

است
بنام خدایی که در این مرد است

**نسخه برای نادان ماندن تا ابد
آنست که شخص به معلوماتی که
دارد قناعت کند.**

هوبارت



مروری بر تحقیقات تجربی در حسابداری «توسعه افکار و عقاید»

حسن همتی

مقدمه :

حسابداری بر اساس نیاز انسانها و پاسخگویی به تدریج سیر تکاملی خود را طی نموده است. در جوامع اولیه روابط اقتصادی و تجاری بین افراد پیچیده نبود، زیرا مصرف کنندگان خود تولیدکننده کالا بوده و چنانچه مازاد تولید داشتند، در اختیار کسانی قرار می دادند که به کالای آنها نیازمند بودند. حسابداری به عنوان یکی از حوزه های دانش، به عنوان زبان تجارت، در گذر زمان و همزمان با تغییر عوامل محیطی و سایر حوزه های دانش دائماً در حال تغییر بوده است. اطلاعی در خصوص اینکه حسابداری را چه کسی ابداع یا اختراع کرده در دست نیست.

در مصر قدیم کشاورزان مصری که در اطراف ساحل رود نیل زندگی می‌کردند، بابت برداشت آب از رود نیل برای کار کشاورزی، می‌بایست پشم و غلات به مأموران دولت می‌پرداختند، مأموران با کشیدن تصویرهای گوناگون روی دیوار خانه‌های آنان میزان دریافت غلات را مشخص می‌کردند، دیرینه شناسان بر این باورند که علائم و نشانه‌های موجود در ناحیه بین‌النهرین، شباهت زیادی با روش‌هایی دارد که بدان وسیله هدف‌های حسابداری تامین می‌شود.

(واسابور و کیمورا، ۱۹۳۸) "از آنجایی که دفترداری یکی از محصولات فرهنگی است، تنها شیوه موجود برای تبیین ماهیت واقعی آن، ارائه تصویری از روند تکامل آن در طول تاریخ می‌باشد."

درست ۵ سال پیش از کیمورا، **پروفسور لیتلتون**، نتایج بررسی معروف خود را تحت عنوان سیر تکامل حسابداری تا سال ۱۹۰۰ منتشر کرد. او در مقدمه ای که برای تبیین اهداف بررسی خود نوشته از روش بررسی و مطالعه حسابداری سخن گفته است.

«فایده مطالعه تاریخ این است که چشم انداز و دورنمایی را در اختیار شما قرار می دهد، در این مورد نیز با مطالعه تاریخ حسابداری متوجه ارتباط حوادث و رویداد ها با همدیگر خواهید شد و از این میان، تغییر و تحولش را به عنوان یک ویژگی دائمی مشاهده خواهید کرد».

لذا به نقل از کیمورا : «بررسی تاریخ علمی صرفاً به توصیف و تبیین مدون واقعیات محدود

نمی شود، بلکه تبیین ماهیت پدیده های اجتماعی را نیز در بر می گیرد».

از این رو مطالعه تاریخی باید در بر گیرنده چنین توصیفی باشد و بتواند تصویری روشن از

ماهیت اجتماعی و اقتصادی آن ارائه نماید. در ادامه سعی شده است تا تصویری کلی از این

تغییرات ارائه گردد.

می توان تاریخ تکامل عقاید حسابداری را در هفت دوره تاریخی طبقه بندی کرد. جدول ذیل

این دوره های تاریخی را نشان می دهد.

توسعه رویدادهای عمل در حسابداری	قبل از سال ۱۴۵۰
دوره قبل از تئوری پردازی (توسعه رویه‌های عمل کماکان ادامه دارد.)	۱۴۵۰ - ۱۷۵۰
رسمی کردن رویه‌های عمل	۱۷۵۰ - ۱۹۲۰
دوره علمی (جامع) - توسعه یک چارچوب منسجم و جامع برای تبیین رویه‌های عمل	۱۸۰۰ - ۱۹۵۵
دوره دستوری - تدوین بهترین رویه‌های عمل برای رسیدن به رویه‌های ایده‌آل	۱۹۵۶ - ۱۹۷۰
دوره اثباتی - تدوین چارچوبی برای تشریح و پیش‌بینی در حسابداری و شروع حرکت به سوی رویکرد رفتاری و انتقادی	۱۹۷۰ - ۲۰۰۰
توسعه ترکیبی رویکردهای تئوریک - اثباتی، رفتاری و انتقادی	۲۰۰۰ تاکنون

تاریخ حسابداری – دوران قبل از ۱۴۵۰

نخستین مدارک حسابداری به جا مانده از بشر به ویرانه‌های بابل، آشور و سومر به ۷۰۰۰ سال پیش برمی‌گردد، مردم آن دوران از روش‌های حسابداری ابتدایی برای ثبت غلات و دام‌ها در زمان برداشت محصول استفاده می‌کردند.

تاریخ نخستین مدارک کشف شده حسابداری به ۳۶۰۰ سال قبل از میلاد برمی‌گردد. پنج هزار سال پیش، قبل از ظهور پدیده دفترداری دوطرفه، بعضی از قدیمی‌ترین مسائل بازرگانی در وادی بین‌النهرین که در حال حاضر عراق نامیده می‌شود ثبت گردیده است.

از شواهد و قرائن بر می آید که **یک نظام بانکی در بین النهرین وجود داشته است**. این بانک ها از مقادیر استاندارد طلا و نقره استفاده می کردند و برای ایجاد معاملات مطمئن از اعتبار و آبروی خود استفاده می کرده اند. مشابه آنچه که ما امروزه با نام **حسابدار** می شناسیم، **حسابداران آن عصر، کاتب نسخه (Scribe) نامیده می شدند**. کاتبان نسخه معاملات را ثبت می کردند و وظیفه شان کسب اطمینان از این موضوع بود که تمام توافقیهای معاملات تجاری از **کد حمورابی** پیروی کرده باشند.

کاتبان نسخه این معاملات را بر روی **خاک رس** ثبت و ضبط می کردند چرا که خاک رس نسبت به **پاپیروس ارزان تر و در دسترس تر بود**.

نخستین مدارک کشف شده حسابداری در جهان، لوحه های سفالین از **تمدن سومر در بابل است و قدمت آن به ۳۶۰۰ سال قبل از میلاد** می رسد. این لوحه ها حاکی از پرداخت دستمزد تعدادی کارگر می باشد. بین النهرین تنها مکانی نیست که شواهد حسابداری در سالیان دراز در آن کشف شده است.

از جمله **در تمدن باستانی سومر نظام مالی جامعی برقرار بود** و کاهنان سومری علاوه بر نگهداری حساب درآمدهای حکومتی، به نحوی موجودی غلات، تعداد دامها و میزان املاک حکومتی را محاسبه می کردند.

مدارک و شواهد بدست آمده از تمدن باستانی مصر (۵۰۰۰-۵۲۵ ق.م) حکایت از آن دارد که در اجرای طرحهای ساختمانی این تمدن، نوعی کنترل حسابداری برقرار بوده که بهره گیری از نیروی کار بیش از هزاران نفر را در امر ایجاد بنا و حمل و نقل مصالح ساختمانی در تشکیلاتی منظم، میسر می کرده است. از تمدن مصر در دورانی که یونانی ها و رومی ها بر آن تسلط داشتند نیز مجموعه های متعددی از حسابهای نوشته شده بر پاپیروس باقی مانده است.

در کشور چین حسابداری به عنوان ابزاری جهت بررسی کارآمدی برنامه های دولت به حساب می آمد. مردم چین در دوره ی چاودینای (choo dynasy قبل از میلاد) به درک قابل توجهی از حسابداری رسیدند که آن را نیز مدیون معرفی سیستم دفتری دوطرفه بودند.

همانند یونان در رم باستان نیز برای مسائل مالی، قانون وضع گردید و حسابداری در رم باستان از

نگهداری و ثبت حساب ها توسط سرپرست خانوار سرچشمه می گرفت.

دفتر نقدی که از آن با نام Codex Acceptiet Expensi یاد می شد، برای هزینه های خانگی

استفاده می گردید.

این هزینه های خانگی مهم بودند زیرا شهروندان ملزم به اعلام دارایی ها و بدهی های خود جهت

پرداخت مالیات به دولت وقت بودند. نظام دقیق و مشخصی برای دریافت ها و هزینه های دولت

برقرار بود. یکی دیگر از خلاقیت های رومی ها ایجاد بودجه ی سالیانه دولت، جهت تحت کنترل

در آوردن هزینه های غیر قابل کنترل بود.

شواهد و مدارک به دست آمده از یونان باستان نیز حکایت از استقرار کنترل‌های حسابداری دارد. از جمله حساب معبد پارتنون در لوحه های مرمرین اکروپولیس حک و بخشی از آن هنوز هم باقی است.

در رم و یونان باستان، حسابداری پیشرفته‌ای وجود داشته و نوعی حساب جمع و خرج (داد و ستد) تنظیم می شده است. یک جمعدار، یک مامور دولت و یا شخصی که محافظت پول یا دارایی دیگری به او محول می شده است در مقطعی از زمان حساب خود را به اربابش تحویل می داده است.

در دوران روم باستان، اشراف زادگان، تصدی‌گری (مباشرت) و مدیریت ثروت خود را به برده‌های آموزش دیده خود واگذار می‌کردند. هرگاه یکی از بردگان مبالغ و وجوهی از ارباب خود دریافت می‌کرد، آن را در **طرف بستانکار، حساب ارباب** خود وارد می‌کرد و هرگاه مبالغی را قرض می‌داد، آن را در **طرف بدهکار وام گیرنده** ثبت می‌نمود و مبالغی که بابت بازپرداخت وام دریافت می‌کرد، در طرف بستانکار وارد می‌نمود. بردگان از این شیوه حسابداری در ارتباط با صندوق وجوه ویژه شهر، که اشراف زادگان در آن سهم بودند نیز، استفاده می‌کردند.

از این رو «پیتوکات» از محققان حسابداری در مطالعات خود به این نتیجه رسید که منشأ و خواستگاه دفترداری دو طرفه را باید در نظام دفترداری کارگزاران یا دفترداری مباشران جستجو کرد.

حسابداری در قرون وسطی

بعد از سقوط دولت مرکزی روم، رشته **حسابداری** دچار رکود شد. پایه های سیاست محافظه کاری و باورهای نظارت بر مخارج که در **حسابداری مدرن** مطرح است، در این برهه زمانی ایجاد گردیده است.

حسابداری در قرون وسطی بر ارزیابی ملک فئودالها تمرکز یافت. سیستم دوران فئودالی ذاتا سیستمی اقتصادی، سیاسی و اجتماعی بود. حکومت های دوران قرون وسطی سیستمهای مالی ای را بنا کردند که در آن زمین به شخص داده می شد و در عوض خدمات **مشخصی** از شخص مورد نظر دریافت می گردید.

دوران رنسانس (تجدید حیات) ۱۴۵۰ تا ۱۷۵۰

از دوران باستان تا اواخر قرون وسطی تغییری اساسی در جهت تبدیل حسابداری به یک سیستم جامع صورت نگرفت و تنها پیشرفت قابل ذکر گسترش دامنه نگهداری حساب برای عملیات گوناگون حکومتها و اشخاص بود.

حسابداری محصول و ره آورد رنسانس ایتالیایی ها، است. نیروهایی که باعث شدند اروپا تجدید حیات نماید همانند نیروهایی بودند که موجب پیدایش حسابداری شدند.

حسابداری نوین از زمانی آغاز شد که نخستین ثبت های حسابداری به دست آمد و تاریخ آن به حدود ۶۰۰ سال قبل می رسد. از اینکه چه کسی حسابداری را ابداع کرد، اطلاعی در دست نیست، ولی می دانیم که سیستم ثبت دو طرفه طی سده های سیزدهم و چهاردهم در چندین مرکز تجاری در ایتالای شرقی مشاهده شده است.

