

# رهگیری ریشه‌های فکری در حسابداری

Stephen A. Zeff



ترجمه: مهدی باقریان



## چکیده

اگر می‌خواهید چیزی را درک کنید، آغاز و توسعه آن را ملاحظه کنید - ارسطو

مقاله ترجمه و خلاصه پژوهش منتشر شده در مجله معتبر (بررسیهای حسابداری) در آمریکا است و تلاش دارد نکته‌های کلیدی و مفاهیم اصلی آن را به شکلی موجز و گویا ارائه دهد. این مقاله به بررسی و ردیابی تحول فکری چهار جریان مهم اندیشه در ادبیات حسابداری ایالات متحد می‌پردازد و آن‌ها را به خاستگاه‌های اولیه‌شان بازمی‌گرداند. این چهار جریان عبارت‌اند از: ۱- رویکرد "مفیدبودن برای تصمیم‌گیری" در حسابداری مدیریت و حسابداری مالی، ۲- مفهوم "آینده‌نگری" در حسابداری مالی، ۳- ادبیات مرتبط با "حسابداری مبتنی بر سطح عمومی قیمت‌ها"، و ۴- "سرقفلی تلفیقی" در ترکیب‌های تجاری.

## مقدمه

قدیمی و منسوخ باشد، بلکه باید آن را به‌عنوان منبعی زنده و پویا در نظر گرفت که می‌تواند انسجام و بینش عمیق‌تری برای موضوع‌های کنونی فراهم آورد. اگر بتوان ساختارهای مفهومی را به نخستین و مستندترین بیانیه‌های آن‌ها پیوند داد، این کار فرصتی برای درک بهتر مبانی منطقی و شواهد زیرساختی را فراهم می‌کند (Zeff 1976). همچنین، جفری ویتینگتون بر اهمیت آشکار ساختن ریشه‌ها، پیش‌فرضها و چارچوب‌های نهادی تاکید دارد؛ زیرا این کار به ما کمک می‌کند بار فکری به‌ارث رسیده از گذشته را بهتر درک کنیم.

یکی از نکته‌های جالب مقاله، تفاوت رویکرد اروپا و ایالات متحد در نگهداری و احترام به سنت‌های فکری است. در اروپا، ادبیات حسابداری غنی‌تر و با تاکید بیشتری بر حفظ سنت‌های

این مقاله با هدف بررسی و ردیابی خاستگاه‌های فکری در ادبیات حسابداری نوشته شده است تا نشان دهد چگونه می‌توان ریشه‌های فکری موجود در آثار تاریخی را شناسایی و تحلیل کرد. بازگشت به متون اولیه و پیگیری مسیرهای فکری نه‌تنها به غنای ادبیات پژوهشی کمک می‌کند، بلکه ممکن است در حل معماها و چالش‌های پژوهشی امروز نیز موثر باشد. به‌همین دلیل، مرور تاریخچه فکری و شناخت نوشته‌های کلیدی گذشته، اقدامی ضروری و سودمند است که باعث می‌شود پژوهشگران دریابند چگونه آثار اولیه توانسته‌اند در مسایل معاصر معنا و راهنمایی ارائه دهند. نگاه به ادبیات نباید فقط به مثابه انباری از پژوهش‌های

و استرالیایی، همچنین کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری<sup>۳</sup> (IASB) و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری<sup>۴</sup> (IASB)، همگی رویکرد مفیدبودن برای تصمیم‌گیری) را بازتاب داده‌اند. انگیزه تاریخی نزدیک برای این رویکرد از گزارش (گروه مطالعاتی تروبلاد) وابسته به انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۵</sup> (AICPA) در خصوص (اهداف صورتهای مالی) که در سال ۱۹۷۳ منتشر شد، نشأت می‌گیرد (Solomons 1986, 118; Storey 1990, 1-52-1-53).

