

مقدمه‌ای بر اصول تدوین و برقراری استانداردهای حسابداری

نویسنده: حسین هدروگیان

چکیده

استانداردهای حسابداری راهنمای عملی حسابداران در ثبت و انتشار اطلاعات مالی برای استفاده کنندگان در جهت تصمیم‌گیری توسط آنان است. استانداردهای حسابداری هدف‌های خاصی را دنبال نموده شامل استاندارد افشاء، شکل و نحوه ارائه صورت‌های مالی، و محتوا می‌باشد. برای تدوین استانداردها روش‌های مختلفی وجود داشته، مجامع تخصصی و حرفه‌ای در کشورها از جمله آمریکا، ایران و مجامع بین‌المللی به وضع و استقرار استانداردها سرگرم می‌باشند. در ایران تدوین استانداردها در مراحل نخستین پیشرفت است، به همین خاطر هم توجه به ویژگی ساختار اقتصادی - اجتماعی آن از اولویت برخوردار می‌باشد. تدوین استانداردها، همانند هر پدیده دیگری با مزایا و محدودیت‌هایی همراه است. با این حال، شباهت‌های موجود بین حسابداری کشورهای مختلف در جهان می‌تواند زمینه لازم جهت تدوین و استفاده از استانداردهای بین‌المللی را بیش از پیش فراهم آورد. آینده استانداردهای حسابداری در گرو موفقیت در مقابله با شرایط قیمت‌های در حال تغییر کنونی و رفع تناقضات موجود بین مفاهیم حسابداری قرار دارد.

□ ساختار نظریه حسابداری

حسابداری شاخه‌ای از علوم منطقی و عملی است به همین خاطر هم هست که اختلاف نظر و سلیقه و تشتت آراء در ساختار نظریه‌ای آن بسیار مشاهده می‌شود. تا آنجا که برخی حسابداری را یک "فن" ^۱ عده‌ای آن را یک "فعالیت خدمتی" ^۲ و بقیه آن را به عنوان یک زبان ^۳، سابقه تاریخی ^۴، فعالیت‌های اقتصادی جاری ^۵، سیستم اطلاعات ^۶، یک کالا ^۷، یا یک ایدئولوژی ^۸ معرفی نموده‌اند.

نخستین هدف نظریه حسابداری، عبارت از تأمین یک پایه برای پیش‌بینی و توضیح واکنش وقایع حسابداریست. معهدا، این مسئله قابل توجه است. که تا این تاریخ هرگز یک نظریه جامع حسابداری، که بتواند نیاز همگان را برطرف سازد ارائه نشده است، بنابراین، به نظر می‌رسد، آنچه امروز بیشتر به عنوان نظریه حسابداری مالی توسط اکثریت حسابداران پذیرفته می‌شود. چیزی بیش از صورت استدلالی روش‌های اجرایی معمول نباشد.

□ از نظریه به استاندارد

از آنچه تا کنون مشاهده گردیده، چارچوب‌های نظری مورد عمل حسابداران را استانداردهای مختلف منتشره از سوی کمیته‌های حرفه‌ای تشکیل داده است. بنابراین، لازم می‌نماید، پویش تحول نظریه محض به استانداردها و چگونگی آن مورد توجه قرار گیرد.

استانداردهای حسابداری روش‌ها یا رویکردهایی در مورد چگونگی تهیه حساب‌هاست. با این وجود، استقرار و تقویت استانداردها، از نظر حرفه حسابداری و استفاده کنندگان ذریبیط کار آسانی نخواهد بود. شرط موفقیت در این زمینه، تشخیص بهترین مکانیسم در بکارگیری استانداردهای یکنواخت و متحدالشکل به هنگام استقرار و تقویت آنها، مقبولیت عامه و مفید بودن استانداردها قلمداد می‌گردد.

1 - Art.

2 - Service Activity.

3 - Language.

4 - Historical Record.

5 - Current Economic Activity.

6 - Information System.

7 - Commodity.

8 - Ideology.

□ استانداردهای حسابداری

استانداردهای حسابداری قلمرو فعالیت حسابدار را دربر می‌گیرد. از استانداردها می‌توان به عنوان قواعد انجام دادن کار نیز یاد کرد. به همین خاطر، مداوماً دستخوش تغییر قرار داشته، همواره می‌توان یکی را کنار گذارد یا یکی را جایگزین دیگری ساخت. اما در هر حالت، قواعدی است عملی و در دسترس که هدایت کار و حرفه حسابداری را برعهده دارد.

استانداردهای حسابداری معمولاً شامل سه بخش است:

- ۱ - تشریح و توصیف مشکلات مبتلا به حرفه حسابداری.
- ۲ - توضیح استدلالی راه‌های مقابله با مشکلات حسابداری.
- ۳ - ارائه راه‌های مطلوب در راستای نظریه یا تصمیم‌گیری جهت رفع مشکلات.

□ هدف استانداردهای حسابداری

هدف استانداردهای حسابداری، به طور کلی، ارائه چهار نوع اطلاعات در زمینه‌های گوناگون به این شرح است:

- ۱ - افشای روش‌ها و فرضیات (خط‌مشی‌های حسابداری) مورد استفاده حسابدار جهت اطلاع دیگران.
- ۲ - ارائه فرم یکنواخت و یک شکل جهت صورت‌های مالی.
- ۳ - افشای موارد خاص در رابطه با تأمین احتیاج ویژه استفاده‌کننده از اطلاعات جهت اعمال داورى یا نظریه فردى.
- ۴ - ارائه تصمیمات رسمی یا غیررسمی مربوط به ارزش‌گذاری مجاز دارائی‌ها و تعیین رقم درآمد^۱.

□ انواع استانداردها

در ارتباط با انواع استانداردها، به طور کلی سه نوع استاندارد مطرح است، شرح و

خصوصیات هر یک ذیلاً بررسی می‌شود:

□ ۱ - استاندارد افشاء^۱ و تغییرات روش‌های حسابداری

به موجب این استاندارد، افشاء رسمی روش‌ها و فرضیات مورد استفاده در ارائه و انتشار اعداد و ارقام در حسابداری مورد تأکید قرار دارد. و با آنکه افشاء، تمامی موارد را می‌تواند دربر داشته باشد اما، در واقع استاندارد افشاء رسمی به آن دسته از تغییرات در فرضیات و روش‌هایی محدود می‌شود که خارج از تعاریف مشترک و پذیرفته شده صورت گرفته باشد.

استفاده از تعاریف مشترک بر میزان کارآئی و برقراری ارتباط بین تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری می‌افزاید و از ایجاد ابهام و درک نادرست بین آنان کاسته می‌شود. حصول توافق بر سر تعاریف مشترک نیز در افزایش کارآئی این نوع ارتباطات مؤثر است. بر این اساس، استاندارد افشاء مقرر می‌دارد. همواره مواردی می‌بایست افشاء شود که مانع گمراهی و درک نادرست استفاده‌کننده آگاه از اطلاعات باشد.

□ ۲ - استاندارد شکل و نحوه ارائه صورت‌های مالی^۲

این استاندارد، شکل و نحوه ارائه صورت‌های مالی را دربر می‌گیرد، برای مثال می‌توان مقرر نمود که در ارائه ترازنامه ترتیب نمایش و قرارگرفتن دارائی‌ها و بدهی‌ها به شکل خاصی مراعات شود. یا در مورد صورت سود و زیان یا صورت گردش وجوه نقدی، ضوابط ویژه‌ای در ارائه آنها مورد توجه قرارگیرد برای این منظور حتی ممکن است در رابطه با گروه شرکت‌ها (صنایع) مختلف استانداردهای معینی وضع شود. به طور کلی، هدف از وضع و برقراری این نوع استاندارد، همواره توجه به کاستن از مخارج استفاده‌کننده در رابطه با اطلاعات مالی منتشره و استفاده از آنها خواهد بود. استاندارد شکل و نحوه ارائه صورت‌های مالی مکمل استاندارد افشاء و تغییرات روش‌های حسابداری است. و با آنکه، به نوعی توافق ضمنی نسبت به محتوای

صورت‌های مالی در عمل وجود دارد، معهدا، همواره می‌بایستی به این واقعیت نیز توجه نمود. که گزارش‌دهی بر مبنای نقدی، تعهدی، هزینه‌های تاریخی، هزینه‌ها جایگزینی، یا هزینه‌های تاریخی تعدیل یافته بر مبنای شاخص عمومی سطح قیمت‌ها نیز، در پاره‌ای موارد، امری پذیرفته شده در مؤسسات محسوب می‌گردد.