همانگونه که عنوان شد، نخستین دفتر ثبت دو طرفه که هنوز نیز موجود است، متعلق به «ماساری از جنوا» است. این دفتر شکل دو طرفه دارد، دارای دو ستون بدهکار و بستانکار می باشد، که سابقه تاریخی آن به سال ۱۳۴۰ می رسد. در اواسط قرن چهاردهم میلادی بانکداران «بروگس» عمدتاً به ثبت روابط بدهکار و بستانکار که بین خود و مشتریان، وجود داشت، می پرداختند و در دفتر کل خود صرفاً حسابهای مشخص را افتتاح و نگهداری می کردند. از این رو با توجه به مناسبات تجاری نزدیک میان «جنوا» و «بروگس» احتمال دارد که دفاتر حساب بانکداران «بروگس»، نمایانگر شرایط حاکم بر عملیات حسابداری بانکداران جنوا در نیمه نخست سده چهاردهم نیز بوده باشد.

دفتری متعلق به یکی از شرکتهای تولید کننده ابریشم، در توسکانی به سال ۱۳۳۲ میلادی در دست است، که در آن دفتر حسابهایی وجود دارد، که سمت چپ آن نمایانگر بستانکار و سمت راست آن بیانگر بدهکار می باشد.

لیتلتون در تحقیق مربوط به سیر تکاملی حسابداری بر این باور است که شرایط اقتصادی و اجتماعی ایتالیا در قرون وسطی زمینه را برای پیدایش دفترداری دو طرفه در شهرهای شمالی ایتالیا فراهم کرد.

لوکا پاچیولی :

نخستین دفاتر حسابداری متعلق به یک راهب کلیسا به نام «لوکا پاچیولی» است که بیشتر عمر خود را به عنوان یک استاد و اندیشمند در دانشگاه های پروجیا، فلورنس، پیزا و بولونیا گذراند. او آخرین دوره خدمت خود را به عنوان یک استاد ریاضی در دانشگاه رم گذراند، این دوران را عصر رنسانس می نامند و پاچیولی هم یکی از دست آوردهای واقعی این دوران بود.

گسترش و توسعه فن دفترداری دوطرفه به سراسر اروپا مرهون انتشار کتاب ریاضیاتی است که لوکا پاچیولی به سال ۱۴۹۴ تالیف کرده است. مطالب کتاب ریاضیات مزبور را پاچیولی نوشت و شکل های آن را داوینچی ترسیم کرد.

لوکا پاچیولی، طی دهه ۱۴۶۰ به تدریس ریاضیات به فرزندان بازرگانان ثروتمند شهر پرداخت، وی در «ونیز» روش‌های حسابداری و ثبت ارقام در دفاتر را از بازرگانان شهر فرا گرفت.

در سال ۱۴۹۴ «لوکا پاچیولی» کتابی به نام «حساب، هندسه و اصول نسبت» منتشر کرد، که چند فصل آن، به شیوه دفترداری ثبت دو طرفه که در آن دوران در بین بازرگانان رواج داشت، نظم خاصی بخشید، و رویه‌های حسابداری آن دوران را به رشته تحریر درآورد.

چند فصل از این کتاب به حسابداری اختصاص داشت که نخستین توصیف مدون از سیستم حسابداری دوطرفه است. پاچیولی اهمیت کاربرد پول را بعنوان مقیاس مشترک سنجش ارقام مختلف (فرض واحد اندازه گیری) به درستی دریافته بود و بر لزوم تاریخ گذاری معاملات و عطف متقابل دفاتر تجاری به یکدیگر تاکید داشت.

با این حال، وی درباره دوره مالی، تهیه تراز آزمایشی، تهیه صورت سود و زیان، بستن حساب سود و زیان به حساب سرمایه و تهیه ترازنامه مطلبی ندارد و تنها درباره طرز بستن و لزوم موازنه کردن حسابها به هنگام نقل حسابها از دفاتر قدیمی به دفاتر جدید توضیحات نسبتاً کاملی داده است.

همچنین پاچیولی بین اموال شخصی تاجر و اموال تجارتخانه تمایزی نگذاشته (فرض تفکیک شخصیت) و درباره نگهداری حساب داراییهای ثابت نیز مطلبی ندارد.

پاچولی به عنوان پدر دانش حسابداری نامیده می شود. رساله وی به علت سادگی، روانی و ارزشهای کاربردی، در طول قرنهای پانزدهم و شانزدهم، به اغلب زبانهای اروپایی ترجمه شد. حسابداری دوطرفه تا اواخر قرن هفدهم در اغلب کشورهای اروپایی رواج یافت.

مفاهیم حسابداری مطرح شده در دوره رنسانس

بدهکار، بستانکار، ثبت روزنامه، دفترکل، تراز آزمایشی، ترازنامه (صورت وضعیت مالی) و صورت سود و زیان، همگی به دوره رنسانس تعلق دارند.

دومینکو مانزونی در سال ۱۵۳۰ با انتشار شیوه دفترداری دو طرفه به ترویج و تایید نظرات پاچیولی پرداخت. مانزونی، بر این باور بود که دفتر روزنامه را نمی‌توان جزو دفاتر اصلی تلقی کرد، از دیدگاه مانزونی دفتر یادداشت باید زیر مجموعه دفتر روزنامه به حساب آید.

در نظر گرفتن شماره مسلسل برای عناوین تمامی اقلام دفتر روزنامه و شماره یکسان برای اقلام دفتر کل از ابتکارات دیگر مانزونی است که ردیابی و پیگیری اقلام دفتر کل در دفتر روزنامه را آسان‌تر می‌نماید.

آنجلو پیتزا به عنوان **عضو کمیته تدارکات**، که **مسئولیت حسابداری صومعه** را بر عهده داشت، در سال ۱۵۸۶ **کتاب خود را درباره دفترداری دو طرفه** به رشته تحریر درآورد. او بستن حسابهای دفتر کل در پایان سال را ضروری می دانست و **بر ارائه گزارشهای مالی سالانه** به راهبان ارشد صومعه نیز تاکید داشت. وی عمدتاً از **سه حساب زیر**، گزارش تهیه می کرد:

(۱) حساب سود و زیان،

(۲) حساب سرمایه، و

(۳) مانده حساب.

برخی بر این باورند که «پیتزا» جزو نخستین کسانی است که اقدام به تهیه گزارشهای مالی از حساب سود و زیان، حساب سرمایه و مانده حسابها نموده است.

لودوویکو فلوری، در سال ۱۶۳۳ میلادی در آثار و نوشته‌های خود تغییراتی در حسابداری بوجود آورد. او از تراز آزمایشی، جهت صحت و کنترل دفتر کل طی سال و نگاهی اجمالی به وضعیت مالی و بستن حسابهای دفتر کل استفاده می کرد. تراز آزمایشی پایان سال دارای دو بخش مجزا به شرح زیر بود:

۱- حساب هزینه‌ها و درآمدها،

۲- اقلام ترازنامه (صورت وضعیت مالی).

ابتدا در بخش مربوط به هزینه‌ها و درآمدها، سود یا زیان محاسبه، و مانده آن به حساب سرمایه منتقل و مانده حساب سرمایه نیز به بخش آخر اقلام ترازنامه وارد می‌شد.

از تراز آزمایشی علاوه بر کنترل و صحت درستی حسابهای دفتر کل، جهت تهیه گزارشات مالی جداگانه استفاده می‌شد.

تا ۳۰۰ سال پس از کتاب پاچیولی (سال‌های ۱۴۵۰ تا ۱۷۵۰) توسعه در حسابداری، تنها متمرکز بر بهبود رویه‌های عملی بود.

تا سال‌های منتهی به دهه‌ی ۱۹۳۰ نیز این رویه همچنان ادامه داشت و توسعه در تئوری حسابداری بیشتر به صورت تصادفی و تعریف نشده صورت می‌گرفت، به نحوی که پدید آمدن هیچ یک از تئوریهای حسابداری از زمان پاچیولی تا اوایل قرن نوزدهم، تدوین نشده است. در سراسر تاریخ حسابداری نمودهایی از تئوری دیده می‌شوند، اما این تلاش‌ها به منظور ایجاد بنیانی نظام‌مند برای حسابداری، کافی نیست.

جیمز پیل در سال ۱۵۶۹، نخستین فردی است که در نوشته‌های خود بر تفکیک حسابداری بازرگانی از حسابداری خانگی اصرار می‌ورزید (**فرض تفکیک شخصیت**).

در سال ۱۵۹۰ «**السیوس ادواردوس لئون ملما**» کتابی پیرامون حسابداری در **هارلم** مرکز هلند شمالی منتشر کرد. او **روش بستن حسابهای دفتر کل** را به سه مرحله تقسیم نموده است:

(۱) **بستن حساب کالا:** به باور او ارزیابی موجودی کالا باید با توجه به قیمت خرید یا قیمت حداقل ارزش بازار انجام شود (**قاعده LCM**)،

(۲) **انتقال مانده حساب سود و زیان به حساب سرمایه و محاسبه سود یا زیان هر یک از حسابها،**

(۳) **انتقال سایر حسابها به حساب مانده در پایان دفتر کل قدیمی.**

رساله **استیون** در مورد دفترداری در سال ۱۶۰۲ منتشر شد. او بر فرض تفکیک شخصیت تاکید داشت. همچنین او بر متمایز نمودن داراییها و اموال شخصی مالک توجهی خاص داشت (فرض تفکیک شخصیت) و براین باور بود که زمانی که دارایی را برای مصرف شخصی می‌خریم، موجب کاهش سرمایه می‌شود، از این رو باید مصرف شخصی دارایی‌ها در بدهکار حساب سرمایه ثبت شود.

سوال مهم: چرا فقط روش ثبت دوطرفه؟

اصل یا مفهوم ثبت مضاعف (دوطرفه)، که اغلب برای توجیه نوشتن وارده ها به صورت مضاعف به کار می برند، ایجاب می کند که هر رویداد مالی دوبار شناسایی (ثبت) شود.

شاید با به کارگیری جمع و منها می توانستند این کار را به راحتی در یک ستون انجام دهند و نه این که با کاربرد مقادیر بدهکار و بستانکار از دو ستون استفاده شود.

برای مثال، زمانی که با استفاده از وجوه نقد موجودی کالا خریداری می شود، چرا با گذاردن عدد مثبت در ستون موجودی کالا و نوشتن عدد منفی در ستون صندوق یا وجوه نقد در یک صفحه گسترده این کار انجام نشود؟ چرا باید درباره بدهکار کردن یک وارده و بستانکار کردن وارده دیگر صحبت کرد؟

چرا باید از این همه سیستم پیچیده استفاده کرد؟

واقعیت این است که، اگرچه ارائه کنندگان سیستم حسابداری به مفاهیم واحد پول، ارزش ویژه و هزینه، پی برده بودند ولی هنوز از اعداد منفی آگاهی نداشتند. اعداد منفی تا آخر سال ۱۵۴۴ شناخته نشده بودند. در آن زمان بود که یک ریاضیدان آلمانی به نام مایکل استیفل این اعداد را پوچ و بی محتوا خواند. در واقع تا سده هفدهم این اعداد در ریاضیات مورد استفاده قرار نمی گرفتند.