این اندیشه به چارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی<sup>۶</sup> (FASB) منتقل شد و از آنجا به سایر چارچوبهای مفهومی نهادهای تدوین استاندارد راه یافت. رویکرد مفیدبودن برای تصمیم‌گیری) در گزارشگری مالی، ریشه در تحولات عمده‌ای دارد که از دهه‌های ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰ آغاز شد. در این دوره، توجه حسابداری از تمرکز صرف بر بهایابی تاریخی و گزارشگری مالی سنتی به سمت ارائه اطلاعاتی که بتواند مدیران را در تصمیم‌گیریهای اقتصادی یاری دهد، معطوف شد. این تغییر ریشه در کتاب جان موریس کلارک در سال ۱۹۲۳ داشت که تأکید کرد هزینه‌ها باید براساس اهداف مدیریتی و تصمیمهای متفاوت تفکیک شوند و بهایابی‌های گوناگونی برای اهداف متفاوت مورد استفاده قرار گیرند. قبل از این دوره، بهایابی بیشتر برای گزارشگری مالی مورد استفاده قرار می‌گرفت و نقش آن در حسابداری مدیریت محدود بود. در دهه‌های بعد و با پیشرفت نظریه‌ها و آموزشهای حسابداری، به‌ویژه آثار ویلیام ج. واتر و چارلز هورنگرن، اهمیت حسابداری مدیریت و ارائه اطلاعات دقیق و مفید برای تصمیم‌گیریهای داخلی سازمان افزایش یافت. کتاب هورنگرن در سال ۱۹۶۲ به‌عنوان مرجعی کلیدی در این زمینه مطرح شد و تأثیر زیادی بر توسعه حسابداری مدیریت گذاشت. همزمان، رویکردهای سنتی گزارشگری مالی که بر ثبت رویدادهای گذشته مبتنی بود، به‌چالش کشیده شدند و نیاز به اطلاعاتی که برای تصمیم‌گیریهای آینده و مدیریت منابع به کار روند، برجسته‌تر شد. در این زمینه، کمیته‌ای از انجمن حسابداری آمریکا در دهه ۱۹۶۰، بیانیه نظریه بنیادی حسابداری<sup>۷</sup> (ASOBAT) را منتشر کرد که

ملی و تاریخی است؛ در حالی که در آمریکا توجه بیشتری به نوآوری و موضوعهای جدید می‌شود. این تفاوت باعث شده است اروپا رکورد بهتری در ردیابی و ثبت تکامل اندیشه‌های حسابداری داشته باشد<sup>۱</sup>. با وجود این پیشینه‌ها، نویسنده تصمیم گرفته است تا در این مقاله تمرکز خود را بر ادبیات حسابداری آمریکا قرار دهد؛ زیرا این ادبیات توانسته توجه جهانی را جلب کند. البته نویسنده تصریح می‌کند که ادبیات هر کشور نمی‌تواند به‌طور کامل مستقل از تاثیرهای جهانی و دیگر کشورها در نظر گرفته شود؛ به‌ویژه ادبیات آمریکا که با مشارکت پژوهشگران سایر کشورها شکل گرفته است.

ردیابی ریشه‌های فکری کار ذهنی و تا حدی سلیقه‌ای است که نیازمند شناسایی و پیوند دادن جریانهای فکری مختلف، نویسندگان اولیه، واسطه‌ها و در نهایت پیامدهای آنها برای سیاست‌گذاران و استانداردهای حسابداری است. در این روند، ممکن است برداشتها و دیدگاه‌های مختلفی وجود داشته باشد که ایجاد گفت‌وگو و تبادل نظر را ضروری می‌کند تا به اجتماعی نسبی در خصوص ریشه‌های اندیشه و شیوه‌های حسابداری برسیم. در این مقاله، چهار جریان فکری مهم در ادبیات حسابداری بررسی می‌شود که همه منجر به تغییرها و اقدامهای قابل توجهی در تدوین استانداردهای حسابداری شده‌اند. نخستین جریان به‌محوریت اطلاعات برای تصمیم‌گیری در حسابداری مدیریت و مالی می‌پردازد. جریان دوم به مفهوم آینده‌نگری در حسابداری مالی تمرکز دارد. سومین مسیر، سیر تحول حسابداری بر مبنای سطح عمومی قیمت‌ها را تحلیل می‌کند و چهارمین مسیر به بررسی روند شناسایی سرقفلی در صورتهای مالی تلفیقی اختصاص دارد. نکته مهم آن است که همه این جریانهای آغازین، ریشه در تفکرهای اقتصاددانان دارند و این موضوع نشان‌دهنده اهمیت پیوند اقتصاد و حسابداری در شکل‌گیری نظریه‌ها و کاربردهای عملی این رشته است.

