

تغییرات انقلابی در تفکر حسابداری



گردآوری و ترجمه: هدی اسکندر

دانشجوی دکترای حسابداری دانشگاه تهران

حسابداری و گزارشگری مالی درگیر یکی از مهم‌ترین تغییرات انقلابی تاریخ حاضر است. هدف از این مقاله ارائه‌ی چارچوبی برای بحث درباره‌ی این رشد و توسعه است.^۱ در این جا از چارچوب نظریه‌ی انقلاب علمی کوهن استفاده می‌کنیم تا توضیح دهیم چه‌طور تغییر در نیاز به اطلاعات، همراه با کمبود اطلاعات مربوط حسابداری منجر به ناهنجاری‌هایی در گزارشگری شد که به تغییرات انقلابی در پارادایم‌های حسابداری دامن زد. ما در حال گذر از پارادایم حسابداری متعلق به عصر اقتصاد صنعتی به پارادایم حسابداری متناسب با عصر اطلاعات هستیم. این تغییر جهت نتایج زیر را به همراه داشته است: تغییر در درک و کاربرد مفاهیم مربوط بودن و قابلیت اتکا، افزایش استفاده از ارزش منصفانه به جای بهای تمام‌شده‌ی تاریخی، تاکید مجدد بر اصول به جای قواعد و ارزیابی ترکیب صورت‌های مالی اصلی.

در دهه‌های اخیر شاهد انقلاب‌های گوناگونی در عرصه‌های علمی بوده‌ایم و این امر نشان‌دهنده‌ی پیشرفت بشریت با سرعت بالاتری نسبت به قبل است. به نظر می‌رسد حسابداری مالی نیز در حال تحول است، تا جایی که یکی از بزرگترین انقلاب‌ها از زمان ابداع حسابداری دو طرفه توسط پاچیولی در حال وقوع است (کینگ، ۲۰۰۶ [۲۳]). هدف این مقاله ارائه چارچوبی برای مباحث مربوط به این پیشرفت‌ها و کمک به تسهیل و گسترش مقبولیت این انقلاب در حال وقوع می‌باشد. تاکید فزاینده بر استفاده از ارزش منصفانه در گزارش‌ها، ارزیابی مجدد چارچوب نظری، بازطراحی صورت‌های مالی اصلی و تاکید بر حسابداری اصول‌محور شواهدی دال بر این پیشرفت‌ها است.

ما از تعریف کوهن (۱۹۷۰) [۲۵] از تغییر مبنی بر مکانیزمی برای درک تاثیر محیط اقتصادی و تغییر در حسابداری استفاده می‌کنیم. تامس کوهن در کتاب ساختار انقلاب‌های علمی به توضیح کاتالیست‌های^۲ موثر در تغییر پارادایم‌های بدنه‌ی دانش، حوادث واقع در فرایند تحول و تاثیر این تغییرات بر رویه‌های عمل می‌پردازد. گرچه موضوع اصلی این کتاب پارادایم‌ها و تحولات علوم دقیق^۳ (مثل نجوم، فیزیک، علم دینامیک و نورشناسی) است، فرایندی که او وصف می‌کند در مورد تغییرات علوم اجتماعی نیز جامعیت دارد. یکی از تفاوت‌های موجود میان انقلاب‌های علمی کوهن و تحولات حسابداری این است که کاتالیست‌های تغییر در علوم دقیق قوانین فیزیکی طبیعت‌اند در حالی که کاتالیست‌های تغییر در علوم اجتماعی محیط‌های اجتماعی احاطه‌کننده‌ی آن‌ها هستند (شرتریدج و پاملا، ۲۰۰۹ [۳۱]). از نظر کوهن،

تغییر به دو شکل روی می‌دهد: تکاملی و انقلابی (کوهن، ۱۹۷۰ [۲۵]). تغییر تکاملی زمانی روی می‌دهد که شاخه‌ای از علم به صورت افزایشی و تدریجی در طی زمان پیشرفت می‌کند. تغییر انقلابی زمانی رخ می‌دهد که بحران یا ناهنجاری مهمی منجر به کناررفتن بخشی از دانش از یک جریان فکری خاص می‌شود. به موجب نظریه‌ی کوهن توسعه‌ی علمی از طریق انباشت تدریجی صورت نمی‌گیرد. بلکه توسعه‌ی یک علم از طریق روی‌داد سلسله‌ای از انقلاب‌های سنت شکنانه صورت می‌پذیرد که در اثر آنها یک تئوری معتبر وقت در مقابله با تئوری‌های دیگری که قابل مقایسه با آن نیستند به نفع آن تئوری‌ها کنار گذاشته می‌شود (انسوف، ۱۹۸۷ [۶]).

در حال حاضر حسابداری تغییری انقلابی در طرز تفکر حاکم بر مبانی اصلی حسابداری مالی را پشت سر می‌گذارد. کاتالیست‌های این تغییر را می‌توان در حرکت از اقتصاد صنعتی به اقتصاد عصر اطلاعات، جهانی شدن روزافزون، پیشرفت در دسترسی به اطلاعات و افزایش در توانایی پردازش اطلاعات جستجو نمود (شرتریدج و پاملا، ۲۰۰۹ [۳۱]). در اینجا از تغییرات در مبانی حسابداری تحت عنوان تغییر در پارادایم یاد می‌کنیم. پارادایم قدیمی که از این به بعد به آن پارادایم صنعتی می‌گوییم، متعلق به دوره اقتصاد صنعتی بوده و بر چارچوب مفهومی اصلی FASB مبتنی است. این پارادایم بر استفاده از بهای تمام شده تاریخی تاکید داشته، قواعد-محور^۴ بوده و تمرکز آن بر مبادلات و تخصیص‌ها می‌باشد. این پارادایم منعکس‌کننده قوانینی است که برآورد و قضاوت را ممکن ساخته ولی مبتنی بر اطمینان و دقتی می‌باشد که از اندازه‌گیری‌های بهای تمام شده تاریخی حاصل می‌شود. بکارگیری حسابداری عصر صنعتی در

