

# در باب چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگوئی

یوجی ایجیری

ترجمه دکتر جعفر باباجانی

عضو هیأت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

امیر پوریا نسب

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی

مقدمه مترجمان:

اگر چه مفهوم مسئولیت پاسخگویی در کشورهای با نظام سیاسی مردم سالار از دیرباز جایگاه ویژه‌ای داشته است، اما توجه و تأکید بر آن به عنوان مفهومی بنیادین در تدوین چارچوب مفهومی حسابداری، مرهون کاری نظری است که پروفیسور یوجی ایجیری در مقاله‌ای با عنوان "در باب چارچوب مفهومی حسابداری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی" در "همایش چارچوب مفهومی که در ۱۹۸۲ در دانشگاه هاروارد برگزار شد، ارائه نمود. از نیمه دوم قرن بیستم تا قبل از ۱۹۸۲ کوشش‌های زیادی از اندیشمندان حسابداری مانند نورمانتون جهت طرح مفهوم مسئولیت پاسخگویی و نقش برجسته‌اش در حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان‌افزار اصلی ادای مسئولیت پاسخگوئی به عمل آوردند. برخی صاحب نظران هم چون لارنس و مک کینی

اعتقاد داشتند که استفاده از چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی از اهمیت بالایی برخوردار است، زیرا قدرت صرفاً به اعتبار مسئولیت پاسخگویی بیشتر به تعادل خواهد رسید.

پس از آن که یوجی ایجیری چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی را عرضه کرد، شماری از متفکرین حسابداری نظیر روبرتسون و اسکاینر (۱۹۸۵) و ویلیام (۱۹۸۷)، اعلام نمودند که در حسابداری بخش عمومی و حتی در حسابداری واحدهای سودا پیشه بخش عمومی استفاده از چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی بر چارچوب مفهومی مبتنی بر تصمیم، برتری دارد. اینان هم چنین معتقدند که مزیت چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، ناشی از بازشناسی ماهیت اجتماعی رابطه بین شهروندان و دولت و هم چنین رابطه بین سهامداران و هیأت مدیره است. جانستون و تونزیمان (۱۹۹۲) نیز عقیده دارند، در فعالیتهای غیرسوداگری سازمانهای بخش عمومی است که برای هدایت عمل مدیریت انگیزه سوداگری یا نظم حاکم بر بازار وجود ندارد، مسئولیت پاسخگویی نقش مهم تری در راهنمایی مدیریت دارد.

به رغم آنکه، ایجیری در اثرش جهت گیری صریحی را در خصوص استفاده از چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی در حسابداری بخش عمومی یا خصوصی ننموده و به تعبیری کاربرد آن را در هر دو بخش امکان پذیر دانسته است، لیکن پس از طرح موضوع، چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، جایگاه ویژه ای در حسابداری سازمانهای بخش عمومی و بالاخص دولتی پیدا کرد. به عبارت دیگر در ۱۹۸۷، ۵ سال پس از آن که ایجیری نوشتارش را عرضه کرد، بیانیه مفهومی شماره یک به هیأت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) عنوان اولین چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، جایگزین چارچوب مفهومی مبتنی بر تصمیم موضوع بیانیه مفهومی شماره یک شورای ملی حسابداری در دولتی نیز (NCGA) حسابداری دولت های ایالتی و محلی آمریکا گردید. شورای

مشورتی استانداردهای حسابداری دولت فدرال آمریکا پس از (FASAB) سه سال تلاش مستمر در ۱۹۹۳، بیانیه مفهومی شماره یک خود را با عنوان "اهداف گزارشگری مالی فدرال" تدوین و ابلاغ نمود. مفاد این بیانیه مفهومی که بر مبنای مسئولیت پاسخگوئی و با تأکید بر مدل نردبانی مسئولیت پاسخگوئی جان استوارت<sup>۱</sup> تدوین شده است، شکل تکامل یافته تری از چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگوئی است.<sup>۲</sup> در ادامه این حرکت، در ۱۹۹۳ بیانیه های مفهومی شماره یک و دو کارگروه استانداردهای حسابداری بخش عمومی استرالیا نیز با تأکید بر مفهوم مسئولیت پاسخگوئی انتشار یافت و مبنای استاندارد گذاری برای واحدهای انتفاعی و غیرانتفاعی دولتی قرار گرفت.

