

گذری بر چارچوب نظری هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا

ترجمه و تلخیص: ویدا مجتهدزاده

پل ساموئلسن (Paul Samuelson) در یکی از مقالاتش می‌نویسد: «هر قدر یک نظام مستحکم باشد، تمایل کمتری به شرکت در بحثهای روش شناختی دارد.» به عقیده او در علوم غیرمستحکم، وقت زیادی صرف بحث در مورد اصول و شیوه‌ها می‌گردد، زیرا افراد تنبل، بی‌کاره و بی‌بار به جاروجنگالهای تبلیغاتی و نمایشی می‌پردازند.

حسابداری نیز تا زمانهای اخیر، با توجه به نظر فوق در میان پربرترین نظامها جای گرفته بود. حسابداران کلاسیک هرگز از بابت مدلهای تئوریک شکل گرفته براساس تفکر صحیح، نگرانی نداشتند. اما امروزه، حرفه حسابداری آگاهانه از گرایش ذهنی فرآیند استدلال خود رنج می‌برد. دلیل این مدعی، نتیجه‌ای است که هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی FASB پس از صرف بودجه چندین میلیون دلاری برای تهیه چارچوب نظری بدست آورده است. در واقع به نظر می‌رسد که حرفه به منظور تقویت چارچوب نظری، گرانبهاترین مبنای

متدولوژیکی قابل خرید را به کار برده است. اما متأسفانه، پس از اینکه غبار بر آن چیزی که تصور می‌رفت کاملترین چارچوب نظری است نشست، نا امیدانه دریافته، در مقابل پولی که صرف نموده، چیزی بدست نیاورده است. لی سیدلر (Lee Seidler) در ردّ بیانیه مفهومی شماره ۵ هیأت، اظهار نمود: «کاری جز مصرف کاغذ و کلمات انجام نداده‌اند.»^۱

سیدلر (Seidler) با این نظریه که در علوم اجتماعی، چارچوب نظری وجود ندارد و فقط FASB می‌تواند چارچوبی به وجود آورد، مقابله نمود و آن را «غرور ندیده گرفتن» نامید.^۲

ضعف چارچوب نظری

هرزمان که FASB به بررسی یکی از موضوعات مطروحه می‌پردازد، خود را با سؤالات اصلی نظیر: دارائی چیست؟ بدهی چیست؟ چه اقلامی متعلق به صورتهای مالی هستند؟ یادداشتهای پیوست صورتهای مالی چه مفهومی دارند؟ و به طور کلی، حسابداری سعی در انجام چه کاری دارد؟ رو در رو می‌یابد.

چارچوب نظری به این سؤالات پاسخ می‌دهد و برای همیشه آنها را از سر راه برمی‌دارد. در نتیجه FASB می‌تواند به مسائل دیگر، بخصوص تدوین استانداردهای جدید بپردازد. قدرت بزرگ حسابداری، توانایی در جمع‌آوری و سازماندهی توده‌های اطلاعات نامتجانس، در فرم قابل فهم است. چه کسانی جز حسابداران می‌توانند عملیات بین‌المللی شرکت نفت اکسون (Exxon) را در شش صفحه خلاصه نمایند؟ در نتیجه، تعجب‌آور نیست که مطالعات روانشناسی به طور منظم نشان می‌دهد حسابداران افرادی منضبط بوده، و بی‌ثباتی و ابهام را تحمل نمی‌نمایند. طبیعتاً، این قبیل افراد جذب نظم و کارآیی یک

1- Lee J. Seidler., "No Accounting For The FASB's Draft On Recognition and Measurement", *Accounting Issues*, (Bear, Stearns & Co.), (April 9, 1984), P. 13.

2- Seidler, *Op . Cit.*, P. 14.

۳- برای مثال رجوع شود به:

Paul Otte, "Do CPAs Have a Unique Personality, Michigan CPA (Spring 1984), PP.

چارچوب نظری می‌شوند. چارچوبی که در آن، اصطلاحات دارای معانی باثبات بوده، و مفاهیم همانند اجزاء یک ساختمان بایکدیگر تناسب دارند. اما جذب چارچوب نظری، جذبی سطحی است، زیرا هر قدر که این چارچوب از نظر تکنیکی کامل باشد، هنوز مورد اعتراض قرار می‌گیرد و گفته می‌شود که «هدف این نبوده است»!

کاستی چارچوب نظری، ناشی از مفاد آن نیست، بلکه در کوششی است که در جهت بهبود فرم و تکنیک استدلال می‌نماید. یعنی به جای اینکه به مطالب با اهمیت بپردازد، امور کم اهمیت را مد نظر قرار می‌دهد.

نتایج کم اثر

همانطوری که در دنیای واقع، تعاریف دخالتی در تصمیم‌گیرها ندارند و کمک آنها فقط در خلاصه نمودن مباحث است، استفاده از تعاریف برای بیان دانش مورد نیاز، یک کهنه پرستی دو هزار ساله است.

در میان تمامی بیانیه‌های مفهومی هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی، تعاریف بیانیه شماره ۶، دارای بیشترین قدرت است. البته، اهداف بیانیه شماره ۱ از احترام قابل توجهی برخوردار است، اما راهنمای حل مشکلات حسابداری نیست، و در واقع نقش آن همانند نقش «حرمت زندگی بشر» در ارتباط با تصمیم‌گیری مربوط به سقط جنین یا مرگ افراد مبتلا به بیماریهای لاعلاج است. موارد اخیر در ارتباط با ویژگیهای کیفی مندرج در بیانیه شماره ۲ نیز صادق است. همچنین در بیانیه شماره ۵، توضیحات مربوط به معیارهای شناخت و اندازه‌گیری، بسیار ناکافی است. در واقع، تعاریف، فقط راهنمای برقراری استانداردهاست. بنابراین، تعجب آور نیست که FASB فقط در زمانی که به طور جدی با استفاده از چارچوب نظری به بحث خود در مورد موضوعات حسابداری شکل می‌دهد، به سوی تعاریف باز می‌گردد.

