

ارمغان تئوری‌های دستوری حسابداری

دکتر ساسان مهرانی

عضو هیات علمی دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

دکتر غلامرضا کرمی

عضو هیات علمی دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

زهرا ظاهری

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه تهران

چکیده:

این نوشتار به پنج اثر مهم در حوزه تئوری‌های دستوری حسابداری پرداخته است: مک‌نیل (۱۹۳۹)، پیتون و لیتلتون (۱۹۴۰)، لیتلتون (۱۹۵۳)، چمبرز (۱۹۶۶) و ایجیری (۱۹۷۵). در این بررسی، خواهیم دید که بین این تئوری پردازان توافقی از باب مفروضات اساسی و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان وجود نداشته و این عدم توافق، به توصیه‌های متفاوتی در مورد شناخت و اندازه‌گیری انجامیده است. همچنین خواهیم دید بسیاری از ایده‌هایی که امروزه محال و دست‌نیافتنی به نظر می‌رسند، توسط این تئوری پردازان ارائه شده‌اند. مقاله حاضر در پایان به بررسی سیمای امروزین حسابداری در سایه این تئوری‌ها می‌پردازد.

واژگان کلیدی: تئوری دستوری حسابداری، شناخت و اندازه‌گیری حسابداری

مقدمه:

در فلسفه دو مکتب معارض رئالیسم و ضدرئالیسم درگیر بحثی دیرینه اند. جدال بر سر این است که آیا جهان فیزیکی دارای وجودی مستقل از اندیشه و ادراک آدمی می باشد یا خیر. رئالیسم قائل به وجود مستقل جهان فیزیکی است، حال آن که ضدرئالیسم این موضع را نمی پذیرد و بالعکس مدعی است که جهان فیزیکی به نحوی از انحنای وابسته به آدمی و فعالیت او می باشد. به ظاهر نزد اکثر اشخاص، رئالیسم پذیرفتنی تر از ضدرئالیسم می باشد، شاید علت اینست که رئالیسم با فهم متعارف افراد سازگاری بیشتری دارد. فهم متعارف بیان می دارد که واقعیات "خارج از ذهن" ما وجود دارند و کار ما کشف آنها می باشد. اما ضدرئالیسم این حکم را نمی پذیرد. مسئله دیرینه تضاد بین رئالیسم و ضدرئالیسم مربوط به شاخه ای از فلسفه است که آنرا "ما بعد الطبیعه" یا "متافیزیک" نامیده اند [۱]. علوم اجتماعی، جولانگاه اصلی حامیان مکتب رئالیسم است و این امر به علت دشواری تایید گزاره های مربوط به رفتار انسان، می باشد. اما سوالی که در اینجا مطرح میشود اینست که آیا مفهومی همانند سود حسابداری خارج از ذهن ما وجود دارد یا اینکه چنین مفهومی ساخته خود ماست؟ آیا قوانین عرضه و تقاضا، قوانین "طبیعی" نظیر جاذبه هستند، و یا دست ساخته انسان می باشند.

این مقاله به بررسی چند تئوری دستوری حسابداری می پردازد. با شروع قرن ۲۰، رویای دستیابی به سود درست (True Income) تئوری پردازان دستوری حسابداری را به تدوین و توسعه اصول حسابداری واداشت. تأکید اصلی آنان، بر مسایل شناخت و اندازه گیری بود و از اینرو تأکید مقاله حاضر نیز بر توصیه هایی است که این تئوری پردازان پیرامون شناخت و اندازه گیری داشته اند.

اجماع چندانی بین دانشگاهیان پیرامون اینکه تئوری حسابداری چیست، وجود ندارد. واتس و زیمرمن (۱۹۸۶) اعتقاد دارند که تئوری حسابداری در جستجوی تبیین و پیش بینی رویه حسابداری است. اثبات گرایانی نظیر این دو، در دفاع از گفته خود ادعا می کنند که اقتصاد و علوم طبیعی در زمره رشته هایی نظیر فیزیک و شیمی قرار دارند و از اینرو، روش خود را «روش علمی» می نامند و عنوان

می‌کنند فقط یک روش علمی وجود دارد. اما بزرگانی نظیر کریستینسون (۱۹۸۳) و چاو (۱۹۸۶)، این ادعا را به بوته نقد کشیده‌اند. علم دارای یک ساختار منحصر بفرد نیست و از اینرو یک روش علمی منحصر بفرد وجود ندارد.

یک تئوری دستوری حسابداری در پی تجویز یک مبنای اندازه‌گیری حسابداری، رویه‌های حسابداری خاص و محتوای گزارش‌های مالی است. ایجیری (۱۹۷۵) تئوری‌های دستوری را گونه‌ای خاص از تئوری‌های قیاسی می‌داند. تئوری‌های قیاسی که با برخی مفروضات هدف، کار را شروع می‌کنند و رویه‌های حسابداری به شکل قیاسی از آن‌ها استنتاج می‌شوند، تئوری‌های دستوری نامیده می‌شوند.

از اینرو، دو جز مهم یک تئوری دستوری به شرح زیر است: الف. فرض هدف و ب. قیاس. تئوری پرداز ممکن است هدف خود را طوری تدوین کند که با رویه جاری حسابداری همسو نباشد. چمبرز در این گروه قرار دارد. از طرفی تئوری پرداز ممکن است اهداف را به شکل استقرایی از رویه جاری حسابداری استخراج و از این هدف به قصد بهبود رویه جاری استفاده کند. ایجیری در این گروه قرار می‌گیرد. لازم به ذکر است که تمام تئوری پردازان بر مبنای گزاره هدف حرکت نمی‌کنند. برخی از آنان مفروضاتی اساسی را عنوان، و اندازه‌گیری حسابداری را قیاساً از آنها استنتاج می‌نمایند. پیتون و لیتلتون در این گروه قرار می‌گیرند.

فرض ما آنست که توسعه تئوری حسابداری، به بهبود تدریجی نحوه عمل حسابداری می‌انجامد. از این رو تئوری پردازان دستوری در حسابداری، به دنبال رویه‌هایی هستند که باید مورد استفاده قرار گیرند، نه رویه‌هایی که مورد استفاده قرار می‌گیرند. به بیانی دیگر، تئوری پردازان دستوری قصد ندارند که خود را درگیر ملاحظات عملی کنند [۷]. درک تفاوت بین تئوری‌های دستوری و توصیفی از اهمیت بسیاری برخوردار است زیرا ادبیات موجود از آن حکایت دارد که بسیاری از تئوری

پردازان حسابداری، تئوری های دستوری و توصیفی را با هم ترکیب کرده اند، هرچند که از نظر فلسفی و کارکردی این دو باهم سازگار نیستند [۸].