حساب T به وجود آمد، تا بتوان یک طرف حساب را افزایش، و طرف دیگر حساب را کاهش داد. به باور پاچیولی، با استفاده از «کم کردن طرف دیگر» مانده حساب را به دست آورده و نیز می توان تعیین کرد، که آیا این رویداد «توانسته است با مقدار بدهکار، مقدار بستانکار را خنثی کند یا خیر». به بیان دیگر، سیستم بدهکار و بستانکار یکی از راه حل های واقعی برای مسئله ای بود که وجود خارجی نداشت (ذهنی)!

عصر رکود

در پایان سده پانزدهم، شهرهای ایتالیا به عنوان مراکز تجاری، از نظر سیاسی سیرنزولی طی کردند. با پیدایش «دنیای جدید» و آغاز مسیرهای تجاری جدید، مراکز تجاری به اسپانیا و پرتغال و سپس به هلند و سایر مناطق اروپا منتقل شدند. در آن صورت، **این امر طبیعی بود که سیستم ایتالیایی برای ثبت دو طرفه به سایر کشورها گسترش و توسعه یابد.**

به گفته **پاراگالو**، بین سال های ۱۴۵۸ تا ۱۵۵۸، گروههای ذی نفع تمایل داشتند سازوکار دفترداری را بدان گونه که در واحدهای تجاری رایج بود، به کار ببرند.

هیچکس در صدد برنمی آمد یک تئوری ثبت دو طرفه ارائه کند و کسی هم پای خود را از مرز مقررات و نیازهای ثبت دو طرفه ارائه شده به وسیله سازمان های تجاری فراتر نمی گذاشت.

دوره دوم از ۱۵۵۹ تا ۱۷۵۹ (نقد بر سیستم ثبت دو طرفه)

در این دوره سیستم ثبت دو طرفه گسترش یافت و در سازمان های دیگر، مانند صومعه ها و نهادهای دولتی هم به کار برده شد. **با نوشتن انتقادات و گسترش یافتن دامنه کاربرد سیستم دو طرفه تحقیقات نظری در این زمینه آغاز شد.**

«ریموند دوور» یک تاریخ نگار، سالهای بین ۱۴۹۴ تا ۱۸۰۰ را دوره رکود حسابداری نامید.

از آنجا که این دوره زمانی بود که اکتشاف های صورت گرفت و **با عصر انقلاب صنعتی** پایان یافت، این گفتار اندکی بی انصافی است. دنیا دستخوش تحول بود و حسابداری هم با این تحول شکل تازه ای به خود می گرفت.

عصر اکتشاف ها

همزمان با افزایش قدرت دولت ها عصر اکتشاف پدیدار گردید.، پرتغالی ها با مسافرت به ساحل آفریقا راه های جدیدی کشف کردند. در سال ۱۴۹۲، درست دو سال پیش از انتشار کتاب پاچیولی، کریستوفر کلمبوس در یک کشتی اسپانیولی به سوی غرب مسافرت کرد و این نوع کشتی جایگزین کشتی های مشهور پرتغالی شده بود. **نیازهای مالی سفرهای دریایی کاشفان بزرگ، باعث شد که شرکتهای سهامی به وجود آیند و آنها توانستند در زمینه حسابداری نقش مهمی ایفا کنند.**

میتوان این شرکتها را **گسترش یافته شرکتهای ایتالیایی به نام commendas و از پیشگامان شرکتهای سهامی کنونی** نامید. افراد در تأمین مالی یک واحد تجاری به هم پیوستند و هر یک می توانست به **صورت متناسب در سرمایه گذاریها سهم** شود.

در پایان فعالیت واحدهای تجاری، از محل فروش شرکت، سود سهم سهامداران پرداخت می شد. بدین گونه از عبارت یا اصطلاح **«پایان دادن به سهام»** استفاده می نمودند. شرکت هند شرقی که در ۱۶۰۰ تأسیس شد، یکی از پیشگامان این نوع شرکتهای سهامی می باشد.

یکی از معماهای دامن گیر شرکتهای مزبور این بود که در پایان سفر دریایی مقدار کافی پول نقد وجود نداشت تا به سهامداران پرداخت شود و در نتیجه به جای پول نقد سهام جدید از مسافرت بعدی به آنها داده میشد **(و این خود مقدمه ای بر «سود سهمی» است).**

هنگامی که «سهام موقت» به «سهام پایانی» اضافه می شد به یک سیستم بسیار پیچیده حسابداری نیاز بود. بنابراین، پیشنهاد شد که برای مسافرت های دریایی افراد در سهام، سرمایه گذاری کنند.

از دیدگاه حسابداری این شیوه ثبت نمی توانست رضایت بخش باشد. در ۱۹ اکتبر ۱۶۷۵، **منشور جدید مهر و موم شده اجازه داد که سهام دائمی منتشر شوند و دارنده این سهم یا کسی که سرمایه گذاری کرده بود برای همیشه در سفرهای دریایی سهیم می شد.**

یکی از آثار این رویداد، تبدیل «سهام موقت» به سهام دائم بود و همین پدیده موجب پیدایش این روش شد، که در پایان هر سال سود با زیان مقایسه شود (و نه در پایان هر نوع فعالیت تجاری).

در فرانسه در سال ۱۶۷۳، قانونگذاران تجارت مقرر کردند، که هر شرکت دست کم، هر دو سال یک بار یک ترازنامه تهیه کند. در سایه این رویکرد، سیستم سرمایه داری (نخستین گروه استفاده کننده از گزارش های نوین مالی) پا به عرصه وجود گذاشت.

بازار سرمایه و شرکت‌های سهامی

با بزرگتر شدن شرکت‌ها نیاز به توسعه و همچنین سرمایه بیشتر احساس شد. لذا با بهره‌گیری از دو دستاورد بزرگ و مفید سرمایه داری صنعتی یعنی **سازماندهی و همکاری**، موجبات رشد، توسعه و تکامل شرکت‌های سهامی فراهم گردید، نتیجه آن شکل‌گیری بازار سرمایه و تامین مالی طرح‌های بزرگ صنعتی بود. **بازار سرمایه و شرکت‌های سهامی** این امکان را فراهم آوردند که تعداد زیادی از صاحبان سرمایه، با سرمایه‌های کوچک و بزرگ در یک واحد اقتصادی مشارکت کنند و به این ترتیب مشکلات تامین سرمایه‌های کلان برای ایجاد یک کارخانه بزرگ یا طرح بزرگ صنعتی برطرف گردید. در عین حال، **محدودیت مسئولیت صاحبان سهام به مقدار سرمایه‌ای که در شرکت گذاشته‌اند و قابلیت انتقال سهام**، به رونق سرمایه‌گذاری و گسترش بازارهای سازمان یافته سرمایه انجامید.

انقلاب صنعتی (۱۷۵۰ تا ۱۹۲۰)

در قرن هجدهم و با وقوع انقلاب صنعتی در انگلستان، **نیاز به حسابداری به شکل چشمگیری افزایش یافت.** وجود سرمایه‌های شخصی هنگفت در شرکت‌های آمریکایی نیز اهمیت سیستم‌های حسابداری را پس از انقلاب صنعتی بیش از پیش کرد.

توسعه تئوری‌ها در سده‌ی ۱۸۰۰، باعث شد تا رویه‌های عمل در متون حسابداری و روش‌های تدریس، به رسمیت شناخته شوند.

همچنین توسعه‌ی سریع فناوری، همراستا با جدایی مالکیت از کنترل بر ابزارهای تولید (جدایی مالکیت از مدیریت)، تقاضا برای مدیریت و اطلاعات حسابداری مالی را افزایش داد.

در این میان، سیستم ثبت دوطرفه به سرعت در سراسر اروپا رواج یافت و در طول قرن هجدهم تقریباً کلیه موسسات مالی و تجاری بزرگ، این شیوه حسابداری را بکار می بردند.

اما اروپای قرن هجدهم آستان تحولاتی شگرف بود. انقلاب صنعتی در نیمه دوم این قرن آغاز و تا پایان نیمه اول قرن نوزدهم تداوم یافت و تحولات و تغییرات وسیع اقتصادی و اجتماعی را در پی داشت.

این تحول بنیادین بر تمامی عرصه های زندگی فردی و اجتماعی مردم اروپا اثر گذاشت، و مناسبات اقتصادی – اجتماعی جوامع اروپایی را دگرگون کرد و از طریق این قاره به سراسر جهان راه یافت و آثار بسیاری به جای گذاشت.

پیدایش حسابداری صنعتی

بارزترین عرصه تحول در انقلاب صنعتی، قرار گرفتن ماشین در خدمت تولید بود که شیوه تولید را از تولید دستی به تولید کارخانه ای متحول کرد. پیدایش و رشد کارخانه های بزرگ و کوچک با توانایی ساختن کالاهای همسان به مقدار زیاد، از یک سو به زوال صنایع دستی، روستایی و خانگی در مدت کوتاهی انجامید و از سوی دیگر، رقابت بین کارخانه داران را ایجاد کرد.

حسابداری صنعتی ابتدا بیشتر به گزارش بهای تمام شده محصولات بر مبنای اطلاعات مالی گذشته تاکید داشت و در پیش بینی آینده از حدس و گمان فراتر نمی رفت.

بزرگتر شدن کارخانه ها و پیچیده تر شدن روشهای تولید و در نتیجه افزایش تولیدات، رقابت بین واحدهای صنعتی را برای تسلط بر بازارهای پیوسته ملی و همچنین رقابت در عرضه تولیدات به بازارهای جهانی تشدید کرد و اداره موسسات بزرگ پیچیده به پیدایش مفهوم مدیریت علمی (فردریک تیلور) انجامید.

وجود رقابت، نیاز به آگاهی از بهای تمام شده محصول را ایجاب نمود و در پاسخ به این ضرورت نوعی دفترداری صنعتی یا دفترداری هزینه یابی که بعدها حسابداری صنعتی نامیده شد، ابداع گردید.

علاوه بر این، در گذر زمان تکنیکهای گزارش اطلاعات مالی برای تصمیم گیریهای مدیریت تکامل یافت و با ارایه و توضیح مدلهای مقداری، امکان اتخاذ تصمیمات درست بر اساس اطلاعات موجود، تسهیل گردید. امروزه این رشته از حسابداری به معنای اعم **حسابداری مدیریت نامیده می شود.**

همراه با انقلاب صنعتی در اروپا، حسابداران حرفه ای نیز پا به عرصه وجود نهادند و شهر ادینبرگ در سال ۱۷۷۳، پیشگام در ثبت مشخصات ۷ نفر حسابدار متخصص، در دفترچه راهنمایی شهر بود.

در آغاز قرن نوزدهم، مشخصات حدود ۵۰ نفر حسابدار رسمی در لیست راهنمای شهرهای بزرگ انگلستان و اسکاتلند ثبت شده بود. با تصویب قانون شرکتها در سال ۱۸۴۴ که مقرر می کرد «ترازنامه ها بایستی حسابرسی شوند».

سپس در سال ۱۸۶۲ قانون دیگری به تصویب رسید که به موجب آن مقرر گردید، شرکتها در صورت اعلام ورشکستگی، باید دفاتر آنها توسط حسابرسان رسیدگی شود. و به این ترتیب کارهای مربوط به حسابداران نظم خاصی پیدا کرد. در نهایت، در ادینبرگ در سال ۱۸۵۴ با صدور فرمان سلطنتی، «جامعه حسابداران» تأسیس شد و آنها خود را حسابداران خبره یا حسابداران مجاز (رسمی) نامیدند. و بالأخره در سال ۱۸۸۰ بنا به تقاضای چهار انجمن حسابداری که در آن زمان در شهرهای مختلف انگلستان فعالیت داشتند «انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز» یا «انستیتو حسابداران رسمی انگلستان و ولز» با فرمان ملکه انگلیس تأسیس گردید.

