

## نقد بهای تاریخی

دکتر علی ثقفی\*

«اگر آگاه شدن از ناهنجاری نقشی در ظهور گونه های تازه ای از نمودها ایفاء می کند، مایه شگفتی نخواهد بود که آگاهی مشابه ولی ژرف تر شرط لازم برای همه تغییرات قابل قبول در نظریه باشد». توماسن کوهن

**چکیده:** این مقاله منشأ ظهور و عوامل تثبیت بهای تاریخی شامل شیوه های آموزشی، حمایت های قانونی، تعمیم نادرست دقتداری اولیه، حمایت تشکل های حرفه ای و عدم وجود بازار کامل را مورد بحث قرار داده است. سپس انتقادات از بهای تمام شده شامل مفروضات غیر واقعی، ناسازگاری درونی اصول، قواعد و میثاق ها، عدم مصداق عینی برای اصطلاحات و ارقام حسابداری، نامربوط بودن اطلاعات حسابداری با مدل های تصمیم گیری و پیامدهای منفی حاصل از بهای تاریخی توضیح داده شده است. در بخش بعد، استدلالات مدافعان بهای تمام شده شامل ارزیابی مباشرت، تاریخ گرایی و تصمیم گیری تشریح شده است. تأثیر پیامدهای منفی بهای تمام شده بر سرمایه گذاران، شرکت ها، حرفه حسابرسی و نهادهای تدوین استانداردهای حسابداری یکی دیگر از موضوعاتی است که مورد بحث قرار گرفته است. در بخش آخر نیز پیشنهاد تدوین مدل حسابداری جدیدی متناسب با عصر اطلاعات ارائه و نقشی که هر یک از گروه های ذینفع در اجرا این مدل می توانند ایفاء نمایند، بحث شده است.

**واژه های کلیدی:** بهای تاریخی - مدل حسابداری سنتی - مدل عصر اطلاعات.

### مقدمه

بشر تاکنون سه روش اساساً متفاوت را برای تولید و ایجاد ثروت تجربه کرده است که عبارتند از: کشاورزی، صنعت و اطلاعات و فن‌آوری اطلاعات. هر روش جدید ایجاد ثروت روابط و ساختارهای روش قبلی را تا حد زیادی منسوخ و ترتیبات جدیدی را بنیان نهاده است. با گذر از عصر کشاورزی به عصر صنعت و از آن پس به عصر اطلاعات، نوع نیاز به اطلاعات حسابداری و میزان استفاده از آن نیز تغییر یافته است. به رغم گستردگی تغییراتی که طی ۵۰۰ سال گذشته رخ داده است، اما مدل حسابداری سنتی با وجود انتقادات شدید و ابراز نارضایتی کاربران اطلاعات تحول چندانی نداشته است. آیا این ناشی از بنیان‌های محکم مدل حسابداری سنتی است؟

در این مقاله نخست چگونگی پیدایش، بقاء و پایداری بهای تاریخی بررسی می‌شود. سپس عوامل تثبیت نظام بها، انتقاد از بهای تاریخی، نقد استدلال‌ات مدافعان بهای تمام شده و پیامدهای منفی بهای تمام شده مورد بحث قرار می‌گیرد و در خاتمه نیز پیشنهادهایی ارائه می‌شود.

### ظهور بهای تاریخی

تاکنون به منشاء بهای تاریخی و چگونگی پایداری آن توجه اندکی شده است. به رغم ابهام‌هایی که در مورد پیدایش آن وجود دارد، گروهی چنین می‌پندارند که بهای تاریخی از زمان پاچولی به عنوان یک ضابطه توجیه‌پذیر مطرح شده است. بر مبنای چنین تصویری بهای تاریخی به عنوان سنت حسابداری به نوعی باور تبدیل شد و انحراف از آن ناهنجاری به حساب می‌آمد. شاید همین باور اساسی برای ماندگاری آموزه<sup>۱</sup> بهای تاریخی باشد و نه ایستادگی و غلبه بر انتقادات وارده به آن.

فن دفترداری دودمخلی پیامدی صریح از تجربه‌های روزانه نیست. ما دقیقاً نمی‌دانیم که این فن زاییده تصورات و ابتکارات بانکداران یا تجار است یا حاصل مشاهدات مستقل

ریاضی‌دان‌ها. شواهد حاکی از آن است که دفترداری از ضرورت ثبت مطالبات و بدهی‌ها برای کمک به حافظه تجار و بانکداران بی‌ثبات و فراموشکار ناشی شده است. اصطلاحات بدهکار و بستانکار نیز برگرفته از بدهکاری و بستانکاری است. اگر چه گروهی بر این باورند که چون در آن زمان اعداد منفی ناشناخته بود بنابراین هر حساب به دو بخش بدهکار و بستانکار تقسیم شد.

کتاب‌ها و راهنماهای دفترداری، موضوعات قضایی و قانون‌گذاری، مباحث حرفه‌ای (جمعی و انفرادی) و نیز اسناد و مدارک ۵۰۰ سال گذشته، شواهد پراکنده اما گوناگونی را بدست می‌دهد که دفترداری و حسابداری سنتی را افکار خلاق و نوآور اما ناآشنا با امور تجاری، ایجاد و حفظ کرده‌اند. تا اواخر قرن ۱۵ میلادی طرح دفترداری دو طرفی که برای ثبت مطالبات و بدهی‌ها صورت بندی نشده بود، برای ثبت تمامی انواع دارایی‌ها (بدهکارها)، حقوق مالی در دارایی‌ها (بستانکارها) و افزایش ادواری در دارایی‌های خالص (بدهکار یا بستانکار بر حسب مورد) تعمیم یافت. پاچولی (۱۴۹۴) نوشته است که «با جمع ثبت‌های بدهکار و بستانکار این حساب، سود یا زیان مشخص می‌شود... از حساب سرمایه... شما ارزش تمام دارایی‌هایتان را به دست می‌آورید».<sup>۱</sup>

مدرسین و مؤلفین کتب و راهنماهای دفترداری از آن زمان تاکنون درصدد بوده‌اند تا نشان دهند که چگونه انواع معاملات با استفاده از قواعد «بدهکار و بستانکار» ثبت و نهایتاً بر اساس آنها در هر دوره ارقام مالی خلاصه تهیه می‌شود. مدرسین در تعمیم قواعد ثبت حساب‌های شخصی به بقیه دارایی‌ها با مشکلاتی مواجه بودند. برای رفع این نقیصه بعضی مدرسین و مؤلفین به مفاهیم «گذاشت»<sup>۲</sup> و «واگذاشت»<sup>۳</sup>، که از مدت‌ها قبل برای حساب نامه‌های دوره‌ای مباشران املاک اربابی به کار می‌رفت، روی آوردند. بنابراین برای تسهیل یادگیری و آموزش،

1- R. J. Chambers; "Historical Cost-Tale of a False Creed", *Accounting Horizons*; March 1994, pp. 76-89.

2- Charge

3- Discharge

این دیدگاه همه حساب‌ها به گونه‌ای است که با افراد به عنوان «گیرنده» و «دهنده» ارتباط دارد، تشویق شد. محیط اقتصادی آن زمان و نگرش به دارایی‌ها همچون مطالبات و بدهکاری، زمینه ایجاد آموزه بهای تاریخی را بی آن که صریحاً به آن پرداخته شود فراهم کرد.

