

تحلیل و تبیین تئوری حسابداری مالی بر چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی

شاهپور قربانی

گروه حسابداری، واحد قشم، دانشگاه آزاد اسلامی، جزیره قشم، ایران
shahpour.ghorbani@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۲۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۷/۲۷

چکیده

رشد و توسعه‌ی تئوری حسابداری توسط پژوهش‌گران حسابداری در نیمه‌ی نخست قرن ۲۰ شروع شد و محافل دانشگاهی مبنای اولیه آموزش حسابداری مالی و فعالیت در این حوزه را در ایالات متحده پایه‌ریزی نمودند. خاستگاه اولیه تدوین استانداردهای حسابداری برای آموزش و اجرا، اوایل سال ۱۹۷۰، از زمان تأسیس هیأت استانداردهای حسابداری مالی است. هر چند هدف اساسی چارچوب مفهومی، گسترش مجموعه‌ای از مفاهیم و اصول برای کمک در راستای تدوین استانداردهای حسابداری بود، کاهش تنوع در رویه‌های حسابداری و حرکت به سوی یکنواختی در سطوح وسیع را می‌توان جزء سایر اهداف برشمرد. هدف این مطالعه، بررسی تأثیر تئوری حسابداری بر چارچوب مفهومی و واکاوی برخی پیامدهای این تأثیر است.

واژه‌های کلیدی: حسابداری مالی، تئوری حسابداری، تدوین استانداردهای حسابداری، چارچوب مفهومی.

۱- مقدمه

تهیه‌ی صورت‌های مالی؛ بهترین شیوه‌ی اندازه‌گیری سود دوره‌ای (تطابق هزینه با درآمد)^۳ یا اندازه‌گیری تغییر در ارزش دارایی‌های خالص؛ تعریف دارایی، بدهی، حقوق صاحبان سهام، درآمد یا هزینه و نحوه‌ی اندازه‌گیری آن‌ها (بهای تمام شده‌ی تاریخی)^۴، بهای تمام شده‌ی جایگزینی^۵ یا ارزش منصفانه^۶ بود. این رویدادها در طی سالیان متمادی تا به امروز مورد تردید و انتقاد بوده‌اند. پاسخ‌ها اغلب با انگیزه برای استقرار یک مجموعه از مفاهیم توافق شده و مبانی برای حسابداری مالی و نیز رسیدن به یکنواختی در حوزه‌ی اجرایی حسابداری نگاشته شده‌اند.

ظهور تئوری حسابداری

تئوری به مثابه‌ی مجموعه‌ای از مفاهیم، تعاریف و قضایا است که جنبه‌ی نظام‌مندی از یک پدیده را به وسیله‌ی مشخص نمودن روابط بین متغیرهای آن به گونه‌ای بتوان پدیده را تبیین و پیش‌بینی نمود، تعریف می‌کند (دیانتی و شاهینی، ۱۳۹۲). در طی اواخر قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم رویه‌های حسابداری واحدهای انتفاعی در ایالات متحده اساساً متنوع بودند و هیچ توافقی صرف‌نظر از اصول و مفاهیم گزارش‌گری مالی، وجود نداشت. به‌طور موثر، تئوری حسابداری در سال‌های نخستین قرن بیستم شامل طیفی از متون و دانشنامه‌های علمی نگاشته شده توسط پژوهش‌گران و اعضای دانشگاهی حسابداری مانند اسپراگ^۷ (۱۹۰۸)، هاتفیلد^۸ (۱۹۰۹)، پی‌تون^۹ (۱۹۲۲) و سایرین بود. در حالی که این دانشمندان دارای نفوذ و قدرت علمی موثر بودند اما کارهای‌شان منتهی به مجموعه‌ای از اصول و مفاهیم مورد توافق برای حسابداری مالی نشد. پس از تصویب قوانین امنیتی در سال ۱۹۳۰ و تأسیس انجمن حسابداران رسمی آمریکا^{۱۰} در رویه‌های حسابداری، اقدام‌هایی در راستای تدوین مجموعه‌ای از اصول و مفاهیم حسابداری مورد توافق برای حسابداری مالی گردید؛ طوری که حتی پس از ظهور هیأت اصول حسابداری^{۱۱} در سال ۱۹۵۹، گام‌های بنیادی برای این هدف برداشته شد.

نقش اولیه‌ی دولت فدرال ایالات متحده

در اواخر قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم، بحث‌های سیاسی تأثیرگذاری صرف‌نظر از نقش دولت فدرال آمریکا در تنظیم و نظارت بر واحدهای انتفاعی با برخی گرایش‌های سیاسی در

هدف این پژوهش تبیین نظری تأثیر تئوری حسابداری^۱ بر چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی^۲ می‌باشد. تئوری حسابداری مشتمل بر طیف وسیعی از متون نگارش شده توسط پژوهش‌گران و اعضای دانشگاهی حسابداری طی بازه‌ی زمانی در حدود یک قرن (از اواخر قرن نوزدهم سال ۱۹۷۰) می‌باشد. در مقابل، چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی به‌طور ویژه توسط هیأت استانداردهای حسابداری مالی در طی سال‌های ۱۹۷۰ تا ۱۹۸۰ به دلایل زیر تدوین گردیده است:

چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی سیستمی یکپارچه و به هم پیوسته از اهداف وابسته به هم و بنیادی است که انتظار می‌رود منتهی به استانداردهای یکنواخت شود که ماهیت، کارکرد و محدودیت‌های حسابداری مالی و گزارش‌گری را توصیف کند. در عین حال انتظار بر این است که به منافع ذی‌نفعان نیز با فراهم نمودن ساختار و رهنمود حسابداری مالی و گزارش‌گری به منظور ارائه اطلاعات مالی و مربوط کمک نماید که در خدمات رسانی به بازار سرمایه و سایر بازارها در راستای عملکرد موثر در تخصیص منابع کمیاب در اقتصاد مفید می‌باشد (هیأت استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۸۰؛ بند شماره‌ی ۲). هدف چارچوب مفهومی، تهیه‌ی مجموعه‌ای از اصول به عنوان رهنمودی است که برای قانون‌مند کردن و گزارش‌گری مالی استفاده می‌شود (مجتهدزاده و اثنی‌عشری، ۱۳۹۰). بنابراین وجه تمایز میان تئوری حسابداری و چارچوب مفهومی در این است که تئوری حسابداری توسط تعداد زیادی از پژوهش‌گران و نظریه‌پردازان طی یک بازه‌ی زمانی طولانی به رشته‌ی تحریر درآمده و به تعداد زیادی از رویکردهای متنوع در حسابداری مالی و گزارش‌گری اشاره کرده ولی چارچوب مفهومی در حقیقت یک بیانیه‌ی رسمی است که توسط هیأت استانداردهای حسابداری مالی به منظور نیل به اهداف حسابداری مالی و گزارش‌گری تدوین گردیده است. تمرکز تئوری حسابداری در ابتدای قرن بیستم بیشتر بر روی پاسخ‌دهی به پرسش‌هایی ناشی از رویه‌های حسابداری مانند، اهداف حسابداری مالی (انعکاس نظارت مدیریتی دارایی‌های شرکت یا فراهم نمودن اطلاعات مفید برای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان در راستای اتخاذ تصمیم‌های مالی)؛ رویکرد

7. Sprague

8. Hatfield

9. Paton

10. American Institute of Certified Public Accountants

11. Accounting Principles Board

1. Accounting Theory

2. Financial Accounting Standards Board Conceptual Framework

3. Matching Expenses Against Revenues

4. Historical Cost

5. Replacement Cost

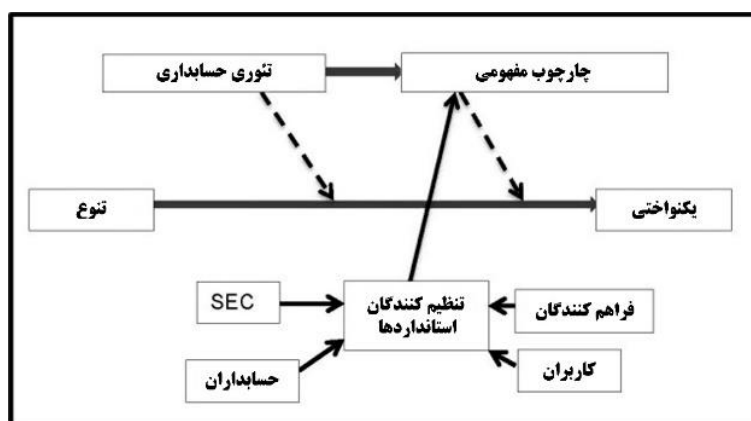
6. Fair Value

یکی از موارد تاسف‌آور در مورد حرفه‌ی حسابداری عدم وجود یک دادگاه عالی است که بتواند در مورد سوالاتی که در آن تفاوت نظر وجود دارد نظر دهد و بتواند تصمیمی اتخاذ نماید که متعهد به متخصصین حقیقی باشد ... در غیاب قاضی در حرفه، هر فردی به عنوان یک قانون برای خودش است و نتیجه آن یک سری نظرات متضاد در بسیاری از موضوعها است، هر یک از آنها ارزش اصلی خود را از شهرت فردی که آنرا حفظ می‌کند، دریافت، و یا روشی بیشتر یا کم‌تر قانع کننده که می‌تواند آن را بیان کند.

یکی از استدلال‌های اصلی پژوهش این است که تلاش برای کاهش تنوع در رویه‌های حسابداری در نهایت منجر به ایجاد چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی شد که مدل مفهومی آن در شکل ۱ ارائه شد. در سال‌های اولیه قرن ۲۰، تنوع قابل توجهی در تئوری حسابداری وجود داشت که توسط متخصصان حسابداری و دانشگاهیان ارائه شده بود. این بخش قابل توجهی از تئوری حسابداری در کنار تنوع گسترده‌ای از رویه‌های حسابداری، ناگهان به بحران مالی اواخر دهه‌ی ۱۹۲۰ منجر شد. ایجاد کمیسیون اوراق بهادار و بورس^۹ در سال ۱۹۳۴ منجر به تلاش‌هایی برای کاهش تنوع در رویه‌های حسابداری و حرکت به سوی یکنواختی شد. چارچوب مفهومی نتیجه نهایی این تلاش‌ها بود.

راستای جانب‌داری از نظارت گسترده‌تر یا کم‌تر وجود داشت (پروایتس و مراینو^۱، ۱۹۹۸، ص ۱۷۵). قوانین فدرال در ابتدای ۱۸۸۷ برای نظارت بر راه‌آهن بین‌ایالتی تصویب گردید. این قوانین منجر به تأسیس کمیسیون تجارت بین‌ایالتی^۲ شد که سبب گسترش استانداردهای حسابداری یکنواخت برای راه‌آهن گردید که برای ثبت هزینه‌ی استهلاک دارایی‌های ثابت ذخایر مربوطه (مانند استهلاک انباشته) در موقت بودن دارایی‌های ثابت ضروری بود. شرکت‌های راه‌آهن با تئوری استهلاک اقتصادی^۳ مخالفت کردند، زیرا آنها روش سنتی اصلاح حسابداری را ترجیح می‌دادند، طوری که بهای تمام شده‌ی تجهیزات جدید به جای ثبت به هزینه‌ی استهلاک تجهیزات فعلی به هزینه‌ی عملیات ثبت می‌شود (هی‌یر^۴، ۲۰۰۶).