در این ارتباط، می‌توان به پروژه مربوط به حسابداری مستمری بازنشستگی که هیأت اخیراً نتیجه‌گیری آن را به اتمام رسانده است، اشاره نمود. در این پروژه مطرح گردیده که آیا کارفرما باید تعهد مربوط به مستمری بازنشستگی را به عنوان یک بدهی شناسایی نموده و در ترازنامه منعکس نماید؟ هیأت برای دست‌یابی به توان بیشتر در پاسخگویی به سؤال فوق، مقدمتاً به ارائه یک تعریف آزمایشی از «بدهی» اقدام نمود. تعریف مذکور پس از بررسی‌های مختلف اعضاء هیأت، مناسب تشخیص داده شد و بعدها با اندکی تغییر در رده بیانیه‌های مفهومی قرار گرفت.

سپس هیأت با تأکید بر آن تعریف به پاسخ سؤال مذکور پرداخت. پاسخ هیأت عامه‌پسند نبود، اما غیرمنطقی هم نبود. به طور خلاصه FASB آنچه را که منطقاً با استفاده از تعاریف انتظار می‌رفت، انجام داد.

در مورد تعریف «بدهی» و اینکه تعاریف در پاسخ به سؤالات مطروحه نقش دارند، بحث‌های زیادی انجام شده است. در حقیقت تا زمانی که حسابداری به عنوان یک نظام زنده باقی است و تا زمانی که نتایج عملی آن در زندگی مردم مؤثر است، این سؤالات و بسیاری سؤالات دیگر به طور مداوم مورد بحث قرار می‌گیرد و فقط زمانی این سؤالات پایان می‌یابد که حسابداری به عنوان ابزاری فرسوده و کهنه تلقی گردد.

کیفیت نامطلوب بحث در مورد موضوعات حسابداری

مطالبی که در این قسمت ارائه می‌گردد تأکیدی بر این ادعا است که روش مورد استفاده حسابداران برای بحث در مورد موضوعات حسابداری بسیار نامناسب است. این عدم کفایت به دلیل استفاده از ترمینولوژی ناصحیح نمی‌باشد، چرا که اگر با استانداردهای سایر نظام‌های مورد احترام به قضاوت بنشینیم، در می‌یابیم که اصطلاحات ناصحیح نیستند.

آنچه که موجب پایین‌آمدن کیفیت بحث حسابداری می‌گردد، عدم کفایت دانش حسابداران در ارتباط با موضوعات اساسی است. وقتی حسابداران ادعا می‌کنند که اطلاعات تهیه شده، استفاده‌کنندگان را در تصمیم‌گیریهای اقتصادی کمک می‌نماید، حقیقت این است

که آنها می‌دانند چه اطلاعاتی در تصمیم‌گیری مفید است.^۱ اما نمی‌دانند که چه کسانی از کدام اطلاعات استفاده می‌کنند. بنابراین حسابداران بر مبنای تجربیات و دانش محدود شخصی که هر دو ضعیف هستند، نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را حدس می‌زنند.

آنچه که برای بالابردن کیفیت بحث حسابداری لازم است، ابزاری به منظور بالا بردن نظم و کارایی فرآیند استدلال حسابداری نیست، بلکه داشتن دانش وسیعی در مورد آن چیزی است که حسابداران به استدلال آن می‌پردازند. داشتن دانشی از این نوع، چیزی نیست که تعاریف قادر به فراهم نمودن آن باشند. چنین دانش جوهری، فقط در اثر تحقیق و پژوهش اصل موضوع حاصل می‌گردد.

حتی وسائل مکانیکی مانند یک اتومبیل نیز نمی‌تواند از طریق تعریف درک گردد. درک کامل یک اتومبیل مستلزم درک نقش آن در زندگی بشر است. پاسخ به سؤالاتی از قبیل: چرا اتومبیلها ساخته شده‌اند؟ (تا برای حمل و نقل مورد استفاده قرار گیرند)، چگونه می‌توانند خطرناک باشند؟ (وقتی از کنترل خارج گردند)، هزینه به کار انداختن آنها چقدر است؟ (متفاوت است)، چه مهارتی برای به کار انداختن آنها لازم است؟ (استفاده‌کنندگان باید آموزش لازم داشته باشند)، چگونه بر اقتصاد یک ملت اثر می‌گذارند؟ (نوعی پیشرفت تکنولوژی به شمار می‌آید)، می‌تواند در درک اتومبیل مؤثر باشد. اگر کسی تعریف اتومبیل را از کتاب لغت فراگیرد، هرگز نمی‌تواند در تصمیم‌گیری مربوط به محدودیت سرعت و سایر مسائل مرتبط با اتومبیل شرکت نماید، زیرا که از نظر اطلاعات فقیر است.

یک «قرارداد» نیز به طور مطلوب از طریق تعریف درک نمی‌گردد. برای درک یک قرارداد باید دریافت که چرا مردم به انعقاد قرارداد می‌پردازند؟ چگونه قراردادها انجام امور بازرگانی

۱- مراجعه شود به:

Paul A.A Griffin, Usefulness to Investors and Creditors of Information Provided by Financial Reporting: A Review of Empirical Accounting Research, (Stamford: FASB, 1982), Particular P.119

را آسان می‌سازند؟ چگونه از قراردادها حمایت می‌گردد؟ عوارض ناشی از نقض قراردادها چیست؟ و بسیاری موارد دیگر که حتی از طریق تعاریف جامع امکان دست‌یابی به آنها وجود ندارد. البته توجه به این نکته ضروری است که کلیه اصطلاحات قانونی، از جمله قرارداد، دارای تعاریفی هستند که نقطه آغازی برای شکل‌گیری اولیه آنهاست.

