



تئوری حسابداری

(جلد اول)

BedeBestoon.Blogfa.com

تألیف: دکتر رضا شباهنگ
مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری
سازمان حسابداری

اردیبهشت ۱۳۸۱

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

تئوری حسابداری

(جلد اول)

BedeBestoon.Blogfa.com

تألیف: دکتر رضا شاهنگ

مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی

سازمان حسابرسی

اردیبهشت ۱۳۸۱

کلیه حقوق محفوظ و تکثیر یا اقتباس و نقل تمام
یا قسمتی از مطالب این نشریه بدون اجازه کتبی
سازمان حسابرسی ممنوع است.

شباهنگ، رضا، ۱۳۸۱ -

تنوری حسابداری / تألیف رضا شباهنگ . - تهران :
سازمان حسابرسی . مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و
حسابرسی ، ۱۳۸۱ -

ج :

ISBN 964-6285-77-5 (ج . ۱)

فهرست نویسی بر اساس اطلاعات فیبا .

واژه نامه .

کتابنامه .

نماینه .

۱ . حسابداری . الف . سازمان حسابرسی . مسرکز

تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی . ب . عنوان .

۶۵۷

ش ۲ ف / ۵۶۵۵ HF

۱۳۸۱

م ۸۱ - ۲۷۴۴

کتابخانه ملی ایران

نام کتاب : تنوری حسابداری، جلد اول .

تألیف : رضا شباهنگ .

ناشر : مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی .

آدرس : خیابان شهید احمد قصیر، خیابان شهید احمدیان شماره ۱۴، تهران ۱۵۱۳۸؛ صندوق پستی ۱۴۳۳۵/۴۷۹.

نوبت چاپ : اول، ۱۳۸۱ .

تیراژ : ۵۰۰۰ نسخه .

لیتوگرافی، چاپ و صحافی : مؤسسه انتشارات سوره .

شماره برگه کتابخانه ملی : ۲۷۴۴ - م ۸۱

قیمت : ۱۶۰۰۰ ریال

به نام خدا

BedeBestoon.Blogfa.com

پیشگفتار

پیشرفتهای سریع فعالیتهای واحدهای انتفاعی در دهه‌های اخیر، همراه با پیچیدگیهای سیستمهای اطلاعاتی و اطلاع رسانی، لزوم تهیه و ارائه اطلاعات مالی مربوط و قابل اعتماد را توسط واحدهای انتفاعی تشدید کرده است. یکی از مهمترین الزامات تهیه و ارائه اطلاعات مالی با ویژگیهای مزبور، تدوین استانداردهای حسابداری و رعایت آنها در عمل است. تدوین این استانداردها معمولاً مبتنی بر شرایط سیاسی، وضعیت اقتصادی و مهمتر از همه تئوری حسابداری است.

تئوری حسابداری را می‌توان مجموعه‌ای هم‌آهنگ از فرضیات قابل آزمون، مفاهیم و اصول عملی دانست که ساختار کلی لازم را برای پژوهش در ماهیت حسابداری ایجاد می‌کند. اگرچه تئوری جامع حسابداری مطلوب است، اما در حال حاضر چنین تئوری که مورد پذیرش همگان باشد در دسترس نیست و حسابداری به عنوان یک رشته علمی در مرحله‌ای ابتدایی قرار دارد. در دهه‌های اخیر، برای تدوین تئوری حسابداری کوششهای زیادی توسط انجمنهای علمی و حرفه‌ای به عمل آمده است. با توجه به فرضیات مختلف پیرامون حسابداری، نظریه پردازان، پژوهشگران و مجریان روشهای حسابداری، رویکردهای مختلفی را برای تدوین تئوری حسابداری دنبال کرده‌اند. نتیجه پیروی از این رویکردها، ایجاد بحرانهای مستمر در حسابداری است که در آن:

- پارادیم‌ها یا مدل‌های مختلف حسابداری مطرح شده است که در مقابل و رقابت با یکدیگر قرار دارند؛
- گروههای ذیحق، ذینفع و ذیعلاقه به واحدهای انتفاعی برای اثبات برتری پارادیم مورد نظر خود و تئوریهای منتج از آن، در حال بحث و گفتگو می‌باشند؛
- تأثیر شرایط سیاسی بر فرایند تدوین استانداردهای حسابداری افزوده شده است.

علیرغم تنوع رویکردها برای تدوین تئوری حسابداری، هدف مشترک، تدوین ساختاری نظری است برای آن چه که حسابداران انجام می‌دهند یا انتظار می‌رود که انجام دهند. این ساختار دارای سیستم مرتبگی از هدفها و فرضیات است که به تدوین استانداردهای هم‌آهنگ برای بیان ماهیت، عملکرد و حیطه صورتهای مالی و تکنیکهای تهیه آن کمک کند. به بیان دیگر، فرآیند تدوین استانداردها باید بر تئوری پذیرفته شده حسابداری مبتنی باشد. تدوین، تحصیل و نقد تئوری حسابداری نیز شامل تعریف هدفهای حسابداری و گزارشگری مالی، توصیف عناصر صورتهای مالی و خاصه‌های آن و بالاخره انتخاب مقیاس مناسب برای اندازه‌گیری است. درک عمیق از تئوری حسابداری می‌تواند نقش ارزنده‌ای در چگونگی ایجاد و توسعه روشها در ساختار حسابداری مالی، بهبود فرایند تدوین استانداردهای جدید و یکپارچه کردن استانداردهای حسابداری در سطح ملی و بین‌المللی ایفا کند. برای ایجاد چنین زمینه‌هایی می‌توان تئوری حسابداری را به طرق زیر طبقه‌بندی کرد:

- طبقه‌بندی بر حسب سطح (ساختار، معنا و عمل)
- طبقه‌بندی بر حسب نحوه استدلال (قیاس و استقرا)
- طبقه‌بندی بر حسب ماهیت (دستوری و توصیفی)

هر یک از طبقه‌بندیهای بالا، جایگاه مناسب خود را در تئوری حسابداری دارد و می‌تواند برای پژوهش در ماهیت حسابداری، تهیه چارچوب ارزیابی توسعه، توجیه و پیش‌بینی روشهای حسابداری مورد استفاده قرار گیرد.

هدف از تألیف کتاب تئوری حسابداری، روشن و مشخص کردن عناصر تئوری حسابداری و مرتبط کردن این عناصر با مسایل با اهمیت حسابداری مالی است. در ارائه این مطالب، ادبیات مربوط در حد لازم مرور و در فصول مختلف ارائه شده است تا خوانندگان بتوانند معلومات و درک خود را از مسایل اصلی حسابداری و استانداردهای مربوط افزایش دهند و فراتر از آموختن تکنیکهای حسابداری گام بردارند.

کتاب تئوری حسابداری در دو مجلد تألیف و ارائه می‌شود که مجلد اول آن شامل یازده فصل است. فصل اول شامل مقدمه‌ای بر تئوری حسابداری است. در فصل دوم، روشهای تحقیق در ارتباط با تئوری حسابداری ارائه می‌شود. فصل سوم شامل مفروضات بنیادی، اصول و مفاهیم حسابداری است. در فصل چهارم، هدفهای حسابداری مالی و گزارشهای تحقیقاتی مربوط مرور می‌شود. فصل پنجم، چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی شامل هفت بیانیه را در بر می‌گیرد. در فصل ششم، ارزش اطلاعات حسابداری از دیدگاه سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان مورد بررسی قرار می‌گیرد. فصل هفتم شامل مطالبی در باره وجه نقد، سرمایه و سود است. در فصل هشتم، مفاهیم

سود برای گزارشگری مالی توصیف می‌گردد. فصل نهم شامل شرح عناصر صورت سود و زیان است. در فصل دهم، عناصر ترازنامه و مبانی ارزشیابی این عناصر مورد بررسی قرار می‌گیرد. بالاخره در فصل یازدهم، صورت گردش وجوه نقد تشریح می‌شود.

مسئولیت تألیف این کتاب را آقای دکتر رضا شباهنگ به عهده داشته‌اند و آقای عزیز عالی‌ور نیز در امر بازخوانی و مرور مطالب همکاری ارزنده‌ای به عمل آورده‌اند. تایپ، صفحه‌بندی و صفحه‌آرایی کتاب، مرهون همکاری دقیق و با حوصله خانم قازاریان بوده که موجب کمال تشکر است.

در پایان امیدواریم که دو مجلد کتاب تئوری حسابداری در رفع مشکلات اجرایی و همچنین در تدریس و تحقیق مطالب نظری حسابداری مفید واقع شود.

مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی

سازمان حسابرسی

فهرست مطالب

شماره صفحه

پیشگفتار..... الف

فصل اول : مقدمه‌ای بر تئوری حسابداری

۲	..... معنای تئوری حسابداری و دلایل اهمیت موضوع
۳	..... تعریف تئوری
۴	..... تعریف تئوری حسابداری
۵	..... ارتباط بین تئوری حسابداری و فرایند تدوین استانداردهای حسابداری
۷	..... نقش اندازه‌گیری در حسابداری
۷	..... اندازه‌گیریهای مستقیم و غیر مستقیم
۸	..... معیارهای ارزیابی و پیش‌بینی
۸	..... فرآیند اندازه‌گیری
۹	..... انواع اندازه‌گیری
۱۰	..... کیفیت اندازه‌گیری
۱۲	..... خلاصه
۱۵	..... سؤالات و مسایل

فصل دوم : روشهای تحقیق و تئوری حسابداری

۲۰ روشهای علمی تحقیق
----	-------------------------

۲۱	رویکرد قیاسی
۲۱	رویکرد استقرا
۲۲	رویکرد عملی
۲۳	رویکرد اخلاقی
۲۳	رویکرد رفتاری
۲۴	تحقیقات مثبت حسابداری
۲۵	تئوریهای دستوری و توصیفی
۲۵	روشهای قیاس و استقرا به عنوان روشهای مکمل
۲۶	هنر یا علم بودن حسابداری
۲۷	ماهیت و گرایش تحقیقات جاری حسابداری
۲۸	رویکرد مدل تصمیم‌گیری
۲۹	تحقیقات بازار سرمایه
۳۰	تحقیقات رفتاری
۳۱	تئوری نمایندگی
۳۲	سایر تحقیقات حسابداری
۳۳	تحقیقات انتقادی
۳۴	انقلاب علمی در حسابداری
۳۵	خلاصه
۳۷	سوالات و مسایل

فصل سوم: مفروضات بنیادی، اصول و مفاهیم حسابداری

۴۰	مقدمه‌ای بر مفروضات بنیادی و اصول حسابداری
----	--

۴۰	مطالعات تحقیقاتی حسابداری شماره یک و سه
۴۰	مطالعه تحقیقاتی حسابداری شماره یک
۴۱	مطالعه تحقیقاتی حسابداری شماره سه
۴۳	مفاهیم حسابداری
۴۴	مفروضات بنیادی حسابداری
۴۴	فرض تداوم فعالیت
۴۴	فرض دوره مالی
۴۵	فرض تفکیک شخصیت
۴۶	فرض اندازه گیری بر حسب پول
۴۶	اصول حسابداری
۴۷	اصول متمرکز بر نهاده‌ها و ستانده‌ها
۴۷	اصول حاکم بر قواعد کلی عملیات
۴۸	شناخت (تحقق) درآمد فروش
۵۲	مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش
۵۳	اصول محدود کننده
۵۴	محافظه کاری - احتیاط
۵۵	افشا
۵۶	اهمیت
۵۷	عینیت
۵۷	اصول متمرکز بر ستانده‌ها
۵۸	قابلیت مقایسه
۵۸	ثبات رویه
۵۸	یکنواختی
۵۹	ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری
۶۰	فزوننی منافع بر مخارج
۶۰	ویژگیهای مربوط به استفاده کنندگان

	قابل فهم بودن
۶۰	فایده در تصمیم‌گیری
۶۰	تعیین سطح ریالی برای شناخت ارقام - اهمیت
۶۱	تئوریهای مربوط به حقوق صاحبان سرمایه
۶۱	تئوری مالکانه
۶۳	تئوری شخصیت حسابداری
۶۴	تئوری حقوق مازاد
۶۵	تئوری وجوه
۶۵	تئوری مدیریت
۶۶	جمع‌بندی تئوریهای مربوط به حقوق صاحبان سرمایه
۶۶	خلاصه
۶۹	فهرست مفروضات بنیادی مطالعه تحقیقاتی شماره یک
۷۱	فهرست موقت اصول کلی حسابداری برای واحدهای انتفاعی (ARS3)
۷۵	سؤالات و مسایل

فصل چهارم : هدفهای حسابداری مالی

	گزارشهای تحقیقاتی و بیانیه‌های انتشار یافته
۷۸	در باره استفاده کنندگان و هدفهای حسابداری مالی
۷۹	شرحی از تئوری بنیادی حسابداری (ASOBAT)
۷۹	تدوین و توسعه رویکرد استفاده کنندگان
۷۹	تعریف تئوری
۸۰	هدفهای حسابداری
۸۲	استانداردهای مربوط به اطلاعات حسابداری
۸۲	مربوط بودن
۸۲	قابلیت تایید

۸۳	.....	پرهیز از جانبداری
۸۳	.....	قابلیت سنجش
۸۳	.....	رهنمودهای مربوط به گزارش اطلاعات حسابداری
۸۴	.....	ملاحظات کلی در باره ASOBAT
۸۴	.....	مفاهیم و اصول بنیانی صورتهای مالی واحدهای انتفاعی (APB # 4)
۸۴	.....	تعاریف ارائه شده در APB # 4
۸۵	.....	سایر جنبه‌های APB # 4
۸۶	.....	ملاحظات کلی در باره APB # 4
۸۶	.....	هدفهای صورتهای مالی (Trueblood Report)
۸۷	.....	ملاحظات کلی در باره گزارش Trueblood
۸۸	.....	شرح تئوری حسابداری و پذیرش آن (SATTA)
۸۹	.....	رویکردهای تئوریک در حسابداری
۸۹	.....	رویکردهای کلاسیک
۸۹	.....	رویکرد سودمندی در تصمیم‌گیریها
۹۰	.....	رویکرد فزونی منافع بر مخارج
۹۰	.....	نارساییهای رویکردهای تئوریک فعلی
۹۰	.....	ملاحظات کلی در باره SATTA
۹۱	.....	هدفهای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی و تنوع آنان
۹۱	.....	هدفهای اولیه
۹۱	.....	توان پیش‌بینی
۹۲	.....	حسابدهی یا پاسخگویی
۹۳	.....	هدفهای ثانویه
۹۳	.....	تنوع استفاده‌کنندگان
۹۵	.....	خلاصه
۹۷	.....	سؤالات و مسایل

فصل پنجم : چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی

- ۹۸ ارتباط بین چارچوب نظری FASB و گزارشهای مطروحه در فصل چهارم
- ۹۹ چارچوب نظری
- ۹۹ نکاتی برای بحث و گفتگو
- ۱۰۰ بیانیه‌های چارچوب نظری
- ۱۰۰ بیانیه شماره یک - هدفهای گزارشگری مالی توسط واحدهای انتفاعی
- ۱۰۱ بیانیه شماره دو - ویژگیهای اطلاعات حسابداری
- ۱۰۵ بیانیه شماره سه - عناصر صورتهای مالی واحدهای انتفاعی
- ۱۰۵ بیانیه شماره چهار - هدفهای گزارشگری مالی توسط واحدهای غیر انتفاعی
- ۱۰۶ بیانیه شماره پنج - شناخت و اندازه‌گیری در صورتهای مالی واحدهای انتفاعی
- ۱۰۸ بیانیه شماره شش - عناصر صورتهای مالی واحدهای انتفاعی
- بیانیه شماره هفت - بکارگیری گردش وجوه نقد و ارزش فعلی
- ۱۱۰ در اندازه‌گیریهای حسابداری
- ۱۱۲ چارچوب نظری به عنوان مبنای تدوین استانداردها
- ۱۱۲ تحقیقات مشاهده‌ای در باره چارچوب نظری
- خلاصه
- ۱۱۴ خلاصه
- ۱۱۵ سوالات و مسایل

فصل ششم : ارزش اطلاعات حسابداری برای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان

- ۱۱۸ اطلاعات حسابداری و مدل‌های ارزشیابی واحدهای انتفاعی
- ۱۲۰ تئوری مازاد
- ۱۲۱ ارزش اطلاعات حسابداری از دیدگاه سرمایه‌گذاران
- ۱۲۶ محتوای اطلاعاتی اعلان سود

۱۲۶	روشهای متنوع حسابداری و قیمت اوراق بهادار
۱۲۷	روشهای متنوع حسابداری که برگردش وجوه نقد تأثیر ندارند
۱۲۸	روشهای حسابداری مؤثر برگردش وجوه نقد روشهای حسابداری با پیآمدهای غیر مستقیم برگردش وجوه نقد - تئوری نمایندگی
۱۲۹	
۱۳۰	سایر تحقیقات در باره کارآیی بازار سرمایه
۱۳۱	خلاصه تحقیقات بازار سرمایه
۱۳۳	اطلاعات حسابداری و مدل‌های جامع ارزشیابی
۱۳۴	نقش حسابرسی در فرایند گزارشگری مالی
۱۳۵	اطلاعات حسابداری و اعتبار دهندگان
۱۳۷	فایده تخصیص‌های حسابداری
۱۳۸	خلاصه
۱۴۱	ضمیمه فصل ششم - ارزیابی اطلاعات
۱۴۱	مدل ارزیابی اطلاعات
۱۴۲	ارزش اطلاعات کامل
۱۴۳	ارزش اطلاعات کمتر از اطلاعات کامل
۱۴۷	سوالات و مسایل

فصل هفتم: وجه نقد، سرمایه و سود

۱۵۳	هدف از ارائه اطلاعات مربوط به برگردش وجوه نقد
۱۵۵	ارزش فعلی و ارزش بازار
۱۵۶	نقدینگی، توان واریز بدهیها و انعطاف‌پذیری مالی
۱۵۷	ارائه و پیش‌بینی اطلاعات مربوط به برگردش وجوه نقد
۱۵۹	پیش‌بینی برگردش وجوه نقد در آینده

۱۶۰	اندازه‌گیری سود
۱۶۱	سرمایه در مقایسه با سود
۱۶۴	مفاهیم سود مبتنی بر حفظ ثروت
۱۶۴	ارزشهای ورودی
۱۶۴	ارزشهای ورودی تاریخی
۱۶۵	ارزشهای ورودی جاری
۱۶۵	حفظ قدرت خرید ثابت
۱۶۶	ارزشهای خروجی - قیمت‌های فروش
۱۶۷	تلقی خالص گردش وجوه نقد آتی به عنوان ارزش واحد انتفاعی
۱۶۸	ارزشیابی واحد انتفاعی در بازار
۱۷۰	نتیجه‌گیری در باره اندازه‌گیری سود
۱۷۱	خلاصه
۱۷۳	سوالات و مسایل

فصل هشتم : مفاهیم سود برای گزارشگری مالی

۱۷۸	مقدمه
۱۸۰	مفاهیم سود در سطح ساختار (قواعد و تعاریف)
۱۸۱	رویکرد معاملاتی در اندازه‌گیری سود
۱۸۲	رویکرد فعالیت در اندازه‌گیری سود
۱۸۳	مفاهیم سود در سطح معانی (ارتباط با واقعیت‌های اقتصادی)
۱۸۳	سود به عنوان معیار کارآیی
۱۸۵	سود حسابداری در مقایسه با سود اقتصادی
۱۸۷	بازارهای ناقص و ابهام

۱۸۸	.....	مفاهیم سود در سطح عمل (نحوه استفاده از آن)
۱۸۸	.....	سود به عنوان وسیله‌ای برای پیش‌بینی
۱۹۰	.....	تصمیم‌گیری مدیریت
۱۹۱	.....	رویکرد بازار سرمایه
۱۹۲	.....	سود از دیدگاه رویکرد قراردادی
۱۹۲	.....	اجزای متشکله سود
۱۹۳	.....	مفهوم سود عملیات جاری
۱۹۵	.....	مفهوم شمول کلی (سود جامع)
۱۹۷	.....	سود مکرر و غیر مکرر
۱۹۸	.....	اصلاحات دوره قبل
۱۹۹	.....	اقلام غیر مترقبه
۱۹۹	.....	عملیات متوقف شده
۲۰۰	.....	افشا
۲۰۰	.....	اشخاص ذیحق و ذینفع در سود
۲۰۰	.....	مفهوم ارزش افزوده سود
۲۰۱	.....	سود خالص واحد انتفاعی
۲۰۲	.....	سود خالص متعلق به سرمایه‌گذاران
۲۰۳	.....	سود خالص متعلق به سهامداران (ممتاز و عادی)
۲۰۳	.....	سود خالص متعلق به دارندگان حقوق مازاد
۲۰۴	.....	خلاصه
۲۰۷	.....	سؤالات و مسایل

فصل نهم : صورت سود و زیان

۲۱۰	.....	مقدمه
۲۱۱	.....	درآمد فروش و سود غیر عملیاتی
۲۱۲	.....	شناخت درآمد فروش
۲۱۴	.....	شناسایی درآمد فروش طی دوره تولید
۲۱۴	.....	قراردادهای بلند مدت
۲۱۵	.....	نمو طبیعی
۲۱۶	.....	شناسایی درآمد فروش هنگام تکمیل تولید
۲۱۶	.....	شناسایی درآمد فروش هنگام فروش
۲۱۷	.....	شناسایی درآمد فروش بعد از فروش
۲۱۸	.....	هزینه و زیان غیر عملیاتی
۲۲۰	.....	چه اقلامی باید در هزینه‌ها منظور شوند؟
۲۲۱	.....	چگونه باید هزینه‌ها را اندازه‌گیری کرد؟
۲۲۱	.....	بهای تمام شده تاریخی
۲۲۳	.....	قیمتهای جاری
۲۲۴	.....	چه موقع هزینه‌ها تحقق می‌یابند؟
۲۲۵	.....	مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش
۲۲۷	.....	رویکرد دارایی - هزینه
۲۲۷	.....	گزارش هزینه‌ها
۲۳۳	.....	خلاصه
۲۳۳	.....	سوالات و مسایل

فصل دهم : ترازنامه و مبانی ارزشیابی

۲۳۸	.....	مقدمه
۲۳۸	.....	ارتباط بین ترازنامه و صورت سود و زیان
۲۳۹	.....	همبستگی صورتهای مالی
۲۴۱	.....	رویکرد درآمد فروش - هزینه
۲۴۱	.....	رویکرد دارایی - بدهی
۲۴۲	.....	رویکرد عدم همبستگی صورتهای مالی
۲۴۳	.....	داراییها
۲۴۳	.....	تعریف داراییها
۲۴۵	.....	شناخت و اندازه گیری داراییها
۲۴۶	.....	حسابهای دریافتنی
۲۴۶	.....	سرمایه گذارهایی که مشمول بکارگیری روش ارزش ویژه نمی باشند
۲۴۸	.....	سرمایه گذارهایی مشمول بکارگیری روش ارزش ویژه
۲۴۸	.....	موجودیها
۲۴۹	.....	داراییها و موجودیهای ساخته شده در واحد انتفاعی
۲۵۱	.....	داراییهای مشمول استهلاک یا نقصان پذیر
۲۵۲	.....	داراییهای آسیب دیده
۲۵۳	.....	مبادله غیر پولی داراییهای مشابه
۲۵۳	.....	داراییهای نامشهود
۲۵۴	.....	مخارج انتقالی به دوره های آتی
		بدهیها
۲۵۵	.....	تعریف بدهیهای حسابداری
۲۵۷	.....	شناخت و اندازه گیری بدهیها
۲۵۸	.....	اسناد پرداختنی با نرخ سود کمتر از نرخ بازار
۲۵۸	.....	اوراق قرضه (مشارکت) پرداختنی
۲۵۸	.....	اوراق قرضه (مشارکت) پرداختنی

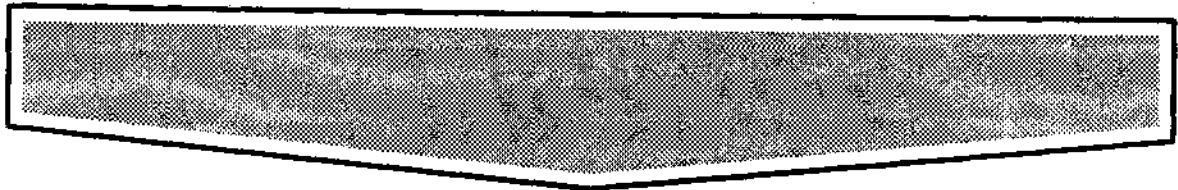
۲۵۹	اوراق قرضه قابل تبدیل
۲۶۰	بدهی همراه با اجازه خرید سهام
۲۶۰	سهام ممتاز قابل بازخرید
۲۶۰	حقوق صاحبان سرمایه
۲۶۰	تعریف حقوق صاحبان سرمایه
۲۶۱	شناخت و اندازه‌گیری حقوق صاحبان سرمایه
۲۶۲	اختیار خرید سهام
۲۶۳	سهام خزانه
۲۶۴	سود سهمی
۲۶۵	طبقه‌بندی در ترازنامه
۲۶۶	خلاصه
۲۶۹	سؤالات و مسایل

فصل یازدهم : صورت‌گردش وجوه نقد

۲۷۴	مقدمه
۲۷۴	منطق زیربنای صورت‌تغییرات در وضعیت مالی
۲۷۷	حرکت به سوی صورت‌گردش وجوه نقد
۲۸۰	الزامات صورت‌گردش وجوه نقد
۲۸۰	روشهای مستقیم و غیر مستقیم محاسبه وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی
۲۸۱	مسایل طبقه‌بندی صورت‌گردش وجوه نقد
۲۸۲	سودمندی تحلیلی صورت‌گردش وجوه نقد
۲۸۲	تحقیقات مربوط به صورت‌گردش وجوه نقد
۲۸۴	خلاصه
۲۸۷	سؤالات و مسایل

۲۹۷	.....	واژه‌نامه فارسی به انگلیسی
۳۰۹	.....	واژه‌نامه انگلیسی به فارسی
۳۲۳	.....	فهرست موضوعی
۳۲۹	.....	فهرست منابع و مآخذ

فصل اول



مقدمه‌ای بر تئوری حسابداری

رئوس مطالب فصل

- معنای تئوری حسابداری و دلایل اهمیت موضوع .
- ارتباط بین تئوری حسابداری و فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری .
- نقش اندازه‌گیری در حسابداری .
- فرآیند اندازه‌گیری .
- انواع اندازه‌گیری .
- کیفیت اندازه‌گیری

BedeBestoon.Blogfa.com

معنای تئوری حسابداری و دلایل اهمیت موضوع

اگرچه در ادبیات حسابداری^(۱)، از عنوان "علم ملال آور" استفاده نشده است اما بطور مکرر، حسابداری به عنوان دانشی خشک، سرد و بسیار تحلیلی مورد اشاره قرار گرفته که پاسخهای آن بسیار دقیق و درست یا نادرست است. بدیهی است که دیدگاه بالا با حقیقت فاصله بسیار زیادی دارد. مثلاً فرض کنید دو واحد انتفاعی که از جمیع جهات مشابه‌اند، ارزشیابی موجودیها و بهای تمام شده کالای فروش رفته خود را با روشهای متفاوت انجام دهند. بدیهی است که ارزشهای بدست آمده در روشهای مثلاً FIFO یا LIFO کاملاً متفاوت اما هر دو در جای خود صحیح می‌باشند.

بکارگیری روشهای مختلف در حسابداری، آثاری واقعی بر محاسبه سود و سایر پدیده‌های اقتصادی به شرح زیر دارد:

۱. اثر بر مبلغ بدهی مالیاتی واحد انتفاعی.
۲. اثر بر ارزیابی عملکرد مدیریت که به نوبه خود بر حقوق و مزایای مدیران تأثیر می‌گذارد.
۳. اثر بر سود سهام قابل توزیع و قیمت سهام واحد انتفاعی در بورس اوراق بهادار.
۴. اثر بر اعتبار واحد انتفاعی و به تبع آن تأثیر بر هزینه تأمین مالی.

با توجه به این که ارقام حسابداری، نتایج اجتماعی با اهمیتی را در بر دارد، می‌توان این سؤال را مطرح کرد که چرا حسابداری نمی‌تواند واقعیت‌های اقتصادی را در تمامی موارد به دقت اندازه‌گیری کند. در پاسخ به این سؤال می‌توان گفت که از مفهوم واقعیت‌های اقتصادی برداشتهای متفاوتی وجود دارد. برای مثال، ممکن است گفته شود که از یک سو، ارزش یک قلم دارایی مساوی مبلغی است که برای تحصیل آن در بازاری که معمولاً این نوع دارایی مبادله می‌شود، پرداخت می‌گردد. اما از سوی دیگر، امکان دارد برخی دیگر نیز بر این باور باشند که ارزش دارایی مورد بحث مساوی مبلغی است که از فروش آن بدست می‌آید. بدیهی است که دو ارزش مذکور در بالا یکسان نیستند. ارزش اول، ارزش جایگزینی^(۲) یا ارزش ورودی^(۳) و ارزش دوم ارزش خالص بازیافتنی یا ارزش خروجی^(۴) نامیده می‌شود. در شرایط متعارف، معمولاً ارزشهای خروجی کمتر از ارزشهای ورودی است زیرا واحد انتفاعی فروشنده دارایی، در مقایسه با واحدی که منظمأً دارایی مورد بحث را به بازار عرضه می‌کند، دسترسی کمتری به مشتریان بالقوه دارد.

(۱) در تمامی مطالب این کتاب، منظور از حسابداری، حسابداری مالی است.

Replacement Cost (۲)

Entry Value (۳)

Exit Value (۴)

اینک فرض کنید واحد انتفاعی، هر دو ارزش مطروحه بالا را مناسب می‌داند اما بر این باور است که بدست آوردن این ارزشها در بازار مقدور نیست. در این صورت، انتخاب سوّمی با نام بهای تمام شده تاریخی^(۱) را می‌توان مطرح کرد. اگرچه ارزشهای ورودی و خروجی به نوعی معرف واقعیت‌های اقتصادی است، اما به دلیل قابلیت اطمینان کم این اندازه‌گیریها، ممکن است برخی از اشخاص به انتخاب بهای تمام شده تاریخی تمایل نشان دهند. دلایل این تمایل نیز قابلیت اطمینان بیشتر بهای تمام شده تاریخی و درک آسانتر آن توسط استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری است.

مبحثی که در بالا و در ارتباط با انتخاب ارزشهای مختلف حسابداری مطرح شد، در قلمرو تئوری حسابداری است. قبل از ارائه تعریفی جامع از تئوری حسابداری، بهتر است ابتدا اصطلاح تئوری تعریف شود. تئوری در فرهنگ لغات^(۲) به شرح زیر تعریف شده است:

” بیان سیستماتیک اصول و تبیین روابط آشکار یا مبانی برخی از پدیده‌های مشخص که مشاهده و تا حدودی تأیید شده است ... ”

هدف تئوری، بیان و پیش‌بینی است. در نتیجه، یکی از هدفهای اصلی تئوری یک علم، داشتن مجموعه دانشی است که به خوبی تعریف، به نحوی سیستماتیک گردآوری، سازماندهی، و به حد کافی تأیید شده باشد تا چارچوب مناسبی را برای عملیات آتی فراهم کند.

تئوریه‌ها ممکن است دستوری^(۳) یا مثبت (توصیفی)^(۴) تلقی شوند. تئوری دستوری، آن چه را که باید باشد بیان می‌کند در حالی که تئوری مثبت، آن چه را که هست بیان می‌نماید. در شرایط ایده‌آل، قاعدتاً چنین تمایزی نباید وجود داشته باشد زیرا یک تئوری کامل و توسعه یافته، آن چه را که باید باشد و آن چه را که هست توأمأ در بر می‌گیرد.

هدف تئوری حسابداری فراهم کردن مجموعه‌ای از اصول و روابطی است که عملیات مشاهده شده حسابداری را بیان و عملیات مشاهده نشده را پیش‌بینی کند. به بیان دیگر، تئوری حسابداری باید بتواند دلایل انتخاب مبانی و روشهای مختلف حسابداری را توسط واحدهای انتفاعی بیان و ویژگیهای واحدهایی را که از میان روشهای پذیرفته شده حسابداری، روش خاصی را انتخاب می‌کنند پیش‌بینی نماید. ضمناً، تئوری حسابداری باید از طریق تحقیقات حسابداری، آزمون و تأیید شود.

(۱) Historical Cost

(۲) Webster's New Universal Unabridged Dictionary, 2nd. Edition

(۳) Normative

(۴) Positive

اگرچه در ادبیات حسابداری تعاریف متعددی از تئوری حسابداری ارائه شده است اما در این کتاب، تئوری حسابداری به شرح زیر تعریف می‌شود:

“تئوری حسابداری مجموعه‌ای از فرضیات مبنا^(۱)، تعاریف^(۲)، اصول^(۳) و مفاهیم^(۴) و نحوه استنتاج آنهاست که زیربنای تدوین استانداردهای حسابداری توسط مراجع مربوط و همچنین شالوده گزارش اطلاعات حسابداری را تشکیل می‌دهد.”

در مورد این که فرضیات مبنا، تعاریف، اصول و مفاهیم حسابداری چه باید باشد، بحث و استدلال زیادی در گذشته وجود داشته است و در آینده نیز ادامه خواهد داشت. بنابراین، دستیابی به یک تئوری حسابداری منسجم و نهایی در آینده قابل پیش‌بینی بعید به نظر می‌رسد. بحث، استدلال و استنتاج در مورد آن ادامه خواهد یافت و هنگام رخداد پدیده‌های جدید، این بحثها تشدید نیز خواهد شد.

با توجه به تعریف نسبتاً مبسوط تئوری حسابداری، تهیه چارچوب نظری که راهنمای تدوین قواعد و استانداردهای حسابداری قرار می‌گیرد نیز در قلمرو تئوری حسابداری است. تجزیه و تحلیل قواعد حسابداری به منظور سنجش هم‌آهنگی آنها با چارچوب نظری حسابداری یا سایر اصول راهنما نیز در حیطه تئوری حسابداری قرار می‌گیرد. از دیدگاه عملی نیز می‌توان اظهار داشت که تئوری حسابداری به بهبود حسابداری و مطلوبیت ارائه صورتهای مالی کمک می‌کند اگرچه ممکن است میان مدیران، سرمایه‌گذاران و سایر گروههای ذینفع از لحاظ مفهوم بهبود صورتهای مالی، به دلیل تفاوت علایق، تعارضهایی وجود داشته باشد.

بر اساس موارد ذکر شده بالا، می‌توان گفت که تئوری حسابداری همواره می‌تواند در زمینه‌های زیر بطور مؤثر یاری دهنده باشد:

۱. درک بهتر نحوه تدوین قواعد حسابداری در چارچوب ساختار حسابداری مالی.
۲. فراهم کردن زمینه بهبود در فرایند تدوین استانداردهای جدید.
۳. یکپارچه کردن استانداردهای حسابداری در سطح ملی و همچنین در سطح بین‌المللی.

علاوه بر چارچوب نظری و نحوه تدوین استانداردهای حسابداری، تئوری حسابداری شامل مفاهیم مربوط نظیر تحقق درآمد فروش و عینیت، مدل‌های ارزشیابی و فرضیه‌های قابل آزمون^(۵) می‌باشد.

-
- Basic Assumptions (۱)
 - Definitions (۲)
 - Principles (۳)
 - Concepts (۴)
 - Hypotheses (۵)

فرضیه‌های قابل آزمون نیز بر روشهای رسمی تحقیق و تحلیل همانند روشهای بکار گرفته شده در علم اقتصاد و سایر علوم اجتماعی مبتنی است که از دانشهایی نظیر فلسفه، ریاضیات و آمار کمک می‌گیرد.

تدوین تئوری حسابداری در سالهای اخیر با نوآوری‌هایی همراه بوده است که به محققین اجازه می‌دهد که با تجزیه و تحلیل اطلاعات حسابداری، پدیده‌های مرتبط با حسابداری را بیان یا پیش‌بینی کنند. مثلاً، چگونه استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری، این اطلاعات را بکار می‌گیرند یا چگونه تهیه کنندگان اطلاعات حسابداری، از میان روشهای پذیرفته شده حسابداری، روشی را انتخاب می‌کنند، نمونه بارز پرسشهایی است که می‌توان به کمک تئوری حسابداری پاسخ داد.

در ادامه این فصل، ابتدا ارتباط تئوری حسابداری با سیاستگذاری حسابداری و تأثیر این تئوری بر فرایند تدوین قواعد و استانداردهای حسابداری و همچنین سازمانهای مسئول تصویب این استانداردها بررسی می‌شود. سپس موضوع دیگری که رابطه نزدیک با تئوری حسابداری دارد، یعنی فرایند اندازه‌گیری^(۱)، مورد بحث قرار می‌گیرد.

ارتباط بین تئوری حسابداری و فرایند تدوین استانداردهای حسابداری

ارتباط بین تئوری حسابداری و فرایند تدوین استانداردهای حسابداری باید در چارچوب گسترده‌تری مورد بررسی قرار گیرد. سیاستگذاری حسابداری که غالباً توسط نهادها و انجمنهای حرفه‌ای حسابداری به عمل می‌آید معمولاً تحت تأثیر عوامل زیر قرار دارد:

- تئوری حسابداری
- شرایط سیاسی
- وضعیت اقتصادی

اما لازم است توجه شود که عوامل ذکر شده در بالا به طور کامل از یکدیگر استقلال ندارند. مثلاً، وضعیت اقتصادی می‌تواند بر تئوری حسابداری و همچنین شرایط سیاسی تأثیر بگذارد. علاوه بر این، شرایط سیاسی نیز می‌تواند بر تئوری حسابداری مؤثر واقع شود.

وظیفه سیاستگذاری حسابداری که با عنوان تدوین استانداردها مورد اشاره قرار می‌گیرد توسط نهادهای مسئول^(۲) انجام و نتایج آن به صورت بیانیه‌های رسمی منتشر می‌شود. همان طور که در

(۱) Measurement Process

(۲) این وظیفه در ایران به عهده سازمان حسابرسی است.

بالا گفته شد، عوامل سه گانه وضعیت اقتصادی، شرایط سیاسی و تئوری حسابداری، نهادهای فرایند سیاستگذاری حسابداری محسوب می گردند.

مثلاً در دوره هایی که تورم قابل ملاحظه است، فشار برای تدوین استانداردهایی که افشای آثار تغییر سطح قیمتها را الزامی کند افزایش می یابد. این مثال که در برخی از کشورها عملاً مصداق داشته است، نمونه ای از تأثیر وضعیت اقتصادی بر فرایند سیاستگذاری حسابداری به شمار می آید.

شرایط سیاسی به رفتار و واکنشهای اشخاص و گروههایی اشاره دارد که به نحوی تحت تأثیر نتایج فرایند سیاستگذاری حسابداری، یعنی استانداردها و قواعد حسابداری، قرار می گیرند. در این طبقه، حسابرسان که مسئولیت ارزیابی چگونگی اجرای استانداردها را به عهده دارند؛ تهیه کنندگان صورتهای مالی؛ سرمایه گذاران؛ تحلیلگران مالی؛ و جامعه قرار دارند. هر یک از این گروهها نیز توسط انجمنها یا نهادهای حرفه ای و قانونی نمایندگی می شوند. علاوه بر این، رفتار مدیریت واحدهای انتفاعی عمده و اطاقهای بازرگانی نیز جزئی از شرایط سیاسی مؤثر بر فرایند سیاستگذاری حسابداری محسوب می گردند.

تئوری حسابداری نیز از طریق فرایند تحقیقات حسابداری توسعه و بهبود می یابد. اگرچه اغلب تحقیقات حسابداری توسط اعضای هیأت علمی دانشگاهها به عمل می آید اما، اشخاص بسیاری از سازمانهای حرفه ای مسئول سیاستگذاری حسابداری، مؤسسات حسابرسی و واحدهای صنعتی بخش خصوصی نیز در این فرایند تشریک مساعی می کنند.

استانداردها و بیانیه های منتشر شده توسط سازمانهای سیاستگذاری حسابداری، توسط مسئولین مربوط تفسیر و در سطح سازمانهای اجرایی به مرحله عمل در می آید. بنابراین، ستاندهای فرایند سیاستگذاری حسابداری (استانداردهای حسابداری) در سطح اجرا بکار گرفته می شوند.

استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری نیز عبارتند از سهامداران فعلی و آتی، اعتبار دهندگان، برخی از نهادهای دولتی و جامعه. یادآوری این نکته حایز اهمیت است که استفاده کنندگان از اطلاعات مالی نه تنها در تصمیم گیریهای خود از صورتهای و گزارشهای مالی استفاده می کنند بلکه تحت تأثیر فرایند سیاستگذاری حسابداری و نحوه اجرای نتایج آن نیز قرار می گیرند.

اگرچه تأثیر عوامل سه گانه وضعیت اقتصادی، شرایط سیاسی و تئوری حسابداری بر فرایند سیاستگذاری حسابداری حایز اهمیت است اما در این کتاب، تأکید اصلی بر ارتباط تئوری حسابداری با فرایند سیاستگذاری حسابداری (تدوین استانداردهای حسابداری) است.

نقش اندازه‌گیری در حسابداری

اندازه‌گیری، یکی از جنبه‌های با اهمیت تئوری حسابداری به شمار می‌آید که نمی‌توان این دو را به آسانی از یکدیگر تفکیک کرد. اندازه‌گیری را می‌توان به شرح زیر تعریف کرد:

“اندازه‌گیری، انتساب مبالغ به صفات یا ویژگیهای اقلامی است که اندازه‌گیری می‌شوند.”

حسابداران نیز در فرایند اندازه‌گیری، دقیقاً بر اساس تعریف بالا عمل می‌کنند. اقلام مورد اندازه‌گیری، صفات و ویژگیهای متعددی دارند. مثلاً فرض کنید یک واحد انتفاعی ماشین پرسی را در اختیار دارد. این ماشین، ویژگیهایی نظیر طول، عرض، ارتفاع و وزن دارد. چنانچه ویژگیهای فیزیکی نادیده گرفته شود (زیرا اندازه‌گیریهای حسابداری بر حسب پول است)، باز هم ویژگیها یا صفاتی وجود دارند که لازم است به آنها ارزش نسبت داده شود. این ارزشها عبارتند از بهای تمام شده تاریخی، ارزش جایگزینی ماشین پرس در وضعیت کنونی، قیمت فروش (ارزش خروجی) ماشین پرس در وضعیت کنونی، ارزش فعلی وجوه نقدی که در آینده از بکارگیری ماشین پرس عاید خواهد شد. صفات یا ویژگیها، مشخصات معین اقلامی است که اندازه‌گیری می‌شوند. بدیهی است که در حسابداری خود اقلام اندازه‌گیری نمی‌شوند بلکه ارزشی اندازه‌گیری می‌شود که می‌توان بر حسب پول به صفات معینی از اقلام مزبور نسبت داد.

اندازه‌گیریهای مستقیم و غیر مستقیم

چنانچه رقم نسبت داده شده به یک قلم، معرف اندازه واقعی ویژگی مورد نظر است، این اندازه‌گیری مستقیم^(۱) محسوب می‌شود، اگرچه ممکن است لزوماً صحیح نباشد. اندازه‌گیری غیر مستقیم^(۲) یک صفت، معمولاً از طرق پیچیده‌تری انجام می‌گردد. مثلاً فرض کنید در نظر است ارزش جایگزینی اقلام موجودی آخر دوره در یک فروشگاه خرده‌فروشی اندازه‌گیری شود. چنانچه اقلام موجودی بطور معمول در بازار مبادله شود می‌توان قیمت عمده‌فروشی هر قلم را استعلام و در مقدار موجود ضرب کرد تا ارزش جایگزینی آن قلم بدست آید. این اندازه‌گیری، مثالی برای اندازه‌گیری مستقیم محسوب می‌شود. اما اگر موجودی آخر دوره، شامل کالایی است که به دلیل تغییر شرایط، بطور معمول در بازار مبادله نمی‌شود اجرای اندازه‌گیری مستقیم مقدور نیست. فرض

(۱) Direct measurement

(۲) Indirect Measurement

کنید کالای مورد بحث بهای تمام شده‌ای بالغ بر ۱۰۰٫۰۰۰ ریال دارد اما برآوردها حاکی از این است که در حال حاضر می‌توان آن را به مبلغ ۶۰٫۰۰۰ ریال به فروش رسانید. چنانچه حاشیه فروش^(۱) در این فروشگاه مساوی ۲۰ درصد باشد ارزش جایگزینی را می‌توان به مبلغ ۵۰٫۰۰۰ ریال برآورد کرد (۵۰٫۰۰۰ = $1/2 \div 60,000$). برآورد مورد بحث، نمونه‌ای از اندازه‌گیریهای غیر مستقیم است. بدیهی است اندازه‌گیری مستقیم در وضعیتهایی که امکان آن وجود دارد بر اندازه‌گیری غیر مستقیم مرجح است.

معیارهای ارزیابی و پیش‌بینی

طریقه دیگری برای طبقه‌بندی اندازه‌گیریها، تفکیک آن به معیارهای ارزیابی^(۲) و معیارهای پیش‌بینی^(۳) است. معیارهای ارزیابی با صفات مشخصی از اقلام ارتباط دارد که می‌تواند به طور مستقیم یا غیر مستقیم بدست آید.

از طرف دیگر، معیارهای پیش‌بینی، نیز با عواملی ارتباط دارد که معرف وضعیتهایی در آینده است. مثلاً، سود دوره جاری را می‌توان برای پیش‌بینی توزیع سود سهام در دوره مالی بعد مورد استفاده قرار داد. اما در عین حال، سود دوره جاری نوعی معیار ارزیابی نیز به شمار می‌آید زیرا معرف عملکرد واحد انتفاعی است. مثال دیگری برای معیار ارزیابی، اوراق بهاداری است که بر مبنای ارزش بازار ارزشیابی شده است. این معیار، معرف اندازه‌وجوه نقدی است که می‌توان از فروش اوراق بهادار انتظار داشت.

فرایند اندازه‌گیری

در فرایند اندازه‌گیری، عوامل گوناگونی اثر دارند. حتی هنگامی که یک معیار ارزیابی مستقیم مورد استفاده قرار می‌گیرد نمی‌توان نتیجه گرفت که تنها یک معیار مطلقاً صحیح وجود دارد. یک معیار ساده از این نوع، مثلاً شمارش وجه نقد، به چند عامل به شرح زیر بستگی دارد:

۱. پول.
۲. صفت مورد اندازه‌گیری.
۳. شخص اندازه‌گیر.

(۱) Mark Up
 (۲) Assesment Measures
 (۳) Prediction Measures

۴. عملیات شمارش.
۵. ابزارهای موجود برای اندازه‌گیری.
۶. محدودیت‌های مؤثر بر شخص اندازه‌گیر.

پول و صفت مورد اندازه‌گیری از لحاظ نوع و میزان پیچیدگی می‌تواند تفاوت‌های کلی داشته باشد. مثلاً حجم پول نگهداری شده در یک فروشگاه کوچک با وجوه نقد یک سازمان بزرگ تفاوت دارد. اشخاص اندازه‌گیر نیز ممکن است مهارت‌ها و ویژگی‌های متفاوتی داشته باشند که مسلماً بر فرایند اندازه‌گیری اثر می‌گذارد. عملیات شمارش نیز در طیفی از شمارش ساده دستی تا بکارگیری کامپیوتر و نمونه‌گیری آماری (در مسایل پیچیده مانند شمارش موجودی کالا) قرار می‌گیرد. ابزارهای اندازه‌گیری نیز می‌تواند مداد و کاغذ، ماشین حساب دستی یا کامپیوتر باشد. مهمترین محدودیت مؤثر بر اندازه‌گیری نیز عامل زمان است. با این ترتیب، ملاحظه می‌شود که یک معیار ارزیابی مستقیم نیز به آن سادگی که در بدو امر به نظر می‌رسد، نیست.

انواع اندازه‌گیری

ارتباط بین سیستم اندازه‌گیری و صفات ارقام مورد اندازه‌گیری، تعیین‌کننده نوع اندازه‌گیری است. ساده‌ترین نوع سیستم اندازه‌گیری، **مقیاس اسمی^(۱)** است. مقیاس اسمی، یک سیستم طبقه‌بندی مشتمل بر اسامی است. مثلاً فهرست حسابها در حسابداری، مثال مناسبی برای طبقه‌بندی اسمی محسوب می‌شود.

نوع دیگری از سیستم اندازه‌گیری، **مقیاس ترتیبی (وصفی)** است. در مقیاس ترتیبی، ارقام به ترتیب اولویت فهرست و به هر یک از ارقام شماره‌ای اختصاص داده می‌شود. در حسابداری، داراییهای جاری و بدهیهای جاری به ترتیب نقدینگی و سرعت واریز در ترازنامه انعکاس می‌یابند که نوعی مقیاس ترتیبی به شمار می‌آید.

در **مقیاس فاصله‌ای^(۲)**، بر خلاف مقیاس ترتیبی، تغییر در صفت مورد اندازه‌گیری در هر یک از طبقات باید مساوی باشد. مثلاً در حرارت سنج سانتیگراد، تغییر درجه حرارت از ۱۰ به ۱۱ همانند تغییر درجه حرارت از ۲۴ به ۲۵ است.

Nominal Scale (۱)

Interval Scale (۲)

در مقیاس نسبی^(۱)، همانند مقیاس فاصله‌ای، تغییر در صفت مورد اندازه‌گیری هر یک از طبقات مساوی است اما ویژگی دیگری را نیز در بر دارد. در حسابداری، بکارگیری مقیاس نسبی امکان‌پذیر است زیرا عدد صفر معرف نداشتن پول است. بنابراین، در حسابداری، تقسیم ۱۰ میلیون ریال دارایی جاری به ۵ میلیون ریال بدهی جاری و همچنین تقسیم ۲۰ میلیون ریال دارایی جاری به ۱۰ میلیون ریال بدهی جاری همانند یکدیگر، معرف دو برابر بودن دارایی جاری نسبت به بدهی جاری است. دلیل این امر نیز ویژگی خاص عدد صفر در حسابداری است.

کیفیت اندازه‌گیری

به منظور تجزیه و تحلیل ارزش و اعتبار یک معیار، لازم است چند کیفیت مورد توجه قرار گیرد. نظر به این که اشخاص اندازه‌گیر و مهارت‌های آنان، ابزارها، و تکنیک‌های اندازه‌گیری حایز اهمیت بسیار می‌باشند، می‌توان توافق بین اشخاص اندازه‌گیر را، از دیدگاه آمار، یک ضابطه محسوب کرد.

چنانچه استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری بر این باور باشند که صرف‌نظر از شخص تهیه‌کننده اطلاعات، ارزشهای گزارش شده یکسان خواهند بود، میزان اطمینان آنان به این اطلاعات افزایش چشمگیری خواهد یافت. برخی از حسابداران، این ویژگی را عینیت^(۲) نامیده‌اند. از این دیدگاه، عینیت به عنوان میزان اتفاق رای میان اشخاص اندازه‌گیری که از ابزارهای یکسانی استفاده می‌کنند، با محدودیت‌های یکسانی مواجه‌اند و صفت یکسانی را اندازه‌گیری می‌کنند، تعریف می‌شود. بنابراین، عینیت را می‌توان با رابطه ریاضی زیر ارزیابی کرد:

$$V = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2$$

در این جا:

n معرف تعداد اشخاص اندازه‌گیر،

x_i معرف ارزش تعیین شده توسط شخص اندازه‌گیر i ام، و

\bar{x} معرف میانگین ارزشهای تعیین شده توسط تمامی اشخاص اندازه‌گیر است.

Ratio Scale (۱)

Objectivity (۲)

در رابطه بالا، به منظور ارزیابی اتفاق رای اشخاص اندازه گیر (به عنوان تعبیری از عینیت) از فرمول واریانس استفاده شده است. بدیهی است که واریانس محاسبه شده با میزان اتفاق رای اشخاص مزبور نسبت معکوس دارد.

در مورد معیارهای پیش‌بینی، ضابطه مناسب، میزان موفقیت در پیش‌بینی است. برای مثال، فرض کنید استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری یک واحد انتفاعی پیش‌بینی می‌کنند که میزان سود سهام پرداختی سال جاری مساوی ۵۰ درصد سود سال قبل باشد. بنابراین، می‌توان رابطه ریاضی زیر را برای بیان این مطلب نوشت:

$$D_{J2} = f(0/50 \ I_{J1})$$

در این جا:

D_{J2} معرف سود سهام پرداختی شرکت J در دوره دوم، و
 I_{J1} معرف سود شرکت J در دوره اول است.

در اغلب موارد، سمت راست رابطه بالا، به عنوان ضابطه پیش‌بینی، بدرستی معلوم نیست زیرا تعداد استفاده کنندگان زیاد و نحوه پیش‌بینی آنان نیز متفاوت است. در این گونه موارد، میزان موفقیت پیش‌بینی‌ها را نمی‌توان به صورت کمی بیان کرد. اما در مواردی که بیان کمی موفقیت پیش‌بینی‌ها امکان‌پذیر باشد می‌توان از فرمول زیر استفاده کرد:

$$B = (\bar{x} - x^*)^2$$

در اینجا:

B معرف موفقیت پیش‌بینی (مفید بودن اطلاعات)^(۱)،
 \bar{x} معرف اطلاعات واقعی، و
 x^* معرف پیش‌بینی استفاده کنندگان است.

با توجه به تعاریف ریاضی عینیت و سودمندی اطلاعات (مربوط بودن اطلاعات)، هیئتهای مسئول تدوین استانداردهای حسابداری باید تعادل نسبی را بین ویژگیهای بالا برقرار کنند.

دو ویژگی دیگری که با معیارهای ارزیابی و پیش‌بینی ارتباط دارند عبارتند از به موقع بودن^(۲) و هزینه

Usefulness, Relevance (۱)

Timeliness (۲)

تهیه اطلاعات. در حسابداری مالی، به موقع بودن به معنای تهیه و ارائه ارقام بهنگام صورتهای مالی (که تجمیع بسیاری از اندازه‌گیری‌هاست) در پایان دوره‌های سه ماهه، شش ماهه و همچنین آخر سال می‌باشد. در اغلب موارد، تهیه به موقع اطلاعات می‌تواند با هزینه تهیه اطلاعات در تعارض قرار گیرد.

تهیه اطلاعات مستلزم صرف هزینه است. اندازه‌گیریهای صحیح‌تر و دقیق‌تر و همچنین ارائه معیارهای به موقع‌تر مستلزم مصرف منابع بیشتر است. بنابراین، به موقع بودن اطلاعات و هزینه تهیه اطلاعات باید در فرایند تدوین استانداردها لحاظ شود.

در اینجا لازم است توجه شود که بسیاری از اندازه‌گیریهای حسابداری مالی، معیارهای ارزیابی و معیارهای پیش‌بینی به شمار نمی‌آیند. مثلاً، محاسبه هزینه استهلاک بر مبنای بهای تمام شده تاریخی و ارزشیابی موجودیها به روش LIFO، ارقامی را بدست می‌دهند که معرف صفات حقیقی نیستند. سؤال با اهمیت در ارتباط با این موضوع این است که آیا اندازه‌گیریهایی که با روشهای کاملاً اختیاری انجام می‌شود می‌تواند برای استفاده کنندگان کاربرد داشته باشد.

برخی از محققین حسابداری، اندازه‌گیریهایی نظیر موارد مذکور در بالا را، به جای اندازه‌گیری، محاسبه حسابداری نامیده‌اند^(۱). این محاسبات نوعی شبیه‌سازی و تخمین اندازه‌گیری صفات یا پدیده‌های حقیقی محسوب می‌شود. مثلاً، معیارهای FIFO و LIFO برای محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته و ارزش موجودیهای آخر دوره، محاسبات مربوط به گردش بهای تمام شده^(۲) است که بهای تمام شده موجودیها را به هزینه و دارایی تقسیم می‌کند. در این محاسبات، پدیده‌های حقیقی اقتصادی مانند ارزش جایگزینی موجودی آخر دوره و ارقام کالای فروش رفته نادیده گرفته می‌شود. بنابراین، تمایز بین اندازه‌گیری و محاسبه (به شرح بالا) موضوع با اهمیتی است که در فصول آینده این کتاب مد نظر قرار می‌گیرد.

خلاصه

علیرغم این که تعاریف گوناگونی برای تئوری حسابداری ارائه شده است اما در این کتاب، تئوری حسابداری به عنوان مجموعه‌ای از فرضیات مبنا، تعاریف، اصول و مفاهیمی که زیر بنای تدوین

(۱) Sterling, Robert, "Teaching the Correspondence Concept", Issues in Accounting Education, pp82 - 93.

(۲) Cost Flow

استانداردها توسط مراجع مربوط است تعریف می‌شود. از دیدگاه عملی، مقصد تئوری حسابداری، بهبود حسابداری و گزارشگری مالی است.

ارتباط بین تئوری حسابداری و فرایند تدوین استانداردهای حسابداری نشان می‌دهد که تئوری حسابداری یکی از سه عامل مؤثر بر فرایند تدوین استانداردهاست. دو عامل مؤثر دیگر نیز عبارتند از شرایط سیاسی و وضعیت اقتصادی. اما عوامل سه‌گانه بالا از یکدیگر مستقل نیستند و ارتباطات پیچیده‌ای میان آنها وجود دارد.

اندازه‌گیری، جزیی اساسی از تئوری حسابداری محسوب می‌شود. تئوری حسابداری در نهایت، به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان توجه دارد در حالی که اندازه‌گیری، افلامی را که باید اندازه‌گیری شوند و همچنین چگونگی اندازه‌گیری آنها را تعیین می‌کند. بدیهی است که اندازه‌گیری تأثیر با اهمیتی بر تئوری حسابداری دارد. در نتیجه، غالباً لازم است تعادل نسبی بین عینیت و سودمندی اطلاعاتی که توسط فرایند اندازه‌گیری ایجاد می‌شود برقرار گردد. در فرایند اندازه‌گیری، ویژگی‌هایی نظیر به موقع بودن و هزینه تهیه اطلاعات نیز باید مد نظر قرار گیرند.

مقیاسهای اندازه‌گیری عبارتند از مقیاس اسمی، مقیاس ترتیبی، مقیاس فاصله‌ای و مقیاس نسبی. حسابداری مالی، می‌تواند به طور بالقوه در طبقه مقیاس نسبی قرار گیرد. بنابراین، می‌توان مقایسه‌های معنی‌داری میان اندازه‌گیریهای حسابداری در واحدهای انتفاعی مختلف به عمل آورد. اما، برخی از به اصطلاح اندازه‌گیریهای حسابداری، محاسبه‌هایی به شمار می‌آیند که ارتباط نزدیکی با پدیده‌های حقیقی اقتصادی ندارند.

سوالات و مسایل

سوالات

۱. معنای "حقیقت اجتماعی" چیست و چرا حسابداری و تئوری حسابداری مثالهای با اهمیتی برای آن محسوب می‌شوند؟
۲. چرا انتخاب میان ارزشها (ارزش ورودی، ارزش خروجی، و بهای تمام شده تاریخی)، در قلمرو تئوری حسابداری قرار دارند؟
۳. از میان عوامل سه‌گانه مؤثر بر فرایند تدوین استانداردهای حسابداری، بنظر شما کدام عامل با اهمیت‌ترین است؟
۴. با توجه به این که تئوری حسابداری بر ایجاد نظم و تدوین قواعد حسابداری مالی تأکید می‌کند، چرا شرایط سیاسی نیز بر فرایند تدوین استانداردهای حسابداری مالی تأثیر دارد؟
۵. آیا تئوری حسابداری (بنا به تعریف ارائه شده در این کتاب) تنها از طریق تحقیقات حسابداری توسعه و بهبود یافته است؟
۶. در سنجش عینیت (از طریق فرمول واریانس) از چه نوع مقیاس (اسمی، ترتیبی، فاصله‌ای و نسبی) اندازه‌گیری استفاده می‌شود؟
۷. "فرایند اندازه‌گیری به خودی خود کاری معمولی و تکراری است که در وضعیتهای مختلف انجام می‌شود." در مورد جمله مزبور اظهار نظر کنید.
۸. آیا می‌توان از معیارهای ارزیابی برای مقاصد پیش‌بینی استفاده کرد؟
۹. تفاوت ارزشهای ورودی و خروجی چیست؟
۱۰. چرا استفاده از روش ارزش فعلی گردش وجوه نقد آتی عملاً با اشکال همراه است؟
۱۱. تفاوت بین اندازه‌گیری و محاسبه حسابداری چیست؟ برای هر یک دو مثال ذکر کنید.

مسائل

۱. فرض کنید سه حسابدار برای اندازه‌گیری سود یک واحد انتفاعی در دو سیستم اندازه‌گیری سود انتخاب شده‌اند. نتیجه بکارگیری سیستم اول اندازه‌گیری (M_1) محاسبه سود به مبلغ ۳ میلیون ریال، $2/6$ میلیون ریال و $2/2$ میلیون ریال توسط حسابداران مزبور بوده است. در سیستم دوم اندازه‌گیری (M_2)، نتایج عبارت بودند از ۵ میلیون ریال، ۴ میلیون ریال، و ۳ میلیون ریال.

فرض کنید استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری بر این باورند که سود سهام پرداختی واحد انتفاعی مساوی ۷۵ درصد سود محاسبه شده در سیستم M_1 برای سال ماقبل است. ضمناً، این استفاده کنندگان معتقدند که سود سهام پرداختی واحد انتفاعی مساوی ۶۰ درصد سود محاسبه شده در سیستم M_2 برای سال ماقبل است. سود سهام پرداختی واقعی واحد انتفاعی مساوی ۳ میلیون ریال بوده است.

با توجه به اطلاعات بالا، عینیت و مفید بودن اطلاعات ارائه شده در هر یک از دو سیستم M_1 و M_2 را بررسی کنید. بر اساس بررسی انجام شده، کدام یک از سیستمهای M_1 و M_2 مرجح است؟

۲. شرکت آلفا در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۰۰ تأسیس شده و در این تاریخ یک قلم دارایی را به بهای تمام شده ۲۴۸۷ میلیون ریال خریداری کرده است. عمر مفید این دارایی سه سال است و ارزش اسقاط نیز ندارد. بکارگیری این دارایی موجب تحصیل وجه نقد سالانه به مبلغ ۱۰۰۰ میلیون ریال در تاریخ‌های ۲۹ اسفند سالهای ۱۳۰۱، ۱۳۰۲ و ۱۳۰۳ خواهد شد. نتایج واقعی نیز بنا به فرض، مشابه برنامه‌ریزیهای شرکت می‌باشد. تنها هزینه این شرکت، هزینه استهلاک دارایی مورد بحث است. تمامی سود حاصل توسط شرکت در تاریخهای مصرحه بالا به صورت سود سهام توزیع خواهد شد. سایر اطلاعات مربوط نیز به شرح زیر است:

- در تاریخ ۲۹ اسفند سال ۱۳۰۰، شاخص قیمت‌ها مساوی ۱۰۰ است. این شاخص در تاریخهای اول فروردین ۱۳۰۲ و ۱۳۰۳ به ترتیب به ارقام ۱۰۴ و ۱۰۸ افزایش می‌یابد.
- ارزش خالص بازیافتنی دارایی مورد بحث در تاریخ ۲۹ اسفند سالهای ۱۳۰۱، ۱۳۰۲ و ۱۳۰۳ به ترتیب مساوی ۱۵۰۰ میلیون ریال، ۶۰۰ میلیون ریال و صفر خواهد بود.
- ارزش جایگزینی دارایی نو از همان نوع دارایی تحت تملک شرکت آلفا، در آخر سالهای ۱۳۰۱، ۱۳۰۲ و ۱۳۰۳ به ترتیب مساوی ۲۷۰۰ میلیون ریال، ۳۰۰۰ میلیون ریال و ۳۳۰۰ میلیون ریال برآورد شده است.

مطلوب است :

تهیه صورت سود و زیان شرکت آلفا برای سالهای 13×1 ، 13×2 و 13×3 تحت فرض ارزشیابی زیر :

- بهای تمام شده .
- بهای تمام شده تعدیل شده بر مبنای سطح عمومی قیمتها .
- ارزش خروجی .
- ارزش جایگزینی .
- ارزش فعلی گردش وجوه نقد آتی .

۳. عینیت و سودمندی، دو ویژگی بسیار با اهمیت در حسابداری است. آثار هر یک از وضعیتهای مشروح زیر را بر دو ویژگی مذکور مورد بحث قرار دهید :

الف - آخرین استاندارد حسابداری (در برخی از کشورهای صنعتی) در باره تجدید ساختار بدهیها (در مواقع توقف یا مشکلات مالی) توصیه می‌کند که حسابهای دریافتنی تجدید ساختار شده، بر مبنای نرخ اولیه یا نرخ تاریخی تنزیل شود^(۱). برخی از اعضای هیئت تدوین استاندارد عقیده داشتند که نرخ تنزیل باید نرخ جاری (با توجه به اعتبار شرکت) باشد.

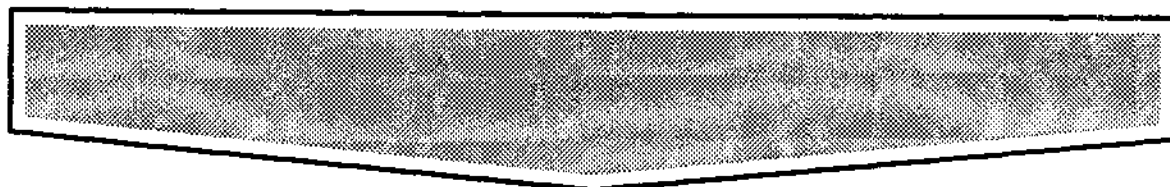
ب - آخرین استاندارد حسابداری در باره ارزشیابی سهام (در برخی از کشورهای صنعتی)، ارزشیابی اوراق بهادار (سهام) را بر مبنای ارزش متعارف (ارزش بازار) توصیه می‌کند^(۲). در استانداردهای ماقبل، ارزشیابی سهام، بر مبنای قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار توصیه شده بود.

ج - فرض کنید در استاندارد های حسابداری، روشهای LIFO و میانگین موزون غیر مجاز شناخته شود و برای ارزشیابی موجودی آخر دوره و محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته، تنهای روش FIFO پذیرفته شده محسوب شود (آثار بر مالیات بر درآمد نادیده گرفته شود).

(۱) SFAS NO. 114

(۲) SFAS No. 115

۴. تئوری حسابداری، تعاریف و رویکردهای مختلفی را دارد. با استفاده از مطالب این فصل، این تعاریف و رویکردها را مورد بحث قرار دهید. ضمناً از دیدگاه یک حسابدار حرفه‌ای، میزان فایده این رویکردها را ارزیابی کنید.



روشهای تحقیق و تئوری حسابداری

رئوس مطالب فصل

- روشهای علمی تحقیق .
- تحقیقات مثبت حسابداری .
- تئوریهای دستوری و توصیفی .
- روشهای قیاس و استقرا به عنوان روشهای مکمل .
- هنر یا علم بودن حسابداری .
- ماهیت و گرایش تحقیقات جاری حسابداری .
- انقلاب علمی در حسابداری .

همان گونه که در فصل اول گفته شد، مدل‌های ارزشیابی و همچنین روش‌های علمی تحقیق، عوامل با اهمیتی هستند که موجب غنای تئوری حسابداری می‌شوند. روش تحقیقی که بیشترین تأثیر را بر قواعد، تعاریف، مفاهیم، و اصول حسابداری بر جای می‌گذارد، مبتنی بر استدلال قیاسی^(۱) و استقرایی^(۲) است.

در این فصل، ابتدا روش‌های علمی تحقیق و ارتباط آن با تحقیقات حسابداری مورد بحث قرار می‌گیرد. روش‌های علمی تحقیق بدو در علومی نظیر فیزیک یا شیمی مورد استفاده قرار گرفته است تا قوانین و اصول حاکم بر آن علم استنتاج و تدوین گردد. بکارگیری روش‌های علمی در علوم اجتماعی، و از جمله در حسابداری، که تحت تأثیر رفتار تدوین‌کنندگان قواعد، تهیه‌کنندگان و حساب‌برسان صورتهای مالی، و استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری قرار دارد، موضوع بحث صاحب‌نظران در سال‌های اخیر بوده است. نقش و معنای تئوری در یک مجموعه دانش، به علم^(۳) تلقی کردن آن مجموعه بستگی دارد. بنابراین، لازم است به این پرسشها پاسخ داده شود که: آیا حسابداری علم است؟ آیا می‌تواند علم باشد؟ و بالاخره رابطه آن با هنر^(۴) چگونه است؟ از آنجا که بخش با اهمیتی از تئوری حسابداری منتج از فرایند تحقیق است، در ادامه این فصل، گرایشهای مختلف تحقیقات جاری حسابداری و سایر عوامل مؤثر بر آن نیز تشریح می‌شود.

روشهای علمی تحقیق

تئوریه‌ها، به دلیل کوششی که در راه بیان ارتباطات و پیش‌بینی پدیده‌ها مبذول می‌دارند، حایز اهمیت بسیار می‌باشند. اگرچه تئوری حسابداری شامل طیف وسیعی از دیدگاههای فلسفی است، اما در این فصل، کانون توجه، تئوریهایی است که رسماً از طریق فرایند تحقیق تدوین شده‌اند.

از لحاظ روشهای علمی، تئوری بدو مجموعه‌ای از جملات است. این مجموعه، شامل تعدادی از فرضیات بنیادی^(۵) است که مفاهیمی عام و بدیهی تلقی یا به ترتیبی تدوین می‌شوند که از طریق بکارگیری روشهای آماری قابل آزمون باشند^(۶). برخی از مفاهیم مربوط به فرضیات بنیادی ممکن است نیازی به تعریف نداشته باشند اما برخی دیگر، به تعاریف دقیق نیاز دارند. بالاخره، تئوری

Deductive Reasoning (۱)

Inductive Reasoning (۲)

Science (۳)

Art (۴)

Postulates, Basic Premises (۵)

Hypotheses (۶)

شامل جمعی از نتایج است که از فرضیات بنیادی استنتاج شده است. استنتاجها می‌تواند از طریق قیاس^(۱) یا استقرا^(۲) بدست آید.

اگرچه روشهای قیاس و استقرا، عمده‌ترین روشهای تحقیق علمی محسوب می‌شوند اما، روشهای دیگری نظیر رویکرد عملی^(۳)، رویکرد اخلاقی^(۴) و رویکرد رفتاری^(۵) نیز در تدوین تئوری حسابداری مطرح شده است. در این بخش، ابتدا شرح مختصری از هر یک از روشهای تحقیق مطروحه بالا ارائه و سپس، با اهمیت ترین روش علمی تحقیق حسابداری که ترکیبی از رویکردهای قیاس و استقرا است تشریح می‌شود.

رویکرد قیاسی

در تدوین تئوری، رویکرد قیاسی با شرح دقیق هدفها شروع می‌شود. پس از تعیین هدفها، برخی از فرضیات بنیادی و تعاریف کلیدی بیان می‌گردد. در ادامه مراحل بالا، محقق باید ساختار منطقی لازم را، بر مبنای فرضیات بنیادی و تعاریف، برای دستیابی به هدفهای تعیین شده ایجاد کند. این روش، غالباً با عبارت "حرکت از کل به جزء" مورد اشاره قرار می‌گیرد.

چنانچه در نظر باشد تئوری حسابداری با بکارگیری رویکرد قیاسی تدوین شود، محقق باید ساختاری را ایجاد کند که شامل هدفها، محیط، فرضیات بنیادی، تعاریف، و روشهای حسابداری بوده و همگی مبتنی بر الگویی منطقی باشند.

رویکرد قیاسی، اساساً روش تحقیقی است که بر فعالیت ذهنی محقق استوار است. اعتبار تئوری حسابداری که از طریق فرایند قیاس تدوین شود، به توان محقق در شناسایی صحیح و منطقی اجزا و روابط فرایند حسابداری بستگی تام دارد. به همان میزان که محقق در ارتباط با هدفها، محیط، و توان روشها برای دستیابی به هدفها دچار اشتباه می‌شود، نتایج حاصل نیز به همان اندازه اشتباه خواهد بود.

رویکرد استقرا

بکارگیری رویکرد استقرا در تحقیق، بر مشاهده و استنتاج و تعمیم بر اساس مشاهدات تأکید دارد.

(۱) Deduction

(۲) Induction

(۳) Pragmatic Approach

(۴) Ethical Approach

(۵) Behavioral Approach

بنابراین، این روش با عبارت "حرکت از جزء به کل" مورد اشاره قرار می‌گیرد. زیرا، محقق بر اساس مشاهداتی محدود (نمونه)، نتایج حاصل را به کل جامعه تعمیم می‌دهد.

پایه شماره چهار هیأت اصول حسابداری^(۱) در راستای توسعه تئوری حسابداری، مثالی برای بکارگیری رویکرد استقرا در تحقیق است. در این تحقیق، کوشش شده است که بر اساس روشهای جاری حسابداری در زمان مربوط، اصول پذیرفته شده حسابداری توصیف شود. اما واضح است که روشهای جاری حسابداری در آن زمان، مبتنی بر شرایط محیط، هدفها و ویژگیهای اساسی حسابداری نبوده است. به همین دلیل، بکارگیری رویکرد استقرا در تحقیقات حسابداری، به تنهایی توصیه نمی‌شود.

در سایر تحقیقات استقرایی حسابداری، ارقام و اطلاعات به طرق و از مبانی مختلف گردآوری شده است. پرسشنامه‌های ارسالی به حسابداران اجرایی و سایر دست اندر کاران، تجربیات طراحی شده در مدل‌های شبیه‌سازی^(۲)، ارقام مستخرج از صورتهای مالی و قیمت اوراق بهادار مورد معامله در بورس، نمونه‌هایی از گردآوری اطلاعات در رویکرد استقرا است.

در شرایط محیطی پیچیده، نظیر دنیای تجارت، تحقیق استقرایی قابل قبول باید مسئله مورد تحقیق را به دقت تعریف کند. علاوه بر این، تحقیق باید مبتنی بر فرضیه^(۳) یا فرضیات قابل آزمون باشد که با انتخاب نمونه مناسب از جامعه مورد تحقیق، گردآوری اطلاعات مورد نیاز از نمونه منتخب، و استفاده از مدل آماری مناسب برای تعمیم مشاهدات، استنتاج لازم در مورد فرضیه یا فرضیات به عمل آید.

رویکرد عملی

بکارگیری رویکرد عملی^(۴) در تدوین تئوری حسابداری، بر مفهوم سودمندی^(۵) اطلاعات حسابداری مبتنی می‌باشد. در این رویکرد، پس از این که محقق، مسئله را تعریف و مشخص کرد، کوشش می‌کند که راه حل مفیدی را برای حل مسئله مورد تحقیق پیدا کند. بدیهی است که راه حل پیشنهادی محقق، لزوماً بهینه نیست و ممکن است به دستیابی به تمامی هدفهای تعیین شده کمک

(۱) APB # 4

(۲) Simulation

(۳) Hypothesis

(۴) Pragmatic Approach

(۵) Usefulness, Utility

نکند. بنابراین، راه حلهای بدست آمده از طریق بکارگیری رویکرد عملی را می‌توان تنها راه حلهای موقتی برای حل مسایل تلقی کرد.

در حسابداری، اغلب اصول و روشهای جاری، از بکارگیری رویکرد عملی منتج شده و نتایج حاصل از این رویکرد، به عنوان اصول پذیرفته شده حسابداری تلقی شده است^(۱). به دلیل بکارگیری رویکرد عملی در تحقیقات متنوع حسابداری، حرفه حسابداری باید قبول کند که برخی از روشهای حسابداری تنها به دلیل استمرار بکارگیری آن، مورد پذیرش قرار گرفته است که این موضوع مسلماً دلیل قانع کننده‌ای مبنی بر مطلوبیت این گونه روشها محسوب نمی‌شود.

رویکرد اخلاقی

برخی از محققین و نویسندگان حسابداری، رویکرد اخلاقی^(۲) را نیز برای تدوین تئوری حسابداری مطرح کرده و مورد بحث قرار داده‌اند. برخی دیگر از نویسندگان، این رویکرد را روشی مستقل برای تحقیق تلقی نکرده بلکه آن را پشتیبان سایر روشهای تحقیق به شمار آورده‌اند. به بیان دیگر، نتایج بدست آمده از رویکرد اخلاقی می‌تواند بر طرز تفکر محقق تأثیر بگذارد اما، به تنهایی برای استنتاج منطقی کافی نیست.

در رویکرد اخلاقی، بر مفاهیم حقیقت^(۳)، عدالت^(۴) و انصاف^(۵) تأکید می‌شود^(۶). بدیهی است که هیچیک از محققین در اصول، با مفاهیم بالامخالفتی ندارند اما همواره این سؤال مطرح است که نسبت به چه اشخاصی، برای چه منظوری، و تحت چه شرایطی باید منصف بود. به دلیل وجود سؤالاتی نظیر سؤال بالا، بکارگیری این روش برای تدوین تئوری حسابداری با مشکلاتی مواجه است.

رویکرد رفتاری

حسابداری سیستمی است که نتایج آن توسط اشخاص و گروههای استفاده کننده بکار گرفته می‌شود. به این دلیل، آثار رفتاری اطلاعات حسابداری مورد توجه محققین و علاقه‌مندان قرار دارد و این

(۱) نمونه‌ای از این تحقیقات در "Statement of Accounting Principles" توسط Halfield, Sanders و Moore آمده است.

(۲) Ethical Approach

(۳) Truth

(۴) Justice

(۵) Fairness

(۶) Dr. Scott, "The Basis for Accounting Principles", The Accounting Review, Dec. 1941.

سؤال همواره مطرح است که چگونه از اطلاعات حسابداری در عمل استفاده می‌شود و چرا در برخی موارد، نتایج نامطلوب و غیر قابل پیش‌بینی، بر اثر بکارگیری این اطلاعات مشاهده می‌شود؟ با توجه به موارد مذکور در بالا، مکتب جدیدی در تحقیقات حسابداری بوجود آمده است که با عنوان تحقیقات رفتاری حسابداری^(۱) مورد اشاره قرار می‌گیرد.

در این گونه تحقیقات، تأثیر حسابداری و گزارشهای آن بر حسابداران و غیر حسابداران مورد مطالعه قرار می‌گیرد و روشهای تحقیق آن غالباً بر فعالیتهای تحقیقاتی علوم رفتاری مبتنی می‌باشد. از آنجا که مقصد حسابداری، تأمین اطلاعات برای تصمیم‌گیرندگان است، مناسب به نظر می‌رسد که در این تحقیقات، واکنش تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از این اطلاعات مورد بررسی قرار گیرد.

همانند رویکرد اخلاقی، بسیاری از نویسندگان و محققین حسابداری، این روش را نیز برای تدوین تئوری حسابداری کافی نمی‌دانند و آن را پشتیبان سایر روشهای تحقیق به ویژه روشهای قیاس و استقرا تلقی می‌کنند.

تحقیقات مثبت حسابداری

تحقیقات مشاهده‌ای^(۲) که کوشش می‌کند از تباط بین سود حسابداری و قیمت اوراق بهادار را تعیین کند، یا پاسخی برای این سؤال بیابد که چرا هیئتهای تدوین استاندارد، روش خاصی را انتخاب می‌کنند یا چرا مدیریت شرکتها روش معینی را از میان روشهای پذیرفته شده حسابداری بر می‌گزینند، اصطلاحاً تحقیقات مثبت حسابداری^(۳) نامیده شده است. تحقیقات مثبت حسابداری سعی دارد که ارتباطات رفتاری را در حسابداری بیان کند. در این گونه تحقیقات، بدون اعمال قضاوت ارزشی در مورد این که امور چگونه باید باشد، تنها آنچه که هست توصیف می‌شود. بدیهی است در تحقیقات حسابداری، اعمال قضاوتهای ارزشی ضرورت کامل دارد و این موضوع در بخشهای بعد مورد بحث قرار خواهد گرفت.

(۱) Behavioral Accounting Research

(۲) Empirical Research

(۳) Positive Accounting Research

تئوریهای دستوری و توصیفی

علاوه بر طبقه‌بندیهای مشروح بالا، تئوریها را می‌توان بر اساس دستوری^(۱) یا توصیفی^(۲) بودن نیز گروه‌بندی کرد. در تئوریهای دستوری، قضاوت‌های ارزشی اعمال می‌شود و این تئوریهاست که شامل مفروضاتی است که چگونگی انجام امور را تشریح می‌کند. مثلاً فرضی که بیان کند، گزارشهای حسابداری باید بر ارزش خالص بازیافتنی^(۳) داراییها مبتنی باشد، نشانگر یک سیستم دستوری است. تئوریهای توصیفی، بر عکس، برای یافتن روابطی که واقعاً وجود دارد کوشش می‌کند^(۴).

سیستمهای قیاسی غالباً دستوری است اگر چه ریاضیات و علایم منطقی بکار رفته در این سیستمها فاقد قضاوت‌های ارزشی است. اما، رویکردهای استقرایی معمولاً متمایل به توصیفی بودن است. این ویژگیها، ناشی از ماهیت رویکردهای قیاس و استقراست. روش قیاسی اساساً سیستمی بسته و غیر مشاهده‌ای است که نتایج آن بستگی تام به مفروضات زیر بنایی آن دارد. رویکرد استقرا، برعکس، به دلیل این که سعی در بیان روابط دنیای واقعی دارد، ماهیتاً توصیفی است.

علیرغم مطالب ذکر شده بالا، همواره این سؤال مطرح است که آیا تحقیقات مشاهده‌ای می‌تواند فارغ از قضاوت‌های ارزشی باشد؟ پاسخ این سؤال معمولاً منفی است زیرا، قضاوت‌های ارزشی در محتوای تحقیق مستتر است.

روشهای قیاس و استقرا به عنوان روشهای مکمل

تمایز بین روشهای قیاس و استقرا ممکن است از لحاظ بیان مفاهیم و ماهیت مفید باشد اما در عمل، این تمایز کاربرد ندارد. روشهای قیاس و استقرا برای انجام تحقیقات، بهیچ وجه رقیب یکدیگر نیستند بلکه ماهیتاً مکمل یکدیگرند. اغلب محققین حسابداری بر این باورند که روش استقرا را می‌توان برای ارزیابی مناسبت مفروضات منتخب در سیستم قیاس بکار گرفت. بدیهی است که با تغییر مفروضات، نتایج حاصل در سیستم قیاس نیز تغییر خواهد کرد.

فرایند تحقیق در تمامی موارد، لزوماً از یک الگوی دقیق پیروی نمی‌کند. محققین غالباً بر اساس نتایج بدست آمده در سایر تحقیقات، فرضیاتی را تدوین می‌کنند که با اطلاعات در دست، هم‌آهنگی

(۱) Normative

(۲) Descriptive

(۳) Net Realizable Value

(۴) تحقیق Watts و Zimmerman نمونه‌ای از تحقیقات توصیفی است.

داشته باشد. سپس، فرضیات تدوین شده جدید را مورد آزمون قرار می‌دهند.

در حسابداری، تحقیقات استقرایی می‌تواند به روشن کردن روابط و پدیده‌های موجود در محیط تجارت کمک کند. این قبیل تحقیقات به نوبه خود می‌تواند در فرایند تدوین خط مشی‌ها که با بکارگیری روش قیاس انجام و به توصیه روشها و قواعد اجرایی منجر می‌شود نیز کمک کند. بنابراین، روشن است که روشهای استقرا و قیاس می‌توانند تماماً بکار گرفته شوند و در این صورت، بیشترین فایده را در بر خواهند داشت.

هنر یا علم بودن حسابداری

بررسی ساختار تدوین قواعد و همچنین، اجرای عملی قواعد حسابداری بعضاً موجب طرح این سؤال می‌شود که آیا حسابداری هنر است^(۱) یا علم^(۲)؟ در گذشته، نویسندگان مختلفی در مورد هنر یا علم بودن حسابداری اظهار نظر کرده و برخی آن را علم و برخی دیگر آن را هنر دانسته‌اند. با توجه به آنچه که در بخشهای قبل گفته شد، و این که حسابداری را به کمک روشهای علمی می‌توان مورد بحث قرار داد و همچنین، توجه به نقش تئوری ارزشیابی در این دانش، مسلماً حسابداری بطور بالقوه در قلمرو علم قرار دارد.

بر اساس نظر بسیاری از محققین، هنر بر تفسیر و تحلیل شخصی هنرمند متکی است. مثلاً دو نفر نقاش می‌توانند بر اساس سبک و تفسیر خود، شیئی یکسانی را به انحاء مختلف در نقاشی خود نشان دهند. اما در علم، لازم است توافق نسبتاً زیادی در مورد پدیده مورد مطالعه و نحوه اندازه‌گیری آن، میان صاحب‌نظران مربوط وجود داشته باشد^(۳).

نقطه نظر نویسندگانی که حسابداری را به هنر نزدیک‌تر می‌دانند این است که حسابداران با توجه به چگونگی تعریف هدفها، طیف گسترده‌ای از روشهای اندازه‌گیری را بکار می‌گیرند. مثلاً، در انتخاب روش استهلاک، سالهای عمر مفید و ارزش اسقاط، ارزشهای متفاوتی برای داراییها بدست می‌آید^(۴). این ارزشها نیز معرف صفات واقعی داراییها یا هزینه استهلاک مربوط نیست. از سوی دیگر، رویکرد علمی سعی می‌کند که روشهای اندازه‌گیری مناسبی را بکار بگیرد که به صفات اقتصادی معناداری نظیر ارزش جایگزینی یا ارزش خالص بازیافتنی دارایی مورد نظر منتج شود. منظور از این

(۱) Art

(۲) Science

(۳) Sterling, Robert R., "Toward a Science of Accounting", Financial Analysis Journal, 1975.

(۴) به‌طوریکه قبلاً گفته شد، محاسبه استهلاک اساساً اندازه‌گیری محسوب نمی‌شود و نوعی محاسبه حسابداری است.

اندازه‌گیری نیز تهیه و ارائه اطلاعاتی است که برای مقاصد ارزیابی یا پیش‌بینی مفید باشد. به نظر نویسندگان مذکور در بالا، قواعد جاری حسابداری، به دستیابی به هدفهای بالا کمک نمی‌کند. صاحب‌نظران دیگری که حسابداری را به علم نزدیک‌تر می‌دانند متقابلاً بر این باورند که تدوین روشهای اندازه‌گیری یکنواخت و بدون انعطاف، به منظور ایجاد اتفاق نظر در حسابداران که اندازه‌گیریها را انجام می‌دهند، خود مقوله‌ای مورد سؤال و بسیار با اهمیتی است که باید با دقت بیشتری مورد توجه قرار گیرد. بهر صورت، دانشمندان رشته‌های علمی دیگر نیز همواره و در همه موارد، در اندازه‌گیریهای خود، به ارزشها یا تفاسیر یکسان نمی‌رسند. مثلاً، یکی از وظایف اصلی اقتصاد سنجی^(۱)، پیش‌بینی تولید ناخالص داخلی و متغیرهای مربوط، نظیر درصد بیکاری، است.

برای پیش‌بینی این متغیرها، چندین مدل مفصل ساخته شده است. این مدلها، صدها معادله ریاضی را در بر می‌گیرد که باید برای دستیابی به پیش‌بینی مورد نظر توسط کامپیوتر حل شود. اما، میان مدل‌های مزبور، تفاوتها و عدم توافقیهای قابل ملاحظه‌ای وجود دارد و پیش‌بینی‌های مربوط نیز غالباً با نتایج واقعی تفاوت‌های چشمگیری دارد. پیچیدگی دیگری که غالباً به وجود می‌آید این است که پیش‌بینی‌ها با نتایج واقعی تعامل دارد زیرا، بسیاری از شرکتهای بزرگ و همچنین، دولت معمولاً از پیش‌بینی‌های اقتصاد سنجان استفاده می‌کنند که این خود بر تصمیم‌گیریها و رفتار آنان اثر می‌گذارد. اما بهر صورت، اصطلاح "علم اقتصاد" برای بیان آن چه که اقتصاد سنجان انجام می‌دهند بگرات مورد استفاده قرار گرفته است و مورد اختلاف نظر نیست.

مثال مطروحه بالا نشان می‌دهد که علم نیز در تمامی موارد دقیق نیست و دانشمندان در باره نتایج حاصل از کارهای تحقیقاتی خود در تمامی موارد توافق ندارند. با این ترتیب، همان طور که قبلاً گفته شد، حسابداری را می‌توان بالقوه در قلمرو علم قرار داد. اما باید توجه داشت که حسابداری بطور گسترده با عامل انسانی سروکار دارد و در مقایسه با اندازه‌گیری پدیده‌های فیزیکی در علوم طبیعی^(۲)، قابلیت کنترل کمتری دارد. در نتیجه، می‌توان انتظار داشت که حسابداری، همگام با اقتصاد و سایر علوم اجتماعی^(۳)، از لحاظ اندازه‌گیری و پیش‌بینی، دقت کمتری از علوم طبیعی داشته باشد.

ماهیت و گرایش تحقیقات جاری حسابداری

رویکردهایی که ذیلاً مورد بحث قرار می‌گیرد، معرف ماهیت و گرایشهای انتخاب شده در تحقیقات

Econometrics (۱)

Natural Sciences (۲)

Social Sciences (۳)

جاری حسابداری است. این تحقیقات، تغییرات با اهمیتی را در مقایسه با تحقیقات دستوری دهه‌های گذشته نشان می‌دهد.

رویکرد مدل تصمیم‌گیری

در رویکرد مدل تصمیم‌گیری^(۱)، این سؤال مطرح می‌شود که چه اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری مورد نیاز است. از این دیدگاه، صورتهای مالی مبتنی بر ارزشهای ورودی، ارزشهای خروجی و ارزش فعلی گردش وجوه نقد آتی می‌تواند امکانات مفیدی را فراهم آورد. در این رویکرد، اطلاعات مورد درخواست استفاده‌کنندگان مد نظر قرار نمی‌گیرد بلکه کانون توجه، اطلاعاتی است که برای یک تصمیم معین لازم و مفید است. بنابراین، جهت‌یابی رویکرد مدل تصمیم‌گیری، دستوری و قیاسی است. فرض زیربنایی این گونه تحقیقات این است که تصمیم‌گیرندگان برای استفاده از اطلاعات نوعاً به آموزش نیاز دارند.

بسیاری از پیروان رویکرد مدل تصمیم‌گیری، طیفی از امکانات ارزشیابی را بررسی و توصیه کرده‌اند. برخی از صاحب‌نظران، ارزشهای خروجی را توصیه کرده‌اند زیرا قیمت فروش داراییها، برای تصمیم‌گیری در باره نگهداری یا فروش آن، اطلاعاتی مربوط محسوب می‌شود^(۲). علاوه بر این، جمع ارزش خروجی تمامی داراییها، معیاری مناسب برای کل نقدینگی شرکت است. برخی دیگر از حسابداران، ارزشهای جاری را توصیه کرده و معیار مناسب برای آن را ارزش فقدان^(۳) داراییها نامیده‌اند. ارزش فقدان، عبارت است از ارزش کمتر از بین (۱) ارزش جایگزینی یا (۲) ارزش بازیافتنی که خود ارزش بیشتر از بین ارزش خالص بازیافتنی یا ارزش فعلی است^(۴).

تحقیقات دیگر تئورسینهای عمده حسابداری نیز در قلمرو تحقیقات رویکرد مدل تصمیم‌گیری قرار دارد. اگرچه از لحاظ ارزشیابی، موضع مشخصی را مانند محققین مذکور در بالا اتخاذ نکرده‌اند. محقق دیگری در حسابداری، بر وظیفه مباشرت^(۵)، حسابداری و پاسخگویی^(۶) مدیریت تأکید کرده است. این محقق، بهای تمام شده تاریخی تعدیل شده بر اساس تغییر قدرت خرید پول^(۷) را توصیه

(۱) Decision Model Approach

(۲) Chambers. R. J. "Metrical and Empirical Laws in Accounting", Accounting Horizons, 1991

(۳) Deprival Value

(۴) Bell, Philip W., "Establishing Guidelines for Financial Reporting", Accounting Enquiries, 1993.

(۵) Solomon, David, "Making Accounting Policy", Oxford University Press, 1986.

(۶) Stewardship

(۷) Accountability

(۸) Purchasing Power

می‌کند^(۱). محقق دیگری توصیه می‌کند برای تسهیل تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران بهتر است اندازه‌گیریهای حسابداری، تخمینی از ارزش فعلی گردش وجوه نقد آتی را ارائه کند^(۲).

ماهیت دستوری رویکرد مدل تصمیم‌گیری موجب شده است که برخی از پیروان روشهای علمی جدید برای تحقیقات حسابداری اعلام کنند که رویکرد مدل تصمیم‌گیری اساساً علمی نیست. اما، نتیجه کلی این است که اگرچه این رویکرد اهمیت قبلی خود را (قبل از توسعه تحقیقات مشاهده‌ای حسابداری) ندارد اما کماکان می‌تواند کانون توجه محققین حسابداری باشد.

در رویکرد مدل تصمیم‌گیری، دو نوع تصمیم‌گیری مشروح زیر تسهیل می‌شود: (۱) استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری می‌توانند گردش وجوه نقد آتی را بهتر پیش‌بینی کنند، و (۲) کارآیی و اثربخشی مدیریت (وظیفه مباشرت) را ارزیابی نمایند. ضمناً، رویکرد مدل تصمیم‌گیری، در مقایسه با گرایشهای دیگر تحقیقات حسابداری، به دلیل ماهیت دستوری - قیاسی خود، هم‌آهنگی نزدیکی با وظیفه تدوین استانداردهای حسابداری و تدوین چارچوب نظری آن دارد.

تحقیقات بازار سرمایه

بخش عمده‌ای از تحقیقات مشاهده‌ای (استقرایی) نشان می‌دهد که قیمت اوراق بهادار ارائه شده در بورس، در قبال اطلاعات جدید، واکنش سریع نشان می‌دهد. بنابراین، می‌توان فرض کرد قیمت‌های بازار، انعکاسی از اطلاعات در دسترس عموم می‌باشد. این فرضیه که اصولاً ریشه در دانش مدیریت مالی^(۳) دارد، با عنوان فرضیه بازار کارآمد^(۴) مورد اشاره قرار می‌گیرد. علاوه بر این، بازده اوراق بهادار، تابعی از مخاطره مربوط در مقایسه با مخاطره کل بازار است. این دیدگاه، موجب شده است که بر مجموعه متنوع اوراق بهادار^(۵) تأکید شود. فرضیه بازار کارآمد می‌تواند اثر بالقوه بر حسابداری داشته باشد. مثلاً، به دلیل این که اطلاعات سریعاً در قیمت اوراق بهادار منعکس می‌شود، فشار برای افشای بیشتر اطلاعات و تأکید کمتر بر انتخاب میان روشهای متنوع حسابداری افزایش یافته است. نظر به این که فرضیه بازار کارآمد بیان می‌کند که بازده اوراق بهادار بر مخاطره آن مبتنی است، برخی محققین کوشش کرده‌اند که رابطه بین معیارهای مخاطره حسابداری (مثلاً

Ijiri, Yuji, "Historical Cost and its Rationality", The Canadian Certified General (1) Accountants; Research Foundation, 1981.

Stabus, George, "Making Accounting Decisions", Scholar Book Company, 1977. (2)

Finance (3)

Efficient-Market Hypothesis (4)

Diversified Portfolios (5)

نسبتهای مالی صورتهای مالی) و معیارهای مخاطره بازار را ارزیابی کنند^(۱).

در این گونه تحقیقات همچنین، تأثیر انتخاب از میان خط مشیهای حسابداری، بر قیمت اوراق بهادار بطور گستردهای مورد آزمون قرار گرفته است.

تحقیقات رفتاری

هدف عمده تحقیقات رفتاری^(۲)، بررسی چگونگی تصمیمگیری استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری و نیازهای اطلاعاتی آنان است. لازم به توجه است که این رویکرد توصیفی است در حالی که رویکرد مدل تصمیمگیری، دستوری می باشد. اغلب تحقیقات رفتاری حسابداری، از طریق تجربیات آزمایشگاهی انجام و با دقت کنترل می شود.

یکی از محققین این رشته کوشش کرده است که دریابد آیا اطلاعات بهای تمام شده تاریخی برای ارزیابی نرخ بازده سالانه واقعی مفیدتر است یا اطلاعات مبتنی بر ارزش جایگزینی. به بیان دیگر، در این تحقیق کوشش شده است که نوع اطلاعات منتخب و فرایند بکارگیری آن درک شود^(۳). در این تحقیق، نرخ بازده واقعی سالانه^(۴) به شرح زیر تعریف شده است:

$$r = \frac{1}{n} \left(\frac{\Delta M + D}{M} \right)$$

در این جا:

- n طول مدت نگهداری سهام بر حسب سال،
- D سود سهام دریافتی در مدت نگهداری سهام،
- M ارزش بازار سهام در شروع مدت نگهداری آن، و
- ΔM تغییر در ارزش بازار سهام در مدت نگهداری آن.

در این تجربه آزمایشگاهی، صورتهای مالی مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی و ارزشهای جایگزینی، برای شرکتهای نمونه مورد تحقیق در اختیار تعدادی از دانشجویان حسابداری قرار گرفت. برخی از

(۱) Beaver, William, Paul Kettler and Myron Scholes, "The Associations Between Market Determined and Accounting Determined Risk Measures" The Accounting Review, 1970.

(۲) Behavioral Research

(۳) McIntyre, Edward, "Current Cost Financial Statements and Common - Stock Investment Decisions", The Accounting Review, 1973.

(۴) Actual Annual Rate of Return

دانشجویان صورتهای مالی مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی، برخی صورتهای مالی مبتنی بر ارزشهای جایگزینی و برخی دیگر هر دو نوع صورت مالی را دریافت داشتند تا شرکتی را که بالاترین نرخ بازده سالانه واقعی را داشته است انتخاب کنند. نتیجه حاصل از این تحقیق، تفاوت نداشتن صورتهای مالی مزبور در تصمیم‌گیری دانشجویان بوده است.

اگرچه تحقیقات رفتاری حسابداری در مراحل اولیه است، اما یافته‌های جالب توجهی تا کنون بدست آمده است. در بسیاری از این تحقیقات، تفاوت‌های عمده‌ای بین مدل‌های دستوری تصمیم‌گیری و فرایند واقعی تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری مشاهده شده است. علیرغم ماهیت توصیفی و مثبت تحقیقات رفتاری، می‌توان نتایج آن را در استنتاج‌های دستوری بکار گرفت و استفاده از اطلاعات حسابداری را برای تصمیم‌گیری بهبود بخشید.

تئوری نمایندگی

تئوری نمایندگی^(۱)، امروزه یکی از با اهمیت‌ترین انواع تحقیقات حسابداری است. این تحقیقات ممکن است قیاسی یا استقرایی باشد و مورد خاصی از تحقیقات رفتاری نیز محسوب می‌شود اگرچه ریشه‌های تئوری نمایندگی در مدیریت مالی و اقتصاد است. اولین فرض تئوری نمایندگی این است که اشخاص بر حسب منافع شخصی خود عمل می‌کنند در حالی که این منافع لزوماً در تمامی دوره‌ها با منافع شرکتها همسو و همسان نیست. فرض با اهمیت دیگر تئوری نمایندگی، قرار داشتن شرکت در تقاطع ارتباطات قراردادی است که میان مدیریت، سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان و دولت وجود دارد.

بسیاری از ارتباطات موجود میان گروههای مذکور بالا، توسط ارقام حسابداری تعریف یا کنترل می‌شوند. مثالهایی برای این موارد، شامل وضعیت اوراق مشارکت، قراردادهای حقوق و مزایای مدیران و اندازه شرکت می‌باشد. شرایط اوراق مشارکت غالباً حداکثر نسبت‌های بدهی به حقوق صاحبان سهام را تعیین و توصیه می‌کند که تخلف از آن می‌تواند موجب مضیقه مالی بشود. هرچه این محدودیت شدیدتر باشد، مدیریت ممکن است آن دسته از روشهای حسابداری را انتخاب کند که موجب افزایش سود بشود. از لحاظ قراردادهای حقوق و مزایای مدیران، مدیریت احتمالاً کوشش می‌کند روشهایی را انتخاب کند که سود شرکت و پاداش مدیران را افزایش دهد. با توجه به ارتباط بین اندازه بسیار بزرگ شرکت و احتمال دخالت مقامات قانونی، می‌توان انتظار داشت که در این گونه موارد، مدیریت روشهایی را که موجب کاهش سود است انتخاب کند. در نتیجه، انتخاب میان روشهای متنوع حسابداری ممکن است تحت تأثیر اثر آن بر قراردادهای نمایندگی قرار گیرد.

یکی از فرضیه‌های تئوری نمایندگی حاکی از این است که مدیریت سعی در حداکثر کردن منافع خود دارد که این هدف لزوماً همسان و همسو با حداکثر کردن ارزش شرکت نیست. در حالی که مدیریت سعی می‌کند حقوق و مزایای خود را به حداکثر ممکن برساند، اما ناگزیر باید این کار را در چارچوب افزایش سود خالص، بازده سرمایه‌گذاری یا معیارهای مشابه حسابداری انجام دهد و در عین حال افزایش قیمت اوراق بهادار شرکت را نیز مد نظر داشته باشد. اگرچه انگیزه اصلی مدیریت معمولاً بهبود عملکرد است اما ممکن است مدیریت سعی در انتخاب آن دسته از روشهای حسابداری داشته باشد که سود شرکت را در آینده نزدیک افزایش دهد که خود موجب بالا رفتن حقوق و مزایای مدیران می‌شود. در این قبیل موارد، امکان دارد که تصمیمات مدیران، همسو با علایق و منافع سهامداران نباشد.