افزایش جمعیت موجب نیاز به تولید انبوه گردید. **تولید بالا رفت** تا پاسخگوی تقاضاها باشد و اختراعات موجب تحول کارگاه ها گردید. **مزرعه های بزرگ و کارخانه ها به وجود آمدند تا نیاز روز افزون جمعیت رو به رشد را تأمین کنند و این کارخانه ها نیاز به تجهیزات و وسایل بیشتری داشتند. سرمایه بیشتری مورد نیاز بود و بانکها تأسیس می شدند تا این نیازها را تأمین نمایند. در سال ۱۸۰۰ فقط در لندن بیش از ۸۰ بانک وجود داشت و در کشور انگلستان ۴۰۰ بانک فعالیت می کردند. در ۱۷۷۳ بازار بورس لندن تشکیل شد و اندکی پس از آن، در سال ۱۷۹۲ بازار بورس نیویورک فعالیت خود را آغاز کرد. بازه زمانی بین سالهای ۱۹۵۵-۱۸۰۰ را اغلب دوره ی علمی (جامع) می نامند. در این دوره تمرکز تئوری پردازان بر ارائه ی یک چارچوب کلی برای تبیین، توجیه و توسعه ی رویه های عمل رایج حسابداری بود. تئوری هایی که در این دوره تدوین شدند، عمدتاً مبتنی بر تحلیل تجربی بودند.**

تغییرات سیستم حسابداری پایان سده نوزدهم

بدین گونه در پایان سده نوزدهم، سیستم حسابداری را که پاچولی ارائه کرده بود، دستخوش تغییراتی شد تا نیازهای شرکت های بزرگ صنعتی فعال در دنیا را فراهم کند. این تغییرات عبارتند از:

۱- شرکت های جدید به وجود آمدند و مالکیت از مدیریت جدا شد (**تفکیک مدیریت از مالکیت**).

۲- شرکت ها اقدام به **انتشار سهام** کردند.

۳- **سرمایه و سود** از یکدیگر **تفکیک** شدند.

۴- اصل «**ثبات رویه**» پذیرفته شد.

۵- **بازارهای سرمایه** فعال شدند.

۶- **صنعت و تجارت** رشد و توسعه یافتند.

پیدایش حرفه حسابداری

با آغاز انقلاب صنعتی، متخصصان و صاحب نظران حسابداری وارد صحنه تجارت شدند. **ادینبرگ** در این راه پیشگام شد و در دفترچه راهنمای شهر، هفت حسابدار عمومی معرفی شدند. **با تصویب** قانون شرکت ها، در ۱۸۴۴، مقرر گردید ترازنامه ها حسابرسی شوند.

در ۱۸۶۲ قانون دیگری به نام «**دوست حسابدار**» به تصویب رسید و به موجب آن مقرر شد که **در** صورت اعلام ورشکستگی شرکت باید حسابرسان دفاتر را رسیدگی کنند و بدین گونه نخستین کارهای مخصوص حسابداران مشخص گردید. در ادینبرگ در سال ۱۸۵۴ با صدور منشور سلطنتی «**جامعه حسابداران**» تأسیس شد و آنها خود را **حسابدار خبره نامیدند**. به سرعت جوامع محلی تشکیل گردید، تا اینکه در سال ۱۸۸۰ «انجمن حسابداران خبره انگلستان» تصویب ملکه ویکتوریا

رسید.

در سال ۱۸۸۷، حرفه حسابداری آمریکا توانست اعتماد مقامات مسئول را جلب نماید و «جامعه

حسابداران عمومی آمریکا» را تشکیل دهد. این تشکل از پیشگامان «انجمن حسابداران رسمی

آمریکا (CPA)» می باشد. که نشریه آن به نام «مجله حسابداری» با یک ویژگی خاص چاپ می

شد. حدود ۵۰ سال طول کشید تا حرفه مزبور بتواند در تدوین سیاست های مربوط به گزارش

های مالی سرآمد شود و حدود ۱۰۰ سال طول کشید که اعضای آن به ۲۹۰ هزار نفر برسد.

حسابداران رسمی، در ۱۹۱۷ «جامعه حسابداران آمریکا» را تجدید سازمان کرد و برای پیوستن

به این جامعه نیاز به گذراندن دوره های آموزشی دقیق تری گردید.

جامعه ملی حسابداران

جامعه ملی حسابداران در سال ۱۹۱۹ تشکیل شد تا حافظ منافع حسابداران مدیریت باشد.

استیوارت سی مک لئود که چندین سال دبیر اول این موسسه بود، بر این موضوع تأکید داشت که جامعه حسابداری باید نوعی محمل آموزشی باشد و این جامعه تاکنون چنین هدفی را دنبال می‌کند.

جامعه ملی حسابداران در سال ۱۹۷۲ موسسه حسابداری مدیریت را تأسیس کرد. هدف این جامعه، ارائه آموزش‌های لازم و برگزاری آزمون‌هایی است که منجر به گواهی نامه حسابداری مدیریت می‌شود.

جامعه حسابداران آمریکا

«جامعه استادان حسابداری دانشگاه‌های آمریکا» در سال ۱۹۱۶ تأسیس شد. در سال ۱۹۳۵ نام خود را تغییر داد و دارای عنوان «انجمن حسابداران آمریکا» شد. این جامعه از ابتدا می‌کوشید بر اساس تحقیقاتی، اصول و استانداردهایی تدوین کند و برای این کار به دنبال مجوز رسمی بود.

سیاست کلی کمیته مدیران اجرائی این بود که در مورد صورت‌های مالی شرکت‌ها اصول کلی و اساسی پیشنهاد نماید. هدف آنها این بود که صورت‌های مالی تا حد ممکن استاندارد و قابل درک شوند تا بتوان در مورد وضعیت مالی شرکت‌ها اظهار نظر نمود.

پیدایش حسابداری حرفه ای و حسابرسی

افزایش تعداد استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری، وظیفه حسابداران را از رفع نیازهای معدودی از صاحبان سرمایه، به پاسخگویی به نیازهای مراجع و گروههای متعدد ذینفع، ارتقا داد و به حسابداری نقشی اجتماعی بخشید.

حسابداران شاغل نمی توانستند وظیفه نوین حسابداری را در موسسات به تنهایی انجام دهند، زیرا رابطه استخدامی مستقیم، آنان را به پذیرش نظرات مدیران واحد اقتصادی، در تهیه صورتهای مالی ناگزیر می کرد. اشتغال آنان در موسسات، نوعی جانبداری طبیعی از آن موسسات را در پی داشت **(مسئله نمایندگی)**. حال آنکه صورتهای مالی باید نیازهای گروههای ذی نفع و منافع متفاوت و احتمالاً متضاد آنها را برطرف می کرد.

برای آن که گروه‌های مختلف استفاده کننده بتوانند به صورتهای مالی تهیه شده توسط
مؤسسات اعتماد بیشتری نمایند (اعتبار بخشی)، حسابداران خبره ای انتخاب شدند. وظیفه ی
این حسابداران خبره رسیدگی به اسناد، مدارک و حسابها و کشف هر گونه تقلب، جلوگیری از
هرگونه سوء استفاده و اظهارنظر بی طرفانه نسبت به صورتهای مالی بود. این کار حسابرسی
نامیده شد.

تا سال ۱۹۱۵ موضوع تعیین سود مطرح نبود. موضوع مهم، **میزان اهمیت صورتهای مالی** مختلف بود. در سال ۱۹۰۴ انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) تشکیل گردید. در این سالها تلاشهایی توسط انجمن استادان حسابداری آمریکا برای تهیه **تئوری** صورت گرفت.

با پایان یافتن جنگ جهانی اول، نگرش مردم به کسب و کار تغییر یافته و **مردم چنین می پنداشتند** که بنگاه ها باید اصلاح شوند و نیازی به وضع مقررات وجود ندارد. نتیجه این امر ایجاد بحران در **بورس آمریکا در سال ۱۹۲۹ و سقوط آن بود. پس از بحران ۱۹۲۹،** نمایندگان بورس و انجمن حسابداران آمریکا تشکیل جلسه دادند. **در سال ۱۹۳۵** انجمن استادان حسابداری به انجمن حسابداری آمریکا تغییر نام داد. در ۱۹۳۶ این انجمن گزارشی را تحت عنوان سندی آزمایشی از اصول حسابداری در مورد صورتهای مالی شرکتهای سهامی منتشر کرد، که مفاهیم اصلی مورد استفاده در صورتهای مالی را به صورت خلاصه ارائه می کرد.

پس از بحران، قوانین مهمی به تصویب رسید. از جمله **قانون اوراق بهادار (۱۹۳۳) و قانون دادوستد اوراق بهادار (۱۹۳۴) که نتیجه آن تشکیل کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC) بود.**

هدف از تشکیل SEC قانونگذاری در رابطه با اوراق بهادار بود. این کمیسیون مستقیماً زیر نظر کنگره فعالیت می کند. کمیسیون **روشهای گزارشگری و اصول حسابداری** را تدوین نمود. با این وجود فشار کمیسیون بر حرفه حسابداری برای کاهش اختلاف در شیوههای متنوع حسابداری زیاد بود.

پس از این حرفه به تحقیق برای ارائه چارچوب نظری پرداخت. **نتیجه این امر تحقیق ساندرز با عنوان سند اصول حسابداری بود.**

در سال ۱۹۳۷ انجمن حسابداران آمریکا با انجمن حسابداران رسمی آمریکا ادغام شد و نتیجه

آن تشکیل انجمن حسابداران رسمی آمریکا یا همان AICPA بود. از کارهای مهم این انجمن

تشکیل کمیته هایی تخصصی بود تا اصول حسابداری بیشتری ارائه کند.

کمیته های تشکیل شده عبارت بودند از:

۱- کمیته رویه های حسابداری

۲- هیئت اصول حسابداری

۳- هیئت استانداردهای حسابداری مالی

که به ترتیب جایگزین هم شدند.

۱- کمیته رویه‌های حسابداری

پس از جلسات SEC و انجمن حسابداران رسمی آمریکا، و تناقضهای تحقیق **ساندرز**، این کمیته در سال ۱۹۳۶ برای تدوین و ارائه اصول حسابداری تشکیل شد. اعضای اولیه این کمیته ۷ نفر بودند که به دلیل کندی کار تدوین، به ۲۱ نفر افزایش یافتند.

کارهای این کمیته در قالب خبرنامه‌های تحقیقات حسابداری (ARBs) منتشر می شد که ضمانت اجرایی نداشت و در صورت پذیرش عمومی، اعمال میشد. کمیته ARB تا سال ۱۹۵۹ به طور مرتب تشکیل جلسه می داد و ۵۱ خبرنامه در قالب توصیه و نه استاندارد منتشر کرد. در سال ۱۹۵۹ APB جایگزین IRB شد.