## مفیدبودن برای تصمیم‌گیری در حسابداری

### مدیریت و حسابداری مالی

چارچوبهای مفهومی<sup>۲</sup> (CFs) منتشرشده توسط نهادهای تدوین استانداردهای حسابداری آمریکایی، کانادایی، بریتانیایی

**یکی از عناصر کلیدی در  
اهداف گزارشگری مالی که در  
چارچوبهای مفهومی  
نهادهای تدوین استاندارد  
مشاهده می شود  
آیندهنگری است**

و عدم قطعیت جریانهای نقدی آتی کمک کند. اقتصاددان استفورد، جان بی. کنینگ، در سال ۱۹۲۹ در رساله دکتری خود با عنوان اقتصاد حسابداری پیشنهاد کرد که داراییها باید براساس منافع نقدی آینده ارزش گذاری شوند، نه قیمت‌های جاری بازار. این دیدگاه تحت تاثیر نظریه‌های ابروینگ فیشر، اقتصاددان، بود که سرمایه را به عنوان ارزش فعلی منافع آتی تعریف کرده بود. کنینگ دارایی را چنین تعریف کرد: هر نوع خدمات یا منافع آتی به شکل پول یا قابل تبدیل به پول، که منافع حاصل از آن از نظر قانونی یا حقوقی به یک شخص یا گروهی از اشخاص تعلق دارد. او در ارزش گذاری داراییها از دو روش استفاده کرد: ارزش گذاری مستقیم (براساس ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی) و غیرمستقیم (براساس حداقل ارزش جایگزینی خدمات دارایی). این دو روش تاکید بر آیندهنگری را در ساختارهای حسابداری نشان می دهند.

تاثیر کنینگ بر نظریه پردازان بعدی مانند واتر، هورنگرن، سورتر، استابوس و گرین مشهود است. واتر در پایان نامه خود از کنینگ نقل قول کرده و نظریه او را گسترش داده است. سورتر و هورنگرن بر اهمیت ارزش‌هایی که در آینده موثرند تاکید کرده‌اند و گرین از مفهوم (تفاوت‌های فرصت یا فرصت از دست رفته) کنینگ در نظریه خود بهره برده است. استابوس نیز به نقش کنینگ در تاسیس مبانی نظری حسابداری اذعان داشته است. در سال ۱۹۶۲، اسپروز و مونیتز پیشنهاد دادند که موجودیها براساس خالص ارزش فروش و مطالبات و بدهیهای بلندمدت بر اساس ارزش فعلی تنزیل شده ثبت شوند. هر دو

هدف گزارشگری مالی را ارائه اطلاعات مفید و مرتبط برای تصمیم‌گیریهای اقتصادی اعلام نمود. جورج سورتر، یکی از اعضای این کمیته و گروه مطالعاتی تروبلاد، نقش برجسته‌ای در توسعه این نظریه ایفا کرد. گروه تروبلاد در سال ۱۹۷۳ با انتشار گزارشی جامع، رویکرد (مفیدبودن برای تصمیم‌گیری) را به عنوان معیار اصلی گزارشگری مالی معرفی کرد که توجه بسیاری از نهادهای استانداردسازی در سطح جهان را به خود جلب نمود. این گزارش تاکید داشت که اطلاعات مالی باید به گونه‌ای ارائه شود که بتواند نیازهای کاربران مختلف از جمله سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و مدیران را در تصمیم‌گیریهای اقتصادی برآورده سازد. به دنبال آن، هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا (FASB) در بیانیه مفهومی سال ۱۹۷۸ این رویکرد را به طور رسمی در چارچوب مفهومی خود به کار گرفت و آن را به عنوان هدف اصلی گزارشگری مالی تعریف کرد. این تحول در رویکرد گزارشگری مالی باعث شد که مفاهیمی چون قابل فهم، مربوط، قابلیت اتکا و قابل مقایسه به عنوان ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی مطرح شوند. این ویژگیها تضمین می‌کنند که اطلاعات ارائه شده بتواند به طور موثر در فرایند تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار گیرد. همچنین، این رویکرد زمینه‌ساز حرکت به سوی استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هماهنگی بیشتر در گزارشگری مالی شد که در نهایت به پذیرش جهانی چارچوبهای مفهومی مبتنی بر مفید بودن برای تصمیم‌گیری انجامید. به طور کلی، این تحول اساسی نشان‌دهنده گذار از یک حسابداری فقط تاریخی و مبتنی بر ثبت رویدادهای گذشته به حسابداری پویا و راهگشا است که هدف اصلی آن تامین اطلاعات مفید و مرتبط برای تصمیم‌گیریهای اقتصادی است و بدین ترتیب، نقش حسابداری در فرایندهای مدیریتی و بازارهای مالی پررنگ‌تر شده است.