□ ۳ - استاندارد محتوای اعداد و ارقام منتشره در صورت‌های مالی

استاندارد محتوا، نوع ارقام منتشره، در برابر چگونگی انتشار این ارقام را مقرر می‌دارد. در ارتباط با استاندارد محتوا، سه نوع استاندارد قابل تشخیص است:

۱ | ۳ - استاندارد افشاء - محتوا^۱: این استاندارد بیانگر اقلامی است که می‌بایستی در صورت‌های مالی به موجب قانون منتشر شود، نوع ارقام منتشره از این بابت را اغلب قوانین کشورها تعیین نموده است. برای مثال، به موجب قانون شرکت‌ها در سال ۱۹۶۷ در آمریکا، افشای اقلامی از قبیل اوراق قرضه شرکت که مجدداً ممکن است در معرض فروش قرار داده شود، مبنای تبدیل ارز کشورهای دیگر و موارد مشابه قانونی تشخیص داده شده است.

۲ | ۳ - استاندارد محتوا - ساختار ویژه^۲: این استاندارد مقرر می‌دارد مبنای انتشار ارقام معین در صورت‌های مالی گزارش شود مانند مقرراتی که در ارتباط با نحوه به حساب گرفتن هزینه‌های تحقیق و توسعه وجود دارد یا ضوابطی که در رابطه با نحوه ارائه راه‌حل در خصوص یک مشکل خاص توسط حسابدار ارائه شده است.

۳ | ۳ - استاندارد مبنای نظری محتوا^۳: در این استاندارد، پایه نظری مربوط به قواعد عملی که در انجام دآوری بین رویه‌های گوناگون می‌تواند مورد استفاده قرار داده شود، می‌بایستی افشاء شود. برای مثال، در روش نقدی کامل در حسابداری، قواعدی در رابطه با چگونگی ثبت، جمع‌آوری و نحوه ارائه معاملات وجود دارد بر مبنای استاندارد نظری محتواست، که مقرر گردیده تا هنگامی که در برابر معامله اقدام به مبادله دارائی - وجه نقد - صورت نگرفته، آن معامله نبایستی در حساب‌ها ثبت شود

1 - Content Standard.

2 - Disclosure - Content.

3 - Specific - Construct - Content.

4 - Conceptually - Based - Content.

در کاربرد عمومی این استاندارد، فرض بر این است که یک چارچوب کامل یا تئوری بر حسابداری حکمفرماست. اگرچه، وجود این چارچوب به نظر عده‌ای محرز بوده یا می‌بایستی مسلم فرض شود، اما تا رسیدن بر سر توافق کامل نسبت به چگونگی آن راه درازی در پیش قرار دارد، از اینرو برخی از این موضوع طرفداری می‌کنند که در اندازه‌گیری، مفاهیم ارزش فعلی، یا ارزش اقتصادی مبنای ارزش قرار داده شود. عده‌ای، ارزش موجود را مبنا می‌دانند. به نظر گروهی ارزش‌های جایگزینی جاری مرجح است. بعضی‌ها طرفدار ارزش تاریخی تعدیل شده هستند. و سرانجام، بسیاری کسانی که از مبنای معاملات انجام شده در بازار یا سیستم هزینه تاریخی، به طور یکنواخت، طرفداری می‌نمایند این در شرایطی است که در حال حاضر، راهی برای اثبات اینکه کدامیک از تئوری‌های اشاره شده نسبت به بقیه دارای ارجحیت و امتیاز می‌باشد، تشخیص داده نشده است، از اینرو، اعمال یک استاندارد عمومی محتوا در صورت‌های مالی منتشره از سوی مؤسسات کماکان با دشواری مواجه خواهد بود.

□ روش‌های برقراری و اعمال استانداردهای حسابداری

به طور کلی سه راه برقراری و اعمال استانداردها قابل تشخیص است:

تحول و پذیرش داوطلبانه و فردی استانداردها، اعمال استانداردها توسط انجمن‌های حسابداری خصوصی و برقراری استانداردها توسط دولت.

اجرای انواع استانداردها در هر سه مورد اشاره شده امکان‌پذیر بوده و مانع‌الجمع نمی‌باشد. در دنباله این قسمت به هر یک از راه‌های اشاره شده به طور مختصر پرداخته خواهد شد.

□ ۱ - تحول و پذیرش داوطلبانه و فردی استانداردها

اگرچه این راه، در انواع استانداردها قابل اعمال است اما استاندارد افشاء بیشتر در حیطه عملیات آن قرار می‌گیرد. بر این اساس، هر موردی که افشای آن ضروری

تشخیص داده می‌شود، توسط گروه مؤسسات به طور جداگانه و مستقل تعیین و مقرر می‌گردد. در این راستا، یکی از هدف‌هایی که در رابطه با افشاء در تصمیم‌گیری گروه‌ها مدنظر قرار داده می‌شود، توجه به مخارجی است که در اثر استفاده از اقلام افشاء شده بر دیگران تحمیل خواهد شد. و در نتیجه تجاربی که در خصوص هزینه و فواید حاصله از افشاء یا عدم افشای برخی از اقلام مورد نظر در عمل حاصل می‌شود. بر سر قواعد و روش‌های حسابداری توافق لازم صورت گرفته و به عنوان ضوابط عمومی و پذیرفته شده مورد استناد گروه قرار داده می‌شود.

قواعد حسابداری، که توسط انجمن‌های تجاری و سایر سازمان‌های مستقل به طور داوطلبانه وضع شده نیز در زمره طریق فوق محسوب می‌گردد. در این سازمان‌ها، در پی تأمین منافع جمعی اعضاء انواع استانداردهای مربوط به افشاء، ارائه و یا محتوی اعمال و مقرر می‌گردد. برای نمونه می‌توان به منافع حاصل از استفاده از این استانداردها جهت طلبکاران یا سرمایه‌گذاران در رابطه با تعاریف مشترک مربوط به دارائی‌ها و بدهی‌ها و پائین نگهداشتن هزینه استفاده از اطلاعات منتشره در این زمینه را جهت افراد یادشده ذکر نمود.

□ ۲ - وضع استانداردها توسط مجامع حرفه‌ای حسابداری

مجامع حرفه‌ای حسابداری از قبیل انستیتوی حسابداران رسمی در انگلستان و ویلز و انستیتوی حسابداران رسمی در آمریکا اقدام به وضع استاندارد جهت اعضاء این نوع مجامع می‌نمایند.

استانداردهایی که به این صورت وضع می‌شود، حداقل الزامات را در گزارش‌دهی یا رعایت رویه‌هایی که به حصول سطوح کیفی لازم در گزارشات می‌انجامد را مقرر می‌دارد. در این شیوه، انواع استانداردها در حیطه عمل این قبیل مجامع قرار داشته و هر سه نوع استاندارد اشاره شده در بالا را شامل می‌شود.

□ ۳ - استانداردهای قانونی

بر خلاف دو طریق قبلی، در این شیوه از برقراری استانداردها، الزام قانونی مؤسسات را وادار به رعایت استانداردها در عملیات حسابداری می‌نماید.

در ارتباط با استانداردهای قانونی برقراری آنها در سه سطح قابل تشخیص است. در سطح نخست، وضع استانداردها توسط آژانس دولتی مطرح می‌شود. در این سطح، از تمامی اعضاء قانونی در یک صنعت خواسته شده، اطلاعات یا گزارشات ویژه‌ای را در ارتباط با عملیات خود منتشر نمایند. قواعد مقرر در این ارتباط ممکن است کلی یا جزئی باشد. برای مثال، مقررات مربوط به تعریف درآمد مشمول مالیات در زمره استانداردهای قانونی محسوب می‌گردد. استانداردهای پیش‌بینی در قانون، دومین سطح از استانداردهای قانونی را تشکیل می‌دهد. به موجب این استانداردها، شرکت‌ها ملزم هستند، اطلاعات معینی را افشاء نمایند. سطح سوم تعیین خط‌مشی‌های مربوط به وضع استانداردهاست که اختیار آن به یک مرجع قانونی همانند کمیسیون ارز و اوراق بهادار^۱ در آمریکا سپرده شده است. در آمریکا، به کمیسیون مزبور قانوناً اختیار داده شده، استانداردهای حسابداری در مورد تمام شرکت‌هایی که در قلمرو فعالیت آن قرار دارند وضع و مقرر نمایند^۲.

