

را دوباره تامین مالی نمود (ریاحی بلکویی، ۲۰۰۵).

مک نیل برای انعکاس اقلام در صورت‌های مالی، توجهات ارایه شده در پذیرش اصل بهای شده تاریخی را مورد ارزیابی قرار می‌دهد. بهای تمام شده تاریخی، ارزش یک دارایی ثابت با پذیرفتن فرض تداوم فعالیت می‌باشد که مک نیل از آن به عنوان تئوری "ارزش جاری"<sup>۲۷</sup> یاد می‌کند. با توجه به اینکه قیمت خرید دارایی نمی‌تواند تغییر کند، دارایی‌های ثابت باید در ترازنامه حتی بعد از تاریخ خرید هم به بهای تمام شده نشان داده شوند. مک نیل با این وضعیت مخالف است. به نظر وی، ارزش دارایی همان ارزش اقتصادی می‌باشد که از عرضه و تقاضا برای آن دارایی در یک بازار آزاد و رقابتی پدید می‌آید. مک نیل، تئوری ارزش جاری را نامناسب تشخیص داده و آن را ظلمی آشکار در حق سهامداران جدید می‌داند. وی مدعی است که ارزش‌های اقتصادی جاری دارایی‌ها، در تصمیمات سرمایه‌گذاری و اعتباردهی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان در مقایسه با بهای تمام شده، مفیدتر است. به عقیده وی، بهای تمام شده تاریخی باید تنها در مورد دارایی‌هایی که بازار فعال داد و ستد و امکان تولید مجدد آنها وجود ندارد (از قبیل دارایی‌های نامشهود و معادن و ...)؛ به کار گرفته شود.

مک نیل مقبولیت قاعده محافظه‌کاری را مربوط به حاشیه ایمنی می‌داند که به هنگام مضیقه مالی واحد انتفاعی، برای اعتباردهندگان ایجاد می‌گردد. امروزه، این قاعده مربوط بودن خود را تا حد زیادی از دست داده است. مک نیل پیشنهاد می‌کند که برای محاسبه استهلاک، به جای بهای تمام شده تاریخی از ارزش جاری اقتصادی دارایی استفاده شود. وی استهلاک را به عنوان زیان کاهش در ارزش دارایی به دلیل فرسودگی و کهنگی فیزیکی تعریف می‌کند. چنین تعریفی از استهلاک، محاسبه آن را براساس ارزش بازار دارایی ضروری می‌سازد. مک نیل، تغییرات قیمت بازار دارایی را در طول عمر مفید آن، به عنوان هزینه استهلاک و سودوزیان سرمایه‌ای در نظر می‌گیرد و مجموع این اقلام (هزینه استهلاک و سود و زیان سرمایه‌ای) را با بهای تمام شده دارایی برابر می‌داند.

در طرح پیشنهادی مک نیل، بدهی‌ها باید به مبلغی نشان داده شوند که نمایانگر ادعاهای حقوقی نسبت به دارایی‌های واحد انتفاعی باشد. ارزش بدهی‌ها پولی باید با ارزش اسمی آنها برابر باشد و صرف و کسر اوراق بهادار به جای اینکه مستهلک شود، باید به ترتیب به عنوان سود و

چارچوب مفهومی گزارشگری مالی منتشر شده توسط هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی<sup>۱۸</sup> و بیانیه تئوری بنیادی حسابداری<sup>۱۹</sup> منتشر شده توسط انجمن حسابداری امریکا<sup>۲۰</sup> نمونه‌هایی از به‌کارگیری این رویکرد می‌باشد.

در این مقاله، پنج کوشش مهم مبتنی بر مدل‌های رایج قیاسی - استقرایی بازگو شده که عبارت است از:

- مک نیل، با عنوان حقیقت در حسابداری<sup>۲۱</sup>
  - پی‌تن و لیتلتن، با عنوان مقدمه‌ای بر اصول حسابداری شرکت‌ها<sup>۲۲</sup>
  - لیتلتن، با عنوان ساختار تئوری حسابداری<sup>۲۳</sup>
  - چامبرز، با عنوان حسابداری، ارزیابی و رفتار اقتصادی<sup>۲۴</sup>
  - ایجیری، با عنوان تئوری اندازه‌گیری در حسابداری<sup>۲۵</sup>
- در این میان تنها ایجیری، به‌طور همزمان از هر دو مدل قیاسی و استقرایی استفاده کرده است وی عمل جاری حسابداری را با کمک فرایند استقرایی و سپس با استفاده از منطق قیاسی، مبنای خاصی را برای اندازه‌گیری عمل حسابداری پیشنهاد کرده است (همایون کبیر، ۲۰۰۵).
- مک نیل - ۱۹۳۹

مک نیل با مخالفت شدید در برابر عمل جاری حسابداری، اندیشه‌ای نو را در عرصه حسابداری به وجود آورد. او معتقد بود که فعالیت اصلی حسابداری، گزارش واقعیت‌های اقتصاد جاری می‌باشد و صورت‌های مالی، این واقعیت‌ها را ارایه نمی‌کنند؛ در نتیجه، اطلاعات آنها برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان گمراه‌کننده است. به اعتقاد مک نیل، بهای تمام شده تاریخی و قاعده محافظه‌کاری باعث ارائه نادرست وضعیت مالی و نتایج عملیات واحدهای تجاری می‌شود. وی توسعه اصول حسابداری را مرتبط با شرایط اقتصادی و تجاری به وجود آمده در اروپای قرون وسطی می‌داند و خاطر نشان می‌سازد که اصول حسابداری، از شرایطی که منجر به پدید آمدن وضع موجود شده متأثر است؛ ولی نمی‌تواند هم پای این شرایط متغیر، تغییر کند (همایون کبیر، ۲۰۰۵).

