

Review Article

## A Literature Review of the Accounting Theory and the Conceptual Framework of Financial Accounting Standards Board

Hasan Chenari

Ph.D., Department of Accounting, Faculty of Financial Sciences, Kharazmi. University, Tehran, Iran.  
ha\_chenari@yahoo.com

### Abstract

**Purpose:** The purpose of the present study is to review the effect of the accounting theory on the conceptual framework and its consequences.

**Method:** The research method is historical cognition within the framework of library studies and it is considered a theoretical-analytical research based on other studies related to the subject.

**Results:** Accounting theory has had an important effect on the conceptual framework and accounting theorists such as Charles Sprague, Henry Rand Hatfield, William Paton, A. C. Littleton, George O. May, Maurice Moonitz, George Sorter, and Robert Sprague have had a significant role in this regard. The conceptual framework is often regarded as the output of a technocrat process but the impact of accounting theorists on the conceptual framework is evident. Accounting procedures and standards affect the behavior of corporations, governments, and individuals. Therefore, it is important to know how the process of standards formation, from dependence to accounting theory until the next stage of formation of accounting standards based on conceptual framework and the significance of this change, is developed.

**Conclusion:** Although the main purpose of the conceptual framework is to expand a series of concepts and principles to compile accounting standards, decreasing variation in accounting procedures and moving towards integrity within widespread layers can be regarded as some other objectives in this field.

**Keywords:** Financial Accounting, Accounting Theory, Accounting Standards, Financial Accounting Standards Board.

<http://sebaa.journal.qom-iau.ac.ir/>

**Cite this article:** Chenari, H. (2023). A Literature Review of the Accounting Theory and the Conceptual Framework of Financial Accounting Standards Board. *Studies of ethics and behavior in accounting and auditing*, 3(1), p. 137-164.

**Received:** 2022/12/29 ; **Revised:** 2023/01/22 ; **Accepted:** 2023/02/02 ; **Published online:** 2023/02/07

**Publisher:** Qom Islamic Azad University © the authors



## مروری بر ادبیات نظریه حسابداری و چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی

حسن چناری

دکتر، گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران. ha\_chenari@yahoo.com

### چکیده

**هدف:** هدف این مطالعه، بررسی تأثیر تئوری حسابداری بر چارچوب مفهومی و واکاوی برخی پیامدهای این تأثیر است.

**روش:** روش پژوهش حاضر، روش شناخت تاریخی در چارچوب مطالعات کتابخانه‌ای و از نوع پژوهش‌های نظری-تحلیلی و مبتنی بر پژوهش‌های مرتبط با موضوع است.

**یافته‌ها:** در طول زمان، نظریه حسابداری تأثیر مهمی در چارچوب مفهومی داشته و کار نظریه‌پردازان حسابداری مانند چارلز اسپراگ، هنری راند هاتفیلد، ویلیام پاتون، ای. سی. لیتلتون، جنورج او. مای، مائوریس مونتیز، جنورج 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. رویه‌های حسابداری و استانداردها بر رفتار شرکت‌ها، دولت‌ها و افراد تأثیر می‌گذارد. بنابراین، مهم است بدانیم چگونه فرآیند تدوین استانداردها از وابستگی به نظریه حسابداری تا دوره بعدی که استانداردهای حسابداری در حال حاضر براساس چارچوب مفهومی و اهمیت این تغییر شکل گرفته، تکامل یافته است. **نتیجه‌گیری:** هرچند هدف اساسی چارچوب مفهومی، گسترش مجموعه‌ای از مفاهیم و اصول برای کمک در راستای تدوین استانداردهای حسابداری بود، اما کاهش تنوع در رویه‌های حسابداری و حرکت به سوی یکنواختی در سطوح وسیع را می‌توان جزء سایر اهداف برشمرد.

**کلیدواژه‌ها:** حسابداری مالی، نظریه حسابداری، استانداردهای حسابداری، هیأت استانداردهای حسابداری مالی.

## ۱. مقدمه

هدف پژوهش حاضر تبیین نظری تأثیر نظریه حسابداری<sup>۱</sup> بر چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی<sup>۲</sup> می‌باشد. تئوری حسابداری مشتمل بر طیف وسیعی از متون نگارش شده توسط پژوهشگران و اعضای دانشگاهی حسابداری طی بازه زمانی در حدود یک قرن (از اواخر قرن نوزدهم، سال ۱۹۷۰) می‌باشد. چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی به‌طور ویژه توسط هیأت استانداردهای حسابداری مالی در طی سال‌های ۱۹۷۰ تا ۱۹۸۰ به دلایل زیر تدوین شده 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 خدمات‌رسانی به بازار سرمایه و سایر بازارها در راستای عملکرد موثر در تخصیص منابع کمیاب در اقتصاد مفید می‌باشد (هیأت استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۸۰، بند ۲).

هدف چارچوب مفهومی، تهیه مجموعه‌ای از اصول به عنوان رهنمودی است که برای قانون‌مند کردن و گزارشگری مالی استفاده می‌شود (مجتهدزاده و اثنی‌عشری، ۱۳۹۰). بنابراین، وجه تمایز میان نظریه حسابداری و چارچوب مفهومی در این است که نظریه حسابداری توسط تعداد زیادی از پژوهشگران و نظریه‌پردازان طی یک بازه زمانی طولانی به رشته تحریر درآمده و به تعداد زیادی از رویکردهای متنوع در حسابداری مالی و گزارشگری اشاره کرده، ولی چارچوب مفهومی در حقیقت یک بیانیه رسمی است که توسط هیأت استانداردهای حسابداری مالی به منظور نیل به اهداف حسابداری مالی و گزارشگری تدوین گردیده است. تمرکز نظریه 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 اعتباردهندگان در راستای اتخاذ تصمیم‌های مالی)، رویکرد تهیه صورت‌های مالی، بهترین شیوه اندازه‌گیری سود دوره‌ای (تطابق هزینه با درآمد<sup>۳</sup> یا اندازه‌گیری تغییر در ارزش دارایی‌های خالص)،