□ مجامع حرفه‌ای و دارای مسئولیت در تدوین و برقراری استانداردها

الف - آمریکا

اندیشه تدوین اصول و استانداردهای حسابداری در جهت حفظ منافع عامه به دنبال بحران بزرگ اقتصادی با تشکیل کمیسیون ارز و اوراق بهادار نضج گرفت. و این کمیسیون به عنوان مرجع استانداردهای حسابداری در آمریکا تعیین شد. مجامع حرفه‌ای در این کشور، که به تدوین و برقراری استانداردها اشتغال داشته‌اند، به کمیسیون مزبور محدود نمی‌شود. سایر مراجع فعال در این زمینه از این قرارند:

۱ - مجامع مستقل حرفه‌ای و مؤسسات حسابداری عمومی^۳

این قبیل مجامع و مؤسسات حرفه‌ای در آمریکا با انجام حسابرسی‌های مستقل

1 - Securities and Exchange Commission.

2 - Ibid.

3 - Individual and Public Accounting Firm.

مسئولیت بررسی و اظهار نظر نسبت به صحت و سقم نتایج ارائه شده از فعالیت‌های مؤسسات در صورت‌های مالی آنها را بر عهده دارند. از بزرگترین مؤسسات مشهور در این مجموعه را می‌توان به "هشت مؤسسه بزرگ"^۱ در این کشور اشاره نمود.

فلسفه راهنمای عمل این قبیل مؤسسات در فرضیه استقلال حساب‌رسان آنها از مشتریان آنهاست و در محدوده فعالیت آنها، پرداختن به حسابرسی، حسابداری، مالیات، و ارائه خدمات مشاوره‌ای مدیریت قرار دارد. کمک به طراحی سیستم مالی، ثبت سوابق قابل اطمینان، بازبینی دوره‌ای سیستم و اطمینان از اثربخشی آنها، تهیه صورت‌های مالی و انتقال اطلاعات بررسی و تأیید صورت‌های مالی، از جمله مجموعه خدمات و مسئولیت‌های مجامع مستقل حرفه‌ای را در بر می‌گیرد.

۲ - انستیتوی حسابداران رسمی آمریکا^۲

این انستیتو، سازمان هماهنگ‌کننده فعالیت‌های حسابداران عمومی و رسمی آمریکا محسوب و از تاریخ ۱۸۸۷ تأسیس یافته است. انستیتو متشکل از دو کمیته فنی برجسته یکی با نام کمیته اجرائی استانداردهای حسابداری (ACS ec) و دیگری کمیته استانداردهای حسابرسی (AUS ec) به عنوان سخنگوی انستیتو در مجامع مالی، حسابداری صنعتی و حسابرسی می‌باشد.

هر دو کمیته اقدام به صدور بیانیه‌های موضوعی (S. O. P)^۳ در خصوص موارد حسابداری می‌نمایند و محدوده مسئولیت آنان در رابطه با ارائه تعریف و توضیح اصول پذیرفته شده حسابداری عمومی (GAAP)^۴ می‌باشد. بیانیه‌های SOP به شرطی لازم‌الرعایه است که با بیانیه‌های FASB در تضاد نباشد.

انستیتو دارای یک نشریه ماهانه تحت عنوان JOURNAL OF ACCOUNTANCY جهت برقراری ارتباط با اعضاء در خصوص تناقضات حاصله در عملیات جاری حسابداری و ارائه راه‌حل‌های مناسب در هر زمینه می‌باشد.

انستیتو از همان ابتدای کار، رهبری توسعه در اصول حسابداری را بر عهده داشته

1 - Big Eight Firms.

2 - The American Institute of Certified Public Accountants.

3 - Statements of Positions.

4 - Generally Accepted Accounting Principles.

است. در سال ۱۹۳۸ کمیته رویه‌های حسابداری (CAP)^۱ جهت کاستن از اختلاف در گزارش‌دهی شرکت‌ها تأسیس یافت و در طی ۲۰ سال از سال ۱۹۵۸ به بعد اقدام به صدور ۵۱ بولتن تحقیقات حسابداری (ARBS)^۲ جهت مقابله با موارد و معاملات مختلف در حسابداری نموده است. در حال حاضر، بولتن ARBS تحت حمایت کمیسیون ارز و اوراق بهادار (SEC) و بورس اوراق بهادار در آمریکا قرار داشته و از این نظر تنها منبع اصول پذیرفته شده حسابداری عمومی در این کشور محسوب می‌گردد.

در سال ۱۹۵۹، یک هیئت جدید تحت نام هیئت تدوین‌کننده اصول حسابداری (APB) به جمع‌انستیتو اضافه شد. در فاصله سال‌های ۷۳ - ۱۹۵۹ این هیئت جمعاً ۳۱ بیانیه و تفسیرنامه در ارتباط با موارد خاص در حسابداری منتشر نموده که از آن میان ۴ بیانیه شاخص می‌باشد.

هیئت APB جای خود را به FASB داده است.

۳ - انجمن حسابداری آمریکا (A. A. A.)^۳

انجمن حسابداری آمریکا، سازمانی است متشکل از دانشگاهیان و افراد صاحب‌نظر که هدف آن بهبود نظریه‌پردازی و عملیات حسابداری در جامعه قلمداد می‌گردد. اعضای انجمن را در درجه نخست اساتید دانشگاه‌ها تشکیل داده است. نقش اصلی در فرموله کردن تئوری حسابداری نیز از طریق انجام تحقیقات جدید و مشارکت فعال در وضع اصول و استانداردها بر عهده اساتید گذاشته شده است.

۴ - هیئت تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری مالی (FASB)^۴

هیئت FASB، در سال ۱۹۷۳ جایگزین APB گردید. و از آن به بعد، مسئولیت وضع و برقراری استانداردهای حسابداری بر عهده این هیئت قرار داده شده است. علت جمع شدن APB را می‌توان ناشی از عوامل ذیل محسوب دانست:

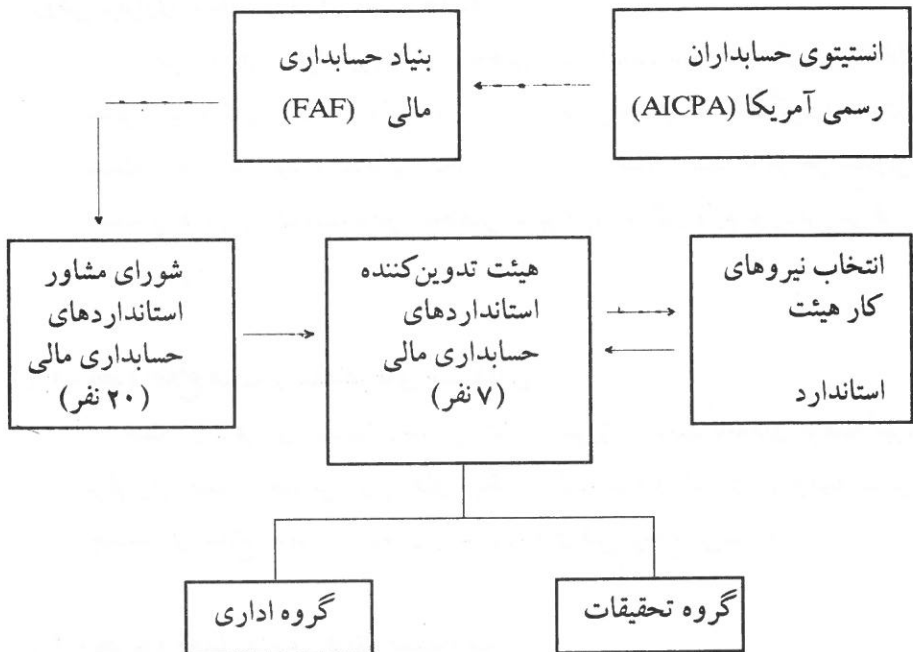
1 - Committee on Accounting Procedure.

2 - Accounting Research Bulletins.

3 - The American Accounting Association.

4 - The Financial Accounting Standard Board.