ردیف	بولتن شماره	عنوان	سال انتشار
۱	۱	مقدمه و قوانین عمومی قبلا پذیرفته شده	۱۹۳۹
۲	۲	تنزیل منقضی نشده و صرف باز خرید اوراق مسترد شده	۱۹۳۹
۳	۳	نیمه سازماندهی مجدد یا باز تعدیل شرکتی - تقویت قانون نهادی	۱۹۳۹
۴	۴	عملیات خارجی و تسعیر خارجی	۱۹۳۹
۵	۵	استهلاک ارزش	۱۹۴۰
۶	۶	صورت های مقایسه ای	۱۹۴۰
۷	۷	گزارش کمیته واژگان	۱۹۴۰
۸	۸	صورت تلفیقی عایدات و مازاد محقق شده	۱۹۴۱
۹	۹	گزارش کمیته واژگان	۱۹۴۱
۱۰	۱۰	مالیتهای دارایی شخصی و واقعی	۱۹۴۱
۱۱	۱۱ (بازبینی شده)	حسابداری تقسیم سود سهام و تجزیه سهام	۱۹۵۲
۱۲	۱۲	گزارش کمیته واژگان	۱۹۴۱
۱۳	۱۳	حسابداری ذخایر ویژه برخساره از جنگ	۱۹۴۱

ردیف	بولتن شماره	عنوان	سال انتشار
۱۴	۱۴	محدود کردن حوزه ذخایر جنگی ویژه	۱۹۴۲
۱۵	۱۵	مذاکره مجدد قراردادهای جنگی	۱۹۴۲
۱۶	۱۶	گزارش کمیته واژگان	۱۹۴۲
۱۷	۱۷	استرداد پسا جنگی مالیات مازاد-سود	۱۹۴۲
۱۸	۱۸	تنزیل منقضى نشده و صرف باز خرید اوراق مسترد شده (مکمل)	۱۹۴۲
۱۹	۱۹	حسابداری تحت قرارداد هزینه مازاد بر مخارج ثابت	۱۹۴۲
۲۰	۲۰	گزارش کمیته واژگان	۱۹۴۲
۲۱	۲۱	مذاکره مجدد قراردادهای جنگی (مکمل)	۱۹۴۳
۲۲	۲۲	گزارش کمیته واژگان	۱۹۴۴
۲۳	۲۳	حسابداری مالیات بر درآمد	۱۹۴۴
۲۴	۲۴	حسابداری داراییهای نامشهود	۱۹۴۴
۲۵	۲۵	حسابداری قراردادهای جنگی فسخ شده	۱۹۴۵
۲۶	۲۶	حسابداری استفاده از ذخایر جنگی ویژه	۱۹۴۶

ردیف	بولتن شماره	عنوان	سال انتشار
۲۷	ضمیمه ۲۶	محدود کردن حوزه ذخایر جنگی ویژه	۱۹۵۱
۲۸	۲۷	تسهیلات اضطراری	۱۹۴۶
۲۹	۲۸	تلقی حسابداری از ذخایر اقتضائی با هدف عمومی	۱۹۴۷
۳۰	۲۹	قیمت گذاری موجودی کالا	۱۹۴۷
۳۱	۳۰	داراییهای جاری و بدهیهای جاری	۱۹۴۷
۳۲	۳۱	ذخایر موجودی کالا	۱۹۴۷
۳۳	۳۲	عایدات و مازاد محقق شده	۱۹۴۷
۳۴	۳۳	استهلاک و هزینه ها بالا	۱۹۴۷
۳۵	۳۴	یادآوری گزارش کمیته واژگان: استفاده از اصطلاح "ذخیره"	۱۹۴۸
۳۶	۳۵	ارائه عایدات و مازاد محقق شده	۱۹۴۸
۳۷	۳۶	طرحهای بازنشستگی: حسابداری هزینه های سالانه بر مبنای خدمات گذشته	۱۹۴۸
۳۸	۳۷	حسابداری جبران خدمات در قالب اختیار خرید سهم	۱۹۴۸

ردیف	بولتن شماره	عنوان	سال انتشار
۳۹	۳۷ (بازبینی شده)	حسابداری جبران خدمات شامل اختیار خرید سهم و طرحهای خرید سهام	۱۹۵۳
۴۰	۳۸	افشای اجاره های بلندمدت در حسابداری مالی مستاجر	۱۹۴۹
۴۱	۳۹	یادآوری زیر کمیته واژگان: انقطاع استفاده از اصطلاح "مازاد"	۱۹۴۹
۴۲	۴۰	ترکیبهای تجاری	۱۹۵۰
۴۳	۴۱	ارائه عایدات و مازاد محقق شده (مکمل بولتن شماره ۳۵)	۱۹۵۱
۴۴	۴۲	تسهیلات اضطراری - استهلاك، انقضا و مالیات بر درآمد	۱۹۵۲
۴۵	۴۳	نقض و تجدید ساختار بولتنهای قبلی	۱۹۵۳
۴۶	۴۴	روشهای نزولی استهلاك	۱۹۵۳
۴۷	۴۵	قراردادهای بلندمدت ساختمانی	۱۹۵۸
۴۸	۴۶	زیان انباشته	۱۹۵۶
۴۹	۴۷	حسابداری وجوه بازنشستگی	۱۹۵۶
۵۰	۴۸	ترکیب واحدهای تجاری	۱۹۵۷
۵۱	۴۹	سود هر سهم	۱۹۵۸
۵۲	۵۰	رویدادهای احتمالی	۱۹۵۸
۵۳	۵۱	صورتهای مالی تلفیقی	۱۹۵۹

۲) هیئت اصول حسابداری

در سال ۱۹۵۹، روشهای تدوین اصول به دلیل نبود یک تئوری مورد انتقاد قرار گرفت. از طرف دیگر استقلال اعضا مورد سوال قرار گرفت.

پاسخ AICPA به این انتقادات، تشکیل هیئت اصول حسابداری با هدف مکتوب نمودن اصول پذیرفته شده حسابداری، کاهش در تفاوت نحوه عمل حسابداران و حل مسائل حل نشده بود.

این تغییر نتیجه داد، پاول به عنوان اولین رئیس APB بیان کرد که تحقیقات حسابداری بیشتر جنبه کاربردی داشته و به صورت نظری می باشند و نتیجه نهایی مورد انتظار کسب نگردیده است. هیئت در طول عمر خود ۳۱ اظهار نظر رسمی به شرح زیر منتشر کرد.

ردیف	بیانیه	عنوان
۱	APB-1	رهنمودهای جدید استهلاک
۲	APB-2	مزایای مالیاتی سرمایه گذاریها
۳	APB-3	صورت منابع و مصارف وجوه
۴	APB-4	مزایای مالیاتی سرمایه گذاریها
۵	APB-5	گزارشگری اجاره های بلندمدت
۶	APB-6	وضعیت بولتنهای تحقیقات حسابداری
۷	APB-7	حسابداری اجاره های سرمایه ای توسط اجاره دهنده
۸	APB-8	حسابداری وجوه بازنشستگی
۹	APB-9	نتایج عملیات
۱۰	APB-10	موارد کلی
۱۱	APB-11	حسابداری مالیات بر درآمد
۱۲	APB-12	موارد کلی
۱۳	APB-13	کاربرد مفاد بیانیه ۹ در مورد بانکهای تجاری
۱۴	APB-14	بدهیهای قابل تبدیل
۱۵	APB-15	سود هر سهم
۱۶	APB-16	ترکیب واحدهای تجاری
۱۷	APB-17	داراییهای نامشهود
۱۸	APB-18	روش ارزش ویژه برای سرمایه گذاری در سهام شرکتها

ردیف	بیانیه	عنوان
۱۹	APB-19	تغییر در وضعیت مالی
۲۰	APB-20	تغییرات حسابداری
۲۱	APB-21	بهره حسابهای دریافتی و پرداختی
۲۲	APB-22	افشای رویه های حسابداری
۲۳	APB-23	مالیات بر درآمد
۲۴	APB-24	روش ارزش ویژه و مالیات بر درآمد
۲۵	APB-25	سهام واگذاری به کارکنان
۲۶	APB-26	تسویه بدهی
۲۷	APB-27	حسابداری اجاره های سرمایه ای
۲۸	APB-28	گزارشهای میان دوره ای—قسمتهای مختلف
۲۹	APB-29	حسابداری مبادلات غیر پولی
۳۰	APB-30	گزارش نتایج عملیات
۳۱	APB-31	موارد افشا توسط اجاره کننده

(۳) هیئت استانداردهای حسابداری مالی

پس از افزایش انتقادات از APB انجمن حسابداران خبره آمریکا دو کمیته تشکیل داد:

الف) کمیته ویت که مسئولیت تحقیق درباره شیوه تدوین اصول حسابداری را پذیرفت.

ب) کمیته تروبلاد که مسئولیت تعیین هدفهای صورتهای مالی را بر عهده گرفت.

دوره ۱۹۷۰ به بعد ...

گزارش کمیته ویت در سال ۱۹۷۲ منتشر شد. این کمیته پیشنهاد کرد که فعالیت APB متوقف شود و هیئت استانداردهای حسابداری مالی ایجاد شود. پیشنهاد شده بود که اعضای هیئت جدید از بین سازمانهای مختلف و نه فقط AICPA انتخاب شوند، همچنین باید به صورت تمام وقت حضور داشته باشند. این کمیته در حوزه تدوین اصول فعالیت نمود.

کمیته تروبلاد به تحقیق درباره هدفهای صورتهای مالی پرداخت. گزارش ایشان در سال ۱۹۷۳ منتشر شد.

گزارش کمیته ویت توسط AICPA مورد پذیرش قرار گرفت و نتیجه آن تشکیل هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) بود که مسئولیت تهیه و انتشار استانداردهای حسابداری مالی را بر عهده گرفت.

این هیئت زیر نظر بنیاد حسابداری مالی فعالیت می کرد و این بنیاد هزینه های هیئت را تامین و هفت عضو آن را تعیین مینمود. از اولین اقدامات هیئت، تایید بیانیه های هیئت اصول حسابداری بود.

رسالت اصلی این هیئت تدوین و اصلاح استانداردهای حسابداری مالی و ارائه رهنمودهایی جهت آموزش بود.

چارچوب نظری حسابداری

هیئت تدوین استاندارد های حسابداری مالی (FASB) یک چارچوب نظری در فاصله سال های ۱۹۷۸ تا ۲۰۰۰ میلادی برای حسابداری ارائه کرد تا به عنوان مبنا برای تدوین استاندارد های حسابداری مبنا قرار گیرد. چارچوب مذکور را می توان **نتیجه فرآیند تکامل تدریجی تحقیقات و بیانیه های منتشر شده مجامع حرفه ای زیر دانست:**

انجمن حسابداری آمریکا (AAA) در سال ۱۹۶۶ به نام شرحی از تئوری بنیادی حسابداری.

هیات اصول حسابداری (APB) در سال ۱۹۷۰ به نام مفاهیم و اصول بنیادی صورت های مالی واحد های انتفاعی.

انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) در سال ۱۹۷۳ به نام هدف های صورت های مالی (گزارش کمیته تروبلاد).

انجمن حسابداران آمریکا (AAA) در سال ۱۹۷۷ به نام شرح تئوری حسابداری و پذیرش آن.

انواع اعلامیه‌های هیئت تدوین حسابداری مالی

در گذشته اعلامیه‌های این هیئت در دو دسته طبقه بندی می شدند:

۱- اسناد مفاهیم حسابداری مالی (SFAC) و

۲- خبرنامه های فنی

هدف اصلی اسناد مفاهیم حسابداری مالی تعیین هدفها و ارائه مفاهیمی بود که هیئت استانداردهای حسابداری مالی در ارائه استانداردهای حسابداری مالی و گزارشگری مورد استفاده قرار می داد. تا امروز ۸ سند مفاهیم حسابداری مالی منتشر شده است.

خبرنامه های فنی از نظر ماهیت جنبه تفسیری دارند، استاندارد جدیدی ارائه نمی کنند و هدف آنها ارائه رهنمود در رابطه با مسائل گزارشگری و حسابداری است. در زمان حال ۴ دسته اعلامیه توسط FASB منتشر میشود:

۱- اسناد مفاهیم حسابداری: با هدف پی‌ریزی بنیان‌هایی مربوط به اهداف استانداردهای حسابداری مالی.

۲- استانداردهای حسابداری مالی: ارائه روشها و رویه‌هایی برای مسائل خاص در حسابداری.

۳- تفسیرها: انتشار توضیحاتی مربوط به استانداردهای حسابداری مالی.