1. Accounting Theory
2. Financial Accounting Standards Board Conceptual Framework
3. Matching Expenses Against Revenues

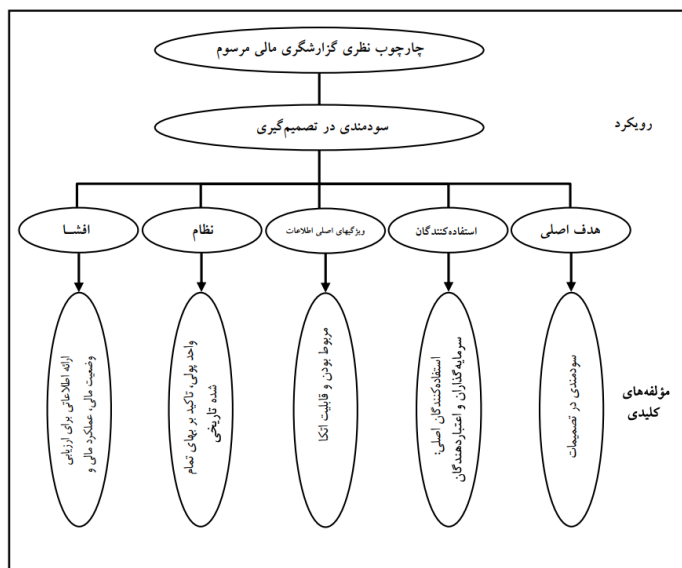
تعریف دارایی، بدهی، حقوق صاحبان سهام، درآمد یا هزینه و نحوه اندازه‌گیری آن‌ها (بهای تمام شده تاریخی<sup>۱</sup>، بهای تمام شده جایگزینی<sup>۲</sup> یا ارزش منصفانه<sup>۳</sup>) بود. این رویدادها در طی سالیان متمادی تا به امروز مورد تردید و انتقاد بوده‌اند. پاسخ‌ها اغلب با انگیزه استقرار یک مجموعه از مفاهیم توافق شده و مبانی برای حسابداری مالی و نیز رسیدن به یکنواختی در حوزه اجرایی حسابداری نگاشته شده‌اند.

## ۲. رویکردهای تدوین چارچوب نظری گزارشگری مالی

بخش عمده‌ای از ادبیات حسابداری به مطالعات، پژوهش‌ها و فعالیت‌های اندیشمندان، سازمان‌ها و نهادهای حرفه‌ای استانداردگذاری حسابداری و گزارشگری مالی در تدوین مجموعه اهداف و مبانی نظری مرتبط با ماهیت، دامنه و چگونگی گزارشگری واحدهای تجاری بازمی‌گردد. مولفه‌های این مجموعه در ادبیات حسابداری شامل اهداف، استفاده‌کنندگان، ویژگی‌های کیفی اطلاعات، شناخت، نظام اندازه‌گیری و افشای نحوه ارائه اطلاعات می‌باشد. دو رویکرد غالب سودمندی در تصمیم‌گیری و رویکرد پاسخگویی در تدوین چارچوب‌های نظری گزارشگری مالی، مطرح هستند. در چارچوب مبتنی بر سودمندی در تصمیم‌گیری، هدف اصلی گزارشگری مالی، فراهم ساختن اطلاعات مفید برای تصمیم‌های اقتصادی است. اطلاعات قابل اتکاء و مربوط، مشروط بر اینکه مقرون به صرفه باشد، مطلوب است. تمرکز این رویکرد بر استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی با تاکید بر سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، تصمیمات و نیازمندی‌های اطلاعاتی و توان آنان برای تحلیل و بکارگیری اطلاعات است. در چارچوب‌های نظری مالی مرسوم که عمدتاً مبتنی بر رویکرد سودمندی در تصمیم‌گیری می‌باشند، نظام اندازه‌گیری صرفاً پولی بوده و اولویت مبنای ارزش‌گذاری بهای تمام شده می‌باشد. افشا در این رویکرد به گزارش وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی منتهی می‌شود. این چارچوب بر رفتار تصمیم‌گیران در انتخاب‌های مختلف حسابداری چه به صورت شخصی و چه به صورت گروهی تاکید دارد. تصمیم‌گیرنده فردی، از مطالعه بر اصلاح رفتار با استفاده از فنون روانشناسی و غیره بهره می‌برد. تصمیم‌گیرنده گروهی از تحقیقات بازار اوراق بهادار با استفاده از قیمت‌های سهام و تصمیمات خرید و فروش موجودی، به‌رمند می‌شود. در چارچوب مبتنی بر پاسخگویی، هدف حسابداری ایجاد یک سیستم مناسب

1. Historical Cost
2. Replacement Cost
3. Fair Value

جریان اطلاعات بین پاسخگو با پاسخ‌خواه است. این چارچوب بر پایه ارتباط دوطرفه بنا شده است. براساس این ارتباط پاسخ‌خواه حق دارد بداند، همانطور که پاسخگو حق دارد در افشای اطلاعات، یک حریم قانونی برای خود قائل شود. ارتباط پاسخگویی ممکن است درون‌سازمانی یا برون‌سازمانی باشد. یک شرکت، یک دولت، یا سازمان‌های تابعه آن، باید به سهامداران، اعتباردهندگان، شهروندان، اتحادیه‌های کارگری، مشتریان و به طور کلی عموم مردم، پاسخگو باشد. درون سازمان نیز کارمندان و مدیران بر طبق سلسله مراتب در مقابل یکدیگر پاسخگو هستند (ایجیری، ۱۹۸۳). براساس ارتباط مسئولیت پاسخگویی، پاسخگو ملزم به فراهم کردن اطلاعات خاصی برای پاسخ‌خواه است. حسابداری نیز به عنوان طرف سوم، وظیفه دارد آنها را از جریان صحیح اطلاعات مطمئن سازد. از آنجا که رویکرد غالب چارچوب‌های نظری گزارشگری مرسوم، رویکرد مبتنی بر تصمیم‌گیری می‌باشد، رویکرد مبتنی بر پاسخگویی بسط و توسعه چندانی نیافته و صرفاً در برخی موارد در گزارشگری مالی دولتی به آن پرداخته شده است. در نمودار (۱) مؤلفه‌های چارچوب نظری گزارشگری مالی مرسوم آورده شده است (غلامی جمرانی و همکاران، ۱۳۹۴).



نمودار ۱- مؤلفه‌های چارچوب نظری گزارشگری مالی مرسوم

### ۳. ظهور نظریه حسابداری

نظریه به‌مثابه مجموعه‌ای از مفاهیم، تعاریف و قضایا است که جنبه نظام‌مندی از یک پدیده را به وسیله مشخص نمودن روابط بین متغیرهای آن، به گونه‌ای که 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 صرف نظر از اصول و مفاهیم گزارشگری مالی، وجود نداشت. نظریه حسابداری در سال‌های نخستین قرن بیستم شامل طیفی از متون و دانشنامه‌های علمی نگاشته شده توسط پژوهشگران و اعضای دانشگاهی حسابداری مانند اسپراگ<sup>۱</sup> (۱۹۰۸)، هاتفیلد<sup>۲</sup> (۱۹۰۹)، پی‌تون<sup>۳</sup> (۱۹۲۲) و سایرین بود. در حالی که این دانشمندان دارای نفوذ و قدرت علمی موثری 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<sup>۴</sup>، در رویه‌های حسابداری، اقدام‌هایی در راستای تدوین مجموعه‌ای از اصول و مفاهیم حسابداری مورد توافق برای حسابداری مالی انجام شد؛ به طوری که حتی پس از ظهور هیأت اصول حسابداری<sup>۵</sup> در سال ۱۹۵۹، گام‌های بنیادینی برای این هدف برداشته شد. میزاتولاکما و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۹)، در پژوهشی با عنوان «کیفیت افشای اطلاعات و تأثیر آن بر عملکرد»، نشان دادند که افشای با کیفیت اطلاعات با عملکرد شرکت همراستا است. هیومل و راتزل<sup>۷</sup> (۲۰۱۹) اثرات افشای با کیفیت گزارشگری مالی را مورد مطالعه قرار داده و به این نتیجه رسیدند که استانداردها و انگیزه‌های گزارش‌دهی، عوامل موثر بر سطح افشای با کیفیت اطلاعات را تشکیل می‌دهند.