این بحث‌های تاریخی در مورد حسابداری راه‌آهن نشان می‌دهد که در اوایل قرن بیستم، مدیریت شرکت و حسابداران حرفه‌ای یکنواختی در استانداردهای حسابداری را نپذیرفتند. در حالی که در بسیاری از شرکت‌ها عرضه‌ی عمومی سهام همراه با انتشار صورت‌های مالی ممهور به تأییدیه‌ی حسابداران^۵ طی بازه‌ی زمانی ۱۹۰۰ تا ۱۹۲۰ انجام گرفت، ولی در مورد این صورت‌های مالی، یکنواختی (کاری^۶، ۱۹۶۹) رعایت نشده بود. در یک مقاله منتشر شده در سال ۱۹۰۹ در مجله حسابداری^۷، والتون^۸ (۱۹۰۹، ص ۴۵۲) این مورد را بحث نموده است:



شکل ۱. تأثیر تئوری حسابداری بر چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی (باکر، ۲۰۱۷)

است؛ اما نمی‌توان از این اشاره‌های کلیشه‌ای برای تفسیر گزینه‌های جانشینی مورد نظر این صاحب‌نظران استفاده کرد. در مواردی یک صاحب‌نظر بدون نشان دادن حساسیت خاص،

برخی از صاحب‌نظران به استفاده‌کنندگان خاصی (معمولاً سهام‌داران، اعتباردهندگان و مدیران) اشاره کرده‌اند و در مواردی هم اطلاعاتی را پیشنهاد کرده‌اند که برای استفاده‌کنندگان مفید

⁶. Carey

⁷. Journal of Accountancy

⁸. Walton

⁹. Securities and Exchange Commission

¹. Previts and Merino

². Interstate Commerce Commission

³. Economic Depreciation Theory

⁴. Heier

⁵. accountants' certifications

تعدیل مدل‌ها را برای در نظر گرفتن ملاحظات کاربردی پذیرفته است. به استثنای الکساندر که مدل‌های مختلف برای استفاده‌کنندگان متفاوت پیشنهاد داده است، هر یک از صاحب‌نظران رویه‌ی پیشنهادی خود را به‌عنوان یک پیشنهاد معتبر فراگیر عرضه کرده‌اند که اطلاعات حاصل از آن، نیاز تمام استفاده‌کنندگان را پاسخ می‌دهد. اما در مورد اثر احتمالی تصمیم‌های اتخاذ شده بر مبنای اطلاعات حاصل از این مدل‌ها بر تخصیص منابع کمیاب اقتصادی سکوت اختیار کرده‌اند.

این صاحب‌نظران در تدوین رویه‌های پیشنهادی خود از چه عواملی تأثیر پذیرفته‌اند؟ پی‌تون و شاید اسوینی برای شناسایی نکردن سودهای ناخالص تحقق نیافته، بهای جایگزینی را بر ارزش خالص بازیافتی ترجیح داده‌اند. در این رابطه محافظه‌کاری پی‌تون و اسوینی بر باور آن‌ها چیره شده است. هر دو اهمیت خاصی برای تفاوت سودهای تحقق نیافته، بهای جایگزینی را بر ارزش خالص بازیافتی ترجیح داده‌اند.

نگاره‌ی ۱. خلاصه‌ی رویکردهای نظریه‌پردازان قیاسی

پژوهش‌گران(-) نظریه‌پرداز(ان)	استفاده‌کننده‌ی مورد نظر (جامعه هدف)	مدل مورد نظر تحت شرایط ایده‌آل	روش‌های پیشنهادی اندازه‌گیری
پی‌تون (۱۹۲۲)	تقویت مدیریت کارآ که به تکاثر منافع کلیه‌ی دارندگان حقوق مالکانه می‌انجامد؛ هم‌چنین به‌عنوان گزارش عملکرد واحد تجاری به دارندگان حقوق مالکانه	سود در معنی عام آن ممکن است به‌عنوان افزایش خالص (وضعیت اقتصادی واقعی یک واحد) به استثنای سرمایه‌گذاری‌های جدید و برداشت‌ها تعبیر شود.	انعکاس افزایش ارزش اوراق بهادار قابل فروش و مواد خام استاندارد به‌عنوان سود غیرعملیاتی؛ شناسایی افزایش ارزش سایر موجودی‌ها باید محتاطانه‌تر باشد؛ افزایش ارزش دارایی‌های ثابت و استهلاک افزایش ارزش آن‌ها ممکن است در یک صورت مکمل ارایه شود.
کینینگ (۱۹۲۹)	صاحب سرمایه و کسانی که در واحد تجاری منافع دارند اساساً مایلند از تأثیر فعالیت‌های واحد تجاری در یک دوره بر خالص تغییر در توان کسب سود نهایی آینده مطلع شوند.	اندازه‌گیری تغییر سالیانه ارزش سرمایه از طریق ارزشیابی مستقیم دارایی‌ها	اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها از طریق تنزیل جریان‌های نقدی آینده، در صورت امکان؛ در غیر این‌صورت استفاده از ارزش‌یابی‌های غیرمستقیم مانند مخارج. سود تغییر در خالص دارایی‌ها است.
اسوینی (۱۹۳۶)	کلیه‌ی استفاده‌کنندگان، اما مدیریت استفاده‌کننده‌ی اصلی است.	اندازه‌گیری تغییر در ارزش واقعی سرمایه از طریق پیش‌بینی تغییر در بهره‌وری آتی آن برای استفاده‌کننده‌ی نهایی	اندازه‌گیری تغییر در بهای جایگزینی (که تا زمان مبادله‌ی دارایی به‌عنوان سود تحقق نیافته گزارش می‌شود)؛ هم‌چنین استفاده از تغییرات در شاخص عمومی قیمت‌ها
مکنیل (۱۹۳۹)	مطلع کردن صاحبان واحد تجاری از کلیه‌ی سودها و زیان‌هایی که در آن سهم مالکانه دارند. سایر اشخاص ذی‌نفع (به‌ویژه مدیران و بستانکاران) نیز حق دریافت این اطلاعات را دارند.	اندازه‌گیری تغییر در ارزش اقتصادی. ارزش اقتصادی، قیمت بازار دارایی‌های شرکت در یک بازار فعال گسترده، رقابتی و آزاد است.	استفاده از قیمت‌های بازار برای دارایی‌های سریع‌المعامله؛ تجدیدارزیابی یا بهای جایگزینی برای دارایی‌های قابل جایگزینی که سریع‌المعامله نیستند، بهای تمام شده به کسر استهلاک برای دارایی‌هایی که قابل جایگزینی و سریع‌المعامله نیستند. انعکاس سودها و زیان‌های تحقق نیافته علی‌رغم افشا در صورت سود و زیان به اندوخته (ذخیره)ی سرمایه‌ای منتقل می‌شود.
الکساندر (۱۹۵۰)	محاسبه‌ی سودهای متفاوت برای اهداف متفاوت. زیرا تغییر قیمت‌ها و تغییر انتظارات درباره‌ی توان سودآوری آتی مشخصه‌ی محیط اقتصادی است.	اندازه‌گیری ارزش سرمایه‌ای واحد تجاری و تغییرات آن	پیشنهاد معیارهای مختلف با توجه به استفاده‌کننده و نوع استفاده. انتقاد نسبت به سودمندی حسابداری مبتنی بر شاخص عمومی قیمت‌ها.
ادواردز- بل (۱۹۶۱)	تسهیل برنامه‌ریزی مدیریت و کمک به تحلیل‌گران اوراق بهادار، صاحبان واحد	اندازه‌گیری ارزش برآوردی و سود برآوردی واحد تجاری	اندازه‌گیری تغییرات بهای جایگزینی و ایجاد تمایز بین (۱) مازاد درآمد تحقق یافته نسبت به بهای جایگزینی جاری دارایی‌های

پژوهش‌گران(-) / نظریه پرداز(ان)	استفاده‌کننده‌ی مورد نظر (جامعه هدف)	مدل مورد نظر تحت شرایط ایده‌آل	روش‌های پیشنهادی اندازه‌گیری
	تجاری، کارآفرینان بالقوه برای مقایسه‌ی آگاهانه‌ی شرکت‌ها و صنایع مختلف		غیرپولی مصرف شده؛ ^۲ تغییرات تحقق نیافته، بهای جایگزینی دارایی‌های غیرپولی، مبلغ کل، سود تجاری نامیده می‌شود. همچنین از تغییرات شاخص عمومی قیمت‌ها استفاده می‌شود.
مونیتز (۱۹۶۱)، اسپروس و مونیتز (۱۹۶۲)	تسهیل برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت، و کمک به صاحبان سرمایه، بستانکاران و دولت برای ارزیابی عملکرد مدیریت.	اندازه‌گیری تغییر در ثروت واحد تجاری که همان ارزش فعلی جریان‌های نقدی آتی است.	استفاده از ارزش فعلی تنزیل شده (با نرخ بهره‌ی تاریخی) برای دارایی‌ها و بدهی‌های پولی، ارزش خالص بازیافتنی برای موجودی‌های سریع‌المعامله، و بهای جایگزینی برای سایر موجودی‌ها و دارایی‌های ثابت مشهود. عدم پذیرش موضوع تحقق به دلیل نداشتن دقت تحلیلی، همچنین پشتیبانی از تغییرات شاخص‌های عمومی قیمت‌ها.

محتوای فکری پیرامون خاستگاه تئوری حسابداری

تغییر قابل ملاحظه‌ای در سال‌های ۱۸۷۰ تا ۱۹۱۰ در راستای ارتقای آموزش عالی ایالات متحده صورت گرفت. این زمانی بود که مفهوم دانشگاه مدرن در ایالات متحده ظهور کرد. یکی از مهم‌ترین تأثیرات در آموزش عالی ایالات متحده در این دوره، مدل ارایه شده توسط دانشگاه آلمان بود. تأثیر دانش آلمان در عرصه‌های مختلف یادگیری تأثیر عمده‌ای بر توسعه رشته‌های تحصیلی در ایالات متحده، از جمله اقتصاد و حسابداری (برمن^۱، ۱۹۶۶) داشت.

