه آزاد - کارشناس ارشد حسابداری

چکیده

پذیرش حسابداری به عنوان یک علم با چالش‌های زیادی همراه بوده است و بسیاری از پرسش‌های اساسی منتقدان آن، پاسخ‌های قانع‌کننده‌ای به همراه نداشته است. نخستین قدم در حل این مشکل تعریف مفاهیم اساسی حسابداری است. کوشش جهت ارائه تعاریف جامع و مانع در علوم، طبقه‌بندی و درک رویدادها را امکان‌پذیر می‌سازد. از سوی دیگر در حسابداری به شکل اخص، شناخت اقلام صورت‌های مالی موکول به

تعریف آنها شده است. در مقاله حاضر، تعاریف متفاوتی، از سود و رویکردهایی ارائه گردیده که این تعاریف متأثر از آن هستند. علاوه بر این در رابطه با اندازه‌گیری سود، موضوع اندازه‌گیری و تنوع مقیاس‌های اندازه‌گیری نیز مطرح شده است.

مقدمه

برخی از تحقیقات در جستجوی ارقام معینی بوده‌اند که سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان برای ارزیابی آینده واحد اقتصادی مورد استفاده قرار

می‌دهند. این ارقام اصطلاحاً شاخص‌های خلاصه نامیده شده‌اند زیرا این شاخص‌ها، موفقیت یا شکست نسبی واحد اقتصادی را خلاصه می‌کند. بررسی سود به عنوان شاخص خلاصه موضوع تحقیقات متعددی بوده است (Dale Buckmaster and Roland M 1977) تحقیق بال و بروان (۱۹۶۸) در مورد سود، به عنوان شاخص خلاصه، موید اهمیت آن در حسابداری است. به علاوه ارتباط سود با سایر اقلام ترازنامه و پیوستگی تغییرات آنها با یکدیگر اهمیت مضاعفی به این موضوع داده

است. هدف این مقاله، ارائه تعاریف متفاوت از سود با توجه به رویکردها و الگوهای غالبی است که این تعاریف از آنها نشئت می‌گیرند. هرکدام از الگوهای حاکم بر حسابداری، رویکرد و اهداف خاصی را برای حسابداری قائل هستند که در نهایت منجر به ارائه تعاریف متفاوتی می‌گردد. رویکرد استقرایی صرف به تعاریف ارائه شده از سود و سایر اقلام حسابداری، بدون توجه به ریشه این تعاریف و نظریه‌های حاکم بر آنها، نمی‌تواند گره‌ای از مشکلات حسابداری بگشاید.

رویکرد حاکم برسود و اندازه‌گیری در حسابداری

مفاهیمی همانند سود و سرمایه، همواره مورد توجه اقتصاددانان و حسابداران بوده است و تلاش در تعریف این مفاهیم از طرف اقتصاددانان سابقه زیادی دارد، تعاریف اولیه از سود عمدتاً به معنی میزان مطلوبیت^۱ یا رضایتمندی^۲ تلقی می‌شد که در اثر استفاده از کالا و خدمات برای مصرف‌کننده حاصل می‌گردید. اما از آنجا که مطلوبیت و رضایتمندی عباراتی همراه با بار روانی بودند به‌طور یقین نمی‌توانستند اهداف متعالی علم اقتصاد را برآورده سازند، اولین ایراد اساسی چنین تعریفی از سود، عدم قابلیت اندازه‌گیری آن است. مطلوبیت و رضایتمندی موضوعاتی همانند موفقیت و خوشحالی هستند (بزرگ‌اصل، ۱۳۷۴). اندازه‌گیری آنها با

توجه به دیدگاه اندازه‌گیرنده و معیارهای ارزشی او نتایج کاملاً متفاوتی در بردارد و تعیین مقیاسی مشترک برای سنجش آنها که از مقبولیت عمومی برخوردار باشد غیرممکن به نظر می‌رسد. اقتصاد و حسابداری برای اینکه در دامنه علم قرار گیرند نیازمند کمی کردن مفاهیم اساسی و موضوعات مورد مطالعه خود هستند. از مهمترین شاخصه‌های تعریف موضوع در دایره فعالیت‌های علمی، قابلیت اندازه‌گیری متغیرهای آن است و میزان موفقیت و اعتبار علمی آن در گرو تبلور مفاهیم کیفی در قالب مفاهیم کمی است.

موضوع مهم دیگری که چنین تعریفی از سرمایه را به چالش می‌کشد عدم تعمیم‌پذیری آن از مفهوم فرد (شخصیت حقیقی) به مفهوم بنگاه اقتصادی (شخصیت حقوقی) است. بعد روحانی انسان می‌تواند از رویدادهای مادی تاثیر پذیرد و این ناشی از برخورداری توأم انسان از دو ویژگی مادی و معنوی است، به‌طور حتم چنین خصوصیتی را در مورد واحد اقتصادی نمی‌توان متصور شد. به کار بردن مفهوم مطلوبیت برای تعریف سود به دلیل بار روانی و غیرمادی مفهوم مطلوبیت نمی‌تواند در مورد واحد اقتصادی به‌عنوان مجموعه‌ای مستقل از افراد تشکیل دهنده آن مصداق داشته باشد. واحد اقتصادی به‌عنوان شخصیت مستقل فاقد هرگونه تمایلات روانی است و تنها زمانی سود برای آن قابل تعبیر است که مطلوبیت و رضایتمندی

به ثروت یا یک ارزش مادی تبدیل گردد، به عبارت دیگر، میزان تاثیرپذیری واحد اقتصادی از متغیرهای پیرامون آن فقط با شاخص‌های کمی تبیین می‌شود. بعدها اقتصاددانان کلاسیک همانند

آدام اسمیت^۳ و دیوید ریکاردو^۴ تعریف دیگری از سود ارائه کردند. به اعتقاد آدام اسمیت، سود مبلغی است که فرد می‌تواند به مصرف رساند بدون اینکه سرمایه اولیه آن کاهش پیدا کند.

از آنجا که چنین تعریفی از سود تقریباً از ایرادات قبلی مبرا بود به شدت مورد توجه اقتصاددانان و سپس حسابداران قرار گرفت نقطه قوت این دیدگاه که به

حفظ سرمایه^۵ شهرت یافت، تبدیل سود از مفهومی انتزاعی به مفهومی عینی با قابلیت اندازه‌گیری بود که اتفاق مهمی تلقی شد. براساس این تعریف، میزان مصرف در طی دوره و سرمایه‌های ابتدا و انتهای دوره در تعیین سود نقش داشتند و تمام این موضوعات به شکل کمی قابل اندازه‌گیری بودند و امکان تبیین آن بر مبنای پول فراهم بود و به همین جهت به آسانی از مفهوم فرد به مفهوم واحد اقتصادی قابل تعمیم بودند، سرمایه و مصرف موضوعاتی هستند که برای واحد اقتصادی قابل تفسیر و تعبیر هستند.

تعریف سود با توجه به رویکرد حفظ سرمایه به شرح پیشگفته، مستلزم توافق بر سر مفهوم سرمایه است. به عبارت دیگر، در مرحله بعدی باید به تعریف سرمایه و به بررسی تغییرات آن پرداخت تا تصویر واضحی از مفهوم

سود ارائه شود. تفاوت‌های موجود در حسابداری و اقتصاد از مفهوم سود متأثر از دو مقطع یا مرحله است، نخستین مرحله مربوط به تعریف سرمایه از نظر دو گروه است. در واقع شکاف اولیه در تعیین سود از دیدگاه حسابداران و اقتصاددانان در تعریف سرمایه رقم خورد. حسابداران سرمایه را معادل ارزش خالص بنگاه اقتصادی تلقی می‌کنند.