در این مقاله، ۵ اثر مهم از تئوری های دستوری حسابداری مورد بررسی قرار می گیرند:

مک نیل (۱۹۳۹)، واقعیت در حسابداری

پیتون و لیتلتون (۱۹۴۰)، مقدمه ای بر استانداردهای حسابداری شرکت ها

لیتلتن (۱۹۵۳)، ساختار تئوری حسابداری

چمبرز (۱۹۶۶)، حسابداری، ارزیابی و رفتار اقتصادی

ایجیری (۱۹۷۵)، تئوری اندازه گیری حسابداری

لازم به ذکر است طبقه بندی یک اثر در قالب استقرایی یا قیاسی صرف، کار بسیار دشواری است. برخی از آثار از دو مدل در کنار هم استفاده کرده اند. کار ایجیری (۱۹۷۵) این چنین است. وی هدف زیر بنایی رویه جاری حسابداری را استنتاج و به شکل استقرایی عنوان کرد که این هدف باید حفظ شود. سپس با استفاده از منطق قیاسی، مبنای خاصی را برای اندازه گیری توصیه نمود.

مک نیل (۱۹۳۹)

مک نیل در حسابداری، یک انقلابی تمام عیار بود که به رویه جاری حسابداری حمله کرد. به اعتقاد وی وظیفه حسابداری گزارش واقعیت اقتصادی است اما صورت های مالی از نمایش واقعیت اقتصادی عاجز بوده و موجب گمراهی سرمایه گذاران و اعتباردهندگان می شوند. او ادعا کرد که اصل بهای تاریخی و محافظه کاری، صورت های مالی را از ارائه وضعیت مالی واقعی و نتایج واقعی عملیات، باز می دارند.

مک نیل به مقایسه توسعه اصول حسابداری با توسعه تجارت و اقتصاد از زمان اروپای قرون وسطی پرداخت و نشان داد اصول حسابداری به موازات رشد اقتصاد، رشد نداشته است. وی به نقد سه دفاعی که از اصل بهای تاریخی ارائه می‌شود، پرداخت. اول اینکه، بهای تمام شده حاکی از ارزش یک دارایی ثابت به شرط تداوم فعالیت است، وضعیتی که از آن با عنوان تئوری ارزش مستمر (going value) یاد می‌شود. دوم اینکه، تجدید ارزیابی سالانه دارایی‌های ثابت، غیرعملی و پرهزینه است. سوم اینکه حتی اگر تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت سالانه به عمل آید، اطلاعات مهمی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار نمی‌گیرد.

تئوری ارزش مستمر ادعا می‌کند بهای تمام شده حاکی از ارزش خدماتی یک دارایی برای مالک، در زمان خرید آن است. از آنجا که ظرفیت خدماتی یک دارایی نمی‌تواند تغییر کند مگر به شرط تغییر فیزیکی آن، ارزش دارایی برای مالک نمی‌تواند بعد از خرید تغییر کند. از اینرو دارایی‌های ثابت باید حتی بعد از خرید به بهای تمام شده در ترازنامه منعکس شوند. دارایی‌های ثابت برای فروش خریداری نشده‌اند بلکه هدف از خرید آن‌ها، استفاده در فرآیند تولید است و لذا قیمت بازار آن‌ها برای ارزشیابی، مربوط محسوب نمی‌شود. مک نیل با این ادعا مخالف بود. برای وی، ارزش یعنی ارزش اقتصادی که در نتیجه عرضه و تقاضا در یک بازار آزاد و رقابتی تعیین می‌شود. بهای تمام شده وقتی نماینده ارزش اقتصادی در تاریخ خرید است که در نتیجه عرضه و تقاضا در یک بازار آزاد و رقابتی حاصل شود. در غیر اینصورت بهای تمام شده حاکی از ارزش اقتصادی حتی در تاریخ خرید نیست.

مک نیل استدلال می‌کند اگر دارایی‌های ثابت در پایان هر سال تجدید ارزیابی شوند، این امر به رویه‌ای معمول تبدیل شده و از اینرو مشکل غیرعملی و گران بودن آن حل خواهد شد. وی همچنین

بر این باور است که ارائه ارزش اقتصادی برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان در تصمیمات سرمایه‌گذاری و اعتباردهی مفید است.

مک نیل استدلال حامی محافظه‌کاری را نیز به بوته نقد می‌کشد. محافظه‌کاری یا همان اعمال احتیاط در فرآیندهای سیستم حسابداری از زمان شناسایی و ثبت اولیه اطلاعات تا انتشار اطلاعات مالی به عنوان یک عامل پیش‌گیرانه از خوش‌بینی بیش از حد مدیران واحد تجاری تلقی می‌شود [۳]. محافظه‌کاری ایجاب می‌کند در وضعیت‌های ممکن از شناسایی سود و دارایی پرهیز شود، در حالیکه در شناسایی زیان و بدهی تعجیل می‌شود [۴]. اصلاً وجود محافظه‌کاری برای حصول اطمینان از این موضوع است که سود و خالص ثروت شرکت در حداقل ممکن در صورت‌های مالی منعکس شود. مک نیل ادعا می‌کند این اطمینان برای اعتباردهندگان که تصمیمات اعتباردهی خود را بر مبنای دارایی‌های جاری اتخاذ می‌کنند، مهم است. محافظه‌کاری حاشیه امنی را برای اعتباردهندگان در زمان بروز بحران برای شرکت تأمین می‌کند. در دنیای امروز، اعتباردهندگان بخش کوچکی از تأمین مالی شرکت را بر عهده دارند و از اینرو محافظه‌کاری در شرایط فعلی، اهمیت خود را از دست داده است.