تأثیر تئوری حسابداری آلمان

در اواخر قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم، دانشگاهیان کشور آلمان نقش برجسته‌ای در ارتقای تئوری حسابداری ایفا کردند (ماتسیچ و کوپر^۲، ۲۰۰۳؛ ایوانز، ۲۰۰۵). ایوانز^۳ (۲۰۰۵) بیان کردند که تئوری حسابداری در آلمان ابتدا از طریق تفسیرهای مربوط به قوانین تجاری آلمان ظهور کرده است. ایجاد یک قانون حسابداری یکنواخت در آلمان به سال ۱۸۶۱ می‌رسد، زمانی که قوانین تجاری آلمان همه شرکت‌ها را برای نگهداری حساب‌ها و تهیه یک ترازنامه سالانه ملزم نمود. با این حال، این قانون تعیین معیارهای تشخیص و اندازه‌گیری برای صورت‌های مالی را مشخص نکرده و در نتیجه، تعارض‌هایی در رابطه با معنای یک بخش خاص از قوانین تجاری آلمان بوجود آمد که مشخص کرد

که ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها باید در هنگام تهیه موجودی کالا اندازه‌گیری شوند (ریچارد^۴، ۲۰۰۵، ص ۸۳۶). برخی از پژوهش‌گران حقوقی این عبارت را تفسیر نموده‌اند به این معنی که ارزش دارایی‌ها باید به ارزش‌های بازار اندازه‌گیری شود، که این امر می‌تواند منجر به پرداخت سود سهام غیرمنتظره (بازده غیرعادی) شود. در رویداد ورشکستگی، این ممکن است به این معنی باشد که اعتباردهندگان در مقایسه با سهام‌داران در موقعیت نامساعدتری قرار گیرند. برای اصلاح این مشکل، قانون ۱۸۷۰ در مورد آیین‌نامه‌های تشخیص و اندازه‌گیری تعیین شده برای حمایت از اعتباردهندگان با محدود کردن پرداخت سود سهام به میزان سود حاصل شده است (هومل و اشمیتز^۵، ۲۰۱۳، ص ۳۳۳).

بحث در مورد حمایت از اعتباردهندگان و تعیین پرداخت‌های سود تقسیمی که به طور مستقیم به اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها و همچنین سود خالص اشاره دارد، در اصطلاح، ایستا (دارایی/ بدهی) در مقایسه با پویایی (درآمد/ هزینه) تئوری حسابداری که در سال‌های اولیه قرن بیستم شکل گرفت (اشمالنباخ^۶، ۱۹۱۹) شفاف‌تر شد.

فرض اولیه مبنی بر رویکرد ایستایی (دارایی/ بدهی) این است که هر واحد انتفاعی دارای دوره‌ی زمانی مشخص است. بنابراین، در رویکرد فوق طبق نظر چمبرز، شرکت به عنوان یک واحد اقتصادی تصور می‌شود که به صورت دائم در وضع تصفیه‌ی

^۴. Richard
^۵. Hommel and Schmitz
^۶. Schmalenbach

^۱. Braeman
^۲. Mattessich and Kupper
^۳. Evans

(۱۹۹۸، ص ۲۰۰) بیان کرد که تئوری حسابداری پاسخ به تعارض اولیه از تئوری اقتصادی فردی نئوکلاسیک است (ناپیر، ۲۰۱۳) و ظهور شرکت‌های بزرگ که قدرت تعیین قیمت‌ها و ایجاد انحصار در سال‌های اولیه قرن ۲۰ را داشتند.

هنری رند هاتفیلد یکی دیگر از پژوهش‌گران حسابداری بود که از تئوری مالکیت پشتیبانی می‌کرد. هاتفیلد دکتری تخصصی خود را در اقتصاد سیاسی در دانشگاه شیکاگو در سال ۱۸۹۷ دریافت نمود و او تحت تأثیر مکتب نئوکلاسیک اقتصاد توسعه یافته توسط الفرد مارشال (ناپیر، ۲۰۱۳، ص ۲۷۸) و تئوری حسابداری آلمان بود. نظریه پردازان مالکیت نظیر هاتفیلد مفهوم حفظ سود در شرکت را برای رشد آینده رد کردند و به جای تعیین دقیق سود، بر دوره‌ی فعلی موجود برای توزیع به عنوان سود تقسیمی مالک/سهامدار متمرکز شدند (پروایتس و مراینو، ۱۹۹۸، ص ۲۱۰). با این حال، جالب اینجاست که هاتفیلد با رویکرد درآمد/هزینه مخالف است، در عوض، هاتفیلد (۱۹۰۹، ص ۱۹۷) استدلال کرد که تعیین درآمد اساساً یک مشکل ارزشگذاری دارایی است، او عملاً فرآیند درآمدها و مفاهیمی مانند درآمد و هزینه را نادیده گرفت (پروایتس و مراینو، ۱۹۹۸، ص ۲۱۱). سپس، هاتفیلد (۱۹۰۹) به طور موثر از رویکرد دارایی/بدهی برای تعیین سود حمایت کرد.

رویکرد مفروضات بنیادی تئوری حسابداری

ویلیام آ. پی‌تون در کتاب خود تحت عنوان تئوری حسابداری (پی‌تون، ۱۹۲۲)، بر اساس رساله‌ی دکترای خود در دانشگاه میشیگان، یکی از اولین نظریه‌پردازان حسابداری بود که رویکرد مفروضات بنیادی^۱ را برای تئوری حسابداری پیشنهاد کرد. بر طبق جستجو برای مجموعه‌ای از مفاهیم و اصول، و نیز تحت تأثیر مدل قیاس منطقی ارائه شده توسط تئوری حسابداری آلمان و اقتصاد نئوکلاسیک بریتانیا، پی‌تون (۱۹۲۲) تلاش کرد تا تئوری حسابداری را به شیوه‌ای شبیه به تئوری ریاضی مانند هندسه بسط دهد. بدین ترتیب، او با پیش‌فرض‌ها شروع کرد، که تعداد کمی از آنها تعریف شده بود و مفروضات اولیه را بر اساس اصول و استانداردهای حسابداری (زف^۲، ۱۹۹۹) ارائه می‌داد.

در فصل ۲۰ کتاب، پی‌تون (۱۹۲۲) مفروضات بنیادی زیر را پیشنهاد کرد:

- ۱) واحد انتفاعی (صورت‌های مالی واحد انتفاعی بایستی برای آن واحد انتفاعی تهیه شده و متمایز از مالکان آن باشد).

اختیاری و نه در وضع تصفیه‌ی اجباری قرار دارد. این مفهوم با کاربرد معادل نقدی جاری برای ارزشیابی سازگار است. هدف این است که مقدار لازم برای پرداخت بدهی‌ها در صورت ورشکستگی تعیین گردد (ریچارد، ۲۰۰۵). گذار از رویکرد ایستایی (دارایی/بدهی) به رویکرد پویا (درآمد/هزینه) در تئوری حسابداری در اواخر قرن نوزدهم در آلمان تحت تأثیر فشار ناشی از سوی سهامداران قرار گرفت که خواستار پرداخت‌های منظم و منطقی سود سهام شدند. این تمایل با نوسانات ارزش بازار دارایی‌ها و بدهی‌ها سازگار نبود. بر خلاف دیدگاه ایستایی (دارایی/بدهی)، دیدگاه پویا (درآمد/هزینه) نظریه حسابداری مبتنی بر شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها در بهای تمام شده‌ی تاریخی با استهلاک این دارایی‌ها از طریق زمان است، (هومل و اشمیتز، ۲۰۱۳، ص ۳۳۱). با توجه به این رویکرد، سود خالص توسط هزینه‌های مربوط به درآمد تعیین می‌شود. این دیدگاه درآمد/هزینه تئوری حسابداری بعدها مبنای اصلی تئوری حسابداری در ایالات متحده در طی قرن بیستم قرار گرفت. به طور خلاصه، در اواخر قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم، تئوری حسابداری آلمان با قانون حسابداری و قانون مالیات در هم پیچیده بود. این تعامل بین تئوری و رویه نیز به میزان کم در ایالات متحده وجود داشت، و در نتیجه منجر به بحث در مورد تعیین مناسب درآمد و سایر مسایل حسابداری شد.

جستجو برای مجموعه‌ای از مفاهیم و اصول حسابداری

مالی مورد توافق

تأثیر دانش آلمان به تحصیلات عالی در ایالات متحده ممکن است منتج به این شود که دانشمندان حسابداری آمریکایی تئوری‌های حسابداری خودشان را توسعه دهند. چارلز اسپراگ جزء اولین پژوهش‌گران حسابداری بود که به دنبال ایجاد مجموعه‌ای از مفاهیم و اصول حسابداری مالی بود. اسپراگو یک زبان‌شناس با استعداد بود. او رئیس موسسه حسابداران نیویورک و بانک ذخیره‌ی دارایی اتحادیه اروپا در نیویورک بود. چارچوب نظری اسپراگو (۱۸۸۰) یک رویکرد منطقی استنتاجی را در تئوری حسابداری ایجاد کرد که ارتباط بین تئوری حسابداری و رویکردهای قیاسی ریاضیات و اقتصاد را موجب گردید. معادله حسابداری اسپراگو (۱۹۸۰) (دارایی‌ها = بدهی‌ها + حقوق مالکانه) متعاقباً مبنای اساسی برای رویه‌ی حسابداری در ایالات متحده (پروایتس و مراینو، ۱۹۹۸، ص ۱۵۵) و همچنین تأثیرگذاری بر توسعه‌ی بخش عناصر چارچوب مفهومی است (هیأت استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۸۵). پروایتس و مراینو

². Zeff

¹. postulates approach

- ۲) تداوم فعالیت (فرض بر این است که واحد انتفاعی برای دوره‌ی زمانی نامحدودی تداوم فعالیت خواهد داشت).
 - ۳) معادله‌ی ترازنامه (دارایی‌ها = بدهی‌ها + حقوق مالکانه).
 - ۴) گزارش دارایی‌ها و بدهی‌ها یک نمای کلی از وضعیت مالی (دارایی‌ها - بدهی‌ها = وضعیت مالی) است.
 - ۵) ارزش واحد اندازه‌گیری در طول زمان یکسان است (واحد پول ثابت).
 - ۶) بهای تمام شده = ارزش اولیه (بهای تمام شده‌ی تاریخی).
 - ۷) بهای تمام شده‌ی مربوط به محصول (تطابق هزینه‌ها با درآمدها).
 - ۸) هزینه‌ها افزایش می‌یابند - درآمدها افزایش نمی‌یابند (هزینه‌ها شامل سود نیستند).
 - ۹) توالی (دنباله‌ای) از داده‌ها وجود دارد (از ابتدا تا انتها).
- علاوه بر رویکرد مفروضات منطقی، پی‌تون (۱۹۲۲) همچنین از تئوری حسابداری واحد انتفاعی حمایت کرد (به عنوان مثال، هدف از حسابداری مالی، گزارش عملکرد شرکت برای کلیه‌ی ذی‌نفعان است) که در تعارض با تئوری مالکانه (یعنی حسابداری مالی باید به سمت صاحبان این بنگاه هدایت شود) است. تمایز بین تئوری واحد انتفاعی و تئوری مالکانه منجر به تفاوت‌هایی فنی در محاسبه سود واحد انتفاعی و سرقتی می‌شود. تئوری واحد انتفاعی توسط متخصصین حسابداری و نهادهای تدوین کننده‌ی استانداردها رد شد. پی‌تون (۱۹۲۲) پیشگام اولیه مفهوم تطابق بود که نزدیک به رویکرد درآمد/ هزینه که در بالا بحث شد مرتبط بود (پرویتس و مرینو، ۱۹۹۸؛ زف، ۱۹۹۹).

