

نقدی بر اصل اهمیت در حسابداری

بابک جمشیدی نوید
مجید بالایی

پل ساموئلسن (Paul Samuelson) در یکی از مقالاتش می نویسد: "هر قدر یک نظام مستحکم تر باشد، تمایل کمتری به شرکت در بحثهای روش شناختی دارد. در علوم غیرمستحکم وقت زیادی صرف بحث در مورد اصول و شیوهها می گردد، زیرا افراد تنبل و بیکار و بی بار به جارجنجالهای تبلیغاتی و نمایشی می پردازند."

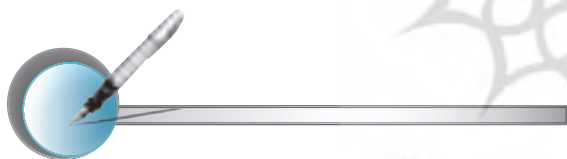
به قول کوهن شاید بهتر باشد که بگوییم نگرشها و دیدگاههای افراد متفاوت است در زیر برخی از تعریفها و دیدگاهها را در مورد اصل اهمیت^۵ ارایه می‌دهیم.

عده‌ای از محققان حسابداری، اهمیت را این‌گونه تعریف می‌کنند: اهمیت به‌عنوان یک کیفیت آستانه‌ای، نقطه انقطاع است و باید

قبل از سایر خصوصیات کیفی در نظر گرفته شود.

از تعریف فوق این‌گونه استنباط می‌شود که اگر اطلاعات بااهمیت نباشد نیازی به بررسی از جهت مربوط بودن و اتکاپذیر بودن ندارد. مقصود از اطلاعات بااهمیت، اطلاعاتی است که بتواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان تاثیر بگذارد.

هندریکسون (Hendriksen) و وان بردا (Van Breda) در تئوریهای حسابداری بیان می‌دارند که: «در بیانیه شماره ۴ هیئت اصول حسابداری (APB) آمده است که اصول پذیرفته شده حسابداری، ریشه در تجربه، استدلال، سنت، به‌کارگیری و الزام عملی دارد. همچنین در این بیانیه اصول و مفروضات بنیادی از یکدیگر متمایز شده، اگر چه هر دو از الزام عملی و تجربیات مربوط ناشی شده‌اند و در تعریف اصول فراگیر نکته‌ای که از اهمیت زیادی برخوردار است این است که اصول را به معنای مفاهیمی نسبتاً دائمی مطرح نمی‌کند و اجازه هرگونه تغییر و اصلاح و یا تلفیق چند اصول را با یکدیگر به محققان می‌دهد.»



حسابداری و دیگر علوم که

نوپا هستند

دائماً در حال تغییر و تحول می‌باشد و

نباید انتظار داشته باشیم که

در طی چند دهه به یک

چارچوب نظری که

در برگیرنده اصول و

مفاهیم تمام و کمال باشد

برسیم

حسابداری نیز تا زمانهای اخیر، با توجه به نظر فوق در میان برابرتین نظامها جای گرفته بود. حسابداران کلاسیک هرگز از بابت مدل‌های تئوریکي شکل گرفته براساس تفکر صحیح، نگرانی نداشتند اما امروزه حرفه حسابداری آگاهانه از گرایش ذهنی فرایند استدلال خود رنج می‌برد.

به تدریج که از تاریخ پیدایش یک علم^۱ یا عمل^۲ یا فرایند^۳ یا دانش^۴ می‌گذرد محققان و دانشمندان و استفاده‌کنندگان از آن علم در صدد برمی‌آیند تا به تکامل و پیشرفت بیشتر آن رشته و یا حتی تغییر و دگرگونی‌هایی در تئوری‌های آن در جهت رشد و توسعه ایجاد کنند.

حسابداری نیز مانند سایر علوم پس از سالها در پیدایش آن هم‌اکنون در جهت اصلاحات و تغییراتی در اصول و مفاهیم اولیه خود می‌باشد و این حسابداران و دیگر محققان اند که باید در آینده این اصلاحات و تغییرات را مفید یا غیرمفید تشخیص دهند و به بحث و بررسی در مورد آنها بپردازند. ولی اگر به اصول و مفاهیم استانداردها و در مجموع به چارچوب نظری اصلاحات و تغییراتی وارد نکنیم، دیگر در حال و یا آینده نمی‌توانیم پاسخگوی استفاده‌کنندگانمان باشیم.