مک نیل با ارائه یک مدل استقرایی، حسابداری را ابزاری می‌داند که واقعیت‌های اقتصادی کنونی را منعکس می‌نماید. وی مفهوم ارزش خروجی جاری را ارایه کرد که بعدها استرلینگ<sup>۲۶</sup> و چامبرز آن را تایید کردند و گسترش دادند. ارزش خروجی جاری نشان‌دهنده مبلغی از پول نقد است که می‌توان بر آن اساس، یک قلم دارایی را فروخت یا یک بدهی

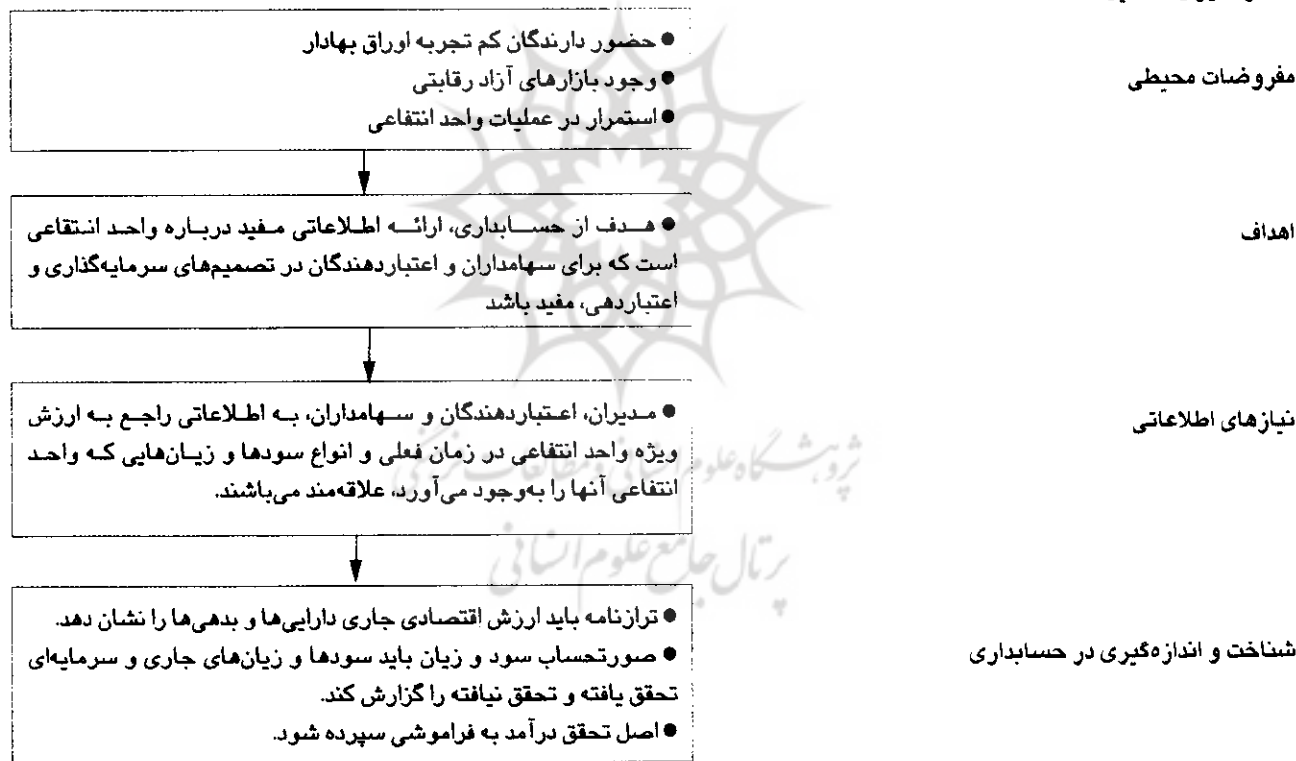
تحقق نیافته) را در برگیرد. مک نیل شکلی از صورت حساب سود و زیان را پیشنهاد می‌کند که شامل دو بخش عمده است. در بخش اول سود عملیات جاری و در بخش دوم آن، سودها و زیان‌های سرمایه‌ای نشان داده می‌شود. سود و زیان سال جاری باید به مازاد کسب شده<sup>۲۸</sup> و سود و زیان سرمایه‌ای به مازاد سرمایه‌ای<sup>۲۹</sup> منظور شود و سود خالص ناشی از منابع، با جمع سودهای گزارش شده در هر دو بخش برابر باشد. البته باید توجه داشت که این نحوه عمل برای اندازه‌گیری سود، با توجه به تعاریف، شرایط و آشفتگی‌های قانونی در زمان مک نیل امکان‌پذیر بود. به عقیده مک نیل، آنچه که گزارش شده است واقعیتی ایجاد شده توسط سیستم حسابداری می‌باشد و نه رقم واقعی سود.

زیان سرمایه‌ای در نظر گرفته شود و ارزش واقعی بدهی‌ها، ارزش فعلی اقتصادی آنها در تاریخ ترازنامه باشد (همایون کبیر، ۲۰۰۵).

مک نیل در توجیه گزارش ارزش بدهی‌ها براساس ارزش اسمی، چنین عنوان می‌کند که ارزش اسمی بدهی‌ها، مبالغی هستند که باید پرداخت شود. از سوی دیگر، ذکر این نکته که منطق فوق با فرض تداوم فعالیت در تناقض می‌باشد، ضروری به نظر می‌رسد.

از دیدگاه مک نیل، مستهلک کردن صرف و کسر اوراق قرضه مبالغ نقد پرداخت شده بابت هزینه‌های بهره را پنهان می‌سازد. به عقیده وی، صورت حساب سود و زیان باید کلیه سودها و زیان‌های جاری و سرمایه‌ای (تحقق یافته و

#### ساختار تئوری مک نیل



ارزش جاری جایگزینی را نیازمند قضاوت‌های متناوب می‌داند.

سودمندی اطلاعات یکی از هدف‌های اصلی حسابداری است. انتقاد وارد بر طرح پیشنهادی مک نیل آن است که مقایسه داده‌های صورت‌های مالی در طول زمان کار ساده‌ای نمی‌باشد و اگر اطلاعات مقایسه‌ای جهت انعکاس ارزش‌های جاری در تاریخ ترازنامه بازبینی نشود اعتبار امر مقایسه مختل خواهد شد (همایون کبیر ۲۰۰۵، فرمگن<sup>۳۰</sup> ۲۱، ۱۹۶۷).

