

## مشکلات اصول پذیرفته شده حسابداری و نحوه تدوین استانداردهای مطلوب

نویسنده: دکتر محمد نمازی  
بخش مدیریت و حسابداری - دانشگاه شیراز

### چکیده

نزدیک به یک قرن است که کشورهای پیشرفته، بویژه آمریکا، در زمینه تدوین اصول متداول و پذیرفته شده حسابداری (GAAP)، اقدامات گسترده‌ای انجام داده‌اند، اما تاکنون برای ایجاد یک چارچوب نظری که دربرگیرنده همه اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری باشد، توفیق چندانی نیافته‌اند. یکی از پرسشهای مهمی که در این باره مطرح می‌شود این است که چرا کشورهای پیشرفته با وجود مطالعات مختلف، به کارگیری افراد متخصص، صرف سالها وقت و سرمایه گذاری‌های هنگفت تاکنون نتوانسته‌اند به یک چارچوب نظری و اصول پذیرفته شده حسابداری مطلوب دست یابند. همچنین باید پرسید چگونه می‌توان به استانداردهای مطلوب حسابداری که در عین حال مورد پذیرش عموم حسابداران نیز باشد، دست یافت؟ پاسخ این دو پرسش به تحقیقات بسیار مفصل و طولانی نیاز دارد. در این مقاله، سعی ما بر آن است که ابتدا مهم‌ترین عواملی را بررسی و تشریح کنیم که موجب بروز مشکلاتی در مسیر دستیابی به استانداردهای پذیرفته شده حسابداری و چارچوب نظری حسابداری گردیده‌اند. سپس اقدامات مهمی که در تدوین استانداردهای مطلوب حسابداری تأثیر دارند مورد بحث و بررسی قرار دهیم، آنگاه پیرامون تدوین استانداردهای ملی حسابداری ایران به اختصار گفتگو کنیم و در پایان خلاصه و نتیجه‌گیری مباحث مقاله را ارائه دهیم.

## تغییرات در مفهوم حسابداری

یکی از عواملی که در زمینه تدوین اصول حسابداری و توسعه چارچوب نظری سبب مشکلاتی شده است، لزوم تعیین دقیق ماهیت حسابداری و ارائه تعریف مشخصی از آن است. بررسی تاریخی در مفهوم حسابداری نشان می‌دهد که حسابداری در مفاهیم گوناگونی مانند علم، هنر، فعالیت خدماتی، مکانیزم توصیفی - تحلیلی و سیستم‌های اطلاعاتی تعریف شده است، با اینهمه، مفهوم آن هنوز بخوبی روشن نگردیده است. حال پرسش این است که اگر ماهیت حسابداری به درستی معلوم نگردد و حیطه و قلمرو فعالیت آن در جامعه دقیقاً تعیین نشود، آیا می‌توان انتظار داشت که اصول حسابداری مورد پذیرش عموم حسابداران تدوین و اجرا شود؟

اندکی پیش از ۱۹۰۰ میلادی، حسابداران آکادمیک درباره حسابداری، به عنوان علم حساب‌ها به بحث پرداختند<sup>۲</sup>. منظور از علم حساب‌ها، انتخاب خط‌مشی «سیستماتیک» برای حل مشکلات حسابداری بود، به نحوی که در عمل حسابداران را قادر کند تا به راه‌حلی منطقی برسند. در سال ۱۹۱۲، الکساندر اسمیت<sup>(۱)</sup>، اظهار نمود که حسابداری علم است و باید هم علم باشد. حسابداری مانند یک سیستم اخلاقی نیست و از فرضیات و اصول زیربنایی قطعی پیروی می‌کند و اگر درست به کار گرفته شود، خواهد توانست نتایج مشخصی ارائه کند.

حسابداران حرفه‌ای، این مفهوم از حسابداری را صریحاً نفی کردند، زیرا قبلاً نیز هرگاه از حسابداری «علمی» گفتگویی به میان آمده بود، حسابداران حرفه‌ای با حسابداران غیرحرفه‌ای جایگزین شده بودند و اینگونه تجربیات را درباره قوانین مربوط به بانک‌ها، شرکت‌های بیمه، سازمان‌های آب و برق و سایر صنایع کلیدی و مادر آموخته بودند، بنابراین حسابداران حرفه‌ای در حسابداری و حسابرسی بیشتر بر جنبه «قضاوت حرفه‌ای» تأکید نمودند. «آرتور دیکنسن»<sup>(۲)</sup>، نیز در پاسخ سخنان الکساندر اسمیت، اظهار داشت که اسمیت در صدد تهیه و تألیف کتاب قانون است، ولی حسابداران هرگز کتاب قانون را نخواهند پذیرفت.