از دیدگاه کلی، محاسبه سود به عنوان معیار اقتصادی عملکرد شرکت و تعیین ارزشهای اقتصادی قابل قبول داراییها و بدهیها، مهمترین وظیفه حسابداری است که باید مورد توجه هیأت‌های مسئول تدوین استانداردهای حسابداری قرار داشته باشد. بدیهی است که چنین نقطه نظری در تئوری نمایندگی وجود ندارد. مطلب مورد توجه این بحث، درستی یا نادرستی تئوری نمایندگی نیست؛ بلکه کانون توجه این است که دیدگاه کلی حسابداری و همچنین، تئوری نمایندگی هر یک، بخشی از ارتباطات موجود بین واحد انتفاعی و گروههای ذیحق، ذینفع و ذی‌علاقه را توصیف می‌کند. بنابراین، تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری می‌توانند نتایج تحقیقات مرتبط با تئوری نمایندگی را در صورت مفید و معتبر بودن، همراه با نتایج سایر تحقیقات حسابداری مورد استفاده قرار دهند.

سایر تحقیقات حسابداری

برخی دیگر از تحقیقات حسابداری که در دهه‌های اخیر انجام شده است عبارتند از تحقیقات مربوط به هزینه تهیه اطلاعات^(۱) و تحقیقات انتقادی^(۲).

هزینه تهیه اطلاعات

تحقیقات مربوط به هزینه تهیه اطلاعات، ماهیتاً تحلیلی-قیاسی^(۳) است. مثلاً، بکارگیری مبانی ارزشیابی جایگزین بهای تمام شده تاریخی می‌تواند هزینه‌های اضافی برای تهیه این اطلاعات را به واحدهای انتفاعی تحمیل کند. سؤال با اهمیتی که معمولاً در این قبیل موارد مطرح می‌شود این است

Information Economics (۱)

Critical Perspective research (۲)

Analytical-Deductive (۳)

که آیا فواید حاصل از این اطلاعات اضافی، هزینه‌های اضافی را توجیه می‌کند یا خیر.

محققین مربوط در این گروه از تحقیقات، اخیراً مفروضات تئوری نمایندگی را نیز در تحلیل‌های خود لحاظ کرده‌اند. زیرا، تسهیم مخاطره بین سرمایه‌گذار و عامل (مدیریت)، ارتباطی نزدیک با این سؤال دارد که آیا هر دو طرف، اطلاعات کامل در باره وضعیت‌های مورد بررسی را در اختیار دارند یا عدم تقارن اطلاعاتی^(۱) وجود دارد؟ عدم تقارن اطلاعاتی نیز به این معنی است که یکی از طرفین اطلاعات بیشتری را از طرف مقابل در اختیار دارد.

این قبیل تحقیقات همچنین، اهمیت وظیفه مباشرت حسابداری را به خوبی نشان داده است. به بیان دیگر، ارزیابی عملکرد مدیریت برای تعیین مزایای مالی مدیران حایز اهمیت زیادی است.

تحقیقات انتقادی

تحقیقات بازار سرمایه، رفتاری و تئوری نمایندگی که در بخش‌های قبل مورد بحث قرار گرفت نوعاً بر این فرض مبتنی است که آگاهی از واقعیتها را می‌توان از طریق مشاهده بدست آورد و تحقیقات حسابداری مطلقاً عینی است. تحقیقات انتقادی متقابلاً دیدگاه مبتنی بودن دانش حسابداری را بر اصول عینی مردود می‌شمارد. این محققین، کوشش می‌کنند که تاریخچه حسابداری را به عنوان بافت پیچیده‌ای از رویدادهای اقتصادی، سیاسی و تصادفی مورد تفسیر قرار دهند. این گروه همچنین استدلال می‌کنند که حسابداران تا حدودی تحت تأثیر دیدگاه‌های خاصی از اقتصاد خرد قرار گرفته‌اند. بر اساس دیدگاه اقتصادی مورد نظر، واحدهای انتفاعی، در بازارهایی تجارت می‌کنند که بخشی از اقتصاد جامعه محسوب می‌شود. سود نیز نتیجه این فعالیتهاست و نشان دهنده کارایی واحد انتفاعی در بکارگیری منابع کمیاب جامعه است.

علاوه بر این، این محققین اظهار می‌دارند که حسابداران ساختار نهادی دولت، بازار، قیمت و سازمان را به شکل موجود قبول کرده‌اند که نتیجه آن، ارائه کردن خدمت به گروه‌های معینی از جامعه به زیان سایر گروه‌های ذینفع می‌باشد.

بر اساس دیدگاه محققین انتقادی، بخش عمده‌ای از تحقیقات حسابداری بر اساس این نقطه نظر انجام شده است که واقعیت‌های عینی موجود در دنیا، ماهیت قابل تعیین دارند و از طریق انجام تحقیقات می‌توان به آن واقعیتها پی برد. در این نقطه نظر، واقعیت‌های عینی، مستقل از عامل انسانی مورد توجه قرار گرفته است. در نتیجه، عامل انسانی به عنوان به وجود آورنده واقعیتها دیده نشده،

Information Asymmetry (1)

بلکه عاملی تلقی شده است که می‌توان صفات آن را از راه مشاهده توصیف کرد. علاوه بر این، به نظر محققین انتقادی، تحقیقات جاری حسابداری، تئوریهای دستوری و مثبت حسابداری را همسان فرض می‌کند. یعنی آنچه هست و آنچه باید باشد یکسان است. به طور خلاصه، به نظر این محققین، اغلب تحقیقات انجام شده در حسابداری، بر باور قابل آزمون بودن پدیده‌های واقعی مبتنی می‌باشد. برعکس تحقیقات جاری حسابداری، به شرح بالا، تحقیقات انجام شده توسط محققین انتقادی بر اساس مفروضات زیر انجام شده است:

۱. جامعه می‌تواند متفاوت از آنچه که هست بشود؛
۲. اعمال آگاهانه انسانها، توان تغییر یا بهبود دنیای اجتماعی را دارد؛ و
۳. فرض شماره (۲) بالا را می‌توان از طریق بکارگیری تئوری انتقادی محقق کرد.

با بکارگیری مفروضات بالا، تئوری انتقادی کوشش می‌کند سازمانها را از جنبه‌های تاریخی و اجتماعی مورد توجه قرار دهد.

انواع تحقیقاتی که در بخشهای بالا تشریح شد، گرایش کلی تحقیقات جاری حسابداری را نشان می‌دهد. اگرچه برخی از رویکردهای تحقیقاتی حسابداری، امیدوار کننده‌تر از برخی دیگر از رویکردهاست، اما بطور کلی، تمامی رویکردهای ذکر شده، توان آن را دارد که دانش و آگاهیهای لازم را در فرایند تدوین خط مشی‌ها و استانداردهای حسابداری افزایش دهد.

انقلاب علمی در حسابداری^(۱)

به طوری که بررسی دیدگاهها و گرایشهای مختلف تحقیقات حسابداری آشکار می‌سازد، حسابداری دانشی است که در شرف تحولی عمده و اساسی قرار دارد. برخی از صاحب‌نظران، انقلاب علمی را در حسابداری، به دلیل نارضایتی از پارادایم^(۲) موجود پیش‌بینی می‌کنند. منظور از پارادایم، دیدگاه مشترک اهل علم یا حرفه برای حل مسایل مربوط است. در حسابداری، دیدگاه مشترک، اندازه‌گیری بر مبنای بهای تمام شده تاریخی^(۳) بوده که خود بر مفاهیمی نظیر تحقق درآمد فروش^(۴)، مقابله

(۱) Scientific Revolution in Accounting

(۲) Paradigm

(۳) Historical Costing

(۴) Realization

هزینه با درآمد^(۱) و فرضیات بنیادی نظیر تفکیک شخصیت^(۲)، تداوم فعالیت^(۳)، دوره مالی^(۴) و امثالهم مبتنی است. ناتوانی بهای تمام شده تاریخی برای مقابله با مسایل گزارشگری مالی در دوره‌های تورّم، موجب نارضایتی قابل توجهی میان دست اندر کاران و استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی شده است. آثار تورّم همراه با نتایج بدست آمده از تحقیقات مشاهده‌ای حسابداری و همچنین تحقیقات مبتنی بر سایر دیدگاهها (به شرح بخش قبل این فصل) موجب شده است که برخی از صاحب‌نظران امکان ظهور پارادیم جدیدی را در حسابداری مورد توجه قرار دهند.

اما، توصیه‌کنندگان اندازه‌گیری بر مبنای ارزشهای جاری نیز میان خود توافق ندارند. علاوه بر این، در کشورهایی که تورّم به میزان قابل ملاحظه‌ای کاهش یافته و کنترل شده است، انتقاد از بهای تمام شده تاریخی نیز تا حدود زیادی نقصان یافته است. اما بهر صورت، فشار برای ایجاد و ظهور پارادیم جدید در حسابداری مدتها ادامه خواهد یافت. مادام که تحقیقات حسابداری با گرایشها و دیدگاههای جدید ادامه دارد، می‌توان انتظار تحولات قابل ملاحظه‌ای را نیز در حسابداری مالی داشت. اما، تنها گذشت زمان می‌تواند جهت تحولات آتی و یا امکان ظهور پارادیم جدید را روشن سازد.

خلاصه

یکی از طرق اصلی تدوین و توسعه تئوری حسابداری، تحقیق است. استدلال از فرضیات به نتایج می‌تواند از طریق قیاس (استدلال منطقی بر مبنای فرضیات برای رسیدن به نتایج) یا استقرا (گردآوری اطلاعات برای پشتیبانی یا رد فرضیه‌های تحقیق) انجام پذیرد. استدلال قیاسی معمولاً دستوری است در حالی که (در شرایط ایده‌آل) استدلال استقرایی مطلقاً توصیفی است (اگرچه نتایج حاصل از این روش نیز فارغ از ارزشها نیست). بهر حال، استدلالات قیاسی و استقرایی مکمل یکدیگر محسوب می‌شوند. فرآیند سیاستگذاری و تدوین استانداردهای حسابداری مسلماً دستوری است زیرا، انتخاب از میان روشهای مختلف حسابداری و همچنین، نحوه افشای اطلاعات توصیه‌وا لزامی می‌شود.

(۱) Matching

(۲) Entity

(۳) Going Concern

(۴) Time Period

سؤال هنر یا علم بودن حسابداری همواره مطرح و تکرار می‌گردد. در قلمرو هنر، معمولاً اشخاص آزادانه تفسیر یا سبک خود را اجرا می‌کنند. اما در علم، برای اندازه‌گیری پدیده‌های معین، لازم است اتفاق نظر نسبتاً زیادی میان دست‌اندرکاران موجود باشد، اگرچه در علم نیز امکان اختلاف نظرهای عمده وجود دارد. بهر صورت، به نظر بسیاری از صاحب‌نظران، حسابداری بالقوه می‌تواند علم محسوب شود.

تحقیقات حسابداری در گذشته، گرایش‌های مختلفی داشته که عبارت است از رویکرد مدل‌تصمیم‌گیری، تحقیقات بازار سرمایه، تحقیقات رفتاری، تئوری نمایندگی، هزینه تهیه اطلاعات و تحقیقات انتقادی. تمامی این تحقیقات، از لحاظ افزودن به دانش حسابداری و محیط اطراف آن، بالقوه مفید و ارزشمند است. اما، رویکرد مدل‌تصمیم‌گیری، ارتباط نزدیک و تنگاتنگی با وظیفه تدوین استانداردهای حسابداری دارد.

بطور کلی، به نظر نمی‌رسد که بر اثر تحقیقات جاری حسابداری، انقلاب علمی در حسابداری به وقوع پیوسته باشد زیرا، اندازه‌گیری بر مبنای بهای تمام شده تاریخی کماکان پارادیم مسلط است.

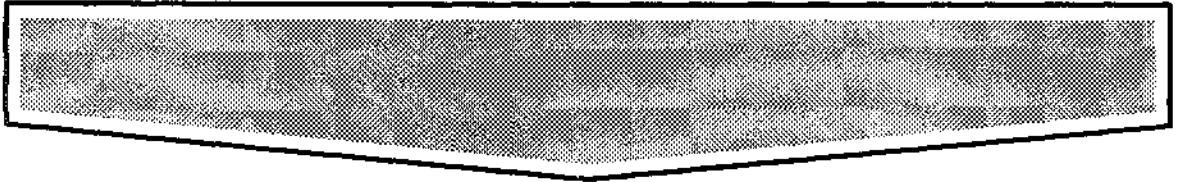
سؤالات و مسایل

سؤالات

۱. آیا فرایند تدوین استانداردهای حسابداری را می‌توان دستوری (بر اساس ارزشهای قضاوتی) یا مثبت (بر اساس قواعدی که مبتنی بر ارزشها نیست) تلقی کرد؟
۲. چرا بکارگیری رویکرد قیاسی در حسابداری کلاً دستوری است؟ در این مورد بحث کنید.
۳. بسیاری از محققین، رویکرد استقرا را فارغ از مبانی ارزشی می‌دانند زیرا، در این رویکرد، تنها شواهد مشاهده شده بررسی می‌شود. در حالی که برخی دیگر از محققین، رویکرد استقرا را نیز از مبانی ارزشی بی‌نیاز نمی‌دانند. در این مورد بحث کنید.
۴. کدام یک از چهار دانش مشروح زیر را می‌توان در قلمرو علم طبقه‌بندی کرد؟ دلایل خود را ارائه کنید.
 - حقوق.
 - پزشکی.
 - حسابداری.
 - اقتصاد.
۵. چرا مدیران شرکتهای بسیار بزرگ، با استانداردهایی که موجب افزایش سود شرکت بشود مخالف می‌باشند؟
۶. تفاوت اصلی دیدگاههای مربوط به تئوری مثبت حسابداری و تئوریهای دستوری حسابداری چیست؟
۷. برای این که بتوان دانشی را علم تلقی کرد، لازم است نتایج تجربیات و تحقیقات مربوط دقیق باشد. آیا با بیان فوق موافقت دارید؟
۸. چرا در موارد عملی نمی‌توان رویکردهای قیاس و استقرا را از لحاظ استدلالات تئوریک از یکدیگر جدا کرد؟
۹. چه ارتباطی میان روش علمی، تحقیق حسابداری، و فرآیند سیاستگذاری حسابداری وجود دارد؟

۱۰. دو فرض بنیادی تئوری نمایندگی (تحقیق مثبت حسابداری) چیست؟ نقش این فرضیات را در تدوین تئوری حسابداری مورد انتقاد قرار دهید.
۱۱. یکی از فیزیک دانان مشهور^(۱) اظهار داشته است که نمی‌توان یک پدیده فیزیکی را به دقت اندازه‌گیری کرد زیرا، عمل اندازه‌گیری خود بر پدیده مورد اندازه‌گیری اثر می‌گذارد (اصل ابهام)^(۲). کدام یک از گرایشهای تحقیقات حسابداری (به شرح این فصل) رابطه‌ای نزدیک با اصل ابهام دارد؟
۱۲. چرا برای بیان یکی از مفاهیم ارزش جایگزینی، از اصطلاح 'ارزش فقدان' استفاده شده است؟
۱۳. تفاوت بین تئوری حسابداری و تحقیق حسابداری را بیان کنید.
۱۴. چرا رویکرد مدل تصمیم‌گیری (در تحقیقات حسابداری)، هم‌آهنگی نزدیک‌تری (در مقایسه با سایر گرایشهای تحقیقاتی) با وظیفه تدوین استانداردهای حسابداری دارد؟

Werner Heisenberg (۱)
Uncertainty Principle (۲)



مفروضات بنیادی ، اصول و مفاهیم حسابداری

رئوس مطالب فصل

- مقدمه‌ای بر مفروضات بنیادی و اصول حسابداری .
- مطالعات تحقیقاتی حسابداری شماره یک و سه .
- مفاهیم حسابداری .
- ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری .
- تئوریهای حقوق صاحبان سرمایه .

مقدمه‌ای بر مفروضات بنیادی و اصول حسابداری

از مدتها قبل، نیاز به داشتن یک چارچوب نظری^(۱) در حسابداری مالی احساس شده است. در ایالات متحده آمریکا، هیأت اصول حسابداری^(۲) و هیأت استانداردهای حسابداری مالی^(۳) کوشش کرده‌اند که مبانی نظری حسابداری را به عنوان راهنمای سیاستگذاری حسابداری تدوین کنند. به طوری که در بخش بعدی این فصل تشریح خواهد شد، کوشش هیأت اصول حسابداری برای تدوین مفروضات بنیادی و اصول حسابداری ناموفق بوده است. اولین مجموعه چارچوب نظری حسابداری مالی نیز که یکی از پروژه‌های بلند مدت هیأت استانداردهای حسابداری مالی بوده است، در سال ۱۹۸۶ میلادی ارائه شد اگرچه متعاقباً تغییر و گسترش یافت و امکان تغییرات بعدی نیز همواره وجود دارد.

علیرغم عدم پذیرش عمومی مطالعات تحقیقات حسابداری^(۴) شماره یک و سه هیأت اصول حسابداری در باره مفروضات بنیادی و اصول حسابداری، نتایج این تحقیقات همواره چارچوب نظری قواعد حسابداری توصیه شده توسط هیأت مزبور (APB) محسوب شده است. در نتیجه، ارزیابی دلایل عدم توفیق مطالعات تحقیقاتی حسابداری شماره یک و سه، از لحاظ بکارگیری آن به عنوان چارچوب نظری بیانیه‌های هیأت اصول حسابداری، حایز اهمیت است. زیرا، این ارزیابی، به درک چارچوب نظری FASB و تغییرات احتمالی آن در آینده کمک می‌کند.

بحث در باره مفروضات بنیادی و اصول حسابداری، بدون تحلیل مفاهیمی که مبانی با اهمیت اندازه‌گیری بر اساس بهای تمام شده تاریخی محسوب می‌شود، کامل نیست. صرفنظر از این که شکل و محتوای صورتهای مالی در آینده چه باشد، کاملاً محتمل است که بسیاری از این مفاهیم باقی بماند، بهبود یابد یا تعدیل شود زیرا، از دیدگاه عملی، سودمندی آن به اثبات رسیده است. لذا این مبحث، در بخشهای بعدی این فصل ارائه خواهد شد.

مطالعات تحقیقاتی حسابداری شماره یک و سه

مطالعه تحقیقاتی حسابداری شماره یک

کمیته خاص تحقیقات حسابداری (تشکیل شده در AICPA)، وظیفه تدوین مطالعه تحقیقاتی شماره یک را به آقای Moonitz محول کرد. اگرچه محقق نامبرده در کار تحقیقاتی خود نهایتاً از رویکرد

(۱) Theoretical Framework

(۲) Accounting Principle Board (APB)

(۳) Financial Accounting Standard Board (FASB)

(۴) Accounting Research Studies (ARS)

قیاس استفاده کرده اما روشهای رسمی و اصطلاحات نمادی را در فرایند استدلال و استنتاج برخی از اصول بکار نگرفته است. اما بهر صورت، مفروضات بنیادی^(۱) مطروحه در این مطالعه، به دو گروه مشخص تقسیم شده‌اند. گروه اول (مفروضات A و B)، مفروضات کلی و توصیفی را در بر می‌گیرد که معرف محیط اقتصادی و سیاسی حسابداری و نحوه تفکر تمامی بخشهای جامعه می‌باشد. گروه دوم (مفروضات C)، شامل قضاوتهای ارزشی^(۲) است که دقیقاً قیاسی - دستوری می‌باشد. مفروضات بنیادی طبقه A محیطی، مفروضات بنیادی طبقه B مربوط به حسابداری، و مفروضات بنیادی طبقه C دستوری^(۳) است. برخی از مفروضات طبقه B از مفروضات طبقه A استنتاج گردیده که این خود موجب انتقادهای شدیدی شده است. زیرا، مفروضات بنیادی را نمی‌توان با استدلال، از سایر مفروضات بنیادی نتیجه گرفت^(۴).

انتقاد با اهمیت دیگر از این مفروضات بنیادی بر این اساس انجام شده است که این مفروضات بدیهی، برای استنتاج مجموعه‌ای از اصول با معنی و مشخص حسابداری کافی به نظر نمی‌رسد و در عین حال، اصول و روشها نمی‌توانند با این مفروضات در تضاد باشند. فهرست کامل مفروضات سه طبقه مشروح بالا، در ضمیمه شماره یک این فصل ارائه خواهد شد.

مفروضات کلیدی مطالعه Moonitz، طبقه مفروضات دستوری است که وی آن را مفاهیم نامیده است. زیرا، ماهیت آن دستوری است و بر اساس روشهای عملی حسابداری تدوین شده است. از میان مفاهیم مطروحه در مفروضات طبقه (C)، فرض ثبات واحد اندازه‌گیری بر حسب پول اهمیت ویژه‌ای دارد. چنانچه قدرت خرید واحد اندازه‌گیری بر حسب پول ثابت نباشد، ارائه نوعی صورتهای مالی تورمی ضرورت خواهد داشت. از سوی دیگر، در صورت ثبات نسبی قدرت خرید پول نیز می‌توان نتایج زیر را انتظار داشت: (۱) بکارگیری بهای تمام شده تاریخی توجیه‌پذیر است، و (۲) علیرغم ثبات نسبی قدرت خرید پول، بکارگیری ارزشهای جاری نیز قابل قبول است زیرا به دلیل تغییر تقاضا، قیمتهای نسبی نوسان خواهد داشت. تفسیر دوگانه فرض ثبات واحد اندازه‌گیری، یکی از نقاط ضعف این فرض مهم بشمار می‌آید.

مطالعه تحقیقاتی حسابداری شماره ۳

به طوری که در ضمیمه شماره دو این فصل خواهد آمد، در مطالعه تحقیقاتی حسابداری شماره سه،

(۱) Postulates

(۲) Value Judgements

(۳) Imperatives

(۴) فهرست کامل این مفروضات در ضمیمه شماره یک این فصل آمده است.

هشت اصل کلی مطرح شده است^(۱). از میان این هشت اصل، دست کم سه اصل ۱، ۲ و ۴ به مسئله تغییر قیمت‌ها مربوط و موجب انتقادهای شدید حرفه حسابداری شده است.

اصل اول که سود را محصول کل فرایند فعالیت‌های تجاری می‌داند، بر هیچیک از ۱۴ فرض بنیادی مطالعه تحقیقاتی شماره یک مبتنی نیست و با استدلال استنتاج نشده است. اگرچه می‌توان این اصل را ظاهراً به گروه B مفروضات بنیادی مربوط دانست. ارائه اصل اول، راه را برای تعریف اصول مرتبط با ارزش هموار می‌کند زیرا مبنای شناسایی تغییرات ارزش جایگزینی است که خود به شناسایی سود (زیان) غیر عملیاتی منتج می‌شود.

یکی از انتقادهای عمده وارد بر اصل چهارم یعنی اندازه‌گیری ارزش داراییها، غیر قابل تجمیع بودن آن است. زیرا، در این اصل، ویژگیهای متفاوتی از ارزشهای جاری برای طبقات مختلف دارایی توصیه شده که از لحاظ تئوریک قابل تجمیع نمی‌باشند. مثلاً، چنانچه بتوان موجودیها را بر مبنای قیمت‌های معین بازار به فروش رساند، ارزش خالص بازیافتنی (قیمت فروش منهای هزینه‌های فروش) توصیه شده است (ب - ۴). از سوی دیگر، ارزش داراییهای ثابت (که برای فروش آماده نشده است)، بر توان ارائه خدمات این گونه داراییها در حال و آینده مبتنی است. بنابراین، در مطالعه تحقیقاتی شماره سه، ارزش جایگزینی به عنوان مبنایی مناسب برای ارزشیابی این قبیل داراییها توصیه شده است (ج - ۴). در نتیجه، چنانچه قرار باشد خاصه‌های متفاوتی اندازه‌گیری شود (به شرح بالا)، مسئله غیر قابل تجمیع بودن، از دیدگاه تئوری اندازه‌گیری، می‌تواند مطرح باشد.

مطالعات تحقیقاتی شماره یک و سه به دلایل مختلف و از جمله ناتوانی حرفه در کنار گذاشتن بهای تمام شده تاریخی، با موفقیت قرین نبوده است. مفروضات بنیادی و اصول مطروحه نیز نقاط ضعفی به شرح زیر دارد. اولاً، مفروضات بنیادی کامل نیست و نمی‌تواند تمامی سیستمهای ارزشیابی را به جز آنچه که در اصول پیشنهادی آمده است مردود بشمارد. ثانیاً اصل اول از هیچیک از مفروضات بنیادی استنتاج نشده است. ثالثاً، این سؤال که آیا می‌توان سیستمهای متفاوت ارزشیابی را برای طبقات مختلف دارایی با یکدیگر جمع کرد یا خیر باقی می‌ماند.

علیرغم نارساییها و انتقادات وارد بر مطالعات تحقیقاتی شماره یک و سه، باید توجه داشت که هنگام تدوین این مطالعات تحقیقاتی (در حدود ۴۰ سال قبل)، کوشش عمده‌ای در راستای تدوین تئوری حسابداری به عمل نیامده بود و قطعاً این مطالعات جایگاه خود را در تاریخچه تئوری حسابداری دارد زیرا، اولین کوشش مجامع حرفه‌ای در تدوین چارچوب نظری به شمار می‌آید. این مطالعات و کوششهای بعدی هیأت اصول حسابداری، زمینه را برای تدوین چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی فراهم کرده است.

(۱) فهرست کامل این اصول در ضمیمه شماره دو این فصل آمده است.

مفاهیم حسابداری

مفاهیمی^(۱) که در این فصل مطرح می‌شوند، در ادبیات حسابداری تحت عناوین مفروضات بنیادی^(۲)، بدیهیات^(۳)، فرضیات^(۴)، عقاید^(۵)، میناقها^(۶)، محدودیتها^(۷)، اصول^(۸) و استانداردها ذکر شده‌اند. اما اصطلاح "مفاهیم"، برای پوشش تمامی اصطلاحات ذکر شده بالا عنوان مناسبی به نظر می‌رسد. یک "مفهوم" را می‌توان نتیجه فرایند شناسایی، طبقه‌بندی و تفسیر پدیده‌ها یا رویدادهای مختلف به شمار آورد. بنابراین، مفاهیم، بخشی از فرایند رسمی تدوین تئوری نیست اما می‌توان از آن به عنوان بخشی از ساختار مفروضات بنیادی، یا نتایج بدست آمده از استدلالات منطقی مبتنی بر مفروضات بنیادی و یا حتی موضوع آزمون در تحقیقات استقرایی استفاده کرد. در حسابداری، بسیاری از اجزای سیستم را می‌توان در طبقه مفاهیم قرار داد و به درستی بخشی از تئوری حسابداری محسوب کرد. بسیاری از مفاهیم حسابداری، بخشی از ساختار نظری برای تفسیر و ارائه اطلاعات حسابداری مالی و همچنین بخشی از تئوری حسابداری به شمار آمده است.

هدف کوششهایی نظیر تحقیقات حسابداری شماره یک و سه و تحقیقات دیگر مطروحه در فصل دوم، ایجاد سیستمهای قیاسی مربوط به مفروضات بنیادی و اصول حسابداری بوده اما این تحقیقات در جلب نظر عمومی جامعه حسابداری موفقیت چندانی نداشته است. دلایل این عدم موفقیت، کافی نبودن استدلالات منطقی، دقیق و مستقل نبودن تعاریف، و بالاخره مطرح کردن قضاوتهای ارزشی مختلف بوده است. با توجه به این موارد، در بخش زیر، برای ارائه مفاهیم حسابداری، طبقه‌بندی زیر پیشنهاد می‌شود:

مفروضات بنیادی معرف شرایط اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، سیاسی و مناسبات حقوقی محیط حسابداری است.

اصول معرف رویکردهای کلی است که در شناسایی و اندازه‌گیری رویدادهای حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرد. اصول را نیز می‌توان به دو گروه اصلی زیر طبقه‌بندی کرد:

-
- Concepts (۱)
 - Postulates (۲)
 - Axioms (۳)
 - Assumptions (۴)
 - Doctrines (۵)
 - Conventions (۶)
 - Constraints (۷)
 - Principles (۸)

اصول متمرکز بر نهاده‌ها^(۱) که شامل قواعدی کلی است که انجام عملیات حسابداری را هدایت می‌کند. این اصول را نیز می‌توان به نوبه خود به دو گروه "اصول حاکم بر قواعد کلی عملیات" و "اصول محدود کننده" طبقه‌بندی کرد. همان‌طور که از عناوین بالا استنباط می‌شود، اصول گروه اول، ماهیت کلی دارند در حالی که اصول گروه دوم، مربوط به موارد و وضعیتهای خاص می‌باشند.

اصول متمرکز بر ستانده‌ها^(۲) شامل ویژگیهایی است که اطلاعات منعکس در صورتهای مالی، در صورت اجرای درست اصول عملیاتی باید داشته باشند.

مفروضات بنیادی حسابداری

فرض تداوم فعالیت^(۳)

فرض بنیادی تداوم فعالیت حاکی از قبول تداوم فعالیت‌های واحد انتفاعی است مگر این که شواهدی خلاف آن در دسترس قرار گیرد. در نتیجه، در شرایط عادی و متعارف، گزارش ارزشهای تصفیه^(۴)، تخلف از این فرض بنیادی محسوب می‌شود. بهر صورت، باید توجه داشت که فرض تداوم فعالیت آنچنان گسترده است که امکان انتخاب از میان سیستمهای مختلف ارزشیابی، شامل بهای تمام شده تاریخی، را به وجود نمی‌آورد.

برخی از نویسندگان حسابداری، فرض تداوم فعالیت را مورد انتقاد قرار داده و اظهار داشته‌اند که در بلند مدت بیشتر واحدهای انتفاعی قراردادهای تعهدات خود را به انجام می‌رسانند و ادامه نامحدود عملیات مورد ندارد. به نظر این صاحب‌نظران، تداوم فعالیت قبل از این که یک فرض بنیادی به شمار آید، یک پیش‌بینی است. بهر جهت، صرف‌نظر از ممنوعیت بکارگیری ارزشهای تصفیه، فرض تداوم فعالیت، محتوای تئوری حسابداری را غنای چندانی نمی‌بخشد.

فرض دوره مالی^(۵)

فعالیتها و عملیات واحدهای انتفاعی معمولاً در دوره‌های زمانی مشخص و معین انجام می‌شود. نظریه تعیین دوره مالی تا حدودی تصنعی و اختیاری است زیرا، مقطع مشخصی را از یک فرایند مستمر انتخاب می‌کند. برای واحدهای انتفاعی، دوره مالی را می‌توان یک سال تقویمی یا دوره گردش

Input-Oriented principles (۱)

Out-Put Oriented Principles (۲)

Going Concern, Continuity (۳)

Liquidation Values (۴)

Time Period (۵)

عملیات تجاری تعیین کرد. در نتیجه، گزارشهای مالی شامل صورت وضعیت مالی، نتایج عملیات و صورت گردش وجوه نقد برای یک دوره مالی تهیه و ارائه می‌شود. از آنجا که یک سال، در مقایسه با عمر اغلب واحدهای انتفاعی، دوره‌ای کوتاه محسوب می‌گردد، فرض دوره مالی موجب قبول حسابداری تعهدی^(۱) و اصول شناخت درآمد (تحقق درآمد فروش)^(۲) و مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش^(۳) (مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی) شده است. علاوه بر این، اگرچه نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، گزارشگری مالی را برای دوره‌های کوتاهتر از یک سال نیز ایجاب می‌کند، اما این گزارشهای میان دوره‌ای مسایل و قواعد خاص خود را دارد. اگرچه بر اساس استانداردها اساساً لازم است روشهای بکار گرفته شده در صورتهای مالی سالانه، در صورتهای مالی میان دوره‌ای نیز مورد استفاده قرار گیرد^(۴).

فرض تفکیک شخصیت^(۵)

هنگامی که واحد انتفاعی از دیدگاه حسابداری و همچنین شکل حقوقی آن مد نظر قرار گیرد، روشن است که واحد انتفاعی جدا از صاحبان آن است اما، معذالک دو مسئله با اهمیت در این مورد وجود دارد.

مسئله اول، تعریف واحد حسابداری و ارتباط آن با قسمتهای تابعه است. آیا لازم است قسمتهای مختلفی که توسط یک واحد کنترل می‌شود، به عنوان یک واحد حسابداری یگانه تلقی شود؟ به بیان دیگر، آیا باید حسابها با یکدیگر ترکیب شوند یا روش دیگری برای نشان دادن ارتباطات بکار گرفته شود؟ چنانچه ترکیب واحدهای انتفاعی مناسب به نظر برسد، سؤال بکارگیری روش خرید یا اتحاد منافع مطرح می‌گردد. موضوع ترکیب واحدهای انتفاعی، با ایجاد عملیات خارج از کشور می‌تواند به مراتب پیچیده‌تر نیز بشود. جنبه‌های نظری این مسایل، در فصول بعدی این کتاب مورد بحث قرار خواهد گرفت.

مسئله دوم مرتبط با واحد حسابداری، موضوع رابطه واحد انتفاعی با صاحبان آن است. اگرچه حسابداری واحد انتفاعی جدا از صاحبان آن است اما، تعامل واحد انتفاعی و صاحبان آن در حسابهای مربوط به حقوق صاحبان سرمایه وجود دارد. برخی از تئوریهای قیاسی سعی در بیان این روابط و

(۱) Accrual Accounting

(۲) Recognition, Realization

(۳) Matching

(۴) APB # 25

(۵) Accounting Entity

نقش حسابهای حقوق صاحبان سرمایه داشته است. این نظریات، بر نحوه تفسیر و تعریف سود، معنای بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه و سایر مسایل با اهمیت تأثیر می‌گذارد. این تئوریها، در بخش‌های بعدی این فصل مطرح خواهند شد.

فرض اندازه‌گیری بر حسب پول^(۱)

در اقتصادهای غیر تهاتری، پول به عنوان وسیله مبادله^(۲) مورد استفاده قرار می‌گیرد. در نتیجه، پول همچنین، به عنوان استاندارد اصلی ارزش تلقی شده و مشمول فرآیند اندازه‌گیری است. صورت‌های مالی نیز بر حسب پول رایج کشور متبوع واحد انتفاعی بیان می‌شود. از لحاظ مقاصد حسابداری، فرض ثبات واحد اندازه‌گیری یعنی پول، مبنای اصول و روشهای حسابداری قرار گرفته است. در نتیجه، اصل بهای تمام شده تاریخی در بسیاری از روشهای حسابداری بطور بلامنازع سایه افکننده است.

تورم قابل ملاحظه در بسیاری از کشورها موجب شد تا تئوریهای ارزشیابی و راههای جدید ارائه صورت‌های مالی مورد ارزیابی قرار گیرد. اما، کنترل و کاهش تورم در کشورهای صنعتی موجب شده است که دست کم در زمان حاضر، اصل بهای تمام شده تاریخی کماکان اعتبار خود را حفظ کند.

اصول حسابداری

اصطلاح "اصول" در مطالعات تحقیقاتی شماره یک و سه به دقت تعریف نشده اگرچه عنوان مطالعه تحقیقاتی شماره سه، "اصول کلی حسابداری" بوده است.

مفیدترین تعریف اصول حسابداری را می‌توان از بیانیه شماره چهار هیأت اصول حسابداری (APB # 4) بدست آورد. به طوری که در این بیانیه آمده است، اصول پذیرفته شده حسابداری، ریشه در تجربه، استدلال، سنت، بکارگیری و الزام عملی دارد. علاوه بر این، بیانیه فوق‌الذکر، میثاقها، قواعد و روشهای لازم را برای تعریف عملیات پذیرفته شده حسابداری در یک زمان معین نیز در بر می‌گیرد. در این تعریف، اصول و مفروضات بنیادی از یکدیگر متمایز شده اگر چه هر دو از

(۱) Monetary Unit

(۲) Medium of Exchange

الزام عملی و تجربیات مربوط ناشی شده‌اند. بهر صورت بر اساس بیانیه فوق‌الذکر، اصول فراگیر^(۱) حسابداری زیر مجموعه اصول پذیرفته شده حسابداری محسوب و به شرح زیر تعریف شده است:

“اصول فراگیر حسابداری از لحاظ تعداد محدودند اما ماهیتی بنیادی دارند. این اصول، رویکرد کلی حسابداری را برای شناسایی و اندازه‌گیری رویدادهایی که بر وضعیت مالی و نتایج عملیات واحد انتفاعی مؤثرند مشخص می‌کنند.”

نکته حایز اهمیت در تعاریف بالا این است که هیچیک، اصول را به معنای مفاهیمی نسبتاً دائمی (نظیر سایر علوم) مطرح نمی‌کند. اصول فراگیر حسابداری را می‌توان نظیر “اصول متمرکز بر نهاده‌ها که در صفحات قبل” مطرح شد، تلقی کرد.

اصول متمرکز بر نهاده‌ها یا ستانده‌ها

بطوری که قبلاً گفته شد، اصول حسابداری را می‌توان در دو گروه گسترده طبقه‌بندی کرد: اصول متمرکز بر نهاده‌ها و اصول متمرکز بر ستانده‌ها. تمایز بین این دو گروه تا حدودی روشن است. اصول متمرکز بر نهاده‌های حسابداری شامل رویکردهای کلی یا قواعدی است که برای تهیه صورتهای مالی و محتوای آن و همچنین، صورتهای مالی مکمل و موارد افشا بکار گرفته می‌شود. اصول متمرکز بر ستاندهای حسابداری، قابلیت مقایسه صورتهای مالی تهیه شده توسط واحدهای انتفاعی مختلف را مد نظر قرار می‌دهد. اگرچه برخی از اصول اخیر مربوط به تهیه کنندگان صورتهای مالی و برخی دیگر مربوط به استفاده کنندگان این صورتهاست اما، ارتباط بسیار نزدیکی بین این دو وجود دارد.

اصول متمرکز بر نهاده‌های حسابداری به نوبه خود به دو گروه “اصول حاکم بر قواعد کلی عملیات^(۲)” و “اصول محدود کننده^(۳)” به شرح زیر طبقه‌بندی می‌شود.

اصول حاکم بر قواعد کلی عملیات

این اصول را می‌توان به اصول مربوط به شناخت درآمد فروش^(۴) و شناخت هزینه^(۵) تفکیک کرد.

(۱) Pervasive Principles

(۲) General Rules of Operation

(۳) Constraining Principles

(۴) Recognition, Realization

(۵) Matching

این اصول، بکارگیری بهای تمام شده تاریخی را در اندازه‌گیری سود (به جای ارزشیابی داراییها و بدهیها) نشان می‌دهد.

شناخت (تحقق) درآمد فروش

ماهیت، اندازه‌گیری و زمان شناسایی درآمد فروش^(۱)، از جمله مسایل جالب توجه تئوری حسابداری محسوب می‌شوند. تعاریفی که در عمل برای درآمد فروش مطرح شده غالباً به برخی از روشهای حسابداری، برخی از تغییر ارزشها، و زمان شناسایی آن مربوط گردیده است. این گونه تعاریف، موضوع جدا کردن تعریف درآمد فروش را از مسایل ارزشیابی و زمان شناسایی آن مشکل می‌سازد. نظر به این که درک روشن اجزای متشکله درآمد فروش حایز اهمیت است، در این بخش کوشش می‌شود که به سؤالات زیر پاسخ داده شود:

۱. ماهیت درآمد فروش چیست؟
۲. چه اقلامی را می‌توان در درآمد فروش منظور کرد؟
۳. چگونه می‌توان درآمد فروش را اندازه‌گیری کرد؟
۴. چه موقع می‌توان درآمد فروش را شناسایی و از لحاظ مقاصد حسابداری گزارش کرد؟

ماهیت درآمد فروش اصولاً درآمد فروش را می‌توان موجب افزایش سود دانست. درآمد فروش نیز همانند سود فرایندی جاری^(۲) است که به صورت تولید کالاها و خدمات توسط واحد انتفاعی طی دوره‌ای مشخص اجرا می‌شود. این فرایند توسط برخی از نویسندگان حسابداری^(۳)، به مفهوم محصول^(۴) واحد انتفاعی تلقی شده است. تعریف درآمد فروش به مفهوم محصول واحد انتفاعی، اشاره‌ای به مبلغ یا زمان شناخت درآمد فروش نمی‌کند و اندازه‌گیری آن می‌تواند مورد بحث و اختلاف نظر نیز قرار گیرد.

برخی از تعاریف دیگر نیز درآمد فروش را محصول واحد انتفاعی دانسته اما اضافه کرده‌اند که قبل از این که بتوان این محصول را درآمد فروش محسوب کرد لازم است محصول، واحد انتفاعی را ترک کرده باشد^(۵). مثلاً تعریف ارائه شده توسط انجمن حسابداران آمریکا، برای درآمد فروش به شرح زیر است^(۶):

-
- (۱) Revenue
 - (۲) Flow Process
 - (۳) Payton & Littleton
 - (۴) Product Concept
 - (۵) Out Flow Concept
 - (۶) American Accounting Association (AAA)

“درآمد فروش، بیان پولی تمامی محصولات یا خدمات انتقال یافته توسط واحد انتفاعی به مشتریان آن طی یک دوره مالی است.”

انتقاد عمده‌ای که به تعریف بالا وارد است، این است که در این تعریف، روش درصد پیشرفت کار برای شناسایی درآمد فروش لحاظ نشده است. زیرا، بر اساس این روش، درآمد فروش قبل از انتقال کالا یا خدمت شناسایی می‌گردد.

هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، موضوع تعریف درآمد فروش را از جهت عکس مورد توجه قرار می‌دهد و آن را بر حسب جریان داراییها به داخل واحد انتفاعی در نتیجه فروش کالا یا خدمت، به شرح زیر تعریف می‌کند^(۱):

“درآمد فروش، عبارت است از ورود دارایی به یک واحد انتفاعی یا افزایش داراییهای موجود آن و یا تسویه یا کاهش بدهیهای آن یا ترکیبی از آنها که از تحویل یا تولید کالا، ارائه خدمت یا سایر فعالیتهایی که جزء عملیات اصلی واحد انتفاعی است ناشی شده باشد.”

تعریف بالا، موجب انتقادهایی از سوی صاحبان نظران حسابداری به شرح زیر شده است. اولاً این تعریف، محصول واحد انتفاعی را با دریافت‌های مربوط به آن محصول مربوط می‌کند. به بیان دیگر، در این تعریف، اندازه‌گیری و زمان شناسایی درآمد فروش با فرآیند ایجاد آن مخلوط شده است.

هیأت اصول حسابداری (APB) نیز درآمد فروش را از لحاظ تأثیر آن بر حقوق صاحبان سرمایه به شرح زیر تعریف کرده است^(۲):

“افزایش ناخالص در داراییها یا کاهش ناخالص در بدهیها که بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری شناسایی و اندازه‌گیری شده و منتج از فعالیتهای انتفاعی واحد است و موجب تغییر حقوق صاحبان سرمایه می‌شود.”

اگرچه تعریف بالا، درآمد فروش را با ثبت دو طرفه حسابها مربوط می‌کند و موارد ذکر شده در آن صحیح است، اما، از لحاظ روشن کردن ماهیت درآمد فروش کمکی محسوب نمی‌شود.

در مقایسه تعاریف سه‌گانه بالا، به نظر بسیاری از نظریه‌پردازان حسابداری، تعریف اول (Product Concept) بر تعریف دوم (Outflow Concept) و تعریف دوم بر تعریف سوم

Inflow Concept (۱)

APB Statement No. 4. (۲)

(Inflow Concept) مرجح می‌باشد. در تعریف سوم، کوشش شده است که درآمد فروش بر حسب دارایی و بدهی بیان شود. به عبارت دیگر، در این تعریف، صورت سود و زیان بر حسب تغییرات ترازنامه بیان می‌گردد. به نظر بسیاری از صاحب‌نظران، در این تعریف، اندازه‌گیری درآمد فروش با تعریف آن مخلوط می‌شود. یعنی، تا زمانی که درآمد فروش شناسایی نشود، تأثیری بر دارایی و بدهی نخواهد داشت؛ درآمد فروش را نیز نمی‌توان شناسایی کرد مگر این که قبلاً تعریف شده باشد.

اقلامی که در درآمد فروش منظور می‌شود. برای روشن شدن این مطلب لازم است که بدو فعالیت‌های موجد ثروت^(۱) از انتقال‌های غیر منتظره ثروت^(۲) ناشی از هدایا یا سایر موارد مشابه متمایز گردد. به بیان دیگر، تمامی فعالیت‌هایی را (اصلی یا جانبی) که موجد ثروت است و توسط واحد انتفاعی انجام می‌شود می‌توان در طبقه کلی درآمد فروش منظور کرد. این طرز تلقی، شباهت زیادی با تعریف درآمد فروش در بیانیه شماره چهار هیأت اصول حسابداری دارد. بر اساس طرز تلقی بالا، سودهای غیر عملیاتی^(۳) ناشی از فروش داراییها (به غیر از محصولات) را نیز می‌توان در درآمد فروش منظور کرد.

اما، در تعریف هیأت استانداردهای حسابداری مالی، دامنه شمول درآمد فروش محدود به فعالیت‌هایی شده است که جزء عملیات اصلی واحد انتفاعی محسوب می‌شود. بنابراین تعریف، سود غیر عملیاتی از درآمد فروش متمایز شده است. به استثنای هدایای دریافتی واحد انتفاعی، اغلب سودهای غیر عملیاتی در صورت سود و زیان منعکس و در نتیجه به سود دوره مالی اضافه می‌شود.

نحوه اندازه‌گیری درآمد فروش. صرف‌نظر از این که درآمد فروش چگونه تعریف شود، بهترین روش اندازه‌گیری آن، ارزش مبادله کالاها یا خدمات واحد انتفاعی است. در بسیاری از موارد، این ارزش معادل قیمتی است که در مبادله نقدی با مشتری مورد توافق قرار گرفته است. اما در صورت لزوم، باید کسوری برای مدت انتظار تا وصول نهایی وجه نقد ملحوظ شود. مثلاً فروش نقدی به مبلغ یک میلیون ریال، موجد همان مبلغ درآمد فروش است. اما فروش مشابهی که پرداخت وجه را یک سال بعد از فروش اجازه دهد کمتر از یک میلیون ریال درآمد فروش ایجاد می‌کند زیرا، لازم است ارزش فعلی این حساب دریافتنی محاسبه و مد نظر قرار گیرد.

Wealth - Producing activities (۱)

Unexpected Transfer of Wealth (۲)

Gains (۳)

ضابطه اندازه‌گیری درآمد فروش بر مبنای ارزش فعلی وجه نقدی که در نهایت دریافت خواهد شد موجب می‌شود که برگشت از فروش، تخفیفات یا سایر کسوری که از قیمت‌های صورت حساب شده کم می‌شود، از درآمد حاصل از رویدادهای مربوط کسر گردد. به عبارت دیگر، این اقلام به هزینه منظور نمی‌شود. اما، در مورد تخفیفات نقدی و زیانهای ناشی از مطالبات بلاوصول، موضوع به روشنی موارد ذکر شده بالا نیست.

زمان شناخت درآمد فروش. قواعد کلی شناخت در حسابداری عبارتند از مطابقت اقلام با تعاریف آنها، قابلیت اندازه‌گیری، و بالاخره مربوط و قابل اعتماد بودن. بر اساس این قواعد، هیأت استانداردهای حسابداری مالی، شناخت درآمد فروش را موقوف به احراز موارد زیر کرده است:

۱. درآمد فروش کسب شده باشد^(۱).

۲. درآمد فروش تحقق یافته یا قابل تحقق باشد^(۲).

کسب درآمد فروش. از دیدگاه اقتصادی، کسب درآمد فروش فرایندی مستمر است. محصول واحد انتفاعی بتدریج از تبدیل مواد اولیه، با بکارگیری نیروی کار و تجهیزات سرمایه‌ای، ایجاد و به بازار عرضه می‌شود. حمل مواد اولیه به کارخانه و همچنین حمل کالای ساخته شده به بازار نیز بخشی از فرایند کسب درآمد^(۳) (از دیدگاه اقتصادی) محسوب می‌گردد. بنابراین، از این دیدگاه قاعدتاً باید بتوان درآمد فروش را در تمامی چرخه تولید شناسایی کرد. روش درصد پیشرفت کار، مثالی برای این نقطه نظر محسوب می‌شود.

از آنجا که شناخت تدریجی درآمد فروش در طول فرایند تولید نه امکان‌پذیر است و نه توجیه اقتصادی دارد، حسابداران در جستجوی مقطعی از زمان بوده‌اند که بتوانند منطقاً درآمد فروش را کسب شده تلقی کنند. برخی از تحقیقات حسابداری، قاعده کلی شناخت درآمد فروش را به شرح زیر پیشنهاد کرده است^(۴):

(۱) Earned

(۲) Realized or Realizable

(۳) Earning Process

(۴) Accounting Research Study No. 3

”درآمد فروش باید به دوره‌ای تخصیص یابد که طی آن، فعالیت‌های اصلی اقتصادی برای ایجاد و انتقال کالاها و خدمات انجام شده باشد مشروط بر این که اندازه‌گیری عینی نتایج این فعالیتها نیز در دسترس باشد. این دو شرط یعنی انجام فعالیت‌های اصلی اقتصادی و عینیت اندازه‌گیریها، در موارد مختلف می‌تواند در مراحل متفاوتی احراز شود...“

تحقق درآمد فروش^(۱). تحقق درآمد فروش که در گذشته به نظر بسیاری از حسابداران، به ثبت درآمد فروش اشاره داشت، هنگام فروش و مبادله کالا یا خدمت انجام می‌شد. بر اساس این دیدگاه، ثبت درآمد فروش قبل یا بعد از فروش، استثنائاتی بر این دیدگاه محسوب می‌گردید. مشکل اساسی این دیدگاه این است که زمان شناسایی درآمد فروش در خود تعریف درآمد فروش (مقطع فروش) آمده است.

به منظور پرهیز از این مشکل، هیأت استانداردهای حسابداری مالی ترجیحاً از اصطلاح شناخت^(۲) استفاده کرده است که مشخصاً به ثبت یک رویداد اشاره دارد. به بیان دیگر، هنگامی که سؤال می‌شود که آیا گزارش یک فقره دارایی، بدهی، سود، درآمد فروش یا هزینه در صورتهای مالی مناسبیت دارد یا خیر، موضوع شناخت مطرح است. هیأت مزبور اکنون از اصطلاح ”تحقق“ به معنای فرایند تبدیل منابع غیر نقدی به پول استفاده می‌کند. در ارتباط با شناخت درآمد فروش نیز شرط دوم حاکی از این است که داراییهایی که بر اثر فرایند کسب درآمد دریافت شده است یا دریافت خواهد شد، تحقق یافته یا قابل تحقق باشد. با این ترتیب، ”تحقق یافته“ به معنای این است که محصولات یا خدمات واحد انتفاعی به پول یا ادعای بر پول تبدیل شده است، در حالی که ”قابل تحقق“ به معنای قابلیت تبدیل داراییها به مبلغی معین از پول یا ادعای بر پول می‌باشد. لازم به ذکر است که در بسیاری از موارد، اصطلاحات شناخت و تحقق بطور مترادف بکار گرفته شده است.

مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش

هزینه^(۳) به معنای انقضای بهای تمام شده^(۴) در فرایند ایجاد درآمد فروش تعریف شده است. بنابراین، برای ایجاد درآمد فروش، وقوع هزینه ضرورت دارد. چنانچه مرتبط کردن تمامی هزینه‌ها با درآمدهای فروش مشخص یا دوره‌های مالی معین امکان‌پذیر باشد، اندازه‌گیری هزینه با

Realization (۱)

Recognition (۲)

Expense (۳)

Expired Cost (۴)

مشکلات عمده‌ای روبرو نخواهد شد. اما، بسیاری از هزینه‌های با اهمیت را نمی‌توان با درآمدهای فروش مشخص مرتبط کرد و یا در بسیاری از موارد، هزینه‌ها موجب انتفاع در بیش از یک دوره مالی می‌شود.

فرایند شناخت انقضای بهای تمام شده (وقوع هزینه)^(۱) برای مواردی نظیر استهلاک، بهای تمام شده کالای فروش رفته، سود تضمین شده و مخارج انتقالی به دوره‌های آتی^(۲)، مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش^(۳) نامیده شده است.

تبعیت از اصل مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش به معنای این است که هزینه‌ها بر اساس مبانی منصفانه و در ارتباط با شناخت درآمد فروش شناسایی شده است. بنابراین، اصل مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش، پس از اصل شناسایی درآمد فروش، دومین جنبه از تقدم اندازه‌گیری سود بر ارزشیابی داراییها و بدهیها، در سیستم فعلی حسابداری است که سمت‌گیری آن به سوی بهای تمام شده تاریخی است.

لازم به ذکر است که در حال حاضر، اصل مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش به دلایل زیر توسط برخی از صاحب‌نظران حسابداری مورد انتقاد قرار می‌گیرد. اولاً، رویکرد بهای تمام شده تاریخی غالباً موجب اندازه‌گیری کمتر از واقع هزینه‌ها در مقایسه با ارزش خدمات داراییهای منقضی شده می‌شود. ثانیاً، روشهای سیستماتیک و منطقی بکار گرفته شده بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری، کاملاً اختیاری است و با یک مسئله معین می‌توان با روشهای مختلف مواجه شد. این کمبود یا عدم دقت^(۴) با اصطلاح مسئله تخصیص^(۵) مورد اشاره قرار می‌گیرد که در فصول آینده کتاب مورد بحث قرار خواهد گرفت.

اصول محدودکننده

اصول محدودکننده یعنی دومین گروه از اصول متمرکز بر نهاده‌ها، با میثاقهای تعدیل‌کننده^(۶) مندرج در بیانیه شماره چهار هیأت اصول حسابداری (APB # 4) که به شرح زیر آمده است هم‌آهنگی دارد:

-
- Expense Incurrence (۱)
 - Deferred Charges (۲)
 - Matching (۳)
 - Imprecision (۴)
 - Allocation (۵)
 - Modifying Conventions (۶)

منظور از میثاقهای تعدیل‌کننده، محدودیتهایی است که برای تعدیل بکارگیری اصول فراگیر اندازه‌گیری، به طور گسترده مورد قبول قرار گرفته‌اند. این میثاقهای تعدیل‌کننده، به منظور مواجهه با برخی از مشکلترین و بحث‌انگیزترین مسایل حسابداری مالی بتدریج ایجاد شده و تکامل یافته‌اند.

اصول محدود‌کننده محدودیتهایی را بر صورتهای مالی تحمیل می‌کند (مانند محافظه‌کاری - احتیاط) و با کنترلهایی را بر آن اعمال می‌نماید (مانند اهمیت و افشا).

محافظه‌کاری - احتیاط^(۱)

محافظه‌کاری بدون تردید، جایگاهی بسیار با اهمیت در اذهان حسابداران داشته و توسط برخی از نویسندگان حسابداری، با اهمیت‌ترین اصل نامیده شده است. مثلاً، ارزشیابی موجودیها بر مبنای قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار، مثالی کلاسیک برای محافظه‌کاری است.

برخی از محققین حسابداری، محافظه‌کاری را به معنای تأثیر بیشتر اخبار بد (در مقایسه با سود گزارش شده) بر قیمت اوراق بهادار واحدهای انتفاعی تفسیر کرده‌اند. این تفسیر با برخی از آزمونهای استقرایی نیز پشتیبانی شده است. هیأت استانداردهای حسابداری مالی، در فهرست مفاهیم حسابداری شماره دو تا حدودی از اهمیت محافظه‌کاری کاسته زیرا، در سلسله مراتب ویژگیها ذکر از آن به عمل نیاورده است. اما در عین حال، محافظه‌کاری را واکنشی احتیاط آمیز در مقابل ابهامات^(۲) موجود تلقی کرده است.

از دیدگاه تهیه‌کنندگان صورتهای مالی، محافظه‌کاری به عنوان کوششی برای انتخاب روشی از روشهای پذیرفته شده حسابداری که به یکی از موارد زیر منتج می‌شود، تعریف شده است:

۱. شناخت کندتر درآمد فروش،

۲. شناخت سریعتر هزینه،

۳. ارزشیابی کمتر داراییها، و یا

۴. ارزشیابی بیشتر بدهیها.

اما، در برخی از موارد، این ضوابط ممکن است با یکدیگر در تعارض قرار گیرند. در چنین مواردی، برای تعیین رویکرد محافظه‌کارانه لازم است ملاحظات مربوط به سود کمتر بر ارزشیابی بیشتر داراییها

Conservatism - Prudence (۱)

Uncertainties (۲)

مقدم شمرده شود. مثلاً، در ارزشیابی جاری داراییها، رویکردی که سود قابل توزیع^(۱) نامیده می‌شود، منظور کردن سودهای غیر عملیاتی را در محاسبه سود مجاز نمی‌شمرد.

برای تأکید بر اهمیت محافظه کاری، چند دلیل اقامه شده است. دلیل اول این که بکارگیری قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار موجب کاستن ارزش موجودیها از لحاظ پرداخت مالیات بر اموال^(۲) می‌شود. ضمناً حسابداران می‌توانند در مقابل خواسته‌های مدیرانی که قصد بالا بردن ارزش داراییها یا سود را برای افزایش قیمت سهام دارند مقاومت کنند^(۳). از دیدگاه تئوری نمایندگی که حقوق و مزایای مدیران را به سود گزارش شده مرتبط می‌کند، مدیران انگیزه قوی برای پنهان کردن اخبار بدی دارند که موجب کم شدن سود می‌شود. بنابراین، می‌توان محافظه کاری را مکانیسمی برای کنترل انگیزه‌های مدیران برای گزارش بیش از واقع سود تلقی کرد.

اما به موازات تغییر مبانی نظری حسابداری و قبول رویکردهای تئوریک جدید، می‌توان پیش‌بینی کرد و انتظار داشت که در آینده از اهمیت محافظه کاری کاسته شود.

افشا

در مطالعه تحقیقاتی شماره یک (1 - ARS) که در پیوست شماره یک این فصل آمده، افشا به عنوان یکی از مفروضات بنیادی دستوری^(۴) مطرح شده است تا از گمراهی استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی جلوگیری کند.

از آنجا که کمی کردن مفهوم افشای کافی برای استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی مقدور نیست، نمی‌توان تعریف دقیقی نیز از آن ارائه کرد. هیأت استانداردهای حسابداری مالی نیز تعریفی برای مفهوم افشا ذکر نکرده، اگرچه در برخی از بیانیه‌ها در مورد آن بحث شده است^(۵).

مفهوم افشا، به اطلاعات مالی مربوط در متن و همراه با صورتهای مالی اساسی، شامل روشهای بکار گرفته شده در تهیه صورتهای مالی اشاره دارد. افشای اطلاعات همراه با و خارج از متن صورتهای مالی شامل موارد زیر است:

-
- (۱) Distributable Income
 - (۲) Property Taxes این مالیات در کشور ایران مرسوم نیست.
 - (۳) این مسئله قبل از سقوط بورس نیویورک در سال ۱۹۲۹ میلادی مصداق داشته است.
 - (۴) Imperative Postulate
 - (۵) مثلاً SFAS No. 33 در مورد افشای صورتهای مالی تئوری بر مبنای قدرت خرید ثابت و ارزشهای جاری.

۱. تهیه و گزارش صورتهای مالی مکمل نظیر صورتهای مالی تورمی،
۲. افشای اطلاعاتی که نمی‌توان آنها را در متن صورتهای مالی گزارش کرد، از طریق یادداشتهای همراه صورتهای مالی،
۳. افشای رویدادهای با اهمیت بعد از تاریخ صورتهای مالی، از طریق یادداشتهای همراه،
۴. پیش‌بینی عملیات سال آینده، و
۵. تجزیه و تحلیل مدیریت از عملیات، در گزارشهای سالانه.

با توجه به دو دلیل ذکر شده زیر می‌توان انتظار داشت که در آینده، اهمیت مفهوم افشا افزایش یابد. اولاً به موازات افزایش پیچیدگی محیط تجارت، بیان اطلاعات مالی و عملیاتی با اهمیت، در چارچوب صورتهای مالی سنتی مشکل‌تر خواهد شد. ثانیاً، مجموعه‌ای از شواهد نشان می‌دهد که بازار سرمایه می‌تواند به سرعت اطلاعات تازه را جذب و در قیمت اوراق بهادار منعکس کند. بنابراین، بسیاری از تحلیل‌گرانی که بر مکانیسم کارآیی بازار اتکا می‌کنند، افشای بیشتر اطلاعات مالی و عملیاتی را خواستارند. اتکای روزافزون بر کارآیی بازار سرمایه و افشای بیشتر اطلاعات، در فصول بعدی مورد بررسی بیشتر قرار خواهد گرفت.

اهمیت^(۱)

اهمیت که توسط هیأت استانداردهای حسابداری مالی به عنوان یک خاصه فراگیر توصیف شده، از بسیاری جهات مشابه ویژگی مربوط بودن^(۲) است. زیرا، این مفهوم، اهمیت یک قلم یا گروهی از اقلام را از لحاظ مربوط بودن به تصمیم‌گیریهای استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی مورد توجه قرار می‌دهد. بنابراین، می‌توان اهمیت را روی دیگر سکه افشا تلقی کرد زیرا، آن چه که افشا می‌شود لزوماً باید حایز اهمیت باشد. اما باید توجه داشت که سطوح اهمیت معمولاً در موارد معین توسط حسابرسان تعیین می‌شود که می‌تواند میان حسابرسان، میان شرکتها و حتی از نظر یک حسابرس مشخص در طول زمان با تغییرات عمده‌ای مواجه گردد. علاوه بر این، استفاده‌کنندگان خارجی صورتهای مالی، از سطح اهمیت تعیین شده توسط حسابرس مطلع نمی‌شوند.

اهمیت را همچنین می‌توان از دیدگاه محدودیت استفاده‌کنندگان در استفاده و بکارگیری انبوهی از جزییات تفصیلی اطلاعات مد نظر قرار داد. اطلاعات مالی که برای تصمیم‌گیریهای سرمایه‌گذاری و اعطای اعتبار، مربوط محسوب می‌شوند را می‌توان با جزییات بسیار زیاد و به کمک رایانه‌ها در اختیار

Materiality (۱)

Relevance (۲)

استفاده کنندگان قرار داد. یکی از مسئولیتهای حسابداری در گزارشگری مالی این است که انبوه اطلاعات را به نحوی خلاصه گزارش کند که برای استفاده کنندگان مفهوم و مفید باشد. گزارش انبوه اطلاعات می تواند به اندازه گزارش کمتر از نیاز اطلاعات، گمراه کننده تلقی شود. بنابراین، مفهوم اهمیت، محدودیتی را بر آن چه که باید افشا شود اعمال می کند.

با توجه به تحقیقات زیادی که در باره اهمیت و سطح مطلوب آن انجام شده است می توان پیش بینی کرد که مفاهیم اهمیت و افشا، همراه با یکدیگر، در آینده حسابداری آثار عمده ای را بر جای گذارند.

عینیت^(۱)

مفهوم عینیت در گذشته به طرق مختلف تفسیر شده است اما تفسیر مرجح آن به کیفیت شواهد زیربنایی رویدادهایی اشاره دارد که نهایتاً تلخیص و به شکل صورتهای مالی سازماندهی می شود. کیفیت شواهد نیز جدا از اشخاصی که وظیفه اندازه گیری را به عهده دارند ارزیابی می گردد. اما، در حال حاضر، عینیت از دیدگاه آمار و به معنای میزان اتفاق نظر میان اندازه گیرها مد نظر قرار می گیرد. با این ترتیب، به جای فرض بنیادی یا اصل محسوب کردن عینیت، آن را می توان جزء لاینفک فرایند اندازه گیری محسوب کرد. در بیانیه شماره چهار هیأت اصول حسابداری نیز این دیدگاه پذیرفته شده، اگرچه عنوان هدف کیفی حسابداری نیز به آن اطلاق شده و با اصطلاح قابلیت تایید^(۲) مورد اشاره قرار گرفته است.

جنبه آماری مفهوم قابلیت تایید نیز در چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی ملحوظ گردیده است^(۳).

اصول متمرکز بر ستاندها

همان طور که قبلاً گفته شد، اصول متمرکز بر ستاندها، ویژگیهایی را بیان می کند که صورتهای مالی از دیدگاه استفاده کنندگان و تهیه کنندگان آن باید دارا باشند. بنابراین، لزوماً این مفاهیم تا حدودی بر یکدیگر منطبق و یا مکمل هم می باشند. مثلاً، قابلیت مقایسه^(۴) به استفاده کنندگان صورتهای مالی مربوط است در حالی که توجه مفاهیم ثبات رویه^(۵) و یکنواختی^(۶) به تهیه کنندگان این صورتهای معطوف است.

Objectivity (۱)

Verifiability (۲)

Statement of Financial Accounting Concepts, No. 2. (۳)

Comparability (۴)

Consistency (۵)

Uniformity (۶)

قابلیت مقایسه

قابلیت مقایسه، در گذشته به معنای بکارگیری روش یکسان برای رویدادهای مشابه توصیف شده اما این تعریف ساده انگاری است و از لحاظ عملیاتی کاربرد ندارد. قابلیت مقایسه در این بخش، از دیدگاه استفاده کنندگان صورتهای مالی مورد توجه قرار گرفته است و به میزان قابلیت اعتمادی^(۱) اشاره دارد که استفاده کنندگان صورتهای مالی هنگام ارزیابی وضعیت مالی و نتایج عملیات به منظور مقایسه واحدهای انتفاعی مختلف یا پیش‌بینی سود و گردش وجوه نقد، برای آن صورتهای قایل هستند.

بنابراین، قابلیت مقایسه تا حدود زیادی به میزان یکنواختی بکار رفته در ثبت رویدادها و تهیه صورتهای مالی بستگی دارد. علیرغم نقش ثانویه قابلیت مقایسه (در مقایسه با یکنواختی)، لازم است به مفهوم فزونی منافع بر مخارج نیز توجه شود. با افزایش یکنواختی می‌توان قابلیت مقایسه را بهبود بخشید اما، امکان دارد که مخارج مربوط به آن، نسبت به منافع حاصل فزونی یابد.

ثبات رویه

ثبات رویه به بکارگیری روشهای حسابداری یکسان توسط یک واحد انتفاعی معین در دوره‌های مالی متوالی اشاره دارد. چنانچه قابلیت اعتماد پیش‌بینی‌ها یا ارزیابی‌های مبتنی بر صورتهای مالی واحدهای انتفاعی در دوره‌هایی بیش از یک سال مورد توجه باشد، ثبات رویه لازم و حایز اهمیت است. چنانچه بدلیل بکارگیری روشی مربوطتر یا عینی‌تر، تغییری در روشهای حسابداری ایجاد شود لازم است افشای کافی برای استفاده کنندگان انجام و نظر حسابرس مربوط صریحاً اعلام شود.

ثبات رویه در واقع، یکی از جنبه‌های یکنواختی است. برخی از صاحب‌نظران حسابداری بر این باورند که به دلیل تفاوت‌های موجود میان واحدهای انتفاعی به ویژه در صنایع گوناگون نمی‌توان به یکنواختی روشهای حسابداری در تمامی واحدهای انتفاعی دست یافت. بنابراین، رعایت ثبات رویه در داخل یک واحد انتفاعی و افشای کافی در مواردی که تغییری در تکنیکهای حسابداری داده می‌شود، هدفی است که در ارتباط با اصول متمرکز بر ستاندهای حسابداری می‌توان لحاظ کرد.

یکنواختی

یکنواختی همواره یکی از موضوعهای بحث‌انگیز حسابداری بوده است و خواهد بود. اما، در ارتباط با یکنواختی، جنبه‌های مختلفی مطرح است که در تمامی موارد مورد توجه قرار نگرفته است. تفسیرهایی که در گذشته برای یکنواختی ارائه شده شامل موارد زیر بوده است:

(۱) Reliability

۱. مجموعه‌ای از اصول یکنواخت حسابداری برای تمامی واحدهای انتفاعی که تفسیر و بکارگیری آن در اختیار هر یک از واحدهای انتفاعی باشد.
۲. بکارگیری روشهای حسابداری یکسان در وضعیتهای مشابه، بدون توجه به وضعیتهای متفاوت (یکنواختی مطلق^(۱)).
۳. بکارگیری روشهای حسابداری مشابهی که تفاوت در وضعیتهای اقتصادی را نیز مد نظر قرار دهد (یکنواختی محدود^(۲)).

تعاریف دوم و سوم بالا با تعریف اول از این لحاظ تفاوت دارد که میزان یکنواختی را به تفسیر رویدادهای مالی نیز تسری می‌دهد. اما در روش اول، تنها یک چارچوب نظری گسترده توصیه می‌شود که مبنای تفسیر رویدادهای مالی قرار می‌گیرد. تفاوت بین یکنواختی مطلق و یکنواختی محدود را می‌توان به کمک مثالهایی روشن ساخت. مثلاً هیأت استانداردهای حسابداری مالی^(۳)، به هزینه منظور کردن مخارج تحقیق و توسعه را الزامی کرده است که نمونه‌ای از یکنواختی مطلق محسوب می‌شود. بدیهی است که در این استاندارد، گردش وجوه نقد مورد انتظار از مخارج تحقیق و توسعه در وضعیتهای مختلف مورد توجه قرار نگرفته است. از سوی دیگر، در موضوع تمایز بین اجاره‌های عملیاتی و سرمایه‌ای، هیأت مزبور ضوابطی را برای انتخاب روش مناسب توصیه کرده است که نمونه‌ای از یکنواختی محدود به شمار می‌آید^(۴). موضوع یکنواختی مطلق و یکنواختی محدود، در فصول آینده مورد بحث بیشتری قرار خواهد گرفت.

ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری

آن چه که در بخش قبل تحت عنوان اصول متمرکز بر ستاندهای حسابداری مطرح شد، توسط هیأت استانداردهای حسابداری مالی^(۵) و همچنین در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی ایران^(۶) بسط داده شده و تحت عنوان ویژگیهای کیفی اطلاعات^(۷) تشریح گردیده است. اگرچه این مبحث با تفصیل کافی در فصول بعد این کتاب مطرح خواهد شد اما در این جا به اختصار، عناوین این ویژگیها بر اساس بیانیه هیأت استانداردهای حسابداری مالی و همچنین مبانی نظری و گزارشگری مالی ایران به شرح زیر ذکر می‌گردد:

(۱) Rigid Uniformity

(۲) Finite Uniformity

(۳) SFAS, No. 2

(۴) SFAS, No. 13

(۵) Statement of Financial Accounting Concepts, SFAC No. 2

(۶) مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی ایران، نشریه شماره ۱۱۳ سازمان حسابرسی صفحات ۵۷ - ۴۹.

(۷) Qualitative Characteristics of Information

محدودیت فراگیر - فزونی منافع بر مخارج

ویژگیهای مربوط به استفاده کنندگان

- قابل فهم بودن
- فایده در تصمیم‌گیری
- مربوط بودن
- سودمندی در پیش‌بینی
- سودمندی در ارزیابی
- به موقع بودن
- قابلیت اعتماد
- قابلیت تأیید
- بی‌طرفانه بودن
- صداقت در اندازه‌گیری
- قابلیت مقایسه
- ثبات رویه

تعیین سطح ریالی برای شناخت اقلام - اهمیت

ویژگیهای کیفی اطلاعات در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری ایران نیز به شرح زیر عنوان و تشریح شده است:

- قابل فهم بودن
- فایده در تصمیم‌گیری
- مربوط بودن
- سودمندی در ارزیابی
- سودمندی در پیش‌بینی
- به موقع بودن

- قابلیت اعتماد
- قابلیت تأیید
- بی طرفانه بودن
- معتبر بودن
- کامل بودن
- صحیح بودن
- رجحان محتوا بر شکل
- قابلیت مقایسه
- ثبات رویه
- افشای کافی

تئوریهای مربوط به حقوق صاحبان سرمایه^(۱)

تعامل واحدهای انتفاعی با مالکان، در حسابهای مربوط به حقوق صاحبان سرمایه منعکس می‌شود. در برخی از تئوریهای قیاسی کوشش شده است که این ارتباطات نشان داده شود. بررسی این تئوریها به منظور تفسیر حقوق صاحبان سرمایه منعکس در حسابهای مربوط و همچنین تعیین برخی از اجزای سود مفید می‌باشد. در گذشته، این تئوریهای دستوری، توجه زیادی را جلب کرده است اما امروزه، این تئوریها در مقایسه با رویکردهای استقرایی - مشاهده‌ای جدید، نقشی ثانویه دارند. مشکل تئوریهای مورد بحث این است که علیرغم اهمیت ارتباط واحد انتفاعی با مالکان آن، این ارتباطات، مبنای کامل و مناسبی را برای تعریف و تفسیر تمامی رویدادهای واحد انتفاعی ایجاد نمی‌کند. برخی از نویسندگان حسابداری اظهار داشته‌اند که به منظور دستیابی به ثبات رویه، لازم است یکی از تئوریهای حقوق صاحبان سرمایه انتخاب و بکار گرفته شود. اگرچه این نقطه نظر جای بحث و تأمل دارد، اما شرح این تئوریها می‌تواند تا حدودی روشنگر باشد.

تئوری مالکانه^(۲)

در این تئوری فرض بر این است که مالکان و واحدهای انتفاعی از یکدیگر جدا نیستند. این تئوری که به اوایل قرن هیجدهم بر می‌گردد، اقتصادهایی را که به طور عمده متشکل از واحدهای اداره شده

(۱) Equity Theories
(۲) Proprietary Theory

توسط مالکان بوده است به خوبی توصیف می‌کند. برخی از صاحبان نظران بر این باورند که پس از انقلاب صنعتی و تشکیل و رشد شرکت‌های بزرگ، در اواخر قرن نوزدهم، تئوری مالکانه تعدیل شده است. در آن زمان، بسیاری از اصلاح طلبان، درخواست دخالت دولت را در این قبیل واحدهای اقتصادی بزرگ داشتند. نظریه پردازان تئوری مالکانه کوشش کردند که مالکان واحدهای انتفاعی را در مرکزیت واحدهای انتفاعی قرار دهند و اندازه‌گیری سود قابل توزیع میان مالکان را، به جای تعلق سود و سرمایه به شرکت سهامی، مشروعیت بخشند.

در تئوری مالکانه، داراییها متعلق به صاحبان واحد انتفاعی است، بدهیها تعهدات آنان است و حقوق صاحبان سرمایه به مالکان مربوط است. بنابراین، بر اساس این تئوری، معادله ترازنامه به شرح زیر است:

حقوق مالکان = مجموع بدهیها - مجموع داراییها

هزینه‌ها نیز شامل دستمزد کارکنان، مالیات و بهره (به جز سود سهام ممتاز و عادی) می‌باشد. به بیان دیگر، سود موجب افزایش خالص داراییها یا حقوق صاحبان سرمایه می‌شود. اصول بکارگیری تئوری مالکانه، با اندازه‌گیری اجزای سودی که امروزه بر اساس سیستم بهای تمام شده تاریخی انجام می‌شود هم‌آهنگی دارد اگرچه صاحبان سرمایه، آن طور که تئوری مالکانه پیشنهاد می‌کند، بر حسابهای حقوق صاحبان سرمایه کنترل ندارند. علاوه بر این، ارتباط بین واحدهای انتفاعی و مالکان آن، از زمان ایجاد شرکت‌های سهامی بزرگ، در جوامعی که از لحاظ فن‌آوری پیشرفته محسوب می‌شوند، بکلی تغییر یافته است.

برخی از نظریه‌پردازان تئوری مالکانه، سود قابل توزیع میان سهامداران را بسیار با اهمیت تلقی می‌کنند در حالی که برخی دیگر، ثروت را که توسط ترازنامه ارائه می‌شود، با اهمیت‌تر از مفهوم سود می‌دانند. در نتیجه، به نظر گروه اخیر، تعدیل ارقام بر مبنای قدرت خرید (سطح عمومی قیمت‌ها) یا ارزشهای جاری، جزء لاینفک تئوری مالکانه است در حالی که در تئوری شخصیت حسابداری^(۱) این چنین نیست. علیرغم نقاط نظر متفاوت در تئوری مالکانه و تئوری شخصیت حسابداری، هیچیک از این تئوریها نمی‌تواند مبنای منطقی کافی را برای توجیه سیستم بهای تمام شده تاریخی یا عدول از آن ایجاد کند.

تئوری شخصیت حسابداری

نارضایی از جهت‌گیریهای تئوری مالکانه، موجب تدوین تئوری واحد حسابداری شده که معمار اصلی آن پروفیسور پی‌تون^(۱) بوده است. در تئوری شخصیت حسابداری، واحد انتفاعی و صاحبان آن از یکدیگر متمایز و تفکیک شده‌اند. به بیان دیگر، واحد انتفاعی موجودیتی مستقل و هویتی متمایز از مالک یا مالکان آن دارد. داراییها متعلق به واحد انتفاعی است؛ طلبکاران و صاحبان سرمایه نیز سرمایه‌گذاران در این داراییها هستند که حقوق و ادعاهای متفاوتی نسبت به آن دارند. معادله ترازنامه در این تئوری به شرح زیر است:

مجموع داراییها = مجموع بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه

بر اساس تئوری مطلق شخصیت حسابداری، حسابهای حقوق صاحبان سهام و همچنین سؤال مربوط به ادعای اولیه نسبت به سود واحد انتفاعی، ماهیتی دوگانه دارند. سهامداران، حقوقی نسبت به دریافت سود سهام در صورت تصویب، حق رای در مجامع عمومی شرکت و تسهیم خالص داراییها پس از تسویه تمامی ادعاها دارند. اما، حسابهای حقوق صاحبان سهام معرف حقوق مالکانه سهامداران نیست بلکه ادعای آنها را به عنوان سهامداران شرکت منعکس می‌کند. بطور مشابه، سود واحد انتفاعی به سهامداران تعلق ندارد اگرچه مبلغ آن، پس از تأمین سایر ادعاها، به بستانکار حقوق صاحبان سهام منظور می‌شود. سود واحد انتفاعی قبل از تصویب سود سهام، به تأمین‌کنندگان سرمایه شرکت تعلق ندارد بنابراین، بهره و سود سهام هیچیک از سود کم نمی‌شود.

چنانچه از تئوری شخصیت حسابداری استنتاج منطقی به عمل آید، (تئوری تعدیل شده شخصیت حسابداری) علیرغم وجود ادعای سهامداران، حساب حقوق صاحبان سرمایه متعلق به شرکت است. علاوه بر این، سود نیز به واحد انتفاعی تعلق دارد. بنابراین بهره و سود سهام هر دو از سود کسر می‌شود.

یکی از صاحب‌نظران حسابداری^(۲)، تفسیر محدودتری از تئوری شخصیت حسابداری به شرح زیر ارائه کرده است. سمت چپ ترازنامه شامل چهار بخش اصلی است: بدهیها، حقوق سهامداران^(۳)، منافع سهامداران^(۴)، و حقوق واحد انتفاعی^(۵). حقوق سهامداران شامل سرمایه‌های سهامداران و منافع سهامداران شامل سود سهام پرداخت نشده مربوط به سهام عادی و سهام ممتاز است. حقوق واحد انتفاعی نیز مترادف سود انباشته تلقی شده اما به میزان سود سهام پرداخت نشده از آن کمتر است.

Payton, 1922, PP 50 - 84 (۱)

Anthony, Robert N. (1983). "Tell It Like It Was", Richard D. Irwin, Inc., PP, 92-98 (۲)

Shareholders Equity (۳)

Equity Interest (۴)

Entity Equity (۵)

اگر چه تئوری شخصیت حسابداری، شرح مفیدی را از ارتباط بین واحد انتفاعی و صاحبان آن ارائه می‌کند. اما دوگانگی آن در مورد سود و حقوق صاحبان سرمایه (در شکل سنتی تئوری واحد حسابداری) موجب شده است که در بیانیه‌های مجامع حرفه‌ای حسابداری، جایگاه مستحکمی بدست نیاورد.

تئوری حقوق مازاد

تئوری حقوق مازاد^(۱)، تغییری نسبت به تئوری مالکانه و تئوری شخصیت حسابداری به شمار می‌آید. این تئوری که توسط یکی دیگر از نظریه پردازان حسابداری تدوین شده است^(۲)، دارندگان حقوق مازاد را گروهی می‌شناسد که حقوق آنان در آخرین اولویت از میان تمامی ادعاهای موجود نسبت به واحد انتفاعی قرار دارد. این گروه متشکل از سهامداران عادی است که اعضای آن می‌تواند در رویدادهای مختلف تغییر یابد. سهامداران عادی، پذیرندگان نهایی مخاطره مربوط به واحد انتفاعی می‌باشند. علایق این گروه، حاشیه اطمینانی را برای گروههای دیگری که در ادعاهای خود اولویت دارند (مانند سهامداران ممتاز یا دارندگان اوراق قرضه) فراهم می‌کند.

فرض بنیادی تئوری حقوق مازاد حاکی از این است که اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری (مثلاً پیش‌بینی گردش وجوه نقد) باید در اختیار دارندگان حقوق مازاد قرار داده شود. معادله ترازنامه در این تئوری به شرح زیر است:

(سایر حقوق مشخص مانند بدهیها و حقوق سهامداران ممتاز) - مجموع داراییها = حقوق مازاد

در این تئوری نیز داراییها متعلق به واحد انتفاعی است که در اختیار مدیریت قرار گرفته است و هدف مدیریت به حداکثر رسانیدن ارزش حقوق مازاد می‌باشد. سود نیز پس از تسویه تمامی ادعاهای دیگر به دارندگان حقوق مازاد تعلق می‌گیرد. بر اساس تئوری حقوق مازاد، بهره و سود سهام ممتاز نیز باید در محاسبه سود واحد انتفاعی ملحوظ شوند.

یکی دیگر از صاحبانظران حسابداری، در تحلیل تئوری حقوق مازاد بر این باور است که باید بین بدهی و حقوق صاحبان سهام تمایز قایل شد^(۳). این نقطه نظر بر ادبیات مدیریت مالی^(۴) و اهرم مالی^(۵)

(۱) Residual Equity Theory

(۲) Stabus, George (1961), "Accounting to Investors", University of California Press, PP 17-27

(۳) Clark, Myrtle W. (1993), "Entity Theory, Modern Capital Structure Theory, and Distinction Between Debt and Equity", Accounting Horizon (September 1993), PP 14-31.

(۴) Finance

(۵) Financial leverage

مبتنی است. اهرم مالی انتخابی واحد انتفاعی بر مخاطره و بازده مورد انتظار سهامداران عادی تأثیر می‌گذارد. هر قدر اهرم مالی بالاتر باشد، مخاطره تقبل شده توسط سهامداران عادی بیشتر و بازده مورد انتظار آنان نیز بیشتر خواهد بود. با توجه به این که در ادبیات مدیریت مالی، ادعاهای سهامداران ممتاز نیز نوعی بدهی تلقی شده است، به نظر نویسنده بالا، در محاسبه نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، لازم است سهام ممتاز نیز در شمار بدهی‌ها منظور شود. این نقطه نظر با تئوری حقوق مازاد هم‌آهنگی دارد.

اگرچه تدوین تئوری حقوق مازاد نسبتاً جدید است اما در تبیین هدفهای اندازه‌گیری سود، از لحاظ توان پیش‌بینی گردش وجوه نقد آتی و تناسب با تئوریهای مدیریت مالی، نقش داشته است.

تئوری وجوه

یکی از نظریه‌پردازان حسابداری، تئوری وجوه^(۱) را تدوین کرده است که عدولی از تئوری شخصیت حسابداری و تئوری مالکانه به شمار آید^(۲) در این تئوری، وجوه به معنای گروهی از داراییها و محدودیتهای مربوط تعریف شده که برای منظور خاص تخصیص یافته است. این گروه ممکن است توان ایجاد سود داشته یا نداشته باشد. معادله ترازنامه در این تئوری به شرح زیر است:

مجموع داراییها = مجموع محدودیتهای اعمال شده بر داراییها

محدودیتهای اعمال شده بر داراییها نیز می‌تواند به دلیل بدهیها یا وجوه سرمایه‌اهدایی باشد. بر اساس این تئوری، وجوه سرمایه‌گذاری شده باید بدون تغییر باقی بماند مگر این که اختیار خاصی برای تصفیه کلی یا جزیی اعطا شده باشد. محدودیتهای همچنین شامل مقاصد معین برای بکارگیری داراییها (به موجب قانون یا قرارداد) نیز می‌باشد. تئوری وجوه، بر اساس تعریف بالا، قابل بکارگیری در سازمانهای دولتی یا غیر انتفاعی است.

تئوری مدیریت

یکی از نظریه‌پردازان استرالیایی که از مفاهیم "وجوه" و "شخصیت حسابداری" راضی نبوده، تئوری مدیریت^(۳) را تدوین و ارائه کرده است^(۴). بر اساس این تئوری، مدیریت برای انجام وظایف

(۱) Fund Theory

(۲) Vatter, William J (1947), "The Fund Theory of Accounting and its Implications for Financial Reports", University of Chicago Press.

(۳) Commander Theory

(۴) Goldberg, Louis (1965), "An Inquiry Into the Nature of Accounting", American Accounting Association.

برنامه‌ریزی و کنترل، به نمایندگی از طرف صاحبان سرمایه، به اطلاعات نیازمند است. اگرچه این تئوری بیشتر به حسابداری مدیریت مربوط است اما، مدیریت در ایفای وظیفه مباشرت خود ناگزیر باید دیدگاههای خود را به سرمایه‌گذاران منتقل کند.

تئوری مدیریت به جای حل مسایل حسابداری مالی می‌تواند موضوعهای بحث‌انگیز جدیدی را ایجاد نماید. مثلاً، تئوری نمایندگی^(۱)، ده سال پس از تئوری مدیریت تدوین و ارائه شده است. علاوه بر این، استفاده سرمایه‌گذاران از صورتهای مالی، در تئوری مدیریت تا حدودی مبهم گذاشته شده است. به نظر نویسندگان بالا، علایق سهامداران محدود به ارقام و اعدادی است که تصویری کلی را از واحد انتفاعی ارائه می‌دهند. مثلاً به جای معیارهای عملیاتی نظیر سود و بازده فروش، ارائه سود سهام و بازده سرمایه‌گذاری برای سهامداران کافی است.

جمع‌بندی تئوریهای مربوط به حقوق صاحبان سرمایه

در صفحات قبل، پنج تئوری حقوق صاحبان سرمایه به اختصار مورد بحث قرار گرفت. همان طور که در ابتدای این مبحث عنوان شد، این تئوریها توان ایجاد مبنایی با ثبات را برای قیاس تمامی رویدادهای حسابداری ندارد زیرا دیدگاه محدودی را در باره رابطه واحد انتفاعی با مالکان ارائه می‌کند. با این وجود، از لحاظ تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری، بررسی این تئوریها می‌تواند مفید واقع شود. اما نظر کلی صاحب‌نظران تئوری حسابداری بر این است که برای محاسبه سود، هزینه بهره باید از آن کسر شود و سود سهام نیز توزیع سود محسوب گردد. این ساختار برای مدتهای مدید مورد پذیرش بوده و بکار گرفته شده است. لذا تغییر اساسی آن می‌تواند از لحاظ استفاده‌کنندگان، در هم گسیختگی ایجاد کند بدون این که مزایای عمده‌ای در بر داشته باشد. ساختار بالا، تا حدود زیادی با تئوری مالکانه هم‌آهنگی دارد. جدا از موضوع هزینه بهره و توزیع سود سهام، در سایر وضعیتها و موارد، تئوری شخصیت حسابداری می‌تواند کارساز باشد. در فصول آینده و در مباحث بعدی، بکارگیری تئوری مالکانه و تئوری شخصیت حسابداری با تفصیل بیشتری تشریح خواهد شد.

خلاصه

در این فصل، به منظور ارائه رویکرد "مفروضات بنیادی - اصول" که چارچوب نظری هیأت اصول حسابداری محسوب می‌شود، ابتدا مطالعات تحقیقاتی شماره یک و سه تشریح و نقد شد. سپس مفاهیم حسابداری شامل مفروضات بنیادی و اصول حسابداری مورد بحث قرار گرفت. در مقوله

مفروضات بنیادی حسابداری، تداوم فعالیت، دوره مالی، تفکیک شخصیت و اندازه‌گیری بر حسب پول تشریح گردید. اصول حسابداری نیز در طبقه‌بندی اصول متمرکز بر نهاده‌ها و اصول متمرکز بر ستانده‌ها ارائه شد. اصول متمرکز بر نهاده‌ها نیز به نوبه خود به دو گروه اصول حاکم بر قواعد کلی عملیات و اصول محدود کننده طبقه‌بندی گردید. اصول حاکم بر قواعد کلی عملیات شامل شناخت (تحقق) درآمد فروش، مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش می‌باشد. اصول محدود کننده نیز شامل محافظه کاری - احتیاط، افشا، اهمیت و عینیت است.

اصول متمرکز بر ستانده‌ها، شامل مفاهیم قابلیت مقایسه، ثبات رویه و رعایت یکنواختی نیز ارائه گردید.

به منظور مقایسه اصول مطروحه بالا با مفاهیمی که تحت عنوان ویژگیهای کیفی اطلاعات در چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا و مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی ایران مطرح شده است، فهرست این ویژگیها نیز ارائه شد.

در انتهای فصل، تئوریهای حقوق صاحبان سرمایه شامل تئوری مالکانه، تئوری شخصیت حسابداری، تئوری حقوق مازاد، تئوری وجوه و تئوری مدیریت تشریح و نقد گردید.

به طور کلی در فصل سوم، رویکرد "مفروضات بنیادی - اصول" که چارچوب کار هیأت اصول حسابداری بوده است به تفصیل تشریح شد. اهمیت این رویکرد در دهه ۱۹۷۰ میلادی کاهش یافت و جای خود را به رویکرد هدفها - استانداردها واگذار کرد. این رویکرد جدید مبتنی بر تحقیقاتی است که به طور گسترده نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان را مورد توجه قرار داده و در نتیجه هدفهای صورتهای مالی را کانون توجه شناخته است.

با توجه به مراتب بالا، در فصل بعد، مفاهیم و بیانیه‌هایی مورد بررسی قرار می‌گیرد که پس از کاهش اهمیت رویکرد "مفروضات بنیادی - اصول" مطرح شده است.

ضمیمه شماره یک - فصل سوم

فهرست مفروضات بنیادی مطالعه تحقیقاتی شماره یک (ARS ۱)

مفروضات بنیادی منبعث از محیط اقتصادی - سیاسی

- ۱ - A اطلاعات کمی در تصمیم‌گیریه‌های منطقی اقتصادی و انتخاب راه حل بهینه از میان راه‌حلهای موجود، استفاده از اطلاعات کمی مفید است.
- ۲ - A مبادله بیشتر کالاها و خدمات تولیدی در بازار مبادله می‌شود و توسط تولیدکننده به مصرف نمی‌رسد.
- ۳ - A تفکیک شخصیت فعالیتهای اقتصادی توسط شخصیتها یا واحدهای خاص انجام می‌شود. هر گونه گزارشی که در باره این فعالیتها تهیه می‌شود باید واحد انتفاعی گزارشگر را مشخص کند.
- ۴ - A دوره مالی فعالیتهای اقتصادی در دوره‌ای معین انجام می‌شود. هر گونه گزارشی که در باره این فعالیتها تهیه می‌شود باید دوره مالی مربوط را مشخص کند.
- ۵ - A واحد اندازه‌گیری پول، مقیاس مشترک اندازه‌گیری است که بر حسب آن، کالاها، خدمات و سرمایه اندازه‌گیری می‌شود. هر گونه گزارش مالی نیز باید پول مورد استفاده (مثلاً ریال) را مشخص کند.

مفروضات منبعث از سیستم حسابداری

- ۱ - B صورتهای مالی نتایج فرآیند حسابداری در مجموعه صورتهای مالی اساسی و مربوط ارائه می‌شود که ضمن گفتگو با یکدیگر، بر اطلاعات مالی یکسانی مبتنی می‌باشند (مربوط به ۱ - A)
- ۲ - B قیمت‌های بازار اطلاعات حسابداری بر قیمت‌هایی مبتنی است که در گذشته، حال یا آینده، در مبادلات بازار تحقق یافته است یا انتظار تحقق آن وجود دارد. (مربوط به ۲ - A)

- نتایج فرایند حسابداری در ارتباط با شخصیت حسابداری معین گزارش می‌شود. **B - ۳ تفکیک شخصیت**
(مربوط به ۳ - A)
- نتایج عملیات کوتاه مدت جنبه موقت دارد زیرا، در اغلب موارد، تخصیص بین گذشته، حال و آینده ضروری است. **B - ۴ موقتی بودن**
(مربوط به ۴ - A)
- مفروضات دستوری**
- شخصیت حسابداری برای مدت نامعین به عملیات خود ادامه می‌دهد مگر این که شواهدی بر خلاف آن موجود باشد. **C - ۱ تداوم فعالیت**
- تغییر در داراییها و بدهیها و آثار آن بر درآمد، هزینه، سود انباشته و امثالهم را نباید قبل از امکان اندازه‌گیری عینی آن، به طور رسمی شناسایی و در حسابها منعکس کرد. **C - ۲ عینیت**
- روشهای بکار گرفته شده در یک شخصیت حسابداری معین باید برای اندازه‌گیری وضعیت مالی و فعالیتهای آن مناسب باشد و دوره‌های مالی مختلف بطور یکنواخت اجرا شود. **C - ۳ ثبات رویه**
- گزارشهای حسابداری باید بر واحد اندازه‌گیری (بر حسب پول) با ثباتی مبتنی باشد. **C - ۴ ثبات واحد اندازه‌گیری**
- گزارشهای حسابداری باید برای جلوگیری از گمراهی استفاده کنندگان، موارد لازم را به حد کافی افشا کنند. **C - ۵ افشا**

فهرست موقت اصول کلی حسابداری برای واحدهای انتفاعی (ARS ۳)

اصولی که در این بخش خلاصه شده، بدواً به صورتهای مالی تهیه و ارائه شده به اشخاص ثالث (از طرف مدیریت) مربوط است. مفروضات بنیادی مطروحه در ARS ۱، بخش اصلی و لاینفک این اصول محسوب می‌شود.

اصول کلی تدوین یافته در مطالعه تحقیقاتی شماره ۳ به شرح زیر است:

۱. سود، محصول کل فرایند فعالیت‌های تجاری است. بنابراین، هر قاعده یا روش حسابداری که سود را به بخشی از کل فرایند فعالیت تجاری تخصیص دهد، باید بطور مستمر مورد بازبینی و ارزیابی قرار گیرد تا از تخصیص مطلوب و منصفانه سود به دوره‌های مالی معین اطمینان حاصل شود.

۲. تغییر در منابع واحد انتفاعی باید بر حسب مبالغ مربوط به موارد زیر طبقه‌بندی گردد:

الف - تغییرات قدرت خرید پول که به ارائه مجدد سرمایه (بدون شمول درآمد و هزینه) منتج می‌شود.

ب - تغییر ارزشهای جایگزینی (بالا تر یا پایین تر از اثر تغییر قدرت خرید پول) که به سود یا زیان غیر عملیاتی منتج می‌شود.

ج - فروش یا سایر انتقالات، و یا شناسایی ارزش خالص بازیافتنی که به درآمد فروش یا سود غیر عملیاتی منتج می‌شود.

د - سایر موارد شامل نمو طبیعی یا کشف منابع طبیعی جدید.

۳. تمامی داراییهای واحد انتفاعی، صرفنظر از این که از طریق سرمایه‌گذاری مالکین یا اعتبار دهندگان، یا سایر طرق تحصیل شده باشد، باید در حسابها منعکس و در صورتهای مالی گزارش شود. وجود یک فقره دارایی، از طریق تحصیل آن مستقل است.

۴. مسئله اندازه‌گیری (ارزشیابی) داراییها به موضوع اندازه‌گیری خدمات آتی آن مربوط است و دست کم به سه مرحله زیر بستگی دارد:

الف - تعیین این که آیا خدمات آتی وجود دارد یا خیر،

ب - برآورد کمیّت خدمات، و

ج - انتخاب روش، مبنا یا فرمولی برای ارزشیابی کمیت خدمات برآورده شده در بند (ب) بالا. بطور کلی، انتخاب مبنای ارزشیابی می‌تواند بر اساس یکی از سه قیمت زیر انجام شود:

(۱) قیمت مبادله گذشته، بهای تمام شده تحصیل یا سایر مبنای اولیه ارزشیابی. در صورت انتخاب این مبنا، هیچگونه سود یا زیانی قبل از فروش دارایی یا انتقال آن از واحد انتفاعی شناسایی نمی‌شود.

(۲) قیمت جاری مبادله مانند ارزش جایگزینی. در صورت انتخاب این مبنا، سود یا زیان در دو مرحله به شرح زیر شناسایی می‌شود. در مرحله اول، بخشی از سود یا زیان در دوره یا دوره‌های مالی شروع شده از تحصیل تا زمان بکارگیری دارایی شناسایی می‌شود. در مرحله دوم، باقیمانده سود یا زیان در زمان فروش یا انتقال دارایی شناسایی می‌گردد (مابه‌التفاوت قیمت فروش و ارزش جایگزینی).

(۳) قیمت آتی مبادله مانند پیش‌بینی قیمت فروش. در صورت انتخاب این مبنا، سود یا زیان قبلاً در حسابها شناسایی شده است و هنگام فروش یا انتقال دارایی، سود یا زیانی شناسایی نخواهد شد.

روش ارزشیابی مناسب و تخصیص سود به دوره‌های مالی، تا حدود زیادی به برآورد منافع آتی دارایی مورد نظر، صرف‌نظر از مبنای ارزشیابی منتخب، بستگی دارد. نیاز به داشتن برآورد، غیر قابل پرهیز است و با بکارگیری هیچ فرمولی نمی‌توان آن را حذف کرد.

روشهای ارزشیابی طبقات مختلف دارایی [در ارتباط با اصل کلی شماره (۴) بالا] به شرح زیر است:

الف - تمامی داراییهایی که به شکل پول یا ادعای پولی است باید بر اساس ارزش فعلی (تنزیل شده) یا هم‌تراز آن انعکاس یابند. نرخ تنزیل مورد استفاده نیز نرخ مؤثر بازار هنگام تحصیل دارایی است.

در مورد حسابهای دریافتنی کوتاه مدت که اثر بهره ناچیز است، تنزیل به زمان حال ضرورت ندارد. ارزش دفتری حسابهای دریافتنی نیز باید بر اساس ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول کاهش یابد و هزینه‌های وصول نیز در حسابهای مربوط منعکس شود. چنانچه ادعای پولی از لحاظ مبلغ یا زمان وصول با ابهام مواجه است، لازم است بر مبنای ارزش جاری بازار ثبت گردد. اگر ارزش جاری بازار نیز مبهم یا غیر قابل اطمینان است، لازم است دارایی بر مبنای بهای تمام شده منعکس شود.

ب - موجودیهایی که آماده برای فروش بر حسب قیمت‌های معلوم می‌باشد و هزینه‌های فروش آن نیز قابل پیش‌بینی است باید بر مبنای ارزش خالص بازیافتنی ثبت و درآمد فروش مربوط نیز در همان زمان شناسایی شود. سایر اقلام موجودی باید بر مبنای ارزش‌های جاری (ارزش‌های جایگزینی) ثبت و سود یا زیان مربوط جداگانه گزارش شود. حسابداری موجودیها (بر اساس هر یک از مبانی بالا) به ثبت درآمد فروش، سود یا زیان، قبل از این که از طریق فروش اعتبار یابد، منتج و بهر حال بخشی از سود خالص دوره مالی وقوع آن محسوب می‌گردد.

در مواردی که بهای تمام شده تحصیل، تقریبی از ارزش‌های جاری (ارزش‌های جایگزینی) است می‌توان بهای تمام شده تحصیل را مورد استفاده قرار داد. اما در تمامی موارد، مبنای اندازه‌گیری بکار گرفته شده باید توسط شخص واجد صلاحیت دیگر بازبینی و تأیید شود.

ج - تمامی اقلام اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات باید بر مبنای بهای تمام شده تحصیل ثبت شود که این مبنا نیز باید بر اساس تغییر قدرت خرید پول (در صورتهای مالی اساسی یا مکمل) تعدیل گردد. در گزارش‌های مالی خارجی و در هنگام رویدادهای با اهمیتی نظیر تجدید سازمان، ادغام با واحدهای دیگر و یا شرکت فرعی شدن، لازم است اقلام اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات بر مبنای ارزش‌های جایگزینی جاری ارائه مجدد گردد.

د - سرمایه‌گذاری در اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات (بر مبنای بهای تمام شده یا سایر مبانی ارزشیابی) باید طی عمر مفید برآوردی آن مستهلک شود. روش انتخابی برای استهلاک نیز باید متناسب با توان دارایی از لحاظ جریان منافع آتی باشد.

ه - تمامی داراییهای نامشهود نظیر حق اختراع، حق انتشار، تحقیق و توسعه و سرقفلی^(۱) باید بر مبنای بهای تمام شده ثبت شود و این مبنا نیز بر اساس تغییر قدرت خرید پول (در صورتهای مالی اساسی یا مکمل) تعدیل گردد. داراییهای نامشهودی که عمر محدود دارند باید طی عمر مفید مربوط مستهلک و به هزینه منظور شوند. اقلام دارای عمر مفید نامحدود نیز بدون استهلاک در حسابها باقی می‌مانند.

چنانچه مبلغ سرمایه‌گذاری (بر مبنای بهای تمام شده یا سایر مبانی ارزشیابی) در اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و همچنین داراییهای نامشهود بر اثر تجدید ارزیابی، افزایش یا کاهش یابد، مبلغ استهلاک مربوط نیز باید بر اساس مبلغ جدید محاسبه شود.

