

بسمه تعالی

مقدمه‌ای بر تئوری حسابداری

اثر :

گابریل دونلیوی

مترجم :

عبد الرضا قاسم پور

(عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد بردسیر)

انتشارات ارسطو

(چاپ و نشر ایران)

۱۳۹۵

سرشناسه: دانلیوی، جی. داگلاس

Donleavy, G. D. (G. Douglas)

عنوان و نام پدیدآور: مقدمه‌ای بر تئوری حسابداری / اثر گابریل دونلیوی؛

مترجم عبدالرضا قاسم‌پور.

مشخصات نشر: مشهد: ارسطو، ۱۳۹۵.

مشخصات ظاهری: ۲۴۶ ص. مصور، جدول، نمودار.

شابک: ۹۷۸-۶۰۰-۴۳۲-۰۹۸-۶

وضعیت فهرست نویسی: فیبا

یادداشت: عنوان اصلی: An introduction to accounting theory.

موضوع: حسابداری

موضوع: Accounting

شناسه افزوده: قاسم‌پور، عبدالرضا، ۱۳۵۲ - مترجم

رده بندی کنگره: ۱۳۹۵ / ۲۲۲ / HF۵۶۵۵

رده بندی دیویی: ۶۵۷

شماره کتابشناسی ملی: ۴۴۱۸۶۷۵

نام کتاب: مقدمه‌ای بر تئوری حسابداری

مؤلف: گابریل دونلیوی

مترجم: عبدالرضا قاسم‌پور

(عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد بردسیر)

ناشر: ارسطو (با همکاری سامانه اطلاع‌رسانی چاپ و نشر ایران)

صفحه‌آرایی، تنظیم و طرح جلد: پروانه مهاجر

تیراژ: ۱۰۰۰ جلد

نوبت چاپ: اول - ۱۳۹۵

چاپ: مدیران

قیمت: ۸۰۰۰ تومان

شابک: ۹۷۸-۶۰۰-۴۳۲-۰۹۸-۶

تلفن‌های مرکز پخش: ۳۵۰۹۶۱۴۵ - ۳۵۰۹۶۱۴۶ - ۰۵۱

www.chaponashr.ir



انتشارات ارسطو



چاپ و نشر ایران

فهرست محتوا

صفحه	عنوان
۷	نتایج یادگیری
۸	درباره مولف
۱۱	پیش‌گفتار
۱۳	۱ حسابداری و نظریه کارگزاری
۱۵	۱-۱ نظریه چپست
۱۶	۲-۱ فرضیه
۱۷	۳-۱ نظریه، قانون و قضیه
۱۷	۴-۱ حقایق مثبت و نظرات اصولی
۲۱	۵-۱ تئوری حسابداری، اقتصاد و حقوق
۲۳	۶-۱ نظریه کارگزاری
۲۶	آزمون فصل ۱
۲۷	۲ چارچوب مفهومی
۲۹	۱-۲ مقدمه
۳۲	۲-۲ اجزای اصلی چارچوب
۳۵	۳-۲ هدف از حساب‌ها

۳۷	۴-۲ مشخصاتی از حسابداری که مطابق با چارچوب هستند
۴۲	۵-۲ اجزای حسابداری
۴۵	۶-۲ چارچوب‌ها و مشروعیت
۴۶	آزمون فصل ۲
۴۷	۳ استانداردهای حسابداری
۴۹	۱-۳ مقدمه‌ای بر نظارت
۵۰	۲-۳ مقدمه‌ای بر ساختارگرایی
۵۱	۳-۳ استانداردهای مبتنی بر قاعده یا اصول
۵۳	۴-۳ اموال ناملموس و حسن نیت
۵۵	۵-۳ نهاد گزارش دهنده
۵۶	۶-۳ تعهدات مالی
۵۸	۷-۳ ارزشگذاری منصفانه چیست؟
۶۲	آزمون فصل ۳
۶۳	۴ اندازه‌گیری و ارزیابی
۶۵	۱-۴ مقدمه
۶۶	۲-۴ مقیاس‌های اندازه‌گیری
۷۳	۳-۴ ارزشگذاری
۷۷	۴-۴ ارزشگذاری تحت تورم
۸۱	۵-۴ دو رویکرد و نظریه مازاد خالص
۸۲	۶-۴ ارزش منصفانه و نمایش صحیح
۸۴	آزمون فصل ۴

۵	حسابداری و بازارهای سرمایه	۸۵
۵-۱	آیا حسابداری بر قیمت سهام در بازار تاثیر می‌گذارد	۸۷
۵-۲	مدیریت گزارش سود و زیان	۹۹
۵-۳	تصورات	۱۰۲
۵	آزمون فصل ۵	۱۰۴
۶	مسئولیت‌پذیری	۱۰۷
۶-۱	مقدمه	۱۰۹
۶-۲	نقش حسابرسی در بازار	۱۱۱
۶-۳	نظریات حوزه مسئولیت‌پذیری	۱۱۱
۶-۴	دیدگاه‌های انتقادی در حسابداری	۱۱۷
۶-۵	الگوهای اخلاقی در مسئولیت‌پذیری	۱۲۳
۶-۶	اصول اخلاقی، رشد اخلاقی و حسابداران حرفه‌ای	۱۳۵
۶	خلاصه فصل ۶	۱۴۴
۶	آزمون فصل ۶	۱۴۵
۷	آسیب‌شناسی حسابداری: کلاهبرداری، ورشکستگی و طفره رفتن	۱۴۷
۷-۱	فاصله انتظارات از حسابرسی	۱۴۹
۷-۲	کلاهبرداری	۱۵۱
۷-۳	دستکاری و تئوری حسابداری مثبت	۱۵۴
۷-۴	حسابداری و شکست تجاری	۱۵۸
۷-۵	آسیب‌شناسی نظریه و حسابداری	۱۶۲
۷	آزمون فصل ۷	۱۶۴

۱۶۷	۸ گزارش‌های حسابداری مدرن: تداوم‌پذیری و یکپارچگی
۱۶۹	۱-۸ مقدمه - CSR
۱۷۴	۲-۸ طرح گزارش جهانی
۱۷۷	۳-۸ شورای بین‌المللی ارائه گزارش یکپارچه (IIRC)
۱۸۰	۴-۸ نتیجه‌گیری
۱۸۱	آزمون فصل ۸
۱۸۷	۹ کار ناتمام تئوری حسابداری
۱۸۹	۱-۹ حسابداری در عصر فضا
۱۹۱	۲-۹ صد سال آینده
۱۹۱	۳-۹ صد سال نوری آینده
۱۹۳	۴-۹ حسابداری عمومی برای بخش عمومی (دولتی) واقعی
۱۹۵	۵-۹ حسابداری به شکلی کاملاً برابر
۱۹۶	۶-۹ نتیجه‌گیری انتقادی
۱۹۷	آزمون فصل ۹
۲۰۰	پاسخ سوالات آزمون
۲۳۳	منابع