این مقدار حاصل جمع ارزش تمام اقلام اعم از مثبت یا منفی است که دارایی‌ها و بدهی‌ها را در برمی‌گیرد (نقفی و حقیقی، ۱۳۷۲) بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره شش^۶ و بیانیه شماره چهار هیئت اصول حسابداری^۷، حقوق صاحبان سرمایه را به عنوان مازاد دارایی‌ها نسبت به بدهی‌های واحد انتفاعی تعریف کرده‌اند. اما به نظر اقتصاددانان، تعریف سرمایه از دیدگاه حسابداران، تعریفی ذهنی و متفاوت با واقعیت‌های مشهود اقتصادی است. حسابداری سرمایه را معادل ارزش دفتری خالص دارایی‌های واحد اقتصادی تعریف می‌کند. ارزش دفتری بدست آمده برای سرمایه بر مبنای تعریف پیشگفته پیش از اینکه معرف ارزش اقتصادی باشد نوعی محاسبه است که توسط حسابداران انجام می‌گیرد حال آنکه از دیدگاه اقتصادی سرمایه و به تبع آن سود مفهوم وسیع‌تری دارند. در این دیدگاه، سرمایه علاوه بر دارایی‌های مولد موجود در واحد اقتصادی برای تولید کالا و

خدمات، شامل دیون، تعهدات، سهام و سایر اوراق بهادار منتشر شده توسط واحد تجاری نیز می‌باشد به بیان دیگر، در این دیدگاه دارایی‌های مالی واحد اقتصادی نیز همانند دارایی‌های سرمایه‌ای مورد توجه است، در نتیجه سود نیز دامنه‌ای وسیع‌تر پیدا می‌کند و شامل کلیه وجوهی می‌شود که به سهامداران و تامین‌کنندگان اعتبار تعلق می‌گیرد. به عبارت دیگر، هزینه‌های سود تضمین شده و هزینه‌های مالی از سود اقتصادی کسر نمی‌شوند و پرداخت چنین هزینه‌هایی به منزله تقسیم سود تلقی می‌شود.

علاوه بر اختلاف در تعریف سرمایه، نحوه اندازه‌گیری و ارزشیابی سرمایه و تغییرات آن، دومین موضوعی است که تفاوت میان سود اقتصادی و حسابداری را بیشتر آشکار می‌کند. روش‌های مورد استفاده و مقیاس‌های رایج اندازه‌گیری در این دو دیدگاه تفاوت‌های چشمگیری دارند. در این قسمت، جهت درک بهتر سود حسابداری و تفاوت‌های آن با سود اقتصادی دو رویکرد رایج در تعیین سود یعنی رویکرد حفظ سرمایه^۸ و رویکرد معاملاتی^۹ و معیارهای اندازه‌گیری سود در حسابداری بررسی می‌شود.

رویکرد حفظ سرمایه

حسابداران با استفاده از دیدگاه حفظ سرمایه سود را چنین تعریف می‌کنند: سود عبارت از مازاد ارزش سرمایه در پایان دوره نسبت به ابتدای دوره است.

مفهوم حفظ سرمایه در حسابداری از لحاظ نظری با نظریه مالکیت^{۱۰} سازگار است و در بررسی آن نمی‌توان به نظریه مالکیت به‌عنوان یکی از رویکردهای نظری حقوق صاحبان سهام بی‌توجه بود معادله «بدهی‌ها - دارایی‌ها = سرمایه» معرف نظریه مالکیت است. براساس این نظریه مالک یا صاحب سرمایه مرکز توجه است. دارایی‌ها متعلق به مالک و بدهی‌ها نیز تعهدات وی محسوب می‌شود در نظریه مالکیت درآمد افزایش در سرمایه و هزینه کاهش در سرمایه تعریف می‌شود به عبارت دیگر، کلیه تغییرات در حساب سرمایه پس از تعدیل آثار آورده‌ها و برداشت‌های مالکان باید به‌عنوان سود یا زیان شناسایی شود این تعریف از سود نشانگر قرابت مفهوم حفظ سرمایه با نظریه مالکیت در حسابداری است (Hendriksen, 1992)

هم‌چنین مفهوم حفظ سرمایه که از اقتصاد وارد حوزه‌های نظری و عملی حسابداری شده است مستلزم تفکیک مفاهیم بازیافت سرمایه^{۱۱} از بازده سرمایه^{۱۲} می‌باشد (FASB, 1985). واحد اقتصادی قبل از آنکه بتواند سودی داشته باشد باید قسمتی از درآمدها را بابت بازیافت سرمایه ابتدای دوره مصرف کند و در صورت وجود هرگونه درآمد، مازاد آن را به‌عنوان سود شناسایی کند، به عبارت دیگر، فقط جریان‌های ورودی مازاد بر مبالغ لازم برای نگهداشت سرمایه به‌عنوان بازده سرمایه (سود) شناخته می‌شود.

میزان کارآمدی واحد اقتصادی مورد تردید واقع شده است.

چنین سیستمی، توانایی تمایز میان سود عملیاتی و سود ناشی از تغییرات سطح قیمت‌ها را ندارد بنابراین ارزیابی عملکرد مدیریت به‌عنوان یکی از اهداف حسابداری در رویکرد حفظ پول اسمی به نحو شایسته‌ای تحقق نمی‌یابد به اعتقاد گروهی از حسابداران رویکرد حفظ قدرت خرید عمومی پاسخی به ایرادات یادشده بود. هر اندازه تغییر سطح عمومی قیمت‌ها بیشتر باشد واحد اندازه‌گیری پول اسمی بیشتر احساس ناتوانی می‌کند و بازنگری در آن را ضروری‌تر می‌شود. رویکرد حفظ قدرت خرید پولی مقایسه سرمایه ابتدا و انتهای دوره بر مبنای پول اسمی را بدلیل کاهش قدرت خرید پول، مقایسه دو متغیر غیر همگن می‌داند.

بنابراین قدم نخست در این رویکرد همگن کردن سرمایه‌های ابتدا و انتهای دوره با استفاده از شاخص‌های عمومی قیمت‌ها^{۱۷} می‌باشد تا امکان حذف آثار تورم و تعدیل و ارائه مجدد مبالغ صورت‌های مالی و گزارش آن بر حسب قدرت خرید ثابت فراهم شود، شاخص عمومی قیمت‌ها شامل قیمت‌های کلی از مجموعه متنوعی از کالا و خدمات است که معمولاً در یک جامعه خرید و فروش می‌شود. شاخص توجیه شده برای تعدیل و ارائه مجدد ارقام صورت‌های مالی به وسیله مجامع حرفه‌ای حسابداری شاخص قیمت مصرف‌کننده^{۱۸} است. پس از تعدیل