با عنایت به ساختار تئوری مک نیل، می‌توان صورت‌های مالی را در امتداد خطوط فوق که زمینه‌ای را برای ایجاد اطلاعات مفید برای استفاده‌کنندگان مهیا می‌سازد؛ طراحی کرد. استفاده‌کنندگان از این صورت‌ها، باید به تغییرات در ارزش دارایی‌ها به دلیل پیشرفت و پسرفت فناوری توجه کنند و با استفاده از ترازنامه و مقایسه نسبت‌های مالی و داده‌های صورت‌های مالی در طول زمان، کارایی و عملکرد مدیران را ارزیابی نمایند. مک نیل عمل فعلی حسابداری را برای ایجاد فضایی برای هموارسازی سود و مدیریت سود مورد انتقاد قرار می‌دهد و محاسبه

پی‌تن و لیتلتن - ۱۹۴۰

پی‌تن و لیتلتن فهرستی از اصول حسابداری را با تصور پیوستگی زمانی عملیات یا عمر نامحدود واحد انتفاعی ارائه، به چرایی تخصیص و تسهیم هزینه‌ها به همراه مفهوم کارساز تطابق برای تعیین دوره به دوره سود واحد انتفاعی پرداخته و این موضوع را با صراحت و رسایی بی‌مانندی تشریح نموده‌اند (لیتلتن، ۱۹۵۳).

در روش به کار گرفته شده توسط پی‌تن و لیتلتن به عنوان یک کار قیاسی، از شش فرض بنیادی استفاده شده که بیشتر مفروضات آنها بر عمل فعلی حسابداری تاکید می‌کند. آنها در مورد اهداف حسابداری و انعکاس افلام صورت‌های مالی، چنین بیان می‌کنند:

هدف اصلی حسابداری، تخمین دوره‌ای سود از طریق مطابقت هزینه‌ها با درآمدها می‌باشد. تحمل هزینه، مبنای ثبت دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه است و درآمدها در نقطه فروش ثبت می‌شوند. از نظر پی‌تن و لیتلتن، هدف از تهیه ترازنامه، گزارش هزینه‌های منقضی نشده و نه گزارش ارزش دارایی‌ها می‌باشد. آنها در توضیح گفته خود، تجدید ارزیابی دوره‌ای دارایی‌های شرکت و نیز محافظه کاری (به عنوان پاسخ خامی به حسابداران، در رویارویی با ابهام در اندازه‌گیری) را مورد انتقاد قرار داده و بر ثبت همه معاملات بر مبنای نقدی تاکید دارند. آنها درآمد را به عنوان تولید واحد انتفاعی تعریف کرده‌اند که معمولاً بر مبنای نقد یا سایر دارایی‌های جاری یا هر دو از مشتریان دریافت می‌شود. آنان در شناخت درآمد، "شرط تحقق" را به جای "فرایند کسب سود" عاملی تعیین‌کننده تلقی نموده و اعتقاد دارند که درآمد فروش را می‌توان در زمان‌های مختلف و متناسب با وضعیت واحد انتفاعی شناسایی کرد به اعتقاد آنها هزینه‌های واحد انتفاعی در صورتی که با درآمدها مطابقت نداشته باشد، به عنوان مخارج انتقالی به دوره‌های آتی در نظر گرفته می‌شود. پی‌تن و لیتلتن، نظریه خود را بر پایه شش فرض (مفهوم) به شرح زیر بنا نهاده‌اند:

● فرض تفکیک شخصیت واحد انتفاعی

● فرض تداوم فعالیت

● فرض ملاحظات اندازه‌گیری

● مفهوم ترکیب هزینه‌ها

● مفهوم تلاش و دستاوردها

● مفهوم شواهد عینی و قابلیت اثبات

۲۲ فرض تفکیک شخصیت واحد انتفاعی بر اساس این دیدگاه قرار دارد که واحد انتفاعی یک شخصیت حسابداری متمایز

و جدا از مالکان و سایر واحدهای انتفاعی است. فرض تداوم فعالیت نیز حاکی از تداوم فعالیت‌های واحد انتفاعی است، مگر این که شواهدی خلاف آن در دسترس قرار گیرد. فرض ملاحظات اندازه‌گیری مبتنی بر تنوع معاملات و مبادلات و معاوضه‌های واحد انتفاعی با دیگر بخش‌ها می‌باشد.

در مفهوم ترکیب هزینه‌ها، حسابداری به عنوان گام‌هایی برای طبقه‌بندی و تجدید طبقه‌بندی متناسب با بخش‌ها و هزینه‌های تولیدی (مواد، دستمزد و سربار) که منجر به ارائه بهای تمام شده محصول می‌گردد، تعریف می‌شود.

پی‌تن و لیتلتن بر این باورند که حسابداری به جای مطابقت با دریافت‌ها و پرداخت‌ها، بر تلاش‌ها و دستاوردها منطبق است و به نظر آنها، مفاهیم "هزینه"، "درآمد"، "تعهد" و "انتقال" از این مطابقت برگرفته شده است. بر اساس این فرض بدیهی، هزینه‌ها و درآمدها به عنوان "تلاش‌ها"<sup>۳۱</sup> و "دستاوردهای"<sup>۳۲</sup> اندازه‌گیری شده، در نظر گرفته می‌شود.

شواهد عینی و قابل اثبات، یکی از مهمترین عناصر حسابداری و یک افزوده لازم برای اجرای درست عملکرد حسابداری در جهت تهیه اطلاعات مفید است. پی‌تن و لیتلتن با تاکید بیان می‌کنند که واقعیت‌های حسابداری، در غایت امر عینی و به‌طور کامل قابل اثبات نمی‌باشد؛ چرا که رفتارهای حسابداری نتیجه اجماع سیاست‌های حسابداری و قضاوت‌های مدیریت می‌باشد.

با توجه به نکات مطرح شده و با در نظر داشتن جدایی مالکیت از مدیریت و اعتقاد به تنوع گروه‌های استفاده‌کننده با نیازهای اطلاعاتی ناهمگون، طرح پیشنهادی فوق را می‌توان قابل قبول تلقی کرد. همانطور که مشاهده می‌شود، این طرح با طرح پیشنهادی مک نیل متفاوت بوده و این امر به دلیل تفاوت نگرش به اهمیت نسبی، ویژگی مربوط بودن و قابلیت اعتماد اطلاعات است. طرح پیشنهادی مک نیل، این بحث را به میان می‌آورد که عمل جاری حسابداری، نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان را برآورده نمی‌کند. از طرف دیگر، طرح پیشنهادی پی‌تن و لیتلتن از ارائه اطلاعات الزامی و مربوط برای مالکان و دیگر سهامداران حکایت دارد. در چارچوب پیشنهادی پی‌تن و لیتلتن، قابلیت اثبات و عینی بودن شواهد به عنوان مفاهیم بنیادی و بسیار مهم تلقی شده، ولی مربوط بودن که مستلزم ارائه اطلاعات جاری در صورت‌های مالی می‌باشد؛ به عنوان مفهومی بنیادی در نظر گرفته نشده است. تحقیق پی‌تن و لیتلتن یک کار ترکیبی عالی است، هر چند که آنها

گزارشگری مالی یک شخصیت گزارشگری مستقل فرض می‌کنند که می‌تواند به تحصیل دارایی، تعهد بدهی و هزینه و کسب درآمد پردازد (همایون کبیر ۲۰۰۵، لیتلتن ۱۹۵۳).