با این ترتیب، مفهوم مسئولیت پاسخگوئی به عنوان مرکز ثقل حسابداری و گزارشگری مالی در چارچوب های مفهومی حسابداری بخش عمومی که در دو دهه اخیر انتشار یافته، جایگاه ویژه ای را به خود اختصاص داده است. اگر چه چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگوئی که برای اولین بار توسط ایجیری مطرح شد، چندان در کانون توجه هیأت های استاندارد گذاری و حسابداری واحدهای انتفاعی قرار نگرفت، لیکن به یکی از اصلی ترین معیارهای ارزیابی نظام های حسابداری و گزارشگری مالی دولت هایی تبدیل گردید که دارای رژیم های سیاسی مردم سالارند. به بیان دیگر در مقایسه و ارزیابی نظام های حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی از جمله دولتی، ظرفیت مسئولیت پاسخگوئی نقش اساسی ایفا نموده و مطلوبیت و فایده مندی نظام های حسابداری واحدهای این بخش در گرو قابلیت های این قبیل نظام های اطلاعاتی در تهیه اطلاعات فایده مند و قابل استفاده برای ادای مسئولیت پاسخگوئی دولت ها به

1-J.D.Stewart, "The role of Information in public Accountability", issues in public sector Accounting , 1985.

۲- این بیانیه مفهومی تحت عنوان "اهداف گزارشگری مالی دولت مرکزی" توسط سازمان حسابرسی ترجمه شده است.

عنوان "پاسخگو" از یک سو و تهیه اطلاعات برای ارزیابی این مسئولیت توسط شهروندان به عنوان "پاسخ خواه" از سوی دیگر می باشد.

براساس مطالب پیش گفته و به لحاظ نقش درخور ملاحظه و شگرفی که اثر فخیم یوجی ایجیری در تحول حسابداری بخش عمومی ایفا نموده است، ترجمه کامل آن را با عنوان "درباب چارچوب مفهومی حسابداری مبتنی بر مسئولیت پاسخگوئی"<sup>۱</sup> به عنوان یکی از متون نظری ماندگار به استادان و دانش پژوهان حسابداری تقدیم می نمائیم.

### چکیده

ایجیری در این نوشتار ابتدا تعریف و مقایسه‌ای کوتاه از چارچوب مفهومی مبتنی بر تصمیم و چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگوئی به دست می دهد. وی، بر این اساس نتیجه می گیرد که چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگوئی نظامی منصفانه از جریان اطلاعات میان پاسخ گو و پاسخ خواه به دست می دهد و به حق هر دو طرف رابطه مسئولیت پاسخگویی می پردازد. سپس نگارنده ادله‌ای را برای پشتیبانی از چارچوب مفهومی مبتنی بر پاسخگویی مطرح می کند. از آن میان عینیت، اثبات پذیری، و پایایی را به عنوان ویژگی‌های اطلاعات حسابداری در چارچوب‌های مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگوئی برمی شمرد و بهای تاریخی را به عنوان تنها مبنای ارزش گذاری به رسمیت می شناسد که می تواند ضامن عینیت، اثبات پذیری و پایایی اطلاعات حسابداری باشد. افزون بر این ایجیری نتیجه می گیرد که سود مبتنی بر بهای تاریخی عینی تر و اثبات پذیرتر از سود مبتنی بر بهای جاری است. با وجود این ایجیری معتقد است که عینیت، اثبات پذیری و پایایی هدف نظام حسابداری نیست. وی، انصاف را هدف نظام حسابداری می داند.

۱- برای اطلاع از جایگاه ویژه مفهوم مسئولیت پاسخگوئی در چارچوب‌های نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی<sup>۱</sup> به نوشته باباجانی، جعفر، حسابرس شماره ۷ سال ۱۳۷۸، مراجعه نمایید.

## کلیدواژه‌ها:

چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگوئی، چارچوب مفهومی مبتنی بر تصمیم، پاسخ گو، پاسخ خواه.

چارچوب مفهومی حسابداری<sup>۱</sup> می تواند مبتنی بر تصمیم<sup>۲</sup> یا مبتنی بر مسئولیت پاسخگوئی<sup>۳</sup> باشد. گزینش یکی از این دو به عنوان مبنا می تواند عمیقاً بر چارچوب حاصله اثر بگذارد. چارچوبی که مبتنی بر تصمیم است به تصمیم گیرنده، بخوانید استفاده کننده اطلاعات حسابداری، معطوف است. در این نوع چارچوب، عرضه کنندگان اطلاعات حسابداری اشیایی بی جان اند که حقوقشان در جریان اطلاعات نادیده گرفته می شود. از سوی دیگر، چارچوبی که براساس رابطه مسئولیت پاسخگوئی بنا گذارده شود به رابطه پاسخگو<sup>۴</sup>، یا عرضه کننده اطلاعات حسابداری و پاسخ خواه<sup>۵</sup>، یا استفاده کننده اطلاعات حسابداری، می پردازد.

در یک چارچوب مبتنی بر تصمیم، هدف حسابداری فرآوردن اطلاعات مفید برای تصمیم گیری های اقتصادی است. در این چارچوب، مهم این نیست که اطلاعات درباره چیست، زیرا عرضه اطلاعات بیشتر، مادام که اقتصادی است، همواره به اطلاعات کم تر ترجیح داده می شود. حتی اطلاعات ذهنی نیز تا زمانی که فایده مند است با استقبال روبه رو می شود.