اقتصادی می‌تواند منجر به نتایج گمراه‌کننده‌ای شود. با پذیرش تورم به‌عنوان واقعیت اقتصادی و به علت افزایش سطح عمومی قیمت‌ها، پول اسمی قدرت خرید خود را به تدریج از دست می‌دهد و نمی‌توان از طریق مقایسه پول اسمی در دو مقطع زمانی متفاوت (زمان سرمایه‌گذاری و زمان فروش) به ارزیابی مناسبی از سود دست یافت، اگر چه در ظاهر مقیاس مورد استفاده در هر دو مقطع زمانی، پول اسمی رایج کشور است. اما تاثیر عامل تورم در سطح عمومی قیمت‌ها عملاً باعث تفاوت ماهوی پول رایج در دو مقطع زمانی می‌گردد و آنها را به دو مقیاس متفاوت تبدیل می‌کند بنابراین محاسبه سود از مقایسه تغییرات دو واحد که ماهیتاً متفاوت هستند و به عبارتی، فاقد قابلیت جمع‌پذیری هستند گمراه‌کننده یا حداقل تحریف واقعیت است. این موضوع از آنجا ناشی می‌شود که مقیاس اندازه‌گیری در حسابداری بر مبنای پول اسمی (برخلاف مقیاس رایج در برخی از علوم مانند کیلوگرم، متر، ثانیه و درجه فارنهایت که همواره از ماهیتی ثابت برخوردارند) در طول زمان متأثر از عوامل اقتصادی، سیاسی و ... می‌باشد (FASB, 1984) و دچار تغییرات می‌گردد. به همین دلیل فرض واحد پولی در حسابداری به‌عنوان یکی از مفروضات زیربنایی همواره مورد سوال بوده است و سود و زیانی که با اتکا به واحد پول اسمی محاسبه می‌شود به عنوان شاخص برای تعیین

جهت تعیین سود دوره مالی در چهارچوب مفهوم حفظ سرمایه، گذر از دو مرحله اجتناب‌ناپذیر است:

(۱) تعریف سرمایه در چهارچوب مفهوم حفظ سرمایه، (۲) روش اندازه‌گیری سرمایه (Chasteen, 1998) درخصوص نخستین مرحله یعنی تعریف سرمایه در چهارچوب مفهوم حفظ سرمایه، سه تعبیر متفاوت از سرمایه به چشم می‌خورند که عبارت از: حفظ پول اسمی^{۱۳}، حفظ قدرت خرید عمومی^{۱۴} و حفظ سرمایه فیزیکی^{۱۵} می‌باشند.

رویکرد حفظ پول اسمی و حفظ قدرت خرید پول

در رویکرد حفظ پول اسمی، سرمایه مالی بر حسب واحد پول محاسبه می‌شود و جهت محاسبه سود، پول حاصل از فروش و پول سرمایه‌گذاری شده با هم مقایسه می‌شوند و سود فقط زمانی تحصیل می‌شود که واحد اقتصادی در نتیجه درآمد فروش پولی بیشتر از آنچه ابتدا در دارایی فروخته شده سرمایه‌گذاری کرده کسب نماید. بنابراین سود برابر با تغییرات در خالص دارایی‌ها است که (به استثناء آوردها و برداشت‌های مالکان) بر حسب واحد پول اسمی بیان می‌شود. با توجه به اصول پذیرفته شده حسابداری^{۱۶} مفهوم حفظ سرمایه مورد استفاده برای تعیین سود، مفهوم حفظ پول اسمی است. اما در دوره‌های تورمی اتکا به پول اسمی برای اندازه‌گیری سود واحد

اطلاعات غیر ضروری می‌سازد، این استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی هستند که با آگاهی از ماهیت تاریخی ارقام صورت‌های مالی در صورت ضرورت و با توجه به نیازهای خود دست به تعدیل ارقام می‌زنند. برخی از تحقیقات انجام شده در خصوص آثار رفتاری اطلاعات مالی تعدیل شده بر اساس شاخص قیمت‌ها نیز موید این موضوع است که چنین تعدیلاتی بر فرایند تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان تاثیر ندارد.

مجموعه عوامل پیشگفته باعث می‌شود که رویکرد حفظ قدرت خرید پولی، فاقد مشروعیت کافی جهت پاس‌ساختگی به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان باشد.

رویکرد حفظ سرمایه فیزیکی

رویکرد حفظ سرمایه فیزیکی تاکید دارد که طی یک دوره پس از حفظ ظرفیت تولید نسبت به ابتدای دوره، آنچه که باقی می‌ماند به‌عنوان سود شناسایی می‌گردد. تاکید اساسی این تعریف بر ظرفیت تولیدی است، تعابیر متفاوتی از ظرفیت تولیدی ارائه شده است. یکی از این تعابیر ظرفیت تولید را معادل دارایی‌های فیزیکی معرفی کرده است، به این مفهوم که شرکت پس از اینکه در پایان دوره توانست دارایی‌های فیزیکی را عیناً مانند ابتدای دوره جایگزین نماید آنگاه هرگونه دستاوردی مازاد بر آن به‌عنوان سود تلقی می‌شود البته چنین برداشتی از ظرفیت تولیدی بر مفهوم استهلاک ناشی

به خصوص نقص استفاده از شاخص‌ها، زمانی بیشتر آشکار می‌شود که سطح عمومی قیمت‌ها و قیمت‌های خاص همسوی یکدیگر حرکت نکنند در چنین شرایطی ارزش‌های تعدیل شده بر اساس سطح عمومی قیمت‌ها را نمی‌توان جایگزین مناسبی برای قیمت‌های ارقام خاص دانست که در صورت‌های مالی ارائه می‌شود، (شباهنگ، ۱۳۸۲) مشکل دیگر در تهیه اطلاعات مبتنی بر حفظ قدرت خرید پولی تفکیک ارقام پولی و غیرپولی از یکدیگر است. پیش شرط چنین تفکیکی تعریف دقیق ارقام پولی و غیرپولی است در صورتی که حداقل در مورد تعدادی از ارقام این مرزبندی با ابهام مواجه است. همچنین باید در نظر داشت که ارقام حاصل شده پس از تعدیل بوسیله شاخص قیمت‌ها اگر چه ممکن است قابلیت تجمع داشته باشند اما پیش از اینکه معرف راه حلی جهت ارزشیابی ارقام صورت‌های مالی باشند یک محاسبه حسابداری‌اند و این محاسبات نوعی شبیه‌سازی و تخمین ارزش ارقام صورت‌های مالی محسوب می‌شود. به عبارت دیگر، ارقام تعدیل شده که در این رویکرد به دارایی‌ها و بدهی‌ها منصوب می‌شود با واقعیات اقتصادی آنها متفاوت است. گروهی از حسابداران اصل این تعدیلات را زیر سوال می‌برند و معتقدند که وجود دانش متعارف حسابداری برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی انجام چنین تعدیلاتی را از طرف تهیه‌کنندگان

ارقام صورت‌های مالی بوسیله شاخص‌ها است که قابلیت جمع‌پذیری خالص دارایی‌های ابتدا و انتهای دوره فراهم می‌شود.

مدافعان رویکرد حفظ قدرت خرید معتقدند که دستاوردهای چنین رویکردی اطلاعات مربوط و با قابلیت مقایسه بالایی می‌باشد و علاوه بر ارتقای کیفیت اطلاعات حسابداری امکان ارزیابی عملکرد مدیریت را نیز فراهم می‌کند.