یک سیستم سیاسی نیز اگر مبتنی بر درک محدود ناشی از تعاریف باشد، غیرمنطقی است. اصطلاحاتی از قبیل: «دمکراسی، تساوی در مقابل قانون» جدا از جامعه‌ای که به آنها هستی می‌بخشد، بدون معناست.

اما آنچه که مدنظر هیأت بود، سوای مطالب فوق است. وقتی هیأت سعی کرد با استفاده از تعریف «بدهی» به اتخاذ تصمیم در مورد مستمری بازنشستگی به عنوان یک بدهی قابل ارائه در ترازنامه بپردازد، اعتقاد داشت که تصمیم‌متخذه بستگی به تعریف دارد. در واقع FASB به دنبال این بود که تا حد امکان بار بر دوش تعریف باشد.

دست‌یابی به واقعیت

به مرور ثابت گردید که تعاریف، شایستگی تحمل بار زیاد را ندارند. یعنی اگر سعی شود که تصمیمات حسابداری بر مبنای تعاریف باشد، تصمیمات مکانیکی شده و متضمن خطر خواهد بود. همانند عمل جراحی در شهر بولونا (Bologna) که برای نجات جان بیمارش در خیابانهای شهر به راه افتاد و از طریق رگ‌زنی به جمع‌آوری خون پرداخت، در حالی که این کار منع قانونی داشت.^۱

البته منصفانه است که گفته شود، FASB در فرموله نمودن مطالب گمراه‌نگر دیده است، حتی استاندارد حسابداری مستمری بازنشستگی نیز با الزامات قانونی مطابقت دارد، اما به هر حال، برقراری چارچوب نظری و ارزش دادن به آن که مستلزم صرف وقت و کوششهای فراوان است یک ریسک بحساب می‌آید، در حالی که اگر این کوشش در راه بهتری صرف

1- Sir William Blackstone, Commentaries on the Laws of England, Vol. 1 (Philadelphia: J.B., Lippincott Company. 1893), P.41.

گردد، می‌تواند خلاء موجود در دانش حسابداران را پر نماید. به عبارت دیگر به جای صرف وقت برای وصله زدن به دانش حسابداری، به طور مثال می‌توان به بررسی این مسأله پرداخت که چه اطلاعاتی در مورد بدهیها به تصمیم‌گیری اقتصادی کمک می‌نماید. در واقع به جای اینکه منابع به سمت «شکل» سوق داده شوند، به موضوعات محتوایی بپردازند.

به نظر می‌رسد که هیأت، قلباً از چارچوب نظری راضی نیست و بیشتر علاقه‌مند است که به کار بر روی موضوعات جوهری و اساسی بپردازد. کما اینکه رئیس قبلی هیأت (Donald J. Kirk) در سخنرانی اخیرش اظهار داشت، آن عده از اعضاء هیأت که در گسترش بیانیه‌های چارچوب نظری دخالت نداشته‌اند، وابستگی کمتری نسبت به آن دارند و یا تملک کمتری نسبت به آن احساس می‌نمایند.^۱

به عقیده کرک (Kirk) «هر چیزی که نوشته می‌شود، خوانده نخواهد شد و مبنای ساخت چیزی نخواهد بود.»^۲ در واقع نگرانی کرک (Kirk) نگرانی تمام حسابداران است، زیرا هیچکس علاقه‌مند نیست که ببیند برقراری استانداردهای حسابداری به چیزی جز یک مسابقه پوچ سیاسی که در آن عقاید به شکست می‌انجامند، بدل یافته است. هر چند که سیاستها در برقراری استانداردهای حسابداری نقش برحق را ایفا می‌کنند، اما برقراری استانداردهای حسابداری بیش از سیاست صرف است. هیچکس نمی‌خواهد که اعضاء FASB فلسفه شخصی خودشان را به عنوان قوانین حسابداری بنویسند. استانداردها باید بر مبنای دلیل باشند و در یک صحنه بی‌طرف که در آن تمام نظرات به طور منصفانه شنیده می‌شوند، برقرار گردند. حسابداری در جستجوی تعقل و عینیت نباید حقایق را نادیده بگیرد. تعقل و عینیت در حسابداری به تعقل و عینیت افرادی که به کار در آن می‌پردازند بستگی دارد و تعقل و عینیت در برقراری استانداردهای حسابداری، به تعقل و عینیت مردمی که به نقش برقراری استانداردها اعتماد دارند، بستگی دارد.

1- Donald J. Kirk, "The Increasing Quest for certainty in an Increasingly Uncertain World" FASB Viewpoints (December 23, 1986), P.8.

۲- همان منبع.

حرفه‌گرایی

این که گفته می‌شود حقوق و علوم به عینیت دست یافته‌اند، به دلیل مسؤلیت شخصی است که هریک از افراد آن حرف برای دست‌یابی به عینیت، فرض می‌نمایند. در حسابداری نیز وجود فرض مسؤلیت شخصی و حرفه‌گرایی، تصمیمات حسابداران را عینیت می‌بخشد. حسابداران حسب نیاز به قضاوت‌هایی می‌پردازند و تصمیماتی اتخاذ می‌نمایند. این تصمیمات براساس قضاوت هرفرد متفاوت است، اما این بدان معنا نیست که آنها می‌توانند تصمیمات دلخواه و اختیاری اتخاذ کنند. در واقع آزادی حسابداران در تصمیم‌گیری به مفهوم آزادی آنها در گرفتن تصمیمات مطابق میل و علاقه‌شان نمی‌باشد. مسؤلیت شخصی آنها در ارتباط با تصمیمات، وادارشان می‌نماید که به یک بررسی دقیق به منظور انجام پیش‌بینی‌هایی در مورد حقایق حسابداری بپردازند، در نتیجه مسؤلیت مذکور جایی برای اختیاری بودن تصمیمات باقی نمی‌گذارد.