اقتصاد نوین منجر به ناهنجاری‌های مختلفی در گزارشگری مالی و متعاقباً تغییرات مهمی در تفکر حسابداری شده است. این پیشرفت‌ها باعث پیدایش پارادایمی جدید در گزارشگری مالی شده است. مبانی این پارادایم جدید که از این به بعد به آن پارادایم اطلاعات می‌گوییم، متعلق به اقتصاد عصر اطلاعات بوده و بر چارچوب پیشنهادی استوار است. این پارادایم اصول-محور^۵ بوده، بر ارزش منصفانه تاکید داشته و تمرکز آن بر رویدادهای اقتصادی است. لازم به ذکر است که گرچه در حال حاضر تغییر بهای تمام شده تاریخی به ارزش منصفانه در اندازه‌گیری‌ها جلب توجه زیادی می‌کند، این تغییر به تنهایی چیزی نیست که به آن مفهوم تغییر پارادایم را اطلاق می‌کنیم. تمامی عواملی که در شکل نشان داده می‌شوند بخشی از تغییر پارادایم هستند. در مدل اطلاعات، (۲۰۰۶) FASB [۱۶] پیشنهاد داده است که مفهوم ارائه صادقانه اطلاعات جایگزین مفهوم قابلیت اتکا شود. این اصطلاحات جدید حاکی از قصد FASB برای رجحان محتوا بر شکل رویدادهای اقتصادی است. این کانون توجه جدید منجر به افزایش تاکید بر اصول در برابر قوانین و ارزش منصفانه در برابر بهای تمام شده تاریخی می‌شود. شکل ۱ هم‌پوشانی موجود را در حالیکه محیط حسابداری مالی از عصر صنعتی به عصر اطلاعات حرکت می‌کند، نشان می‌دهد. تغییر در پارادایم‌های حسابداری هنوز کامل نشده است و از این جهت استانداردهای منتشره در دوره گذار، حاوی ویژگی‌هایی از هر دو پارادایم می‌باشند (شرتریدج و پاملا، ۲۰۰۹ [۳۱]).

در ادامه به گسترش مفهوم‌سازی خود از این پارادایم‌ها و تغییر در حال وقوع در چارچوب کوهن می‌پردازیم. این مقاله در ابتدا از نظریات کوهن

بهره می‌گیرد تا بیان کند چگونه می‌توان مبانی حسابداری را به عنوان یک پارادایم توصیف نمود و چرا تغییر مورد نظر حرکتی انقلابی است. بخش بعدی تکامل اقتصادها از جامعه عصر شکار^۱ به اقتصاد اطلاعات را به اختصار مورد بحث قرار می‌دهد. این بحث مهم است چراکه تغییرات در محیط اقتصادی ناقل تغییرات در حسابداری، به عنوان علمی اجتماعی می‌باشد. از آنجایی که نرخ رشد حسابداری برابر با نرخ رشد محیط اقتصادی نبود، ناهنجاری‌هایی در گزارش‌گری مالی پدیدار شد. نهایتاً این نواقص در حسابداری منجر به نارضایتی از اطلاعات به دست آمده از پارادایم صنعتی شد. این کاستی‌ها اثر پیشرفت‌های اقتصادی بر حسابداری و چرایی پیدایش پارادایم جدید در آن را روشن می‌سازد. نهایتاً با استفاده از نظریات کوهن مراحل تغییر در انقلاب گزارشگری مالی را بررسی می‌کنیم: رد سنتهای قدیمی، تغییر در مسائل مورد بررسی و دگرگونی‌های دنیای کار.

۲- کالبد شکافی تغییر پارادایم

کوهن برای نامیدن یک مجموعه کلی از ایده‌ها که مجموعه‌ای از دانشمندان

را به یکدیگر مربوط می‌سازد، از واژه پارادایم استفاده می‌کند. در واقع پارادایم مشتمل است بر مفروضات کلی نظری و قوانین و فنون کاربرد آنها که اعضای جامعه علمی خاصی آنها را بر می‌گیرند (چالمرز، ۱۳۸۷ [۱]). از نگاه کوهن عناصر تشکیل دهنده پارادایم عبارتند از ۱- نمادهای کلی، ۲- تعهدات مشترک، ۳- ارزش‌ها، و ۴- الگو. با توجه به تعریف کوهن، حسابداری در دهه ۱۹۴۰ شامل عناصر زیر بود (فرقاندوست، ۱۳۷۲ [۲]):

۱- نمادهای کلی مشتمل بر تعاریف و نمادهای پذیرفته شده مانند معادله ترازنامه، صورت سود و زیان، طبقه‌بندی دارایی‌ها، محاسبات مربوط به سرمایه در گردش و ...

۲- تعهدات مشترک مشتمل بر اصول اصطلاحی تحقق، تطابق و ...

۳- ارزشها مشتمل بر اهمیت، محافظه کاری، ثبات رویه و ...

۴- الگو که در کتب و تبیینهای دوره قابل رویت بوده اند، همواره مشابهت زیادی در محتویات بسیاری از متون وجود داشته است.