در چارچوبی که مبتنی بر مسئولیت پاسخگوئی است، هدف حسابداری فرآوردن نظامی منصفانه<sup>۶</sup> از جریان اطلاعات میان پاسخگو پاسخ خواه است. این چارچوب بر پایه رابطه مسئولیت پاسخگوئی میان دو طرف بنا می شود. بر مبنای رابطه بنیادی پاسخگویی<sup>۷</sup>، پاسخ خواه حق معینی برای دانستن دارد؛ در عین حال،

1-Conceptual framework of accounting

2-decision based

3-Accountability based

4-accountor

5-accontee

6-fair system

7-underlying accountability relation

پاسخگو نیز حق دارد از حریم قانونی<sup>۱</sup> خود حفاظت کند. دانستن اطلاعات بیش تر در باره پاسخگو ضرورتاً<sup>۲</sup> بهتر نیست. البته شاید از منظر پاسخ خواه بهتر باشد اما لزوماً<sup>۳</sup> از منظر رابطه کلی پاسخگوئی<sup>۴</sup> این گونه نیست. اطلاعات ذهنی، حتی اگر هم برای پاسخ خواه فایده مندی زیادی داشته باشد می تواند به حق پاسخگو آسیب جدی برساند. به نظر می رسد که بیش تر چارچوب های مفهومی، مبتنی بر تصمیم اند. اینها یک سویه یا صرفاً<sup>۵</sup> معطوف به استفاده کنندگان هستند. چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگوئی حق هر دو طرف را در نظر می گیرد و به همین دلیل دو سویه است.

حسابداری، به تعبیری، یادداشت نامه ای<sup>۳</sup> از فعالیت های تجاری است. هر تاجر دوراندیشی یادداشت نامه ای از فعالیت های تجاری اش نگاه می دارد. با وجود این، یادداشت نامه ای که شما برای استفاده خود نگاه می دارید از آن یکی که به ناچار برای اداره مالیاتی نگاه می دارید متفاوت خواهد بود. چنانچه حسابداری عبارت از همان یادداشت نامه ای بود که شما برای خود نگاه می دارید، آنگاه به نظر می رسد که واقعیت وجودی حسابداری چندان موجه و معنی دار نباشد. در این صورت اصولاً<sup>۴</sup> شما به هیچ استاندارد یا میثاقی<sup>۴</sup> نیاز نخواهید داشت. شما می توانید نمادهای خود را ابداع کنید و معانی خود را به آنها بدهید. ثانیاً، شما مجبور نخواهید بود به پدیده های مشاهده پذیر<sup>۵</sup> بپردازید. شما می توانید آزادانه مشغله های درونی خود را عمیقاً<sup>۵</sup> توصیف کنید، و این همان چیزی است که یادداشت نامه را نزد شما با ارزش تر جلوه می دهد. ثالثاً، مجبور نیستید موضوعات یا عناوین خاصی را در آن بگنجانید. حتی می توانید اراده کنید و اصلاً<sup>۵</sup> یادداشت نامه ای را نگاه ندارید. حق انتخاب مطلقاً<sup>۵</sup> با شما است. به نظر می رسد هیچ یک از این نکات

1-Privacy

2-Overall accountability relation

3-diary

4-convention

5-observable

با آنچه در حسابداری مشاهده می‌کنیم سازگار نیست. در واقع، حسابداری به یادداشت نامه می‌ماند با این تفاوت که شما آن را برای استفاده فردی دیگر نگاه می‌دارید. این بدان معنی نیست که یادداشت نامه‌ای را که برای دیگران نگاه می‌دارید برای خودتان فایده‌مند نیست. حتی به این معنی هم نیست که شما نمی‌توانید دیگران را به صورت غیرمستقیم از نگاهداری آن منتفع نمائید. جان کلام در این است که اگر شما با نظام‌های حسابداری کنونی همانند یادداشت نامه‌ای رفتار کنید که برای خود نگاه می‌دارید، آنگاه این نظام‌ها ابداً "معنی و مفهومی را نمی‌رسانند.

چرا مدارک را ثبت و ضبط می‌کنید و اطلاعاتی را به نفع فردی دیگری فراهم می‌کنید؟ یا این کار را داوطلبانه انجام می‌دهید تا دیگران را متأثر کنید، برانگیزید یا وادارید که کنش‌های خاصی را انجام دهند؛ یا ناخواسته و به اجبار چنین می‌کنید. چرا اجبار؟ زیرا یک رابطه بنیادی پاسخگویی بین شما و فردی دیگر وجود دارد. بر مبنای این رابطه از شما انتظار می‌رود که در قبال فعالیت‌های خود و پیامدهایشان در برابر مرجع معینی پاسخگو باشید. چه دوست داشته باشید چه نداشته باشید شما مجبورید که چنین کنید، و به نظر می‌رسد که در حسابداری اغلب موارد در این مقوله می‌گنجند.