در سطح برقراری استانداردها، FASB نیز دارای چنین مسؤلیتی است. توماس کوهن (Thomas Kuhn) می‌نویسد: گروهی از قابل‌ترین افراد را که دارای بیشترین انگیزه باشند، انتخاب کنید، آنها را در بعضی از علوم و تخصص‌های مربوط به موضوع مورد نظر آموزش دهید، با سیستم ارزش و ایدئولوژی در آنها نفوذ کنید و سرانجام اجازه دهید که به انتخاب بپردازند.

در حسابداری هم دقیقاً به همین ترتیب عمل می‌گردد. هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی متشکل از افراد لایق و کارآمد است. حقوق بالا و استقلال اکید، موجب افزایش انگیزه در آنان می‌شود. کار FASB توسط پژوهش‌هایی وسیع و با ارزش حمایت می‌گردد. تصمیمات مقتضی اتخاذ شده، و نتایج کار استادانه به طور یکسان و منصفانه در اختیار همه علاقه‌مندان قرار می‌گیرد.

هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی دارای بهترین قدرت تصمیم‌گیری است. حتی علوم فیزیکی و بیولوژیکی نمی‌توانند ادعا کنند که دارای مکانیزم تصمیم‌گیری برتری در برقراری قوانین مربوط به خود بوده‌اند. FASB برای هراستاندارد واقع‌بینانه، دارای مقررات فراوانی است که به‌طور مطلوب با هدف و منظورش مطابقت دارند. در واقع FASB واقعی‌ترین منبع تعقل و عینیت در برقراری استانداردهای حسابداری است.

منصفانه نیست که گفته شود: «چارچوب نظری چیزی جز مصرف کاغذ و کلمات نبوده است». زیرا، هرچند که ممکن است در ارائه بعضی از قضایایش ناموفق بوده و پول هنگفتی که FASB صرف آن نموده است به هرز رفته باشد، معهذاً در ارتباط با جمع‌آوری، سازماندهی و اتصال مفاهیم اساسی حسابداری، منطقاً کار درخور توجهی انجام داده است. اگر از چارچوب نظری به‌طور کامل استفاده گردد، می‌تواند موجب بالا رفتن کیفیت فرآیند برقراری استانداردهای حسابداری شود. اولین قدم در یادگیری کاربرد عملی چارچوب نظری، درک ارتباط قسمتهای مختلف آن با یکدیگر است. از این رو مدلی که ارتباط بین هریک از بیانی‌های FASB در مورد مفاهیم حسابداری مالی (SFAC) را توصیف نماید، مورد نیاز است.

مدلی برای اندازه‌گیری ثبات منطقی یک چارچوب نظری برای گزارشگری مالی
 کمیته گزارشگری برون سازمانی انجمن حسابداری امریکا، مدلی برای بیان فرآیند نظری
 انتخاب مفاهیم و رویه‌های حسابداری، ارائه نموده است. این مدل «چهار ردیفه» شامل
 موارد زیر است (جدول شماره یک را ملاحظه فرمایید).

1- American Accounting Association, Committee on External Reporting "An Evaluation of External Reporting Practices A Report of the 1966-68 Committee on External Reporting," Supplement to the Accounting Review (1969), PP. 79-123. A Similar model is Presented by C. William Emory, Business Research methods (Homewood, IL: Richard D.Irwin, Inc, 1980), PP. 135-390.

مدل چهار ردیف	ردیفها و ارتباطات منطقی
<p>ردیف اول:</p> <p>متغیرها: بازده مورد انتظار سرمایه گذار، خالص منابع واحد انتفاعی، جریان ورود و خروج منابع به واحد انتفاعی و از واحد انتفاعی.</p> <p>ارتباطات توضیح می دهد که چگونه خالص منابع و جریان آن منابع می توانند بازده مورد انتظار سرمایه گذار را پیش بینی نمایند.</p>	<p>متغیرها و ارتباطات</p>
<p>اطلاعات مفید برای تخمین بازده مورد انتظار سرمایه گذار.</p>	<p>معیار تصمیم گیری برای انتخاب هدف یا فعالیت نهاده.</p>
<p>ردیف دوم:</p> <p>دارائتها، بدهیها، درآمدها، هزینه ها... برای مثال موجودی کالا یک دارایی و بهای تمام شده کالای فروش رفته، یک هزینه است.</p>	<p>هدفها یا فعالیتهای نهاده</p>
<p>انتخاب یک خاصه مربوط که با قابلیت اعتماد مناسب قابل اندازه گیری است.</p>	<p>معیار تصمیم گیری برای انتخاب یک خاصه به منظور اندازه گیری</p>
<p>ردیف سوم:</p> <p>بهای تمام شده در زمان تحصیل</p> <p>- ارزش اسمی پول</p> <p>- گذشته</p>	<p>خاصه های مورد اندازه گیری</p> <p>- واحد اندازه گیری</p> <p>- بعد زمان</p>
<p>معیار انتخاب یک سیستم، یک فرض برای جریان هزینه و سایر افشاگرهای لازم</p>	<p>معیار تصمیم گیری برای برقراری روشهای اندازه گیری</p>
<p>ردیف چهارم:</p> <p>ثبت دائمی در مقابل ادواری؛ LIFO در مقابل FIFO، اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار</p>	<p>روشهای اندازه گیری</p>

- ۱- متغیرها و ارتباطات
- ۲- هدفها یا فعالیتهای نهاده
- ۳- خاصه‌های مورد اندازه‌گیری
- ۴- روشهای اندازه‌گیری

در مدل ارائه‌شده، سه ردیف آخر حاکی از وجود تئوری اندازه‌گیری است. یعنی اهداف بیانگر آن چیزهایی است که می‌خواهیم از طریق اندازه‌گیری توصیف نمائیم. خاصه مورد اندازه‌گیری نشان‌دهنده مشخصات قابل مشاهده اهداف (از قبیل: اندازه، وزن، یا رنگ) است، و روشهای اندازه‌گیری، توضیح می‌دهد که چگونه رویه‌های مذکور باید انتخاب گردد.