۵. تمامی بدهیهای واحد انتفاعی باید در حسابها ثبت و در صورتهای مالی گزارش گردد. آن دسته از بدهیهایی که با وجه نقد واریز می‌شوند، باید بر اساس ارزش فعلی پرداختهای آتی اندازه‌گیری شوند. نرخ بهره بازار در تاریخ وقوع بدهی، در فرایند تنزیل و همچنین در استهلاک صرف یا کسر مربوط مورد استفاده قرار می‌گیرد.
۶. بدهیهایی که با واگذاری کالاها و خدمات واریز می‌شوند باید بر مبنای قیمتهای فروش مورد توافق اندازه‌گیری گردند. در این قبیل موارد، سود یا زیان نیز هنگام تحویل کالا یا انجام خدمت شناسایی می‌شود.
۷. در بخش حقوق صاحبان سهام شرکتهای سهامی لازم است سرمایه اهدایی و سود انباشته بطور مجزا طبقه‌بندی شود. سرمایه اهدایی نیز به نوبه خود بر اساس منبع تأمین سرمایه و ماهیت آن طبقه‌بندی می‌گردد. سود (زیان) انباشته نیز شامل مبالغ انباشته سود خالص (یا زیان خالص) پس از کسر سود سهام توزیع شده یا مبالغ انتقالی به سرمایه اهدایی می‌باشد.
۸. صورت نتایج عملیات باید اجزای سود را به نحوی افشا کند که مقایسه و تفسیر آن را امکان‌پذیر سازد. برای این منظور، لازم است این صورت، دست کم به درآمد فروش، هزینه‌ها، سود یا زیان عملیاتی طبقه‌بندی شود.
 - الف - بطور کلی، درآمد فروش واحد انتفاعی طی یک دوره مالی، معرف اندازه‌گیری ارزش مبادله محصولات (کالاها و خدمات) آن واحد طی دوره مالی مربوط است.
 - ب - از لحاظ کلی، هزینه‌ها، بهای تمام شده تحصیل درآمد فروش را اندازه‌گیری می‌کند. این هزینه‌ها ممکن است مستقیماً با رویدادهای موجد درآمد فروش، و یا با دوره مالی مربوط باشد.
 - ج - سود (زیان) غیر عملیاتی شامل اقلامی نظیر نگهداری موجودیها هنگام افزایش (کاهش) قیمتها، فروش دارایی به قیمتی بیشتر (کمتر) از ارزش دفتری و یا تسویه بدهی به مبلغی کمتر (بیشتر) از ارزش دفتری می‌باشد.

سؤالات و مسایل

سؤالات

۱. آیا مفاهیمی که در مطالعه تحقیقاتی شماره ۳ تحت عنوان اصول کلی حسابداری مطرح شده است را می‌توان (در مقایسه اصول به شکلی که در علم مطرح است) واقعاً به عنوان اصول محسوب کرد؟
۲. با فرض این که تمامی پارامترهای دیگر یکسان باشد. آیا امکان دارد که بکارگیری قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار (در مورد موجودیها) موجب محاسبه سود بیشتر در مقایسه با عدم بکارگیری آن بشود؟ آیا می‌توان با این وجود قاعده مزبور را محافظه کارانه تلقی کرد؟ در این مورد بحث و استدلال کنید.
۳. چرا مفروضات بنیادی مبتنی بر شرایط اقتصادی - سیاسی و همچنین عادات و دیدگاههای محیط تجارت نمی‌تواند مبنای مناسبی برای استنتاج قیاسی اصول حسابداری تلقی شود؟
۴. چرا مدیران در مقایسه با تحلیل‌گران مالی و حساب‌رسان، در قضاوت‌های مربوط به سطح اهمیت، درصد بیشتری از سود خالص را در نظر می‌گیرند؟
۵. آیا آن چه که تحت عنوان تئوریهای حقوق صاحبان سرمایه مطرح شده، از دیدگاه علم، واقعاً تئوری است؟
۶. چرا امروزه، تئوریهای حقوق صاحبان سرمایه تا حدودی اهمیت خود را از دست داده‌اند؟
۷. آیا مفروضات بنیادی مطروحه (تداوم فعالیت، دوره مالی، واحد حسابداری و واحد اندازه‌گیری بر حسب پول) در این فصل، برای استنتاج منطقی تمامی اصول حسابداری کافی به نظر می‌رسد؟
۸. کدام یک از تئوریهای مالکانه و شخصیت حسابداری می‌تواند روابط بین شرکتهای بزرگ امروزی و صاحبان آنها را بهتر بیان کند؟
۹. در بیان مفروضات بنیادی لازم است چنان دقتی بکار رود که نتوان نتایج متضادی را از آن استنتاج کرد. آیا در مطالعه تحقیقاتی شماره یک، چنین وضعیتی وجود دارد؟
۱۰. تفاوت مفروضات بنیادی مطروحه در گروه (C) مطالعه تحقیقاتی شماره یک، با مفروضات گروههای A و B در چیست؟

۱۱. تمایز اصطلاحات "تحقق یافته"، "قابل تحقق" و "تحقق" را بیان کنید.
۱۲. چرا تئوری حقوق مازاد در مقایسه با تئوریهای مالکانه و واحد حسابداری، تناسب بیشتری با تحقیقات جدید مدیریت مالی دارد؟
۱۳. چرا بازار سرمایه در واکنش نسبت به اخبار بد، در مقایسه با اخبار خوب، سرعت بیشتری نشان می‌دهد؟

مسائل

۱. اطلاعات زیر مربوط به سال ۱۳۸۰ شرکت آلفاست:

(ارقام به میلیون ریال)

۱۰۰

	درآمد فروش
	هزینه‌های عملیاتی
۴۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۱۰	استهلاک
۲۰	حقوق و دستمزد
۸	بهره اوراق قرضه (۸٪ فروخته شده به مبلغ اسمی ۱۰۰ میلیون ریال)
	سود سهام تصویب شده (سهام ممتاز ۶٪ به ارزش اسمی ۵۰ میلیون ریال)
۳	
	سود سهام تصویب شده (۵۰۰ ریال برای هر سهم عادی، ۲۰۰۰۰ سهم به ارزش اسمی ۱۰۰۰۰۰ ریال)
۱۰	

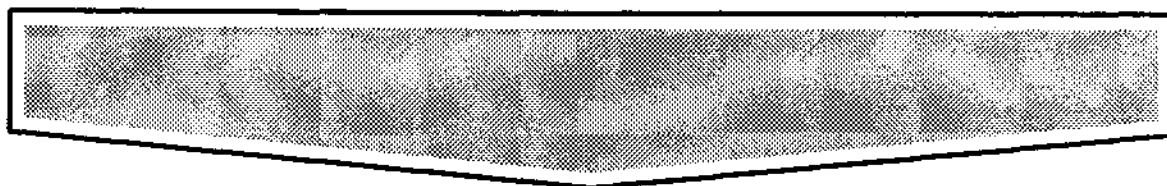
مطلوب است:

الف - محاسبه سود بر مبنای هر یک از تئوریهای زیر:

- تئوری مالکانه.
- تئوری واحد حسابداری (مطلق).
- تئوری واحد حسابداری (تعدیل شده).
- تئوری حقوق مازاد.

ب - آیا جوابهای بند (الف) بالا در صورت وجود سهام ممتاز قابل تبدیل (۲ سهم ممتاز در قبال

فصل چهارم



هدفهای حسابداری مالی

رئوس مطالب فصل

گزارشهای تحقیقاتی و بیانیه‌های انتشار یافته
در باره استفاده کنندگان و هدفهای حسابداری مالی

- شرحی از تئوری بنیانی حسابداری (ASOBAT)
- مفاهیم و اصول بنیانی صورتهای مالی واحدهای انتقاعی (APB # 4)
- هدفهای صورتهای مالی (Trueblood Report)
- شرح تئوری حسابداری و پذیرش آن (SATTA)

هدفهای استفاده کنندگان اطلاعات مالی و تنوع آنان

گزارشهای تحقیقاتی و بیانیه‌های انتشار یافته در باره استفاده کنندگان و هدفهای حسابداری مالی

رویکرد مفروضات بنیادی - اصول که در فصل سوم تشریح شد، تا حدود زیادی مسئله هدفهای استفاده کنندگان از اطلاعات مالی را نادیده انگاشت. اما این مسئله در اواخر دهه ۱۹۶۰ میلادی در اغلب تحقیقات و بیانیه‌های مرتبط با تئوری حسابداری مطرح شد و اهمیت روزافزونی یافت. نیازهای اطلاعاتی و هدفهای استفاده کنندگان در واقع حلقه ارتباطی تحقیقات و بیانیه‌هایی شد که توسط انجمن حسابداری آمریکا (AAA)^(۱)، انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)^(۲)، هیأت اصول حسابداری (APB)^(۳) و هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)^(۴) تدوین و منتشر گردید. بنابراین، در بخش زیر، شرح این بیانیه‌ها به ترتیب تاریخ انتشار، ارائه و بر اهمیت آنها از لحاظ هدفها و استانداردهای حسابداری مالی، به جای مفروضات بنیادی - اصول، تأکید می‌شود. این مبحث شامل بیانیه‌های زیر است:

- شرحی از تئوری بنیادی حسابداری^(۵) (1966, AAA, ASOBAT)
- مفاهیم و اصول بنیادی صورتهای مالی واحدهای انتفاعی^(۶) (1970, APB)
- هدفهای صورتهای مالی^(۷) (1973, AICPA, Trueblood Report)
- شرح تئوری حسابداری و پذیرش آن^(۸) (1977, AAA, SATTA)

گزارشها و بیانیه‌های مشروح بالا، از لحاظ تشریح مواضع پذیرفته شده حرفه حسابداری و آینده تئوری حسابداری حایز اهمیت است. تغییرات عمده حسابداری مالی در نتیجه فرایند تکامل تدریجی حسابداری پدید می‌آید و این فرآیند بطور نامحدود ادامه خواهد یافت. گزارشهای مذکور بالا نیز نقش بسزایی در فرایند تکامل تدریجی تئوری حسابداری ایفا کرده است و ایفا خواهد کرد.

-
- American Accounting Association, AAA (۱)
American Institute of Certified Public Accountants, AICPA (۲)
Accounting Principle Board (APB) (۳)
Financial Accounting Standard Board (FASB) (۴)
A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT) (۵)
Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises (APB # 4) (۶)
Objectives of Financial Statements (Trublood Committee Report) (۷)
Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance (SATTA) (۸)

در تمامی گزارشها و بیانیه‌های مورد بحث، دو موضوع بیشترین توجه را جلب کرده است: (۱) هدفهای استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی و (۲) تنوع استفاده‌کنندگان. این مباحث در انتهای این فصل مطرح خواهد شد.

شرحی از تئوری بنیانی حسابداری (ASOBAT)

انجمن حسابداری آمریکا که متشکل از اساتید حسابداری دانشگاههای آمریکاست کوششی را در راستای تدوین تئوری حسابداری شروع و هدف زیر را برای خود انتخاب کرد:

"تدوین شرح یکپارچه‌ای از تئوری بنیانی حسابداری که بتواند راهنمای مدرسین، حسابداران حرفه‌ای و سایر علاقه‌مندان حسابداری قرار گیرد... در این راستا، نقش، ماهیت و محدودیتهای حسابداری نیز می‌تواند مد نظر قرار گیرد."

تدوین و توسعه رویکرد استفاده‌کنندگان

در شرح تئوری بنیانی حسابداری (ASOBAT)، حسابداری به نحو زیر تعریف شده است:

"فرایند تشخیص، اندازه‌گیری و گزارش اطلاعات اقتصادی به نحوی که برای استفاده‌کنندگان از این اطلاعات، امکان قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه را فراهم آورد."

تعریف بالا، تفاوت چشمگیری با تعاریف ارائه شده قبلی که اصولاً ذکر از استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری به عمل نمی‌آورد، دارد. بر اساس این تعریف، استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری از این پس، کانون توجه خواهند بود.

تعریف تئوری

کمیته تدوین تئوری بنیانی حسابداری، تئوری را به شرح زیر تعریف کرده است:

"مجموعه پیوسته‌ای از اصول فرضی، ادراکی و عملی که چارچوب و مأخذ کلی دانش مورد بررسی را تشکیل می‌دهد."

در بکارگیری تعریف بالا، کمیته مزبور وظایف زیر را برای خود تعیین کرد:

۱. مشخص کردن دانش حسابداری به نحوی که بتوان تعمیم‌های مفیدی را در باره آن انجام و تنوری مربوط را تدوین کرد.
۲. تدوین استانداردهایی که بتوان توسط آن، در باره اطلاعات حسابداری قضاوت کرد.
۳. تعیین زمینه‌های ممکن برای بهبود در روشهای عملی حسابداری.
۴. ارائه چارچوب مفیدی برای محققین حسابداری که در پی توسعه موارد استفاده حسابداری و حیطه کار آن، به تناسب نیازهای جدید جامعه می‌باشند.

تعریف ارائه شده توسط کمیته تدوین تنوری بنیانی حسابداری، به طور مشخص بر تدوین چارچوبی تأکید دارد که بتواند برای ارزیابی رویکردهای سیستماتیک برای ثبت رویدادها و ارائه صورتهای مالی با توجه به نیازهای استفاده‌کنندگان مفید واقع شود.

هدفهای حسابداری

از آنجا که حسابداری به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان توجه دارد، مجموعه‌ای از هدفهای مرتبط با این نیازها، بخش اصلی تنوری حسابداری محسوب می‌شود. زیر مجموعه این هدفها نیز شامل برخی تعاریف، ویژگیهای کیفی و رهنمودهای پشتیبان است که دستیابی به هدفها را تسهیل می‌کند. علیرغم اهمیت هدفهای حسابداری، در تنوری بنیانی حسابداری (ASOBAT)، این هدفها به اختصار در چهار سرفصل به شرح زیر مطرح شده است:

۱. تصمیم‌گیری در مورد استفاده از منابع محدود و تعیین هدفهای واحد انتفاعی.
۲. رهبری و کنترل منابع انسانی و فیزیکی واحد انتفاعی به نحوی اثربخش.
۳. ایفای وظیفه مباشرت و ارائه گزارشهای مربوط به منابع.
۴. تسهیل ایفای وظایف اجتماعی و اعمال کنترل.

تصمیم‌گیری در مورد استفاده از منابع محدود، تصمیم‌گیری معمولاً با ارزیابی انتظار وقوع رویدادها در آینده مرتبط است. این ارزیابیها را می‌توان بطور غیر رسمی یا با درگیر شدن در محاسبات بسیار پیچیده انجام داد. صرفنظر از بکارگیری روشهای خام یا روشهای پیچیده پیشرفته برای ارزیابی انتظارات آینده، این روشها را می‌توان مدلهای تصمیم‌گیری^(۱) نامید. ظرفیت و توان ارائه اطلاعات

مفید برای فرایند تصمیم‌گیری مرتبط با آینده را اصطلاحاً **توان پیش‌بینی**^(۱) می‌نامند. بنابراین، در رویکرد استفاده‌کنندگان، مهمترین هدف حسابداری، تأمین و ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری است.

چنانچه استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی به اطلاعات یکسانی نیاز داشته باشند، حل مسایل تئوری حسابداری با مشکلات کمتری مواجه خواهد بود. اما، استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی از گروههای مختلفی نظیر سرمایه‌گذاران، اعتبار‌دهندگان، مشتریان و فروشندگان، ارگانهای دولتی و کارکنان تشکیل شده است که سوابق و تواناییهای متفاوتی دارند. تأمین اطلاعات متنوع متناسب با نیازهای اطلاعاتی گروههای مختلف استفاده‌کننده یا ارائه اطلاعات کلی برای تمامی گروهها، سؤالی است که پاسخ آن بر آینده تئوری حسابداری تأثیر عمده‌ای خواهد داشت.

در تئوری بنیانی حسابداری، امکان پیش‌بینی در باره اندازه‌گیری سود، وضعیت مالی و توان بازپرداخت بدهیها در آینده، مورد بحث قرار گرفته است. نکته با اهمیتی که در این بیانیه ذکر شده این است که گزارشهای حسابداری به خودی خود پیش‌بینی نمی‌کند بلکه استفاده‌کنندگان، با استفاده از اطلاعات منعکس در گزارشهای حسابداری، اطلاعات ورودی مدلهای تصمیم‌گیری خود را بدست می‌آورند.

رهبری و کنترل منابع. این هدف به استفاده مدیریت از اطلاعات حسابداری اشاره دارد. در تئوری بنیانی حسابداری، نیازهای اطلاعاتی مدیریت، متفاوت از نیازهای اطلاعاتی گروههای بیرون سازمانی دیده شده است. نظر به این که نیازهای اطلاعاتی مدیریت و نحوه بکارگیری این اطلاعات در قلمرو مطالب این کتاب قرار ندارد، این هدف، مورد بحث بیشتر قرار نخواهد گرفت.

ایفای وظیفه مباشرت در مورد منابع^(۲). اجرای سیستم مناسب حسابداری توسط یک شخص (مدیریت) برای وجوهی که توسط شخصی دیگر (سهامدار) در اختیار وی گذاشته شده است، سابقه‌ای نسبتاً طولانی دارد. در زمان حاضر، این هدف گسترش یافته است زیرا سرمایه‌گذاری از طریق تحصیل آسان سهام و یا فروش آن در بورس اوراق بهادار انجام می‌پذیرد و معمولاً سهامداران در شرکتها حضور ندارند.

Predictive Ability (۱)

Stewardship (۲)

تسهیل ایفای وظایف اجتماعی و اعمال کنترل. وظیفه چهارم در واقع ادامه ایفای وظیفه مباشرت و تعمیم آن به کل جامعه است. بنابراین، حسابداری به مواردی نظیر مالیات، جلوگیری از تقلب، مقررات دولتی و گردآوری اطلاعات و آمار برای مقصد اندازه‌گیری فعالیت اقتصادی نیز توجه دارد. نکته حایز اهمیت در ارتباط با هدف چهارم این است که در باره سازمانی که باید هزینه تهیه این اطلاعات اضافی را تحمّل کند ذکر به عمل نیامده است.

استانداردهای مربوط به اطلاعات حسابداری

کانون توجه تئوری بنیانی حسابداری (ASOBAT) چهار استاندارد است که برای ارزیابی اطلاعات حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرد. این استانداردها عبارتند از **مربوط بودن**^(۱)، **قابلیت تأیید**^(۲)، **پرهیز از جانب‌داری**^(۳) و **قابلیت سنجش**^(۴). این استانداردها را همراه با رهنمودهای مربوط به گزارش اطلاعات حسابداری و همچنین هدفهای حسابداری می‌توان بخشی از تئوری حسابداری به شمار آورد. این استانداردها، نظیر سایر موارد مطروحه در بیانیه مورد بحث، به منظور ارزیابی اطلاعات منعکس در صورتهای مالی منتشر شده توسط واحدهای انتفاعی مطرح شده‌اند^(۵).

مربوط بودن. منظور از مربوط بودن، فایده اطلاعات در تصمیم‌گیریهاست. این استاندارد، مستقیماً به چهار هدف مطرح شده در ASOBAT مربوط است و بالطبع، استاندارد اصلی و اولیه محسوب می‌شود. نظر به این که اطلاعات حسابداری توسط گروههای مختلف و با توانمندیهای متفاوت مورد استفاده قرار می‌گیرد، مربوط بودن یکی از مباحث بحث‌انگیز حسابداری محسوب می‌شود.

قابلیت تأیید. این مفهوم که مترادف عینیت^(۶) نیز بکار گرفته می‌شود، یکی از جنبه‌های اندازه‌گیری به شمار می‌آید. همان طور که در فصل اول گفته شد، اندازه‌گیری یکی از جنبه‌های با اهمیت تئوری حسابداری است اگرچه به نظر برخی از نویسندگان، قلمرو این دو متفاوت است. انتخاب سیستم اندازه‌گیری، بدواً به موضوع مربوط بودن بستگی دارد. اما، سیستم اندازه‌گیری در عین حال باید به پذیرش عمومی و اتفاق نظر دست اندرکاران نیز توجه داشته باشد.

Relevance (۱)

Verifiability (۲)

Freedom From Bias (۳)

Quantifiability (۴)

(۵) استانداردهای مطروحه در این گزارش، در گزارشها و بیانیه‌های دیگر به عنوان ویژگیهای کیفی اطلاعات مطرح شده است.

Objectivity (۶)

بنابراین، انتخاب روشها نباید تنها بر مبنای مربوط بودن و بدون توجه به قابلیت تأیید انجام پذیرد. ضمناً، قابلیت تأیید نیز نباید نسبت به مربوط بودن اولویت داشته باشد.

پرهیز از جانبداری. این استاندارد به دلیل همگن نبودن استفاده کنندگان اطلاعات مالی و همچنین، تفاوت نقاط نظر مدیریت و استفاده کنندگان برون سازمانی، حایز اهمیت و ضروری است. این استاندارد با مفهوم بی طرفی که در بخش ویژگیهای کیفی اطلاعات مندرج در بیانیه شماره دو مفاهیم حسابداری (FASB) نیز آمده است مکمل یکدیگر محسوب می‌شوند. منتها در ASOBAT، استاندارد پرهیز از جانبداری به تهیه کنندگان صورتهای مالی اشاره دارد در حالی که در مفاهیم FASB، بی طرفانه بودن^(۱) به هیأت‌های تدوین استاندارد توجه دارد.

قابلیت سنجش. این استاندارد، ارتباط بسیار نزدیکی با تئوری اندازه‌گیری دارد. اگرچه اندازه‌گیری و قابلیت سنجش هر دو از دیدگاه تئوری حسابداری حایز اهمیت می‌باشند، اما در تئوری بنیانی حسابداری (ASOBAT)، قابلیت سنجش مورد تأکید بسیار قرار گرفته است. فشار روزافزونی که در سالهای اخیر برای افشای اطلاعات ایجاد شده است و همچنین، توجه حسابداری به ادبیات مربوط به فرضیه بازار کارآمد، موجب گرایش به افشای اطلاعات غیر کمی نیز شده است.

نکته حایز اهمیتی که توسط ASOBAT مطرح شده این است که به جای ارائه ارقام یگانه در صورتهای مالی، دامنه‌ای از ارقام مبتنی بر سیستمهای اندازه‌گیری مختلف گزارش شود. دلیل توجه به این موضوع، ناهمگن بودن استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری است. بهر صورت، برای گزارش اطلاعات متنوع لازم است به مسئله محدودیت استفاده کنندگان در استفاده از اطلاعات زیاد^(۲) نیز توجه شود.

رهنمودهای مربوط به گزارش اطلاعات حسابداری

علاوه بر چهار استاندارد مطرح شده در بخش قبل، در تئوری بنیانی حسابداری، پنج رهنمود برای گزارش اطلاعات حسابداری به شرح زیر ارائه شده است:

۱. مناسبت برای استفاده مورد انتظار.
۲. افشای ارتباطات با اهمیت.
۳. ارائه اطلاعات محیطی.
۴. یکنواختی روشها در داخل واحدهای انتفاعی و همچنین میان آن واحدها.
۵. ثبات رویه در طول زمان.

(۱) Neutrality

(۲) Information Overload

مناسبت برای استفاده مورد انتظار. اولین رهنمود، در واقع تأکید مجدد بر استاندارد مربوط بودن است اگرچه به موقع بودن ارائه اطلاعات را نیز متذکر می‌شود. استفاده مدیریت از اطلاعات حسابداری نیز در همین رهنمود مورد بحث قرار گرفته است.

افشای ارتباطات با اهمیت. علیرغم عنوان این رهنمود، تنها یکی از جنبه‌های افشا در آن مطرح شده است. این جنبه نیز مربوط به تجمیع اطلاعات و امکان مکتوم ماندن اطلاعات با اهمیت در ارقام صورتهای مالی است.

ارائه اطلاعات محیطی. در این بخش، اطلاعات محیطی، مجموعه‌ای از وضعیتهایی را در بر می‌گیرد که بر فرایند گردآوری اطلاعات و مفروضات تهیه کنندگان در باره موارد استفاده اطلاعات حاکم بوده است.

یکنواختی روشها و ثبات رویه. دو رهنمود آخر مستقیماً به مفاهیم یکنواختی و ثبات رویه، که در فصل قبل تشریح شد، اشاره دارد. یکنواختی از دیدگاه ASOBAT، نوعی یکنواختی محدود است (به شرح فصل سوم). این مبحث در فصل‌های بعدی این کتاب با تفصیل بیشتری تشریح خواهد شد.

ملاحظات کلی در مورد ASOBAT

علیرغم انتقادهایی که در باره اختصار هدفها و رهنمودهای این بیانیه به عمل آمده، این بیانیه، نفوذ با اهمیت و مفیدی را بر گزارشها و بیانیه‌های بعدی مرتبط با تنوری حسابداری داشته است. این مطلب، در بخشهای بعدی این فصل و همچنین فصل بعد آشکار خواهد شد.

مفاهیم و اصول بنیانی صورتهای مالی واحدهای انتفاعی بیانیه شماره چهار هیأت اصول حسابداری (APB # 4)

بیانیه شماره چهار هیأت اصول حسابداری هنگامی انتشار یافت که دوران رویکرد "مفروضات بنیادی - اصول" خاتمه یافته و دیدگاه "هدفها و استانداردها" مطرح شده بود. منظور از تدوین و انتشار بیانیه شماره چهار، تبیین مفاهیم بنیانی گزارشگری مالی بود که زیربنای بیانیه‌های بعدی هیأت اصول حسابداری قرار گیرد.

تعاریف ارائه شده در بیانیه شماره چهار APB

تعریف حسابداری. حسابداری یک فعالیت خدماتی است. وظیفه آن نیز تهیه و ارائه اطلاعات کمی در باره واحدهای اقتصادی است که بدو ماهیت مالی دارد و قاعداً باید برای تصمیم‌گیریهایی

اقتصادی مفید واقع شود. در بیانیه شماره چهار، همانند ASOBAT، بر تنوع استفاده کنندگان اطلاعات مالی تأکید اما علاوه بر آن، متذکر شده است که استفاده کنندگان اطلاعات مالی باید دانش لازم را داشته و قادر به درک ویژگیها و محدودیتهای صورتهای مالی باشند. ضمناً در این بیانیه، بر مقاصد کلی صورتهای مالی و توجه به تمامی استفاده کنندگان آن نیز تأکید شده است.

سایر تعاریف. در بیانیه شماره چهار، تعاریفی برای داراییها، بدهیها، حقوق صاحبان سرمایه، درآمدهای فروش و هزینهها، به عنوان عناصر اصلی صورتهای مالی ارائه شده است. در تمامی این تعاریف، به جز حقوق صاحبان سرمایه، عنوان شده است که این عناصر بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری شناسایی و اندازه گیری می‌شوند.

سایر جنبه‌های بیانیه شماره چهار APB

علیرغم برخی از نارساییها، در بیانیه بالا جنبه‌های مثبت بسیاری نیز وجود دارد. برای مثال، حسابداری به عنوان یک دانش اندازه‌گیری شناخته شده است. بخش هدفهای این بیانیه نیز با بخش متناظر در ASOBAT هم‌آهنگی دارد.

هدفهای کیفی بیانیه شماره چهار شامل مربوط بودن، قابلیت فهم، قابلیت تأیید، بی‌طرفی، به موقع بودن، قابلیت مقایسه و کامل بودن می‌باشد. این هدفها، در چارچوب نظری FASB با عنوان ویژگیهای کیفی اطلاعات مورد اشاره قرار گرفته است. در بیانیه شماره چهار، همانند ASOBAT، تضاد احتمالی میان هدفهای ذکر شده (مثلاً مربوط بودن و قابلیت اعتماد) نیز مورد توجه قرار گرفته است که قاعداً باید توسط تئوری جامع حسابداری حل شود. بیانیه شماره چهار، همانند ASOBAT، نیاز به یکنواختی محدود در روشهای حسابداری را مورد قبول قرار می‌دهد اما مشکلات دستیابی به آن را نیز تأیید می‌کند. ضمناً، بر خلاف ASOBAT، بیانیه شماره چهار، نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان را نیز مورد تأکید قرار می‌دهد.

در سایر بخشهای بیانیه شماره چهار نوآوری کمتری دیده می‌شود. ویژگیهای اساسی حسابداری مالی در واقع تکرار مطالب مندرج در مطالعه تحقیقات حسابداری شماره یک (ARS 1) است. اصول فراگیر و میثاقهای تعدیل‌کننده مندرج در بخش اصول پذیرفته شده حسابداری نیز شامل مفاهیمی است که اساس سیستم بهای تمام شده تاریخی را تشکیل می‌دهد. سایر بخشهای باقیمانده بیانیه که شامل بیان اصول انتخاب و اندازه‌گیری و ارائه در صورتهای مالی است نیز حاوی نوآوری تئوریک نمی‌باشد.

ملاحظات کلی در مورد بیانیه شماره چهار APB

بخش عمده این بیانیه، بیان مجدد دانش سنتی حسابداری در زمان تهیه بیانیه می‌باشد. اما در بخشهای دیگر، تغییرات و تکامل تدریجی حسابداری نیز مورد شناسایی قرار گرفته است. علیرغم انتقادهایی که در مورد تعاریف ارائه شده و هم‌آهنگی مطالب بیانیه به عمل آمده است، جنبه‌های مثبت زیادی نیز در بیانیه شماره چهار وجود دارد که برای رسیدن به مقصد تدوین تئوری حسابداری مفید واقع می‌شود.

هدفهای صورتهای مالی (گزارش Trueblood)

انجمن حسابداران خبره آمریکا (AICPA) در سال ۱۹۷۱ میلادی، هنگامی که هیأت اصول حسابداری (APB) مورد انتقاد شدید قرار داشت، کمیته Trueblood را تشکیل داد. مأموریت این کمیته نیز تدوین هدفهای صورتهای مالی، به عنوان بخشی از تئوری حسابداری، با استفاده از بیانیه شماره چهار APB بود.

این کمیته جمعاً دوازده هدف را به شرح زیر برای صورتهای مالی بیان کرد:

۱. ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیرهای اقتصادی به عنوان هدف اصلی صورتهای مالی.
۲. خدمت به استفاده‌کنندگانی که اختیار، توان یا منابع محدودی را برای دریافت اطلاعات دارند و صورتهای مالی تنها منبع اطلاعاتی آنان در باره فعالیت‌های اقتصادی واحد انتفاعی است.
۳. ارائه اطلاعات مفید به سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان به نحوی که آنان را در پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی گردش آتی و جوه نقد از لحاظ مبلغ، زمان‌بندی، و ابهامات مربوط یاری دهد.
۴. ارائه اطلاعات به استفاده‌کنندگان برای پیش‌بینی، مقایسه، و ارزیابی توان سودآوری واحد انتفاعی.
۵. تأمین اطلاعات مفید برای قضاوت در باره توان مدیریت در بکارگیری اثربخش منابع واحد انتفاعی در دستیابی به هدف اصلی آن.
۶. تأمین اطلاعات واقعی و تفسیری در باره معاملات و سایر رویدادهایی که برای پیش‌بینی، مقایسه، و ارزیابی توان سودآوری واحد انتفاعی مفید است. مفروضات زیربنای موضوعاتی که مورد تفسیر، ارزیابی، پیش‌بینی یا برآورد قرار می‌گیرد نیز باید افشا شود.

۷. تهیه و ارائه صورت وضعیت مالی که برای پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی توان سودآوری واحد انتفاعی مفید باشد. این صورت باید اطلاعاتی را در باره معاملات و سایر رویدادهای واحد انتفاعی که بخشی از چرخه کامل نشده سود محسوب می‌شود نیز ارائه کند. در مواردی که ارزشهای جاری با بهای تمام شده تاریخی تفاوت با اهمیت دارند، لازم است ارزشهای جاری نیز گزارش شود. داراییها و بدهیها نیز باید بر حسب ابهام نسبی در باره مبلغ و زمان‌بندی تحقق یا تصفیه آتی، طبقه‌بندی یا تفکیک گردند.

۸. ارائه صورت ادواری سود به نحوی که برای پیش‌بینی، مقایسه، و ارزیابی توان سودآوری واحد انتفاعی مفید باشد. نتیجه خالص چرخه‌های کامل شده سود و فعالیت‌های واحد انتفاعی که در راستای تکمیل چرخه‌های کامل نشده سود به عمل می‌آید نیز باید گزارش شود. تغییرات ارزشهای منعکس در صورتهای متوالی وضعیت مالی نیز باید بطور جداگانه گزارش شوند زیرا این اقلام از لحاظ ابهام و تحقق متفاوت هستند.

۹. ارائه صورتی از فعالیت‌های مالی که برای پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی توان سودآوری واحد انتفاعی مفید باشد. این صورت باید عمدتاً جنبه‌های واقعی معاملات واحد انتفاعی را که انتظار می‌رود نتایج نقدی با اهمیت داشته باشند گزارش کند. در این صورت اقلامی منظور می‌شوند که مستلزم کمترین قضاوت یا تفسیر توسط تهیه‌کنندگان آن باشد.

۱۰. ارائه اطلاعات مفید برای فرایند پیش‌بینی. در مواردی که پیش‌بینی‌های مالی بتواند قابلیت اطمینان پیش‌بینی‌های استفاده‌کنندگان را افزایش دهد لازم است این پیش‌بینی‌ها نیز ارائه شود.

۱۱. ارائه اطلاعات مفید برای ارزیابی اثربخشی مدیریت منابع، در دستیابی به هدفهای سازمانهای دولتی و واحدهای غیر انتفاعی. معیارهای عملکرد باید به تناسب هدفهای تعیین شده به صورت کمی بیان شوند.

۱۲. گزارش آن دسته از فعالیت‌های واحد انتفاعی که بر جامعه تأثیر می‌گذارد و می‌توان آنها را تعیین، تشریح یا اندازه‌گیری کرد. این فعالیتها باید از لحاظ نقش واحد انتفاعی در محیط اجتماعی آن حایز اهمیت باشند.

ملاحظات کلی در باره گزارش کمیته Trueblood

گزارش کمیته بالا همچنین حاوی فصل کوتاهی در باره ویژگیهای کیفی گزارشگری است که عمدتاً بر استانداردها و رهنمودهای ASOBAT و هدفهای کیفی بیانیه شماره چهار APB مبتنی می‌باشد.

علاوه بر این، فصل کوتاه اما مفیدی نیز در مورد سیستم‌های مختلف اندازه‌گیری حسابداری ارائه شده است. در این فصل، لزوم بکارگیری مبانی گوناگون اندازه‌گیری برای داراییها و بدهیهای مختلف مورد توجه قرار گرفته است.

اما ارزیابی گزارش کمیته Trueblood قاعده‌تاً باید بر اساس تعریف هدفهای صورتهای مالی انجام گیرد. برخی از منتقدین اظهار داشته‌اند که هدفهای ذکر شده بدیهی است و هدفهای عملیاتی قابل دستیابی را تبیین نمی‌کند. اما علیرغم این انتقادات، این گزارش، گام با اهمیتی در راستای تدوین چارچوب نظری معنی داری در باره هدفهای صورتهای مالی به شمار می‌آید.

بالاخره، نکته با اهمیتی که باید ذکر شود این است که در گزارش کمیته مزبور، اهمیت گردش وجوه نقد و ارتباط اندازه‌گیری توان سودآوری با ایجاد گردش وجوه نقد در آینده، مورد تأکید قرار گرفته است.

شرح تئوری حسابداری و پذیرش آن (SATTA)

در سال ۱۹۷۳، انجمن حسابداری آمریکا (AAA) هیأتی را برای مطالعه ادبیات جاری حسابداری مالی و تهیه گزارشی در مورد وضعیت موجود حرفه در ارتباط با تئوری حسابداری بکارگمارد (SATTA). مأموریت این هیأت تا حدود زیادی مشابه هیأت ASOBAT در یک دهه قبل بود. این هیأت، مأموریت خود را به نحو قابل تحسینی انجام داد اگرچه ممکن است نتایج آن از دیدگاه نظریه پردازان و سیاستگذاران حسابداری مطلوب نباشد.

به منظور درک بهتر SATTA لازم است ارتباط آن با ASOBAT مورد توجه قرار گیرد. این دو مطالعه، نتایج بررسیهای هیأت‌های منصوب انجمن حسابداری آمریکا (AAA) را در بر دارد که رهنمودهای کلی یکسانی را داشته‌اند. ASOBAT کوشش کرد که رهنمودهای تئوریک لازم را برای ارزیابی اطلاعات حسابداری و سیستمهای ارزشیابی ارائه کند. از سوی دیگر، SATTA، سیستمهای مختلف ارزشیابی را در حسابداری همراه با سایر ملاحظات نظری مورد توجه قرار داد و دلایل عدم امکان تدوین ضوابطی که منجر به انتخاب یک سیستم یگانه ارزشیابی توسط حرفه حسابداری بشود را بر شمرد. بنابراین، گزارش SATTA در مورد توصیه قبول یک تئوری ارزشیابی یگانه بسیار محتاط است.

رویکردهای تئوریک در حسابداری

رویکردهای کلاسیک. گزارش SATTA به طور مختصر اما کارآمد. سیستمهای مختلف ارزشیابی ارائه شده در ادبیات حسابداری را طبقه‌بندی و ردیابی کرده است. سیستمهای قدیمی با عنوان رویکردهای کلاسیک طبقه‌بندی شده است. اغلب این رویکردها، دستوری، قیاسی است و نسبت به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان بی‌تفاوت می‌باشد. در برخی موارد نیز نویسندگان کلاسیک مدعی بکارگیری روش استقرا شده‌اند اما این روش محدود به مطالعه ادبیات موجود است و با مفهوم کلی استقرا از لحاظ مشاهده و تحلیل واقعیتها تفاوت دارد.

رویکرد سودمندی در تصمیم‌گیری‌ها^(۱). در میان رویکردهای جدید مربوط به تئوری حسابداری، تعداد قابل ملاحظه‌ای از تحقیقات یافت می‌شود که تمرکز آن بر استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی، تصمیمات، نیازمندیهای اطلاعاتی و توان آنان برای تحلیل و بکارگیری اطلاعات می‌باشد. رویکرد سودمندی در تصمیم‌گیری‌ها به نوبه خود به دو گروه مدل‌های تصمیم‌گیری^(۲) و تصمیم‌گیرندگان^(۳) تقسیم شده است.

مدل‌های تصمیم‌گیری. چارچوب ریاضی تدوین شده توسط گزارشهای ASOBAT و Trueblood، انعکاسی از جهت‌یابی مدل‌های تصمیم‌گیری است. سیستمهایی که در این گروه قرار می‌گیرند معمولاً ویژگیهای زیر را در بر دارند:

۱. این سیستمها دستوری و قیاسی می‌باشند زیرا باید ضوابط و چارچوب ریاضی را تا حد امکان رعایت نمایند؛
۲. مربوط بودن اطلاعات برای تصمیم‌گیریهایی معین توسط گروه استفاده‌کننده مورد تأکید قرار می‌گیرد؛ و
۳. ضابطه مربوط بودن، در اندازه‌گیری خاصه‌های انتخاب شده برای اندازه‌گیری داراییها، بدهیها و سود، اساسی و حایز اهمیت است.

تصمیم‌گیرندگان. مهمترین نکته در این رویکرد این است که سیستمهای مربوط دستوری نیست بلکه می‌توان آنها را توصیفی دانست، زیرا، در این سیستمها کوشش می‌شود که اطلاعاتی که عملاً مورد استفاده قرار می‌گیرد یا مطلوب و مورد انتظار است مشخص شود. فرض مورد قبول نیز این

(۱) Decision - Usefulness Approach

(۲) Decision Models

(۳) Decision Makers

است که اطلاعات مطلوب و مورد انتظار باید به نحوی تأمین و ارائه گردد. تحقیقاتی نیز که در این گروه قرار می‌گیرند نه تنها توصیفی بلکه استقرایی نیز محسوب می‌شوند.

اگرچه اطلاعات مفیدی بر اثر این دسته از تحقیقات بدست آمده است اما نمی‌توان مبانی لازم را برای انتخاب یک روش ارزشیابی مشخص از آن استنتاج کرد. اما از سوی دیگر، از آنجا که رویکرد مدل‌های تصمیم‌گیری دستوری است، توصیه‌های معینی را برای انتخاب سیستم‌های ارزشیابی خاص ارائه کرده است.

رویکرد فزونی منافع بر مخارج. بکارگیری این رویکرد در تئوری حسابداری، مستقیماً به انتخاب یک سیستم از میان سیستم‌های ارزشیابی مختلف نمی‌پردازد. در عوض در این رویکرد، موضوع مخارج و منافع تأمین و استفاده از اطلاعات مورد توجه قرار می‌گیرد. بنابراین، اطلاعات حسابداری به عنوان یک کالای اقتصادی مد نظر قرار می‌گیرد که این دیدگاه، قبلاً در تدوین تئوری حسابداری ملحوظ نشده است.

نارسایی‌های رویکردهای تئوریک فعلی

پیام اصلی گزارش SATTA با ناتوانی تئوری حسابداری (در وضعیت فعلی) در کمک به انتخاب یکی از سیستم‌های ارزشیابی ارتباط دارد که در حال حاضر یکی از مهمترین موضوعات بحث‌انگیز تئوری حسابداری است. مسئله دیگری که در این بررسی مطرح شده است، موضوع تنوع استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری و گوناگونی مدل‌های تصمیم‌گیری و همچنین نیازهای اطلاعاتی متفاوت آنان می‌باشد. در گزارش ASOBAT و بیانیه شماره چهار APB نیز تصریح شده است که بسیاری از گروه‌های استفاده کننده، برای تصمیم‌گیری‌های خود به اطلاعات نیاز دارند. یکی از راه‌حلهای پیشنهادی ASOBAT، ارائه ارزشهای چندگانه است، اگرچه توانایی استفاده کنندگان در درک اطلاعات اضافی ممکن است محدود باشد. از سوی دیگر، گزارش Trueblood فرض را بر این قرار می‌دهد که علیرغم تنوع گروه‌های استفاده کننده، تصمیم‌گیری‌های آنان مشابه و نیازهای اطلاعاتی آنان نیز یکسان است.

ملاحظات کلی در باره SATTA

در گزارش SATTA ترکیب ارزنده‌ای از ادبیات تئوریک حسابداری ارائه شده است. در حال حاضر نمی‌توان انتظار داشت که نظریه‌پردازان حسابداری چارچوب نظری را ارائه کنند که بتواند مورد پذیرش کلی جامعه و گروه‌های ذینفع و ذیعلاقه قرار گیرد. اما می‌توان انتظار داشت که بیانیه‌های

هیأت‌های تدوین استاندارد که در ارتباط با چارچوب نظری حسابداری تدوین می‌شود تا حدود زیادی راهگشا باشد.

هدفهای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی و تنوع آنان

مسئله تنوع استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی که در گزارش SATTA مطرح شده است، جستجو برای تبیین هدفهای استفاده‌کنندگان را با مشکل مواجه می‌سازد. در این بخش، ابتدا هدفهای اولیه و ثانویه گزارشگری مالی شرکتها مورد بحث قرار می‌گیرد و سپس، ارتباط موضوع تنوع استفاده‌کنندگان با هدفهای مزبور تشریح می‌شود.

هدفهای اولیه

هدفهای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی که در مدارکی نظیر گزارش Trueblood و بیانیه شماره یک هیأت استاندارد‌های حسابداری مالی (SFAC # 1) مطرح شده، بسیار گسترده و کلی است. چنانچه هیأت‌های مسئول تدوین استاندارد در نظر داشته باشند که بر اساس این هدفها اقدام کنند، لازم است که شرح دقیقتری از هدفها ارائه شود. اما در تحقیقات جاری حسابداری توجه کمتری به این موضوع حایز اهمیت مبذول شده است. بهر صورت می‌توان دو زمینه را برای بکارگیری اطلاعات کلی حسابداری توسط گروههای مختلف استفاده‌کننده مشخص کرد. اولین زمینه با عنوان هدف پیش‌بینی^(۱) و دومین زمینه که ادامه وظیفه مباشرت مدیریت محسوب می‌شود با عنوان حسابداری^(۲) یا پاسخگویی مورد اشاره قرار گرفته است. در بخش زیر، جنبه‌های اصلی هر یک از هدفهای ذکر شده مورد بحث قرار می‌گیرد.

توان پیش‌بینی

فایده اطلاعات حسابداری برای پیش‌بینی متغیرهای آتی بازار سرمایه که کما بیش کارآمد فرض می‌شود، موضوع تحقیقات گسترده حسابداری بوده است. این موضوع با تفصیل بیشتر در فصول بعد تشریح خواهد شد. اگرچه کارآیی بازار سرمایه به هدف توان پیش‌بینی اعتبار می‌بخشد، اما کماکان وظیفه هیأت‌های تدوین استانداردهای حسابداری، انتخاب از میان روشهای مختلف حسابداری به گونه‌ای است که منافع اطلاعات بر مخارج تهیه آن فزونی داشته باشد.

Predictive Ability (۱)

Accountability (۲)

در بسیاری از تحقیقات اولیه کوشش شده است که با بکارگیری اطلاعات حسابداری، متغیرهای آینده پیش‌بینی شود. مثلاً در یک گروه از این تحقیقات سعی شده است که سود آتی بر مبنای ارقام گذشته و حال سود پیش‌بینی گردد. یکی از مقاصد این تحقیقات، بدست آوردن شواهدی دال بر مفید بودن سود مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی در مقایسه با سود تعدیل شده بر مبنای تغییر سطح قیمت‌ها و یا سود مبتنی بر ارزشهای جاری برای پیش‌بینی سود در آینده بوده است. در این تحقیقات، نشان داده شده است که سود مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی در مقایسه با دو سود دیگر (به شرح بالا) فایده یکسانی را در پیش‌بینی سود دارد.

کانون توجه بسیاری از تحقیقات دیگر، بررسی توان پیش‌بینی دو دسته از ارقام حسابداری بوده است. دسته اول، مربوط به بکارگیری سود گزارش شده در دوره‌های سه ماهه برای پیش‌بینی سود سال و دسته دوم مربوط به بکارگیری نسبت‌های مالی برای پیش‌بینی ورشکستگی می‌باشد. در هر دو مورد، همان‌طور که انتظار می‌رود، ارقام حسابداری در فرایند پیش‌بینی بسیار مفید بوده است. اما باید توجه داشت که در این تحقیقات، مدل‌های خاصی بکار گرفته شده است که در صورت بکارگیری مدل‌های مشابه توسط استفاده‌کنندگان می‌توان به نتایج بدست آمده اتکا کرد. نکته حایز اهمیت دیگر این است که روش ارزشیابی و محاسبه سودی که برای دستیابی به یک هدف، مثلاً توان پیش‌بینی، مفید به نظر می‌رسد ممکن است با اهداف دیگر تعارض داشته باشد. این موضوع در فصول بعدی این کتاب مورد بحث قرار خواهد گرفت.

حسابدهی یا پاسخگویی

حسابدهی به شرحی که در این بخش مطرح می‌شود، مفهومی گسترده‌تر از ایفای وظیفه مباشرت مدیریت که عمدتاً مربوط به حفظ و نگهداری دارایی‌هاست دارد. در اینجا منظور از حسابدهی، مسئولیت مدیریت در گزارش مربوط به بکارگیری کارآمد و اثر بخش منابع واحد انتفاعی است. اندازه‌گیریهای مبتنی بر هدف حسابدهی شامل سود هر سهم و بازده سرمایه‌گذاری و اجزای متشکله آن (گردش سرمایه و حاشیه سود) است. سؤال با اهمیتی که در اینجا مطرح می‌باشد این است که کدام یک از سیستم‌های ارزشیابی می‌تواند بهترین اطلاعات ورودی را برای اندازه‌گیریهای مربوط به حسابدهی ارائه کند.

توان پیش‌بینی و حسابدهی، هدفهای مجزایی محسوب می‌شوند. هدف توان پیش‌بینی، به ارقامی توجه دارد که برای پیش‌بینی رویدادهای آتی مفید است در حالی که هدف حسابدهی، ارزیابی عملکرد واحد انتفاعی را مد نظر دارد. اگرچه بین دو هدف مورد بحث ارتباطی وجود دارد، اما امکان

بروز تضاد بین آنها نیز دور از ذهن نیست. بنابراین، اطلاعات حسابداری یکسان ممکن است برای هر دو هدف مناسب نداشته باشد.

در ادبیات جاری حسابداری، به هدف حسابداری توجه بیشتری مبذول شده است و حتی آن را جایگزینی برای هدف توان پیش‌بینی دانسته‌اند. این دسته از نظریه پردازان، عینیت و قابلیت تأیید را اجزای چارچوب نظری حسابداری محسوب می‌کنند.

هدفهای ثانویه

هدفهای دیگری که می‌توان برای استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری مدنظر قرار داد عبارتند از معیار حفظ سرمایه^(۱) و نقدینگی کلی^(۲). این هدفها در مقایسه با اهداف توان پیش‌بینی و حسابداری، بسیار محدودتر است. معیار حفظ سرمایه، اطلاعاتی را در باره میزان سود سهامی که می‌توان توزیع کرد بدون این که سرمایه شرکت به سهامداران مسترد گردد، ارائه می‌کند. نقدینگی کلی شرکت نیز از طریق اندازه‌گیری ارزشهای خروجی داراییهای واحد انتفاعی و کسر بدهیها از آن بدست می‌آید.

موضوع با اهمیت دیگری که با هدفهای گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی ارتباط دارد، تنوع استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری است.

تنوع استفاده کنندگان

بدون تردید، استفاده کنندگان صورتهای مالی منتشر شده متعدد و متنوعند. اما موضوعی که روشن نیست این است که آیا نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان با توجه به هدفهای گوناگون آنان از طریق صورتهای مالی کلی واحدهای انتفاعی تأمین می‌شود یا خیر. گروههای استفاده کننده از اطلاعات مالی را می‌توان به شرح زیر بر شمرد:

۱. سهامداران
۲. اعتبار دهندگان
۳. تحلیل‌گران و مشاوران مالی
۴. تشکلهای کارکنان

Capital Maintenance measure (۱)

Total Liquidity (۲)

۵. اتحادیه‌های کارگری

۶. مشتریان

۷. فروشندگان مواد اولیه، قطعات، کالاها و خدمات

۸. ارگانهای دولتی

۹. گروههای اجتماعی

۱۰. پژوهشگران و تدوین کنندگان استاندارد

علاوه بر این، در داخل هر یک از گروههای بالا نیز تنوع زیادی وجود دارد. گروه سهامداران می‌تواند شامل کسانی باشد که مجموعه متنوعی از سهام و اوراق بهادار را در اختیار دارند و یا تنوع سهام آنان اندک است، از خدمات مشاوران و تحلیل‌گران مالی استفاده می‌کنند یا رأساً تصمیم می‌گیرند، در باره صورتهای مالی اطلاعات لازم را دارند یا غیر مطلع می‌باشند، سهامدار فعلی یا سهامدار بالقوه محسوب می‌شوند.

اعتبار دهندگان نیز ممکن است به اعتبار دهندگان کوتاه مدت یا بلند مدت طبقه‌بندی شوند. گروههای اجتماعی شامل گروههای حمایت از مصرف کنندگان یا گروههای حفظ محیط زیست یا دیگر گروههای اجتماعی می‌باشند. پژوهشگران و تدوین کنندگان استاندارد شامل مدرسین حسابداری، هیأت‌های مشول تدوین استاندارد و اقتصاددانان است. ارگانهای مختلف دولتی بر خلاف سایر گروهها می‌توانند اطلاعات مورد نیاز خود را از طرق قانونی از واحدهای انتفاعی دریافت دارند.

برخی از نیازهای اطلاعاتی گروههای مختلف استفاده کننده، مکمل یکدیگر محسوب می‌شوند. مثلاً، اعتبار دهندگان کوتاه مدت به معیارهای نقدینگی نظیر نسبت جاری و نسبت سریع اهمیت می‌دهند در حالی که اعتبار دهندگان بلند مدت به بررسی ساختار سرمایه شرکت علاقه بیشتری نشان می‌دهند. در مواردی که نیازهای مکمل وجود دارد، مسئله جدی و واجد اهمیتی نیز ایجاد نمی‌شود. اما در مورد سهامداران فعلی و سهامداران بالقوه ممکن است تضادهای قابل توجهی به وجود آید. سهامداران فعلی احتمالاً اطلاعاتی را مطلوب می‌دانند که ارزش سهام آنان را به بالاترین سطح ممکن برساند در حالی که سهامداران بالقوه اطلاعاتی را ترجیح می‌دهند که ارزش بازار سهام را کاهش دهد. بدیهی است در صورتی که سهامداران بالقوه به سهامداران بالفعل تبدیل شوند، دیدگاه آنان تغییر خواهد کرد.

در گزارش SATTA، موضوع تنوع استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری به مسئله بکارگیری سیستم ارزشیابی مناسب مربوط شده است. سیستمهای ارزشیابی مورد توجه گزارش مزبور شامل ارزش فعلی گردش وجوه نقد در آینده، ارزشهای جایگزینی، ارزشهای خروجی و بهای تمام شده تاریخی تعدیل شده بر مبنای تغییر سطح قیمتها بوده است.

کوشش با اهمیت دیگری که در راستای بررسی نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان به عمل آمده مربوط به یکی از کمیته‌های انجمن حسابداران رسمی آمریکا است که تنوع نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان را تأیید کرده است.

مثلاً، در مقایسه نیازهای اطلاعاتی یکی از مقامات بانک برای بررسی مخاطره اعطای تسهیلات مالی به یک واحد انتفاعی با نیازهای اطلاعاتی یکی از مقامات دایره سرمایه‌گذاری بانک برای ارزیابی سهام همان واحد انتفاعی می‌توان تنوع نیازها را به خوبی ملاحظه کرد^(۱).

تنوع نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان که در گزارش کمیته یاد شده بالا مطرح شده است در تضاد با یکدیگر نیست و در واقع مکمل یکدیگر محسوب می‌شوند. در این گزارش همچنین رویکردی برای گزارشگری مالی ارائه شده است که نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان را مورد تأکید قرار می‌دهد. علاوه بر این، برخی از نیازهای تخصصی اطلاعاتی استفاده کنندگان در گزارش مزبور مطرح شده که تأمین آن از طریق صورتهای مالی کلی مورد تردید است.

خلاصه

نقطه نظر مشترک میان گزارشهای مطرح شده در این فصل، به تفاهم رسیدن حرفه حسابداری در باره لزوم مفید و مربوط بودن صورتهای مالی برای تصمیم‌گیریهای استفاده کنندگان است. در نتیجه، هیأت‌های مسئول تدوین استاندارد از رویکرد مفروضات بنیادی - اصول فاصله گرفتند و به دیدگاه هدفها - استانداردها روی آوردند.

گزارش ASOBAT، اولین تلاش برای ملحوظ کردن مربوط بودن اطلاعات برای استفاده کنندگان محسوب می‌شود، اگرچه در این گزارش شرح کافی در باره مفهوم مربوط بودن ارائه نشده است. بیانیه شماره چهار هیأت اصول حسابداری نیز تأکید بر مربوط بودن اطلاعات برای استفاده کنندگان را ادامه داده است. اما، این گزارش ترکیبی از رویکرد مفروضات بنیادی - اصول و دیدگاه هدفها - استانداردها محسوب می‌شود و دلیل آن نیز مقطع زمانی تغییر در جهت‌گیری نظریه‌پردازی حسابداری بوده است.

اولین بیانیه‌ای که موضوع هدفهای استفاده کنندگان اطلاعات مالی را به تفصیل مورد بررسی قرار داده گزارش Trueblood بوده است. اگرچه در این گزارش، هدفهای توان پیش‌بینی و حسابدهی مطرح شده اما تعاریف و مفاهیم در سطح عملیاتی نبوده است. بهر صورت، گزارشهایی از این قبیل می‌تواند سمت تلاشهای آتی را برای تدوین تئوری حسابداری نشان دهد.

(۱) Improving Business Reporting - A Customer Focus, AICPA, 1994.

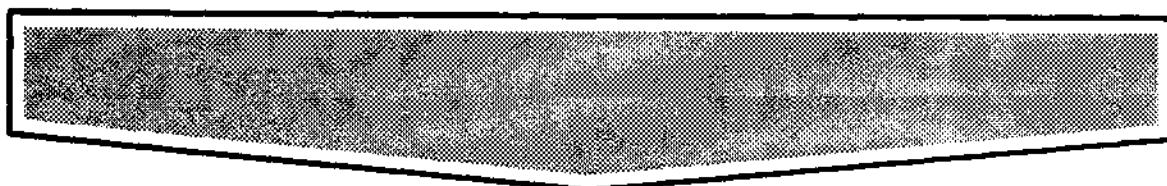
در گزارشهای ASOBAT و SATTA که هر دو نتیجه فعالیت انجمن حسابداری آمریکاست، کوشش شده است که وضع موجود تئوری حسابداری در زمان تهیه گزارشها، خلاصه و ارزیابی شود. در گزارش SATTA اظهار نظر شده است که به دلیل تنوع استفاده کنندگان، هدفهای مختلف و نیازهای متفاوت اطلاعاتی آنان نمی‌توان انتخابی از میان تئوریهای مختلف حسابداری (سیستمهای مختلف ارزشیابی) به عمل آورد.

موضوع بحث‌انگیز مطرح شده در این فصل، عبارت بود از هدفهای صورتهای مالی و نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان متنوع آن. آن طور که به نظر می‌رسد در مورد هدفهای توان پیش‌بینی و حسابدهی اتفاق نظر وجود دارد. حسابدهی که ادامه وظیفه مباشرت مدیریت است حاکی از بکارگیری کارآمد و اثربخش منابع واحد انتفاعی توسط مدیریت می‌باشد. هدفهای ثانویه عبارتند از معیارهای حفظ سرمایه و نقدینگی کلی که از طریق اندازه‌گیری ارزشهای خروجی داراییها پس از کسر بدهیها بدست می‌آید. اگرچه برخی از هدفهای مطروحه می‌توانند در تضاد با یکدیگر نیز قرار گیرند اما می‌توان کلاً اظهار داشت که علیرغم تنوع استفاده کنندگان اطلاعات مالی، تفاوت چشمگیری میان نیازهای اطلاعاتی آنان وجود ندارد یا دست کم چنین موضوعی هنوز از طریق تحقیقات حسابداری به اثبات نرسیده است.

سوالات و مسایل

سوالات

۱. تفاوت هدفها و مفروضات بنیادی حسابداری چیست؟
۲. آیا صورت گردش وجوه نقد در مقایسه با صورت سود و زیان و ترازنامه، بیشتر مبتنی بر واقعیت و کمتر قابل تفسیر است؟
۳. آیا مفاهیمی که در گزارش ASOBAT تحت عنوان استاندارد مطرح شده واقعاً استاندارد است؟
۴. چرا تنوع استفاده کنندگان اطلاعات مالی، از لحاظ تدوین تئوری حسابداری حایز اهمیت است؟
۵. در بیانیه شماره چهار هیأت اصول حسابداری، داراییها به شرح زیر تعریف شده است.
"داراییها منابع اقتصادی یک واحد انتفاعی است که بر مبنای اصول پذیرفته شده حسابداری شناسایی و اندازه گیری می شود. داراییها همچنین شامل مخارج انتقالی به دوره های آتی است که جزء منابع اقتصادی محسوب نمی شود اما بر مبنای اصول پذیرفته شده حسابداری شناسایی و اندازه گیری می شود."
- داراییها همچنین شامل مخارج انتقالی به دوره های آتی است که منابع محسوب نمی شود اما بر مبنای اصول پذیرفته شده حسابداری شناسایی و اندازه گیری شده است.
آیا به نظر شما، تعریف بالا، تعریفی مفید برای دارایی محسوب می شود؟
۶. چگونه در سالهای اخیر، تعریف حسابداری تعدیل شده است؟
۷. چه تضادهای بالقوه ای از لحاظ نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان وجود دارد؟
۸. در گزارش کمیته Trueblood، استفاده از پیش بینی های مالی توصیه شده است. چرا به نظر شما این پیشنهاد توسط تهیه کنندگان صورتهای مالی و حساب رسان مورد استقبال قرار نگرفت؟
۹. برخی از صاحب نظران اظهار داشته اند که تهیه کنندگان صورتهای مالی خود بزرگترین گروه استفاده کننده آن نیز محسوب می شوند و ضمناً می توانند نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان را به خوبی تشخیص دهند. در این مورد بحث و اظهار نظر کنید.
۱۰. چرا بکارگیری مفهوم 'انصاف' در گزارشگری مالی مشکل است؟
۱۱. ارتباط بین وظیفه مباشرت و حسابداری مدیریت چیست؟



چارچوب نظری هیات استانداردهای حسابداری مالی

رئوس مطالب فصل

ارتباط بین چارچوب نظری FASB و گزارشهای مطروحه در فصل چهارم
بیانیه‌های چارچوب نظری

- (SFAC No. 1) ● هدفهای گزارشگری مالی توسط واحدهای انتفاعی
- (SFAC No. 2) ● ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری
- (SFAC No. 3) ● عناصر صورتهای مالی واحدهای انتفاعی
- (SFAC No. 4) ● هدفهای گزارشگری مالی توسط واحدهای غیرانتفاعی
- (SFAC No. 5) ● شناخت و اندازه‌گیری در صورتهای مالی واحدهای انتفاعی
- عناصر صورتهای مالی واحدهای انتفاعی
- (SFAC No. 6) ● جایگزین (SFAC No. 3)
- بکارگیری گردش وجوه نقد و ارزش فعلی در اندازه‌گیریهای حسابداری
- (SFAC No. 7)

چارچوب نظری به عنوان مبنای تدوین استانداردها

تحقیقات مشاهده‌ای در باره چارچوب نظری

ارتباط بین چارچوب نظری FASB و گزارشهای مطروحه در فصل چهارم

در فصل چهارم، تعدادی از گزارشهای کمیته‌های منتخب انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)، هیأت اصول حسابداری (APB) و انجمن حسابداری آمریکا (AAA) مطرح و تشریح شد. ترتیب توالی این گزارشها و تاریخهای انتشار آن حایز اهمیت بسیار است. اولین گزارش از این مجموعه، گزارش ASOBAT بود که بلافاصله بعد از مطالعات تحقیقاتی شماره یک و سه (ARS # 1 و ARS # 3) انتشار یافت و آخرین آن نیز گزارش SATTA بود که قبل از انتشار اولین بخش از چارچوب نظری FASB منتشر شد. با توجه به توالی تاریخی گزارشهای مذکور بالا، می‌توان نتیجه گرفت که این گزارشها، نقش با اهمیتی را در تدوین چارچوب نظری FASB ایفا کرده است.

در مطالعه چارچوب نظری FASB، دو نکته حایز اهمیت باید مد نظر قرار گیرد. اول این که چارچوب را می‌توان نتیجه فرآیند تکامل تدریجی^(۱) دانست که تا حد زیادی به گزارشهای مطرح شده در فصل چهارم متکی می‌باشد. دوم این که، علیرغم انتقادهایی که از چارچوب نظری مزبور به عمل آمده است یا در آینده به عمل خواهد آمد، می‌توان با بهبود آن انتظار داشت که مبنای مناسبی برای تدوین استانداردهای حسابداری به شمار آید.

چارچوب نظری شامل هفت بخش است که در فاصله سالهای ۱۹۷۸ و ۲۰۰۰ میلادی انتشار یافته است. هر یک از این هفت بخش با عنوان "بیانیه مفاهیم حسابداری مالی"^(۲) مورد اشاره قرار گرفته است که در این فصل به ترتیب تاریخ انتشار تشریح می‌شود. این بیانیه‌ها به شرح زیر می‌باشند:

1. SFAC No. 1، هدفهای گزارشگری مالی توسط واحدهای انتفاعی^(۳).
2. SFAC No. 2، ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری^(۴).
3. SFAC No. 3، عناصر صورتهای مالی واحدهای انتفاعی^(۵).
4. SFAC No. 4، هدفهای گزارشگری مالی توسط واحدهای غیر انتفاعی^(۶).
5. SFAC No. 5، شناخت و اندازه‌گیری در صورتهای مالی واحدهای انتفاعی^(۷).

(۱) Evolutionary Process

(۲) Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC)

(۳) Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises

(۴) Qualitative Characteristics of Accounting Information

(۵) Elements of Financial Statements of Business Enterprises

(۶) Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Enterprises

(۷) Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises

SFAC No. 6، عناصر صورتهای مالی (جایگزین SFAC No. 3 و مکمل SFAC No. 2). SFAC No. 7، بکارگیری اطلاعات مرتبط با گردش وجوه نقد و ارزش فعلی در اندازه‌گیریهای حسابداری^(۱).

در بخشهای زیر، هر یک از بیانیه‌های بالا تشریح می‌شود و مسایل مختلف پیرامون آن مورد بحث قرار می‌گیرد. علاوه بر این، تحقیقات مشاهده‌ای انجام شده پیرامون چارچوب نظری بالا نیز مطرح می‌شود.

چارچوب نظری

چارچوب نظری هیات استانداردهای حسابداری مالی شامل سیستم هم‌آهنگی از هدفهای مرتبط با یکدیگر و همچنین مفاهیم بنیادی است که می‌تواند به استانداردهای نامتناقضی منتهی شود که ماهیت، کارکرد و حدود حسابداری مالی و صورتهای مالی را توصیه کند. بنابراین، چارچوب نظری کوششی در راستای فراهم کردن ساختار جامع تئوریک برای حسابداری مالی محسوب می‌شود. قبل از طرح هفت بیانیه در چارچوب نظری، نکات با اهمیتی برای بحث و گفتگو ارائه شده است که ذیلاً مطرح می‌شود.

نکاتی برای بحث و گفتگو

نکات مطروحه قطعاً محصول نهایی بررسیهای هیات استانداردهای حسابداری مالی نیست. اما، این نکات، نتیجه مطالعه جامعی است که توسط هیات مزبور به عمل آمده است. همراه نکات مورد بحث، مدرک دیگری حاوی نتایج موقت گزارش کمیته Trueblood در باره هدفها نیز ارائه شده است. تأکید گزارش Trueblood بر نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و گردش وجوه نقد، مورد قبول هیات استانداردهای حسابداری مالی نیز بوده اما مطالب جدیدی نیز به آن اضافه شده است.

در نکات مورد نظر، دو موضوع بحث‌انگیز جدید به شرح زیر مطرح شده است:

۱. سه دیدگاه حسابداری مالی و صورتهای مالی شامل^(۲):

الف - رویکرد درآمد - هزینه.

ب - رویکرد دارایی - بدهی.

ج - رویکرد نبود همبستگی بین^(۳) صورتهای مالی.

(۱) Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements

(۲) این رویکردها در فصول آینده تشریح خواهد شد.

(۳) Non Articulated Approach

۲. رویکردهای مختلف، مرتبط با نظریه حفظ سرمایه.

در نکات مزبور، در ارتباط با موارد بالا کوشش شده است تا امکانات و روشهای مختلفی که می‌تواند مورد قبول قرار گیرد مطرح شود بدون این که موضع قاطعی در این مورد اتخاذ شده باشد. علاوه بر این، در این نکات، تعاریفی برای داراییها، بدهیها، درآمد فروش، هزینه‌ها، سودهای غیر عملیاتی و زیانهای غیر عملیاتی همراه با شرح ویژگیهای کیفی صورتهای مالی ارائه شده است.

مهمترین موضوع جدیدی که در یادداشت مورد بحث مطرح شده، نظریه حفظ سرمایه است. بر اساس این نظریه، اندازه‌گیری سود مبتنی بر حفظ سرمایه اول دوره (داراییها منهای بدهیها) واحد انتفاعی می‌باشد. این نظریه در تبیین هدفهای دستوری تئوری جامع حسابداری جایگاه بسیار با اهمیتی دارد که در فصول بعدی کتاب حاضر مورد بحث قرار خواهد گرفت.

بیانیه مفاهیم حسابداری مالی

هفت بیانیه مفاهیم حسابداری مالی (SFACS) از لحاظ عدم تدوین و ارائه اصول پذیرفته شده حسابداری مشابه # 4 APB است. اگرچه این مطلب می‌تواند نوعی نقطه ضعف تلقی شود اما، فواید با اهمیتی را نیز در بر دارد. اولاً از امکان بروز بحران به دلیل عدم توافق با بیانیه‌ها پرهیز می‌شود. ثانیاً، باید قبول شود که تدوین ساختار تئوری جامع حسابداری از فرآیند تکامل تدریجی کندی تبعیت می‌کند. در این مورد می‌توان آزمون و خطا را انتظار داشت و ماهیت موقتی بودن بیانیه‌ها ایجاب می‌کند که در موارد لازم اجزای آن به تناسب نیازها تغییر یابد.

بیانیه شماره یک

بیانیه شماره یک (SFAC # 1) هدفهای گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی را مورد توجه قرار می‌دهد. مقصد کلی گزارشگری مالی، فراهم کردن اطلاعاتی است که به تصمیم‌گیریهایی مفید تجاری و اقتصادی بیانجامد. بیانیه شماره یک، کلاً مبتنی بر گزارش کمیته Trueblood می‌باشد با این تفاوت که برخی از قضاوت‌های ارزشی ضروری نیز به آن اضافه شده است. این بیانیه، همانند گزارشهایی که در فصل چهارم تشریح شد، ادامه دهنده دیدگاه تاکید بر استفاده کنندگان اطلاعات مالی محسوب می‌شود. اگرچه تنوع استفاده کنندگان برون سازمانی، در این بیانیه نیز تایید می‌شود اما یک ویژگی مشترک برای تمامی استفاده کنندگان مزبور تعریف شده است. این ویژگی مشترک، علاقه تمامی آنان به پیش‌بینی مبلغ، زمان‌بندی و ابهامات مربوط به گردش آتی وجوه نقد واحد انتفاعی است.

اگرچه ارائه صورتهای مالی کلی برای تمامی استفاده کنندگان، در بیانیه شماره یک نیز تأیید شده است اما از میان تمامی استفاده کنندگان، سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و مشاوران آنان بطور مشخص مورد توجه قرار گرفته اند. ضمناً، فرض بر این است که استفاده کنندگان اطلاعات مالی دانش کافی در باره اطلاعات مالی و گزارشگری مالی دارند (بر خلاف گزارش Trueblood که دانش استفاده کنندگان را محدود می داند). اما همانند گزارش Trueblood، توان استفاده کنندگان برای کسب اطلاعات مالی محدود تلقی شده است.

برخی از قضاوت های ارزشی با اهمیت مندرج در بیانیه شماره یک به شرح زیر است:

۱. نظر به این که تهیه اطلاعات مستلزم صرف هزینه است، لازم است که منافع حاصل از استفاده اطلاعات بر مخارج تهیه آن فزونی داشته باشد.

۲. گزارشهای حسابداری تنها منبع اطلاعاتی در باره واحدهای انتفاعی نیست.

۳. حسابداری تعهدی برای ارزیابی و پیش بینی سودآوری و گردش وجوه نقد واحدهای انتفاعی حایز اهمیت بسیار است.

۴. اطلاعات ارائه شده باید سودمند و یاری دهنده باشد اما، استفاده کنندگان باید راساً نسبت به پیش بینی یا ارزیابی اقدام کنند.

اگرچه در بیانیه شماره یک، ذکری از نوع صورتهای مالی یا شکل آن به عمل نیامده اما گفته شده است که گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را در باره منابع اقتصادی، تعهدات، حقوق صاحبان سرمایه و عملکرد واحد انتفاعی از طریق اندازه گیری سود و اجزای متشکله آن و همچنین گردش وجوه نقد تأمین و ارائه کند.

بیانیه شماره دو

در بیانیه شماره دو هیات استانداردهای حسابداری مالی، ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری مورد بحث قرار گرفته است. اصطلاح ویژگیهای کیفی اطلاعات در بیانیه شماره چهار هیات اصول حسابداری (APB # 4) نیز بکار رفته است اما مفاهیمی که در بیانیه شماره دو مطرح شده بر گزارش ASOBAT مبتنی است. خلاصه ای از ویژگیهای کیفی مطروحه در بیانیه شماره دو را می توان در نمودار (۱ - ۵) ارائه کرد.

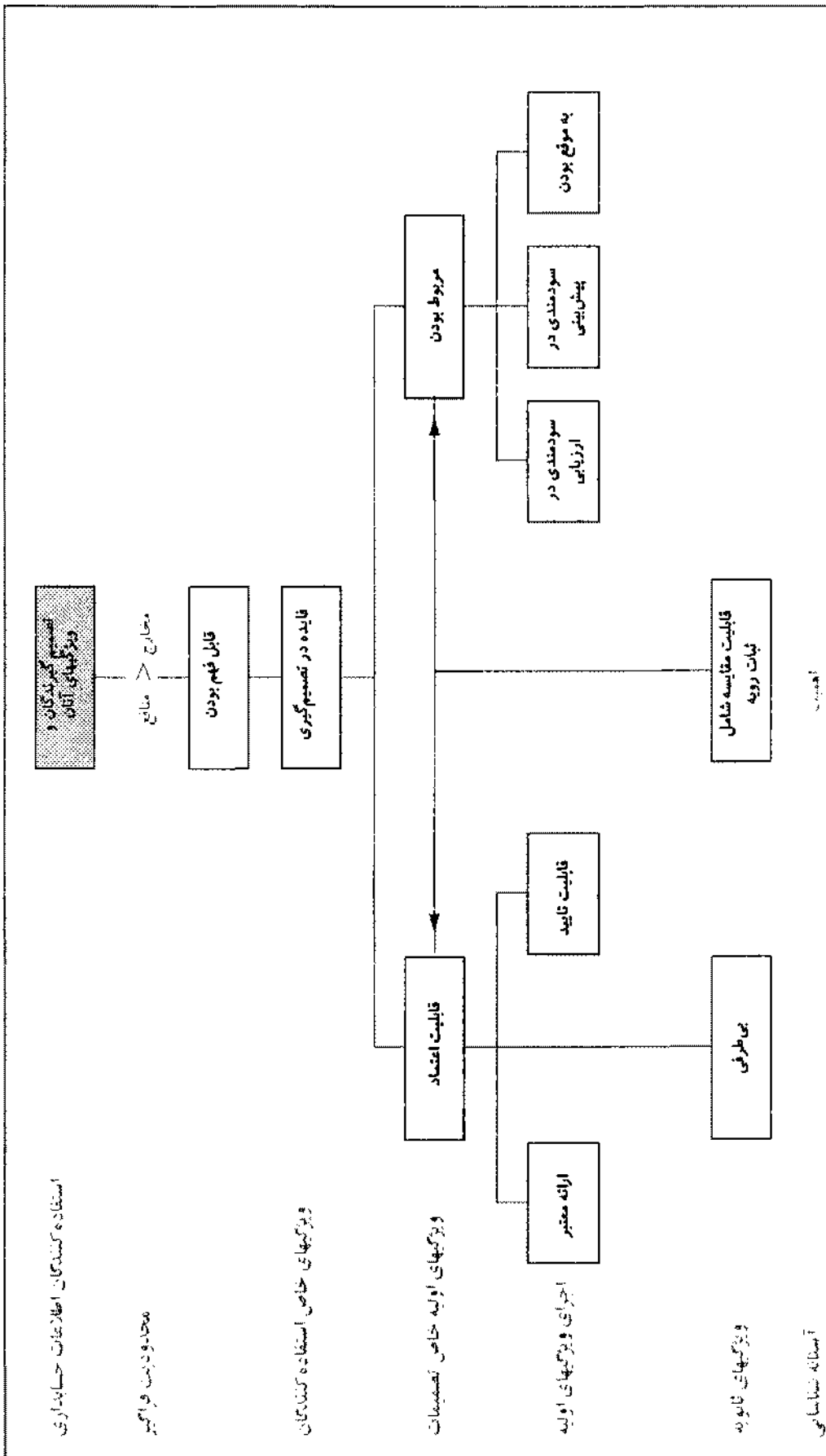
در صدر نمودار بالا، تصمیم گیرندگان قرار دارند که تأمین اطلاعات مورد نیاز آنان توسط حسابداری مالی مورد تأکید قرار گرفته است. با توجه به توان درک استفاده کنندگان از صورتهای مالی،

قابل فهم بودن^(۱) اطلاعات به عنوان یکی از ویژگیهای خاص استفاده کنندگان مطرح شده است. قابل فهم بودن ویژگی است که تحت تأثیر تهیه کنندگان اطلاعات مالی و همچنین استفاده کنندگان این اطلاعات قرار می‌گیرد. قبل از طرح قابل فهم بودن، محدودیت فراگیر فزونی منافع استفاده از اطلاعات بر مخارج تهیه آن مطرح شده است. این ویژگی که یکی از اجزای با اهمیت و ضروری چارچوب نظری است، در عین حال مشکل‌ترین بخش این چارچوب از لحاظ کاربرد عملی محسوب می‌شود. زیرا، بدست آوردن معیار کمی برای منافع و مخارج مختلف، دشواری بسیاری دارد. علاوه بر این، حدود شمول مخارج تهیه اطلاعات نیز سوآلی است که به سختی می‌توان پاسخ داد.

مربوط بودن یکی از ویژگیهایی است که از گزارش ASOBAT گرفته شده است. اطلاعات مربوط قاعدتاً باید استفاده کنندگان را در ارزیابی نتایج گذشته و حال و پیش‌بینی رویدادهای آتی یا تایید انتظارات آنان یاری کند. ویژگی مربوط بودن دو جنبه اصلی یعنی سودمندی در پیش‌بینی^(۲) و سودمندی در ارزیابی^(۳) و یک جنبه فرعی یعنی به موقع بودن^(۴) دارد.

سودمندی در پیش‌بینی و سودمندی در ارزیابی، از هدفهای تامین اطلاعات مفید برای پیش‌بینی گردش وجوه نقد در آینده و حسابداری منبعت شده است.

-
- Understandability (۱)
 - Predictive Value (۲)
 - Feedback Value (۳)
 - Timeliness (۴)



(نمودار ۱-۵)

قابلیت اعتماد. این ویژگی مشتمل بر سه بخش قابلیت تایید^(۱)، ارائه معتبر^(۲) و بی طرفی^(۳) است. منظور از قابلیت تایید میزان اتفاق نظر میان اندازه گیرندگان مختلف می باشد. با این ترتیب، این بخش با تئوری اندازه گیری ارتباط دارد و قابلیت اندازه گیری کمی را نیز دارد. اما، در بیانیه شماره دو، میزان اتفاق نظر و قابلیت تایید مشخص نشده است.

منظور از ارائه معتبر اطلاعات، گزارش ارزشهایی است که معرف خاصه های مورد اندازه گیری باشد. برخی از اندازه گیریها می تواند علیرغم داشتن قابلیت تایید بالا، ارائه معتبر اطلاعات به شمار نیاید. مثلاً بکارگیری روش یکنواخت محاسبه استهلاک یک قلم دارایی، قابلیت تایید نسبتاً زیادی دارد اما ارزشهای دفتری بدست آمده ممکن است ارائه معتبری از ارزش اقتصادی دارایی مورد بحث محسوب نشود. بنابراین، امکان بروز تضاد بین قابلیت تایید و ارائه معتبر اطلاعات وجود دارد. در این قبیل موارد لازم است تعادل نسبی بین این ویژگیها برقرار شود.

لازم به یادآوری است که لزوم برقراری تعادل نسبی نه تنها بین اجزای ویژگیهای مربوط بودن و قابلیت اعتماد وجود دارد بلکه به دلیل امکان بروز تضاد بین خود ویژگیهای مربوط بودن و قابلیت اعتماد، برقراری تعادل نسبی بین این دو نیز ضرورت دارد. مثلاً، ارزشهای جاری در مقایسه با ارزشهای تاریخی ممکن است برای مقاصد پیش بینی مربوط تر باشد اما، ارزشهای تاریخی مسلماً قابلیت تایید بیشتری دارد.

منظور از بی طرفی این است که در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری باید بر ویژگیهای مربوط بودن و قابلیت اعتماد تاکید شود و آثار این استانداردها بر گروههای مختلف استفاده کننده اطلاعات مورد توجه قرار نگیرد. به بیان دیگر، صورتهای مالی باید آن چه را که هست گزارش کند نه آن چه را که گروههای مختلف مانند سهامداران یا مدیریت، به گزارش آن تمایل دارند.

محافظه کاری. اگرچه **محافظه کاری** در جدول (۱ - ۵) ارائه نشده است اما، این مفهوم تحت عنوان میثاق^(۴) مطرح شده است. در بیانیه شماره دو، ارائه ارزشهای کمتر از واقع برای داراییها یا سود، (یا ارائه ارزشهای بیش از واقع) تایید نشده است. ارائه عمدی ارزشهای کمتر از واقع، با ویژگیهای ارائه معتبر، بی طرفی و مربوط بودن در تضاد قرار می گیرد. مفهوم محافظه کاری در واقع نیاز به احتیاط^(۵)

Verifiability (۱)

Representational Faithfulness (۲)

Neutrality (۳)

Convention (۴)

Prudence (۵)

در گزارشگری را القا می‌کند و به استفاده کنندگان اطلاع می‌دهد که ابهامات و مخاطرات در چه مواردی وجود دارد. بنابراین، مفهوم محافظه کاری می‌تواند با مفهوم افشاء مرتبط شود که علیرغم واجد اهمیت بودن آن در بیانیه شماره دو مطرح نشده است.

قابلیت مقایسه و ثبات رویه. این مفاهیم قاعدتاً نتیجه بکارگیری یک چارچوب نظری مناسب است و نمی‌توان آن را بخشی از چارچوب نظری محسوب کرد.

اهمیت. در ارتباط با مفهوم اهمیت می‌توان این سؤال را مطرح کرد که آیا ارزش یک قلم به اندازه‌ای هست که بتواند بر تصمیمات استفاده کنندگان تأثیر بگذارد یا خیر. مفهوم اهمیت در حرفه حسابداری به عنوان یک ویژگی کمی مطرح بوده است و بکارگیری آن به عنوان ویژگی کیفی توسط حرفه جای بحث دارد. علاوه بر این، مفهوم اهمیت، مفهومی نسبی است که نمی‌توان آن را بطور مطلق بکار گرفت. اغلب تحقیقات انجام شده در این زمینه نیز نسبی بودن این مفهوم را مد نظر قرار داده است.

بیانیه شماره سه

در بیانیه شماره سه هیات استانداردهای حسابداری مالی، ده عنصر از عناصر تشکیل دهنده صورتهای مالی تعریف شده است. نظر به این که این تعاریف در بیانیه شماره شش نیز مورد تجدید نظر قرار گرفته و کامل‌تر شده است، در بحث مربوط به این بیانیه تشریح خواهند شد.

بهر صورت، توجه به برخی نکات مربوط به بیانیه شماره سه ضرورت دارد. اول این که در این بیانیه ذکری از سه دیدگاه مربوط به صورتهای مالی که در نکاتی برای بحث و تبادل نظر مطرح شده، به عمل نیامده است. ثانیاً، نوع رویکرد حفظ سرمایه‌ای که باید در تعریف عناصر صورتهای مالی ملحوظ شود تعیین نشده است. ثالثاً، موضوع شناخت (تحقق) و اندازه‌گیری و نحوه انعکاس آن در صورتهای مالی مد نظر قرار نگرفته است. بنابراین، می‌توان تعاریف مطرح شده در بیانیه شماره سه را نتیجه یک بررسی مقدماتی بر شمرد که نیاز به کار بیشتر در مورد ویژگیهای هر یک از عناصر صورتهای مالی دارد.

بیانیه شماره چهار

بیانیه شماره چهار مربوط به هدفهای گزارشگری در واحدهای غیر انتفاعی است. واحدهای غیر انتفاعی از دیدگاه بیانیه شماره چهار، دارای ویژگیهای زیر است:

۱. دریافت مبالغ معتناهایی از منابع، از تامین کنندگانی که انتظار دریافت اصل یا فرع منابع تامین شده را ندارند؛

۲. مقاصد عملیاتی که ارتباطی با ارائه کالاها یا خدمات برای تحصیل سود ندارد؛

۳. نبود مالکیت تعریف شده‌ای که بتوان آن را فروخت، انتقال داد، بازپرداخت کرد و یا در صورت انحلال سازمان، مبالغ باقیمانده را میان مالکان توزیع کرد.

در بیانیه شماره چهار همچنین آمده است که در واحدهای غیر انتفاعی، رقم یگانه‌ای که بتوان (همانند سود در واحدهای انتفاعی)، برای ارزیابی عملکرد بکار گرفت وجود ندارد.

بیانیه شماره پنج

بیانیه شماره پنج، چهار سال پس از انتشار بیانیه شماره چهار منتشر شد. دلیل این تأخیر نسبتاً طولانی، مشکل بودن مباحث مطروحه در این بیانیه یعنی شناخت و اندازه‌گیری بوده است. این مباحث، می‌توانست موجب موفقیت یا شکست کل پروژه چارچوب نظری هیات استانداردهای حسابداری مالی بشود.

در ابتدای این بیانیه عنوان شده است که ضوابط و رهنمودهای شناخت مطروحه در بیانیه، کلاً با روشهای جاری حسابداری هم‌آهنگی دارد و متضمن تغییرات عمده‌ای نمی‌باشد. ضمن این که، امکان تغییرات آتی در روشهای جاری شناخت نیز رد نمی‌شود. اما به نظر هیات استانداردهای حسابداری مالی، تغییرات آتی باید از طریق فرایند تکامل تدریجی (همانند گذشته) معمول گردد.

موارد شمول بیانیه. در بیانیه شماره پنج تصریح شده است که مفاهیم مطروحه تنها به صورتهای مالی مربوط است و سایر طرق افشا را در بر نمی‌گیرد زیرا سایر طرق افشا در واقع شناخت محسوب نمی‌شود. ضمناً در بیانیه شماره پنج، روشهای مختلفی برای شکل صورتهای مالی مطرح شده است.

عایدی و سود جامع^(۱). یکی از مقاصد اصلی بیانیه شماره پنج، شکل ارائه تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه است که از داد و ستد با سهامداران ایجاد نشده باشد. در این بیانیه، عایدی (Earnings) از سود خالص (Net Income) متمایز شده است. یعنی عایدی شامل اثر انباشته تغییر در اصول و روشهای حسابداری نیست در حالی که سود خالص شامل اثر انباشته مزبور می‌باشد. بنابراین، عایدی معیار مناسبتری برای عملکرد عملیاتی جاری واحد انتفاعی محسوب می‌شود.

همراه با صورت عایدی، صورت سود و زیان جامع ارائه می‌شود که تمامی تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه را به جز مبادلات سرمایه‌ای نشان می‌دهد. اثر انباشته تغییر در اصول و روشهای حسابداری نیز در این صورت منعکس می‌شود. علاوه بر این، در صورت سود و زیان جامع، اقلامی نظیر سود

(۱) Earnings and Comprehensive income

یا زیان تحقق نیافته ناشی از تغییرات ارزش اوراق بهادار آماده برای فروش^(۱) یا تعدیلات ناشی از تبدیل ارزش نیز انعکاس می‌یابند. مبحث سود و زیان جامع در فصول بعدی کتاب حاضر نیز مورد بحث قرار خواهد گرفت.

ضوابط شناخت^(۲). این ضوابط به زمان شناسایی دارایی، بدهی، درآمد فروش، هزینه، سود یا زیان غیر عملیاتی در حسابها اشاره دارد. ضوابط بنیادی شناخت بر اساس مباحث چارچوب نظری به شرح زیر است:

تعاریف - انطباق قلم مورد شناسایی بر تعریف یکی از عناصر حسابداری.

قابلیت اندازه‌گیری - داشتن خاصه مربوطی که به نحوی قابل اعتماد قابل اندازه‌گیری باشد.

مربوط بودن - اطلاعات مرتبط با قلم مورد شناسایی بتواند تغییری در تصمیمات استفاده‌کنندگان ایجاد کند.

قابلیت اعتماد - اطلاعات مرتبط با قلم مورد شناسایی، قابل ارائه معتبر، قابل تایید و بی‌طرفانه باشد.

همانی اندازه‌گیری^(۳) - در بیانیه شماره پنج، پنج مبنای اندازه‌گیری به شرح زیر مطرح شده است.

۱. بهای تمام شده تاریخی^(۴)
۲. ارزش جاری (ارزش جایگزینی)^(۵)
۳. ارزش جاری بازار (ارزش خروجی)^(۶)
۴. ارزش خالص بازیافتنی^(۷) (قیمت فروش منهای هزینه‌های فروش)
۵. ارزش فعلی گردش وجوه نقد آتی^(۸) (تنزیل شده)

بیانیه شماره پنج هیات استانداردهای حسابداری مالی در دو زمینه مشروح زیر مورد انتقاد صاحب‌نظران حسابداری قرار گرفته است:

-
- | | |
|---|-----|
| Available for Sale | (۱) |
| Recognition Criteria | (۲) |
| measurement Attributes | (۳) |
| Historical Cost | (۴) |
| Current Cost (Replacement Cost) | (۵) |
| Current Market Value (Exit Value) | (۶) |
| Net Realizable Value | (۷) |
| Present Discounted Value of Future Cash Flows | (۸) |

۱. بحث در مورد ضوابط شناخت قبل از طرح اندازه‌گیری صحیح به نظر نمی‌رسد. زیرا، قبل از آگاهی از مختصات اندازه‌گیری اقلامی که باید شناسایی شود نمی‌توان در مورد ضوابط شناخت آنها بحث کرد^(۱)

۲. اگرچه سه بیانیه اول هیات استانداردهای حسابداری مالی می‌توانست موجب تغییرات عمده در روشهای حسابداری بشود، اما بیانیه شماره پنج در واقع ضد اصلاح در روشهای حسابداری محسوب می‌شود زیرا تاکید بر نیازهای اصلاحاتی استفاده‌کنندگان (SFAC # 1) نادیده گرفته شده است. علاوه بر این، از دیدگاه دارایی - بدهی مطروحه در سه بیانیه اول فاصله گرفته شده و ارزشیابی جاری مطرح شده است^(۲)

بیانیه شماره شش

بیانیه شماره شش جایگزین بیانیه شماره سه هیات استانداردهای حسابداری مالی محسوب می‌شود. تعاریف مطروحه در این بیانیه همانند تعاریف ارائه شده در بیانیه شماره سه است با این تفاوت که تعاریف به واحدهای غیر انتفاعی نیز تسری یافته است. همچنین، ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری (بیانیه شماره دو) نیز شامل واحدهای غیر انتفاعی شده است. بنابراین، تا آنجا که به واحدهای انتفاعی مربوط است، بیانیه شماره شش چیزی به چارچوب نظری اضافه نکرده است. بهر حال، تعاریف ده عنصر صورتهای مالی به شرح زیر در بیانیه شماره شش ارائه شده است:

۱. دارایی‌ها، منافع اقتصادی محتمل آتی است که توسط واحد انتفاعی مشخص تحصیل یا کنترل می‌شود و نتیجه معامله یا رویدادی در گذشته است.

۲. بدهیها، از دست دادن محتمل منافع اقتصادی آتی توسط واحد انتفاعی مشخص است که در نتیجه تعهدات فعلی واحد انتفاعی برای انتقال داراییها یا ارائه خدمات به سایر واحدهای انتفاعی در آینده، بر اثر معاملات یا رویدادهای گذشته، ایجاد شده است.

۳. حقوق صاحبان سرمایه یا خالص داراییها در واحدهای انتفاعی، حقوق مازاد بر داراییهای واحد انتفاعی است که پس از کسر بدهیها باقی می‌ماند. در واحدهای غیر انتفاعی، خالص داراییها به سه طبقه به شرح زیر طبقه‌بندی می‌شود:

(۱) Sterling, Robert R. (1985), "An Essay on Recognition" (The University of Sydney Accounting Research Center).

(۲) Miller, Paul B.W. (1990), "The Conceptual Framework as Reformation and Counter - Reformation", Accounting Horizons (June 1990), PP 23 - 32.

- الف - محدود شده دائمی.
- ب - محدود شده موقت.
- ج - محدود نشده.
۴. سرمایه‌گذاری مالکان واحد انتفاعی مشخص موجب افزایش حقوق صاحبان سرمایه می‌شود. این سرمایه‌گذاریها غالباً از طریق انتقال دارایی انجام می‌شود اما، امکان دارد شامل ارائه خدمات یا تبدیل بدهیهای واحد انتفاعی نیز بشود.
۵. توزیع منابع میان مالکان موجب کاهش حقوق صاحبان سرمایه واحد انتفاعی می‌شود. این توزیع ممکن است از طریق انتقال داراییها، انجام خدمات یا تقبل بدهیها در مقابل مالکان صورت پذیرد.
۶. سود جامع عبارت است از تغییر در حقوق صاحبان سرمایه یک واحد انتفاعی در یک دوره مالی که بر اثر معاملات و سایر رویدادها و وضعیتها، به جز مبادلات با صاحبان سرمایه، ایجاد شده باشد.
۷. درآمد فروش^(۱) عبارت است از ورود داراییها یا افزایش داراییهای موجود واحد انتفاعی. تسویه یا کاهش بدهیهای آن و یا ترکیبی از آنها که از فعالیتهایی همچون تحویل یا تولید کالا، انجام خدمات و انجام فعالیتهایی که جزء عملیات اصلی و مرکزی واحد انتفاعی محسوب می‌شود ایجاد شده باشد.
۸. هزینه عبارت است از خروج یا سایر موارد کاهش داراییها یا تقبل بدهیها و یا ترکیبی از آنها که از فعالیتهایی همچون تحویل یا تولید کالا، انجام خدمات و انجام فعالیتهایی که جزء عملیات اصلی و مرکزی واحد انتفاعی محسوب می‌شود ایجاد شده باشد.
۹. سود غیر عملیاتی^(۲) عبارت است از افزایش در خالص داراییهای واحد انتفاعی که از معاملات اتفاقی یا جانبی، رویدادها یا شرایط مؤثر بر آن واحد ناشی شده باشد مگر آن که افزایش مزبور بر اثر سرمایه‌گذاری صاحبان واحد انتفاعی یا درآمد فروش باشد.
۱۰. زیان غیر عملیاتی^(۳) عبارت است از کاهش در خالص داراییهای واحد انتفاعی که از معاملات اتفاقی یا جانبی، رویدادها یا شرایط مؤثر بر آن واحد ناشی شده باشد مگر آن که کاهش مزبور بر اثر توزیع منابع میان صاحبان واحد انتفاعی یا وقوع هزینه باشد.

Revenue (۱)

Gain (۲)

Loss (۳)

تعاریف ارائه شده در بیانیه شماره شش بطور مسلم بهبودی نسبت به تعاریف مطرح شده در بیانیه شماره چهار هیات اصول حسابداری (APB # 4) محسوب می‌شود. اما، صاحب‌نظران حسابداری ضمن تأیید بهبود مزبور، انتقاداتی را نیز در مورد تعاریف ارائه شده در بیانیه شماره شش مطرح کرده و گفته‌اند که این تعاریف می‌تواند در آینده باز هم بهبود یابد.

بیانیه شماره هفت

بیانیه شماره هفت که در فوریه سال ۲۰۰۰ انتشار یافته، به استفاده از گردش وجوه نقد و ارزش فعلی در اندازه‌گیریهای حسابداری مربوط است. نکات اصلی بیانیه بالا به شرح زیر می‌باشد:

۱. در اغلب اندازه‌گیریهای حسابداری، از مبالغ تعیین شده و قابل مشاهده در بازار نظیر وجوه نقد دریافتی یا پرداختی، ارزش جاری، یا ارزش جاری بازار استفاده می‌شود. اما، حسابداران غالباً ناگزیر از برآورد وجوه نقد آتی به عنوان مبنایی برای اندازه‌گیری دارایی یا بدهی نیز می‌باشند. در این بیانیه، چارچوبی برای استفاده از گردش وجوه نقد در شناخت اولیه^(۱)، اندازه‌گیریهای ابتدا به ساکن^(۲) و روش استهلاک مبتنی بر نرخ بهره^(۳) ارائه می‌شود. این چارچوب، اصول کلی حاکم بر بکارگیری گردش وجوه نقد را، به ویژه در مواردی که مبالغ وجوه نقد آتی، زمان‌بندی یا هر دوی آنها همراه با ابهام است، ارائه می‌کند.

۲. در این بیانیه، تنها به مباحث اندازه‌گیری توجه شده و سؤالات مربوط به شناخت مد نظر قرار نگرفته است. ضمناً، موارد بکارگیری اندازه‌گیری ابتدا به ساکن یا سایر روشهای اندازه‌گیری در این بیانیه مسکوت و به بررسی موردی پروژه‌ها موقوف شده است.

۳. هدف از بکارگیری ارزش فعلی در اندازه‌گیریهای حسابداری این است که تا حد امکان تفاوت اقتصادی بین موارد مختلف برآورد گردش وجوه نقد آتی تعیین شود. اندازه‌گیریهای مبتنی بر ارزش فعلی، در مقایسه با اندازه‌گیریهای مبتنی بر وجوه نقد تنزیل نشده، اطلاعات مربوط تری را در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد.

۴. به منظور تأمین اطلاعات مربوط در گزارشگری مالی لازم است ارزش فعلی بتواند برخی از خاصه‌های مشهود اندازه‌گیری شده داراییها یا بدهیها را ارائه کند. در مواردی که قیمت مبادلات معلوم نیست، اندازه‌گیریهای حسابداری در شناخت اولیه و اندازه‌گیریهای ابتدا به ساکن باید عواملی را آشکار کند که مجموعاً معرف ارزش متعارف یا ارزش بازار (در صورت

(۱) Initial Recognition

(۲) Fresh-Start Measurement

(۳) Interest Method of Amortization

وجود) باشد. اگرچه انتظارات مدیریت واحد انتفاعی غالباً مفید و آگاهی دهنده است اما در نهایت، ارزش داراییها و بدهیها در بازار تعیین می‌شود. علاوه بر این، واحد انتفاعی باید هنگام تحصیل دارایی یا تسویه بدهی، صرف‌نظر از مقاصد یا انتظارات مدیریت، قیمت بازار را بپردازد. اما برای برخی از داراییها و بدهیها، برآوردهای مدیریت ممکن است تنها اطلاعات در دسترس باشد. در این قبیل موارد، هدف این است که قیمتی برآورد شود که در صورت وجود بازار احتمالاً بدست می‌آید.

۵. در اندازه‌گیریهای حسابداری که با استفاده از ارزش فعلی انجام می‌شود لازم است ابهامات موجود در برآورد گردش وجوه نقد انعکاس یابد زیرا در غیر این صورت، اقلامی که مخاطرات نامساوی دارند، ظاهراً مشابه به نظر می‌رسند. ابهامات مربوط به مبالغ و زمان‌بندی گردش وجوه نقد برآوردی بر اندازه‌گیری داراییها یا بدهیها تأثیر می‌گذارد.

۶. بکارگیری ارزش فعلی در حسابداری، نوعاً بر استفاده از ارقام یگانه وجوه نقد برآوردی و نرخ تنزیل یگانه مبتنی بوده است. در این بیانیه، بجای بکارگیری ارقام یگانه وجوه نقد بر بکارگیری دامنه‌ای از مبالغ ممکن و احتمالات مربوط به هر مبلغ تأکید شده است. در روش سنتی ارزش فعلی معمولاً این ابهامات در تعیین نرخ تنزیل اثر می‌گذارد. یعنی هر چه ابهامات بیشتر باشد، نرخ تنزیل انتخابی نیز بالاتر خواهد بود.

۷. اندازه‌گیری بدهیها با مسایلی متفاوت از مسایل داراییها روبروست، اگرچه هدف هر دو مورد یکسان است. در این بیانیه، روشهای برآورد ارزش متعارف بدهیها تشریح شده است.

۸. وضعیت اعتبار^(۱) واحد انتفاعی نیز بر اندازه‌گیری بدهیها در شناسایی اولیه و اندازه‌گیری ابتدا به ساکن مؤثر است. در مربوط ترین اندازه‌گیری بدهی واحد انتفاعی باید وضعیت اعتبار آن نیز ملحوظ شود.

۹. در بیانیه شماره هفت همچنین، شرایطی که بکارگیری روش استهلاک مبتنی بر نرخ بهره را ایجاب می‌کند تشریح شده و عواملی که در این بکارگیری باید لحاظ شود نیز مورد بحث قرار گرفته است.

۱۰. اگرچه در این بیانیه، شرایط و وضعیتهایی که بکارگیری اندازه‌گیری ابتدا به ساکن را ایجاب می‌کند تشریح نشده اما، حسابداری تغییراتی که در برآورد گردش وجوه نقد حاصل می‌شود مورد بحث قرار گرفته است. یعنی ارزش دفتری، بر اساس ارزش فعلی برآوردهای تعدیل شده گردش وجوه نقد و با بکارگیری نرخ تنزیل مؤثر اولیه تغییر می‌یابد.

چارچوب نظری به عنوان مبنای تدوین استانداردها

اینک که بیانیه‌های چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی مورد بحث قرار گرفته است، مناسبت دارد که ماهیت این مدرک نیز مورد بررسی قرار گیرد. رویکرد مفروضات بنیادی - اصول بکار گرفته شده در تحقیقات حسابداری شماره یک و شماره سه (ARS # 1 & ARS # 3) اصطلاحاً **تدوین بنیادی استانداردها**^(۱) نامیده شده است زیرا در این رویکرد سعی می‌شود که مبنایی منطقی برای استنتاج قیاسی استانداردهای صحیح یا دست کم مناسب حسابداری فراهم گردد. از سوی دیگر، چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی به مثابه قانونی است که روشهای مختلف حسابداری، از لحاظ انطباق یا عدم انطباق با آن ارزیابی می‌شوند. بدیهی است که **رویکرد قانونی**^(۲) نمی‌تواند ساختار منطقی، همانند رویکرد بنیادی، برای تدوین استانداردهای حسابداری ایجاد کند. اما در عین حال، چارچوب نظری در مقایسه با قوانین، ضمانت اجرا ندارد. این چارچوب سندی است که بر اساس آن می‌توان استانداردهای مختلف حسابداری را مورد ارزیابی قرار داد و از این لحاظ جنبه تئوریک دارد زیرا، ضوابط لازم را برای این قبیل ارزیابیها فراهم می‌کند. این ضوابط شامل مربوط بودن، قابلیت اعتماد و محدودیت فزونی منافع بر مخارج است که در بیانیه شماره دو چارچوب نظری مطرح شده و همچنین تعاریفی است که در بیانیه شماره شش آمده است. اگرچه این ضوابط می‌تواند به هیأت تدوین استانداردها در انتخاب روشهای مختلف حسابداری کمک کند اما سودمندی اطلاعات گزارش شده بر اساس استانداردهای مصوب را از دیدگاه سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه، اعتبار دهندگان و سایر استفاده‌کنندگان برون سازمانی تضمین نمی‌کند. بر اساس این دیدگاه، نه تنها استانداردهای تدوین شده را می‌توان بهبود بخشید بلکه خود چارچوب نظری را نیز می‌توان تصحیح یا بهتر کرد. این فرایند تکامل تدریجی می‌تواند ویژگیهای مربوط به رویکردهای قیاس و استقرار را تماماً در بر داشته باشد. مثلاً با پیروی از رویکرد قیاس می‌توان استدلال کرد در مواردی که به قابلیت اعتماد اطلاعات لطمه‌ای وارد نمی‌شود امکان دارد با استفاده از ارزشهای بازار، مربوط بودن اطلاعات را بهبود بخشید^(۳).