رابطه مسئولیت پاسخگویی می‌تواند بیرون از یک شرکت یا درون آن وجود داشته باشد. شرکت‌ها ممکن است در برابر سهامداران، بستانکاران، دولت، اتحادیه‌های کارگری، مشتریان، یا عموم مردم مسئولیت پاسخگویی داشته باشند. در درون شرکت‌ها نیز رؤسا و کارکنان بر مبنای سلسله مراتب سازمانی اختیارات و مسئولیت‌ها، در برابر سرپرستان خود پاسخگو هستند، به موجب رابطه پاسخگویی، پاسخگو ملزم است اطلاعات معینی را برای پاسخ خواه فراهم آورد. آنگاه حسابدار به عنوان طرف سوم به میان می‌آید تا آنها را از برقراری جریان روان اطلاعات درخواستی مطمئن سازد. حسابداری صرفاً "به پاسخ خواه، در مقام

دریافت کننده اطلاعات حسابداری، یا، پاسخگو، در مقام عرصه کننده اطلاعات حسابداری، تعلق ندارد.

درست همانند اجاره نامه‌ای که حامی حقوق مؤجر و مستأجر است، حسابداری نیز از حقوق دو طرف، پاسخ گو و پاسخ خواه، حمایت می‌کند. حسابداری با ایجاد اطمینان از این که اطلاعات مورد نیاز با دقت کافی و به هنگام به سوی پاسخ خواه جریان می‌یابد از حقوق پاسخ خواه حمایت می‌کند. حسابداری با تعیین حدود افشاگری و بازداری از التزام به افشاگری درهم و نامتجانس، از منافع پاسخگو نیز حمایت می‌کند. صورت‌های مالی چارچوبی است برای تعریف و تجدید آنچه باید افشا، شود و آنچه نباید افشاء شود.

حسابدار برای تحقق بخشیدن به این اهداف از دو افزار اساسی استفاده می‌کند: (۱) مدارک و (۲) گزارش‌ها. گزارش‌ها چیزهایی هستند که پاسخ خواه حق دارد در هر دوره دریافت کند؛ مدارک چیزهایی هستند که پاسخ خواه حق دارد در صورت بروز نابسامانی‌های مشخص بازرسی کند. گزارش‌ها گستره افشاگرهای بسامان (منظم) را رقم می‌زنند، در حالی که مدارک دامنه افشاگری پیشیندی<sup>۱</sup> (احتمالی) را تعیین می‌نمایند. گزارش‌ها خلاصه‌ای از مدارک هستند و بر پایه همان مدارک پی‌ریزی می‌شوند. بنابراین، چارچوب مفهومی حسابداری باید مدارک و گزارش‌ها، هر دو، را در برگیرد.

درونة<sup>۲</sup> مدارک و گزارش‌ها بر آن است تا فعالیت‌های مالی پاسخگو و پیامدهای آن فعالیت‌ها را به درستی به حساب آورد. از این رو این دو، نه تنها به کارکرد مباشرتی پاسخگو<sup>۳</sup> معطوف اند، بلکه به ارزش‌یابی عملکرد<sup>۴</sup> مربوط به هدفی می‌پردازند که از پیش برای پاسخگو بر مبنای رابطه بنیادی مسئولیت پاسخگویی مقرر شده است.



بنابراین درج اندازه‌ای از عملکرد، یکی از مؤلفه‌های کلیدی در گزارش‌های حسابداری است.

انواع بسیاری از اطلاعات در مدارک و گزارش‌های حسابداری وجود دارد که پاسخگو نسبت به آنها بی طرف است. اما در عین حال بسیاری از انواع دیگر اطلاعات، نظیر اندازه‌های عملکرد، در این دو مستند وجود دارد که پاسخگو نمی‌تواند نسبت به آنها بی طرف بماند. در زمان تولید این نوع اطلاعات، پاسخگو به پیروی از سرشت بشری‌اش می‌کوشد تا آنجا که ممکن است، با استفاده از اختیاری‌مندی<sup>۲</sup> در ثبت و گزارشگری، بهترین تصویر ممکن از عملکرد را ارائه کند. در چارچوب‌های مبتنی بر تصمیم، این امر به ندرت مشکل‌ساز است، زیرا عرضه کنندگان اطلاعات به گونه‌ای جلوه می‌کنند که گویا هرگز دغدغه چگونگی ثبت و گزارشگری عملکردشان را ندارند. اما یک چارچوب مبتنی بر مسئولیت پاسخگوئی باید خواسته پاسخگو را نسبت به ارائه بهترین تصویر ممکن از عملکرد، ملحوظ نماید.