مک نیل یک مدل قیاسی را بکار گرفت. وی ادعا کرد مدیران، اعتباردهندگان و سهامداران تمایل به اطلاع از خالص ثروت شرکت دارند. اعتباردهندگان به این اطلاعات نیاز دارند چرا که این اطلاعات در ارزیابی توان بازپرداخت بدهی توسط شرکت به آن‌ها کمک می‌کند. سهامداران به این اطلاعات نیاز دارند تا به مقایسه شرکت با شرکت‌های دیگر بپردازند. مدیران، اعتباردهندگان و سهامداران همچنین خواهان داشتن اطلاعات پیرامون تمام فعالیت‌های عملکردی شرکت هستند. صورت‌های مالی می‌توانند تمام این نیازها را برآورده سازند، به این شرط که این صورت‌های مالی ارزش اقتصادی را گزارش کنند. منظور وی از ارزش اقتصادی، قیمت بازار (ارزش خروجی) است که در نتیجه عرضه و تقاضا در یک

بازار آزاد و رقابتی بدست می‌آید. اگر چنین بازاری در اختیار نباشد، می‌توان از بهای جایگزینی دارایی استفاده کرد. بهای تاریخی فقط باید برای دارایی‌های غیرمعاملاتی و تولیدنشده‌ی مورد استفاده قرار گیرد. اصل مسلم برای مک نیل این است که جمع دارایی‌ها در ترازنامه معنای چندانی ندارد زیرا ترکیبی از ارزشهاست.

مک نیل بر این باور است که استهلاک باید مبتنی بر ارزش اقتصادی دارایی و نه بهای تاریخی آن باشد. وی استهلاک را از دست دادن ارزش دارایی در نتیجه استفاده فیزیکی تعریف کرد، اما در عمل کاری که او انجام داد، تخصیص ارزش اقتصادی فعلی دارایی بود. پر واضح است که استهلاک در تعریف مک نیل باید با مراجعه مستقیم به قیمت بازار دارایی (البته در صورت وجود) اندازه‌گیری شود. در این مجال، به جای محاسبه استهلاک، باید ارزشیابی انجام شود چرا که ممکن است قیمت بازار دارایی استفاده شده از بهای تمام شده اولیه دارایی، بیشتر باشد. همچنین لازم به ذکر است که مک نیل قیمت بازار یک دارایی را بطور کامل طی عمر مفید آن به هزینه استهلاک اختصاص نمیدهد. تغییرات قیمت بازار دارایی به هزینه استهلاک، سود سرمایه‌ای و زیان سرمایه‌ای تفکیک می‌شود. مجموع هزینه استهلاک، سودهای سرمایه‌ای و زیانهای سرمایه‌ای در تمام عمر یک دارایی معادل بهای تمام شده تاریخی آن است.

بدهیها باید به رقم ادعای قانونی نسبت به دارایی‌های بنگاه نشان داده شوند. به عبارت دیگر بدهیها باید به ارزش اسمی خود گزارش گردند زیرا مک نیل معتقد است بنگاه تا آینده‌ای غیرقابل پیش‌بینی به فعالیت خود ادامه خواهد داد و از اینرو نیازی به پرداخت بدهی در تاریخ ترازنامه نیست.

اما صورت سود و زیان باید شامل سود و زیانهای تحقق یافته و نیافته جاری و سرمایه‌ای باشد. مک نیل صورت سود و زیانی را توصیه می‌کند که شامل دو قسمت اصلی است. یک قسمت، سود یا زیان

جاری (بطور مثال سود عملیاتی) را منعکس می کند و قسمت دوم، سود یا زیان سرمایه ای را گزارش می نمایند. در نگاره ۱، ساختار تئوری مک نیل ترسیم شده است.

نگاره ۱. ساختار تئوری مک نیل



پیتون و لیتلتون (۱۹۴۰)

پیتون و لیتلتون کوشیدند که مجموعه‌ای از استاندارد حسابداری تدوین کنند تا راهنمایی برای بهترین نحوه عمل حسابداری باشد. در واقع کار آنها اثری قیاسی بود و تئوری خود را بر مبنای شش فرض زیر بنایی استوار کردند. اما اغلب توصیه‌های آنها مطابق با نحوه عمل موجود حسابداری بود.

مهمترین هدف حسابداری تعیین سود از طریق تطابق سیستماتیک بهای تمام شده و درآمدها می‌باشد. بهای تمام شده مبنایی برای ثبت دارایی‌ها، بدهیها و سرمایه بوده و درآمد در مقطع فروش ثبت می‌شود. از اینرو گزارش اصلی حسابداری، صورت سود و زیان بوده و ترازنامه در وهله بعدی اهمیت قرار می‌گیرد. هدف ترازنامه گزارش بهای منقضی نشده است، نه ارزش دارایی. با تلقی دارایی به عنوان بهای منقضی نشده، پیتون و لیتلتون تئوری خود را حول شش فرض یا مفهوم، بنا نهادند که عبارتند از: الف. شخصیت اقتصادی، ب. تداوم فعالیت، ج. ملاحظات اندازه‌گیری، د. تخصیص بهای تمام شده، هـ. تلاش‌ها و دستاوردها و و. شواهد قابل اتکا.

مفهوم شخصیت اقتصادی عنوان می‌کند که بنگاه، متمایز از طرف‌های مرتبط با آن بوده و حساب‌ها و صورت‌های مالی آن متعلق به خود بنگاه است و نه متعلق به مالک، اعتباردهنده و ... یکی از نتایج مهم این مفهوم، آن است که درآمدها و هزینه‌ها باید در قالب تغییر دارایی‌های بنگاه و نه تغییر در حقوق مالکانه تعریف می‌شود. فرض دوم (تداوم فعالیت) به این معناست که واحد تجاری در آینده همچنان به فعالیت خود ادامه خواهد داد. در واقع این فرض بخشی از تجربه زندگی ماست. پیتون و لیتلتون عنوان می‌کنند که تصفیه، انتظاری عادی نیست و تأکید دارند که استانداردهای حسابداری باید مبتنی بر شرایط عادی باشند. فرض تداوم فعالیت دو پیامد مهم به همراه دارد. اول اینکه صورت‌های مالی ماهیتاً حاوی برآورد هستند و دوم اینکه قدرت سودآوری مهم‌ترین مبنای ارزشیابی واحد تجاری بوده و صورت سود و زیان مهم‌ترین صورت مالی است. فرض تداوم فعالیت همچنان خاطر نشان

می‌سازد که سودها و زیان‌های خاص و غیرمکرر باید در صورت سود و زیاد منعکس شوند زیرا این اقلام، جریان سود بلندمدت را تعدیل می‌کنند.

فعالیت‌های واحد تجاری عمدتاً شامل مبادلات معاوضه‌ای با طرفین دیگر است. رسالت حسابداری، ارائه این مبادلات در قالب واحد پولی است. بنابراین، موضوع محوری حسابداری، ملاحظات اندازه‌گیری موجود در این مبادلات است. فلسفه وجودی حسابداری گزارش این ملاحظات اندازه‌گیری است و نه ارزشیابی.