نظریه‌ها و کاربردها از طریق کتابهای درسی و آموزش‌های مبتنی بر تعالیم

موجود و جا افتاده در افکار فعالین هر عرصه جاودانه می‌شوند. این مکانیزم تقویت‌کنندگی منجر به پارادایمی می‌شود که ده‌ها سال ادامه یافته و توسط نسل‌های متممادی از دست‌اندرکاران و محققان مورد استفاده قرار می‌گیرد. با این وجود، ناهنجاری‌هایی در بدنه دانش پدیدار می‌شود. کوهن بیان می‌دارد که صرف وجود معماهای حل نشده موجب بحران و انقلاب نمی‌شود بلکه وضعیت هنگامی وخیم می‌شود که این ناهنجاری‌ها بنیادهای پارادایم را هدف قرار می‌دهند و پارادایم رقیبی به وجود می‌آید. وی پارادایم‌ها را به دلیل نبود زبان مشترک بین آنها، قیاس‌ناپذیر دانسته و انقلاب را فرایند جایگزینی مجموعه‌ای از باورها توسط مجموعه متفاوتی از باورهای تحت پشتیبانی رژیم جدید می‌داند (چالمرز، ۱۳۸۷ [۱]). کوهن اظهار می‌دارد که حرکات انقلابی از سه راه به وقوع می‌پیوندد: (۱) جستجو برای توضیح یک ناهنجاری^۲، (۲) اکتشافات جدید و (۳) در واکنش به یک بحران.

به سبب این حوادث است که وقتی پارادایم موجود نمی‌تواند پاسخگوی وضعیت موجود باشد، ناسازگاری‌هایی رخ می‌دهد. بدین جهت انقلابی برای یافتن نظریات جدیدی شروع می‌شود که بتوانند پاسخگوی سوالاتی باشند که نظریات قبلی از پاسخ به آنها عاجز بودند (شرتریدج و پاملا، ۲۰۰۹ [۳۱]).

طی دهه ۱۹۰۰ تغییرات حسابداری تکاملی بوده‌اند. در زمان نیاز به راه حلی جدید و به روز در حسابداری، استاندارد یا دستورالعملی جدید در چارچوب پارادایم حاضر صادر می‌شد. تکامل استانداردهای حسابداری اجاره سرمایه‌ای نمونه‌ی خوبی از این پیشرفت تدریجی است. از دهه ۱۹۷۰ شرکت‌ها در پی مبادلاتی بوده‌اند که به





تامین مالی خارج از ترازنامه منتج شود و استانداردهای حسابداری به طور تدریجی به هر کدام از این مبادلات واکنش نشان دادند. استانداردها گزاران قوانینی را در برابر تبادلات جدید خارج از ترازنامه وضع نمودند و دوباره شرکت‌ها با تغییرات اندک در این تبادلات قوانین وضع شده را دور زدند. این موضوع در طول زمان FASB را بر آن داشت تا دستورالعمل‌های اجاره را طی بیش از ۷۵ اطلاعیه اعلام نماید (شرتریدج و مایرینگ، ۲۰۰۴ [۳۰]). علت این کثرت در مقررات این بود که تغییرات انجام شده توسط FASB تدریجی و در چارچوب پارادایم صنعتی بود. این مقررات باعث ایجاد ناهنجاری‌های متعدد در گزارشگری و بحران اطلاعاتی شد، وضعیتی که تقاضای تغییر را از سوی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی در پی داشت. در نتیجه حرفه حسابداری شاهد بازسازی برخی از اساسی‌ترین مبانی این بخش از علم می‌باشد. کوهن بازسازی به این وسعت را تغییر انقلابی پارادایم

تعریف می‌کند (کوهن، ۱۹۷۰ [۲۵]). شناسایی سرآغاز این انقلاب کاری مشکل است. آلفرد کینگ (۲۰۰۶) [۲۳]، نایب رییس شرکت مارشال و استیونز و یکی از مؤسسين گروه کاری موضوعات ارزیابی^۱ معتقد است که زمان آن فرا رسیده که به جای تعهد به رویکرد بهای تمام شده تاریخی، برای خدمت به اقتصاد از طریق ارائه اطلاعات کامل‌تر، رویکرد مناسب‌تری برگزیده شود. هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) و هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابداری (IASB) در حال حرکت از حسابداری بهای تمام شده تاریخی به سوی حسابداری ارزش منصفانه می‌باشند.

صرف نظر از زمان آغاز این انقلاب، حالا زمان تغییر در مبانی اساسی گزارش‌گری مالی فرا رسیده است. آشکارترین تغییر در مبانی اساسی، تغییرات در حال وقوع در چارچوب مفهومی است. شکل ۲ مراتب ویژگی‌های حسابداری مندرج در

بیانیه مفاهیم حسابداری مالی ۲ هیئت استانداردهای حسابداری مالی را نشان می‌دهد. هیئت استانداردهای حسابداری مالی بخش عمده‌ای از چارچوب نظری سنتی خود را بیش از بیست سال قبل و براساس پروژه‌ای ایجاد کرد که از دهه ۱۹۷۰ آغاز گشت. اما با وجود دستیابی به نتایج چشم‌گیر، چارچوب نظری عاری از عیب و نقص نبود (نیکبخت، ۱۳۸۷ [۳]). در این سلسله مراتب، مربوط بودن و قابلیت اتکا ویژگی‌های کیفی اصلی اطلاعات حسابداری مفید در تصمیم‌گیری می‌باشند. FASB هرگز قابلیت اتکا را مترادف با دقت یا قطعیت ندانسته است (FASB، ۱۹۸۰ [۲۰]). با این حال، در طول زمان قابلیت اتکا اطلاعات با قابلیت تایید اندازه‌گیری‌ها مترادف شده و خیلی‌ها بر این باور شدند که اطلاعات حسابداری دقیق است. واضح‌ترین مصداق این گفته نشریات بازرگانی است که در آنها با کلماتی چون «صحیح»، «دقیق» و «درست» به حسابداری اشاره می‌شود (گومز، ۲۰۰۴