رویکرد اصول به نظریه حسابداری

در مقابل رویکرد مفروضات بنیادی پی‌تون (۱۹۲۲) به تئوری حسابداری که مشابه رویکردهای قیاس منطقی ریاضی و اقتصاد بود، ای.سی لیتلتون پیشنهاد رویکرد استنتاجی به تئوری حسابداری بر اساس اصول حسابداری را ارائه کرد. در این راستا، وی تأکید کرد که: «کار تئوری حسابداری، بررسی عقاید و روش‌های مهم به منظور روشن کردن و گسترش بهترین‌ها حاصل از تجربه و توجه مستقیم به خاستگاه‌ها و پیامدهای کار حسابداری است» (لیتلتون، ۱۹۲۹، ص ۱۳۲).

یکی از مشارکت‌های ابتدایی و اصلی ای.سی لیتلتون در تئوری حسابداری این استدلال است که هدف حسابداری مالی، گزارش‌گری مالی (حساب‌دهی یا پاسخ‌گویی) است و اگر ارزش بازار در اندازه‌گیری‌های حسابداری مورد استفاده قرار گیرد،

دستیابی به این هدف دشوار خواهد بود. لیتلتون به زبان آلمانی مسلط بود و با تئوری حسابداری آلمان آشنا بود. به‌طور خاص، او با بحث بین رویکرد درآمد/ هزینه و رویکرد دارایی/ بدهی به تئوری حسابداری که در آلمان مطرح شده بود، آشنا بود (بایوندی^۱، ۲۰۱۳). لیتلتون (۱۹۲۹) از شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها در صورت‌های مالی به بهای تمام شده‌ی تاریخی پشتیبانی کرد و ارزش‌های بازار را رد کرد چون معتقد بود که «ارزش» یک مفهوم ذهنی است که قابل اتکا نیست. او همچنین این ایده را رد کرد که بهای تمام شده‌ی دستمزد، تعیین کننده‌ی ارزش است (لیتلتون، ۱۹۲۹، ص ۱۴۹). لیتلتون (۱۹۲۹، ص ۱۵۲ - ۱۵۰) استدلال کرد که هر چیز با ارزشی به قیمت‌های آتی بستگی دارد:

ارزش یک برآورد ذهنی اهمیت نسبی یک کالا است؛ قیمت، البته، مصالحه بین برآوردهای ذهنی است و با مقدار پولی که می‌توان از آن یک کالا را مبادله نمود، اندازه‌گیری می‌شود. ارزش فقط در ذهن یک نفر وجود دارد و به همین دلیل قابل اندازه‌گیری عینی نیست بیشترین استفاده از اصطلاح ارزش در حسابداری ممکن است با توجه به این دیدگاه باشد که ارزش کسب و کار مبتنی بر بهای تمام شده است، به طوری که قیمت = بهای تمام شده + سود. در حقیقت قیمت - بهای تمام شده = سود اگر بهای تمام شده مبنای مناسب برای موجودی کالاهای فروش نرفته باشد، باید به دلایل دیگری باشد که ارزش کالا را توجیه نماید. به عنوان بیان سرمایه‌گذاری در کالاها، بهای تمام شده کاملاً قابل قبول است، اما نه به‌عنوان بیان‌گر ارزش آن‌ها. بهای تمام شده یک هزینه و مبلغ سرمایه‌گذاری شده‌ی قابل بازیافت است و ارزش آن ثبت نمی‌شود چیزی که ارزش دارد، وابسته به قیمت‌های آتی است.

حمایت لیتلتون (۱۹۲۹) از رویکرد درآمد/ هزینه در تئوری حسابداری و اصل بهای تمام شده‌ی تاریخی در توسعه بعدی تئوری حسابداری قبل از تأسیس هیأت استانداردهای حسابداری مالی موثر بود.

گذری به سوی تدوین استانداردهای حسابداری - ساختاربندی

در حالی که تئوری حسابداری مبنای اولیه برای رویه و آموزش حسابداری مالی در ایالات متحده در اوایل قرن بیستم بود، در میان شاغلین در حرفه و نظریه‌پردازان در مورد محتوای آن، توافقی وجود نداشت. حتی پس از سقوط بازار سهام در سال ۱۹۲۹ و تهدید قوانین فدرال برای تنظیم بازار اوراق بهادار،

¹. Biondi

تلاش برای کاهش تنوع را از طریق فرآیند توسعه‌ی مجموعه‌ای از مفاهیم و اصول مورد توافق برای حسابداری مالی داشتند، اما حرفه‌ی حسابداری خواستار حفظ تنوع رویه‌های حسابداری بر اساس قضاوت حرفه‌ای شد. این فقط پس از تصویب قانون اوراق بهادار در دهه ۱۹۳۰ بود که تلاش برای کاهش تنوع رویه‌ها و حرکت به سوی یکنواختی صورت گرفته است.

تأثیر قوانین اوراق بهادار

قوانین اوراق بهادار فدرال دهه‌ی ۱۹۳۰ یکی از مهم‌ترین نوآوری‌ها در مقررات‌گذاری تجاری و رویه‌های حسابداری در تاریخ آمریکا بود. قوانین اوراق بهادار مبتنی بر رویکرد قانونی بود که به شدت تحت تأثیر فلیکس فرانکفورت از دانشکده حقوق هاروارد قرار گرفت (پاریش^۱، ۱۹۷۰). این رویکرد قانونی با تمرکز بر نظارت فدرال بر واحدهای انتفاعی به منظور حفظ پایداری اقتصادی است. پیرو رویکرد قانونی، بر همکاری با جامعه‌ی مالی و تشویق خودمختاری توسط واحدهای بخش خصوصی، از جمله حسابداری، تأکید شد (برمن، ۱۹۶۶؛ پاریش، ۱۹۷۰).

قانون اوراق بهادار سال ۱۹۳۳ ناشران اوراق بهادار را برای ارائه‌ی «اطلاعات دقیق و کامل» در مورد شرکت‌های خود با کمیسیون تجارت فدرال ایالات متحده ملزم نمود. این قانون مشخص کرد که اوراق بهادار برای فروش به عموم مردم باید شامل گزارش‌های مالی شود که مطابق با اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری^۲ تهیه شده و توسط حسابرسان مستقل مورد رسیدگی قرار گیرد. این قانون به کمیته تجارت فدرال اجازه را داد که برای تعیین رویه‌هایی که باید در تهیه‌ی حساب‌ها، ارزش‌گذاری یا ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها، در تعیین استهلاک و اسقاط، در تمایز درآمدهای برگشت‌پذیر و غیرقابل برگشت، در تمایز سرمایه‌گذاری و درآمد عملیاتی و در آماده‌سازی حساب‌های سود و زیانی مورد استفاده قرار گیرد (پروایتس و مراینو، ۱۹۹۸، ص ۲۷۳).

تأسف عمومی بر سر فروپاشیدن وال استریت ۱۹۲۹ و آشکارسازی مربوط به سوء رفتار مالی، منجر به قانون اوراق بهادار و بورس در سال ۱۹۳۴ شد که کمیسیون اوراق بهادار و بورس را ایجاد کرد. به کمیسیون اوراق بهادار و بورس مجوز داده شد تا استانداردهای حسابداری مورد نیاز شرکت‌ها را در تهیه‌ی گزارش‌های مالی سالیانه مبنا قرار دهند (داگلاس و بایتس^۳، ۱۹۳۳). از بدو تأسیس، کمیسیون اوراق بهادار و بورس توانایی تدوین استانداردهای حسابداری در ایالات متحده را داشت، البته،

شاغلین حرفه‌ی حسابداری در برابر تلاش برای تحمیل یکنواختی در رویه‌های حسابداری مقاومت کردند. برای رسیدگی به این موضوع، یک کمیته تخصصی برای همکاری با بورس اوراق بهادار توسط انجمن حسابداران آمریکا به منظور تعامل با کمیته سهام بورس اوراق بهادار نیویورک در طول سال‌های ۱۹۳۱ تا ۱۹۳۳ شکل گرفت.

مکاتبات بین بورس اوراق بهادار نیویورک و انجمن حسابداران آمریکا

مکاتبات بین بورس اوراق بهادار نیویورک و انجمن حسابداری آمریکا زمانی آغاز شد که جی.ام.بی.هاکسی، مدیر کمیته سهام بورس اوراق بهادار نیویورک، از انجمن حسابداری آمریکا خواسته بود تا اعلام کند که آیا شاغلین حرفه‌ی حسابداری می‌خواهند در مورد صحت اصول حسابداری استفاده شده در گزارش‌های مالی اظهار نظر کنند (پروایتس و مراینو، ۱۹۹۸، ص ۲۷۸). کمیته انجمن حسابداری آمریکا تحت سرپرستی جورج ا. می، به این و دیگر سوالاتی که توسط بورس اوراق بهادار نیویورک مطرح شده بود، به‌طور منفی پاسخ داد که بیان‌گر این است که مسئولیت اولیه برای انتخاب اصول و دامنه‌ی افشائیات بایستی در اختیار مدیران و کارکنان شرکت باقی بماند (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۳۱، ۳-۲). بنابراین به وضوح حمایت از تنوع رویه‌های حسابداری صورت گرفت. علی‌رغم عدم تمایل به کاهش تنوع رویه‌های حسابداری، یک نتیجه از مکاتبات بین انجمن حسابداری آمریکا و بورس اوراق بهادار نیویورک، تهیه یک بروشور تحت عنوان «حسابرسی حساب‌های شرکتی» (انجمن حسابداری آمریکا ۱۹۳۴) انجام گرفت.

اکثر سرمایه‌گذاران امروز بر این باورند که ترازنامه و صورت‌حساب سود و زیان تا حد زیادی انعکاس قضاوت‌های شخصی هستند و بنابراین ارزش آنها به میزان زیادی وابسته به شایستگی و صداقت اشخاص است. اهمیت رویه و به ویژه ثبات رویه از یک سال به سال بعد به هیچ وجه به همان اندازه درک نشده است (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۳۴، ص ۶). با این وجود، این بروشور شامل پنج استاندارد خاص بود که نخستین تلاش در بخش حسابداری سازمان یافته برای تعریف اصول پذیرفته شده حسابداری بود (کری، ۱۹۶۹، صص: ۱۷۶-۱۷۵). نکته‌ی کلیدی که قابل تأمل است این است که تنوع قابل توجهی در هر دو تئوری حسابداری و رویه‌های حسابداری در دهه ۱۹۳۰ وجود دارد. در حالی که پژوهش‌گران حسابداری به‌طور کلی

³. Douglas and Bates

¹. Parrish

². Generally Accepted Accounting Principles

مشخص نبود که چگونه از این مجوز استفاده شود. به عبارت دیگر، کمیسیون اوراق بهادار و بورس دستور استانداردهای یکسان برای همه شرکتها را صادر می‌کند که رویکردی است که توسط بسیاری از قانون‌گذاران مورد استفاده قرار می‌گیرد، یا این رویکردی را مطرح می‌کند که در ارتباط بین انجمن حسابداری آمریکا و بورس اوراق بهادار نیویورک مشخص شده است، که به قضاوت حرفه‌ای و تنوع رویه‌های حسابداری اجازه می‌دهد.