کای لی ریاضی‌دان کمبریج (۱۸۹۴) می‌نویسد<sup>۱</sup> «نظریهٔ دفترداری دوپل مانند نظریه نسبت‌های اقلیدوس یک برهان بی‌نقص است. مشاهده کنید که حساب‌ها همیشه متوازن هستند و به این ترتیب هر چیز را می‌توان ثابت کرد. اگر ۱۰۰ پوند را به دریا بریزید، دریا بابت این مبلغ بدهکار و در ترازنامه نشان داده می‌شود. با این معامله شما نه ثروتمندتر نه فقیر می‌شوید». این نمونه‌ای از تأکید بر جنبه‌های ریاضی دفترداری و غفلت از جنبه‌های تجاری و اطلاعاتی آن است. ایده مجسم‌سازی دارایی‌ها به عنوان اشخاص طی بیش از چهار قرن به صورت دستورالعمل حسابداری شد، اگر چه این دستورالعمل‌ها فقط راهنمای ثبت معاملات و نه ارائه دارایی‌ها به بهای تاریخی بود. در قرن ۱۸ دان صریحاً اذعان کرد که «ارائه موجودی کالا به بهای تاریخی در واقع مانند این است که معادل را به کسی قرض داده باشیم. همان طور که قرض گیرنده بدهکار می‌شود، موجودی کالای تملک شده نیز به بهای تاریخی ارائه می‌شود». به این ترتیب بود که موجودی کالا و دارایی‌های دیگر به بهای تاریخی در خلاصه‌های مالی گزارش شد. اما این عمل به معنی ثبت معاملات بر مبنای بهای تاریخی نبود، بلکه بر این انگاره مبتنی بود که دارایی‌های غیرنقدی نیز همانند یک بدهکار انگاشته شدند. به هر حال با گذشت زمان مفهوم «انگارهٔ بدهی»<sup>۲</sup> به آموزه بهای تاریخی<sup>۳</sup> تبدیل شد و در تمام کتب، سوابق حرفه‌ای و استانداردهای حسابداری و آموزش نمودی غالب یافت.

پیشرفت این فرآیند شاید به عنوان تبیین بخشی از منشاء و پایداری بهای تاریخی پذیرفته شده باشد، اما ملاحظات دیگری نیز باعث اعتبار بخشی و تثبیت آن شد یا از شدت انتقادات کاست، که در بخش بعدی به آن می‌پردازیم.

۱- تمام نقل قول‌های این مقاله از همان مأخذ مذکور در پاورقی شماره ۱ صفحه ۷ می‌باشد.

2- Debt Supposition

3- Cost Doctrine

## عوامل تثبیت بهای تاریخی

عوامل زیادی موجب پایداری مدل بهای تاریخی شده است. اگر چه بهای تاریخی جوابگوی تمامی انتظارات و خواسته‌ها نبوده است، با این وجود در تمام زمینه‌های مهم تجاری نقش عمده و قابل اهمیتی داشته است. علی‌رغم انتقادات شدید از بهای تاریخی، کاربرد این مدل در صحنه عمل بسیار بیشتر از مدل‌های رقیب است. علل تثبیت و پایداری بهای تاریخی در ادامه آمده است.

### ۱- آموزش و تلقین

اکثر آموزش‌ها و دستورالعمل‌های فنی تلقینی هستند. مهارت‌ها از طریق تمرین و عادت فراگرفته می‌شود، بی آنکه ویژگی‌های مواد درسی و ویژگی‌هایی که منطقی و عملاً تعیین کننده عناصر مطلوب آن مهارت است، تبیین شود. مدرسین در مورد ماهیت روش‌ها و فنون یا اصلاً استدلالی به دست نمی‌دهند یا فقط آن چیزی را بیان می‌کنند که قبلاً فراگرفته‌اند. بخش اعظم آموزش‌ها شامل کسب ناهشیارانه توانایی پیروی و تقلید از روش‌هایی است که به عنوان روش‌های رایج و متداول مطرح است. تأکید بر روش‌های رایج و متداول در اکثر موارد قدرت تفکر و انتقاد را از فرد می‌گیرد، به نحوی که روش‌های مخالف یا معارض را انکار می‌کند یا از آنها شگفت زده می‌شود.

از گذشته تاکنون تأکید بر این است که یکی از اهداف آموزش، گسترش ظرفیت‌های فرد به منظور تأمین احتیاجات، کسب توانایی و نیز تغییر باورها در پرتو شواهد و مشاهدات جدید می‌باشد. چه کسی جز نویسندگان و مدرسین حسابداری باید انتقادات و پیامدهای منفی بهای تاریخی را طرح کنند و روش‌های جدید را به منظور ایجاد انعطاف بیشتر در افراد به میان آورند؟

رساله پاچولی بخشی از کار جامع وی در مورد ریاضیات بود. نویسندگان برجسته دیگری چون دان و کایلی ریاضی‌دان بودند. این ریاضیات چیست؟ پیرس می‌گوید: «ریاضیات تنها علمی است که نیازی ندارد در مورد واقعیت‌ها به نحوی که هستند، تحقیق کند». روسل نیز می‌گوید، «ریاضیات موضوعی است که نه هرگز می‌دانیم در مورد چه چیز صحبت می‌کند نه

می‌دانیم آنچه که می‌گوید حقیقت دارد». ریاضی‌دانان شاید دفترداری را به خاطر خصوصیتش به عنوان یکی از کاربردهای مفاهیم عددی که مبتنی بر یک اصل توازن (حساب‌ها) همانند معادلات جبری است جذاب می‌دانستند، اما به هر حال جنبه‌های تجاری آن کمتر توجه داشته‌اند.

به نظر می‌رسد بسیاری از مولفین، شناخت و تجربه کافی از امور تجاری نداشتند و به طور شدیدی از کتب یکدیگر نسخه برداری می‌کردند. کمتر کسی جسارت داشت نظری متفاوت از سایرین اظهار کند زیرا نمی‌خواستند در معرض انتقاد و اتهام قرار گیرند. کسانی هم که تجاری در امور تجاری داشتند کمتر به تألیف روی می‌آوردند. اگر چه گروهی نیز این مشکل را ناشی از ناتوانی حسابداری در جذب نیروهای نخبه و نابغه می‌دانند.

سبک متون اولیه شباهت زیادی به کتب و رویه‌های فعلی دارد. ابتدا شرح خلاصه‌ای از حساب‌ها و انواع دفاتر آورده می‌شد و متعاقب آن بر طبق قواعد اعلام شده مثال‌های تفصیلی از ثبت‌های حسابداری ارائه می‌گردید. کوشش عمده‌ای به عمل نیامد تا مجموعه‌ای منسجم از استدلال‌ها که پشتوانه قواعد باشد، ایجاد گردد و مواردی جز از آنچه به عنوان روش‌های متداول شناخته می‌شد، مطرح نمی‌گردید.

## ۲- تعمیم نادرست روش‌های اولیه دفترداری

محتوای اصلی دفترداری ثبت پیامدهای مالی معاملات در دفاتر یادداشت و سپس در دفاتر روزنامه و کل بود. در پایان هر دوره یا شروع مجموعه دفاتر جدید، مانده حساب‌ها (بعد از انتقال درآمدها و هزینه‌ها به حساب سود و زیان) منتقل می‌شد. در آن زمان بین «مانده دفتری یا خام»<sup>۱</sup> که مبتنی بر دفاتر بود و «مانده موجودی»<sup>۲</sup> که مبتنی بر مشاهدات و ارزیابی‌های روزآمد تمایز قائل می‌شدند. وضعیت مالی در پایان هر دوره بر اساس مانده‌های دفتری و سایر اطلاعات تکمیلی گزارش می‌شد.