تحقیقات مشاهده‌ای در باره چارچوب نظری

تعداد تحقیقات مشاهده‌ای انجام شده در باره چارچوب نظری محدود است. در تجربه‌ای که با حضور ۲۸ نفر از اعضای قبلی FASB و APB برای بکارگیری ویژگیهای کیفی بیانیه شماره دو انجام

(۱) Foundational Standard Setting

(۲) Codificational Approach

(۳) در SFAS # 115 به همین نحو عمل شده است.

شد، تنها قابلیت تایید و مخارج تهیه اطلاعات از لحاظ بکارگیری عملی مورد شناسایی قرار گرفت. اگرچه نتیجه این تجربه امیدوار کننده نبود اما محققین ملاحظه کردند که درک این مفاهیم قبل از انتشار بیانیه شماره دو به مراتب محدودتر بوده است.

در تحقیق دیگری که در باره ۱۱۷ استاندارد اول هیأت استانداردهای حسابداری مالی به عمل آمد نتیجه گیری شد که هیأت، ویژگیهای مربوط بودن و قابلیت اعتماد را کم و بیش به یک اندازه مورد تأکید قرار داده است^(۱). اما در استانداردهایی که افشا مورد تأکید قرار گرفته است (از طریق یادداشت یا فهرست‌های دیگر)، به ویژگی مربوط بودن در مقایسه با قابلیت اعتماد، بهای بیشتری داده شده است.

در تحقیقی دیگر، اهمیت ویژگیهای کیفی اطلاعات از دیدگاه سه گروه تهیه کنندگان، حساب‌برسان و استفاده کنندگان اطلاعات مالی مورد بررسی قرار گرفته است^(۲). نمونه منتخب شامل ۶۰۰ نفر از حسابداران رسمی ایالت پنسیلوانیا بود که بر حسب تجربیات عملی آنان به سه گروه تهیه کنندگان، حساب‌برسان و استفاده کنندگان اطلاعات مالی طبقه‌بندی شدند. ۵۵٪ نمونه شامل حساب‌برسان و ۴۵٪ بقیه بطور یکسان شامل تهیه کنندگان و استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری بود. استفاده کنندگان و تهیه کنندگان اطلاعات حسابداری، در مقایسه با حساب‌برسان، به ویژگی مربوط بودن بهای بیشتری دادند.

در ارتباط با ویژگی قابلیت اعتماد، تفاوت با اهمیتی میان سه گروه دیده نشد اگرچه حساب‌برسان، ویژگی بی‌طرفی را (زیر مجموعه قابلیت اعتماد) مورد تأکید بیشتر قرار دادند. بطور کلی از دیدگاه حساب‌برسان، قابلیت اعتماد در مقایسه با مربوط بودن، اهمیت بیشتری داشته است. هر یک از سه گروه، ویژگی اهمیت را (به عنوان یک محدودیت فراگیر) هم‌تراز ویژگیهای مربوط بودن و قابلیت اعتماد دانسته‌اند.

Hudack, Lawrence, and J.P. McAllister (1994), "An Investigation of the FASB's Application of its Decision Usefulness Criteria" *Accounting Horizon* (Sept 1994)

Kennedy, Dennis, Y.J. Ugrass B.A. Leauby and Madjid Tavana (1995), "An Investigation of the Relative Importance Attached to Qualitative Characteristics in the SFAC No. 2 Hierarchy", *Accounting Inquiries* (Feb. 1995).

خلاصه

هفت بیانیه‌ای که چارچوب نظری FASB را تشکیل می‌دهد در فاصله سالهای ۱۹۷۸ تا ۲۰۰۰ میلادی کامل شد. این سند محصول فرایند تکامل تدریجی است زیرا هدفهای آن ریشه در گزارش Trueblood دارد و ویژگیهای کیفی آن بر گزارشهای ASOBAT و APB مبتنی است. تعاریف مندرج در بیانیه شماره شش نیز اگرچه کامل نیست اما بهبودی نسبت به تعاریف ارائه شده در APB - 4 محسوب می‌شود. حلقه ضعیف چارچوب نظری، بیانیه شماره پنج است که بهای تمام شده تاریخی را به عنوان سیستم اصلی اندازه‌گیری مورد تأکید مجدد قرار داده است.

بیانیه کلیدی چارچوب نظری، بیانیه شماره دو است. ویژگیهای کیفی اصلی این بیانیه، مربوط بودن و قابلیت اعتماد می‌باشد. لازم است بین این دو ویژگی و همچنین بین برخی از زیر مجموعه‌های آنها نظیر سودمندی در پیش‌بینی در مقابل سودمندی در ارزیابی و همچنین، ارائه معتبر اطلاعات در مقابل قابلیت تایید، تعادل نسبی برقرار شود. اما موضوع بحث انگیز امروز حسابداری این است که آیا می‌توان به ارائه معتبر اطلاعات (با توجه به سایر ویژگیهای کیفی) دست یافت یا لازم است نتایج اقتصادی اجرای استانداردها مورد توجه و تأکید قرار گیرد.

به نظر بسیاری از منتقدین، چارچوب نظری FASB مدرکی کامل محسوب نمی‌شود. اما چنانچه این مدرک از دیدگاه فرایند تکامل تدریجی مورد توجه قرار گیرد، امکان بهبود آن وجود دارد. علیرغم انتقادات به عمل آمده، چارچوب نظری، کمک بزرگی به تدوین استانداردهای حسابداری در راستای دستیابی به ثبات روبه و قابلیت مقایسه در گزارشگری مالی محسوب می‌شود. چند کشور دیگر، علاوه بر ایالات متحده آمریکا، و همچنین کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیز نسبت به تدوین چارچوب نظری حسابداری اقدام کرده‌اند. این کوششها نشان می‌دهد که علیرغم تمامی مشکلات، فکر داشتن چارچوب نظری منطقی و قابل توجیه است.

سوالات و مسایل

سوالات

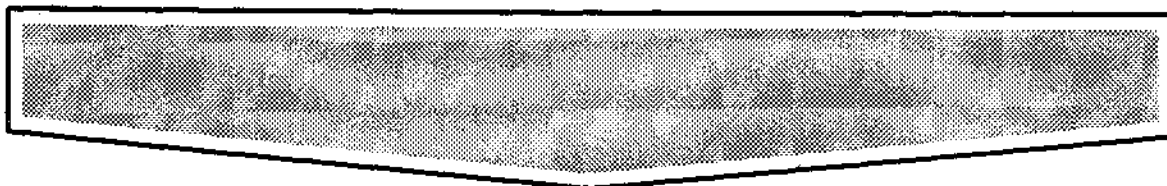
۱. چرا در تئوری جامع یا چارچوب نظری حسابداری، تعریف عناصر اصلی داراییها، بدهیها، درآمد فروش و هزینهها حایز اهمیت است؟
۲. ارتباط بین نتایج اقتصادی اجرای استانداردهای حسابداری و ویژگی بی طرفی عنوان شده در بیانیه شماره دو چیست؟
۳. چرا در چارچوب نظری حسابداری لازم است هدفها در بالاترین سطح مطرح شود و مورد توجه قرار گیرد؟
۴. چگونه می توان پرهیز از جانبداری را (مطروحه در گزارش ASOBAT) با ویژگی بی طرفی مطروحه در بیانیه شماره دو (SFAC No 2) مقایسه کرد؟
۵. برخی از نظریه پردازان حسابداری بر این باورند که اندازه گیری باید قبل از شناخت انجام شود. اما برخی دیگر از نظریه پردازان معتقدند که بطور منطقی شناخت باید قبل از اندازه گیری انجام پذیرد. نظر خود را در این مورد ابراز دارید.
۶. تفاوت عایدی (Earnings)، آن طور که در بیانیه شماره پنج آمده است، با سود خالص (Net Income) چیست؟
۷. منظور از سود جامع چیست؟
۸. آیا بی طرفی با تأکید بر نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان (SFAC # 1) و محدودیت فراگیر فزونی منافع بر مخارج (SFAC # 2) در تعارض است؟
۹. مفاد بیانیه شماره شش تا حدود زیادی تکرار مطالب بیانیه شماره سه است. دو دلیل احتمالی این تکرار را مورد بحث قرار دهید.
۱۰. چرا بین پیش بینی گردش آتی وجوه نقد و حسابدهی می تواند تعارض وجود داشته باشد؟
۱۱. چگونه سودمندی در ارزیابی می تواند با توان پیش بینی و حسابدهی مرتبط شود؟
۱۲. قابلیت تایید در بیانیه شماره دو، زیر مجموعه قابلیت اعتماد شناخته شده است. چگونه

قابلیت تایید با مفهوم قدیمی‌تر «عینیت» تفاوت دارد و کدام یک از این دو محدود کننده‌تر است؟

۱۳. محافظه کاری نیز در بیانیه شماره دو (SFAC No 2) مطرح شده است. چرا نقش این مفهوم در بیانیه مذکور دوپهلوی و مبهم است؟

۱۴. چرا در استانداردهای مربوط به افشا، بر ویژگی مربوط بودن، در مقایسه با ویژگی قابلیت اعتماد، تأکید بیشتری شده است؟

۱۵. در بیانیه شماره یک (SFAC No 1)، تهیه صورتهای مالی برای مقاصد کلی مورد تایید قرار گرفته اما بر نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان تأکید بیشتری شده است. آیا در این بیانیه، تضادی مشاهده می‌شود؟



ارزش اطلاعات حسابداری برای سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان

رئوس مطالب فصل

- اطلاعات حسابداری و مدل‌های ارزشیابی واحدهای انتفاعی .
- ارزش اطلاعات حسابداری از دیدگاه سرمایه گذاران .
- اطلاعات حسابداری و مدل‌های جامع ارزشیابی .
- نقش حسابرسی در فرایند گزارشگری مالی .
- اطلاعات حسابداری و اعتبار دهندگان .
- فایده تخصیص‌های حسابداری .
- ضمیمه فصل ششم - ارزیابی اطلاعات .

اگرچه هیات استانداردهای حسابداری مالی، در چارچوب نظری منتشره، وجود استفاده کنندگان متنوع را تایید کرده اما در عمل، بر گروههای اولیه استفاده کننده^(۱) یعنی سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان تاکید نموده است. این دو گروه، از دیدگاه هیات استانداردهای حسابداری مالی، عمدتاً به مبالغ، زمان بندی و ابهامات مربوط به گردش وجوه نقد آتی علاقه مند می باشند. دلیل تاکید بر دو گروه سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان این است که گروههای دیگر یا علایق مشترک با سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان دارند و یا اساساً قدرت دستیابی به کلیه اطلاعات مورد نیاز خود را از طرق دیگر دارند. (مثلاً دولت برای مقاصد مالیاتی یا سازمانهای مسئول برای قیمت گذاری). بکارگیری رویکرد فزونی منافع بر مخارج نیز محدود به دو گروه مذکور در بالا شده است. یعنی منافع برای سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان و مخارج توسط تهیه کنندگان اطلاعات مد نظر قرار گرفته است.

هدف مباحث این فصل نیز بررسی شواهد نظری و مشاهدهای مربوط به منافع اطلاعات مالی برای سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان می باشد. بنابراین، ابتدا مدلهای ارزشیابی واحدهای انتفاعی و نقش اطلاعات حسابداری در این مدلها مورد بررسی قرار می گیرد. سپس، چگونگی و دلایل منافع اطلاعات برای سرمایه گذاران تشریح می شود. در این راستا، فرضیه بازار کارآمد و دلایل انتقادات وارد بر این فرضیه در سالهای اخیر، مورد بحث قرار می گیرد. در ادامه مطالب این فصل، تفاوت تحقیقات جامع با مطالعات موردی بررسی و نقش حساسی در ارتباط با قابلیت اعتماد صورتهای مالی تشریح می شود. پس از این، نقش اطلاعات حسابداری در ارتباط با منافع اعتبار دهندگان و سایر گروههای ذینفع مورد بررسی قرار می گیرد. آخرین مطلب فصل، فایده تخصیصهای حسابداری را در بر می گیرد. در ضمیمه فصل ششم نیز دلایل اهمیت اطلاعات برای تصمیم گیری یا ارزیابی مجدد تصمیمات تشریح می شود.

اطلاعات حسابداری و مدلهای ارزشیابی واحدهای انتفاعی

مدل ارزشیابی مبتنی بر سود سهام^(۲)، برای درک ارتباط بین اطلاعات حسابداری و ارزش واحد انتفاعی، نقطه آغاز مناسبی به نظر می رسد. در این مدل، ارزش واحد انتفاعی از دیدگاه سهامداران، مساوی ارزش فعلی سود سهامی فرض شده است که انتظار می رود توسط سهامداران در آینده دریافت شود. یکی از محققین حسابداری (Beaver)^(۳)، بر اساس مدل بالا، نقش سود حسابداری

(۱) Primary User Groups

(۲) Gordon's Dividend Valuation Model

(۳) Beaver, William H., "Financial Reporting: An Accounting Revolution (1998) 3rd ed. Prentice - Hall.

را در تعیین ارزش واحد انتفاعی به صورت روابط ریاضی ارائه کرده است. در این روابط، ابتدا ارزش جاری سهام به عنوان تابعی از سود سهام مورد انتظار آتی تعریف شده است. سپس، سود سهام مورد انتظار آتی تابعی از سودهای آتی واحد انتفاعی فرض گردیده است. در آخر نیز سود جاری حسابداری به عنوان مبنایی مفید برای پیش‌بینی سودهای آتی مد نظر قرار گرفته است. بنابراین، در این روابط ریاضی، سود حسابداری بطور غیر مستقیم، از لحاظ ارزیابی سود سهام آتی نقش مفیدی را ایفا می‌کند. با این ترتیب، سودمندی در پیش‌بینی‌ها که یکی از اجزای عمده ویژگی مربوط بودن اطلاعات حسابداری است (به شرح فصل پنجم) در مدل بالا ملحوظ شده است.

کارهای جدید در مدیریت مالی در ارتباط با ارزش نظری واحد انتفاعی به مدل میلر و مودیکلیانی باز می‌گردد که در آن ادعا شده است سیاست توزیع سود سهام در ارزشیابی واحدهای انتفاعی نامربوط است^(۱). در این مدل، در غیاب آثار پیچیده مالیات بر درآمد، نشان داده شده است که ارزش واحد انتفاعی را می‌توان بدون در نظر گرفتن سیاست توزیع سود سهام، از طریق محاسبه ارزش فعلی خالص گردش وجوه نقد آتی بدست آورد. خالص گردش وجوه نقد هر دوره نیز به عنوان گردش وجوه نقد عملیاتی منهای سرمایه‌گذاری نقدی در داراییها تعریف شده است. این تعریف با مفهوم گردش خالص وجوه نقد در مدل‌های بودجه‌بندی سرمایه‌ای هم‌آهنگی دارد. مدل میلر و مودیکلیانی ابتدا مدلی با فرض داشتن اطلاعات کامل بود که بعداً توسعه داده شد و ابهامات مربوط به گردش وجوه نقد آتی نیز لحاظ گردید.

مدل ارزشیابی بر اساس گردش وجوه نقد به طور ضمنی توسط هیات استانداردهای حسابداری مالی نیز مورد قبول قرار گرفته است. در بیانیه شماره یک هیات مزبور (SFAC No. 1) ذکر شده است که گزارشگری مالی به سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان و سایر گروهها در ارزیابی مبالغ. زمان‌بندی و ابهامات مربوط گردش وجوه نقد آتی کمک می‌کند. علاوه بر این، هیات استانداردهای حسابداری مالی اظهار داشته است که سیستم حسابداری تعهدی و ارقام تعهدی سود برای پیش‌بینی گردش وجوه نقد آتی مفیدتر از اطلاعات مبتنی بر دریافتها و پرداختهای نقدی می‌باشد. بسیاری از صاحب‌نظران حسابداری با نظر بالا موافقت دارند و ضمناً تحقیقات مشاهده‌ای نیز نشان داده است که گردش وجوه نقد آتی را بهتر می‌توان بر اساس اطلاعات حسابداری تعهدی پیش‌بینی کرد. ضمن این که تحقیقات انجام شده در بازار سرمایه نیز حاکی از این است که قیمت اوراق بهادار همبستگی بیشتری با سود تعهدی (در مقایسه با گردش وجوه نقد) دارد.

Miller and Modigliani (1961) (۱)

بسیاری از تحقیقات دیگر حسابداری (مطروحه در این فصل) نیز نشان داده است که تغییرات سودهای گزارش شده حسابداری از طریق تغییر قیمت سهام، بر ارزشیابی واحد انتفاعی تاثیر می‌گذارد و این در صورتی است که سرمایه‌گذاران تغییرات سود را دائمی و قابل استمرار تلقی کنند^(۱).

بطور کلی از ادبیات نظری مطروحه بالا استنباط می‌شود که سیستم حسابداری تعهدی حایز خاصه‌ای است که ارزش واحد انتفاعی و خالص گردش وجوه نقد آن را تعیین می‌کند. مدل ریاضی چگونگی تاثیر اطلاعات حسابداری بر ارزشیابی گردش وجوه نقد آتی در ضمیمه این فصل ارائه خواهد شد.

تئوری مازاد^(۲)

یکی دیگر از تئوریهای جدید ارزشیابی سهام که نزدیکی بیشتری با مفاهیم و ارقام حسابداری دارد، تئوری مازاد است^(۳). مبنای رویکرد بالا، این تفکر حسابداری است که ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام در آخر دوره مساوی است با ارزش دفتری اول دوره آن بعلاوه سود دوره منهای سود سهام توزیع شده. فرض زیر بنای این تفکر این است که تمامی عناصر سود و زیان در اندازه‌گیری سود خالص دوره مالی انعکاس می‌یابد. ضمناً، سود جامع تعریف شده توسط هیات استانداردهای حسابداری مالی نیز با تئوری مازاد هم‌آهنگی دارد.

ارزشیابی حقوق صاحبان سهام بر مبنای ارزش دفتری اول دوره آن بعلاوه ارزش فعلی سودهای غیر عادی آتی^(۴) انجام می‌گیرد. سودهای غیر عادی نیز به عنوان سود مازاد بر سودهای عادی مورد انتظار تعریف می‌شود. سود عادی مساوی حاصلضرب ارزش دفتری اول دوره در هزینه تأمین مالی مربوط به سهام فرض می‌گردد. بنابراین، ارزش بازار حقوق صاحبان سهام واحد انتفاعی به کمک فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$MV_{ao} = BV_{ao} + \sum_{I=1}^{\infty} \frac{AE_{at}}{(1+r)^I}$$

Beaver, William H., Carol E. Eger, Stephen G. Ryan and Mark A. Wolfson (1989), (۱) "Financial Reporting, Supplemental Disclosures, and the Structure of Bank Prices." *Journal of Accounting Research* (Autumn 1989).

Clean Surplus Theory (۲)

Ohlson, James A., "Book Value and Dividends in Security Valuation," *Contemporary Research* (Spring 1995) (۳)

Abnormal Earnings (۴)

در این جا:

$$MV_{a0} = \text{ارزش بازار حقوق صاحبان سهام شرکت } a \text{ در اول دوره،}$$

$$BV_{a0} = \text{ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت } a \text{ در اول دوره،}$$

$$AE_{at} = \text{سود غیر عادی شرکت } a \text{ در دوره } t.$$

$$(1+r)^t = \text{ارزش فعلی نرخ تنزیل } r \text{ برای } t \text{ دوره.}$$

بر اساس نظر Beaver^(۱)، منابع ایجاد سودهای غیر عادی عبارتند از:

۱. مازاد مثبت ارزش فعلی گردش وجوه نقد آتی نسبت به بهای تمام شده پروژه که در ترازنامه شرکت منعکس نمی‌شود.

۲. بسیاری از روشهای مقابله هزینه با درآمد فروش و روشهای شناخت مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی که ماهیتی محافظه کارانه دارد. دو روشی که در این مورد فوراً به ذهن متبادر می‌شوند عبارتند از روشهای نزولی استهلاک و روش LIFO. به هزینه منظور کردن مخارج تحقیق و توسعه و ارزشیابی کمتر از واقع سایر داراییهای نامشهود، مثالهای دیگری برای روشهای محافظه کارانه محسوب می‌شوند.

با لحاظ کردن منابع احتمالی سودهای غیر عادی می‌توان مدل ریاضی مطروحه بالا را ارزشی تقریبی برای حقوق صاحبان سهام واحد انتفاعی به شمار آورد.

در ارتباط با تئوری مازاد (که در واقع یک فرضیه است) موارد بحث‌انگیزی وجود دارد که باید روشن شود. این موارد شامل تعیین و محاسبه سودهای غیر عادی، نرخ تنزیل آن و تعداد دوره‌هایی است که باید مد نظر قرار گیرند. اگرچه تئوری مازاد بسیار جدید و لازم است تحقیقات زیادی در مورد آن انجام شود اما، به نظر می‌رسد که مدل ارزشیابی مناسبی برای سهام عادی شرکتها به حساب آید.

ارزش اطلاعات حسابداری از دیدگاه سرمایه‌گذاران

همان طور که قبلاً گفته شد، ارزش اطلاعات حسابداری از دیدگاه سهامداران از طریق تحقیقات مشاهده‌ای مورد آزمون قرار گرفته و همبستگی اطلاعات منتشر شده حسابداری و تغییرات قیمت سهام محاسبه و تحلیل شده است. چنانچه این همبستگی با اهمیت باشد می‌توان آن را شهادی بر سودمندی اطلاعات حسابداری برای سرمایه‌گذاران به شمار آورد.

(۱) همان مأخذ Beaver، 1998.

این تحقیقات همچنین آزمونی برای فرضیه بازارهای کارآمد^(۱) نیز محسوب می‌شود.

فرضیه بازارهای کارآمد، به سرعت واکنش اوراق بهادار بازار سرمایه به اعلان اطلاعات جدید اشاره دارد. تعریف کلاسیک کارآیی بازار عبارت است از این که: (۱) بازار سرمایه، اطلاعات در دسترس را بطور کامل منعکس می‌کند، و (۲) قیمت‌های بازار فوراً نسبت به اطلاعات جدید واکنش نشان می‌دهد^(۲). به بیان دیگر، اطلاعات جدید به سرعت بر قیمت اوراق بهادار اثر می‌گذارد. چنانچه این فرضیه صحیح باشد، در صورتی اطلاعات برای سرمایه‌گذاران ارزش دارد که شواهدی برای تأثیر آن بر قیمت اوراق بهادار در دست باشد. در صورت وقوع چنین رویدادی می‌توان اظهار داشت که ارقام مزبور دارای محتوای اطلاعاتی^(۳) است. سه شکل از فرضیه بازارهای کارآمد وجود دارد. در شکل ضعیف فرضیه گفته می‌شود که قیمت اوراق بهادار، اطلاعات گذشته مرتبط با سلسله قیمت‌های گذشته را منعکس می‌کند؛ شکل نیمه قوی فرضیه حاکی از انعکاس تمامی اطلاعات در دسترس مربوط به گذشته و حال در قیمت اوراق بهادار می‌باشد؛ شکل قوی فرضیه نیز بر انعکاس تمامی اطلاعات (اطلاعات منتشر شده یا داخلی) در قیمت اوراق بهادار دلالت دارد. بسیاری از تحقیقات و آزمون‌ها نشان داده است که اغلب بازارهای سرمایه از نوع نیمه قوی است که با اطلاعات منتشر شده در دسترس عموم سروکار دارد. بسیاری از اطلاعات مورد آزمون نیز ماهیت حسابداری دارد مانند ارقام و اطلاعات منعکس در صورتهای مالی و اعلان سود.

بنیاد نظری بازار سرمایه یا تحقیقات مربوط به قیمت اوراق بهادار بر تئوری مجموعه اوراق بهادار^(۴) مبتنی است. این تئوری حاکی از سرمایه‌گذاری منطقی و حداکثر کردن منافع می‌باشد که با کاهش مخاطره از طریق نگهداری مجموعه متنوع اوراق بهادار انجام می‌شود. مخاطره‌ای که به ترتیب ذکر شده بالا حذف می‌گردد اصطلاحاً مخاطره غیر سیستماتیک^(۵) و باقیمانده مخاطره مجموعه اوراق بهادار نیز مخاطره سیستماتیک نامیده می‌شود. در تئوری مجموعه اوراق بهادار، مخاطره سیستماتیک به عنوان واریانس بازده‌های مورد انتظار سرمایه‌گذاری تعریف شده است. بازده مورد انتظار که به منظور رعایت سادگی با یک رقم یگانه ارائه می‌شود، در واقع توزیع احتمال بازده‌های ممکن می‌باشد. هر چه واریانس مذکور بیشتر باشد، مخاطره مربوط به سرمایه‌گذاری نیز بیشتر

Efficient Markets Hypothesis (۱)

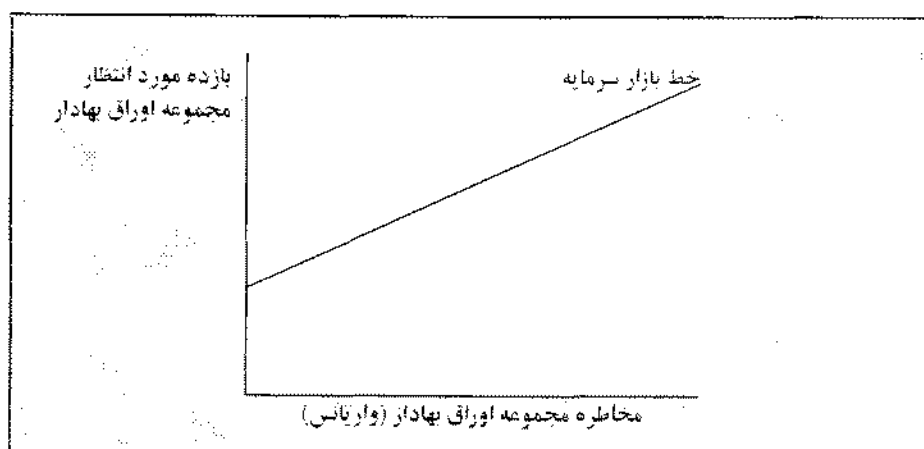
Fama Eugene F. (1970), "Efficient Capital Markets: A Review of Theory and Empirical Work," Journal of Finance, (May 1970).

Information Content (۳)

Portfolio Theory (۴)

Unsystematic Risk (۵)

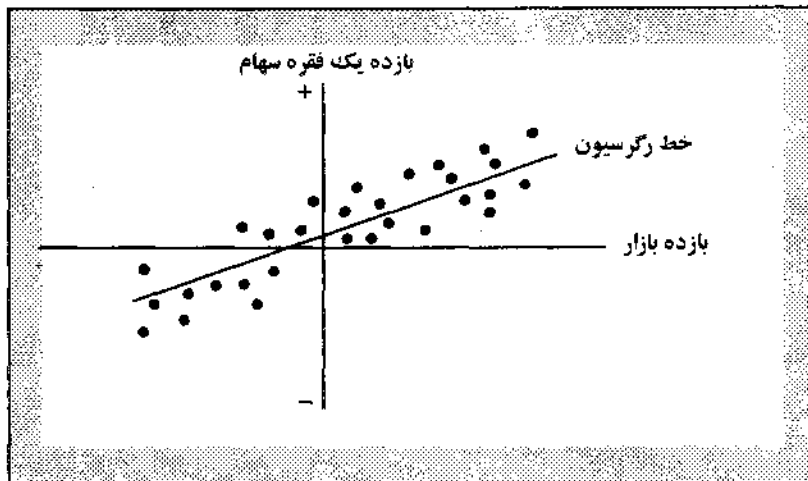
خواهد بود. واریانس مورد بحث برای یک فقره سرمایه‌گذاری در سهام می‌تواند نسبتاً زیاد باشد اما، چنانچه برای یک مجموعه سرمایه‌گذاری محاسبه شود، بسیار کمتر خواهد بود. بنابراین، می‌توان با انتخاب مجموعه سرمایه‌گذاری مناسب و برای نرخ بازده معین، مخاطره را به حداقل ممکن رساند. همان‌طور که قبلاً گفته شد، مخاطره‌ای که پس از ایجاد تنوع لازم باقی می‌ماند، مخاطره سیستماتیک مجموعه اوراق بهادار نامیده می‌شود. یک سرمایه‌گذار که بطور منطقی تصمیم‌گیری می‌کند معمولاً مجموعه اوراق بهاداری را انتخاب می‌نماید که رابطه "مخاطره - بازده" آن متناسب با اولویت‌های وی باشد. انتخاب تئوریک مجموعه اوراق بهادار را می‌توان به صورت نمودار در شکل (۱ - ۶) نشان داد.



شکل (۱ - ۶)

همان‌طور که در نمودار بالا نشان داده شده است، هرچه مخاطره مجموعه اوراق بهادار افزایش یابد، بازده مورد انتظار مجموعه نیز افزایش خواهد یافت. اگرچه خطی بودن رابطه بالا منوط به احراز شرایطی معین است اما، رابطه مستقیم بین مخاطره و بازده، چه خطی و چه غیر خطی، وجود دارد. تئوری مجموعه اوراق بهادار، زیربنای توسعه مدل جدیدی در مدیریت مالی است که "مدل قیمت‌گذاری دارایی سرمایه‌ای" نام^(۱) دارد. در این مدل، قیمت تئوریک هر فقره از سهام تعیین می‌شود. در مرحله اول، مخاطره یک فقره اوراق بهادار نسبت به مخاطره کلی بازار مورد سنجش قرار می‌گیرد. بازار نیز به عنوان یک مجموعه کاملاً متنوع اوراق بهادار در نظر گرفته می‌شود. ضرایب همبستگی بین بازده هر فقره از سهام با بازده بازار طی یک دوره زمانی محاسبه می‌گردد. این ضرایب همبستگی در نمودار نقاط پراکنده به شرح شکل (۲ - ۶) منعکس می‌شود. به کمک مدل رگرسیون، خط معرف حداقل مجذورات و ضرایب مربوط تعیین می‌گردد. شیب این خط، اصطلاحاً فاکتور بتا نامیده می‌شود که معرف معیار مخاطره یک فقره سهام در مقایسه با مخاطره متوسط کل

بازار می‌باشد. چنانچه فاکتور بتا مساوی یک باشد، بازده‌ها کاملاً وابسته و مخاطرات آنها مساوی است. چنانچه فاکتور بتا بزرگتر از یک باشد، بازده یک فقره سهام بیش از بازده کلی بازار است. به بیان دیگر، چنانچه نرخ بازده یک فقره سهام بیش از بازده متوسط بازار است، مخاطره سیستماتیک سهام نیز باید بالاتر باشد زیرا، رابطه مستقیم بین مخاطره و بازده وجود دارد.



شکل (۲-۶)

فرض مدل قیمت‌گذاری دارایی سرمایه‌ای این است که قیمت‌گذاری هر فقره از اوراق بهادار منحصراً بر اساس مخاطره سیستماتیک انجام می‌شود. با توجه به فرض مجموعه متنوع اوراق بهادار، قاعدتاً هیچکس نباید برای مخاطره غیر سیستماتیک وجهی پرداخت کند. فاکتور بتا معرف مخاطره سیستماتیک هر فقره از اوراق بهادار است و می‌توان بر مبنای آن، قیمت اوراق بهادار را پیش‌بینی کرد. شکل ریاضی مدل قیمت‌گذاری دارایی سرمایه‌ای برای پیش‌بینی نرخ بازده هر فقره از اوراق بهادار به شرح زیر است:

$$\bar{R}_j = i + \beta_j (\bar{R}_m - i)$$

در این جا:

\bar{R}_j = نرخ بازده مورد انتظار سهام j .

i = نرخ بدون مخاطره بازده،

\bar{R}_m = نرخ بازده مورد انتظار مجموعه اوراق بهادار بازار، و

β_j = فاکتور بتا برای سهام j .

فاکتور بتا را که در شکل (۲ - ۶) ارائه شد می‌توان به شرح زیر نیز تعریف کرد:

$$\beta_j = (y_{jm} \sigma_j \sigma_m) / \sigma_m^2$$

در این جا:

$(y_{jm} \sigma_j \sigma_m)$ = کو واریانس سهام j و مجموعه اوراق بهادار بازار m ,

σ_m^2 = واریانس بازده مجموعه اوراق بهادار بازار m .

تحقیقات مشاهده‌ای حسابداری، رویکرد ساده‌تری را بکار می‌گیرند که اصطلاحاً مدل بازار نامیده می‌شود. در این مدل، نرخ بازده مورد انتظار به شرح زیر تعریف می‌گردد:

$$\bar{R}_j = \alpha_j + \beta_j (\bar{R}_m) + e_j$$

در این جا:

\bar{R}_j و \bar{R}_m = همانند تعاریف شکل (۲ - ۶) است،

α_j = محل تقاطع خط رگرسیون با محور عمودی در شکل (۲ - ۶) است، و

e_j = معرف اشتباهات تصادفی می‌باشد.

هر گونه بازده غیر منتظره یا بازده غیر متعارف در e_j مدل بالا منعکس می‌شود. در اغلب تحقیقات حسابداری کوشش شده است که با بکارگیری مدل رگرسیون، ارتباط بازده‌های غیر متعارف با متغیرهای حسابداری مورد آزمون قرار گیرد تا محتوای اطلاعاتی این متغیرها بررسی شود و در صورت امکان شواهدی برای همبستگی ارزشیابی واحدهای انتفاعی با اطلاعات حسابداری بدست آید. نتایج حاصل از این قبیل تحقیقات حسابداری به دلایل مشروح زیر باید با احتیاط مورد توجه و نتیجه‌گیری قرار گیرد:

۱. به دلیل انتشار مستمر اطلاعاتی که بر قیمت سهام اثر می‌گذارد نمی‌توان روابط علت و معلولی را بین اطلاعات حسابداری و قیمت سهام استنتاج کرد. چنانچه شواهدی دال بر وجود محتوای اطلاعاتی در ارقام حسابداری بدست آید می‌توان بیشتر به آن اطمینان داشت اما در صورت بدست نیامدن چنین شواهدی ضروری است احتیاط لازم در نتیجه‌گیریها به عمل آید.
۲. تحقیقات بازار سرمایه غالباً آزمون مشترکی از کارآیی بازار و محتوای اطلاعاتی ارقام حسابداری است. چنانچه کارآیی بازار سرمایه مورد تایید باشد می‌توان در باره بود یا نبود محتوای اطلاعاتی ارقام حسابداری نتیجه‌گیری کرد. اما، چنانچه بازار سرمایه کارآمد نباشد، نمی‌توان به آسانی در باره محتوای اطلاعاتی ارقام حسابداری قضاوت کرد.

محتوای اطلاعاتی اعلان سود

قوی‌ترین شاهده‌ای که از تحقیقات بازار سرمایه بدست آمده است، مربوط به محتوای اطلاعاتی ارقام سود سالانه گزارش شده می‌باشد. یکی از تحقیقات بازار سرمایه که در سال ۱۹۶۸ انتشار یافت نشان داد که سمت تغییر در سود گزارش شده حسابداری (نسبت به سال قبل) همبستگی مثبتی با تغییرات قیمت سهام داشته است^(۱). نتایج بدست آمده در این تحقیق، با شکل نیمه قوی فرضیه بازار کارآمد هم‌آهنگی دارد. تحقیق دیگری که در این زمینه انجام شد نشان داد که مبلغ و همچنین سمت سودهای غیر منتظره با تغییرات قیمت سهام همبستگی دارد^(۲). سودهای گزارش شده در دوره‌های سه ماهه نیز نتایج کلی بالا را تایید کرده است.

نتایج حاصل از تحقیقات بالا غیر منتظره نمی‌باشد زیرا، انتظار می‌رود که سود حسابداری بخشی از اطلاعاتی باشد که توسط سرمایه‌گذاران برای ارزیابی مخاطره و بازده مورد استفاده قرار می‌گیرد. اما این نتایج از لحاظ این که بطور رسمی اطلاعات حسابداری را با تصمیمات سرمایه‌گذاری مرتبط و سودمندی این اطلاعات را از دیدگاه سرمایه‌گذاران تایید می‌کند، حایز اهمیت است.

روشهای متنوع حسابداری و قیمت اوراق بهادار

نوع دیگری از تحقیقات پیچیده‌تر، اثر روشهای متنوع حسابداری را بر قیمت اوراق بهادار مورد بررسی قرار داده است. تحقیقات بسیاری نشان داده است که قیمت اوراق بهادار نسبت به سود گزارش شده حسابداری واکنش دارد. روشهای متنوع حسابداری، نظیر روشهای استهلاک یا ارزشیابی موجودیها، بر سود خالص حسابداری اثر می‌گذارد، اما، شواهدی دال بر تاثیر آشکار این روشها بر گردش وجوه نقد در دست نمی‌باشد. این گروه از روشهای حسابداری تنها معرف الگوهای مختلف شناسایی هزینه یا تخصیص بهای تمام شده است.

سؤال مورد علاقه محققین این است که آیا روشهای متنوع حسابداری تاثیری سیستماتیک بر قیمت اوراق بهادار دارد یا خیر. چنانچه قیمت اوراق بهادار نسبت به ارقام سودی که منحصرأ بر اثر روشهای حسابداری تغییر یافته و تاثیری نیز بر گردش وجوه نقد نداشته است، واکنش نشان دهد،

Ball, Ray and Philip Brown (1968), "An Empirical Evaluation of Accounting (۱) Income Numbers," *Journal of Accounting Research* (Autumn 1968).

Beaver, William H., Roger Clarke and William F. Wright (1979), "The Association (۲) Between Unsystematic Security Returns and Magnitude of Earnings Forecast Errors." *Journal of Accounting Research* (Autumn 1979).

فرضیه سرمایه‌گذار بی‌تجربه^(۱) تایید می‌شود. از سوی دیگر، چنانچه قیمت اوراق بهادار نسبت به تفاوت‌های مصنوعی ناشی از روشها و ارزشهای دفتری حسابداری واکنش نشان ندهد، شواهدی دال بر مطلع و با تجربه بودن سرمایه‌گذاران بدست می‌آید. تمامی تحقیقات اولیه که در این زمینه انجام شده، فرضیه سرمایه‌گذار بی‌تجربه را رد کرده است. اما برخی از نتایج تحقیقات اخیر با نتایج تحقیقات اولیه مغایرت دارد و مجدداً سؤال مذکور بالا را مطرح کرده است.

روشهای متنوع حسابداری که برگردش وجوه نقد تاثیر ندارند

چند تحقیق، شرکت‌هایی را که روشهای مختلف حسابداری را بکار گرفته‌اند با یکدیگر مقایسه کرده است. یکی از این تحقیقات، شرکت‌هایی را که روشهای نزولی استهلاک را مورد استفاده قرار داده‌اند با شرکت‌هایی که روش خط مستقیم را بکار گرفته‌اند مقایسه کرده است^(۲). این دو گروه از شرکتها به دلیل بکارگیری روشهای مختلف استهلاک سودهای متفاوتی را گزارش کرده‌اند. اما، قیمت‌های بازار اوراق بهادار تحت تاثیر ارقام مذکور قرار نگرفته است. سایر تحقیقاتی نیز که در این زمینه انجام شده، نتایج بدست آمده بالا را تایید کرده است. سایر روشهای حسابداری که در تحقیقاتی دیگر مورد آزمون قرار گرفته است عبارتند از روش اتحاد منافع یا روش خرید، به حساب دارایی بردن یا به هزینه منظور کردن مخارج تحقیق و توسعه، و شناسایی سود تحقق نیافته اوراق بهادار یا انتقال آن به دوره‌های آتی^(۳).

زمینه دیگر تحقیق، مربوط به واکنش قیمت اوراق بهادار نسبت به گزارش تغییر در روشهای حسابداری توسط واحدهای انتفاعی است. تحقیقی که در مورد گزارش تغییر در روشهای استهلاک انجام شده نشان داده که شواهدی دال بر تاثیر این گزارش بر قیمت اوراق بهادار بدست نیامده است^(۴). تحقیقی دیگر، تغییر روش از انتقال به دوره‌های آتی (Deferral) به روش شناسایی در دوره مالی جاری (Flow-Through) را در مورد مزیت‌های مالیاتی سرمایه‌گذاری (ITC) مورد آزمون قرار

(۱) Naive - Investor Hypothesis

(۲) Beaver William H., and Ronald E. Dukes (1972), "Interperiod Tax Allocation. Expectations and the Behavior of Security Prices," The Accounting Review (April 1972).

(۳) Hong Hai, Robert S. Kaplan, and Gershon Mandelker (1978), "Pooling VS. Purchase: Effects of Accounting for Mergers on Stock Prices", The Accounting Review (January 1978).

Dukes, Ronald (1976), "An Empirical Investigation of the Effects of Expensing Research and Development Costs on Security Prices," Institute of Accounting Research, New York University.

Foster, George (1977b), "Valuation Parameters of Property-Liability Companies," Journal of Finance (June 1977).

(۴) Archibald, T. Ross (1972). "Stock Market Reaction to Depreciation Switch-Back," The Accounting Review (January 1972).

داده و نتیجه عدم تأثیر آن بر قیمت اوراق بهادار بوده است^(۱).

شواهدی که از تحقیقات مطروحه در پاراگرافهای بالا بدست آمده نشان داده است که تغییر در روشهای حسابداری، به ویژه در مواردی که اثری بر گردش وجوه نقد ندارد، دارای محتوای اطلاعاتی نیست. این شواهد، مجدداً فرضیه سرمایه‌گذار بی‌تجربه را رد می‌کند. به بیان دیگر، سرمایه‌گذاران واکنشی مکانیکی نسبت به سود گزارش شده حسابداری نشان نمی‌دهند و این ارقام را به تناسب تغییر در روشهای حسابداری تعدیل می‌کنند.

روش حسابداری مؤثر بر گردش وجوه نقد

یکی از موارد تغییر در روش حسابداری که بر قیمت اوراق بهادار اثر می‌گذارد، تغییر از روش FIFO به روش LIFO در ارزشیابی موجودیهاست. تغییر به روش LIFO با تغییرات مثبت قیمت اوراق بهادار همبستگی نشان داده اگرچه این تغییر موجب کاهش سود (در دوره‌های افزایش قیمت موجودیها) شده است^(۲). علیرغم آگاهی سرمایه‌گذاران از ماهیت تغییر در روشهای حسابداری و عدم واکنش نسبت به آن در سایر موارد، توجیه منطقی رفتار سرمایه‌گذاران در مورد تغییر به روش LIFO چه می‌تواند باشد؟ دلیلی که در این مورد می‌توان ارائه کرد این است که شرکتی که روش LIFO را برای مقاصد مالیاتی بکار می‌گیرند ناگزیرند که از آن روش در تهیه صورتهای مالی نیز استفاده کنند. در دوره‌های افزایش قیمت‌ها، بکارگیری روش LIFO موجب محاسبه سود کمتر و پرداخت مالیات کمتر می‌شود که قطعاً بر گردش وجوه نقد اثر می‌گذارد. تأثیر مثبت بر گردش وجوه نقد، علیرغم کاهش سود حسابداری، موجب افزایش ارزش شرکت و در نتیجه افزایش قیمت سهام آن است.

تحقیقات دیگری که در مورد روش LIFO و اثر آن بر قیمت سهام به عمل آمده، نتایج تحقیقات اولیه را در این زمینه نقض کرده است^(۳). در این تحقیقات، یا شواهدی دال بر واکنش قیمت سهام

(۱) Cassidy, D. (1976), "Investor Evaluation of Accounting Information: Some Additional Evidence.", *Journal of Accounting Research* (Autumn 1976)

(۲) Biddle, Gary C., and Fredrick W. Lindahl (1982), "Stock Price Reactions to LIFO Adoptions: The Association Between Excess Returns and LIFO Tax Savings," *Journal of Accounting Research* (Autumn 1982).

(۳) Brown, Robert Moren (1980). "Short-Range Market Reactions to Changes to LIFO Accounting Using Preliminary Earnings Announcements," *Journal of Accounting Research* (Spring 1980).

Ricks, William E (1982), "The Market's Response to the 1974 LIFO Adoptions," *Journal of Accounting Research* (Autumn 1982).

Biddle, Gary C., and William D. Ricks (1988), "Analyst Forecast Errors and Stock Price Behavior Near the Earnings Announcement Dates of LIFO Adopters," *Journal of Accounting Research* (Spring 1988)

بدست نیامده یا شواهد بدست آمده دال بر تغییر منفی قیمت سهام بوده است. دلیل بدست آمدن این نتایج ممکن است رویدادهای دیگری باشد که همزمان با بکارگیری روش LIFO در واحدهای انتفاعی رخ داده است. چنانچه نتایج تحقیقات اخیر درست باشد، می‌توان آن را تقویت فرضیه سرمایه‌گذار بی‌تجربه قلمداد کرد. زیرا علیرغم کاهش مالیات و افزایش ارزش شرکت، تنها به دلیل کاهش سود حسابداری، سرمایه‌گذاران واکنش منفی نشان داده‌اند.

اما تحقیقاتی که در سنوات اخیر انجام شده مجدداً نتایج تحقیقات اولیه را تایید کرده و رابطه مثبتی بین قبول روش LIFO و افزایش قیمت سهام را نشان داده است^(۱).

همان طور که در ابتدای این بخش ذکر شد، انجام تحقیقات در مورد قیمت اوراق بهادار بسیار مشکل است. موضوع انتخاب روش LIFO و تاثیر آن بر قیمت اوراق بهادار خود شاهدهی بر این مدعا است. اولین تحقیقات انجام شده در این مورد، فرضیه سرمایه‌گذار بی‌تجربه را رد کرد. در تحقیقات متعاقب آن نتایجی برعکس بدست آمد. اما در تحقیقاتی که در سنوات اخیر در باره بکارگیری روش LIFO و تاثیر آن بر قیمت اوراق بهادار انجام شده، پی‌آمدهای غیر مستقیم بکارگیری این روش بر گردش وجوه نقد کانون توجه بوده است. این موضوع در بخش زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد.

روشهای حسابداری با پی‌آمدهای غیر مستقیم بر

گردش وجوه نقد - تئوری نمایندگی

در تحقیقاتی که در باره قیمت اوراق بهادار در سالهای اخیر انجام شده، موضوع پی‌آمدهای غیر مستقیم^(۲) مد نظر قرار گرفته است. پی‌آمدهای غیر مستقیم هنگامی مطرح است که تغییر در روش حسابداری، از طریق اثر غیر مستقیم بر مالکان، بر ارزش واحد انتفاعی تاثیر بگذارد. در یکی از تحقیقات انجام شده در این مورد کوشش شده است که دلایل واکنش منفی قیمت اوراق بهادار برخی از شرکتهای نفت و گاز را نسبت به تغییر الزامی یکی از روشهای حسابداری بیان کند^(۳). تغییر روش مزبور مربوط به بکارگیری روش "کوششهای موفق"^(۴) به جای "هزینه‌یابی کامل"^(۵) بود که در واقع

(۱) Pincus, Morton, and C.E. Wasely (1996), "Stock Price Behavior Associated with Post 1974-1975 LIFO Adoptions Announced at Alternative Disclosure Times," Journal of Accounting, Auditing & Finance (Fall 1996).

(۲) Indirect Consequences

(۳) Collins, Daniel W., Michael S. Roseff, and Dan S. Dhaliwal (1981), "The Economic Determinants of the Market Reaction to Proposed Mandatory Accounting Changes in the Oil and Gas Industry," Journal of Accounting and Economics (March 1981).

(۴) Successful Efforts

(۵) Full Costing

نحوه تخصیص مخارج اکتشاف را به صورت سود و زیان تعیین می‌کند. نظر به این که این تغییر روش، تاثیر مستقیمی بر گردش وجوه نقد ندارد، انتظار می‌رود که موجب واکنش قیمت اوراق بهادار نیز نشود.

اما، واکنش قیمت اوراق بهادار عملاً مشاهده شد و از آن جا که فرضیه سرمایه‌گذار بی‌تجربه نیز در تحقیقات زیادی رد شده بود، جستجو برای یافتن برخی از پی‌آمدهای غیر مستقیم بر گردش وجوه نقد شروع شد تا بتوان واکنش قیمت اوراق بهادار را بیان و توجیه کرد. در تحقیق ذکر شده بالا مشخص شد که بکارگیری روش "کوششهای موفق" برای مخارج اکتشاف نفت و گاز موجب کاهش توان شرکت برای پرداخت سود سهام در کوتاه مدت می‌شود که دلیل عمده آن نیز محدودیت‌های اعمال شده توسط طلبکاران است. بنابراین، تغییر روشی که به نظر می‌رسد تنها موجب تغییر سود دفتری بشود، پی‌آمدهای غیر مستقیمی بر گردش وجوه نقد (از دیدگاه سرمایه‌گذاران) دارد که می‌تواند دلیل واکنش منفی قیمت اوراق بهادار را بیان کند. این بیان بر **تنوری نمایندگی** مبتنی است. زیرا هنگامی که ارقام حسابداری برای اعمال قراردادهای نمایندگی مورد استفاده قرار گیرد، تغییر روشهای حسابداری می‌تواند آثاری را برای مالکان و اعتبار دهندگان در بر داشته باشد. در مواردی که اعتبار دهندگان محدودیت‌هایی را در راه توزیع سود سهام اعمال می‌کنند، ارقام حسابداری برای محافظت منافع آنان در مقابل سهامداران مورد استفاده قرار می‌گیرد. چنانچه تغییر روش حسابداری موجب کاهش سود بشود، بازده سهامداران نیز کم و موجب واکنش منفی قیمت سهام خواهد شد.

سایر تحقیقات در باره کارآیی بازار سرمایه

بدیهی است که در مبادلات بازار سرمایه تا حدودی کارآیی وجود دارد اما تعیین میزان این کارآیی کاری بس دشوار است. برخی از تحقیقات سنوات اخیر نشان داده است که کارآیی بازار سرمایه تا حدودی کمتر از آن است که در نوع نیمه قوی کارآیی بازار انتظار می‌رود.

مثلاً تحقیق مبسوط و جامع انجام شده توسط دو نفر از محققین، تردیدی جدی را در باره کارآمد بودن بازار سرمایه ایجاد و نظریه تجزیه و تحلیل بنیادی^(۱) را مطرح کرده است^(۲). در تجزیه و تحلیل بنیادی فرض بر این است که بازار سرمایه کارآمد نیست و می‌توان به کمک تجزیه و تحلیل صورتهای مالی، اوراق بهاداری را یافت که قیمتی کمتر از قیمت واقعی دارند. این نظریه مستقیماً با فرضیه بازار کارآمد که بر انعکاس تمامی اطلاعات در دسترس در قیمت اوراق بهادار تاکید می‌کند (شکل نیمه قوی بازار کارآمد) در تضاد است. تحقیق مورد بحث نشان می‌دهد که بازارهای سرمایه

Fundamental Analysis (۱)

Ou, Jane, and Stephen Penman (1989), "Financial Statement Analysis and the Prediction of (۲) Stock Returns," Journal of Accounting and Economics (Autumn 1989).

آن طور که انتظار می‌رود کارآمد نیستند و تجزیه و تحلیل بنیادی هنوز هم برای مقاصد سرمایه‌گذاری حایز اهمیت است. مطلب دیگری که از تحقیق مزبور مستفاد می‌شود این است که استانداردهای مناسبتر حسابداری می‌تواند توان پیش‌بینی اطلاعات حسابداری را بهبود بخشد.

تحقیق دیگری که مکمل تحقیق مورد بحث بالا محسوب می‌شود، نشان داده است که همبستگی بین ارقام سود و بازده سهام بسیار کم است^(۱). به بیان دیگر، توان ارقام سود (که توسط R^2 ضریب تعیین ارزیابی می‌شود) برای بیان تغییر قیمت سهام بسیار پایین می‌باشد. دلیل این امر نیز ممکن است کیفیت نامناسب ارقام سود گزارش شده باشد.

اطلاعات حسابداری و ارزیابی مخاطره

در تحقیقات بازار سرمایه همچنین سودمندی اطلاعات حسابداری در ارزیابی مخاطره اوراق بهادار و مجموعه اوراق بهادار مورد بررسی قرار گرفته است. در این تحقیقات، همبستگی بالایی بین پراکندگی ارقام سود حسابداری و فاکتور بتا به عنوان معیار مخاطره بازار یافت شده است^(۲) از همبستگی بالا بین دو متغیر مزبور می‌توان استنباط کرد که ارقام حسابداری می‌تواند برای ارزیابی مخاطره مفید واقع شود.

خلاصه تحقیقات بازار سرمایه

شواهد مشاهده شده در تحقیقات بازار سرمایه، از مطالب و دیدگاههای زیر پشتیبانی می‌کند:

۱. سود حسابداری ظاهراً محتوای اطلاعاتی دارد و بر قیمت اوراق بهادار تاثیر می‌گذارد.
۲. بکارگیری روشهای متنوع حسابداری که پی‌آمدهای مستقیم یا غیر مستقیم بر گردش وجوه نقد ندارد. تاثیر بر قیمت اوراق بهادار نمی‌گذارد، اگرچه این موضوع کاملاً حل و فصل نشده است.
۳. بکارگیری روشهای متنوع حسابداری که پی‌آمدهای مستقیم یا غیر مستقیم بر گردش وجوه نقد دارد، بر قیمت اوراق بهادار تاثیر می‌گذارد.
۴. به دلیل وجود پی‌آمدهای غیر مستقیم نقدی، انگیزه‌هایی برای انتخاب برخی از روشهای معین حسابداری وجود دارد.

(۱) Lev, Baruch (1989), "On the Usefulness of Earnings and Earnings Research: Lessons and Directions from Two Decades of Empirical Research," Current Studies on the Information Content of Accounting Earnings (Supplement to Journal of Accounting Research).

(۲) Beaver, William H., Paul Kettler, and Myson Scholes (1970). "The Association Between Market-Determined and Accounting-Determined Risk Measures," The Accounting Review. (October 1970).

۵. معیارهای مخاطره مبتنی بر اطلاعات حسابداری با معیارهای مخاطره بازار همبستگی زیادی دارد که بیانگر سودمندی اطلاعات حسابداری در ارزیابی مخاطره است.

اگرچه تحقیقات بازار سرمایه نمی‌تواند به تنهایی مسایل تئوری حسابداری و موضوعهای بحث‌انگیز آن را حل و فصل کند اما، این‌گونه تحقیقات برای ارزیابی نتایج اقتصادی روشهای حسابداری و آثار آن بر قیمت اوراق بهادار و همچنین سودمندی اطلاعات حسابداری در ارزیابی مخاطره بسیار مفید است.

نظرخواهی از سرمایه‌گذاران

طریقه‌ای برای تعیین سودمندی اطلاعات حسابداری، سؤال مستقیم از سرمایه‌گذاران در باره چگونگی استفاده از گزارشهای مالی است. در کشورهای مختلف، نظرسنجی از سرمایه‌گذاران انجام شده و نوعاً نشان داده است که این سرمایه‌گذاران اطلاعات حسابداری را مطالعه نمی‌کنند^(۱) تقریباً نیمی از سرمایه‌گذاران مورد پرسش، مطالعه صورتهای مالی را اظهار و تایید کرده‌اند. سرمایه‌گذاران سازمان یافته، سطح بسیار بالاتری را از لحاظ مطالعه صورتهای مالی نشان داده‌اند. اما، نتایج این قبیل نظر سنجی‌ها را باید با احتیاط مورد توجه قرار داد زیرا بسیاری از سرمایه‌گذاران در سرمایه‌گذاریهای خود به نظر تحلیل‌گران مالی اتکا می‌کنند. بنابراین، نمی‌توان از این قبیل نظر سنجی‌ها نتیجه‌گیری کرد که اطلاعات حسابداری فایده‌ای برای سرمایه‌گذاران ندارد.

نوع دیگری از تحقیقات مبتنی بر نظر سنجی، از سرمایه‌گذاران خواسته است که برای هر یک از انواع اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری از جمله اطلاعات حسابداری وزن یا مرتبه‌ای تعیین کنند. بر اساس نتایج حاصل از برخی از این تحقیقات، اطلاعات حسابداری مندرج در گزارشهای سالانه در مرتبه نسبتاً بالایی از لحاظ اهمیت برای تصمیمات سرمایه‌گذاری قرار گرفته اگرچه در بالاترین سطح نبوده‌است^(۲). دلیل این امر، احتمالاً ماهیت تاریخی اطلاعات حسابداری و آثار تأخیری گزارشهای مالی می‌باشد. اطلاعات حسابداری بهنگام و همچنین اطلاعات غیر مالی مانند وضعیت کلی اقتصاد، گزارش شرکت در باره محصولات و بازار، رتبه بالاتری از گزارشهای سالانه داشته است.

Epstein, Mark (1975). The Usefulness of Annual Reports to Corporate (۱) Stockholders (California State University, Los Angeles, Bureau of Business and Economic Research).

Hines, R.D. (1982), "The Usefulness of Annual Reports: The Anomaly Between the Efficient (۲) Markets Hypothesis and Shareholder Surveys", Accounting and Business Research (autumn 1982).

اطلاعات حسابداری و مدلهای جامع ارزشیابی

در تحقیقاتی که در بخش قبل مورد اشاره قرار گرفت، بدو ارتباط بین اطلاعات حسابداری و تغییرات قیمت سهام (اندازه‌گیری شده از طریق بازده‌های غیر متعارف) بررسی شده است. رویکرد دیگری که در برخی از تحقیقات حسابداری دنبال شده، آزمون همبستگی بین اطلاعات حسابداری گزارش شده در صورت‌های مالی سالانه و سطوح قیمت سهام (مثلاً ارزشیابی شرکت) بوده است^(۱). در این رویکرد کوشش می‌شود که از طریق مشاهده، مدل نظری ارزشیابی حقوق صاحبان سهام برآورد شود. برای این منظور، هر یک از اجزای صورت‌های مالی از لحاظ همبستگی با ارزشیابی شرکت در بازار، مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. چنانچه یک قلم از صورت‌های مالی در گروه دارایی - درآمد فروش قرار گیرد، قاعدتاً باید رابطه مثبتی با ارزش بازار شرکت داشته باشد. برعکس، قرار داشتن یک قلم از صورت‌های مالی در گروه بدهی - هزینه، موجب انتظار رابطه‌ای منفی با ارزش بازار شرکت می‌شود. برخی از صاحب‌نظران حسابداری به متدولوژی مذکور بالا علاقه نشان داده‌اند و آن را چارچوبی برای ارزیابی روش‌های متنوع حسابداری از لحاظ ارزشیابی شرکت تلقی کرده‌اند^(۲).

در یک نمونه از تحقیقاتی که در این زمینه انجام شده، همبستگی مخارج تحقیق و توسعه با ارزش شرکت مورد بررسی قرار گرفته است^(۳). نتایج حاصل از این تحقیق عبارت بود از این که بطور متوسط هر دلار خرج شده برای تحقیق و توسعه، اثری معادل پنج دلار افزایش در ارزش شرکت داشته است. این نتایج نشان می‌دهد که علیرغم استاندارد هیات استانداردهای حسابداری مالی (SFAS # 2) مبنی بر به هزینه بردن مخارج تحقیق و توسعه، بازار سرمایه این مخارج را دارایی محسوب می‌کند.

(۱) برای آشنایی با شرح نظری این مدلها به مآخذ زیر مراجعه شود:

Atiase, Rowland K., and Senyo Tse (1986), "Stock Valuation Models and Accounting Information: A Review and Synthesis", *Journal of Accounting Literature*.

Landsman, Wayne R., and Joseph Magliolo (1988), "Cross - Sectional Capital Market Research and Model Specifications" *The Accounting Review* (October 1988).

Ohlson James, A. (1990), "A Synthesis of Security Valuation Theory and the Role of Dividends, Cash Flows, and Earnings", *Contemporary Accounting Research* (Spring 1990).

Lev, Baruch, and James A. Ohlson (1982). "Market - Based Empirical Research in Accounting: A Review, Interpretation, and Extension". *Studies on Current Research Methodologies in Accounting, Supplement to Journal of Accounting Research*.

Bernard, Victor L., (1989), "Capital Market Research in Accounting During the 1980's: A Critical Review", *The State of Accounting Research as we Enter the 1990's*, Thomas J. Frecka (University of Illinois).

Sougiannis, Theodore (1994), "Accounting Based Valuation of Corporate R & D," *The Accounting Review* (January 1994).

در تحقیق دیگری که به کمک رویکرد مورد بحث بالا انجام شد، معلوم گردید که اطلاعات اضافی تامین شده توسط بانکها، در مورد ارزش بازار سرمایه گذاری در اوراق بهادار، همبستگی به مراتب بیشتری از ارزشهای تاریخی با ارزش بازار این بانکها داشته است^(۱). این شواهد، از مواضع هیات استانداردهای حسابداری مالی و کمیسیون اوراق بهادار در مورد ارزشیابی اوراق بهادار بر مبنای ارزش بازار پشتیبانی می کند.

نقش حسابرسی در فرایند گزارشگری مالی

در تمامی تحقیقاتی که در فصل حاضر مورد بررسی قرار گرفت فرض بر این بود که صورتهای مالی قابل اعتماد است. یعنی این صورتهای بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری که به گونه ای یکنواخت بکار رفته، تهیه شده است. نقش حسابرس مستقل نیز این است که به فرض مشروح بالا اعتبار ببخشد. به این دلیل، می توان استنباط کرد که صورتهای مالی مشترکاً توسط واحد انتفاعی و حسابرس مستقل تهیه شده است. لزوم حسابرسی را می توان به کمک تئوری نمایندگی که در فصول قبل تشریح شد توجیه کرد. یعنی به دلیل وجود انگیزه های متفاوت مالکان و مدیران، اعمال کنترل بر مدیران از طریق هیات مدیره و حسابرسیهای مستقل انجام می شود. علاوه بر این، شرکتها نیز علاقه مندند که به استفاده کنندگان برون سازمانی نظیر سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان، قابلیت اعتماد صورتهای مالی را به اعتبار حسابرسی شدن آن توسط حسابرسان مستقل نشان دهند. بنابراین، حسابرسان مستقل ضمن این که اعمال کنترل بر مدیران را تسهیل می کنند، اعتبار صورتهای مالی تهیه شده توسط واحد انتفاعی را افزایش می دهند.

در تحقیقی که اخیراً در باره اثربخشی حسابرسیهای مستقل انجام شده کوشش شده است که با بررسی نمونه بزرگی از کاربرگهای حسابرسی، میزان تعدیلهای انجام شده در صورتهای مالی به دلیل الزامات حسابرسی تعیین شود^(۲). این تعدیلهای معرف تصمیمات حسابرس برای رفع اشتباهات با اهمیت در صورتهای مالی می باشد. چنانچه سطح اهمیت در حد ۵ درصد سود خالص یا جمع داراییها در نظر گرفته شود، در تحقیق مزبور مشاهده شده که سود خالص یا جمع داراییهای حسابرسی نشده در دامنه ای بین ۲ تا ۸ برابر سطح اهمیت، اشتباه داشته است (۱۰ درصد تا ۴۰ درصد اشتباه در سود

Barth, Mary E. (1994), "Fair Value Accounting: Evidence from Investment Securities (۱) and the Market Valuation of Banks". The Accounting Review (January 1994).

Kinney, William R. and Roger D. Martin (1994), "Does Auditing Reduce Bias in Financial (۲) Reporting? A Review of Audit-Related Adjustment Studies", Auditing: A Journal of Practice and Theory. (Spring 1994).

خالص و جمع داراییها). بدیهی است در غیاب انتظار حسابرسی شدن، این اشتباهات می‌تواند افزایش قابل ملاحظه‌ای نیز داشته باشد.

در تحقیق دیگری که در مورد گزارش سودهای سه ماهه، متعاقب انتشار صورتهای مالی سالانه همراه با گزارش مشروط حسابرس از یک سو و انتشار صورتهای مالی همراه با گزارش مقبول حسابرس از سوی دیگر، به عمل آمد مشاهده شد که واکنش قیمت سهام در قبال اعلام سود سه ماهه در گروه اول بسیار کمتر از واکنش قیمت سهام در گروه دوم بوده است^(۱). به بیان دیگر، متعاقب انتشار گزارش مشروط حسابرسی، سرمایه‌گذاران در مقابل اعلام سودهای سه ماهه، دست کم تا انتشار گزارش حسابرسی سالانه بعد، محتاط تر تصمیم‌گیری می‌کنند.

اطلاعات حسابداری و اعتبار دهندگان

تئوریهای زیربنای سودمندی اطلاعات حسابداری برای اعتبار دهندگان، در مقایسه با سهامداران، به اندازه کافی توسعه نیافته است. اما بطور کلی ارتباط بین قیمت اوراق قرضه یا اوراق مشارکت و مخاطره مربوط مورد توافق عموم است. مخاطره اوراق قرضه نیز در نرخ تنزیل منعکس می‌شود که به صورت فزونی این نرخ نسبت به نرخ تنزیل اوراق بهادار بدون مخاطره (اوراق مشارکت دولتی) بیان می‌گردد. بنابراین، اطلاعات مربوط به یک واحد انتفاعی مشخص که شامل اطلاعات حسابداری نیز می‌باشد به اعتبار دهندگان کمک می‌کند تا مخاطره مربوط را ارزیابی کنند.

در ارتباط با موضوع مور بحث بالا، چهار گروه از تحقیقات به شرح زیر انجام شده است:

۱. سودمندی اطلاعات حسابداری در پیش‌بینی ورشکستگی واحد انتفاعی که مخاطره دیون آن را نیز در بر می‌گیرد.

۲. همبستگی اطلاعات حسابداری با رده‌بندی اوراق قرضه^(۲) که خود معرف مخاطره این اوراق است.

۳. همبستگی اطلاعات حسابداری با فزونی نرخ تنزیل اوراق قرضه نسبت به نرخ تنزیل اوراق بهادار بدون مخاطره.

۴. مطالعات تجربی در باره نقش اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیریهای اعطای اعتبار.

(۱) Choi, Sung K., and Debra C. Jeter (1992), "The Effects of Qualified Audit Opinions on Earnings Response Coefficients, Journal of Accounting and Economics (June/September 1992).

(۲) Bond Rating

در بخش زیر بطور مختصر یافته‌های تحقیقات مذکور در بالا تشریح می‌شود.

نسبت‌های مالی در تشخیص واحدهای انتفاعی که متعاقباً ورشکست شده‌اند بسیار مفید بوده و قابلیت پیش‌بینی ورشکستگی، حتی تا ۵ سال قبل از وقوع آن نشان داده شده است^(۱). بدیهی است که نسبت‌های مالی نامناسب لزوماً دلیلی بر ورشکستگی آتی واحد انتفاعی نمی‌باشد. تنها می‌توان اظهار داشت که شرکت‌هایی که ورشکست شده‌اند در مقایسه با سایر شرکتها، نسبت‌های مالی نامناسبی داشته‌اند.

اطلاعات حسابداری همچنین با رده‌بندی اوراق قرضه و نرخ تنزیل مربوط نیز همبستگی دارد^(۲). از میان نسبت‌های مالی، نسبت سودآوری، پراکندگی سود و نسبت‌های اهرمی حایز اهمیت است. ضمناً در تحقیقات دیگری که در این زمینه انجام شده کوشش شده است که میزان همبستگی اطلاعات حسابداری مبتنی بر روشهای متنوع با پیش‌بینی ورشکستگی، رده‌بندی اوراق قرضه و نرخ تنزیل ارزیابی شود. مثلاً در این تحقیقات، اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی، سود تعدیل شده بر مبنای تغییر سطح قیمت‌ها، و سرمایه‌ای محسوب کردن یا نکردن اجاره‌های سرمایه‌ای مقایسه شده است^(۳).

در مطالعات تجربی (آزمایشگاهی) انجام شده در باره سودمندی اطلاعات حسابداری برای اعتبار دهندگان نیز فایده اطلاعات حسابداری مورد آزمون قرار گرفته است. به شرکت کنندگان در تجربه، اطلاعات حسابداری مربوط به تصمیمات اعطای وام نظیر مبلغ وام، پیش‌بینی ورشکستگی و نرخهای بهره، ارائه شده است تا میزان اثر این اطلاعات بر تصمیمات فرضی آنان بررسی شود^(۴). در این

Jones, Fredrick L. (1987), "Current Techniques in Bankruptcy Prediction", Journal (۱) of Accounting Littrature.

Kaplan, R.S., and G. Urwitz (1979), "Statistical Models of Bond Rating: A (۲) Methodological Inquiry", Journal of Business (April 1979).

Baran, A., J. Lakonishok, and A. Ofer (1980), "The Information Content of (۳) Adjusted Accounting Earnings: Empirical Evidence", The Accounting Review (July 1980).

Elam, Rick (1975), "The Effect of Lease Data on the Predictive Ability of Financial Ratios", The Accounting Review.

Reiter, Sara Ann (1985), "The Effect of Defined Pension Plan Disclosures on Bond Risk Premiums and Bond Rating", (ph. D diss University of Missouri).

Libby, Robert (1975), "Accounting Ratios and the Prediction of Failure: Some (۴) Behavioral Evidence", Journal of Accounting Research (Spring 1975).

Wright, Willian F. (1977), "Financial Information Processing Models: An Empirical Study", The Accounting Review (July 1977).

Wilkins, Trevor, and Ian Zimmer (1983), "The Effect of Leasing and Different Methods of Accounting for Leases on Credit Evaluations", The Accounting Review (October 1983).

تجربیات، اطلاعات حسابداری بر اساس روشهای مختلف حسابداری تغییر داده می‌شود تا میزان حساسیت تصمیمات نسبت به این اطلاعات مورد سنجش قرار گیرد. بطور کلی، این مطالعات، حساسیت تصمیمات مربوط به اعطای وام را نسبت به اطلاعات کلیدی حسابداری پشتیبانی می‌کند.

فایده تخصیص‌های حسابداری

در حال حاضر، مدل حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی، کماکان چارچوب اصلی گزارشگری مالی محسوب می‌شود. محور اصلی این مدل، قواعد شناخت در آمد فروش و مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش است. بسیاری از این هزینه‌ها، در دوره‌های مختلف حسابداری شناسایی می‌شود. مثلاً استهلاک اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، مخارج تأسیس، سرقتی و کسر یا صرف اوراق قرضه مثالهایی برای این گونه هزینه‌ها می‌باشند. شناسایی این قبیل هزینه‌ها در دوره‌های مختلف حسابداری، اصطلاحاً **تخصیص حسابداری**^(۱) نامیده می‌شود^(۲) نظر به این که نمی‌توان یک روش تخصیص یگانه را بر سایر روشهای تخصیص ترجیح داد و آن را به عنوان روشی صحیح تلقی کرد، موضوع تخصیص حسابداری مورد انتقاد صاحب‌نظران قرار گرفته است. مثلاً نمی‌توان قاطعانه اظهار نظر کرد که استهلاک به روش خط مستقیم بر روشهای نزولی مرجح است.

طریقه دیگری برای تشریح این مسئله غامض این است که گفته شود هیچیک از روشهای تخصیص بطور کامل قابل دفاع نیست و به این دلیل، اصولاً تخصیص‌های حسابداری امری اختیاری^(۳) می‌باشد. این نتیجه‌گیری از لحاظ مفاهیم نگران‌کننده است و زیربنای منطقی حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی را مورد سؤال قرار می‌دهد. به دلیل اختیاری بودن تخصیص‌های حسابداری، برخی از نظریه‌پردازان حسابداری، صورتهای مالی بدون تخصیص را توصیه کرده‌اند. حسابداری بدون تخصیص را می‌توان با استفاده از صورت گردش وجوه نقد، سیستمهای ارزشهای خروجی و برخی از انواع سیستمهای ارزشهای جایگزینی به موقع اجرا گذاشت.

اما اقرار به اختیاری بودن تخصیص‌های حسابداری، به معنای سودمند نبودن اطلاعات حسابداری نیست. بخشهای مربوط به تخصیص حسابداری قیاسی است و منطق حسابداری مبتنی بر ارزشهای

(۱) Accounting Allocations

(۲) Zimmerman, Jerold L. (1979), "The Costs and Benefits of Cost Allocations", The Accounting Review (July 1979).

(۳) Arbitrary

تاریخی را بررسی می‌کند. اما سودمندی اطلاعات حسابداری امری استقرایی (مشاهده‌ای) است که از طریق تحقیقاتی از این دست انجام می‌شود. بهر صورت، در این تحقیقات، شواهدی دال بر سودمند نبودن صورتهای مالی مبتنی بر تخصیص حسابداری بدست نیامده است. برعکس، در تحقیقات بازار سرمایه، شواهد بسیاری در مورد وجود محتوای اطلاعاتی در ارقام سود حسابداری یافت شده است.

تحقیقات بازار سرمایه در زمینه روشهای متنوع حسابداری، اختیاری بودن تخصیصهای حسابداری را پشتیبانی می‌کند. روشهای حسابداری که اثری بر گردش وجوه نقد ندارند، تأثیری نیز بر قیمت سهام نمی‌گذارند. این نتیجه‌گیری مؤید اختیاری بودن تخصیصهای حسابداری و نداشتن محتوای اطلاعاتی از دیدگاه استفاده‌کنندگان است. ضمناً یافته‌های این تحقیقات نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاران بی‌تجربه نیستند و می‌توانند ارقام حسابداری را به نحو مقتضی تعدیل کنند و مقایسه‌های درستی را میان شرکتها انجام دهند. علیرغم تخصیصهای حسابداری، ارقام سود مفید است و سرمایه‌گذاران می‌توانند با تعدیل این ارقام برای بی‌اثر کردن تخصیصهای اختیاری، قابلیت مقایسه را ایجاد کنند.

ضمناً باید به خاطر داشت که تخصیصهای حسابداری معرف بخشی از کل اطلاعات مندرج در صورتهای مالی است و بسیاری از این اطلاعات، شامل تخصیص حسابداری نیست. حتی اگر انتقادهای وارد بر تخصیص حسابداری معتبر تلقی شود، باز هم سودمندی اطلاعات حسابداری در سطحی بالا قرار دارد. به بیان دیگر، تخصیصهای مبتنی بر ارزشهای تاریخی، کارآمدترین روش گزارش اطلاعات مالی در باره واحدهای انتفاعی است. اما به نظر بسیاری از صاحب‌نظران، لازم است هیاتهای مسئول تدوین استاندارد، تنوع روشهای تخصیص را در آینده کاهش دهند و در هر مورد روشی مجاز شناخته شود که به بهترین شکل اطلاعات مربوط به پدیده‌های حقیقی را ارائه کند.

خلاصه

در این فصل، ادبیات مربوط به تحقیقاتی که سودمندی اطلاعات را از دیدگاه سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان مورد آزمون قرار داده است بررسی شد. تصویری که از یافته‌های تحقیقات مربوط به دست می‌آید، حاکی از اهمیت اطلاعات حسابداری برای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان می‌باشد. اما، نباید در باره اهمیت نسبی گزارشگری مالی برای این گروههای برون سازمانی توهم وجود داشته باشد. مثلاً سودهای غیر منتظره حسابداری تنها پنج درصد ارزشیابی بازار و قیمت سهام را بیان می‌کند. اگرچه این نتیجه‌گیریها تا حدودی می‌تواند نتیجه مسایل اقتصادسنجی این قبیل تحقیقات باشد اما، این نتایج با نظر سنجی‌های انجام شده از سرمایه‌گذاران که حاکی از اهمیت کمتر اطلاعات حسابداری در

مقایسه با اطلاعات بهنگام اقتصادی، اطلاعات صنعت و اطلاعات خاص واحد انتفاعی است هم‌آهنگی دارد.

یافته‌های تحقیقات مورد بحث، کارآیی بازار سرمایه را نیز مورد سؤال و تردید قرار داده است. زیرا می‌توان با تجزیه و تحلیل‌های دقیق و مناسب، بازده‌های غیر متعارف نیز در بازار سرمایه کسب کرد. ضمناً اعلام اطلاعات مربوط به سود قبل از تقریباً دو ماه به طور کامل در قیمت سهام منعکس نمی‌شود.

علاوه بر این، اگرچه شواهد بدست آمده از سودمندی اطلاعات حسابداری برای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان پشتیبانی می‌کند اما، در واقع میزان فایده و ارزشمندی این اطلاعات روشن نیست. بنابراین نمی‌توان فایده اجتماعی سیستم فعلی گزارشگری مالی یا سایر سیستمها (نظیر حسابداری ارزشهای جاری) را ارزیابی کرد. اخبار مثبت از دیدگاه حرفه حسابداری این است که شواهدی سیستماتیک در مورد سودمندی گزارشگری مالی در دست است. اخبار منفی نیز این است که هنوز میزان سودمندی و ارزش اطلاعات حسابداری روشن نیست و نمی‌توان منافع اجتماعی حاصل از مخارجی که صرف تهیه اطلاعات حسابداری می‌شود را برآورد کرد. اما بهر صورت، موضوع بهبود کیفیت اطلاعات مربوط به سود و سایر ارقام حسابداری همواره مد نظر محققین و دست‌اندرکاران می‌باشد.

ارزیابی اطلاعات

تئوری تصمیم‌گیری یکی از چارچوبهایی است که می‌توان برای تعیین ارزش اطلاعات از نظر تصمیم‌گیرنده بکار گرفت. این تئوری در تحقیقات متعددی برای تعیین ارزش اطلاعات حسابداری مورد استفاده قرار گرفته است. مثال زیر نیز بر اطلاعات حسابداری مبتنی است.

مدل ارزیابی اطلاعات

مدل تعیین ارزش اطلاعات، از دیدگاه تصمیم‌گیرنده‌ای که در مقابل مخاطره بی‌تفاوت است به کمک مثال زیر ارائه می‌شود. فرض کنید که تصمیم‌گیرنده مورد بحث با دو راه حل یا تصمیم به شرح زیر مواجه است:

- a_1 : قرض دادن مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال به شرکت آلفا با نرخ ۱۵٪ در سال.
 - a_2 : سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت دولت به مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال با نرخ ۱۲٪ در سال.
- به منظور رعایت سادگی، تنها دو رویداد زیر ممکن است در آینده واقع شوند:
- s_1 : شرکت آلفا وام خود را با سود مربوط بازپرداخت می‌کند.
 - s_2 : شرکت آلفا وام خود را پرداخت نمی‌کند و ناگزیر باید مبلغ ۲۰ میلیون ریال برای بازیافت اصل و فرع وام هزینه کرد.

بر اساس اطلاعات موجود، احتمالات نظری وقوع رویدادهای s_1 و s_2 توسط تصمیم گیرنده به شرح زیر برآورد شده است:

$$0/8 = p(s_1)$$

$$0/2 = p(s_2)$$

ارزش مورد انتظار هر یک از راه حل‌های a_1 و a_2 را می‌توان به شرح زیر محاسبه کرد:

$$EV(a_1) = [100 + 100(0/15)] \times 0/8 + [100 + 100(0/15) - 20] \times 0/2 = 111 \text{ میلیون ریال}$$

$$EV(a_2) = [100 + 100(0/12)] \times 1 = 112 \text{ میلیون ریال}$$

نظر به این که ارزش مورد انتظار راه حل a_2 (به مبلغ ۱۱۲ میلیون ریال) بر ارزش مورد انتظار راه حل a_1 (به مبلغ ۱۱۱ میلیون ریال) فزونی دارد، تصمیم گیرنده مورد بحث، بر اساس اطلاعات در دسترس، راه حل a_2 را انتخاب خواهد کرد.

ارزش اطلاعات کامل

مرحله بعد، محاسبه ارزش اطلاعات کامل است. در مثال مطروحه بالا، اطلاعات کامل به معنای دانستن وقوع هر یک از رویدادهای s_1 و s_2 با قطعیت می‌باشد. چنانچه شرکت آلفا اصل و فرع بدهی خود را پرداخت کند، راه حل بهینه اعطای وام به آن یعنی راه حل a_1 است. چنانچه شرکت آلفا بدهی خود را پرداخت نکند، راه حل بهینه سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت دولتی یعنی راه حل a_2 می‌باشد. بازده هر یک از راه حل‌های a_1 و a_2 به شرط دانستن رویدادهایی که واقع خواهد شد به شرح زیر است:

$$a_1(s_1) = 115 \text{ میلیون ریال (به شرط وقوع } s_1)$$

$$a_2(s_2) = 112 \text{ میلیون ریال (به شرط وقوع } s_2)$$

ارزش اطلاعاتی را که وقوع هر یک از دو رویداد s_1 و s_2 را از پیش آشکار کند می‌توان به شرح زیر محاسبه کرد:

$$EV(\text{آشکار سازی رویداد}) = 115 \times 0/8 + 112 \times 0/2 = 114/4 \text{ میلیون ریال}$$

ارزش اطلاعات کامل عبارت است از مابه‌التفاوت ارزش مورد انتظار محاسبه شده بالا (به مبلغ ۱۱۴/۴ میلیون ریال) و بازده راه حل a_2 در تحلیل اولیه یعنی مبلغ ۱۱۲ میلیون ریال. این مبلغ یعنی ۲/۴ میلیون ریال حداکثر مبلغی است که تصمیم گیرنده مایل است برای اطلاعات اضافی مربوط به پیش‌بینی رویدادی که واقع خواهد شد بپردازد.

ارزش اطلاعات کمتر از اطلاعات کامل

در وضعیت‌های واقعی، امکان تامین اطلاعات کامل وجود ندارد زیرا نمی‌توان آینده را با قطعیت پیش‌بینی کرد. اما به کمک اطلاعات جدید می‌توان احتمالات نظری اولیه را مورد تجدید نظر داد و تعدیل کرد. ارزش این اطلاعات جدید را که کمتر از اطلاعات کامل است می‌توان به کمک تئوری Bayes محاسبه کرد^(۱).

با ادامه مثال قبل فرض کنید می‌توان اطلاعاتی را در باره ارزیابی احتمال عدم پرداخت بدهی شرکت آلفا خریداری کرد. تصمیم‌گیرنده مورد بحث معتقد است که پیش‌بینی نسبت هزینه به درآمد فروش سال بعد شرکت آلفا، معیار مناسبی برای پیش‌بینی احتمال عدم پرداخت بدهی این شرکت محسوب می‌شود. این اطلاعات را می‌توان به کمک روند تاریخی پیش‌بینی کرد و در این مثال با حرف y نشان داد. به منظور رعایت سادگی، اطلاعات جدید می‌تواند یکی از دو ارزش زیر را داشته باشد:

$$y_1 = \text{نسبت هزینه به درآمد فروش} \leq 1$$

$$y_2 = \text{نسبت هزینه به درآمد فروش} > 1$$

با فرض این که شرکت آلفا بدهی خود را بپردازد، تصمیم‌گیرنده معتقد است که احتمال دریافت اطلاعات y_1 مساوی $0/9$ است. یعنی:

$$p(y_1 | s_1) = 0/9$$

$$p(y_2 | s_1) = 0/1$$

تصمیم‌گیرنده مورد بحث همچنین معتقد است که احتمال دریافت y_2 در صورت عدم پرداخت بدهی توسط شرکت آلفا (s_2) مساوی $0/7$ است. یعنی:

$$p(y_2 | s_2) = 0/7$$

$$p(y_1 | s_2) = 0/3$$

احتمال دریافت واقعی اطلاعات y_1 یا y_2 را می‌توان به شرح زیر محاسبه کرد:

$$p(y_1) = p(y_1 | s_1) \times p(s_1) + p(y_1 | s_2) \times p(s_2)$$

$$\begin{aligned}
 &= (0.9 \times 0.8) + (0.3 \times 0.2) \\
 &= 0.78 \\
 p(y_2) &= p(y_2 | s_1) \times p(s_1) + p(y_2 | s_2) \times p(s_2) \\
 &= (0.1 \times 0.8) + (0.7 \times 0.2) \\
 &= 0.22
 \end{aligned}$$

اینک می‌توان به کمک تئوری Bayes، احتمالات تجدید نظر شده بر اساس اطلاعات y_1 و y_2 را به شرح زیر محاسبه کرد:

$$\begin{aligned}
 p(s_i | y_k) &= p \frac{(y_k | s_i) p(s_i)}{p(y_k)} \\
 p(s_1 | y_1) &= \frac{0.9 \times 0.8}{0.78} = 0.92 \\
 p(s_2 | y_1) &= \frac{0.3 \times 0.2}{0.78} = 0.08 \\
 p(s_1 | y_2) &= \frac{0.1 \times 0.8}{0.22} = 0.36 \\
 p(s_2 | y_2) &= \frac{0.7 \times 0.2}{0.22} = 0.64
 \end{aligned}$$

آخرین مرحله نیز محاسبه ارزشهای مورد انتظار راه‌های a_1 و a_2 بر اساس احتمالات تجدید نظر شده مربوط به وقوع رویدادهای s_1 و s_2 است.

چنانچه y_1 مصداق داشته باشد یعنی نسبت هزینه‌ها به درآمد فروش کوچکتر یا مساوی یک باشد، ارزش مورد انتظار هر یک از راه‌ها به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$\begin{aligned}
 EV(a_1 \text{ و } y_1) &= (115 \times 0.92) + (95 \times 0.08) \\
 &= 113.4 \quad \text{میلیون ریال} \\
 EV(a_2 \text{ و } y_1) &= (112 \times 0.92) + (112 \times 0.08) \\
 &= 112 \quad \text{میلیون ریال}
 \end{aligned}$$

بنابراین، در صورت مصداق y_1 ، راه حل بهینه a_1 یعنی اعطای وام به شرکت آلفاست. چنانچه نسبت هزینه‌ها به درآمد فروش بزرگتر از یک باشد (مصداق y_2)، ارزش مورد انتظار هر یک از راه‌ها به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$EV(a_1 \text{ و } y_1) = (115 \times 0/36) + (95 \times 0/64) \\ = 102/2 \quad \text{میلیون ریال}$$

$$EV(a_2 \text{ و } y_2) = (112 \times 0/36) + (112 \times 0/64) \\ = 112 \quad \text{میلیون ریال}$$

بنابراین، در حالت پیش‌بینی y_1 ، راه حل بهینه a_1 یعنی سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت دولتی است. ارزش اطلاعات جدید را نیز می‌توان به شرح زیر محاسبه کرد:

$$EV = (113/4 \times 0/78) + (112 \times 0/22) \\ = 113/092 \quad \text{میلیون ریال}$$

ارزش مورد انتظار تصمیم‌گیری در صورت دریافت اطلاعات جدید مساوی $113/09$ میلیون ریال است در حالی که در صورت دسترسی به تنها اطلاعات اولیه، این ارزش مساوی $112/0$ میلیون ریال بود. بنابراین، تصمیم‌گیرنده مایل است حداکثر مبلغ $1/092$ میلیون ریال ($113092 - 112000$) برای دریافت اطلاعات جدید خرج کند.

سؤالات و مسایل

سؤالات

۱. چگونه اطلاعات حسابداری برای سرمایه‌گذاران مفید به نظر می‌رسد؟
۲. چگونه اطلاعات حسابداری برای وام‌دهندگان مفید به نظر می‌رسد؟
۳. منظور از تئوری مازاد چیست؟
۴. نقش سود سهام در تئوری مازاد چیست؟
۵. فرضیه بازار کارآمد چیست؟
۶. چرا مفهوم کارآیی بازار (از لحاظ اطلاعات)، لزوماً ارتباطی با کیفیت اطلاعات حسابداری ندارد؟ چرا این تمایز از لحاظ تدوین استانداردهای حسابداری حایز اهمیت است؟
۷. چه سؤالاتی در ارتباط با فرضیه بازار کارآمد مطرح شده است؟
۸. منظور از محتوای اطلاعاتی چیست و چگونه تحقیقات بازار سرمایه، محتوای اطلاعاتی ارقام حسابداری را تعیین می‌کند؟
۹. برخی از محدودیتهای تحقیقات بازار سرمایه را تشریح کنید.
۱۰. یافته‌های کلی تحقیقات بازار سرمایه را در مورد محتوای اطلاعاتی ارقام حسابداری و اثر روشهای متنوع حسابداری تشریح نمایید.
۱۱. فرضیه سرمایه‌گذار کم تجربه چیست؟ چرا این فرضیه از لحاظ گزارشگری مالی حایز اهمیت است؟ یافته‌های تحقیقات مربوط به این فرضیه چیست؟
۱۲. چرا انتخاب بین روشهای FIFO و LIFO در تحقیقات بازار سرمایه، موضوعی جالب و قابل توجه است؟
۱۳. چرا روشهای حسابداری بدون تاثیر بر گردش وجوه نقد، می‌تواند بطور غیر مستقیم بر تصمیمات سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان اثر بگذارد؟
۱۴. چرا تحقیقات بازار سرمایه نمی‌تواند به تنهایی روشها و استانداردهای بهینه حسابداری را تعیین کند؟

۱۵. چرا اطلاعاتی که برای سرمایه‌گذاران مفید است (از لحاظ پیش‌بینی گردش وجوه نقد در آینده) با اطلاعاتی که برای اعتبار دهندگان مفید است (از لحاظ ارزیابی مخاطره عدم بازپرداخت) متفاوت است؟
۱۶. چرا تجزیه و تحلیل‌های انجام شده در سطح بازار و در سطح تصمیم‌گیرندگان مختلف در مطالعه سودمندی اطلاعات حسابداری برای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان مکمل یکدیگر محسوب می‌شوند؟
۱۷. چرا علاوه بر سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان، گروه‌های دیگری نیز خود را در واحدهای انتفاعی ذینفع می‌دانند و چگونه اطلاعات مورد نیاز آنان با اطلاعات مورد نیاز گروه‌های اولیه متفاوت است؟
۱۸. با توجه به مطالب ضمیمه فصل ششم، چگونه اطلاعات در مدل‌های تصمیم‌گیری واجد ارزش است؟ این ارزشیابی را با مفاد SFAC No. 2 (ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی) مبنی بر سودمندی در پیش‌بینی‌ها و سودمندی در ارزیابی‌ها مقایسه کنید.
۱۹. نقش حسابرسی در ارتباط با سودمندی اطلاعات حسابداری چیست؟
۲۰. منظور از تخصیص‌های حسابداری چیست؟ آیا این تخصیص‌ها غیر قابل اصلاح است؟

مسائل

۱. سودمندی اطلاعات حسابداری از دیدگاه سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان برای مقاصد پیش‌بینی مطرح و واجد اهمیت است. اما بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری، صورتهای مالی بدوآ بر مبنای سوابق و ارزشهای تاریخی تهیه می‌شود.

مطلوب است:

الف - ذکر محدودیتهایی که مبنای ذکر شده بالا بر سودمندی صورتهای مالی از لحاظ مقاصد پیش‌بینی تحمیل می‌کند و چگونگی آشکار سازی این محدودیتها از طریق تحقیقات بررسی شده در این فصل.

ب - ارائه مثالهایی از رویدادهایی که از لحاظ آینده‌نگری حایز اهمیت است اما در صورتهای مالی منعکس نمی‌شود یا دست کم به موقع ارائه نمی‌شود.

ج - توضیح این که چرا ارزش ارزیابی صورتهای مالی حسابرسی شده، علیرغم نداشتن توان پیش‌بینی بالا، از لحاظ سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان حایز اهمیت است.

۲. در ۶۰ سال گذشته، چهار تصویر متوالی از گزارشگری مالی ارائه شده است: حسابداری به عنوان سابقه‌ای تاریخی، حسابداری به عنوان انعکاسی از سود اقتصادی، حسابداری به عنوان سیستم اطلاعاتی، و حسابداری به عنوان یک کالای اقتصادی.

مطلوب است:

الف - تعیین استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری در هر یک از تصاویر چهارگانه.

ب - تعیین نزدیک‌ترین تصویر به دیدگاه هیات استانداردهای حسابداری مالی و دلیل آن.

ج - تعیین تصویری که به بهترین شکل، تئوری نمایندگی را از لحاظ نقش اطلاعات حسابداری بیان می‌کند.

۳. یک شرکت خرده‌فروشی عملیات خود را در اواخر سال ۱۳×۰ با خرید کالاهایی به قیمت ۶۰ میلیون ریال شروع می‌کند. در سال ۱۳×۰ فروشی انجام نمی‌شود. طی سال ۱۳×۱، کالاهای اضافی به قیمت ۳۰۰ میلیون ریال خریداری می‌گردد. هزینه‌های عملیاتی (بدون پاداش مدیریت) بالغ بر ۴۰ میلیون ریال و درآمد فروش بالغ بر ۶۰۰ میلیون ریال است. قرارداد پاداش) می‌باشد. نرخ مالیات مساوی ۲۵ درصد و سود حسابداری و سود مشمول مالیات یکسان است.

این شرکت هنوز در مورد بکارگیری روشهای LIFO یا FIFO تصمیم‌گیری نکرده است. برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳×۱، موجودی آخر دوره در صورت بکارگیری LIFO بالغ بر ۷۰ میلیون ریال و در صورت بکارگیری روش FIFO بالغ بر ۱۰۰ میلیون ریال است.

مطلوب است:

الف - تشریح چگونگی بکارگیری ارقام حسابداری برای اجرای قرارداد نمایندگی بین مالکان و مدیریت.

ب - ارزیابی انگیزه مدیریت برای انتخاب روش FIFO.

ج - ارزیابی انگیزه مدیریت برای انتخاب روش LIFO.

د - تعیین آثار انتخاب هر یک از روشهای حسابداری بالا بر قیمت سهام و ثروت سهامداران با

فرض کارآیی بازار سرمایه.

هـ. ارائه دلایل این که چرا قرارداد نمایندگی مالکان و مدیریت می‌تواند بالقوه موجب کاهش بهره‌وری بشود.

۴. این مسئله با توجه به مطالب ارائه شده در ضمیمه ششم، طرح شده است. یک سرمایه‌گذار برای سرمایه‌گذاری مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال، دو راه حل زیر را مد نظر قرار داده است: (۱) سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت شرکت آلفا که سررسید آن یک سال بعد است و ۱۲ درصد سود در سررسید می‌پردازد و (۲) سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت دولتی که سررسید آن هم یک سال بعد است و ۷ درصد سود در سررسید می‌پردازد. سرمایه‌گذار مزبور بر این باور است که احتمال عدم پرداخت وجوه اوراق مشارکت توسط شرکت آلفا در سررسید اوراق مشارکت ۱۰ درصد است. چنانچه این اتفاق بیفتد، سرمایه‌گذار مورد بحث می‌تواند انتظار دریافت ۸۰ درصد مطالبات خود را داشته باشد.

مطلوب است:

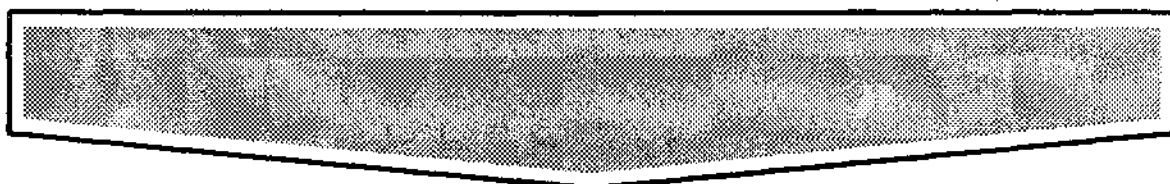
الف - محاسبه ارزش مورد انتظار هر یک از دو راه حل مطروحه در مسئله.

ب - محاسبه ارزش اطلاعات کامل.

ج - فرض کنید سرمایه‌گذار بتواند رسماً پیش‌بینی سود سال آینده شرکت آلفا را بدست بیاورد. چنانچه شرکت آلفا در سررسید تعهدات خود را ایفا کند، احتمال این که پیش‌بینی سود مثبت باشد مساوی ۸۰ درصد و احتمال منفی بودن پیش‌بینی سود مساوی ۲۰ درصد است. چنانچه شرکت آلفا در سررسید اوراق مشارکت به تعهدات خود عمل نکند، احتمال این که پیش‌بینی سود مثبت باشد مساوی ۴۰ درصد و احتمال منفی بودن پیش‌بینی سود مساوی ۶۰ درصد است.

با توجه به اطلاعات بالا، ارزش مورد انتظار هر یک از دو راه مذکور بالا را محاسبه کنید.

د - محاسبه حداکثر قیمتی که سرمایه‌گذار برای تحصیل اطلاعات جدید (به شرح بالا) مایل است بپردازد.



وجه نقد ، سرمایه و سود

رئوس مطالب فصل

- هدف از ارائه اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد .
- ارائه و پیش‌بینی اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد .
- اندازه‌گیری سود .
- نتیجه‌گیری .

سرمایه و سود، دو مفهوم اساسی حسابداری محسوب می‌شوند که هر دو در نهایت به گردش وجوه نقد زیر بنای آن بستگی دارند. بنابراین، در تحلیل نهایی، جریانهای ورود و خروج وجه نقد از واحد انتفاعی، اصولی‌ترین رویدادهایی است که اندازه‌گیریهای حسابداری بر آن مبتنی می‌باشد و قاعده‌تاً سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان بر مبنای آن تصمیم‌گیری می‌کنند.

حسابداران معمولاً تمایل دارند که سرمایه را مترادف ارزش دفتری حقوق سهامداران عادی و سود را مترادف سود خالصی که به سهامداران عادی تعلق می‌گیرد فرض کنند. در این فصل کوشش می‌شود که این مفاهیم توسعه داده شود به طوری که نحوه بکارگیری آن توسط اقتصاددانان را نیز در بر گیرد. بر این اساس، سرمایه در مفهوم وسیع آن، عبارت است از ارزش تمامی پولهایی که در اختیار واحد انتفاعی قرار گرفته است. بنا به این تعریف، سرمایه تمامی دیون، سهام ممتاز، سهام عادی و سایر اوراق بهادار منتشر شده توسط واحد انتفاعی را در بر می‌گیرد. با این ترتیب، سود را نیز می‌توان مبلغی تعریف کرد که توسط سهامداران و اعتبار دهندگان تحصیل می‌شود. سود مبتنی بر این تعریف، غالباً سود واحد انتفاعی^(۱) نامیده می‌شود تا از سود خالص متعلق به سهامداران عادی متمایز گردد. به بیان دیگر، سود واحد انتفاعی سودی است که هزینه‌های بهره و تامین مالی از آن کسر نشده است.

وجه نقد در ارتباط با سرمایه و سود به این دلیل حایز اهمیت است که معرف قدرت خریدی است که می‌توان در اقتصاد بازار به اشخاص یا مؤسسات دیگر انتقال داد تا به مصرف تهیه کالاها و خدمات مورد نیاز خود بپردازند. بنابراین، بسیاری از اندازه‌گیریهای حسابداری بر گردش وجوه نقد در گذشته، حال و انتظارات آینده مبتنی می‌باشد. درآمد فروش معمولاً بر مبنای وجوه نقد خالصی اندازه‌گیری می‌شود که انتظار می‌رود از فروش کالاها یا خدمات تحصیل گردد. هزینه‌ها نیز معمولاً بر مبنای وجوه نقد پرداخت شده (با وجوه نقدی که انتظار پرداخت آن می‌رود) برای تحصیل کالاها یا خدمات مورد استفاده واحد انتفاعی اندازه‌گیری می‌شود. بر اساس حسابداری تعهدی^(۲) می‌توان بخشی از دریافتها یا پرداختهای نقدی آتی را به دوره جاری تخصیص داد^(۳) یا بخشی از دریافتها یا پرداختهای نقدی گذشته را به دوره جاری یا دوره‌های آتی انتقال داد^(۴).

اندازه‌گیری تئوریک داراییها، بدهیها و سود نیز همچنین تا حدود زیادی بر گردش واقعی وجوه نقد یا مورد انتظار مبتنی می‌باشد. مثلاً در اندازه‌گیری داراییها، ارزش فعلی یک قلم دارایی غالباً به عنوان

-
- (۱) Entity Income
 - (۲) Accrual Accounting
 - (۳) Accruals
 - (۴) Deferrals

ارزش تنزیل شده دریافتهای نقدی خالصی که می‌توان از بکارگیری آن تحصیل کرد تعریف می‌شود. بدهیها نیز بر حسب ارزش تنزیل شده وجوه نقدی که در آینده پرداخت خواهد شد اندازه‌گیری می‌گردد. با این ترتیب، سود را نیز می‌توان بر اساس تغییرات وجوه نقد مورد انتظار تعریف کرد.

سود و اقلام ترازنامه که بر اساس حسابداری تعهدی اندازه‌گیری می‌شوند با این استدلال مورد قبول قرار می‌گیرند که این اطلاعات معیار مناسبی را برای سنجش کارآیی واحدهای انتفاعی و پیش‌بینی فعالیت‌های آتی و توزیع سود سهام آن ارائه می‌کند. نظر به این که بکارگیری ارزشهای تاریخی و فرایند تخصیص حسابداری تا حدودی اختیاری است، به اعتقاد بسیاری از صاحب‌نظران، روشهای سنتی حسابداری برای گزارش فعالیت‌های پیچیده اقتصادی مناسب نیست. یکی از طرق پرهیز از روشهای تخصیص اختیاری، تأکید کردن بر گزارش جریانهای ورود و خروج وجوه نقد به عنوان مکمل سایر اطلاعات مالی است که به استفاده‌کنندگان امکان پیش‌بینی‌های مربوط به آینده واحد انتفاعی را بدهد. اطلاعات تاریخی مربوط به گردش وجوه نقد همراه با گردش نقدی بودجه شده به ضمیمه سایر گزارشهای مالی می‌تواند اطلاعات مربوطی را برای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان فراهم کند تا نسبت به ارزشیابی واحد انتفاعی و پیش‌بینی سود سهام آتی راساً اقدام کنند.