مفاهیم رقابتی اصول عمومی پذیرفته شدهی حسابداری

از آنجا که کمیسیون اوراق بهادار و بورس مجاز به تدوین اصول حسابداری بود، هر دو حرفه‌ی حسابداری سازمان یافته و جامعه‌ی حسابداری دانشگاهی اقدام به تعریف دامنه‌ی اصول عمومی پذیرفته شده‌ی حسابداری کردند. یکی از اولین تلاش‌ها توسط انجمن حسابداری آمریکا انجام شد. کمیته اجرایی به سرپرستی ویلیام پی‌تون و ای.سی. لیتلتون بیانیه‌ای رسمی از اصول حسابداری که بر گزارش‌های شرکت تأثیرگذار بود (در اینجا، بیانیه پیش‌بینی شده)، منتشر نمود که در سال ۱۹۳۶ در مجله بررسی حسابداری منتشر کرد.

بیانیه پیشین سه بخش داشت: بهای تمام شده و ارزش، اندازه‌گیری و درآمد، و سرمایه و مازاد. اساساً، بیانیه‌ی پیشین، رویکرد درآمد/ هزینه و اصل بهای تمام شده‌ی تاریخی برای اندازه‌گیری دارایی و بدهی و اصل تطابق را به عنوان مبنای تعیین سود خالص، پشتیبانی کرد. همچنین بر رویکرد مازاد تمیز^۱ در اندازه‌گیری سود تأکید می‌شود که به این معنی است که کلیه‌ی اقلام غیرعادی باید در گزارش سود دخیل باشند. بیانیه پیشین همچنین از تئوری واحد انتفاعی که توسط ویلیام پی‌تون توسعه یافته بود، حمایت کرد (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۳۶).

در پاسخ به بیانیه‌ی پیشین انجمن حسابداری آمریکا همچنین به بررسی رویه‌های حسابداری سه دانشمند برجسته پرداخته شد: توماس سندرز از دانشگاه هاروارد؛ هنری رند هاتفیلد از دانشگاه کالیفرنیا و آندرهیل موور از دانشگاه ییل (سندرز، هاتفیلد و موور^۲، ۱۹۳۸). این دانشمندان به بررسی رویه‌های حسابداری واحدهای انتفاعی در ایالات متحده پرداختند. این رویکرد در تعارض مستقیم با رویکرد منسجم و

منطقی پیشنهاد شده توسط پی‌تون و لیتلتون بود (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۳۶). به عبارت دیگر، اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری مواردی هستند که در رویه پذیرفته شده و کاربردی‌اند، نه مواردی که از لحاظ نظری منطقی و منسجم هستند (پرویتس و مونیرو، ۱۹۹۸، ص ۲۸۳).

تأسیس کمیته‌ی رویه‌های حسابداری

در سال ۱۹۳۹، کمیته‌ی رویه‌ی حسابداری^۳ به عنوان نخستین بخش خصوصی تدوین کننده‌ی استانداردهای حسابداری در ایالات متحده تأسیس شد. این کمیته متشکل از انجمن حسابداران آمریکا بود و اعضای اولیه آن شامل ویلیام پی‌تون و ای.سی. لیتلتون بود. چندین مطالعه‌ی انجام شده توسط نظریه‌پردازان حسابداری، بر کار کمیته تأثیر گذاشته است. اولین مورد از این کارها مطالعه انجام شده توسط ساندرز و همکاران (۱۹۳۸) که قبلاً به آن اشاره گردید. دومین مطالعه مربوط به بیانیه‌ی استانداردهای حسابداری شرکتی (پی‌تون و لیتلتون، ۱۹۴۰)، که یک نسخه تجدید نظر شده از بیانیه پیش فرض اصول حسابداری موثر بر گزارش‌های شرکتی بود. در نتیجه، یکی از تصمیمات اولیه کمیته، تصمیم‌گیری در این مورد که اصول عمومی پذیرفته شده‌ی حسابداری باید طبق یک چارچوب منطقی و پیوسته، نظیر آنچه که توسط پی‌تون و لیتلتون پیشنهاد شده است، تعیین شود (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۳۶)، یا این که آیا اصول عمومی پذیرفته شده باید بر اساس رویه‌های پذیرفته شده، طبق رویکرد ساندرز و همکاران (۱۹۳۸) باشد؟ ساختار اصلی کمیته نشان‌دهنده تفاوت دیدگاه بین تئوری حسابداری و رویه‌های حسابداری است. در نهایت توافق بر این حاصل شد که یک چارچوب مفهومی برای تئوری حسابداری ارایه و در نتیجه انجمن حسابداری آمریکا و کمیته رویه‌ی حسابداری مجدداً سازماندهی و تعداد اعضا را از ۸ به ۲۲ عضو آن افزایش داد و اعضای جدید عمدتاً متمرکز بر رویه‌های حسابداری بودند. در نتیجه، تأثیر نظریه‌پردازان حسابداری مانند پی‌تون و لیتلتون کاهش یافت.

حرکت به سوی یک چارچوب مفهومی

زف (۱۹۸۴، ۱۹۹۹) مطرح می‌کند که بحث‌ها در دهه‌های ۱۹۴۰ و ۱۹۵۰ بین کمیسیون اوراق بهادار و بورس، سرپرستان

علاوه سود دوره منهای سود نقدی تقسیمی مساوی است. از نظر او ارتباط بین ارزش دفتری، درآمد و سود نقدی از طریق رابطه مازاد تمیز بیان می‌شود (مجهنزاده و همکاران، ۱۳۸۷).

². Sanders, Hatfield, and Moore

³. Committee on Accounting Procedure

^۱. مفهوم مازاد تمیز در مدل سود باقی‌مانده مطرح و از این طریق وارد ادبیات مالی شد. مدل سود باقی‌مانده به عنوان رویکرد خلق ثروت در مقابل مدل تنزیل سود نقدی به عنوان رویکرد توزیع ثروت بیان شده است. ارتباط ارزش حقوق مالکانه با داده‌های تاریخی مبتنی بر حسابداری با تأکید بر مفهوم رابطه مازاد تمیز به مطالعات اولیه پرنریچ (۱۹۴۶) بر می‌گردد. او مفهوم سود باقی‌مانده را مطرح کرد؛ در این مفهوم ارزش دفتری انتهای دوره‌ی حقوق مالکانه با ارزش دفتری ابتدای دوره به

شرکت‌های بزرگ حسابداری بخش عمومی و اعضای دانشگاهی در مورد این سوال بوده است که آیا تدوین استانداردهای حسابداری باید بر اساس مجموعه‌ای از اصول منطقی و مرتبط حسابداری باشد، یا این‌که آیا تدوین استانداردهای حسابداری بایستی انعکاسی از رویه‌های حسابداری باشد؟ سرپرستان شرکت‌های حسابداری عمدتاً بر انتخاب بین تنوع یا یکنواختی رویه‌های حسابداری تفاوت نظر داشتند (زف، ۱۹۸۴، ص: ۴۵۹-۴۵۸). برای حل این تعارض، انجمن حسابداران رسمی آمریکا کمیته‌ای تخصصی برای برنامه‌ی تحقیقاتی خود تشکیل داد که شامل تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، حساب‌رسان، دانشگاهیان و حسابداران معتمد کمیسیون اوراق بهادار و بورس بود. در یک گزارش منتشر شده در سال ۱۹۵۸، کمیته ویژه، پیشنهاد تأسیس هیأت اصول حسابداری و یک مرکز تحقیقاتی در راستای پشتیبانی از هیأت اصول حسابداری ارائه کرد.

کمیته‌ی تخصصی سه سطح اصلی تئوری حسابداری را مطرح کرد: مفروضات بنیادی، اصول و قوانین. این کمیته اظهار داشت که مفاهیم بایستی به تعداد کم باشند و بایستی به اصول و قوانین منطقی منتج گردد. مفاهیم بایستی نشأت گرفته از محیط اقتصادی و سیاسی که در آن کسب و کارها فعال هستند، باشد. هدف از بخش تحقیق، تعیین مفاهیم و اصول بود (زف، ۱۹۹۹).

وقتی هیأت اصول حسابداری و بخش تحقیق در سال ۱۹۵۹ تأسیس شد، مائوریس مونیتر، استاد حسابداری در دانشگاه کالیفرنیا، برکلی، به عنوان مدیر تحقیقات حسابداری انتخاب شد. در این نقش، او نویسنده مطالعه‌ی تحقیقاتی حسابداری شماره ۱، مفروضات بنیادی حسابداری مطالعه‌ی تحقیقاتی شماره ۱ (مونیتر، ۱۹۶۱) بود. سطوح مفروضات بنیادی حسابداری به شرح زیر است:

گروه A: مفروضات بنیادی ناشی از محیط اقتصادی - سیاسی
۱ - A: اطلاعات کمی: در تصمیم‌گیری‌های منطقی اقتصادی و انتخاب راه‌حل 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 درباره‌ی این فعالیت‌ها تهیه می‌شود، باید واحد انتفاعی گزارش‌گر را مشخص کند.

۴ - A: دوره‌ی مالی: فعالیت‌های اقتصادی در دوره‌ای معین انجام می‌شود. هر گونه گزارشی که درباره‌ی این فعالیت‌ها تهیه می‌شود باید دوره‌ی مالی مربوطه را مشخص کند.

۵ - A: واحد اندازه‌گیری: پول مقیاس مشترک اندازه‌گیری است که برحسب آن، کالاها، خدمات و سرمایه اندازه‌گیری می‌شود. هر گونه گزارش مالی نیز باید پول مورد استفاده را مشخص کند.

گروه B: مفروضات ناشی از سیستم حسابداری
۱ - B: صورت‌های مالی (مربوط به ۱ - A): نتایج فرآیند حسابداری در مجموعه‌ی صورت‌های مالی اساسی و مربوط ارایه می‌شود که ضمن گفتگو با یکدیگر، بر اطلاعات مالی یکسانی مبتنی می‌باشند.

۲ - B: قیمت‌های بازار (مربوط به ۲ - A): اطلاعات حسابداری بر قیمت‌هایی مبتنی است که در گذشته، حال یا آینده در مبادلات بازار تحقق یافته است یا انتظار تحقق آن وجود دارد.

۳ - B: تفکیک شخصیت (مربوط به ۳ - A): نتایج فرآیند حسابداری در ارتباط با شخصیت حسابداری معین گزارش می‌شود.

۴ - B: موقتی بودن (مربوط به ۴ - A): نتایج عملیات کوتاه‌مدت جنبه‌ی موقت دارد زیرا در اغلب موارد تخصیص بین گذشته، حال و آینده ضروری است.

گروه C: مفروضات دستوری
۱ - C: تداوم فعالیت: شخصیت حسابداری برای مدت نامعین به عملیات خود ادامه می‌دهد مگر این‌که شواهدی برخلاف آن موجود باشد.

۲ - C: عینیت: تغییر در دارایی‌ها و بدهی‌ها و آثار آن بر درآمد، هزینه، سود انباشته و ... را نباید قبل از امکان اندازه‌گیری عینی آن، به طور رسمی شناسایی و در حساب‌ها منعکس کرد.
۳ - C: ثبات رویه: روش‌های به‌کار گرفته شده در یک شخصیت حسابداری معین باید برای اندازه‌گیری وضعیت مالی و فعالیت‌های آن مناسب باشد و دوره‌های مالی مختلف به طور یکنواخت اجرا شود.