1- Crude or Book Balance

2- Inventory Balance

مدت‌های طولانی مرسوم بود که سوابق معاملات مرتبط با خرید و فروش از سوابق اموال جدا نگهداری می‌شد. تنها مالک و بعضاً فرد مورد اعتمادش به سوابق دارایی‌ها دسترسی داشت و از آن مطلع بود. به عبارت دیگر مؤسسات یا تجار دو نوع دفتر داشتند: دفتر خصوصی و دفتر عملیاتی.

با رشد حجم و جزئیات عملیات مؤسسات تجاری، دفترداران که عمدتاً درگیر ثبت پیامد معاملات خرید و فروش بودند، افزایش یافتند. به پیروی از «انگاره بدهی» آنها پس از انجام و ثبت خرید، نیازی به اطلاع از تغییر قیمت موجودی‌ها نداشتند. بازرگان به طور مداوم از قیمت‌های بازار مطلع بود و با توجه به قیمت خرید و سود مورد انتظار و نیز شرایط بازار، قیمت فروش را تعیین و معامله می‌نمود. بنابراین چندان مشکل نبود که حساب نامۀ سرمایه را با توجه به این اطلاعات و نیز سوابق مندرج در دفتر خصوصیش، تنظیم کند و درک کامل و روزآمدی از وضعیت دارایی‌هایش به دست آورد. «مانندۀ خام» حساب‌های خرید و فروش فقط یک نوع اطلاعات ورودی برای استخراج صورت مانده‌های «موجودی» اصلی بود که به بازرگان و کارمندان مورد اعتمادش اختصاص داشت. قسمت دفترداری نقل و انتقالات نقد، کالا، بدهکاران و بستانکاران تجاری را بر پایه‌ی انگارۀ بدهی ثبت می‌کرد. با گسترش مؤسسات و شرکت‌ها و انتقال مسوولیت ثبت و نگهداری کلیه معاملات به دفترداران، این روش به تمام دارایی‌ها و معاملات مربوط تعمیم یافت.

### ۳- قوانین و مقررات دولتی

با افزایش حجم و گستردگی تجارت، شکل‌های خاصی شکل‌های خاصی از شرکت‌ها بر طبق قوانین جدید کشورها برای جمع‌آوری سپرده‌های کوچک و هدایت آن به سمت فعالیت‌های اقتصادی سودآور تشکیل شد. در این شرکت‌های جدید سهامدارانی وجود داشتند که در اداره روزانه شرکت دخالت نمی‌کردند. برخلاف تجارت‌های انفرادی و شراکتی، آنها هیچ‌گونه دسترسی به دفاتر محرمانه و خصوصی و نیز اطلاع از ارزش روز دارایی‌های شرکت نداشتند. آنها فقط از طریق خلاصه‌های مالی دوره‌ای از وضعیت مالی و پیشرفت امور شرکت مطلع می‌شدند. این خلاصه‌ها بر مبنای معاملاتی که بر اساس انگارۀ بدهی ثبت شده

بودند. اعتقاد به درستی این روش‌ها از طریق دو رویداد قوت گرفت.

اولین رویداد تصویب قانون شرکت‌های انگلیس (۱۸۲۶) بود. طبق یکی از مواد این قانون «در مواردی که مخارجی در یک سال انجام شود و به طور منصفانه قابل تسهیم به سال‌های مختلف باشد، کل مبلغ هر قلم مخارج بایستی ارائه و فقط قسمتی از این مخارج در هر سال به عنوان هزینه منظور شود». احتمالاً این ماده قانونی به عنوان مرجع معتبری برای برخورد با تمامی مخارج مربوط به خرید دارایی‌های غیر پولی و تخصیص آن به هزینه، طی دوره‌های بعد شد. بنابراین درست به همان نحوی که مبالغ وصول نشده دریافتنی‌ها به عنوان یک دارایی گزارش می‌شد، مبالغ مستهلک نشده ساختمان، ماشین آلات و سایر مخارج نیز ارائه می‌گردید.

«انگاره بدهی» تبدیل به آموزه‌های تاریخی و بازیافت بها یا استهلاک شد. این به معنی آن نیست که سال ۱۸۶۲ منشاء آموزه‌های تاریخی است. در تمامی مجموعه‌های عملی و نظری، ایده‌ها خیلی قبل از آن که به صورت نظریه و آموزه درآمد، به صورت ناشناخته وجود داشته است. به هر حال قانون سال ۱۸۶۲ نوعی اعتبار بخشی رسمی یا توجیه بهای تاریخی و استهلاک بود. از آنجا که ایده‌های جدید با تأخیر از پذیرش عمومی برخوردار می‌شوند، تصور بر این است که حسابداری دارایی‌های بادوام با استفاده از بهای تاریخی و تسهیم (استهلاک) خیلی بعدتر به کتاب‌ها راه یافته باشد. احتمالاً این کار در سال ۱۹۱۰ و نه قبل از آن صورت گرفته است. در کتاب حسابرسی دیکسی (۱۹۱۰) آمده است که «... مادامی که فرض تداوم فعالیت معقول باشد، درست است که ... چنین مخارجی (دارایی‌های ثابت) تا حد ممکن به صورت منصفانه در مقابل سود سال‌های بعد تسهیم و به هزینه گرفته شود.» به هر حال روش مذکور با این ایده‌ها مستدل شد:

الف - کالاهای بادوام اساساً توده‌ای از خدمات می‌باشند که طی عمرشان مورد استفاده قرار می‌گیرد.

ب - حسابداری برای چنین کالاهایی یک فرآیند بازیافت بهای تمام شده است.

ج - در ترازنامه این دارایی‌ها بایستی به طور ساده به عنوان خلاصه‌ای از بهای تمام شده بازیافت نشده ارائه شود.



دومین پیشامدی که به تثبیت بهای تاریخی کمک کرد، تجویز آن برای شرکت‌های عام‌المنفعه<sup>۱</sup> بود. در قرن ۱۹ در بریتانیا شرکت‌های راه‌سازی، راه‌آهن، گاز، آب و برق به منظور دسترسی گسترده به خدمات حمل و نقل و انرژی تأسیس شد. این شرکت‌ها مجاز بودند سرمایه‌های مردم را به منظور تحصیل و تملک دارایی‌های مورد نیاز جمع‌آوری کنند. حفظ این دارایی‌ها در راستای تأمین منافع عمومی مورد تأکید قرار گرفت. به منظور اطمینان از این که سرمایه جمع‌آوری شده به مقاصد و اهداف مجاز تخصیص می‌یابد، ترازنامه به دو بخش تقسیم شد: بخش حساب‌های سرمایه‌ای و بخش حساب‌های عمومی. بخش حساب‌های سرمایه‌ای شامل سرمایه پرداخت شده، استقراض بلندمدت و مخارج انجام شده برای دارایی‌های بادوام و در جریان تکمیل بود. کالاهای سرمایه‌ای بایستی به طور دائمی به میزان بهای اولیه صرف نظر از ارزش بعدی آن حفظ می‌شد (نوعی مفهوم حفظ سرمایه مالی به پول اسمی). بخش عمومی ترازنامه بعد از حساب‌های مخارج و منابع سرمایه‌ای ارائه و شامل دارایی‌ها و بدهی‌های عملیاتی جاری می‌شد. به این ترتیب منطقاً ترکیب این دو بخش غیرمجاز بود. به هر حال به نظر می‌رسد مبنای بهای تاریخی برای اموال و امتیازات بادوام شرکت‌های عام‌المنفعه به سایر شرکت‌ها تسری یافت و احتمالاً مفاهیم مخارج سرمایه‌ای و دارایی‌های جاری و ثابت که از نظر تجاری اهمیت آن مورد تردید است، از این پیشامدها نشأت گرفته است.