از آنجا که ثبت و گزارشگری مستلزم قضاوت انسانی است، بنابراین قائل شدن حدی از اختیاری‌مندی برای پاسخگو اجتناب‌ناپذیر است. با وجود این قائل شدن اختیاری‌مندی بیش از حد برای پاسخگو می‌تواند هدف حسابداری را تخریب کند، زیرا وی می‌کوشد تا همیشه از طریق ثبت و گزارشگری بالاترین حد عملکرد را به تصویر بکشد. هرگاه اندازه‌های عملکرد از قدرت تمیزگذاردن برخوردار نباشند آن‌گاه به حق حسابخواه برای دانستن نیز آسیب می‌رسد.

بنابراین، در چارچوب مبتنی بر مسئولیت پاسخگوئی، عینیت<sup>۳</sup> و اثبات‌پذیری<sup>۴</sup> اطلاعات حسابداری نه تنها مطلوب بلکه ناگزیر است. در این متن، عینیت دلالت بر استقلال درونه اطلاعات از تهیه‌کننده اطلاعات دارد، یعنی اطلاعات یکسان را

می‌توان قطع نظر از این که چه کسی آنها را تهیه می‌کند تولید کرد. اثبات پذیری دلالت بر آن دارد که اطلاعات را بعداً نیز بتوان اثبات کرد. نشانه‌های بسنده‌ای وجود دارد که افراد را قادر می‌سازد تا در صورت لزوم اطلاعات را بازسازی کنند. عینیت و اثبات پذیری بدین نحو از حق پاسخ خواه حمایت می‌کنند که به وی اطمینان می‌دهند اطلاعات ارائه شده منطقیاً از هرگونه سوگیری ذهنی پاسخگو مبرا است. در عین حال، آنها بدین نحو از حق پاسخگو حمایت می‌کنند که اطمینان می‌دهند اطلاعاتی را که وی تهیه کرده است در مظان سوگیری و گمراه کنندگی قرار نخواهند گرفت. در نبود عینیت و اثبات پذیری نه پاسخگو نه پاسخ خواه هیچ یک نمی‌توانند از حصول انصاف مطمئن باشند.

در حقیقت، درچارچوب مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی هر سه طرف باید پیش از استقرار نظام اطلاعاتی مناسب به توافق برسند: پاسخ خواه اطلاعات را درخواست کند، پاسخگو مایل باشد اطلاعات را تهیه کند، و حسابدار بپذیرد که اطلاعات را می‌توان با عینیت و اثبات پذیری تهیه کرد. حتی اگر پاسخ خواه اطلاعاتی را درخواست کند و پاسخگو نیز مایل باشد آنها را تهیه کند، اما چنانچه فناوری مناسبی وجود نداشته باشد که به کمک آن بتوان از عینیت و اثبات پذیری اطلاعات اطمینان به دست آورد، آن‌گاه حسابدار نباید درگیر شود. در غیر این صورت به بازاریابی محصولات زیانمند و نامرغوب می‌ماند، زیرا دیر یا زود حسابدار در مناقشه قانونی بین پاسخگو و پاسخ خواه گرفتار خواهد شد. پیشرفت فناوری حسابداری به حسابداران توانایی خواهد داد تا انواع بیشتری از اطلاعات را با اطمینان از کیفیت لازم به بازار عرضه کنند، اما حسابداران باید به محدودیت‌های فناوری حرفه، که در هر زمان وجود دارد، توجه کنند.

یک راه بهبود عینیت و اثبات پذیری تقسیم کل فرایند اندازه‌گیری به شمار زیادی از فرایندهای جزئی است. آن سان که هیچ کدام نتواند اثری قابل ملاحظه بر اندازه نهایی داشته باشد، یعنی بتوان به ایمنی اعداد اتکاء کرد. براین اساس، برای

مثال، نظام امتیازدهی در فوتبال یا بیس بال عینی‌تر از مشت زنی یا ژیمناستیک است، زیرا در دو ورزش اول امتیازدهی با انباشت تعداد زیادی از تصمیمات جزئی مربوط به اجزای گوناگون عملکرد انجام می‌شود، در حالی که در مشت زنی و ژیمناستیک امتیازات عبارت از محاسبه میانگین تعداد کوچکی از تصمیمات مربوط به کل عملکرد است.

مادام که اطلاعات، معیارهای کیفی عینیت و اثبات پذیری را برآورده می‌سازند درونه و قواعد تهیه آنها هرچه باشد پاسخگو و پاسخ‌خواه بر سر آن به توافق می‌رسند. زمانی که دیگر نتوان اطلاعات مورد نیاز را به صورت عینی و اثبات‌پذیر فراهم کرد، حسابدار ممکن است پیشنهاد بدهد که اطلاعات مرتبه دوم (جایگزین) را که با اطلاعات طلب شده همبسته است و به صورت عینی و اثبات‌پذیر فراهم می‌گردد، جایگزین آنها شود. در همه این موارد، توافق بین پاسخگو و پاسخ‌خواه بر سردرونه و قواعد تهیه اطلاعات، امری ضروری است. زمانی که توافق صریحی وجود دارد، حسابدار به این مسئله نمی‌پردازد که آیا این اطلاعات برای چیزی فایده‌مند است یا نیست. حسابدار تنها می‌تواند پیشنهادهایی را ارائه دهد، اما قاعدتاً طرف‌هایی که مستقیماً در رابطه مسئولیت پاسخگویی درگیرند بهتر از هرکس می‌دانند که چه چیز فایده‌مند است چه چیز نیست.