- ۱ - ادامه استفاده از روش‌های مختلف در حسابداری که در اثر آن، به شرکت‌ها اجازه داده می‌شد، عواید بیشتری را در هر سهم نشان دهند.
 - ۲ - فقدان روش‌های کافی حسابداری برای مقابله با مشکلات جدید حسابداری.
 - ۳ - وقوع موارد متعدد تقلب و اعمال غیرقانونی در روش‌های حسابداری.
 - ۴ - عدم موفقیت APB در توسعه چارچوب مفاهیم حسابداری به دنبال تحقیقاتی که به عمل آورده شد. ساختار جدیدی متشکل از سازمان‌های غیرانتفاعی، بنیاد حسابداری مالی (FAF)^۱ زیر نظر ۵ گروه ذی‌علاقه ایجاد و طی آن هیئت تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری مالی (FASB) به وجود آمد.
- تشکیلات (FASB) در شکل زیر نشان داده شده است.^۲



تشکیلات هیئت تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری مالی (FASB)

هیئت FASB سازمانی است مستقل و دارای اختیارات لازم در خصوص وضع و توسعه استانداردهای مالی و گزارش دهی. اعضاء FASB متشکل از ۷ نفر است، که چهار نفر آنان عضو CPA و سه نفر دیگر از اعضاء دولت، صنعت و آموزش می باشند. اعضاء برای یک دوره ۵ ساله انتخاب و به طور تمام وقت با حقوق و مزایای عالی به خدمت اشتغال دارند.

رویه معمول در FASB به صورتی است که ضمن برگزاری بحث آزاد، نظرات شرکت کنندگان در ارتباط با موضوعات مورد بحث جلب و به اطلاع سایر افراد ذی علاقه رسانیده می شود. به طوری که حتی الامکان در تدوین استانداردهای حسابداری مشارکت تمامی آنان جلب گردد.

- روش برقراری استانداردها در هیئت FASB

از نظر بسیاری از افراد، پروسه و رویه های برقراری استانداردهای مالی در FASB بیشتر شبیه به گذر از یک دالان تودرتو است. همین وضعیت، سبب گردیده است، نسبت به طرز کار هیئت ابهاماتی ایجاد شود. برای آشنائی بیشتر با مراحل تدوین استانداردها در این قسمت، به طور مختصر تدابیر و پروسه کار لازم مورد بررسی قرار داده می شود.

□ ۱ - نحوه اطلاع هیئت از نقطه نظرهای حسابداری

مسئولان برقراری استانداردها، در ابتدا، از طریق دریافت نامه های توصیه آمیز، برگزاری جلسات عمومی، و راه های دیگر از نقطه نظرهای ابرازی در زمینه مسائل حسابداری اطلاع حاصل نموده آن را به گروه های فنی ارجاع می نمایند.

□ ۲ - تجزیه و تحلیل هزینه - فایده پیشنهادات

پیشنهادات واصله در هیئت مورد ارزیابی قرار داده شده از نظر هزینه - فایده آثار اقتصادی و اجتماعی آن مورد تحقیق قرار داده می شود. در این ارتباط، اگر چه وضع

استانداردها برای مؤسسات فردی ممکن است هزینه‌هایی را به همراه داشته باشد. اما بسیاری از مزایای حاصل از آن نصیب جامعه و مؤسسات به‌طور کلی خواهد شد.

□ ۳ - محتوای استانداردها

هر استاندارد، علاوه بر رویه‌های اصلی، بخش‌های بسیار دیگری را نیز شامل می‌شود که هدف از ضمیمه کردن آنها کمک به استفاده‌کننده به درک و استفاده بهتر از استاندارد است. به‌طوری که حدود ۱۷٪ مطالب هر استاندارد را مطالب اصلی و بقیه آن را بخش‌های تکمیلی تشکیل می‌دهد.

□ ۴ - آزمایش استانداردها

در موارد متعدد، هیئت قبل از تدوین نهایی استاندارد با انجام آزمایش و تحقیقاتی از مشکلات اجرایی آگاهی یافته و از هزینه‌ها و نتایج برقراری استانداردها آگاهی پیدا می‌کند.

□ ۵ - ارزیابی استانداردها

هیئت FASB از نزدیک مراقبت می‌کند. تا پس از انتشار استانداردها مشکلات اجرایی آنها را ارزیابی نموده و از دستیابی به نتایج مورد انتظار اطمینان حاصل کند. برای این منظور، کارکنان و اعضاء ابراز آمادگی نموده‌اند تا از طریق نامه و تلفن به پرسش‌های مطروحه در هر زمینه پاسخ مقتضی ارائه نمایند.

□ ۶ - نقش اعضاء در تصمیم‌گیری

روش کار در FASB به این صورت است که هیئت در ابتدا جهات هر تحقیق را مشخص می‌کند سپس اعضاء تحقیق را به انجام رسانیده و یافته‌ها و توصیه‌های خود را گزارش می‌نمایند. بدین وسیله تمامی افراد دست‌اندرکار به طریقی در تصمیم‌گیری‌های مربوط به تدوین استانداردها مشارکت داده شده از نظرات آنان استفاده به عمل آورده می‌شود.

□ ۷- همکاری با اساتید فن

هیئت همواره از همکاری و همیاری دانشگاهیان و اساتید فن بهره گیری لازم را نموده و در تصمیمات خود از نظرات آنان استفاده می نماید. از این رو، پیوسته تلاش بر این است که بهترین ترکیب از افراد با سابقه، تجربه و دانش مورد نیاز در اختیار هیئت قرار داشته باشد.

□ ۸- روش انتخاب موضوع

با توجه به محدودیت منابع، نهایت دقت در انتخاب موضوع مورد تحقیق توسط هیئت صورت می گیرد. در نتیجه مواردی انتخاب می شود که اهمیت و فوریت آن محرز بوده و در بهبود گزارش دهی مالی بالاترین اثر را داشته باشد. برای این منظور، هیئت به طور دائم با استفاده کنندگان صورت های مالی، مؤلفین، قانونگذاران و تهیه کنندگان صورت های مالی در ارتباط به سر می برد.

□ ۵- کمیسیون ارز و اوراق بهادر (SEC)

کمیسیون ارز و اوراق بهادار یک مرجع قانونی است. به موجب قوانین اوراق قرضه مربوط به سال های ۱۹۳۳ و ۱۹۴۴ توسط کنگره اختیار وضع استانداردهای حسابداری در رابطه با گزارشات مالی آن دسته از شرکت هایی که اوراق قرضه آنها در فهرست فروش یکی از مراکز مبادلات اوراق قرضه ملی قرار دارد به این کمیسیون محول گردیده است.

کمیسیون SEC از همان آغاز فعالیت، نقش مهمی را در وضع استانداردهای حسابداری معمول داشته و این اقدام را همراه با انتشار مقررات و از طریق همیاری نزدیک با هیئت FASB در توسعه استانداردهای حسابداری به انجام رسانیده است. با آنکه SEC عموماً با بیانیه های حرفه ای، و عقاید منتشره از سوی APB و FASB همراهی نشان می دهد. در پنج مورد ذیل از حق اظهار نظر قانونی برخوردار می باشد:

الف - مقررات X - S که فرم و محتوای گزارشات پر شده توسط SEC را مقرر می‌دارد.

ب - صدور رأی‌های حسابداری در امور جاری.

ج - گزارشات و تصمیمات SEC.

د - گزارش سالیانه SEC.

ه - مجموعه سخنرانی‌ها و مقالات منتشره توسط اعضاء و کارکنان کمیسیون.

در پایان این بحث اضافه می‌نماید. که تاکنون حاصل کار مراجع مختلف تدوین استانداردهای حسابداری در آمریکا عبارت است از ۳۱ اظهار نظر رسمی، تعدادی بیانیه درباره اصول حسابداری، ۱۰۵ بیانیه استاندارد حسابداری مالی، ۶ بیانیه مفاهیم و تعداد زیادی دستورالعمل حسابداری^۱.

ب - ایران

سابقه تدوین اصول و استانداردهای حسابداری در ایران کوتاه است. نخستین بار در دهه ۱۳۴۰ در کتاب‌های درسی اصول حسابداری به اصول عمومی حسابداری اشاره شده است. و تحولاتی که تاکنون در این زمینه صورت گرفته، عمدتاً در بخش دولتی و شرکت‌ها و مؤسسات عمومی با هدف اعمال قوانین و مقررات مالی دولتی بوده است. به دلایل کنار ماندن مؤسسات خصوصی در ایران از الزامات استفاده از استانداردهای حسابداری در قسمت بعدی اشاره خواهد شد. در این بخش تاریخچه استفاده از رویه‌های حسابداری و موازین حرفه‌ای در دو مقطع زمانی به‌طور مختصر اشاره می‌گردد.