فعالیت‌های اقتصادی یک واحد تجاری شامل تجمیع مواد، دستمزد و سربار برای شکل‌دهی محصولی است که مطلوبیتی را به همراه دارد. حسابداری وظیفه طبقه‌بندی مناسب مواد، دستمزد و سربار را به عهده دارد. حسابداری فرض می‌کند که بهای تمام شده در حرکت بوده و بر مبنای محصول و فواصل زمانی در محل مناسب (ترازنامه یا صورت سود و زیان) جای می‌گیرد.

فرض تداوم فعالیت ادعا می‌کند نتیجه نهایی فعالیت‌های تجاری بعد از تصفیه مشخص خواهد شد. اما ذینفعان برای اطلاع از نتیجه نمی‌توانند تا هنگام تصفیه منتظر بمانند. آن‌ها نیازمند این هستند که در فواصل زمانی مشخص، از پیشرفت واحد تجاری آگاهی یابند. حسابداری این مهم را با تطابق دوره‌ای بهای تمام شده و درآمد، برآورده می‌کند. در این میان، هزینه به اندازه‌گیری تلاش انجام شده و درآمد به اندازه‌گیری دستاوردها می‌پردازد.

حسابداری برای ثبت مبادلات بر شواهد قابل اتکا تأکید دارد. باید در نظر داشت که وقایع حسابداری همیشه بطور کامل، عینی یا تأییدپذیر نیستند. برخوردی که حسابداری با موضوع دارد، مبتنی بر روش‌های حسابداری و قضاوت مدیریت است. بنابراین عینیت را باید در قالب یک طیف دید.

علیرغم مخالفت پیتون و لیتلتون با تجدید ارزیابی دوره‌ای دارایی‌های ثابت، آن‌ها اهمیت چنین اطلاعاتی را در شرایط خاص انکار نکردند. آن‌ها در بخشی از کار خود، به تجدید ارزیابی در برخی

شرایط اشاره کردند که این امر با مفهوم ملاحظات اندازه گیری در تضاد است. آن‌ها بیان کردند که چنین اطلاعاتی باید به عنوان مکمل ارائه شوند. جنبه مالی کار پیتون و لیتلتون، انتخاب تئوری واحد اقتصادی توسط این دو می‌باشد. این تئوری می‌طلبد که تمام تأمین مالی کنندگان شرکت مدنظر قرار گیرند. آن‌ها ادعا کردند که باید با بهره، برخوردی نظیر برخورد با سود سهام پرداختی به عمل آید. ساختار تئوری پیتون و لیتلتون در نگاره ۲ نمایش داده شده است.

نگاره ۲. ساختار تئوری پیتون و لیتلتون



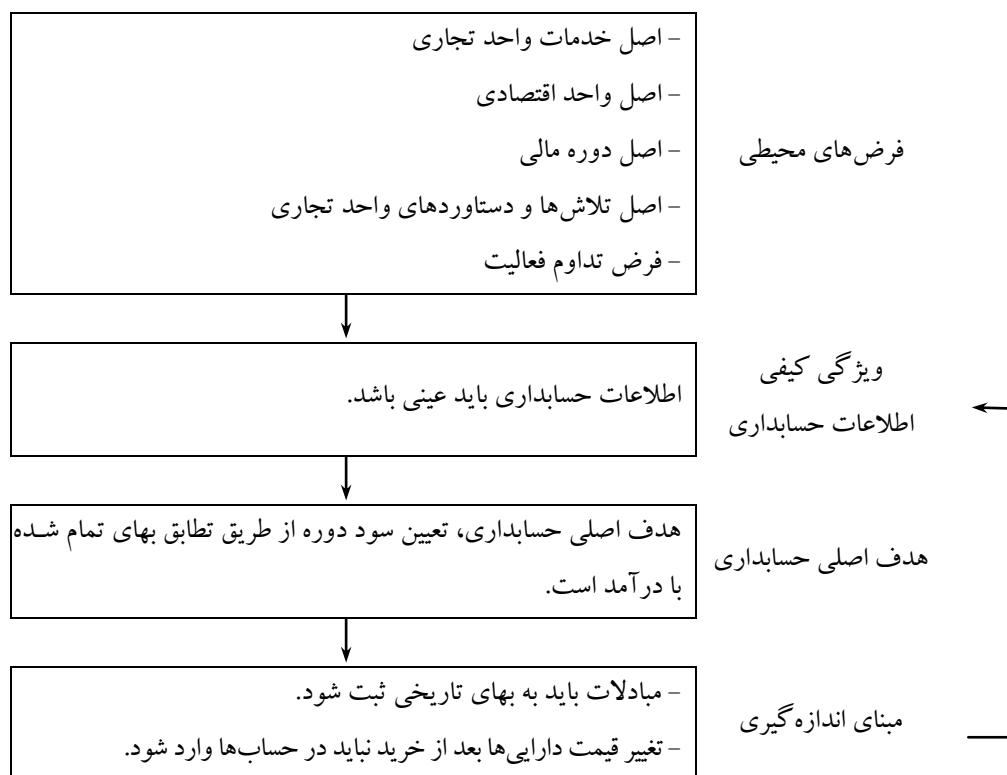
تفاوت این کار با منوگراف پیتون و لیتلتون (۱۹۴۰) این است که لیتلتون از روش استقرایی استفاده کرد. همچنین قلمرو این کار وسیع تر از منوگراف قبلی بوده و به مسائل فلسفی نظیر ماهیت تئوری حسابداری، رابطه بین تئوری حسابداری و نحوه عمل و ... پرداخته است. لیتلتون به بررسی ماهیت حسابداری پرداخت و کوشید اصول حسابداری را به شکل استقرایی، استخراج کند. در این منوگراف، پنج فرض اساسی مورد استفاده قرار گرفت: اول، هدف از وجود واحدهای تجاری ارائه خدمات اقتصادی (نظیر عرضه کالا یا ایجاد اشتغال) است. دوم، یک واحد تجاری دارای شخصیت اقتصادی است. سوم، فعالیت‌های تجاری از یک الگوی گردش تبعیت می‌کنند به این معنا که واحد تجاری در عمر خود از یک آهنگ فصلی و یا فعالیتی پیروی می‌نماید. چهارم، اطلاعات مهم برای طرف‌های درگیر با واحد تجاری، اطلاعاتی هستند که حول درآمدها و هزینه‌ها وجود دارند و پنجم اینکه واحد تجاری دارای تداوم فعالیت است.