#### ۴. نقش اولیه دولت فدرال ایالات متحده

در اواخر قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم، بحث‌های سیاسی تأثیرگذاری صرف نظر از نقش دولت فدرال آمریکا در تنظیم و نظارت بر واحدهای انتفاعی با برخی گرایش‌های سیاسی در راستای جانب‌داری از نظارت گسترده‌تر یا کم‌تر وجود داشت (پروایتس و مراینو<sup>۸</sup>، ۱۹۹۸، ص ۱۷۵). قوانین فدرال در ابتدای سال ۱۸۸۷ میلادی برای نظارت بر راه‌آهن بین‌ایالتی تصویب گردید. این قوانین منجر به تأسیس کمیسیون تجارت بین‌ایالتی<sup>۹</sup> شد که سبب گسترش استانداردهای حسابداری

1. Sprague
2. Hatfield
3. Paton
4. American Institute of Certified Public Accountants
5. Accounting Principles Board
6. Maizatulakma
7. Hummel & Ratzel
8. Previts & Merino
9. Interstate Commerce Commission

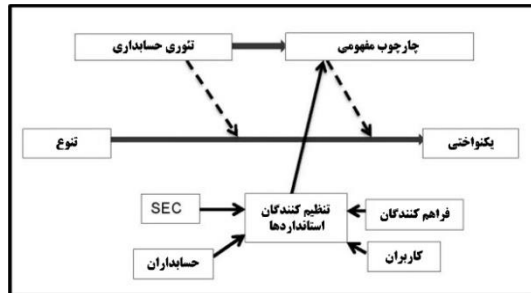
یکنواخت برای راه‌آهن گردید که برای ثبت هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت ذخایر مربوطه (مانند استهلاک انباشته) در موقت بودن دارایی‌های ثابت ضروری بود. شرکت‌های راه‌آهن با نظریه استهلاک اقتصادی<sup>۱</sup> مخالفت کردند، زیرا آن‌ها روش سنتی اصلاح حسابداری را ترجیح می‌دادند، به طوری که بهای تمام شده تجهیزات جدید به جای ثبت به عنوان هزینه استهلاک تجهیزات فعلی، به عنوان هزینه عملیات ثبت می‌شود (هی‌یر<sup>۲</sup>، 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 یکنواختی در بسیاری از شرکت‌های عرضه عمومی سهام همراه با انتشار صورت‌های مالی ممه‌ور به تأییدیه حسابداران<sup>۳</sup> طی بازه زمانی ۱۹۰۰ تا ۱۹۲۰ انجام گرفت، ولی در مورد این صورت‌های مالی، یکنواختی (کاری<sup>۴</sup>، ۱۹۶۹) رعایت نشده بود. والتون<sup>۵</sup> (۱۹۰۹) در پژوهشی به این موضوع پرداخته است که: یکی از موارد تأسف‌آور در مورد حرفه 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 اعتبار فردی که آن را حفظ می‌کند، دریافت، و یا از روشی بیشتر یا کم‌تر قانع‌کننده باشد، می‌تواند آن را بیان کند.

یکی از استدلال‌های اصلی پژوهش حاضر 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 شده است. در سال‌های اولیه قرن بیستم، تنوع قابل توجهی در نظریه حسابداری وجود داشت که توسط متخصصان حسابداری و دانشگاهیان ارائه شده بود. این بخش قابل توجه از نظریه حسابداری در کنار تنوع گسترده‌ای از رویه‌های حسابداری، ناگهان به بحران مالی اواخر دهه ۱۹۲۰ منجر شد. ایجاد کمیسیون اوراق بهادار و بورس<sup>۶</sup> در سال ۱۹۳۴ منجر

1. Economic Depreciation Theory
2. Heier
3. accountants' certifications
4. Carey
5. Walton
6. Securities and Exchange Commission

به تلاش‌هایی برای کاهش تنوع در رویه‌های حسابداری و حرکت به سوی یکنواختی گردید. ارائه یک چارچوب مفهومی، نتیجه نهایی این تلاش‌ها بود.



شکل ۱- تأثیر نظریه حسابداری بر چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی (باکر، ۲۰۱۷)

## ۵. 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 ارائه 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<sup>۱</sup>، ۱۹۶۶) داشت.

## ۶. تأثیر نظریه حسابداری آلمان

در اواخر قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم، دانشگاهیان کشور آلمان نقش برجسته‌ای در ارتقای نظریه حسابداری ایفا کردند (ماتسیچ و کوپر<sup>۲</sup>، ۲۰۰۳؛ ایوانز، ۲۰۰۵). ایوانز<sup>۳</sup> (۲۰۰۵) نشان داد که نظریه 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

1. Braeman
2. Mattessich & Kupper
3. Evans



ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها باید در هنگام تهیه موجودی کالا اندازه‌گیری شوند (ریچارد<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵، ص ۸۳۶). برخی از پژوهشگران حقوقی این عبارت را به این معنی تفسیر نموده‌اند که ارزش دارایی‌ها باید با ارزش‌های بازار اندازه‌گیری شود، که این امر می‌تواند منجر به پرداخت سود سهام غیرمنتظره (بازده غیرعادی) شود. در رویداد ورشکستگی، 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<sup>۲</sup>، 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) نظریه حسابداری که در سال‌های اولیه قرن بیستم شکل گرفت، (اشمالنباخ<sup>۳</sup>، ۱۹۱۹) شفاف‌تر شد.

فرض اولیه مبنی بر رویکرد ایستایی (دارایی/ بدهی) این است که هر واحد انتفاعی دارای دوره زمانی مشخص است. بنابراین، در رویکرد فوق طبق نظر چمبرز<sup>۴</sup>، شرکت به عنوان یک واحد اقتصادی تصور می‌شود که به صورت دائم در وضع تصفیه اختیاری و نه در وضع تصفیه 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 نظریه 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. برخلاف دیدگاه ایستایی (دارایی/ بدهی)، دیدگاه پویا (درآمد/ هزینه) نظریه حسابداری مبتنی بر شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها در بهای تمام شده تاریخی با استهلاك این دارایی‌ها از طریق زمان است (هومل و اشمیتز، ۲۰۱۳). با توجه به این رویکرد، سود خالص توسط هزینه‌های مربوط به درآمد تعیین می‌شود. این دیدگاه درآمد/ هزینه نظریه حسابداری بعدها مبنای اصلی نظریه حسابداری در ایالات متحده در طی قرن بیستم قرار گرفت. به طور خلاصه، در اواخر قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم، نظریه حسابداری

1. Richard
2. Hommel & Schmitz
3. Schmalenbach
4. Chambers

آلمان با قانون حسابداری و قانون مالیات درهم پیچیده بود. این تعامل بین نظریه 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.