فرضیات بنیادی را مطرح می‌کنند که در بعضی موارد با عمل جاری حسابداری در تضاد است. آنها با پذیرفتن فرض تفکیک شخصیت، هر واحد انتفاعی را در راستای مقاصد

### ساختار تئوری پی‌تن و لیتلتن

#### مفروضات محیطی

- وجود سرمایه‌گذاران بالقوه
- وجود گروه‌های مختلف ذی‌نفع در شرکت

#### اهداف

- هدف از حسابداری، ارائه اطلاعات مربوط است.

#### مفاهیم بنیادی

- تفکیک شخصیت
- تداوم فعالیت
- ملاحظات اندازه‌گیری
- ترکیب هزینه‌ها
- تلاش‌ها و دستاوردها
- وجود شواهد عینی و قابل اثبات

#### اندازه‌گیری در حسابداری

- رویدادهای مالی به ارزش متعارف (با اندکی ملاحظه ثبت شود.
- ارقام حسابداری نباید به ازای تغییرات در سطح قیمت‌ها تعدیل شود.

### لیتلتن - ۱۹۵۳

در این تحقیق، بیشتر از روش استقرایی استفاده شده است و دامنه آن وسیع‌تر از تک‌نگاشت<sup>۳۳</sup> قبلی (پی‌تن و لیتلتن، ۱۹۴۰) بوده و موضوعات فلسفی از قبیل ماهیت تئوری حسابداری و روابط بین تئوری و عمل حسابداری نیز در آن مورد بحث قرار گرفته است.

لیتلتن با آزمون ماهیت حسابداری و با تلاش در راستای تدوین اصول استقرایی حسابداری، پنج اصل بنیادی زیر را جهت ترسیم واحد انتفاعی بیان می‌کند:

۱. ماهیت وجودی واحد انتفاعی، شامل ارائه خدمات اقتصادی مفید (از قبیل فراهم آوردن کالا و ایجاد اشتغال) می‌باشد.
۲. واحد انتفاعی، یک واحد اقتصادی منسجم است و این واحد، دارای یک وحدت به هم بافته اقتصادی می‌باشد.
۳. فعالیت‌های واحد انتفاعی، یک مسیر چرخه‌ای (ادواری) را دنبال می‌کند. چرخه‌ای بودن رویدادها، ساختاری برای فشرده کردن داده‌های مربوط به واحد انتفاعی را برحسب قطعات مقایسه‌پذیر زمانی، بدست می‌دهد.
۴. با اهمیت‌ترین داده‌های مرتبط با همه بخش‌ها، یا در درآمد (سود) واحد انتفاعی انعکاس یافته، یا در عملیات

واحد انتفاعی مستتر می‌باشد.

۵. واحدا انتفاعی فعالیت خود را تا آینده قابل پیش‌بینی ادامه می‌دهد.

از پنج اصل مورد بحث، اصل چهارم با مفهوم تطابق هزینه‌ها (کوشش‌ها) با درآمدها (دستاوردهای) واحد انتفاعی، پراهمیت‌ترین می‌باشد؛ چرا که کوشش‌ها و دستاوردها از پرمعناترین داده‌ها برای همه طرف‌هایی که سهمی در عواید واحد انتفاعی یا در راهبری عملیات آن دارند، تلقی می‌شود. به نظر لیتلتن، حقایق بنیادی در حسابداری یا نتیجه تجارب علمی است، یا نتیجه استنتاج از مجموعه‌ای از مقدمات به‌شمار می‌آید که حقیقت ذاتی آنها پذیرفته شده، یا با استدلال به اثبات رسیده است. این مفروضات مبانی را برای اهداف عمومی حسابداری و ویژگی‌هایی را برای اندازه‌گیری در حسابداری معرفی می‌کنند (همایون کبیر ۲۰۰۵، لیتلتن ۱۹۵۳).

لیتلتن صورت سود و زیان را در درجه اول اهمیت و ترازنامه را در درجه دوم قرار می‌دهد. به اعتقاد لیتلتن، دارایی‌ها، هزینه‌های منقضی نشده بوده و صورت سود و زیان، تلاش‌ها (هزینه‌ها) و دستاوردهای (درآمدها) واحد انتفاعی را در برمی‌گیرد. بر این اساس، روابطی که به عنوان

چامبرز - ۱۹۶۶

مضمون اصلی الگوی فکری چامبرز، تفاهم و سازش<sup>۳۴</sup> می‌باشد. او فرض را بر آن قرار می‌دهد که واحد انتفاعی از طریق مبادلات، شرایط حاکم بر بازار را می‌پذیرد. براساس فرض بنیادی "سازش"، چامبرز بیشتر بر ترازنامه تاکید و وضعیت مالی را به عنوان توانایی واحد انتفاعی برای مشارکت در مبادلات تعریف می‌کند. وی همچنین برگزارش ارزش جاری دارایی‌ها و بدهی‌ها تاکید دارد، به صورتی که دارایی‌ها به ارزش فروش مجدد (مثلاً ارزش خالص بازیافتنی) و بدهی‌ها به ارزش فعلی پرداخت‌های آتی گزارش شوند. چامبرز، روش ارزش اسمی را برای ثبت اوراق قرضه پرداختنی و روش ارزش بازار را برای اوراق قرضه معاملاتی و سایر اوراق بهادار که به عنوان سرمایه‌گذاری نگهداری می‌شوند، پیشنهاد می‌کند.