(Rashad Abdel, Khalik, 1978)

به‌رغم ویژگی‌های پیشگفته، رویکرد حفظ قدرت خرید به علت ایرادات وارد بر آن، نتوانست به‌عنوان الگوی برتر مطرح شود و فقط در برهه زمانی کوتاهی به دلیل افزایش نرخ تورم در کشورهای صنعتی مورد توجه هیئت استانداردهای حسابداری مالی^{۱۹} و هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابداری^{۲۰} قرار گرفت^{۲۱} و بعد از آن هیچگاه جنبه الزامی پیدا نکرد، نخستین دلیلی که منجر به عدم اقبال عمومی به این رویکرد شد ناشی از نقش محوری شاخص‌ها در آن بود. محاسبه شاخص‌ها به شدت متأثر از نمونه‌های جمع‌آوری شده و در نتیجه روش‌های نمونه‌گیری می‌باشند، نمونه‌های انتخابی باید با دقت بالایی معرف جامعه (مجموعه کالا و خدمات) باشند. عدم یکنواختی در انتخاب نمونه‌ها یا هرگونه خطای نمونه‌گیری به شدت به محاسبات بعدی لطمه می‌زند و نتایج این رویکرد را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

از استفاده از دارایی‌های فیزیکی تاکید دارد و فرض بر این است که ظرفیت تولیدی در طی دوره ممکن است بر اثر استعمال دارایی‌ها و در نتیجه استفاده آنها در تولید کاهش یابد نقطه ضعف این دیدگاه از این جهت است که استهلاك را تنها متاثر از مصرف دارایی‌ها معرفی می‌کند و از تاثیر عوامل دیگر موثر بر دارایی‌های سرمایه‌ای مانند تغییرات فناوری، نابابی و از مدافتاگی چشم‌پوشی می‌کند. تعبیر دیگری از ظرفیت تولید، حجم تولید است به این مفهوم که تاکید بر حفظ توانایی تولید از لحاظ مقداری در پایان دوره نسبت به ابتدای دوره است. سرانجام سومین تعبیر ظرفیت تولیدی را با توجه به ارزش تولیدات می‌سنجد یعنی حفظ ظرفیت تولیدی به مفهوم برابری ارزش تولیدات پایان دوره با ارزش تولیدات ابتدای دوره می‌باشد و مازاد ارزش ایجاد شده سود تلقی می‌شود.

سیستم‌های ارزشیابی در حسابداری همانگونه که قبلاً اشاره شد تعیین سود واحد اقتصادی در چهارچوب رویکرد حفظ سرمایه ترکیبی از دو مرحله است نخست تعیین یکی از رویکردهای رایج حفظ سرمایه که به آنها اشاره شد. در مرحله دوم نیاز به سیستم ارزشیابی جهت اندازه‌گیری ارزش سرمایه (خالص دارایی‌ها) می‌باشد. در تسقیم‌بندی کلی سیستم‌های ارزشیابی رایج در حسابداری شامل سیستم بهای تمام

شده تاریخی و ارزشیابی جاری می‌باشند.

بلکوئی^{۲۲} گرایش به استفاده از سیستم‌های ارزشیابی متفاوت در حسابداری و ارتباط آنها با مفاهیم حفظ سرمایه را در قالب چند الگوی^{۲۳} متفاوت مطرح کرده است.

مکتب کلاسیک‌ها، که در اندازه‌گیری برصالت بهای تمام شده تاریخی تاکید دارند، به دو لایه سنتی و جدید (کلاسیک جدید) تفکیک می‌شوند، دیدگاه سنتی مفهوم حفظ پول اسمی را مورد توجه قرار می‌دهد و برای اندازه‌گیری سود تغییرات خالص دارایی‌های واحد اقتصادی طی دوره را ملاک قرار می‌دهد که بر مبنای بهای تمام شده است. اما کلاسیک‌های جدید اگر چه اصل بهای تمام شده تاریخی را کنار نمی‌گذارد اما برای کاهش انتقادات وارده بر ناکارآمدی سیستم بهای تمام شده تاریخی، جهت تعیین سود واحد اقتصادی، بهای تمام شده تاریخی را در چهارچوب رویکرد حفظ پول ثابت به کار می‌برند. در مقابل مکتب کلاسیک، مکتب افراطی، اصالت بهای تمام شده تاریخی را به عنوان معیاری جهت ارزشیابی زیر سوال می‌برد و استفاده از ارزش‌های جاری را مناسب‌تر تشخیص می‌دهد لایه‌های محافظه‌کارتر این مکتب رویکرد حفظ پول اسمی را به همراه ارزش‌های جاری توصیه می‌کنند در صورتی که گروه‌های افراطی از دیدگاه استفاده از ارزش‌های جاری به همراه رویکرد حفظ پول ثابت را

حمایت می‌کنند. آنها انتظار دارند که دارایی‌ها و بدهی‌های ارزشیابی شده بر مبنای ارزش‌های جاری بوسیله شاخص‌ها تعدیل شوند.

هریک از وضعیت‌های پیشگفته در حکم الگوهای رقیب برای یکدیگر محسوب می‌شوند برای تحلیل دقیق شرایط موجود و شناسایی الگوی حاکم و احتمال وقوع انقلاب علمی^{۲۴} در حسابداری، مرور معیارهای ارزشیابی در حسابداری ضروری به نظر می‌رسد. همانگونه که اشاره شد سیستم ارزشیابی بهای تمام شده تاریخی و ارزشیابی جاری، دو مبنای اندازه‌گیری در حسابداری هستند. البته ارزش‌های جاری مشتمل بر چندین سیستم ارزشیابی متفاوت است.

ارزشیابی بر مبنای بهای تمام شده تاریخی می‌توان ادعا کرد سیستم بهای تمام شده تاریخی رویکرد غالب ارزشیابی در حسابداری است، بسیاری از اقلام بر این مبنای ارزشیابی می‌گردند، در تعیین سود حسابداری رویکرد کلاسیک که استفاده توأم از بهای تمام شده تاریخی و حفظ پول اسمی را توصیه می‌کند با روش‌های رایج حسابداری سازگار است. از دیدگاه حسابداران، بهای تمام شده تاریخی به سبب عینیت^{۲۵} (قابلیت تایید)^{۲۶} آنچنان منزلتی یافته که توانسته است برای مدت مدیدی خود را به عنوان رویکرد غالب معرفی کند. اگر از منظر مکتب فکری نسبی‌گرایی^{۲۷} به

حسابداری نگریسته و حسابداری را عرصه تقابل الگوهای مختلف بدانیم، بهای تمام شده تاریخی در قالب الگوی انسان شناختی - استقرا^{۲۸} مورد توجه قرار می‌گیرد. این الگو با گرایش استقرایی در نظریه پردازی همواره به دفاع از موضوعات رایج و سنتی حسابداری همانند بهای تمام شده تاریخی پرداخته است. به اعتقاد آنها حسابداری ریشه در تجربه و عمل دارد. ایجیری^{۲۹} معتقد است حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی به نحو شایسته‌ای می‌تواند وظیفه پاسخگویی به استفاده‌کنندگان را ایفا کند. همچنین لیتلتون^{۳۰} اعتقاد زیادی به روش‌های تخصیص هزینه^{۳۱} داشت که با حسابداری بهای تمام شده ارتباط تنگاتنگی دارد. اما شرایط کنونی حسابداری و بررسی روند حرکت آن نشان از تضعیف سیستم بهای تمام شده تاریخی دارد. به‌رغم وجود برخی از نقاط قوت در روش قیمت تمام شده تاریخی، با تغییر شرایط اقتصادی در جوامع صنعتی موضوعاتی پدید آمد که این روش ارزشیابی به شکل شایسته‌ای توانایی پاسخگویی به آنها را نداشت و در نتیجه حسابداران به نحو رو به تزایدی از چهارچوب حاکم احساس نارضایتی می‌کنند و جستجو برای یافتن بدیل‌های دیگری شروع شده است و حتی انتظار فروپاشی این الگو ارزشیابی و جایگزین شدن الگو یا الگوهای جدید در آینده دور از ذهن نیست گرایش به استفاده از سایر سیستم‌های اندازه‌گیری

در حسابداری قابل توجه است مثلاً در تعیین ارزش موجودی‌ها در مواردی اصل بهای تمام شده کلاً کنار گذاشته شده و ارزش بازار جانشین آن می‌گردد، ارزش برخی از سرمایه‌گذاری‌ها و مطالبات کوتاه‌مدت بر مبنای ارزش بازیافتی آنها مورد توجه قرار می‌گیرد و مطالبات و بدهی‌های بلندمدت بر مبنای ارزش فعلی جریان‌های نقدی آنی^{۳۲} محاسبه می‌شود. تمام این موارد، گواهی بر توجه مراجع تاثیرگذار در حسابداری به سایر مبانی ارزشیابی است^{۳۳}. اگر چه منشا تمام تغییرات و نارضایتی‌های کنونی را نمی‌توان دلایل نظری و فنی دانست و نقش ملاحظات سیاسی و منافع گروه‌ها را نادیده گرفت اما نمی‌توان به نقایص سیستم بهای تمام شده تاریخی اذعان نکرد.