این مفروضات زیربنای اشتقاق هدف اصلی حسابداری و خاصه قابل اندازه‌گیری در حسابداری می‌باشند. به اعتقاد لیتلتون، هدف، تعیین سود دوره از طریق تطابق بهای تمام شده و درآمد است. از اینرو صورت سود و زیان دارای اهمیت اساسی بوده و ترازنامه در وهله بعدی اهمیت قرار می‌گیرد.

مادامیکه واحد تجاری به قصد ارائه کالا و خدمات و ایجاد اشتغال در صحنه حضور دارد و مادامیکه تداوم فعالیت در جریان است، طرف‌های درگیر واحد تجاری خواهان اطلاع از میزان پیشرفت آن می‌باشند، نه اطلاع از قدرت پرداخت تعهدات در یک مقطع زمانی معین. به عبارت دیگر آن‌ها نیازمند اطلاعات پیرامون تلاش‌ها و دستاوردهای واحد تجاری هستند. صورت مالی که این هدف را برآورده می‌سازد، صورت سود و زیان می‌باشد. بهای تمام شده و درآمدها در این صورت مالی، تلاش‌ها و دستاوردهای واحد تجاری را نشان می‌دهد و در این راه، ترازنامه در سیستم ثبت دوطرفه به قصد ارزیابی واحد تجاری طراحی نشده است. به اعتقاد لیتلتون، دارایی‌ها، بهای تمام شده منقضی

نشده ای هستند که برای گزارش در صورت های سود و زیان آتی، به انتظار نشسته اند. به اعتقاد وی، حتی اگر دارایی ها در تاریخ ترازنامه ارزشیابی شوند، غالباً اطلاعات مربوطی در اختیار قرار نمی گیرد. این ارزش ها در زمان تصفیه سودمند هستند و مادامیکه واحد تجاری تداوم فعالیت دارد، قدرت سودآوری و نه توان پرداخت دیون، تضمینی برای اعتباردهندگان خواهد بود. نگاره ۳ ساختار تئوری لیتتون را نشان می دهد.

نگاره ۳. ساختار تئوری لیتتون



لیتلتون ورود تغییرات سطح عمومی قیمت ها در حساب ها را رد کرد. وی حتی قاعده LCM در مورد موجودی کالا و این ایده که استهلاك بر مبنای ارزشیابی دارایی محاسبه شود را مردود دانست. در

عوض بر این باور بود که اطلاعات مربوط به تغییر سطح قیمت‌ها برای تصمیم‌گیری سودمند بوده و باید در جداول ضمیمه افشا شوند. وی همچنین ادعا می‌کرد که افزایش مهارت تحلیل‌گران، مسایل مرتبط با مشکلات ذاتی حسابداری را حل می‌کند.

چمبرز (۱۹۶۶)

حرف اصلی در سیستم چمبرز، ایده تطبیق یا انطباق است. فرض این است که بنگاه توان انطباق با شرایط بازار را از طریق معاوضه دارایی‌های خود داراست. به اعتقاد چمبرز، وظیفه حسابداری ارائه اطلاعات مالی است که به عنوان راهنما برای فعالیت‌های آتی بنگاه عمل می‌کند.

تمام کار چمبرز، حول ایده انطباق سامان یافته است. مطابق با فرض انطباق، چمبرز به شدت بر ترازنامه تأکید دارد. وی وضعیت مالی را در ظرفیت بنگاه در یک تاریخ معین برای ورود به معاوضه می‌داند. این مهم، یعنی رابطه بین ارزش پولی داشته‌های بنگاه و ارزش پولی تعهدات آن. بنابراین دارایی‌ها و بدهیها باید به معادل نقدی جاری خود گزارش شوند و این به معنی گزارش دارایی‌ها به ارزش فروش مجدد و گزارش بدهیها به ارزش فعلی خود، می‌باشد. از آنجا که تغییرات قیمت برای قابلیت انطباق از اهمیت برخوردارند، باید در ترازنامه بنگاه وارد شوند.

سود بعد از تعدیل ترازنامه بابت تغییر در سطح عمومی قیمت‌ها، محاسبه می‌شود. وی تعدیل بابت تغییر سطح عمومی قیمت‌ها را تعدیلات نگهداشت سرمایه نامید. در عوض تغییر ارزش یک دارایی معین خالص از تغییرات سطح عمومی قیمت‌ها را، در سود و زیان دوره وارد کرد. در قاموس چمبرز، هزینه استهلاک، فرآیند تخصیص بهای تمام شده دارایی‌های استهلاک‌پذیر نیست، بلکه کاهش در ارزش منصفانه دارایی در نتیجه استفاده و یا نابابی تکنولوژیک است. لازم به ذکر است که چمبرز طالب آن بود که بین استهلاک و نابابی، اگر اطلاعات قیمت در اختیار باشد، تفاوت قائل شود. در صورت نبود این اطلاعات، این دو عامل با هم استهلاک و نابابی نامیده می‌شدند.

لازم به ذکر است که چمبرز فرض می‌کرد بنگاه دارای تداوم فعالیت است، اما همزمان فرض می‌کرد که بنگاه با فروش مجدد دارایی‌های خود، با محیط بازار انطباق خواهد داشت. از اینرو دارایی‌های ثابت نیز مثل دارایی‌های جاری قابل فروش هستند. تفسیر چمبرز مغایر با تفسیر جاری از اینگونه دارایی‌هاست.

ایده انطباق بر تعریف دارایی‌ها نیز اثر دارد. از آنجا که شرکت از طریق فروش دارایی‌های خود، تمایل به انطباق با محیط را دارد، دارایی‌ها در قالب «ابزار جداشدنی از شرکت» تعریف می‌شوند. به این ترتیب سرفصلی دارایی محسوب نمی‌شود، زیرا نمی‌توان آن را جدا از واحدهای تجاری فروخت. ضمناً دارایی‌هایی که اختصاصاً به واحد تجاری تعلق دارند (فقط به درد واحدهای تجاری می‌خورند) و فاقد ارزش بازار هستند، دارایی محسوب نمی‌شوند؛ زیرا اینگونه دارایی‌ها توان انطباق بنگاه با شرایط بازار را محدود می‌کنند. از اینرو، چمبرز بر این باور است که صورت‌های مالی باید این واقعیت را منعکس سازند. مخارج مرتبط با اینگونه دارایی‌ها باید بعنوان هزینه دوره محسوب شوند، به این ترتیب چمبرز بر «ارزش به موازات معاوضه (فروش)» تأکید دارد و «ارزش به موازات استفاده» را نادیده می‌گیرد.