از نظر چامبرز، تغییرات در سطح عمومی قیمت‌ها باید در صورت وضعیت مالی (ترازنامه) انعکاس یابد و سود خالص حاصل از این تغییرات (با عنوان تعدیلات ناشی نگهداشت سرمایه) تعدیل و در صورت وضعیت مالی اولیه نشان داده شود. چامبرز، هزینه استهلاک دارایی‌ها را ناشی از فرایند تخصیص بهای دارایی‌های استهلاک‌پذیر نمی‌داند، بلکه کاهش در ارزش فروش مجدد دارایی به دلیل کهنگی، فرسودگی و از مد افتادگی فناوری را هزینه استهلاک تلقی می‌کند.

بارزترین ویژگی سیستم ثبت دو طرفه محسوب می‌شود، روابط بین حساب‌های واقعی و حساب‌های صوری و روابط بین صورت سود و زیان و ترازنامه را بیان می‌کند (همایون کبیر، ۲۰۰۵).

از نظر لیتلن، مطلوبیت اصلی حسابداری، تعیین سود سالانه واحد انتفاعی می‌باشد که این مهم با وحدت درونی عناصر تشکیل دهنده حسابداری، یعنی مستندسازی رویدادهای مربوط به واحد انتفاعی، ثبت رویدادها به ترتیب زمان وقوع، طبقه‌بندی رویدادهای مذکور، تجدید طبقه‌بندی رویدادهای واحد انتفاعی بر حسب دوره‌های زمانی و ارائه رویدادهای واحد انتفاعی در گزارش‌های فشرده و در نهایت، بازنگری مستقل و نکته‌کاوانه رویدادها و گزارش‌های واحد انتفاعی؛ تحقق می‌یابد (لیتلن، ۱۹۵۳). لیتلن، قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار برای موجودی‌های کالا را انحرافی آشکار از مفهوم بهای تمام شده تاریخی می‌داند و معتقد است که داده‌های ثبت شده در دفاتر واحد انتفاعی را نباید به دلیل تغییرات در سطح عمومی قیمت تغییر داد؛ چراکه این تغییرات قیمت معمولاً با آنچه که با عینیت تعیین و در حساب‌ها گزارش شده‌اند مرتبط نمی‌باشد. لیتلن، ارائه ارقام صورت‌های مالی بر اساس تغییر سطح عمومی قیمت‌ها را برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان مفید می‌داند و افشای آنها را در یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی (نه در متن صورت‌های مالی)، پیشنهاد می‌کند (همایون کبیر، ۲۰۰۵).

ساختار تئوری لیتلن

مفروضات محیطی

- فرض ارائه خدمات اقتصادی (توسط واحد انتفاعی)
- فرض تفکیک شخصیت
- فرض دوره مالی
- فرض تلاش‌ها و دستاوردها
- فرض تداوم فعالیت

اهداف

- هدف اولیه حسابداری اندازه‌گیری دوره‌ای درآمدها و تطابق هزینه‌ها با درآمدها است

مبانی اندازه‌گیری

- مبادلات باید به بهای تمام شده ثبت گردد.
- تغییر در ارزش دارایی‌ها نباید در حساب‌ها منعکس شود.

- اطلاعات حسابداری باید عینیت داشته باشند.

ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری



سال تحصیل آنها مستهلک نمایند. چامبرز، اصل بهای تمام شده تاریخی را مورد انتقاد قرار داده است؛ چرا که به نظر وی، پذیرش آن مانع از تعدیل ارقام دارایی‌ها می‌شود (همایون کبیر، ۲۰۰۵).

### ایجیری - ۱۹۷۵

ایجیری به عنوان یک نظریه پرداز استقرایی، یکی از طرفداران پروپا قرص اصل بهای تمام شده تاریخی می‌باشد. او از یک طرف سه فرض بدیهی را مطرح می‌سازد و ادعا می‌کند که عملکرد سنتی حسابداری می‌تواند از این مفروضات بنیادی نشأت بگیرد و از طرف دیگر، دلایلی را هم برای توجیه اصل بهای تمام شده تاریخی ارائه می‌کند. فرضیات بدیهی وی عبارت است از فرض بدیهی کنترل (بر منابع)، فرض بدیهی کمیت و فرض بدیهی مبادله.

مالکیت حقوقی، مبنای کنترل منابع می‌باشد و هر طبقه از منابع بریک مبنای کمی اندازه‌گیری می‌شود. براساس حسابداری متداول، منابع برای اولین بار به بهای تمام شده تاریخی ثبت می‌شوند و طبق مفروضات بدیهی کنترل و مبادله، تنها ثبت مبادلات واقعی (مبتنی بر بهای تمام شده

چامبرز با این فرض که واحد انتفاعی در محیط بازار و از طریق فروش مجدد دارایی‌هایش به بقای خود ادامه می‌دهد، فرض تداوم فعالیت واحد انتفاعی را می‌پذیرد. در این دیدگاه، سرفقلمی به عنوان دارایی در نظر گرفته نمی‌شود، چرا که به عقیده چامبرز، سرفقلمی جدای از واحد انتفاعی نمی‌تواند به فروش برسد به همین ترتیب، دارایی‌های خاصی که برای آنها ارزش بازار مشخصی وجود ندارد، به این دلیل که توانایی واحد انتفاعی را برای پذیرش محیط بازار محدود می‌کند، جزء دارایی‌های واحد انتفاعی تلقی نمی‌شود (همایون کبیر ۲۰۰۵، ریاحی بلکویی، ۲۰۰۰).

چامبرز بر ارزش دارایی‌ها در مبادلات و نه در استفاده تاکید دارد. هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا این معیار را در تعریف دارایی‌ها نپذیرفته و به جای آن، معیار منافع اقتصادی بالقوه آتی را که شامل ارزش در مبادلات و ارزش در استفاده می‌باشد؛ برای دارایی‌ها مطرح کرده است (FASB, 1985).