[۲۲]. البته اطلاعات حسابداری «دقیق» نیست ولی بر اساس حقایق، تخمین‌ها و قضاوت‌ها در زمانی خاص ارائه می‌شود. معانی ضمنی اطلاعات ارزش تاریخی نیز به «فاصله انتظارات» میان اطلاعات گزارش شده و انتظارات کاربران از این اطلاعات دامن می‌زد (مرکز تحقیقات آموزش استرالیا، ۲۰۰۷ [۸]). شکل ۳ نشانگر تفسیر نویسنده از مراتب ویژگی‌های حسابداری مندرج در چارچوب مفهومی پیشنهادی که هم اکنون FASB در حال سنجش و تامل بر آن است می‌باشد (FASB، a۲۰۰۶).

بوده و بموقع عرضه می‌شود. هنگامی که اطلاعات مربوط شناسایی شد، ویژگی کیفی دوم ارائه صادقانه آن است. این بدان معنی است که اطلاعات باید پدیده اقتصادی مربوط را به گونه صادقانه نشان دهد (FASB، a۲۰۰۶ [۱۶]). اطلاعاتی که صادقانه گزارش شده باشند، قابل تایید، بی طرفانه و کاملند. در چارچوب مفهومی سال ۱۹۸۰ ارائه صادقانه بخشی از قابلیت اتکا بود؛ در چارچوب مفهومی پیشنهادی این ویژگی بصورت مجزا و جایگزین قابلیت اتکا می‌باشد. ویژگی‌های سه و چهار چارچوب

در چارچوب مفهومی ۱۹۸۰، این ویژگی مربوط به ادراک استفاده کننده از اطلاعات بود. در چارچوب مفهومی پیشنهادی، FASB اطلاعات قابل فهم را «طبقه بندی شده، مشروح، واضح و مختصر» توصیف می‌کند (FASB، a۲۰۰۶ [۱۶]).

تحول چارچوب مفهومی تنها یکی از شواهد حاکی از تغییر پارادایم می‌باشد. همانطور که در شکل ۱ مشخص است، تغییرات دیگری نیز موازی با تغییرات چارچوب مفهومی وجود دارند. تمایل به استفاده از ارزش منصفانه، تاکید فزاینده بر اصول بجای قواعد و توجه روز افزون به رویدادهای اقتصادی بجای مبادلات، مثال‌هایی از این تغییرات هستند. اقتصاد عصر اطلاعات به مدد تکنولوژی پیشرفته‌ی اطلاعاتی، روش‌های پیچیده‌تر ارزش‌گذاری، جهانی شدن رو به رشد و دستیابی بیشتر به داده‌ها، تمامی این تغییرات را ممکن می‌سازد. از آنجایی که حسابداری از علوم اجتماعی است، محرک تغییر، محیطی است که آن را در بر می‌گیرد. از این رو در بخش بعدی فرایند تکامل محیط اقتصادی و تاثیر آن بر گذر از پارادایم صنعتی به پارادایم اطلاعات را بررسی می‌کنیم.



[۱۶]. طبق این سلسله مراتب اطلاعات مفید در تصمیم‌گیری اطلاعاتی هستند که مربوط، صادقانه، قابل مقایسه و قابل فهم باشند. در زمان تعیین اطلاعات مناسب برای گزارشگری، این ویژگی‌ها به ترتیب مورد بررسی قرار می‌گیرند چراکه اعمال این ویژگی‌ها دارای ترتیبی منطقی است.

اولین و مهمترین ویژگی مربوط بودن است. مفهوم مربوط بودن به «تشخیص پدیده اقتصادی» مورد نیاز برای گزارشگری اشاره دارد. اطلاعات مربوط دارای ارزش بازخورد و پیش بینی

مفهومی پیشنهادی مقایسه‌پذیری و قابلیت فهم‌اند. به محض اینکه مشخص شد که اطلاعات مربوط و ارائه آن صادقانه صورت گرفته است، باید این اطلاعات را از حیث مقایسه‌پذیری نیز بررسی نمود. «مقایسه‌پذیری آن ویژگی اطلاعات است که استفاده‌کننده را قادر می‌سازد تا شباهت‌ها و تفاوت‌های بین دو مجموعه پدیده اقتصادی را شناسایی کند». این مفهوم به استفاده با ثبات از سیاست‌های واحد در زمان‌ها و موقعیت‌های مختلف نیز اشاره دارد. در آخر، اطلاعات باید قابل فهم باشند.

۳- تغییر در اقتصاد بر تقاضا برای اطلاعات اثر می‌گذارد

با پیشرفت اقتصادها، نیاز به اطلاعات در محیط آن‌ها تغییر می‌کند. بعنوان مثال شمارش از طریق علائم نیاز جوامع عصر شکار را بر طرف می‌کرد اما نیازهای جامعه‌ای که در آن وجوه در یک لحظه بطور بی سیم در سراسر دنیا جابجا می‌شود، از این طریق حل نمی‌شود. الیوت و ژاکوبسون (۲۰۰۲) [۱۳] به توصیف ظهور محیط‌های اقتصادی و تاثیر آنها بر تغییر تقاضا برای اطلاعات پرداخته‌اند.