یکی از پیامدهای تئوری چمبرز، عاری از تخصیص شدن صورت‌های مالی است. همانطور که پیشتر به آن اشاره شد، هزینه استهلاک از نگاه چمبرز، تخصیص بهای تمام شده نیست، بلکه کاهش در قیمت بازار یک دارایی می‌باشد.

بین هدفی که چمبرز عنوان می‌کند و راهی که برای رسیدن به این هدف نشان می‌دهد، مغایرت وجود دارد. برای مثال، هر چند ادعا دارد که دارایی‌ها باید به ارزش فروش نمایش داده شوند، اما تأکید می‌کند که موجودی کالا باید به بهای جایگزینی در ترازنامه منعکس شود. دارایی‌های ثابت باید به ارزش فروش گزارش شوند به شرط آنکه چنین ارزش‌هایی موجود باشند. اگر قیمت بازار موجود نباشد، می‌توان با استفاده از شاخص، مبادرت به تعدیل بهای تمام شده نمود. از اینرو، برخلاف ادعای

چمبرز، ارقام حاصله از ویژگی جمع پذیری به دور هستند. نکته جالب این است که چمبرز حسابداری بهای تاریخی را به واسطه فقدان ویژگی جمع پذیری به باد انتقاد می گیرد! تئوری چمبرز، در نگاره ۴ تصویر شده است.

نگاره ۴. ساختار تئوری چمبرز



ایجیری (۱۹۲۵)

ایجیری یک استقراگر است. وی به تئوریزه کردن حسابداری بهای تاریخی سنتی پرداخته و از حامیان سرسخت اصل بهای تمام شده تاریخی به شمار می رود. ایجیری به توسعه سه فرضی پرداخت که به اعتقاد او رویه جاری حسابداری را می توان از آن استخراج نمود. به بیان دیگر، وی دلایلی در حمایت از این اصل ارائه کرد. سه فرض ایجیری به شرح زیر است:

- فرض کنترل: تمام منابع تحت کنترل یک بنگاه در زمان t را می‌توان در آن زمان یا بعد از آن، شناسایی کرد.

- فرض کمی بودن: تمام منابع تحت کنترل یک بنگاه در زمان t را می‌توان در طبقاتی در آن زمان یا بعد از آن قرار داد که برای هر طبقه مقدار کمی غیرمنفی و جمع‌پذیری، قابل تعیین باشد.

- فرض معاوضه: هر گونه تغییر در مجموعه منابع تحت کنترل بنگاه به محض وقوع می‌تواند در قالب خاتمه معاوضه (برای منبع قدیم) یا شروع یک معاوضه جدید (برای منابع جدید) با یک خاتمه برآوردی، طبقه‌بندی شود.

برای ایجیری، فرض‌های بالا مشابه ۵ فرض هندسه اقلیدسی هستند که تمام قضیه‌های هندسی اقلیدسی از این ۵ فرض قابل اشتقاق می‌باشند. ایجیری ادعا می‌کند که رویه جاری حسابداری را می‌توان از سه فرض فوق استنتاج نمود. بعد از انجام سه فرض فوق، آنچه در حسابداری باقی می‌ماند فقط محاسبه است.

در حسابداری سنتی، مالکیت قانونی مبنای کنترل منابع است. منابعی که انتظار می‌رود در آینده تحصیل شود یا تحویل گردد، ثبت نمی‌شوند. رقم ثبت شده برای هر طبقه منابع، مبنای تخصیص بهای تمام شده بین منابع مصرف شده و منابع مصرف نشده قرار می‌گیرد. معاوضه به معنای حرکتی است که طی آن بنگاه کنترل برخی منابع را از دست می‌دهد تا کنترل منابع دیگری را در اختیار گیرد. معاوضه نه فقط شامل معاوضه در بازار است بلکه در فرآیند تولید نیز معنا دارد. برای مثال، مصرف مواد خام به قصد تولید محصول، یک معاوضه می‌شود.

در حسابداری سنتی، منابع به بهای تمام شده تاریخی ثبت و بعد از آن، ارزش دارایی در نتیجه تغییر قیمت بازار دارایی‌ها تغییر نمی‌کند. فرض کنترل و فرض معاوضه، فقط اجازه می‌دهند که مبادلات واقعی ثبت شوند که این شمه‌ای از حسابداری بهای تاریخی است. ثبت تغییر در سطح قیمت‌ها و

مبادلات فرضی، خلاف قاعده بوده و همچنین محافظه‌کاری یعنی تعدیل موجودی‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها به قیمت بازار اگر این ارزش کم‌تر از قیمت ثبت شده باشد نیز مردود است. همانطور که پیشتر از خاطرتان گذشت، ایجیری یک استقراگر است. وی به شکل استقرایی، هدف موجود در رویه جاری حسابداری را استنتاج و از این هدف برای بهبود رویه عمل استفاده کرد. در معرفی این هدف، وی بر این واقعیت تأکید دارد که حسابداری تمام مبادلات را ثبت می‌کند. وی ادعا می‌کند منطق این کار آن است که حساب‌خواه می‌تواند برای هر مبادله‌ای حساب‌خواهی کند. وی همچنین ادعا می‌کند در یک بنگاه که افراد خارج از سازمان در آن سرمایه‌گذاری می‌کنند، مدیر سوابق حسابداری را برای استفاده در تصمیم‌گیری داخلی نگهداری نمی‌کند، بلکه وی انتظار دارد که این سوابق اطلاعاتی سودمند را برای سرمایه‌گذاران فراهم کند. بنابراین، وی به ما می‌گوید، هدف زیربنایی رویه جاری حسابداری، حسابداری است. به طور کلی در فرهنگ لغت، حسابداری به عنوان "الزام شخص به تشریح و ارائه دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده است" تعریف شده است. به بیان ساده، حسابداری وظیفه‌ایست که در اجرای آن اشخاص، دلایل و توضیحات قانع‌کننده‌ای برای ادای مسئولیت‌های که به عهده داشته‌اند فراهم نموده و گزارش‌های لازم را ارائه می‌کنند [۵]. حسابداری در واقع روابط بین طرفین ذینفع را تسهیل می‌کند و این حسابداری است که حسابداری را از سایر سیستم‌های اطلاعاتی در یک سازمان یا یک جامعه، متمایز می‌سازد. ایجیری، رویکرد حسابداری را با ذکر دلایل زیر، متفاوت از رویکرد سودمندی در تصمیم‌می‌داند:

- اول اینکه رویکرد سودمندی در تصمیم‌برخروجی سیستم حسابداری، یعنی صورت‌های مالی، تأکید دارد، در حالیکه حسابداری بر سیستم زیربنای صورت‌های مالی متمرکز است.
- دوم اینکه رویکرد حسابداری، فشار بر اطلاعات حسابداری دارای سوگیری را پیش‌بینی می‌کند و بر تدوین یک سیستم با قدرت کافی برای از کار انداختن این فشار، تأکید دارد.