اگر واحدهای انتفاعی مدل چامبرز را برای گزارشگری مالی بپذیرند، مجبور خواهند بود تا بخش اعظم دارایی‌های خود را حتی اگر ارزش این دارایی‌ها بسیار زیاد باشد؛ در

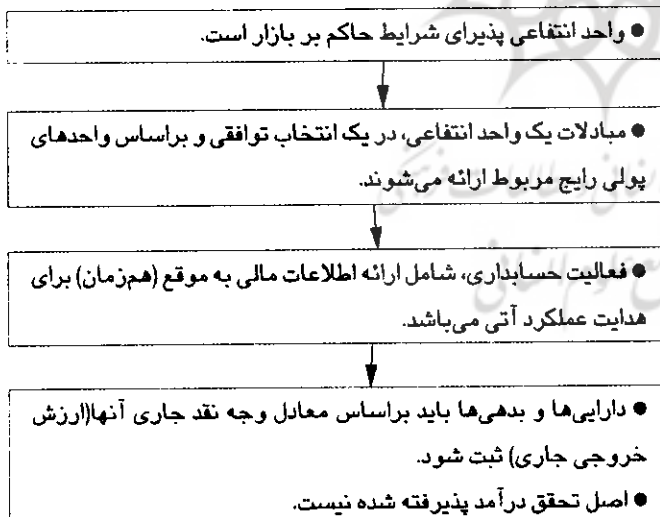
ساختار تئوری چامبرز

مفروضات محیطی

اطلاعات مربوط به انتخاب توافقی

فعالیت (عملکرد) حسابداری

شناخت و اندازه‌گیری در حسابداری



حسابداری، نامربوط بودن مدل‌های تصمیم‌گیری و پیامدهای منفی حاصل از آن قابل طرح است، ایجیری بر راستای استدلال‌های مدافعان بهای تاریخی مبنی بر پایداری این اصل و سودمندی‌اش در ارزیابی مباشرت، تاریخ‌گرایی و تصمیم‌گیری، دلایل عمده‌ای را در طرفداری از اصل بهای تمام شده تاریخی به شرح زیر بیان می‌کند: ۲۵ الف - عملکرد صحیح مسئولیت پاسخگویی، بر مبنای

تاریخی) در دفاتر صورت می‌گیرد. البته، مواردی نیز وجود دارد (نمونه آن دارایی‌های اهدا شده به واحد انتفاعی) که لزوماً در قالب سه فرض بدیهی ایجیری قابل توجیه نمی‌باشد (همایون کبیر، ۲۰۰۵).

به‌رغم انتقاداتی که از بهای تمام شده تاریخی، شامل مفروضات غیرواقعی، ناسازگاری درونی اصول، قواعد و میثاق‌ها، فقدان مصداق عینی برای اصطلاحات و ارقام

ثبت درست فعالیت‌های گذشته استوار است و این امر، نیازمند ثبت همه معاملات حقیقی خواهد بود.

ب- این اصل، زمینه مساعدی را برای دستیابی به بسیاری از معیارهای مفید عملکرد ایجاد می‌کند.

ج- بهای تمام شده تاریخی، در تصمیمات کلی اقتصادی مفید می‌باشد (تقفی ۱۳۸۱، همایون کبیر ۲۰۰۵).

ایجیری، همانند پی تن و لیتلتن در زمره نظریه پردازان استقرایی قرار می‌گیرد. او به طور استقرایی اهدافی روشن را برای عمل فعلی حسابداری بیان کرده و با استفاده از این اهداف، جهت توسعه و بهبود عمل حسابداری پیشنهاداتی

را ارائه می‌کند. ایجیری، هدف نهایی حسابداری را ارائه اطلاعاتی مفید برای ایفای "مسئولیت پاسخگویی"<sup>۳۵</sup>

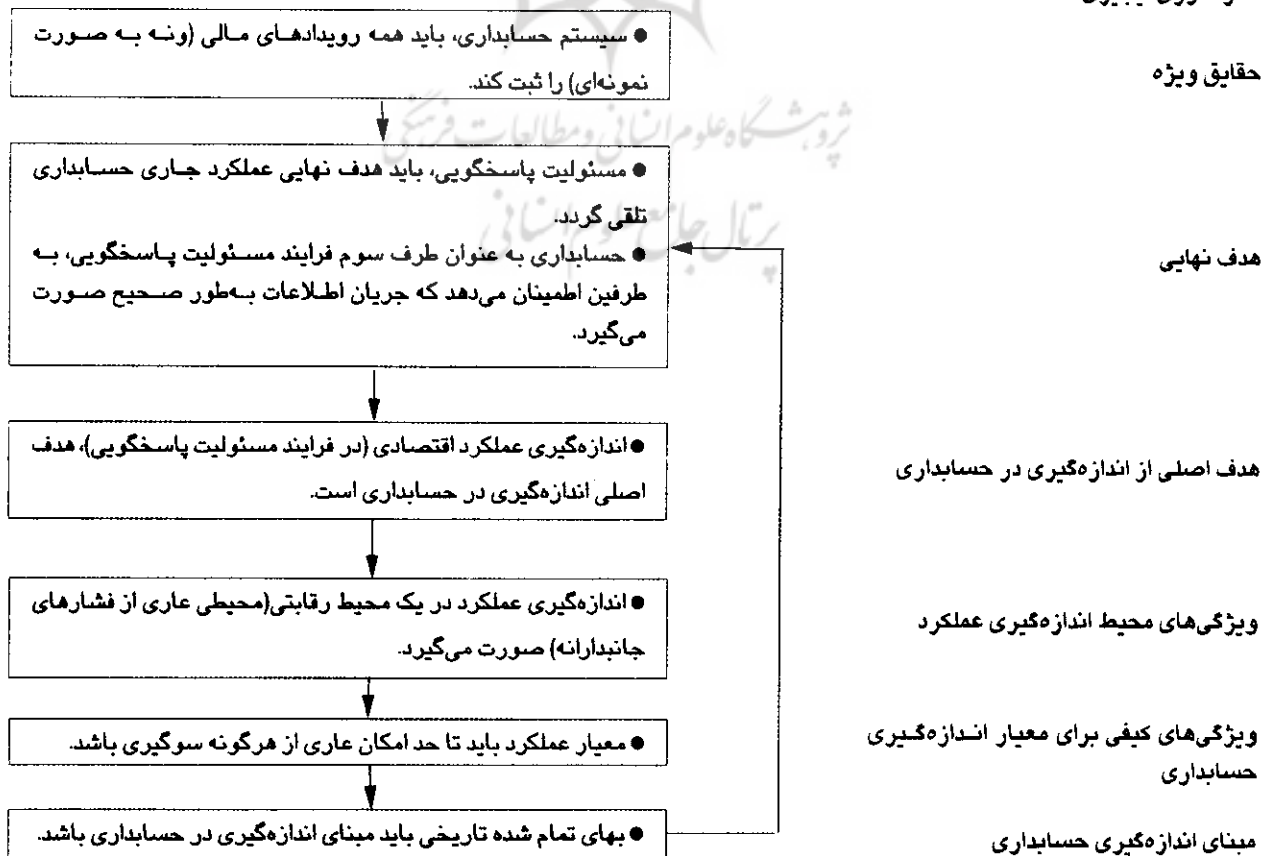
می‌داند. وی معتقد است که مسئولیت پاسخگویی باعث متمایز شدن حسابداری از سایر سیستم‌های اطلاعاتی در

سازمان یا جامعه می‌گردد و چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، نظامی منصفانه از جریان اطلاعاتی

میان پاسخگو و پاسخ‌خواه را برقرار می‌سازد (همایون کبیر ۲۰۰۵، ریاحی بلکویی ۲۰۰۰).