مخالفان سیستم بهای تمام شده تاریخی، کاهش قدرت خرید پول در طول زمان را دلیلی بر نامربوط بودن اطلاعات بدست آمده از این سیستم می‌دانند همان‌طور که اشاره شد پول‌های تاریخی با قدرت خرید متفاوت فاقد قابلیت جمع‌پذیری هستند و چنین اطلاعاتی تحریف واقعیت محسوب می‌شود (Wolk, 2001). آنها نتیجه می‌گیرند که تخصیص اقلام بهای تمام شده دارایی‌ها به دوره‌های مختلف امری اختیاری است و این موضوع زیربنای حسابداری مبتنی بر ارزش‌های تاریخی را زیر سوال می‌برد. همچنین سیستم بهای تمام شده تاریخی از طریق تطبیق درآمدهای جاری با هزینه‌های

تاریخی منجر به تحریف سود نیز می‌شود. در سیستم بهای تمام شده تاریخی ارقام دفتری منتسب به دارایی‌ها معرف هیچ صفت مشخصی برای موضوع خود نمی‌باشند و تنها نتایج مجموعه‌ای از محاسبات می‌باشند، تاثیر چنین اطلاعاتی از لحاظ رفتاری نیز مورد تردید می‌باشد زیرا روش‌های متنوع تخصیص از جمله استهلاک فاقد تاثیر آشکاری بر گردش وجوه نقد است. هر چند که مدافعان سیستم بهای تمام شده تاریخی انتقادات فوق را بی‌پاسخ گذاشته‌اند اما مخالفان آن استفاده از ارزش‌های جاری را گزینه مناسب‌تری می‌دانند.

ارزش‌های جاری

سیستم ارزشیابی جاری در قالب الگوی سود حقیقی - قیاس^{۳۴} مورد توجه قرار می‌گیرد این الگو را در محتوا و روش می‌توان نقطه مقابل الگوی "انسان شناختی - استقرا" معرفی کرد، شیوه‌های رایج حسابداری از جهات بسیاری مورد انتقاد این دیدگاه است و سود سنتی در حسابداری را به دلیل اتکا به سیستم ارزشیابی بهای تمام شده تاریخی معرف واقعیت اقتصادی نمی‌داند، این الگو گرایش زیادی به استفاده از ارزش‌های جاری در حسابداری به‌عنوان معیار اندازه‌گیری دارد و اطلاعات ناشی از این سیستم را از دیدگاه استفاده‌کنندگان مفیدتر از حسابداری سنتی مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی می‌داند. مونیتز^{۳۵} به‌عنوان یکی از مدافعان این الگو در اثر معروف

خود بنام "حسابداری، تحلیلی بر مسائل آن" به جای پیروی از سیستم بهای تمام شده تاریخی، سود و سایر اقلام صورت‌های مالی را بر مبنای ارزش‌های فعلی اندازه‌گیری کرد. البته در اوایل دهه هفتاد میلادی چنین رویکردی از نظر هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا بسیار افراطی تلقی گردید. الگوی سود حقیقی - قیاس با گرایش قیاسی در تحقیقات منجر به ارائه تئوری‌های دستوری می‌گردد موضوع اصلی آن ارائه مفهومی از سود بر مبنای ارزش‌های جاری است. ادعای مک‌نیل^{۳۶} به عنوان یکی دیگر از مدافعان این الگو معرف موضوع آن است. به اعتقاد وی در حسابداری تنها یک تعریف صحیح از سود وجود دارد، سود افزایش در خالص ثروت است که با استفاده از ارزش‌های جاری اندازه‌گیری می‌شود. به عقیده او، این تعریف از سود اقتصادی است و آشکارا قابل درک و از لحاظ ریاضی قابل محاسبه است. رویکرد سود حقیقی قیاس ارزش‌های جاری را در چهارچوب سه سیستم ارزشیابی ارزش‌های جایگزینی^{۳۷}، ارزش‌های باز یافتی^{۳۸} و ارزش‌های فعلی^{۳۹} معرفی می‌کند.

ارزش‌های جایگزینی یا ورودی یک دارایی، معرف مبلغی است که برای تهیه همان دارایی در وضعیت مشابه در زمان حال لازم است. از آنجا که این سیستم ارزشیابی بر مفهوم جایگزینی محصولات از طریق فرایند تولید مجدد یا خرید آنها تأکید دارد با مفهوم حفظ

سرمایه فیزیکی سازگاری دارد زیرا تلوياً حفظ توان تولیدی در ارزشیابی جایگزینی مستتر است. به اعتقاد پیتون^{۴۰} در تعیین ارزش جایگزینی موضوع با اهمیت این است که تامین ظرفیت تولیدی موجود بر اساس پیشرفته‌ترین روش موجود و با در نظر گرفتن ارزش دستگاه‌ها بر مبنای آخرین مدل آنها تعیین گردد. برآورد بهای جایگزینی بر مبنای واحدهای تولیدی قدیمی یا نیمه قدیمی در حال منسوخ شدن نمی‌تواند مبنای صحیحی برای محاسبه ارزش دارایی‌ها باشد. استفاده از ارزش‌های جایگزینی منجر به شناسایی سود و زیان نگهداری می‌شود. شناسایی سود ناشی از نگهداری اگرچه رویداد فروش را به عنوان ضابطه مهم برای شناسایی در آمد (طبق اصل تطابق) در نظر نمی‌گیرد اما از این جهت قابل توجیه است که در اثر نگهداری دارایی، واحد اقتصادی از دارایی‌های برخوردار است که در صورت فقدان آنها و جهت جایگزینی آنها ملزم بود هزینه بیشتری را تقبل کند. (Belkaoui, 2000). تمایز میان سود و زیان عملیاتی با سود و زیان ناشی از نگهداری، ارزیابی عملکرد مدیریت را امکان‌پذیرتر می‌سازد. مسئولیت مدیریت در دایره سود و زیان عملیاتی محدود می‌شود و باید نسبت به آن پاسخگو باشد. البته ادوارد زوبیل^{۴۱} مخالف چنین تفسیری است. به اعتقاد او سود و زیان نگهداری و سود و زیان عملیاتی هر دو حاصل نوع تصمیم‌گیری

مدیریت است که باید در قبال هر کدام پاسخگو باشد به بیان دیگر، این دو نوع سود، حاصل دو نوع تصمیم کاملاً متفاوت است، مدیریت در خصوص دارایی‌هایی که نگهداری می‌کند و یا به فروش می‌رساند آزادی عمل دارد، تصمیم‌گیری در خصوص ترجیح هر یک از این روش‌ها نتایج متفاوتی به دنبال دارد که مدیریت در قبال آنها موظف به پاسخگویی است.