۴- خبرنامه های فنی: رهنمودهایی درباره مسائل حسابداری و گزارشگری که به وسیله اعضای هیئت مطرح میشوند. این خبرنامه ها اصول پذیرفته شده نمی باشند.

تاریخچه تئوری ها در حسابداری :

تئوری هنجاری

سال های ۱۹۷۰-۱۹۵۶ را دوره ی هنجاری نامیده اند زیرا در این دوره تئوری پردازان حسابداری، سعی بر آن داشتند تا هنجارهایی برای نیل به بهترین رویه های عمل حسابداری تعیین کنند.

در طول این دوره تئوری پردازان به آنچه واقعاً در عمل اتفاق می افتاد توجه کمتری داشتند و بیشتر توجهشان متمرکز بر تدوین تئوری هایی بود که تعیین کننده بهترین رویه عمل ها بودند.

به عبارتی در این دوره تئوری ها دستوری بوده و آنچه باید باشد را تعیین می کردند و نیز به دنبال رسیدن به یک مبنای ایده آل برای اندازه گیری بودند.

تئوری اثباتی :

تئوری اثباتی حسابداری توسط واتس و زیمرمن (۱۹۷۰) معرفی و رواج یافته است. این تئوری از اقتصاد نئوکلاسیک نشأت گرفته. بر اساس **تفکر استقرایی** پایه گذاری شده و بر **مشاهده و تجربه** استوار می باشد. تئوری اثباتی حسابداری، یک چارچوب، با مفهوم قابل پذیرش برای درک حسابداری ارائه می کند. **به اعتقاد واتس و زیمرمن، تئوری اثباتی حسابداری به تشریح رویه های حسابداری می پردازد و توضیح می دهد که چرا حسابداری مورد استفاده قرار می گیرد.** این تئوری برای توضیح و پیش بینی رفتار شرکت هایی که می خواهند از یک رویه خاص استفاده کنند و همچنین شرکت هایی که نمی خواهند از رویه ای مشخص استفاده کنند، به کار می رود و بررسی می کند که چگونه ثروت اشخاص به واسطه روش های مشخص حسابداری، تحت تاثیر قرار می گیرد.

تئوری رفتاری :

حسابداری انتقادی و حسابداری رفتاری از جمله رویکردهایی بودند که در کنار تئوری‌های اثباتی شکل گرفتند. **در تئوری‌های رفتاری، هدف بررسی واکنش‌های روانشناختی و اقتصادی استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری در مقابل شرایط و اطلاعات مختلف است. رویکرد رفتاری در فرموله کردن تئوری‌های حسابداری کاملاً توصیفی می‌باشد.**

باید توجه داشت که هر چند این تئوری در دهه ۱۹۸۰ اوج گرفت و هنوز هم اهمیت دارد اما تحقیقات رفتاری در حسابداری نخست در اوایل دهه ۱۹۵۰ پدید آمدند. تئوریهای رفتاری نخستین بار در ادبیات حسابداری در ۱۹۶۷ شکل گرفتند. رویکرد رفتاری از جمله رویکردهای نوین در حسابداری محسوب می‌شود، دوران کودکی خود را سپری می‌کند. از طرفی در همین دوران، جریان فکری دیگری در حال شکل گرفتن بود. این جریان بر گرفته از نگرش انتقادی بود.

تئوری انتقادی در حسابداری :

حسابداری انتقادی شاخه‌ای از تئوری حسابداری است که حسابداری را دارای نقش اساسی در حل تضادهای بین شرکت و مشارکت کنندگان اجتماعی آن (نظیر نیروی کار، مشتریان و عموم مردم) می‌داند. در نتیجه حسابداری انتقادی مستقیماً با نقش اجتماعی فعال حسابداران در ارتباط است. نظریه انتقادی بخشی از نظریه نئومارکسیستی است و منشا آن به موسسه تحقیقات اجتماعی در شهر فرانکفورت آلمان باز می‌گردد.

این دیدگاه یک رویکرد دستوری نیست. به عبارت دیگر به کارگیری روش خاص حسابداری را ملزم نمی‌کند. دیدگاه انتقادی به این موضوع اشاره دارد که حسابداری بیشتر در خدمت گروه‌هایی است که تامین کننده سرمایه واحد تجاری (سهامداران و اعتبار دهندگان) هستند تا سایر گروه‌ها.

دیدگاه انتقادی در حسابداری ریشه در تئوری اقتصاد سیاسی، به ویژه تئوری اقتصاد سیاسی کلاسیک دارد. نظریه پردازان انتقادی می گویند تحقیقی که ساختار فعلی جامعه را قبول می کند، در واقع از ساختار آن جامعه حمایت می کند و تضاد های موجود در جامعه را نادیده می گیرد.

بر اساس دیدگاه انتقادی، دولت به نفع اکثریت جامعه فعالیت نمی کند بلکه به دنبال منافع اقلیت های پر قدرت است. انتشار اطلاعات حسابداری با منافع گروه های قدرتمند در جامعه مرتبط است و دولت از آن حمایت می کند. مانند انتشار استاندارد هایی در راستای منافع سرمایه گذاران در آمریکا یا تدوین استاندارد های حسابداری در ایران در راستای منافع دولت. دولت عامل ایجاد تضاد در ارائه اطلاعات به گروه های خاص است.

تئوری اقتصاد اطلاعات :

این دیدگاه اطلاعاتی در پژوهش های تجربی پژوهشگران حسابداری از قبیل بال و برون ۱۹۶۸ و بیور ۱۹۶۸ و پژوهش های تحلیلی دمسکی ۱۹۷۲ و باتورث ۱۹۷۲ ، فلتام ۱۹۷۲ به کار گرفته شد. این پارادایم اطلاعاتی، اطلاعات را به عنوان منابع کمیاب، درست همانند سایر منابع در نظر می گیرد که برای تولید یا مبادله در اقتصاد، مورد استفاده قرار می گیرند. تقاضا و در نتیجه ارزش اطلاعات، از بهبود در تصمیم گیری و تحت شرایط عدم اطمینان ناشی می شود. یکی از آموزه های اصلی اقتصاد اطلاعات، ماهیت نامعلوم ارزش هر یک از منابع اطلاعاتی معین است.

موضوع اصلی این تئوری عبارت است از:

۱- اطلاعات یک قلم کالای اقتصادی است ۲- تحصیل اطلاعات منجر به مساله گزینش اقتصادی

می شود .

تئوری اندازه گیری :

کمپیل (۱۹۳۸) یکی از اولین کسانی است که به موضوع اندازه گیری پرداخت، و آن را به عنوان انتساب شماره ها در بیان ویژگی های سیستم های مادی باستثناء اعداد، بر اساس قوانین کنترلی این ویژگی ها تعریف نمود.

در حسابداری مقصود از فرایند سنجش یا اندازه گیری اقلام، این است که برای موضوع هزینه یا رویداد متعلق به یک واحد تجاری مبلغ پولی تعیین گردد که از نظر کمی معقول باشد و این کار باید به گونه ای انجام شود که بتوان جمع اقلام را تعیین کرد و هنگام نیاز یا در صورت لزوم بتوان آن ها را تفکیک نمود.

لذا ابزار اندازه گیری در حسابداری پول است که فرض می شود در طول دوره مالی ثابت است و نشانگر یک واحد ارزش بوده و قدرت خرید در دسترس برای تحصیل کالاها و خدمات را اندازه گیری می کند.

مبانی اندازه گیری :

هیات تدوین استاندارد های حسابداری مالی FASB پنج مبنای مختلف برای اندازه گیری دارایی ها و بدهی ها در بیانیه شماره ۵ بیان می کند (۲۰۰۷):

۱- بهای تمام شده تاریخی

۲- ارزش جاری (ارزش جایگزینی)

۳- ارزش جاری بازار

۴- ارزش خالص بازیافتنی (ارزش تسویه)

۵- ارزش فعلی گردش وجوه نقد آتی (تنزیل شده)

تئوری تصمیم گیری فردی

طبق تئوری تصمیم گیری فردی، یک فرد تحت شرایط نامطمئن، با انتخاب یک گزینه از میان گزینه های مختلف بهترین تصمیم را میگیرد. استفاده از این روش این امکان را برای تصمیم گیرنده فراهم می کند که اطلاعات بیشتری را دریافت نماید تا بر اساس آن بتواند در مورد احتمال رویداد هایی که ممکن است بعد از تصمیم گیری رخ دهد تجدید نظر نماید.

تئوری تصمیم گیری در حسابداری کاربرد دارد زیرا در حسابداری، صورت های مالی اطلاعات زیادی را فراهم می کند که برای استفاده کنندگان از آنها می تواند سودمند واقع شود و آن ها را در تصمیم گیری های مفید اقتصادی یاری رساند.

تئوری پیش بینی

در تئوری مبتنی بر پیش بینی، مدیریت با استفاده از انواع شیوه های پیش بینی و روش های آماری، رویداد های آینده را پیش بینی می کند.

هدف تئوری پیش بینی شناسایی، تعریف و تدوین الگوهای تصمیم گیری و تسهیل نمودن فرایند تصمیم گیری برای حل مسئله است.

طرفداران تئوری حسابداری مبتنی بر پیش بینی، برای تدوین تئوری حسابداری از شاخص سودمندی در پیش بینی استفاده می کنند که بر آن اساس از میان روش های حسابداری، معیاری که دارای بالاترین قدرت پیش بینی باشد، به عنوان بهترین روش شناخته می شود. تاکید بر مربوط بودن به عنوان شاخص اولیه در گزارشگری مالی شناخته می شود.

تئوری رویداد

تئوری مبتنی بر رویداد توسط **سورتر (۱۹۶۹)** ارائه گردید. بر اساس این تئوری **هدف حسابداری** این است که درباره رویدادهای اقتصادی – **حسابداری اطلاعاتی** را ارائه کند. تطبیق رویداد ها با الگو های تصمیم گیری به عهده استفاده کننده از این اطلاعات می باشد.

طرفداران تئوری رویداد بر این باورند که هدف حسابداری تهیه اطلاعات درباره رویداد های مربوط اقتصادی است که شاید برای انواع مختلف الگو های تصمیم گیری مفید باشند.

تئوری مالکانه

این تئوری به اوایل قرن ۱۸ میلادی بر می گردد. در این تئوری فرض بر این است که مالکان و واحد های انتفاعی از یکدیگر جدا نیستند. نظریه پردازان تئوری مالکانه کوشش کرده اند که مالکان واحد های انتفاعی را در مرکزیت واحد های انتفاعی قرار دهند و اندازه گیری سود قابل توزیع میان مالکان را، به جای تعلق سود و سرمایه به شرکت سهامی، مشروعیت بخشد. در تئوری مالکانه دارایی ها متعلق به صاحبان واحد انتفاعی است، بدهی ها تعهدات آنان است و حقوق صاحبان سهام به مالکان مربوط است. در این دیدگاه درآمد شرکت افزایش ثروت مالکان است و هزینه های شرکت، کاهش ثروت آنهاست. سود ویژه، نشانگر افزایش در ثروت مالکان است و به آنها تعلق دارد و در نتیجه، بی درنگ به سرمایه مالکان یا حقوق مالکیت افزوده می شود. در نتیجه معادله ترازنامه به شکل ذیل است:

مجموع دارایی ها - مجموع بدهی ها = حقوق مالکانه

تئوری حقوق مازاد (باقی مانده)

این تئوری توسط یکی از نظریه پردازان حسابداری به نام **استابس در سال ۱۹۶۱** تدوین شده است. فرض بنیادی تئوری حقوق مازاد حاکی از این است که اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم گیری باید در اختیار دارندگان حقوق مازاد قرار داده شود.