تنها در مواقعی که چنین توافق صریحی وجود ندارد، حسابدار باید به نیت اصلی هر دو طرف پی‌برد و براساس آن یک نظام حسابداری را شرح و بسط دهد. در چنین شرایطی است که ربط‌پذیری<sup>۱</sup>، فایده‌مندی یا بازنمایی دقیق<sup>۲</sup> واقعیت‌های اقتصادی و مانند آنها اهمیت می‌یابد.

در چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، فایده‌مندی و ربط‌پذیری اطلاعات حسابداری در تصمیم‌ها، دقتشان در بازنمایی واقعیت‌های اقتصادی، و دیگر صفت‌های مطلوب و در عین حال مرتبط، در درجه اول اهمیت

قرار ندارد. نظام حسابداری، تنها یک سیستم اطلاعاتی نیست، بلکه یک نظام انسانی نیز هست. آنچه اهمیت دارد فایده‌مندی نظام اطلاعات حسابداری به عنوان یک کل است نه ضرورتاً فایده‌مندی خود اطلاعات حسابداری. نظام حسابداری می‌تواند برای پاسخگو و پاسخ‌خواه بسیار فایده‌مند باشد، ولو آن‌که هیچ‌یک از آنها گزارش‌های حسابداری را نخوانند. همانند بیمه، در اینجا نیز آنچه فایده‌مند است، اطمینانی است که نظام حسابداری را نخوانند. همانند بیمه، در اینجا نیز آنچه فایده‌مند است، اطمینانی است که نظام حسابداری از ثبت رویدادها و ارائه گزارش‌ها به دست می‌دهد یعنی این نظام اطمینان می‌دهد که به هنگام ضرورت می‌تواند مستندات ثبت رویدادها و ارائه گزارش‌ها را ارائه کند. چنانچه پاسخگو با مسئولیت پاسخگوئی بیش‌تری رفتار کند و پاسخ‌خواه به دلیل وجود مدارک و گزارش‌ها به پاسخگو اعتماد بیش‌تری کند، منفعت و مزایای نظام حسابداری حتی در صورتی که هیچ‌یک از طرفین گزارش‌ها و مدارک را نخوانند بازهم از اهمیت بنیادی برخوردار است.

فایده‌مندی نظام حسابداری، اگرچه ضرورتی برای خود اطلاعات حسابداری به شمار نمی‌رود، اما همواره به نحوی مصداق می‌یابد. به نحوی که غالباً پاسخگو و پاسخ‌خواه برای انتقال منابع بین خودشان بر مبنای ارقام تولیدی نظام حسابداری تحت مجموعه‌ای از قواعد به توافق می‌رسند. در صورتی که اطلاعات به صورت پس‌نگر<sup>۱</sup> بازنمایی شود آن‌گاه چنین ارقامی ممکن است بی‌فایده باشد، زیرا برای مثال می‌تواند به چیزی مانند جمع زدن سیب‌ها و پرتقال‌ها بینجامد. با وجود این، در صورتی که ارقام به صورت پیش‌نگر<sup>۲</sup> بازنمایی شود، کاملاً مفیدند زیرا براساس آنها منابع تسهیم (تخصیص) می‌یابد یا منصفانه منتقل می‌شود. در اینجا انصاف در ارتباط با توافق هر دو طرف مورد قضاوت قرار می‌گیرد. بنابراین بدون این قبیل ارقام حسابداری، قضاوت درباره تسهیم منصفانه، به غایت دشوار است. سود تقسیمی،

مالیات سود، قراردادهای فرابها<sup>۱</sup>، نظام نامه نرخ‌ها<sup>۲</sup> و پیمان‌های رسمی بدهی که مبتنی بر ارقام حسابداری هستند از جمله مصادیق چنین استفاده‌هایی از نظام حسابداری است.