۱۹۹۱ [۱۵]، وی مجدداً در سال ۱۹۹۲ خواهان تغییر حسابداری داخلی و خارجی به تناسب اقتصاد فرا صنعتی برای حمایت از تصمیم‌گیری مدیران و اشخاص ثالث شد (الیوت، ۱۹۹۲ [۱۴]). گزارش انجمن تحقیق و مدیریت سرمایه‌گذاری^{۱۱} (AIMR) تحت عنوان گزارش‌گیری مالی در دهه ۱۹۹۰ و پس از آن، منعکس‌کننده دعوت تحلیل‌گران مالی برای استفاده بیشتر از معیارهای ارزش جاری می‌باشد (کناتسن، ۱۹۹۳). گزارش کمیته جنکینز^{۱۲} نیز بر ارتقای شفافیت در صورت‌های مالی تأکید

نامشهود ثبت نشده دانست. باروک لو استاد حسابداری دانشگاه نیویورک تخمین می‌زند که «اقلام نامشهود بیش از نیمی از ارزش بازار شرکت‌های عمومی را تشکیل می‌دهند. با این حال با وجود صورت‌هایی که تحت اصول حسابداری ایالات متحده تهیه شده‌اند، تنها کاری که سرمایه‌گذاران می‌توانند بکنند حدس زدن ارزش این اقلام است» (آستون، ۲۰۰۲ [۷]). در اقتصاد عصر اطلاعات منبع درآمدی شرکت‌ها تنها فروش کالا نیست، بلکه فروش خدمات نیز هست. تقریباً بیش از نیمی

ناهنجاری‌ها و ناسازگاری‌هایی در گزارش‌گیری شده است (شرتریدج و پاملا، ۲۰۰۹ [۳۱]).

۴- تغییر انقلابی در پارادایم‌های حسابداری

کوهن (۱۹۷۰) [۲۵] سه ویژگی که در باور وی انقلاب‌های علمی را تعریف می‌کند، را به تفصیل بیان کرده است. اول، انقلاب مستلزم این است که دست اندرکاران، یک مجموعه از سنتها را بخاطر مجموعه ناهمخوان دیگری طرد کنند (برای مثال بهای تمام شده تاریخی در برابر ارزش منصفانه). دوم، استفاده از پارادایمی جدید، مسائلی که به دنبال حل آن هستیم را تغییر دهد (برای مثال برآوردها و قضاوت‌های لازم برای تعیین ارزش منصفانه). نهایتاً اینکه انقلاب‌ها دنیای کاری که پارادایم جدید در آن اعمال شده است را متحول کند (برای مثال آموزش و تعلیم تکنیک‌های ارزش‌گذاری و لزوم قضاوت‌های حرفه‌ای‌تر). در این بخش شواهد دال بر هر کدام از ویژگی‌ها را با گذر حسابداری از پارادایم صنعتی به پارادایم اطلاعاتی مورد بحث و بررسی قرار می‌دهیم.



دارد (AICPA، ۱۹۹۱ [۵]). یکی از نشانه‌های دیگر نقصان رویه حسابداری موجود، تغییر در رابطه میان ارزش دفتری و ارزش بازار یک شرکت است. برای مثال در پی مطالعه‌ای که روی بیش از ۱۰۰۰۰ شرکت انجام شد مشخص گردید که حقوق صاحبان سهام، تشکیل‌دهنده ۹۵ درصد ارزش بازار در سال ۱۹۷۹ ولی تشکیل‌دهنده ۲۸ درصد ارزش بازار در سال ۱۹۹۸ است (بولتن، لیبر و سامک، ۲۰۰۰ [۱۰]). بیشتر این تفاوت را می‌توان بخاطر استفاده از بهای تمام شده تاریخی و وجود دارایی‌های

از شرکت‌های فرچون^{۱۳} ۱۰۰ ارائه دهنده خدمت هستند نه کالا. اکثر این شرکت‌ها نوعی از خدمات مالی را ارائه می‌دهند. هویت شرکت‌ها در این عصر دیگر با فروش حضوری و غیرحضوری دارایی‌های مشهود برای ایجاد درآمد شکل نمی‌گیرد. در عصر اطلاعات، حسابداری در پارادایم صنعتی، اطلاعات مالی ناسازگار با فعالیت‌های اقتصادی شرکت‌ها یا نیازهای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را بوجود آورده است (کلمنتز، ۱۹۹۳ [۱۱]). ناهمخوانی پارادایم صنعتی با عصر اطلاعات سبب

۴-۱- رد سنتهای قدیمی

FASB در تعامل با IASB در حال تعریف مجدد چارچوب مفهومی حاضر هستند (شکل ۲)، امری که به ایجاد مجموعه جدیدی از مبانی منتج می‌شود (شکل ۳). شاید یکی از مهمترین تغییرات، نقش مربوط بودن و قابلیت اتکا باشد. در گذشته مربوط بودن و قابلیت اتکا به‌عنوان ویژگی‌های یکسانی که حاصل آنها اطلاعات مفید در تصمیم‌گیری بود، پنداشته می‌شدند. همانطور که قبلاً هم ذکر شد، در پارادایم عصر صنعتی قابلیت اتکا اطلاعات با تاییدپذیری مترادف در

نظر گرفته می‌شد. در چارچوب مفهومی پیشنهادی قابلیت اتکا جایش را به ارائه صادقانه داده و در مرتبه ای پایین‌تر از مربوط بودن قرار می‌گیرد.