## ۷. جستجو برای مجموعه‌ای از مفاهیم و اصول حسابداری مالی مورد توافق

تأثیر دانش آلمان به تحصيلات عالی در ایالات متحده ممکن است منتج به این شود که دانشمندان حسابداری آمریکایی نظریه‌های حسابداری خودشان را توسعه دهند. چارلز اسپراگو<sup>۱</sup> جزء اولین پژوهشگران حسابداری است که به دنبال ایجاد مجموعه‌ای از مفاهیم و اصول حسابداری مالی بود. اسپراگو یک زبان‌شناس با استعداد، رئیس موسسه حسابداران نیویورک و بانک ذخیره داریی اتحادیه اروپا در نیویورک بود. چارچوب نظری اسپراگو (۱۸۸۰) یک رویکرد منطقی استنتاجی را در نظریه حسابداری ایجاد کرد که ارتباط بین نظریه حسابداری و رویکردهای قیاسی ریاضیات و اقتصاد را موجب گردید. معادله حسابداری اسپراگو (۱۹۸۰) (دارایی‌ها = بدهی‌ها + حقوق مالکانه) متعاقباً مبنای اساسی برای رویه حسابداری در ایالات متحده (پروایتس و ماینو، ۱۹۹۸، ص ۱۵۵) و همچنین تأثیرگذاری بر توسعه بخش عناصر چارچوب مفهومی قرار گرفت (هیأت استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۸۵). پروایتس و ماینو (۱۹۹۸، ص ۲۰۰) اظهار داشتند که نظریه حسابداری پاسخ به، تعارض اولیه از نظریه اقتصادی فردی نئوکلاسیک (ناپیر، ۲۰۱۳) و ظهور شرکت‌های بزرگ که قدرت تعیین قیمت‌ها و ایجاد انحصار در سال‌های اولیه قرن ۲۰ را داشتند، است.

هنری رند هاتفیلد<sup>۲</sup> یکی دیگر از پژوهشگران حسابداری بود که از نظریه مالکیت پشتیبانی می‌کرد. هاتفیلد دکتری تخصصی خود را در اقتصاد سیاسی در دانشگاه شیکاگو در سال ۱۸۹۷ دریافت نمود و تحت تأثیر مکتب نئوکلاسیک اقتصاد توسعه یافته توسط آلفرد مارشال (ناپیر، ۲۰۱۳، ص ۲۷۸) و نظریه 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 دوره فعلی موجود برای توزیع به عنوان سود تقسیمی مالک/ سهام‌دار متمرکز شدند (پروایتس و ماینو، ۱۹۹۸، ص ۲۱۰). با این حال، جالب اینجاست که هاتفیلد با رویکرد درآمد/ هزینه مخالف است، در مقابل، هاتفیلد (۱۹۰۹، ص ۱۹۷) استدلال کرد که تعیین درآمد اساساً یک مشکل ارزش‌گذاری داریی است. او عملاً فرآیند

1. Sprague

2. Hatfield

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.

## ۸. رویکرد مفروضات بنیادی نظریه حسابداری

ویلیام آ. پی تون<sup>۱</sup> (۱۹۲۲)، در کتابی با عنوان «نظریه حسابداری»، براساس رساله دکتری خود در دانشگاه میشیگان، یکی از اولین نظریه پردازان حسابداری بود که رویکرد مفروضات بنیادی<sup>۲</sup> را برای نظریه حسابداری پیشنهاد کرد. بر طبق جستجو برای مجموعه‌ای از مفاهیم و اصول، و نیز تحت تأثیر مدل قیاس منطقی ارائه شده توسط نظریه حسابداری آلمان و اقتصاد نئوکلاسیک بریتانیا، پی تون تلاش کرد تا نظریه حسابداری را به شیوه‌ای شبیه به نظریه ریاضی مانند هندسه بسط دهد. بدین ترتیب، او با پیش فرض‌ها شروع کرد، که تعداد کمی از آنها تعریف شده بودند و مفروضات اولیه را براساس اصول و استانداردهای حسابداری (زف<sup>۳</sup>، ۱۹۹۹) ارائه می‌داد.

در فصل ۲۰ کتاب، پی تون 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).

۲. تداوم فعالیت (فرض بر این است که واحد انتفاعی برای دوره زمانی نامحدودی تداوم فعالیت خواهد داشت).

۳. معادله 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 شده تاریخی).

۷. بهای تمام شده 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، پی تون (۱۹۲۲) همچنین از نظریه حسابداری واحد انتفاعی

حمایت کرد (به عنوان مثال، هدف از حسابداری مالی، گزارش عملکرد شرکت برای کلیه ذی‌نفعان است) که در تعارض با نظریه مالکانه (یعنی حسابداری مالی باید به سمت صاحبان این بنگاه هدایت شود) است. تمایز بین نظریه واحد انتفاعی و نظریه مالکانه منجر به تفاوت‌های فنی در محاسبه سود واحد انتفاعی و سرقفلی می‌شود. نظریه واحد انتفاعی توسط متخصصین حسابداری و نهادهای تدوین‌کننده استانداردها رد شد. پی‌تون (۱۹۲۲) پیشگام اولیه مفهوم تطابق بود که با رویکرد درآمد/ هزینه که در بالا بحث شد، مرتبط بود (پرویتس و مرینو، ۱۹۹۸؛ زف، ۱۹۹۹).

### ۹. رویکرد اصول به نظریه حسابداری

در مقابل رویکرد مفروضات بنیادی پی‌تون (۱۹۲۲) به نظریه حسابداری که مشابه رویکردهای قیاس منطقی ریاضی و اقتصاد بود، ای.سی. لیتلتون<sup>۱</sup> پیشنهاد رویکرد استنتاجی به نظریه حسابداری براساس اصول حسابداری را ارائه کرد. در این راستا، وی تأکید کرد که: «کار نظریه حسابداری، بررسی عقاید و روش‌های مهم به منظور روشن کردن و گسترش بهترین‌های حاصل از تجربه و توجه مستقیم به خاستگاه‌ها و پیامدهای کار حسابداری است» (لیتلتون، ۱۹۲۹، ص ۱۳۲).