۴ - C: ثبات واحد اندازه‌گیری: گزارش‌های حسابداری باید بر واحد اندازه‌گیری (برحسب پول) با ثباتی مبتنی باشد.

۵ - C: افشا: گزارش‌های حسابداری باید برای جلوگیری از گمراهی استفاده‌کنندگان موارد لازم را به حد کافی افشا کند.

بسیاری از این مفاهیم در رساله‌ی پی‌تون (۱۹۲۲) اشاره شده‌اند و به طور کلی، آن‌ها بحث برانگیز نیستند. مفروضات بنیادی رویکرد درآمد/ هزینه یا رویکرد دارایی/ بدهی یا نظریه مالکیت را در برابر نظریه واحد انتفاعی مورد توجه قرار نمی‌دهند. فقط فرض بنیادی عینیت ممکن است به نفع بهای تمام شده‌ی تاریخی بر ارزش منصفانه باشد.

به دنبال انتشار مطالعه‌ی تحقیقات حسابداری شماره‌ی یک (مونیتز، ۱۹۶۱)، رابرت اسبوس، استاد حسابداری در دانشگاه استنفورد، به مونیتز در همکاری برای تألیف شماره ۳ این نشریه که بیانیه‌ای رسمی از اصول حسابداری گسترده برای واحدهای انتفاعی بود، ملحق شد. این سند توصیه می‌نمود که اصل تحقق را مورد توجه قرار دهیم (اسپروز و مونیتز، ۱۹۶۲، ص ۱۵) و استفاده از ارزش‌های بازار باید گسترش یابد، که بلافاصله موجب بروز تفاوت نظر گردید. در نهایت، رویکرد نظری اسپروز و مونیتز (۱۹۶۲) توسط جامعه‌ی حسابداران و کمیسیون اوراق بهادار و بورس نیز رد شد. در نتیجه، فعالیت‌های هیأت اصول حسابداری به سرعت به رویه‌های کمیته‌ی حسابداری بستگی داشت که هیأت اصول حسابداری خود را به انتشار عقایدی که به مسایل کاربردی پاسخ می‌داد، و نه بر اساس نظریات خود در مجموعه‌ای از اصول منطقی اختصاص داد.

بیانیه‌ای بر مبنای تئوری حسابداری

عدم موفقیت بخش تحقیق انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای تهیه‌ی مجموعه‌ای منسجم از اصول حسابداری مالی، انجمن حسابداری آمریکا را به تشکیل کمیته‌ای ویژه برای توسعه‌ی مجموعه‌ای از اصول منسجم ترغیب کرد که منجر به انتشار بیانیه‌ای از تئوری بنیانی حسابداری در سال ۱۹۶۶ شد. یکی از نویسندگان اصلی بیانیه‌ی تئوری بنیانی حسابداری جورج سورتر، استاد حسابداری در دانشگاه شیکاگو و نظریه‌پرداز مطرح حسابداری بود. در بیانیه‌ی تئوری بنیانی حسابداری، حسابداری مالی به عنوان فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری و ارایه‌ی اطلاعات اقتصادی به منظور قضاوت آگاهانه و اتخاذ تصمیم توسط استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی تعریف شده است (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۶۶، ص ۱). در مقابل دیدگاه تاریخی که پیش‌تر توسط تئوری حسابداری مطرح شده است، بیانیه‌ی تئوری بنیانی حسابداری پیشنهاد «دیدگاه استفاده‌کننده» را مطرح کرد، یعنی هدف اصلی حسابداری مالی، ارائه اطلاعات برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان است (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۶۶، ص ۲۳). علاوه بر دیدگاه استفاده‌کننده، بیانیه‌ی تئوری بنیانی حسابداری چهار ویژگی کیفی اطلاعات حسابداری را پیشنهاد داد: مربوط بودن، قابل اتکا بودن، پرهیز از جانبداری و کمیت‌گرایی (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۶۶، ص ۸). کمیت‌گرایی (اطلاعات کمی) در حال حاضر در مطالعات تحقیقاتی شماره‌ی یک (A - ۱) و قابل اتکا بودن و پرهیز از

جانبداری مشابه با پیش‌فرض (۲ - C) بود. مربوط بودن یک ایده جدید است که هم‌سو با اهداف مفید بودن است. لازم به ذکر است پیرو پیشنهاد کمیته‌ی بلوربیون در سال ۱۹۹۹ مبنی بر لزوم ارزیابی کیفیت اصول حسابداری مورد استفاده در تهیه‌ی صورت‌های مالی، انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۲۰۰۰ تلاش کردند تا تعریف دقیق و واضحی از کیفیت ارایه نمایند. آن‌ها کیفیت را بدین گونه تعریف نمودند: معیاری عینی برای کمک به ارزیابی یکنواخت اصول حسابداری مورد استفاده در تهیه‌ی صورت‌های مالی یک واحد است (وکیلی‌فرد و علی‌اکبری، ۱۳۸۸).

کمیته‌ی ویت و کمیته‌ی تروبلود

در سال ۱۹۷۱ انجمن حسابداران رسمی آمریکا دو کمیته تخصصی تشکیل داد. اولین گروه تحقیقاتی در زمینه تدوین اصول حسابداری (کمیته‌ی ویت)^۱ بود. این کمیته توصیه کرد که هیأت استانداردهای حسابداری مالی به عنوان یک نهاد مستقل تدوین استانداردها برای جایگزینی هیأت اصول حسابداری تشکیل شود. هم‌چنین هنگامی که هیأت اصول حسابداری مورد انتقاد شدید قرار گرفت، کمیته‌ی تروبلود^۲ را به عنوان کمیته‌ی دوم گروه تحقیقاتی تشکیل داد. مأموریت این کمیته نیز تدوین اهداف صورت‌های مالی به عنوان بخشی از تئوری حسابداری با استفاده از بیانیه‌ی شماره‌ی ۴ هیأت اصول حسابداری بود. هدف اولیه، ارایه‌ی اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی به عنوان هدف اصلی صورت‌های مالی است که تأکید بر سودمندی تصمیم‌های اتخاذ شده توسط ذی‌نفعان برون‌سازمانی است (زف، ۱۹۹۹، ص ۱۰۳).

الگوی چارچوب مفهومی

روبرت اسپروز که همکار مائوریس مونیتز در تدوین مطالعات تحقیقاتی شماره‌ی ۳ بود (اسپروز و مونیتز، ۱۹۶۲)؛ به یکی از اعضای اصلی هیأت استانداردهای حسابداری مالی پس از تشکیل آن در سال ۱۹۷۳ تبدیل شد و نقش مهمی در هیأت استانداردهای حسابداری مالی با توجه به تلاش برای ایجاد یک چارچوب مفهومی ایفا کرد (زف، ۱۹۹۹، ص ۱۰۳). در این رابطه، در ماه ژوئن سال ۱۹۷۴، هیأت استانداردهای حسابداری مالی یک یادداشت مباحثه‌ای در مورد اهداف گزارش‌گری مالی براساس توصیه‌های جورج سورتر در بیانیه‌ی تئوری بنیانی حسابداری^۳ و گزارش کمیته تروبلود (هیأت استانداردهای

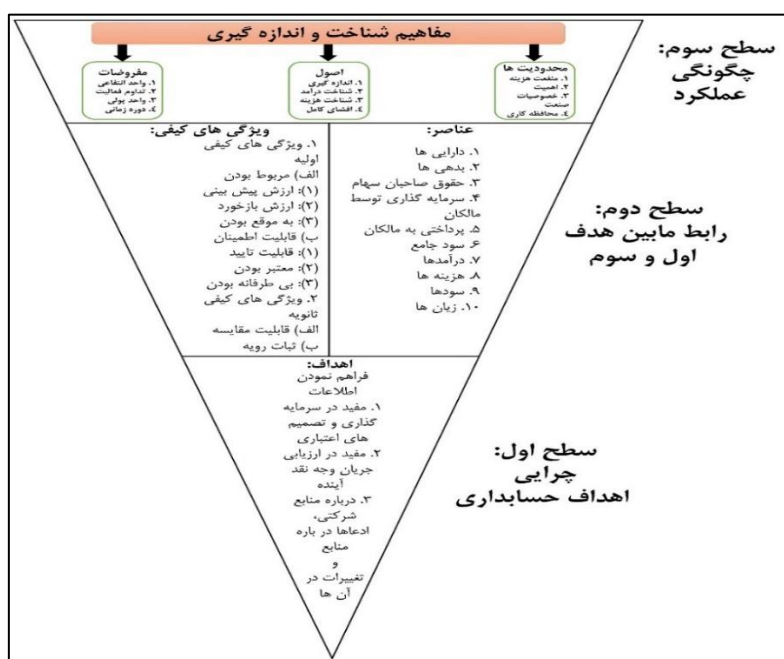
³. A Statement of Basic Accounting Theory

¹. Wheat Committee

². Trueblood Committee

- (۲) ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری^۳؛
 (۳) عناصر صورت‌های مالی واحدهای انتفاعی^۴؛
 (۴) اهداف گزارش‌گری مالی توسط واحدهای غیرانتفاعی^۵؛
 (۵) شناخت و اندازه‌گیری در صورت‌های مالی واحدهای انتفاعی^۶؛
 (۶) عناصر صورت‌های مالی (جایگزین شماره‌ی ۳ و مکمل شماره‌ی ۲)؛
 (۷) به کارگیری اطلاعات مرتبط با گردش وجوه نقد و ارزش فعلی در اندازه‌گیری‌های حسابداری.
 در کل، چارچوب مفهومی را می‌توان به صورت شکل ۲ نشان داد (اقتباس از کیسو، ویگاندت و وارفاید، ۲۰۱۳). در شکل ۲، فرضیه‌ها، اصول، و محدودیت‌ها به طور مستقیم به رویکرد مفروضات بنیادی که توسط پی‌تون و مونیتز ارایه شده است، مرتبط می‌باشند.
 علاوه بر این، ویژگی‌های کیفی ذکر شده در ذیل قابلیت اطمینان نیز مربوط به رویکرد مفروضات بنیادی است. با توجه به ویژگی مربوط بودن، این ویژگی کیفی با رویکرد سودمندی در تصمیم‌گیری سورتز همراه است که در بیانیه‌ی تئوری بنیانی حسابداری و گزارش کمیته‌ی تروبلاد بیان شده است.