در قرن بیستم نیز این حمایت قانونی ادامه یافت. بعد از سقوط بزرگ بورس نیویورک در ۱۹۲۹ و قانونمند کردن بازار سرمایه، SEC استفاده از سایر مدل‌های رقیب بهای تاریخی را منع کرد. گزارش سال ۱۹۳۲ کارگروه انجمن حسابداران آمریکا (AIA) به بورس اوراق بهادار تصدیق می‌کند که ارزیابی دوره‌ای دارایی‌ها به هنگام تهیه صورت‌های مالی برای مدت‌های مدید وجود داشته است. به هر حال حتی پس از آن که SEC ارزیابی دوره‌ای را ممنوع کرد، شبه تجدید سازمان به عنوان وسیله‌ای برای تجدید ارزیابی، حداقل به طور موقتی، به وجود آمد. در ایران نیز به دلایل مالیاتی، شرکت‌ها تمایل چندانی به استفاده از

سایر روش‌ها غیر از بهای تاریخی ندارند.

#### ۴- ظهور حرفه سازمان یافته

در قرن ۱۹ رشد تشکلهای حرفه‌ای حسابداری ناشی از افزایش نیاز به خدمات حسابداری و حسابرسی، در اثر وضع قوانین مربوط به شرکت‌ها و ورشکستگی، بود. این قوانین دفترداری را از حالت خصوصی خارج کرد و احتمال تعقیب قانونی را در صورت ارائه صورت‌های مالی غلط یا نقض مقررات پرداخت سود به وجود آورد. این امر باعث دفاع از بهای تاریخی به عنوان مبنای تهیه گزارش‌های مالی دوره‌ای شد. استدلال این بود که بهای تاریخی عینی و اثبات پذیر است و حاکی از رخداد مشخصی است که اتفاق افتاده است.

گروه‌های حرفه‌ای به منظور کسب اعتماد عمومی و حفظ شهرت و اعتبار خود، شرایطی را برای عضوگیری و جواز دادن<sup>۱</sup> به اعضاء تعیین کردند. یکی از شرایط، موفقیت در امتحانات بود. قسمتی از سوالات امتحانی به روشهای موجود حسابداری مربوط بود. نتیجتاً دستورالعمل‌های کتبی تدوین شده که به روش‌ها و قواعد موجود حسابداری رسمیت بخشید. از آنجا که کوششی برای استخراج قواعد از مجموعه‌ای منسجم از ملاحظات و مبانی تجاری، قانونی، ریاضی و رفتاری به عمل نیامد، به نظر رسید که این قواعد تبیینی است و به عنوان یک باور درآمد.

در قرن حاضر تجلیل و تمجید زیادی از این باور به عمل آمد. ناتوانی مالی و ورشکستگی شرکت‌هایی که به ظاهر در وضعیت مالی خوبی قرار داشتند، ایجاد اندوخته‌های مخفی، پیامدهای غیرقابل اجتناب بهای تاریخی در دوره تورم، مباحث بی‌ثمر در مورد انواع روش‌های ارزیابی، از جمله مواردی بودند که تصور می‌شد بررسی جامع وضعیت حسابداری تشویق کند. اما حرفه و مدرسین حسابداری چنان به روش‌های جاری عادت کرده‌اند که کمتر به نارسایی‌ها و رفع آنها پرداخته‌اند و با هر حرکت اصلاحی نیز مخالفت کرده‌اند. برای مثال می‌توان به نحوه برخورد با گزارش سندیلنز در انگلستان و تک‌نگاری اسپاروس و مونیتز

(ARS شماره ۳) اشاره کرد.

بهای تاریخی یا بهای مستهلک نشده یک ارزش مبتنی بر «تداوم فعالیت» است که بدون هیچ گونه استدلالی تصدیق شد، اگر چه بعداً تلاش زیادی برای ارائه استدلال‌ها و نظریه‌های پشتیبان به عمل آمد. در سال ۱۹۴۸ کارگروهی از انجمن حسابداری امریکا (AAA) گزارش داد که «هیچگونه انحرافی از مبنای بهای تاریخی نباید در انعکاس دارایی‌ها وجود داشته باشد». کانون حسابداران خبره انگلستان و ویلز (۱۹۵۲) نیز پیشنهاد نمود که «استفاده از بهای تاریخی بایستی به عنوان مبنای تهیه حساب نامه‌های سالانه ادامه یابد.»

به این ترتیب بهای تاریخی با براهینی چون حفظ ثبات روبه در گزارشگری، مقایسه‌پذیری اطلاعات مالی، و عینیت و اثبات‌پذیری اطلاعات نزد انجمن‌های حرفه‌ای جایگاه خاصی یافت و به استانداردها و نشریات آنها راه یافت.

## ۵- نقص بازارها

یکی از مشکلات و موانع کاربرد روش‌های رقیب بهای تاریخی، نبود قیمت‌های اتکاء‌پذیر برای دارایی‌ها و بدهی‌هایی است که بازار فعال ندارند. نتیجتاً کاربرد چنین روش‌هایی علاوه بر ادعای اعتمادناپذیری آنها، هزینه‌هایی دارد که گفته می‌شود بیش از منافعی است. به نظر می‌رسد با پیشرفت فناوری اطلاعات و تشکیل بانک‌های اطلاعاتی از قیمت‌ها این مشکل تا حدودی برطرف شود. مثلاً در آمریکا با توجه به وجود بازار بورس نسبتاً کارا، از سال ۱۹۹۳ در گزارشگری مالی، سرمایه‌گذاری‌ها (در سهام و اوراق قرضه) تحت شرایط مشخص به قیمت منصفانه (بازار) ارزیابی و ارائه می‌شوند. به هر حال پیش‌بینی می‌شود بهای تاریخی همچنان در مورد دارایی‌های عملیاتی مورد استفاده قرار گیرد.

## انتقاد از بهای تاریخی

برای ارزیابی بهای تاریخی معمولاً از معیارهای مربوط بودن و اعتمادپذیری استفاده می‌شود. واقعیت این است که این معیارها تنها برای ارزیابی کیفیت اطلاعات نه مدل حسابداری به کار می‌رود. انتقاد از بهای تاریخی را با توجه به معیارهای می‌توان به سه گروه

زیر طبقه‌بندی کرد:

- ۱- انتقادات ساختاری؛
- ۲- انتقادات مفهومی و تفسیری و
- ۳- انتقادات کاربردی و رفتاری.