متغیرها و ارتباطات

متغیرهای مورد نیاز و ارتباط آنها باید به وسیله استفاده‌کنندگان از گزارشهای مالی، توضیح داده شود. این ردیف براساس مدل تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان بیان می‌گردد. در مدل تصمیم‌گیری، متغیرهای وابسته، متغیرهای مستقل و ارتباط بین آنها توصیف می‌شود. متغیرهای وابسته برای انجام پیش‌بینی‌های لازم توسط استفاده‌کنندگان از گزارشهای مالی به کار می‌روند. متغیرهای مستقل برای پیش‌بینی متغیرهای وابسته مورد استفاده قرار می‌گیرند. برای مثال، بازده مورد انتظار سرمایه‌گذار یک متغیر وابسته است، در حالی که خالص منابع یک مؤسسه انتفاعی و جریان ورود و خروج کالا و خدمات به مؤسسه و یا از مؤسسه، متغیرهای مستقل می‌باشند که در پیش‌بینی متغیر وابسته مذکور به کار می‌روند. ارتباطات مشخص می‌کند که چگونه جریان کالا و خدمات به مؤسسه و یا از مؤسسه، همانند منابع آن، ممکن است برای اندازه‌گیری و یا پیش‌بینی بازده سرمایه‌گذاری در مؤسسه سودمند باشد.

۱- برای بحث بیشتر در مورد تئوری اندازه‌گیری مراجعه کنید به:

Business Research Methods, P. 118; J.P.fanzagle, Theory of Measurement (Newyork: John wiley & Sons, Inc. 1968). PP. 15-16 Warren S.Torgerson, Theory and Methods of Scaling (Newyork: John Wiley & Sons, Inc., 1958). PP 9-10

هدفها یا فعالیتهای نهاده

هدف یا فعالیت نهاده به توضیح در مورد متغیرهای مستقل که ممکن است در اندازه‌گیری متغیرهای وابسته مفید باشد، می‌پردازد. اگر متغیر وابسته، بازده مورد انتظار سرمایه‌گذار باشد و ارتباطات تعریف نماید که چگونه ممکن است جریان کالا و خدمات و خالص منابع مؤسسه برای اندازه‌گیری بازده مورد انتظار مورد استفاده قرار گیرد، آنگاه نهاده‌ها که بیانگر جریان کالا و خدمات و خالص منابع هستند، به کار می‌آیند. به طور سنتی درآمدها و هزینه‌ها برای بیان جریان کالا و خدمات، و داراییها و بدهیها برای بیان خالص منابع واحد انتفاعی مورد استفاده قرار می‌گیرند. مثلاً، موجودی کالا یکی از منابع (دارایی) واحد انتفاعی است، اما بهای تمام‌شده کالای فروش رفته یک جریان خروج منابع (هزینه) از واحد انتفاعی محسوب می‌گردد.

خاصه‌های مورد اندازه‌گیری

خاصه، مشخصات یک هدف یا فعالیت نهاده است که باید اندازه‌گیری شود. خاصه‌های مورد اندازه‌گیری، واحد اندازه‌گیری و بعد زمان را بهم ارتباط می‌دهد. برای اندازه‌گیری عناصر مالی، دو واحد اندازه‌گیری وجود دارد:

۱- ارزش اسمی پول

۲- ارزش واقعی پول

در حال حاضر، گزارشگری مالی براساس ارزش اسمی پول انجام می‌گیرد و هیچگونه تعدیلی به منظور انعکاس اثر تغییرات قیمتها صورت نمی‌پذیرد. برای مثال، براساس اصل

۱- در بیشتر کشورها، اطلاعات مربوط به آثار تغییر قیمتها در اندازه‌گیری وضعیت مالی و نتایج عملیات واحد تجاری به صورت اطلاعات مکمل ارائه می‌گردد. کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ارائه این گونه اطلاعات را توصیه می‌کند و تأکید می‌ورزد مؤسسه‌ای که این گونه اطلاعات را ارائه می‌دهند، اقلام مورد درخواست استاندارد بین‌المللی شماره ۱۵ را افشا کنند.

بهای تمام‌شده، موجودی کالا بر مبنای ارزش اسمی پول ثبت می‌گردد و با همین ارزش در صورتهای مالی انعکاس می‌یابد.

سه بعد زمانی برای اندازه‌گیری عناصر مالی وجود دارد: گذشته، حال و آینده. برای مثال، موجودی کالا ممکن است به بهای تاریخی یعنی بهای تحصیل دارایی در گذشته، یا به بهای جاری یعنی بهای خرید در زمان حال اندازه‌گیری شود.

روشهای اندازه‌گیری

روشهای اندازه‌گیری، قواعدی برای اندازه‌گیری یک خاصه است. برای مثال، روش اندازه‌گیری بهای تاریخی موجودی کالا باید مشخص نماید که چگونه ثبتهای مربوط به موجودی کالا (ثبت ادواری یا دائمی) انجام می‌پذیرد و کدام فرض جریان هزینه (اولین صادره از اولین وارده، اولین صادره از آخرین وارده، میانگین موزون و...) مورد استفاده قرار می‌گیرد. به علاوه دستورالعملهای استفاده از روش اقل بهای تمام‌شده یا قیمت بازار باید مشخص گردد.