نتایج یادگیری

خواننده بعد از تکمیل این کتاب قادر است

- ✓ تشریح کند که چرا وضعیت حسابداری اکنون اینگونه است.
- ✓ نظریات مختلف درباره اینکه چرا حسابداری به این شکل است را ارزیابی کند
- ✓ نگرش‌های اصلی دیگر حسابداری در قبال مواردی را که ارزشگذاری آنها جنجال برانگیز است را درک کند.
- ✓ تحولات مختلفی که در جریان است را متوجه شود و دیدی نسبت به آنها داشته باشد.
- ✓ درباره هر ادعایی که می‌گوید حسابداری در کجا قرار دارد و ریشه آن چیست تفکر انتقادی داشته باشد.

درباره مولف

گابریل دونلیو^۱ استاد حسابداری در دانشگاه نیواینکلند در استرالیا و معاون دانشکده کسب و کار آن است. او فارغ التحصیل رشته اقتصاد از دانشگاه کمبریج و رشته حقوق از دانشگاه لندن است و مدرک PhD خود را از دانشگاه گلاسگو در زمینه استفاده و سوءاستفاده از صورت‌های گردش نقدی دریافت کرده است. او مقالاتی در نشریه‌های اخلاق کسب و کار^۲، مروری بر حسابداری انگلستان^۳، نشریه بین‌المللی حسابداری و اقتصاد^۴ و برنامه ریزی دور برد^۵ به چاپ رسانده است و سه بار در نشست انجمن بین‌المللی آموزش و تحقیق در حوزه حسابداری سخنرانی کرده است. این نشست هر پنج سال یک بار برگزار می‌شود.

او در دانشگاه‌های انگلستان، سنگاپور، هنگ کنگ، ماکائو و استرالیا تدریس کرده است. مسئولیت‌های او عبارت اند از:

- مدیر آموزشی دانشکده کسب و کار دانشگاه هنگ کنگ

- رئیس دانشکده بازرگانی و حقوق در دانشگاه سنترال کوئینزلند

1- Gabriel Donleav

2- Journal of Business Ethics

3- The British accounting review

4- The International Journal of Accounting and Economics

5- Long Range Planning

- مسئول کیفیت در دانشگاه مرکزی کوئینزلند

- رئیس دانشکده مدیریت کسب و کار در دانشگاه ماکائو

- رئیس دانشکده کسب و کار و حقوق در دانشگاه ویکتوریا (ملبورن)

- جانشین معاون رئیس دانشگاه ویکتوریا (ملبورن)

- رئیس و مدیر عامل کالج کایروپراکتیک آنگلو یوروپین

او اقدام به طراحی، بازبینی، ارزیابی و تایید دوره‌های کسب و کار و حسابداری در ادارات ملی حسابداری در کشورهای انگلستان و هنگ کنگ (آژانس تضمین کیفیت، شورای تامین اعتبار آموزش عالی در انگلستان و شورای کیفیت آکادمیک و فنی حرفه‌ای هنگ کنگ)، موسسات ملی و بین‌المللی کایروپراکتیک و انجمن پیشبرد دانشکده‌های کسب و کار کرده است. او یکی از متخصصان به ثبت رسیده در شورای کیفیت آکادمیک و فنی حرفه‌ای هنگ کنگ است و در تعدادی از هیئت‌های ارزیابی دوره‌های آموزشی آن در سال‌های اخیر عضویت داشته است.

او اقدام به انتشار ۶ کتاب، ۴۰ مقاله علمی ارزیابی شده و ۹۰ مقاله و رساله در حوزه‌های آموزش کسب و کار، حسابداری و اخلاق کسب و کار کرده است. وی مشاور کمیسیون مستقل مبارزه با فساد در هنگ کنگ، بخش حسابداری آرتور اندرسون و بانک توسعه آسیا است.

او یکی از موسسان گروه نجات و اطلاعات مشاوره خانواده ضد فرقه انگلستان در اواخر دهه هفتاد، یکی از سازمان دهندگان عفو بین‌الملل هنگ کنگ قبل و بعد از تیان آن من^۶ در اواخر دهه هشتاد و از اعضای هیئت امنای اداره ملی مشاوره شهروندی انگلستان در اوایل دهه ۲۰۰۰ بود و اکنون عضو هیئت مشاور انجمن بزرگان ملی است.

او دارای تابعیت دوگانه انگلیسی و استرالیایی و به زبان فرانسوی مسلط و اشعاری نیز منتشر کرده است.

نیکول ایبت^۷ مدرس حسابداری در دانشگاه وسترن سیدنی است. او دارای مدرک دکترای مدیریت کسب و کار از دانشگاه نیوکاسل است و دارای مدرک حسابداری و مالی نیز است و بیش از ۲۰ سال نیز در این دو حوزه تدریس می‌کند. نیکول قبل از روی آوردن به تدریس، در حوزه‌های مختلف مالی و حسابداری بازرگانی فعالیت کرده است. نیکول نویسنده کتاب ریاضیات مالی به نام ریاضیات مالی در تصمیمگیری^۸ است که با هدف کمک به افراد غیرمتخصص برای تعیین نرخ بهره در تصمیمات مالی نوشته شده است. تمرکز او اکنون بر تحلیل و تفسیر گزارش‌های مالی است.

7- Nicole Ibbett

8- *Financial Mathematics for Decision Making*

پیش‌گفتار

کتاب مقدمه‌ای بر تئوری حسابداری با سایر کتاب‌های موجود در حوزه تئوری حسابداری تفاوت دارد. این کتاب بجای ۵۰۰ صفحه تنها ۱۰۰ صفحه است. مولف آن یک فرد است و نه یک کمیته یا کنسرسیوم. این کتاب تمام تحولات مهم در حوزه حسابداری تا سال انتشار کتاب یعنی ۲۰۱۶ را شامل می‌شود. این بدین معناست که بر خلاف سایر متون در حوزه تئوری حسابداری، به نسخه ۲۰۱۵ چارچوب مفهومی هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابداری، نسخه چهارم طرح گزارش جهانی و فرضیات نحوه گزارش یکپارچه جدید با توجه به تعاریف جدید آن از سرمایه می‌پردازد.