حسابداری مالی، ۱۹۷۴) منتشر کرد. این در سال ۱۹۷۶ توسط بحث‌های پیشین در اهداف صورت‌های مالی واحدهای انتفاعی (هیأت استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۷۶ الف) و عناصر صورت‌های مالی و اندازه‌گیری آن‌ها (هیأت استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۷۶ ب) دنبال شد.
 نتایج پیش‌بینی شده‌ی هیأت استانداردهای حسابداری مالی در مورد اهداف صورت‌های مالی واحدهای انتفاعی بخش دیگری را در مورد تمایز بین رویکرد دارایی/ بدهی و رویکرد سنتی درآمد/ هزینه (در ارتباط با تکنگاشت پی‌تون و لیتلتون) قرار داد (هیأت استانداردهای حسابداری مالی، بخش ۵، صص ۳۲-۷۰). با توجه به رویکرد دارایی/ بدهی که در نهایت به نفع هیأت بود، تعریف درآمد به تعاریف دارایی‌ها و بدهی‌ها بستگی دارد، به طوری که ترانزنامه با توجه به اندازه‌گیری درآمد، هزینه‌ها و سودها، اولیه تلقی می‌شود (زف، ۱۹۹۹، ص ۱۰۴).
 در نتیجه، هیأت استانداردهای حسابداری مالی، بیانیه‌های مفاهیم حسابداری مالی^۱ را منتشر کرد. شش مورد از این مفاهیم بین سال‌های ۱۹۷۸ تا ۱۹۸۵ منتشر شد و خاستگاه اصلی چارچوب مفهومی را تشکیل داد. این بیانیه‌ها به شرح زیر هستند:
 (۱) اهداف گزارش‌گری مالی توسط واحدهای انتفاعی^۲؛



شکل ۲. هرم چارچوب مفهومی
(کیسو و همکاران، ۲۰۱۳؛ ریچارد باکر، ۲۰۱۷)

^۵. Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Enterprises
^۶. Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises

^۱. Statements of Financial Accounting Concepts
^۲. Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises
^۳. Qualitative Characteristics of Accounting Information
^۴. Elements of Financial Statements of Business Enterprises

جدول ۱. نظریه پردازان حسابداری و موقعیت‌های آن‌ها

تلفیقی	القایی	روش تئوری حسابداری
رویکرد دارایی/ بدهی برای اندازه‌گیری درآمد. اندازه‌گیری دارایی‌های خالص با ارزش بازار در ابتدای و پایان دوره.	روش درآمد/هزینه برای اندازه‌گیری درآمد. اندازه‌گیری بهای تمام شده تاریخی دارایی‌ها و تطابق هزینه‌ها با درآمدها.	مفاهیم کلیدی
اسپراگ (تئوری مالکیت). هاتفیلد (تئوری مالکیت). پاتون (تئوری واحد انتفاعی). مونیتز (مفروضات بنیادی). اسپروز (ارزش‌های بازار). سورتر (مفید بودن تصمیم‌ها)	لیتلتون (اصول مشتق شده از رویه). ساندرز، هاتفیلد و مور (اصول مشتق شده از رویه). مای (تنوع عملیاتی بر اساس قضاوت حرفه‌ای).	نظریه‌پردازان کلیدی

بحث

ناکامی در مطالعات تحقیقات حسابداری شماره ۳ انجمن حسابداران رسمی آمریکا (که توسط اسپروز و مونیتز در سال ۱۹۶۲ نگاشته شد) برای ایجاد یک رویکرد جدید در تئوری حسابداری منجر به صدور بیانیه‌های مفاهیم حسابداری مالی شد که امروزه چارچوب مفهومی گزارش‌گری مالی در ایالات متحده را تشکیل می‌دهد. علیرغم فقدان ظاهری وابستگی به تئوری حسابداری قبلی در بیانیه‌های مفاهیم حسابداری مالی، واضح است که کار نظریه‌پردازان پیشین حسابداری در شکل‌گیری چارچوب مفهومی موثر بود. برای مثال، با توجه به رویکرد دارایی/ بدهی، در ابتدای و پایان دوره مالی، ارزش بازار دارایی‌ها و بدهی‌ها را اندازه‌گیری می‌کند، که منجر به سود شده که بر اساس تغییر در دارایی‌های خالص به صورت یک مقدار باقی‌مانده محاسبه می‌گردد. در مقابل، رویکرد درآمد/ هزینه اولویت را به اندازه‌گیری مستقیم و به رسمیت شناختن درآمدها و هزینه‌ها می‌دهد، بدین ترتیب ترازنامه به شکل باقی‌مانده صورت سود و زیان تبدیل می‌شود. در مقابل دفاع مداوم حسابداری بهای تمام شده تاریخی با توجه به رویکرد درآمد/ هزینه، هر دو کمیسیون اوراق بهادار و بورس و هیأت استانداردهای حسابداری مالی رویکرد درآمد/ هزینه را به این دلیل که نامناسب برای استفاده در تدوین استانداردها می‌باشند، رد کردند. دلیلی که برای این رد شدن ارائه شد، بر اساس بحث‌های تئوری حسابداری بود که ثروت (رفاه) اقتصادی باید در ابتدا و پایان هر دوره برای تعیین درآمد خالص (روش هیگز برای اندازه‌گیری درآمد) استفاده شود (کمیسیون اوراق بهادار و بورس، ۲۰۰۳). با پذیرش این رویکرد، تدوین‌کنندگان استانداردها بر مباحث اقتباس شده از تئوری حسابداری قرن بیستم متکی بود که قبلاً توسط هاتفیلد و پی‌تون و نیز توسط اسپروز و مونیتز مورد پشتیبانی قرار گرفتند. آن‌چه که توسط هیأت استانداردهای حسابداری مالی

نادیده گرفته شد این بود که لیتلتون نیز در دهه‌ی ۱۹۲۰ این رویکرد نظری را مورد توجه قرار داده و آن را رد کرده بود زیرا اندازه‌گیری «ارزش» یک مفهوم ذهنی است که قابل اتکا نیست (لیتلتون، ۱۹۲۹، صص ۱۵۲-۱۵۰). در حقیقت، هیأت استانداردهای حسابداری مالی اولویت بیشتری به مربوط بودن در مقایسه با قابلیت اطمینان و اتکا می‌دهد. قابلیت اطمینان در چارچوب مفهومی به حداقل رسیده و با حقیقت و عدالت جایگزین شده است که مسلماً یکسان نیست. بدین ترتیب مشخص است که چارچوب مفهومی و همچنین بحث‌هایی که در حال حاضر در مورد بازنگری چارچوب مفهومی صورت می‌گیرد، به ناچار به بحث در تئوری حسابداری که در بخش اول قرن بیست و یکم رخ داده است، باز می‌گردد. جدول ۱، چشم انداز حسابداران و دانشگاهیان را که قبلاً در این مقاله مورد بحث قرار گرفته است خلاصه می‌کند و ایده‌ها را در کنار ابعاد رویکردهای مبتنی بر قیاسی در مقابل تدوین تئوری حسابداری، رویکرد درآمد/ هزینه در مقابل رویکرد دارایی/ بدهی و بهای تمام شده تاریخی را نیز در مقابل ارزش منصفانه قرار می‌دهد. همچنین، جدول ۱ چشم انداز خاص مرتبط با هر یک از نظریه‌پردازان حسابداری را مشخص می‌کند.

نتیجه‌گیری

استانداردهای حسابداری به‌منظور موفقیت داشتن در آموخته‌های خود به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و با ترسیم قالبی از تصور افراد، یک وضعیت عینی ساختگی را به تئوری‌هایی می‌دهند که بیش از حد ذهنی هستند. تئوری‌های حسابداری اثباتی هنگامی بر مبنای بازار کاراً تدوین می‌شوند، وضعیت هنجاری به خود می‌گیرند (ساوابه، ۲۰۰۳) و از جمله دیگر انتقادهایی که توسط گفیکین (۲۰۰۷) بر تئوری حسابداری اثباتی مورد استفاده قرار می‌گیرد و آن روش فرضی - قیاسی

می‌باشد چرا که در آزمون‌هایی که با این روش صورت گرفته‌اند همه‌ی شرایط موجود را نمی‌توانیم بررسی کنیم و همیشه مقداری ابهام وجود خواهد داشت و قدر مسلم آن‌که با این روش اجتناب از هنجاری بودن دشوار خواهد بود.

نظریه‌های جدید تنها برای حمایت از تئوری‌های موجود ایجاد شده‌اند پس با این اوصاف تئوری چگونه می‌تواند موثر واقع شود؟ همان‌طور که کوهن عنوان می‌کند در ارایه‌ی نظریه‌های جدید از سوی نظریه‌پردازان در اکثر اوقات یکسونگری وجود دارد، از این گذشته با ادعای اثباتی‌ها مبنی بر ارایه‌ی یک تئوری برای توضیح و پیش‌بینی با نارسایی مواجه خواهیم شد؛ چنان‌چه که در پژوهش‌های نوین چگونگی ارتباط بین متغیرهای خاص حسابداری و قیمت اوراق بهادار با توجه به دو ویژگی مربوط بودن و قابلیت اتکا در ارقام حسابداری پیش‌بینی می‌شوند، حال آن‌که به اعتقاد گفیکین (۲۰۰۷) در این دو ویژگی نقاط قابل ابهامی وجود دارد که برای مثال می‌توان به محافظه‌کاری برای سود گزارش شده، به اشتباه به کار بردن ویژگی مربوط بودن و مفید بودن و همچنین وجود نداشتن برخی از اقلام موثر سود انباشته در صورت سود و زیان اشاره کرد. باید توجه داشت که حسابداری اثباتی در شناخت رفتار افراد در دنیای واقعی بارها به خطا افتاده است و بعضاً الگوهای پیشنهادی آن همیشه کاربرد ندارد. چنان‌چه طرفداران تئوری حسابداری اثباتی عنوان می‌کنند که تغییرات تزیین‌گونه در سود گزارش شده می‌تواند بر قیمت سهام تأثیر گذارد اما به اعتقاد والکر (۲۰۰۷) این اتفاق نخواهد افتاد؛ زیرا اعضای بازار قادر نخواهند بود که تمامی تغییرهای بنیادی اساسی را ببینند ولی با قراردادهای ضمنی و روشن که بر مبنای سود گزارش شده هستند هزینه‌های معاملاتی حاصل از این تغییرها قابل رویت خواهند بود. گفیکین (۲۰۱۰) بیان می‌کند که الزامی برای پژوهش‌گران حسابداری وجود دارد و آن اختیار کردن یک وضعیت انتقادی برای پرسش‌های برآمده از پژوهش‌های آن‌ها می‌باشد که این امر منجر به ایجاد مفاهیم جدید و راه‌حل‌های ممکن برای موضوعات مورد بحث در حسابداری خواهد شد. به گفته‌ی وی انتقاد موجب می‌شود که به‌طور متفاوتی فکر کرده و عمل کنیم.

تئوری حسابداری اثباتی با تمامی انتقادهایی که بر آن وارد شده است توانست به‌عنوان یک محرک در حوزه‌های مالی، حسابداری و سایر حوزه‌های مرتبط نقش‌آفرینی کند و آن‌چه به نظر نویسندگان در رفت و آمدهای تئوری‌ها حایز اهمیت می‌باشد این است که هر یک به‌نحوی در به وجود آمدن دیگری نقش دارند و نمی‌توان با تعصب و یکسونگری تأثیرهای ناشی از تئوری‌های قبلی را نادیده انگاشت. همان‌طور که تئوری حسابداری اثباتی علی‌رغم ادعای طرفداران خود مبنی بر این‌که

رویکردی هنجاری نخواهد داشت، اما همان‌طور که پیش از این گفته شد، تئوری حسابداری اثباتی در برخی موارد روند تئوری هنجاری را دنبال می‌کند.