این تئوری بر مبنای ریسک پذیری سهام داران عادی بنا شده است. از نظر این تئوری ارزش جاری سهام عادی مبتنی بر **انتظارات سود سهام آتی** است. دارندگان حقوق مازاد را گروهی می شناسند که حقوق آنان در آخرین اولویت از میان تمام ادعاهای موجود نسبت به واحد انتفاعی قرار دارد. معادله ترازنامه در این تئوری به شرح ذیل است:

حقوق مازاد = مجموع دارایی ها - (سایر حقوق مشخص مانند بدهی ها و حقوق سهام داران

تئوری وجوه

این تئوری توسط یکی از نظریه پردازان حسابداری به نام **واتر در سال ۱۹۷۴** تدوین شده است. در این تئوری، **وجوه به معنای گروهی از دارایی ها و محدودیت های مرتبط، که برای منظوری خاص تخصیص یافته است تعریف شده است.** در این تئوری **دارایی ها** بیانگر خدمات آتی به حساب مستقل می باشند و **بدهی ها** بیانگر محدودیت دارایی ها در یک حساب مستقل محسوب می شوند.

معادله ترازنامه در این تئوری به شرح ذیل است:

مجموع دارایی ها = مجموع محدودیت های اعمال شده بر دارایی

تئوری شخصیت حسابداری

این تئوری توسط پروفیسور پیتون در سال ۱۹۲۲ مطرح شد. در این تئوری شخصیت حسابداری واحد انتفاعی و صاحبان آن از یکدیگر متمایز و تفکیک شده اند. به بیان دیگر واحد انتفاعی موجودیتی مستقل و هویتی متمایز از مالک یا مالکان آن دارد. **دارایی ها متعلق به واحد انتفاعی** است، طلبکاران و صاحبان سرمایه نیز سرمایه گذاران در این دارایی ها هستند که حقوق و ادعاهای متفاوتی نسبت به آن دارند. **در این تئوری کانون توجه شرکت است نه مالکان.**

معادله ترازنامه در این تئوری به شرح ذیل است:

مجموع دارایی ها = مجموع بدهی ها و حقوق صاحبان سرمایه

تئوری سرمایه گذاری

در دهه ۶۰، استابس بیان نمود بر اساس هدف تهیه اطلاعات حسابداری برای عرضه سرمایه، نقش حسابداری و صورت های مالی باید از دیدگاه سرمایه گذاران ارائه گردد. سرمایه گذاران در واقع سهامداران و بستانکاران شرکت هستند. معادله حسابداری طبق این دیدگاه عبارت است از:

دارایی ها = دارندگان حقوق خاص + دارندگان حقوق مازاد (سهامداران عادی)

تئوری شرکت های سهامی

نظریه شرکت سهامی توسط **فریدمن** در سال ۱۹۸۴، به عنوان طرحی برای **مدیریت استراتژیک سازمان** در اواخر قرن بیستم مطرح شد. این تئوری با گذشت زمان اهمیت زیادی پیدا کرد، با کارهای کلیدی که توسط کلارکسون (۱۹۹۵ و ۱۹۹۴)، دونالسون و پرستون (۱۹۹۵)، میچل و همکاران (۱۹۹۷)، روالی (۱۹۹۷) و فرومن (۱۹۹۹) انجام شد این نظریه عمق و توسعه بیشتری پیدا کرد.

از ابتدا تئوری شرکت های سهامی به عنوان یک چشم انداز استراتژیک توسعه یافت و توسط بسیاری از سازمان هایی که اساس آنها بازار است (market-based) به عنوان ابزار **مدیریت پذیرفته شد**.

این تئوری دیدگاهی گسترده تر از تئوری شخصیت حسابداری ارائه می کند. از دیدگاه تئوری شخصیت واحد تجاری سازمان به عنوان یک واحد اقتصادی جداگانه مورد توجه قرار می گیرد که اصولاً در جهت تامین منافع ذی نفعان فعالیت می کند.

در حالی که بر اساس دیدگاه تئوری شرکت های سهامی، شرکت سهامی به عنوان یک نهاد اجتماعی مورد توجه قرار می گیرد که در جهت تامین منافع بسیاری از گروه های ذینفع فعالیت می کند.

تئوری مدیریت

این تئوری توسط نظریه پرداز استرالیایی به نام **گلدبرگ** در سال **۱۹۶۵** تدوین و ارائه گردید. بر اساس این تئوری، مدیریت برای انجام وظایف برنامه ریزی و کنترل، به نمایندگی از طرف صاحبان سرمایه، به اطلاعات نیاز دارد. بر اساس این مدل، گلدبرگ اظهار کرد: ما باید توجه خود را به **نقش کنترل** معطوف کنیم که فقط می تواند بوسیله مردم انجام شود. گلدبرگ چنین فردی را که قادر است روی منابع مدیریت کند، **مدیر یا فرمانده** می نامد و عنوان می دارد که مدیریت قادر است تفاسیر واقعی از اهداف و وظایف حسابداری را بدون استفاده از عقاید تجربی مصنوعی برای ما ارائه نماید.

سیر تکامل استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

مقدمه:

امروزه مرزهای جغرافیایی همچون گذشته مانع از تجارت آزاد توسط کشورها نمی شوند و اکثر شرکت های بزرگ در سطح جهان بخش عمده فعالیت های تجاری خود را در خارج از مرزهای کشور خود انجام می دهند. بازارهای سرمایه علاوه بر دسترسی به منابع داخلی به منابع خارجی نیز به راحتی دسترسی دارند.

همزمان با وقوع این جهانی سازی، نیاز به وجود مجموعه ای از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بیش از پیش احساس گردید. استانداردهایی به منظور ثبت گزارشاتی کارآمد و با شکل واحد در تمامی کشورها.

بنابراین می توان گفت که یک انقلاب در گزارشگری مالی ایجاد شده است. در گذشته شرکت ها معمولاً از استانداردهای مالی خود استفاده می نمودند و یا به تبعیت از استانداردهای کشورهای بزرگتر (مثل آمریکا و کشورهای اروپایی) می پرداختند.

با این حال، این شرایط به مرور زمان تغییر نمود و در نهایت مجموعه واحدی از قوانین که به اصطلاح استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی IFRS نام دارند، شکل گرفت که در حال حاضر توسط بیش از ۱۱۵ کشور در سراسر جهان مورد استفاده قرار می گیرد.

هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی در سال ۱۹۷۳ برای تامین اهدافی به وجود آمد.
این اهداف عبارتند از:

- ۱- تدوین استانداردهای حسابداری ای که در سطح جهان مورد قبول واقع و اجرا شوند.**
- ۲- همکاری در جهت بهبود و هماهنگی مقررات و استانداردهای حسابداری مربوط به شیوه ارائه صورتهای مالی. (هماهنگ سازی: کاهش تنوع در رویه های حسابداری موجود به منظور بهبود قابلیت مقایسه گزارشگری های مالی).**
- FASB و IASB جهت ارائه مجموعه ای همسان از استانداردها تلاشهای متعددی نمودند. از جمله:**
 - ۱- پروژه کوتاه مدت FASB برای همگرایی با IASB ،**
 - ۲- قرارداد نوروک،**
 - ۳- نقشه راه برای هماهنگ کردن استانداردها.**

۱- پروژه کوتاه مدت FASB برای همگرایی با IASB

هدف این پروژه هماهنگ شدن با IASB در جهت کاهش هر نوع تفاوت بین اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا و استانداردهای حسابداری بین المللی بود (همگرایی: فرآیند کاهش تفاوت‌های میان استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و استانداردهای ملی). برای نیل به این مقصود انتخاب از بین دو دسته از استانداردها مجاز شده است. پس از تجزیه و تحلیل این تفاوت‌ها هیئت،

۱- یا متن اصول پذیرفته شده حسابداری در آمریکا تغییر خواهد داد و یا

۲- دلایل عدم تغییر را به اطلاع IASB می‌رساند و

همزمان استانداردهای IASB نیز توسط FASB بررسی میشود. اصلاح یا عدم تغییر به IASB گزارش می‌شود.

(۲) قرارداد نورواک

در ۱۸ دسامبر ۲۰۰۲ دو هیئت در نورواک جلسه ای مشترک ترتیب دادند. هر دو نهاد خود را متعهد به ارائه استانداردهای منعطف و با کیفیت بالا نمودند؛ استانداردهایی با کاربری داخلی و بین المللی. همچنین این هیئتها تعهد نمودند نهایت تلاش خود را برای تعدیل سریعتر استانداردهای گزارشگری مالی انجام دهند و آنها را با برنامه های آتی هماهنگ کنند تا سازگاری با استانداردهای جدید حفظ شود. با توجه به این هدف، هر دو هیئت توافق نمودند که:

- ۱- یک پروژه کوتاه مدت با هدف از بین بردن تفاوتها بین اصول پذیرفته شده دو هیئت به اجرا در آورند.**
- ۲- حذف هر نوع تفاوت بین اصول دو هیئت که در اول ژانویه ۲۰۰۵ وجود دارد. ۳- ادامه این پروژه مشترک در آینده.**
- ۴- ترغیب نهادهای تفسیر کننده برای هماهنگ کردن فعالیتها.**
- ۵- تامین نیازهای سرمایه گذاران (جایگزینی استانداردهای قوی به جای استانداردهای ضعیفتر).**

۳- نقشه راه

دو هیئت در سال ۲۰۰۵ بر تعهد پیشین خود تاکید، و بیان کردند که با این پروژه اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا را با IASB هماهنگ نمودند. جهت تسهیل فرآیند گزارشگری شرکتهای خارجی فعال در بورس آمریکا که باید صورتهای مالی خود را طبق FASB نیز تهیه می نمودند و همچنین برای شرکتهای آمریکایی فعال در بورسهای بین المللی که ملزم به ارائه صورتهای مالی بر اساس اصول پذیرفته شده هر دو گروه بودند.

دو هیئت پایبندی خود به برنامه هماهنگ سازی را اعلام کردند و با رهنمودهای زیر موافقت نمودند:

۱- بهترین راه برای هماهنگی استانداردها این است که در طول زمان استانداردهای مشترک و باکیفیت ارائه شود.

۲- برای از بین بردن تفاوتها از هیچ کوششی فروگذار نکنند.

سیر تکامل استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در جهان

دوره اول، سال های ۱۹۷۰ تا ۲۰۰۰: تاسیس کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری IASC (سال ۱۹۷۳)

کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری (IASC) در سال ۱۹۷۳ در لندن بوجود آمد. این کمیته براساس توافق میان اعضای حرفه حسابداری کشورهای استرالیا، کانادا، فرانسه، آلمان، ژاپن، مکزیک، هلند، انگلستان و آمریکا تشکیل گردید. **کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری برای تدوین و انتشار استانداردهای بین المللی حسابداری (IAS) تشکیل گردید تا گزارشگری مالی را بهبود بخشد و مورد پذیرش جهانی قرار گیرد. سال ۱۹۹۴: صدور گزارش سازمان بین المللی کمیسیون های اوراق بهادار IOSCO.** سازمان بین المللی کمیسیون های اوراق بهادار در سال ۱۹۹۴، کار بررسی و بازنگری استانداردهای تدوین شده توسط کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری را تکمیل نمود و یافته های خود را برای این کمیته منتشر کرد.

سال ۱۹۹۴: تشکیل انجمن مشورتی استانداردها SAC. برای نظارت بر کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری IASC و اداره مالی آن.

سال ۱۹۹۵: موافقت سازمان بین المللی کمیسیون های بورس اوراق بهادار IOSCO با برنامه کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری IASC برای تدوین استانداردهای کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری IASC در سال ۱۹۹۵، چارچوب اصلی برنامه تدوین استانداردها را مشخص نمود.