یکی دیگر از تفاوت‌های این کتاب با سایر کتاب‌های حوزه تئوری حسابداری اینست که مخاطبین هدف آن جهانی هستند و به مرزهای آمریکا، انگلستان و استرالیا محدود نمی‌شوند. موضوع آن در ارتباط با مسائل جهانی حسابداری است و نه مسائل ملی. ولی موضوع این کتاب حسابداری بین‌المللی نیز نیست، بلکه مقدمه‌ای است بر تئوری حسابداری

این کتاب طوری نوشته شده است که فهم آن آسان باشد و از این رو به خاطر گنجاندن منابع و مراجع عذرخواهی می‌کنم. اگر از آنها چشمپوشی می‌کردم، متوجه نمی‌شدید که آیا آنچه که می‌گوییم نظر شخصی است و یا با استناد به منابع معتبر است. البته تلاش کردم که منابع و مراجع تا جای ممکن مختصر و مطابق با اقتضائات نیاز به بیان مدرک و تایید نظریه پردازان و متفکران مبدع باشد. امیدوارم آنجایی که نظر شخصی خود را بیان کرده‌ام به وضوح معلوم باشد.

آخرین تفاوت این کتاب با سایر کتاب‌های حوزه تئوری حسابداری اینست که هدف آن بهبود

قابلیت تفکر انتقادی شما است.

جملات طوری بیان شده‌اند که ذهن شما تحریک شود. برخی از نظریات مورد پذیرش عمومی به گونه‌ای تردید برانگیز بیان شده‌اند تا نگاه شما به این نظریات اصولی مثل EMH^۹ انتقادی باشد. به طور منظم محتوای اجتماعی و اقتصادی حسابداری در بحث گنجانده شده است تا این فکر غلط در شما شکل نگیرد که هر بعد از مطالعات اجتماعی می‌تواند کاملاً خنثی باشد و حسابداری به مانند سایر مطالعات تجاری یک مطالعه اجتماعی محسوب می‌شود. تعامل انسان‌ها با هم در آن لحاظ می‌شود و تنها به دارایی‌های در اختیار انسان‌ها و ارزش این اموال محدود نمی‌شود.

این اولین ویرایش این کتاب است. در صورتی که همه چیز طبق برنامه پیش رود، همه ساله بروز خواهد شد و بازخورد خوانندگان به طور جدی به هنگام تالیف ویرایش‌های بعدی لحاظ خواهند شد. آرزوی بهترین‌ها را برای مطالعات شما به طور کلی و مطالعات شما در حوزه حسابداری به طور خاص دارم.



گابریل دونلیو، نیو سوئولز، استرالیا

می ۲۰۱۶

حسابداری و نظریه کارگزاری



نتایج یادگیری

بعد از تکمیل این فصل، خواننده قادر است

- ✓ توضیح دهد نظریه کارگزاری به چه معناست
- ✓ هرگونه مطلب را از لحاظ اینکه دیدگاه است و یا حقیقت ارزیابی کند
- ✓ تفاوت‌های میان نظری، قضیه، پذیره، فرضیه و قانون را درک کند
- ✓ نیاز به استفاده از فرضیات به هنگام ارزیابی هرگونه مطلب را درک کند.

۱-۱ نظریه چیست

حسابداری یک نظریه است. یک نظریه چه تفاوتی با قانون و فرضیه دارد؟ نظریه نوعی توضیح است ولی نه هر توضیحی. یک نظریه با قاطعیت بیان می‌کند که هر جایی که شرایط خاصی برقرار باشد، نتیجه مشابهی مشاهده خواهد شد.

برای مثال، فرض کنید فردی نظریه سرعت مجاز را بیان می‌کند. این نظریه می‌گوید هرگاه سرعت خودرویی از سرعت مجاز فراتر رود، احتمال تصادف برای این خودرو بسیار بیشتر از احتمال تصادف برای خودروهایی است که با سرعتی کمتر از سرعت مجاز حرکت می‌کنند. به بیان ساده تر، این نظریه بیان می‌کند افرادی که با سرعتی بیش از سرعت مجاز حرکت می‌کنند احتمال تصادف بیشتری دارند. این یک نظریه مناسب است، چرا که در مورد تمام خودروها در جایی که سرعت مجاز وجود دارد صدق می‌کند.

همچنین، می‌توان دقت یک نظریه را با توجه به حقایق از قبل معلوم سنجید. حقایق در اینجا تعداد تصادف‌های ثبت شده در یک ناحیه خاص، تعداد خودروهایی که از سرعت مجاز تخطی می‌کنند و تعداد خودروهایی است که با سرعت کمتر از حداکثر سرعت مجاز (عامل تصادف) حرکت می‌کنند. در واقع، تصادف به طور کلی حاکی از وجود رابطه با سرعت مجاز است و یا اینگونه نیست. در صورت وجود ارتباط، حقایق موجود از این نظریه حمایت می‌کنند. در صورت عدم وجود رابطه، این نظریه مبنایی ندارد ولی همچنان یک نظریه است که صحیح نیست.

یک نظریه مطالب کلی بیان می‌کند که در مورد علت و معلول و یا ارتباط بین چیزهای مختلف

است. نظریه را می‌توان با استفاده از حقایق موجود بررسی کرد. لازم نیست یک نظریه در تمام زمان‌ها صحیح باشد ولی لازم است به قدر کافی در زمان‌های مختلف صدق کند تا بتوان در اکثر مواقع به آن اتکا کرد. نظریه با قانون تفاوت دارد چرا که قانون در همه زمان‌ها برقرار است، در غیر اینصورت قانون نیست بلکه یک نظریه است.

قانون همواره برقرار است و نظریه اغلب برقرار است.