شرایط باید به منزله قانون باشد. حسابداران باید قضاوت حرفه‌ای داشته باشند و در واقع به‌همین دلیل است که آنان را حسابداران حرفه‌ای می‌نامند. سردبیر وقت ژورنال حسابداری (Journal of Accountancy)، موقعیت حسابداران حرفه‌ای را فاش ساخت و اظهار نمود که حسابداری هیچگاه علم نبوده و نخواهد بود. عمل حسابرس، یک عمل قطعی نیست، زیرا زمانی که از یک حسابرس درخواست می‌شود که درباره یک صورت‌حساب مالی اظهارنظر نماید، در واقع تا حدود زیادی، اظهارنظر حرفه‌ای او را جویا می‌شوند و این‌گونه اظهارنظرها می‌تواند در موارد بسیاری از نظر شکل و محتوا متفاوت باشد<sup>(۳)</sup>.

در سال ۱۹۴۳، «جورج می»<sup>(۴)</sup>، صریحاً نوشت که حسابداری هنر است نه علم، هنری که دارای فواید فراوان و گوناگونی است. نتیجه چنین طرز تفکری، ایجاد اصول و مفاهیمی بود که در چارچوب هنر می‌گنجید. یعنی تعیین آنگونه اصول حسابداری که براساس تجربه، مطالعه و ملاحظه بدست می‌آید. در آن زمان، تب کاربرد عملی حسابداری شیوع داشت و مقتضیات شرایط اقتصادی آن زمان نیز به گونه‌ای بود که از ماهیت حسابداری، به عنوان هنر، حمایت می‌کرد. در آن زمان، حقیقت نسبی انگاشته می‌شد، افکار برای تعیین عملی و قابل دسترسی بودن آزمایش می‌شدند، تجربه، همه را قادر می‌ساخت که براساس شرایط موجود، اعتبارش را مورد قضاوت قرار دهد و معلومات، از طریق تجربی و بوسیله ملاحظات آگاهانه و آزمایش ایده‌ها، در قالب مفاهیم اجتماعی ظاهر شدند. کاربرد عملی حسابداری، بر مفاهیم تئوریک حسابداری خط بطلان کشید و ادعا نمود تئوری‌هایی که براساس خلاصه‌ای از پدیده‌های اجتماعی بنا می‌شوند و یا بر مبنای حقایق متافیزیکی پی‌ریزی می‌گردند، بدون معنی هستند مگر اینکه کاربرد آنها در جامعه مشخص گردد. همچنین هیچ تئوری نمی‌تواند صحیح یا غلط قلمداد شود، جز آنکه در آزمایشگاه (جامعه) تست شود.

اصول حسابداری که براساس کاربرد عملی حسابداری و مفهوم هنر بنا گردید، بیشتر پیرامون

نحوه صحیح تعبیر و تفسیر «ارزش‌ها» در مسائل اقتصادی نظیر تورم و رکود دور می‌زد. همچنین تئوری‌های اولیه حسابداری، بر پایه مفهوم کاربرد عملی، چارچوب حسابداری را براساس منطق بنا نهادند و بدین ترتیب اولین تئوری حسابداری که اصطلاحاً «تئوری مالکیت خصوصی»<sup>(۳)</sup> نامیده می‌شد، بوجود آمد. این تئوری و مصوبات بعدی آن که درباره نقش حسابداری بود، در جهت فراهم نمودن اطلاعات مالی، برای حمایت از سرمایه‌گذاران و بستانکاران به کار برده شد.