### آیندهنگری در حسابداری مالی

یکی از عناصر کلیدی در اهداف گزارشگری مالی که در چارچوبهای مفهومی نهادهای تدوین استاندارد مشاهده می‌شود، آیندهنگری است. این چارچوبها تاکید دارند که گزارشگری مالی باید به کاربران در پیش‌بینی مبلغ، زمان بندی

کتاب حسابداری تثبیت شده (۱۹۳۶) و مقالاتش، GPLA را به صورت جدی وارد ادبیات حسابداری آمریکا کرد. سوینی آثار فیشر و همچنین اقتصاددانانی مانند ولسی کلیر میچل را مطالعه کرده بود و از مفاهیم آن‌ها در توسعه نظریه خود استفاده کرد.

سوینی علاقه مندی اولیه خود به GPLA را به مقاله میدلدیج و پیتن نسبت داد. او معتقد بود که مقاله پیتن در سال ۱۹۲۰، اولین توضیح درباره ارتباط استهلاک با تغییر قدرت خرید پول بود. سوینی همچنین از ادبیات فرانسه و آلمان در زمینه حسابداری در شرایط تورمی پس از جنگ جهانی اول بهره گرفت و آن را در توسعه نظریه خود وارد کرد. طبق نظر گیلمان، در دوره‌های تورمی شدید، طرح سوینی یا نسخه‌ای از آن می‌تواند ضرورت داشته باشد. پیتن در ترویج GPLA نقش فعالی داشت. او در آثار متعددی از جمله کتابهای درسی خود و همچنین در رساله مشترک با لیتلتون (۱۹۴۰)، از گزارش‌دهی مالی با واحد پول ثابت دفاع کرد. پیتن همچنین بر **انجمن حسابداری آمریکا**<sup>۱۰</sup> (AAA) تاثیر گذاشت و در تدوین اظهارنامه‌های تکمیلی درباره تغییرات سطح قیمت نقش داشت. تاثیر فیشر نیز از طریق شاگردش، رالف سی. جونز، استاد حسابداری دانشگاه ییل، ادامه یافت. جونز که برای مدتی در موسسه شاخصهای فیشر کار کرده بود، در دو کتاب منتشر شده توسط AAA در دهه ۱۹۵۰، به طور موثری به گسترش GPLA پرداخت. این آثار به شدت بر کتاب نظریه و اندازه‌گیری درآمد کسب‌وکار اثر ادواردز و بل در سال ۱۹۶۱ تاثیر گذاشتند. سه مطالعه موردی مفصل در کتاب حسابداری تثبیت شده سوینی، در مطالعه تحقیقاتی **هیئت اصول حسابداری**<sup>۱۱</sup> (APB) در سال ۱۹۶۳ مورد استفاده قرار گرفتند. رالف سی. جونز نیز در این پروژه نقش مشورتی داشت. سوینی در واکنش به این مطالعه اذعان داشت که توصیه‌های آن در عمل برگرفته از کتاب خودش بوده است. در نهایت، کتاب سوینی، به طور مستقیم و غیرمستقیم متاثر از آثار فیشر و شاگردانش، تاثیر عمیقی بر توسعه نظریه GPLA در آمریکا داشت. این تاثیر در اسناد مهمی همچون بیانیه غیرالزام‌آور شماره ۳ هیئت اصول حسابداری (۱۹۶۹)، پیش‌نویس هیئت استانداردهای حسابداری مالی در سال