اندازه‌گیری بر مبنای ارزش‌های جایگزینی با محدودیت‌هایی نیز مواجه است که مانع فراگیر شدن آن می‌شوند، نخستین محدودیت مربوط به به کارگیری آن در قالب رویکرد حفظ پول اسمی می‌باشد، در این صورت، تغییرات سطح عمومی قیمت‌ها منعکس نمی‌شود، محدودیت دیگر آن عدم دسترسی به بازار مشخص در خصوص برخی از دارایی‌هاست در چنین وضعیتی توجه به ارزش دارایی‌هایی که حتی الامکان ارائه‌کننده تولیدات یا خدمات مشابه هستند به عنوان راه کار توصیه می‌شود. البته می‌تواند دسترسی به دارایی‌هایی با وضعیت مشابه نیز ممکن نباشد در نتیجه عینیت این روش ارزشیابی با ابهام مواجه می‌شود. به علاوه چنین رویکردی به ارزشیابی افزایش هزینه تهیه اطلاعات را نیز به دنبال دارد.

ارزش‌های باز یافتی یا خروجی به عنوان یکی دیگر از گزینه‌های ارزشیابی مورد توجه حسابداران است، ارزش باز یافتی به عنوان مجموع

خواهد شد. سود محاسبه شده بر مبنای ارزش فعلی وجوه نقد آتی در برگیرنده مفاهیم اقتصادی و تقریباً معرف سود از دیدگاه اقتصاددانان می باشد (Belkaoui, 2000). دو دلیل بر این مدعا وجود دارد. اولاً سود محاسبه شده بر مبنای ارزش های فعلی، نشانگر سودی است که متأثر از دریافت های آتی واحد اقتصادی است بنابراین برخلاف بهای تمام شده و تاریخی که ارزشیابی در آن رویکردی گذشته گرا دارد، رویدادهای آتی را مورد توجه قرار می دهد. ثانیاً شناخت یا عدم شناخت دارایی ها، بدهی ها و در نتیجه حقوق صاحبان سهام ارتباط با وجود یا عدم وجود منافع اقتصادی آتی آنها دارد به عبارتی در این روش ایجاد یا سلب منافع اقتصادی آتی منجر به شناخت و ثبت رویدادها می شود. ویژگی دیگر ارزش فعلی، توجه به عامل زمان و تاثیر آن در قدرت خرید پول است. بنابراین با استفاده از یک نرخ تنزیل مشخص تاثیر کاهش قدرت خرید پول مدنظر می باشد و ارزش فعلی وجوهی که در آینده مبادله می شود ملاک ارزشیابی قرار می گیرد. انتخاب نرخ تنزیل تاثیرگذارترین عامل در تعیین ارزش فعلی است. روش های متفاوتی برای محاسبه نرخ تنزیل از جمله نرخ تنزیل جاری، میانگین نرخ تنزیل، میانگین موزون هزینه سرمایه ای و نرخ تفاضلی وام پیشنهاد گردیده است.

استفاده از ارزش های فعلی به رغم ویژگی هایی که دارد و قرابت آن با

زوبل اعتقاد دارد که برای تعیین ارزش دارایی های در وضعیت تداوم فعالیت نمی توان از ارزش های خروجی استفاده کرد، ارزش های خروجی، ارزش هایی غیرعادی هستند که برای شرایط غیرعادی مورد استفاده قرار می گیرند. ایراد دیگر به این نوع ارزشیابی، ناتوانی آن در تعیین ارزش کل واحد اقتصادی است به عبارت دیگر، ارزش کل واحد اقتصادی فراتر از ارزش بازایافتی مجموع اجزای تشکیل دهنده آن است در غیر این صورت مالکان از طریق فروش دارایی های واحد اقتصادی و تصفیه بدهی های آن (انحلال واحد اقتصادی) در وضعیتی مشابهی نسبت به وضعیت فعالیت واحد اقتصادی قرار می گرفتند. علت اصلی تفاوت میان ارزش اجزاء دارایی ها و بدهی ها با ارزش واحد اقتصادی به عنوان واحد کلی دارایی هاست که فقط در صورت تداوم فعالیت مجموعه واحد اقتصادی دارای ارزش می باشند و در صورت توقف فعالیت، ارزش آنها به شدت کاهش می یابد^{۴۲} همچنین علت دیگر چنین تفاوتی را باید در وجود سرقفلی واحد اقتصادی جستجو کرد که امکان ارزشیابی آن بر مبنای ارزش های بازایافتی وجود ندارد. (شباهنگ، ۱۳۸۱)

سرانجام ارزش های فعلی وجوه نقد آتی به عنوان بدیل دیگری برای اندازه گیری سود مطرح است. این رویکرد در اندازه گیری سود بر محاسبه ارزش فعلی خالص وجوه نقدی تاکید دارد که در سنوات آتی عاید شرکت

جریان های نقدی تعریف شده است که در اثر فروش دارایی حاصل می شود، حسابداری مبتنی بر ارزش های بازایافتی برخلاف حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی، تاثیر چندانی از اصل تحقق درآمد نمی پذیرد، ارزش های بازایافتی جهت تعیین سود یا زیان واحد اقتصادی منتظر نمی ماند تا رویداد فروش به عنوان ضابطه اساسی در شناسایی درآمد به قوع بپیوندد. بلکه دارایی ها به محض تولید این امکان را می یابند که به قیمت های خروجی ارزشیابی شوند و احتمالاً سودهایی ناشی از این ارزشیابی شناسایی شوند. ارزش های بازایافتی از دیدگاه استفاده کنندگان صورت های مالی مربوط تلقی می شود، ارزش فروش دارایی ها حاوی اطلاعات مربوطی جهت تصمیم گیری در خصوص فروش یا نگهداری دارایی ها برای آنها تلقی می شود. همچنین ارزش های بازایافتی می تواند اطلاعات مربوطی در مورد انعطاف پذیری مالی و میزان وجه نقد در دسترس واحد اقتصادی ارائه دهد، اگر چه تعیین قیمت فروش برخی از دارایی ها بعلت وجود اقلام مشابه در بازار با مشکل مواجه نیست اما این موضوع در خصوص برخی دیگر از دارایی ها صادق نمی باشد اما ایرادات وارده به این سیستم ارزشیابی عمدتاً ناشی از این موضوع است که قیمت های فروش وضعیت تصفیه و عدم فعالیت را به جای وضعیت تداوم فعالیت در مورد واحد اقتصادی تداعی می نمایند. ادوارد

مفاهیم اقتصادی با محدودیت‌هایی نیز همراه است؛ ابهام در تعیین متغیرهایی همچون نرخ تنزیل، مبلغ و زمان‌بندی جریان‌های نقدی آتی، ارزش اسقاط و عمر مفید دارائی‌ها از جمله این موارد هستند که همگی متأثر از ابهامات آینده‌اند. برآورد مبلغ و زمان‌بندی وجوه نقد آتی در مورد برخی از دارایی‌ها و بدهی‌ها ناشی از انتظارات افراد و تابعی از میزان خوش‌بینی یا بدبینی آنهاست که در نتیجه باعث می‌شود این روش اندازه‌گیری نیز از گرایش‌های ذهنی افراد تأثیر پذیرد و منجر به نتایج متفاوتی شود. ایراد مهم دیگر این روش، تقدم تعیین گردش وجوه نقد آتی به تعیین سود است، این در حالیست که اگر وجوه نقد آتی بدون ابهام قابل پیش‌بینی باشد دیگر دلیلی برای محاسبه سود وجود ندارد زیرا هدف نهایی از محاسبه سود برآورد وجوه نقد آتی است و این روند نقض غرض محسوب می‌شود و در نهایت باید به ضعف این شیوه ارزشیابی در تمایز میان سود و زیان‌های عملیاتی از غیرعملیاتی و در نتیجه عدم ارزیابی صحیح عملکرد مدیریت اذعان داشت. مجموعه ایرادات پیشگفته باعث شده که روش اندازه‌گیری سود بر مبنای ارزش بازار^{۴۳} مطرح گردد. در این روش، اندازه‌گیری سود بر مبنای محاسبه تغییرات ارزش بازار واحد اقتصادی در طی دوره قرارداد و اساس آن مبتنی بر مفهوم ارزش فعلی می‌باشد. در این شیوه ارزشیابی، فرض بر این است که ارزش