• سوم اینکه رویکرد حسابدهی سیستم حسابداری را به عنوان ابزاری برای توازن رابطه حسابداری - حساب خواه می‌داند. سه طرف در یک رابطه حسابدهی درگیر هستند: حساب خواه، حسابداری و حسابدار. رابطه حسابدهی الزام می‌کند حسابداری در قبال فعالیت‌های خود و پیامدهای آن به حساب خواه، حسابدهی کند.

حسابدهی سوابق را به نفع حساب خواه نگهداری می‌کند. حسابدار در نقش طرف سوم این رابطه وارد صحنه می‌شود. وی کمک می‌کند حسابداری پاسخگویی فعالیت‌های خود بوده و اطلاعات را به حساب خواه ارائه دهد.

در یک رابطه حسابدهی، حسابداری در قبال حساب خواه مسئول نیل به اهداف تعیین شده است و از اینرو باید اطلاعاتی پیرامون پیشرفت حسابداری در جهت نیل به اهداف، به حساب خواه ارائه شود. از اینرو مسأله اصلی در حسابداری به اعتقاد ایجیری، اندازه‌گیری عملکرد اقتصادی حسابداری است.

اندازه‌گیری عملکرد در یک محیط رقابتی انجام می‌گیرد. فشارهایی در جهت منحرف کردن معیار عملکرد وجود دارد و این خود محرکی است تا ایجیری تأکید کند معیار عملکرد باید به گونه‌ای باشد که منحرف کردن آن دشوار باشد. وی به مفهوم "سخت بودن" معیار عملکرد اشاره می‌کند. معیار سخت، معیاری است که مخالفت با آن برای جماعت دشوار است. در عوض معیار "نرم"، معیاری است که به سادگی به این سو و آن سو هدایت می‌شود. برای مثال مانده وجه نقد، یک معیار سخت محسوب می‌شود ولی سرقتی یک معیار نرم است. جهت محدود کردن انحراف، ایجیری سه مورد را لازم می‌داند. اول اینکه اندازه‌گیری باید مبتنی بر وقایع تأییدپذیر باشد. دوم، فرآیند اندازه‌گیری باید کاملاً مشخص باشد و سوم، تعداد قواعد مجاز باید محدود باشد. تئوری ایجیری در نگاره ۵ ارائه شده است.

نگاره ۵. ساختار تئوری ایجیری



گفتیم که ایجیری از حامیان سرسخت اصل بهای شده تاریخی است. وی سه دلیل در حمایت از این اصل ارائه می کند. اول اینکه کارکرد مناسب حسابدهی در گرو ثبت مناسب فعالیت های گذشته است و اصل بهای تمام شده تاریخی می طلبد که تمام مبادلات واقعی گذشته ثبت شوند. دوم اینکه، این اصل، سودمندترین معیار عملکرد است. سایر مبنای اندازه گیری مثل خالص ارزش فروش و بهای جایگزینی هر چند برای اتخاذ برخی تصمیمات سودمند هستند، ولی ایجیری بر این باور است که

آن‌ها مبتنی بر اقداماتی مثل فروش یا خرید در تاریخ ترانزنامه‌اند که در شرایط عادی، واحد تجاری تمایلی به انجام آن‌ها ندارد.

ایجیری بر این باور است که ارزش یک مفهوم دو بعدی است: ارزش از دست رفته و ارزش بدست آمده. با اشاره به معیار "سختی" وی به ارزش از دست رفته (بهای تاریخی) اشاره دارد. سوم اینکه عموماً بهای تاریخی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی سودمند است.

نتیجه‌گیری و جمع‌بندی

آثاری که در این مقاله مورد بررسی قرار گرفت را می‌توان در دو گروه طبقه‌بندی کرد: گروه حامیان بهای تاریخی که پیتون و لیتلتون (۱۹۴۰)، لیتلتون (۱۹۵۳) و ایجیری (۱۹۷۵) اعضای آن هستند و گروه حامیان ارزش جاری که مک نیل (۱۹۳۹) و چمبرز (۱۹۶۶) اعضای آن می‌باشند. لازم به ذکر است که حامیان بهای تاریخی، سودمندی اطلاعات بهای جایگزینی و خالص ارزش فروش را انکار نمی‌کنند بلکه بر این باورند که این اطلاعات برای برخی از تصمیمات مثلاً جایگزینی یا فروش دارایی سودمند بوده و بطور عمومی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید نیستند.

می‌توان گفت اختلاف بین تئوری پردازان در باب اندازه‌گیری در حسابداری، به تفاوت عقیده پیرامون وظیفه اصلی حسابداری برمی‌گردد. برای مثال، ایجیری حسابداری را وظیفه اصلی حسابداری می‌داند. بنابراین حسابداری باید امر حسابداری را تسهیل کند. از نگاه چمبرز مهمترین مسأله شرکت، انطباق با محیط بازار است و از اینرو حسابداری باید اطلاعاتی مفید پیرامون انطباق‌پذیری در اختیار گذارد. برای لیتلتون، فلسفه وجود بنگاه، ارائه کالا و خدمات است و عملکرد آن از این بعد مورد ارزیابی قرار می‌گیرد که بنگاه تا چه حد در رسیدن به اهداف خود موفق بوده است. لذا تعیین سود از طریق تطابق بهای تمام شده (تلاش‌ها) و درآمدها (دستاوردها)، کانون اصلی حسابداری است. امروزه چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری هنوز اجزای مهمی از شاهکار پیتون و لیتلتون (۱۹۴۰) و

لیتلون (۱۹۵۳) را حفظ کرده است. در حال حاضر تعیین سود در کانون توجه قرار دارد و همچنان در بسیاری از موارد، بهای تاریخی مبنایی برای اندازه‌گیری اولیه به شمار می‌رود. این تأکید بر قابلیت اتکا و عینیت، ناشی از بحرانی است که در دهه ۱۹۲۰ گریبان آمریکا و جهان را گرفت.