از کیننگ تاثیر گرفته بودند. این دیدگاه بعدها توسط هورنگرن در قالب نظرنامه شماره ۲۱ هیئت اصول حسابداری در سال ۱۹۷۱ به **اصول پذیرفته شده حسابداری**<sup>۸</sup> (GAAP) وارد شد. نقش کلیدی در ترویج آینده‌نگری را جورج سورتر در گروه مطالعاتی تروبلاد ایفا کرد. در گزارش نهایی این گروه در سال ۱۹۷۳، یکی از اهداف اصلی صورتهای مالی، کمک به پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان عنوان شد. در این گزارش، چهار مبنای اندازه‌گیری شامل بهای تمام شده تاریخی، ارزشهای ورودی، هزینه‌های جایگزینی و جریانهای نقدی تنزیل شده مورد بررسی قرار گرفت و مشخص شد که هر یک می‌توانند نیازهای اطلاعاتی خاصی را پوشش دهند. در نهایت، اگرچه مسیر استدلالی گروه تروبلاد (حرکت از ارزش به جریانهای نقدی) با دیدگاه کیننگ (حرکت از جریانهای نقدی به ارزش) متفاوت بود، اما تاکید کیننگ بر آینده‌نگری و برآورد جریانهای نقدی آتی به طور موثری در توسعه مدل‌های گزارشگری مالی نقش داشته است. اثر او نقش بنیادینی در شکل‌گیری نگرشی ایفا کرد که امروزه در چارچوبهای مفهومی بین‌المللی مورد قبول واقع شده است.

### حسابداری سطح عمومی قیمتها

ادبیات حسابداری آمریکا در زمینه **حسابداری سطح عمومی قیمتها**<sup>۹</sup> (GPLA) به شدت تحت تاثیر نوشته‌های اروینگ فیشر، اقتصاددان برجسته و پیشگام شاخصهای عددی، قرار داشت. اولین مقاله در این زمینه در فوریه ۱۹۱۸ توسط لیوینگستون میدلدیج جونور، کارمند سابق یک موسسه حسابرسی، منتشر شد. این مقاله با ارجاع به کتاب قدرت خرید پول فیشر، پیشنهادهایی برای تنظیم داراییها و بدهیها بر اساس شاخصهای قیمت برای انعکاس کاهش قدرت خرید دلار ارائه کرد. این مقاله در بستر تورم شدید دهه ۱۹۱۰ نوشته شد که طی آن سطح عمومی قیمتها در آمریکا دو برابر شد. ویلیام آ. پیتن، استاد حسابداری دانشگاه میشیگان، بلافاصله به اهمیت مقاله میدلدیج پی برد و از آن در توسعه نظریه‌های خود در زمینه ارزش جایگزینی و استهلاک بهره برد. هنری وی. سوینی نیز تحت تاثیر میدلدیج و پیتن، در

۱۹۷۴، و بیانیه شماره ۳۳ هیئت استانداردهای حسابداری مالی در سال ۱۹۷۹ مشاهده می‌شود.