واحد اقتصادی در بازار کارا معادل خالص جریان‌های نقدی ورودی است که واحد اقتصادی در سنوات آینده ایجاد خواهد کرد. مهم‌ترین مزیت این روش جایگزینی انتظارات بازار به جای انتظارات افراد است. این دیدگاه با اصالت دادن به بازار، انتظارات بازار را جایگزین گرایش‌های ذهنی و متغیر افراد کرده است، ارزش‌های بازار ارزش‌های عینی و واقعی می‌باشند به‌علاوه در ایسن دیدگاه به جای ارزش‌گذاری اجزای تشکیل‌دهنده شرکت (ارزشیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها به شکل مجزا) شرکت به‌عنوان مجموعه‌ای کلی در نظر گرفته می‌شود و فاقد نقیصه جزئی‌نگری همانند آنچه می‌باشد که در بحث ارزش‌های بازیافتی عنوان شد و منافاتی با موضوع تداوم فعالیت واحد اقتصادی ندارد. اما باید در نظر داشت اعتبار چنین اندازه‌گیری متأثر از میزان کارایی بازار است، در بازار کارا انتظار می‌رود که ارزش اوراق بهادار واحد اقتصادی معرف ارزش واقعی آن باشد هر اندازه از کارایی بازار کاسته شود اندازه‌گیری سود شرکت با انحراف بیشتری روبرو می‌شود.

روش‌های متفاوت ارزشیابی هم زمان بایکی از مفاهیم نگهداشت سرمایه به کار گرفته می‌شود که در نهایت منجر به محاسبه سودهای متفاوتی می‌گردد. اما علاوه بر رویکرد نگهداشت سرمایه که به آن اشاره شد، رویکرد معاملاتی^{۴۴} نیز در محاسبه سود رویکرد رایجی محسوب می‌شود.

رویکرد معاملاتی

برخلاف رویکرد حفظ سرمایه که مبنای آن در شناسایی سود، تغییر در خالص دارایی‌ها طی دوره مالی با تاکید بر مجموعه رویدادهاست رویکرد معاملاتی جهت شناسایی سود تاکید بر تحلیل معاملات منفرد و تأثیر آنها بر خالص دارایی‌های واحد تجاری دارد در این رویکرد معاملات به معاملات داخلی و معاملات خارجی تقسیم می‌شوند، معاملات خارجی شامل داد و ستدهایی است که با خارج از واحد اقتصادی انجام می‌پذیرد و منجر به ایجاد تغییراتی در دارایی‌ها و یا بدهی‌ها می‌گردد و در نتیجه آن سود یا زیان شناسایی می‌شود. واضح است در چنین شرایطی با تبعیت از اصل تحقق درآمدها رویداد فروش ضابطه اساسی در شناسایی درآمد تلقی می‌شود. معاملات داخلی نیز عمدتاً به مصرف دارایی‌ها در داخل واحد اقتصادی اطلاق می‌شود، این معاملات بر اساس سازوکار تخصیص شناسایی و با تکیه بر اصل تطابق با درآمدها مقابله می‌شوند. مشاهده می‌شود که رویکرد معاملاتی با تکیه بر اصول تحقق و تطابق و همچنین سازوکار تخصیص از مشخصه‌های اصلی سیستم حسابداری سنتی برخوردار است. این رویکرد در حال حاضر در اندازه‌گیری و شناسایی سود واحد اقتصادی مورد توجه است بخصوص اینکه با تفسیر هر یک از معاملات، امکان تفکیک رویدادهای عملیاتی و غیرعملیاتی و در نتیجه

ارزیابی عملکرد مدیریت را فراهم می‌کند. با توجه به تاثیرپذیری این رویکرد از اصول حسابداری، اتفاق نظر در رویه‌های شناسایی درآمد و روش‌های تخصیص هزینه‌ها حایز اهمیت است. عدم ثبات رویه و ناپایده گرفتن یکنواختی آسیب‌پذیری این رویکرد را افزایش می‌دهد.

نتیجه‌گیری

تفکر در ماهیت و ساختار حسابداری ما را در خصوص شرایط آرمانی و شرایط کنونی حاکم بر آن کنجکاو می‌کند، تحقق شرایط آرمانی و تلقی واژه علم به حسابداری مستلزم ایجاد بستری مناسب است که در آن حسابداری علاوه بر اینکه از چهارچوب نظری مستحکم برخوردار است. مفاهیم، تعاریف و روش‌های آن نیز دارای غنای نظری می‌باشند.

وضعیت کنونی حاکم بر حسابداری با شرایط آرمانی فاصله دارد. منشا برخی از تعاریف و روش‌های حسابداری فاقد پشتوانه نظری بوده و اعتبار آنها را عمده‌تاً باید ناشی از استمرار در بکارگیری آنها و یا پشتیبانی از سوی مراجع ذی نفوذ جستجو نمود. چنین پشتوانه‌ای جایگاه حسابداری را جهت قرار گرفتن در دایره موضوعات علمی با اشکال مواجه کرده است.

پیروی حسابداری از اقتصاد در مفاهیم و تعاریف اولیه مانند سود، اگر چه در عمل با محدودیت‌های مواجهه است اما هرگونه کوشش در این جهت

می‌تواند موجب اتفاق نظر بیشتر میان حسابداران در خصوص مفاهیم زیربنایی، بهبود فرایند تدوین استانداردها و سرانجام استحکام مبانی نظری به‌عنوان یک هدف متعالی گردد. سود به‌عنوان موضوع اساسی مورد توجه اقتصاد و حسابداری بوده است و تعریف آن در قالب رویکرد حفظ سرمایه نخستین بار توسط اقتصاددانان کلاسیک ارائه گردید. ویژگی این رویکرد در کمی کردن مفهوم سود و قابلیت تعمیم آن از مفهوم فرد به مفهوم بنگاه اقتصادی نهفته بود، حفظ سرمایه از آن جهت مورد توجه قرار گرفت که از ادبیات اقتصادی وارد حوزه حسابداری شد و زمینه را برای استفاده حسابداری از مفاهیم اقتصاد فراهم کرد. اما این هم‌گرایی در خصوص مفهوم سود تداوم نیافت دلیل نخست آنکه در تعریف مفهوم سرمایه به‌عنوان یکی از عناصر اصلی تعیین سود در رویکرد حفظ سرمایه میان اقتصاد و حسابداری توافق وجود ندارد و هر کدام تعبیری مجزا از منابع واحد اقتصادی ارائه می‌کند. دلیل دیگر عدم هم‌گرایی به تفاوت در معیارهای اندازه‌گیری آن دو مربوط می‌شود. به اعتقاد اقتصاددانان ارزش فعلی وجوه نقد آتی به‌عنوان معیار اندازه‌گیری به نحو شایسته‌ای می‌تواند معرف ویژگی‌های اقتصادی موضوع

مورد اندازه‌گیری باشد در صورتی که در حسابداری بهای تمام شده تاریخی رویکرد غالب جهت اندازه‌گیری است. سود حسابداری مبتنی بر بهای تمام

شده تاریخی، نتیجه مجموعه‌ای از اقلام مثبت و منفی است که هر چند ممکن است از قواعد دقیقی پیروی کند اما بسیاری از آنها تفسیری از دنیای واقعی ارائه نمی‌دهند. در صورتی که از نظر نسبی گرایان به وضعیت موجود، نارضایتی از سیستم بهای تمام شده تاریخی به‌عنوان معیار اندازه‌گیری روبه تزیاید است و وقوع تغییراتی اساسی در آینده و تقویت بیش از پیش الگوهای رقیب در قالب ارزش‌های جاری محتمل می‌باشد.