تفاوت رویکرد مطرح شده توسط ایجیری در قالب

#### ساختار تنوری ایجیری



مسئولیت پاسخگویی (شامل روابط بین پاسخ‌خواه<sup>۳۶</sup>، پاسخگو<sup>۳۷</sup> و حسابدار<sup>۳۸</sup>) از رویکرد سودمندی در تصمیم‌گیری، با عنایت به موارد ذیل مشخص‌تر می‌شود:

۱- رویکرد سودمندی در تصمیم‌گیری، بر برون داد سیستم حسابداری در قالب صورت‌های مالی تاکید دارد؛ در حالی که نگرش مسئولیت پاسخگویی، بر کل سیستم اطلاعاتی و فراتر از صورت‌های مالی تاکید می‌کند.

۲- نگرش پاسخگویی از فشار برای ارائه اطلاعات سوگیرانه جلوگیری کرده و بر ایجاد یک سیستم اطلاعات قوی و بدون جانبداری تاکید دارد (همایون کبیر، ۲۰۰۵).

۳- بر اساس نگرش مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، هدف حسابداری ایجاد سیستم مناسب جریان اطلاعات بین

پاسخگو و پاسخ‌خواه است. بر پایه رابطه مسئولیت پاسخگویی، پاسخگو مکلف به فراهم آوردن اطلاعات برای

پاسخ‌خواه است و حسابدار به عنوان طرف سوم، به طرفین اطمینان می‌دهد که جریان اطلاعات به صورت صحیح

صورت می‌گیرد. این در حالی است که در چارچوب مبتنی بر تصمیم، هدف حسابداری تهیه اطلاعات مفید برای

تصمیم‌گیری‌های اقتصادی است (ایجیری، ۱۹۸۲).

## خلاصه و جمع بندی

کوشش‌های نظریه پردازان حوزه دستوری حسابداری را می‌توان در دو گروه اصلی طبقه بندی کرد. گروه اول، موافقان اصل بهای تمام شده تاریخی که شامل، پی‌تن، لیتلتن و ایجیری و گروه دوم، موافقان ارزش بازار که شامل مک نیل و چامبرز می‌باشد.

به بیان دیگر، گروه اول اصل بهای تمام شده تاریخی را پیشنهاد می‌کنند و از گروه دوم، مک نیل استفاده از قیمت بازار (زمانی که این قیمت‌ها در دسترس باشد)، بهای جایگزینی (در مواردی که دارایی غیر قابل داد و ستد، ولی تجدیدپذیر باشد) و بهای تمام شده تاریخی (در مورد دارایی‌های که نه قابلیت داوستد و نه قابلیت تولید مجدد را ندارند) را پیشنهاد می‌کند. چامبرز، قیمت‌های فروش مجدد (ارزش بازیافتی) را پیشنهاد می‌کند و لیتلتن، افشای اطلاعات اضافی شامل قیمت‌های بازار را جهت افزایش توانایی تفسیر اطلاعات استفاده کنندگان؛ توصیه می‌کند.

بیشتر تفاوت‌ها بین عقاید صاحب نظران مذکور حول محور اندازه گیری در حسابداری می‌باشد که آن هم به دلیل تفاوت باور آنان در زمینه عمل جاری حسابداری است. برای مثال، ایجیری مفهوم مسئولیت پاسخگویی را مرکز ثقل حسابداری و گزارشگری مالی می‌داند. از نظر لیتلتن، یک واحد انتفاعی، واحدی اقتصادی است که کالاها و خدمات را ارائه و عملکرد آن در راستای دستیابی به اهدافش مورد بررسی و قضاوت قرار می‌گیرد. بهای تمام شده تاریخی، یکی از مفروضات بنیادی چارچوب پی‌تن و لیتلتن می‌باشد؛ در حالی که ایجیری به جای استفاده از این فرض بنیادی، آن را از دیگر مفروضات بنیادی (از قبیل مسئولیت پاسخگویی و ارزیابی عملکرد در یک محیط رقابتی) استنتاج نموده است این در حالی می‌باشد که لیتلتن آن را از فرض عینیت<sup>۳۹</sup> و فرض تفکیک شخصیت، استنتاج کرده است. لازم به ذکر است که پی‌تن و لیتلتن از فرض بنیادی عینیت (به عنوان جزء لاینفک فرایند اندازه گیری که به کیفیت شواهد زیربنایی رویدادها اشاره دارد) در چارچوب پیشنهادی خود به طور مستقیم استفاده کرده‌اند، در حالی که ایجیری این فرض بنیادی را به سختی از سایر مفروضات استخراج می‌کند (همایون کبیر، ۲۰۰۵).

در این مقاله نشان داده شد که بین نظریه پردازان، توافق

اندکی در رابطه با مفروضات بنیادین حسابداری، وجود دارد. برای مثال، مک نیل، پی‌تن و لیتلتن به طور صریح از فرض تداوم فعالیت استفاده می‌کنند، ولی ایجیری به طور ضمنی از آن در تحلیل‌های خود استفاده می‌کند. این در حالی است که چامبرز فرض تداوم فعالیت را در قالب یک واحد اقتصادی که به صورت دائم در معرض انحلال اختیاری قرار دارد، تصور می‌کند. چنین تفسیری از تداوم فعالیت، با کاربرد معادل ارزش جاری که چامبرز به عنوان یک مبنای ارزش ارائه می‌کند؛ سازگار است. البته، سایر نظریه پردازان چنین برداشتی از مفهوم فرض تداوم فعالیت را پدیده‌ای نامربوط در ساختار تئوری حسابداری می‌دانند (ریاحی بلکویی، ۲۰۰۵).