۱ - دوره زمانی قبل از سال ۱۳۵۹

در سال ۱۳۴۵، طبق ماده ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم، برای نخستین بار از حسابداران رسمی در ایران رسماً نام برده شد. و طی آن اجازه داده شد. کانون

1 - Ahmed Belkaoui, OP. Cit, PP. 40 - 41.

- Imdieke Smith, "Financial Accounting", John Wiley And Sons Inc, 1987, PP. 5 - 7.

حسابداران رسمی به منظور تعیین و معرفی حسابداران رسمی و فراهم آوردن وسائل لازم برای بالا بردن سطح معلومات حسابداری در کشور و تهیه زمینه مساعد برای تدوین موازین فنی و اخلاقی حرفه حسابداری و نظارت بر اجرای موازین مزبور تشکیل شود.^۱

طبق ماده ۷۸ همان قانون نیز وزارت دارائی مکلف گردید، به منظور سهولت تشخیص درآمد مشمول مالیات پیمانکاری حسابرسی فنی خود را ظرف مدت پنج سال تجهیز و تکمیل نماید.

در سال ۱۳۴۳ نیز انجمن حسابداران ایران توسط عده‌ای از صاحب‌نظران و اساتید حسابداری با هدف ترویج و مراعات دقیق موازین حرفه‌ای و اخلاقی و تدوین اصول حسابداری تشکیل و انجمن حسابداران خبره ایران در سال ۱۳۵۲ وضع اصول و استانداردهای حسابداری را سرلوحه فعالیت‌های خود قرار داد.^۲

۲ - دوره زمانی بعد از سال ۱۳۵۹

به دنبال لغو مقررات مربوط به حسابداران رسمی در سال ۱۳۵۹ مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه در بخش عمومی ایران ایجاد گردید. این مؤسسه با تشکیل مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی کار ترجمه و انتشار استانداردهای بین‌المللی حسابداری و معرفی استانداردها به جامعه ایران را عهده‌دار گردید.

سال ۱۳۶۶، از لحاظ موازین حرفه‌ای حسابداری در ایران نقطه عطفی تلقی می‌گردد. هم در این سال است که قانون جدید مالیات‌های مستقیم در ایران تصویب و به موجب ماده ۱۱۲ وزارت امور اقتصادی و دارائی مکلف گردیده، حسابرسی فنی خود را ظرف مدت پنج سال تجهیز و تکمیل نماید. علاوه بر این، در سال ۱۳۶۶ سازمان حسابرسی ایران تشکیل می‌یابد^۳ و طی آن، موضوع تدوین استانداردهای ملی پشتوانه قانونی یافته سازمان حسابرسی به عنوان مرجع رسمی تدوین استانداردهای حسابداری

۱ - ماده ۲ اساسنامه کانون حسابداران رسمی مصوب ۱۳۵۱.

۲ - ماده ۲ اساسنامه انجمن حسابداران خبره ایران.

۳ - ماده واحده قانون تشکیل سازمان حسابرسی مصوب ۱۳۶۲.

در ایران به رسمیت شناخته می‌شود.

در حال حاضر، مراجع تخصصی و حرفه‌ای حسابداری در ایران و محدوده فعالیت آنها را به این شرح می‌توان طبقه‌بندی نمود:

الف - در بخش عمومی سازمان حسابرسی و وزارت امور اقتصادی و دارایی بر طبق قوانین موضوعه مسئولیت تدوین استانداردهای ملی و تشخیص وسایل روش‌ها و صورت‌حساب‌ها و فرم‌های نگهداری حساب برای هر گروه را در بخش عمومی و خصوصی بر عهده دارند.

ب - در بخش خصوصی انجمن حسابداران خبره ایران رسالت برقراری اصول و استانداردهای حسابداری را عهده‌دار گردیده و از این بابت تاکنون اقدام به انتشار ۷ استاندارد حسابداری و یک استاندارد حسابرسی در ایران نموده است.

□ نکات برجسته در تدوین استانداردهای حسابداری در ایران

تدوین استانداردهای حسابداری، همانند هر پدیده‌ای، به بررسی شرایط جامعه و آماده شدن محیط اقتصادی و اجتماعی لازم جهت استقرار و پیاده کردن احتیاج دارد. در این قسمت تلاش می‌شود، ضمن بررسی نظرات ارائه شده در این زمینه آینده تدوین استانداردهای حسابداری در ایران به‌طور مختصر مورد تجزیه و تحلیل قرار داده شود.

۱ - اقتصاد و حسابداری در ایران

بخش عمومی در ایران سهم قابل توجهی از اقتصاد کشور را به خود اختصاص داده، درآمد حاصل از فروش نفت دولت را از نظر مالی و تصمیم‌گیری تقریباً مستقل از جامعه قرار داده است. بخش خصوصی از یک ساختار کهنه و قدیمی برخوردار بوده ادغام مدیریت و مالکیت بخش اعظم آن را دربر دارد. این بخش بیگانه از شرایط حاکم بر اقتصاد بخش خصوصی در جوامع پیشرفته قرار گرفته است.

بازار مؤثر مالی در ایران وجود ندارد. بازار سهام، که در اصل محل بازتاب دورنمای سرمایه‌گذاری و اندازه‌گیری کیفیت فعالیت بخش‌هاست. به خاطر مساعد نبودن شرایط سرمایه‌گذاری از یک طرف و مالکیت مدیریت دولتی بر آن از طرف

دیگر، از کار آئی و اثربخشی لازم برخوردار نیست. در نتیجه مبادرت به سرمایه گذاری در ایران اغلب با اتکاء بر توجیحات فنی و مالی مورد نیاز صورت نگرفته با هدف اعمال سیاست‌ها یا دستیابی به سودهای آئی و کلان تحقق می‌پذیرد. این وضعیت سبب می‌گردد، بسیاری از مفاهیم اساسی حسابداری، که خود محل بحث و تردیدهای فراوانی قرار دارد، در ایران یکسره به زیر سؤال برده شود و انتظار از مراعات و تدوین استانداردها، خواه ناخواه در جهت اجرای قوانین و مقررات بعضاً متضاد و متناقض سوق داده شده، موجبات ترویج سوءاستفاده از مقررات و توسل به شیوه‌های نادرست در اقتصاد کشور را فراهم نماید.

بر این اساس، حسابداری در ایران در اکثر مؤسسات، اعم از بخش دولتی و خصوصی، بیشتر به یک خاطره نویسی مالی شباهت دارد. تا یک منبع مستقل و کارساز در جهت استفاده در تصمیم‌گیری و تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی.

حسابداری جزئی از یک خانواده بزرگ سیستم‌هاست. از درون‌داد حاصل از سایر اجزاء استفاده نموده برون‌داد خود را جهت استفاده در اختیار سایرین قرار می‌دهد. و این در واقع توجه به اهمیت درون‌داد و برون‌داد حسابداری است که پردازش در آن تحت نظم و قاعده در می‌آید. و بستر لازم برای شکوفائی و تدوین استانداردهای حسابداری را فراهم می‌سازد.

با توجه به ترکیب اقتصاد در ایران، در بسیاری از موارد، کیفیت درون‌داد و برون‌داد سیستم حسابداری محلی از اعراب ندارد. چرا که اصطلاحاتی از قبیل "بهای تمام شده تولید"، "سود"، "بهای فروش"، "اندازه گیری"، "تجزیه و تحلیل فعالیت"، "تجزیه و تحلیل مغایرت"، "ارزیابی سرمایه و سهام"، و بسیاری از واژه‌های اقتصادی و مالی در کشور معنا و مفهوم اساسی خود را از دست داده است.

از این رو، مسئولیت تدوین اصول و استانداردهای حسابداری در ایران وظیفه دشواری است که بدون توجه به زیربنای اقتصادی، اجتماعی حاکم بر کشور کاربرد و موفقیت چندانی را جهت آن نمی‌توان پیش‌بینی نمود.