۲-۱ فرضیه

در داخل نظریات پذیره‌ها^{۱۰} قرار دارند. همانگونه که مولکول‌ها از اتم تشکیل شده‌اند نظریات نیز از پذیره تشکیل می‌شوند. به پذیره‌هایی که می‌توانیم آنها را در دنیای واقعی آزمایش کنیم فرضیه می‌گویند. به فرمولاسیون فرضیه نیز فرضیه سازی می‌گویند. برای مثال می‌توانم این فرضیه را مطرح کنم که وقتی عطسه می‌کنم هوا از بینی من خارج می‌شود. این نمی‌تواند فرضیه خوبی باشد به این خاطر که چون تنها درباره من است و نمی‌تواند درباره کل جهان صدق کند. فرضیه بهتر می‌تواند این باشد: هر وقت که مردم عطسه می‌کنند، هوا از بینی آنها خارج می‌شود. فرضیات باید در مورد یک دسته کامل از مردم صدق کنند و نه فقط در مورد یک فرد خاص.

در علوم اجتماعی، فرضیات در قالبی منفی مورد آزمایش قرار می‌گیرند. در مورد خروج هوا از بینی فرضیه قبلی به این شکل بیان خواهد شد: هر وقت که مردم عطسه می‌کنند، هوا از بینی آنها خارج نمی‌شود. فرضیه تهی نامی است که به فرضیات از این دست اطلاق می‌شود. نظریه جدیدی زمانی به وجود می‌آید که فرضیه تهی غلط است و در عوض حقایق موجود از شکل مثبت فرضیات حمایت می‌کنند. این نوع از پشتیبانی باید از مشاهده مکرر بسیاری از نمونه‌های مختلف حاصل شود تا بتوانیم مطمئن شویم که بیشتر شرایط در دنیای واقعی را بررسی کرده‌ایم. اگر نتایج تمام این مشاهدات الگویی از خود نشان دهند که وقوع آن بسیار بیشتر از پیش بینی با استفاده از احتمال است، آنگاه از فرضیه تهی پشتیبانی نمی‌شود و از عکس آن، فرضیه مثبت، پشتیبانی می‌شود که

بدین معناست که فرضیه ما به احتمال زیاد درست است. این خود به نوعی نحوه ایجاد یک نظریه مناسب را نشان می‌دهد.

۱-۳ نظریه، قانون و قضیه

نظریه یک قانون نیست که البته خود این نیز گاهی غلط است. نظریه قضیه نیز نیست. تنها در ریاضیات با قضایا سر و کار داریم چرا که تنها در دنیای انتزاعی جبر، هندسه و اعداد می‌توانیم فراتر از فرضیات و تقریب‌های دنیای واقعی عمل کنیم. در هندسه قضیه فیثاغورس را داریم که به احتمال آن را در مدرسه یاد گرفته‌اید. این قضیه می‌گوید طول وتر هر مثلث قائم‌الزاویه ریشه دوم مجموع مربعات طول دو ضلع دیگر است.

نظریه، در صورت برابر بودن شرایط دیگر، مطالب جدیدی را بیان می‌کند. قضیه حالت خاصی از قانون است. همواره برقرار است و استثنایی ندارد. افزون بر این «تمام مشخصات را لحاظ می‌کند» که بدین معناست چیزی از قضیه باقی نمی‌ماند که بیان نشده باشد و مشخصات آن دقیق هستند و تقریبی نیستند. چیزی دیگر باقی نمی‌ماند بدین معناست که سایر مشخصات مثل اندازه و رنگ صفحه، ضخامت خطوط مثلث و یا اندازه دو زاویه دیگر به غیر از زاویه قائم اهمیتی ندارد.

از سوی دیگر، نظریات به ندرت به این ترتیب کاملاً مشخص هستند و به نظر می‌رسد شکل ساده شده الگوهای واقعی باشند که بر مهمترین الگوها تمرکز دارد ولی به همه الگوها تعمیم نمی‌یابد. از این رو، در مورد نظریه علت و معلول، مثل A علت B است، ممکن است صحیح باشد ولی جامع نیست. M N و O نیز ممکن است بر B اثراتی داشته باشند. A ممکن است علت X Y و Z نیز باشد. از سوی دیگر قضیه جامع است.

۱-۴ حقایق مثبت و نظرات اصولی

نظریات می‌توانند اصولی و یا مثبت باشند. نظریات اصولی بیان می‌کنند که چه چیزی باید اتفاق بیفتد، با فرض اینکه خواهان نتیجه مشخصی مثل رفاه هستیم. از سوی دیگر نظریات مثبت حقایق

را توضیح و یا پیش‌بینی می‌کنند و فرضی وجود ندارد که خواهان حصول نتیجه خاصی هستیم. نمونه‌های از نظریات اصولی به این شرح هستند. نظریه اصولی ذینفع بیان می‌کند که شرکت‌ها زمانی بهترین عملکرد را دارند که دغدغه سایر گروه‌های ذینفع را نیز لحاظ کنند و تنها به فکر به حداکثر رساندن ثروت سهامداران خود نباشند (فریدمن و شوارتس ۱۹۶۳). نظریه پول‌گرایی فریدمن در اقتصاد مالی بیان می‌کند که تورم از طریق کنترل عرضه پول در اقتصاد به بهترین نحو کنترل می‌شود به ویژه از طریق نرخ بهره که البته تنها محدود به آن نمی‌شود (فریدمن ۱۹۶۲). در فلسفه اخلاقی، نظریه سودمندگرایی بیان می‌کند که بهترین تصمیم در هر شرایطی آنست که منجر به افزایش رفاه خالص حداکثر در میان اکثر مردم شود. همه این نظریات نوع خاصی از رفتار را تعیین می‌کنند و آن را توصیف نمی‌کنند.

نمونه‌هایی از نظریات مثبت به این شرح است. تئوری حسابداری مثبت بیان می‌کند که شرکت‌ها سود خود را بیش از مقدار واقعی گزارش می‌کنند اگر پاداش بخش مهمی از مبلغ پرداختی به مدیران را تشکیل دهد و یا وام دهندگان ارائه وام به شرکت را منوط به پرداخت سود سهام مشخصی کرده باشند (واتس و زیمرمن ۱۹۸۶). در اقتصاد مالی، نظریات مودیگلیانی و میلر (۱۹۵۸)، میلر و مودیگلیانی (۱۹۶۱) بیان می‌کنند که ارزش کلی سهام ارتباطی با مقدار بدهی شرکت و یا نرخ سود سهام آن در صورت عدم تغییر سایر شرایط مثل تاثیر مقررات مالیاتی ندارد. در فلسفه اخلاقی کولبرگ (۱۹۶۹)، نظریه رشد اخلاقی بیان می‌کند که اخلاق افراد در طی مراحل شکل می‌گیرد، برخی در همان مرحله اول باقی می‌مانند و تنها ترس از مجازات انگیزه عمل اخلاقی آنهاست و تعداد اندکی به مرحله ششم می‌رسند که در آن حس حق‌خواهی و حق به امری درونی تبدیل می‌شود، امری که در بسیاری از جوامع دینی روی می‌دهد. این نظریات اقدام به توضیح، تشریح و پیش‌بینی رفتار می‌کنند و آن را حداقل به صورت واضح تعیین نمی‌کنند.