یکی از مطالب مطروحه ای.سی. لیتلتون در نظریه 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 نظریه حسابداری آلمان آشنا بود. به‌طور خاص، او با بحث بین رویکرد درآمد/ هزینه و رویکرد دارایی/ بدهی، با نظریه حسابداری که در آلمان مطرح شده بود، آشنایی داشت (بایوندی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳). لیتلتون (۱۹۲۹) از شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها در صورت‌های مالی به بهای تمام شده تاریخی پشتیبانی کرد و ارزش‌های بازار را رد نمود، چون معتقد بود که «ارزش» یک مفهوم ذهنی است که قابل اتکاء نیست. او همچنین این ایده را رد کرد که بهای تمام شده دستمزد، تعیین‌کننده 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، 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:

$$\text{قیمت} = \text{بهای تمام شده} + \text{سود}$$

در حقیقت:

$$\text{قیمت} - \text{بهای تمام شده} = \text{سود}$$

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 به عنوان بیان‌گر ارزش آن‌ها. بهای تمام شده یک هزینه و مبلغ سرمایه‌گذاری شده 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 نظریه حسابداری و اصل بهای تمام شده تاریخی، در توسعه بعدی نظریه حسابداری قبل از تأسیس هیأت استانداردهای حسابداری مالی موثر بود.

### ۱۰. گذری به سوی تدوین استانداردهای حسابداری - ساختار بندی

در حالی که نظریه 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، شاغلین حرفه 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.

### ۱۱. 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<sup>۱</sup>، مدیر کمیته سهام بورس اوراق بهادار نیویورک، از انجمن حسابداری آمریکا خواسته بود تا اعلام کند که آیا شاغلین حرفه 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 هاکسی، به این و دیگر سوالاتی که توسط بورس اوراق بهادار نیویورک مطرح شده بود، به طور منفی پاسخ داد که بیانگر این است که مسئولیت اولیه برای انتخاب اصول و دامنه افشائیات بایستی در اختیار مدیران و کارکنان شرکت باقی بماند (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۳۱، ص ۲-۳). 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، به شکل یک بروشور با عنوان «حسابرسی حساب‌های شرکتی» (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۳۴) تدوین شد.

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 به‌شمار می‌آمد (کری، ۱۹۶۹، ص ۱۷۶-۱۷۵). نکته کلیدی قابل تأمل این است که تنوع قابل توجهی در هر دو نظریه حسابداری و رویه‌های حسابداری در دهه ۱۹۳۰ وجود دارد. در حالی که پژوهشگران حسابداری به طور کلی تلاش برای کاهش تنوع را از طریق فرآیند توسعه مجموعه‌ای از مفاهیم و اصول مورد توافق برای حسابداری مالی داشتند، اما حرفه حسابداری خواستار حفظ تنوع رویه‌های حسابداری براساس قضاوت حرفه‌ای شد. پس از تصویب قانون اوراق بهادار در دهه ۱۹۳۰ بود که تلاش برای کاهش تنوع رویه‌ها و حرکت به سوی یکنواختی صورت گرفته است.

## ۱۲. تأثیر قوانین اوراق بهادار

قوانین اوراق بهادار فدرال دهه 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 فرانکفورتر<sup>۱</sup> از دانشکده حقوق هاروارد قرار گرفت (پاریش<sup>۲</sup>، ۱۹۷۰). این رویکرد قانونی با تمرکز بر نظارت فدرال بر واحدهای انتفاعی به منظور حفظ پایداری اقتصادی است. پیرو

1. Felix Frankfurter  
2. Parrish

رویکرد قانونی، بر همکاری با جامعه 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 ارائه «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<sup>۱</sup> تهیه شده و توسط حساب‌برسان مستقل مورد رسیدگی قرار گیرد. این قانون به کمیته تجارت فدرال اجازه داد که برای تعیین رویه‌های تهیه 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 مرانو، 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 تهیه گزارش‌های مالی سالانه مبنا قرار دهند (داگلاس و بایتس<sup>۲</sup>، ۱۹۳۳). از بدو تأسیس، کمیسیون اوراق بهادار و بورس توانایی تدوین استانداردهای حسابداری در ایالات متحده را داشت، البته، 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.

### ۱۳. مفاهیم رقابتی اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری

از آنجا که کمیسیون اوراق بهادار و بورس مجاز به تدوین اصول حسابداری بود، هر دو حرفه حسابداری سازمان یافته و جامعه حسابداری دانشگاهی اقدام به تعریف دامنه اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری کردند. یکی از اولین تلاش‌ها توسط انجمن حسابداری آمریکا انجام شد. کمیته

1. Generally Accepted Accounting Principles

2. Douglas & Bates

اجرائی به سرپرستی ویلیام پی تون و ای.سی. لیتلتون بیانیه‌ای رسمی از اصول حسابداری که بر گزارش‌های شرکت تأثیرگذار بود (در اینجا، بیانیه پیش‌بینی شده)، منتشر نمودند که در سال ۱۹۳۶ در مجله بررسی حسابداری منتشر شد.

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

همچنین در پاسخ به بیانیه پیشین انجمن حسابداری آمریکا، به بررسی رویه‌های حسابداری سه دانشمند برجسته پرداخته شد: توماس ساندرز<sup>۲</sup> از دانشگاه هاروارد؛ هنری رند هاتفیلد از دانشگاه کالیفرنیا و آندرهیل موور<sup>۳</sup> از دانشگاه ییل (ساندرز، هاتفیلد و موور<sup>۴</sup>، 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 پی تون 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).

## ۱۴. تأسیس کمیته رویه‌های حسابداری

در سال ۱۹۳۹، کمیته‌ی رویه حسابداری<sup>۵</sup> به عنوان نخستین بخش خصوصی تدوین‌کننده

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 تزیل 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 پیرینج (۱۹۳۶) برمی‌گردد. او مفهوم سود باقیمانده را مطرح کرد؛ در این مفهوم ارزش دفتری انتهای دوره حقوق مالکانه با ارزش دفتری ابتدای دوره به 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 (مجتهدزاده و همکاران، ۱۳۸۷).