### ۱- انتقادهای ساختاری

حسابداری سنتی شامل مجموعه‌ای از میثاق‌ها، اصول و قواعدی است که به توجیه روش‌های موجود کمک می‌کند. اگر چه ساختار حسابداری سنتی تن به آزمون نمی‌دهد، ولی به روش منطقی و استدلالی معیارهایی جهت ارزیابی آن ارائه شده است. معیارهای ارزیابی در قالب دو سوال زیر مطرح می‌شود:

۱) آیا نظریه به مفروضات واقعی متکی است؟

۲) آیا نظریه از سازگاری درونی برخوردار است؟

اگر چه ایجیری یکی از مدافعان جدی بهای تاریخی، می‌گوید که، نظریه‌های منظمی برای تبیین جامع بهای تاریخی وجود ندارد و آنچه صورت بندی شده ناسازگار است<sup>۱</sup> ولی به منظور درک بهتر موضوع بعضی از انتقادات از اصول و میثاق‌های بهای تاریخی طرح می‌گردد. در این جا هدف بررسی طبقه‌بندی‌های مرسوم به اصول، میثاق‌ها، مفروضات، محدودیت‌ها و ... که مورد اختلاف نیز می‌باشد، نیست.

محافظة کاری یا احتیاط پاسخ خامی به حسابداران در مواجهه با ابهام در اندازه‌گیری است. شناخته شده‌ترین اصلی که توسط این میثاق یا محدودیت تصدیق می‌شود، قاعده اقل بهای تاریخی یا ارزش بازار است. این قاعده از سازگاری درونی برخوردار نیست زیرا نحوه عمل در مورد سود متفاوت از زیان است. این قاعده با هدف محافظه کاری نیز ناسازگار است. مقایسه پذیری نیز به عنوان راهنمایی برای استفاده از قواعد حسابداری همانند در

---

1- Yuji Ijiri; *The Foundation of Accounting Measurement*; Nj: Englewood cliff, 1967. p.

دوره‌های حسابداری یک شرکت (ثبات رویه) و در بین شرکت‌های مختلف (وحدت رویه) است. هدف فراهم کردن امکان مقایسه بین گزارش‌های حسابداری دوره‌های یک شرکت و شرکت‌های مختلف است. به دلیل تنوع و تکثر قواعد و روش‌های حسابداری و امکان انتخاب برای تهیه کنندگان گزارش‌های مالی، این ویژگی نیز تأثیر کمی بر عمل حسابداری داشته و با محافظه‌کاری نیز ناسازگار است.

ویژگی اثبات پذیری و وجود شواهد عینی و قابل اعتماد یکی از پشتوانه‌های بهای تاریخی است. با این حال، بر اساس فرض دوره مالی، استفاده از تخمین و برآورد در اندازه‌گیری اجتناب‌ناپذیر است. برای این که اطلاعات اثبات پذیر و اعتمادپذیر باشد، تنها وجود شواهد در مورد وقوع معامله بسنده نیست، بلکه به شواهدی برای اندازه‌گیری‌های بعدی که بر اساس قواعد مختلف موجود محاسبه می‌شود، نیاز است.

اصل تطابق ایجاب می‌کند که سود از طریق مقابله هزینه‌ها با درآمدهای مربوط اندازه‌گیری شود. به عبارت دیگر این اصل فقط روشی خاص برای اندازه‌گیری سود است که مبتنی بر رویکرد معاملاتی است. به نظر می‌رسد، اطلاق اصل به یک فن اندازه‌گیری که نه فرایند سود را به روش معنی‌داری تبیین می‌کند نه راهنمایی برای شناخت رویدادها و معاملات مرتبط ارائه می‌کند، گمراه‌کننده باشد. به هر حال، در مواردی زیان‌های پیش‌بینی شده آینده (مثلاً کاربرد قاعده اقل بها یا ارزش بازار و پیش‌بینی زیان در قراردادهای بلندمدت) با درآمد دوره جاری تطابق داده می‌شود.

فرض واحد اندازه‌گیری (پول) که بر ثبات قدرت خرید پول به طور ضمنی تأکید می‌نماید یک فرض غیرواقعی است. همچنین در این مورد که آیا تداوم فعالیت یک فرض است، اختلاف نظر زیادی وجود دارد.<sup>۱</sup>

۱- ابوالقاسم مسیح‌آبادی؛ «فرض تداوم فعالیت»، فصلنامه بررسی‌های حسابداری؛ شماره ۶ و ۷ زمستان ۱۳۷۲ و بهار ۱۳۷۳.

## ۲- انتقادهای مفهومی و تفسیری

در این مقوله، انتقادهای بر مبنای این معیار ارزیابی می‌شوند که آیا اصطلاحات و ارقام حسابداری در دنیای واقعی مصداقی دارند یا خیر. اهم مباحث بر محور سود اقتصادی در مقابل سود حسابداری است. گفته می‌شود که گزارش‌های حسابداری شامل اصطلاحات نامأنوس و ارقام بی‌معنی است که فقط حسابداران آنها را درک می‌کنند. این انتقادات به خصوص از اوایل دهه ۱۹۷۰ میلادی در پی افزایش تورم شدت گرفت. تا این زمان تصور می‌شد که گزارش‌های حسابداری به عنوان تنها منبع تأمین اطلاعات بازارهای سرمایه، موجب گمراهی کاربران اطلاعات می‌شود. پژوهش‌های تجربی که از اواخر دهه ۱۹۶۰ میلادی آغاز شد ثابت کرد که گزارش‌های حسابداری یکی از منابع تأمین اطلاعات است و به رغم این انتقادات، حاوی اطلاعات<sup>۱</sup> سودمندی برای کاربران می‌باشد. به هر حال این سوال هنوز مطرح است که آیا با رفع این نارسایی‌ها محتوای اطلاعاتی گزارش‌های حسابداری افزایش خواهد یافت؟

شکایت از تفاوت زیاد بین واقعیت و آنچه در گزارش‌های مالی می‌آید، به این راه انجامید که باید غیرحسابداران را «آموزش» داد تا «محدودیت‌های» حسابداری را درک کنند. به نظر عجیب می‌نماید که به جای رفع مشکلات و آغاز اقدامات اساسی به کاربران توصیه شود که خودشان مشکلشان را حل کنند.

## ۳- انتقادهای کاربردی و رفتاری

معیار ارزیابی در این گونه انتقادهای ارتباط اطلاعات حسابداری با مدل تصمیم‌گیری، میزان استفاده از اطلاعات و تاثیر اطلاعات بر رفتار و عمل تصمیم‌گیران می‌باشد. برخی ادعا می‌کنند که گزارش‌های مالی دوره‌ای، مبتنی بر بهای تاریخی، برای ارزیابی شرکت‌ها، تسهیم بهینه منابع، توسعه اقتصادی و رقابت ملی کافی نیست. بحث بیشتر در این خصوص در بخش بعدی، پیامدهای منفی بهای تاریخی، ارائه می‌شود.

## نقد برهان‌های مدافعان بهای تاریخی

مدافعان بهای تاریخی، پایداری آن را از سودمندی‌اش در ارزیابی مباشرت، تاریخ‌گرایی و تصمیم‌گیری می‌دانند. البته دلایل دیگری نیز ارائه شده که در این مقاله تنها به بررسی این سه موضوع می‌پردازیم.

### ۱- ارزیابی مباشرت

طرفداران بهای تاریخی می‌گویند که حسابداری مبتنی بر بهای اولیه یا تاریخی امکان تهیه گزارش‌های مستمر را از مباشرت اموالی به دست می‌دهد که کارگزار<sup>۱</sup> به کارگزار<sup>۲</sup> یا مدیر سپرده است. به هر حال، گزارش‌های اولیه از وضعیت مباشرت الزاماً دوره‌ای تهیه می‌شود. اموال مالک در پایان هر دوره عبارت از اموال ابتدای دوره و تغییرات آن دوره است. بنابراین در پایان هر دوره، دوره بعدی مباشرت آغاز می‌شود. تصویب صورت‌های مالی هر سال توسط مالک با توجه به گزارش حسابرس، به عنوان تسویه حساب مباشرت مدیر تلقی می‌شود.