نظریات اصولی شامل قضاوت در مورد ارزش می‌شوند و فرض می‌شود که نظریات مثبت فاقد ارزش هستند. نظریات مثبت به بیان حقیقت محدود می‌شوند. نظریات اصولی شامل دیدگاه‌ها، قضاوت‌ها و ذهنیت‌های مختلف می‌شوند. لازم است در هر دو نوع نظریه بتوانیم بین بیان حقیقت و بیان ارزش تمایز قائل شویم، چرا که ممکن است ارزش وارد نظریه مثبت شود و در نظریات اصولی عینیت وجود داشته باشد. ولی چنین خطایی قابل پذیرش نیست چرا که این دو نوع بیان قواعد

اعتبار سنجی مخصوص به خود را دارند. نظریات مثبت بیان حقیقت هستند و باید بتوانیم آن را با توجه به حقایق موجود بسنجیم و در صورتی که این حقایق با نظریه تناسب نداشته باشند باید آن را رد کرد. از این لحاظ، نظریات مثبت علمی هستند. نظریات اصولی بیان مفصل دیدگاه هستند و نمی‌توان صحت آنها را با حقایق سنجید ولی می‌توان نشان داد که در ایجاد نتایجی که ادعای آن را دارند ناموثر و ناکارآمد هستند، به ویژه در مورد نتایج اقتصادی مثل نرخ تورم و قیمت سهام و یا بازده سرمایه‌گذاری.

هرگونه مطلبی که نتوان آن را با توجه به حقایق موجود سنجید نوعی بیان دیدگاه محسوب می‌شود. به این ترتیب هر جمله‌ای که شامل کلماتی چون باید، می‌بایستی و غیره باشد نوعی بیان نظر است. تمام صفت‌های انتزاعی مثل خوب، بد، درست، غلط، داغ، سرد، پولدار، فقیر و غیره نیز بیان دیدگاه هستند. هیچگونه اجماع سراسری براساس اینکه چه چیزی درست است وجود ندارد و این مساله را بسیاری از جنگ‌های ادامه دار نیز نشان می‌دهند. کلماتی نظیر داغ یا ثروتمند به صورت عینی اندازه‌گیری می‌شوند ولی این اندازه‌گیری دما یا درآمد است که عینیت دارد و نه کلمه‌ای که در مورد نتیجه بکار می‌رود. ۳۰۰,۰۰۰ دلار در سال یک حقیقت است ولی ثروتمند بودن یک دیدگاه است.

از آنجا که می‌توان با استفاده از حقایق واقعی بیان یک حقیقت را رد کرد، می‌توان نتیجه گرفت که دروغ نیز نوعی بیان حقیقت است. حقیقتی که بیان می‌شود یا درست است یا غلط. دروغ به معنای بیان نادرست حقیقت است. در نهایت هرگونه مطلب درباره آینده و پیش‌بینی نمی‌تواند بیان حقیقت باشد چرا که طبق تعریف نمی‌توان آن را اکنون بسنجیم. با این حال، یک نظریه مثبت می‌تواند از نوع پیش‌بینی باشد تا زمانی که به شکلی بیان شود که بتوانیم آن را اکنون و همچنین مجددا در آینده بسنجیم.

در اینجا نوعی آزمون برای تشخیص بیان حقیقت آمده است. بگویید که کدام یک از ده مطلب زیر بیان حقیقت هستند. پاسخ و توضیحات آنها در انتهای کتاب در پیوست ۱,۱ آمده است.

(۱) نام من جیمز باند است.

(۲) شما بسیار زیبا هستید

(۳) شما زیباترین دختری هستید که من تا به حال دیده‌ام

(۴) من گفتم او زیباست

(۵) من فردا با دکتر ول قرار ملاقات دارم.

(۶) من فردا دکتر وال را می‌بینم

(۷) خورشید دیگر نمیدرخشد

(۸) بودن یا نبودن: سوال اینست

(۹) بودن یا نبودن: این یک سوال است.

(۱۰) خوردن انسانها کار اشتباهی است.

نظریات مثبت فرض می‌کنند که مجموعه‌ای از حقایق قابل مشاهده وجود دارد که مستقل از خود نظریه هستند ولی می‌توان از آنها برای بررسی صحت نظریه استفاده کرد. به علاوه، آنها بر طبق نظر یکی از فلاسفه به نام کارل پوپر (۱۹۷۲) هستند که به عقیده او تمام نظریات را تنها می‌توان رد کرد و امکان اثبات آنها وجود ندارد چرا که مشاهداتی که مبنای نظریات را تشکیل می‌دهند خود با استفاده از همان نظریات به وجود می‌آیند. ممکن است این دو جمله مخالف هم به نظر برسند. اولین جمله می‌گوید می‌توان حقایقی که مستقل از هم هستند را از طریق مثال دوربین به هم متصل کرد. دوربین تنها تصاویر واقعی را ثبت می‌کند ولی عکاس تعیین می‌کند که چه چیزی در عکس معلوم باشد. هنگامی که یک نظریه مطرح رد می‌شود چرا که قادر به توضیح مشاهدات جدید نیست، یک نظریه جدید جایگزین آن می‌شود که قادر به توضیح این مشاهدات است. کوهن (۱۹۷۲) به این پدیده تغییر الگو می‌گوید. از آنجا که هر الگو یا نظریه را می‌توان در هر زمان رد کرد، کوهن بر این باور است که مشخصاتی وجود دارد که می‌توانیم با اتکا بر آنها قدرت یک نظریه را از نظریه دیگر تشخیص دهیم که به طور مشخص شامل دقت، سادگی و فایده آن می‌شود (چوها ۱۹۸۶).