در چارچوب مبتنی بر مسئولیت پاسخگوئی، پایایی<sup>۳</sup> نظام حسابداری غالباً از اهمیت حیاتی برخوردار است. پایایی بسیار فراتر از همسانی و مقایسه پذیری، که هردو از ویژگی‌های کیفی مهم اطلاعات حسابداری به شمار می‌روند، است. حتی اگر قواعد حسابداری تغییر یابد، همسانی و مقایسه پذیری اطلاعات را می‌توان دوباره برقرار نمود به شرط آنکه وسیله‌ای صریح برای تطبیق وجود داشته باشد تا با آن بتوان ارقام یک نظام را بدون غلط به ارقام نظام دیگر برگرداند. متأسفانه، در بیش‌تر موارد توافق بین پاسخگو و پاسخ خواه را به سادگی نمی‌توان تغییر داد، حتی اگر پاسخگو و پاسخ خواه بتوانند ذهنیت خود را برای استفاده از اطلاعات با تغییر در قواعد حسابداری سازگار کنند. بر این اساس هر تغییر در تعاریف یا قواعد اندازه‌گیری حسابداری می‌تواند جدا<sup>۴</sup> حق یک طرف را به نفع طرف دیگر تضییع کند. پایایی نظام حسابداری به این معنی است که چنین تغییری در تعاریف یا قواعد اندازه‌گیری انجام نخواهد شد مگر آن که مطلقاً<sup>۵</sup> ضروری باشد. چنانچه یک نظام حسابداری پایا نباشد، آنگاه پاسخگو و پاسخ خواه ریسک اتکاء، بر آن را در شرح و بسط توافق‌شان احساس می‌کنند و در نتیجه در جستجوی وسیله دیگری برمی‌آیند که پایاتر است.

زمانی که به اهمیت عینیت، اثبات پذیری، و پایایی پی می‌بریم، آنگاه دلیل استفاده پایدار از بهای تاریخی در حسابداری طی قرون و اعصار آشکار می‌شود. بهای تاریخی<sup>۴</sup> عینی‌تر و اثبات پذیرتر از بهای جاری<sup>۵</sup> یا دیگر روش‌های ارزشگذاری

1-cost- plus contact

2-rate regulation

3-Stability

4-historical cost

5-current cost

مبتنی بر قیمت‌های جاری بازار است. دلیل این امر آن است که بهای تاریخی مبتنی بر اقداماتی واقعی است که توسط شرکت انجام شده است، در حالی که دیگر روش‌ها مبتنی بر اقداماتی فرضی هستند که شرکت می‌توانست انجام دهد یا احتمالاً در آینده انجام خواهد داد. سود مبتنی بر بهای تاریخی<sup>۱</sup> از برآیند تجمیع تعداد زیادی از تصمیمات حسابداران برگرفته می‌شود، از این رو، نتیجه به دست آمده احتمالاً عینی‌تر از سود مبتنی بر بهای جاری<sup>۲</sup> است که به موجب آن‌گزینه‌ش قیمت جاری می‌تواند بر تمام آحاد دارایی‌های موجود به طور همزمان اثر گذارد. بهای تاریخی مثال خوبی از برخورداری ارقام از مزیت ایمنی به دست می‌دهد. همان‌گونه که انقلاب صنعتی تولید انبوه کالاها را به وسیله تعداد زیادی از کارگران متوسط امکان‌پذیر ساخت، اصل بهای تاریخی نیز تولید انبوه ارقام حسابداری را به وسیله تعداد زیادی از حسابداران متوسط امکان‌پذیر ساخت.

افزون بر این، گزارش بهاگان تاریخی تلویحاً از وجود مدارک رویدادهای تاریخی<sup>۳</sup> درباره یک قلم اطمینان می‌دهد، چه در غیر این صورت بهاگان تاریخی را نمی‌توان تعیین کرد. اما دیگر روش‌های ارزش‌گذاری به پیشینه و تاریخ قلمی که باید ارزش‌گذاری شود نیاز ندارند، و فقط به وضع کنونی آن نیاز دارند. پیمان‌ها و توافق نامه‌های عدیده‌ای بر مبنای ارقام حسابداری، مانند سود خالص هر سهم، سرمایه در گردش خالص، یا ارزش دفتری حقوق مالی سهامداران، نوشته شده است. آنها اکثراً به اندازه‌های مبتنی بر میثاق بهای تاریخی اتکاء می‌کنند؛ از این رو، تغییری در این میثاق در بسیاری موارد می‌تواند اثر چشم‌گیری بر حق و علاقه پاسخگو و پاسخ‌خواه داشته باشد و این دلیل دیگری برای استفاده پایدار از بهای تاریخی در حسابداری است.

اگر چه عینیت، اثبات پذیری، و پایایی از مهم‌ترین ویژگی‌های نظام حسابداری

1-historical cost income

2-current cost income

3-historical transaction

هستند، اما هدف نظام حسابداری به شمار نمی‌آیند. آنها بیش‌تر به مثابه قیود (محدودیت‌های) فنی هستند که نظام حسابداری باید احراز کند. هدف نظام حسابداری، همان‌گونه که پیش از این گفته شد، به دست دادن نظامی منصفانه از جریان اطلاعات بین پاسخگو پاسخ‌خواه است. بنابراین، انصاف<sup>۱</sup> همان مقصود و سرمنزل‌نهایی است که نظام حسابداری می‌کوشد تا به آن دست یابد. مقایسه بین انصاف در چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی و فایده‌مندی در چارچوب مفهومی مبتنی بر تصمیم تفاوت اساسی در این دو چارچوب را آشکار می‌سازد. چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی اعلام می‌کند که اطلاعات را نباید صرفاً<sup>۲</sup> به این دلیل که برای پاسخ‌خواه فایده‌مند است به وی ارائه داد. در واقع در این چارچوب فقط زمانی باید اطلاعات از پاسخگو به پاسخ‌خواه جریان یابد که قضاوت شود چنین جریانی منصفانه است. اما چارچوب مفهومی مبتنی بر تصمیم انجام این قضاوت را بایسته نمی‌داند.