سال ۱۹۹۷: تشکیل کمیته تفسیر دائمی استانداردها SIC. کمیته تفسیر دائمی استانداردها در سال ۱۹۹۷ برای تشریح و تفسیر استانداردهای بین المللی حسابداری تاسیس گردید.

سال ۱۹۹۹: تشکیل هیات بین المللی استانداردهای حسابداری ISAB. کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری IASC در سال ۱۹۹۹ دارای ساختار جدیدی گردید که به شکل گیری هیات استانداردهای بین المللی حسابداری منجر شد.

سال ۲۰۰۰:

سازمان بین المللی کمیسیون های اوراق بهادار IOSCO توصیه نمود که شرکتهای بین المللی اجازه یابند تا از استانداردهای بین المللی حسابداری IAS در معاملات بین کشورها استفاده نمایند.

کمیته بین المللی تفاسیر گزارشگری مالی، مسئولیت تفسیر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی IFRS را به عهده دارد.

سال ۲۰۰۱: واگذاری مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری به هیئت بین المللی.

استانداردهای حسابداری IASB

هیات استانداردهای بین المللی حسابداری IASB ، در سال ۲۰۰۱ ، مسئولیت تدوین استانداردها را به عهده گرفت. این هیات با نمایندگان هشت سازمان (عضو) تدوین کننده استانداردهای ملی برای هماهنگ کردن برنامه کاری همگرایی استانداردهای بین المللی حسابداری IAS موجود و تدوین تفسیرهای کمیته تفسیر دائمی استانداردها SIC جلسات متعددی را برگزار کرده است.

سال ۲۰۰۱: واگذاری مسئولیت تفسیر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی IFRS به کمیته بین المللی تفاسیر گزارشگری مالی IFRIC.

در سال ۲۰۰۱ کمیته بین المللی تفاسیر گزارشگری مالی IFRIC ، مسئولیت تفسیر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی IFRS را به عهده گرفت.

دوره دوم سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۵

سال ۲۰۰۲: الزام شرکتهای عضو اتحادیه اروپا بر بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی IFRS در تهیه صورتهای مالی کمیسیون اروپا EC، در سال ۲۰۰۲، شرکتهای عضو بورس اوراق بهادار در اتحادیه اروپا را ملزم نمود صورتهای مالی تلفیقی خود را از سال ۲۰۰۵ به بعد، براساس استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی IFRS تهیه نمایند

سال ۲۰۰۲: اجرای توافقنامه میان دو هیات استانداردهای بین المللی حسابداری IASB و هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی FASB.

سال ۲۰۰۴: الزام شرکت های غیر اتحادیه اروپا بر بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی IFRS در تهیه صورتهای مالی.

سال ۲۰۰۵: بررسی امکان معافیت شرکت های خارجی از بکارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری ایالات متحده GAAP.

دوره سوم: از سال ۲۰۰۶ به بعد :

انتشار تفاهم نامه میان هیات های تدوین استانداردهای حسابداری مالی FASB و استانداردهای بین المللی حسابداری IASB.

سال ۲۰۰۷ : حذف ضرورت تلفیق صورتهای مالی، براساس اصول پذیرفته شده برای شرکتهای خارجی فعال در بخش خصوصی خارجی ایالات متحده کمیسیون بورس و اوراق بهادار SEC ضرورت تلفیق صورتهای مالی براساس اصول پذیرفته شده ایالات متحده را برای شرکت های خارجی حذف نمود.

سال ۲۰۱۰ : تاکید بر همگرایی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی IFRS و اصول پذیرفته شده حسابداری GAAP US از جانب کمیسیون بورس و اوراق بهادار.

سال ۲۰۱۱: صدور گزارش کارشناسان کمیسیون بورس و اوراق بهادار SEC در خصوص روش های پیوستن استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی IFRS به سیستم گزارشگری ایالات متحده.

سال ۲۰۱۲: صدور گزارش کارشناسان کمیسیون بورس و اوراق بهادار SEC و تاکید بر زمان بر بودن اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی IFRS در ایالات متحده. کارشناسان کمیسیون بورس و اوراق بهادار SEC، گزارش پیشرفت کار خود را صادر کردند.

در این گزارش، نه تنها توصیه هایی برای اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی IFRS در سیستم گزارشگری آمریکا به کمیسیون بورس اوراق بهادار ارائه نشده بود بلکه در آن ذکر شده که کمیسیون به تجزیه و تحلیل و بررسی بیشتری نیاز دارد تا تعیین نماید که کی و چگونه استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی IFRS در سیستم گزارشگری آمریکا به اجرا در آید.

پیشینه حسابداری در ایران

سابقه تاریخی حسابداری در ایران به نخستین تمدن‌هایی بر می‌گردد که در این سرزمین پا گرفت، مدارک حسابداری بدست آمده نشان از ۲۵ قرن سابقه می‌باشد، در طول تاریخ، روشهای حسابداری متنوع و متعدد بوده و ثبت وقایع مالی نه تنها مخصوص تجار نبوده بلکه براساس نیاز حکومت‌ها و نهادها تغییر شکل یافته است. در ایران و در عصر هخامنشی هم، نظام مالی و پولی جامع و منسجمی برقرار بوده و حساب درآمدها و مخارج حکومتی به دقت ثبت و ضبط و کنترل می‌شده است. لوح‌های بدست آمده از کاوشهای تخت جمشید، حاکی از آن است که مدیر صندوق، دستمزد کارگرانی که درهای آهنی تخت جمشید را می‌ساخته‌اند، براساس ضوابطی پرداخت می‌نمود. در برخی از نوشته‌ها صورتحساب انبارها، پرداخت جیره به صنعت‌کاران که در کارگاههای پرسوولیس در دوران داریوش، خشایار شاه و اردشیر اول کار می‌کردند، ثبت شده است. پرداخت دستمزد به کارمندان دیوانی که در گروه‌های متفاوت کار می‌کردند، نشان از پرداخت حقوق متفاوت می‌باشد.

در دوران ساسانیان تشخیص مالیات اراضی، براساس میزان مساحت زمین، درجه بندی نوع زمین و نوع محصول ممیزی می شد و براساس آن مالیات تعیین و در دفتری ثبت می شد، از زمین های مرغوب مالیات بیشتری نسبت به زمین های نامرغوب وصول می شد، نظام مالی به ویژه در دوران **خسرو پرویز** به گونه ای توسعه داشت که خلفای اموی و اوایل خلافت عباسیان از شیوه نظام مالیاتی طراحی شده توسط آخرین شاهان ساسانی استفاده می نمودند.

در دوران سلجوقیان، حساب خرج هر ولایت، در دفتری مربوط به همان ولایت ثبت می شد، در عین حال یک دفتر اصلی در مرکز نگهداری می شد که در آن، دخل و خرج هر ولایت به طور جداگانه در صفحات مربوط، به خطی که آن را **حساب سیاق** می نامیدند، یادداشت می شد (در حساب سیاق اعداد به صورت علائم کوتاه شده از نام اعداد عربی گرفته شده است). در **دوران قاجار** نیز حساب فعالیت های بازرگانی به خطی معروف به نام حساب سیاق نوشته می شده است.

حسابداری سیاق که احتمالا در دوران سلجوقیان تکامل یافته، روشی است که بر اساس آن، حساب جمع و خرج هر ولایت در دفتر مربوط به آن ولایت ثبت و در عین حال یک دفتر اصلی در مرکز نگهداری می شده است که خلاصه جمع و خرج هر ولایت به طور جداگانه در صفحات مربوط، در آن به خط سیاق نوشته می شده است.

این روش در دوران قاجاریه تکمیل شد و کتب خمسه (دفاتر پنج گانه) برای گروههای عمده مخارج نیز نگهداری می شده است، و نگهداری حساب فعالیتهای بازرگانی به حساب سیاق، نمونه های بارز و پیشرفته آن است.

روش حسابداری نوین (حسابداری دو طرفه) توسط کمپانی های خارجی به ایران آورده شد.

آغاز تحول حسابداری در ایران با پیدایش و تألیف اولین کتاب حسابداری به شیوه امروزی به

نام «المقصدالاسنی» تألیف میر اسماعیل عبدالله زاده قفقازی بود که در سال ۱۲۸۱ شمسی - ۱۱۱

سال پیش، در تهران منتشر شده و به دنبال آن در سال ۱۲۹۰ شمسی - ۱۰۲ سال پیش، تدریس

حسابداری در مدرسه دارالفنون آغاز گردید.

تلاش پیشگامانی چون حسنخان اصفهانی، صادقی، بهمن شیدانی، شمس الدین سبکبار، خلیق

رضوی، منصوری، ارسلان، علی اصغر آموخته، مرتضی اعتماد برومند، خردجو تا دهه ۱۳۲۰ قابل

تقدیر است. در ادامه کار آنان، کوشش های استادانی چون شادروانان اسماعیل عرفانی، حسن

سجادی نژاد، و عزیز نبوی قابل ستایش می باشد.

آموزش حسابداری در ایران ابتدا در دبیرستان دارالفنون آغاز شد و سپس در دبیرستان وزارت دارایی با تدریس اصول دفترداری ادامه یافت و بالأخره در کلاس هایی که در بانک ملی، کالج آمریکایی ها، مدرسه تجارت، و آموزشگاه آبادان تشکیل شد، دنبال گردید.

در اغلب مؤسساتی که نام برده شد، فن دفترداری و پاره ای از اصول حسابداری را در عمل به کارمندان و سایرین می آموختند.

در سال ۱۳۱۵، ۷۷ سال پیش، گروهی ۱۲ نفره برای تحصیل در رشته حسابداری به انگلستان اعزام شدند که تحصیلات آنها با شروع و ادامه جنگ جهانی دوم مواجه شد و در نتیجه ۷ نفر از آنها پیش از تکمیل تحصیلات و پذیرفته شدن در انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز، جهت خدمت در بانک ملی، به ایران بازگشتند.

در سالهای بعد از جنگ جهانی دوم نیز شرکت نفت و وزارت دارایی و برخی مؤسسات دولتی دیگر، عده ای را برای تحصیل در رشته تخصصی حسابداری به انگلیس و آمریکا اعزام کردند که پس از تکمیل تحصیلات، به عضویت انجمن حسابداران خبره انگلستان و انجمن حسابداران رسمی آمریکا درآمدند و به ایران بازگشتند.

این افراد، **انجمن محاسبین و کارشناسان قسم خورده را در کشور تأسیس کردند** و با تلاش آنان از ۱۳۳۶ به بعد، به تدریج آموزشگاه عالی حسابداری شرکت نفت، مؤسسه علوم بانکی، دانشکده بازرگانی، دانشکده علوم اداری دانشگاه تهران، مؤسسه عالی حسابداری، دانشکده حسابداری در دانشگاه های شهید بهشتی، علامه طباطبائی، دانشگاه الزهرا و دانشگاه آزاد اسلامی تأسیس شدند و به تدریج انجمن حسابداران خبره ایران، انجمن علمی حسابداری و جامعه حسابداران رسمی ایران تشکیل گردیدند.

با این حال حسابداری نوین (دوطرفه) همانند بسیاری از دانشهای کاربردی دیگر، به همراه ورود فراورده های صنعتی و رسوخ موسسات و شرکتهای خارجی به ایران راه یافت. و در جریان تحولات اقتصادی _ اجتماعی صد سال گذشته با پیدایش ازمانهای جدید دولتی و خصوصی و دگرگونی شیوه های تولید و توزیع بسیار پیشرفت کرد.

با تشکر از حسن توجه شما