هدف از این مطالعه بررسی تأثیر تئوری حسابداری در چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی است. تئوری حسابداری در بخش اول قرن بیستم متمرکز بر پاسخ دادن به سؤالاتی است که از رویه‌ی حسابداری مطرح شده است مانند: هدف از حسابداری مالی چیست؟ از کدام دیدگاه باید صورت‌های مالی آماده شوند؟ روش پیشنهادی برای اندازه‌گیری درآمد دوره‌ای چیست؟ تعریف دارایی، مسئولیت، حقوق صاحبان سهام، درآمد یا هزینه چیست و چگونه باید این اقلام را اندازه‌گیری کرد؟ پاسخ به این سؤالات اغلب به دلایل ایجاد یک مجموعه توافق شده از مفاهیم و اصول گزارش‌گری مالی، و نیز یک انگیزه سیاسی، بیشتر برای دستیابی به یکپارچگی در رویه‌های حسابداری است. در این مقاله، تکامل حسابداری مالی از دوره اولیه آن که تئوری حسابداری نقش مهمی در رویه‌های حسابداری ایفا می‌کرد بررسی شده است تا دوره‌های اخیر که تأثیر آن بر تئوری حسابداری کاهش یافته است. استدلال اصلی این مطالعه این است که در طول زمان، تئوری حسابداری تأثیر مهمی در چارچوب مفهومی داشته و کار نظریه‌پردازان حسابداری مانند چارلز اسپراگ، هنری راند هاتفیلد، ویلیام پاتون، ای. سی. لیتلتون، جئورج او. مای، مائوریس مونیترز، جئورج سورتر و روبرت اسپراگ در این تأثیر اساسی بوده است. چارچوب مفهومی اغلب به عنوان خروجی یک فرایند فن‌گرا به‌شمار می‌رود، اما تأثیر نظریه‌پردازان حسابداری بر چارچوب مفهومی آشکار است. اهمیت بررسی تأثیر تئوری حسابداری بر چارچوب مفهومی مبتنی بر این فرض است که حسابداری مالی، به دور از جانبداری و عینیت، به شکل‌گیری روابط اقتصادی و اجتماعی کمک می‌کند (هاینس، ۱۹۸۸). رویه‌های حسابداری و استانداردها بر رفتار شرکت‌ها، دولت‌ها و افراد تأثیر می‌گذارد. بنابراین، مهم است بدانیم چگونه فرایند تدوین استانداردها از وابستگی به تئوری حسابداری تا دوره‌ی بعدی که استانداردهای حسابداری در حال حاضر بر اساس چارچوب مفهومی و اهمیت این تغییر شکل گرفته، تکامل یافته است.

فهرست منابع

- * دیانتی دیلمی، زهرا؛ شاهینی، مهلا (۱۳۹۲). غفلت از تئوری حسابداری: مقایسه‌ی تطبیقی مقالات حسابداری در مجلات معتبر داخل و خارج، مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۱، شماره‌ی ۳۸، صص: ۱۴۱ - ۱۱۹.

- * Evans, L. 2005. Accounting history in the German language arena. *Accounting Business and Financial History* 15 (3): 229–233.
- * Financial Accounting Standards Board (FASB). 1974. Consideration of the Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements. Stamford, CT: Financial Accounting Standards Board.
- * Financial Accounting Standards Board (FASB). 1976a. Tentative Conclusions on Objectives of Financial Statements of Business Enterprises. Stamford, CT: Financial Accounting Standards Board.
- * Financial Accounting Standards Board (FASB). 1976b. Elements of Financial Statements and Their Measurement. Stamford, CT: Financial Accounting Standards Board.
- * Financial Accounting Standards Board (FASB). 1980. Qualitative Characteristics of Accounting Information. Concepts Statement No. 2. Stamford, CT: Financial Accounting Standards Board.
- * Financial Accounting Standards Board (FASB). 1985. Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, Elements of Financial Statements: A Replacement of FASB Concepts Statement No. 3 (Incorporating an Amendment of FASB Concepts Statement No. 2). Norwalk, CT: Financial Accounting Standards Board.
- * Hatfield, H. R. 1909. Modern Accounting: Its Principles and Some of Its Problems. New York, NY: Appleton.
- * Heier, J. R. 2006. America's railroad depreciation debate, 1907 to 1913: A study of divergence in early 20th century accounting standards. *Accounting Historians Journal* 33 (1): 89–124.
- * Hines, R. D. 1988. Financial accounting: In communicating reality, we construct reality. *Accounting, Organizations and Society* 13 (3): 251–261.
- * Hommel, M., and S. Schmitz. 2013. Insights on German accounting theory. In *Accounting and Business Economics: Insights from National Traditions*, edited by Biondi, Y., and S. Zambon, 331–361. London, U.K.: Routledge.
- * Kieso, D. E., J. J. Weygandt, and T. D. Warfield. 2013. Intermediate Accounting. 13th edition. New York, NY: John Wiley & Sons.
- * Kuhn, T. A. 1970. The Structure of Scientific Revolutions. 2nd edition. Chicago, IL: University of Chicago Press.
- * Littleton, A. C. 1929. Price and value in accounting. *The Accounting Review* 4: 149–159.
- * Mattessich, R., and H. Kupper. 2003. Accounting research in the German language area—First half of the 20th century. *Review of Accounting and Finance* 2 (3): 106–137.
- * Moonitz, M. 1961. The Basic Postulates of Accounting. Accounting Research Study No. 1. New York, NY: American Institute of Certified Public Accountants.
- * Napier, C. 2013. Accounting and the absence of a business economics tradition in the United Kingdom. In *Accounting and Business Economics: Insights from National Traditions*, edited by Biondi, Y., and S. Zambon, 273–305. London, U.K.: Routledge.
- * مجتهدزاده، ویدا؛ اثنی‌عشری، حمیده (۱۳۹۰). چارچوب نظری حسابداری: دیدگاه اطلاعات، پژوهش حسابداری، شماره‌ی ۱، ص: ۵۷ – ۳۷.
- * مجتهدزاده، ویدا؛ علوی طبری، سیدحسین؛ قاسمی، زهرا (۱۳۸۷). حسابداری مازاد تمیز: رابطه‌ی ارزشی سود و ارزش دفتری، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره‌ی ۱۵، شماره‌ی ۵۱، ص: ۶۸ – ۵۷.
- * وکیلی‌فرد، حمیدرضا؛ علی‌اکبری، مونا (۱۳۸۸). تأثیر به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بر کیفیت گزارش‌گری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، سال ۲، شماره‌ی ۳، ص: ۸۷ – ۷۷.
- * American Accounting Association (AAA). 1936. A tentative statement of accounting principles underlying corporate reports. *The Accounting Review* 11 (20): 187–191.
- * American Accounting Association (AAA). 1966. A Statement of Basic Accounting Theory. Evanston, IL: American Accounting Association.
- * American Institute of Accountants (AIA). 1931. Resume of Special Report of the Accounting Procedures Committee of the American Institute of Accountants. Manuscript File. New York, NY: AICPA.
- * American Institute of Accountants (AIA). 1934. Audits of Corporate Accounts: Correspondence between the Special Committee on Co-Operation with Stock Exchanges of the American Institute of Accountants and the Committee on Stock List of the New York Stock Exchange. New York, NY: American Institute of Accountants.
- * American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1973. Objectives of Financial Statements: Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements. Trueblood Report. New York, NY: American Institute of Certified Public Accountants Study Group on the Objectives of Financial Statements.
- * Biondi, Y. 2013. Accounting, economics, and the law of the enterprise entity: A. C. Littleton and the German-American connection. In *Accounting and Business Economics: Insights from National Traditions*, edited by Biondi, Y., and S. Zambon, 363–386. London, U.K.: Routledge.
- * Braeman, J. 1966. The German influence on American education: A review essay. *Journal of Higher Education* 37 (2): 101–103.
- * Carey, J. L. 1969. The Rise of the Accounting Profession: From Technician to Professional 1896–1936. New York, NY: American Institute of Certified Public Accountants.
- * Deegan, C., and J. Unerman. 2006. Financial Accounting Theory. London, U.K.: McGraw-Hill Education.
- * Douglas, W., and G. Bates. 1933. The Federal Securities Act of 1933. *Yale Law Journal* 43 (2): 171–217.

- * Parrish, M. E. 1970. Securities Regulation and the New Deal. New Haven, CT: Yale University Press.
- * Paton, W. A. 1922. Accounting Theory: With Special Reference to the Corporate Enterprise. New York, NY: The Ronald Press Company.
- * Paton, W. A., and A. C. Littleton. 1940. An Introduction to Corporate Accounting Standards. Urbana, IL: American Accounting Association.
- * Previts, G. J., and B. D. Merino. 1998. A History of Accountancy in the United States: The Cultural Significance of Accounting. Columbus, OH: Ohio State University Press.
- * Richard, J. 2005. The concept of fair value in French and German accounting regulations from 1673 to 1914 and its consequences for the interpretation of the stages of development of capitalist accounting. [Critical Perspectives on Accounting](#) 16 (6): 825–850.
- * Sanders, T., H. R. Hatfield, and U. Moore. 1938. A Statement of Accounting Principles. New York, NY: American Institute of Accountants.
- * Schmalenbach, E. 1919. Grundlagen der dynamischen Bilanztheorie. (Foundations of dynamic accounting). Zeitschrift für handelswissenschaftliche. Forschung 13: 1–101.
- * Securities and Exchange Commission (SEC). 2003. Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System. Washington, DC: United States Securities and Exchange Commission.
- * Sprague, C. 1880. The algebra of accounts. Book-Keeper (July 20): 2–4.
- * Sprague, C. 1908. The Philosophy of Accounts. New York, NY: Sprague.
- * Sprouse, R. T., and M. Moonitz. 1962. A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises. Accounting Research Study No. 3. New York, NY: American Institute of Certified Public Accountants.
- * Walton, S. 1909. Earnings and income. Journal of Accountancy 9 (2): 452–469.
- * Zeff, S. A. 1984. Some junctures in the evolution of the process of establishing accounting principles in the U.S.A.: 1917–1972. The Accounting Review 59 (3): 447–468.
- * Zeff, S. A. 1999. The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States. [Accounting Historians Journal](#) 26 (2): 89–131.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 14/ No. 53/ Spring 2024

The Influence of Financial Accounting Theory on the FASB Conceptual Framework

Shahpoor Ghorbani

Department of Accounting, Qeshm Branch, Islamic Azad University, Qeshm Island, Iran
shahpour.ghorbani@gmail.com

Abstract

During the first half of the 20th century, “accounting theory” developed primarily by accounting scholars and academics provided the primary basis for the practice and teaching of financial accounting in the United States. Since the creation of the Financial Accounting Standards Board (FASB) in the early 1970s, the FASB Conceptual Framework has provided the primary basis for accounting standards-setting, as well as for the practice and teaching of financial accounting. While the purpose of creating a Conceptual Framework has been to develop an agreed-upon set of concepts and principles to guide accounting standards-setting, a related goal has been to reduce diversity in accounting practice and to move toward greater uniformity. This paper traces the influence of accounting theory on the Conceptual Framework and explores some of the consequences of this influence.

Keywords: financial accounting; accounting theory; accounting standard-setting; Conceptual Framework.