ارزیابی مباشرت، برهانی بسنده برای پشتیبانی از بهای تاریخی نیست. اولاً مباشرت از حالت محض خارج می‌شود و مدیران به استثناء موارد خاص، تام‌الاختیار می‌باشند. ثانیاً لازمه ارزیابی مناسب و منصفانه از مباشرت دوره گذشته یا دوره بعد نیازمند، آگاهی از ارزش روز منابع موجودی است که به مباشرت یا مدیر سپرده شده است. به ویژه چنانچه ارزش روز دارایی‌های تحت مدیریت بیش از مبالغی باشد که بر مبنای بهای تاریخی گزارش می‌شوند، مدیران در دوره‌های بعد می‌توانند از این تفاوت یا به عبارتی ثروتی که در صورت‌های مالی افشاء نشده است، سوءاستفاده کنند. مباشرت می‌تواند از تفاوت برای استفاده شخصی یا پنهان سازی زیان‌های احتمالی یا کتمان مدیریت نادرست استفاده کند. آموزه بهای تاریخی بدین ترتیب منجر به قضاوت نادرست و ناآگاهانه از مباشرت می‌شود. شاید مخالفت بسیاری از مدیران با ارزش‌های روز برای ارائه صورت‌های مالی، گواه این موضوع باشد.

1- Principal

2- Agent

به هر حال باید مشخص شود که مباشر برای چه چیزی باید حساب پذیر باشد. اگر ملاک حساب پذیری و ایفای مسولیت را پول تعیین کنیم آن گاه حفظ سرمایه مالی و در صورتی که معیار را سرمایه مادی بدانیم آن گاه حفظ سرمایه مادی باید ملاک حساب پذیری باشد.

## ۲- تاریخ‌مندی<sup>۱</sup>

مدافعان بهای تاریخی برهان می‌آورند، که نیاز به دفترداری از ثبت دائمی معاملات برای کمک به حافظه و اطلاع از گذشته نشأت گرفت. بر این اساس حسابداری نوعی تاریخ‌نگاری است. صورت‌های مالی یک تاریخ صریح دارد و تمام وقایعی که وضعیت مالی و سود را تا آن تاریخ تحت تأثیر قرار می‌دهد، به هم مرتبط می‌نماید. تاریخ، به زمان حال خاتمه می‌یابد. از طریق مشاهده و تحقیق بایستی حال کشف شود. وضعیت فعلی با حدس و گمان از وقایع گذشته قابل کشف نیست. کانون حسابداران آمریکا (۱۹۳۲) می‌گوید: «در دوران اولیه که ... واحدهای تجاری عموماً کوچک بود... امکان ارزیابی دارایی‌ها وجود داشت... و برای اندازه‌گیری میزان پیشرفت از سالی به سال دیگر ارزیابی‌های سالانه به عمل آمد. با تشکیل شرکت‌های سهامی که به طور دائم بزرگتر می‌شوند... این کار به طور فزاینده‌ای غیرعملی شده است.» این غیر عادی است زیرا با این که بزرگی اندازه و پیچیدگی شرکت‌ها باعث افزایش مخاطرات مالی شده است و بنابراین نیاز اطلاعات روزآمد را بیشتر کرده است، اما حرفه حسابداری این نوع ارزیابی را «غیرعملی» اعلام نماید.

به هر حال حسابداری ضمن ایفای نقش تاریخ‌نگاری بایستی پاسخگوی سایر انتظارات و نقش‌ها نیز باشد، در غیر این صورت اهمیت خود را از دست خواهد داد.

## ۳- تصمیم‌گیری

حسابداری از دو جنبه به تصمیم‌گیری کمک می‌کند. اولاً، تصمیمات تا حدی مبتنی بر تجربیات گذشته است. ثبت پیامدهای مالی رویدادهای گذشته ممکن است به هنگام



تصمیم‌گیری برای پیش‌گیری از تکرار اشتباهات گذشته یا رشد موفقیت‌های گذشته مؤثر باشد. از این لحاظ بهای تاریخی نقش مهمی را در تصمیم‌گیری ایفاء می‌کند و اطلاعات آن ارزش بازخورد<sup>۱</sup> دارد. ثانیاً تصمیمات تا حدی بر مبنای آگاهی از وضعیت مالی جاری است. بسیاری از تصمیمات مستلزم اطلاعات بروز و کامل از امکانات موجود می‌باشد. هر امری که بر کیفیت این اطلاعات تأثیر سوء داشته باشد از ظرفیت انتخاب آگاهانه خواهد کاست. از این لحاظ مدل بهای تاریخی نمی‌تواند اطلاعات مورد نیاز را تأمین کند و بیشترین انتقاد نیز از همین جا وارد می‌شود.

البته عنصر سومی نیز برای انتخاب و تصمیم‌گیری وجود دارد و آن پیش‌بینی پیامدهای احتمالی راه کارهای مختلف موجود است. از این لحاظ نبایستی توقع زیادی از مدل‌های حسابداری مالی داشت.

### پیامدهای منفی بهای تاریخی

شواهد زیادی از نامربوط بودن و خسارات آموزه بهای تاریخی در دست است. احکام حقوقی در مورد تقلب و سایر جرائم مالی و نیز ورشکستگی‌ها حکایت از این امر دارد. چه بسا شرکت‌های کامیاب و به ظاهر سودآور به طور غیرمنتظره سقوط کرده‌اند یا مدیرانی که تحت فشار طلبکاران قرار گرفته‌اند. در بسیاری موارد سرمایه و دارایی‌ها از طریق خرید و فروش اموال بین طرف‌هایی که امروز با عنوان طرف‌های وابسته خوانده می‌شود، تحلیل می‌رود و طرف خریدار قیمت‌های غیرواقعی و متورم را به عنوان «بهای جدید» ثبت کرده است. نتیجه پژوهش‌های مربوط به دربرگیری<sup>۲</sup>، جذب، ادغام و سقوط‌ها به کرات نادرست بودن حسابداری بهای تاریخی را یکی از دلایل اصلی این بحران‌ها معرفی کرده است.

اقتصاددانان، حقوق‌دانان، تحلیل‌گران مالی، اعتباردهندگان و خود حسابداران انتقادهای شدیدی را به نامربوط بودن و پیامدهای زیان بار حسابداری سنتی وارد آورده‌اند. در این مقاله

1- Feedback Value

2- Takeover

پیامدهای منفی از دید سرمایه‌گذاران، شرکت‌ها، حرفه حسابرسی و تدوین‌کنندگان استانداردها مورد بحث قرار می‌گیرد.

## ۱- سرمایه‌گذاران

اگر چه اطلاعات اندکی وجود دارد که بگوید تا چه میزان مدل فعلی حسابداری واقعاً خواسته‌های سرمایه‌گذاران را تأمین می‌کند، با این حال مشخص است که سرمایه‌گذاران اطلاعاتی را از منابع دیگری غیر از صورت‌های مالی کسب و به آنها اتکاء می‌کنند. تحلیل‌گران با مدیران شرکت‌ها ملاقات و در مورد طرح‌های تحقیق و توسعه، کیفیت محصول و چرخه تولید که در نشریات مختلف نیز درج می‌گردد، اطلاعات را به دست می‌آورند. با این وجود، نبود چنین اطلاعاتی در صورت‌های مالی به این معنی است که کاملاً نمی‌توان این صورت‌ها برای قضاوت درباره مباشرت و نیز تصمیمات سرمایه‌گذاری، اعتماد و اتکاء کرد. به هر حال سرمایه‌گذاران برای رفع این نقیصه ناچار به سایر اطلاعاتی اعتماد می‌کنند که حسابرسی نمی‌شوند، بعضاً شفاهی هستند و مانند صورت‌های مالی توزیع نمی‌شوند.