اگر فعالیت و تحقیقی صورت گیرد، هر چند که زیاد مؤثر و مفید هم نباشد، اما در آینده تاثیری ولو اندک بجای خواهد گذاشت و این را نیز باید بدانیم که حسابداری و دیگر علوم که نوپا هستند دائماً در حال تغییر و تحول می‌باشد و نباید انتظار داشته باشیم که در طی چند دهه به یک چارچوب نظری که در برگیرنده اصول و مفاهیم تمام و کمال باشد، برسیم.

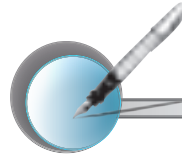
استرلینگ (Sterling) در مقاله‌ای که در سال ۱۹۷۵ به چاپ رسانده است می‌گوید:

«ما حسابداران موضوع‌های مورد بحث خود را حل نکرده به موضوع حل نشده دیگران می‌پردازیم. که این امر سبب افزایش موضوع‌های حل نشده می‌گردد.»

وی در دفاع از ادعایش علت اساسی را نحوه تعریف حسابداران از مسائل می‌داند و می‌گوید آنها مسائل خود را به‌گونه‌ای تعریف می‌کنند که حل آن غیرممکن می‌شود.

شاید بتوانیم نظر استرلینگ را در مورد تعریف بعضی از اصول و مفاهیم درست بدانیم، واقعاً گاهی تعاریف و توضیحات حسابداری کار را برای حتی خود حسابداران نیز مشکل می‌کند. همچنین، کوهن (Kuhn) می‌گوید:

«برداشت متفاوت افراد ممکن است باعث ایجاد شکاف در مکاتب فکری مختلف و استنباط‌های متفاوت در چهارچوب یک رشته علمی



اطلاعات کم

پیش‌بینیها و تصمیم‌های

آگاهانه را در پی ندارد

اطلاعات سرشار از

جزئیات بی‌اهمیت نیز

مانع از اتخاذ تصمیم‌های آگاهانه می‌گردد

به‌خاطر آن‌که اقلام مربوط در متن

جزئیات بی‌اهمیت مدفون خواهند شد

و در پایان اصول متمرکز بر نهاده‌ها و ستانده‌ها را ارایه می‌دهند که در آن به اصول محدودکننده اشاره شده است و اصل اهمیت را یکی از اصول محدودکننده بدین‌گونه تعریف می‌کنند:

”بر طبق بیانیه شماره دو هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، ماهیت اساسی اهمیت عبارت است از این‌که امکان دارد تفاوت یک شخص منطقی با اتکا بر اطلاعات در اثر دخول یا اصلاح یک قلم تغییر داده شود یا تحت تاثیر قرار گیرد.“

به بررسی تعریف اصل اهمیت از چند پایگاه مهم حسابداری توجه کنید.

تعریف هیئت استانداردهای حسابداری مالی: دامنه‌ای از یک غفلت یا اظهار غلط از اطلاعات حسابداری، که به‌شکلی رویدادها را احاطه می‌کند و یک قضاوت محتمل از یک شخص منطقی به استناد اطلاعاتی که می‌تواند غفلتی یا اظهار غلطی را تغییر داده یا مؤثر واقع شوند را می‌سازد.

- تعریف کمیسیون بورس اوراق بهادار امریکا (SEC): اصل اهمیت برابر است با فرمول استنادشده توسط محاکم در تغییر قوانین اوراق بهادار فدرال. دیوان عالی کشور اعتقاد دارد که یک حقیقت مهم است، اگر یک احتمال کلی مهم وجود دارد که این حقیقت می‌تواند نمایش داده شود، توسط سرمایه‌گذار منطقی به‌عنوان وجود تغییراتی معیندار که از اطلاعات در دسترس ساخته‌شده ترکیب کلی داده شده است.