2. Thomas Sanders
3. Underhill Moore
4. Sanders, Hatfield & Moore
5. Committee on Accounting Procedure



استانداردهای حسابداری در ایالات متحده تأسیس شد. این کمیته متشکل از انجمن حسابداران آمریکا بود و اعضای اولیه آن شامل ویلیام پی تون و ا.سی. لیتلتون بودند. چندین مطالعه انجام شده توسط نظریه‌پردازان حسابداری، بر کار کمیته تأثیر گذاشته است. اولین مورد از این کارها مطالعه انجام شده توسط ساندرز و همکاران (۱۹۳۸) بود که در بخش قبلی به آن اشاره شد. دومین مطالعه مربوط به بیانیه استانداردهای حسابداری شرکتی پی تون و لیتلتون (۱۹۴۰) بود که یک نسخه تجدید نظر شده از بیانیه پیش‌فرض اصول حسابداری موثر بر گزارش‌های شرکتی بود. در نتیجه، یکی از تصمیمات اولیه کمیته، تصمیم‌گیری در این مورد بود که اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری باید طبق یک چارچوب منطقی و پیوسته، نظیر آنچه که توسط پی تون و لیتلتون پیشنهاد شده است، تعیین شود (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۳۶)؛ یا اینکه آیا اصول عمومی پذیرفته شده باید براساس رویه‌های پذیرفته شده، طبق رویکرد ساندرز و همکاران (۱۹۳۸) باشد؟ ساختار اصلی کمیته نشان‌دهنده تفاوت دیدگاه بین نظریه حسابداری و رویه‌های حسابداری است. در نهایت توافق بر این حاصل شد که یک چارچوب مفهومی برای نظریه حسابداری ارائه شده و در نتیجه انجمن حسابداری آمریکا و کمیته رویه حسابداری مجدداً سازماندهی و تعداد اعضاء را از ۸ به ۲۲ عضو افزایش داد و اعضای جدید عمدتاً متمرکز بر رویه‌های حسابداری بودند. در نتیجه، تأثیر نظریه‌پردازان حسابداری مانند پی تون و لیتلتون کاهش یافت.

### ۱۵. حرکت به سوی یک چارچوب مفهومی

زف<sup>۱</sup> (۱۹۸۴، ۱۹۹۹) مطرح می‌کند که بحث‌ها در دهه‌های ۱۹۴۰ و ۱۹۵۰ بین کمیسیون اوراق بهادار و بورس، سرپرستان شرکت‌های بزرگ حسابداری بخش عمومی و اعضای دانشگاهی در مورد این سوال بوده است که آیا تدوین استانداردهای حسابداری باید براساس 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 ۴۵۸-۴۵۹). برای حل این تعارض، انجمن حسابداران رسمی آمریکا کمیته‌ای تخصصی برای برنامه تحقیقاتی خود تشکیل داد که شامل تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، حساب‌برسان، 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 را ارائه کرد. کمیته تخصصی سه سطح اصلی نظریه 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 مونیترز<sup>۱</sup>، استاد حسابداری در دانشگاه کالیفرنیا، برکلی، به عنوان مدیر تحقیقات حسابداری انتخاب شد. در این نقش، او نویسنده مطالعه تحقیقاتی حسابداری شماره ۱، مفروضات بنیادی حسابداری مطالعه تحقیقاتی شماره ۱ (مونیترز، ۱۹۶۱) بود. سطوح مفروضات بنیادی حسابداری به شرح زیر است:

**گروه A:** مفروضات بنیادی ناشی از محیط اقتصادی-سیاسی،

**A-۱: اطلاعات کمی:** در تصمیم‌گیری‌های منطقی اقتصادی و انتخاب راه‌حل بهینه از میان راه‌حل‌های موجود، استفاده از اطلاعات کمی مفید است.

**A-۲: مبادله:** بیشتر کالاها و خدمات تولیدی در بازار مبادله می‌شود و توسط تولیدکننده به مصرف نمی‌رسد.

**A-۳: تفکیک شخصیت:** فعالیت‌های اقتصادی توسط شخصیت‌ها یا واحدهای خاص انجام می‌شود. هرگونه گزارشی که درباره این فعالیت‌ها تهیه می‌شود، باید واحد انتفاعی گزارش‌گر را مشخص کند.

**A-۴: دوره مالی:** فعالیت‌های اقتصادی در دوره‌ای معین انجام می‌شود. هرگونه گزارشی که درباره این فعالیت‌ها تهیه می‌شود، باید دوره مالی مربوطه را مشخص کند.

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

**گروه B:** مفروضات ناشی از سیستم حسابداری

**B-۱: صورت‌های مالی (مربوط به A-۱):** نتایج فرآیند حسابداری در مجموعه صورت‌های مالی اساسی و مربوطه ارائه می‌شود که بر اطلاعات مالی یکسانی مبتنی می‌باشند.

**B-۲: قیمت‌های بازار (مربوط به A-۲):** اطلاعات حسابداری بر قیمت‌هایی مبتنی است که در

گذشته، حال یا آینده در مبادلات بازار تحقق یافته است یا انتظار تحقق آن وجود دارد.

**۳-۲: تفکیک شخصیت (مربوط به ۳-۱):** نتایج فرآیند حسابداری در ارتباط با شخصیت حسابداری معین گزارش می‌شود.

**۳-۲: موقتی بودن (مربوط به ۴-۱):** نتایج عملیات کوتاه‌مدت جنبه موقت دارد؛ زیرا در اغلب موارد تخصیص بین گذشته، حال و آینده ضروری است.

### گروه C: مفروضات دستوری

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

**۲-۱: 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.

**۳-۱: 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.

**۴-۱: C: ثبات واحد اندازه‌گیری:** گزارش‌های حسابداری باید بر واحد اندازه‌گیری (برحسب پول) با ثباتی مبتنی باشد.

**۵-۱: C: افشا:** گزارش‌های حسابداری باید برای جلوگیری از گمراهی استفاده‌کنندگان موارد لازم را به حد کافی افشا کند.

بسیاری از این مفاهیم در رساله پی‌تون (۱۹۲۲) اشاره شده‌اند و به طور کلی، 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 شده تاریخی بر ارزش منصفانه باشد.

به دنبال انتشار مطالعه تحقیقات حسابداری شماره یک (مونیتز، ۱۹۶۱)، رابرت اسپروز<sup>۱</sup>، استاد حسابداری در دانشگاه استنفورد، به مونیتز در همکاری برای تالیف 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 مونتیز (۱۹۶۲) توسط جامعه حسابداران و کمیسیون اوراق بهادار و بورس نیز رد شد. در نتیجه، فعالیت‌های هیأت اصول حسابداری به سرعت به رویه‌های کمیته حسابداری بستگی داشت که هیأت اصول حسابداری خود را به انتشار عقایدی که به مسایل کاربردی پاسخ می‌داد، و نه براساس نظریات خود در مجموعه‌ای از اصول منطقی اختصاص داد.