همچنین، نظریه پردازان مذکور در مورد اهمیت نسبی ویژگی کیفی قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری نیز اتفاق نظر ندارند.

با وجود اتفاق نظر میان مک نیل و چامبرز در مورد استفاده از ارزش‌های جاری بازار دارایی‌ها، چامبرز پیشنهاد می‌کند که کلیه مخارج انجام شده برای دارایی‌هایی که قابلیت داد و ستد در بازار را ندارند؛ به عنوان هزینه سال جاری شناسایی شود. از سوی دیگر، مک نیل پیشنهاد می‌کند دارایی‌هایی که با وجود نداشتن ارزش دادوستد، دارای قابلیت تولید مجدد را دارا می‌باشند، به بهای جایگزینی در حساب‌ها منعکس شود و دارایی‌هایی که قابلیت داوستد و قابلیت تولید مجدد را ندارند؛ به بهای تمام شده تاریخی در حساب‌ها انعکاس یابند. لازم به ذکر است که مک نیل استفاده از قیمت بازار دارایی‌ها را فقط در شرایطی که بازار آزاد و رقابتی برای تحصیل دارایی وجود داشته باشد، مجاز می‌داند؛ در صورتی که چامبرز چنین شرایطی را لازم نمی‌داند.

مک نیل، برای انعکاس سودها و زیان‌های تحقق یافته و تحقق نیافته، در صورت سود و زیان تمایزی قایل نبوده و تخصیص منظم ارزش جاری اقتصادی دارایی را در خلال دوره‌های استفاده از آن، استهلاک می‌نامد. این در حالی است که چامبرز، استهلاک را براساس تغییر در قیمت فروش مجدد یک دارایی محاسبه می‌نماید. بنابراین، چنین نتیجه‌گیری می‌شود که در زمینه مفروضات بنیادی و نیازهای فرضی اطلاعاتی استفاده کنندگان، توافق اندکی میان



- 34- Monograph
- 35- Adaptation
- 36- Accountability
- 37- Accountee
- 38- Accountor
- 39- Accountant
- 40- Objectivity

نظریه پردازان حوزه دستوری وجود دارد و این تفاوت‌ها، منجر به ارائه مدل‌های متفاوتی از شناخت و اندازه‌گیری گردیده است (همایون کبیر، ۲۰۰۵).

بی‌نوشت‌ها:

#### منابع:

- ۱- ابجیری، یوجی (۱۹۸۲) "در باب چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی"، ترجمه دکتر جعفر باباجانی و امیر پوریان‌سب، دانشگاه علامه طباطبائی، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۳، سال ۱۳۸۲.
- ۲- امیراصلاتی، حامی، "نقش تئوری اثباتی در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری"، فصلنامه حسابرسی، شماره ۱۰، بهار ۱۳۸۰.
- ۳- بزرگ‌اصل، موسی، "بیانیه‌ای درباره تئوری حسابداری و پذیرش تئوری"، انجمن حسابداری امریکا، مدیریت تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۶۸، تیرماه ۱۳۸۳.
- ۴- پورآذرسا، سید هاشم، "تحقیقات اثباتی در حسابداری"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال سوم، شماره ۱۲ و ۱۳، سال ۱۳۶۴.
- ۵- نفی، علی، "نقد بهای تاریخی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال نهم، شماره ۳۰، زمستان ۱۳۸۱.
- ۶- لینلتن، ای.سی (۱۹۵۳) "ساختاری برای تئوری حسابداری"، ترجمه حبیب‌الله تیموری، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۵۱، دی‌ماه ۱۳۸۰.
- ۷- ریاحی بلکویی، احمد (۲۰۰۰)، تئوری‌های حسابداری، ترجمه دکتر علی پارسایان، دفتر پژوهش‌های فرهنگی، ۱۳۸۱.
- 8- Humayun Kabir, Md.(2005). "Normative Accounting Theories" Available online at: [www.SSRN.Com](http://www.SSRN.Com).(Md. Humayun Kabir, D.B.A., is an Assistant Professor in the Department of Accounting & Information Systems, University of Dhaka).
- 9- Kerlinger,F.N.(1964). "Foundation of Behavioral research". NewYork: Holt, Rinehart and Winston,p.11.
- 10- Fremgen, James M.(1967). "Utility and Accounting Principles" The Accounting Review, p.457-466.
- 11- Demski Joel, S.(1988). "Positive Accounting Theory: A Review" Accounting Organizations and Society, Vol. 13, No. 6, pp. 623-629. Available on line at [www.Sciencedirect.com](http://www.Sciencedirect.com)
- 12- Financial Accounting Standards Board (FASB).1985. Elements of Financial Statements. Statement of Financial Accounting Concepts No. 6.

- 1- Mac Neal
  - 2- Paton and Littleton
  - 3- Littleton
  - 4- Chambers
  - 5- Ijiri
  - 6- Kerlinger
  - 7- Watts & Zimmerman
  - 8- Christiansen
  - 9- Chua
  - 10- Normative Accounting Theory
  - 11- Positive Accounting Theory
  - 12- Demsky
  - 13- Inductive model
  - 14- Deductive model
  - 15- The decision usefulness approach
  - 16- Hatfield
  - 17- Canning
  - 18- Sweeney
  - 19- Financial Accounting Standards Board
  - 20- A Statement of Basic Accounting Theory
  - 21- American Accounting Association
  - 22- MacNeal, Kenneth. 1939 (Reprinted in 1970). Truth in Accounting
  - 23- Paton, W. A. and A. C. Littleton. 1940. An Introduction to Corporate Accounting Standards
  - 24- Littleton, A. C.. 1953. Structure of Accounting Theory
  - 25- Chambers. R. J. 1966. Accounting, Evaluation and Economics Behavior
  - 26- Ijiri, Yuji. 1975. Theory of Accounting Measurement
  - 27- Sterling
  - 28- The "going value" theory
- این تئوری بیان می‌کند که بهای تمام شده، بیانگر ارزش متعارف دارایی یا خدمات در زمان خرید دارایی با ارائه خدمت می‌باشد.
- 29- Earned Surplus
  - 30- Capital Surplus
  - 31- Fremgen
  - 32- Effort
  - 33- Accomplishment