با این حال، اینکه ممکن است یک نظریه در آینده رد شود به این معنا نیست که برای زمان حال

نیز این نظریه غلط و یا نامعتبر است. اگر یک نظریه حقایق را توضیح دهد و امکان پیش‌بینی دقیق را فراهم کند، به ویژه در علوم اجتماعی مثل اقتصاد، کسب و کار و حسابداری، این به اندازه کافی خوب است. به عبارت دیگر، قابلیت رد کردن دلیل کافی برای نسبی بودن همه چیز نیست، از این رو یک باور به اندازه باور دیگر مناسب است. برخی از باورها تناسب خوبی با حقایق دارند و برخی دیگر تناسب اندکی دارند. در نهایت خود بحث درباره تفاوت بین حقیقت و ارزش نوعی قضاوت ارزش است (وبر ۱۹۴۹، استناد در چوا ۱۹۸۶، ص ۶۱۱).

اکنون از نظریه که یک موضوع کلی است به تئوری حسابداری می‌پردازیم که یک موضوع خاص است.

۱-۵ تئوری حسابداری، اقتصاد و حقوق

از لحاظ تاریخی، حسابداری زاییده حقوق و اقتصاد است (چتفیلد ۱۹۷۴، ICAEW). قانون تعیین می‌کند که چه چیزی مجاز است. قانون تعیین می‌کند که در یک کشور مالکیت قانونی چیست. دارایی چیزی است که شما از لحاظ قانونی مالک آن هستید، مثل خانه، خودرو و یا سهام. شما مالک همسر یا فرزندان خود نیستید، به عبارت دیگر آنها برده شما نیستند، از این رو قانون می‌گوید آنها جزء اموال شما نیستند، هرچند که ممکن است احساس کنید که آنها جزء اموال شما هستند. می‌توان اقدام به خرید و فروش اموال کرد، ولی اکثر آنها قبل از اینکه به فروش برسند برای مدتی نگهداری می‌شوند. موجودی^{۱۱} از این قاعده مستثناست که نوعی دارایی جاری به حساب می‌آید که در اسرع وقت به فروش می‌رسد و سعی می‌شود تا جای ممکن از نگهداری از آن خودداری شود.

حسابداری زاییده علم اقتصاد نیز است. علم اقتصاد تشریح و پیش‌بینی می‌کند که افراد چه رفتاری در قبال اموال خود دارند، چگونه تعیین می‌کنند که چه چیزهایی را خرید و فروش کنند، چگونه مبلغ دریافتی و پرداختی را تعیین می‌کنند، از کجا متوجه می‌شوند که توانایی خرید اموال

۱۱- Inventory در انگلیسی آمریکایی یا stock در انگلیسی بریتانیایی

مختلف را دارند، برای انجام چه کاری آمادگی دارند و چه مقدار زمان یا پول در یک شرکت مشترک یا هرگونه دارایی دیگر سرمایه‌گذاری می‌کنند. اقتصاد با نحوه کسب اموال و استفاده از آن سر و کار دارد. اقتصاد تاثیر بیشتری بر حسابداری دارد، چرا که زمانیکه علم اقتصاد می‌گوید ماهیت حسابداری از جنس قانون نیست، اغلب اقتصاد غالب است. بارزترین نمونه در این حوزه اجاره مالی^{۱۲} است. این یک توافقنامه حقوقی به منظور اجاره یک دارایی در بیشتر عمر اقتصادی آن و (حداقل) پرداخت بیشتر هزینه خرید آن است و در آن می‌توان با آزادی کامل این دارایی را به هر شکلی (البته بدون فروش آن) مدیریت کرد. طبق علم حسابداری، چنین قرارداد اجاره بگونه‌ای است که می‌توان آن را مالکیت کامل محسوب کرد و این دارایی باید در ترازنامه به مانند یک دارایی تحت مالکیت کامل گنجانده شود. قاعده بکاررفته در اینجا اینست که ماهیت اقتصادی بر شکل قانونی در گزارش‌های حسابداری غلبه دارد. تقریباً می‌توانیم بگوییم در حسابداری این اقتصاد است که ماهیت را تعیین می‌کند و قانون شکل و فرم آن را مشخص می‌کند.

آیا این بدین معناست که قانون پدر حسابداری و علم اقتصاد مادر آن است؟

حسابداری شامل ارزشگذاری اموال، بدهی، درآمد، مخارج و سهام می‌شود. در گذشته، این کار با گزارش دقیق مبلغ پرداختی برای کالاها و ثبت آن در دفتر انجام می‌شد و در پایان سال مجموع این مبالغ تحت هر عنوان (دارایی، بدهی، درآمد، مخارج و سهام) محاسبه می‌شد و مشخص می‌شد که سال مورد نظر سالی سودآور بوده است یا زیانده. در اوایل قرن شانزدهم و با افزایش قابل ملاحظه اهمیت تجارت بین‌الملل، ثبت دو طرفه^{۱۳} اموال در سراسر جهان رواج یافت. تجار مجبور بودند از پول خارجی استفاده کنند و این بدین معنا بود قیمت اموال که در گذشته با توجه به ارزش داخلی تعیین می‌شد اکنون شامل سود یا زیان حاصل از ارزش خارجی نیز می‌شد. قیمت یک تن ادویه برحسب دلار با قیمت آن بر حسب فرانک، مارک، روبل، یوان یا پستا یکسان نبود. ارزش هرچیز تحت تاثیر مکان جغرافیایی آن بود.

حتی قبل از آغاز انقلاب صنعتی در انگلستان در اواخر قرن هجدهم، دوره‌هایی همراه با تورم

12- Finance Lease

13- Double entry bookkeeping

بودند. تورم به معنای افزایش قیمت است. این بدین معناست که هزینه یک دارایی قدیمی مثل ساختمان کمتر از (و اغلب بسیار کمتر از) قیمت فروش آن در زمان فعلی است که شامل «ارزش» واقعی ساختمان می‌شود. زمان بر ارزش تاثیر می‌گذارد. فضا نیز بر ارزش تاثیر می‌گذارد. با این حال هزینه تاریخی (اولیه) از هیچ چیز اثر نمی‌گیرد. هزینه تاریخی یک عدد ثابت و یک واقعیت قانونی است. دستکاری در هزینه تاریخی در حسابداری عملی غیرقانونی، مجرمانه و فریبکارانه است. این عمل نوعی کلاهبرداری است. متأسفانه، شفافیت این قاعده قانونی کمک چندانی به تعیین ارزش واقعی و فعلی دارایی در هیچ مکانی نمی‌کند. هزینه تاریخی یک چیز و ارزش فعلی یک چیز دیگر است.