### سرقفلی در ترکیبهای تجاری

یکی از تحولات مهم در استانداردهای ترکیبهای تجاری که توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در سال ۲۰۰۷ صورت گرفت، شناسایی **منافع فاقد حق کنترل** (NCI) در سرقفلی بود. پیش از آن، این نهادها سهم ضمنی منافع فاقد حق کنترل را از سرقفلی شناسایی نمی‌کردند، اما در اصلاحات ۲۰۰۷، هیئت استانداردهای حسابداری مالی این شناسایی را الزامی کرد و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری آن را به صورت گزینه‌ای پذیرفت. این رویکرد نوآورانه پیش از آن در هیچ استاندارد بین‌المللی وجود نداشت. منشا نخستین استدلال برای این روش به کتاب درسی حسابداری آمریکایی سال ۱۹۲۷ برمی‌گردد که توسط هنری رند هتفیلد نوشته شده است. هتفیلد (۱۹۴۵-۱۸۶۶) که بیشتر به عنوان اقتصاددان شناخته می‌شود تا حسابدار، در دانشگاه کالیفرنیا، برکلی تدریس می‌کرد. وی در کتابش، حسابداری: اصول و مسایل آن، در صفحه ۴۴۸ درباره صورتهای مالی تلفیقی چنین نوشته است که چون ارزش کامل داراییها در صورت مالی تلفیقی نشان داده می‌شود در حالی که شرکت اصلی فقط مالک بخشی از آن است، نشان دادن تنها سهم شرکت اصلی از سرقفلی و نادیده گرفتن سهم سهامداران غیرکنترلی نامتناسب و غیرمنطقی است. یکی از شاگردان هتفیلد، موريس مونتیز (۲۰۰۹-۱۹۱۰)، در سال ۱۹۴۴ و با راهنمایی او رساله‌ای با عنوان نظریه شخصیت اقتصادی در صورتهای مالی تلفیقی نوشت که توسط انجمن حسابداری آمریکا منتشر شد. مونتیز استدلال کرد که شرکتهای وابسته باید به عنوان یک موجودیت اقتصادی واحد دیده شوند، نه فقط به عنوان دنباله‌ای از منافع شرکت اصلی. بر این اساس، همه داراییها و بدهیهای خریداری شده، از جمله سرقفلی، باید با ارزش کامل خود شناسایی شوند؛ نه فقط درصد سهام اکثریت. مونتیز در مقاله‌ای پیش از آن (۱۹۴۲) روش مرسوم نشان دادن فقط درصد سهام اکثریت در سرقفلی را روشی عجیب و

محافظه‌کارانه می‌دانست که ناشی از بی‌اعتمادی عمومی به سرقفلی است. این نظریه در کتابهای مرجع حسابداری پیشرفته بررسی شده بود اما تا سال ۱۹۹۱، زمانی که هیئت استانداردهای حسابداری مالی یادداشت مباحثه (DM) خود را منتشر کرد، به صورت رسمی مطرح نشد. مونتیز در آن زمان به عنوان مشاور این پروژه فعالیت داشت و نظریه موجودیت اقتصادی خود را مطرح کرد. DM تفاوت بین مفهوم واحد اقتصادی مونتیز و مفهوم شرکت اصلی را بررسی و به شناسایی سرقفلی کامل پرداخته بود. بنابراین، نگرانی و استدلال هتفیلد از سال ۱۹۲۷ توسط DM به هیئت استانداردها منتقل شد و در سال ۲۰۰۵، هنگامی که هیئت استانداردهای حسابداری مالی پیش‌نویس خود را برای شناسایی سرقفلی کامل منتشر کرد، نگرانی هتفیلد را در پاورقی صفحه ۷۳ ذکر کرد. ارجاع به منبعی علمی مربوط به سال ۱۹۲۷ در پیش‌نویس استاندارد، اقدامی کم‌نظیر و قابل توجه بود. براساس پژوهشهای کارکنان پروژه هیئت استانداردهای حسابداری مالی، مشخص نیست چه کسی این پاورقی را اضافه کرده است، اما به احتمال نقل قول از یادداشتهای مونتیز در اوایل دهه ۱۹۹۰ استخراج شده و در سال ۲۰۰۵ به کار رفته است. این مورد نمونه‌ای نادر است که منشا الهام برای یک استاندارد جدید حسابداری آمریکایی به طور مستقیم به ادبیات علمی و فردی با زمینه اقتصادی که بیش از سه چهارم قرن پیش نظریه خود را ارائه کرده، بازمی‌گردد. تاثیر هتفیلد از طریق مونتیز، نمونه‌ای استثنایی از نفوذ اندیشمندان دانشگاهی در حسابداری آمریکا به شمار می‌آید، جایی که به طور معمول تاثیر مستقیم دانشگاهیان بر استانداردها کمتر از کشورهایی مانند آلمان است.