ثقفی (۱۳۸۱) انتقاد از بهای تاریخی را با توجه به معیارهای ارزیابی و قضاوت در سه گروه ساختاری، مفهومی و تفسیری، کاربردی و رفتاری تفکیک کرد. انتقادات ساختاری متوجه مفروضات غیر واقعی و نیز ناسازگاری درونی اصول، قواعد و میثاق‌هایی است که پشتوانه نظری بهای تاریخی است. انتقادات مفهومی و تفسیری بیشتر بر محور عدم مصداق عینی برای اصطلاحات و ارقام حسابداری است. در این سطح، بیشتر انتقادات متوجه سود حسابداری در مقایسه با سود اقتصادی است. انتقادات کاربردی و رفتاری بر نامربوط بودن اطلاعات حسابداری با مدل‌های تصمیم‌گیری و اثرات نامطلوب استفاده از این اطلاعات در تصمیم‌گیری‌ها و پیامدهای منفی حاصل از بهای تاریخی تمرکز دارد [۲].

رویه جاری حسابداری، گلچینی از رویکردهای مختلف را برای ارزیابی مورد استفاده قرار می‌دهد. اگر بخواهیم رویکردی فلسفی در این زمینه معرفی کنیم باید گفت حرکتی از بهای تاریخی به طرف ارزش‌های جاری شروع شده است و همچنین اگر بخواهیم تحفه تئوری‌های دستوری در ادبیات حسابداری را ببینیم، باید به شاخه‌های مهم تحقیق در حسابداری اشاره داشته باشیم. دو حوزه مهم تحقیقات تجربی حسابداری، نخست تحقیقات بازار سرمایه و دیگری تحقیقات مدیریت سود می‌باشند. در تحقیقات بازار سرمایه، محققان به بررسی واکنش بازار سرمایه به گزارش سود می‌پردازند. رویکرد سودمندی در تصمیم‌بر سودمندی اطلاعات حسابداری در اتخاذ تصمیمات اقتصادی گوناگون، خصوصاً تصمیمات سرمایه‌گذاری و اعتباردهی تأکید دارد. شواهد حاکی از آن است که رقم سود در قیمت‌گذاری سهام، سودمند است و همچنین شواهد دیگری دال بر سودمندی اطلاعات حسابداری در اتخاذ تصمیماتی از قبیل پیش‌بینی ورشکستگی، رتبه‌بندی اعتباری و ارزشیابی

شرکت‌های غیربورسی، وجود دارد. تحقیقات مدیریت سود نیز به بررسی انگیزه مدیران برای مدیریت سود گزارش شده، اختصاص دارد. تحقیقات به این نتیجه رسیده‌اند که مدیران انگیزه‌های فراوانی برای مدیریت سود دارند و در عمل نیز سود را مدیریت می‌کنند.

احتمال مدیریت سود در ادبیات حسابداری دستوری، شناسایی شده، لذا از دیرباز بر عینیت اندازه‌گیری حسابداری تأکید گردیده است (پیتون و لیتلتون ۱۹۴۰، لیتلتون ۱۹۵۳، ایجیری (۱۹۷۵) حتی از این حد نیز فراتر رفته و تأکید داشته که اندازه‌گیری حسابداری نه تنها باید به میزان کافی از عینیت برخوردار باشد، بلکه باید حتی الامکان "سخت" نیز باشد. در واکنش به احتمال مدیریت سود توسط مدیران، از حسابداران تقاضا شده که بر عینیت و سخت بودن اطلاعات تأکید کنند. نکته قابل توجه این است که احتمال مدیریت سود در اثر مک نیل (۱۹۳۹) و پیتون و لیتلتون (۱۹۴۰) نیز مورد اشاره قرار گرفته است. مک نیل به این موضوع پرداخته که چگونه در بستر فعلی حسابداری، امکان مدیریت رقم سود وجود دارد، پیتون و لیتلتون (۱۹۴۰) نیز به ظرافت در مورد مدیریت سود به این موضوع اشاره دارند که:

حساب‌ها نباید به طور مصنوعی تعدیل شوند تا با این کار صورت سود و زیان جریان هموار سود را نشان دهد/۶].

منابع

۱. اکاشا، سمیر، (۱۳۸۷)، **فلسفه علم**، هومن پناهنده، چاپ اول، فرهنگ معاصر.
۲. ثقفی، علی. (۱۳۸۱) "نقد بهای تاریخی" **بررسی های حسابداری و حسابرسی**، سال نهم، شماره ۳۰، زمستان ۱۳۸۱، صص ۲۸-۵
۳. ستایش، محمد حسین (۱۳۹۲) "مدل بسط داده شده برای تخمین محافظه کاری در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، شماره ۱۷، بهار ۱۳۹۲
۴. فولاد، فرزانه. احمد یعقوب نژاد. عبدالرضا تالانه. (۱۳۹۱) "محافظه کاری و کاهش خطر سقوط قیمت سهام"، **بررسی های حسابداری و حسابرسی**، دوره ۱۹، شماره ۳، پاییز ۱۳۹۱، صص ۹۹-۱۱۸
۵. محمدیان، محمد. زینب مهتری (۱۳۹۱) "نقش دو طرفه حسابداری و پاسخگویی در برابر افکار عمومی" **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، سال اول، شماره ۲، تابستان ۱۳۹۱
6. Kabir. Md Humayun (2005) "Normative Accounting Theories"
www.ssrn.com
7. Miller. Paul & Paul Bahnson (2010) "Continuing The Normative Dialog: Illuminating The Asset/Liability Theory" **Accounting Horizons**, Vol. 24, No. 3, pp. 419-440
8. Tinker. Anthony, Barbara Merino & Marilyn Neimark (1982) "The Normative Origins Of Positive Theories: Ideology And Accounting Thought" **Accounting Organizations And Society**, Vol.7, No. 2, pp. 167-200

The Souvenir Of Normative Accounting Theories

Sasan Mehrani (PHD)
Golamreza Karami (PHD)
Zahra Taheri

Abstract

This paper reviews five important works on normative accounting theory: MacNeal (1939), Paton and Littleton (1940), Littleton (1953), Chambers (1966), and Ijiri (1975). It shows that there is not agreement among these theorists on basic assumptions and information needs of the users. This lack of agreement leads to different recognition and measurement proposals. This paper also shows that many of the ideas in accounting that seemed to be novel were anticipated by these early theorists. Finally, it assesses the present accounting practice in the light of these theories.

Keywords: Normative accounting theory, accounting recognition and measurement