هدف از ارائه اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد

همان طور که در فصل پنجم گفته شد، بر اساس بیانیه شماره یک هیات استانداردهای حسابداری مالی (SFACI)، هدف اولیه حسابداری این است که به سهامداران و سایر استفاده‌کنندگان امکان دهد که انتظارات خود را از گردش وجوه نقد آتی شکل دهند. یعنی گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را ارائه کند که به سرمایه‌گذاران فعلی و آتی و همچنین اعتبار دهندگان کمک کند تا مبالغ، زمان‌بندی و ابهام مربوط به دریافتهای نقدی مربوط به سود سهام یا بهره و وجوه حاصل از فروش، بازخرید یا سررسید شدن اوراق بهادار را ارزیابی کنند. این مدل ارزشیابی وجوه نقد تنزیل شده، مشابه مدل مورد استفاده در بودجه‌بندی مخارج سرمایه‌ای است. اشخاصی که وجوه خود را در اختیار واحد انتفاعی قرار می‌دهند، مانند دارندگان سهام عادی، سهام ممتاز و اعتبار دهندگان، نیز انتظار دارند که برای پول خود بازده‌ای کسب کنند که از نرخ بهره بازار، در سرمایه‌گذاریهای واجد مخاطره مشابه، کمتر نباشد. به بیان دیگر، ارزش فعلی وجوه نقدی که از سرمایه‌گذاری مورد نظر تحصیل می‌شود نباید کمتر از وجوه سرمایه‌گذاری شده باشد یعنی ارزش فعلی خالص سرمایه‌گذاری بزرگتر از صفر باشد.

مدل مطروحه بالا را می‌توان با رابطه ریاضی زیر نشان داد:

$$V_0 = \sum_{j=1}^{\infty} \frac{CF_j}{(1+r)^j}$$

در رابطه بالا:

$$CF_j = \text{گردش وجوه نقد در سال } j$$

$$r = \text{نرخ بهره بازار}$$

$$V_0 = \text{ارزش فعلی سرمایه‌گذاری در دوره زمانی صفر}$$

چنانچه مبلغ سرمایه‌گذاری اولیه مساوی I فرض شود، سرمایه‌گذار بالقوه در صورتی به سرمایه‌گذاری تمایل نشان می‌دهد که $V_0 \geq I$ باشد.

سؤال کلیدی که اینک می‌توان طرح کرد این است که چه نوع اطلاعاتی باید در اختیار سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان قرار داده شود تا آنان بتوانند ارزش مورد انتظار سرمایه‌گذاری خود را محاسبه و به نحوی مناسب تصمیم‌گیری کنند. چنانچه بتوان جریانهای آتی وجوه نقد را برای هر یک از سرمایه‌گذاران برآورد کرد و در اختیار آنان قرار داد وضعیتی بسیار مناسب پدید می‌آید. اما نه می‌توان جریانهای آتی وجوه نقد را با قطعیت برآورد کرد و نه ارائه گزارشهای انفرادی از لحاظ هزینه قابل توجیه است. بنابراین، جایگزین عملی برای چنین گزارشهایی، ارائه اطلاعات در باره گردشهای نقدی گذشته واحد انتفاعی بطور کلی می‌باشد. گردش وجوه نقد در گذشته می‌تواند مبنای مناسبی را برای پیش‌بینی گردش وجوه نقد در آینده فراهم کند. با این ترتیب، هر یک از سرمایه‌گذاران می‌توانند برآوردی از سهم خود را از کل گردش وجوه نقد واحد انتفاعی محاسبه نمایند.

اینک می‌توان معادله ارزش فعلی قبلی را مجدداً در سطح واحد انتفاعی به شرح زیر ارائه کرد:

$$TV_j = \sum_{j=1}^{\infty} \frac{ENCF_j}{(1+r)^j}$$

در رابطه بالا:

$$TV_j = \text{ارزش کل واحد انتفاعی در دوره زمانی } j$$

$$ENCF_j = \text{گردش وجوه نقد مورد انتظار واحد انتفاعی در دوره زمانی } j$$

بنابراین، دلیل اصلی تهیه و ارائه صورت گردش وجوه نقد تاریخی در سطح واحد انتفاعی این است که به سهامداران و اعتبار دهندگان امکان می‌دهد که واحد انتفاعی را با فرض تداوم فعالیت آن ارزشیابی کنند. این ارزش می‌تواند در مدل سرمایه‌گذاری هر یک از سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان گنجانده شود و مبنای تصمیم‌گیری قرار گیرد.

ارزش فعلی و ارزش بازار

در مواردی که اوراق بهادار واحد انتفاعی در بورس مبادله می‌شود، بازار برای این اوراق قیمتی را تعیین می‌کند که سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان می‌توانند بر مبنای آن حقوق خود را نسبت به گردش آتی وجوه نقد واحد انتفاعی به فروش برسانند یا خریداران بالقوه این حقوق را خریداری کنند. قیمت سهام، اوراق مشارکت یا سایر اوراق بهادار شرکت‌های فعال در بورس به طور روزانه در دسترس است و رسماً منتشر می‌شود.

چنانچه ارزش یک فقره سرمایه‌گذاری، بیش از بهای تمام شده آن باشد، سرمایه‌گذار، بازدهی بیش از نرخ بهره بازار در طول مدت سرمایه‌گذاری تحصیل می‌کند. این نرخ بازده معمولاً با اصطلاح نرخ بازده داخلی یا نرخ مؤثر مورد اشاره قرار می‌گیرد. بر اساس فرضیه بازار کارآمد، چنانچه نرخ مؤثر بیش از نرخ بهره بازار که بر مبنای مخاطره مربوط تعدیل شده است، باشد، بر اثر رقابت سرمایه‌گذاران، نرخ بازده مؤثر تا سطح نرخ بهره تعدیل شده بازار پایین خواهد آمد. یعنی، در صورت وجود کارآیی بازار قاعداً باید $V_0 = I$ باشد. به بیانی دیگر، قیمت سرمایه‌گذاری معادل ارزش فعلی گردشهای نقدی مورد انتظار خواهد بود. در صورتی که $V_0 = I$ باشد، می‌توان رابطه زیر را استنتاج کرد:

$$TV_j = TMV_j$$

در رابطه بالا:

$$TMV_j = \text{ارزش کل واحد انتفاعی در بازار}$$

روابط مطروحه بالا نشان می‌دهد که چرا ارائه اطلاعات در باره گردش وجوه نقد در آینده حایز اهمیت بسیار است. برآورد مبلغ و زمان‌بندی گردش وجوه نقد آتی، اجزای اصلی و حساس مدل‌های قیمت‌گذاری واحدهای انتفاعی و اوراق بهادار مربوط محسوب می‌شوند. برآورد مخاطره مربوط به واحد انتفاعی، در تعیین نرخ بازده بازار که در تنزیل گردش وجوه نقد در آینده مورد استفاده قرار می‌گیرد مؤثر است و عاملی اساسی به شمار می‌آید. هر قدر افشای اطلاعات مالی، اثربخش‌تر باشد، انتظارات ایجاد شده در باره مبلغ و زمان‌بندی گردش وجوه نقد صحیح‌تر خواهد بود. هر چه انتظارات مزبور صحیح‌تر باشد، قیمت‌گذاری سرمایه‌گذاری مربوط نیز کارآمدتر خواهد بود. اوراق بهاداری که با کارآیی کم، قیمت‌گذاری می‌شوند، یعنی، خوش‌بینی بیش از حد لازم در مورد گردش وجوه نقد آتی آن وجود داشته است، موجب زیان سرمایه‌گذاران مربوط خواهد شد.

سود خالص برای پیش‌بینی وجه نقد در بسیاری از موارد ادعا شده است که سود خالص نشانه‌ای از توان واحد انتفاعی برای توزیع سود سهام به شمار می‌آید. بدیهی است در مواردی که مدیریت واحد انتفاعی توزیع سود سهام را بر مبنای درصدی از سود خالص تعیین می‌کند، می‌توان بر اساس پیش‌بینی سود خالص، سود سهام آتی را نیز برآورد کرد. اما در تصمیم‌گیری در باره توزیع سود سهام، پارامترهای متعدد دیگری نیز مد نظر قرار می‌گیرد. نمونه‌ای از این پارامترها شامل در دسترس بودن وجه نقد، فرصتها و هدفهای واحد انتفاعی در ارتباط با رشد سرمایه و توسعه و خط مشی واحد انتفاعی در مورد تامین مالی از خارج شرکت می‌باشد. اما یکی از نارساییهای جدی سود خالص گزارش شده به عنوان پیش‌بینی‌کننده سود سهام آتی این است که در بسیاری از موارد، مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش مناسب نیست و ماهیت تخصیص‌های حسابداری نیز اختیاری می‌باشد. استفاده از گردش وجوه نقد برای پیش‌بینی سود سهام آتی، نارساییهای ذکر شده بالا را ندارد مگر در مواردی که مدیریت زمان‌بندی برخی از دریافتها و پرداختهای نقدی را تغییر دهد.

نقدینگی، توان واریز بدهیها و انعطاف پذیری مالی^(۱)

در بخش قبلی این فصل، ارائه اطلاعاتی که سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان را در پیش‌بینی گردش وجوه نقد که احتمالاً برای توزیع سود سهام، پرداخت بهره، بازپرداخت اصل دیون مورد استفاده قرار می‌گیرد و همچنین، ارزیابی مخاطره یاری دهد مورد تاکید قرار گرفت. اطلاعات مربوط به توان واریز بدهیها و انعطاف پذیری مالی نیز به دستیابی به اهداف بالا کمک می‌کند زیرا علاوه بر پیش‌بینی ارزشهای مورد انتظار، پیش‌بینی احتمالات بازده‌های آتی را نیز امکان‌پذیر می‌سازد. احتمال نبود توان پرداخت بدهیها و ورشکستگی از یک سو، و بازده بسیار بالا از سوی دیگر، عوامل با اهمیتی در ارزیابی مخاطره کلی محسوب می‌شوند.

هدف دیگر از ارائه اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد، فراهم کردن امکان ارزیابی نقدینگی و توان واریز بدهیهای واحد انتفاعی است. نقدینگی عبارت است از توان نسبی واحد انتفاعی در تبدیل داراییها به وجه نقد که بعضاً با عنوان نزدیکی دارایی به وجه نقد مورد اشاره قرار می‌گیرد. نقدینگی همچنین ارتباط بین بدهیهای کوتاه مدت واحد انتفاعی را با وجوه نقد و داراییهای نزدیک به وجه نقد ارزیابی می‌کند. توان واریز بدهیها مفهومی وسیع‌تر است که به توان واحد انتفاعی در تحصیل وجه نقد یا در دست داشتن وجه نقد برای تامین نیازمندیهای مربوط اشاره دارد. انعطاف پذیری مالی به معنای توان واحد انتفاعی در تامین وجه نقد در فاصله کوتاهی از دریافت اطلاع در باره نیازمندیهای

(۱) Liquidity, Solvency and Financial Flexibility

مالی پیش‌بینی نشده یا پیدا شدن فرصت مناسب برای سرمایه‌گذاری می‌باشد. اگرچه هر سه مفهوم مذکور بالا به نحوی با یکدیگر ارتباط دارند اما انعطاف پذیری مالی مفهومی گسترده‌تر از توان واریز بدهیها و توان واریز بدهیها نیز مفهومی وسیع‌تر از نقدینگی است.

اهمیت توان واریز بدهیها در این است که بقای واحد انتفاعی و تداوم فعالیت آن را امکان‌پذیر می‌سازد. نبود توان واریز بدهیها می‌تواند به ورشکستگی، تصفیه اجباری و از دست رفتن حقوق سهامداران و اعتبار دهندگان منجر شود. چنانچه نبود توان واریز بدهیها به ورشکستگی نیز منجر نشود ممکن است موجب تجدید ساختار بدهی و حقوق سهامداران و تحمل زیان سهامداران و اعتبار دهندگان گردد. در برخی موارد، حتی احتمال نبود توان واریز بدهیها نیز می‌تواند موجب تحمل زیان سهامداران و اعتبار دهندگان بشود زیرا، این مخاطره موجب واکنش منفی بازار اوراق بهادار یعنی کاهش قیمت سهام و اوراق قرضه یا افزایش آتی هزینه تامین مالی از طریق استقراض یا افزایش سرمایه خواهد شد.

ارائه و پیش‌بینی اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد

همان‌طور که قبلاً گفته شد هدف اولیه حسابداری ارائه اطلاعاتی است که:

۱. سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان را در پیش‌بینی وجوه نقدی که احتمالاً به عنوان سود سهام یا بهره و یا به شکل تصفیه سهام یا بازپرداخت اصل بدهی در آینده توزیع خواهد شد یاری دهد.
۲. به ارزیابی مخاطره کمک کند. اصطلاح مخاطره شامل پراکندگی مورد انتظار در بازده‌های آتی و همچنین احتمال نبود توان واریز بدهیها یا ورشکستگی می‌باشد.

بنابراین، اطلاعاتی که بتواند به استفاده‌کنندگان امکان دهد تا توزیع وجوه نقد آتی را پیش‌بینی کنند، اطلاعاتی کلیدی محسوب می‌شود. اما تصمیمات مربوط به توزیع وجوه نقد در هر دوره مالی به پارامترهای پیچیده بسیاری بستگی دارد. مثلاً، بخشی از گردش وجوه نقد که به توزیع منابع میان سهامداران مربوط می‌شود و بخشی که به اعتبار دهندگان تعلق می‌گیرد، به خط مشی‌های تامین مالی از طریق استقراض بستگی دارد که معمولاً با نسبت مطلوب بدهی به حقوق سهامداران نشان داده می‌شود. با این ترتیب، سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان می‌توانند در صورت در اختیار داشتن انواع اطلاعات مرتبط با گردش وجوه نقد به شرح زیر نسبت به پیش‌بینی توزیع وجوه نقد آتی توسط واحد انتفاعی اقدام کنند:

۱. گردش وجوه نقد مربوط به عملیات اصلی جاری واحد انتفاعی.
 ۲. گردش وجوه نقد اتفاقی یا احتمالاً مکرر که به عملیات جاری واحد انتفاعی ارتباط ندارد اما به دلیل رویدادهای غیر منتظره یا تمایل به حفظ محیط مناسب برای واحد انتفاعی ایجاد شده است.
 ۳. گردش وجوه نقد لازم برای افزایش تاسیسات عملیاتی و موجودیها یا تحصیل آن از طریق فروش اقلامی که برای عملیات آتی ضرورت ندارد.
 ۴. وجوه نقد بدست آمده یا پرداخت شده به دارندگان اوراق قرضه و سهامداران به عنوان بخشی از تامین مالی واحد انتفاعی.
 ۵. پرداخت بهره و سود سهام به سرمایه‌گذاران دارای اولویت، مانند سهامداران ممتاز.
- الزامات پنجگانه بالا همراه با آثار مالیاتی هر یک، مبانی صورت گردش وجوه نقد را به شکلی که امروزه متداول است تشکیل می‌دهد. شکل صورت گردش وجوه نقد شامل سه بخش زیر است^(۱):
۱. صورت دریافتها و پرداختهای عملیاتی.
 ۲. صورت فعالیتهای تامین مالی.
 ۳. صورت فعالیتهای سرمایه‌گذاری.
- صورت گردش وجوه نقد به شکل بالا مورد انتقاد برخی از صاحبان نظران قرار گرفته است. برخی از واحدهای انتفاعی کماکان تمایل دارند که وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی را به صورت غیر مستقیم تهیه کنند. یعنی با سود خالص شروع کنند و تعدیلات لازم را برای محاسبه خالص وجوه نقد حاصل از فعالیتهای مرتبط با عملیات به عمل آورند. اما این روش، موجب مخفی ماندن بسیاری از اطلاعات می‌شود و کنار گذاشتن آن مرجح است. برخی از صاحبان نظران نیز معتقدند که بعضی از اقلام باید در طبقه‌بندی‌های دیگری منظور شوند. مثلاً، بهره پرداختی یا سود سهام دریافتی به جای این که در فعالیتهای عملیاتی طبقه‌بندی شوند در فعالیتهای سرمایه‌گذاری لحاظ گردند. اما موضع هیات استانداردهای حسابداری مالی این است که اطلاعات تفصیلی در صورت گردش وجوه نقد ارائه شود تا استفاده‌کنندگان بتوانند راساً طبقه‌بندی مطلوب خود را انجام دهند.

در باره معادل‌های وجه نقد نیز اختلاف نظرهایی وجود دارد. مثلاً هیات استانداردهای حسابداری مالی پیشنهاد کرده است که معادل وجه نقد به سرمایه‌گذاریهای کوتاه مدت با نقدینگی بسیار بالا (حداکثر تا سررسید سه ماه) محدود شود. اما کمیته استانداردهای حسابداری انجمن حسابداران

(۱) این طبقه‌بندی بر (SFAS 95) بیانیه شماره ۹۵ هیات استانداردهای حسابداری مالی مبتنی است

خبره کانادا، معادل وجه نقد را به عنوان سرمایه گذارهای کوتاه مدت منهای دیون کوتاه مدت تعریف کرده است. بهر صورت، هیات استانداردهای حسابداری مالی توصیه کرده است که هر تعریفی که برای معادل وجه نقد در صورت گردش وجوه نقد قبول می‌شود در ترازنامه هم اعمال گردد و افشای لازم در باره آن به عمل آید.

در گذشته، اموالی که از طریق تامین مالی هم زمان تحصیل می‌شد، در صورت گردش وجوه نقد منعکس می‌گردید. اما هیات استانداردهای حسابداری مالی پیشنهاد کرده است که اینگونه رویدادها به صورت یادداشت افشا شوند زیرا در غیر اینصورت ممکن است گمراه کننده باشد. کمیته استانداردهای حسابداری در کشور کانادا، برعکس، انعکاس این قبیل رویدادها را در متن صورت گردش وجوه نقد توصیه کرده است.

پیش‌بینی گردش وجوه نقد در آینده

یکی از مشکلات استفاده از اطلاعات مرتبط با گردش وجوه نقد در گذشته برای پیش‌بینی توزیع وجوه نقد در آینده این است که بسیاری از این گردشهای نقدی، شامل سود سهام، با یکدیگر وابستگی دارند. مثلاً، وجوه نقد در دسترس یا دریافت‌های نقدی مورد انتظار ممکن است برای مخارج سرمایه‌ای، بازپرداخت بدهی و یا برای پرداخت سود سهام مورد استفاده قرار گیرد. بنابراین، برنامه‌ها و انتظارات مدیریت همراه با سایر اطلاعات نظیر صورت منابع و تعهدات واحد انتفاعی، باید به عنوان مکمل صورت گردش وجوه نقد ارائه شود.

توزیع سود سهام میان سهامداران را می‌توان پس از پیش‌بینی گردش وجوه نقد مورد انتظار، به شرح بالا، پیش‌بینی کرد. اما همان طور که در بالا گفته شد، بسیاری از این گردشهای نقدی با یکدیگر وابستگی دارند و در ضمن، نیاز واحد انتفاعی به نگهداری وجوه نقد یا افزایش آن نیز باید لحاظ شود. علاوه بر آگاهی از گردش وجوه نقد در گذشته، سرمایه‌گذار باید اطلاعاتی نیز در باره دیدگاههای واحد انتفاعی در باره توزیع سود سهام یا سرمایه‌گذاری، وجوه نقد موجود یا وجوه نقد قابل تحصیل از طریق تامین مالی اضافی داشته باشد.

در پیش‌بینی وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی، لازم است که با اطلاعات تاریخی که بر مبنای ویژگیهای رفتاری الزامات نقدی طبقه‌بندی شده است شروع شود. مثلاً، انواع موارد گردش وجوه نقد مربوط به عملیات را می‌توان بر مبنای گروههای اصلی محصولات طبقه‌بندی کرد تا توان تقاضای آتی را برای محصولات و هزینه‌های مربوط به آن را پیش‌بینی کرد.

سایر ارتباطات موجود میان موارد مختلف گردش وجوه نقد را می‌توان آسانتر آشکار کرد. مثلاً، گردش وجوه نقد تعهد شده را می‌توان مجزاً از گردش وجوه نقد متغیر و وابسته به مقادیر فروش یا تولید طبقه‌بندی کرد. بطور مثال، گردش وجوه نقد مربوط به عملیات پنج سال گذشته که بر حسب قدرت خرید ثابت ریال بیان شده است می‌تواند نشانه‌ای از نرخ رشد سهم بازار واحد انتفاعی به شمار آید.

یکی از مشکلترین نیازمندیهای نقدی، از لحاظ پیش‌بینی، مربوط به مخارج سرمایه‌ای است. اگرچه الگوی گذشته مخارج سرمایه‌ای می‌تواند تا حدودی راهنمای پیش‌بینی آینده باشد اما انتظارات مدیریت در باره برنامه‌ها و فرصتها، فاکتورهای با اهمیت‌تری در این پیش‌بینی‌ها محسوب می‌شوند. بحث در باره این قبیل اطلاعات در حال حاضر یکی از الزامات گزارشهای سالانه است که با عنوان «بحث و تحلیل مدیریت»^(۱) مورد اشاره قرار می‌گیرد.

مخارج سرمایه‌ای آتی نوعاً تابعی از ساختار سنی داراییهای موجود و نیاز به ایجاد ظرفیت اضافی برای تامین وجوه نقد عملیاتی مورد انتظار و نرخ رشد آتی آن می‌باشد. در پیش‌بینی مخارج سرمایه‌ای لازم است تمایزی بین مخارج سرمایه‌ای جایگزینی و مخارج سرمایه‌ای رشد به عمل آید. مخارج سرمایه‌ای جایگزینی اصولاً تابعی از ساختار سنی داراییها و عمر مفید مورد انتظار آنهاست. مخارج سرمایه‌ای رشد تابعی از نرخ رشد پیش‌بینی شده برای فروش، شامل محصولات جدید، و همچنین میزان بکارگیری ظرفیت موجود می‌باشد. بنابراین، هر چه ظرفیت عاطل بیشتر باشد، احتمال سرمایه‌گذاری برای ایجاد ظرفیت اضافی، در صورت نرخ ثابت رشد فروش، کمتر خواهد بود.

استفاده از اطلاعات تاریخی گردش وجوه نقد به منظور پیش‌بینی توزیع سود سهام در آینده، فرایندی بسیار پیچیده است. اما به طوری که مطالعات مشاهده‌ای اخیر نشان داده است، قابلیت اعتماد پیش‌بینی‌های مبتنی بر گردش وجوه نقد در مقایسه با پیش‌بینی‌های مبتنی بر تنها سود حسابداری تاریخی بیشتر است. بدیهی است عکس این حالت نیز می‌تواند مصداق داشته باشد. بنابراین، بکارگیری توأم اطلاعات مربوط به سود حسابداری و اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد به منظور پیش‌بینی توزیع سود سهام در آینده مفید می‌باشد.

اندازه‌گیری سود

حسابداران برای تعریف سود معمولاً به دو مفهوم اقتصادی که بر مشاهدات دنیای واقعی مبتنی است، به عنوان نقطه شروع منطقی استناد می‌کنند. این دو مفهوم اقتصادی عبارتند از تغییر در رفاه

(۱) Management's Discussion and Analysis

و حداکثر کردن سود تحت شرایط مشخص ساختار بازار، تقاضا و بهای تمام شده عوامل تولید. این مفاهیم بطور ضمنی در تعریف هیات استانداردهای حسابداری مالی (FASB) به شرح زیر نیز ملحوظ شده است^(۱):

”سود جامع عبارت است از تغییر در حقوق صاحبان سرمایه واحد انتفاعی طی یک دوره...”

”آزمون موفقیت (یا شکست) عملیات یک واحد انتفاعی نیز میزان قزونی وجوه نقد دریافتی (یا کسری آن) نسبت به وجوه نقد مصرف شده (سرمایه گذاری شده) در بلند مدت می باشد.”

بخش اول تعریف بالا بر مفهوم حفظ سرمایه^(۲) و بخش دوم آن بر مفهوم حداکثر کردن سود مبتنی می باشد. اگرچه اقتصاددانان برای بهبود مفاهیم بالا و انطباق آن با مشاهدات دنیای واقعی کوشش کرده اند اما در حل مسایل مربوط به اندازه گیری آن موفقیت چندانی نداشته اند. در نتیجه، حسابداران برای اندازه گیری سود قواعد دقیقی را بکار گرفته و به موضوع نزدیکی آن به مفاهیم اقتصادی نیز توجه چندانی نکرده اند. در این بخش، مفاهیم مختلف حفظ سرمایه و روشهای مختلف پیشنهاد شده برای اندازه گیری آن مورد بحث قرار می گیرد. ضمناً محدودیتهای عملی و مفهومی نیز تشریح می شود. در این بخش، به ویژه ارتباط اندازه گیری سود با ارائه اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد مورد توجه خواهد بود.

سرمایه در مقایسه با سود

بنا به تعریف ایروینگ فیشر، سرمایه عبارت است از ثروت انباشته^(۳) در یک مقطع از زمان^(۴). سود نیز جریان خدمات در خلال زمان است. سرمایه متضمن خدمات آینده و سود معرف بهره مندی از این خدمات در یک دوره زمانی معین است. با توجه به این تعاریف، قاعدتاً نباید در تمایز این دو اصطلاح ابهامی موجود باشد. سرمایه معرف مبلغی است که مثلاً در یک مخزن انباشته شده است و سود معرف جریان مبالغ به این مخزن طی دوره ای مشخص می باشد.

(۱) SFAC 1, Par 39

(۲) Capital Maintenance

(۳) Stock of Wealth

(۴) Irving Fisher, The Nature of Capital and Income (New York: Macmillan, 1906), P. 52.

هنگامی که تعاریف بالا به واحدهای انتفاعی مرتبط می‌شود، ممکن است معانی اندک متفاوتی داشته باشند. در تعاریف بالا، سود معرف بهره‌مندی از بکارگیری سرمایه است در حالی که واحدهای انتفاعی برای بهره‌مندی خود به وجود نیامده‌اند. مقصد واحدهای انتفاعی تامین جریانی از ثروت برای استفاده مالکان آن است. اگرچه می‌توان سرمایه را کماکان ثروت انباشته در یک مقطع زمان دانست که خدمات آتی را تامین می‌کند، اما سود معرف جریان ثروت یا خدمت اضافه بر مبلغی است که برای ثابت نگهداشتن سرمایه لازم می‌باشد.

در مفهوم سود واحدهای انتفاعی، لازم است باز هم مفاهیم اقتصادی فوق‌الذکر توسعه داده شود. اینک سرمایه مشتمل بر تمامی وجوهی است که توسط اشخاص خارج از واحد انتفاعی مانند سرمایه‌گذاران و وام‌دهندگان تامین شده است. بنابراین، سود مبلغی است که به تمامی تامین‌کنندگان وجوه واحد انتفاعی تعلق می‌گیرد یعنی سود شامل بهره متعلق به اعتبار دهندگان و سود متعلق به سهامداران است.

لازم به تذکر است که تمایز بین اصطلاحات سود جامع^(۱) و سود واحد انتفاعی^(۲) حائز اهمیت و ضروری است. سود جامع به سودی اشاره دارد که تنها به سهامداران عادی تعلق دارد و شامل اقلامی نظیر سود خالص و سودهای تحقق نیافته می‌باشد. اما سود واحد انتفاعی سودی است که به کل واحد انتفاعی تعلق دارد و شامل بهره، سود سهام ممتاز و سود جامع است.

صرفنظر از تعریف دقیق، هدف این است که سود که در برخی موارد با اصطلاح بازده سرمایه^(۳) مورد اشاره قرار می‌گیرد از اصطلاح بازگشت سرمایه^(۴) متمایز گردد. این تمایز به دو دلیل اهمیت دارد. اول این که تغییرات سرمایه واحد انتفاعی ممکن است بر جریان نقدی به سوی سهامداران عادی تاثیر بگذارد و ارزش حقوق آنان را در هر مقطع زمان تغییر دهد. دوم این که تغییرات سرمایه واحد انتفاعی می‌تواند بر ساختار سرمایه و گروههای مختلف سرمایه‌گذار شامل اعتبار دهندگان و سهامداران ممتاز نیز اثر بگذارد.

دارندگان حقوق در واحد انتفاعی، نه تنها به مبالغی که انتظار دارند در دوره مالی بعد از واحد مربوط دریافت کنند اهمیت می‌دهند بلکه از لحاظ آنان، تغییرات خالص در توان واحد انتفاعی برای تامین جریانهای آتی وجوه نقد نیز حایز اهمیت می‌باشد. به بیانی دیگر، علایق سرمایه‌گذاران و وام‌دهندگان محدود به توان واحد انتفاعی در پرداخت سود و توزیع سود سهام نیست و در بسیاری از

(۱) Comprehensive Income

(۲) Entity Income

(۳) Return on Capital

(۴) Return of Capital

موارد، رشد بالقوه واحد انتفاعی نیز مد نظر آنان قرار دارد. آگاهی از این تغییرات در مواردی که حقوق مالکیت بر جریانهای آتی و جوه نقد بطور مکرر نقل و انتقال می‌یابد، از اهمیت بیشتری نیز برخوردار می‌شود. بنابراین، لازم است خریداران و فروشندگان سهام عادی، اطلاعات لازم و کافی در اختیار داشته باشند تا بتوانند انتظارات نسبتاً درستی در باره توزیع آتی سود سهام واحد انتفاعی ایجاد کنند.

با جدایی مالکیت از مدیریت (کنترل) در بسیاری از شرکتهای سهامی بزرگ، حسابداری همچنین وظیفه ارائه گزارش در مورد ایفای وظیفه مباشرت مدیریت در مورد استفاده مناسب از سرمایه‌ای که در اختیار آنان قرار داده شده است را نیز به عهده دارد. تمایز مناسب بین سود و تغییرات سرمایه، یکی از طرقی است که به ارزیابی نحوه اداره واحد انتفاعی و حفظ منافع مالکان آن کمک می‌کند.

مفهوم حفظ ثروت همچنین از دیدگاه دارندگان اوراق قرضه، سهامداران ممتاز و اعتبار دهندگان کوتاه مدت حایز اهمیت است. تمامی این گروهها به احتمال بازپرداخت مطالبات خود در آینده علاقه‌مند می‌باشند. احتمال بازپرداخت مطالبات توسط واحد انتفاعی در صورتی که جمع سرمایه واگذار شده در سطح ثابتی حفظ و یا اضافه شود، بیشتر خواهد بود. برعکس، چنانچه سرمایه به دلیل تحمل زیان یا توزیع سود سهام بیش از سود واحد انتفاعی، کاهش یابد، احتمال بازپرداخت مطالبات کم خواهد شد. اگرچه نمی‌توان در تمامی موارد، اعتبار دهندگان را در مقابل زیانهای واحد انتفاعی پشتیبانی کرد اما، مطلع کردن به موقع آنان می‌تواند موجب حفظ منافع از طریق تصمیم‌گیری‌های مناسب آنان بشود.

گروههای مختلفی که در واحد انتفاعی حقوق یا منافع دارند، به بازده سرمایه‌گذاری خود نیز علاقه‌مند می‌باشند. نظر به این که سرمایه واحد انتفاعی تا حدودی توان واحد را برای ادامه پرداخت بازده سرمایه‌گذاران در آینده منعکس می‌کند، تغییرات در مبلغ سرمایه در ارتباط با تصمیم‌گیری در باره جریانهای آتی این بازده‌ها حایز اهمیت و حیاتی است.

علیرغم مطالب مطروحه بالا، مفاهیم سرمایه و سود هنوز بطور کاملاً روشن تبیین نشده است. سرمایه را می‌توان به عنوان ارزش جاری اسمی یا بر حسب قدرت خرید ثابت؛ بر حسب مقادیر فیزیکی؛ بر اساس ظرفیت تولید کالاها و خدمات؛ یا بر مبنای انتظارات آتی مرتبط با جریانهای جوه نقد به سوی سهامداران بیان کرد. مشکلات اندازه‌گیری در جداسازی سرمایه و سود حتی بزرگتر است. این مشکلات مفهومی و اندازه‌گیری، در بخش بعد مورد بحث قرار خواهد گرفت.

مفاهیم سود مبتنی بر حفظ ثروت

آدام اسمیت اولین اقتصاددانی است که سود را به عنوان مبلغی که می‌توان مصرف کرد بدون این که سرمایه کاهش یابد تعریف کرد. متعاقب این تعریف، اقتصاددان دیگری به نام هیکس (Hicks)، تعریف بالا را توسعه داد و سود را رقمی دانست که شخص می‌تواند طی یک دوره مصرف کند و در آخر دوره همان رفاهی را داشته باشد که در اول دوره داشته است. به بیان دیگر، بر اساس تعاریف بالا، سود مبلغ مازاد نسبت به حفظ ثروت قبل از مصرف آن است.

به منظور بکارگیری تعریف بالا در سازمانها و واحدهای انتفاعی، روشهای مختلفی به شرح زیر برای ارزشیابی ثروت مطرح و پیشنهاد شده است:

۱. ارزشیابی واحد انتفاعی با بکارگیری ارزشهای ورودی^(۱) (ارزشهای تاریخی یا جاری) برای داراییهای غیر پولی و اضافه کردن ارزش فعلی داراییهای پولی و کسر بدهیها
۲. جمع کردن قیمتهای فروش داراییهای واحد انتفاعی و کسر مجموع بدهیها.
۳. تلقی خالص گردش وجوه نقد یا خدماتی که انتظار می‌رود طی عمر واحد انتفاعی تحصیل شود، به عنوان ارزش واحد انتفاعی.
۴. ارزشیابی واحد انتفاعی بر مبنای ارزش جاری سهام منتشر شده شرکت در بورس اوراق بهادار.

هر یک از روشهای بالا در بخشهای زیر مورد بحث قرار خواهد گرفت. در این بحث فرض می‌شود که قدرت خرید پول طی زمان ثابت می‌ماند و می‌توان ارزشهای معناداری برای ثروت بدست آورد و بر حسب واحد پول بیان کرد. اندازه‌گیری ثروت در دوره‌هایی که سطح عمومی قیمتها تغییر می‌کند، در فصول بعد تشریح خواهد شد.

ارزشهای ورودی

ارزشهای ورودی تاریخی^(۲)

مفهومی از حفظ ثروت که در عمل نیز مورد قبول قرار گرفته است، استفاده از ارزشهای ورودی، چه ارزشهای تاریخی یا ارزشهای جاری، پس از کسر استهلاک در موارد ضروری می‌باشد. فرمول کلی

(۱) Input values

(۲) Historical input prices

سود مبتنی بر این روش به شرح زیر است:

تغییر در سود انباشته + سود سهام توزیع شده = سود خالص

چنانچه فرمول بالا توسعه داده شود می‌توان فرمول سود واحد انتفاعی را به شرح زیر بدست آورد:

$$\begin{aligned} \text{خالص وجوه نقد پرداختی به اعتبار دهندگان} &= \text{سود واحد انتفاعی} \\ + \text{خالص وجوه پرداختی به سهامداران ممتاز} & \\ + \text{خالص وجوه پرداختی به سهامداران عادی} & \\ + \text{تغییر در ارزش دفتری حقوق اعتبار دهندگان} & \\ + \text{سهامداران ممتاز و سهامداران عادی} & \end{aligned}$$

نکته حایز اهمیت در فرمول بالا این است که این فرمول اگرچه ساختاری مشابه سایر مفاهیم حفظ سرمایه دارد اما به دلیل اتکای آن به تخصیصهای استهلاک و مفهوم حسابداری تحقق درآمد فروش ممکن است معرف واقعیتهای اقتصادی نباشد. به بیان دیگر، سود واحد انتفاعی که به شرح بالا بدست می‌آید تنها بسط سود سنتی حسابداری محسوب می‌شود. در این محاسبه، تغییر ثروت به دلیل تغییر ارزشهای بازار معمولاً (به جز در موارد بکارگیری قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار) لحاظ نمی‌شود. سود محاسبه شده بر قواعد ساختاری حسابداری مبتنی است و لزوماً معرف واقعیتهای اقتصادی نیست. این مفهوم سود مکرراً به عنوان نمادی از حفظ سرمایه مالی توصیف می‌شود و سود نیز معرف تفاوت ارزشیابی واحد انتفاعی در اول و آخر دوره است.

ارزشهای ورودی جاری^(۱)

هنگامی که ارزشهای ورودی بر حسب ارزشهای جاری بیان می‌شود، محاسبه سود مشابه مورد ارزشهای تاریخی است اما سود محاسبه شده شامل سود یا زیان غیر عملیاتی ناشی از تغییر قیمتها نیز می‌باشد، صرفنظر از این که این گونه ارقام سود یا زیان از طریق فروش تحقق یافته یا نیافته باشد.

حفظ قدرت خرید ثابت

اقتصاددانان غالباً توصیه می‌کنند که سود باید بر اساس ارزشهای حقیقی محاسبه شود و ارزشهای اسمی کافی نیست. در مواردی که سطح عمومی قیمتها تغییر می‌کند (تغییر قدرت خرید پول)، اندازه‌گیری سود از طریق مقایسه ارزشهای اسمی سرمایه در مقاطع مختلف زمان به سودی منتج

(۱) Current Input Prices

می‌شود که معرف تغییر سرمایه حقیقی نیست. بنابراین، بسیاری از صاحب‌نظران توصیه کرده‌اند که ارزش سرمایه بر اساس تغییر سطح قیمت‌ها تعدیل شود تا بتوان سود را بر مبنای قدرت خرید ثابت واحد پول اندازه‌گیری کرد. همان‌طور که قبلاً گفته شد، این مبحث با تفصیل بیشتر در فصول بعدی کتاب حاضر تشریح خواهد شد.

ارزشهای خروجی - قیمت‌های فروش

روشی دیگر برای ارزشیابی واحد انتفاعی این است که سرمایه واحد انتفاعی به عنوان مجموع معادلهای وجوه نقد جاری داراییها منهای مجموع معادلهای وجوه نقد جاری بدهیها تعریف شود. معادل وجوه نقد جاری نیز مساوی ارزش فروش در بازار یا قیمت قابل تحقق داراییهای واحد انتفاعی فرض می‌شود^(۱). به بیانی دیگر، این، قیمتی است که هنگام انحلال بدست می‌آید. بر اساس این روش، سود را می‌توان با محاسبه خالص داراییها در اول دوره، تعدیل آن بر حسب مبادلات سرمایه‌ای و مقایسه آن با خالص داراییها در آخر دوره بدست آورد.

ارزش واحد انتفاعی که از محاسبه مجموع ارزشهای بازار بدست می‌آید نسبتاً عینی و قابل رسیدگی مجدد فرض می‌شود زیرا این ارزشها بر انتظارات اشخاص خارج از واحد انتفاعی مبتنی است. لازم به تذکر است که این گونه ارزشها معرف مبلغی است که از فروش جداگانه داراییها تحصیل می‌شود و معمولاً ارزش کل واحد انتفاعی بیش از مجموع ارزش داراییهای معین می‌باشد زیرا در غیر این صورت، انحلال واحد انتفاعی و فروش داراییهای آن در بازار مقرون به صرفه خواهد بود. بدهی است که این ارزش اضافی به دلیل وجود سرقتی یا سایر داراییهای نامشهودی است که ارزش بازار جداگانه‌ای ندارند.

نقطه ضعف اساسی روش مطروحه بالا این است که برای بسیاری از داراییهای واحد انتفاعی بازار آماده‌ای وجود ندارد. برای بسیاری از اقلام اموال و ماشین‌آلات، تنها قیمت‌های در دسترس قیمت‌هایی است که در صورت انحلال اجباری تحقق خواهد یافت که لزوماً معرف قیمت‌ها در یک بازار سازمان یافته نیست. بنابراین، سودی که بر اساس این روش محاسبه می‌شود، مشابه سودی است که در صورت انحلال واحد انتفاعی در آخر هر دوره و آغاز فعالیت مجدد آن در ابتدای دوره بعد بر مبنای ارزشیابی تصفیه محاسبه می‌شود. در برخی موارد نیز داراییهایی وجود دارد که در صورت تداوم فعالیت واحد انتفاعی واجد ارزش است و در صورت انحلال، فاقد ارزش خواهد بود (مانند لوله‌های زیرزمینی شرکت‌های شیمیایی).

Raymond J. Chambers, "Accounting Evaluation and Economic Behavior", Englewood Chiffs, (۱) N.J.: Prentice Hall, P. 92.

تلقی خالص گردش وجوه نقد آتی به عنوان ارزش واحد انتفاعی

روشی که مکرراً برای اندازه گیری خالص داراییها، از دیدگاه نظری، پیشنهاد شده عبارت است از تلقی ارزش مورد انتظار توزیع نقدی سود میان سهامداران طی عمر باقیمانده واحد انتفاعی ضمن احتساب مبالغ نهایی مورد انتظار هنگام انحلال، به عنوان ارزش واحد انتفاعی. چنانچه سرمایه گذاری برای تعداد محدودی از سالها انجام شده باشد و انتظارات سرمایه گذاران نه تنها شامل بازده تحصیل شده طی این سالها، بلکه شامل بازپرداخت سرمایه در آخر نیز باشد می توان رابطه زیر را نوشت:

$$V_0 = \sum_{j=1}^n \frac{CF_j}{(1+r)^j} + \frac{V_n}{(1+r)^n}$$

رابطه بالا در صورت لحاظ کردن تنها یک سال، به شکل زیر نوشته می شود:

$$V_0 = \frac{CF_1}{(1+r)} + \frac{V_1}{(1+r)}$$

یا

$$V_1 = (1+r)V_0 - CF_1$$

بنابراین:

$$\text{سود} = CF_1 + (V_1 - V_0) = rV_0$$

رابطه بالا در سطح واحد انتفاعی به شرح زیر نوشته می شود:

$$\text{سود واحد انتفاعی} = ENCF_1 + (TV_1 - TV_0) = rTV_0$$

به بیان دیگر، سود آتی واحد انتفاعی را می توان با ترکیب گردش وجوه نقد مورد انتظار واحد انتفاعی با تغییر مورد انتظار در ارزش کلی واحد انتفاعی بدست آورد. فرمول بالا را می توان به گذشته نیز تسری داد و برای انجام این کار لازم است بر گردش وجوه نقد تحقق یافته تاکید کرد.

سودی که به روش بالا محاسبه می شود ندرتاً مشابه سود حسابداری خواهد بود. زیرا طبق محاسبات بالا، سود مبلغی است که پس از حفظ ارزش بازار باقی می ماند. در حالی که سود خالص حسابداری مبلغ مازاد پس از حفظ ارزشهای خالص دفتری است. سود محاسبه شده به روش تلقی گردش وجوه نقد به عنوان ارزش واحد انتفاعی، اصطلاحاً سود اقتصادی نامیده می شود. سود خالص حسابداری نیز بهترین تقریب از سود اقتصادی محسوب می گردد.

اگرچه روش تلقی گردش وجوه نقد به عنوان ارزش واحد انتفاعی، از لحاظ محاسبه سود اقتصادی و ارائه مفاهیم مفید، جالب توجه می‌باشد اما از لحاظ مقاصد حسابداری، معایب مفهومی و عملی زیر را دارد:

۱. انتظارات مربوط به گردش وجوه نقد در آینده را نمی‌توان به ارزشهای یگانه همراه با قطعیت تبدیل کرد زیرا، اولویتهای استفاده‌کنندگان از اطلاعات در مواجهه با مخاطره معلوم نیست. تعدیل نرخ تنزیل برای جبران مخاطره نیز از لحاظ مفهومی نامناسب می‌باشد.
۲. تاکید این روش بر عامل زمان و گردش وجوه نقد مورد انتظار است و سایر رویدادها و فعالیتهای اقتصادی نادیده گرفته می‌شود.
۳. اندازه‌گیری سود در این روش، سود حاصل از فعالیتهای مدیریت را از سود تحصیل شده به دلیل رویدادهای اتفاقی متمایز نمی‌کند و نمی‌توان کارآیی و اثربخشی مدیریت را ارزیابی کرد.
۴. ارزش واحد انتفاعی، با تنزیل تمامی موارد گردش وجوه نقد مورد انتظار در آینده‌ای نامحدود محاسبه می‌شود که بسیاری از آنها با فعالیتهای جاری یا گذشته ارتباط ندارد.
۵. در این روش، قبل از محاسبه سود باید گردش وجوه نقد آتی پیش‌بینی شود. بنابراین، در صورت نبود ابهام، لزومی برای محاسبه سودادواری وجود ندارد زیرا این سود از قبل معلوم شده است.
۶. در صورت وجود ابهام و عدم قطعیت، انتظارات تا حدودی به خوش‌بینیها و بدبینیهای موجود در زمان حاضر بستگی دارد و نمی‌توان در مواجهه با ابهامات، ثبات رویه داشت.

ارزشیابی واحد انتفاعی در بازار

در بازارهای سرمایه کارآمد، قیمت اوراق بهادار یک واحد انتفاعی مساوی ارزش فعلی گردش وجوه نقد مورد انتظار خواهد بود. به بیان دیگر، می‌توان از بازار به عنوان جایگزینی برای تلقی گردش وجوه نقد آتی به عنوان ارزش واحد انتفاعی استفاده کرد. لازم به یادآوری است که قیمتهای بازاری که در این روش مورد استفاده قرار می‌گیرد مربوط به کل واحد انتفاعی است و ارتباطی به یکایک داراییهای مجزا ندارد. به عبارت دیگر، این قیمتها معرف ارزشیابی واحد انتفاعی با فرض تداوم فعالیت آن است. بدیهی است که در صورت نبود تداوم فعالیت، واحد انتفاعی در فرایند انحلال و تصفیه داراییهای مجزا قرار خواهد گرفت.

ارزش بازار داراییهای واحد انتفاعی در این روش مساوی ارزش بازار تمامی بدهیها و اقسام حقوق صاحبان سرمایه منعکس در صورت وضعیت مالی می‌باشد. در مورد شرکتهای سهامی عام که اوراق

بهادار آنان در بورس مبادله می‌شود. این ارزشها به آسانی در دسترس است. بنابراین، سود واحد انتفاعی در یک دوره مالی را می‌توان به کمک فرمول زیر محاسبه کرد:

$$ENINC_j = ENCF_j + \Delta TMV_j$$

در فرمول بالا:

$$ENINC_j = \text{سود واحد انتفاعی در دوره مالی } j.$$

$$ENCF_j = \text{گردش وجوه نقد واحد انتفاعی در دوره مالی } j.$$

$$\Delta TMV_j = \text{تغییر در ارزش کل واحد انتفاعی در دوره مالی } j.$$

مزایای بکارگیری ارزشهای بازار اوراق بهادار متعدد است. اولاً، انتظارات بازار جایگزین انتظارات افراد می‌شود. در این روش، نتیجه ارزشیابی، قابل رسیدگی مجدد است که بر ارزشیابی گردش وجوه نقد آتی از طریق بازار مبتنی می‌باشد. ارزش بدست آمده در این روش، با ارزش محاسبه شده در روش تلقی گردش وجوه نقد آتی به عنوان ارزش واحد انتفاعی متفاوت است زیرا نرخ بازده و تعدیل بازار برای مخاطره می‌تواند از نرخ تنزیل بکار گرفته شده توسط حسابداران متفاوت باشد.

ثانیاً، ارزش بدست آمده در این روش، تنها معیاری از سرمایه است که قابل تفسیر و مبتنی بر ارزشهای واقعی بازار می‌باشد. محاسبه سود در این روش نیز منصفانه است زیرا ارزشهای بازار در واقع معرف رابطه بین تامین کنندگان سرمایه و شرکت سهامی است. ثالثاً، بکارگیری ارزشهای بازار، مدل آشکار و تعریف شده‌ای را برای بیان رابطه مالی بین شرکت و سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان بدست می‌دهد. گردش وجوه نقد واحد انتفاعی را می‌توان به کوششهای آن نسبت داد و تغییر در ارزش آن نیز متناسب به بازار است. این دو پارامتر تماماً سود واحد انتفاعی را تشکیل می‌دهد. از لحاظ مفهوم، سودی که به ترتیب بالا محاسبه می‌شود، با معناترین طریقه تعریف سود است.

برخی از صاحب‌نظران در انتقاد به روش بالا اظهار داشته‌اند که قیمت‌های بدست آمده در بازار معرف تنها تعداد معدودی از اوراق بهادار شرکت است و امکان دارد که نتوان تمامی این اوراق را به آن قیمت مبادله کرد. اما، روش معمول این است که قیمت نهایی اوراق بهادار را با جمع قیمت آن مرتبط کرد. بهر حال، در صورت قبول فرض کارآیی بازار سرمایه می‌توان قیمت‌های بازار اوراق بهادار را منصفانه و بدون جانبداری تلقی کرد.

بدیهی است که روش بالا تنها در صورت در دسترس بودن ارزشهای مستند بازار کاربرد دارد. به بیان دیگر، قابلیت استفاده روش محدود به شرکت‌هایی است که اوراق بهادار آنان در بورس مبادله می‌شود.

نتیجه‌گیری در باره اندازه‌گیری سود

اگرچه در بلند مدت، صورت سود و زیان و صورت گردش وجوه نقد، با اطلاعات یکسان مرتبط است اما در کوتاه مدت، این صورتها معرف اطلاعات مختلف و مفاهیم متفاوت می‌باشد. تحقیقات مشاهده‌ای انجام شده نیز موید این موضوع و ماهیت تکمیلی اطلاعات گزارش شده توسط صورتهای مزبور می‌باشند. این تحقیقات دست کم دو مطلب را پیشنهاد می‌کنند. اولاً گردش وجوه نقد باید افشا شود. ثانیاً ارائه گردش وجوه نقد در گذشته نباید بخشی از محاسبه یا ارائه سود خالص محسوب گردد. به بیان دیگر، درآمد فروش و هزینه نباید بر اساس گردش واقعی وجوه نقد واقعی مربوط به آنها شناسایی شوند. زیرا در غیر این صورت، اطلاعات منعکس در صورت سود و زیان تکرار اطلاعات مندرج در صورت گردش وجوه نقد خواهد بود.

صورت گردش وجوه نقد و صورت سود و زیان هر یک از دوره‌های مالی باید با دقت مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد زیرا، تقدم و تاخر بین دریافتها و پرداختهای نقدی از یک سو و فعالیتهای عملیاتی مرتبط با این جریانهای ورود و خروج وجه نقد از سوی دیگر موجب می‌شود که نتوان بر اساس صورت گردش وجوه نقد یک دوره، گردش وجوه نقد آتی را پیش‌بینی کرد. بنابراین، مقایسه صورت گردش وجوه نقد چند دوره متوالی برای پیش‌بینی گردش وجوه نقد قابل تکرار و تمایز آن از گردش وجوه نقد غیر قابل تکرار ضرورت دارد. بنابراین، طبقه‌بندی مناسب گردشهای نقدی می‌تواند به استفاده کنندگان صورتهای مالی کمک کند.

دریافتها و پرداختهای نقدی مربوط به فعالیتهای قابل تکرار باید بر حسب گروههای محصول و همچنین تعهدی یا اختیاری بودن آنها طبقه‌بندی شوند. مخارج سرمایه‌ای باید به نحوی طبقه‌بندی شود که بتوان آثار آن را بر گردش وجوه نقد آتی پیش‌بینی کرد.

استفاده کنندگان از اطلاعات مرتبط با گردش وجوه نقد باید توجه داشته باشند که در برخی موارد، مبادلات با اهمیتی بدون انتقال وجه نقد انجام می‌شود. مثلاً ممکن است سهام ممتاز یا سهام عادی برای ایجاد ظرفیت اضافی یا تحصیل برخی داراییها واگذار گردد. در این قبیل موارد، لازم است اطلاعات مکمل در اختیار استفاده کنندگان قرار گیرد تا بتوانند گردش وجوه نقد آتی متفاوت از گردش وجوه نقد گذشته را پیش‌بینی کنند.

خلاصه

بر اساس بیانیه‌های هیات استانداردهای حسابداری مالی، هدف اولیه حسابداری تامین اطلاعات سودمند برای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان است به نحوی که آنان را در ارزیابی مبلغ، زمان‌بندی و ابهام در مورد گردش وجوه نقد آتی یاری دهد. فرض بر این است که این اطلاعات برای برآورد ارزش بازار سهام، اوراق قرضه یا سایر اوراق بهادار منتشر شده توسط واحد انتفاعی مورد استفاده قرار می‌گیرد. اطلاعات مربوط به نقدینگی و توان واریز بدهیها نیز از لحاظ تامین شواهد مربوط به وجود ابهام در مورد گردش وجوه نقد آتی حایز اهمیت است.

بر اساس استانداردهای حسابداری، تهیه و گزارش صورت گردش وجوه نقد الزامی است. بر مبنای بیانیه شماره ۹۵ هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، این صورت به سه بخش طبقه‌بندی می‌شود: عملیات، سرمایه‌گذاریها و تامین مالی.

سود به عنوان مبلغ مازاد پس از حفظ رفاه (ثروت یا سرمایه) تعریف می‌شود. در مورد واحدهای انتفاعی، رفاه به منزله ارزش این واحدها تلقی می‌گردد. به بیان دیگر، سود سهامداران را می‌توان به عنوان خالص گردش وجوه نقد (سود سهام منهای سرمایه جدید) به علاوه تغییر در ارزش سهام واحد انتفاعی تعریف کرد. با تغییر تعریف ارزش، می‌توان تعاریف متنوعی از سود را ارائه کرد. هر یک از این مفاهیم نیز به مفهوم حفظ سرمایه یا ثروت ارتباط دارد.

مفهوم حفظ سرمایه مستلزم ارزشیابی کل داراییها یا داراییها و بدهیهای مشخص در اول و آخر هر یک از دوره‌های مالی است. تغییر داراییها و بدهیها طی دوره مالی با وجوه نقد ایجاد شده توسط واحد انتفاعی ترکیب می‌شود تا سود آن واحد را طی آن دوره بدست دهد. معیار دقیق سودی که با پیروی از این رویکرد محاسبه می‌شود بستگی به طریقه ارزشیابی داراییها و بدهیها دارد. سود سنتی حسابداری بر معیارهای بهای تمام شده تاریخی داراییها و بدهیها تاکید دارد. سود اقتصادی نیز بر ارزش کلی واحد انتفاعی در بازار اتکا می‌کند. سایر راه حلها برای ارزشیابی داراییها و بدهیها، شامل اندازه‌گیریهای مبتنی بر انتظارات مربوط به گردش وجوه نقد آتی یا قیمت بازار داراییها می‌باشد.

رویکرد حفظ سرمایه برای اندازه‌گیری سود، مزایای متعددی دارد اما ایراد عملی آن این است که مربوط ترین معیار سرمایه یعنی ارزش کل واحد انتفاعی در بازار، تنها برای شرکت‌های سهامی عام فعال در بورس در دسترس است. مشکل دیگر این روش این است که اطلاعات مبسوط در باره فعالیتهای عملیاتی مشخص واحد انتفاعی ارائه نمی‌شود. اما بهر صورت، در مواردی که بتوان ارزشهای بازار را بدست آورد، این روش با اهمیت ترین مکمل برای سود سنتی حسابداری و نتیجه‌ای مفید از ارائه اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد محسوب می‌شود.

سوالات و مسایل

سوالات

۱. در صورت گردش وجوه نقد، دریافت‌های نقدی مربوط به فروش اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات یا سایر دارایی‌های مولد باید به عنوان وجوه نقد حاصل از کدام یک از فعالیت‌های زیر طبقه‌بندی شود؟

الف - فعالیت‌های عملیاتی

ب - فعالیت‌های تامین مالی

ج - فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

د - فعالیت‌های فروش

۲. در صورت گردش وجوه نقد، پرداخت بهره به اعتبار دهندگان در کدام یک از فعالیت‌های زیر طبقه‌بندی می‌شود؟

الف - فعالیت‌های عملیاتی

ب - فعالیت‌های استقرایی

ج - فعالیت‌های اعطای اعتبار

د - فعالیت‌های تامین مالی

۳. هر یک از اقلام زیر چه تاثیری زیر بر تهیه صورت‌گردش وجوه نقد، بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری، دارد؟

الف - حساب‌های دریافتی تجاری

ب - موجودیها

ج - استهلاك

د - انتقال مزایای مالیاتی به دوره‌های آتی

ه - انتشار اوراق قرضه بلند مدت برای تحصیل ساختمان

و - پرداخت حقه جاری بدهی بلند مدت

ز - فروش نقدی دارایی ثابت همراه با تحمل زیان

مسائل

۱. شرکت (الف) سود خود را بر مبنای وجه نقد محاسبه می‌کند. در پایان هر سال، موجودی انبار شمارش و بهای تمام شده موجودیها محاسبه می‌شود. به این رقم، مانده حسابهای دریافتی نیز اضافه می‌گردد زیرا این شرکت آن را نیز بخشی از موجودیها به شمار می‌آورد. از مجموع ارقام بالا، مانده آخر سال حسابهای پرداختی تجاری کسر و توسط شرکت، موجودیهای خالص نامیده می‌شود.

اطلاعات زیر از صورت سود و زیان نقدی شرکت مزبور استخراج شده است:

۱۳×۰ (میلیون ریال)	۱۳×۱ (میلیون ریال)	۱۳×۲ (میلیون ریال)	
<u>۱۵۰</u>	<u>۱۶۴</u>	<u>۱۷۳</u>	وجوه نقد دریافتی
۳	۱۱	۸	بهای تمام شده کالای فروش رفته:
۹۵	۱۰۲	۱۰۹	موجودی کالا در اول فروردین
<u>۹۸</u>	<u>۱۱۳</u>	<u>۱۱۷</u>	جمع خریدها
۱۱	۸	۱	کالای آماده برای فروش
<u>۸۷</u>	<u>۱۰۵</u>	<u>۱۱۶</u>	موجودی کالا در آخر اسفند
<u><u>۶۳</u></u>	<u><u>۵۹</u></u>	<u><u>۵۷</u></u>	بهای تمام شده کالای فروش رفته
			سود ناخالص

اطلاعات اضافی مربوط به سالهای مزبور به شرح زیر است:

۱۳×۰ (میلیون ریال)	۱۳×۱ (میلیون ریال)	۱۳×۲ (میلیون ریال)	
۱۴۱	۱۴۷	۱۵۱	فروشهای نقدی
۱۴	۱۸	۲۴	فروشهای نسبه
۵	۶	۸	حسابهای دریافتی، ۲۹ اسفند
۱۳	۲۰	۳۳	حسابهای پرداختی تجاری، ۲۹ اسفند

مطلوب است:

- الف - تعیین این که آیا سود ناخالص محاسبه شده بالا بر مبنای وجه نقد است یا خیر.
- ب - بیان این که چرا سود ناخالص شرکت (الف) کم شده در حالی که فروش و دریافتیهای نقدی آن در حال افزایش است.

۲. در هر یک از وضعیتهای زیر، سود حسابداری و سود اقتصادی را محاسبه کنید. هر یک از سودهای محاسبه شده را نیز از دیدگاه مربوط بودن و قابلیت اطمینان ارزیابی نمایید.

الف - دو سرمایه‌گذار هر یک مبلغ ۱۰ میلیون ریال برای سرمایه‌گذاری در اختیار دارند. یکی از آنان معادل مبلغ ۱۰ میلیون ریال، سهام شرکت (الف) و دیگری معادل ۱۰ میلیون ریال سهام شرکت (ب) را خریداری کرده است. قیمت هر دو سهم مزبور در بورس، تا آخر سال دو برابر شده است. سرمایه‌گذار اول، قبل از پایان سال سهام خود را فروخته و مبلغ ۲۰ میلیون ریال دریافتی را در سهام شرکت (ب) سرمایه‌گذاری کرده است. سرمایه‌گذار دوم سرمایه‌گذاری خود را در شرکت (ب) که ۲۰ میلیون ریال ارزش دارد نگهداری کرده است. بنابراین، هر دو سرمایه‌گذار با رقم یکسان شروع و در ابتدای سال بعد هر یک مبلغ ۲۰ میلیون ریال سهام شرکت (ب) را در اختیار دارند.

ب - مدیر یک شرکت بزرگ، معامله‌ای را مد نظر دارد که موجب ورود ۱۰۰۰ میلیون ریال وجه نقد به شرکت می‌شود. ضمناً برآورد شده است که طی سالهای گذشته، شرکت سرقفلی بالغ بر ۱۰۰۰۰ میلیون ریال برای خود ایجاد کرده است. انجام معامله مورد نظر مشروط به خروج شرکت از بازاری است که موجب سرقفلی ذکر شده بوده است.

۳. هیات امنای دانشگاه (الف)، جلسه‌ای به منظور بررسی آخرین ارقام مالی دانشگاه تشکیل داده‌اند. هیات مزبور دریافته‌اند که علیرغم استقراض اضافی از بانک به مبلغ ۴۰۰ میلیون ریال، دانشگاه به طور خالص با کسری وجه نقد به مبلغ ۲۸۰ میلیون ریال مواجه است. صورت گردش وجوه نقد دانشگاه به شرح زیر است:

صورت گردش وجوه نقد برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۰۱

(هزار ریال)	دریافتیها
۳۵۲۰۰۰۰	شهریه
۱۵۰۰۰۰۰	کمکهای دولت
۱۰۰۰۰۰۰	هدایا
۴۰۰۰۰۰	اسناد پرداختنی
۶۴۲۰۰۰۰	جمع
	مخارج
۴۳۵۰۰۰۰	عملیات
۱۲۵۰۰۰۰	تاسیسات تکمیلی
۱۱۰۰۰۰۰	کمکهای مالی
۶۷۰۰۰۰۰	جمع
(۲۸۰۰۰۰۰)	تغییر در موجودی نقد

پس از بحث و تبادل نظر، هیات تصمیم گرفت که در صورت دریافت نکردن اطلاعات جدید، شهریه‌ها به میزان ۱۰ درصد افزایش یابد.

یکی از اعضای هیات بر این عقیده بود که اگرچه صورت گردش وجوه نقد حایز اهمیت است اما برای نتیجه‌گیری و اتخاذ تصمیم به تنهایی کافی نیست و لازم است ترازنامه و صورت سود و زیان نیز مورد توجه قرار گیرد. با توجه به مورد مطروحه، ترازنامه دانشگاه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۰۰ نیز به شرح زیر تهیه و ارائه گردید:

صورت وضعیت مالی
در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۰۰

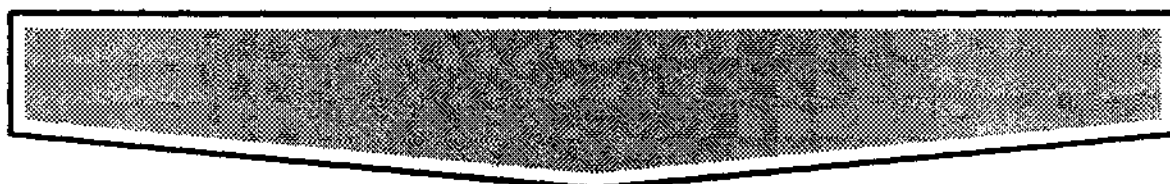
(هزار ریال)	
۱۶۱۰۰۰۰۰	موجودی نقد
۶۰۰۰۰۰	شهریه دریافتنی
۴۰۰۰۰۰۰	هدایای دریافتنی
۲۸۰۰۰۰۰	موجودیها
۸۰۰۰۰۰۰۰	اوراق بهادار
۱۵۵۰۰۰۰۰۰	ساختمان و تجهیزات
<u>۲۵۸۵۰۰۰۰۰</u>	جمع داراییها
۳۷۵۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۲۷۹۰۰۰۰۰	اسناد پرداختنی
۲۲۶۸۵۰۰۰۰	مانده وجوه اهدایی
<u>۲۵۸۵۰۰۰۰۰</u>	جمع بدهیها و مانده وجوه

ضمناً اطلاعات زیر که مربوط به پایان سال ۱۳۰۱ می‌باشد نیز به شرح زیر ارائه گردید:

شهریه دریافتنی به مبلغ ۸۰ میلیون ریال افزایش یافته است. هدایایی به مبلغ ۱۰۰۰ میلیون ریال تعهد شده که تاکنون دریافت نشده است اما انتظار می‌رود که در اوایل فروردین دریافت شود. موجودیها به مبلغ ۱۱۰ میلیون ریال کاهش یافته است. ضمناً معادل مبلغ ۳۰۰ میلیون ریال اوراق بهادار به عنوان بخشی از هدایا دریافت شده است. حسابهای پرداختنی تا مبلغ ۵۷۵ میلیون ریال افزایش یافته است. ضمناً ارزش مجموعه اوراق بهادار دانشگاه از اول تا آخر سال معادل مبلغ ۱۰۰۰ میلیون ریال افزایش یافته است.

مطلوب است:

ضمن تهیه ترازنامه آخر سال ۱۳۰۱ و صورت سود و زیان، تعیین این که آیا لازم است هیات امناء شهریه را اضافه کند یا خیر.



مفاهیم سود برای گزارشگری مالی

رئوس مطالب فصل

- مقدمه
- مفاهیم سود در سطح ساختار (قواعد و تعاریف)
- مفاهیم سود در سطح معانی (ارتباط با واقعیت‌های اقتصادی)
- مفاهیم سود در سطح عمل (نحوه استفاده از آن توسط سرمایه‌گذاران)
- اجزای متشکله سود
- اشخاص ذی‌حق و ذی‌نفع در سود

مقدمه

اگرچه مفهوم تعهدی سود به عنوان یک اندازه‌گیری بنیادی، با انتقادهایی مواجه است اما از دیدگاه اطلاعاتی، این مفهوم بیانگر نتیجه فعالیت حسابداری می‌باشد^(۱). بر اساس فرضیات بازار کارآمد، تحقیقات مشاهده‌ای نیز نشان داده است که سود حسابداری، بار و محتوای اطلاعاتی دارد^(۲). محاسبه سود حسابداری از لحاظ یک اندازه‌گیری یگانه عملکرد و یا اطلاعاتی که در محاسبه آن لحاظ می‌شود، توسط حسابداران حرفه‌ای و تحلیل‌گران مالی همواره مورد تاکید قرار داشته است. مثلاً در بیانیه شماره یک هیات استانداردهای حسابداری مالی آمده است که "کانون توجه گزارشگری مالی، اطلاعات مربوط به عملکرد واحد انتفاعی است که توسط معیارهای سود و اجزای تشکیل دهنده آن تامین می‌شود"^(۳).

در این فصل، چند مفهوم سود در سطوح ساختار (Syntactic)، معانی (Semantics) و عمل (Pragmatic) مورد بررسی قرار می‌گیرد. در این بررسی کوشش می‌شود تا جنبه‌های مختلف مفهوم سود حسابداری ارزیابی شود.

برخی از انتقادهای وارد شده به سود حسابداری، در شکل سنتی آن، به شرح زیر است:

۱. مفهوم سود حسابداری تاکنون به نحوی آشکار فرمول‌بندی نشده است.
۲. مبنای نظری بلند مدتی برای محاسبه و ارائه سود حسابداری وجود ندارد.
۳. اصول پذیرفته شده حسابداری اجازه می‌دهد که تعارضهایی در اندازه‌گیری سود ادواری در واحدهای انتفاعی مختلف وجود داشته باشد.
۴. تغییر سطح قیمتها، معنای سود محاسبه شده بر مبنای پول تاریخی را تغییر داده است.
۵. سایر اطلاعات، در مقایسه با سود حسابداری، ممکن است برای تصمیم‌گیریهای سرمایه‌گذاران و سهامداران مفیدتر باشد.

نظر به این که اندازه‌گیری سود، متضمن مسایل مفهومی و عملی قابل ملاحظه‌ای می‌باشد، پیشنهادهای مختلفی نیز برای حل این مسایل ارائه شده است. این پیشنهادها را می‌توان در پنج گروه زیر طبقه‌بندی کرد:

(۱) Beaver William, H. and Joel Demski, "The Nature of Income Measurement", The Accounting Review, January 1979, PP38-46.

(۲) Ray Ball and Philip Brown, "An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers", Journal of Accounting Research, Autumn 1968, PP 159 - 78.

(۳) پاراگراف ۴۳ از SFAC No. 1

۱. تاکید بر اطلاعات مربوط به معاملات و فرایند حسابداری تعهدی به منظور بهبود محاسبه و گزارش سود حسابداری.
۲. ارائه مفهوم عملیاتی یگانه از سود به نحوی که نشانه‌ای از توان واحد انتفاعی برای توزیع سود سهام باشد.
۳. توافق در مورد مفهومی یگانه از سود که تا حد امکان با سود اقتصادی مطابقت داشته باشد.
۴. برای تأمین مقاصد مختلف استفاده‌کنندگان، لازم است چند معیار سود اندازه‌گیری و گزارش شود.
۵. نظر به این که تمامی معیارهای سود با نواقصی همراه است، لازم است معیارهای دیگری از فعالیت اقتصادی مد نظر قرار گیرد.

با توجه به مطالب ارائه شده بالا، می‌توان گفت اگرچه آگاهی از طرق مختلف اندازه‌گیری سود خالص واحد انتفاعی مفید است اما، پذیرش یک مفهوم فراگیر سود برای مقاصد گزارشگری مالی برون سازمانی نیز حایز اهمیت بسیار می‌باشد. بهر صورت، تحلیل دقیق مفاهیم و هدفهای مختلف سود نشان می‌دهد که یک مفهوم یگانه از سود نمی‌تواند به تنهایی و بطور یکسان جوابگوی مقاصد گوناگون باشد.

هدف اولیه از گزارش سود، تأمین و ارائه اطلاعات مفید برای کسانی است که بیشترین علاقه را به گزارشهای مالی دارند. اما تبیین هدفهای مشخص‌تر نیز برای درک بهتر گزارشگری سود ضرورت دارد. یکی از هدفهای اساسی که با اهمیت‌ترین هدف از دیدگاه تمامی استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی محسوب می‌شود، ایجاد تمایز بین سرمایه‌گذاری و سود (منابع و جریانها)^(۱) به عنوان بخشی از فرایند توصیفی حسابداری است. هدفهای مشخص گزارش سود شامل موارد زیر است:

۱. استفاده از سود به عنوان معیاری برای اندازه‌گیری کارآیی مدیریت.
۲. استفاده از مبالغ تاریخی سود برای پیش‌بینی آینده واحد انتفاعی و توزیع آتی سود سهام.
۳. استفاده از سود به عنوان معیاری برای اندازه‌گیری دستاوردها و همچنین نشانه‌ای از تصمیمات آتی مدیریت.

هر یک از هدفهای بالا با تفصیل بیشتر در بخشهای زیر مورد بحث قرار خواهد گرفت. سایر هدفهایی که در بالا ذکر نشد شامل استفاده از سود به عنوان مبنایی برای تشخیص مالیات، بررسی قیمت محصولات واحدهایی که مشمول قیمت‌گذاری می‌باشند و بالاخره ارزیابی تخصیص منابع توسط اقتصاددانان می‌باشد.

مفهوم سود در سطح ساختار (قواعد و تعاریف)^(۱)

اگرچه حسابداران در گفتار، سود حسابداری را معیاری برای تفسیر رویدادهای دنیای واقعی (سود اقتصادی) می‌دانند و بر تاثیر آن بر رفتار استفاده‌کنندگان (توان پیش‌بینی یا مربوط بودن در فرایند تصمیم‌گیری) تاکید می‌کنند اما معمولاً اصول و قواعد حسابداری را بر مفروضاتی بنا می‌کنند که ممکن است با پدیده‌های دنیای واقعی یا با آثار رفتاری مرتبط نباشد. مثلاً پژوهشگران حسابداری اظهار داشته‌اند که سود حسابداری مبتنی بر میثاقها و قواعدی است که باید منطقی و هم‌آهنگ با یکدیگر باشند اگرچه احتمالاً انعکاسی از مفهوم سود اقتصادی نباشد^(۲). میثاقها و قواعد حسابداری نیز از طریق مبتنی کردن آنها بر مفروضات و مفاهیمی که از وضعیت موجود حسابداری استنتاج شده است، منطقی تلقی و هم‌آهنگ شده‌اند. اما بهر صورت، مفاهیمی نظیر تحقق درآمد، مقابله هزینه‌ها با درآمد، حسابداری تعهدی و تخصیص بهای تمام شده را تنها می‌توان بر اساس قواعد دقیق تعریف کرد زیرا این مفاهیم، همتایی در دنیای واقعی ندارند.

چون حسابداران، در مدت طولانی و به‌طور مکرر از این اصطلاحات استفاده کرده‌اند، غالباً تمایل دارند که قبول کنند این مفاهیم تفسیری از دنیای واقعی به شمار می‌آیند. قبول این واقعیت که این مفاهیم خارج از نقش محدود خود در منطق ساختار حسابداری، اهمیت چندانی ندارد برای حسابداران آسان نیست. فقدان این اهمیت ممکن است یکی از دلایل دشواری درک مفاهیم حسابداری توسط دانشجویان این رشته باشد. زیرا آنان کوشش می‌کنند که برای این مفاهیم اهمیت تفسیری قایل شوند در حالی که این مفاهیم ارتباطی با اقلام و رویدادهای واقعی ندارند. البته فقدان اهمیت تفسیری برخی از اصطلاحات حسابداری به این معنا نیست که تمامی مفاهیم حسابداری عاری از اهمیت تفسیری است. بسیاری از مفاهیم نظیر فروش محصولات، بر مبادلات خارجی یا رویدادهای قابل مشاهده مبتنی می‌باشند. اما سود حسابداری مجموعی از اقلام مثبت و منفی است که بسیاری از آنها محتوای تفسیری ندارند. چنانچه یکی یا برخی از این اقلام فاقد محتوای تفسیری اما در عین حال با اهمیت باشند، سود خالص منتج از آن نیز فاقد اهمیت تفسیری خواهد بود، اگرچه ممکن است حاوی اطلاعات مرتبط با بازار سرمایه نیز باشد.

در بیانیه شماره یک هیات استانداردهای حسابداری مالی (SFAC. 1)، فرض شده که سود

(۱) Sytaetical Level

(۲) AICPA, Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements. "Objectives of Financial Statements, (October 1973), P.22.

حسابداری معیار خوبی برای ارزیابی عملکرد واحد انتفاعی است و می‌تواند برای پیش‌بینی گردش آتی نقدی مورد استفاده قرار گیرد. دیگر صاحب‌نظران فرض می‌کنند که سود حسابداری از لحاظ کلی، اطلاعاتی مربوط در مدل‌های تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان محسوب می‌شود. اما اعتبار این فرضیات از طریق تحقیقات مشاهده‌ای تایید نشده است. برخی دیگر از پژوهشگران حسابداری اظهار داشته‌اند که استفاده‌کنندگان از گزارشهای سود باید توجه داشته باشند که تنها در صورتی سود حسابداری قابل درک و استفاده است که نحوه اندازه‌گیری و قواعد عملیاتی مربوط به آن نیز روشن باشد^(۱).

رویکرد معاملاتی در اندازه‌گیری سود^(۲)

رویکرد معاملاتی در اندازه‌گیری سود، کم و بیش رویکردی سنتی در حسابداری محسوب می‌شود. در این رویکرد، تغییرات ارزشیابی داراییها و بدهیها تنها در صورتی که منتج از معاملات، عملیات و سایر رویدادهای مالی باشد ثبت می‌گردد. اصطلاح معاملات، عملیات و رویدادهای مالی نیز به معنایی گسترده تعریف می‌شود تا معاملات و عملیات خارجی و همچنین رویدادهای داخلی را در بر گیرد. معاملات و عملیات خارجی ناشی از داد و ستد با اشخاص خارج از واحد انتفاعی و نقل و انتقال دارایی و بدهی میان آنان است. اما رویدادهای داخلی ناشی از استفاده یا تبدیل داراییها در داخل واحد انتفاعی می‌باشد. چنانچه تغییر ارزش داراییها و بدهیها به دلیل تغییرات ارزشیابی بازار یا تنها تغییر انتظارات واقع شده باشد، در فرایند اندازه‌گیری حسابداری لحاظ نمی‌گردد. در مواردی که ارزش داراییها در پایان دوره مالی به منظور لحاظ کردن تغییرات ارزش تعدیل می‌شود، این تعدیل، انحرافی از رویکرد معاملاتی مطلق محسوب می‌شود و بطور ضمنی مفهوم حفظ سرمایه را مد نظر قرار می‌دهد.

هنگامی که ارزشیابی جدید بازار، به دلیل وقوع معامله خارجی، جایگزین ارزشهای ورودی (بهای تمام شده) می‌شود، سود در زمان رخداد معامله شناسایی خواهد شد. رویدادهای داخلی نیز می‌تواند به تغییر ارزشها منتج شود اما تنها در مواردی که این تغییر ناشی از استفاده یا تبدیل داراییها باشد ثبت خواهد شد. هنگامی که تبدیل صورت می‌گیرد، ارزش دارایی قدیم به دارایی جدید انتقال می‌یابد. بنابراین، رویکرد معاملاتی، با مفهوم شناخت در زمان فروش یا مبادله و میثاق بهای تمام شده حسابداری ملازمه و هم‌آهنگی دارد.

Norton Bedford, "The Income Concept Complex: Expansion or Decline", in Asset (۱) Valuation, ed. Robert Sterling (Lawrence, Kans. Scholar Book, 1971), P. 142.

Transactions Approach to Income Measurement (۲)

مزایای عمده رویکرد معاملاتی به شرح زیر است:

۱. اجزای متشکله سود را می‌توان به انحصار مختلف مانند تفکیک بر حسب محصولات یا مشتریان، طبقه‌بندی کرد تا اطلاعات مفیدتری به مدیریت ارائه شود.
۲. سود حاصل از منابع مختلف مانند عملیات یا سببهای خارجی را تا جایی که قابل اندازه‌گیری باشد می‌توان به طور جداگانه گزارش کرد.
۳. مبنایی را برای تعیین انواع و مقادیر داراییها و بدهیهای موجود در آخر دوره مالی ایجاد می‌کند. بنابراین، بکارگیری مبانی دیگر اندازه‌گیری برای این اقلام نیز امکان‌پذیر می‌شود.
۴. کارآیی واحد انتفاعی مستلزم ثبت معاملات خارجی ناشی از دلایل دیگر نیز می‌باشد.
۵. تهیه صورتهای مختلفی امکان‌پذیر می‌شود که ضمن همبستگی و پیوستگی با یکدیگر، موجب درک بهتر اطلاعات نیز می‌شود.

روش کلی در رویکرد بالا این است که درآمد فروش و هزینه‌ها هنگام وقوع بر اثر معاملات خارجی ثبت گردد. اگرچه مسایل زمان‌بندی و ارزشیابی در ثبت هر یک از معاملات وجود دارد اما مسئله اصلی، مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش مربوط در دوره‌های مالی مشخص است. این مسایل در فصول بعدی کتاب حاضر مورد بحث قرار خواهد گرفت.

برخی از مفاهیم سود خالص که به روشهای مختلف حفظ سرمایه محاسبه می‌شود (به شرح فصل قبل) را می‌توان به رویکرد معاملاتی ملحق کرد. این الحاق، از طریق تعدیل درآمد فروش و هزینه‌ها هنگام رخداد معامله، و تعدیل ارزشیابی داراییها در آخر دوره مالی انجام می‌پذیرد. بنابراین، روشهای عملی حسابداری در حال حاضر، ترکیبی از مفاهیم حفظ سرمایه، مفاهیم عملیاتی و مفاهیم رویکرد معاملاتی در اندازه‌گیری سود می‌باشد.

رویکرد فعالیت در اندازه‌گیری سود^(۱)

تفاوت رویکرد فعالیت در اندازه‌گیری سود با رویکرد معاملاتی این است که در این رویکرد، کانون توجه شرح فعالیت‌های واحد انتفاعی است در حالی که در رویکرد معاملاتی، گزارش معاملات و رویدادها مد نظر است. به بیان دیگر، بر اساس رویکرد فعالیت، سود هنگامی ایجاد می‌شود که فعالیتها یا رویدادهای مشخصی واقع شود. مثلاً، سود فعالیت، در خلال برنامه‌ریزی، خرید، تولید، فرایندهای فروش و فرایند وصول مطالبات ثبت می‌گردد. بکارگیری این رویکرد در واقع بسط و

(۱) The Activity Approach to Income Measurement

توسعه رویکرد معاملاتی است زیرا، معاملات و رویدادها، به عنوان مبنایی برای اندازه‌گیری، نقطه شروع محسوب می‌شود. هر دو رویکرد، از لحاظ ناتوانی در انعکاس واقعیتها در اندازه‌گیری سود مشابه یکدیگرند زیرا، بر ارتباطات ساختاری و مفاهیمی اتکا دارند که همتایی در دنیای واقعی ندارند.

یکی از مزایای رویکرد فعالیت این است که این رویکرد، اندازه‌گیری مفاهیم مختلف سود را برای مقاصد متنوع امکان‌پذیر می‌سازد. مثلاً، سود ناشی از تولید و فروش کالا، انواع متفاوت ارزشیابی و پیش‌بینی را در مقایسه با سود حاصل از خرید و فروش اوراق بهادار یا نگهداری دارایی به منظور تحصیل سود غیر عملیاتی، ایجاب می‌کند. کارآیی مدیریت را در صورت طبقه‌بندی اجزای متشکله سود بر حسب انواع مختلف عملیات یا فعالیتها بهتر می‌توان ارزیابی کرد زیرا، برخی از عملیات یا فعالیتها، کنترل کمتر یا بیشتری را طلب می‌کند. علاوه بر این، طبقه‌بندی اجزای متشکله سود بر حسب انواع عملیات، موجب انجام پیش‌بینی‌های بهتر نیز می‌شود زیرا، الگوهای رفتاری فعالیتها، مختلف با یکدیگر تفاوت دارند.

مفاهیم سود در سطح معانی (ارتباط با واقعیت‌های اقتصادی)^(۱)

همان‌طور که در فصل هفتم آمد، حسابداران در تعریف سود بر دو مفهوم اقتصادی اتکاء می‌کنند. مفهوم اول، تغییر در رفاه (ثروت) است که در فصل قبل مورد بحث قرار گرفت. مفهوم دوم یعنی حداکثر کردن سود تحت شرایط معین ساختار بازار. تقاضا برای محصول، و اقلام بهای تمام شده ورودی نیز موضوع این بخش از فصل حاضر می‌باشد.

سود به عنوان معیار کارآیی

عملیات کارآمد واحد انتفاعی، بر جریان جاری سود سهام و همچنین بر بکارگیری سرمایه برای تامین جریان آتی سود سهام اثر می‌گذارد. بنابراین، تمامی سهامداران به ویژه سهامداران عادی به کارآیی مدیریت علاقه‌مند می‌باشند. سهامداران فعلی می‌توانند در صورت فقدان کارآیی مدیریت نسبت به تغییر آن اقدام کنند و یا مزایا و پاداشهایی را برای مدیریت کارآمد در نظر بگیرند. سهامداران بالقوه نیز کوشش می‌کنند که کارآیی مدیریت را قبل از سرمایه‌گذاری یا ارزشیابی سهام واحد انتفاعی ارزیابی کنند. در هر دو حالت بالا، معیار کارآیی، مبنایی را برای تصمیم‌گیری فراهم می‌کند. این هدف اندازه‌گیری کارآیی واحد انتفاعی در بیانیه شماره یک هیات استانداردهای حسابداری مالی نیز به شرح زیر انعکاس یافته است: "گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را در باره عملکرد مالی واحد انتفاعی طی دوره مالی ارائه کند"^(۲).

Semantical level (۱)

SFAC . Par 42. (۲)

کارآیی، دست کم از لحاظ مفهوم، در دنیای واقعی نیز قابل تفسیر است. یکی از تفاسیر آن معرف توان نسبی واحد انتفاعی در بدست آوردن حداکثر محصول از مصرف مقدار معینی از منابع و یا تحصیل مقدار معینی محصول از مصرف حداقل منابع و یا ترکیب بهینه منابع در قبال تقاضا و قیمت معین برای محصولات به نحوی است که موجب تحصیل حداکثر بازده برای مالکان شود. اما لازم به توجه است که کارآیی مفهومی نسبی است و تنها هنگامی معنا دارد که با معیاری ایده‌آل یا مورد انتظار مقایسه گردد. ضمناً کارآیی به هدف واحد انتفاعی نیز بستگی دارد. این هدف می‌تواند حداکثر کردن سود یا تامین بازده‌ای منصفانه و قابل قبول برای سرمایه‌گذاری باشد. چنانچه سرمایه‌بکار گرفته شده توسط واحد انتفاعی در سالهای مختلف ثابت بماند، مبلغ سود ممکن است برای سنجش کارایی مناسب به نظر برسد. سود سال جاری را می‌توان با سودهای سالهای قبل مقایسه و قضاوت کرد که آیا سود هر یک از سالها به هدف تعیین شده رسیده، از آن تجاوز کرده و یا کمتر از آن بوده است. اما اگر سرمایه‌بکار گرفته شده در خلال سالها تغییر یافته باشد، مبلغ سود باید با جمع سرمایه یا جمع درآمد فروش مقایسه شود.

چنانچه سود خالص بر جمع سرمایه تقسیم گردد، حاصل تقسیم، نرخ بازده سرمایه‌گذاری نامیده می‌شود. با این ترتیب به نظر می‌رسد که این نرخ، معیاری برای ارزیابی بکارگیری کارآمد سرمایه واحد انتفاعی بدست دهد. اما مجدداً تکرار می‌شود که معیار کارآیی به استاندارد مورد استناد بستگی دارد. مثلاً، نرخ بازده سالهای قبل، نرخ بازده سایر واحدهای انتفاعی، یک نرخ اختیاری یا نرخ تعیین شده در بازار را می‌توان به عنوان استاندارد مورد استفاده قرار داد. در هر یک از موارد بالا، اعتبار نرخ بازده سرمایه‌گذاری به عنوان معیاری از کارآیی بستگی به این دارد که آیا معیار مناسبی از سود و سرمایه‌بکار گرفته شده در واحد انتفاعی مورد استفاده قرار گرفته است یا خیر.

مبنای دیگری برای مقایسه سود، درآمد فروش دوره مالی است. اگرچه درآمد فروش دوره مالی را در مقایسه با سرمایه‌گذاری، صحیح‌تر می‌توان اندازه‌گیری کرد اما بکارگیری این مبنا معایبی نیز در بر دارد. مقایسه نسبت سود خالص به درآمد فروش در دوره‌های مالی مختلف تنها در صورتی اعتبار دارد که بکارگیری ظرفیت در این سالها یکسان باشد و یا ظرفیت عاطل بخشی از عدم کارآیی مدیریت به شمار آید. مقایسه نسبت مزبور میان واحدهای انتفاعی مختلف حتی مشکلتر نیز می‌باشد. این مقایسه در صورتی معتبر است که نسبت درآمد فروش به سرمایه تمامی شرکت‌های مورد مقایسه یکسان باشد. نظر به این که شرط مزبور غیر محتمل است، این نسبت نیز برای مقایسه واحدهای انتفاعی مختلف اعتبار ندارد.

سود حسابداری در مقایسه با سود اقتصادی

تهیه کنندگان و استفاده کنندگان اطلاعات مالی در سالهای متمادی کوشش کرده‌اند که به سود خالص حسابداری محتوای اقتصادی نیز نسبت دهند. کانون توجه این کوششها برقراری ارتباط بین نرخ بازده سرمایه‌گذاری^(۱) از یک سو و نرخ بازده داخلی^(۲) از سوی دیگر بوده است. این ارتباط، مبنای تدوین تئوری برآورد^(۳) قرار گرفت. در این تئوری، تاکید بر گزارش سود به نحوی است که به سرمایه‌گذاران امکان دهد نرخ بازده داخلی واحد انتفاعی را بطور کلی پیش‌بینی و بر اساس آن، گردش آتی وجوه نقد و ارزش فعلی واحد انتفاعی را نیز پیش‌بینی کنند^(۴).

هر دو نرخ بازده مذکور بالا، معیارهایی برای سنجش کارآیی بکارگیری داراییهای واحد انتفاعی است اما نحوه تعریف آنها متفاوت است. نرخ بازده سرمایه‌گذاری عبارت است از:

$$ROI = \frac{NI}{TA}$$

در فرمول بالا:

NI معرف سود خالص، و

TA معرف جمع داراییها بر مبنای بهای تمام شده است.

نرخ بازده داخلی نرخي است که موجب تساوی ارزش فعلی گردش وجوه نقد مورد انتظار در آینده (بر اثر بکارگیری داراییها) با بهای تمام شده آن داراییها می‌شود. یعنی نرخ بازده داخلی (r) را می‌توان از رابطه زیر بدست آورد:

$$TA = \sum_{n=1}^{\infty} \frac{\text{خالص گردش وجوه نقد}}{(1+r)^n}$$

با توجه به دو رابطه بالا می‌توان فرمولهای زیر را برای سود خالص حسابداری و سود خالص اقتصادی بدست آورد:

استهلاک حسابداری - هزینه‌ها - درآمد فروش = سود خالص حسابداری

استهلاک اقتصادی - هزینه‌ها - درآمد فروش = سود خالص اقتصادی

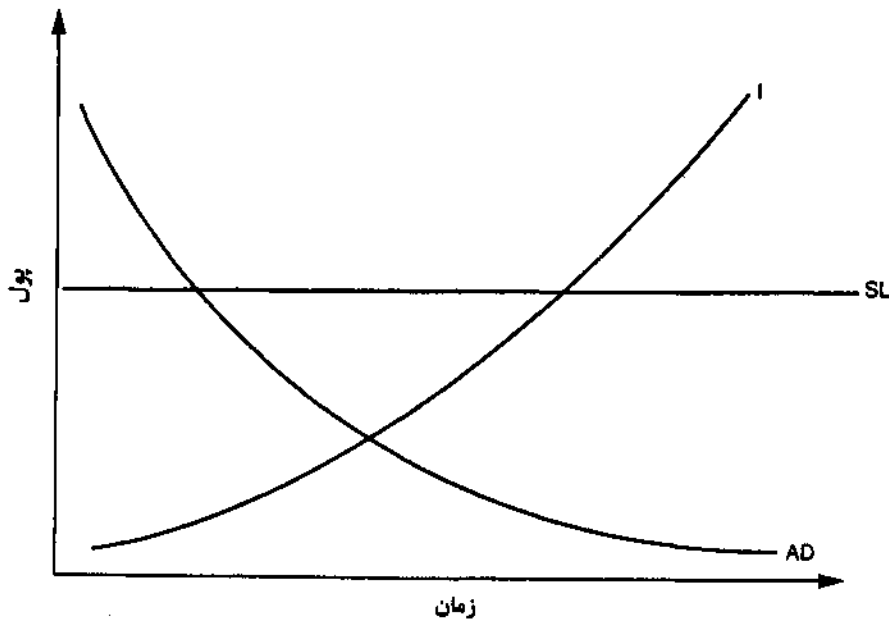
(۱) Return on Investment (ROI)

(۲) Internal Rate of Return (IRR)

(۳) Estimation Theory

(۴) Richard P. Brief and Joel Owen, "A Reformation of the Estimation Problem", Journal of Accounting Research, Spring 1973.

همان طور که ملاحظه می‌شود، تفاوت دو رقم بالا مربوط به نحوه محاسبه هزینه استهلاک است. حسابداران برای محاسبه استهلاک، روش خط مستقیم (SL) و یا یکی از روشهای نزولی (AD) را بکار می‌گیرند در حالی که اقتصاد دانان، روش نرخ بهره را (I) مورد استفاده قرار می‌دهند. ارتباط بین این روشها در نمودار شماره (۱ - ۸) نشان داده شده است:



به طوری که در نمودار بالا مشاهده می‌شود، روش نرخ بهره برای محاسبه استهلاک در جهت مخالف روش نزولی محاسبه استهلاک حرکت می‌کند.

از لحاظ نظری می‌توان انتظار داشت که اگر حسابداران نیز روش نرخ بهره را برای محاسبه استهلاک بکار گیرند، سود خالص حسابداری و سود خالص اقتصادی یکسان شوند. اما این انتظار تحقق نمی‌یابد زیرا، پارامترهایی که در این مدل ثابت فرض شده‌اند در دنیای واقعی ثابت نیستند. مثلاً، تورم، ارزش داراییها را تغییر می‌دهد؛ نرخ تورم مورد انتظار بر نرخ تنزیل اثر می‌گذارد؛ و یا عرضه و تقاضای بازار بر مخاطره واحد انتفاعی تاثیر می‌کند. به طور خلاصه، تحلیل بالا مستمراً تغییر می‌کند و حسابداران باید هر روز سود خالص را مجدداً اندازه‌گیری کنند تا بتوانند با واقعیتهای اقتصادی هم‌آهنگ باشند.

در بازار سرمایه، این اندازه‌گیریها و تحلیلها توسط سرمایه‌گذاران انجام و موجب نوسان قیمت سهام شرکتها می‌شود. بنابراین، چرا باید حسابداران کاری مشکل و غیر عملی را انجام دهند که در بازار سرمایه انجام می‌شود؟ پاسخ این سؤال این است که وظیفه حسابداران محاسبه سود اقتصادی نیست بلکه وظیفه آنان ارائه اطلاعات به بازار سرمایه است تا به سرمایه‌گذاران امکان دهد خود سود اقتصادی را محاسبه کنند.

بازارهای ناقص و ابهام

در بخش قبل، مشکلات موجود در راه انطباق سود حسابداری با واقعیت‌های اقتصادی که می‌توان آن را مشکلات فنی نامید مورد بحث قرار گرفت. اما مشکلات عمیق‌تری نیز وجود دارد. تمامی تحلیلهای مربوط به سود حسابداری و رابطه آن با سود اقتصادی، با فرض قطعیت (نبود ابهام) انجام می‌شود. به بیان دیگر، فرض بر این است که تمامی واقعیت‌های مربوط به یک وضعیت، برای همگان آشکار است. مثلاً در محاسبه ارزش فعلی، نوعاً نرخ تنزیل یگانه‌ای مورد استفاده قرار می‌گیرد در حالی که در دنیای واقعی تعداد زیادی از نرخها وجود دارد.

در شرایط قطعیت (نبود ابهام) همه چیز برای همگان روشن است و شاید نیازی نیز بکار حسابداران وجود نداشته باشد. نقش حسابداران هنگامی معنا دارد که ابهام نیز در تحلیلهای مد نظر قرار گیرد.

برای مواجهه با مسئله ابهام در دنیای واقعی، پژوهشگران بازارهای کامل را از بازارهای ناقص متمایز کرده‌اند. در بازارهای کامل، سرمایه‌گذاران از رویدادهایی که ممکن است در آینده رخ بدهد آگاهی ندارند اما در مورد ویژگیهای مربوط به رویدادهای محتمل توافق دارند. در این قبیل بازارها، امکان محاسبه سود خالص معنادار نیز وجود دارد.

اما دنیای واقعی به مراتب پیچیده‌تر از شرایط بازارهای کامل است. مثلاً، نبود تقارن اطلاعاتی موجب می‌شود که برخی اشخاص اطلاعاتی بیشتر از اشخاص دیگر داشته باشند. در چنین شرایطی، بازارها، ناقص محسوب می‌گردند. در دنیای همراه با ابهام و بازارهای ناقص، توافق همگانی در باره واقعیتها امکان‌پذیر نیست و آن چه هست تنها نظریات، برآوردها و حدسیات محسوب می‌شود. در چنین شرایطی، نمی‌توان سود واحدهای انتفاعی را به نحوی تعریف کرد که مورد توافق همگان باشد. بلکه بهترین کاری که می‌توان انجام داد، تعریف سود در سطح قواعد (Syntactic) و نحوه محاسبه آن بدون توجه به معنای اقتصادی آن است. تحقیقات آتی حسابداری روشن خواهد کرد که آیا این نتیجه‌گیری نه چندان مطلوب در آینده نیز مصداق خواهد داشت یا خیر.

مفاهیم سود در سطح عمل (نحوه استفاده از آن توسط استفاده‌کنندگان)

مفاهیم سود در سطح عمل، به موارد زیر مربوط است: فرایندهای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان؛ واکنش قیمت اوراق بهادار در بازار سرمایه نسبت به سود گزارش شده؛ تصمیمات مدیریت در باره مخارج سرمایه‌ای و واکنش مدیریت و حسابداران نسبت به سود. تحقیقات رفتاری انجام شده در حسابداری نیز با موارد مذکور بالا مرتبط است.

در بخشهای زیر به طور مختصر، رویکرد عملی در ارتباط با سود گزارش شده مورد بررسی قرار می‌گیرد. در دو دهه گذشته تحقیقات بسیاری در این زمینه انجام شده است که شرح تفصیلی و کامل آن در این بخش امکان‌پذیر نیست. اما کوشش می‌شود که خلاصه این تحقیقات ارائه گردد.

سود به عنوان وسیله‌ای برای پیش‌بینی

در بیانیه شماره یک هیات استانداردهای حسابداری مالی آمده است که سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان و سایر استفاده‌کنندگان علاقه‌مندند که خالص جریان ورود وجه نقد به واحد انتفاعی را در دوره‌های آتی ارزیابی کنند، اما غالباً سود را برای ارزیابی توان سودآوری، پیش‌بینی سودهای آتی، و یا ارزیابی مخاطره سرمایه‌گذاری یا اعطای وام و اعتبار به واحد انتفاعی مورد استفاده قرار می‌دهند^(۱). بنابراین، فرض بر این است که ارتباطی بین سود گزارش شده و گردش وجه نقد، شامل توزیع وجه نقد میان سهامداران، وجود دارد.

بسیاری از پژوهشگران کوشش کرده‌اند که شواهدی را در باره فرض هیات استانداردهای حسابداری مالی، به شرح بالا، بدست آورند. برخی از تحقیقات در جستجوی ارقام معینی بوده‌اند که سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان برای ارزیابی آینده واحد مورد استفاده قرار می‌دهند. این ارقام، اصطلاحاً **شاخصهای خلاصه**^(۲) نامیده شده‌اند زیرا، این شاخصها، موفقیت یا شکست نسبی واحد انتفاعی را خلاصه می‌کنند. سود هر سهم یکی از این شاخصهاست که در تحقیقات دانشگاهی مورد توجه بسیار بوده است. مثلاً، در برخی از این تحقیقات، ارزش سود هر سهم برای پیش‌بینی ورشکستگی بررسی شده است.

(۱) SFAC 1 Pars 43 & 46

(۲) Summary Indicators

ارزش جاری واحد انتفاعی و قیمت سهام آن، به جریان آتی توزیع وجه نقد مورد انتظار میان سهامداران بستگی دارد. بر مبنای این انتظارات، سهامداران فعلی تصمیم‌گیری می‌کنند که سهام خود را بفروشند یا نگهدارند. سهامداران بالقوه نیز تصمیم می‌گیرند که سهام واحد انتفاعی را خریداری یا سرمایه خود را در جای دیگر سرمایه‌گذاری کنند. بنابراین، انتظارات مربوط به توزیع آتی منابع میان صاحبان سهام، نقش یا اهمیتی در تصمیمات سرمایه‌گذاری ایفا می‌نماید. چنانچه رابطه‌ای بین سود گزارش شده و توزیع سود سهام وجود داشته باشد، ممکن است سرمایه‌گذاران انتظارات مربوط به سودهای آتی واحد انتفاعی را در کانون توجه خود قرار دهند. در مورد بسیاری از واحدهای انتفاعی، اطلاعات مرتبط با پیش‌بینی‌های سود در مقایسه با پیش‌بینی توزیع سود سهام در کوتاه مدت، به منظور پیش‌بینی قیمت آتی سهام در بازار، مربوط تر فرض شده است. توزیع سود سهام در بلند مدت نیز مبتنی بر سود انباشته و عوامل رشد واحد انتفاعی فرض می‌شود. بنابراین، انتظارات مربوط به سودهای آتی توسط بسیاری از سرمایه‌گذاران مورد استفاده قرار می‌گیرد تا توزیع سود سهام را در آینده پیش‌بینی کنند و توزیع سود سهام در آینده نیز عامل با اهمیتی در تعیین قیمت سهام یا ارزش کل واحد انتفاعی محسوب می‌شود.

دارندگان اوراق مشارکت و اعتبار دهندگان کوتاه مدت نیز به سودهای آتی واحد انتفاعی علاقه‌مند می‌باشند. هرچه انتظارات سود واحد انتفاعی بالاتر باشد، انتظارات مربوط به دریافت بازده سالانه و دریافت اصل وام و تسهیلات در سررسید نیز بالاتر خواهد بود.

آیا اطلاع از سودهای گذشته، به پیش‌بینی سودهای آتی و همچنین ارزش جاری واحد انتفاعی کمک می‌کند؟ در یکی از تحقیقات نتیجه‌گیری شده است که سودهای گذشته محاسبه شده بر اساس ارزشهای تاریخی، در مقایسه با سودهای گذشته محاسبه شده بر اساس ارزشهای جاری، به منظور پیش‌بینی ارزشهای آتی مناسبتر است. ضمناً سودهای محاسبه شده به دو روش بالا، نسبت به سودهای محاسبه شده بر مبنای ارقام تعدیل شده بواسطه تغییر سطح قیمت‌ها، مرجح می‌باشد^(۱). بهر صورت می‌توان انتظار داشت که پیش‌بینی ارزشهای آتی، جایگزین مناسبی برای مفهوم معناداری از سود که در دنیای واقعی نیز اهمیت داشته و برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران اطلاعاتی مربوط باشد محسوب گردد. با توجه به توان پیش‌بینی سود حسابداری، برخی از صاحبانظران هموارسازی سودهای ادواری را پیشنهاد کرده‌اند^(۲). اما در مقابل، برخی دیگر از پژوهشگران حسابداری بر این

(۱) Dale Buckmaster, Ronald M. Copeland, and Paul E. Dascher, "The Relative predictive Ability of Three Accounting Income Models", Accounting and Business Research, Summer 1977, PP 177-86.

(۲) Carl R. Beidleman, "Income Smoothing: The Role of Management", The Accounting Review, October 1973, P 653.

باورند که هموارسازی سود، بیش از آنچه که موجب افشای اطلاعات شود باعث کتمان اطلاعات می‌گردد. زیرا اطلاعات مرتبط با تغییرات فعالیت از یک دوره به دوره دیگر، برای ارزیابی مخاطره و همچنین استفاده در فرایند تصمیم‌گیری مربوط تر می‌باشد^(۱).

تصمیم‌گیری مدیریت

اگرچه صورتهای مالی اساسی بدو برای استفاده کنندگان خارج از واحد انتفاعی تهیه می‌شود اما حسابداران باید اطلاعات لازم برای کنترل و تصمیم‌گیری مناسب را نیز در اختیار مدیران قرار دهند. همان طور که سرمایه‌گذاران به گردش وجوه نقد مربوط به توزیع سود سهام در آینده علاقه‌مندند، مدیریت نیز به آنچه که انتظار می‌رود در آینده واقع شود علاقه دارد. چون تصمیم‌گیرها می‌توانند بر رویدادهای آتی تاثیر بگذارند، مدیریت نیز به تصمیم‌گیرهایی که دستیابی به هدفهای واحد انتفاعی را در مورد گردش جاری و آتی وجوه نقد امکان‌پذیر می‌سازد اهمیت می‌دهد.