این نشان می‌دهد که گزارش اطلاعات قابل اتکا اما غیرمربوط سودمند نیست. قابلیت اتکا را می‌توان بهبود بخشید اما نمی‌توان کاری کرد که اطلاعات غیرمربوط (هر قدر هم که قابل اتکا باشند) سودمندی داشته باشند (نیکبخت، ۱۳۸۷ [۳]). هدف این طرح پیشنهادی حرکت دادن گزارش‌های مالی از حسابداری مبادله-محور^{۱۳} با تاکید بر قابلیت تایید بسوی تاکید بر ارائه صادقانه که منعکس‌کننده رجحان محتوا بر شکل رویدادهای اقتصادی وقایع است، می‌باشد (شرتریدج و پاملا، ۲۰۰۹ [۳۱]). البته این بدان معنی است که بجای از دست دادن مربوط بودن برای دستیابی به قابلیت اتکا، باید بین قابلیت تایید و ارائه صادقانه مصالحه صورت گیرد. هرچند هیچ‌کدام به‌طور کامل قربانی دیگری نمی‌شود لیکن در این مصالحه، منصفانه بودن چیره است (نیکبخت، ۱۳۸۷ [۳]). این حرکت به‌سوی ارائه صادقانه محتوای رویدادهای اقتصادی مستلزم اتکای بیش از پیش بر قضاوت‌های حرفه‌ای است. بنابراین به‌جای تمرکز بر کاربرد یک قانون، دست اندرکاران باید محتوای اقتصادی رویدادها را درک کرده تا آن پدیده، صادقانه در صورت‌های مالی آورده شود (شرتریدج و پاملا، ۲۰۰۹ [۳۱]). ارقام تاریخی و مشتقات آنها مانند ارزش دفتری قابل اتکا نیستند زیرا بیان صادقانه‌ای از توان دارایی یا بدهی برای اثرگذاری بر جریان‌های نقدی آینده واحد تجاری در تاریخ صورت‌های مالی ارائه نمی‌دهند (نیکبخت، ۱۳۸۷ [۳]).

حرکت به‌سوی استانداردهای اصول-محور با تلاش برای همسو شدن

با استانداردهای بین‌المللی نیز همخوان است (شرتریدج و پاملا، ۲۰۰۹ [۳۱]). فیچ راتینگز (۲۰۰۶) [۲۱] با تایید این مطلب بیان می‌کند که «شاگله اصلی IFRS اصول است نه لیستی از قواعد. از این رو گزارشگری شامل تغییر در ذهنیت^{۱۴} است نه فقط حصول اطمینان از اینکه تمام گزینه‌ها تیک خورده باشند.» علاوه بر بازبینی چارچوب مفهومی، صورت‌های مالی اصلی نیز تحت بازنگری هستند. اصول کاری وضع شده توسط FASB و IASB گویای این مطلب‌اند که صورت‌های مالی

جنبش گفته است: «می‌دانم که دنیا به تک رقم‌های خط آخر و دیگر چیزها علاقه دارد، اما ترجمه کسب و کارهای پیچیده در یک رقم کار سختی است» (ریلی، ۲۰۰۷ [۲۹]).

۴-۲- تغییر در مسائل تحت

بررسی

دومین ویژگی یک انقلاب تغییر در مسائلی است که به دنبال حل آنها هستیم. مسائل پارادایم صنعتی عموماً حول محور اندازه‌گیری و شناسایی هزینه‌ها و درآمدها قرار داشتند. یکی از مسائل مهم



«باید اطلاعات را طوری ارائه دهند که فعالیت‌های تامین مالی شرکت از فعالیت‌های عملیاتی و دیگر فعالیت‌های آن تمیز داده شوند» (FASB, b2006 [۱۷]). این اصل احتمالاً منجر به تهیه یک صورت وضعیت مالی و یک صورت سود و زیان مشتمل بر بخش‌های تامین مالی، سرمایه‌گذاری و عملیاتی می‌شود. بعلاوه، رقم سود خالص خط آخر صورت مالی ممکن است حذف شود. این جنبش رد صریح سنت‌های گذشته و بنا نهادن ایده‌های جدید است. رابرت هرز، رئیس FASB در دفاع از این

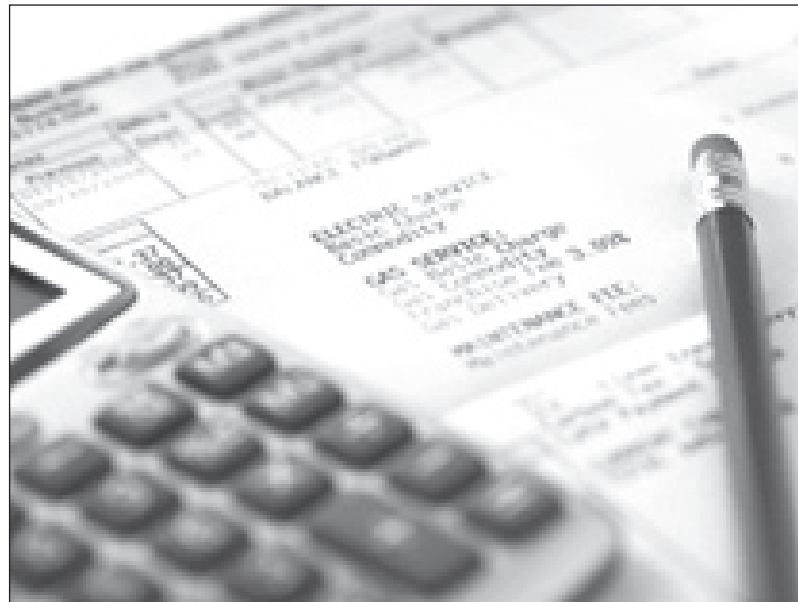
در پارادایم اطلاعات تعیین ارزش منصفانه است. برای حل این مساله، FASB بیانیه مفهومی شماره ۷ یعنی استفاده از اطلاعات جریان نقد و ارزش فعلی در اندازه‌گیری‌های حسابداری (FASB, b2006 [۱۷]) و بیانیه ۱۵۷ یعنی اندازه‌گیری ارزش منصفانه (FASB, c2006 [۱۸]). را صادر نموده است. بیانیه ۱۵۷ ارزش منصفانه را تعریف کرده و مراتبی سه گانه را برای اندازه‌گیری آن ارائه می‌دهد. بعلاوه، در این بیانیه تلاش شده است که با استفاده از قیمت خروجی^{۱۵}، تعریفی پایدار از ارزش منصفانه ارائه