ارزش فعلی ثابت نیست. در مورد اموال دارای بیشترین معامله، یعنی سهام شرکت‌های چند ملیتی بزرگ، ارزش مبادله سهم می‌تواند در هر ثانیه در طول روز معاملات تغییر کند. این مساله در مورد ارزش‌های اصلی مورد معامله نیز صادق است که به طور خاص شامل دلار، یورو، ین و فرانک سوئیس می‌شود. هنگامی که در طول روز معاملاتی ارزش فعلی هر یک از این دارایی‌های شناور را می‌گوییم، در واقع آن را با چند ثانیه تاخیر به شما می‌گوییم. ارزش این دارایی‌های شناور همانگونه که در ترازنامه نیز نشان داده می‌شود به صورت لحظه‌ای است. نکاتی که در صورت حساب ذکر می‌شود باید میزان تغییر ارزش این دارایی‌ها تا زمان گزارش حسابداری را اعلام کند. ارزشگذاری یک علم دقیق نیست، بلکه بیشتر یک مهارت است.

۱-۶ نظریه کارگزاری

نظریات مختلفی با حسابداری ارتباط دارند و لازم است همه آن‌ها را بررسی کنیم. با این حال لازم به ذکر است که یکی از این نظریات اهمیت بسیار بیشتری در مقایسه با سایر نظریات دارد و نقشی محوری در درک رویه حسابداری به ویژه در رویه حسابداری مالی ایفا می‌کند. نام آن نظریه کارگزاری است. این نظریه ابتدا یک نظریه مدیریتی بود که در اثر برله و مینس (۱۹۳۳) مطرح شد و فاما (۱۹۷۰، ۱۹۸۰) آن را در مورد مدیریت مالی و منافع سهامداران به کار گرفت و در نهایت در یکی از مقالات جنسن و مک‌کلینگ (۱۹۷۵) به شکل امروزی درآمد (جهت بررسی تاریخی این نظریه

به اثر منتیک ۲۰۰۶ رجوع کنید). این نظریه به تشریح رفتار اقتصادی افراد اصلی در شرکت‌های بزرگ می‌پردازد. نظریه قبلی اقتصاددانان درباره شرکت فرض می‌کرد که شرکت‌ها توسط یک مالک واحد مدیریت می‌شدند و شرکت‌های بزرگتر نیز مثل یک گروه تک نفره عمل می‌کردند. نظریه کارگزاری بیان می‌کند که شرکت‌های امروزی تحت مالکیت سهامداران هستند و اداره آنها برعهده مدیران است و منافع اقتصادی این دو با هم متفاوت است. مدیران به عنوان نمایندگان سهامداران فرض می‌شوند و سهامداران موکل آنها تلقی می‌شوند. سهامداران به عنوان موکل مالک شرکت و خواهان حفظ و افزایش ثروت خود هستند. این بدین معناست که آنها خواهان سود مستمر و فزاینده، سود سهام مستمر و فزاینده و افزایش تدریجی قیمت سهام نه تنها در نتیجه افزایش عینی سود بلکه در نتیجه افزایش غیر عینی خوشبینی درباره آینده شرکت نیز هستند.

فرض می‌شود که مدیران خواسته‌های سهامداران را محدودیتی برای خواسته‌های خود می‌دانند که ممکن است شامل بالاترین سطح استاندارد زندگی با حقوق بسیار بالا، مزایای جانبی زیاد مثل پرواز درجه یک، مسکن ارزان، عضویت در باشگاه‌های اختصاصی و اختیار سرمایه‌گذاری در پروژه‌های مطرح باشد. در برخی از موارد ممکن است آنها خواهان زمان کافی برای انجام کارهای اجتماعی باشند تا از لحاظ اجتماعی خود را متمایز سازند و مقام بالایی داشته باشد. تمام این موارد می‌تواند منجر به محدود شدن سود شود و برای سهامدارانی که این کارگزاران را استخدام می‌کنند هزینه به همراه داشته باشد. نظریه کارگزاری می‌گوید می‌توان هزینه‌های از این دست را تا حدود زیادی با اعمال هزینه نظارت و هزینه ضمانت کاهش داد.

هزینه نظارت به مسئولیت‌پذیری مدیریت در قبال سهام‌داران از طریق ارائه گزارش حسابداری، حسابرسی، اداره مناسب شرکت از جمله کمیته حسابرسی قوی (بعدا در این باره بیشتر بحث خواهیم کرد) و مسئولیت‌پذیری مدیر عامل در قبال سهامداران به طور عام و رئیس هیئت مدیره به طور خاص مربوط می‌شود.

هزینه ضمانت اهمیت بسیار بیشتری در کاهش مشکلات کارگزاری در مقایسه با هزینه نظارت دارد. این هزینه با ایجاد سازگاری بین مدیران و سهامداران ارتباط دارد تا مدیران منافع سهامداران را با منافع خود یکسان بدانند. این کار از طریق صدور سهام و اختیارات سهام کافی برای مدیران و

مشروط کردن پاداش سالانه مدیران به سود بدست آمده انجام می‌شود، به گونه‌ای که این ارتباط تاثیر بیشتری بر درآمد و ثروت مدیران در مقایسه با حقوق مستقیم و مزایای جانبی داشته باشد. هزینه‌های نظارت و ضمانت به همراه هم هزینه کارگزاری را تشکیل می‌دهند.

برای نقد و بررسی نظریه کارگزاری (البته در تایید آن)، اثر آیسنهارت (۱۹۸۹) می‌تواند نقطه آغاز مناسبی باشد.

مساله کارگزاری در اکثر شرکت‌های بزرگ حل می‌شود چرا که ضمانت امری تاثیرگذار است، به ویژه هنگامی که با حاکمیت شرکت مناسب تقویت می‌شود که هدف از آن سازماندهی مدیریت ارشد و فرایند رای‌گیری از سهامداران است. با این حال، همچنان در تعداد اندکی از شرکت‌ها مدیرانی وجود دارند که اقدام به پرداخت پاداش به خود می‌کنند، حتی در زمانی که شرکت زیانده است و سهامداران از قدرت، هماهنگی و عزم کافی برای توقف این رویه برخوردار نیستند. مساله کارگزاری همچنان وجود دارد و حتی شرکت‌های تحت مالکیت خانوادگی نیز در برابر آن آسیب‌پذیر هستند.