در مواردی که مدیریت ارقام سود را برای مقاصد تصمیم‌گیری و کنترل مورد استفاده قرار می‌دهد لازم است توجه کافی به اختیاری بودن تخصیصها و مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش مبذل شود تا آثار این عوامل به حداقل ممکن تقلیل یابد. به بیان دیگر، نباید اجازه داده شود که روشهای تخصص و مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش که در محاسبه سود بکار گرفته شده است بر تصمیم‌گیرها تاثیر بگذارد. در غیر این صورت، استفاده از رقم سود در تصمیم‌گیرهای مدیریت توجیه‌پذیر نیست.

مدیریت بهر صورت نسبت به رفتار سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان در قبال سود گزارش شده واحد انتفاعی واکنش نشان می‌دهد. اگرچه سود گزارش شده بر ساختار حسابداری مبتنی است اما رفتار و واکنش استفاده کنندگان بر انتخاب روشهای حسابداری توسط مدیریت اثر می‌گذارد^(۲). مثلاً، بسیاری از واحدهای انتفاعی عقیده دارند که قیمت سهام آنان هنگامی حداکثر می‌شود که سود خالص آنان با نرخ ثابتی در هر یک از سالها رشد کند. در نتیجه، این واحدهای انتفاعی از میان روشهای پذیرفته شده حسابداری روش یا روشهایی را انتخاب می‌کنند که منتج به دستیابی به هدف مزبور و ایجاد بیشترین تقاضا برای سهام آن بشود. در بسیاری از موارد نیز هموارسازی سود به عنوان هدف، توسط واحدهای انتفاعی، انتخاب شده است. این انتخاب مبتنی بر این فرض است که

Eldon S. Hendriksen and Michael F. Van Breda, "Accounting Theory Fifth Edition", 1992, P. (۱) 320.

Prem Prakash and Alfred Rappaport, "Information Inductance and its Significance for (۲) Accounting", Accounting, Organizations and Society, 1977. PP. 29 -38

سرمایه‌گذاران، در صورت نوسان کمتر سود گزارش شده طی دوره‌های مختلف، پول بیشتری برای سهام واحد انتفاعی مربوط می‌پردازند.

رویکرد بازار سرمایه

در بخش قبل، آثار بالقوه سود بر تصمیمات افراد سرمایه‌گذار بررسی شد. در این بخش، آثار بالقوه ارقام سود بر بورس اوراق بهادار به طور کلی مورد بررسی قرار می‌گیرد. در ارتباط با این موضوع، تحقیقات بسیار گسترده و متنوعی انجام شده است که بخشی از آن در فصول قبل تشریح شد. یافته‌های اصلی این تحقیقات بسیار جالب توجه و موجب انقلاب فکری در حسابداری شده، اگرچه تا کنون آثار عملی نداشته است.

مشاهدات مستقیم و غیر مستقیم این گونه تحقیقات پیشنهاد می‌کند که سود هر سهم گزارش شده و سود هر سهم پیش‌بینی شده، اثر مستقیم بر قیمت بازار سهام دارد و مورد درخواست سرمایه‌گذاران است اگرچه فرضیه بازار کارآمد متضمن عدم امکان انتفاع اشخاص بر اثر داشتن این اطلاعات می‌باشد.

اولین شاهده در باره ارتباط سود حسابداری با قیمت اوراق بهادار توسط آقایان بال و براون ارائه گردید^(۱). نتایج این تحقیق یعنی نوسان قیمت اوراق بهادار همسو با نوسان سود حسابداری، از آن زمان تا کنون بارها در تحقیقات مختلف تایید شده است. به بیان دیگر، رفتار بازار سرمایه به مثابه این است که سود حسابداری، بار و محتوای اطلاعاتی دارد. به نظر برخی ممکن است این نتیجه‌گیری بدیهی محسوب شود اما از لحاظ این که برای اولین بار شواهدی دال بر وجود محتوای اطلاعاتی سود حسابداری بدست آمده حایز اهمیت بوده است. همبستگی بین سود حسابداری و قیمت اوراق بهادار کامل نیست. دلیل اول برای فقدان همبستگی کامل، بکارگیری طیف وسیعی از اطلاعات، در مقایسه با سود حسابداری، توسط بازار سرمایه است. دلیل دیگر برای نبود همبستگی کامل این است که نوسانات سود حسابداری بعضاً به دلیل روشها و قواعد حسابداری است که آثار اقتصادی فوری را در بر ندارد.

امکان گمراهی بازار سرمایه به دلیل تغییر در روشهای حسابداری نیز موضوع تحقیقات بسیاری بوده است. نتیجه اصلی این گونه تحقیقات نیز حاکی از این است که بازار سرمایه به آسانی (بر اثر تغییر در

Ray Ball and Philip Brown, "An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers", (۱) Journal of Accounting Research, Autumn 1968, PP 159-78.

روشهای حسابداری) گمراه نمی‌شود. اگرچه استثنائاتی نیز می‌تواند وجود داشته باشد^(۱). بسیاری از این استثنائات نیز مربوط به مواردی است که تشخیص وجود یا نبود آثار اقتصادی مشکل است.

یکی از جنبه‌های کلیدی تحقیقات مربوط به بازار سرمایه و اثر سود حسابداری بر این بازار، وجود یا نبود محتوای اطلاعاتی ارقام سود است. ارقام به خودی خود واجد محتوای اطلاعاتی نمی‌باشند بلکه انحراف این ارقام از آنچه که مورد انتظار بوده است موجب انتقال اطلاعات می‌شود.

سود از دیدگاه رویکرد قراردادی^(۲)

همانطور که قبلاً بحث شد، سود حسابداری مبنای بسیاری از ارتباطات قانونی و قراردادی جامعه قرار گرفته است. از این دیدگاه، سود حسابداری آثار رفتاری مسلمی را در بر دارد اگرچه ممکن است از لحاظ مبانی قابل تفسیر نباشد. نقشی که سود حسابداری در طیف گسترده‌ای از قراردادها ایفا می‌کند، دید روشنتری را در باره رفتار مورد انتظار این سود بدست می‌دهد. مثلاً در یکی از فرضیات مطروحه در فصول قبل پیشنهاد شده است که شرکت‌هایی که به حدّ تعیین شده برای نسبت بدهی به حقوق صاحبان سرمایه نزدیک می‌باشند تمایل دارند روشهایی از حسابداری را انتخاب کنند که موجب افزایش سود خالص و در نتیجه بهبود نسبت ذکر شده بشود.

نقطه قوت رویکرد قراردادی این است که در اینجا تفسیر معانی سود حسابداری مد نظر و مورد تاکید نیست. اما این موضع از نظر برخی دیگر از صاحب‌نظران، افراطی تلقی می‌شود زیرا، در بلند مدت لازم است تئوریهایی مبتنی بر مفاهیمی باشد که اهمیت تفسیری نیز داشته باشد. با این ترتیب، تئوریهای عملی سود در صورتی معتبر محسوب می‌شود که معرف مفهوم سود در دنیای واقعی بوده و آثار رفتاری آن قابل رسیدگی باشد.

اجزای متشکله سود

محاسبه سود از طریق ارزشیابی سالانه واحد انتفاعی موجب طرح سؤالات با اهمیتی در باره روشهای ارزشیابی مناسب که به اندازه‌گیری معنادار سود خالص منتج می‌شود شده است. محدودیت با اهمیت تر محاسبه سود از طریق ارزشیابی سالانه این است که در این روش، ماهیت و اجزای سود که برای پیش‌بینی ضروری است آشکار نمی‌گردد. رویکرد معاملاتی از سوی دیگر، ثبت تغییرات را

(۱) Anomalies

(۲) The Contractual Approach View of Income

هنگام رخداد وقایع و تلخیص آن را در صورتهای مالی، طبق ماهیت فعالیت‌های واحد انتفاعی امکان پذیر می‌سازد.

یکی از اهداف اصلی واحدهای انتفاعی، حداکثر کردن جریان سود سهام به سهامداران در طول عمر آن واحد و یا حداکثر کردن ارزش تصفیه یا ارزش بازار واحد انتفاعی در پایان عمر یا مقطعی دیگر و یا ترکیبی از آنها می‌باشد. تمامی تغییرات اقتصادی، به منظور ارزیابی کلی موفقیت یا شکست واحد انتفاعی در طول عمر آن، اطلاعاتی مربوط محسوب می‌شوند. اما، اهداف متداول‌تر اندازه‌گیری سود مستلزم این اندازه‌گیری در دوره‌های کوتاهتر است تا بتواند وسیله‌ای را برای کنترل و مبنایی را برای تصمیم‌گیریهای سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان و مدیران بطور مستمر فراهم کند. اندازه‌گیری کلی سود در طول عمر واحد انتفاعی، اطلاعات لازم را در مواقع نیاز در اختیار نمی‌گذارد و مهمتر از آن، دلایل موفقیت یا شکست را بیان نمی‌کند. موفقیت واحد انتفاعی ممکن است به دلیل شانس و تصادفات مساعد و یا کارآیی مدیریت باشد. بنابراین، منشاء یا دلایل تحصیل سود برای ارزیابی موفقیت واحد انتفاعی حایز اهمیت است. اما برخی از حسابداران بر این باورند که سود خالص دوره مالی باید تمامی رویدادهای اقتصادی را در بر بگیرد و به سود حاصل از منابع مشخص نیز بطور مناسب عنوان داده شود. این اختلاف نظر، موجب طرح دو مفهوم اصلی از سود شده است: مفهوم عملیات جاری^(۱) و مفهوم شمول کلی^(۲).

مفهوم سود عملیات جاری

مفهوم سود عملیات جاری بر اندازه‌گیری کارآیی واحد انتفاعی تاکید دارد و آن را کانون توجه قرار می‌دهد. اصطلاح کارآیی نیز به معنای بکارگیری بهینه منابع واحد انتفاعی در عملیات مربوط و تحصیل سود آمده است. از دیدگاه وسیعتر اقتصاد، اصطلاح کارآیی به معنای ترکیب مناسب عوامل تولید یعنی زمین، کار، سرمایه و مدیریت بکار می‌رود. اما ارزیابی کارآیی نسبی، مستلزم مقایسه آن با استانداردهای تعیین شده می‌باشد. اگرچه این ارزیابیها لزوماً نظری است اما به عنوان یک نقطه آغاز می‌توان مقایسه را با نتایج دوره‌های قبل و یا با سودهای سایر واحدهای انتفاعی صنعت مربوط انجام داد.

در محاسبه سود عملیات جاری، تاکید اصلی بر اصطلاحات "جاری" و "عملیاتی" است. بنابراین، در این مفهوم سود، تنها تغییرات ارزش یا رویدادهایی که زیر کنترل مدیریت و منتج از تصمیمات

(۱) Current Operating Concept

(۲) All-Inclusive Concept

دوره جاری است لحاظ می‌شوند. اما لازم است این جمله به نحوی تعدیل شود تا استفاده از عواملی را که در دوره قبل تحصیل شده اما در دوره جاری مورد استفاده قرار گرفته است نیز در بر گیرد. هر یک از دوره‌های مالی را نمی‌توان یک تجربه اقتصادی مجزا به شمار آورد. اغلب تجهیزات سرمایه‌ای یا حتی خدمات برخی از کارکنان، در دوره‌های قبل تحصیل یا برای آن قرارداد منعقد شده است. تصمیمات دوره جاری به استفاده و ترکیب مناسب این عوامل مربوط می‌باشد. تغییراتی که نباید در سود عملیات جاری لحاظ شود مربوط به رویدادهایی است که در دوره‌های گذشته واقع شده اما در آن دوره‌ها شناسایی و ثبت نشده‌اند.

جنبه دیگر مفهوم سود عملیات جاری این است که تغییرات مربوط تنها از عملیات اصلی ناشی می‌شود و با این ترتیب، مقایسه آن با عملیات دیگر امکان‌پذیر می‌گردد. ضمناً کارآیی نسبی مدیریت نیز بهتر آشکار می‌شود. اگرچه فعالیت‌های غیر عملیاتی نیز تحت تاثیر کارآیی مدیریت قرار دارد اما، تعیین استانداردهایی که بتوان نتایج حاصل را با آن مقایسه کرد مشکل است. بهر صورت حداقل کاری که می‌توان انجام داد، تفکیک فعالیت‌های عملیاتی و غیر عملیاتی از یکدیگر است. ضمناً، غالباً پیشنهاد شده است که فعالیت‌های غیر عملیاتی به طور جداگانه گزارش شوند زیرا، ماهیت مکرر^(۱) ندارند. چنانچه اقلام غیر مکرر^(۲) ناشی از عملیات اصلی باشد، سود عملیات جاری باید این اقلام را نیز در بر گیرد تا معیار مناسبی را برای سنجش توان سودآوری و پیش‌بینی و ارزیابی روند سود فراهم کند.

طرفداران مفهوم عملیات جاری بر این باورند که سود خالصی که بر اساس این مفهوم گزارش می‌شود برای مقایسه‌های بین دوره‌ها و میان واحدهای انتفاعی مختلف و همچنین پیش‌بینی، مناسبتر است. علاوه بر این، اگرچه طبقه‌بندی اقلام عملیاتی و غیر عملیاتی مشکل است، اما حسابداران با تجربه می‌توانند این تفکیک را بهتر انجام دهند. علیرغم تاکید تحلیل‌گران مالی بر رقم یگانه سود خالص، افشای اقلام عملیاتی و غیر عملیاتی حایز اهمیت بسیار می‌باشد. بنابراین، اگر قرار بر استناد بر یک رقم سود باشد، به نظر طرفداران مفهوم عملیات جاری، سود خالص عملیات جاری معیار مناسبتری برای ارزیابی عملکرد جاری محسوب می‌شود.

Recurring (۱)

Nonrecurring (۲)

مفهوم شمول کلی سود (سود جامع)^(۱)

مفهوم شمول کلی سود به عنوان تغییر در حقوق صاحبان سرمایه، از طریق ثبت رویدادها یا تجدید ارزیابی واحد انتفاعی طی یک دوره مالی، بجز توزیع سود سهام یا مبادلات سرمایه‌ای، تعریف شده است. این مفهوم توسط هیات استانداردهای حسابداری مالی با عنوان سود جامع مورد اشاره قرار گرفته است. سود جامع مفهومی گسترده‌تر از سود خالص است زیرا موارد زیر را نیز در بر می‌گیرد:

“برخی از تغییرات دیگر در داراییهای خالصی که طی دوره مالی شناسایی شده است، مانند تغییر ارزش بازار سرمایه‌گذاری در اوراق بهاداری (سهام) که به عنوان دارایی غیر جاری طبقه‌بندی شده‌اند یا تعدیل مربوط به تبدیل پولهای خارجی^(۲)”

سود خالص از سوی دیگر، شامل اقلامی نیز هست که ماهیت جاری ندارد. به طور مشخص، سود خالص (و سود جامع) شامل موارد زیر نیز می‌باشد:

“آثار برخی از تعدیلهای حسابداری دوره‌های قبل که در دوره مالی جاری شناسایی شده‌اند مانند آثار انباشته تغییر در اصول و روشهای حسابداری^(۳)”

هیات استانداردهای حسابداری، سودی را که تنها منعکس‌کننده رویدادهای دوره جاری است، عایدات^(۴) نامیده است.

بنابراین می‌توان نوشت:

$$\begin{aligned} \text{اقلام غیر مکرر} + \text{سود عملیات جاری} &= \text{عایدات} \\ \text{آثار انباشته تغییر در اصول و روشهای حسابداری} + \text{عایدات} &= \text{سود خالص} \\ \text{سود (زیان) تحقق نیافته} + \text{سود خالص} &= \text{سود جامع} \end{aligned}$$

تمامی تغییرات بخش سود انباشته حقوق صاحبان سهام باید ناشی از سود خالص، توزیع سود سهام، تخصیص سود خالص (در نظر گرفتن اندوخته‌ها) و یا برگشت این تخصیصها باشد. چنانچه طبقه‌بندی اقلام عملیاتی و غیر عملیاتی یا اقلام مکرر و غیر مکرر مورد نظر باشد، لازم است این طبقه‌بندیها در صورت سود و زیان و قبل از رسیدن به سود خالص دوره مالی انجام پذیرد.

(۱) Comprehensive Income

(۲) SFAC 5، پاراگراف ۴۲.

(۳) همان مأخذ

(۴) Earnings

طرفداران مفهوم شمول کلی، دلایل زیر را برای این نحوه اندازه گیری سود ارائه کرده اند:

۱. چنانچه سودهای خالص گزارش شده در هر سال در طول عمر واحد انتفاعی با یکدیگر جمع شوند، باید مساوی جمع سود خالص در طول عمر آن واحد بشود. اما اگر ارقام غیر مترقبه، اصلاحات دوره های قبل و امثالهم، از محاسبه سود خالص حذف شود، موجب محاسبه بیش از واقع سود خالص طی سالهای متوالی خواهد شد. زیرا، بنا به ادعای این طرفداران، ارقام بدهکار مربوط به این رویدادها معمولاً بیش از ارقام بستانکار آن است.
۲. حذف برخی از ارقام بدهکار و بستانکار از محاسبه سود خالص موجب ایجاد امکان هموارسازی یا دستکاری در سودهای سالانه می شود. این نظریه طی سالهای گذشته نیز تأیید شده است^(۱).
۳. صورت سود و زیانی که شامل تمامی ارقام بدهکار و بستانکار شناسایی شده طی دوره مالی باشد، آسانتر تهیه می شود و برای استفاده کنندگان قابل فهم تر است. ضمناً قضاوت های شخصی مدیریت یا حسابداران تهیه کننده صورت سود و زیان، کمتر اعمال می شود و این صورت، قابلیت رسیدگی مجدد را نیز دارد.
۴. افشای کامل ماهیت تغییرات سود طی دوره مالی موجب می شود که استفاده کنندگان بتوانند طبقه بندی های لازم را برای دستیابی به معیار مناسبی از سود انجام دهند.
۵. تمایز بین ارقام بدهکار و بستانکار مربوط به فعالیت های عملیاتی و غیر عملیاتی آسان و آشکار نیست. رویدادهایی که از دیدگاه یک شرکت، عملیاتی تلقی می شود ممکن است توسط شرکتهای دیگر غیر عملیاتی محسوب گردد. علاوه بر این، اقلامی که توسط یک شرکت در یک سال معین، غیر عملیاتی شناخته می شوند ممکن است در سال بعد توسط همان شرکت، عملیاتی طبقه بندی گردند. به همین ترتیب، ارقام غیر مکرر و رویدادهای غیر مترقبه نیز در دوره های طولانی تر ممکن است عادی و مکرر محسوب شوند و یا رویدادهای غیر عملیاتی بطور مکرر به وقوع به پیوندند. با توجه به این موارد، تعریف سود عملیاتی مشکل تر و مبهم تر خواهد شد.

تفاوت اصلی بین سود عملیات جاری و سود مبتنی بر مفهوم شمول کلی، به هدف مفروض برای گزارش سود خالص بستگی دارد. تاکید سود عملیات جاری بر عملکرد عملیاتی یا کارآیی واحد انتفاعی و امکان پیش بینی عملکرد آتی و توان سودآوری آن واحد است. اما طرفداران مفهوم شمول

Briloff, "Unacceptable Accounting", PP 194-95 (۱)

کلی نیز ادعا دارند که کارآیی عملیاتی و پیش‌بینی عملکرد آتی را، در صورت مبتنی بودن آن بر کل تجربه تاریخی واحد انتفاعی در طول سالهای متمادی می‌توان بهبود بخشید. زیرا چون عمر مفید داراییها معمولاً در دوره‌های مالی متعددی ادامه می‌یابد و مبادلات موجد سود در پایان هر یک از دوره‌های مالی، در مراحل یکسانی قرار ندارند، سود خالص یک دوره مالی، جنبه موقت دارد و می‌تواند در دوره‌های بعدی مجدداً مورد رسیدگی قرار گیرد.

سود مکرر و غیر مکرر

طرفداران مفهوم عملکرد جاری ادعا می‌کنند که اقلام عملیاتی کلاً معرّف ماهیت تکراری عملیات واحد انتفاعی است، در صورتی که اقلام غیر عملیاتی معمولاً غیر منظم و غیر قابل پیش‌بینی می‌باشند. اما این ادعا در تمامی موارد صحیح نیست. بسیاری از اقلامی که ماهیت عملیاتی دارند، لزوماً مکرر نیستند. مثلاً، پرداخت اضافه‌کاری به کارکنان یا خرید مواد اولیه زیاد در مواقع افزایش تقاضا، ماهیت عملیاتی دارد در حالی که ممکن است مکرر نباشد. از سوی دیگر، برخی از رویدادهای غیر عملیاتی، در طبیعت تکرار می‌شود. مثلاً، سیل‌های غیر قابل پیشگیری سالانه در برخی نقاط، منتج به زیانهای غیر عملیاتی می‌شود در حالی که مکرراً به وقوع می‌پیوندد.

سود خالصی که مبتنی بر رویدادهای مکرر است، کلاً برای پیش‌بینی سود آتی یا توزیع سود سهام مفیدتر به نظر می‌رسد. رویدادهای غیر عملیاتی مکرر نیز به اندازه رویدادهای مکرری که منتج به عملیات مستمر واحد انتفاعی می‌شود اهمیت دارند. اما تمایز بین اقلام عملیاتی و غیر عملیاتی از لحاظ اندازه‌گیری کارآیی مدیریت مفیدتر است. زیرا، می‌توان فرض کرد که رویدادهای عملیاتی در مقایسه با رویدادهای غیر عملیاتی، قابلیت کنترل بیشتری دارند. اما این فرض نیز می‌تواند در وضعیتهای متعددی مورد تردید قرار گیرد و یا رد شود.

مزیت طبقه‌بندی اقلام بدهکار و بستانکار سود به عنوان مکرر و یا غیر مکرر این است که موجب افزایش فایده سود خالص محاسبه شده در پیش‌بینی‌های سرمایه‌گذاران می‌شود. از دیدگاه استفاده کنندگان برون سازمانی، تمایز بین اقلام مکرر و غیر مکرر، در مقایسه با اقلام عملیاتی و غیر عملیاتی، مشکل‌تر است.

ایرادات طبقه‌بندی و گزارش سود مربوط به اقلام مکرر، مشابه ایرادات وارد به مفهوم سود عملیات جاری می‌باشد. این ایرادات را می‌توان با توجه به مبحث مفهوم شمول کلی سود به آسانی تشخیص داد.

اصلاحات دوره قبل یا تعدیلات سنواتی^(۱)

در برخی موارد، تحصیل اطلاعات جدید ناگزیر تغییراتی را ایجاد می‌کند. بر اساس استانداردهای حسابداری برخی از کشورها، سه نوع تغییر شناسایی شده است^(۲): تغییر در اصول و روشهای حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و تغییر در شخصیت گزارشگر. اشتباهات حسابداری کشف شده نیز موجب تغییرات می‌شود اما در طبقه‌بندی تغییرات حسابداری ملحوظ نشده است. مثالهایی برای تغییر در اصول و روشهای حسابداری عبارتند از تغییر از یکی از روشهای ارزشیابی موجودیها به روشی دیگر یا تغییر از یکی از روشهای محاسبه استهلاک به روشی دیگر. تغییر در برآوردهای حسابداری نیز شامل تجدید نظر در عمر مفید داراییها، یا تغییر مبلغ مربوط به هزینه تضمین کالا می‌باشد. هنگامی که تغییر در یکی از برآوردها همراه با تغییر در اصول و روشها باشد، فرض بر این است که تغییر در برآورد، دلیل بنیادی تغییر است.

موضوع اصلی مورد بحث در استاندارد مشروح بالا، این است که آیا لازم است صورتهای مالی دوره‌های قبل به دلیل تغییرات ایجاد شده در دوره جاری مورد تجدید نظر قرار گیرد یا خیر. به بیانی دیگر، آیا اصلاحات دوره قبل مجاز است یا خیر. در دو مورد از تغییرات سه‌گانه بالا، اختلاف نظر وجود ندارد. تغییر در شخصیت گزارشگر، بدون شک ارائه مجدد صورتهای مالی دوره‌های قبل را ایجاد می‌کند تا قابلیت مقایسه با صورتهای مالی دوره جاری حفظ شود. تغییر در برآوردهای حسابداری نیز مربوط به آینده است و در دوره‌های آتی اعمال خواهد شد. اما مورد بحث‌انگیز و مشکل، تغییر در اصول و روشهای حسابداری است. رهنمودهای ارائه شده در استانداردهای حسابداری برخی از کشورهای صنعتی در باره این موضوع به شرح زیر است^(۳):

اصلاحات مربوط به دوره‌های قبل، که در محاسبه سود خالص دوره جاری لحاظ نشده است، محدود به تعدیلات با اهمیتی است که:

۱. بتوان آن را به طور مشخص با فعالیتهای دوره‌های مالی قبل مرتبط کرد.
۲. ارتباطی با رویدادهای اقتصادی رخ داده بعد از تاریخ صورتهای مالی دوره قبل نداشته باشد.
۳. بر تصمیمات اشخاصی به غیر از مدیریت واحد انتفاعی متکی باشد.
۴. بر برآوردهای معقول، قبل از اتخاذ تصمیمات بالا، مبتنی باشد.

(۱) Prior-Period Adjustments

(۲) APB 20

(۳) APB 9 که توسط SFAS 16 جایگزین شد.

بر اساس استاندارد مشروح بالا، سود مبتنی بر مفهوم شمول کلی مطلوب است و لازم است اثر انباشته تغییر در اصول و روشهای حسابداری در صورت سود و زیان دوره جاری و در محاسبه سود خالص ملحوظ گردد.

اقلام غیر مترقبه^(۱)

بر اساس استانداردهای حسابداری، اقلام غیر مترقبه شامل رویدادها یا مبادلاتی است که وقوع آنها غیر مکرر و همچنین ماهیت آنها غیر عادی (یا نامربوط به عملیات عادی) باشد^(۲). در طبقه‌بندی اقلام غیر مترقبه لازم است هر دو شرط بالا احراز شود. تنها استثنا بر این قاعده کلی، سود یا زیان ناشی از بازپرداخت بدهی است که به عنوان اقلام غیر مترقبه طبقه‌بندی می‌گردد. اقلام غیر مکرر اما عادی، یا برعکس، باید تحت سرفصلهای جداگانه در صورت سود و زیان منعکس شوند.

هدف از تدوین استاندارد بالا، ظاهراً محدود کردن استفاده از این طبقه‌بندی به مواردی است که بر قابلیت پیش‌بینی تأثیر دارد اما به مدیریت امکان نمی‌دهد که در محاسبه سود خالص قبل از اقلام غیر مترقبه بطور اختیاری عمل کند. اما به طور کلی می‌توان استنتاج کرد که جدا سازی اقلام غیر مترقبه از سایر اقلام صورت سود و زیان، موجب مجزا کردن اقلام مکرر و غیر مکرر و یا مجزا کردن فعالیت‌های عملیاتی و غیر عملیاتی نمی‌شود. اما تأکید بر ویژگیهای رفتاری برخی از اقلام صورت سود و زیان، حرکتی در جهت صحیح محسوب می‌گردد. شناسایی مشخص‌تر و افشای مجزای اقلام مکرر و غیر مکرر نیز مورد تأکید روزافزون قرار گرفته است^(۳). دلیل این امر، امکان‌پذیر ساختن ارزیابی بهتر اجزای متشکله سود خالص به جای تأکید تنها بر رقم سطر آخر صورت سود و زیان می‌باشد.

عملیات متوقف شده^(۴)

دلیل اصلی مجزا کردن نتایج عملیات متوقف شده در صورت سود و زیان، ارائه سودی است که می‌توان منطقاً از عملیات در حال اجرای واحد انتفاعی انتظار داشت. واحدهای انتفاعی باید سود یا زیان خالص مربوط به عملیات متوقف شده را در دوره جاری و قبل از تاریخ تصمیم‌گیری نهایی در باره توقف عملیات، به طور مجزا گزارش کنند. سود یا زیان حاصل از عملیات متوقف شده در فاصله تاریخ اندازه‌گیری تا تاریخ واگذاری آن، بخشی از سود یا زیان غیر عملیاتی حاصل از فروش عملیات مورد نظر محسوب می‌شود.

Extraordinary Items (۱)

APB 30 (۲)

FASB Discussion Memorandum, "Reported Earnings", SFAC 6, Par. 220 (۳)

Discontinued Operations (۴)

افشاء

با توجه به این که طبقات مختلفی از اقلام در صورت سود و زیان واحدهای انتفاعی انعکاس می‌یابد، لازم است توافقی در باره ترتیب ارائه آن به وجود آید تا تفسیر اطلاعات را تسهیل کند. مثلاً، صورت سود و زیان ممکن است به شکل زیر ارائه شود:

سود حاصل از عملیات در حال اجرا
 کسر می‌شود: ذخیره مالیات مربوط به عملیات در حال اجرا
 اضافه می‌شود: سهم از سود خالص شرکتهای فرعی غیر تلفیقی
 کسر می‌شود: زیان عملیات متوقف شده، (پس از احتساب مزایای مالیاتی آن)
 اضافه می‌شود: زیان برآوردی فروش عملیات متوقف شده، (پس از احتساب مزایای مالیاتی آن).

اقلام غیر مترقبه (با شرح مربوط)، (پس از احتساب اثر مالیاتی آن)
 اثر انباشته تغییرات حسابداری، (پس از احتساب اثر مالیاتی)
 سود خالص

اشخاص ذیحق و ذینفع در سود

به پیروی از رویکرد تئوری مالکانه، سود خالص، متعلق به سهامداران یا مالکان واحد انتفاعی است. اما دلایل معتبری نیز وجود دارد که ارائه سود خالصی را که معرف سود متعلق به گروههای محدودتر یا وسیعتری از سهامداران یا مالکان باشد نیز ایجاب می‌کند.

مفهوم ارزش افزوده سود^(۱)

از منظری وسیعتر می‌توان گفت که واحد انتفاعی مدعیان یا گروههای ذیحق و ذینفعی دارد که نه تنها شامل مالکان و سرمایه‌گذاران است بلکه کارکنان و مالکان اموال استیجاری را نیز در بر می‌گیرد. این دیدگاه، با مفهوم ارزش افزوده سود مورد اشاره قرار گرفته است^(۲). در اصطلاحات اقتصادی، ارزش افزوده عبارت است از مابه‌التفاوت قیمت بازار محصولات واحد انتفاعی، و قیمت کالاها و خدماتی که از طریق انتقال از اشخاص یا سایر واحدهای انتفاعی تحصیل شده است. بنابراین، تمامی کارکنان، مالکان، اعتبار دهندگان و دولت (از طریق دریافت مالیات) دریافت کنندگان سود واحد انتفاعی

(۱) The Value - Added Concept of Income

(۲) Michael F. Morley, The Value-Added Statement: A Review of its Use in Corporate Reports (London: Gee & Co. 1978).

محسوب می‌شوند. این جمع مبلغی است که می‌تواند میان تامین کنندگان مختلف عوامل ورودی برای تولید کالاها و خدمات واحد انتفاعی تقسیم شود. نحوه تقسیم این مبلغ نیز منوط به توافقیهای قراردادی است.

مفهوم ارزش افزوده هنگامی بیشترین معنا را خواهد داشت که در مورد شرکتهای بسیار بزرگی که بر زندگی هزاران نفر تاثیر می‌گذارد و واجد اهمیت اجتماعی و اقتصادی فراتر از منافع محدود سهامداران و مالکان است، بکار گرفته شود. مفهوم ارزش افزوده سود شامل دستمزد، اجاره، بهره، مالیات، سود سهام پرداختی به سهامداران و سود توزیع نشده می‌باشد. تنها در موارد انحلال و تصفیه، سهامداران عادی نسبت به مازاد باقیمانده ذیحق هستند. در بلند مدت، انباشت سود موجب رشد سرمایه واحد انتفاعی می‌شود که از طریق افزایش بهره‌وری موجب تامین جریان اضافی سود برای تمامی دریافت کنندگان خواهد شد. چنانچه عمر واحد انتفاعی دایمی و نامحدود فرض شود، سهامداران ممکن است هیچوقت مزایای مستقیم و اختصاصی حاصل از انباشت سود واحد انتفاعی را دریافت نکنند.

سود خالص واحد انتفاعی^(۱)

بر اساس یکی از بیانیه‌های انجمن حسابداران آمریکا (AAA)، هزینه بهره، مالیات بر درآمد و توزیع سود، جزء عوامل تعیین کننده سود واحد انتفاعی به شمار نمی‌آیند^(۲). به بیان دیگر، اقلام مزبور به جای این که در محاسبه سود خالص منظور شوند، نوعی توزیع سود به حساب می‌آیند. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که سهامداران، اعتبار دهندگان بلند مدت و دولت از سود واحدهای انتفاعی منتفع می‌گردند.

مزیت این مفهوم سود خالص این است که جنبه‌های مالی و عملیاتی واحدهای انتفاعی را از یکدیگر تفکیک می‌کند. یعنی سود خالص واحد انتفاعی معرف مفهوم عملیاتی سود خالص است. در حالی که بهره متعلق به اعتبار دهندگان و سود تحصیل شده توسط سهامداران، ماهیت مالی دارد. مالیات بر درآمد نیز فاقد ماهیت مالی و همچنین فاقد ماهیت مطلقاً عملیاتی می‌باشد. با این ترتیب، منظور نشدن آن در محاسبه سود خالص واحد انتفاعی قابل توجیه است زیرا معرف هزینه‌های ورودی قابل کنترل نمی‌باشد. اما در عین حال، از لحاظ منطقی نمی‌توان دولت را در سود واحد انتفاعی ذینفع دانست در حالی که کارکنان و سایر گروهها مد نظر قرار نگیرند.

(۱) Enterprise Net Income

(۲) Committee on Accounting Concepts and Standards, Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements,... (AAA).

سود خالص متعلق به سرمایه‌گذاران^(۱)

بر اساس مفهوم "واحد انتفاعی"، سهامداران و اعتبار دهندگان بلند مدت هر دو سرمایه‌گذاران و تامین کنندگان سرمایه دائمی واحد انتفاعی محسوب می‌شوند. با جدایی مالکیت و کنترل در شرکتهای سهامی بزرگ، تمایز بین سهامداران و اعتبار دهندگان به اهمیت گذشته نیست. تنها تفاوت بین این دو گروه، اولویت ادعای آنان نسبت به سود و داراییهای واحد انتفاعی هنگام انحلال و تصفیه است. ضمن این که با توجه به عمر نامحدود اغلب شرکتهای سهامی بزرگ، اولویت ادعای زمان تصفیه نیز اهمیت خود را تا حدی از دست می‌دهد.

در مفهوم "واحد انتفاعی"، سود متعلق به سرمایه‌گذاران شامل بهره دیون، سود سهام توزیع شده میان سهامداران ممتاز و عادی و سود تقسیم نشده می‌باشد. این مفهوم سود از لحاظ مقاصد زیر مفید به نظر می‌رسد:

۱. تصمیمات مربوط به منابع سرمایه بلند مدت قبل از این که ماهیت عملیاتی داشته باشد، ماهیت مالی دارد. بنابراین، سود خالص متعلق به سرمایه‌گذاران، نتایج عملیات را روشنتر منعکس می‌کند.
۲. به دلیل تفاوت ساختارهای مالی، مقایسه میان واحدهای انتفاعی مختلف، بر مبنای این مفهوم سود آسانتر به عمل می‌آید.
۳. نرخ بازده مجموع سرمایه‌گذاری که بر مبنای این مفهوم سود محاسبه می‌شود، کارآیی نسبی سرمایه‌گذاری را بهتر از نرخ بازده سهامداران نشان می‌دهد.

در محاسبه سود خالص متعلق به سرمایه‌گذاران، مالیات بر درآمد نوعی هزینه محسوب می‌شود. این دیدگاه، توسط هیات اصول حسابداری و هیات استانداردهای حسابداری مالی نیز توصیه شده است^(۲). این موضع هیاتهای مزبور واقع بینانه است زیرا، دولت از لحاظ انتفاع از سود شرکتهای همانند سرمایه‌گذاران نیست. اگرچه شرکتهای از مزایای خدمات دولت بهره‌مند می‌شوند اما این مزایا تناسب مستقیم با مالیات پرداختی ندارد. علاوه بر این، بسیاری از سرمایه‌گذاران و مدیران، تصمیمات خود را بر مبنای سود بعد از مالیات اتخاذ می‌کنند.

Net Income to Investors (۱)

SFAS 96 و APB. 11 (۲)

سود خالص متعلق به سهامداران^(۱) (ممتاز و عادی)

دیدگاه سنتی و پذیرفته شده از سود خالص، سودی است که معرف بازده مالکان واحد انتفاعی باشد. اگرچه ریشه‌های این مفهوم سود، در تئوری مالکانه است اما بسیاری از نویسندگان، آن را در تئوری واحد انتفاعی نیز بکار گرفته و سود حسابداری واحد انتفاعی را نوعی بدهی به مالکان آن تلقی کرده‌اند. در چارچوب نظری هیات استانداردهای حسابداری مالی نیز بطور ضمنی، سود خالص متعلق به سهامداران قلمداد شده است. مثلاً در بیانیه شماره یک چارچوب نظری مزبور، بر قابلیت پیش‌بینی سود گزارش شده تأکید شده است.

مفهوم سود خالص متعلق به سهامداران، مورد پشتیبانی تئوریهای اقتصاد نیز می‌باشد. اگرچه تعاریف سود اقتصادی و سود حسابداری متفاوت است، اما اقتصاد دانان معمولاً از لحاظ آماری سود حسابداری را معرف بازده کلی کارآفرینان (مدیران، سرمایه‌گذاران، قبول‌کنندگان مخاطره و دریافت‌کنندگان اجاره) می‌دانند. صرف‌نظر از این که تفسیر سود به عنوان بازده سهامداران، مطلوب یا نامطلوب باشد، اما در واقع، استفاده‌کنندگان صورتهای مالی این تفسیر را به عمل می‌آورند.

سود خالص متعلق به دارندگان حقوق مازاد^(۲)

در صورتهای مالی که بدواً در اختیار سهامداران و سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرد، سود خالصی که برای توزیع میان سهامداران عادی در دسترس است، با اهمیت‌ترین رقم یگانه در این صورتهای به‌شمار می‌آید. در اخبار مالی نیز ارقامی نظیر "سود هر سهم عادی" و "سود تقسیم شده هر سهم عادی" به‌طور مکرر در کنار قیمت بازار هر سهم گزارش می‌شود. بنابراین، از لحاظ عملی، صورتهای مالی که بتواند به آسانی سود خالص دارندگان حقوق مازاد را آشکار کند مورد پشتیبانی قرار دارد.

در شرکتهای سودآور با عمر نامحدود، دارندگان حقوق مازاد عبارتند از سهامداران عادی و دارندگان اوراق بهادار قابل تبدیل که می‌توانند به سهامداران عادی تبدیل شوند. اما در برخی موارد امکان دارد که از طریق تجدید سازمان یا توقف در پرداخت ادعاهای مرجح سایر سرمایه‌گذاران (مثلاً سهامداران ممتاز یا دارندگان اوراق مشارکت)، آنان نیز در زمره دارندگان حقوق مازاد در آیند. بنابراین، اولویت ادعاهای تمامی گروهها نسبت به سود خالص حایز اهمیت است. سود خالص مازاد معرف حاشیه ایمنی ادعاهای مرجح و همچنین مبلغ در دسترس برای توزیع میان دارندگان حقوق مازاد می‌باشد.

(۱) Net Income to Stockholders

(۲) Net Income to Residual Equity Holders

سهامداران عادی فعلی و سهامداران بالقوه بدو آ به جریان آتی سود سهام علاقه‌مندند اما در عین حال، آگاهی از سود خالص در دسترس و سیاستهای مالی شرکت نیز می‌تواند آنان را در ارزیابی واحد انتفاعی و پیش‌بینی مبلغ سود سهام توزیعی در هر یک از سالهای آینده یاری دهد. بهر صورت، برای انجام این پیش‌بینی لازم است تعداد سهام عادی منتشره در هر یک از دوره‌های مالی نیز پیش‌بینی شود. بنابراین، اگرچه امکان دارد سود خالص دوره جاری را بازده سهامداران عادی فعلی تلقی کرد اما سهامداران عادی بالقوه نیز باید در پیش‌بینی سودهای آتی و سود نقدی هر سهم مد نظر قرار گیرند. علاوه بر این، چنانچه سود خالص دوره جاری میان سهامداران فعلی توزیع نشود، مبلغی که به سود انباشته اضافه می‌گردد ممکن است میان سهامداران عادی بالقوه نیز توزیع شود.

خلاصه

مفهومی از سود که مناسبترین معیار گزارش عملیات مالی واحدهای انتفاعی محسوب شود، بستگی به هدفهای دریافت‌کنندگان این اطلاعات دارد. مفهومی که برای یک گروه مناسب تلقی می‌شود ممکن است برای سایر گروهها، بهترین گزینه نباشد. سوالات اصلی که در باره انتخاب یک مفهوم مناسب از سود معمولاً مطرح می‌شود به شرح زیر است:

۱. هدفهای اصلی گزارشگری سود چیست؟
۲. اجزای اصلی هر یک از مفاهیم سود کدامند و چگونه به دستیابی به هدفها کمک می‌کنند؟
۳. چه نوع از تغییرات باید در محاسبه سود خالص لحاظ بشود یا نشود؟
۴. دریافت‌کنندگان اصلی گزارش سود چه کسانی هستند؟

یکی از هدفهای عمومی گزارشگری سود این است که سود باید نتیجه اجرای قواعد و روشهای منطقی و هم‌آهنگ با یکدیگر باشد. در شرح این هدف، فرض بر این است که چنانچه استفاده‌کنندگان، این قواعد را درک کنند می‌توانند معنای سود گزارش‌شده را تفسیر نمایند. نظر به این که سود حسابداری از بسیاری جهات بر مفاهیمی نظیر تحقق درآمد فروش و مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش مبتنی است، فرض می‌شود که این سود، انعکاسی از فعالیتهای واحد انتفاعی محسوب می‌گردد.

هدف بلند مدت دیگری که در ارتباط با مفهوم سود باید لحاظ شود، مرتبط بودن این مفهوم با مشاهدات دنیای واقعی است. دو مفهوم تفسیری اصلی به شرح زیر است:

۱. مفهوم حفظ ثروت. بسیاری از صاحب‌نظران، این مفهوم را اصلی‌ترین مفهوم دانسته‌اند زیرا از طریق تئوری اقتصاد نیز پشتیبانی می‌شود. تغییر در ارزش سرمایه‌ای محسوب شده دریافت‌های نقدی مورد انتظار، پایه و اساس این مفهوم است اگرچه در اغلب موارد، ارزشهای جاری بازار نیز به عنوان جایگزین قابل قبول ارزشهای مزبور توجیه شده است.

۲. مفهوم کارآیی. سود خالص و اجزای متشکله آن غالباً به عنوان معیاری از کارآیی مدیریت مورد استفاده قرار گرفته است. از دیدگاه اقتصاد، کارآیی به معنای بکارگیری بهینه منابع محدود مورد اشاره قرار می‌گیرد. به عنوان هدف سوم، سود باید بر اساس ابعاد رفتاری آن ارزیابی گردد. یکی از ویژگیهای رفتاری سود، توان پیش‌بینی آن است. چنانچه عوامل مربوط دیگر نیز مد نظر قرار گیرد، سودهای چند دوره مالی برای پیش‌بینی عملیات آتی واحد انتفاعی مفید می‌باشد. سرمایه‌گذاران علاقه‌مندند که سودهای آتی، سود سهام آتی و قیمت سهام را پیش‌بینی کنند. سایر استفاده‌کنندگان ممکن است به پیش‌بینی توان واریز بدهیها یا سایر ویژگیهای مربوط به تصمیم‌گیریهای مرتبط با واحد انتفاعی تمایل داشته باشند. ویژگی مشابه دیگر، معرف ارتباط نزدیک سود حسابداری با گردش وجوه نقد است. زیرا، گردش وجوه نقد برای تصمیم‌گیریهای سرمایه‌گذاری، اطلاعاتی مربوط تر محسوب می‌شود.

نقطه نظر دیگر مرتبط با سود این است که هیچیک از مفاهیم سود، از لحاظ نظری و عملی، برای ارائه اطلاعات مربوط، به سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان دیگر کامل نیست. زیرا این مفاهیم یا فاقد تفسیر لازم از دنیای واقعی است و یا فاقد ویژگیهای رفتاری لازم است.

اجزایی که در محاسبه سود خالص لحاظ می‌شوند بستگی به اهدافی دارد که مربوط محسوب می‌گردند. مثلاً، سود مبتنی بر رویکرد حفظ سرمایه، انعکاس تمامی تغییرات دوره مالی را ایجاب می‌کند. یا گزارشی که در باره ایفای وظیفه مباشرت مدیریت تهیه می‌شود باید بر تغییراتی تاکید کند که زیر کنترل مدیریت است. از لحاظ مقاصد پیش‌بینی نیز لازم است تغییرات مکرر و همچنین تغییرات متضمن ویژگیهای رفتاری مشخص افشا شود. مدیریت نیز بدو به تغییرات عملیاتی و متغیر که قابل کنترل و در نتیجه برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری مربوط می‌باشند علاقه‌مند است. به دلیل موارد استفاده متعدد سود خالص، به شرح بالا، و تنوع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، پیشنهاد شده است که سود بر مبنای چند مفهوم مناسب گزارش شود. زیرا، یک مفهوم یگانه سود ممکن است بخشی از نیازهای چند گروه استفاده‌کننده را تامین کند اما، احتمالاً دستیابی یکسان به تمامی هدفها را امکان‌پذیر نمی‌سازد.

سؤالات و مسایل

سؤالات

۱. بر اساس چارچوب نظری هیئت استانداردها حسابداری مالی، سود جامع شامل کدام یک از موارد زیر است؟

<u>سود عملیاتی</u>	<u>سرمایه گذاری توسط مالکان</u>
آری	خیر
آری	آری
خیر	آری
خیر	خیر

۲. بر اساس چارچوب نظری هیات استانداردهای حسابداری مالی، عایدات

الف - همانند سود جامع است.

ب - برخی اقلام از سود یا زیان غیر عملیاتی منظور شده در سود جامع را در بر نمی‌گیرد.

ج - برخی از اقلام سود یا زیان غیر عملیاتی که در سود جامع منظور نشده است را در بر می‌گیرد.

د - برخی از زیانهای منظور نشده در سود جامع را در بر می‌گیرد.

۳. سود جامع شامل کدام یک از موارد زیر است؟

<u>سودهای غیر عملیاتی</u>	<u>سود ناخالص</u>
خیر	خیر
خیر	آری
آری	خیر
آری	آری

۴. اقلام غیر مترقبه باید در صورت سود و زیان بطور جداگانه گزارش شود. کدام یک از موارد زیر، نحوه انعکاس آن را بدرستی بیان می‌کند؟

سود قبل از عملیات متوقف شده سود خالص (پس از کسر مالیات)

الف -	خیر	خیر
ب -	خیر	آری
ج -	آری	آری
د -	آری	خیر

۵. هنگامی که عملیات یک بخش از واحد انتفاعی طی دوره مالی متوقف می‌شود، واگذاری آن باید:

الف - شامل زیانهای عملیاتی دوره جاری تا تاریخ اندازه‌گیری نباشد.

ب - شامل زیانهای عملیاتی دوره توقف عملیات نباشد.

ج - یک قلم غیر مترقبه تلقی شود.

د - یک قلم عملیاتی محسوب گردد.

۶. سود یا زیان غیر عملیاتی ناشی از رویدادی که ماهیت غیر معمول و غیر مکرر دارد باید بطور

جداگانه به عنوان یکی از اجزای سود گزارش شود. کدام یک از موارد زیر، جایگاه گزارش آن را

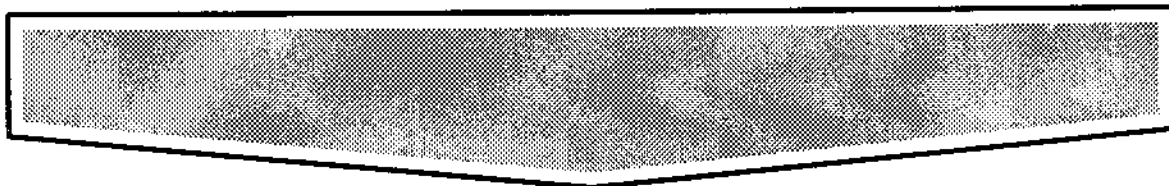
تعیین می‌کند؟

الف - قبل از اثر انباشته تغییرات حسابداری و بعد از عملیات متوقف شده.

ب - بعد از اثر انباشته تغییرات حسابداری و بعد از عملیات متوقف شده.

ج - قبل از اثر انباشته تغییرات حسابداری و قبل از عملیات متوقف شده.

د - بعد از اثر انباشته تغییرات حسابداری و قبل از عملیات متوقف شده.



صورت سود و زیان

رئوس مطالب فصل

- مقدمه
- درآمد فروش و سود غیر عملیاتی
- هزینه و زیان غیر عملیاتی

مقدمه

صورت سود و زیان همواره یکی از با اهمیت‌ترین صورتهای مالی اساسی محسوب شده است و در آینده نیز محسوب خواهد شد. به طوری که در فصول قبل گفته شد، اهمیت این صورت مالی در این است که امکان پیش‌بینی گردش وجوه نقد در آینده و همچنین ارزیابی عملکرد مدیریت را فراهم می‌آورد. در این فصل، اجزای اصلی صورت سود و زیان یعنی درآمد فروش^(۱) و هزینه^(۲) از یک سو و سود و زیان غیر عملیاتی^(۳) از سوی دیگر مورد بحث قرار می‌گیرد.

درآمد فروش، با اهمیت‌ترین عامل در تضمین بقای واحدهای انتفاعی است زیرا بدون تحصیل درآمد فروش، سود وجود ندارد و بدون سود نیز ادامه حیات واحد انتفاعی مقدور نخواهد بود. علیرغم اهمیت درآمد فروش، تعریف آن به عنوان یکی از عناصر حسابداری مشکل است. این اشکال در تعریف هزینه نیز وجود دارد. اگرچه قاعده‌تاً باید بتوان بر اساس مطالب ارائه شده در دو فصل قبل و با توجه به این که درآمد فروش و هزینه، اجزای متشکله سود می‌باشند تعاریف مناسبی را برای این عناصر ارائه کرد اما کماکان مشکل مزبور وجود دارد. علاوه بر این، بر مبنای تعاریف درآمد فروش و هزینه، باید بتوان مقطع زمانی مناسب برای شناسایی این عناصر را نیز تعیین کرد. اما در عمل، انجام این کار دشوار است.

بسیاری از صاحب‌نظران و همچنین هیات استانداردهای حسابداری مالی، تعاریفی را برای عناصر مزبور ارائه کرده‌اند که مستقل از تعریف سود است و در عوض، بر تغییرات داراییها و بدهیها اتکا دارد. در نتیجه، به جای این که درآمد فروش و هزینه بر تعریف سود مبتنی باشد، سود بر اساس تعاریف درآمد فروش و هزینه بدست می‌آید. نکته با اهمیت دیگر از دیدگاه تئوری این است که شناسایی درآمد فروش و هزینه، از روشهای متداول حسابداری متابعت می‌کند که لزوماً بهترین روش متکی بر تئوری انتخاب نمی‌گردد. لازم به ذکر است که مشکلات مورد بحث تنها در مطالب نظری مطرح می‌شود اما در عمل، شرکتها از ابهامات موجود در تعاریف در جهت خواستههای خود استفاده می‌کنند و در صورت لزوم سود را افزایش می‌دهند یا هزینه‌ها را در دوره‌های مورد نظر گزارش می‌نمایند.

Revenue (۱)

Expenses (۲)

Gain & Loss (۳)

درآمد فروش و سود غیر عملیاتی

ماهیت، اندازه‌گیری و زمان‌بندی درآمد فروش، همواره مسایلی جالب توجه در تئوری حسابداری بوده است. در عمل، تعریف درآمد فروش غالباً با روشهای مشخص حسابداری، انواع خاصی از تغییرات ارزش و زمان شناسایی آن مرتبط می‌باشد. این نحوه عمل، جدا کردن تعریف درآمد فروش را از مسایل ارزشیابی و زمان‌بندی دشوار می‌سازد.

همان طور که در فصل سوم کتاب حاضر، تحت سرفصل اصول حاکم بر قواعد عملیات، تشریح شد، درآمد فروش به طرق مشروح زیر تعریف شده است:

۱. درآمد فروش از فروش محصولات و ارائه خدمات، تحصیل و بر مبنای صورت حساب ارائه شده به مشتریان، صاحبکاران یا مستاجرین در ازای کالاها یا خدمات تامین شده اندازه‌گیری می‌شود^(۱).

۲. درآمد فروش، افزایش ناخالص در داراییها و کاهش ناخالص در بدهیهاست که بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری اندازه‌گیری می‌شود و حاصل فعالیتهای انتفاعی مؤسسه می‌باشد^(۲).

۳. درآمد فروش، عبارت است از ورود یا افزایش داراییهای واحد انتفاعی یا واريز بدهیهای آن (یا ترکیبی از هر دو) طی یک دوره مالی که از تحویل یا تولید کالاها، ارائه خدمات، یا سایر فعالیتهای اصلی و مستمر یا عملیات مرکزی آن ناشی شده باشد^(۳).

تعریف اول، رویکرد درآمد فروش - هزینه را منعکس و بر شناسایی مستقیم فعالیتهای موجد درآمد فروش تاکید می‌کند. بررسی تعریف دوم (از APB # 4)، تفاوتی را با تعریف اول آشکار می‌سازد. در این تعریف، درآمد فروش به عنوان افزایش در خالص داراییها که ناشی از فعالیتهای انتفاعی باشد تعریف شده است. در نظر اول استنباط می‌شود که این تعریف مبتنی بر رویکرد دارایی - بدهی است اما چون اندازه‌گیری باید بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری انجام شود، کماکان رویکرد درآمد فروش - هزینه مطرح می‌باشد. بالاخره در تعریف سوم (SFAC # 6)، درآمد فروش به عنوان افزایش در خالص داراییها تعریف شده که معرف رویکرد دارایی - بدهی است و با تعریف سود جامع نیز هم‌آهنگی دارد.

(۱) Committee on Terminology, "Proceeds, Revenue, Income, Profit, and Earnings", Accounting Terminology Bulletin No. 2, AICPA.

(۲) APB # 4 (1970 b, Para 134)

(۳) SFAC # 6 (1985 b, Para 78)

در هر سه تعریف بالا که نحوه اندازه‌گیری درآمد فروش مطرح است، خود به خود مسئله شناخت با تعریف مخلوط می‌گردد. اما از لحاظ نظری، نحوه اندازه‌گیری یک عنصر حسابداری باید از تعریف آن مجزا باشد زیرا سوالات مربوط به شناخت و اندازه‌گیری می‌تواند جایگزین مسایل مربوط به عنصر مورد اندازه‌گیری بشود.

سود غیر عملیاتی و درآمد فروش معمولاً در صورت سود و زیان به طور مجزا منعکس می‌شوند. سود غیر عملیاتی نیز به طرق مشروح زیر تعریف شده است:

۱. سود غیر عملیاتی معرف درآمدهایی است که از فروش محصولات، کالا یا ارائه خدمات تحصیل نشده است^(۱).

۲. سود غیر عملیاتی عبارت است از افزایش در خالص داراییها که از معاملات جانبی یا اتفاقی (به جز مبادلات سرمایه‌ای و درآمد فروش) حاصل شده است^(۲).

تمایز بین درآمد فروش و سود غیر عملیاتی، در گذشته یکی از موضوعهای بحث‌انگیز حسابداری بوده است. برخی بر این باور بوده‌اند که در صورت سود و زیان باید تنها درآمد فروش را منظور کرد. زیرا، ماهیت ثانویه و جانبی سود غیر عملیاتی به معنای مکرر نبودن و مربوط نبودن آن به فعالیتهای انتفاعی می‌باشد. این طرز تفکر، اصطلاحاً با مفهوم سود عملیات جاری (به شرح فصل قبل) مورد اشاره قرار می‌گیرد. نظریه مقابل این مفهوم نیز اصطلاحاً مفهوم شمول کلی سود نامیده می‌شود. بر اساس مفهوم اخیر، تمامی درآمدهای فروش و سودهای غیر عملیاتی، صرفنظر از منبع آن، باید در صورت سود و زیان منعکس شود. همان طور که در فصل هشتم به تفصیل ذکر شد، گرایش تئوری حسابداری در سالهای اخیر به سمت مفهوم شمول کلی بوده است.

شناخت درآمد فروش

از دیدگاه نظری، زمان شناسایی درآمد فروش را بر اساس تعریف زیر می‌توان تعیین کرد:

“درآمد فروش باید به دوره‌ای منتسب گردد که در آن دوره، فعالیتهای اصلی لازم برای تولید و تحویل کالاها یا خدمات انجام شده است”^(۳).

(۱) APB # 4 (1970 b, Para 198)

(۲) SFAC # 6 (1985 b, Para 177)

(۳) Sprouse, Robert T., and Maurice Moonitz (1962). "A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises, Accounting Research Study No. 3 (AICPA).

مشکل عملی تعریف بالا این است که باید توان اندازه‌گیری عینی نتایج فعالیت‌های اقتصادی وجود داشته باشد. یعنی قبل از این که بتوان اندازه‌های از درآمد را چنان مشخص کرد که قابل رسیدگی مجدد باشد، نمی‌توان نسبت به شناسایی درآمد فروش اقدام کرد. اما توان اندازه‌گیری عینی فعالیت‌های اصلی اقتصادی که برای تولید و تحویل کالاها و خدمات لازم است غالباً در دوره‌های مالی مختلف ایجاد می‌شود. بالاخره، بیانیه شماره پنج هیات استانداردهای حسابداری مالی نیز کمک زیادی به حل مسئله شناخت درآمد فروش نمی‌کند. زیرا در این بیانیه، مطالبی نظیر تعریف عناصر حسابداری، قابلیت اندازه‌گیری، مربوط بودن و قابلیت اعتماد مطرح شده که تکرار مطالب بیانیه‌های قبلی آن هیات است.

در ادبیات حسابداری و همچنین در عمل، چهار مقطع زمانی مختلف به شرح زیر برای شناسایی درآمد فروش مطرح و بکار گرفته شده است:

۱. در خلال تولید.

۲. هنگام خاتمه فرایند تولید.

۳. مقطع فروش.

۴. بعد از فروش.

در برخی از قراردادهای بلند مدت، درآمد فروش در خلال تولید شناسایی می‌شود (APB # 45 و SOP 81-1)، در مورد برخی از محصولات کشاورزی یا معدنی، درآمد فروش هنگام خاتمه فرایند تولید شناسایی می‌گردد (APB # 43)، و در فروش اقساطی اموال غیر منقول، هنگام وصول وجه نقد درآمد فروش شناسایی می‌شود (SFAS # 66).

اگرچه بحث در باره شناخت درآمد فروش در مقاطع مختلف، در ادبیات حسابداری مطرح است اما غالباً، درآمد فروش در زمان فروش و انتقال مالکیت شناسایی می‌گردد. در سالهای گذشته به دلیل ایجاد رویدادهایی که در مدل شناخت درآمد فروش در مقطع فروش قرار نمی‌گیرد، در فرایند تکامل تدریجی، مقاطع مناسب دیگری نیز برای این رویدادها مورد قبول قرار گرفته است.

همان طور که در فصل سوم کتاب حاضر به تفصیل تشریح شد، علی‌رغم بکارگیری گسترده روش شناخت درآمد فروش در مقطع فروش، ضابطه‌ای که عملاً برای شناسایی درآمد فروش لحاظ می‌شود، تکمیل فرایند کسب درآمد^(۱) است. به بیان دیگر، شناخت درآمد فروش هنگامی انجام می‌پذیرد که تمامی مبادلات یا رویدادهای لازم برای کامل شدن فرایند کسب درآمد به اتمام رسیده باشد. اما بهر صورت لازم است مسایل مربوط به اندازه‌گیری، قبل از شناخت درآمد فروش حل و

Earning process (۱)

فصل شده باشد. خاصه‌هایی که باید قابل اندازه‌گیری باشند عبارتند از (۱) قیمت‌های فروش (۲) وصول وجه نقد، و (۳) هزینه‌های آتی. چنانچه هر سه خاصه مزبور را بتوان با صحت معقول اندازه‌گیری یا برآورد کرد، می‌توان هنگام کامل شدن فرآیند کسب درآمد، درآمد فروش را شناسایی نمود. در غیر این صورت، لازم است تا زمان دستیابی به اندازه‌گیریهای قابل قبول، شناخت درآمد فروش به تعویق افتد.

به طور خلاصه، بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری، هنگامی می‌توان درآمد فروش و پس از آن سود را در صورتهای مالی شناسایی کرد که ضوابط زیر احراز شده باشد:

۱. ارزش اقتصادی توسط واحد انتفاعی به محصولات آن اضافه شود.
۲. مبلغ درآمد فروش قابل اندازه‌گیری باشد.
۳. اندازه‌گیریهای قابل رسیدگی مجدد و بدون جانبداری باشد.
۴. برآورد معقول و صحیح هزینه‌های مرتبط با درآمد فروش نیز امکان‌پذیر باشد.

شناخت درآمد فروش در خلال تولید

در موارد متعددی، درآمد فروش در خلال تولید شناسایی می‌شود. بخش عمده این موارد شامل ارائه خدمات است که شناسایی در خلال تولید را ایجاب می‌کند. مثالهایی از این خدمات شامل اجاره، سود تضمین شده، و حق‌العامل می‌باشد. در این گونه موارد، مبلغ درآمد فروش بر اساس قرارداد بدو تعیین شده است. هزینه‌های مربوط نیز معمولاً هم زمان با شناخت درآمد فروش قابل تعیین می‌باشد. علاوه بر این، در موارد مزبور ادعای معتبری نسبت به مشتری، صاحبکار یا مستاجر به وجود می‌آید، اگرچه صورت حساب مربوط ارسال نشده و وصول وجه به تاریخی دیرتر موکول شده باشد.

قراردادهای بلندمدت. دومین مورد از شناسایی درآمد فروش در خلال تولید، مربوط به قراردادهای بلندمدت است که با بکارگیری روش درصد پیشرفت کار^(۱) انجام می‌پذیرد. پذیرش عمومی این روش، بر جنبه عملی آن مبتنی می‌باشد. واحدهای انتفاعی معمولاً با گزارش نکردن سود در صورتهای مالی دوره‌هایی که کوشش قابل توجهی را برای تکمیل بخشی از قرارداد مبذول داشته و مبالغ معتناهی را خرج کرده‌اند که با اطمینانی معقول موجب سود نیز بوده است، مخالف می‌باشند. توجیه بکارگیری روش مذکور بالا مبتنی بر این است که کسب درآمد رخ داده، ابهام مربوط به

(۱) Percentage - of - Completion

مبلغ درآمد در سطح حداقل است زیرا مبلغ کل قرارداد معلوم می‌باشد، و همچنین وصول مبلغ قرارداد نیز ابهام زیادی ندارد به ویژه اگر کارفرما، سازمانی دولتی یا شرکت سهامی معتبر باشد.

در روش درصد پیشرفت کار که نوعاً بکار گرفته می‌شود، نسبت مخارج انجام شده طی دوره مالی به جمع مخارج برآوردی برای کل قرارداد محاسبه می‌گردد^(۱). سپس، سود مورد انتظار برای قرارداد، بر مبنای این نسبت، به هر یک از دوره‌های مالی تخصیص می‌یابد. بکارگیری روش بالا می‌تواند موجب بروز دو مشکل به شرح زیر بشود:

۱. برآورد صحیح جمع مخارج قرارداد مشکل است به ویژه در مواردی که شرایط جوّی یا حفاری نامعلوم و خارج از کنترل می‌باشد. چنانچه مخارج واقعی تکمیل قرارداد با مخارج برآوردی تفاوت داشته باشد، سود خالص هر یک از دوره‌های مالی تحت تاثیر این اختلاف قرار گرفته است.

۲. در این روش فرض بر این است که با انجام مخارج، سود نیز کسب شده است. اما بخش عمده فعالیت‌های پیمانکار ممکن است در مرحله برنامه‌ریزی و قبل از انجام مخارج معتنا به انجام شده باشد. علاوه بر این، بسیاری از مخارجی که توسط پیمانکاران فرعی انجام شده است، نتیجه فعالیت پیمانکار اصلی نمی‌باشد.

نمو طبیعی^(۲). در ارتباط با شناخت درآمد فروش در خلال تولید، می‌توان افزایش ارزش بر اثر نمو طبیعی یا مرور زمان را نیز مطرح کرد. از دیدگاه اقتصاد، نمو طبیعی یا تغییر بر اثر مرور زمان نیز بخشی از فرایند تولید محسوب می‌شود و مشابه فرایند تغییر شکل کالا و مواد است. بنابراین، از نقطه نظر اقتصادی، نمو طبیعی موجب کسب درآمد فروش می‌شود. نمونه‌های بارز این پدیده، درختان جنگل و احشام می‌باشد.

درآمد فروش یا سود ناشی از نمو طبیعی را می‌توان تنها بر اساس مقایسه ارزش موجودیها شناسایی کرد. این شناسایی بر اثر معاملات انجام نمی‌پذیرد. بنابراین، بطور کلی با موارد مطروحه قبل در باره شناخت درآمد فروش در خلال تولید متفاوت است. اما این تفاوت، اثری بر منطق گزارش افزایش در اندازه‌گیری دارایی ندارد. بهر صورت، محدودیت‌های بکارگیری این روش بدو به مشکلات تعیین ارزش فعلی گردش وجوه نقد آتی مربوط است زیرا، ارزش فعلی به انتظارات مربوط به قیمت‌های بازار در آینده و انتظارات مربوط به مخارج آتی به منظور ایجاد شرایط نمو طبیعی یا آماده

Cost - to - cost Method (۱)

Accretion (۲)

کردن محصولات برای ارائه به بازار بستگی دارد. با توجه به محدودیتهای مذکور در بالا، بکارگیری این روش، توسط مراجع رسمی تدوین استانداردهای حسابداری پذیرفته نشده است.

شناسایی درآمد فروش در خاتمه تولید

هنگامی که محصول کامل شود، یکی از ابهامات قبلی یعنی اندازه مخارج ساخت را می‌توان بر طرف و آن را با صحتی قابل قبول محاسبه کرد. اما قیمت فروش و مخارج اضافی برای فروش و تحویل محصول می‌تواند کماکان با ابهام همراه باشد. اما در مواردی که بتوان عوامل بالا را نیز با روشی قابل اعتماد برآورد کرد، توجیه مناسبی برای شناسایی درآمد فروش در این مقطع زمانی وجود دارد. اما ملاحظه اصلی در این گونه موارد، توان دستیابی به اندازه‌گیریهای قابل اعتماد و قابل رسیدگی مجدد در باره درآمد فروش و مخارج اضافی است. برای بسیاری از کالاها، مشکل اصلی، فقدان قیمت‌های با ثبات بازار و در نتیجه عدم پذیرش عمومی روش شناخت درآمد در خاتمه فرایند تولید است.

بر اساس مفاد بیانیه شماره چهار هیات اصول حسابداری (APB # 4)، درآمد فروش را تنها می‌توان برای فلزات گرانبهائی که قیمت‌های فروش با ثبات دارند و مخارج فروش آن بی‌اهمیت است، در مقطع تکمیل فرایند تولید شناسایی کرد. در مورد محصولات کشاورزی، معدنی و سایر محصولات مشابه نیز در صورت احراز شرایط بالا می‌توان همانند فلزات گرانبها عمل کرد. اما در تمامی موارد لازم است مخارج مورد انتظار برای فروش و تحویل از قیمت فروش کسر شود.

شناسایی درآمد فروش در مقطع فروش

سالیان زیادی است که تحویل کالا، قاعده کلی برای شناخت و گزارش درآمد فروش بوده است. اگرچه ابهامات مربوط به اندازه‌گیری نهایی درآمد فروش، در زمان تحویل به حداقل می‌رسد اما، کلاً حذف نمی‌شود. مثلاً، مشتریان می‌توانند بخشی از یا تمام محصولات خریداری شده را مسترد کنند. یا وصول مبلغ فروش ممکن است تماماً امکان‌پذیر نباشد که این امر به میزان اعتبار مشتریان بستگی دارد. یا ممکن است مخارج اضافی پیش‌آید که بسیاری از آن نیز غیر قابل پیش‌بینی می‌باشد. مثالهای دیگر به موضوع تضمین کالا^(۱) یا مخارج غیر عادی وصول مربوط است. اما در عمل می‌توان مبالغ غیر قابل وصول یا مخارج اضافی را بر مبنای تجربیات گذشته برآورد و ملحوظ کرد.

Warranty (۱)

شناخت درآمد فروش بعد از رخداد فروش

به تعویق انداختن شناخت درآمد فروش به زمانی بعد از ایجاد ادعای معتبر نسبت به مشتری و انجام تمامی تعهدات فروشنده را می‌توان در صورت احراز یکی از شرایط زیر توجیه کرد:

۱. چنانچه نتوان مابه‌ازای دریافتی ناشی از معامله را با صحتی معقول اندازه‌گیری کرد.
۲. چنانچه هزینه‌های با اهمیتی با معامله انجام شده همراه و محتمل باشد و نتوان آن را با صحتی معقول برآورد کرد.

مواردی که در آن می‌توان شناخت درآمد فروش را به زمانی بعد مقطع فروش موکول کرد، به شرح زیر است:

۱. فروش با حق استرداد^(۱) کالا
۲. فروش اقساطی^(۲)

فروش با حق استرداد کالا. در مواردی که مشتری حق دارد کالای خریداری شده را به فروشنده مسترد دارد و از دیدگاه فروشنده، مخاطره تملک مجدد اموال فروش رفته وجود دارد. درآمد فروش را تنها در صورت احراز تمامی شرایط زیر می‌توان شناسایی کرد^(۳):

- الف - قیمت فروش عمدتاً ثابت و هنگام فروش قابل تعیین باشد.
- ب - خریدار قیمت معامله را پرداخته یا متعهد به پرداخت به فروشنده باشد و این تعهد، مشروط بر بازفروش کالا نباشد.
- ج - تعهد خریدار به فروشنده، بر اثر سرقت، خسارت یا نابودی کالای خریداری شده تغییر نکند.
- د - خریدارانی که کالا را برای بازفروش تحصیل می‌کنند، خود امکانات اقتصادی را علاوه بر امکانات تأمین شده توسط فروشنده، در اختیار داشته باشند.
- ه - فروشنده تعهدات با اهمیتی را در ارتباط با بازفروش کالا توسط خریدار عهده‌دار نباشد.
- و - مبلغ کالاهای استردادی در آینده، به نحوی معقول قابل برآورد باشد.

(۱) Sales With Recourse

(۲) Installment Sales

(۳) SFAS - 48, "Revenue Recognition When Rights of Return Exists".

چنانچه تمامی شرایط بالا احراز شود، لازم است مبالغی برای مخارج یا زیانهای مربوط به استردادهای ممکن در آینده برآورد و ملحوظ گردد.

فروش اقساطی. این مورد، مثال متداولی است که تعویق شناخت درآمد فروش را به زمانی بعد از مقطع فروش توجیه می‌کند. دلیل این توجیه نیز نامعتبر بودن مشتریانی است که در این گونه معاملات وارد می‌شوند و وصول مبلغ درآمد را مورد تردید قرار می‌دهند. در این قبیل موارد ممکن است هزینه‌های وصول بعد از مقطع فروش، عمده و با اهمیت باشد. بدیهی است که دلایل ذکر شده بالا خیلی قوی نیست زیرا، در این شرایط احتمالاً فروشی انجام نمی‌شود. اما در مورد فروش اموال غیر منقول ممکن است بتوان بکارگیری روش فروش اقساطی را توجیه کرد.

بازیافت بهای تمام شده^(۱). در مواردی که مبلغ فروش به اقساط دریافت می‌شود و ابهامات مربوط به وصول تمامی اقساط زیاد است، روش فروش اقساطی به نحو محافظه کارانه تری تعدیل و روش بازیافت بهای تمام شده نامیده می‌شود. در این قبیل شرایط، سود خالص نهایی را قبیل از وصول تمامی اقساط نمی‌توان تعیین کرد. با این ترتیب، اقساط اولیه وصول شده به عنوان بازیافت بهای تمام شده تلقی و سود هنگامی ثبت می‌شود که تمامی بهای تمام شده مربوط بازیافت شده باشد. پس از بازیافت بهای تمام شده، اقساط وصولی بعدی کلاً سود تلقی و گزارش می‌گردد.

هزینه و زیان غیر عملیاتی

هزینه نیز در ادبیات حسابداری به طرق زیر تعریف شده است:

۱. هزینه، از دیدگاهی گسترده، شامل تمامی اقلام بهای تمام شده منقضی شده است که قابل کسر کردن از درآمد فروش می‌باشد^(۲).
۲. هزینه‌ها عبارتند از کاهش ناخالص در داراییها یا افزایش ناخالص در بدهیها که بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری اندازه‌گیری شده و حاصل فعالیتهای انتفاعی مؤسسه می‌باشد^(۳).
۳. هزینه‌ها عبارتند از خروج یا مصرف داراییهای واحد انتفاعی یا ایجاد بدهیها (یا ترکیبی از هر دو) طی یک دوره مالی که از تحویل یا تولید کالاها، ارائه خدمات، یا سایر فعالیتهای اصلی و مستمر یا عملیات کانونی آن ناشی شده باشد^(۴).

(۱) Cost-Recovery Method

(۲) همان مأخذ Committee on Terminology

(۳) همان مأخذ APB # 4, Para 134

(۴) همان مأخذ SFAC # 6, Para 80

تعریف اول، رویکرد سنتی درآمد فروش - هزینه را منعکس می‌کند. در تعریف دوم (از 4 # APB)، ارتباطی بین هزینه و خالص داراییهای ایجاد شده است. اما اندازه‌گیری کماکان بر قواعد مربوط به درآمد فروش - هزینه مبتنی می‌باشد. تعریف سوم (از 6 # SFCA)، انعکاسی قوی از رویکرد دارایی - بدهی محسوب می‌شود. اما در موارد عملی، شناخت هزینه کماکان بر رویکرد درآمد فروش - هزینه مبتنی است و هزینه‌ها با درآمد فروش شناسایی شده مقابله می‌شوند.

زیان‌های غیر عملیاتی نیز در 4 # APB و 6 # SFCA به نحوی مشابه سودهای غیر عملیاتی تعریف شده است. زیانهای غیر عملیاتی عبارتند از کاهش در داراییهای خالص که بر اثر تحمل هزینه‌ها یا مبادلات سرمایه‌ای ایجاد نشده باشد. در مفهوم شمول کلی، همانند سودهای غیر عملیاتی، تمایز بین هزینه و زیان غیر عملیاتی حایز اهمیت زیاد نیست.

اصطلاح هزینه، نظیر اصطلاح درآمد فروش، مفهومی جاری^(۱) است. بر اساس تعاریف ارائه شده بالا، هزینه‌ها معرف تغییرات مساعد در منابع واحد انتفاعی و در نتیجه کاهش سود است. اما، تمامی تغییرات نامساعد در منابع، هزینه محسوب نمی‌شوند. بلکه هزینه‌ها عبارتند از بکارگیری یا مصرف کالاها و خدمات در فرایند تحصیل درآمد فروش. اقتصاددانان، نیروی کار، مواد و سرمایه‌ای را که به فرایند تولید کالاها و خدمات وارد می‌شوند اصطلاحاً عوامل^(۲) تولید می‌نامند. از این دیدگاه، هزینه‌ها عبارتند از انقضای عوامل تولید که بطور مستقیم یا غیر مستقیم به تولید و فروش محصولات واحد انتفاعی مربوط می‌باشند. در مواردی که انقضای عوامل تولید به محصولاتی مربوط است که هنوز در اختیار واحد انتفاعی می‌باشد و درآمدی برای آن شناسایی نشده است، این عوامل دارایی شناخته و اصطلاحاً کالای در جریان ساخت نامیده می‌شود. انقضای نهایی عوامل تولید هنگامی رخ می‌دهد که داراییها به خارج از واحد انتفاعی منتقل یا به هر نحو دیگری درآمد فروش شناسایی شده باشد که در این صورت ارزش عوامل منقضی شده بخشی از بهای تمام شده کالای فروش رفته محسوب خواهد شد.

سؤالاتی را که می‌توان در ارتباط با هزینه‌ها مطرح کرد مشابه سؤالاتی است که در ارتباط با درآمد فروش مطرح می‌باشد^(۳). این سؤالات عبارتند از:

۱. چه اقلامی باید در هزینه‌ها منظور شوند؟
۲. چگونه باید هزینه‌ها را اندازه‌گیری کرد؟
۳. چه موقع هزینه‌ها تحقق می‌یابند و چه موقع باید از لحاظ مقاصد حسابداری گزارش شوند؟

(۱) Flow Concept

(۲) Factors

(۳) این سؤالات به تفصیل در فصل سوم کتاب حاضر مطرح گردیده است.

چه اقلامی باید در هزینه‌ها منظور شوند؟

بسیاری از صاحبان نظران حسابداری بر این باورند که هزینه‌ها نباید زیانهای غیر عملیاتی را شامل شود، همان طور که درآمد فروش نیز سودهای غیر عملیاتی را در بر نمی‌گیرد. در تعریف سوم بالا، هیات استانداردهای حسابداری مالی نیز از همین رویکرد پیروی کرده است. بر اساس این تعریف، هزینه‌ها با عملیات اصلی یا کانونی واحد انتفاعی مرتبط است. در حالی که زیانهای غیر عملیاتی در نتیجه معاملات یا رویدادهای جانبی یا اتفاقی ایجاد می‌گردند.

چنانچه درآمد فروش به عنوان محصول واحد انتفاعی تعریف شود، هزینه‌ها نیز شامل اقلامی است که برای ایجاد آن درآمد فروش واقع شده‌اند. بر اساس این تعاریف، منقضي شدن یا کاهش داراییها که به فرایند ارائه محصولات و خدمات به مشتریان مربوط نیست باید به عنوان زیان غیر عملیاتی طبقه‌بندی شود.

نکته حایز اهمیت دیگر، ایجاد تمایز بین هزینه‌ها و مبالغ مکسور دیگر از درآمد فروش است. مثلاً برگشت از فروش و تخفیفات فروش را می‌توان به جای هزینه، مبالغ مکسور از درآمد فروش ناخالص تلقی کرد. زیرا، این اقلام معرف مصرف کالاها یا خدمات برای ایجاد درآمد فروش نمی‌باشد. موافقین لحاظ کردن تخفیفات نقدی به عنوان هزینه، استدلال می‌کنند که این گونه اقلام قاعداً جایگزین هزینه سود تضمین شده می‌باشد و بنابراین شناسایی آن به عنوان هزینه توجیه‌پذیر است.

تمایز با اهمیت دیگر، باید بین هزینه‌ها و اقلام کاهنده حقوق صاحبان سهام به عمل آید. انقضای داراییها یا تعهدات مرتبط با مبادلات سرمایه‌ای نباید به عنوان هزینه طبقه‌بندی شود بلکه لازم است این اقلام به عنوان کاهش سرمایه یا اجزای متشکله آن تلقی گردند. مثلاً مخارجی که برای فروش سهام جدید انجام می‌شود، هزینه نیست بلکه کاهش در مبلغی است که در ازای واگذاری سهام توسط شرکت دریافت می‌گردد. بنابراین، می‌توان گفت که مصرف کالاها و خدمات برای تعریف هزینه‌ها کافی نیست. بلکه لازم است هدف تحصیل درآمد فروش نیز مد نظر قرار گیرد، اگرچه ارتباط با درآمد فروش ممکن است کاملاً غیر مستقیم باشد.

با توجه به مطالب بالا، اصطلاح زیان غیر عملیاتی باید منحصرأ به معنای انقضا یا حذف اقلام بهای تمام شده‌ای بکار گرفته شود که با درآمد فروش هیچیک از دوره‌های مالی مربوط نیست. زیانهای غیر عملیاتی در نتیجه رویدادهای خارجی که برای فرایند تحصیل درآمد فروش ضرورت ندارد ایجاد

می‌شود. چنانچه این رویدادها برای تحصیل درآمد فروش ضرورت داشته باشند می‌توان آن اقلام را به عنوان هزینه شناسایی کرد. در مواردی که انقضای ارزشها معرف اصلاح هزینه‌های دوره‌های قبل است، نمی‌توان آن را به عنوان زیان غیر عملیاتی طبقه‌بندی کرد بلکه این گونه اقلام را باید به عنوان تعدیلات سنواتی یا اصلاح اشتباهات دوره‌های قبل محسوب کرد.

چگونه باید هزینه‌ها را اندازه‌گیری کرد؟

اندازه‌گیری کالاها و خدماتی که در عملیات واحد انتفاعی مصرف می‌شود، معمولاً راه حل آسانی ندارد زیرا، هدف این اندازه‌گیریها به روشنی تعریف نشده است. اندازه‌گیریهایی که در حال حاضر پذیرفته شده تلقی می‌شوند تا حدود زیادی به مفهوم سود بکار گرفته شده بستگی دارند. دلیل به نتیجه نرسیدن اغلب مسایل بحث‌انگیز مربوط به روشهای اندازه‌گیری نیز این است که اشخاص توصیه‌کننده روشهای مختلف، هدفها یا مفاهیم متفاوتی از سود را مد نظر دارند که به روشنی بیان نشده است.

بر اساس نظر اشخاصی که هزینه‌ها را به عنوان کاهش در داراییهای خالص واحد انتفاعی تعریف می‌کنند، اندازه‌گیری منطقی مبتنی بر ارزش کالاها و خدمات، هنگام بکارگیری در عملیات واحد انتفاعی است. از این دیدگاه، هزینه‌ها انعکاسی از جنبه‌های نامساعد عملیات کسب درآمد و معرف مصرف منابع برای تحصیل درآمد فروش می‌باشند. از سوی دیگر، اشخاصی که بر گزارش اطلاعات مرتبط با گردش وجوه نقد واحد انتفاعی تاکید دارند توصیه می‌کنند که هزینه‌ها بر مبنای مخارج نقدی گذشته، حال یا آینده اندازه‌گیری شوند. در هر یک از دیدگاههای مربوط به سود، به شرح بالا، مقصود اندازه‌گیری مبلغی است که می‌توان به دوره جاری نسبت داد و انتقال مبلغی است که معرف کالاها و خدمات قابل مصرف در دوره‌های آینده می‌باشد. متداولترین روشهای اندازه‌گیری هزینه‌ها عبارتند از:

۱. بهای تمام شده تاریخی
۲. اندازه‌گیریهای جاری مانند ارزشهای جایگزینی
۳. هزینه از دست دادن فرصت معادل وجوه نقد جاری

اندازه‌گیری زیانهای غیر عملیاتی نیز مشابه اندازه‌گیری هزینه‌هاست.

بهای تمام شده تاریخی

روش سنتی اندازه‌گیری هزینه‌ها و زیانهای غیر عملیاتی، مبتنی بر سیستم بهای تمام شده تاریخی است. دلیل اصلی بکارگیری بهای تمام شده تاریخی نیز مبتنی بر فرض قابل رسیدگی مجدد بودن آن

است زیرا، معرف پرداختهای نقدی واحد انتفاعی است. برخی از حسابداران نیز ادعا می‌کنند که بهای تمام شده تاریخی در زمان تحصیل دارایی، معرف ارزش مبادله کالاها و خدمات است. چنانچه ارزش واقعی کالاها و خدمات تحصیل شده بیشتر یا کمتر از بهای تمام شده تاریخی باشد، در دوره‌های بعد مورد سود بیشتر یا کمتر خواهد شد.

بهای تمام شده تاریخی که به عنوان ارزش دفتری یا سایر ارزشهای ثبت شده بیان می‌شود، به چند دلیل مبنای محاسبه سود یا زیان غیر عملیاتی قرار می‌گیرد. شاید با اهمیت‌ترین این دلایل، بی‌نیازی از تمایز بین سود یا زیان غیر عملیاتی و اصلاحات دوره‌های قبل باشد. اما چنانچه افزایش ارزش به دلیل تغییر ارزش واحد اندازه‌گیری (پول) صورت گرفته باشد، بکارگیری بهای تمام شده نامناسب است. این مفهوم، در فصول بعد با تفصیل بیشتر مورد بحث قرار خواهد گرفت.

اشکال اصلی بهای تمام شده تاریخی این است که غالباً معرف اندازه‌گیری مربوط کالاها و خدمات استفاده شده نیست و تفکیک فعالیت‌های عملیاتی را از سود یا زیانهای غیر عملیاتی امکان‌پذیر نمی‌سازد. این سود یا زیانهای غیر عملیاتی نیز ناشی از خریدهای ارزان قیمت یا تغییرات غیر قابل پیش‌بینی قیمت‌هاست.

تعیین بهای تمام شده. منظور از بهای تمام شده چیست و چه اقلامی باید در محاسبه آن منظور شود؟ بهای تمام شده اساساً بر حسب ارزش جاری منابع اقتصادی واگذار شده یا قابل واگذاری برای تحصیل کالاها و خدمات بکار رفته در عملیات اندازه‌گیری می‌شود (ارزش مبادله)^(۱). در مواردی که وجه نقد در قبال کالاها، ملزومات و خدمات پرداخت و یا پرداخت آن در آینده تقبل می‌شود، اندازه‌گیری بهای تمام شده نسبتاً دقیق است. زیرا، وجه نقد معرف ارزش پولی منابع اقتصادی واگذار شده توسط خریدار می‌باشد.

هنگامی که منابع اقتصادی به غیر از وجه نقد یا ادعا بر وجه نقد، در مبادله واگذار می‌شود، مسئله ارزشیابی کماکان باقی می‌ماند. یکی از راه‌های ممکن می‌تواند استفاده از قیمت‌های بازار کالاها و خدمات تحصیل شده یا قیمت‌های بازار داراییهای واگذاری باشد. چنانچه کالاها و خدمات واگذار شده در مبادله، در دوره‌های قبل تحصیل شده باشد، بهای تمام شده اولیه مبنای ارزش داراییهای تحصیل شده فعلی قرار می‌گیرد. زیرا این ارزش در مقایسه با ارزشهای جاری، قابلیت رسیدگی مجدد بیشتری دارد. به دلیل این قابلیت رسیدگی مجدد، حسابداران معمولاً ارزش تاریخی را ترجیح می‌دهند اما مربوط بودن این اندازه‌گیری مورد تردید است.

Value in Exchange (۱)

موارد مشروح زیر می‌تواند برخی از مسایل مرتبط با اندازه‌گیری هزینه‌ها بر مبنای بهای تمام شده را آشکار سازد:

۱. پرداخت جمع قیمت مورد توافق در معامله ممکن است به زمانی دیرتر موکول و توافق شود که در این صورت، اندازه‌گیری بر مبنای ارزش فعلی، برای محاسبه هزینه مناسبت دارد.
۲. اقلام مشترک بهای تمام شده می‌تواند از لحاظ اندازه‌گیری انواع هزینه‌ها، مسایلی را ایجاد کند.
۳. بهای تمام شده‌ای که از معامله با اشخاص مطلع و مختار منتج نشده باشد، جزء معاملات بی‌شبهه محسوب نمی‌شود و اعتبار کمتری از سایر ارزشهای اندازه‌گیری دارد.
۴. جمع بهای تمام شده، علاوه بر مبلغ صورت حساب فروشنده، باید تمامی اقلام بهای تمام شده لازم برای تحصیل کالاها و خدمات را در بر گیرد.

قیمتهای جاری

برخی از صاحبانظران حسابداری اظهار کرده‌اند که همان‌طور که درآمد فروش بر حسب قیمتتهای جاری دریافتی برای کالاها و خدمات اندازه‌گیری می‌شود لازم است هزینه‌های مقابله شده با آن نیز بر مبنای قیمتتهای جاری کالاها و خدمات مصرف یا بکار گرفته شده اندازه‌گیری شود. سود حاصل از فروش نیز معرف مازاد وجه نقد یا ادعا بر وجه نقد دریافتی نسبت به مبلغ منابع مصرف شده است. بنابراین، اندازه‌گیری هزینه‌ها بر حسب قیمتتهای جاری از لحاظ تمایز بین موارد زیر مزیت دارد:

۱. سود حاصل از انجام معامله.
 ۲. سود یا زیان غیر عملیاتی ناشی از نگهداشت داراییها قبل از استفاده از آن.
- نگهداری داراییها در دوره‌ای قبل از دوره مصرف یا بکارگیری، ممکن است ناشی از تصمیم آگاهانه برای استفاده از مزیت افزایش قیمت و یا نیاز به تحصیل زودتر از زمان مصرف باشد. سود یا زیان غیر عملیاتی می‌تواند از تغییر قیمتتها، فساد، نابابی یا عوامل دیگر ناشی شود. در مواردی که تحصیل کالاها و خدمات در زمانی زودتر از مصرف ضرورت دارد و زیان فساد نیز قابل پیش‌بینی و اجتناب‌ناپذیر است، لازم است کاهش ارزش در اندازه‌گیری هزینه لحاظ شود زیرا، بخش ضروری از فرایند کسب درآمد واحد انتفاعی است.

قیمتهای جاری را می‌توان به ترتیبی بدست آورد که یا معرف قیمت‌های جاری تصفیه (فروش) یا ارزش جایگزینی باشد. قیمت‌های جاری تصفیه، برای اندازه‌گیری هزینه‌ها اطلاعاتی مربوط محسوب می‌شود زیرا، معرف هزینه از دست دادن فرصت واحد انتفاعی به دلیل استفاده از دارایی مشخصی می‌باشد. بعلاوه، این نحوه اندازه‌گیری هزینه، مستلزم پیش‌بینی جایگزینی احتمالی دارایی در آینده نمی‌باشد. چنانچه بازار مناسبی برای فروش و خرید کالا وجود داشته باشد و بتوان این اقلام را با زیانی جزئی خرید و فروش کرد، استفاده از قیمت‌های جاری تصفیه مناسب‌تر نیز دارد. از سوی دیگر، ارزش‌های جاری جایگزینی معرف قیمت تحصیل کالا در زمان استفاده از آن است. بنابراین، چنانچه بتوان آینده را ادامه عملیات گذشته فرض کرد، ارزش جایگزینی می‌تواند پیش‌بینی بهتری از فعالیت آتی واحد انتفاعی بدست دهد. یکی از مشکلات استفاده از ارزش جایگزینی این است که امکان دارد قیمت جاری کالاها و خدمات تحصیل شده در قبل به آسانی در دسترس نبوده و یا اندازه‌گیری این قیمت‌ها به گونه‌ای که قابل رسیدگی مجدد باشد نامقدور باشد.

بسیاری از هزینه‌ها مبتنی بر قرارداد است یا در زمان حال تحصیل می‌شود که در این صورت بهای تمام شده تفاوت چندانی با قیمت‌های جاری ندارد. اما در مورد ارزشیابی موجودیها و داراییهای ثابت ممکن است تفاوت با اهمیت بین بهای تمام شده و قیمت‌های جاری ایجاد شود. این مسایل با تفصیل بیشتر در فصول آینده مورد بحث قرار خواهد گرفت.

چه موقع هزینه‌ها تحقق می‌یابند؟

بر حسب تعریف، هزینه هنگامی تحقق می‌یابد که کالاها یا خدمات، در فرایند کسب درآمد فروش مصرف یا استفاده می‌شوند. زمان‌بندی یا گزارش هزینه، با ثبت این فعالیت در حسابها یا لحاظ کردن آن در صورتهای مالی مطرح می‌گردد. گزارش هزینه ممکن است همزمان با فعالیت یا استفاده از کالاها یا خدمات، متعاقب فعالیت، یا در شرایط غیر معمول، قبل از فعالیت انجام پذیرد.

تعیین زمان گزارش هزینه، بعضاً، مبتنی بر مفهوم سودی است که آشکارا یا بطور غیر آشکار انتخاب و پیشنهاد می‌گردد. تعریف سود به عنوان تغییر ارزشها معمولاً ایجاب می‌کند که هزینه‌ها هنگامی که کاهش ارزش واقع می‌شود یا هنگامی که فواید آتی از استفاده از کالاها و خدمات متصور نیست گزارش شوند. مفهوم سودی که گردش وجوه نقد را مورد تاکید قرار می‌دهد، موجب می‌شود که هزینه‌ها در زمانی نزدیک به مخارج نقدی واقعی گزارش گردند. حسابداری تعهدی، اگرچه رویکردی مابین دو مفهوم افراطی بالا محسوب می‌شود اما متمایل به مفهوم تغییر ارزشهاست. زیرا، قیمت‌های ورودی (بهای تمام شده) تا زمانی که افزایش ارزش از طریق جایگزینی قیمت‌های خروجی

(فروش) گزارش شود حفظ می‌گردند. به بیان دیگر، در حسابداری تعهدی، هزینه‌ها در دوره‌ای شناسایی می‌شوند که درآمد فروش مربوط شناسایی می‌گردد. یعنی در فرایند مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش، ابتدا زمان‌بندی گزارش درآمد فروش تعیین و سپس متعاقب آن، هزینه‌های مربوط در همان دوره گزارش می‌شود. تنها در موارد غیر متعارف ممکن است شناسایی درآمد فروش تا زمانی که بتوان هزینه‌ها را اندازه‌گیری یا مشخص کرد، به تعویق افتد.

ضوابط شناخت زیانهای غیر عملیاتی نیز مشابه ضوابط شناسایی هزینه‌های دوره مالی است چون زیانهای غیر عملیاتی را نمی‌توان با درآمد فروش معینی مرتبط کرد، بنابراین این زیانها باید در دوره‌ای ثبت شوند که واقعیت کاهش توان یک دارایی مشخص برای تامین منافع آتی، نسبت به ارزش ثبت شده فعلی، آشکار شده باشد.

در موارد فروش داراییهایی که به طور عادی داد و ستد نمی‌شوند و یا در موارد بلایای طبیعی، زمان‌بندی رویداد نسبتاً معین است. اما هنگامی که کاهش ارزش تدریجاً و طی چند دوره مالی واقع می‌شود، تعیین زمان قطعی تحقق زیان غیر عملیاتی مشکل می‌باشد. اگرچه داراییها، در نهایت فروخته یا کنار گذاشته می‌شود، اما چنانچه فواید دارایی از دست رفته باشد، تعویق شناسایی زیان غیر عملیاتی تا زمان کنار گذاشتن نهایی آن غیر منطقی است. هر زمانی که از دست رفتن منافع دارایی محتمل شود و امکان برگشت منافع دارایی نیز وجود نداشته باشد، لازم است زیان غیر عملیاتی گزارش گردد.

مفهوم مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش

چنانچه گزارش تدریجی سود طی کل فرایند عملیاتی واحد انتفاعی امکان‌پذیر باشد، اندازه‌گیری خالص داراییهای واحد انتفاعی نیز به موازات افزایش ارزش، توسط واحد انتفاعی افزوده می‌شود. در این صورت، نیازی به مفهوم مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش نخواهد بود. اما چون رویدادهای مربوط به درآمد فروش و هزینه به طور مجزا گزارش می‌گردند، و همچنین، تحصیل و پرداخت برای کالاها و خدمات معمولاً همزمان با فروش و فرایند وصول وجه نقد مرتبط با همان محصولات نیست، مفهوم مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش به صورت یک ضرورت و یا دست کم یک میثاق مطلوب در آمده است.

بر اساس تعریف ارائه شده توسط انجمن حسابداری آمریکا (AAA)، مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش عبارت است از فرایند گزارش هزینه‌ها بر اساس روابط علت و معلول با درآمد فروش گزارش شده. در تعریف بالا، توصیه شده است که اقلام بهای تمام شده (کالاها و خدمات مصرف یا استفاده

شده) باید مرتبط با درآمد فروش تحقق یافته در یک دوره مالی معین و مبتنی بر همبستگی مثبتی بین اقلام بهای تمام شده و درآمد فروش باشد. مقابله مطلوب هزینه‌ها با درآمد فروش هنگامی انجام می‌شود که بین هزینه‌ها و درآمد فروش ارتباط وجود داشته باشد. بنابراین، زمان‌بندی هزینه‌ها مستلزم:

۱. وجود ارتباط هزینه‌ها با درآمد فروش است.
۲. گزارش هزینه‌ها در همان دوره‌ای است که درآمد فروش گزارش می‌شود.

بر حسب تعریف، تمامی هزینه‌ها به عنوان بخشی ضروری از عملیات تحصیل درآمد فروش تلقی و انجام می‌شوند. اما از این تعریف نباید نتیجه‌گیری کرد که همواره صرف هزینه‌ها به تحصیل درآمد فروش منتج می‌گردد. زیرا امکان دارد هزینه‌هایی رخ دهد که به تحصیل درآمد فروش منتهی نگردد. مثلاً، قبل از انجام یک فقره فروش، ممکن است مراجعات مکرر فروشندگان ضرورت یابد و هزینه‌هایی تحمل شود که در تمامی موارد به تحصیل درآمد فروش نیز منجر نگردد اما تمامی هزینه‌های مربوط باید به عنوان بخشی از عملیات تحصیل درآمد فروش شناسایی شود.

با توجه به موارد مذکور در بالا، مرتبط کردن هزینه‌ها با درآمد فروش کار نسبتاً مشکلی است. در واقع در برخی موارد، مرتبط کردن هزینه‌ها با درآمد فروش امکان‌پذیر نیست. به دلیل وجود این مشکلات، حسابداران قواعد و روشهای معینی را تدوین و ضوابط زمان‌بندی شناسایی هزینه‌ها را تبیین کرده‌اند. بر اساس این ضوابط، تمایز مشخصی بین هزینه‌های مستقیم یا بهای تمام شده محصولات و هزینه‌های غیر مستقیم دوره مالی ایجاد شده است. هزینه‌های مستقیم معمولاً در دوره‌ای گزارش می‌شود که کالاها و خدمات مورد استفاده قرار گرفته است. هزینه‌های غیر مستقیم نیز در دوره وقوع، گزارش می‌گردد. در مواردی که مخارج انجام شده منفعی را در چند دوره مالی در بر دارد، نظیر پیش‌پرداخت بیمه، مخارج به طور سیستماتیک و معقول در دوره‌های مالی مربوط مستهلک می‌گردد.

اقلام بهای تمام شده غالباً به دوره‌های آتی انتقال می‌یابد تا با درآمدهای فروش دوره‌های بعد مقابله شود زیرا منافع آن به دوره‌های بعد مربوط است. استدلال زیر بنای این مطلب این است که اگر استفاده از کالاها و خدمات موجب انتفاع در دوره جاری نشود و معرف زیان غیر عملیاتی نیز نباشد، ناگزیر باید در دوره‌های بعد موجب انتفاع گردد. بنابراین، لازم است این اقلام به دوره‌های آتی تخصیص یابد تا بتوان در زمان مقتضی، هزینه‌ها را با درآمد فروش مقابله کرد.

رویکرد دارایی - هزینه

مفهوم مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش، توسط برخی از صاحبان نظران حسابداری مورد انتقاد شدید قرار گرفته زیرا قواعد مفیدی را برای تعیین زمان شناسایی هزینه ارائه نکرده است. بنابراین، هیات استانداردهای حسابداری مالی (FASB) به طور فزاینده‌ای از رویکرد دارایی - هزینه استفاده کرده است. در این رویکرد، ابتدا باید تعیین شود که آیا قلم مورد بررسی دارایی است یا خیر. چنانچه این قلم را نتوان دارایی تلقی نمود، ناگزیر باید به عنوان هزینه یا زیان غیر عملیاتی طبقه‌بندی کرد.

گزارش هزینه‌ها

برای کامل کردن مبحث هزینه‌ها لازم است به چهار نکته به شرح زیر اشاره شود:

۱. انتخاب بین مفاهیم شمول کلی و عملیات جاری در ارتباط با اندازه‌گیری سود (به شرح فصل قبل)، اهمیت متمایز کردن هزینه‌ها را از زیان غیر عملیاتی مورد تاکید قرار می‌دهد، اگرچه کمکی به تعریف هر یک از این دو نمی‌کند. مفهوم شمول کلی سود، شامل تمامی هزینه‌ها و زیانهای غیر عملیاتی شناسایی شده در دوره مالی جاری می‌باشد و از لحاظ محاسبه سود خالص، تمایز بین هزینه و زیان غیر عملیاتی اهمیت چندانی ندارد. از سوی دیگر، مفهوم سود عملیات جاری، در محاسبه سود خالص هیچیک از اقلام زیان غیر عملیاتی یا هزینه‌های انجام شده دوره‌های قبل که تاکنون شناسایی نشده است را در بر نمی‌گیرد. تصمیم‌گیری در مورد انتخاب هر یک از دو مفهوم، به شرح بالا، از لحاظ تعریف هزینه‌ها کمک نمی‌کند اما روشن شدن طرز تفکر شخص را تسهیل می‌نماید.
۲. طبقه‌بندی هزینه‌ها به عنوان هزینه‌های فروش، هزینه‌های اداری یا بهای تمام شده کالای فروش رفته ممکن است برای مقاصد تحلیلی درون سازمانی نظیر تعیین وظایف و مسئولیتها مفید باشد. اما، برای مقاصد گزارشگری برون سازمانی، این طبقه‌بندیها فایده چندانی را در بر ندارد. زیرا استفاده کنندگان صورتهای مالی نمی‌توانند بر مبنای این طبقه‌بندی‌ها، پیش‌بینی‌های بهتر یا ارزیابیهای مفیدتری را به عمل آورند. از دیدگاه این استفاده کنندگان برون سازمانی، تمامی اقلام مشروح بالا هزینه است و تفاوت چندانی ندارد.
۳. ترتیب ارائه هزینه‌ها در صورت سود و زیان نیز موجب ارائه اطلاعات مربوط تر نمی‌شود. علی‌الخصوص لازم است از انتساب اولویت به اقلام هزینه پرهیز شود زیرا تمامی این اقلام از لحاظ محاسبه سود یکسان می‌باشند. اندازه‌گیری سود نیز تنها هنگامی معنی دارد که تمامی هزینه‌ها از درآمد فروش کسر گردد.