- تعریف استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IAS): اطلاعاتی مهم است که غفلت یا اظهار غلط آنها می‌تواند براساس صورتهای مالی بر تصمیم‌های اقتصادی استفاده‌کننده مؤثر واقع شوند. اهمیت به یک حد از موردها یا اشتباه‌های قضاوت‌شده در رویدادهای مخصوص از این غفلت‌ها یا اظهارات غلط مربوط می‌شود. بنابراین، اهمیت یک آستانه یا نقطه برش تهیه می‌کند، سریعتر از هنگامی که به‌عنوان یک خصوصیت کیفی اولیه وجود دارد تا اطلاعات اگر بخواهند مفید باشند، باید داشته باشند.

همانطور که ملاحظه می‌کنید، بیشتر سازمانهای حسابداری در تعریف اصل اهمیت به تعریف اطلاعات مهم می‌پردازند تا اینکه به تعریف اهمیت بپردازند و همچنین اساس تمام اظهارات خود بر بیان اظهارات غلط بنیان می‌گذارند و این در حالی است که هیئت استانداردهای حسابداری مالی در بیانیه ۱۵۴ اختصاص روشی برای

پرتال جامع علوم انسانی



بیان کردن اظهارات غلط را به عنوان یک مبنای ارزیابی اصل اهمیت تصریح نمی‌کند.

برخی از اظهارات در مورد اصل اهمیت نیز اینگونه است:

اصل اهمیت که توسط هیات استانداردهای حسابداری مالی به عنوان یک خاصه فراگیر توصیف شده از بسیاری جهات مشابه ویژگی مربوط بودن^۶ است.

مفهوم مربوط بودن دلالت دارد بر اینکه تمامی اطلاعات ممکن است در پیش‌بینی انواع اطلاعات مورد نیاز فرایندهای تصمیم مفید باشد و یا آنکه مستقیماً در تصمیم‌گیریها مشارکت نمایند.

اما بررسی جلسات ماهانه هیئت استانداردهای حسابداری مالی و اظهارات اشخاص شرکت‌کننده در جلسه اینگونه است:

اهمیت نه تنها شرح مربوط بودن، بلکه شرحی قابل اعتماد است. اهمیت شامل چارچوبی همگرا به عنوان یک نمایش یا فیلتر برای تعیین اطلاعاتی است که به قدر کافی پر معنی باشند تا بر تصمیم‌های استفاده‌کنندگان در زمینه واحد انتفاعی بیشتر از هنگامی که به عنوان یک خصوصیت کیفی از تصمیم مفید اطلاعات مالی است، مؤثر باشد.

بولن (Bullen) می‌گوید: "اهمیت یک چیزی است که به متن هر گزارش مالی رسیدگی می‌کند." اما **شیپر (Schipper)** شرح داد که خصوصیات کیفی نباید به عنوان چارچوب مفهوم صورتها نمایش داده شود یا به عبارت دیگر او بیان کرد که اصول نباید شامل بیانیه چارچوب مفاهیم شود.

اطلاعات کم، پیش‌بینیها و تصمیم‌های آگاهانه را در پی ندارد. اطلاعات سرشار از جزئیات بی‌اهمیت نیز مانع از اتخاذ تصمیم‌های آگاهانه می‌گردد، به خاطر آن که اقلام مربوط در متن جزئیات بی‌اهمیت مدفون خواهند شد به طور کلی، ارائه الگوهای ثابت در تعیین آن که چه وقت یک قلم معین با اهمیت است یا نیست مشکل می‌باشد به خاطر آن که اهمیت یک مفهوم نسبی است.

همان‌طور که در بالا بیان شد، اهمیت یک مفهوم نسبی است ممکن است که یک قلم از نظر شخصی با اهمیت و از نظر شخص دیگر کم اهمیت و یا اصلاً بی‌اهمیت باشد و همین مفهوم نسبی منجر شده است تا دانشمندان علوم طبیعی یکی از دلایل اصلی خود را برای اینکه حسابداری را به عنوان علم بشمار نیاورند و آن را در زیر مجموعه هنر به شمار آورند همین باشد. ولی آیا واقعاً حسابداری علم است یا هنر؟ در این مورد ما نمی‌خواهیم به بررسی بپردازیم چون هم امکان و اقتضای کلام وجود ندارد و هم اینکه در گذشته تحقیقات و مطالعات بسیاری انجام شده است ما بیشتر در پی آنیم که به وجود یا عدم وجود اصل اهمیت در حسابداری پرداخته شود.