### ۱۶. بیانیه‌ای بر مبنای نظریه حسابداری

عدم موفقیت بخش تحقیق انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای تهیه مجموعه‌ای منسجم از اصول حسابداری مالی، انجمن حسابداری آمریکا را به تشکیل کمیته‌ای ویژه برای توسعه مجموعه‌ای از اصول منسجم ترغیب کرد که منجر به انتشار بیانیه‌ای از نظریه بنیانی حسابداری در سال ۱۹۶۶ شد. یکی از نویسندگان اصلی بیانیه نظریه بنیانی حسابداری جورج سورت<sup>۱</sup>، استاد حسابداری در دانشگاه شیکاگو و نظریه‌پرداز مطرح حسابداری بود. در بیانیه نظریه بنیانی حسابداری، حسابداری مالی به عنوان فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری و ارائه 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 نظریه حسابداری مطرح شده است، بیانیه نظریه 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، بیانیه نظریه بنیانی حسابداری چهار ویژگی کیفی اطلاعات حسابداری را پیشنهاد داد: مربوط بودن، قابل اتکاء بودن، پرهیز از جانبداری و کمیت‌گرایی (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۶۶، ص ۸). کمیت‌گرایی (اطلاعات کمی) در حال حاضر در مطالعات تحقیقاتی شماره یک (A-1) و قابل اتکاء بودن و پرهیز از جانبداری مشابه با پیش‌فرض (C-2) بود. مربوط بودن، یک ایده جدید است که همسو با اهداف مفید بودن است. لازم به ذکر است پیرو پیشنهاد کمیته بلوریون در سال ۱۹۹۹، مبنی بر لزوم ارزیابی کیفیت اصول حسابداری مورد استفاده در تهیه صورت‌های مالی، انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۲۰۰۰ تلاش کرد تا تعریف دقیق و واضحی از کیفیت ارائه نماید. آن‌ها کیفیت را بدین گونه تعریف نمودند: معیاری عینی برای کمک به ارزیابی بکنواخت اصول حسابداری مورد استفاده در تهیه صورت‌های مالی یک

واحد (وکیلی فرد و علی اکبری، ۱۳۸۸).

### ۱۷. کمیته ویت و کمیته ترولود

در سال ۱۹۷۱ انجمن حسابداران رسمی آمریکا دو کمیته تخصصی تشکیل داد. اولین گروه تحقیقاتی در زمینه تدوین اصول حسابداری (کمیته ویت<sup>۱</sup>) 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، کمیته ترولود<sup>۲</sup> را به عنوان کمیته دوم گروه تحقیقاتی تشکیل داد. مأموریت این کمیته نیز تدوین اهداف صورت‌های مالی به عنوان بخشی از نظریه حسابداری با استفاده از بیانیه شماره ۴ هیأت اصول حسابداری بود. هدف اولیه، ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی به عنوان هدف اصلی صورت‌های مالی است که بر سودمندی تصمیم‌های اتخاذ شده توسط ذی‌نفعان برون‌سازمانی تاکید دارد (زف، ۱۹۹۹، ص ۱۰۳).

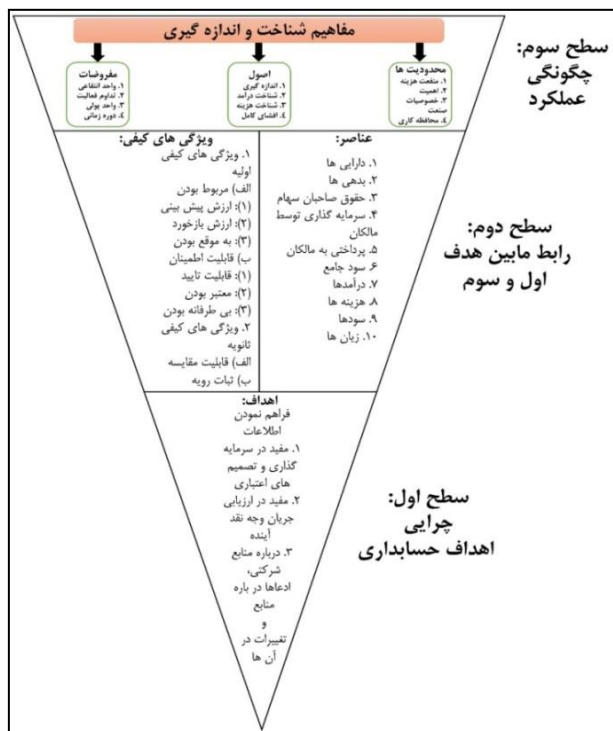
### ۱۸. الگوی چارچوب مفهومی

روبرت اسپروز که همکار مائوریس مونیتز در تدوین مطالعات تحقیقاتی شماره 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 بیانیه نظریه بنیانی حسابداری<sup>۳</sup> و گزارش کمیته ترولود (هیأت استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۷۴) منتشر کرد. این نکته در سال ۱۹۷۶ با استفاده از 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 شده هیأت استانداردهای حسابداری مالی در مورد اهداف صورت‌های مالی

1. Wheat Committee
2. Trueblood Committee
3. A Statement of Basic Accounting Theory

واحدهای انتفاعی بخش دیگری را در مورد تمایز بین رویکرد دارایی/ بدهی و رویکرد سنتی درآمد/ هزینه (در ارتباط با تکنگاشت پی تون و لیتلتون) قرار داد (هیأت استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۷۴، بخش ۵، ص ۷۰-۳۲).



شکل ۲- هرم چارچوب مفهومی (کایسو و همکاران، ۲۰۱۳؛ باکر، ۲۰۱۷)

در نتیجه، هیأت استانداردهای حسابداری مالی، بیانیه‌های مفاهیم حسابداری مالی<sup>۱</sup> 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<sup>۲</sup>؛
۲. ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری<sup>۳</sup>؛

1. Statements of Financial Accounting Concepts
2. Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises
3. Qualitative Characteristics of Accounting Information

۳. عناصر صورت‌های مالی واحدهای انتفاعی<sup>۱</sup>؛
  ۴. اهداف گزارشگری مالی توسط واحدهای غیرانتفاعی<sup>۲</sup>؛
  ۵. شناخت و اندازه‌گیری در صورت‌های مالی واحدهای انتفاعی<sup>۳</sup>؛
  ۶. عناصر صورت‌های مالی (جایگزین شماره ۳ و مکمل شماره ۲)؛
  ۷. به‌کارگیری 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، ویگانندت و وارفاید، ۲۰۱۳). در شکل (۲)، فرضیه‌ها، اصول، و محدودیت‌ها به طور مستقیم به رویکرد مفروضات بنیادی که توسط پی‌تون و مونیتز ارائه شده است، مرتبط می‌باشند.

جدول ۱- نظریه‌پردازان حسابداری و موقعیت‌های آن‌ها

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

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 سورتر همراه است که در بیانیه نظریه بنیانی حسابداری و گزارش کمیته تروبلاد بیان شده است.