اخیراً، حسابداری به مفهوم یک «فعالیت خدماتی» یا یک «مکانیزم توصیفی - تحلیلی» و یا یک «سیستم اطلاعاتی» تعبیر شده است<sup>(۵)</sup>. حسابداری، به عنوان یک فعالیت خدماتی، اطلاعات مالی را در اختیار گروه‌های مختلف جامعه قرار می‌دهد تا امکان تصمیم‌گیری اقتصادی مطلوب در زمینه استفاده از منابع داخلی شرکتها و اقتصاد جامعه فراهم شود. حسابداری به عنوان یک مکانیزم توصیفی - تحلیلی، انبوه وقایع و عملیاتی را که در کلیه سازمان‌ها و در اقتصاد جامعه صورت می‌پذیرد، شناسایی می‌کند آنگاه آنها را با اندازه‌گیری، طبقه‌بندی و تلخیص به اطلاعات مترادفی تبدیل می‌کند که بسیار مهم هستند و با یکدیگر ارتباطی منطقی دارند تا با کمک این اطلاعات وضعیت مالی مؤسسات سنجیده شود. حسابداری به عنوان یک سیستم اطلاعاتی، به جمع‌آوری اطلاعات مالی می‌پردازد تا آن را به

### شیوه تدوین اصول حسابداری

آنچه امروز به عنوان اصول متداول و پذیرفته شده حسابداری (GAAP) شناخته می‌شود، غالباً، در اثر اقدامات انستیتوی حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)<sup>۴</sup> بوجود آمده است.<sup>۵</sup> این سازمان، حدود یک قرن است که به امر مطالعه ابعاد مختلف اصول حسابداری اشتغال دارد. در سال ۱۸۹۶، جامعه حسابداران عمومی آمریکا<sup>۶</sup> که امروز به نام AICPA فعالیت می‌کند، پیشنهاد نمود که نحوه نمایش دادن دارایی‌ها در ترازنامه به گونه‌ای باشد که به ترتیب از اقلامی که سریع‌تر به وجه نقد تبدیل می‌شوند، شروع گردد و به اقلامی که قابلیت تبدیلشان به وجه نقد کمتر از سایر اقلام است، ختم شود. نحوه افشای اطلاعات مالی با این شیوه بر ارائه اطلاعات به بستانکاران تأکید داشت. در سال ۱۹۱۷ یکی از کمیته‌های این سازمان به انتشار دستورالعملی به نام «حسابداری یکنواخت»<sup>۷</sup> اقدام نمود که رویه‌ها و نحوه تهیه صورت‌های مالی را نشان می‌داد. پس از آن انستیتوی حسابداران آمریکا (AIA)<sup>۸</sup> که امروز تحت عنوان AICPA فعالیت می‌نماید، کمیته‌های

کسانی گزارش کند، که از صورت‌های مالی استفاده می‌نمایند تا کار تصمیم‌گیری‌های اقتصادی را برای آنان آسان کند و در رفتار اقتصادی آنها در سطح سازمان و جامعه تأثیر بگذارد.

پیروی از مفاهیم حسابداری یاد شده، تا حدود زیادی مستلزم به کارگیری فرضیه‌ها، اصول، رویه‌ها و استانداردهای متفاوتی است. مثلاً اگر از حسابداری به عنوان «علم» تعبیر شود، شیوه تهیه اصول حسابداری و ساختار تئوری‌های آن، با مواردی که حسابداری در مفاهیم دیگر تعریف شده است شبیه نخواهد بود بلکه به اصولی شباهت خواهد داشت که در علمی نظیر ریاضی یا فیزیک تهیه شده‌اند. در حال حاضر پراکنندگی فلسفی بسیار گسترده‌ای در نحوه ایجاد تئوری‌های حسابداری و طرز تدوین استانداردهای پذیرفته شده حسابداری در میان حسابداران وجود دارد. با اینکه تاکنون در زمینه تدوین استانداردهای حسابداری شاهد پیشرفت‌هایی بوده‌ایم، به دلیل عدم شناخت صحیح از حسابداری و وجود تعبیرهای گوناگون، حسابداری نتوانسته است برای تدوین استانداردها، یک چارچوب منظم و سیستماتیک بوجود بیاورد.

#### 4- The American Institute of Certified Public Accountants

۵- البته سایر جوامع حسابداری از قبیل انستیتوی حسابداران رسمی انگلستان و ولز، و انجمن حسابداران آمریکا در این زمینه اقداماتی جدی انجام داده‌اند، ولی شرح و بسط آن از حیطه این مقاله خارج است. در ضمن این سازمانها هم نتوانسته‌اند نتایج مطلوب‌تری در مورد استانداردهای حسابداری ارائه نمایند.