ارتباطات بین چهار ردیف

وجود ارتباطات منطقی بین ردیفها از موضوعات با اهمیت است. از این رو معیار تصمیم‌گیری در انتخاب روشهای حسابداری باید مشخص گردد. به عنوان مثال، برای انتخاب روش FIFO یا LIFO به منظور ارزش‌گذاری موجودی کالا و بهای تمام‌شده کالای فروش رفته نیاز به یک معیار تصمیم‌گیری است. هر دو روش مذکور اطلاعات معتبری (قابل اعتماد) فراهم می‌نمایند. طرفداران روش LIFO اظهار می‌دارند که این شیوه از ارزش‌گذاری، صرف‌نظر از اثر آن بر مالیات، موجب تطبیق هزینه‌های جاری با درآمدهای جاری می‌شود و در نتیجه سود جاری بهتر اندازه‌گیری می‌گردد. در مقابل، طرفداران روش FIFO بحث می‌نمایند که شیوه مزبور، ارزش بهتری از موجودی کالا فراهم نموده، و موجب بالا رفتن ارزش سرمایه در گردش می‌گردد. در واقع طرفداران شیوه LIFO اظهار می‌دارند که صورت سود و زیان برای استفاده‌کنندگان از گزارشهای مالی قابل استفاده‌تر از صورت وضعیت مالی است. در

مقابل طرفداران روش FIFO بیان می‌نمایند که صورت وضعیت مالی بسیار مفیدتر از صورت سود و زیان است. به وضوح دیده می‌شود که هر یک از گروه‌ها درک متفاوتی نسبت به مربوط بودن اطلاعات مندرج در صورت سود و زیان و صورت وضعیت مالی در تصمیم‌گیریهایی استفاده‌کنندگان از گزارشهای مالی دارند.

برای اینکه یک چارچوب نظری مورد قبول قرار گرفته و به طور کامل بسط و گسترش یابد، باید هر یک از ردیفها و ارتباطات بین آنها را مورد بررسی قرار دهد. چارچوب نظری FASB در ارتباط با استانداردهای حسابداری، هر چهار ردیف و ارتباطات منطقی بین آنها را مورد بررسی قرار می‌دهد. چهار ردیف و مثالهای استفاده شده در توصیف هر ردیف در نمودار شماره ۱ نشان داده شد.

چارچوب نظری هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی

در حال حاضر، هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی، بیانیه‌های مفاهیم حسابداری مالی (SFAC) را منتشر نموده است. این بیانیه‌ها، چارچوب نظری FASB را تشکیل می‌دهد. چارچوب نظری FASB شامل اهداف گزارشگری مالی در مؤسسات انتفاعی و غیرانتفاعی، ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری، عناصر صورتهای مالی و شناخت و اندازه‌گیری عناصر مذکور است.^۱ برای درک ارتباطات بین بیانیه‌های فوق‌الذکر با استفاده از مدل چهار ردیف به بررسی می‌پردازیم.

1- Financial Accounting Standards Board, "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises", Statement of Financial Accounting Concepts No.1 (Newyork: FASB, 1978); " Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations. "SFAC No.4 (Newyork: FASB, 1980); " Qualitative Characteristics of Accounting Information", SFAC No. 2 (Newyork :FASB, 1980); "Elements of Financial Statements, of Business Enterprises." SAFC No.6 (Newyork: FASB, 1985); "Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises," SFAC No.5 (Newyork: FASB 1984).

متغیرها و ارتباطات

SFAC شماره ۱ بیان می‌دارد که هدف گزارشگری مالی، فراهم نمودن اطلاعات مفید برای آنهایی است که به تصمیم‌گیریهای اقتصادی (سرمایه‌گذاری یا اعطاء وام) در مورد یک واحد انتفاعی، می‌پردازند. از آنجایی که این استفاده‌کنندگان متفاوتند، اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی باید قابل استفاده برای گروههای مختلف باشد. در نتیجه اطلاعات مالی مذکور برای استفاده‌کنندگان خاص و به منظور انجام تصمیم‌گیریهای خاص جمع‌آوری و ارائه نمی‌گردد. به عبارت دیگر متغیرها و ارتباطات ردیف اول نمی‌تواند به عنوان قسمتی از چارچوب نظری، مشخص و معین باشد.

بر این اساس، اهداف گزارشگری مالی که به وسیله FASB بیان شده است، بسیار کلی است و بر قابل استفاده بودن اطلاعات تأکید دارد. به دلیل عدم وجود مدل‌های تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان خاص، میزان مفید بودن اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی نمی‌تواند تعیین گردد؛ هرچند که مفید بودن یک مفهوم نسبی است و حسابداران باید سعی نمایند که اطلاعات مفیدتر را از اطلاعاتی که کمتر قابل استفاده هستند، تشخیص دهند.

اگرچه SFAC شماره ۱، مدل تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان خاص را مشخص ننموده است، اما اظهار می‌دارد که استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی، علاقه‌مند به اطلاع از توانایی واحد انتفاعی در بوجود آوردن جریانهای نقدی مطلوب می‌باشند. اهداف گزارشگری مالی در این زمینه بیان می‌دارد:

گزارشگری مالی باید اطلاعاتی برای کمک به سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان (فعلی و بالقوه) و سایر استفاده‌کنندگان به منظور پیش‌بینی مبالغ، زمان و ریسک مربوط به دریافت‌های نقدی آتی ناشی از سود سهام، بهره، فروش یا بازخرید اوراق بهادار... فراهم نماید.^۲

بنابراین، با توجه به اینکه گزارشهای مالی تا چه درجه‌ای در پیش‌بینی جریانهای نقدی

1- FASB. SFAC, No.1. Par16.

۲- همان منبع، قسمت ۲۸

۳- همان منبع، قسمت ۳۷

آتی به استفاده‌کنندگان کمک می‌نماید، به گزارشهای مالی پُر استفاده و کم‌استفاده تقسیم می‌گردد.