شود. در این استاندارد دستورالعملی به منظور کاهش نگرانی‌های موجود در رابطه با مقایسه پذیری قرار داده شده است. یکی دیگر از مسائل کلیدی که پارادایم اطلاعاتی با آن مواجه است، نحوه شناسایی درآمدها در صورت سود و زیان است. در اقتصاد صنعتی درآمد هنگام تحقق و کسب شدن در صورت سود و زیان می‌آید.

این تعریف مسبب چندین ناهنجاری در پارادایم صنعتی بوده و باعث شده است بیش از ۱۸۰ بار به این موضوع

عامل داف اند فلپس، دیوید لارسن اظهار می‌کند که با وجود سختی تخمین ارزش منصفانه، کاربرد رویکردهای پایدار در تخمین‌ها نشان از پیشرفت‌های چشم‌گیر در مقایسه با روش‌های تمام شده تاریخی دارد (مکفادین، ۲۰۰۷ [۲۷]). برای پیوند زدن برآوردها و قضاوت‌ها با ارزش‌گذاری، لازم است حرفه‌ای‌های امر حسابداری مجموعه مهارت‌هایشان را به ابزارهای جدید مجهز کنند (شرتریدج و پاملا، ۲۰۰۹ [۳۱]).

۴-۳- دگرگونی‌های دنیای کاری



در GAAP فعلی اشاره شود (ریتینگز، ۲۰۰۶ [۲۱]). موضوع بسیار مهم نحوی شناسایی تغییرات ارزش منصفانه در صورت سود و زیان است. در پارادایم صنعتی، بعضی از تغییرات ارزش منصفانه در ترازنامه (در صورت سایر اقلام سود جامع) و مابقی تغییرات در صورت سود و زیان منعکس می‌شوند. حل مسائل مربوط به شناسایی درآمد در حرکت به سوی پارادایم اطلاعات حیاتی است. خلاصه اینکه نوع تخمین‌ها و قضاوت‌های به‌کار رفته در تعیین ارزش منصفانه تفاوت زیادی با تخمین‌ها و قضاوت‌های بکار رفته در تخصیص هزینه‌ها دارد. مدیر

ویژگی نهایی حاصل از تغییر انقلابی به پارادایمی جدید، دگرگونی دنیای کاری فعالان آن عرصه است. تمامی تغییراتی که در این مقاله توصیف شد، تأثیری شگرف بر حرفه حسابداری خواهند داشت. در گذشته به دلیل اندازه‌گیری بر اساس بهای تمام شده تاریخی، حسابداران را می‌شد به‌درستی «تخصیص‌دهندگان»^{۱۶} نامید. در محیط امروزی بهتر است به آنها «تخمین زن‌ها»^{۱۷} بگوییم. یکی از نشانه‌های تغییر در دنیای کاری، ایجاد ABV^{۱۸} توسط AICPA برای افزودن قابلیت عرضه در بازار و آموزش به اعضای

خویش است. در ماه ژوئن سال ۲۰۰۷، AICPA اولین استانداردش را در زمینه خدمات ارزش‌گذاری تحت عنوان بیانیه شماره ۱ خدمات ارزش‌گذاری به منظور ارائه رهنمودهایی برای دست‌اندرکاران این امر صادر نمود (AICPA، ۲۰۰۷ [۴]). در ژوئن ۲۰۰۷، FASB فرایند ایجاد گروه مرجع در زمینه رهنمودهای ارزش‌گذاری^{۱۹} را برای کمک به دست‌اندرکارانی که مشکل اجرا دارند، آغاز نمود. این بدان معنی است که آموزش و تعلیم حرفه‌ای‌های حسابداری باید به تناسب محیط کاری تغییر کند. در پارادایم جدید اصول بر قواعد اولویت دارند. در نتیجه دست‌اندرکاران باید به فکر قضاوت‌های حرفه‌ای‌تر باشند، نه صرفاً اعمال قواعد خط‌روشن^{۲۰}. حرکت بسوی استانداردهای اصول-محور با تلاش FASB برای همسویی با IASB هم‌جهت است. این تغییر با وجود نگرانی‌های موجود در مورد دعاوی در حال وقوع است. دست‌اندرکاران خواهان دستورالعمل خاصی هستند تا در دفاع از تصمیماتشان به آن رجوع کنند. این موضوع در گذشته استانداردهای خط‌روشن را پدید آورده بود. اثر بخشی این جنبش اصول-محور منوط به این است که هیئت‌های تدوین‌کننده استاندارد برای تامین خواسته‌های دست‌اندرکاران دچار وسوسه نشوند (شرتریدج و پاملا، ۲۰۰۹ [۳۱]).