## ۱۹. 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 نظریه حسابداری منجر

1. Elements of Financial Statements of Business Enterprises
2. Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Enterprises
3. Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises

به صدور بیانیه‌های مفاهیم حسابداری مالی شد که امروزه چارچوب مفهومی گزارشگری مالی در ایالات متحده را تشکیل می‌دهد. علی‌رغم فقدان ظاهری وابستگی به نظریه 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 ابتدا و پایان دوره مالی، ارزش بازار دارایی‌ها و بدهی‌ها را اندازه‌گیری می‌کند، که منجر به سود شده که براساس 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 ترانزنامه 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، براساس بحث‌های نظریه حسابداری بود که ثروت (رفاه) اقتصادی باید در ابتدا و پایان هر دوره برای تعیین درآمد خالص (روش هیگزینان برای اندازه‌گیری درآمد) استفاده شود (کمیسیون اوراق بهادار و بورس، ۲۰۰۳). با پذیرش این رویکرد، تدوین‌کنندگان استانداردها بر مباحث اقتباس شده از نظریه 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 دهه ۱۹۲۰ این رویکرد نظری را مورد توجه قرار داده و آن را رد کرده بود؛ زیرا اندازه‌گیری «ارزش» یک مفهوم ذهنی است که قابل اتکاء نیست (لیتلتون، ۱۹۲۹، ص ۱۵۲-۱۵۰). در حقیقت، هیأت استانداردهای حسابداری مالی اولویت بیشتری به مربوط بودن در مقایسه با قابلیت اطمینان و اتکاء 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 نظریه حسابداری که در بخش اول قرن بیست و یکم رخ داده است، بازمی‌گردد. جدول (۱)، چشم‌انداز حسابداران و دانشگاهیان را که در بخش قبلی مورد بحث قرار گرفت، خلاصه می‌کند و ایده‌ها را در کنار ابعاد رویکردهای مبتنی بر قیاسی در مقابل تدوین نظریه 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) چشم‌انداز خاص مرتبط با هر یک از نظریه‌پردازان حسابداری را مشخص می‌کند.



## ۲۰. نتیجه‌گیری

هدف مطالعه حاضر بررسی تأثیر نظریه حسابداری در چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی بود. نظریه حسابداری در بخش اول قرن بیستم متمرکز بر پاسخ به سوالاتی است که از رویه 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 سوالات 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 پژوهش، تکامل حسابداری مالی از دوره اولیه آن که نظریه حسابداری نقش مهمی در رویه‌های حسابداری ایفا می‌کرد، بررسی شده است تا دوره‌های اخیر که تأثیر آن بر نظریه حسابداری کاهش یافته است. استدلال اصلی پژوهش حاضر این است که در طول زمان، نظریه حسابداری تأثیر مهمی در چارچوب مفهومی داشته و کار نظریه‌پردازان حسابداری مانند چارلز اسپراگ، هنری راند هاتفیلد، ویلیام پاتون، ای. سی. لیتلتون، جنورج او. مای، مائوریس مونیتز، جنورج 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 نظریه حسابداری بر چارچوب مفهومی مثبتی 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 فرآیند تدوین استانداردها از وابستگی به نظریه حسابداری تا دوره بعدی که استانداردهای حسابداری در حال حاضر براساس چارچوب مفهومی و اهمیت این تغییر شکل گرفته، تکامل یافته است.

## 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*، ۱۱(۳۸)، ص ۱۴۱-۱۱۹.
- غلامی جمکرانی، رضا؛ نیکومرام، هاشم؛ موسویان، سیدعباس؛ رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۴). مولفه‌های کلیدی مفاهیم نظری گزارشگری مالی با رویکرد اسلامی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۴(۱۳)، ص ۲۳-۳۹.
- مجتهدزاده، ویدا؛ اثنی‌عشری، حمیده (۱۳۹۰). چارچوب نظری حسابداری: دیدگاه اطلاعات. *پژوهش حسابداری*، شماره ۱، ص ۳۷-۵۷.
- مجتهدزاده، ویدا؛ علوی طبری، سیدحسین؛ قاسمی، زهرا (۱۳۸۷). حسابداری مازاد تمیز: رابطه ارزشی سود و ارزش دفتری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۵(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. *حسابداری مدیریت*، ۲(۳)، ص ۸۷-۷۷.
- American Accounting Association (AAA) (1966). *A Statement of Basic Accounting Theory*. Evanston, IL: American Accounting Association.
- American Accounting Association (AAA). 1936. A tentative statement of accounting principles underlying corporate reports. *The Accounting Review*, 11(20), p.187-191.
- 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.
- Baker, C.R. (2017). The Influence of Accounting Theory on the FASB Conceptual Framework. *Accounting historians journal*, 44(2), p.109-124.
- 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, ed. by Y. Biondi & S. Zambon. London, U.K.: Routledge, p. 363-386.
- Braeman, J. (1966). The German influence on American education: A review essay. *Journal of Higher Education*, 37(2), p.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.
- Douglas, W. & Bates, G. (1933). The Federal Securities Act of 1933. *Yale Law Journal*, 43(2), p.171-217.
- Evans, L. (2005). Accounting history in the German language arena. *Accounting Business and Financial History*, 15(3), p.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 20<sup>th</sup> century accounting standards. *Accounting Historians Journal*, 33(1), p.89–124.
- Hines, R.D. (1988). Financial accounting: In communicating reality, we construct reality. *Accounting, Organizations and Society*, 13(3), p.251–261.
- Hommel, M. & Schmitz, S. (2013). *Insights on German accounting theory*. In: Accounting and Business Economics: Insights from National Traditions, edited by Biondi, Y., and S. Zambon. London, U.K.: Routledge, p. 331–361.
- Hummel, H. & Ratzel, P. (2019). *Mandating the sustainability disclosure in annual reports- Evidence from the United Kingdom*. Schmalenbach Bus Rev of Springer.
- Ijiri, Y. (1983). *The Foundations of Accounting Measurement: A Mathematical, Economic, and Behavioral*. Englewood, NJ: Prentic-Hall Inc.
- Kieso, D.E., Weygandt, J. J. & Warfield, T.D. (2013). *Intermediate Accounting*. 13<sup>th</sup> edition. New York, NY: John Wiley & Sons.
- Littleton, A.C. (1929). Price and value in accounting. *The Accounting Review*, 4, p.149–159.
- Maizatulkama, A., Noradiva, H., Mohd Helmi, H., Ming- Lang, T. & Matthew, B. (2019). The Southeast Asian Haze: the quality of environmental disclosures and firm performance. *Journal of Cleaner Production*, 24, p. 1-23. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2019.118958>
- Mattessich, R. & Kupper, H. (2003). Accounting research in the German language area—First half of the 20<sup>th</sup> century. *Review of Accounting and Finance*, 2(3), p.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 Y. Biondi, & S. Zambon. London, U.K.: Routledge, p. 273–305.
- Parrish, M.E. (1970). *Securities Regulation and the New Deal*. New Haven, CT: Yale University Press.
- Paton, W.A. & Littleton, A.C. (1940). *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. Urbana, IL: American Accounting Association.
- Paton, W.A. (1922). *Accounting Theory: With Special Reference to the Corporate Enterprise*. New York, NY: The Ronald Press Company.

- Previts, G.J. & Merino, B.D. (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), p.825–850.
- Sanders, T., Hatfield, H.R. & Moore, U. (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, p.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), p.2–4.
- Sprague, C. (1908). *The Philosophy of Accounts*. New York, NY: Sprague.
- Sprouse, R.T. & Moonitz, M. (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), p.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), p.447–468.
- Zeff, S.A. (1999). The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States. *Accounting Historians Journal*, 26(2), p.89–131.