## ۲- شرکت‌ها و اقتصاد ملی

اصرار بر مدل گزارشگری بهای تاریخی باعث افزایش هزینه سرمایه شده است. چگونه؟ نرخ بازده بدون ریسک مبنای پیش‌بینی هزینه سرمایه شرکت‌هاست. به این نرخ از بابت ریسک اقتصادی و ریسک اطلاعات، نیز صرف ریسک اضافه می‌شود. ریسک اطلاعات عبارت است از تصور غلط از ریسک اقتصادی به دلیل نقص اطلاعات و تا حدودی نامربوطی و اعتماد ناپذیری اطلاعات. هر چقدر که سرمایه‌گذاران بالقوه درکی نامطمئن‌تر از ریسک اقتصادی داشته باشند، بالطبع صرف ریسک اطلاعاتی بیشتری را می‌طلبند. برعکس اطمینان بیشتر از درک ریسک اقتصادی باعث کاهش صرف ریسک اطلاعات می‌شود. این امر نهایتاً ضمن افزایش هزینه سرمایه شرکت‌ها، بر انتخاب پروژه‌های سرمایه‌ای جدید تأثیر می‌گذارد و ممکن است پروژه‌های واقعاً اقتصادی را غیراقتصادی نشان دهد.

در مورد بعضی شرکت‌ها از اطلاعات بهای تاریخی به عنوان اطلاعات پایه جهت

قیمت‌گذاری محصولات و خدمات استفاده می‌شود. در اقتصادهای فوق تورمی، اعمال قیمت‌های حسابداری برای محصولات باعث پیامدهای منفی شدیدی چون فقر تولیدکنندگان، عدم امکان بهره‌برداری درست از منابع، جلوگیری از توسعه امکانات، جلوگیری از حرکت منابع به بخش‌های مشمول قیمت‌گذاری و ... می‌شود.<sup>۱</sup>

مدل حسابداری فعلی نمی‌تواند اطلاعات لازم را برای بهبود کارایی تخصیص سرمایه، کاهش هزینه سرمایه و تصمیمات اقتصادی ضروری فراهم کند. در عین حال این روش‌ها اثرات اقتصادی دارد و می‌تواند بر متغیرهای کلان اقتصادی و توسعه ملی و رقابت اقتصادی تأثیر بگذارد. برای مثال لستر ترو<sup>۲</sup>، اقتصاددان امریکایی، می‌گوید به دلیل این که هزینه‌های تحقیق و توسعه به حساب سود و زیان منظور می‌شود، منحنی تحقیق و توسعه، با توجه به ریسک تجاری نوسان می‌یابد. نتیجه پژوهش‌هایی که درباره علل افزایش فروش شرکت‌های آمریکایی به سرمایه‌گذاران خارجی انجام گرفته است نشان می‌دهد که یکی از عوامل موثر، تفاوت در نحوه حسابداری سرقفلی ترکیب (در روش خرید) است.<sup>۳</sup>

### ۳- حرفه حسابرسی

گزارش حسابرسی فقط به میزان اطلاعات حسابرسی شده سودمند است. اگر اطلاعات مالی مربوط نباشد، حسابرسی این صورت‌ها چگونه توجیه می‌شود. حسابرسی نقش خود را در کاهش ریسک اطلاعات از دست داده است، زیرا صورت‌های مالی حسابرسی شده حتی در صورت قابلیت اعتماد و اتکاء، در کاهش ریسک اطلاعات اثربخشی کمتری دارد. این امر در بلندمدت می‌تواند تهدید جدی برای حرفه حسابرسی باشد.

۱- دکتر علینقی مشایخی؛ توسعه صنعتی، قیمت‌های حسابداری و تورم فعلی؛ تهران: انتشارات سازمان مدیریت صنعتی، ۱۳۷۴، فصل دوم

2- Lester Thurow

3- P. M. Fischer, W. J. Taylor and J. A. Leer; *Advanced Accounting*; 4 th ed.,

Cincinnati, OHio, South - Western Publishing Co., 1990, p. 105.

#### ۴- تدوین‌کنندگان استاندارد

در بسیاری از کشورها استاندارد‌گذاران حسابداری مالی تعداد زیادی از حامیان مالی خود را از دست داده‌اند. در بلندمدت حمایت از این استاندارد‌گذاران به رضایت‌مندی کاربران بستگی دارد. مسلم است در صورت عدم حمایت مالی کافی از این نهادها، توسعه حسابداری با تهدید مواجه می‌شود و این سیکل می‌تواند تشدید گردد.

#### چه باید کرد؟

مدل حسابداری جدیدی باید صورت بندی شود که متناسب با ویژگی‌های عصر اطلاعات است. ویژگی‌های این مدل احتمالی در مقایسه با مدل سنتی می‌تواند به صورت زیر باشد.<sup>۱</sup>

مدل حسابداری جدید بر اندازه‌گیری نرخ تغییر در منابع و فرآیندها و به حساب گرفتن دارایی‌های خارج از ترازنامه (مثلاً منابع انسانی) بایستی تأکید داشته باشد. یک تفاوت اصلی دیگر عصر اطلاعات این است که معیارهای مالی آن بایستی صرفاً بر درآمد هر سهم، بازده دارایی‌ها یا بازده حقوق صاحبان سهام تمرکز داشته باشد. در مدل جدید بایستی بر ایجاد ارزش (ثروت) برای سهامداران تأکید شود. به دوره رشد ارزش، رشد فروش، سود نهایی عملیات، میزان سرمایه‌گذاری در دارایی‌های جاری و دارایی‌های ثابت و هزینه سرمایه بایستی توجه بیشتری شود. یک شرکت ممکن است درآمد هر سهم و نرخ بازده دارایی‌ها با حقوق صاحبان سهام را افزایش دهد ولی ارزشی برای سهامداران ایجاد نماید و یا آن را کاهش دهد. مدل جدید بایستی با همکاری و حمایت تمام گروه‌های ذینفع و علاقمند به حسابداری ایجاد شود.

---

1- R. K. Elliott & P.D. Jacobson, "Us. Accounting: A National Emergency, *Journal of*

جدول شماره ۱ - مقایسه مدل‌های سنتی و جدید

مدل جدید : عصر اطلاعات	مدل حسابداری سنتی : عصر صنعت
اندازه گیری نرخ تغییرات در منابع	اندازه گیری منابع
اندازه گیری نرخ تغییر در فرآیندها	اندازه گیری فرآیندها
اندازه گیری نامشهودها و مشهودها	اندازه گیری مشهودها
تمرکز به بیرون بر مبنای ارزش‌های مشتری و بازار	تمرکز به درون شرکت بر مبنای بهای تاریخی
اندازه گیری فرآیند در زمان واقعی <sup>۱</sup>	اندازه گیری پس از انجام معاملات

استاندارد گذاران بایستی ضمن اختصاص منابع لازم برای مطالعه نیازها و توقعات از حسابداری عصر اطلاعات، معیارهای اندازه‌گیری برای شناسایی عوامل عملیاتی که ارزش پیش‌بینی دارد، نظیر منابع انسانی، بهره‌وری و کیفیت و ... را شناسایی و ایجاد کنند.