حسابداری با ارزشگذاری ارتباط دارد. البته مسائل دیگر نیز با این حوزه ارتباط دارند. انسان‌های غارنشین ۲۲۰۰۰ سال پیش با استفاده از خاک رس و سنگ اشکال مختلفی برای نمایش چارپایان خود می‌کشیدند و این کار دلیلی داشت. اگرچه این کاری پیش‌پاافتاده است ولی مدرکی قطعی از ثروت و اموال آنها بود (شمندت-بسرائر ۱۹۹۲). اگر تعداد حیوانات با تعداد حیوانات کشیده شده بر روی سنگ برابر نبود، این نشان می‌داد که فردی اقدام به سرقت آنها می‌کند. حسابداری یکی از شیوه‌های مهم مدیریت اعتماد میان افراد غریبه در کسب و کار است و تقریباً تمام رویه‌ها در حسابداری با هدف تسهیل اعتمادسازی هستند. از سنگ نوشته‌ها گرفته تا اختیارات سهام، حسابداری تلاش کرده است که اقدام به ترویج و ارزیابی اعتماد در کسب و کار کند. موفقیت آن در این امر بسیار بیشتر از شکست آن است.

آزمون فصل ۱

جملات زیر را با استفاده از کلمه یا عبارت مناسب تکمیل کنید

(الف) حسابداری وجود دارد چرا که مردم نمی‌توانند ... با اموال مردم دیگر باشند

(ب) نظریه کارگزاری فرض می‌کند که ماهیت انسان ... است

(ج) هزینه‌ای که بیشترین اثرگذاری را برای حل مساله کارگزاری دارد هزینه ... است.

(د) به نظریه جدیدی که هنوز اثبات نشده است اغلب ... می‌گویند.

(ه) به اجزای فردی نظریه ... یا ... می‌گویند.

(و) به نظریه‌ای که همواره برقرار است ... می‌گویند.

(ز) نظریه‌ای که همه موارد و حتی تمام فرضیات را لحاظ می‌کند در واقع یک ... است.

چارچوب مفهومی



نتایج یادگیری

بعد از تکمیل این فصل، خواننده قادر است

- ✓ درک کند که چارچوب مفهومی چه کاربردهایی دارد
- ✓ ویژگی‌های اصلی چارچوب مفهومی IASB را تشریح کند
- ✓ اصول موجود در چارچوب را ارزیابی کند
- ✓ احتمال وجود تعارض در میان لیست چارچوب از مشخصات مطلوب در ارائه گزارش حسابداری را تشخیص دهد.

۱-۲ مقدمه

چارچوب مفهومی مجموعه‌ای از اصول کلی است که مبنای راهنمای اقدامات و تصمیمات را تشکیل می‌دهد. چارچوب‌های مفهومی زمانی ایجاد می‌شوند که افراد به این نتیجه می‌رسند که نظریات مربوط به یک موضوع لازم است در یک ساختار پیوسته واحد ادغام شوند که اغلب به این خاطر است که این نظریات دارای ناسازگاری و ناهنجاری و یا نشان‌دهنده یک سنت یا عادت بدون دلیل مشخص و معلومی هستند.

قبل از دهه ۱۹۷۰، حسابداری به عنوان یک فعالیت عملی با سنت‌ها و اصول خود شناخته می‌شد. اصول آن تنها به توضیح شیوه‌های سنتی و مورد پذیرش انجام امور ختم می‌شد. اصول حسابداری پذیرفته همگانی (GAAP)^{۱۴} نامی بود که به این اصول اطلاق می‌شد (AAA ۱۹۶۶، گرادى ۱۹۷۶).

کشورهای مختلف GAAP متفاوتی داشتند ولی اصول پایه آن یکسان بود. این اصول پایه شامل موارد زیر می‌شد:

- ۱) درآمد و مخارج جمع‌آوری شده در صورت درآمد، بدهی اموال و سهام در ترازنامه
- ۲) ثبت دو طرفه اموال در مورد تمام معاملات انجام می‌شد.
- ۳) موجودی در پایان سال با توجه به هزینه و قیمت فروش کمتر ارزشگذاری می‌شد.

14- Generally accepted accounting principles

۴) تفاوت‌های زمانی میان انجام معامله و پرداخت آن به عنوان حسابهای دریافتنی و حسابهای پرداختنی در ترازنامه شناخته می‌شدند و کل مخارجی که به سال جاری اعمال می‌شد در صورت درآمد ذکر می‌شد.

۵) توزیع سود خالص به مالیات، سود سهام و ذخایر در قسمت تخصیص در انتهای صورت درآمد ذکر می‌شد.

GAAP به اولین اصول به وجود آمده در نتیجه تلاش کشورها در حوزه ایجاد چارچوب مفهومی از حسابداری تبدیل شد که در این میان می‌توان از انجمن حسابداری آمریکا (AAA)^{۱۵} نام برد که در سال ۱۹۳۶ اقدام به انتظار بیانیه اصول حسابداری کرد (AAA 1936). در سال ۱۹۵۹، موسسه صدور گواهی حسابداری عمومی آمریکا (AICPA)^{۱۶} هیئت اصول حسابداری را با هدف تدوین و یا شناسایی مجموعه اصولی کرد که صورت‌های حسابداری ممکن است بر اساس آنها باشند و چند گزارش موقتی نیز در سال‌های بعد منتشر کرد. ولی اولین چارچوب FASB (۱۹۷۶) نام داشت که براساس گزارش Trueblood (AICPA) بود و طبق نظر نویسندگان قبلی مثل پاتون و لیتلتون (۱۹۴۰) در حمایت از سودمندی برای سرمایه‌گذاران به عنوان هدف اصلی صورت‌های مالی بود. سپس آمریکا اقدام به انتشار SFAC 1^{۱۷} در زمینه چارچوب مفهومی کرد که در آن بیان شده بود که چارچوب مفهومی «یک سیستم منسجم از اهداف و اصول مرتبط است که انتظار می‌رود منجر به ایجاد استانداردهای سازگار شود» (بیانیه حسابداری مالی، مفهوم شماره ۱- اهداف گزارش مالی منتشر شده توسط بنگاه‌های تجاری ۱۹۷۸).

در حالیکه GAAP توضیح می‌داد که چه کاری واقعا انجام شده است و از این رو مثبت بود، ولی چارچوب مفهومی و استانداردهایی که بر آن حاکم است اصولی هستند. این خود یک تفاوت عمده محسوب می‌شود.

اقدام در جهت سازماندهی اصول در قالب یک چارچوب مفهومی با مقاومت برخی از کارشناسان

15- American Accounting Association

16- American Institute of Certified Public Accountants

17- Statement of Financial Accounting Concept