پاسخگو ممکن است با ثبت و گزارش برخی از اطلاعات متحمل انواع زیان‌ها شود. بهای اعمال مکانیکی تهیه مدارک و گزارش‌ها و نیز حسابرسی آنها، زیان بالقوه مزیت رقابتی پاسخگو، و بهای استفاده نادرست از اطلاعات و دعاوی قانونی نمونه‌هایی از این دست هستند. زمانی را که پاسخگو باید از فعالیت‌های بهره‌ور و مولدش برای ثبت و ضبط مدارک مصرف کند نیز یکی از عناصر مهم بهای تهیه اطلاعات است. اما جدی‌ترین خطر اثری است که بیش پاسخگویی<sup>۲</sup> بر انگیزش پاسخگو برجای می‌گذارد. بیش پاسخگویی که مستلزم ثبت لحظه به لحظه فعالیت‌های یک شخص است، در حالت افراطی، مطمئن‌ترین راه تبدیل مدیر با انگیزه به آدم‌واره‌ی مکانیکی<sup>۳</sup> است. دلیلش این است که احساس معتمد بودن اغلب لازمه انگیزش است و الزامات ثبت و گزارشگری، کم یا بیش، از نبود اعتماد کاملاً

دو سویه ناشی می‌شود.

اگر چه می‌توان انصاف را به راحتی به عنوان هدف اصلی چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگوئی شناسایی کرد، اما تعریف این که چه چیز منصفانه است و چه چیز نیست برای کمک به حسابدار در شرح و بسط یک نظام حسابداری منصفانه، کاری به غایت دشوار است. برخی فیلسوفان مدعی هستند که مقدر شده است انسان‌ها آزاد باشند یا حتی محکومند آزاد باشند زیرا مجبورند درست را از نادرست تمیز بدهند. به همین قیاس، ظاهراً مقدر شده است که حسابداران در برخورد با تصمیمات ناظر بر آنچه منصفانه است یا آنچه نیست آزاد باشند.

حسابداران از این آزادی زیان می‌بینند. آنها درصددند تا خودشان را با چیزهایی مانند میثاق‌های فرهنگی، رویه‌های قضایی، نظریه‌های اقتصادی، اصول حسابداری، استانداردهای حسابرسی، یا هر چیزی که بتواند آزادی ناخواسته‌شان را کاهش دهد، محدود کنند.

با این حال آنها نهایتاً آزادند و از این رو باید برای این انتخاب یا تصمیم مسئولیت بپذیرند. آنها نمی‌توانند پشت انصاف مبتنی بر اصول حسابداری پذیرفته شده همگانی<sup>۱</sup> یا آنچه با عنوان انصاف مبتنی بر GAAP خوانده می‌شود، پنهان شوند. آنها باید مستقیماً<sup>۲</sup> با انصاف سر و کار داشته باشند. آیا این وظیفه‌ای ناممکن است؟ شاید، اگر چه برخی از رهنمودهای مربوط به انصاف را می‌توان شرح و بسط داد، اما طبق اصل نسبت‌گرایی ارسطو<sup>۲</sup> یا به حکم عقل سلیم، نباید در وسط یک بازی قواعد را تغییر داد. در هر رویدادی، وظیفه فرآوردن اطلاعات فایده‌مند برای تصمیمات اقتصادی آسان نیست، اما در مقایسه با مشقت یافتن خط باریکی از انصاف بین منافع متضاد دو طرف، به بازی کودکانه‌ای می‌ماند.

با وجود این، یک چیز واضح است. راه حل یک مسئله را بدون بیان چستی آن

1-general accepted accounting principles (GAAP)

2-Aristotle's principle of proportionality



نمی‌توان به دست آورد. چنانچه دیدگاه مسئولیت پاسخگویی پیش گفته بازتاب درست و معقولی از واقعیت حسابداری است، پس چارچوب مفهومی حسابداری باید به وضوح این مسئله را هجی کند و شرح دهد، حتی اگر راه حل آن آشکار نباشد. برآستی، این دنیای من و شما است، نه دنیای من، و این همان دنیایی است که حسابدار باید با آن سروکار داشته باشد. حسابداری را باید به همین صورت تعریف کرد، توصیف نمود و اندیشید. اگر غیر از این باشد، نه تنها عموم را گمراه می‌کند بلکه برای حرفه‌ی حسابداری نیز خطرناک است زیرا شکاف و فاصله را بین آنچه حسابداری واقعا هست و آنچه مردم از حسابداری می‌اندیشند، فراخ‌تر می‌کند.