در ارزیابی موازنه‌ای بین دو ویژگی کیفی اعتمادپذیری و مربوط بودن، نه تنها بایستی به اعتماد و ارتباط اطلاعات جدید توجه شود، بلکه بایستی اتکاء سرمایه‌گذاران به منابع دیگری را که قابلیت اعتماد کمتری دارند، در نظر گرفت. ممکن است چنین اطلاعات جدیدی، نرم<sup>۲</sup> باشد، اما احتمالاً قابل اعتمادتر است.

مدیریت بایستی با توجه به تجاربش، داوطلبانه اطلاعاتی که مناسب با مدل عصر اطلاعات است را افشاء کند و در جستجوی معیارهای بهتری برای مقاصد داخلی و بیرون سازمانی باشد. حساب‌رسان نیز بایستی به ترویج مدل جدید همت گمارند. شاید بهترین روشی که آنها می‌توانند به توسعه مدل کمک کنند، اثبات این امر است که روی افشای اطلاعات جدید می‌توانند اظهار نظر کنند و گزارش بدهند. از این طریق سرمایه‌گذاران و سایر کاربران نیز اعتماد بیشتری به مدل جدید خواهند داشت. البته امروزه حساب‌رسان روش‌هایی را برای ارزیابی، رسیدگی و اظهار نظر در مورد پیش‌بینی‌ها در اختیار دارند. اساس ارزیابی، معقول

1- Real Time

2- Soft Information

بودن مفروضات مدیریت است.

نهادهای قانونی نیز بایستی به ترویج مدل جدید کمک کنند. آنها از یک طرف می‌توانند با به رسمیت شناختن روش‌های جدید به آنها اعتبار بخشند و از طرف دیگر با کاهش مسوولیت‌های قانونی مدیران و حساب‌برسان در قبال اطلاعات پیش‌بینی و نرم‌تر، زمینه پیاده‌سازی مدل را فراهم کنند.

### خلاصه و نتیجه‌گیری

در این مقاله نخست درباره ظهور و عوامل تثبیت بهای تاریخی بحث قرار شد. بهای تمام شده در نتیجه تعمیم «انگاره بدهی» برای ثبت کلیه دارایی‌ها پایه‌ریزی شد. جایگاه آن در مدل حسابداری فعلی در نتیجه درجه بالاتری از ملاحظات فکورانه نیست، بلکه کم و بیش ناشی از تقلیدهای بدون فکر و باورهای غلط می‌باشد. تثبیت و پایداری بهای تاریخی مرهون شیوه‌های آموزشی، حمایت‌های قانونی، تعمیم نادرست دفترداری اولیه، حمایت تشکل‌های حرفه‌ای و نبود بازار کامل است.

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

استدلال‌های مدافعان بهای تاریخی در مورد پایداری مدل فعلی حسابداری شامل ارزیابی مباشرت، تاریخ‌گرایی و تصمیم‌گیری در بخش بعدی مقاله به بحث گذاشته شد. ادعا می‌شود اطلاعات مبتنی بر بهای تاریخی برای ارزیابی وظیفه مباشرتی مدیران و تسویه حساب با آنان مناسب است. این استدلال به دلیل تغییر ماهیت مباشرت و نیز امکان سوءاستفاده مدیران از

تفاوت بین ارزش اولیه و ارزش روز دارایی‌ها مورد تردید است. استدلال دیگر این است که اساساً نقش حسابداری تاریخ‌نگاری است و بنابراین اطلاعات آن باید گذشته‌نگر باشد. با توجه به انتظارات موجود، حسابداری فعلی نقش‌های دیگری را نیز بایستی ایفاء کند، در غیر این صورت از اهمیتش کاسته خواهد شد. استدلال دیگر این است که تصمیم‌گیری مستلزم وجود سه نوع اطلاعات می‌باشد: اطلاعات گذشته، حال و آینده. اطلاعات گذشته می‌تواند به شناسایی نقاط ضعف و قوت و نیز به تأیید و تصحیح تصمیمات کمک کند و اطلاعات حاصل از بهای تاریخی دارای ارزش بازخورد می‌باشد. به هر حال این ایراد وارد است که مدل فعلی از تهیه اطلاعات روزآمد عاجز است.

همچنین دربارهٔ پیامدهای منفی بهای تاریخی بحث شد. سرمایه‌گذاران به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات جامع و کامل اولاً نمی‌توانند قضاوت درستی در مورد مباشرت مدیران داشته باشند، ثانیاً برای رفع کمبود اطلاعات به منابع دیگری اتکاء می‌کنند که اطلاعات آن نرم‌تر است، و ممکن است منجر به تصمیمات نادرستی شود. به دلیل این که اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی کامل و مربوط نیست، شرکت‌ها اولاً بایستی هزینه سرمایه بیشتری را به دلیل افزایش ریسک اطلاعات متحمل شوند، ثانیاً فرصت‌های سرمایه‌گذاری سودآور را با توجه به هزینه‌های سرمایه، به غلط غیراقتصادی ارزیابی و از دست می‌دهند. در مورد شرکت‌هایی که کالاها و خدمات آنها بر اساس اطلاعات حسابداری قیمت‌گذاری می‌شود، این خطر وجود دارد که به مرور سرمایه آنها تحلیل برود، و توان حفظ وضعیت موجود یا توسعه امکانات را از دست بدهند، و در تأمین منابع مالی لازم نیز با مشکل مواجه شوند. با توجه به اثرات اقتصادی روش‌های حسابداری، متغیرهای کلان اقتصادی و توسعه ملی نیز ممکن است تحت تأثیر قرار گیرد. مثلاً یکی از عوامل تملک شرکت‌های آمریکایی توسط سرمایه‌گذاران خارجی، تفاوت روش حسابداری ترکیب‌های تجاری در آمریکا در مقایسه با سایر کشورها شناخته شده است. حرفه حسابرسی نیز به دلیل کاهش اثربخشی اطلاعات حسابداری در کاهش ریسک اطلاعات، در بلندمدت در معرض تهدید جدی است. همچنین نهادی تدوین استانداردهای حسابداری نیز ممکن است حامیان ملی خود را به مرور از دست بدهند و این به نوبه خود مشکلاتی را در امر بهبود وضعیت فعلی به وجود خواهد آورد.

در قسمت آخر مقاله پیشنهاد می‌شود که کار بر روی مدل حسابداری جدیدی متناسب با عصر اطلاعات شروع شود. سپس درباره ویژگی‌های احتمالی این مدل و نقشی که هر یک از گروه‌های ذی‌نفع یا علاقمند به حسابداری می‌توانند ایفاء کنند بحث شده است.

### منابع و مآخذ

- 1- Chambers, R. J. (1994); "Historical Cost - Tale of a False Creed", *Accounting Horizon*; March.
- 2- R. K. Elliott & P. D. Jacobson (1991); "U.S. Accounting: A National Emergency," *Journal of Accountancy*; November .
- 3- Solomons, D. (1995); "Criteria For Choosing An Accounting Model", *Accounting Horizon*; March.
- 4- Tilley, L (1975); "A Critique of Historical Record Accounting", *Accounting and Business Research*; Summer.