SFAC شماره ۱ همچنین بیان می‌دارد: تمرکز اصلی گزارشهای مالی بر اطلاعات مربوط به نتایج عملیات یک واحد انتفاعی از طریق اندازه‌گیری سود و اجزاء آن می‌باشد. این تمرکز بر سود، مبنای استفاده از حسابداری تعهدی بجای حسابداری نقدی است. به‌طور خلاصه SFAC شماره ۱ بیان می‌دارد که هدف و فعالیت نهاده که باید جزء گزارشهای مالی باشد، به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم جریانهای نقدی بالقوه را اندازه‌گیری می‌نماید.

هدف یا فعالیت نهاده

SFAC شماره ۶، ده عنصر صورتهای مالی را که بیانگر هدف یا فعالیت نهاده مورد نیاز برای اندازه‌گیری وضعیت مالی و نتایج عملیات یک واحد انتفاعی است، تعریف می‌نماید. ده عنصر عبارتند از: دارائیه‌ها، بدهیه‌ها، حقوق مالی صاحب یا صاحبان واحد انتفاعی، سرمایه‌گذاری مجدد توسط مالکان، توزیع سود بین مالکان، سود جامع، درآمدها، هزینه‌ها، سودها و زیانهای غیرعملیاتی که چارچوبی برای شکل‌گیری صورتهای مالی می‌باشند.^۲ عناصر مذکور بیان‌کننده متغیرهای مستقل مورد علاقه استفاده‌کنندگان برای پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی هستند.

تعاریف عناصر فوق می‌تواند به عنوان مبنایی برای بیان خاصه‌های مورد اندازه‌گیری اقلامی که در صورتهای مالی منعکس می‌گردند، به کار رود.

برای مثال، دارائیه‌ها به عنوان، «منافع اقتصادی احتمالی آتی که یک واحد انتفاعی در اثر فعالیتهای گذشته‌اش بدست خواهد آورد و یا در تسلط آن قرار خواهد گرفت»، تعریف^۴

۱- همان منبع، قسمت ۴۳

2- FASB, SFAC No.6, par.5.

۳- همان منبع، قسمت ۲۳

۴- همان منبع، قسمت ۲۵

شده‌اند. به طور اخص، SFAC شماره ۶ سه خصوصیت ضروری برای یک دارایی بیان نموده است:

الف) دارایی دارای منافع احتمالی آتی،... به منظور کمک مستقیم یا غیرمستقیم در ورود خالص جریانهای نقدی آتی است.

ب) یک واحد انتفاعی خاص می‌تواند منافع احتمالی آتی را تحصیل کند و از دستیابی دیگران به آن جلوگیری و یا آن را کنترل نماید.

ج) دارایی ناشی از معاملات یا سایر رویدادهایی است که حقوق مالی یا تسلط مالکانه واحد انتفاعی را نسبت به منافی که تا بحال روی داده، افزایش می‌دهد.

مفهوم مطالب گفته شده در فوق این نیست که هر قلم که با مفاد تعاریف مطابقت داشت، می‌تواند در صورتهای مالی انعکاس یابد، بلکه باید به دقت مورد بررسی قرار گیرد. SFAC شماره ۶ بیان می‌نماید:

اقلام خاص که حائز شرایط دارائیا یا بدهیا بر اساس تعاریف هستند، ممکن است به دلایل مربوط به اندازه‌گیری، عدم اطمینان یا معتبر نبودن (قابل اعتماد نبودن) در صورتهای مالی رسمی انعکاس نیابند.

برای مثال، هزینه‌های تحقیق و توسعه دارای ویژگیهای تعریف یک دارایی است. یعنی فراهم‌کننده منافع آتی است، واحد انتفاعی می‌تواند دستیابی به آن منافع را کنترل نماید و رویدادی که موجب بالا رفتن حق مالی واحد انتفاعی نسبت به آن منافع می‌شود، روی داده است، اما عدم اطمینان نسبت به منافع آتی و مشکلات اندازه‌گیری آن منافع آنقدر وسیع است که هزینه‌های تحقیق و توسعه در زمان وقوع به حساب هزینه منظور می‌گردد.

معیار شناخت

SFAC شماره ۵، چهار معیار به منظور شناسایی یک قلم جهت انعکاس در صورتهای

۱- همان منبع، قسمت ۲۶

۲- همان منبع، قسمت ۴۷

مالی بیان نموده است. این معیارها عبارتند از:

- ۱- تعاریف عناصر
- ۲- قابلیت اندازه‌گیری
- ۳- مربوط بودن
- ۴- قابل اعتماد بودن.^۱

در مورد تعاریف، بحث شده است، اما سه معیار باقیمانده، در ارتباط با خاصه‌های مورد اندازه‌گیری (سومین ردیف از مدل چهار ردیفه) و نیز ویژگیهای کیفی است (بحث در مورد ویژگیهای کیفی به مجال دیگری محول می‌گردد).

خاصه‌های مورد اندازه‌گیری

پنج خاصه‌ای که در حال حاضر در گزارشگری مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد، به طور خلاصه در SFAC شماره ۵ مورد بحث قرار گرفته است.^۲ این خاصه‌ها عبارتند از:

- ۱- بهای تاریخی،
- ۲- بهای جاری (بهای جایگزینی)
- ۳- ارزش جاری بازار
- ۴- خالص ارزش فروش
- ۵- ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی.

همانطور که پیشتر اشاره شد، خاصه‌های فوق به دلیل دخالت بعد زمانی، با یکدیگر تفاوت دارند. بهای تاریخی بر اساس گذشته است، بهای جاری، ارزش جاری بازار و خالص ارزش فروش بر اساس زمان حال هستند، و ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی بر مبنای زمان

1- SFAC No.5, Par.63.