آنچه که در آینده باید

بیشتر مورد بررسی و تحقیق قرار گیرد

شاید اصل افشا باشد که

بتوانیم با تکیه بر این اصل

حضور موفق‌تر و چشمگیری را در ارائه

صورت‌های مالی به استفاده‌کنندگانمان و

همچنین مجامع حقوقی داشته باشیم

اهمیت، موضوع مهمی است که بر رویه‌های عملی حسابداری و گزارش‌های مالی اثر می‌گذارد. به عنوان مثال در بخش یابانی بیانیه‌های هیئت استانداردهای حسابداری مالی، موضوع اهمیت این‌گونه ذکر می‌شود: "بکارگیری مفاد این بیانیه برای اقلام بی‌اهمیت لازم نیست."

ملاحظات مربوط به اهمیت در دادگاهها نیز مورد استناد قرار می‌گیرد. به عنوان نمونه اسکات (Scott) و همکارانش این‌گونه نقل قول می‌کنند: "برای یکی از پرونده‌ها قاضی حکمی صادر نمود که به موجب آن یک یافته با اهمیت پرونده، یافته‌ای بود که اگر به درستی بیان یا افشا گردیده بود یک سرمایه‌گذار مطلع و منطقی را از خرید اوراق بهادار مورد بحث در پرونده باز داشته بود یا حداقل تشویق کرده بود از خرید آن خودداری کند."

اهمیت از آنجا که بستگی به عوامل زیر دارد، مفهومی اغفال‌کننده تلقی می‌گردد. که این عوامل عبارتند از:

- ۱- مبلغ ریالی نسبی مورد نظر،
- ۲- ماهیت آن مورد (پرداخت قانونی در مقابل پرداخت غیر قانونی)، و
- ۳- تلفیق مبلغ ریالی و ماهیت مورد بحث.

برای مثال، در یک شرکت بزرگ تصمیم ثبت خرید یک سطل زباله فلزی ۲۰,۰۰۰ ریال به عنوان هزینه به عوض یک دارایی، بر بی‌اهمیت بودن مبلغ ریالی ۲۰,۰۰۰ ریال در مقایسه با کل داراییهای شرکت دلالت دارد. اهمیت یک قلم باید در رابطه با سایر اقلام مورد

نظر قرار گیرد.

با توجه به مطالب فوق و ضرورت و اهمیت این اصل در حسابداری باید بتوانیم در پایان این پژوهش به نیاز حسابداری به این اصل و یا اینکه این اصل خود زیر مجموعه اصول دیگر است پی ببریم. با توجه به اینکه تمام اقلام با اهمیت باید به طور جداگانه در صورت‌های مالی

بر اساس این فرض که اقلام با اهمیت به خودی خود به خاطر وجود اصل افشا و یا مربوط بودن در صورت‌های مالی ارائه خواهند شد و یا اینکه به هر حال استفاده‌کننده امکان دستیابی به این اطلاعات را خواهند داشت و اقلام کم‌اهمیت نیز چون در زیر مجموعه اقلام دیگر قرار می‌گیرند و یا قابل حذف کردن می‌باشند، شاید بتوانیم



ارائه شود و مبالغ کم اهمیت باید با مبالغ دارای ماهیت یا کارکرد مشابه جمع شود و نیازی به ارائه جداگانه آنها نیست، به نظر می‌رسد که نیازی به اصل اهمیت در حسابداری نیست و با این توضیح اقلام در حسابداری دو گونه است: (۱) اقلام با اهمیت (۲) اقلام کم‌اهمیت.

قسم اول که اقلام با اهمیت است بدون نیاز به تاکید و قوانین و دستورات خاص در صورت‌های مالی حسابداری ارائه می‌شود و اساساً قابل پنهان کردن نیست.

قسم دوم که اقلام کم‌اهمیت یا بی‌اهمیت است، از دو حالت خارج نیست، یا با توجه به قانون به طور کلی می‌توان آنها را حذف کرد و یا اینکه می‌توان آنها را با اقلام مشابه جمع کرد و نیازی به افشا مستقل ندارد.