همچنین رویکرد حفظ سرمایه را می‌توان رقیبی برای رویکرد معاملاتی معرفی کرد که تاکید آن بر شناسایی معاملات داخلی و خارجی در تعیین سود است. روش جاری حسابداری ترکیبی از محاسبه سود بر مبنای دو رویکرد فوق است اگر چه چشم‌انداز رویکرد حفظ سرمایه در آینده حسابداری روشن‌تر به نظر می‌رسد، تاکید حسابداران بر مفاهیمی نظیر سود جامع، گواهی بر این موضوع است.

به‌طور کلی، حسابداری، عرصه تقابل الگوهای متفاوتی در زمینه سود، ارزشیابی و سایر ارکان اساسی آن می‌باشد و از این بابت تلاش می‌کند در چهارچوب دیدگاه نسبی‌گرایی به‌عنوان موضوعی با هویت علمی معرفی گردد.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Utility
- 2- Satisfy
- 3- Adam Smith
- 4- David Ricardo

HESABYAR

بزرگترین بازار کتابان دولتی و مدرسان فردا

قدرتمند
مطمئن
ارزان
آسان

www.hesabyar.com

تست و تمرین

قابل نصب روی همه ویندوزها
Win 95 - 98 - ME - 2000 - XP

که حسابداری کاملاً هوشمند، جدول استاندارد
درسه سطح کل، محین، تحصیلی با تنظیم اهرماتیک دفتر
که خرید - فروش - انبارها - چک و تولید
که فاکتور فروش با پدیاکن شدن مشتری، نقدی، چک
که گروه، منطقه و حسابداری شعب
که کارت حسابداری انبارها تعداد و قیمت و سود فروش کالا
که دریافت چک - پرداخت چک - انتقال چک اتوماتیک
که پروژهها برای شرکتها، پیمانکاری
که دارای تصحیح و ابطال سند - قبض - حواله
که قابلیت چاپ از همه قسمتهای برنامه با رعایت روی مانیتور
که تراژ آزمایشها، مغز - مشاهده دفتر و تراژ در هنگام صدور سند
که تراژ و صورت حساب سود و زیان و عملکرد سود و زیان
که صورتحساب مشتری با عملکرد انبار
که مرکز هزینه، الحاق سند، کپی سند
که قیمت تمام شده، حسابداری چند شرکت
که ایست کالاهای فروش رفته به مشتریان
که نگهداری سالهای مالی متعدد جهت دسترسی به اطلاعات
که تراژهای 6 ستونی و 9 ستونی
که تهیه گزارشات به صورت HTML
که تهیه گزارشات در صفحه گسترده Excel
که امکان انتقال گزارشات به MS-Word
که کنترل سقف اعتبار مشتریان - پورسانت بازاریابی
که کنترل موجودی زیر نقطه سفارش
که گزارش حسابداری ساده چک
که صدور فاکتور فروش از طریق دستگاه بارکد

یکسال گارانتی با آموزش رایگان

CD نصب برنامه، ففل سخت‌افزاری

کتاب راهنما VCD آموزشی

حسابدار حرفه‌ای
حسابدار تخصصی
حسابدار تولیدی
حسابدار بین‌المللی

فروش و پشتیبانی:
۰۲۱-۸۸۴۳۳۳۷۷
۰۲۱-۸۸۴۵۵۵۶۵

- 37- Replacement Value
- 38- Realizable Value
- 39- Present Value
- 40- Payton
- 41- Edward and Bell
- ۴۲- به‌عنوان نمونه، تاسیسات انتقال نفت و لوله‌های زیرزمینی در یک شرکت تصفیه و انتقال نفت از جمله دارایی‌های است که در صورت تداوم فعالیت واحد اقتصادی ارزشمند می‌باشد.
- 43- Market Value
- 44- Transaction approach

منابع و ماخذ

منابع فارسی:

- ۱- بزرگ‌اصل، موسی «ماهیت اندازه‌گیری در حسابداری» فصلنامه بررسی‌های حسابداری، شماره ۱۲ و ۱۳.
- ۲- ثقفی، علی و فرقان‌دوست‌حقیقی، کامبیز، «اقتصاد و حسابداری دو قلوهای ناسازگار» فصلنامه بررسی‌های حسابداری، شماره ۵.
- ۳- شباهنگ، رضا «نظری حسابداری» جلد اول، انتشارات سازمان حسابرسی، سال ۱۳۸۱، نشریه شماره ۱۵۷.
- ۴- شباهنگ، رضا «نظری حسابداری» جلد دوم، انتشارات سازمان حسابرسی، سال ۱۳۸۲، نشریه شماره ۱۶۷.

منابع انگلیسی:

- 1- Belkaoui, A "Accounting Theory". Business Press, 2000.
- 2- Chasteen, Lanny G "Intermediate Accounting", Irwin Mc, Grawn-Hill, 1998.
- 3- FASB, "Elements of Financial Statements: A Replacement of FASB Concepts Statement No 3", Statement of Financial Accounting Concepts, No 6.
- 4- Harry I Wolk. "Accounting Theory", South Western college, 2001.
- 5- Hendrksen, E. S., and M.F van Breda. "Accounting Theory" Irwin 1992.
- 6- Rashad Abdel- Khalik and James C-Makeown, "Disclosure of Estimate of Holding Gains and the Assessment of Systematic RISK", Journal of Accounting Reaserch, 1978.

- 5- Capital Maintenance
- 6- SFAC NO6
- 7- APB NO4
- 8- Capital Maintenance Approach
- 9- Transaction Approach
- 10- Proprietary Theory
- 11- Return of CaPital
- 12- Return on CaPital
- 13- Maintenance of Nominal Currency
- 14- Maintenance of General Purchasing Power
- 15- Maintenance of Physical Capital
- 16- Generally accepted Accounting Principles (GAAP)
- 17- General Price index
- 18- Consumer price Index
- 19- Finacial Accounting Standards Board (FASB)
- 20- International Accounting Standards Board
- ۲۱- براساس استاندارد شماره ۳۳ هیئت استانداردهای حسابداری مالی الزاماتی برای برخی از شرکت‌های بزرگ جهت ارائه صورت‌های مالی تعدیل شده براساس تغییر سطح قیمت‌ها وضع گردید و این الزامات در سال ۱۹۸۳ براساس استاندارد شماره ۸۹ لغو گردید.
- 22- Belkaoui
- 23- Paradigm
- 24- Scientific Revolutions
- 25- objectivity
- 26- Verifiability
- 27- Relativism
- 28- Anthropological Inductive Paradigm
- 29- Ijiri
- 30- Littleton
- 31- Cost Allocation Procedures
- 32- Present Value of Future Cash Flows
- ۳۳- هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) در سال‌های اخیر توجه خود را تا حد زیادی معطوف به ارزش‌های جاری کرده است، بیانیه شماره ۱۰۷ درخصوص افزایش ارزش منصفانه ابزارهای مالی و بیانیه شماره ۱۱۵ درخصوص حسابداری برای برخی سرمایه‌گذاری‌ها در اوراق بدهی و سرمایه‌گواه براین ادعاست.
- 34- True Income - Deductive Paradigm
- 35- Moonitz
- 36- Macneal