۲ - بینش‌های گوناگون در تدوین استانداردها

در زمینه تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی سه بینش کلی مطرح گردیده

که به اختصار از این قرار است :

□ الف - استفاده از اصول و استانداردهای جوامع پیشرفته :

استدلال به کار گرفته شده در این بخش عبارت از آن است که اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی مربوط به این رشته از دانش بوده و در جریان زمان متناسب با نیازهای جوامع پیشرو تحول یافته و پیشرفت کرده است. اصول و استانداردهای تدوین شده در جوامع پیشرفته صنعتی مسائل حسابداری و حسابرسی را نه تنها در آن کشورها که در پهنه جهان حل می‌کند. بنابراین، تنها با ترجمه و به کارگیری این استانداردها می‌توان مشکل استانداردهای ملی در ایران را حل و فصل نمود. به طوری که قبلاً اشاره شد حسابداری با محیط و شرایط اقتصادی و فرهنگی و مناسبات حقوقی جامعه رابطه‌ای تنگاتنگ دارد. در نتیجه، در صورت به کارگیری بدون چون و چرای آنها الزاماً گره از استانداردهای ملی در ایران باز نخواهد شد.

□ ب - تدوین استانداردهای ملی و خاص ایران

این بخش درست در مقابل راه حل قبلی قرار دارد و براساس یک استدلال استقرائی ادعا شده است. به دلیل تفاوت‌های اساسی موجود در ساختار اقتصادی و اجتماعی کشورهای پیشرفته صنعتی صرف تقلید از استانداردهای به کار گرفته شده در این کشورها، مانعی را در پیشرفت طبیعی حسابداری برای اداره مؤثر و کارآمد واحدهای اقتصادی و تهیه پردازش و ارائه اطلاعات مالی در پاسخ به نیازهای واقعی ما ایجاد خواهد کرد.

راه حل اساسی در رابطه با تدوین استانداردهای ملی در آن است که به حسابداران کشور اجازه داده شود راه حل‌های مالی و مناسب را در ایران تجربه نموده و با استفاده از تجارب دیگران سرانجام به تدوین آنها نائل آیند.

□ ج - تعدیل و ترکیب استانداردها

طرفداران این بخش معتقدند. برای تدوین اصول و استانداردهای حسابداری ابتدا بایستی تفاوت‌های موجود در شرایط و احوال ایران با کشورهای صنعتی و

پیشرفته تحقیق و بررسی شود. سپس برپایه مناسبات حقوقی حاکم بر فعالیت‌ها و واحدهای اقتصادی در کشور از استانداردهای بین‌المللی و استانداردهای تدوین شده در سایر کشورها جهت وضع استانداردهای ملی استفاده شود.

کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی در سازمان حسابرسی از این بینش تبعیت نموده و از دو سال قبل به این طرف مأموریت بررسی راه‌حل‌ها را در این زمینه برعهده گرفته و کماکان فعالیت آن ادامه دارد^۱.

۳- مبانی نظری استانداردهای ملی

- به منظور جلوگیری از اطاله کلام، به اهم مواردی که در نظریه‌پردازی تدوین استانداردها توجه به آنها ضروری به نظر می‌رسد، ذیلاً اشاره می‌شود:
- الف - به طوری که اشاره شد، بخش اعظم اقتصاد کشور و فعالیت‌های تولیدی و خدماتی آن در اختیار دولت و نهادها قرار دارد. تدوین استانداردهای ملی به شرطی با موفقیت همراه خواهد شد که به این ویژگی توجه داشته باشد.
 - ب - ایجاد هماهنگی استانداردها با قوانین موجود و مناسب کشور ضروری است. در سایر قوانین و مقررات جاری نیز ضرورتاً می‌بایستی تغییرات لازم متناسب با استانداردها داده شود.
 - ج - استفاده‌کننده اصلی از اطلاعات حسابداری، در شرایط حاضر دولت است. تأمین احتیاجات خاص دولت در بکارگیری اطلاعات و به ویژه برقراری شرایط مناسب جهت ارزیابی عملکرد فعالیت‌های انجام شده در بخش عمومی و بالا بردن سطح کارائی در دولت ایجاب می‌کند، زمینه‌های لازم در نظر گرفته شود.
 - د - تعدیل لازم در معنای مفاهیم حسابداری متناسب با شرایط موجود کشور - به ویژه در بخش عمومی - به عمل آورده شود. مفهوم تداوم در شرکت‌های دولتی بیشتر متکی به قانون است تا سود حاصل از فعالیت‌ها.
 - ه - استفاده‌کننده از اطلاعات - به ویژه در بخش خصوصی - در ایران با

۱ - رضا مستأجران، "بیش‌های گوناگون در تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی ایران"، مجله حسابداری، شماره ۷۳ - ۷۴، صفحات ۴۹ - ۴۶.

محدودیت همراه است. انعطاف‌پذیری لازم در کاربرد استانداردها متناسب با احتیاجات و دانش استفاده‌کننده مدنظر قرار داده شود.

ج - مجامع حرفه‌ای بین‌المللی

در هشتمین کنگره بین‌المللی حسابداران^۱ در سال ۱۹۷۲، اندیشه هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی مطرح و کمیته‌ای با نام کمیته همکاری‌های بین‌المللی حرفه حسابداری ایجاد شد^۲، که بعداً به کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری تغییر نام یافت. کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۳ که بنا به موافقت منعقد شده بین انجمن‌های حرفه‌ای ده کشور جهان در سال ۱۹۷۳ تشکیل گردید. کار تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری را به عهده گرفت و تا سال ۱۹۸۳ انجمن‌ها و مراجع حرفه‌ای بیش از ۵۰ کشور جهان به عضویت آن درآمدند.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران نیز در سال ۱۹۷۷ با مشارکت ۶۳ انجمن از ۴۹ کشور جهان تشکیل شد. این دو سازمان در صددند تا با ایجاد تعاون بین کشورها و در عرصه بین‌المللی به توسعه امور حسابداری‌ها در جهان کمک نمایند. کمیته استانداردهای بین‌المللی مداوماً به انتشار استانداردهای حسابداری بین‌المللی می‌پردازد. و اگرچه این نوع استانداردها جایگزینی برای عملیات جاری در محل محسوب نمی‌شود، انتشاردهندگان آنها امید دارند با صدور استانداردهای بین‌المللی نحوه عملیات در کشورها را با استفاده از استانداردها هماهنگ نموده در نهایت عملیات حسابداری را در سطح جهانی یکنواخت و یک شکل گردانند.

در طول ۲۰ سال گذشته، کمیته استانداردهای بین‌المللی اقدام به صدور ۲۹ استاندارد بین‌المللی حسابداری و یک بیانیه چارچوب نظری و نشریات گوناگون دیگری نموده است که اقدام مؤثریست در جهت هماهنگ‌سازی مقررات، استانداردها و روش‌های حسابداری مرتبط با تهیه و انتشار صورت‌های مالی در سطح جهان.

معاضدت و همکاری متقابل در بین کشورهای واقع در نواحی جغرافیایی مختلف

1 - International Congress of Accountants.

2 - International Coordination Committee for Accounting Profession.

3 - International Accounting Standards Committee.

جهان در جریان گسترش است. در دو دهه گذشته کنفدراسیون حسابداران آسیا و اقیانوس آرام، جامعه حسابداران آمریکای لاتین، و جامعه انجمن‌های حسابداری آفریقایی غربی تشکیل گردید - تا به ایجاد هماهنگی در روش‌های حسابداری در سطح جهان کمک نماید^۱

□ مزایا و محدودیت‌های برقراری و تدوین استانداردها

۱ - مزایای تدوین استانداردها

اگرچه در مزایای حاصل از برقراری استانداردها برای جامعه تردیدی روا نمی‌توان داشت، اما تعیین میزان آن کار ساده‌ای به نظر نمی‌رسد. در عوض تعیین استفاده از استانداردها جهت گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از اطلاعات حسابداری از قابلیت تشخیص برخوردار می‌باشد. برای این منظور می‌توان گروه‌های مزبور را تحت عناوین سرمایه‌گذاران، حسابداران عمومی، دولت و مصرف‌کنندگان نام برد. مزایای تدوین استانداردها برای هر کدام از این گروه‌ها ذیلاً بررسی می‌شود.