اعلام کنیم که حضور اصل اهمیت در اصول و مفاهیم حسابداری کم‌رنگ می‌شود و توجه بیشتر به سمت اصل افشا و مفهوم مربوط بودن متمرکز می‌شود. قابل ذکر است که البته این اصول مرزهای یکدیگر را نیز درهم در نوردیده‌اند و شاید بتوانیم بگوییم که مکمل و منطبق بر یکدیگرند. آنچه که در آینده باید بیشتر مورد بررسی و تحقیق قرار گیرد، شاید اصل افشا باشد که بتوانیم با تکیه بر این اصل حضور موفق‌تر و چشمگیری را در ارائه صورت‌های مالی به استفاده‌کنندگانمان و همچنین مجامع حقوقی داشته باشیم. البته شایان ذکر است که امروزه فلسفه علم که به وجود یا عدم وجود و هستی مسائل موجود در علوم می‌پردازد باید به کمک علم حسابداری نیز بیاید و به بررسی مسائل و مشکلات این رشته نیز بپردازد. چون

به نظر می‌رسد آنچه که در آینده باید مورد تحقیق و بررسی بیشتر قرار گیرد وجود یا عدم وجود این اصل و برخی دیگر از اصول و مفاهیم چارچوب نظری است تا بتوانیم به یک مجموعه‌ای از قوانین و مقررات مالی، کامل و تکمیل شده و در عین حال کلی برسیم.

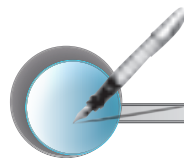
فلاسفه معتقدند که این رشته بهتر می‌تواند از بیرون به وجود یا عدم وجود و چنین مسائل علوم دیگر بپردازد شاید بهتر باشد حسابداران نیز با کمک از آنها بیشتر به بررسی برخی از اصول و مفاهیم موجود در حسابداری بپردازند.

پانوشتها:

- 1- Science
- 2- Active
- 3- Process
- 4- Knowledge
- 5- Materiality
- 6- Relevance

منابع:

- ✓ استانداردهای حسابداری، چاپ پنجم، تهران - سازمان حسابداری، ۱۳۸۶
- ✓ بزرگ اصل، موسی، حسابداری میانه، جلد اول، چاپ سوم، تهران انتشارات سازمان حسابداری، ص ۱۹
- ✓ تاریوردی، یداله، حسابداری مالی، جلد اول، چاپ اول، تهران، انتشارات ترمه، ۱۳۸۵
- ✓ شباهنگ، رضا، تئوری حسابداری، جلد اول، چاپ ششم، تهران انتشارات سازمان حسابداری.
- ✓ Chasteen L.G.et al., Intermediate Accounting.
- ✓ Hendriksen E.S., and Van Breda M., Accounting Theory, Irwin, 1992
- ✓ Kuhn T. "The Structure Revolution", University of Chicago Press
- ✓ Larsen E.J., Modern Advanced Accounting, Sixth edition, Mc GrawHill. Inc 1995
- ✓ Samuelson P.A. "Discussion - Problems of Methodology", The American Review, 1963, p231
- ✓ Sterling, "Towards the Science of Accounting," Financial Analysts journal, September 1975



امروزه

فلسفه علم

که به وجود یا

عدم وجود و هستی

مسائل موجود در

علوم می‌پردازد

باید به کمک

علم حسابداری نیز بیاید و

به بررسی

مسائل و مشکلات

این رشته نیز بپردازد

نتیجه‌گیری

آنچه که در پایان به عنوان نتیجه مطالب فوق قابل بیان است، این است که در تشریح و توضیح اصل اهمیت می‌توان به این نتیجه دست یافت که اقلامی که کم‌اهمیت می‌باشند می‌توانند در زیرمجموعه‌ای از اقلام پراهمیت قرار گیرند و یا اصلاً قابل افشا کردن نیستند و اقلامی که دارای اهمیت می‌باشند الزاماً باید افشا شوند و شاید بتوانیم در آینده براضی این اصل را از اصول حسابداری حذف نمائیم. مسلماً آنچه که در آینده جامعه حسابداران به آن سخت نیازمند است این است که هر یک از اعضاء با تعقل و تفکر در اصول و مفاهیم گزارشگری در جهت تسهیل و تکمیل گزارشات مالی، زمینه استفاده بیشتر هر یک از گروه استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی را ایجاد نمایند.