۴. طبقه‌بندی هزینه‌ها هنگامی از دیدگاه سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان مفید است و به پیش‌بینی و ارزیابی آنان کمک می‌کند که بتواند ماهیت رفتاری هزینه‌ها را تشریح کند. به بیان دیگر، هزینه‌ها باید بر حسب متغیر یا ثابت بودن ماهیت آن در ارتباط با تولید، میزان فروش یا فاکتورهای دیگر طبقه‌بندی شوند. ضمناً شرح هزینه‌ها و ارتباط آن با گردش وجوه نقد نیز حایز اهمیت است. مثلاً اقلامی که از مخارج نقدی دوره‌های گذشته منتج شده، در مقایسه با هزینه‌هایی که در نتیجه پرداختهای نقدی دوره جاری یا دوره‌های آتی انجام شده است، آثار متفاوتی را بر واحد انتفاعی به جای می‌گذارند.

قواعد شناسایی هزینه‌ها، توسط هیات استانداردهای حسابداری مالی به شرح زیر خلاصه شده است: هزینه‌ها و زیانهای غیر عملیاتی به طور کلی هنگامی شناسایی می‌شوند که منابع اقتصادی واحد انتفاعی برای تحویل یا تولید کالاها، ارائه خدمات یا سایر فعالیت‌های اصلی و کانونی مورد استفاده قرار گرفته و یا منافع داراییهای شناسایی شده قبلی کاهش یافته یا از بین رفته باشد.

مصرف منابع اقتصادی طی یک دوره مالی را می‌توان مستقیماً یا از طریق مرتبط کردن آن با درآمد فروش شناسایی شده در دوره مالی شناسایی کرد:

۱. برخی از هزینه‌ها نظیر بهای تمام شده کالای فروش رفته مستقیماً با درآمد فروش مقابله می‌شود. این هزینه‌ها در زمان شناسایی درآمد فروش، شناسایی می‌شوند.

۲. بسیاری از هزینه‌ها، نظیر هزینه‌های اداری و فروش، در دوره‌ای که وجه نقد پرداخت یا بدهی تقبل شده است شناسایی می‌شوند. پرداخت وجه نقد یا تقبل بدهی در قبال کالاها و خدماتی انجام می‌شود که همزمان با تحصیل یا پس از مدت کوتاهی مصرف می‌گردد.

۳. برخی از هزینه‌ها نظیر استهلاک و بیمه، به‌طور سیستماتیک و معقول به دوره‌هایی تخصیص می‌یابد که انتظار می‌رود منافع داراییها مورد استفاده قرار گیرد.

هزینه‌ها یا زیان غیر عملیاتی هنگامی شناسایی می‌شود که شواهدی دال بر کاهش یا حذف منافع اقتصادی شناسایی شده برای داراییها در دست باشد و یا بدهی‌هایی تقبل شده یا افزایش یافته باشد که در مقابل آن منافع اقتصادی ایجاد نگردیده است^(۱).

خلاصه

در این فصل، صورت سود و زیان و اجزای اصلی آن یعنی درآمد فروش و هزینه از یک سو و سود و زیان غیر عملیاتی از سوی دیگر، مورد بحث قرار گرفت. برای درآمد فروش سه تعریف به شرح زیر ارائه شده است:

۱. درآمد فروش از فروش محصولات و ارائه خدمات، تحصیل و بر مبنای صورت حساب ارائه شده به مشتریان، صاحبکاران یا مستاجرین در ازای کالاها یا خدمات تامین شده اندازه‌گیری می‌شود.

۲. درآمد فروش، افزایش ناخالص در داراییها و کاهش ناخالص در بدهیهاست که بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری اندازه‌گیری می‌شود و حاصل فعالیت‌های انتفاعی مؤسسه می‌باشد.

۳. درآمد فروش عبارت است از ورود یا افزایش داراییهای واحد انتفاعی یا واریز بدهیهای آن (یا ترکیبی از هر دو) طی یک دوره مالی که از تحویل یا تولید کالاها، ارائه خدمات یا سایر فعالیت‌های اصلی و مستمر یا عملیات کانونی آن ناشی شده باشد.

دو تعریف اول، مبتنی بر رویکرد درآمد فروش - هزینه است در حالی که تعریف سوم معرف رویکرد دارایی - بدهی می‌باشد.

سود غیر عملیاتی نیز به طرق مشروح زیر تعریف شده است:

۱. سود غیر عملیاتی معرف درآمدهایی است که از فروش محصولات، کالاها یا ارائه خدمات تحصیل نشده است.

۲. سود غیر عملیاتی عبارت است از افزایش در داراییهای خالصی که از معاملات جانبی یا اتفاقی (به جز مبادلات سرمایه‌ای و درآمد فروش) حاصل شده است.

از دیدگاه نظری، زمان شناسایی درآمد فروش را می‌توان بر اساس تعریف زیر تعیین کرد:

"درآمد فروش باید به دوره‌ای منتسب گردد که در آن دوره، فعالیت‌های اصلی لازم برای تولید و تحویل کالاها یا ارائه خدمات انجام شده باشد."

اما در ادبیات حسابداری و همچنین در عمل، چهار مقطع زمانی به شرح زیر برای شناسایی درآمد فروش مطرح و بکار گرفته شده است:

در خلال تولید، در موارد ارائه خدمات و قراردادهای بلند مدت (روش درصد پیشرفت کار).

هنگام خاتمه تولید، در مورد فلزات گرانبها و برخی از محصولات کشاورزی، هنگام فروش، روش تحویل، بعد از فروش، مانند فروش با حق استرداد کالا و فروش اقساطی.

هزینه نیز در ادبیات حسابداری به طرق زیر تعریف شده است:

۱. هزینه از دیدگاهی گسترده، شامل تمامی اقلام بهای تمام شده منقضي شده است که قابل کسر کردن از درآمد فروش می‌باشد.

۲. هزینه‌ها عبارتند از کاهش ناخالص در داراییها یا افزایش ناخالص در بدهیها که بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری اندازه‌گیری شده و حاصل فعالیت‌های انتفاعی مؤسسه می‌باشد.

۳. هزینه‌ها عبارتند از خروج یا مصرف داراییهای واحد انتفاعی یا ایجاد بدهیها (یا ترکیبی از هر دو) طی یک دوره مالی که از تحویل یا تولید کالاها، ارائه خدمات، یا سایر فعالیت‌های اصلی و مستمر یا عملیات کانونی آن ناشی شده باشد.

تعاریف اول و دوم، انعکاسی از رویکرد درآمد فروش - هزینه و تعریف سوم انعکاسی از رویکرد دارایی - بدهی است.

تعریف زیان غیر عملیاتی نیز مشابه تعریف سود غیر عملیاتی است. زیانهای غیر عملیاتی عبارتند از کاهش در داراییهای خالص که بر اثر تحمل هزینه‌ها یا مبادلات سرمایه‌ای ایجاد نشده باشد.

در مبحث شناسایی هزینه‌ها، به سؤالات زیر به تفصیل پاسخ داده شده است:

- چه اقلامی باید در هزینه‌ها منظور شوند؟
- چگونه باید هزینه‌ها را اندازه‌گیری کرد؟
- چه موقع هزینه‌ها تحقق می‌یابد و چه موقع باید از لحاظ مقاصد حسابداری گزارش شوند؟

در انتهای این فصل نیز قواعد شناسایی هزینه‌ها بر اساس بیانیه شماره پنج هیات استانداردهای حسابداری مالی به شرح زیر ارائه شده است:

هزینه‌ها و زیانهای غیر عملیاتی هنگامی شناسایی می‌شوند که منافع اقتصادی واحد انتفاعی برای

تحویل یا تولید کالاها، ارائه خدمات یا سایر فعالیتهای اصلی و کانونی مورد استفاده قرار گرفته و یا منافع داراییهای شناسایی شده قبلی کاهش یافته یا از بین رفته باشد.

مصرف منابع اقتصادی طی یک دوره مالی را می‌توان مستقیماً یا از طریق مرتبط کردن آن با درآمد فروش شناسایی شده در دوره مالی شناسایی کرد:

۱. برخی از هزینه‌ها نظیر بهای تمام شده کالای فروش رفته مستقیماً با درآمد فروش مقابله می‌شود.

۲. بسیاری از هزینه‌ها نظیر هزینه‌های اداری و فروش، در دوره‌ای که وجه نقد پرداخت یا بدهی تقبل شده است شناسایی می‌شوند.

۳. برخی از هزینه‌ها نظیر استهلاک و بیمه، به طور سیستماتیک و معقول به دوره‌هایی تخصیص می‌یابد که انتظار می‌رود منافع داراییها مورد استفاده قرار گیرد.

به طور کلی، هزینه یا زیان غیر عملیاتی هنگامی شناسایی می‌شود که شواهدی دال بر کاهش یا حذف منافع اقتصادی شناسایی شده برای داراییها در دست باشد و یا بدهی‌هایی تقبل شده یا افزایش یافته باشد که در مقابل آن منافع اقتصادی ایجاد نگردیده است.

سوالات و مسایل

سوالات

۱. بر اساس روش باز یافت بهای تمام شده، سود ناخالص فروش اقساطی در کدام یک از مقاطع زیر شناسایی می‌شود؟

- الف - پس از این که وجوه نقد دریافتی مساوی بهای تمام شده فروش بشود.
- ب - به تناسب وجوه نقد وصول شده.
- ج - در تاریخ وصول آخرین قسط.
- د - در مقطع فروش.

۲. بر اساس موافقت‌نامه با یک واحد انتفاعی دیگر قرار است که در قبال واگذاری حق اختراع طی چهار سال آینده، وجوهی توسط شرکت آلفا دریافت شود. پیش‌دریافت این حق امتیاز، در کدام یک از دوره‌های مالی زیر به عنوان درآمد فروش شناسایی خواهد شد؟

- الف - در دوره وصول پیش دریافت.
- ب - در دوره‌ای که درآمد فروش تحصیل می‌شود.
- ج - طی دوره واگذاری حق اختراع به طور یکسان.
- د - در تاریخ انعقاد موافقت‌نامه.

۳. زیان پیش‌بینی شده در یک قرارداد بلندمدت، بر اساس هر یک از روشهای درصد پیشرفت کار و قرارداد تکمیل شده، در کدام یک از مقاطع زیر شناسایی می‌شود؟

<u>روش درصد پیشرفت کار</u>	<u>روش کار تکمیل شده</u>	
طی عمر پروژه	در خاتمه قرارداد	الف -
بلادرنگ	در خاتمه قرارداد	ب -
طی عمر پروژه	بلادرنگ	ج -
بلادرنگ	بلادرنگ	د -

۴. شرکت (الف) در حسابداری یک قرارداد چهار ساله، روش درصد پیشرفت کار را بکار می‌گیرد. صورت حسابهای پیشرفت کاری که در سال دوم ارسال و در سال سوم وصول شده است در کدام سال در محاسبه سود لحاظ می‌شود؟

- الف - در محاسبه سود سالهای دوم، سوم و چهارم ملحوظ نمی‌شود.
 ب - در محاسبه سود سال دوم لحاظ می‌شود.
 ج - در محاسبه سود سال سوم منظور می‌گردد.
 د - در محاسبه سود سال چهارم منظور می‌شود.
۵. یک فعالیت تحقیق و توسعه که مخارج آن هنگام وقوع به هزینه منظور می‌شود عبارت است از:
 الف - فعالیت مهندسی در مراحل اولیه تولید کالای تجاری.
 ب - طراحی، ساخت و آزمایش مدل‌های مربوط به تولید.
 ج - یافتن مشکلات ماشین‌آلات و تجهیزات حین تولید کالای تجاری.
 د - تغییر دوره‌ای در طراحی محصولات موجود.
۶. در یک واحد تولیدی به برخی از کارکنان پیشنهاد شده است که در قبال دریافت مبلغی معین از خدمت کناره‌گیری کنند. کارکنان مزبور نیز قبول کردند که در مقابل دریافت فوری مبلغی معین و دریافت مبلغی در آخر هر یک از دو سال بعد از کار برکنار شوند. مبالغ پرداختی به کارکنان نیز قابل برآورد است. مبلغی که در سال جاری به هزینه منظور می‌شود شامل:
 الف - یک سوم مبلغ پرداختی در سال جاری و یک سوم ارزش فعلی پرداختهای آتی است.
 ب - تنها مبلغ پرداختی در سال جاری می‌باشد.
 ج - مبلغ پرداختی در سال جاری و مجموع مبالغ پرداختی در دو سال بعد است.
 د - مبلغ پرداختی در سال جاری و ارزش فعلی پرداختهای آتی می‌باشد.
۷. شرکت بتا حسابداری قراردادهای بلند مدت خود را به روش درصد پیشرفت کار انجام می‌دهد. یک قرارداد سه ساله با مبلغ ثابت که سال اول آن در حال اجراست در دست بررسی است. برآوردهای انجام شده در باره جمع مخارج قرارداد، سودآور بودن قرارداد را نشان می‌دهد. شرکت بتا در مواقع لازم صورت حساب برای مشتری ارسال می‌کند و اطمینان دارد که مبالغ مربوطه در هر یک از سالهای قرارداد وصول می‌شود.
 الف - توجیه بکارگیری روش درصد پیشرفت کار در قراردادهای ساختمانی بلند مدت چیست؟
 در مثال شرکت بتا، چه واقعیهایی مبنای بکارگیری روش بالاست؟
 ب - چگونه می‌توان در هر یک از سالهای قرارداد، مبلغ درآمد فروش قابل شناسایی را (بر اساس مخارج) تعیین کرد؟
 ج - آیا ارسال صورت حساب و وصول وجه مربوط اثری بر سود شرکت دارد؟

۸. تحصیل درآمد فروش، از لحاظ مقاصد حسابداری، هنگام تحقق آن شناسایی می‌شود. در برخی موارد، درآمد فروش تقریباً همزمان با تحصیل آن (از دیدگاه اقتصادی) شناسایی می‌گردد. در مواردی دیگر، حسابداران رهنمودهایی را برای شناسایی درآمد فروش در مقاطعی دیگر، مثلاً در مقطع فروش، تدوین کرده‌اند.

الف - دلایل ساخت درآمد فروش در مقطع فروش چیست؟

ب - در چه شرایطی درآمد فروش را می‌توان حین انجام عملیات تولیدی شناسایی کرد؟

ج - در چه زمانهایی به غیر از موارد مذکور در بندهای (الف) و (ب) بالا، می‌توان درآمد فروش را شناسایی کرد؟

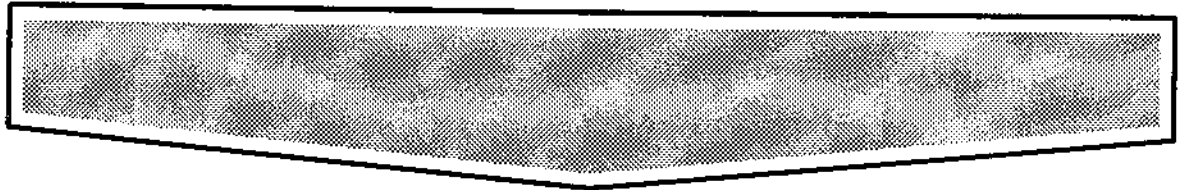
۹. مبلغ سود گزارش شده برای یک واحد انتفاعی، به طور کلی بستگی به شناسایی مناسب درآمد فروش و هزینه در یک دوره مالی معین دارد. در برخی موارد، اقلام بهای تمام شده هنگام فروش به هزینه منظور می‌شود. در برخی موارد دیگر، ضوابط و رهنمودهای متفاوتی برای منظور کردن بهای تمام شده به هزینه تدوین شده است.

الف - دلیل یا دلایل شناسایی اقلام بهای تمام شده به عنوان هزینه را در مقطع فروش بیان کنید.
ب - دلیل یا دلایل منظور کردن برخی از اقلام بهای تمام شده را به هزینه دوره مالی (به جای منظور کردن در دارایی) ارائه کنید.

ج - در چه شرایطی می‌توان اقلام بهای تمام شده را به دارایی منظور کرد؟

د - دلیل به هزینه منظور کردن برخی از اقلام بهای تمام شده را بر مبنای تخصیص منطقی و سیستماتیک در هر یک از دوره‌های مالی بیان کنید.

ه - در چه مواردی می‌توان اقلام بهای تمام شده را به عنوان زیان غیر عملیاتی شناسایی کرد؟



ترازنامه و مبانی ارزشیابی

رئوس مطالب فصل

- مقدمه
- ارتباط بین ترازنامه و صورت سود و زیان
- داراییها
- بدهیها
- حقوق صاحبان سرمایه
- طبقه‌بندی ترازنامه

مقدمه

در این فصل ابتدا ارتباط بین ترازنامه و صورت سود و زیان مورد بررسی قرار می‌گیرد. چنانچه این صورتهای با یکدیگر همبستگی داشته باشند^(۱)، از لحاظ ریاضی مرتبط و پیروی از هر یک از دیدگاههای درآمد فروش - هزینه و دارایی - بدهی قابل قبول خواهد بود. در دیدگاه دارایی - بدهی، ترازنامه اولویت دارد. در دیدگاه نبود همبستگی بین صورتهای مالی مزبور نیز هر یک از صورتهای به طور مستقل تعریف می‌شوند.

در ادامه فصل، مسائلی مربوط به شناسایی و اندازه‌گیری سه بخش اصلی ترازنامه یعنی داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه تشریح می‌شود. در این مبحث آشکار خواهد شد که روشهای ارزشیابی بسیار وجود دارد و در برخی موارد، دیدگاه درآمد فروش - هزینه دارای اولویت است و در مواردی دیگر، دیدگاه دارایی - بدهی مرجح می‌باشد. نبود همبستگی بین صورتهای مالی نیز به دلیل ارائه مفهوم سود جامع توسط هیات استانداردهای حسابداری مالی به ندرت مطرح می‌گردد. به طوری که در این مبحث گفته خواهد شد، دیدگاه دارایی - بدهی به تدریج اهمیت بیشتری کسب کرده و در اولویت قرار گرفته است.

در بخش آخر فصل حاضر نیز طبقه‌بندی ترازنامه مورد بحث قرار خواهد گرفت.

ارتباط بین ترازنامه و صورت سود و زیان

به منظور تعریف عناصر حسابداری و ارتباط بین ترازنامه و صورت سود و زیان، دو رویکرد وجود همبستگی و نبود آن بین این صورتهای مطرح شده است^(۲). همبستگی صورتهای مالی به این معنی است که این صورتهای از لحاظ ریاضی به شکلی تعریف شوند که سود خالص مساوی تغییر در حقوق صاحبان سرمایه (به جز مبادلات سرمایه‌ای و اصلاحات دوره‌های قبل) طی دوره مالی باشد. در رویکرد نبود همبستگی بین صورتهای مالی، رابطه ریاضی مد نظر نیست و هر یک از صورتهای بطور مستقل تعریف و اطلاعات منعکس در آنها اندازه‌گیری می‌شوند.

(۱) Articulation (۱)
FASB (1976) (۲)

همبستگی صورتهای مالی

عناصر حسابداری، به شرح مندرج در بیانیه شماره شش هیات استانداردهای حسابداری مالی، عبارتند از داراییها، بدهیها، حقوق صاحبان سرمایه، درآمدهای فروش، سودهای غیر عملیاتی، هزینهها و زیانهای غیر عملیاتی^(۱). در رویکرد همبستگی صورتهای مالی، سود بخشی از حقوق صاحبان سرمایه محسوب می‌شود. در نمودار (۱ - ۱۰)، مدل حسابداری مبتنی بر وجود همبستگی بین صورتهای مالی و سیستم طبقه‌بندی مربوط خلاصه شده است. در این نمودار به منظور رعایت سادگی در ارائه، خالص داراییهای مساوی حقوق صاحبان سرمایه فرض شده است.

در مدل ارائه شده در نمودار (۱ - ۱۰)، تمامی رویدادهای حسابداری را می‌توان به نحوی مناسب طبقه‌بندی کرد. در طبقه حقوق صاحبان سرمایه، سه طبقه فرعی یعنی سرمایه، سود انباشته و تعدیلات تحقق نیافته مطرح شده است. سرمایه نیز شامل سرمایه به ارزش اسمی و سایر منابع سرمایه مانند صرف سهام می‌باشد. سود انباشته به نوبه خود شامل سه طبقه فرعی حسابهای صورت سود و زیان، اصلاحات دوره‌های قبل و سود سهام توزیع شده می‌باشد. نظر به این که سود یکی از طبقات فرعی سود انباشته است، صورت سود و زیان و ترازنامه با یکدیگر همبستگی دارند. در داخل صورت سود و زیان نیز طبقه‌بندی‌های دیگری مانند تمایز بین درآمد فروش و سود غیر عملیاتی، هزینه و زیان غیر عملیاتی و همچنین طبقه‌بندی سود و زیان غیر عملیاتی به عنوان اقلام غیر عادی و غیر مستمر و غیر مترقبه مطرح است.

برخی از رویدادها، بطور کلی در صورت سود و زیان منعکس نمی‌شوند زیرا معرف اصلاحات سود دوره‌های قبل محسوب و مستقیماً در سود انباشته اعمال می‌گردند. سود سهام نیز توزیع سود تلقی می‌شود. طبقه فرعی دیگر حقوق صاحبان سرمایه یعنی تعدیلات تحقق نیافته، از برخی از روشها و قواعد خاص حسابداری ناشی می‌گردد. اما مطرح کردن سود جامع^(۲) توسط هیات استانداردهای حسابداری مالی موجب شده است که این تعدیلات نیز در صورت سود و زیان منعکس شوند.

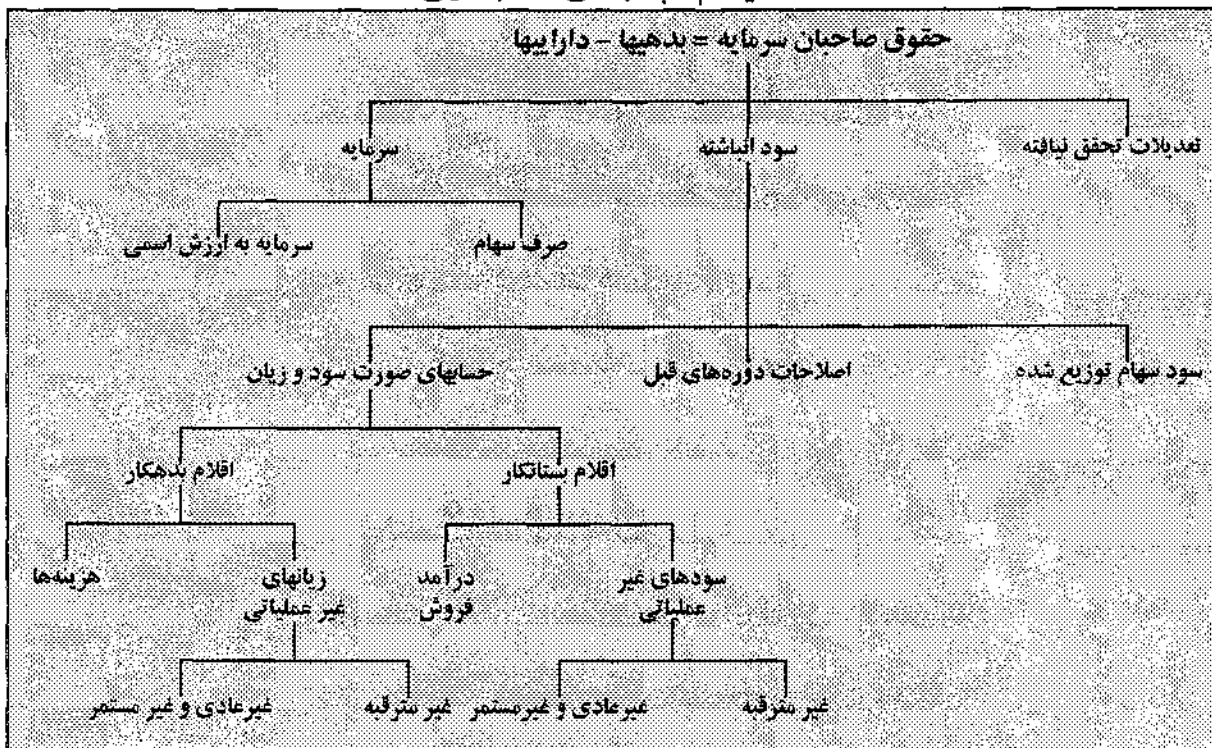
سیستم طبقه‌بندی مطروحه بالا نسبتاً ساده است اما این سادگی بعضاً موجب بروز مشکلاتی نیز می‌شود. زیرا مبادلات پیچیده را نمی‌توان در تمامی موارد در یکی از طبقات نمودار (۱ - ۱۰) قرار داد. مثلاً سهام ممتازی که الزاماً، بازخرید می‌شود، یکی از این مبادلات پیچیده محسوب می‌شود. این گونه سهام قطعاً ویژگی مالکیت را دارد اما به دلیل قابلیت بازخرید، مشابه اوراق قرضه می‌باشد.

FASB (1985 b) (۱)

SFAC No 130 (۲)

در برخی از کشورهای صنعتی نیز طبقه‌بندی این قبیل سهام در حقوق صاحبان سرمایه منع شده است^(۱). علیرغم مشکلات ذکر شده، سیستم طبقه‌بندی حسابداری، به شرح بالا، بسیار قدیمی و برای مدتی طولانی بکار گرفته شده است. در مورد مبادلات پیچیده نیز عملی‌ترین راه حل، افشای اطلاعات تکمیلی همراه با صورتهای مالی بوده است بدون این که نیازی به ارائه سیستم طبقه‌بندی جدید باشد.

سیستم طبقه‌بندی حسابداری



نمودار (۱ - ۱۰)

در رویکرد وجود همبستگی بین صورتهای مالی، دو راه حل برای تعریف عناصر حسابداری وجود دارد. در رویکرد اول که درآمد فروش - هزینه نام دارد، تاکید بر تعریف عناصر صورت سود و زیان است. در این رویکرد، صورت سود و زیان، اصول شناسایی سود و قواعد اندازه‌گیری سود در کانون توجه قرار دارد. داراییها و بدهیها نیز به عنوان نتایج درآمد فروش و هزینه، تعریف، شناسایی و اندازه‌گیری می‌شوند. رویکرد دوم، دارایی - بدهی نامیده می‌شود. در این رویکرد، تعریف، شناسایی و اندازه‌گیری داراییها و بدهیها مورد تاکید است. سود نیز به عنوان نتیجه اندازه‌گیری داراییها و بدهیها، تعریف، شناسایی و اندازه‌گیری می‌شود.

رویکرد درآمد فروش - هزینه

از دهه ۱۹۳۰ میلادی، خط مشی اصلی حسابداری، تعریف، شناسایی و اندازه‌گیری سود بوده است. سود نیز بر مبنای مقابله هزینه‌ها (شامل تخصیص‌های اختیاری نظیر استهلاک) با درآمد فروش شناسایی شده، محاسبه می‌شود. بنابراین، صورت سود و زیان و ترازنامه بر قواعد شناخت درآمد فروش و مقابله هزینه‌ها با آن، مبتنی است.

یکی از نتایج پیروی از رویکرد درآمد فروش - هزینه و تأکید بر قواعد اندازه‌گیری سود این است که ترازنامه نه تنها شامل داراییها و بدهیهاست بلکه اقلام مبهم بدهکار و بستانکاری را در بر دارد که اصطلاحاً مخارج انتقالی به دوره‌های آتی^(۱) و درآمدهای انتقالی به دوره‌های آتی^(۲) نامیده می‌شوند. این اقلام با تعاریف متداول داراییها و بدهیها مطابقت ندارند اما تنها به دلیل تعویق شناخت آنها در صورت سود و زیان، در ترازنامه منظور می‌شوند. مثلاً یک نمونه از مخارج انتقالی به دوره‌های آتی، مخارج قبل از بهره‌برداری است. این مخارج، به جای شناسایی بلادرنگ به عنوان هزینه، به دوره‌های مالی متوالی تخصیص و در صورت سود و زیان منعکس می‌گردد. این قبیل مخارج پس از انجام، نوعی اقلام از دست رفته^(۳) محسوب می‌شوند که قابل بازیافت نمی‌باشند. بنابراین، منظور کردن آن در سمت داراییهای ترازنامه قابل بحث است. نظیر اشکال بالا در مورد درآمدهای انتقالی به دوره‌های آتی نیز وجود دارد. بسیاری از این مانده‌های بستانکار در واقع بدهی نیستند بلکه اقلام بستانکار مربوط به صورتهای سود و زیان آینده است که بر اثر مبادلات دوره مالی جاری ایجاد شده اما شناسایی آن به صورتهای سود و زیان دوره‌های آینده موکول شده است. برای مثال می‌توان تخفیفهای مالیاتی مربوط به سرمایه‌گذاریها^(۴) را (به روش انتقال به دوره‌های آتی^(۵)) به عنوان نمونه‌ای از این اقلام ارائه کرد. این اقلام در حقیقت بدهی نیستند و تنها به دلیل تفاوت محاسبه سود مشمول مالیات در صورت سود و زیان و اظهارنامه مالیاتی به وجود می‌آیند.

رویکرد دارایی - بدهی

در این رویکرد، اندازه‌گیری و گزارش مستقیم داراییها و بدهیها مورد تأکید است. در بیانیه شماره شش هیات استانداردهای حسابداری مالی^(۶) نیز سود جامع به عنوان تغییر در خالص داراییها

Deferred Charges (۱)

Deferred Credits (۲)

Sunk Cost (۳)

Investment Tax Credit (۴)

Deferral Method (۵)

SFAC No. 6 (۶)

(داراییها منهای بدهیها) واحد انتفاعی تعریف شده است. صورت سود و زیان نیز به عنوان طریقه‌ای برای گزارش تغییراتی معین در داراییهای خالص واحد انتفاعی تلقی گردیده است. نظر به این که داراییها و بدهیها واقعی هستند، به نظر منطقی می‌رسد که اندازه‌گیریها نیز بر آنها تاکید کند. حساب حقوق صاحبان سرمایه نیز ابداعی است که سیستم ثبت دو طرفه حسابداری را امکان‌پذیر می‌نماید. بنابراین، سود و اجزای متشکله آن (درآمد فروش، سود غیر عملیاتی، هزینه و زیان غیر عملیاتی) مفاهیمی ثانویه است که از طریق آن می‌توان تغییرات داراییها و بدهیها را گزارش کرد.

در رویکرد دارایی - بدهی، بر اندازه‌گیری داراییهای خالص تاکید می‌شود. نظر به این که داراییها و بدهیها واقعی می‌باشند می‌توان استدلال کرد که رویکرد دارایی - بدهی بر رویکرد درآمد فروش - هزینه مرجح است زیرا اندازه‌گیری این اقلام واقعی را کانون توجه قرار می‌دهد. افزایش ارزش داراییهای خالص موجب تحصیل سود و کاهش آن موجب تحمل زیان است. در رویکرد درآمد فروش - هزینه، برعکس، تغییرات خالص داراییهای نتیجه اندازه‌گیری سود تلقی می‌شود.

اگرچه در حال حاضر، رویکرد درآمد فروش - هزینه، در گزارشگری مالی مورد توجه است اما، برخی از استانداردهای حسابداری نیز انعکاسی از تاکید بر رویکرد دارایی - بدهی محسوب می‌شود^(۱).

رویکرد نبود همبستگی بین صورتهای مالی

اگرچه در ادبیات حسابداری، رویکرد نبود همبستگی بین صورتهای مالی مورد بحث گسترده قرار نگرفته است اما مطرح کردن آن می‌تواند نکات مثبتی را در بر داشته باشد. در گذشته، بحثهای گسترده‌ای بین طرفداران رویکردهای درآمد فروش - هزینه و دارایی - بدهی مطرح بوده است. طرفداران رویکرد درآمد فروش - هزینه، بدواً به هموار کردن آثار نوسانات رویدادها بر صورت سود و زیان توجه داشته و آماده پذیرش اقلامی نظیر مخارج انتقالی به دوره‌های آتی و درآمدهای انتقالی به دوره‌های آتی بوده‌اند. از سوی دیگر، طرفداران رویکرد دارایی - بدهی، بر گزارش تغییرات در ارزش خالص داراییها تاکید و آمادگی دارند که نوسانات صورت سود و زیانی را قبول کنند که اقلامی نظیر سود و زیان تحقق نیافته را نیز در بر داشته باشد.

اما علیرغم تفاوت دیدگاهها، دو گروه مزبور می‌توانند در تقارن قرار گیرند زیرا صورت سود و زیان و ترازنامه از نظر ریاضی با یکدیگر همبستگی دارند. به بیان دیگر، هر دو گروه ممکن است از تهیه صورت سود و زیان مبتنی بر رویکرد درآمد فروش - هزینه و ترازنامه مبتنی بر رویکرد دارایی - بدهی

(۱) مثلاً در SFAS No. 7، سرمایه‌ای محسوب کردن زیانهای مربوط به دوره‌های قبل از بهره‌برداری توصیه شده است.

راضی باشند. بنابراین، به جای دنبال کردن مفهوم نبود همبستگی بین صورتهای مالی، سود جامع توسط هیات استانداردهای حسابداری مالی مطرح شده است که فاصله بین دو دیدگاه را پر و مفهوم همبستگی بین صورتهای مالی را تقویت می‌کند^(۱).

داراییها

در مباحث مربوط به داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه، ابتدا تکامل تدریجی تعاریف آنها ارائه می‌شود زیرا این تعاریف برای طبقه‌بندی مناسب رویدادها و مبادلات ضرورت دارند. در مرحله بعد، تعیین مقطع زمانی مناسب برای شناسایی ارقام در ترازنامه مورد بحث قرار می‌گیرد. در انتها نیز خاصه‌های مورد اندازه‌گیری برای انواع معین داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه تشریح می‌شود.

تعریف داراییها

تعریف داراییها از این لحاظ حایز اهمیت است که انواع عوامل اقتصادی منعکس در ترازنامه و همچنین، عناصری را که باید شناسایی، اندازه‌گیری و گزارش شوند مشخص می‌کند. تعریف داراییها باید بر ضوابط طبقه‌بندی مبادلات و رویدادها به عنوان دارایی تاکید نماید. اگرچه در گذشته تعاریف مختلفی برای داراییها مطرح و ارائه شده است اما سه تعریف زیر تکامل تدریجی و پذیرش آن را توسط حرفه حسابداری بهتر نشان می‌دهد:

۱. اقلامی با مانده بدهکار که هنگام بستن دفاتر، بر اساس قواعد و اصول حسابداری (مشروط بر این که معرف مانده منفی مرتبط با بدهیها نباشد) به دوره بعد منتقل می‌شوند و معرف حقوق بر اموال و ارزشهای تحصیل شده، یا مخارج انجام شده برای تولید اموال و یا اقلامی که مربوط به آینده است می‌باشند. بنابراین، تأسیسات، حسابهای دریافتی، موجودیها و مخارج انتقالی به دوره‌های آتی، در ترازنامه به عنوان دارایی طبقه‌بندی می‌شوند^(۲).

۲. منابع اقتصادی یک واحد انتفاعی که طبق اصول پذیرفته شده حسابداری شناسایی و اندازه‌گیری می‌شوند. داراییها همچنین شامل برخی از مخارج انتقالی به دوره‌های آتی است که جزء منابع اقتصادی محسوب نمی‌شوند اما بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری شناسایی و

(۱) SFAS No. 130

(۲) Committee on Terminology (1953), "Review and Resume", Accounting Terminology Bulletin No. 1 (AICPA).

اندازه‌گیری شده‌اند^(۱).

۳. داراییها عبارتند از منابع و منافع اقتصادی محتمل آن در آینده که توسط یک واحد انتفاعی، بر اثر مبادله یا رویدادهای گذشته، تحصیل یا کنترل می‌شود^(۲).

در تعریف اول، بر اموال قانونی تاکید می‌شود اگرچه مخارج انتقالی به دوره‌های آتی نیز ملحوظ می‌گردد. به بیان دیگر، علیرغم متمایز کردن داراییها از مخارج انتقالی به دوره‌های آتی، هر دو طبقه، دارایی شناخته می‌شود. توجه این موضوع نیز مربوط بودن مخارج انتقالی به دوره‌های آتی به صورت سود و زیان سالهای آینده است. روشن است که این توجیه، بر رویکرد درآمد فروش - هزینه مبتنی می‌باشد.

در تعریف دوم، منابع اقتصادی بودن داراییها مورد تاکید قرار می‌گیرد. منابع اقتصادی نیز عبارتند از وسایل کمیاب در دسترس ... برای انجام فعالیتهای اقتصادی. بنابراین، داراییها فراتر از اموال قانونی تلقی می‌شوند. مثلاً، قراردادهای اجاره سرمایه‌ای که حق استفاده از اموال را اعطا می‌کند (بدون اعطای حقوق مالکیت) بر اساس تعریف بالا، دارایی شناخته می‌شود. اگرچه در تعریف دوم، مخارج انتقالی به دوره‌های آتی جداگانه تعریف شده اما بهر حال در طبقه داراییها منظور شده است.

در تعریف سوم، مفهوم منبع اقتصادی بودن داراییها کامل‌تر شده است. بر اساس این تعریف، خاصه‌های کلیدی یک دارایی عبارتند از قابلیت ایجاد منافع اقتصادی آتی، کنترل شدن دارایی توسط واحد انتفاعی، و وقوع مبادله‌ای که موجب کنترل و انتفاع دارایی توسط واحد انتفاعی در گذشته شده است. قابلیت ایجاد منافع اقتصادی آتی، با عنوان خدمات بالقوه آتی^(۳) نیز مورد اشاره قرار گرفته است. یعنی، دارایی در آینده گردش وجوه نقد مثبت ایجاد خواهد کرد. این گردش وجوه نقد به یکی از دو طریق زیر ایجاد می‌شود: در یک مبادله مستقیم با دارایی دیگر در بازار یا از طریق تبدیل در عملیات ساخت به کالای آماده برای فروش. در بیانیه شماره شش هیات استانداردهای حسابداری مالی کوشش شده است که تعریف بالا با برخی از مخارج انتقالی به دوره‌های آتی تطبیق داده شود زیرا، برخی از این مخارج موجب بهبود گردش وجوه نقد خواهد شد. مثلاً پیش‌پرداخت هزینه‌ها (مخارج انتقالی به دوره‌های آتی) موجب کاهش خروج وجه نقد در دوره‌های آینده می‌شود. اما برخی دیگر از مخارج انتقالی به دوره‌های آتی (مانند مخارج قبل از بهره‌برداری) تاثیری بر گردش وجوه نقد دوره‌های آینده ندارد.

(۱) Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises, APB No. 4.

(۲) "Elements of Financial Statements", Statement of Financial Accounting Concepts No. 6. (FASB).

(۳) Future Service Potential

شناسایی و اندازه‌گیری داراییها

به منظور شناسایی و اندازه‌گیری اولیه داراییها و بدهیها، اصل فراگیر^(۱) زیر توسط هیات اصول حسابداری ارائه شده است:

"داراییها و بدهیها اساساً در بدو امر، بر مبنای رویدادهایی که در آن، واحد انتفاعی منابعی را از سایر واحدها تحصیل کرده یا تعهداتی را در قبال سایر واحد تقبل نموده است ثبت می‌گردد. داراییها و بدهیها، بر اساس قیمت‌های مبادله‌ای که مبنای انتقال بوده است اندازه‌گیری می‌شوند"^(۲).

بنابراین داراییها بدواً هنگام وقوع مبادله‌ای که کنترل را منتقل می‌کند شناسایی می‌گردند. در این مقطع زمانی، منافع آتی بالقوه وجود دارد. داراییها بر مبنای ارزش بازار (قیمت مبادله) مابه‌ازای مبادله یا واگذار شده برای تحصیل داراییها و قرار دادن آن در شرایط عملیاتی اندازه‌گیری می‌شوند. این ارزش اصطلاحاً بهای تمام شده تاریخی تحصیل نام دارد. اما تحت هیچ شرایطی نباید یک قلم دارایی به مبلغی بیش از ارزش نقدی خرید ثبت گردد. در مواردی که مابه‌ازای واگذاری غیر پولی است، ارزش متعارف دارایی دریافت شده ممکن است مبنای قابل اطمینان‌تری برای اندازه‌گیری بهای تمام شده تحصیل محسوب شود.

در بخشهای زیر، چگونگی اندازه‌گیری اقلام مختلف دارایی، در دوره‌های متعاقب دوره تحصیل بررسی می‌شود. به طوری که بعداً گفته خواهد شد، خاصه‌های متعددی نظیر بهای تمام شده تحصیل (ارزش تاریخی)، ارزش دفتری، ارزش جایگزینی، ارزش فروش و ارزش خالص بازیافتنی اندازه‌گیری می‌گردند. بدیهی است این نحوه مواجهه با اندازه‌گیری حسابداری، عدول از اصل قابلیت تجمیع^(۳) در تئوری اندازه‌گیری محسوب می‌شود. ترازنامه‌ای که در اندازه‌گیری اقلام منعکس در آن از مبنای گوناگون به شرح بالا استفاده شود، می‌تواند اطلاعات مربوطی را در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد. اما، از دیدگاه تئوری اندازه‌گیری، به دلیل نبود قابلیت تجمیع جای انتقاد دارد. یکی از راه‌حلهایی که در این مورد غالباً پیشنهاد شده است، تهیه صورتهای مالی چند ستونی است که در هر ستون، مبنای اندازه‌گیری متفاوتی گزارش می‌گردد^(۴). اما باید توجه داشت که ارائه اطلاعات تفصیلی زیاد می‌تواند موجب گمراهی استفاده‌کنندگان نیز بشود.

(۱) Pervasive Principle

(۲) APB (1970 a, Para. 145) و FASB (1984, Para. 67)

(۳) Additivity Principle

(۴) American Accounting Association (1966), A Statement of Basic Accounting Theory (AAA).

Stamp, Edward (1980). Corporate Reporting: Its Future Evolution (Canadian Institute of Chartered Accountants).

حسابهای دریافتی

حسابهای دریافتی بر مبنای ارزش تاریخی که با توجه به برآورد مبالغ غیر قابل وصول تعدیل شده است، ارزشیابی و گزارش می‌شود. خاصه مورد اندازه‌گیری در این روش، تخمینی از ارزش خالص بازیافتنی محسوب می‌گردد. اما معیار حقیقی ارزش خالص بازیافتنی عبارت است از قیمت فروش حسابهای دریافتی (از طریق کارگزاری)^(۱) پس از کسر هر گونه بدهی ناشی از عدم وصول مطالبات و **مراجعه کارگزار**^(۲). عملیات کارگزاری در مورد حسابهای دریافتی به این معنی است که در برخی موارد، واحدهای انتفاعی وصول مطالبات خود را به عهده کارگزار می‌گذارند و در مقابل واگذاری حسابهای دریافتی وجوهی را دریافت می‌کنند. در این قراردادها، در صورت وصول نشدن مطالبات، دو حالت در نظر گرفته می‌شود: (۱) با شناسایی حق مراجعه کارگزار به واحد انتفاعی برای دریافت وجه مربوط و (۲) بدون شناسایی حق مراجعه کارگزار^(۳) به واحد انتفاعی که در صورت اخیر، واگذاری حسابهای دریافتی به منزله فروش قطعی آن است.

سرمایه‌گذاریهایی که مشمول بکارگیری روش ارزش ویژه نمی‌باشند

بر اساس استانداردهای حسابداری در گذشته، اوراق سهام بر مبنای اقل بهای تمام شده تاریخی یا قیمت جاری بازار (برای مجموعه اوراق بهادار) و اوراق قرضه بر مبنای بهای تمام شده تاریخی (مگر این که کاهش دائمی در ارزش آن پدید آمده باشد) ارزشیابی و گزارش می‌گردید^(۴). اما در سالهای اخیر، استاندارد های جدیدی جایگزین استانداردهای قبلی شد که متضمن تغییر اساسی در ارزشیابی این قبیل سرمایه‌گذاریهایی می‌باشد^(۵).

اگرچه استانداردهای جدید، حرکتی در جهت بکارگیری ارزشهای جاری محسوب می‌شود اما عاری از اشکال نیز نمی‌باشد. بر اساس این استانداردها، سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه (اوراق مشارکت)^(۶) را می‌توان به یکی از طرق زیر طبقه‌بندی کرد:

- Factoring (۱)
- Recourse (۲)
- Without Recourse (۳)
- SFAS No. 12 (۴)
- SFAS No. 115 (۵)
- Debt Securities (۶)

۱. نگهداری تا تاریخ سررسید^(۱) که به معنای قصد و توان واحد انتفاعی در نگهداری اوراق بهادار تا تاریخ سررسید آن می‌باشد.

۲. اوراق تجاری^(۲) که به معنای قصد واحد انتفاعی در فروش اوراق بهادار در آینده نزدیک است.

۳. اوراق بهادار آماده برای فروش^(۳) در مواردی که هیچیک از دو حالت بالا مصداق نداشته باشد.

سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکتها که مشمول بکارگیری روش ارزش ویژه^(۴) یا تلفیق کامل^(۵) نمی‌باشد، در یکی از گروههای اوراق تجاری یا آماده برای فروش طبقه‌بندی می‌گردد.

در مورد اوراق قرضه‌ای که تا تاریخ سررسید نگهداری می‌شوند، نرخ مؤثر بهره^(۶) مورد استفاده قرار می‌گیرد که در نتیجه آن، نرخ بازده ثابتی نسبت به بهای تمام شده تاریخی اوراق قرضه محاسبه می‌گردد.

اوراق بهادار طبقه‌بندی شده به عنوان اوراق تجاری یا آماده برای فروش، بر مبنای ارزش متعارف (ارزش جاری) در ترازنامه منعکس می‌شود. در این طبقات، بهره و سود سهام بر اساس قواعد متداول هنگام تحصیل شناسایی می‌گردند. تغییر اساسی در استاندارد جدید، مربوط به سود یا زیان تحقق نیافته ناشی از نگهداری اوراق بهادار است. در مورد اوراق تجاری، سود یا زیان نگهداری، در پایان دوره مالی، به حساب سود و زیان منظور می‌شود. در مورد اوراق بهادار آماده برای فروش، سود یا زیان نگهداری در پایان دوره مالی، به عنوان جزئی جداگانه از حقوق صاحبان سرمایه (سود یا زیان تحقق نیافته) منظور می‌گردد. در غیاب ارائه مفهوم سود جامع، سود یا زیان تحقق نیافته می‌تواند مانعی در مورد همبستگی صورتهای مالی محسوب شود اما، بر اساس استانداردهای مربوط، سود (زیان) تحقق نیافته اوراق بهادار آماده برای فروش نیز بخشی از سود جامع به شمار می‌آید^(۷).

برخی از اعضای هیات استانداردهای حسابداری مالی و همچنین برخی از صاحبان نظران، استاندارد مذکور در بالا را مورد انتقاد قرار داده و اظهار داشته‌اند که تغییر طبقه‌بندی اوراق بهادار توسط مدیریت می‌تواند موجب اثرگذاری بر سود تحقق یافته دوره‌های مالی بشود. اما لازم به ذکر است که

-
- (۱) Held-to-Maturity
 - (۲) Trading securities
 - (۳) Available-for-Sale
 - (۴) Equity Method
 - (۵) Full Consolidation
 - (۶) Effective Rate of Interest
 - (۷) SFAC No. 130

تغییر طبقه‌بندی اوراق تجاری و اوراق بهادار آماده برای فروش به یکدیگر، محدود به موارد خاص مندرج در استاندارد شده است اگرچه انعطاف کافی برای این گونه تغییر طبقه‌بندیها کماکان وجود دارد.

سرمایه‌گذاریهای مشمول بکارگیری روش ارزش ویژه

بر اساس استانداردهای حسابداری، سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکتها به میزان ۲۰ تا ۵۰ درصد سهام منتشره شرکت سرمایه‌پذیر، غالباً مستلزم بکارگیری روش ارزش ویژه است^(۱). در مواردی که روش ارزش ویژه بکار گرفته می‌شود، مبنای مناسب اندازه‌گیری همان بهای تمام شده تاریخی است که توسط قواعد روش ارزش ویژه تعدیل می‌گردد. بر اساس این قواعد، مانده حساب سرمایه‌گذاری به ازای سهم شرکت سرمایه‌گذار از سود خالص شرکت سرمایه‌پذیر افزایش می‌یابد. این افزایش نیز پس از حذف هر گونه سود ناشی از مبادلات مابین شرکتها و همچنین کسر استهلاک مابه‌التفاوت قیمت خرید و ارزش دفتری و سود سهام پرداختی شرکت سرمایه‌پذیر محاسبه می‌شود.

برخی از صاحبان نظر استدلال می‌کنند که مانده حساب سرمایه‌گذاری (با بکارگیری روش ارزش ویژه) تقریبی نزدیک از ارزش جاری سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سرمایه‌پذیر محسوب می‌گردد. اما دلیل قاطعی برای صحت این نظر در دست نیست. زیرا، در حقیقت، ارتباطی بین قیمت‌های بازار اوراق بهادار و مانده محاسبه شده طبق قواعد مرتبط با حسابداری روش ارزش ویژه وجود ندارد. بهر صورت، این روش اندازه‌گیری و اثر آن بر ترازنامه، مثال دیگری برای رویکرد درآمد فروش - هزینه به شمار می‌آید. تاکید اصلی روش ارزش ویژه بر صورت سود و زیان است و توجه کمتری به اندازه‌گیری ارزشهای منعکس در ترازنامه دارد.

سرمایه‌گذاریهای بیش از ۵۰ درصد سهام شرکت سرمایه‌پذیر کلاً از طریق صورتهای مالی تلفیقی تهیه شده توسط شرکت اصلی (سرمایه‌گذار) گزارش می‌شود. اما لازم به ذکر است که مانده حساب سرمایه‌گذاری در دفاتر شرکت اصلی کماکان مبتنی بر روش ارزش ویژه است. این روش با اصطلاح تلفیق یک سطری^(۲) نیز مورد اشاره قرار می‌گیرد.

موجودیها

در ارزشیابی موجودیهای آخر دوره، ابتدا مقادیر هر یک از اقلام موجودی تعیین و در بهای تمام شده تحصیل هر واحد ضرب می‌شود. در این محاسبه لازم است انتخابی اختیاری در مورد بهای تمام شده هر واحد به عمل آید و این انتخاب نیز بستگی به فرض گردش بهای تمام شده دارد. اهم فروض

(۱) APB No. 18

(۲) One-Line-Consolidation

مربوط به گردش بهای تمام شده عبارتند از اولین صادره از اولین وارده (FIFO)، اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) و میانگین موزون. در تمامی روشهای مزبور، خاصه مورد اندازه‌گیری، بهای تمام شده تاریخی است. اما نتایج حاصل از بکارگیری هر یک از روشها متفاوت است و به فرض انتخابی بستگی دارد. در روش (FIFO)، بهای تمام شده کالای فروش رفته با فرض فروش (یا مصرف) قدیمی‌ترین موجودیها در مراحل اول محاسبه می‌شود. موجودی آخر دوره نیز بر مبنای قیمت‌های واحد مراحل آخر ارزشیابی می‌گردد. برعکس حالت بالا در مورد روش (LIFO) مصداق دارد. بدیهی است گردش فیزیکی اقلام موجودی لزوماً با فرض گردش بهای تمام شده منطبق نیست. با توجه به مراتب بالا، آشکار است که در محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته و موجودیهای آخر دوره انعطاف وجود دارد.

بر اساس استانداردهای برخی از کشورها، لازم است که قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار در محاسبه ارزش موجودیها بکار گرفته شود^(۱). ارزش بازار نیز به عنوان ارزش جایگزینی تعریف شده اما دامنه‌ای برای آن تعیین گردیده است. حدّ بالای این دامنه، ارزش خالص بازیافتنی و حدّ پایین آن مساوی ارزش خالص بازیافتنی منهای سود متعارف است. حدود بالا و پایین در صورتی مورد استناد قرار می‌گیرد که ارزش جایگزینی خارج از این حدود قرار گیرد.

به طور خلاصه، موجودیها بر اساس قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار (ارزش جایگزینی) ارزشیابی می‌شوند. اما بهای تمام شده تاریخی اختیاری است و به فرض انتخابی در باره گردش بهای تمام شده بستگی دارد.

داراییها و موجودیهای ساخته شده در واحد انتفاعی

مسئله اندازه‌گیری داراییهای ساخته شده در واحد انتفاعی، به تشخیص و تعیین اقلام بهای تمام شده بکار رفته در ساخت دارایی بستگی دارد. دو مسئله مشخص، در ارتباط با تعیین اقلام بهای تمام شده، عبارتند از بهای تمام شده موجودیهای ساخته شده در واحد انتفاعی و نحوه مواجهه با هزینه سود تضمین شده (بهره).

در مورد روش محاسبه بهای تمام شده موجودیهای ساخته شده در واحد انتفاعی، اختلاف نظر وجود دارد. در ادبیات حسابداری، دو روش زیر مطرح شده است:

ARB No. 43, Committee on Accounting Procedure (1953). "Restatement and Review of (۱) Accounting Research Bulletins". (AICPA).

(۱) هزینه‌یابی متغیر^(۱) یا مستقیم.

(۲) هزینه‌یابی جذبی کامل^(۲).

در روش اول، تنها اقلام متغیر بهای تمام شده ساخت، در بهای تمام شده موجودیهای ساخته شده یا نیمه ساخته منظور می‌گردد. اقلام ثابت بهای تمام شده نظیر تخصیص هزینه سربار ثابت ساخت نیز به هزینه دوره مالی منظور می‌شود.

در روش دوم، کوشش می‌شود که تمامی اقلام بهای تمام شده (ثابت و متغیر) به حساب تولید داراییها و موجودیها منظور گردد. در این رویکرد، لازم است که نرخهای اختیاری، بر اساس سطوح مفروض تولید، برای تخصیص هزینه‌های سربار ساخت محاسبه شود.

در استانداردهای برخی از کشورها^(۳)، استفاده از هزینه‌یابی جذبی کامل توصیه و عنوان شده است که بکارگیری این روش موجب بدست آوردن برآورد بهتری از کل بهای تمام شده تولید می‌شود. اما از دیدگاه اندازه‌گیری، خاصه مورد محاسبه در این روش روشن نیست. زیرا برخی از اقلام ثابت بهای تمام شده مربوط به طیف وسیعی از تولید است و نمی‌توان آن را بخشی از مخارج مستقیم و غیر قابل اجتناب ساخت موجودیها محسوب کرد. بهر صورت، تعریف داراییها در بیانیه شماره شش هیات استانداردهای حسابداری مالی (SFAC 6) نیز موجب حل و فصل اختلاف نظر مشروح بالا نشده اگر چه در کل به نظر می‌رسد که هزینه‌یابی جذبی کامل مرجح تلقی گردیده است.

در مورد مسئله دوم یعنی هزینه سود تضمین شده، بر اساس استانداردهای حسابداری برخی از کشورها می‌توان هزینه سود تضمین شده وجوه استقرایی را در صورت با اهمیت بودن، به بهای تمام شده داراییهای ساخته شده در واحد انتفاعی اضافه کرد^(۴). این استاندارد شامل داراییهایی است که برای استفاده واحد انتفاعی یا برای فروش ساخته می‌شود اما غالباً شامل تولید موجودیهایی که به طور مستمر ساخته می‌شود نمی‌گردد.

استاندارد مشروح بالا مورد انتقاد برخی از صاحب‌نظران حسابداری قرار گرفته است. اهم این نقاط نظر به شرح زیر است:

(۱) Variable or Direct Costing

(۲) Full Absorption Costing

(۳) همان مأخذ 43 ARB

(۴) "Capitalization of Interest Cost", Statement of Financial Accounting Standard No. 34 (1979).

۱. بهره منتسب^(۱) به داراییهای تولید شده، لزوماً بهره واقعی مربوط به استقراض مشخص برای تولید آن دارایی نیست و نوعی هزینه از دست دادن فرصت محسوب می‌شود. بنابراین، امکانات مختلفی برای محاسبه هزینه بهره‌ای که باید سرمایه‌ای محسوب شود وجود دارد و مشکل قابلیت تایید مجدد ایجاد می‌گردد.

۲. در تحصیل سایر داراییها، هزینه بهره به بهای تمام شده تحصیل اضافه نمی‌شود. هزینه بهره معمولاً به عنوان هزینه تأمین مالی به حساب هزینه دوره مالی منظور می‌گردد. بنابراین، مفاد استاندارد بالا (SFAS No. 34) با روشهای متداول شناسایی هزینه بهره تناقض دارد.

داراییهای استهلاک پذیر یا نقصان پذیر

بهای تمام شده تاریخی داراییهایی که استهلاک پذیر یا نقصان پذیرند می‌باشند، طی عمر مفید برآوردی دارایی به دوره‌های مالی مربوط تخصیص می‌یابد. تخصیص استهلاک، بر مبنای یکی از روشهای اختیاری نظیر خط مستقیم، مجموع ارقام سنوات، مانده نزولی و آحاد تولید انجام می‌پذیرد. انتخاب از میان روشهای مزبور تابع استاندارد خاصی نیست و تنها مشمول رعایت محدودیت ثبات رویه در دوره‌های مالی مختلف است.

در مورد منابع طبیعی، بهای تمام شده مربوط، به جای مستهلک شدن، نقصان و طی عمر مفید منابع، به دوره‌های مالی تخصیص می‌یابد. در محاسبه تهی شدن یا نقصان منابع طبیعی، روش آحاد تولید بکار گرفته می‌شود و لازم است که کل تولید مورد انتظار نیز برآورد گردد. نقصان سالانه، با در نظر گرفتن مقدار تولید سالانه و تناسب آن با کل تولید مورد انتظار محاسبه می‌گردد. مبالغ نقصان محاسبه شده نیز به حساب موجودیها منظور و هنگام فروش موجودیها به هزینه گرفته می‌شود.

ارزش داراییهای منعکس در ترازنامه که استهلاک پذیر یا نقصان پذیرند، عبارت است از بهای تمام شده تاریخی منهای استهلاک یا نقصان انباشته مربوط که طی دوره‌های مالی گذشته به حساب سود و زیان منظور شده است. ارزش منعکس در ترازنامه که ارزش دفتری نامیده می‌شود، نتیجه تخصیص بهای تمام شده می‌باشد. ارزشهای دفتری، معرف خاصه واقعی نیست و مستقیماً قابل اندازه‌گیری نمی‌باشد. این ارزش را تنها می‌توان با بکارگیری قواعد استهلاک یا نقصان‌پذیری مشخص محاسبه کرد. لازم به یادآوری است که این مورد نیز نمونه دیگری از اعمال رویکرد درآمد فروش - هزینه در تهیه صورتهای مالی محسوب می‌شود.

(۱) Imputed Interest Rate

داراییهای آسیب‌دیده^(۱)

ارزش داراییهای بلند مدت، اعم از مشهود یا نامشهود، ممکن است به دلایلی نظیر کاهش ارزش بازار، تغییر فیزیکی با اهمیت، تغییرات محیطی مؤثر بر عملیات دارایی و یا کم شدن گردش نقدی جاری و آتی کاهش یابد. بنابراین، رویدادهای آتی نیز در تعیین وجود آسیب دیدگی نقش با اهمیتی دارد.

بر اساس استانداردهای حسابداری برخی از کشورها، ضوابط مختلفی برای شناسایی و اندازه‌گیری رویداد آسیب‌دیدگی تدوین شده است^(۲).

چنانچه یک یا تعداد بیشتری از موارد مشروح بالا به وقوع به‌پیوندد و گردش وجوه نقد مورد انتظار (تنزیل نشده) دارایی از ارزش دفتری آن کمتر شود، شناخت آسیب دیدگی ضرورت می‌یابد. اما، اندازه‌گیری زیان کاهش ارزش، با محاسبه فزونی ارزش دفتری بر ارزش متعارف دارایی انجام می‌گردد.

در مورد سطح تجمیع^(۳) بکار گرفته شده در موارد آسیب دیدگی داراییها، هیات استانداردهای حسابداری مالی به شرح زیر اظهار نظر کرده است:

“داراییها باید در پایین‌ترین سطحی که برای آن گردش وجوه نقد قابل تشخیص وجود دارد و این گردش وجوه از گردش وجوه نقد گروههای دیگر دارایی مستقل است طبقه‌بندی شوند”.

در مواردی که گردش وجوه نقد را نمی‌توان بطور مشخصی به داراییهای معین مرتبط کرد و یکی از بخشهای معین واحد انتفاعی در مدت یک سال از تاریخ اندازه‌گیری واگذار خواهد شد، لازم است دارایی بر حسب اقل ارزش دفتری یا ارزش خالص بازیافتنی ارزشیابی شود^(۴).

از لحاظ بکارگیری استاندارد مشروح بالا، دو موضوع بحث‌انگیز مرتبط با قابلیت رسیدگی مجدد، مطرح شده است. اولین موضوع، مربوط به برآورد گردش وجوه نقد منتسب به دارایی و دومین

Impaired Assets (۱)

FASB (1995), "Accounting for Impairment of Long-Lived Assets to be Disposed of", SFAS (۲)
No. 121.

Level of Aggregation (۳)

APB Opinion No. 30. (۴)

موضوع، مربوط به برآورد ارزش متعارف دارایی است. در مورد موضوع اول، هیأت استانداردهای حسابداری مالی، بهترین برآورد را مطرح کرده است که می‌توان از طریق پیش‌بینی مبلغی یگانه یا محاسبه ارزش مورد انتظار توزیع احتمال گردش وجوه نقد در آینده محاسبه کرد. از لحاظ برآورد ارزش متعارف نیز می‌توان منابعی نظیر فهرست قیمت‌های منتشر شده صنعت یا استعمال قیمت را مورد استفاده قرار داد.

مبادله غیر پولی داراییهای مشابه

در مبادلات غیر پولی، مابه‌ازای واگذاری برای تحصیل دارایی جدید شامل دارایی واگذار شده و احتمالاً مبلغی وجه نقد می‌باشد. بر اساس استانداردهای حسابداری برخی از کشورها، دارایی جدید بر مبنای ارزش دفتری دارایی مشابه واگذاری (به عوض ارزش متعارف) به علاوه مبلغ وجه نقد اضافی پرداختی ثبت می‌شود^(۱). همانند تحصیل سایر داراییها، معادل نقدی قیمت خرید، حد بالای ارزش ثبت شده را معین می‌کند. استدلال زیربنای این روش این است که مبادله داراییهای مشابه، معرف ادامه فرایند کسب درآمد قبلی می‌باشد و با این ترتیب، شناسایی سود یا زیان غیر عملیاتی ناشی از واگذاری دارایی قدیم ضرورت ندارد.

داراییهای نامشهود

داراییها را می‌توان به گروههای مشهود و نامشهود طبقه‌بندی کرد. ضابطه تمیز طبقات مشهود از نامشهود، وجود عینی داراییهاست اگرچه این ویژگی در تمامی موارد مصداق ندارد. زیرا داراییهایی نظیر حسابهای دریافتی، سرمایه‌گذارها و اجاره‌های سرمایه‌ای از لحاظ حقوقی ماهیت نامشهود دارند اما با وجود این، حسابداران آن را دارایی نامشهود قلمداد نمی‌کنند. داراییهایی که عمدتاً در طبقه داراییهای نامشهود قرار می‌گیرند عبارتند از حق انتشار^(۲)، حق اختراع^(۳)، علایم تجاری^(۴)، فرانسیز^(۵) و سرقتی خریداری شده^(۶).

تمامی داراییهای نامشهود، بدوآ بر مبنای مابه‌ازای واگذاری در قبال تحصیل آن ثبت می‌گردند. همانند داراییهای استهلاک‌پذیر و نقصان‌پذیر، ارزش دفتری داراییهای نامشهود نیز بر مبنای بهای

(۱) APB Opinion No. 29

(۲) Copyright

(۳) Patent

(۴) Trade Mark

(۵) Franchise

(۶) Goodwill

بهای تمام شده تاریخی منهای جمع هزینه‌های منظور شده به حساب سود و زیان (مستهلك شده) محاسبه می‌شود. همان‌طور که قبلاً گفته شد، ارزش دفتری، معرف پیروی از رویکرد درآمد فروش - هزینه است و بر اساس روش خاصی از حسابداری اندازه‌گیری می‌گردد. بر اساس استانداردهای حسابداری برخی از کشورها، داراییهای نامشهود به روش خط مستقیم طی دوره‌ای که از ۴۰ سال تجاوز نکند (در ایران ۲۰ سال) مستهلك می‌شود^(۱). داراییهایی نظیر حق انتشار، حق اختراع و فرانشیز عمر مفید قانونی محدودی دارند که برای تعیین منافع آتی دارایی و همچنین محاسبه استهلاك هر یک از دوره‌های مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد. اگرچه برخی از داراییهای نامشهود نظیر علایم تجاری و سرقتی عمر نامحدود دارند اما بر اساس استانداردهای مذکور در بالا باید در دوره‌ای که از ۴۰ سال تجاوز نکند مستهلك شوند. اما بر اساس آخرین بررسیهای به عمل آمده در هیات استانداردهای حسابداری مالی (FASB) پیش‌بینی می‌شود که در آینده‌ای نزدیک، حداکثر دوره استهلاك سرقتی به ۲۰ سال تقلیل یابد.

مخارج تحقیق و توسعه، قبل از سال ۱۹۷۴ میلادی، سرمایه‌ای محسوب و نوعی دارایی نامشهود قلمداد می‌گردید. اما بر اساس استانداردهایی که در سال ۱۹۷۴ تدوین و منتشر گردید، این‌گونه مخارج هنگام وقوع به هزینه دوره مالی منظور می‌شود^(۲). دلیل تدوین استاندارد جدید، رعایت یکنواختی و تاکید بیشتر بر قابلیت اطمینان اندازه‌گیریها بوده است. با این ترتیب، در ایجاد تعادل بین ویژگیهای مربوط بودن و قابلیت اعتماد و رسیدگی مجدد، بر ویژگی اخیر تاکید شده است. اما برخی از صاحب‌نظران حسابداری پیشنهاد کرده‌اند که مخارج تحقیق و توسعه نیز همانند نرم‌افزارهایی که قابلیت فنی دارند (SFAS No. 86) تلقی و سرمایه‌ای محسوب شود^(۳).

مخارج انتقالی به دوره‌های آتی

مخارج انتقالی به دوره‌های آتی^(۴) را می‌توان به دو گروه متمایز طبقه‌بندی کرد. یک گروه، معرف پیش‌پرداختهایی است که از طریق کاهش خروج وجه نقد در دوره‌های آینده، منافع آتی تامین می‌کند. مثلاً، پیش‌پرداخت بیمه یکی از مصادیق این گروه محسوب می‌شود. پیش‌پرداختها نیز معمولاً به روش خط مستقیم، طی دوره انتفاع مورد انتظار به عنوان هزینه محسوب و در صورت سود و زیان انعکاس می‌یابد. گروه دیگر مخارج انتقالی به دوره‌های آتی، معرف مخارجی است که به

(۱) APB No. 17

(۲) FASB (1974) SFAS No.2.

(۳) Aboody, David, and B. Lev (1998), "The Value Relevance of Intangibles: The Case of Software Capitalization", (Supplement to Journal of Accounting Research).

(۴) Deferred Charges

دلیل پیروی از قواعد شناسایی سود، به هزینه منظور نشده و به دوره‌های بعد انتقال یافته است. مثالهایی برای این قبیل مخارج عبارتند از مخارج تاسیس و مخارج قبل از بهره‌برداری.

بدهیها

تعریف بدهیهای حسابداری

تعاریف بدهی حسابداری، همانند تعاریف دارایی، با گذشت زمان تدریجاً تکامل یافته است. سه تعریف اصلی مربوط به بدهیها عبارتند از:

۱. اقلامی با مانده بستانکار که هنگام بستن حسابها، بر اساس قواعد یا اصول حسابداری به دوره بعد انتقال می‌یابد، مشروط بر این که مانده بستانکار، معرف مانده منفی مربوط به داراییها نباشد. بنابراین، این اصطلاح به نحوی مورد استفاده قرار می‌گیرد که نه تنها شامل قروض و تعهدات (شامل ذخیره‌های غیر قطعی برآوردی) باشد بلکه مانده‌های بستانکاری را که متضمن ارتباطات طلبکار و بدهکار نیست نیز در بر گیرد^(۱).

۲. تعهدات اقتصادی یک واحد انتفاعی که بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری، شناسایی و اندازه‌گیری می‌شود. بدهیها همچنین شامل برخی از درآمدهای انتقالی به دوره‌های آتی^(۲) است که در واقع جزء تعهدات محسوب نمی‌شود اما بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری، شناسایی و اندازه‌گیری می‌گردد^(۳).

۳. بدهیها عبارتند از منافع اقتصادی که در آینده احتمالاً به دلیل تعهدات فعلی واحد انتفاعی از دست خواهد رفت. از دست رفتن منافع اقتصادی از طریق انتقال داراییها یا ارائه خدمت به سایر اشخاص در آینده، به دلیل مبادلات یا رویدادهای گذشته انجام می‌پذیرد^(۴).

تعریف اول، معرف دیدگاه تئوری شخصیت حسابداری^(۵) است زیرا تمایزی را بین حقوق صاحبان سهام و بدهیها به عمل نمی‌آورد. در تئوری شخصیت حسابداری، واحد انتفاعی خودکفا و جدا از مالکان تلقی می‌شود و بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه، هر دو منابع سرمایه خارجی است که واحد انتفاعی در قبال آن مسئولیت حسابداری و یا پاسخگویی دارد. تعاریف دوم و سوم، حقوق صاحبان

(۱) همان ماخذ (Committee on Terminology (1953, Para 27)

(۲) Deferred Credits

(۳) همان ماخذ APB No. 4 (1970)

(۴) همان ماخذ SFAC No. 6 (1985)

(۵) Entity Theory

سرمایه را در بر نمی‌گیرد و به نظر می‌رسد که بر دیدگاه تئوری مالکانه^(۱) مبتنی باشد. در این دیدگاه، حقوق صاحبان سرمایه معرف حقوق مازاد مالکان در داراییهای خالص است.

در بخش بدهیهای تعریف اول، بر بدهیهای حقوقی تاکید می‌شود. در تعریف دوم، مفهوم بدهی به نحوی گسترده شده است که معنای تعهدات اقتصادی را داشته باشد. در بیانیه شماره چهار هیات اصول حسابداری، تعهدات اقتصادی به عنوان مسئولیت واحد انتفاعی در انتقال منابع اقتصادی یا ارائه خدمت به اشخاص دیگر در آینده تعریف شده است. علاوه بر این، اگرچه درآمدهای انتقالی به دوره‌های آتی به طور جداگانه مشخص شده اما کماکان بخشی از بدهیها محسوب گردیده است.

تعریف سوم یعنی جدیدترین تعریف بدهیها، کماکان بر تعهدات اقتصادی (به جای بدهیهای حقوقی) تاکید می‌کند اما درآمدهای انتقالی به دوره‌های آتی را در بر نمی‌گیرد. در بیانیه شماره شش هیات استانداردهای حسابداری مالی^(۲)، در بسط تعریف بدهیها، سه ویژگی اصلی برای بدهیهای حسابداری به شرح زیر مشخص شده است:

۱. وظیفه‌ای موجود است.
۲. وظیفه در حقیقت غیر قابل اجتناب است.
۳. رویدادی که موجب ایجاد تعهد برای واحد انتفاعی شده، در گذشته رخ داده است.

بدهیهای احتمالی^(۳) نیز زیر مجموعه بدهیهاست. در بیانیه شماره پنج هیات استانداردهای حسابداری مالی^(۴)، بدهیهای احتمالی به شرح زیر تعریف شده است:

وجود وضعیت، یا مجموعه‌ای از شرایط است که در مورد امکان ایجاد سود یا زیان غیر عملیاتی، با ابهام همراه است. این ابهام نیز در صورت وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد در آینده می‌تواند برطرف شود. در این گونه موارد، با توجه به مفهوم محافظه‌کاری (احتیاط) تنها زیانهای غیر عملیاتی شناسایی می‌گردد. زیان مشروط (ناشی از بدهی احتمالی) هنگامی شناسایی می‌شود که (۱) وقوع بدهی یا آسیب دیدگی یک دارایی محتمل باشد و (۲) اندازه‌گیری زیان به نحوی قابل اطمینان مقدور باشد. مثالهایی که در بیانیه ذکر شده بالا برای بدهیهای احتمالی ذکر شده است عبارتند از تضمین محصولات^(۵) و دعاوی حقوقی مطروحه علیه واحد انتفاعی.

Proprietary Theory (۱)

SFAC No. 6 (۲)

Contingent Liabilities (۳)

SFAC No. 5 (۴)

Product Warranties (۵)

بالاخره، در بخش بدهیها، درآمدهای انتقالی به دوره‌های آتی نیز وجود دارد. این شمول، بر اساس روشهای معمول حسابداری است اگرچه در تعریف هیات استانداردهای حسابداری نیامده است. دو نوع درآمد انتقالی به دوره‌های آتی وجود دارد. یک نوع، معرف پیش دریافت درآمد فروش مانند پیش دریافت روزنامه و مجله است. در این مورد، تعهد قراردادی برای ارائه کالا یا خدمت و بدهی آشکارا وجود دارد. نوع دیگر درآمدهای انتقالی به دوره‌های آتی به روشنی نوع اول نیست و در نتیجه بکارگیری قواعد شناسایی سود و تعویق شناسایی این اقلام به صورت سود و زیان دوره‌های بعد ایجاد می‌شود. دو مثال برای نوع دوم درآمدهای انتقالی عبارتند از تخفیفهای مالیاتی به سبب سرمایه‌گذاری^(۱) و انتقال سود غیر عملیاتی ناشی از فروش - اجاره مجدد^(۲) داراییها به دوره‌های آتی. این اقلام که تعهدی را بر واحد انتفاعی برای انتقال دارایی در آینده تحمیل نمی‌کند، مربوط به رویدادهای گذشته است که شناسایی آن در صورت سود و زیان به دوره‌های بعد موکول شده است.

از لحاظ انعکاس در ترازنامه، علاوه بر بدهیهای قراردادی، درآمدهای انتقالی به دوره‌های آتی نیز به طور جداگانه در طبقه بدهیها منظور می‌شوند. اما بدهیهای احتمالی، خارج از متن ترازنامه، به طور جداگانه افشا می‌گردد.

شناخت و اندازه‌گیری بدهیها

بر اساس استانداردهای حسابداری در برخی از کشورها، بدهیها بر مبنای مبالغ تعیین شده در مبادلات (معمولاً مبالغی که باید در آینده پرداخت و در برخی موارد تنزیل نیز شود) اندازه‌گیری می‌گردد^(۳). اصل کلی این است که بدهیها بر اساس مبلغی که در مبادله تعیین شده است اندازه‌گیری شود. در مورد بدهیهای جاری، نظیر حسابهای پرداختی، این مبلغ معرف ارزش اسمی تعهدی است که باید در آینده تسویه گردد. در مورد بدهیهای غیر جاری، اندازه‌گیری، معرف محاسبه ارزش فعلی تنزیل شده بر اساس نرخ جاری سود تضمین شده می‌باشد. مثلاً، در مورد اوراق قرضه (مشارکت) پرداختی، مبلغ خالص تحصیل شده مبنای ثبت آن است. مبلغ خالص تحصیل شده نیز معرف جریان پرداخت سود و بازپرداخت اصل است که بر مبنای نرخ جاری سود تضمین شده در بازار تنزیل شده است. چنانچه نرخ سود تعیین شده در اوراق قرضه با نرخ جاری مساوی باشد، مبلغ خالص تحصیل شده هنگام انتشار مساوی ارزش اسمی اوراق خواهد بود. چنانچه نرخ سود

(۱) Investment Tax Credit, APB No. 2

(۲) Sale-Leaseback. SFAS No. 13 (FASB, 1976)

(۳) APB No. 4 (1970) and SFAC No. 5 (1984).

تعیین شده با نرخ جاری بازار تفاوت داشته باشد، کسر یا صرف به وجود خواهد آمد. تنزیل نکردن بدهیهای جاری نیز با توجه به بی‌اهمیت بودن آن توجیه می‌شود. یعنی ارزش تنزیل شده این بدهیها تفاوت با اهمیتی با مبلغ تنزیل نشده ندارد.

اسناد پرداختنی با نرخ سود تضمین شده کمتر از نرخ بازار

بر اساس استانداردهای حسابداری در برخی از کشورها، اسناد پرداختنی با نرخ سودی کمتر از نرخ بازار باید تنزیل گردد^(۱). مقصد این تنزیل نیز تعدیل و برابر کردن ارزش این اسناد با اسنادی است که بر مبنای نرخ سود بازار انتشار یافته است. مبلغ کسر این اوراق نیز طی مدت آن مستهلک تا نرخ سود تضمین شده شناسایی شده در هر یک از دوره‌های مالی تعدیل شود.

اوراق قرضه (مشارکت) پرداختنی

همان طور که قبلاً گفته شد، اوراق قرضه بدواً بر مبنای مبلغ خالص تحصیل شده ثبت می‌گردد. مبلغ خالص تحصیل شده نیز مساوی ارزش فعلی سودهای پرداختنی آتی و همچنین بازپرداخت اصل مبلغ است که بر اساس نرخ سود تضمین شده بازار تنزیل شده و هر گونه مخارج انتشار از آن کسر شده است. چنانچه نرخ اعلام شده در اوراق قرضه با نرخ جاری بازار تفاوت داشته باشد، کسر یا صرف ایجاد خواهد شد. ارزش دفتری اوراق قرضه در ترازنامه دوره‌های بعد معرف ارزش اسمی اوراق بعلاوه صرف مستهلک نشده و یا منهای کسر مستهلک نشده می‌باشد. نحوه محاسبه ارزش دفتری اوراق قرضه، مثال دیگری از خاصه‌های منحصر به فرد حسابداری است. به بیان دیگر، ارزش دفتری اوراق قرضه به جای اینکه مستقیماً اندازه‌گیری شود به نحوی محاسبه می‌گردد.

بر اساس استانداردهای حسابداری در برخی کشورها، صرف یا کسر اوراق قرضه طی مدت آن و بر اساس روش نرخ بهره مؤثر مستهلک و مبلغ استهلاک به حساب سود و زیان منظور می‌شود^(۲). با اجرای این روش، نرخ سود تضمین شده مندرج در اوراق، به تناسب نرخ جاری بازار تعدیل می‌گردد. در استهلاک کسر یا صرف اوراق قرضه، روش خط مستقیم نیز پذیرفته شده است، مشروط بر این که نتایج آن به نحوی با اهمیت با نتایج بکارگیری روش نرخ بهره مؤثر تفاوت نداشته باشد.

APB No. 21, (1971). (۱)

APB No. 21. (۲)

اوراق قرضه قابل تبدیل^(۱)

برخی از اوراق قرضه به دارندگان آن اجازه می‌دهد که در صورت تمایل، اوراق قرضه را به سهام عادی شرکت صادر کننده آن تبدیل کنند. نرخ سود مندرج در کوپنهای این قبیل اوراق معمولاً از نرخ سود اوراق قرضه سنتی (غیر قابل تبدیل) کمتر است. دلیل این امر نیز تمایل سرمایه‌گذاران به پرداخت قیمتی برای اختیار تبدیل می‌باشد و این قیمت در دریافت سود تضمین شده کمتر منعکس می‌شود. با این ترتیب، اوراق قرضه قابل تبدیل تماماً واجد عناصر بدهی و حقوق صاحبان سهام است.

برای حسابداری اوراق قرضه قابل تبدیل، دو خط مشی مورد استفاده قرار گرفته است. یک رویکرد این است که حسابداری اوراق قرضه قابل تبدیل، مادام که عملاً تبدیل نشده‌اند، همانند اوراق قرضه سنتی انجام پذیرد. این روش در استانداردهای برخی از کشورها توصیه شده است^(۲). رویکرد دیگر مستلزم جدا کردن مبلغی است که در ازای اختیار تبدیل پرداخت شده و اضافه کردن آن به مبلغ سرمایه پرداختی (صرف سهام) است. این روش نسبتاً پیچیده در برخی کشورها ابتدا در سال ۱۹۶۶ میلادی توصیه شد اما در سال ۱۹۶۷ ملغی و استاندارد جدیدی در سال ۱۹۶۹ جایگزین آن شد^(۳). دلیل لغو این روش، پیچیدگی محاسبه و عدول از عینیت در انتخاب نرخ سود تضمین شده بازار بوده است. بنابراین، به دلیل رفع مشکلات اندازه‌گیری و افزایش ویژگی قابلیت اعتماد، رویکرد اول برای حسابداری اوراق قرضه قابل تبدیل (همانند اوراق قرضه سنتی) پذیرفته و توصیه شده است. اما، به منظور ایجاد تمایز بین اوراق قرضه سنتی و اوراق قرضه قابل تبدیل، در استانداردهای جدیدتر برخی از کشورها، مقرر شد که ویژگی قابلیت تبدیل در محاسبات سود هر سهم نیز ملحوظ گردد^(۴). با این ترتیب، مشکلات طبقه‌بندی حسابداری به کمک قواعد محاسبه EPS به آسانی برطرف می‌شود.

هنگامی که اوراق قرضه قابل تبدیل عملاً به سهام عادی تبدیل می‌شود معمولاً سود یا زیان غیر عملیاتی شناسایی نمی‌گردد. دلیل این امر نیز ویژگی دوگانه این قبیل اوراق است (بدهی و حقوق صاحبان سرمایه) و تبدیل آن در واقع، تجدید طبقه‌بندی آن از بدهی به حقوق صاحبان سرمایه محسوب می‌شود.

(۱) Convertible Bonds

(۲) APB No. 14 (1969).

(۳) APB No. 10 (1966), APB No. 12 (1967), and APB No. 14 (1969).

(۴) APB No. 15 (1969) and SFAS No. 128.

بدهی همراه با اجازه خرید سهام

بر اساس استانداردهای حسابداری برخی از کشورها لازم است که ارزشی به اجازه خرید سهام^(۱)

همراه

با انتشار بدهی (به شرط قابل جدا شدن) منتسب گردد^(۲). دلیل تفاوت نحوه اندازه گیری این قبیل بدهیها با اوراق قرضه قابل تبدیل این است که اوراق اخیر نمی‌تواند به طور هم زمان بدهی و حقوق صاحبان سرمایه محسوب شود در حالی که اوراق قرضه همراه با اجازه خرید سهام قابل تجزیه می‌تواند هم زمان به عنوان بدهی و حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی گردد (در صورتی که اجازه خرید سهام اعمال شود). بنابراین، بخشی از وجوه حاصل از فروش این اوراق را می‌توان پرداخت خریداران برای اجازه خرید سهام تلقی کرد. قیمت اجازه خرید سهام نیز در بورس اوراق بهادار قابل تعیین است و مشکل اندازه گیری وجود ندارد.

سهام ممتاز قابل بازخرید

به منظور کم کردن هر چه بیشتر بدهی در ترازنامه واحدهای انتفاعی، مدیران مالی در سالهای اخیر اوراق بهاداری را با نام سهام ممتاز قابل بازخرید منتشر کرده‌اند. ماهیت این اوراق بدهی است در حالی که کوشش می‌شود در بخش حقوق صاحبان سهام طبقه‌بندی شوند. نمونه‌ای از این قبیل اوراق بهادار ویژگیهایی به شرح زیر را در بر دارد: فاقد حق رای است، زمان بندی اجباری برای بازخرید آن به مبلغ اسمی وجود دارد، بنا به تصمیم واحد انتفاعی می‌تواند در هر زمانی بازخرید شود، سود سهام آن قابل انباشت و بر سود سهام عادی حایز اولویت است، و نرخ سود سهام ثابت و بدون حق مشارکت می‌باشد. باتوجه به ویژگیهای مذکور، قاعدتاً می‌توان این قبیل اوراق بهادار را به عنوان بدهی طبقه‌بندی کرد^(۳).

حقوق صاحبان سرمایه

تعریف حقوق صاحبان سرمایه

حقوق صاحبان سرمایه به عنوان حقوق مازاد سهامداران نسبت به داراییهای خالص واحد انتفاعی تعریف شده است. این تعریف معرف تئوری مالکانه است که طبق آن، سهامداران، مالکان واحد

(۱) Stock Warrants

(۲) APB No.14.

(۳) موضع SEC در کشور آمریکا نیز طبقه‌بندی کردن این نوع سهام به عنوان بدهی است.

تعاریف دوم و سوم بدهی (4 APB No. و 6 SFAC No.)، بدهیها از حقوق صاحبان سرمایه متمایز شده است. بر اساس بیانیه‌های هیات اصول حسابداری و هیات استانداردهای حسابداری مالی، حقوق صاحبان سرمایه به عنوان مازاد داراییها نسبت به بدهیهای واحد انتفاعی تعریف شده است.

در شرکت‌های سهامی لازم است تمایزی بین سرمایه آورده شده توسط سهامداران و سرمایه تحصیل شده (سود انباشته) به عمل آید. در گذشته، بر اساس قوانین برخی از کشورهای صنعتی، توزیع سود سهام تنها از محل سود انباشته انجام می‌گرفت^(۱). اما در سال ۱۹۸۴ میلادی در کشور آمریکا قانونی تصویب شد که اجازه می‌دهد واحدهای انتفاعی مادام که با مخاطره ناتوانی در ایفای باموقع تعهدات^(۲) مواجه نیستند سود سهام توزیع کنند. ناتوانی در ایفای باموقع تعهدات نیز به معنای (۱) ناتوانی در واریز بدهیهای حال شده، و یا (۲) فزونی ارزش متعارف بدهیها بر ارزش متعارف داراییها آمده است.

علاوه بر دو جزء سرمایه آورده شده توسط سهامداران و سود انباشته، جزء سوم حقوق صاحبان سرمایه، معرف سود یا زیانهای غیر عملیاتی تحقق نیافته می‌باشد. اغلب این اقلام تحقق نیافته، نظیر سود یا زیان تحقق نیافته اوراق بهادار آماده برای فروش، در سود جامع واحدهای انتفاعی نیز منعکس می‌شود.

شناخت و اندازه‌گیری حقوق صاحبان سرمایه

مبادلات حقوق صاحبان سرمایه معمولاً شامل مبادلات سرمایه‌ای و مبادلات مربوط به سود است. مبادلات سرمایه‌ای معرف اعطای مستقیم سرمایه یا برداشت سرمایه توسط مالکان می‌باشد. مبادلات مربوط به سود نیز معرف رویدادهای صورت سود و زیان دوره جاری و اصلاحات دوره‌های قبل مربوط به سود آن دوره‌هاست.

اصل کلی اندازه‌گیری برای تمامی مبادلات سرمایه‌ای، نظیر اندازه‌گیری داراییها و بدهیها، مبتنی بر ارزش بازار هنگام انجام مبادله است. این ارزشها بدون تغییر به ترازنامه‌های دوره‌های مالی بعد انتقال می‌یابد.

سرمایه آورده شده سهامداران، بر مبنای ارزش داراییهای واگذاری به واحد انتفاعی توسط سهامداران، اندازه‌گیری می‌شود. چنانچه به جای دارایی، خدماتی به واحد انتفاعی ارائه گردد، ارزش این خدمات برای اندازه‌گیری سرمایه اعطایی مورد استفاده قرار می‌گیرد. چنانچه ارزش داراییهای اعطایی یا

(۱) قانون تجارت کشور ایران نیز همین نحوه توزیع سود سهام را مقرر می‌دارد.

(۲) Insolvency

خدمات ارائه شده بیش از ارزش اسمی سهام باشد، مبلغ مازاد به حساب صرف سهام منظور می‌شود. سایر منابع سرمایه اعطایی، شامل تبدیل اوراق بهادار قابل تبدیل به سهام عادی و انتشار اجازه خرید سهام (قابل جدا کردن) همراه با اوراق قرضه (به شرح بخش قبل) می‌باشد. دو منبع دیگر سرمایه اعطایی نیز شامل انتشار مجدد سهام خزانه^(۱) و انتشار اختیار خرید سهام^(۲) توسط کارکنان است. اندازه‌گیری این قبیل مبادلات سرمایه‌ای در بخشهای زیر تشریح خواهد شد.

سود انباشته مساوی سود یا زیان ادواری واحد انتفاعی (اندازه‌گیری شده بر اساس قواعد محاسبه سود) منهای سودهای توزیع شده است. بدیهی است هر گونه اندوخته نیز از سود انباشته کسر و به حسابهای مربوط منظور می‌شود. سود سهمی^(۳) نیز بر مانده سود انباشته تاثیر می‌گذارد و در بخش زیر مورد بحث قرار خواهد گرفت.

اختیار خرید سهام

طرح اختیار خرید سهام توسط کارکنان به قیمتی کمتر از ارزش بازار، نوعی مزایای مالی به تعویق افتاده برای آنان محسوب می‌شود. شناسایی و اندازه‌گیری حسابداری در این قبیل موارد، بر قیمت کمتر تعیین شده در طرح تاکید دارد. با این ترتیب، اختیار خرید سهام به قیمتی کمتر از ارزش بازار، با خدمات ارائه شده کارکنان معاوضه می‌شود. در ادبیات حسابداری، چهار مقطع زمانی برای اندازه‌گیری اختیار خرید سهام مطرح شده است. این مقاطع عبارتند از تاریخ اهدا، تاریخ دریافت توسط کارکنان، اولین تاریخ قابلیت اعمال اختیار و تاریخ اعمال واقعی اختیار خرید سهام. ارزش واقعی اختیار خرید سهام، از دیدگاه کارکنان، در تاریخ اعمال آن معلوم می‌شود. چنانچه اندازه‌گیری در تاریخی قبل از تاریخ اعمال اختیار خرید سهام به عمل آید، قاعدتاً اندازه‌گیری باید بر ارزشی برآوردی مبتنی باشد.

بر اساس استانداردهای حسابداری برخی کشورها، مبلغ تخفیف اختیار خرید سهام باید به عنوان هزینه ادواری از تاریخ اهدا تا دوره‌ای که خدمات باید توسط کارکنان ارائه شود تخصیص یابد^(۴). مبلغ تخفیف نیز مابه‌التفاوت قیمت بازار و قیمت تعیین شده در طرح در تاریخ اندازه‌گیری است. تاریخ اندازه‌گیری عبارت است از مقطعی از زمان که تعداد اختیار خرید سهام و قیمت قابل اعمال معلوم باشد. در اغلب موارد، تاریخ اهدا و تاریخ اندازه‌گیری یکسان است که در این صورت، اندازه‌گیری به سهولت انجام می‌پذیرد. در اینگونه موارد، حساب مخارج حقوق و مزایای انتقالی به دوره‌های آتی

(۱) Treasury Stock که در کشور ایران ممنوع است.

(۲) Stock Options

(۳) Stock Dividends

(۴) APB No. 25

بدهکار و حساب اختیار خرید سهام منتشر شده بستانکار می‌شود. مخارج حقوق و مزایای انتقالی به دوره‌های آتی نیز طی دوره‌های لازم برای اعمال اختیار خرید سهام مستهلک می‌گردد. طرف بدهکار این ثبت نیز هزینه حقوق و مزایاست. هنگام اعمال اختیار خرید سهام و انتشار واقعی سهام عادی، حسابهای موجودی نقد و اختیار خرید سهام منتشر شده بدهکار و حسابهای سهام عادی به ارزش اسمی و صرف سهام عادی بستانکار می‌شود.

بر اساس استاندارد جدید در برخی از کشورها، واحدهای انتفاعی اختیار دارند که از بین استاندارد قبلی (APB No. 25) و استاندارد جدید (SFAS No. 123, 1994) یکی را انتخاب و با توجه به ثبات رویه اعمال کنند. تفاوت اصلی دو استاندارد مذکور، نحوه محاسبه مخارج حقوق و مزایای انتقالی به دوره‌های آتی است. با توجه به این که چگونگی محاسبه مخارج حقوق و مزایای انتقالی به دوره‌های آتی بر اساس APB No. 25 قبلاً تشریح شد، اینک نحوه محاسبه این مخارج بر اساس SFAS No. 123 مورد بحث قرار می‌گیرد. در این محاسبه، ارزش فعلی قیمت تعیین شده در طرح با استفاده از نرخ بهره بدون مخاطره و همچنین ارزش فعلی سود سهام مورد انتظار با استفاده از همان نرخ طی دوره مندرج در طرح اختیار خرید سهام محاسبه و مجموع این دو از قیمت جاری سهام کسر می‌شود. رقم باقیمانده به حساب مخارج انتقالی به دوره‌های آتی منظور می‌گردد و مابقی ثبتها همانند ثبتهای استاندارد مبتنی بر APB No. 25 می‌باشد.

سهام خزانه

در برخی از کشورهای صنعتی، شرکتهای سهامی مجازند سهام عادی خود را مورد داد و ستد قرار دهند^(۱). اما در این قبیل مبادلات نباید سود (زیان) شناسایی شود. سهام خزانه تحصیل شده توسط شرکت، در یک حساب کاهنده حقوق صاحبان سهام منعکس می‌گردد. این سهام اگرچه از لحاظ حقوقی صادر شده محسوب می‌شود اما بخشی از سهام عادی منتشر شده به شمار نمی‌آید.

برخی از صاحبان نظران، تحصیل سهام خزانه را نشانه‌ای از اعلام وضعیت آتی شرکت به بازار سرمایه دانسته‌اند^(۲). سایر دلایل تحصیل سهام خزانه عبارتند از (۱) افزایش توان شرکت با در اختیار داشتن درصد بیشتری از سهام عادی، (۲) در اختیار داشتن سهام برای اعمال اختیار خرید سهام، (۳) کم کردن سرمایه‌گذاری در پروژه‌های جدید به دلیل پایین بودن نرخ بازده داخلی پروژه‌های سرمایه‌گذاری نسبت به هزینه تامین مالی، و (۴) پشتیبانی از قیمت سهام عادی شرکت در بورس اوراق بهادار.

(۱) بر اساس قانون تجارت کشور ایران، این گونه مبادلات سهام عادی مجاز نمی‌باشد.

(۲) Ho, Li-Chin Jennifer, C-S Lin, and R. Ramanan (1997), "Open-Market Stock Repurchase Announcements and Revaluation of Prior Accounting Information", *The Accounting Review* (July 1997).

چنانچه فروش مجدد سهام خزانه به قیمتی بیش از بهای تمام شده تحصیل باشد، مابه‌التفاوت به بستانکار حساب صرف سهام منظور می‌شود. در صورت کمتر بودن قیمت فروش از بهای تمام شده تحصیل، مابه‌التفاوت به بدهکار حساب سود انباشته منظور می‌گردد.

سود سهمی

در استانداردهای برخی از کشورها، دو روش حسابداری برای سود سهمی توصیه شده است که بکارگیری هر یک از روشها، به اندازه سود سهمی واگذاری بستگی دارد^(۱). چنانچه اندازه سود سهمی واگذاری بیش از ۲۵ درصد سهام عادی منتشره باشد، لازم است سود انباشته تجدید طبقه‌بندی شده و بر مبنای ارزش اسمی سهام، به حساب سهام عادی به ارزش اسمی منظور گردد. در مواردی که اندازه سود سهمی واگذاری کمتر از ۲۰ درصد سهام عادی منتشره باشد لازم است سود انباشته بر مبنای ارزش بازار سهام (قبل از واگذاری سود سهمی) تجدید طبقه‌بندی و به حسابهای سهام عادی به ارزش اسمی و صرف سهام منظور شود. چنانچه اندازه سود سهمی واگذاری بین ۲۰ درصد و ۲۵ درصد باشد، می‌توان هر یک از دو روش مذکور در بالا را بکار گرفت.

لازم به ذکر است که حسابداری انتشار سود سهمی اصولاً به قصد مدیریت بستگی دارد. دو مقصد مدیریت عبارت است از (۱) تمایل به ارائه شواهدی مبنی بر حقوق سهامداران در سود انباشته و یا (۲) تمایل به کاهش قیمت سهام از طریق واگذاری سود سهمی به جای تجزیه سهام که موجب تغییر در ارزش اسمی و تعداد مجاز سهام می‌شود. واگذاری سود سهمی قاعداً نباید تغییری در ارزش کل سهام عادی منتشر شده (در دست سهامداران) ایجاد کند و تنها تعداد سهام را افزایش می‌دهد. به بیان دیگر، قیمت بازار هر سهم به تناسب اثر تقلیل دهنده سهام جدید کاهش می‌یابد. با توجه به تحقیقاتی که در این زمینه انجام شده است و نقطه نظر بالا را تایید می‌کند می‌توان نتیجه‌گیری کرد که بکارگیری قیمت‌های قبل از واگذاری سود سهمی از پشتیبانی تئوریک زیادی برخوردار نیست^(۲).

چنانچه ارزش کل سهام به دلیل واگذاری سود سهمی تغییر نکند، بکارگیری ارزش اسمی سهام در این گونه موارد منطقی‌تر به نظر می‌رسد. برخی از صاحب‌نظران نیز در پشتیبانی از این دیدگاه، اظهار داشته‌اند که سود سهمی در اصل همانند تجزیه سهام است. اما لازم است توجه شود که واگذاری سود سهمی برخلاف تجزیه سهام موجب تغییر در سرمایه شرکت سهامی می‌شود و تجدید طبقه‌بندی حقوق صاحبان سهام ضرورت دارد.

Committee on Accounting Procedure (1953), Restatement and Revision of Accounting (1) Research Bulletins", ARB No. 43 (AICPA).

Foster George (1986). "Financial Statement Analysis (Prentice-Hall). (2)

علاوه بر این، نکته حایز اهمیت در واگذاری سود سهمی این است که بکارگیری هر یک از دو روش حسابداری مذکور در بالا تاثیری بر سود، داراییها یا بدهیها ندارد و تنها بر اجزای متشکله حقوق صاحبان سرمایه اثر می‌گذارد.

طبقه‌بندی در ترازنامه

در برخی از نشریات حرفه‌ای حسابداری، طبقه‌بندی داراییها و بدهیها بر اساس نقدینگی آنها توصیه شده است^(۱). در این طبقه‌بندی، دو گروه جاری و غیر جاری در نظر گرفته شده است. دوره جاری به عنوان چرخه عملیات واحد انتفاعی یا یک سال، هر کدام که طولانی‌تر باشد تعریف شده است. چرخه عملیاتی نیز مدت زمانی است که از مرحله تحصیل مواد تا وصول وجوه نقد مربوط به درآمد فروش صرف می‌شود. بدهی است که چرخه عملیات در واحدهای انتفاعی یا صنایع مختلف، تفاوت دارد. اگرچه در استانداردهای حسابداری، روش خاصی برای تعیین اولویت ارقام در هر یک از دو گروه جاری و غیر جاری توصیه نشده است اما عملاً در داخل هر یک از طبقات، ارقام به ترتیب نقدینگی گزارش می‌شوند.

طبقه‌بندی جاری - غیر جاری در ترازنامه را تنها می‌توان نشانه خامی از نقدینگی کلی واحد انتفاعی محسوب کرد. مثلاً داراییهای جاری را نمی‌توان برای ارزیابی ظرفیت بحرانی گردش وجوه نقد واحد انتفاعی مورد استفاده قرار داد زیرا، چرخه عملیات ممکن است یک سال یا دوره‌ای طولانی‌تر را شامل شود. علاوه بر این، داراییهای جاری شامل اقلامی است که اصولاً بر گردش وجوه نقد جاری تاثیر ندارد. برای ارزیابی نقدینگی واحد انتفاعی می‌توان طبقه‌بندیهای دیگری را مورد استفاده قرار داد. مثلاً، سیستم طبقه‌بندی ارقام پولی - غیر پولی همراه با طبقه‌بندی جاری - غیر جاری می‌تواند به درک بهتر گردش وجوه نقد در آینده کمک کند.

طریقه دیگر برای طبقه‌بندی داراییها می‌تواند مبتنی بر تفکیک اقلامی باشد که برای فروش نگهداری می‌شود، برای استفاده واحد انتفاعی است و یا معرف مخارج انتقالی به دوره‌های آتی می‌باشند. این طبقه‌بندی، اطلاعات اضافی را در باره نحوه تحقق منافع اقتصادی و ابهامات پیرامون آن در اختیار استفاده کنندگان قرار می‌دهد. مثلاً می‌توان گفت که مربوط ترین اطلاعات در باره داراییهایی که برای فروش نگهداری می‌شود، ارزش خالص بازیافتنی است در حالی که در مورد داراییهای موثّق، مربوط ترین اطلاعات، ارزشهای جایگزینی می‌باشد (با فرض این که جایگزینی عملاً انجام گیرد).

در مورد بدهیها نیز می‌توان اطلاعات تفصیلی بیشتری را گزارش کرد. به طور کلی، سه نوع اصلی بدهی وجود دارد: بدهیهای قراردادی، بدهیهای احتمالی و درآمدهای انتقالی به دوره‌های آتی. طبقه‌بندی مجزای این انواع می‌تواند به ارزیابی ماهیت تعهدات گوناگون کمک کند بعلاوه، این طبقه‌بندی، استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را در تعیین بدهیهایی که هنگام ورشکستگی، واریز آنها قانوناً الزام‌آور است یاری می‌دهد.

بالاخره، از دیدگاه مطلق اندازه‌گیری، طبقه‌بندی داراییها بر حسب خاصه‌های مورد اندازه‌گیری می‌تواند به ماهیت انتخابی اندازه‌گیریهای ترازنامه کمک کند. خاصه‌های مختلفی از داراییها در ترازنامه اندازه‌گیری و گزارش می‌شود. تفاوت در اندازه‌گیری اقلام مختلف دارایی، از مطالعه ترازنامه آشکار نمی‌شود. بهر صورت، بطور سنتی اقلام ترازنامه با یکدیگر جمع می‌شوند. اما بر اساس تئوری اندازه‌گیری، عناصر حسابداری مندرج در ترازنامه قابل تجمیع نمی‌باشند زیرا، خاصه‌های متفاوتی مورد اندازه‌گیری قرار می‌گیرد. اگرچه این مطلب به این معنی نیست که ترازنامه یا نسبتهای مالی، اطلاعاتی مربوط محسوب نمی‌شوند. طرح سؤال قابلیت تجمیع اقلام تنها موجب می‌شود که سودمندی اطلاعات زیر سؤال رود.