□ الف - سرمایه‌گذاران (Stakeholders)

منظور از سرمایه‌گذاران سهامداران فعلی و طلبکاران و کلیه کسانی است که به وضعیت فعلی و آتی مؤسسه دلبستگی و علاقمندی نشان می‌دهند - سهامداران آتی، مدیران رده بالا، و کارکنان مؤسسه نیز جزء گروه سرمایه‌گذاران محسوب می‌گردند. علاقه سهامداران، به عنوان صاحبان بخشی از یک مؤسسه، برای برقراری استانداردها و مزایای حاصل از تدوین آنها درجه نخست اهمیت را قائل هستند. تنظیم صورت‌های مالی با هدف برقراری ارتباط با طلبکاران و دیگر سرمایه‌گذاران ذیربط صورت می‌گیرد. در مواردی نیز، از این صورت‌ها، جهت انجام معامله با اتحادیه‌های کارگری و یا کارکنان خود مؤسسه استفاده می‌شود. با استفاده از اطلاعات منتشره در

۱ - دکتر رضا شهابنگ، راهنمای بکارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری، از انتشارات سازمان حسابرسی، سال ۱۳۷۱، صفحات الف - چ.

صورت‌های مالی، کلیه طرف‌ها قادر خواهند شد تا میزان خطرپذیری و بازدهی را در مؤسسه مستقیماً ارزیابی و اندازه‌گیری نمایند.

افشاء صورت‌های مالی در مؤسسات به طور داوطلبانه صورت می‌گیرد، علت این امر را بایستی در تأثیر روانی نامطلوب ناشی از عدم انتشار این قبیل صورت‌ها دانست زیرا استفاده‌کننده از صورت‌های مالی تلویحاً این موضوع را به عنوان یک حقیقت پذیرفته‌اند، که مؤسسات علی‌القاعده "کارهای خوب" را گزارش می‌کنند. و اگر در مواردی از افشاء اطلاعات معین ظفره برونند پس حتماً در رابطه با آن با مشکلاتی دست به‌گریبان هستند.

همین مسئله سبب می‌شود، گردانندگان مؤسسات و سازمان‌های تجاری در انتخاب فرم‌ها و رویه‌های حسابداری، و در انتشار اعداد و ارقام مالی از انگیزش برخوردار باشند. با این عمل، آنان در واقع با قبول مخارج کمتری در حال حاضر، جلوی صدمات و لطمات بیشتری را در آینده خواهند گرفت.

به علاوه، سرمایه‌گذاران بالقوه در یک موسسه، به طور طبیعی از این حق برخوردارند که تصور نمایند، صاحبان فعلی در جهت دستیابی به منافع شخصی، در صدد گمراه کردن آنان باشند. صاحبان فعلی، قبل از هر چیز، به منافع خود توجه دارند و معلوم نیست در محاسبات و اندازه‌گیری این منافع به فایده دیگران نیز نظر داشته باشند. از این رو تنها راه برقراری اطمینان در استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و رفع این شبهه آن است که جناح ثالثی که از نظرشان و منزلت حرفه‌ای و تخصص در مرتبه والائی قرار دارد نیز مهر تأیید بر این صورت‌ها قرار دهد.

از نظر هزینه‌های مترتب بر استانداردهای حسابداری، اعمال آنها مثبت ارزیابی می‌شود. زیرا، این درست است که اجرای استاندارد هزینه‌هایی را از بابت ثبت، انتقال و انتشار اطلاعات برای یک مؤسسه دربر دارد، اما در مجموع توافق مؤسسات بر سر کاربرد استانداردهای مشترک در ارائه، مقدار و کیفیت اطلاعات به نفع آنها خواهد بود.

اینکه به انگیزه مدیران رده بالا - به ویژه در شرکت‌های سهامی - در افشای داوطلبانه اطلاعات توجه ننماید. در این سازمان‌ها، از آنجایی که صاحبان آنها کنترل مؤسسه را به مدیران واگذار نموده‌اند، به خودی خود از یک سیستم رسمی که بتواند

آنان را از حاصل کار و افشای اطلاعات مورد نظرشان مطمئن نماید استقبال خواهند کرد. کارکنان مؤسسات نیز از انگیزه پشتیبانی از یک سیستم گزارش دهی همگانی برخوردارند، زیرا که آنان خود را در فعالیت مؤسسه سهیم دانسته و به نوعی تصور سرمایه گذاری در آن را دارا هستند و در صورت تعویض شغل و محل فعلی کار دچار زحمت و مخارج اضافی خواهند شد. به ویژه آنکه، مدیران آنان در مظان اتهام تنها به منافع خویش اندیشیدن نیز قرار دارند. از اینرو، مدیران و کارکنان در مجموع از یک سیستم گزارش دهی حمایت و استقبال می نمایند.

□ ب - حسابداران عمومی

حسابداران عمومی از محل فروش تخصص و منزلت حرفه‌ای به مؤسسات و حسابرسی و تأیید گزارشات مالی ارتزاق می نمایند. علت دوام و پایداری آنان در این حرفه نیز به پذیرش این باور توسط دیگران بستگی دارد، که حسابدار در انجام مسئولیت‌های محوله تا چه حد استانداردهای اخلاقی و حرفه‌ای را مراعات می کند. از این رو، افراد و مؤسسات شاغل در حرفه حسابداری به شدت از اعتبار و منزلت خود دفاع نموده و همین مسئله سبب می گردد از انگیزه لازم برای پشتیبانی و رعایت استانداردها برخوردار باشند. زیرا که، تدوین استانداردها به نفع تمامی آنان خواهد بود.

البته، به دلایلی، حسابداران ترجیح می دهند، تدوین استانداردهای حسابداری بیشتر توسط دولت صورت گیرد. (۱) - به این دلیل که جلوی رقابت بین حسابداران گرفته خواهد شد. (۲) - در اثر برقراری ضوابط قانونی، تقاضا برای کار آنان افزایش خواهد یافت. (۳) - در مجامع صاحب نظر و اهل فن به طور طبیعی همواره این باور وجود داشته که غیر اهل فن دانش لازم جهت تشخیص کیفی کار انجام شده را ندارد. از این رو، وضع استانداردها توسط دولت به تحقق این امر کمک خواهد کرد.

□ ج - دولت

دولت در چهار مورد از تدوین استانداردهای حسابداری استقبال نموده آن را به نفع خود می داند. این چهار مورد به ترتیب از این قرار است.

۱ - مالیات بر درآمد - تعریف مالیات بر درآمد، علاوه بر دارا بودن خصیصه کارآئی اداری بالا، می‌بایستی منعکس‌کننده فعالیت‌های حقیقی و اقتصادی مودی مالیاتی نیز باشد. با استفاده از تدوین استانداردهای حسابداری، کارآئی اداری و وصول حقیقی مالیات توأمأً بهبود پیدا می‌کند.

۲ - کنترل فعالیت مؤسسات - وضع مقررات برای مؤسسات معمولاً با اتکاء بر اطلاعات حسابداری صورت می‌گیرد. برای مثال، نرخ فروش خدمات آب و برق در آمریکا بر پایه نرخ بازدهی مؤسسات آنها تعیین می‌شود. از این رو، استانداردهایی که با هدف برقراری کنترل توسط دولت در این قبیل زمینه‌ها صورت می‌گیرد، احتمال می‌رود با سایر استانداردهایی که به دنبال تأمین اهداف دیگری قرار دارد تفاوت داشته باشد.

۳ - برنامه‌ریزی و قانون‌گذاری - اهمیت استانداردهای حسابداری در زمینه استفاده دولت در جهت برنامه‌ریزی و قانون‌گذاری در اقتصاد در مقایسه با موارد قبلی کمتر مورد توجه قرار گرفته است. زیرا که، محتوای ارقام حسابداری و ارزش اقتصادی آنها ضعیف ارزیابی گردیده و در اغلب موارد گمراه‌کننده به نظر می‌رسد. معهدا، با تدوین دقیق مقررات مربوط به استانداردها اهمیت استفاده از اطلاعات حسابداری در جهات برنامه‌ریزی و قانون‌گذاری بهبود و تقویت پیدا می‌کند.

۴ - تقویت کارآئی و هدف‌های اجتماعی - در صورت استفاده از مؤسسات از اطلاعات حسابداری مناسب بر میزان کارآئی در اقتصاد و رسیدن به هدف‌های اجتماعی ناشی از تصمیمات دولت افزوده می‌شود. به علاوه، با پیش‌بینی مجازات و تقویت استانداردها توسط دولت از گمراهی و فریب استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری جلوگیری به عمل آمده و در مجموع به افزایش کارآئی در اقتصاد کمک خواهد شد.^۱

۲ - محدودیت‌های استانداردها

الف - اعمال استانداردها، مانند قواعد و دستورالعمل‌های شغلی دیوانسالارانه و

انعطاف‌ناپذیر است.