خلاصه کلام اینکه اصلاح محیط گزارشگری مالی کنونی تأثیر شدیدی بر رویه‌های کاری دارد. مجله وال استریت چنین نوشته است که «اگر این تغییرات اعمال شوند، احتمالاً تمام کتب درسی باید دوباره نوشته شده و هر کسی که از حسابداری استفاده می‌کند باید نحوه گردآوری و تحلیل اطلاعات را دوباره بیاموزند» (ریلی، ۲۰۰۷ [۲۹]).

۵- نتیجه‌گیری

نتیجه‌گیری ارائه شده در این مقاله بیش از بحث درباره اینکه چه تغییراتی در حال وقوع است، سعی دارد به برانگیختن افکار و مباحثی پیرامون چرایی تغییرات حسابداری بپردازد. ما از نظریه‌ی کوهنی به‌عنوان چارچوبی برای توصیف تغییر انقلابی در حال وقوع در پارادایم‌های حسابداری استفاده نمودیم. کوهن (۱۹۷۰) [۲۵] بیان می‌کند که تغییرات انقلابی در بدنه دانش موجود، منجر به بازسازی اساسی‌ترین مبانی آن می‌شوند. حسابداری در میان چنین تحولاتی قرار دارد چرا که مبانی جدیدی در حال پیدایش در آن هستند که سوالات تحت بررسی و دنیای کاری دست اندرکاران آن را تغییر می‌دهد.

براساس چارچوب کوهن تغییر پارادایم در حسابداری مراحل مشخصی را می‌گذراند. اولین مرحله شناسایی ناهنجاری‌هاست. ناهنجاری‌ها در گزارش‌گری مالی به دنبال تغییر در

محیط اقتصادی و عدم تغییر متناسب در پارادایم موجود حسابداری تسریع شدند. نارضایتی از چارچوب نظری موجود منجر به پیدایش ایده‌های جدیدی برای رفع این کاستی‌ها شد. در طی زمان، مکتب فکری جدیدی از این ایده‌ها پدید آمد.

این پدیده چنان قابل توجه است که در حال تغییر پارادایم گذشته به پارادایم فکری جدیدی می‌باشد. از آنجایی که پارادایم قدیمی چندین دهه ریشه دوانیده است، دوره حاضر دوره مقاومت در برابر این مکتب فکری جدید می‌باشد. کوهن خاطر نشان می‌کند که قبول پارادایم جدید زمان بر است این همگون‌سازی مستلزم بازسازی نظریه قدیمی و ارزیابی مجدد حقایق قبلی است. این فرایندی است فی‌نفسه انقلابی که به ندرت به وسیله یک فرد و یک شب تکمیل می‌شود. در دوره تغییرات، استانداردها ممکن است در تناقض

با یکدیگر باشند. کوهن می‌گوید «در دوره انتقال، همپوشانی میان مسائلی که به‌وسیله‌ی پارادایم قدیمی و جدید قابل حل هستند، وسیع بوده ولی هیچوقت کامل نیست. اما تفاوت فاحشی بین طرق حل مساله وجود دارد» (کوهن، ۱۹۷۰ [۲۵]). تغییرات در حسابداری - به‌عنوان علمی اجتماعی - دارای بُعد اضافی رفتار انسانی است که با پارادایم حسابداری در تعامل است. بسیاری از مباحث پیرامون طرز کار پارادایم جدید مربوط به همین بُعد رفتاری است.

گرچه حسابداری باید به تغییرات محیط اقتصادی پاسخ دهد، نمی‌تواند رفتار دست اندرکاران این حوزه را کنترل کند، همانطور که قادر به کنترل محیط اقتصادی نیست. هر دوی اینها غیرقابل پیش‌بینی‌اند. از این رو، پارادایم‌ها به نحو احسن خود را با محیط دایم‌التغییر خود وفق می‌دهند.

4. Shortridge, R. T., & Pamela A. Smith. (2009). Understanding the changes in accounting thought. *Research in Accounting Regulation* 21: 11-18.

«انقلاب در تفکر حسابداری و مفهوم ابر تئوری». بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴.
۳. نیکبخت، مهدی. (۱۳۸۷). «دلایل دهگانه برای اصلاح چارچوب نظری FASB». مجله حسابرس، شماره ۴۲.

منابع
۱. چالمرز، آلن اف. (۱۳۸۷). «چیستی علم: درآمدی بر مکاتب علم شناسی فلسفی». ترجمه: سعید زیبا کلام. سمت
۲. فرقاندوست، کامبیز. (۱۳۷۲).

- دنیای به ترتیب فهرست می‌شوند.
- 13- Transaction-based
 - 14- Mindset
 - 15- Exit price
 - 16- Allocators
 - 17- Estimators
 - 18- Accredited in Business Valuation
 - 19- Resource Group on Valuation Guidance
 - 20- Bright-line rules

- Force
- 9- Manor
- 10- Association for Investment, Management and Research
- 11- Jenkins committee report
- ۱۲- فورچون یک مجله بین‌المللی است که توسط موسسه تایم از سال ۱۹۳۰ به شکل دو هفته‌نامه منتشر می‌شود. در این مجله ۱۰۰ شرکت بزرگ

- پی‌نوئیس‌ها**
- ۱- بخش عمده این مقاله ترجمه‌ای است از مقاله شرتریدج و پاملا، (۲۰۰۹) [۳۱].
 - 2- Catalyst
 - 3- Hard sciences
 - 4- Rule-base
 - 5- Principle-base
 - 6- Hunter-gatherer society
 - 7- Anomaly
 - 8- Appraisal Issues Tasks