### نتیجه‌گیری

مقاله‌های این پژوهش نقش مهمی در شناسایی و تحلیل ریشه‌های فکری و مفاهیم حسابداری ایفا می‌کنند. بسیاری از شناسایی‌های نویسندگان اصلی برای چهار جریان فکری مطرح شده، برای نخستین بار در ادبیات علمی بیان شده‌اند. هیئت استانداردهای حسابداری مالی نگرش هنری رند هتفیلد در سال ۱۹۲۷ را به عنوان منبع اصلی شناسایی سرقفلی کامل معرفی کرده است و پیش از آن، بسیاری نویسندگان کتاب

دیگر، حضور یک تحلیلگر مالی در این گروه است که همراه با حمایت جورج سورتر استدلال کرد سرمایه‌گذاران به جای ارزیابی داراییها، به برآورد توانایی بنگاه در تولید جریانهای نقدی آینده علاقه‌مندند. این تاکید بر جریانهای نقدی آینده در نهایت به بیانیه هدف در چارچوبهای مفهومی حسابداری در سراسر جهان منتقل شده است. همچنین، تمامی نویسندگان اصلی در چهار جریان فکری بررسی شده، اقتصاددان بوده‌اند. این امر نشان‌دهنده نقش بنیادین علم اقتصاد در شکل‌گیری حسابداری است و آن را به مهم‌ترین رشته میان‌رشته‌ای تاثیرگذار در این زمینه تبدیل می‌کند. در پایان، این پژوهش نشان می‌دهد که پیگیری ریشه‌های فکری باورها و شیوه‌های معاصر حسابداری، درک عمیق‌تری از اصول و روشهای موجود فراهم می‌آورد و می‌تواند مبنای توسعه آگاهانه‌تر حسابداری در آینده باشد. 

#### پانوشتها:

۱- به‌عنوان نمونه، آثار برجسته‌ای مانند مجموعه‌های (Hopwood and Schreuder 1984)، (Edwards 1994)، (Biondi and Zamboni 2013) و بررسی سنتهای ملی حسابداری پرداخته‌اند. همچنین، رساله تاریخی (Mattessich 2008) نمونه‌ای از پژوهشهای دقیق و جامع در این زمینه است.

- 2- Conceptual Framework
- 3- International Accounting Standards Committee (IASC)
- 4- International Accounting Standards Board (IASB)
- 5- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- 6- Financial Accounting Standards Board (FASB)
- 7- A Statement Of Basic Accounting Theory (ASOBAT)
- 8- Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)
- 9- General Price Level Accounting (GPLA)
- 10- American Accounting Association (AAA)
- 11- Accounting Principles Board (APB)
- 12- Non-Controlling Interest (NCI)

#### منبع:

- Zeff, S. A. (2025). **Tracing Intellectual Origins in Accounting**. *Accounting Historians Journal*, 51(1), 111-125.

در اروپا  
ادبیات حسابداری غنی‌تر و  
با تاکید بیشتری بر  
حفظ سنتهای ملی و تاریخی است  
در حالی که در آمریکا  
توجه بیشتری به نوآوری و  
موضوعهای جدید می‌شود

جان موریس کلارک در سال ۱۹۲۳ را محرک اصلی گسترش مفاهیم بهای تفاضلی در حسابداری مدیریت می‌دانستند. این مقاله فراتر رفته و نشان می‌دهد که کتاب کلارک همچنین باعث شده است نویسندگان بعدی برای پذیرش استفاده از تصمیمها در حسابداری مالی فشار بیاورند. همچنین، این پژوهش تاکید می‌کند که جان کانینگ بخش عمده‌ای از تفکر و نگارشهای بعدی را آغاز کرد که به تمرکز بر آینده‌نگری در حسابداری مالی منجر شد و نوشته‌ها و تدریس‌های اروپایی فشر در زمینه شاخصها، ریشه بسیاری از آثار بعدی در حسابداری GPLA بوده است. یکی از دستاوردهای اصلی این مقاله، پیگیری مسیر جریانهای فکری در طول دهه‌ها از نویسندگان اولیه تا بیانیه‌های نهایی و دیدگاه‌های پذیرفته‌شده در ادبیات معاصر است. مستند کردن ارتباطات بین نویسندگان اولیه و کسانی که این خطوط فکری را پیش بردند، نقشه راهی برای محققان فراهم می‌کند تا ریشه‌های فکری در سایر حوزه‌های حسابداری را دنبال کرده و ارتباطات آنها را بیابند. تحلیل مسیر تفکر جان کانینگ نشان می‌دهد که همه پیروان او، تاکیدش بر آینده‌نگری را به‌طور کامل نپذیرفته‌اند. گروه مطالعه ترولاد جهت استدلال را معکوس کردند و از ارزیابی داراییها به جریانهای نقدی آینده رسیدند. نکته مهم