ب - کیفیت کار حسابداران را به علت تفاوت طبیعت فعالیت‌های اقتصادی و سازمان‌های صنعتی و تغییرات محیط آنها محدود می‌گرداند. زیرا که استانداردها بر "متوسط‌ها" پایه‌گذاری گردیده و از قابلیت انعطاف نسبتاً ناچیزی برخوردار است. دامنه قضاوت حرفه‌ای را نیز محدود می‌سازد. استانداردها جریان آموزش و پیشرفت حسابداران را به نحوی نامطلوب تحت تأثیر قرار داده و تمایل به پذیرفتن و بکار بستن استانداردها به جای تفکر خلاق در آنان را تقویت می‌کند.

پ - امکان مقاومت حسابداران را در برابر کاربرد استانداردهای نامناسب هنگامی که مدیران علاقمند بکار بستن آنها هستند کاهش می‌دهد.

ت - این باور را در استفاده‌کنندگان ایجاد می‌کند که صورت‌های مالی تهیه شده به کمک استانداردها خدشه‌ناپذیرند.

ث - مزیت احتمالی امکان مقایسه صورت‌های مالی مؤسسات اقتصادی و سازمان‌های صنعتی با توجه به ذهنی بودن نهاده‌های اطلاعاتی کاهش می‌یابد.

ج - چنانچه استانداردها از طریق اعمال فشارهای اجتماعی و سیاسی شکل گیرد ممکن است آزادی حرفه‌ای را کاهش دهد.

چ - از توسعه تفکرات خلاق جلوگیری می‌کند.

ح - استانداردهای متعدد هزینه تهیه صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد.

□ زمینه استفاده از استانداردهای حسابداری بین‌المللی

توجه به مقایسه عملیات حسابداری بین‌المللی از سال ۱۸۴۴ وجود داشته اما تا تأسیس گروه مطالعات حسابداری بین‌المللی (IASG) در سال ۱۹۶۶ جدی گرفته نشده است.

رشد شرکت‌های فراملیتی ضرورت آشنایی با سنت‌های حسابداری در کشورهای دیگر را مطرح ساخته و همین مسئله سبب‌گردیده است، توجه به تدوین استانداردهای بین‌المللی معطوف شود. یکی از دلایل عمده استفاده از استانداردهای یکنواخت در سطح جهانی را می‌توان در تنوع عملیات حسابداری در کشورها و زمان طولانی مورد نیاز جهت فراگیری آنها توسط حسابداران دانست. با این حال، تشابهات بسیاری نیز در

رویدادهای عملیاتی بین کشورها وجود دارد. برای این منظور، مؤسسه واتر هوس ایترن‌اشنال (Price Waterhouse International) در سال‌های ۱۹۷۳، ۱۹۷۵، ۱۹۷۹ اقدام به انتشار یک بررسی در خصوص اصول و روش‌های حسابداری در پهنه گیتی را آغاز نموده به ترتیب ۳۶، ۴۶، و ۶۴ کشور را مورد مطالعه قرار داده است. سی. وی. نوبز (C. V. Nobes) در ارتباط با عملیات حسابداری در کشورها اقدام به ارائه نموداری در خصوص تشابهات موجود بین آنها نموده است. خلاصه نتایج به دست آمده از این بررسی از این قرار می‌باشد:

- اروپا بسیاری از کشورها به تأثیر از ناپلیون و قانون رومن (Roman Law) بلوک اروپایی را تشکیل داده‌اند. حسابداری فرانسه و آلمان از شباهت‌هایی برخوردار است. حسابداری آمریکا در ابتدا توسط انگلستان پایه‌گذاری گردیده و بر کانادا نیز تأثیر دارد. مکزیک و چندین کشور در آمریکای جنوبی نیز به آمریکا شباهت دارند. تحقیقات انجام شده در مراحل اولیه قرار دارد. با این حال امید می‌رود با انجام مطالعات بیشتری در این زمینه راه برای تدوین استانداردهای بین‌المللی و یکنواخت هموار گردد!

□ آینده استانداردهای حسابداری

کار تدوین استانداردهای حسابداری، از اوایل دهه ۱۹۷۰ آغاز گردیده، و مسئولیت وضع استانداردهای اندازه‌گیری و انتشار اطلاعات مالی تحقق پیدا کرده است. در هیئت FASB، تلاش در تعیین ساختار "چارچوب مفاهیم" در ارائه گزارشات دنبال می‌شود.

علیرغم تمامی مشکلات موجود، FASB در تهیه استانداردهای ولو موقت موفق بوده و توانسته است از پراکندگی اصول حسابداری و افشاء اطلاعات تا حدود زیادی جلوگیری نماید. معهذاً، تا رسیدن به یک سیستم مورد توافق، به ویژه در زمینه قیمت‌های در حال تغییر راه درازی را در پیش دارد.

در آمریکا، رعایت استانداردها برای شرکت‌های سهامی اجباری شده اما برای بقیه هنوز الزامی نشده است. در حال حاضر این نگرانی وجود دارد، که وضع استانداردها تحت الشعاع نقطه‌نظرهای گروه‌های ویژه از شرکت‌ها قرار داشته و حسابداری به عنوان ابزاری در جهت تأمین خواسته جناح‌های خاص تبدیل شده است. به این خطر نیز اشاره می‌شود، که در اثر نارضایتی ابراز شده از استانداردها و عدم مشارکت مؤثر عموم در تدوین آنها توانایی حرفه به تحت قاعده و نظم در آوردن امور خویش به زیر سؤال کشیده شده است.

پیشرفت تدوین استانداردها در آینده به ارائه پاسخ در برابر دو پرسش اساسی و تلقی اعضای حرفه از استانداردها و حصول رضایت آنان در زمینه‌های مربوط به این امر بستگی خواهد داشت. پرسش‌های مطرح‌شده از بابت استانداردها از این قرار است:

۱ - هدف نخستین تهیه صورت‌های مالی و انتشار اطلاعات مورد نیاز، کمک به استفاده‌کننده در تصمیم‌گیری است. در شرایط حاضر، با توجه به تأثیر روزافزون مکانیسم تعیین قیمت در بازار سهام اطلاعات منتشره در صورت‌های مالی تا چه حد می‌تواند مفید واقع شود؟

۲ - در حال حاضر، علاوه بر اطلاعات سالیانه مالی، منابع اطلاعاتی متعدد دیگری در اختیار استفاده‌کننده قرار دارد. این در حالی است که روند پیشرفت تعیین چارچوبی جهت مفاهیم حسابداری نشان داده است. تناقضات آشکاری در نحوه استفاده از این اطلاعات وجود دارد. میزان موفقیت و مقابله استانداردها با تضادهای حاصلی تا چه حد است؟^۱

□ فهرست مآخذ

الف - فارسی

- ۱ - اساسنامه کانون حسابداران رسمی مصوب ۱۳۵۱
- ۲ - اساسنامه انجمن حسابداران خبره ایران
- ۳ - قانون تشکیل سازمان حسابرسی مصوب ۱۳۶۲
- ۴ - مجله حسابدار شماره ۷۳ - ۷۴ بهمن ۱۳۶۹
- ۵ - دکتر رضا شباهنگ، "راهنمای بکارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری"، انتشارات سازمان حسابرسی سال ۱۳۷۱.

ب - انگلیسی

- 1 - *Ahmed Belkoui, "Accounting Theory", Harcourt Brace Jovanovich, 2nd Ed., 1985.*
- 2 - *George j. Benston, The Establishment and Enforcement of Accounting Standards : Methods, Benefits and Costs, Accounting and Business Research, winter 1980.*
- 3 - *Dennis R. Beresford and Robert Van Riper, "The Not - So - Mysterious Ways of The FASB"., Journal of Accounting, February 1992.*
- 4 - *Imdieke Smith, "Financial Accounting", John Wiley and Sons, 1987.*
- 5 - *Ian Berry, "The Need to Classify Worldwide Practices", Journal of Accountancy, October, 1967.*
- 6 - *Anthony Hopwood and Michael Page, "The Future of Accounting Standards," Journal of Accounting, September 1987.*