خلاصه

تعریف عناصر حسابداری به تعیین انواع رویدادهای اقتصادی شناسایی شده در مبادلات حسابداری و همچنین نحوه طبقه‌بندی آنها کمک می‌کند. اما تعاریف عناصر حسابداری ماهیتی کلی دارند در حالی که مبادلات حسابداری علاوه بر مبتنی بودن بر این تعاریف، از سنتهای گذشته نیز منبعث شده‌اند. از دیدگاه سیاستگذاران حسابداری، تعاریف مناسب عناصر حسابداری به درک و طبقه‌بندی رویدادها و مبادلات جدید کمک می‌کند. در سایر علوم نیز برای درک ماهیت علم مربوط، طبقه‌بندیهای مناسب ایجاد می‌شود.

اگرچه بهای تمام شده تاریخی به طور گسترده مبنای اندازه‌گیریهای حسابداری بوده اما آشکار است که مبنای دیگری نیز برای این اندازه‌گیریها وجود دارد. اندازه‌گیری بدهیها، در مقایسه با اندازه‌گیری داراییها، انتخابهای محدودتری را ایجاب می‌کند اگرچه تفاوتهایی در اندازه‌گیریهای آنها نیز موجود است. مثلاً، در اندازه‌گیری بدهیهای جاری، ارزش اسمی مورد استفاده قرار می‌گیرد در حالی که در بدهیهای غیر جاری، اندازه‌گیری بدواً بر ارزش فعلی تنزیل شده مبتنی می‌باشد. مبادلات سرمایه‌ای بخش حقوق صاحبان سرمایه نیز اصولاً معرف ارزش تاریخی رویدادهاست. اما برای تعیین ارزش برخی از مبادلات سرمایه‌ای (نظیر سهام خزانه و سود سهمی) نیز طرق مختلف اندازه‌گیری مطرح است.

مطالب این فصل، روشن می‌کند که خط مشی‌ها و روشهای حسابداری غالباً جنبه عملی دارند. مثلاً یک مدل ارزشیابی یگانه که زیربنای روشهای حسابداری محسوب شود وجود ندارد. عدول از بهای تمام شده تاریخی مکرراً و به دلایل متعدد انجام می‌شود. قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار، معرف محافظه کاری یا احتیاط در ترازنامه است. برخی از روشهای حسابداری نیز به دلیل مسایل قابلیت اعتماد (قابلیت رسیدگی مجدد) مطرح شده‌اند. روش حسابداری بدهیهای قابل تبدیل مثالی برای این مورد محسوب می‌شود. در برخی موارد نیز به دلیل ارائه اطلاعات مربوط تر، از بهای تمام شده تاریخی عدول می‌گردد.

سؤالات و مسایل

سؤالات

۱. ویژگیها و چگونگی تکامل تدریجی تعاریف داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه را شرح دهید.
۲. چرا تعریف عناصر اصلی حسابداری مشکل است؟
۳. چرا تعریف داراییها و بدهیها برای ساختار نظری حسابداری حایز اهمیت است؟
۴. چه خاصه‌هایی در ترازنامه اندازه‌گیری می‌شوند و انتقادات وارد بر این اندازه‌گیریها کدامند؟
۵. حاصل جمع‌های منعکس در ترازنامه معرف چیست؟ آیا نسبتهای مالی محاسبه شده بر مبنای این اطلاعات از لحاظ تحلیل‌گری مالی مفید است؟
۶. سه رویکرد برای تعریف عناصر حسابداری و ارتباط بین ترازنامه و صورت سود و زیان مطرح شده است. این سه رویکرد کدامند و تفاوت آنها در چیست؟
۷. معنای حقوق صاحبان سهام ترازنامه چیست؟ چرا برخی از سود یا زیانهای غیر عملیاتی در حقوق صاحبان سهام طبقه‌بندی و منظور می‌شوند؟
۸. معنای مخارج انتقالی به دوره‌های آتی و همچنین درآمدهای انتقالی به دوره‌های آتی چیست؟ چرا این اقلام مطرح می‌شوند؟ آیا این اقلام با تعاریف داراییها و بدهیها هم‌آهنگی دارند؟
۹. منظور از طبقه‌بندی ترازنامه چیست؟ اطلاعات ارائه شده در ترازنامه‌های طبقه‌بندی شده تا چه حد مفید است؟
۱۰. از دیدگاه یک سرمایه‌گذار بالقوه، چه مبنای اندازه‌گیری برای اقلام زیر مفید است؟
 - موجودیهای نگهداری شده برای فروش
 - موجودیهای نگهداری شده برای تولید.
 - بدهیهای بلند مدت.
۱۱. چرا تعیین بهای تمام شده تاریخی داراییهای ساخته شده در واحد انتفاعی مشکل است؟ آیا تعاریف عناصر حسابداری و اصول کلی شناخت و اندازه‌گیری، به حل اختلاف نظر در باره

انتخاب هزینه‌یابی کامل جذبی یا هزینه‌یابی متغیر یا مستقیم در مورد موجودیهای ساخته شده در واحد انتفاعی کمک می‌کند؟

۱۲. بر اساس مطالب ارائه شده در این فصل و همچنین اطلاعات عمومی در باره استانداردهای حسابداری، مثالهایی را در باره تنوع روشهای اندازه‌گیری در صورت وضعیت مالی ارائه کنید.

۱۳. چه اقلامی از ترازنامه در جهت بکارگیری ارزشهای جاری یا ارزشهای متعارف حرکت می‌کند؟

مسائل

۱. نمونه‌ای از صورتهای مالی و گزارش سالانه یک واحد انتفاعی را مورد مطالعه قرار دهید. تمامی مبانی اندازه‌گیری بکار گرفته شده در ترازنامه و یادداشتهای همراه آن را مشخص کنید. عناصر و اقلام حسابداری را بر حسب خاصه مورد اندازه‌گیری طبقه‌بندی نمایید. توجیه اندازه‌گیریهای ترازنامه تا چه حد کامل است؟ اقلام غیر عادی داراییها و بدهیها را تعیین کنید. از لحاظ ارزیابی نقدینگی واحد انتفاعی، طبقه‌بندی جاری - غیر جاری تا چه حد مفید است؟ اطلاعات منعکس در ترازنامه تا چه حد سودمند است؟

۲. فرض کنید که یک قلم دارایی مورد بررسی قرار گرفته و گردش وجوه نقد حاصل از آن در چهار سال آینده بالغ بر ۱۰ میلیون ریال در سال است (وجوه نقد در آخر هر یک از سالها وصول می‌شود). ارزش دفتری این دارایی بالغ بر ۳۵ میلیون ریال و ارزش جایگزینی آن مساوی ۳۰ میلیون ریال است. هزینه تامین مالی این واحد انتفاعی مساوی ۱۰ درصد می‌باشد.

مطلوب است:

- الف - تعیین مبلغی که احتمالاً باید به دلیل کاهش ارزش دارایی از ارزش دفتری کسر گردد.
- ب - با فرض این که گردش وجوه نقد سالانه به جای ۱۰ میلیون ریال، مبلغ ۸ میلیون ریال باشد. تعیین این که پاسخ بند (الف) بالا تغییر می‌یابد یا خیر.
- ج - مقایسه پاسخ بند (ب) بالا با بند (الف) و تعیین هر گونه مطلب غیر عادی در این پاسخ.

۳. شرکت آلفا در تاریخ اول فروردین ۱۳۰۲، اوراق قرضه ۱۰ درصد به مبلغ اسمی ۱۰۰۰ میلیون ریال را به مبلغ ۹۲۷۹۰۸۰۰ ریال تحصیل کرده است. بازده این اوراق از لحاظ شرکت آلفا ۱۲ درصد در سال است. تاریخ سررسید اوراق قرضه، ۲۹ اسفند ۱۳۰۷ می‌باشد. سود این اوراق سالانه در تاریخ ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود. شرکت آلفا، اوراق مزبور را در طبقه

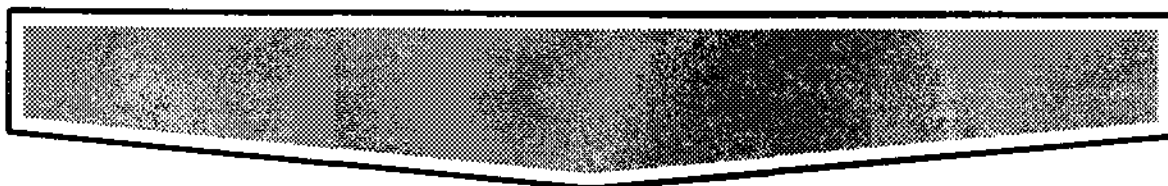
اوراق آماده برای فروش منظور کرده است. در جدول زیر، نرخ مؤثر سود تضمین شده و ارزش بازار اوراق بهادار در تاریخهای مصرحه ارائه شده است.

<u>ارزش بازار</u> (هزار ریال)	<u>نرخ مؤثر سود تضمین شده</u>	<u>تاریخ</u>
۹۶۸۹۷۵	%۱۱	۱۳×۲/۱۲/۲۹
۱۰۲۵۳۱۰	%۹	۱۳×۳/۱۲/۲۹
۹۶۶۱۹۵	%۱۲	۱۳×۴/۱۲/۲۹
۱۰۰۹۱۷۳	%۹	۱۳×۵/۱۲/۲۹

مطلوب است:

الف - محاسبه سود و سود غیر عملیاتی تحقق نیافته برای سالهای ۱۳×۲ الی ۱۳×۵ با استفاده از نرخ جاری سود تضمین شده برای محاسبه سود و ارزش متعارف با توجه به این که سود نگهداری اوراق در بخش حقوق صاحبان سهام منعکس می‌شود. ضمناً تغییر نرخ سود تضمین شده در پایان هر سال اتفاق می‌افتد.

ب - ارائه ثبتهای منتج از این اوراق بهادار با فرض این که اوراق مزبور تنها اوراق آماده برای فروش است.



صورت گردش وجوه نقد

رئوس مطالب فصل

- مقدمه
- منطق زیر بنای صورت تغییرات در وضعیت مالی
- حرکت به سوی صورت گردش وجوه نقد
- الزامات صورت گردش وجوه نقد
- مسایل طبقه‌بندی صورت گردش وجوه نقد
- سودمندی تحلیلی صورت گردش وجوه نقد
- تحقیقات مربوط به صورت گردش وجوه نقد

مقدمه

هیات استانداردهای حسابداری مالی در سال ۱۹۸۷ میلادی، تهیه و گزارش صورت گردش وجوه نقد را الزامی کرده است^(۱). این استاندارد جایگزین استاندارد مربوط به صورت تغییرات در وضعیت مالی شد که در آن، تغییرات در مانده حسابهای دارایی، بدهی و حقوق صاحبان سرمایه گزارش می‌گردید^(۲).

حرکت از صورت تغییرات در وضعیت مالی به سوی صورت گردش وجوه نقد، انعکاسی از علاقه‌مندی هیات استانداردهای حسابداری مالی به گزارشگری مبتنی بر وجه نقد به عنوان مکمل صورت سود و زیان و ترازنامه مبتنی بر حسابداری تعهدی محسوب می‌شود. از لحاظ محتوا، تفاوت دو صورت مذکور در بالا این است که در استاندارد جدید، مفهوم وجه به معنای وجه نقد بکار گرفته شده و انعطاف موجود در استاندارد قبلی (APB No. 19) حذف و به جای آن یکنواختی مطلق برگزیده شده است. نظر به این که صورت گردش وجوه نقد، معرف وضعیتی خاص از صورت تغییرات در وضعیت مالی به شمار می‌آید، در این فصل، ابتدا منطق زیربنای صورت اخیر ارائه می‌شود و سپس، دلایل برگزیدن وجه نقد به جای مفهوم کلی وجه مورد بحث قرار می‌گیرد. متعاقب آن، ساختار صورت گردش وجوه نقد تشریح می‌گردد. در این راستا، دو مسئله مشخص مورد بحث قرار خواهد گرفت: (۱) مشکلات بکارگیری روش غیر مستقیم برای محاسبه وجه نقد حاصل از فعالیت‌های مرتبط با عملیات و (۲) مسایل طبقه‌بندی ناشی از فعالیت‌های سه‌گانه صورت گردش وجوه نقد. در بخش آخر این فصل نیز سودمندی بکارگیری صورت گردش وجوه نقد همراه با صورت سود و زیان برای مقاصد تحلیل و همچنین تحقیقات نظری و مشاهده‌ای مربوط به صورت گردش وجوه نقد تشریح می‌شود.

منطق زیر بنای صورت تغییرات در وضعیت مالی

بر اساس استاندارد مربوط به صورت تغییرات در وضعیت مالی، اهداف تهیه این صورت عبارت بود از: (۱) تکمیل افشای تغییرات در وضعیت مالی، (۲) تلخیص فعالیت‌های تأمین مالی و سرمایه‌گذاری، و (۳) گزارش گردش وجوه مرتبط با عملیات. اطلاعات سه‌گانه بالا را نمی‌توان مستقیماً از صورت سود و زیان و ترازنامه‌های مقایسه‌ای بدست آورد. دلیل این امر نیز روش متفاوت تجمیع اطلاعات

(۱) "Statement of cash flows", Statement of Financial Accounting Standards No. 95 (FASB)

(۲) این استاندارد مبتنی بر APB No. 3 سال ۱۹۶۳ میلادی و متعاقب آن، APB No. 19 سال ۱۹۷۱ بوده است.

در این صورتهای مالی است. بنابراین، علیرغم تلخیص رویدادهای گزارش شده در صورت سود و زیان و ترازنامه‌های مقایسه‌ای، صورت تغییرات در وضعیت مالی، اطلاعات جدیدی را گزارش کرد. به بیان دیگر، در این صورت مالی، طریقه‌ای جدید برای طبقه‌بندی و گزارش رویدادهای حسابداری، متفاوت از ترازنامه و صورت سود و زیان، ارائه می‌شد. اما از آنجا که صورت تغییرات در وضعیت مالی بر تعاریف و اندازه‌گیریهای عناصر حسابداری منعکس در ترازنامه و صورت سود و زیان اتکا داشت می‌توان آن را یک صورت مالی منشعب از دو صورت مالی مزبور تلقی کرد. منطق زیربنای صورت تغییرات در وضعیت مالی را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد:

اقلام بدهکار مبادلات = اقلام بستانکار مبادلات

در صورت مالی مورد بحث، دو بخش مجزا وجود داشت که به ترتیب، مآخذ منابع^(۱) و مصارف منابع^(۲) نامیده می‌شد. مآخذ منابع به عنوان اقلام بستانکار مبادلات تعریف شده بود. این اقلام از طریق افزایش در بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه از یک سو و کاهش در داراییها از سوی دیگر ایجاد می‌شود. افزایش در بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه معرف سرمایه در دسترس واحد انتفاعی از منابع خارجی نظیر بدهی یا انتشار سهام یا از منابع داخلی نظیر سود خالص است. وجوه حاصل از فروش داراییها (کاهش داراییها) نیز موجب ایجاد منابع در دسترس واحد انتفاعی می‌گردد.

مصارف منابع به عنوان اقلام بدهکار مبادلات تعریف شده بود. این اقلام از طریق کاهش بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه از یک سو و افزایش در داراییها از سوی دیگر ایجاد می‌گردند. کاهش بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه معرف کاهش سرمایه در دسترس واحد انتفاعی است. این قبیل مبادلات شامل بازپرداخت بدهیها، کاهش سرمایه از طریق خرید سهام خزانه، توزیع سود سهام و یا وقوع زیان خالص می‌باشد. افزایش داراییها نیز معرف سرمایه‌گذاری جدید است که مصرف منابع واحد انتفاعی نیز محسوب می‌شود. در تمامی موارد، منابع در دسترس واحد انتفاعی بر اثر اقلام بدهکار مبادلات کاهش می‌یابد.

لازم به ذکر است که صورت تغییرات در وضعیت مالی نیز جایگزین صورت دیگری به نام صورت گردش وجوه^(۳) شده بود. فرآیند تکامل تدریجی از صورت گردش وجوه به صورت تغییرات در وضعیت مالی، معرف گسترش و توسعه اطلاعات گزارش شده می‌باشد. در صورت اخیر، خلاصه جامعی از تمامی تغییرات در وضعیت مالی ارائه می‌شد و اطلاعات آن محدود به رویدادهای مؤثر بر

Sources of Resources (۱)

Uses of Resources (۲)

Fund Flow Statement (۳)

مانده وجوه نبود. این رویکرد با اصطلاح شمول کلی^(۱) مورد اشاره قرار گرفته است. مثالهایی برای این قبیل مبادلات عبارتند از تبدیل بدهیهای قابل تبدیل به سهام عادی، انتشار سهام در قبال داراییهای غیر پولی، توزیع سود سهام غیر نقدی و مبادلات غیر پولی داراییها. در استانداردهای مربوط به صورت تغییرات در وضعیت مالی نیز رویکرد شمول کلی مورد تاکید قرار گرفته است^(۲). بدیهی است که صورت تغییرات در وضعیت مالی، دست کم اطلاعات منعکس در صورت گردش وجوه را نیز در بر می‌گرفت.

تهیه صورت تغییرات در وضعیت مالی مستلزم انجام چهار مرحله به شرح زیر بود:

۱. تعریف حسابهایی از ترازنامه که معرف مانده وجوه است. بر اساس استانداردهای مربوط، هر یک از چهار تعریف وجه نقد، وجه نقد به علاوه اوراق بهادار و سایر سرمایه‌گذاریهای موقت، داراییهای سریع، و سرمایه در گردش برای مفهوم وجه پذیرفته شده بود.
۲. تعیین اثر مبادلات صورت سود و زیان بر مانده وجوه. در این مرحله، لازم بود سود (یا زیان) بدقت مورد تحلیل قرار گیرد و برای اقلام غیر مؤثر بر مانده وجوه تعدیل شود. مثلاً استهلاک نمونه‌ای از این گونه اقلام است.
۳. تجزیه و تحلیل تمامی مبادلات خارج از صورت سود و زیان و نامربوط به حسابهای وجوه. در این تحلیل، دو نوع ممکن از مبادلات وجود دارد: (الف) مبادلاتی که بر یک حساب وجوه و حساب غیر وجوه مؤثر است، و (ب) مبادلاتی که بر دو حساب غیر وجوه تأثیر می‌گذاشت. چنانچه یک حساب وجوه، بدهکار و یک حساب غیر وجوه بستانکار می‌شد، رقم بستانکار به عنوان مأخذ منابع طبقه‌بندی می‌گردید. مثلاً چنانچه موجودی نقد بدهکار و اوراق قرضه پرداختنی بستانکار شود، انتشار اوراق قرضه مأخذ منابع محسوب می‌گردید. اما اگر یک حساب وجوه بستانکار و یک حساب غیر وجوه بدهکار می‌شد، مبادله به عنوان مصرف منابع طبقه‌بندی می‌گردید. مثلاً بدهکار کردن دارایی و بستانکار کردن موجودی نقد نمونه‌ای از مصرف منابع محسوب می‌شد.
- در مبادلاتی که اقلام بدهکار و بستانکار هر دو مربوط به حسابهای غیر وجوه بود، لازم می‌شد این مبادلات به عنوان منابع و مصارف طبقه‌بندی شوند. اقلام بدهکار معرف مصرف منابع و اقلام بستانکار معرف مأخذ منابع بود. مثلاً، تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی موجب بدهکار کردن اوراق قرضه پرداختنی و بستانکار کردن سهام می‌شد. رقم بدهکار به عنوان مصرف منابع و رقم بستانکار به عنوان مأخذ منابع طبقه‌بندی می‌شد.

(۱) All-Inclusive Concept

(۲) همان مأخذ 19 APB

۴. بالاخره، در صورت تغییرات در وضعیت مالی، رقم بر قرار کننده موازنه، تغییر در مانده وجوه بود.

حرکت به سوی صورت گردش وجوه نقد

بر اساس چارچوب نظری حسابداری مالی، سه هدف کلی برای گزارشگری مالی توصیف شده است^(۱). در هدف اول بیان شده است: "گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را ارائه کند که برای سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه و همچنین اعتبار دهندگان و سایر استفاده‌کنندگان، در تصمیم‌گیریهای منطقی مربوط به سرمایه‌گذاری، اعطای اعتبار و سایر تصمیمات مشابه سودمند باشد". دو هدف دیگر نیز طرق مشخص دستیابی به هدف اول را تبیین می‌کند. این اهداف عبارتند از (۱) گزارش اطلاعات در باره منابع خالص واحد انتفاعی و تغییرات در این منابع و (۲) گزارش اطلاعات سودمند برای ارزیابی گردش وجوه نقد در آینده. اهداف دوم و سوم بالا موجب انگیزش هیات استانداردهای حسابداری مالی برای پذیرش و توصیه صورت گردش وجوه نقد بوده است. در بیانیه شماره پنج هیات مزبور آمده است:

"صورت گردش وجوه نقد اطلاعات سودمندی را در باره فعالیتهای واحد انتفاعی برای ایجاد وجه نقد از طریق عملیات به منظور بازپرداخت بدهی، توزیع سود سهام، یا سرمایه‌گذاری مجدد برای توسعه ظرفیت عملیاتی؛ در باره فعالیتهای تامین مالی، از طریق بدهی یا انتشار سهام؛ و در باره سرمایه‌گذاری یا مصرف وجه نقد فراهم و گزارش می‌کند. موارد با اهمیت استفاده از اطلاعات مربوط به دریافتها و پرداختهای نقدی جاری واحد انتفاعی، شامل کمک به ارزیابی عواملی نظیر نقدینگی واحد انتفاعی، انعطاف‌پذیری در تامین مالی، سودآوری و مخاطره می‌باشد"^(۲).

علاوه بر این، هیات استانداردهای حسابداری مالی در یادداشتی دیگر پیشنهاد کرده است که اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد موجب افشای اطلاعات مکمل می‌باشد زیرا:

۱. اطلاعاتی را در مورد گردش واقعی وجوه نقد ارائه می‌کند،
۲. به تشخیص ارتباط بین سود حسابداری و گردش وجوه نقد کمک می‌نماید،
۳. اطلاعاتی را در باره کیفیت سود حسابداری ارائه می‌کند،

(۱) همان ماخذ 1 SFAC No.

(۲) همان ماخذ 5 SFAC No. پاراگراف ۵۲ (FASB)

۴. قابلیت مقایسه اطلاعات مندرج در صورتهای مالی را بهبود می‌بخشد،
۵. به ارزیابی انعطاف پذیری مالی و نقدینگی کمک می‌کند، و
۶. به پیش‌بینی گردش وجوه نقد در آینده کمک می‌نماید^(۱)

تمام نکات مشروح بالا، به نحوی به محدودیتهای حسابداری تعهدی اشاره دارد. بحث در باره این محدودیتهای، به این معنا نیست که اطلاعات مبتنی بر حسابداری تعهدی، فاقد محتوای اطلاعاتی است بلکه ماهیت تکمیلی اطلاعات منعکس در صورت گردش وجوه نقد را در صورت همراهی با صورت سود و زیان و ترازنامه مورد تاکید قرار می‌دهد.

آشکار است که اطلاعات مرتبط با گردش وجوه نقد به ارزیابی گردشهای نقدی گذشته کمک می‌کند (مورد اول مذکور در بالا). متعاقب آن، اطلاعات مرتبط با گردش وجوه نقد برای درک اثر نقدی فعالیتهای مرتبط با عملیات لازم است و ارتباط بین سود حسابداری و گردش وجوه نقد ناشی از آن را مشخص می‌کند (مورد دوم مذکور در بالا). مورد سوم مذکور در بالا نیز به جزء نقدی سود حسابداری اشاره دارد. اصطلاح کیفیت سود حسابداری^(۲) توسط تحلیل‌گران مالی برای تشخیص ارتباط مزبور بکار برده می‌شود. هر چه همبستگی بین سود حسابداری و گردش وجوه نقد مرتبط با آن بیشتر باشد، کیفیت سود حسابداری بالاتر خواهد بود. مفهوم کیفیت سود حسابداری، انعکاسی از آگاهی نسبت به وجود بسیاری از اقلام غیر نقدی در سود و نبود توان ارزیابی نقدینگی واحد انتفاعی بر مبنای آن محسوب می‌شود.

مورد چهارم مذکور در بالا با مسئله یکنواختی در حسابداری ارتباط دارد. همان طور که در فصول قبل گفته شد، به دلیل وجود روشهای مختلف حسابداری و اختیاری بودن نسبی بکارگیری این روشها، نمی‌توان به طور دقیق، مقایسه‌ای میان واحدهای انتفاعی گوناگون به عمل آورد. اما وجوه نقد حاصل از عملیات، اندازه‌گیری ساده‌تری است که انتخاب اختیاری کمتری را بین روشهای حسابداری ایجاد می‌کند. به این دلیل، اندازه‌گیری گردش وجوه نقد در مقایسه با اندازه‌گیری سود، یکنواخت‌تر است و قابلیت مقایسه بهتری را ایجاد می‌نماید. بنابراین، تهیه صورت گردش وجوه نقد طریقه‌ای برای مواجهه با اختیاری بودن نسبی اندازه‌گیری سود قلمداد شده است.

مورد پنجم مذکور در بالا مربوط به ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی و نقدینگی واحدهای انتفاعی است. منظور از انعطاف‌پذیری، توان واحد انتفاعی برای انطباق با وضعیتهای و فرصتهای می‌باشد. نقدینگی نیز

FASB Discussion Memorandum: An Analysis of Issues Related to Reporting Funds Flows, (۱) Liquidity, and Flexibility (1980).

Quality of Accounting Income (۲)

معرف توان واحد انتفاعی در تبدیل سریع داراییها به وجه نقد می‌باشد. وجوه نقدی که در داخل واحد انتفاعی از طریق عملیات ایجاد می‌شود، نشانه‌ای از انعطاف‌پذیری مالی و نقدینگی به شمار می‌آید. گردش وجوه نقد، معرف منابع داخلی در دسترس برای پرداخت اصل و فرع دیون، سرمایه‌گذاری جدید و توزیع سود سهام می‌باشد.

در ترازنامه نیز اطلاعات مربوط به نقدینگی گزارش می‌شود. همان‌طور که در فصل قبل گفته شد، طبقه‌بندی ارقام به جاری و غیر جاری از لحاظ ارزیابی نقدینگی کمک زیادی نمی‌کند. دلیل این امر نیز منظور کردن برخی ارقام در داراییهای جاری است که تأثیری بر گردش آتی وجوه نقد آینده ندارد. سایر داراییها نظیر موجودیها نیز ممکن است به آسانی و با سرعت به وجه نقد تبدیل نشود. علاوه بر این، چون اندازه‌گیریهای گزارش شده در ترازنامه معمولاً بر ارزش خالص بازیافتنی مبتنی نیست نمی‌توان به آسانی میزان وجه نقد حاصل از واگذاری این داراییها را تعیین کرد. طبقه‌بندی ارقام در ترازنامه را تنها می‌توان روشی خام برای تعیین اولویت نقدینگی به شمار آورد. بنابراین، شکل فعلی ترازنامه، اطلاعات زیادی را در باره انعطاف‌پذیری مالی و نقدینگی بدست نمی‌دهد.

مورد ششم و آخرین مورد از موارد مذکور در بالا، با سودمندی اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد برای پیش‌بینی گردش آتی وجوه نقد ارتباط دارد. سودمندی اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد در گذشته برای پیش‌بینی گردش وجوه نقد در آینده روشن است. اما این که کدام یک از اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد، گردش وجوه یا سود حسابداری، برای پیش‌بینی گردش وجوه نقد در آینده مفیدتر است آشکار نیست.

مطالب ارائه شده در بخش قبل نشان می‌دهد که اطلاعات مبتنی بر حسابداری نقدی مکمل مناسبی برای صورتهای مالی مبتنی بر حسابداری تعهدی محسوب می‌شود. قبل از این که تهیه و گزارش صورت گردش وجوه نقد الزامی شود، در مورد جایگزین کردن وجه نقد به جای سرمایه در گردش خالص، اتفاق نظر ایجاد شده بود زیرا سرمایه در گردش خالص معیار مناسبی برای سنجش نقدینگی تلقی نمی‌گردید. سه دلیل اصلی این اتفاق نظر عبارتند از: (۱) لحاظ کردن مخارج و درآمدهای انتقالی به دوره‌های آتی در سرمایه در گردش که تأثیری بر گردش وجوه نقد ندارند. (۲) چنانچه چرخه عملیات واحد انتفاعی بیش از یک سال باشد، تبدیل داراییهای جاری به وجه نقد بیش از یک سال به طول می‌انجامد، و (۳) ارقامی نظیر موجودیها بر مبنای بهای تمام شده ارزشیابی می‌شود و گردش وجوه نقد بالقوه آن را نشان نمی‌دهد. به دلیل این ابهامات، گزارش گردش وجوه نقد که سادگی خاص خود را دارد و تفسیر آن آسان است جذابیت دارد.

الزامات صورت گردش وجوه نقد

بر اساس استانداردهای برخی از کشورهای صنعتی، در صورت گردش وجوه نقد، دریافتها و پرداختهای نقدی به فعالیتهای عملیاتی، تامین مالی و سرمایه‌گذاری طبقه‌بندی می‌شود. این طبقه‌بندی، با چارچوب صورت تغییرات در وضعیت مالی تفاوت دارد. ساختار طبقه‌بندی سه‌گانه امکان می‌دهد که گردش وجوه نقد به روشنی به طبقات معناداری نظیر گردشهای عملیاتی، تامین مالی و سرمایه‌گذاری منتسب گردند. در حالی که طبقه‌بندی دوگانه منابع و مصارف، تنها بر ارتباطات بدهکار - بستانکار حسابداری تاکید می‌کند.

وجه نقد نیز به عنوان پول نقد در دسترس یا موجود در حسابهای بانکی بعلاوه معادل وجه نقد یا شبه نقد تعریف شده است. معادل وجه نقد نیز شامل سرمایه‌گذاریهای واجد نقدینگی بسیار بالاست که قابل تبدیل به مبلغ معین وجه نقد می‌باشد و سررسید اولیه آن نزدیک و کمتر از سه ماه بوده است. بر اساس استاندارد صورت گردش وجوه نقد، لازم است تمامی اقلام غیر نقدی مبادلات مربوط به فعالیتهای تامین مالی و سرمایه‌گذاری به عنوان اطلاعات مکمل صورت گردش وجوه نقد گزارش شود.

در صورت گردش وجوه نقد، گردش وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی، فعالیتهای سرمایه‌گذاری و فعالیتهای تامین مالی از یکدیگر مجزا و متمایز می‌گردد. اگرچه طبقه‌بندی بالا موجب ارتقای کیفیت قابلیت مقایسه اطلاعات می‌شود اما، سه نفر از هفت نفر اعضای هیات استانداردهای حسابداری مالی با آن مخالف بوده‌اند. دلیل این مخالفت نیز باور این اعضا در موارد زیر بوده است:

۱. بهره و سود سهام دریافتی واحد انتفاعی را باید مربوط به فعالیتهای سرمایه‌گذاری دانست و طبقه‌بندی آن در فعالیتهای عملیاتی موجه نیست.
۲. بهره‌پرداختی، جزیی از فعالیتهای تامین مالی است و منظور کردن آن به عنوان هزینه عملیاتی، در فعالیتهای عملیاتی توجیه‌پذیر نمی‌باشد^(۱).

روشهای مستقیم و غیر مستقیم محاسبه

وجه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی

بر اساس استاندارد مربوط به صورت گردش وجه نقد، وجه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی را می‌توان به یکی از روشهای مستقیم یا غیر مستقیم محاسبه و ارائه کرد. در روش مستقیم، گردش وجوه نقد مربوط به طبقه‌بندیهای صورت سود و زیان (درآمد فروش، بهای تمام شده کالای فروش

(۱) FASB (1987, P. 10)

رفته و امثالهم) گزارش می‌شود. اما در روش غیر مستقیم، با سود تعهدی شروع و این سود به ازای اقلام غیر نقدی تعدیل می‌گردد. لازم به ذکر است که در روش مستقیم، اطلاعات جدید بیشتری گزارش می‌شود و به نظر می‌رسد که این روش از دیدگاه هیات استانداردهای حسابداری مالی نیز مرجح است. اگرچه هزینه تهیه اطلاعات مربوط به آن نیز ممکن است بیشتر باشد. برخی از اعضای هیات استانداردهای حسابداری مالی نیز بر این باور بوده‌اند که بکارگیری روش غیر مستقیم، کیفیت گزارشگری مالی را پایین می‌آورد.

علیرغم مطالب بالا، اغلب واحدهای انتفاعی روش غیر مستقیم را بکار می‌گیرند. مثلاً، در سال ۱۹۹۶ میلادی، در حدود ۹۸ درصد شرکتهای آمریکایی از روش غیر مستقیم استفاده کرده‌اند^(۱). دلیل این امر نیز ممکن است ملاحظات مربوط به هزینه بیشتر روش مستقیم بوده باشد. بدیهی است که نتیجه دو روش و مبلغ وجه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی یکسان خواهد بود.

مسائل طبقه‌بندی صورت گردش وجوه نقد

علاوه بر ایرادهایی که سه نفر از اعضای هیات استانداردهای حسابداری مالی نسبت به طبقه‌بندی سه‌گانه صورت گردش وجوه نقد داشته‌اند، برخی از صاحب‌نظران دیگر نیز سؤالات با اهمیتی را به شرح زیر در این مورد مطرح کرده‌اند:

۱. بر اساس نظر یکی از این صاحب‌نظران، طبقه‌بندی سه‌گانه صورت گردش وجوه نقد بر ادبیات مدیریت مالی منطبق است و برای تصمیم‌گیریهای سرمایه‌گذاری و اعطای اعتبار سودمند می‌باشد^(۲). منظور کردن درآمد و هزینه بهره و همچنین درآمد سود سهام در وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی (مشابه صورت سود و زیان) مبتنی بر تئوری مالکانه است در حالی که لحاظ کردن آنها در فعالیتهای سرمایه‌گذاری و یا فعالیتهای تأمین مالی مبتنی بر تئوری شخصیت حسابداری می‌باشد. بهر صورت، طبقه‌بندی توصیه شده توسط هیات استانداردهای حسابداری مالی که مبتنی بر تئوری مالکانه است، به دلیل ملاحظات عملی بوده است.
۲. نظریه دیگر در باره طبقه‌بندی سه‌گانه صورت گردش وجوه نقد این است که این طبقه‌بندی از طبقه‌بندیهای صورت سود و زیان و ترازنامه تبعیت می‌کند^(۳).

(۱) AICPA (1997), Accounting Trends and Techniques, P. 495.

(۲) Nurberg, Hugo (1993), "Inconsistencies and Ambiguities in Cash Flow Statement Under FASB Statement No. 95", Accounting Horizons (June 1993). PP 60-75.

(۳) Munter, Paul (1990), "Form Over Substance; Another Look At the Statement of Cash Flows", CPA Journal (September 1990), PP. 54-56

سودمندی تحلیل صورت گردش وجوه نقد

علیرغم مسایل طبقه‌بندی و عدم همبستگی بین صورتهای مالی، صورت گردش وجوه نقد، سودمندی کافی دارد. در برخی از تحقیقات حسابداری، صورت گردش وجوه نقد همراه با صورت سود و زیان مورد استفاده قرار گرفته و نتایج جالبی بدست آمده است^(۱). در این تحقیق یافت شده است که شرکت‌های در حال رشد، معمولاً سود بیشتر و گردش وجوه نقد کمتری دارند. دلیل این نتیجه‌گیری این است که شرکت‌های در حال رشد، به موازات توسعه، موجودیها و حسابهای دریافتی بیشتری را نگهداری می‌کنند. اگرچه افزایش موجودیها و حسابهای دریافتی تا حدی با افزایش حسابهای پرداختی جبران می‌شود اما اثر خالص بر سرمایه در گردش این است که تغییر سود در هر سال بر تغییر وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی فزونی می‌یابد. علاوه بر این، به موازات توسعه واحد انتفاعی، سرمایه‌گذاری در داراییهای ثابت نیز بر وجوه حاصل از فعالیتهای تامین مالی پیشی می‌گیرد. در مواردی که واحد انتفاعی در مرحله محدود کردن فعالیتهای خود است، ارتباطات مذکور در بالا معکوس می‌شود. یعنی، درآمد فروش و سود کاهش می‌یابد اما معمولاً وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی به دلیل کاهش حسابهای دریافتی و موجودیها، افزایش خواهد یافت. علاوه بر این، خروج وجه نقد برای فعالیتهای سرمایه‌گذاری نیز کاهش می‌یابد. اما خروج وجه نقد مربوط به فعالیتهای تامین مالی افزایش می‌یابد. دلایل این امر نیز خرید سهام خزانه، بازپرداخت بدهیها و توزیع بیشتر سود سهام می‌باشد.

تحقیقات مربوط به صورت گردش وجوه نقد

در زمینه لزوم تهیه صورت گردش وجوه نقد، تحقیقات بسیاری توسط پژوهشگران حسابداری انجام شده است. نتایج و نظریات حاصل از این تحقیقات را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد:

۱. گزارش گردش وجوه نقد واحدهای انتفاعی برای ارزیابی عملکرد آنان لازم و مفید است^(۲). زیرا، نقدینگی (گردش وجوه نقد) جزء لاینفک عملکرد واحدهای انتفاعی محسوب می‌شود.

Ingram, Robert W. and T.A. Lee (1997), "Information Provided by Accrual and Cash-Flow Measures of Operating Activities", *Abacus* (September 1997), PP. 168-185.

Lawson, GH (1985). "The Measurement of Corporate Performance on a Cash Flow Basis: A Reply to Mr. Egginton", *Accounting and Business Research* (Spring 1985), PP 99-112.

۲. سود معرف نتیجه نهایی فعالیت‌های واحد انتفاعی نیست بلکه گردش وجوه نقد، انعکاسی از این نتیجه نهایی است^(۱). زیرا، سود یک رقم محاسباتی تلخیص شده است در حالی که وجه نقد منبعی عینی به شمار می‌آید.
۳. اگرچه در مورد برتری صورت گردش وجوه نقد بر صورتهای مالی تعهدی و یا تلقی آن به عنوان مکمل این صورتهای مالی، ابهاماتی وجود دارد اما، لزوم تهیه و اهمیت آن انکارناپذیر است. چنانچه صورت گردش وجوه نقد و صورتهای مالی تعهدی توأمأ مورد استفاده و تحلیل قرار گیرند، اطلاعات به مراتب سودمندتری را فراهم می‌کنند.
۴. نظر سنجی‌های مختلف از سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران مالی نشان داده است که اگر چه اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد برای تحلیل سرمایه‌گذاری مورد استفاده قرار می‌گیرد اما، اطلاعات سودآوری مبتنی بر حسابداری تعهدی، در کل نسبت به گردش وجوه نقد برتری دارد^(۲).
۵. با گذشت زمان، اهمیت اطلاعات مربوط به صورت گردش وجوه نقد افزایش می‌یابد در حالی که اهمیت و کاربری اطلاعات مربوط به حسابداری تعهدی در حال کاهش است^(۳).
۶. وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی، از لحاظ بیان و پیش‌بینی بازده اوراق بهادار، توانمندی زیادی دارد^(۴).

(۱) Lee, T.A. (1985). "Cash Flow Accounting, Profit and Performance Measurement: A Response to Challenge", *Accounting and Business Research* (Spring 1985), pp 93-97.

(۲) برای مثال به تحقیقات زیر می‌توان اشاره کرد:

Clarkson, Geoffrey P.E. (1962). *Portfolio Selection: A Simulation of Trust Investment* (Prentice-Hall).

Hawkins, David F., and Walter J. Campbell (1978). *Equity Valuation: Models, Analysis and Implications* (Financial Executives Research Foundation).

Louis Harris and Associates, Inc. (1980). "A Study of the Attitudes Toward and Assessment of the Financial Accounting Standards Board" (Louis Harris and Associates, Inc.).

Cheng, C.S. Agnes, C-S liu, and T.F. Schaefer (1996). "Earnings Performance and the Incremental Content of Cash Flows from Operations", *Journal of Accounting Research* (Spring 1996), pp 173-181.

(۴) (1997). "The Value Relevance of SFAS No. 95 Cash Flows from operations as assessed by Security Market Effects", *Accounting Horizons* (September 1997), PP 1-15.

بر اساس نتایج تحقیقات و نظریات بالا، می‌توان گفت اطلاعات مربوط به صورت گردش وجوه نقد، از لحاظ ارزیابی عملکرد کلی و پیش‌بینی‌های آینده واحدهای انتفاعی، نقشی ثانویه اما بسیار با اهمیت و روزافزون دارد^(۱).

خلاصه

صورت گردش وجوه نقد (مبتنی بر تعریف مفهوم وجه به عنوان وجه نقد و معادل آن)، مورد خاصی از صورت کلی‌تر تغییرات در وضعیت مالی محسوب می‌شود. این صورت، مبتنی بر مبادلات و رویدادهای حسابداری است که قبلاً در صورت سود و زیان و ترازنامه تلخیص شده است. اما، از طریق تجزیه این ارقام به گردش وجوه نقد و اجزای تعهدی و همچنین تجدید طبقه‌بندی آن به گردش وجوه نقد عملیاتی، تامین مالی و سرمایه‌گذاری می‌توان اطلاعات جدیدی را نیز تهیه و گزارش کرد. اگرچه برخی از مشکلات طبقه‌بندی وجود دارد اما، تغییر از صورت تغییرات در وضعیت مالی به صورت گردش وجوه نقد موجب ایجاد ثبات رویه بیشتری میان واحدهای انتفاعی می‌شود و اطلاعات سودمندی را برای مقاصد پیش‌بینی ارائه می‌کند. ضمناً قابلیت مقایسه صورتهای مالی واحدهای انتفاعی مختلف افزایش می‌یابد.

تحقیقات انجام شده توسط پژوهشگران حسابداری، از نظریه ارائه اطلاعات بیشتر در مقایسه با اطلاعات حسابداری تعهدی، پشتیبانی کرده است. اما با این وجود، مسایلی نیز در تهیه صورت گردش وجوه نقد وجود دارد. در محاسبه وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی می‌توان از روش غیر مستقیم یا روش مستقیم استفاده کرد. اما چنانچه روش مستقیم بکار گرفته شود لازم است صورت تبدیل سود خالص به وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی نیز (روش غیر مستقیم) تهیه گردد. در نتیجه، در اکثریت قریب به اتفاق واحدهای انتفاعی در برخی کشورهای صنعتی از روش غیر مستقیم استفاده شده است.

مسئله دیگر مرتبط با استاندارد مربوط به صورت گردش وجوه نقد، طبقه‌بندی آن است. هزینه بهره، درآمد بهره، و درآمد سود سهام همگی در بخش فعالیتهای عملیاتی صورت گردش وجوه نقد طبقه‌بندی می‌شوند در حالی که ارقام مربوط در ترازنامه (اوراق قرضه پرداختی، سرمایه‌گذاری در سهام و اسناد دریافتی بلند مدت)، حسب مورد، فعالیتهای تامین مالی و یا فعالیتهای سرمایه‌گذاری به شمار می‌آیند. در استاندارد مربوط به صورت گردش وجوه نقد، به جای تبعیت از مدل شخصیت

Lorek, Kenneth and G. Lee Willinger (1996). "A Multivariate Time Series Prediction Model (۱) for Cash Flow Data", The Accounting Review (January 1996), PP. 81-102.

حسابداری، از صورت سود و زیان سنتی مبتنی بر تئوری مالکانه متابعت شده است. علیرغم مشکلات بالا، می‌توان انتظار داشت که با گذشت زمان، صورت گردش وجوه نقد اهمیت بیشتری برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی پیدا کند زیرا، این صورت، انتخابهای اختیاری صورت سود و زیان را در بر ندارد. امروزه بیشتر صاحبان نظر بر این باورند که صورت گردش وجوه نقد، برای تحلیلهای سرمایه‌گذاری در مقایسه با گزارشهای سود، سودمندتر است^(۱).

(۱) MacDonald, Elizabeth (1999). "Analysts Increasingly Favor Using Cash Flow Over Reported Earnings in Stock Valuation", The Wall Street Journal (April 1, 1999), P. C2.

سؤالات و مسایل

سؤالات

۱. تفاوت رویکرد "تمامی منابع" در صورت تغییرات در وضعیت مالی با تعریف مفهوم وجه به عنوان سرمایه در گردش با صورت منابع و مصارف قدیمی‌تر چیست؟
۲. آیا استانداردهای حسابداری، بکارگیری روشهای مستقیم یا غیر مستقیم را برای محاسبه وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی اجازه می‌دهد؟
۳. طبقه‌بندی هزینه بهره در فعالیتهای تأمین مالی در مقایسه با طبقه‌بندی آن در فعالیتهای عملیاتی چه مزایایی را در بر دارد؟ مزایای طبقه‌بندی آن در وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی چیست؟
۴. اطلاعات صورت گردش وجوه نقد چگونه می‌تواند نقش مکمل را برای صورت سود و زیان و ترازنامه ایفا کند؟
۵. مفهوم کیفیت سود چه معنایی دارد و چگونه اطلاعات صورت گردش وجوه نقد با آن مرتبط می‌شود؟
۶. چه خاصه‌هایی در صورت گردش وجوه نقد اندازه‌گیری می‌شود و تا چه میزانی قابلیت اعتماد و اعتبار اطلاعات تأمین می‌گردد؟
۷. چرا طبقه‌بندی سه‌گانه صورت گردش وجوه نقد به طبقه‌بندی دوگانه منابع و مصارف وجوه برتری دارد؟
۸. چگونه طبقه‌بندی منابع و مصارف وجوه، ساختار حسابداری دو طرفه را منعکس می‌کند؟
۹. منظور از گزارش ارقام غیر نقدی در صورت گردش وجوه نقد چیست؟

مسائل

۱. اطلاعات زیر مربوط به شرکت (الف) و برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۰ می‌باشد. بر اساس این اطلاعات، و با بکارگیری روش مستقیم برای محاسبه وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی، صورت گردش وجوه نقد را تهیه کنید:
 - شرکت (الف)، ماشین‌آلات و تجهیزات جدیدی را به بهای تمام شده ۴۰ میلیون ریال خریداری کرد. در این سال، شرکت مزبور تجهیزاتی را با ارزش دفتری ۱۹ میلیون ریال به مبلغ ۲۵ میلیون ریال نقداً به فروش رسانید.
 - شرکت تجهیزاتی را از طریق اجاره سرمایه‌ای تحصیل کرد و تعهدات این اجاره مبلغ ۷/۵ میلیون ریال بوده است.
 - شرکت (الف) تمامی سهام عادی شرکت آلفا را به مبلغ ۹ میلیون ریال نقداً خریداری کرد. در این مبادله، شرکت (الف) سرمایه در گردش شرکت آلفا (بدهی جاری خالص به مبلغ یک میلیون ریال) و همچنین اموال، ماشین و تجهیزات آن را به ارزش ۳۰ میلیون ریال تحصیل و بدهی بلند مدت آن را به مبلغ ۲۰ میلیون ریال تقبل کرد.
 - وجوه نقد استقراضی شرکت (الف) در این سال شامل مبلغ ۷۵۰٬۰۰۰ ریال بدهی کوتاه مدت و مبلغ ۱۲/۵ میلیون ریال بدهی بلند مدت بوده است.
 - در این سال، شرکت (الف) مبلغ ۳ میلیون ریال بابت بدهی کوتاه مدت و مبلغ ۱/۲۵ میلیون ریال بابت تعهدات اجاره بلند مدت پرداخت کرد.
 - شرکت (الف) در این سال، معادل مبلغ ۷/۵ میلیون ریال سهام عادی منتشر کرد که مبلغ ۲/۵ میلیون ریال آن برای بازپرداخت بدهی بلند مدت و ۵ میلیون ریال آن نقداً دریافت شد.
 - شرکت (الف) در این سال، مبلغ ۴/۵ میلیون ریال سود سهام نقداً پرداخت کرد.
 - فعالیتهای مالی شرکت (الف) در این سال شامل خرید و فروش اوراق بهادار به ترتیب به مبالغ ۴۷ میلیون ریال و ۵۰ میلیون ریال بوده است. ضمناً در این سال، مبلغ ۷۵ میلیون ریال وام جدید اعطا و مبلغ ۵۸ میلیون ریال بابت وامهای قدیم را وصول کرده است. ضمناً سپرده‌های مشتریان در بانک وابسته به مبلغ ۱۱ میلیون ریال افزایش یافته است.
 - نتایج عملیات شرکت (الف) در سال مورد نظر به شرح زیر بوده است:

(میلیون ریال)	
۳۰/۰	سود خالص
۱۵/۰	استهلاک
۱/۵	مالیات انتقالی به دوره‌های آتی
	تغییر در ارقام سرمایه در گردش به جز وجه نقد:
۴۰/۰	افزایش موجودیها
۲۰/۰	کاهش حسابهای دریافتنی
۱۱/۵	افزایش حسابهای پرداختنی
	تغییر در بهره‌های تحقق یافته دریافت (پرداخت) نشده:
۳/۵	افزایش در بهره‌های کسب شده دریافت نشده
۱/۰	افزایش در بهره‌های تعلق گرفته پرداخت نشده
۱۰۰/۰	وجه نقد دریافتی از مشتریان بابت فروش کالا
۷/۰	سود سهام نقدی دریافتی
۶۰/۰	وجه نقد پرداختی به فروشندگان مواد و کالا و کارکنان
۱۷/۵	وجه نقد پرداختی بابت بهره و مالیات

● اثر تغییر نرخ ارز بر موجودی نقد و معادل آن بالغ بر یک میلیون ریال بوده است.

۲. ترازنامه‌های اول و آخر سال ۱۳۸۱ شرکت (ب) و همچنین صورت سود و زیان آن برای سال مزبور به شرح زیر است:

ترازنامه شرکت (ب)		
۲۹ اسفند ۱۳۸۰ و ۱۳۸۱		
۱۳۸۱	۱۳۸۰	داراییها
(ارقام به میلیون ریال)	(ارقام به میلیون ریال)	
۷۹۸/۲۸	۴۷۰/۰۰	موجودی نقد
۱۵۴۰/۰۰	۱۶۰۰/۰۰	حسابهای دریافتنی (خالص)
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	سرمایه گذاری در سهام (بهای تمام شده)
۱۶۰۰/۰۰	۱۸۰۰/۰۰	داراییهای ثابت
۷۱۰/۷۵	۷۲۰/۰۰	کسر می‌شود: استهلاک انباشته
۸۸۹/۲۵	۱۰۰۸۰/۰۰	
۲۳۷/۷۵	۳۱۷/۰۰	حقوق مربوط به اجاره سرمایه‌ای
<u>۳۵۶۵/۲۸</u>	<u>۳۵۶۷/۰۰</u>	جمع داراییها

۱۳۸۱	۱۳۸۰	
		بدهیها
۸۰۰/۰۰	۸۳۰/۰۰	حسابهای پرداختی
۵۰۰/۰۰	۵۰۰/۰۰	اوراق قرضه پرداختی ۸ درصد
		کسر می شود: کسر مستهلک
		نشده
۴۹۶/۰۰	۴۹۵/۰۰	
۲۴۸/۷۰	۳۱۷/۰۰	تعهدات اجاره سرمایه ای
<u>۱,۵۴۴/۷۰</u>	<u>۱,۶۴۲/۰۰</u>	
		حقوق صاحبان سرمایه
۵۰۰/۰۰	۵۰۰/۰۰	سهام عادی
۱,۵۲۰/۵۸	۱,۴۲۵/۰۰	سود انباشته و اندوخته ها
۲۰۲۰/۵۸	۱۹۲۵/۰۰	
<u>۳,۵۶۵/۲۸</u>	<u>۳,۵۶۷/۰۰</u>	جمع بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه

شرکت (ب)

صورت سود و زیان

برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱

(ارقام به میلیون ریال)

۱,۲۰۰/۰۰		درآمد فروش
		هزینه های عملیاتی
	۱۵۰/۰۰	استهلاک
	۳۵۰/۰۰	حقوق و دستمزد
	۳۷۰/۰۰	سایر هزینه ها
۸۷۰/۰۰		
<u>۳۳۰/۰۰</u>		سود عملیاتی
		سایر درآمدها و هزینه ها
	(۱۰/۰۰)	درآمد بهره
	۷۲/۷۰	هزینه بهره
	(۲۲/۰۰)	سود غیر عملیاتی ناشی از فروش دارایی ثابت
۴۰/۷۰		
<u>۲۸۹/۳۰</u>		سود قبل از مالیات
۱۱۵/۷۲		هزینه مالیات بر درآمد (۴۰ درصد)
<u>۱۷۳/۵۸</u>		سود خالص

سایر اطلاعات

- حقوق و تعهد مربوط به اجاره سرمایه‌ای ناشی از یک قرارداد چهار ساله است که در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۰ منعقد شده است. هزینه اجاره سالانه بالغ بر ۱۰۰ میلیون ریال می‌باشد. پرداختها سالانه است و از تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ شروع می‌شود. نرخ تنزیل نیز ۱۰ درصد فرض می‌گردد.
- اوراق قرضه ۸ درصد در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۰ به مبلغ ۴۹۵ میلیون ریال فروخته شده و مدت آن ۵ سال است. روش استهلاک مستقیم برای استهلاک کسر بکار گرفته می‌شود.
- اموال استیجاری در مدت ۴ سال به روش خط مستقیم مستهلاک می‌گردد.
- استهلاک اموال تملیکی شرکت در سال ۱۳۸۱ بالغ بر ۷۰/۷۵ میلیون ریال است.
- دارایی ثابت با بهای تمام شده ۲۰۰ میلیون ریال طی سال ۱۳۸۱ نقداً به فروش رسید.
- سود سهام به مبلغ ۷۸ میلیون ریال نقداً پرداخت شد.

مطلوب است:

تهیه صورت گردش وجوه نقد بر اساس استاندارد طبقه‌بندی سه‌گانه.

۳. شرکت (ج) در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۱، معادل مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال اوراق قرضه چهار ساله منتشر کرده است. نرخ بهره کوبین این اوراق مساوی ۷/۵ درصد در سال است. اوراق مزبور به قیمت ۹۴ میلیون ریال فروخته شده است.

مطلوب است:

الف - ارائه چهار روش برای تخصیص بهره، اصل و کسر اوراق مورد بحث بین گردش وجوه نقد عملیاتی و تأمین مالی برای سالهای ۱۳۸۵ - ۱۳۸۱.

ب - بحث در باره مزایا و معایب هر یک از چهار روش بالا و انتخاب بهترین گزینه.

۴. در تاریخ اول فرورین سال ۱۳۸۱، ترازنامه شرکت (د) به شرح زیر بوده است:

(ارقام به میلیون ریال)

۲۰۰	موجودی نقد
۸۷	حسابهای دریافتی (خالص)
۹۶	موجودیها
۲۶۷	داراییهای ثابت (خالص)
۶۵۰	جمع

۱۶۰	حسابهای پرداختنی
۳۰۰	سهام عادی
۱۹۰	سود انباشته و اندوخته‌ها
<u>۶۵۰</u>	جمع

در تاریخ اول مهر ۱۳×۱، شرکت (د)، صد درصد سهام عادی شرکت (ه) را به مبلغ ۸۰ میلیون ریال خریداری کرده است. ترازنامه شرکت (ه) در این تاریخ به شرح زیر بوده است:

(ارقام به میلیون ریال)

۲۰	موجودی نقد
۳۰	حسابهای دریافتنی (خالص)
۳۵	موجودیها
۴۰	داراییهای ثابت (خالص)
<u>۱۲۵</u>	جمع
۴۵	حسابهای پرداختنی
۲۰	سهام عادی
۶۰	سود انباشته و اندوخته‌ها
<u>۱۲۵</u>	جمع

صورت سود و زیان شرکتهای (د) و (ه) برای سال ۱۳×۱ (از تاریخ اول مهر برای شرکت (ه)) به شرح زیر بوده است:

شرکت (ه)	شرکت (د)	
<u>۱۲۰</u>	<u>۳۲۵</u>	درآمد فروش
۶۵	۱۸۷	بهای تمام شده کالای فروش رفته
<u>۵۵</u>	<u>۱۳۸</u>	سود ناخالص
		هزینه‌های عملیاتی
۲۴	۴۰	حقوق کارکنان
۱۰	۲۰	استهلاک
<u>۲۱</u>	<u>۷۸</u>	سود خالص

ترازنامه‌های شرکتهای (د) و (ه) و همچنین ترازنامه تلفیقی در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳×۱ به شرح زیر است:

تلفیقی	حذفها	شرکت (ه)	شرکت (د)	
۲۶۴		۳۹	۲۲۵	موجودی نقد
۱۲۹		۲۴	۱۰۵	حسابهای دریافتنی (خالص)
۱۲۱		۴۸	۷۳	موجودیها
۲۷۷		۳۰	۲۴۷	داراییهای ثابت (خالص)
	(۸۰)		۸۰	سرمایه گذاری در شرکت (ه)
<u>۷۹۱</u>		<u>۱۴۱</u>	<u>۷۳۰</u>	جمع
۲۱۷		۴۰	۱۷۷	حسابهای پرداختنی
۳۰۰	۲۰	۲۰	۳۰۰	سهام عادی
۲۷۴	۶۰	۸۱	۲۵۳	سود انباشته و اندوخته‌ها
<u>۷۹۱</u>	<u>- ۰ -</u>	<u>۱۴۱</u>	<u>۷۳۰</u>	

شرکت (د) مبلغ ۱۵ میلیون ریال سود سهام پرداخت کرده است. شرکت (ه) نیز فعالیتهای سرمایه گذاری و تأمین مالی نداشته است.

مطلوب است:

الف - تهیه صورت گردش وجوه نقد جداگانه برای شرکت (د) و (ه) در سال ۱۳×۱ (برای شرکت (ه) از تاریخ اول مهر تا آخر سال ۱۳×۱) به روش غیر مستقیم.

ب - تهیه صورت گردش وجوه نقد تلفیقی برای سال ۱۳×۱ (از اول فروردین تا ۲۹ اسفند). توضیح این که صورت تهیه شده بالا، رقم صحیح افزایش موجودی نقد را در سال ۱۳×۱ نشان نخواهد داد.

ج - ارائه دلیل مشکل مطروحه در بند (ب) بالا.

د - آیا محاسبه گردش وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی به روش مستقیم، مشکل بالا را حل خواهد کرد؟

برابره‌های فارسی

برخی از اصطلاحات حسابداری

برابره‌ای فارسی برخی از اصطلاحات حسابداری

الف - فارسی به انگلیسی

آ

Indirect Consequences	آثار غیر مستقیم
Available for Sale	آماده برای فروش

الف

Uncertainties	ابهامات
Stock Warrants	اجازه خرید سهام
Prudence	احتیاط
Stock Options	اختیار خرید سهام
Arbitrary	اختیاری
Representational Faithfulness	ارائه معتبر
Present Discounted Value of Future Cash flows	ارزش تنزیل شده فعلی گردش نقدی آتی
Current Cost (Replacement Cost)	ارزش جاری (ارزش جایگزینی)
Current Market Value (Exit Value)	ارزش جاری بازار (ارزش خروجی)
Replacement Cost	ارزش جایگزینی
Net Realizable Value	ارزش خالص بازیافتنی
Exit Value	ارزش خروجی
Deprival Value	ارزش فقدان
Value in Exchange	ارزش مبادله
Entry Value	ارزش ورودی
Liquidation Values	ارزشهای تصفیه
Input Values	ارزشهای ورودی
Historical Input Price	ارزشهای ورودی تاریخی
Current Input Prices	ارزشهای ورودی جاری

Inductive Reasoning	استدلالات استقرایی
Deductive Reasoning	استدلالات قیاسی
Information Overload	استفاده از اطلاعات زیاد
Induction	استقرا
Uncertainty Principle	اصل ابهام
Prior-Period Adjustments	اصلاحات دوره قبل
Additivity Principle	اصل قابلیت تجميع
Principles	اصول
General Rules of Operation	اصول حاکم بر قواعد کلی عملیات
Pervasive Principles	اصول فراگیر
Out-Put Oriented Principles	اصول متمرکز بر ستانده‌ها
Input-Oriented Principles	اصول متمرکز بر نهاده‌ها
Constraining Principles	اصول محدود کننده
Econometrics	اقتصادسنجی
Extraordinary Items	اقلام غیر مترقبه
Nonrecurring	اقلام غیر مکرر
Sunk Cost	اقلام مستغرق
Deferrals	انتقال بخشی از دریافتها یا پرداختهای نقدی گذشته به دوره جاری یا دوره‌های آتی
Unexpected Transfer of Wealth	انتقالهای غیر منتظره ثروت
Indirect Measurement	اندازه‌گیری غیر مستقیم
Direct Measurement	اندازه‌گیری مستقیم
Fresh-Start Measurement	اندازه‌گیریهای ابتدا به ساکن
Fairness	انصاف
Expired Cost	انقضای بهای تمام شده
Scientific Revolution in Accounting	انقلاب علمی در حسابداری
Trading Securities	اوراق تجاری
Debt Securities	اوراق قرضه (اوراق مشارکت)
Convertible Bonds	اوراق قرضه قابل تبدیل
Financial Leverage	اهرم مالی
Materiality	اهمیت

ب

Return on Capital	بازده سرمایه
Return of Capital	بازگشت سرمایه
Management's Discussion and Analysis Without Recourse	بحث و تحلیل مدیریت بدون شناسایی حق مراجعه کارگزار
Contingent Liabilities	بدهیهای احتمالی (مشروط)
Axioms	بدیهیات
Historical Cost	بهای تمام شده تاریخی
Imputed Interest Rate	بهره منتسب
Timeliness	به موقع بودن
Neutrality	بی طرفی

پ

Paradigm	پارادایم
Freedom From Bias	پرهیز از جانبداری

ت

Estimation Theory	تئوری برآورد
Residual Equity Theory	تئوری حقوق مازاد
Entity Theory	تئوری شخصیت حسابداری
Clean Surplus Theory	تئوری مازاد
Proprietary Theory	تئوری مالکانه
Positive Theories	تئوری مثبت (توصیفی)
Portfolio Theory	تئوری مجموعه اوراق بهادار
Commander Theory	تئوری مدیریت
Agency Theory	تئوری نمایندگی
Fund Theory	تئوری وجوه

Equity Theories	تئوریهای مربوط به حقوق صاحبان سرمایه
Fundamental Analysis	تجزیه و تحلیل بنیادی
Realization	تحقق درآمد فروش
Realized or Realizable	تحقق یافته یا قابل تحقق
Critical Perspective Research	تحقیقات انتقادی
Behavioral Research	تحقیقات رفتاری
Behavioral Accounting Research	تحقیقات رفتاری حسابداری
Positive Accounting Research	تحقیقات مثبت حسابداری
Empirical Research	تحقیق مشاهده‌ای
Analytical-Deductive	تحلیلی - قیاسی
Allocation	تخصیص
Accruals	تخصیص بخشی از دریافتها یا پرداختهای آتی به دوره جاری
Accounting Allocations	تخصیص‌های حسابداری
Investment Tax Credit	تخفیفهای مالیاتی مربوط به سرمایه‌گذاریها
Foundational Standard Setting	تدوین بنیادی استانداردها
Decision Makers	تصمیم‌گیرندگان
Warranty	تضمین کالا
Product Warranties	تضمین محصولات
Definitions	تعاریف
Full Consolidation	تلفیق کامل
One-Line-Consolidation	تلفیق یک سطر
Predictive Ability	توان پیش‌بینی
Descriptive	توصیفی

ث

Consistency	ثبات رویه
Stock of Wealth	ثروت انباشته

	ج	
Theoretical Framework		چارچوب نظری
	ح	
Mark Up		حاشیه فروش
Accrual Accounting		حسابداری تعهدی
Accountability		حسابدهی یا پاسخگویی
Capital Maintenance		حفظ سرمایه
Patent		حق اختراع
Copyright		حق انتشار
Shareholders Equity		حقوق سهامداران
Equity Interest		حقوق سهامدارن
Entity Equity		حقوق واحد انتفاعی
Truth		حقیقت
	خ	
Measurement Attributes		خاصه‌های اندازه‌گیری
Future Service Potential		خدمات بالقوه آتی
	د	
Impaired Assets		داراییهای آسیب دیده
Revenue		درآمد فروش
Deferred Credits		درآمدهای انتقالی به دوره‌های آتی
Percentage-of-Completion		درصد پیشرفت کار
Imperatives		دستوری

Normative	دستوری
Time Period	دوره مالی

ر

Bond Rating	رده‌بندی اوراق قرضه
Equity Method	روش ارزش ویژه
Interest Method of Amortization	روش استهلاک مبتنی بر نرخ بهره
Deferral Method	روش انتقال به دوره‌های آتی
Cost-Recovery Method	روش بازیافت بهای تمام شده
Ethical Approach	رویکرد اخلاقی
Behavioral Approach	رویکرد رفتاری
Decision - Usefulness Approach	رویکرد سودمندی برای تصمیم‌گیری
Non Articulated Approach	رویکرد عدم همبستگی صورتهای مالی
Pragmatic Approach	رویکرد عملی
The Activity Approach to Income Measurement	رویکرد فعالیت در اندازه‌گیری سود
Codificational Approach	رویکرد قانونی
Decision Model Approach	رویکرد مدل تصمیم‌گیری
Transactions Approach to Income Measurement	رویکرد معاملاتی در اندازه‌گیری سود

ز

Loss	زیان غیر عملیاتی
------	------------------

س

Goodwill	سرقفلی نامشهود
Level of Aggregation	سطح تجمیع
The Contractual Approach View of Income	سود از دیدگاه رویکرد قراردادی

Comprehensive Income	سود جامع
Net Income to Residual Equity Holders	سود خالص متعلق به دارندگان حقوق مازاد
Net Income to Investors	سود خالص متعلق به سرمایه‌گذاران
Net Income to Stockholders	سود خالص متعلق به سهامداران (ممتاز و عادی)
Enterprise Net Income	سود خالص واحد انتفاعی
Stock Dividends	سود سهمی
Gain	سود غیر عملیاتی
Distributable Income	سود قابل توزیع
Usefulness, Utility	سودمندی
Usefulness, Relevance	سودمندی اطلاعات
Feedback Value	سودمندی در ارزیابی
Predictive Value	سودمندی در پیش‌بینی
Entity Income	سود واحد انتفاعی
Gain & Loss	سود و زیان غیر عملیاتی
Abnormal Earnings	سودهای غیر عادی آتی
Treasury Stock	سهام خزانه

ش

Summary Indicators	شاخصهای خلاصه
Simulation	شبیه‌سازی
Accounting Entity	شخصیت حسابداری
Entity	شخصیت حسابداری
Recognition	شناخت
Initial Recognition	شناخت اولیه
Recognition, Realization	شناخت درآمد (تحقق درآمد فروش)

ص

Fund Flow Statement	صورت گردش وجوه
---------------------	----------------

	ض	
Recognition Criteria		ضوابط شناخت
	ع	
Earnings		عایدات
Earnings and Comprehensive Income		عایدات و سود جامع
Justice		عدالت
Information Asymmetry		عدم تقارن اطلاعاتی
Imprecision		عدم دقت
Doctrines		عقاید
Trade Mark		علائم تجاری
Science		علم
Social Sciences		علوم اجتماعی
Natural Sciences		علوم طبیعی
Discontinued Operations		عملیات متوقف شده
Factors		عوامل
Objectivity		عینیت
	ف	
Evolutionary Process		فرآیند تکامل تدریجی
Flow Process		فرآیند جاری
Earning Process		فرآیند کسب درآمد
Franchise		فرانشیز
Measurement Process		فرایند اندازه گیری
Going Concern, Continuity		فرض تداوم فعالیت
Assumptions		فروضیات

Postulates, Basic Premises	فرضیات بنیادی
Basic Assumptions	فرضیات مبنا
Efficient Markets Hypothesis	فرضیه بازارهای کارآمد
Hypotheses	فرضیه‌های قابل آزمون
Installment Sales	فروش اقساطی
Sales With Recourse	فروش با حق مراجعه کارگزار
Wealth - Producing Activities	فعالیت‌های موجد ثروت

ق

Understandability	قابل فهم بودن
Reliability	قابلیت اعتماد
Verifiability	قابلیت تایید
Quantifiability	قابلیت سنجش
Comparability	قابلیت مقایسه
Purchasing Power	قدرت خرید پول
Value Judgements	قضاوت‌های ارزشی
Deduction	قیاس

ک

Earned	کسب شده
Successful Efforts	کوشش‌های موفق
Quality of Accounting Income	کیفیت سود حسابداری

گ

Cost Flow	گردش بهای تمام شده
Primary User Groups	گروه‌های اولیه استفاده کننده

۴

Sources of Resources	ماخذ منابع
Property Taxes	مالیات بر اموال
Recurring	ماهیت مکرر
Stewardship	مباشرت
Diversified Portfolios	مجموعه متنوع اوراق بهادار
Conservatism - Prudence	محافظه کاری - احتیاط
Information Content	محتوای اطلاعاتی
Constraints	محدودیتها
Deferred Charges	مخارج انتقالی به دوره‌های آتی
Unsystematic Risk	مخاطره غیر سیستماتیک
Gordon's Dividend Valuation Model	مدل ارزشیابی مبتنی بر سود سهام
Decision Models	مدلهای تصمیم‌گیری
Finance	مدیریت مالی
Recourse	مراجعه کارگزار
Relevance	مربوط بودن
Uses of Resources	مصارف منابع
Accounting Research Studies (ARS)	مطالعات تحقیقات حسابداری
Capital Maintenance Measure	معیار حفظ سرمایه
Assesment Measures	معیارهای ارزیابی
Prediction Measures	معیارهای پیش‌بینی
Concepts	مفاهیم
Postulates	مفروضات بنیادی
Imperative Postulate	مفروضات بنیادی دستوری
The Value - Added Concept of Income	مفهوم ارزش افزوده سود
Flow Concept	مفهوم جاری
Sytactical Level	مفهوم سود در سطح ساختار (قواعد و تعاریف)
Semantical Level	مفهوم سود در سطح معانی (ارتباط با واقعیت‌های اقتصادی)
All-Inclusive Concept	مفهوم شمول کلی

Current Operating Concept	مفهوم عملیات جاری
Product Concept	مفهوم محصول
Matching	مقابلله هزینه‌ها با درآمد فروش
Nominal Scale	مقیاس اسمی
Monetary Unit	مقیاس اندازه‌گیری بر حسب پول
Interval Scale	مقیاس فاصله‌ای
Ratio Scale	مقیاس نسبی
Stocks and Flows	منابع و جریانها
Convention	میثاق
Modifying Conventions	میثاقهای تعدیل‌کننده

ن

Insolvency	ناتوانی در ایفای تعهدات
Internal Rate of Return (IRR)	نرخ بازده داخلی
Return on Investment (ROI)	نرخ بازده سرمایه‌گذاری
Actual Annual Rate of Return	نرخ بازده واقعی سالانه
Effective Rate of Interest	نرخ بهره مؤثر
Liquidity, Solvency and Financial Flexibility	نقدینگی، توان پرداخت دیون و انعطاف مالی
Total Liquidity	نقدینگی کلی
Held-to-Maturity	نگهداری تا تاریخ سررسید
Accretion	نمو طبیعی

و

Factoring	واگذاری مطالبات از طریق کارگزاری
Medium of Exchange	وسیله مبادله
Credit Standing	وضعیت اعتبار
Expense Incurrence	وقوع هزینه
Qualitative Characteristics of Information	ویژگیهای کیفی اطلاعات

هـ

Information Economics Expense	هزینه تهیه اطلاعات
Full Absorption Costing	هزینه یابی جذبی کامل
Full Costing	هزینه یابی کامل
Variable Costing	هزینه یابی متغیر
Articulation	همبستگی صورتهای مالی با یکدیگر
Art	هنر
Financial Accounting Standard Board (FASB)	هیأت استانداردهای حسابداری مالی
Accounting Principle Board (APB)	هیأت اصول حسابداری

ی

Uniformity	یکنواختی
Finite Uniformity	یکنواختی محدود
Rigid Uniformity	یکنواختی مطلق

ب - انگلیسی به فارسی

A

Abnormal Earnings	سودهای غیر عادی آتی
Accountability	حسابدهی یا پاسخگویی
Accounting Allocations	تخصیص‌های حسابداری
Accounting Entity	شخصیت حسابداری
Accounting Principle Board (APB)	هیأت اصول حسابداری
Accounting Research Studies (ARS)	مطالعات تحقیقات حسابداری
Accretion	نمو طبیعی
Accrual Accounting	حسابداری تعهدی
Accruals	تخصیص بخشی از دریافته‌ها یا پرداخت‌های آتی به دوره جاری
Actual Annual Rate of Return	نرخ بازده واقعی سالانه
Additivity Principle	اصل قابلیت تجمیع
Agency Theory	تئوری نمایندگی
All-Inclusive Concept	مفهوم شمول کلی
Allocation	تخصیص
Analytical-Deductive	تحلیلی - قیاسی
Arbitrary	اختیاری
Art	هنر
Articulation	همبستگی صورتهای مالی با یکدیگر
Assesment Measures	معیارهای ارزیابی
Assumptions	فرضیات
Available for Sale	آماده برای فروش
Axioms	بدیهیات

B

Basic Assumptions	فرضیات مبنا
Behavioral Accounting Research	تحقیقات رفتاری حسابداری

Behavioral Approach	رویکرد رفتاری
Behavioral Research	تحقیقات رفتاری
Bond Rating	رده‌بندی اوراق قرضه

C

Capital Maintenance	حفظ سرمایه
Capital Maintenance Measure	معیار حفظ سرمایه
Clean Surplus Theory	تئوری مازاد
Codificational Approach	رویکرد قانونی
Commander Theory	تئوری مدیریت
Comparability	قابلیت مقایسه
Comprehensive Income	سود جامع
Concepts	مفاهیم
Conservatism - Prudence	محافظة کاری - احتیاط
Consistency	ثبات رویه
Constraining Principles	اصول محدود کننده
Constraints	محدودیتها
Contingent Liabilities	بدهیهای احتمالی (مشروط)
Convention	میثاق
Convertible Bonds	اوراق قرضه قابل تبدیل
Copyright	حق انتشار
Cost Flow	گردش بهای تمام شده
Cost-Recovery Method	روش بازیافت بهای تمام شده
Credit Standing	وضعیت اعتبار
Critical Perspective Research	تحقیقات انتقادی
Current Cost (Replacement Cost)	ارزش جاری (ارزش جایگزینی)
Current Input Prices	ارزشهای ورودی جاری
Current Market Value (Exit Value)	ارزش جاری بازار (ارزش خروجی)
Current Operating Concept	مفهوم عملیات جاری

D

Debt Securities	اوراق قرضه (اوراق مشارکت)
Decision - Usefulness Approach	رویکرد سودمندی برای تصمیم‌گیری
Decision Makers	تصمیم‌گیرندگان
Decision Model Approach	رویکرد مدل تصمیم‌گیری
Decision Models	مدلهای تصمیم‌گیری
Deduction	قیاس
Deductive Reasoning	استدلالات قیاسی
Deferral Method	روش انتقال به دوره‌های آتی
Deferrals	انتقال بخشی از دریافتها یا پرداختهای نقدی گذشته به دوره جاری یا دوره‌های آتی
Deferred Charges	مخارج انتقالی به دوره‌های آتی
Deferred Credits	درآمدهای انتقالی به دوره‌های آتی
Definitions	تعاریف
Deprival Value	ارزش فقدان
Descriptive	توصیفی
Direct Measurement	اندازه‌گیری مستقیم
Discontinued Operations	عملیات متوقف شده
Distributable Income	سود قابل توزیع
Diversified Portfolios	مجموعه متنوع اوراق بهادار
Doctrines	عقاید

E

Earned	کسب شده
Earning Process	فرآیند کسب درآمد
Earnings	عایدات
Earnings and Comprehensive Income	عایدات و سود جامع
Econometrics	اقتصادسنجی
Effective Rate of Interest	نرخ بهره مؤثر
Efficient Markets Hypothesis	فرضیه بازارهای کارآمد

Empirical Research	تحقیق مشاهده‌ای
Enterprise Net Income	سود خالص واحد انتفاعی
Entity	شخصیت حسابداری
Entity Equity	حقوق واحد انتفاعی
Entity Income	سود واحد انتفاعی
Entity Theory	تئوری شخصیت حسابداری
Entry Value	ارزش ورودی
Equity Interest	حقوق سهامداران
Equity Method	روش ارزش ویژه
Equity Theories	تئوریهای مربوط به حقوق صاحبان سرمایه
Estimation Theory	تئوری برآورد
Ethical Approach	رویکرد اخلاقی
Evolutionary Process	فرآیند تکامل تدریجی
Exit Value	ارزش خروجی
Expense	هزینه
Expense Incurrence	وقوع هزینه
Expired Cost	انقضای بهای تمام شده
Extraordinary Items	اقلام غیر مترقبه

F

Factoring	واگذاری مطالبات از طریق کارگزاری
Factors	عوامل
Fairness	انصاف
Feedback Value	سودمندی در ارزیابی
Finance	مدیریت مالی
Financial Accounting Standard Board (FASB)	هیأت استانداردهای حسابداری مالی
Financial Leverage	اهرم مالی
Finite Uniformity	یکنواختی محدود
Flow Concept	مفهوم جاری
Flow Process	فرآیند جاری

Foundational Standard Setting	تدوین بنیادی استانداردها
Franchise	فرانشیز
Freedom From Bias	پرهیز از جانبداری
Fresh-Start Measurement	اندازه‌گیریهای ابتدا به ساکن
Full Absorption Costing	هزینه‌یابی جذبی کامل
Full Consolidation	تلفیق کامل
Full Costing	هزینه‌یابی کامل
Fund Flow Statement	صورت گردش وجوه
Fund Theory	تئوری وجوه
Fundamental Analysis	تجزیه و تحلیل بنیادی
Future Service Potential	خدمات بالقوه آتی

G

Gain	سود غیر عملیاتی
Gain & Loss	سود و زیان غیر عملیاتی
General Rules of Operation	اصول حاکم بر قواعد کلی عملیات
Going Concern, Continuity	فرض تداوم فعالیت
Goodwill	سرقفلی نامشهود
Gordon's Dividend Valuation Model	مدل ارزشیابی مبتنی بر سود سهام

H

Held-to-Maturity	نگهداری تا تاریخ سررسید
Historical Cost	بهای تمام شده تاریخی
Historical Input Price	ارزشهای ورودی تاریخی
Hypotheses	فرضیه‌های قابل آزمون

I

Impaired Assets	داراییهای آسیب دیده
Imperative Postulate	مفروضات بنیادی دستوری
Imperatives	دستوری
Imprecision	عدم دقت
Imputed Interest Rate	بهره منتسب
Indirect Consequences	آثار غیر مستقیم
Indirect Measurement	اندازه گیری غیر مستقیم
Induction	استقرا
Inductive Reasoning	استدلالات استقرایی
Information Asymmetry	عدم تقارن اطلاعاتی
Information Content	محتوای اطلاعاتی
Information Economics	هزینه تهیه اطلاعات
Information Overload	استفاده از اطلاعات زیاد
Initial Recognition	شناخت اولیه
Input Values	ارزشهای ورودی
Input-Oriented Principles	اصول متمرکز بر نهاده‌ها
Insolvency	ناتوانی در ایفای تعهدات
Installment Sales	فروش اقساطی
Interest Method of Amortization	روش استهلاك مبتنی بر نرخ بهره
Internal Rate of Return (IRR)	نرخ بازده داخلی
Interval Scale	مقیاس فاصله‌ای
Investment Tax Credit	تخفیفهای مالیاتی مربوط به سرمایه‌گذاریها

J

Justice	عدالت
---------	-------

L

Level of Aggregation	سطح تجميع
Liquidation Values	ارزشهای تصفیه
Liquidity, Solvency and Financial Flexibility	نقدینگی، توان پرداخت دیون و انعطاف مالی
Loss	زیان غیر عملیاتی

M

Management's Discussion and Analysis	بحث و تحلیل مدیریت
Mark Up	حاشیه فروش
Matching	مقابلہ هزینه‌ها با درآمد فروش
Materiality	اهمیت
Measurement Attributes	خاصه‌های اندازه‌گیری
Measurement Process	فرایند اندازه‌گیری
Medium of Exchange	وسیله مبادله
Modifying Conventions	میثاقهای تعدیل‌کننده
Monetary Unit	مقیاس اندازه‌گیری بر حسب پول

N

Natural Sciences	علوم طبیعی
Net Income to Investors	سود خالص متعلق به سرمایه‌گذاران
Net Income to Residual Equity Holders	سود خالص متعلق به دارندگان حقوق‌مازاد
Net Income to Stockholders	سود خالص متعلق به سهامداران (ممتاز و عادی)
Net Realizable Value	ارزش خالص بازیافتنی
Neutrality	بی‌طرفی
Nominal Scale	مقیاس اسمی
Non Articulated Approach	رویکرد عدم همبستگی صورتهای مالی

Product Warranties	تضمین محصولات
Property Taxes	مالیات بر اموال
Proprietary Theory	تئوری مالکانه
Prudence	احتیاط
Purchasing Power	قدرت خرید پول

Q

Qualitative Characteristics of Information	ویژگیهای کیفی اطلاعات
Quality of Accounting Income	کیفیت سود حسابداری
Quantifiability	قابلیت سنجش

R

Ratio Scale	مقیاس نسبی
Realization	تحقق درآمد فروش
Realized or Realizable	تحقق یافته یا قابل تحقق
Recognition	شناخت
Recognition Criteria	ضوابط شناخت
Recognition, Realization	شناخت درآمد (تحقق درآمد فروش)
Recourse	مراجعه کارگزار
Recurring	ماهیت مکرر
Relevance	مربوط بودن
Reliability	قابلیت اعتماد
Replacement Cost	ارزش جایگزینی
Representational Faithfulness	ارائه معتبر
Residual Equity Theory	تئوری حقوق مازاد
Return of Capital	بازگشت سرمایه
Return on Capital	بازده سرمایه

Return on Investment (ROI)	نرخ بازده سرمایه گذاری
Revenue	درآمد فروش
Rigid Uniformity	یکنواختی مطلق

S

Sales With Recourse	فروش با حق مراجعه کارگزار
Science	علم
Social Sciences	علوم اجتماعی
Scientific Revolution in Accounting	انقلاب علمی در حسابداری
Semantical Level	مفهوم سود در سطح معانی (ارتباط با واقعیت‌های اقتصادی)
Shareholders Equity	حقوق سهامداران
Simulation	شبیه‌سازی
Sources of Resources	ماخذ منابع
Stewardship	مباشرت
Stock Dividends	سود سهمی
Stock Options	اختیار خرید سهام
Stock Warrants	اجازه خرید سهام
Stock of Wealth	ثروت انباشته
Stocks and Flows	منابع و جریانها
Successful Efforts	کوششهای موفق
Summary Indicators	شاخصهای خلاصه
Sunk Cost	اقدام مستغرق
Sytactical Level	مفهوم سود در سطح ساختار (قواعد و تعاریف)

T

The Activity Approach to Income Measurement	رویکرد فعالیت در اندازه‌گیری سود
The Contractual Approach View of Income	سود از دیدگاه رویکرد قراردادی

The Value - Added Concept of Income	مفهوم ارزش افزوده سود
Theoretical Framework	چارچوب نظری
Time Period	دوره مالی
Timeliness	به موقع بودن
Total Liquidity	نقدینگی کلی
Trade Mark	علائم تجاری
Trading Securities	اوراق تجاری
Transactions Approach to Income Measurement	رویکرد معاملاتی در اندازه‌گیری سود
Treasury Stock	سهام خزانه
Truth	حقیقت

U

Uncertainties	ابهامات
Uncertainty Principle	اصل ابهام
Understandability	قابل فهم بودن
Unexpected Transfer of Wealth	انتقالهای غیر منتظره ثروت
Uniformity	یکنواختی
Unsystematic Risk	مخاطره غیر سیستماتیک
Usefulness, Relevance	سودمندی اطلاعات
Usefulness, Utility	سودمندی
Uses of Resources	مصارف منابع

V

Value Judgements	قضاوت‌های ارزشی
Value in Exchange	ارزش مبادله
Variable Costing	هزینه‌یابی متغیر
Verifiability	قابلیت تایید

W

Warranty

تضمین کالا

Wealth - Producing Activities

فعالیت‌های موجد ثروت

Without Recourse

بدون شناسایی حق مراجعه کارگزار

فہرست موضوعی

فهرست موضوعی

		الف
۱۰۱	بیانیه شماره دو مفاهیم حسابداری مالی	
۱۰۵	بیانیه شماره سه مفاهیم حسابداری	
۱۰۸	بیانیه شماره شش مفاهیم حسابداری	۲۶۶، ۲۶۳، ۲۶۲
۱۱۱، ۱۱۰	بیانیه شماره هفت مفاهیم حسابداری	۱۲۱
۱۰۰	بیانیه شماره یک مفاهیم حسابداری مالی	۲
۱۰۴، ۸۳	بی طرفانه بودن	۱۶۶، ۲
	پ	
	اصول محدود کننده حسابداری	۱۶۹، ۱۶۸، ۱۶۷، ۱۵۵
	اصول حسابداری	۱۶۵، ۱۶۴، ۲
	اصول حسابداری	۵۳، ۴۷، ۴۶، ۴۴، ۴۳
۸۳، ۸۲	پرهیز از جانبداری	۵۷، ۵۶، ۵۵، ۵۴، ۵۳
	ت	
	اطلاعات حسابداری و اعتبار دهندگان	۱۳۶، ۱۳۵
	اطلاعات حسابداری و مدل‌های جامع ارزشیابی	۱۳۳
	اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد	۱۵۹، ۱۵۸، ۱۵۷، ۱۵۳
	افشا	۶۶، ۵۵
۴، ۳، ۲	تئوری حسابداری	
۶۷، ۶۴	تئوری حقوق مازاد	۲۸۱، ۲۸۰
۲۵، ۳	تئوری دستوری حسابداری	۴۶
۶۷، ۶۳	تئوری شخصیت حسابداری	۱۷۰، ۱۶۰
۱۲۰	تئوری مازاد	۱۰۸، ۱۰۷، ۷، ۷
۶۷، ۶۲، ۶۱	تئوری مالکانه	۱۵۶
۲۵، ۳	تئوری مثبت حسابداری	۲۵۸
۶۷، ۶۵	تئوری مدیریت	۲۶۶، ۲۵۹
۳۱	تئوری نمایندگی	۶۶، ۵۶
۶۷، ۶۵	تئوری وجوه	
۶۷، ۶۱	تئوریهای مربوط به حقوق صاحبان سرمایه	
	ب	
۳۳	تحقیقات انتقادی	
۲۹	تحقیقات بازار سرمایه	۱۶۲
۳۶، ۳۵، ۳۰	تحقیقات رفتاری	۱۶۲
۳۲، ۲۸، ۲۷، ۲۴	تحقیقات مثبت حسابداری	۲۶۰، ۲۵۶، ۲۵۵
۲۸۳، ۲۸۲	تحقیقات مربوط به صورت گردش وجوه نقد	۱۰۶
۴۴، ۳۵	تداوم فعالیت	۱۰۵
	اختیار خرید سهام	
	ارزش اطلاعات حسابداری	
	ارزش جایگزینی	
	ارزش خروجی	
	ارزش فعلی و ارزش بازار	
	ارزش ورودی	
	افشا	
	الزامات صورت گردش وجوه نقد	
	اندازه گیری بر حسب پول	
	اندازه گیری سود	
	اندازه گیریهای حسابداری	
	انعطاف پذیری مالی	
	اوراق قرضه	
	اوراق قرضه قابل تبدیل	
	اهمیت	
	بازده سرمایه	
	بازگشت سرمایه	
	بدهیها	
	بیانیه شماره پنج مفاهیم حسابداری	
	بیانیه شماره چهار مفاهیم حسابداری	

۲۴۲	رویکرد عدم همبستگی صورتهای مالی	۲۳۸	ترازنامه
	رویکرد عملی ۳۵.۲۲	۶۲.۴۵.۳۵	تفکیک شخصیت
۳۵.۲۱	رویکرد قیاسی	۹۱	توان پیش‌بینی
۷۹.۲۸	رویکرد مدل تصمیم‌گیری	۱۵۶	توان واریز بدهیها

س

ث

۱۶۱	سرمایه در مقایسه با سود	۱۰۵.۸۴.۶۶.۵۸.۵۷	ثبات رویه
۱۶۲.۱۰۹.۱۰۶	سود جامع		
۲۶۶.۲۶۵.۲۶۴	سود سهمی		ج
۲۱۱ ۲۱۰	سود غیر عملیاتی		
۲۸۴.۲۸۲	سودمندی تحلیلی صورت‌گردش وجوه نقد	۱۱۲.۹۹.۹۸.۹۷.۴۰	چارچوب نظری حسابداری مالی
۱۶۳.۱۶۲	سود واحد انتفاعی		
۲۶۶.۲۶۴.۲۶۳	سهم خزانة		ح
۵	سیاست‌گذاری حسابداری		
۲۴۰	سیستم طبقه‌بندی حسابداری	۱۵۲	حسابداری تعهدی

ش

ح

۸۸.۷۸	شرح تنوری حسابداری و پذیرش آن		د
۹۰	(SATTA)		
۷۹.۷۸	شرحی از تنوری بنیانی حسابداری	۲۵۴.۲۵۳.۲۵۲.۲۵۱.۲۴۴.۲۴۳	داراییها
۸۰	(ASOBAT)	۴۴.۳۵	دوره مالی
۲۱۲.۵۲.۵۱.۵۰.۴۹.۴۸	شناخت درآمد فروش		
۲۵۹.۲۵۸.۲۵۷	شناخت و اندازه‌گیری بدهیها		ر
۲۶۲.۲۶۱	شناخت و اندازه‌گیری حقوق صاحبان سرمایه		
۲۶۴.۲۶۳			
۲۴۹.۲۴۸.۲۴۷.۲۴۶.۲۴۵	شناخت و اندازه‌گیری داراییها	۲۵.۲۰	روشهای علمی تحقیق
۲۵۰		۱۲۷.۱۲۶	روشهای متنوع حسابداری و قیمت اوراق بهادار
		۱۲۹.۱۲۸.	

ص

ر

۲۷۶.۲۷۵.۲۷۴	صورت تغییرات در وضعیت مالی	۲۳	رویکرد اخلاقی
۲۷۹.۲۷۸.۲۷۷	صورت‌گردش وجوه نقد	۳۵.۲۱	رویکرد استقرا
		۲۴۲.۲۴۱.۲۴۰	رویکرد دارایی-بدهی
		۲۴۱.۲۴۰	رویکرد درآمد فروش - هزینه
		۲۳	رویکرد رفتاری

<p>۲۲۴.۲۲۰.۲۱۹.۲۱۸ ۲۴۰.۲۳۹</p>	<p>هزینه و زیان غیر عملیاتی همبستگی صورتهای مالی</p>	<p>۶۰.۵۹</p>	<p>ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری</p>
	<p>ی</p>		<p>۵</p>
<p>۸۴.۶۶.۵۸.۵۷</p>	<p>یکنواختی</p>	<p>۹۶.۹۵.۷۷ ۸۷.۸۶.۷۸</p>	<p>هدفهای حسابداری هدفهای صورتهای مالی (Trueblood Report)</p>

منابع و ماخذ

منابع و مأخذ

الف: منابع فارسی

- (۱) رضا شباهنگ، تئوری حسابداری، (۱۳۷۳) از انتشارات کتابخانه فروردین.
- (۲) هیات تدوین استانداردهای حسابداری، مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران، (۱۳۷۶) از انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی.

ب: منابع انگلیسی (۱) کتب

- AICPA, "Objectives of Financial Statements (Trueblood Report)", (1973).
- Accounting Principles Board, "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises", (1970), APB Statement No. 4.
- American Accounting Association, "A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT)", (1966).
- American Accounting Association, "Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance (SATTA)", (1977).
- FASB (1976), "Scope and Implications of Conceptual Framework Project".
- FASB (1978), "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises", Statement of Financial Accounting Concepts No. 1.
- FASB (1980), "Qualitative Characteristics of Accounting Information", Statement of Financial Accounting Concepts No. 2.
- FASB (1980), "Elements of Financial Statements of Business Enterprises", Statement of Financial Accounting Concepts No. 3.

- FASB (1980), "**Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations**", Statement of Financial Accounting Concepts No. 4.
- FASB (1984), "**Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises**", Statement of Financial Accounting Concepts No. 5.
- FASB (1985), "**Elements of Financial Statements: A Replacement of FASB Concepts Statement No. 3**". Statement of Financial Accounting Concepts No. 6.
- FASB (2000), "**Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements**", Statement of Financial Accounting Concepts No. 7.
- Grady, Paul, "**Inventory of Generally Accepted Accounting Principles**", (1965), Accounting Research Study No. 7.
- Hendriksen, Eldon S. and McHael F. Van Breda, "**Accounting Theory**", (1992), Irwin.
- Moonitz, Maurice, "**The Basic Postulates of Accounting**", (1961), Accounting Research Study No. 1.
- Riahi - Belkaoui, Ahmed, "**Accounting Theory**", (2000), Business Press.
- Schroeder, Richard G., and Myrtle W. Clark, "**Accounting Theory**", (1998), John Wiley & Sons Inc.
- Sprouse, Robert, and Maurice Moonitz, "**A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises**", (1962), Accounting Research Study No. 3.
- Watts, Ross L., and Jerold L. Zimmerman, "**Positive Accounting Theory**", (1986), Prentice-Hall, Inc.
- Wolk, Harry I., Michael G. Tearney, and James L. Dodd, "**Accounting Theory**", (2001), South-Western College Publishing.

- Aboody, David, and B. Lev (1998), "**The Value Relevance of Intangibles: The Case of Software Capitalization**", (Supplement to Journal of Accounting Research).
- Archibald, T. Ross (1972). "**Stock Market Reaction to Depreciation Switch-Back**", The Accounting Review (January 1972).
- Atiase, Rowland K., and Senyo Tse (1986), "**Stock Valuation Models and Accounting Information: A Review and Synthesis**", Journal of Accounting Literature.
- Ball, Ray and Philip Brown (1968), "**An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers**", Journal of Accounting Research (Autumn 1968).
- Baran, A., J. Lakonishok, and A. Ofer (1980), "**The Information Content of Adjusted Accounting Earnings: Empirical Evidence**", The Accounting Review (July 1980).
- Barth, Mary E. (1994), "**Fair Value Accounting: Evidence from Investment Securities and the Market Valuation of Banks**", The Accounting Review (January 1994).
- Beaver William H., Paul Kettler and Myron Scholes, "**The Associations Between Market Determined and Accounting Determined Risk Measures**", The Accounting Review, 1970.
- Beaver William H. and Ronald E. Dukes (1972), "**Interperiod Tax Allocation, Expectations and the Behavior of Security Prices**", The Accounting Review (April 1972).
- Beaver William H. and Joel Demski, (1979) "**The Nature of Income Measurement**", The Accounting Review (January 1979), pp38-46.

- Beidleman, Carl R., "**Income Smoothing: The Role of Management**", The Accounting Review (October 1973), p 653.
- Bernard, Victor L. (1989), "**Capital Market Research in Accounting During the 1980's: A Critical Review**", The State of Accounting Research as we Enter the 1990's, Thomas J. Frecka (University of Illinois).
- Biddle, Gary C., and Fredrick W. Lindahl (1982), "**Stock Price Reactions to LIFO Adoptions: The Association Between Excess Returns and LIFO Tax Savings**", Journal of Accounting Research (Autumn 1982).
- Biddle, Gary C., and William D. Ricks (1988), "**Analyst Forecast Errors and Stock Price Behavior Near the Earnings Announcement Dates of LIFO Adopters**", Journal of Accounting Research (Spring 1988).
- Brown, Robert Moren (1980). "**Short-Range Market Reactions to Changes to LIFO Accounting Using Preliminary Earnings Announcements**", Journal of Accounting Research (Spring 1980).
- Buckmaster, Dale, Ronald M. Copeland, and Paul E. Dascher (1977), "**The Relative predictive Ability of Three Accounting Income Models**", Accounting and Business Research, Summer 1977, PP 177-86.
- Chambers. R. J. "**Metrical and Empirical Laws in Accounting**", Accounting Horizons (1991).
- Cheng, C.S. Agnes, C-S liu, and T.F. Schaefer (1996). "**Earnings Performance and the Incremental Content of Cash Flows from Operations**", Journal of Accounting Research.
- Choi, Sung K., and Debra C. Jeter (1992), "**The Effects of Qualified Audit Opinions on Earnings Response Coefficients**", Journal of Accounting and Economics (June/September 1992).

- Collins, Daniel W., Michael S. Roseff, and Dan S. Dhaliwal (1981), "**The Economic Determinants of the Market Reaction to Proposed Mandatory Accounting Changes in the Oil and Gas Industry**", Journal of Accounting and Economics (March 1981).
- Dr. Scott (1941), "**The Basis for Accounting Principles**", The Accounting Review, (Dec. 1941).
- Elam, Rick (1975), "**The Effect of Lease Data on the Predictive Ability of Financial Ratios**", The Accounting Review.
- Fama Eugene F. (1970), "**Efficient Capital Markets: A Review of Theory and Empirical Work**", Journal of Finance, (May 1970).
- Ho, Li-Chin Jennifer, C-S Lin, and R. Ramanan (1997), "**Open-Market Stock Repurchase Announcements and Revaluation of Prior Accounting Information**", The Accounting Review (July 1997).
- Hong Hai, Robert S. Kaplan, and Gershon Mandelker (1978), "**Pooling VS. Purchase: Effects of Accounting for Mergers on Stock Prices**", The Accounting Review (January 1978).
- Hudack, Lawrence, and J.P. McAllister (1994), "**An Investigation of the FASB's Application of its Decision Usefulness Criteria**", Accounting Horizons (Sept. 1994).
- Ingram, Robert W. and T.A. Lee (1997), "**Information Provided by Accrual and Cash-Flow Measures of Operating Activities**", Abacus (September 1997), pp. 168-185.
- Jones, Fredrick L. (1987), "**Current Techniques in Bankruptcy Prediction**", Journal of Accounting Literature.
- Kaplan, R.S., and G. Urwitz (1979), "**Statistical Models of Bond Rating: A Methodological Inquiry**", Journal of Business (April 1979).

- Kinney, William R., and Roger D. Martin (1994), "**Does Auditing Reduce Bias in Financial Reporting? A Review of Audit-Related Adjustment Studies**", Auditing: A Journal of Practice and Theory. (Spring 1994).
- Landsman, Wayne R., and Joseph Magliolo (1988), "**Cross - Sectional Capital Market Research and Model Specifications**", The Accounting Review (October 1988).
- Lawson, GH (1985). "**The Measurement of Corporate Performance on a Cash Flow Basis: A Reply to Mr. Egginton**", Accounting and Business Research (Spring 1985), pp. 99-112.
- Lee, T.A. (1985). "**Cash Flow Accounting, Profit and Performance Measurement: A Response to Challenge**", Accounting and Business Research (Spring 1985), pp. 93-97.
- Lev, Baruch (1989), "**On the Usefulness of Earnings and Earnings Research: Lessons and Directions from Two Decades of Empirical Research**", Current Studies on the Information Content of Accounting Earnings (Supplement to Journal of Accounting Research).
- Lev, Baruch, and James A. Ohlson (1982). "**Market - Based Empirical Research in Accounting: A Review, Interpretation, and Extension**", Studies on Current Research Methodologies in Accounting, Supplement to Journal of Accounting Research.
- Libby, Robert (1975), "**Accounting Ratios and the Prediction of Failure: Some Behavioral Evidence**", Journal of Accounting Research (Spring 1975).
- Lorek, Kenneth, and G. Lee Willinger (1996). "**A Multivariate Time Series Prediction Model for Cash Flow Data**", The Accounting Review (January 1996), pp. 81-102.

- MacDonald, Elizabeth (1999), "**Analysts Increasingly Favor Using Cash Flow Over Reported Earnings in Stock Valuation**", The Wall Street Journal (April 1, 1999), p. C2.
- McIntyre, Edward (1973), "**Current Cost Financial Statements and Common - Stock Investment Decisions**", The Accounting Review, 1973.
- Miller, Paul B.W. (1990), "**The Conceptual Framework as Reformation and Counter - Reformation**", Accounting Horizons (June 1990), pp. 23 - 32.
- Munter, Paul (1990), "**Form Over Substance; Another Look At the Statement of Cash Flows**", CPA Journal (September 1990), pp. 54-56.
- Nurberg, Hugo (1993), "**Inconsistencies and Ambiguities in Cash Flow Statement Under FASB Statement No. 95**", Accounting Horizons (June 1993). pp. 60-75.
- Ou, Jane, and Stephen Penman (1989), "**Financial Statement Analysis and the Prediction of Stock Returns**", Journal of Accounting and Economics (Autumn 1989).
- Pincus, Morton, and C.E. Wasely (1996), "**Stock Price Behavior Associated with Post 1974-1975 LIFO Adoptions Announced at Alternative Disclosure Times**", Journal of Accounting, Auditing & Finance (Fall 1996).
- Reiter, Sara Ann (1985), "**The Effect of Defined Pension Plan Disclosures on Bond Risk Premiums and Bond Rating**", (Ph. D. diss University of Missouri).
- Richard P. Brief and Joel Owen, "**A Reformation of the Estimation Problem**", Journal of Accounting Research (Spring 1973).
- Ricks, William E. (1982), "**The Market's Response to the 1974 LIFO Adoptions**", Journal of Accounting Research (Autumn 1982).
- Sougiannis, Theodore (1994), "**Accounting Based Valuation of Corporate R & D**", The Accounting Review (January 1994).

Stabus, George (1961), "**Accounting to Investors**", University of California Press, pp. 17-27.

Sterling, Robert R. (1975), "**Toward a Science of Accounting**", Financial Analysis Journal (1975).

Wilkins, Trevor, and Ian Zimmer (1983), "**The Effect of Leasing and Different Methods of Accounting for Leases on Credit Evaluations**", The Accounting Review (October 1983).

Wright, Willian F. (1977), "**Financial Information Processing Models: An Empirical Study**", The Accounting Review (July 1977).

Zimmerman, Jerold L. (1979), "**The Costs and Benefits of Cost Allocations**", The Accounting Review (July 1979).