(بیانیه همچنین به محدودیت، فزونی منافع برمخارج درارتباط با جمع‌آوری و ارائه اطلاعات و نیز اهمیت اشاره دارد.)

۲- همان منبع، قسمت ۶۷

آینده می‌باشد.

واحد پول یا مقیاس مشترک اندازه‌گیری پیشنهاد شده به وسیله SFAC شماره ۵، ارزش اسمی واحد پول است و بجز در مواردی که تورم موجب بالارفتن قیمت‌ها می‌شود، ارزش اسمی پول همچنان در اندازه‌گیریهای حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرد.^۱

به عنوان مثال، موجودی کالا در ابتدا به بهای تمام شده یعنی مبلغی که برای تحصیل دارایی مذکور پرداخت شده است ثبت می‌گردد. البته وقتی از قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار در تهیه گزارشهای مالی استفاده شود، ممکن است، بهای جاری (جایگزینی) یا خالص ارزش فروش، به جای بهای تمام شده استفاده گردد. اما به هر حال، هریک از این خاصه‌ها با مقیاس اندازه‌گیری ارزش اسمی پول و بدون هیچگونه تعدیلی به دلیل تغییرات در سطح قیمت‌ها اندازه‌گیری می‌شود.

روشهای اندازه‌گیری

آخرین مرحله در مدل چهاررديفه برقراری روشهای اندازه‌گیری است. برقراری روشهای اندازه‌گیری علاوه بر تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، باید عناصر صورتهای مالی، خاصه‌های مورد اندازه‌گیری، تصمیماتی که باید مورد بررسی قرار می‌گرفت و آنچه که باید مورد بررسی قرار گیرد را در نظر بگیرد. این روشها، مفاد استانداردهای حسابداری مالی (GAAP) را می‌سازد.

SFAC شماره ۵ رهنمودی عمومی برای برقراری روشهای اندازه‌گیری (GAAP) فراهم می‌نماید و علاوه بر معیار شناخت در مورد نوع اطلاعات و طبقه‌بندی آنها در صورتهای مالی بحث می‌کند.^۲ همچنین راهنماییهای دقیق‌تری در مورد شناخت درآمدها و هزینه‌ها^۳ می‌نماید.

۱- همان منبع، قسمت‌های ۷۱ و ۷۲

۲- همان منبع، قسمت‌های ۵۷-۱۳

۳- همان منبع، قسمت‌های ۸۷-۸۳

مدل چهار ردیف و چارچوب نظری	
ردیفها و ارتباطات منطقی	چارچوب نظری
متغیرها و ارتباطات	ردیف اول: نامعین
معیار تصمیم‌گیری برای انتخاب هدف یا فعالیت نهاده	اهداف گزارشگری مالی (بیانیه‌های شماره ۱ و ۴)
هدف یا فعالیت نهاده	ردیف دوم: عناصر صورتهای (بیانیه شماره ۶)
معیار تصمیم‌گیری برای انتخاب یک خاصه برای اندازه‌گیری	ویژگیهای کیفی و معیار شناخت (بیانیه‌های شماره ۲ و ۵)
خاصه‌های مورد اندازه‌گیری	ردیف سوم: خاصه‌های مورد اندازه‌گیری در بیانیه شماره ۵ و همچنین در یادداشت سال ۱۹۷۶ FASB مورد بحث قرار گرفته است
معیار تصمیم‌گیری برای برقراری روشهای اندازه‌گیری	ویژگیهای کیفی و معیار شناخت (بیانیه‌های شماره ۲ و ۵)
روشهای اندازه‌گیری	ردیف چهارم: استانداردهای حسابداری مالی (GAAP)

نمودار شماره ۲ - مدل چهار ردیف و چارچوب نظری

مطابقت مبانی نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا با مدل چهار ردیفه در نمودار شماره دو منعکس است.

نتیجه‌گیری

تعقل و عینیت حسابداری، چه در برقراری استانداردها و چه در ارتباط با ارزشها، کمال و

مسئولیت شخصی افرادی است که به کار حسابداری اشتغال دارند. بدون آن ارزشها، عینیت از هر نوعی غیر قابل دست‌یابی است. وقتی حسابداری مورد بحث قرار می‌گیرد، باید راهش را بیابد، اما نه از طریق مفاهیمش، بلکه از طریق ارزشهایش، باید امنیتش را بجوید، اما نه از طریق ساختار ذهنی‌اش، بلکه از طریق رفتار حرفه‌ای‌اش، به طور خلاصه نباید فقط در کتابهای حسابداری یافت شود، بلکه باید در رفتار حسابداران باشد.

چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی، فرصتی برای گسترش بیشتر ثبات در استانداردها و عملیات حسابداری است. در قالب مدل ارائه شده، چارچوب نظری، نسبتاً کامل و دارای کاربرد عملی است. اما به هر حال، حسابداران باید به بهبود درکشان از چارچوب نظری ادامه دهند، زیرا فقط در آن صورت قادر به استفاده از آن در رفع موثر و کارآتر مشکلات عملی حسابداری خواهند بود.

منابع و مآخذ

- 1- Daley Lane A. and Tranter Terry, "Limitations on the value of the Conceptual Framework in Evaluating Extant Accounting Standards", *Accounting Horizons*, March, 1990.
- 2- Gerboth Dale L., "The Conceptual Framework: Not Definitions, But Professional Values", *Accounting Horizons*, Sep., 1987.
- 3- Koeppen David R., "Using the FASB's Conceptual Framework: Fitting the Pieces Together", *Accounting Horizons*, June., 1988.
- 4- Miller Paul B.W., "The Conceptual Framework as Reformation and Counterreformation", *Accounting Horizons*, June. 1990.
- 5- Riahi Belkaoui Ahmed., "Accounting Theory", The Dryden Press, Harcourt Brace & Company, Third Edition, 1993.