#### 6- American Association of Public Accountants

#### 7- Uniform Accounting

#### 8- The American Institute of Accountants

فرصت این را هم ندارند که بتوانند یک چارچوب نظری تهیه نمایند. از سوی دیگر، CAP، به خاطر وحشت از اقدامات کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC)<sup>۱۰</sup>، می‌بایستی، سریعاً عمل می‌نمود تا از سوءاستفاده‌های احتمالی آنان در زمینه کاربرد تکنیک‌های حسابداری جلوگیری کند، بنابراین AIA، موافقت نمود که نتیجه مطالعات سه تن از استادان معروف حسابداری را تحت عنوان «یک بیانیه در مورد اصول حسابداری»<sup>۱۱</sup> انتشار دهد و با اینکه انستیتوی حسابداران اعلام کرده بود که نظریات عرضه شده در این بیانیه، جزء نظریات قانونی و اجرایی آن سازمان نیست، اما بسیاری از حسابداران حرفه‌ای آن را یکی از تألیفات انستیتو به حساب آوردند. این بیانیه، اصول حسابداری را بر مبنای «ملاحظه رویه‌های موجود در عمل» و همچنین براساس «رویکرد استقرایی»<sup>۱۲</sup> ارائه می‌داد و با اینکه توسط سه تن از استادان معروف حسابداری تهیه شده بود، فاقد ثنوری حسابداری بود. بنابراین، بلافاصله پس از انتشار از سوی صاحب‌نظران آکادمیکی حسابداری، از جمله پیتون<sup>۱۳</sup> (که خود یکی از اعضای CAP نیز بود)، مورد انتقاد قرار گرفت و این در حالی بود که بیانیه مورد استقبال شدید حسابداران حرفه‌ای قرار گرفته بود و

ویژه‌ای را برای تدوین اصول حسابداری تشکیل داد. این کمیته‌ها درباره مسائلی از جمله نحوه ارزشیابی دارایی‌ها در ترازنامه و اصول حسابداری بازارهای خارجی به مطالعه پرداختند. در سال ۱۹۳۲، یکی از کمیته‌های مخصوصی که برای همکاری با بازار سهام و بورس اوراق بهادار نیویورک تشکیل گردیده بود، یک رشته اصول کلی حسابداری را برای شرکت‌هایی که در بازار سهام بودند، تدوین نمود، اما خاطر نشان ساخت که مدیران باید در انتخاب تکنیک‌های حسابداری آزاد باشند و این اصول نباید در انتخاب تکنیک‌های حسابداری محدودیتی ایجاد کند.

در سال ۱۹۳۶، AIA، کمیته‌ای مرکب از هفت نفر را به نام «کمیته رویه‌های حسابداری» (CAP)<sup>۱</sup>، بعنوان مسؤل تدوین اصول حسابداری انتخاب نمود. این کمیته، نخستین مسأله‌ای را که در نظر گرفت و در مورد آن به بحث پرداخت این بود که به چه اقداماتی باید پرداخت تا روش‌های حسابداری گوناگونی که در عمل مورد استفاده قرار می‌گیرند، محدود شوند؟ اعضای این کمیته به سرعت دریافتند نخستین وظیفه آنان این نیست که بیانیه کاملی در مورد رویه‌های حسابداری ارائه نمایند. اکثر اعضای کمیته معتقد بودند که آنها حتی

9- Committee on Accounting Procedure

10- The Securities and Exchange Commission

11- A Statement of Accounting Principles

12- Inductive Approach

13- Paton, William

مختلف، ناچار شد به جای CAP، «هیأت اصول حسابداری» را به نام APB<sup>۱۵</sup> تشکیل دهد. این هیأت موظف بود اصول بدیهی یا «اصول موضوعه»<sup>۱۶</sup> حسابداری را تعیین کند و اصول مورد قبول عموم حسابداران را به رشته تحریر درآورد. همچنین موارد اختلاف، بین روش‌های حسابداری را کاهش دهد و مشکلات حل نشده حسابداری را بررسی نماید و برنامه‌های خود را بر پایه پژوهش و تحقیق مبتنی سازد. APB، در طی ۱۴ سال فعالیت (۱۹۷۳-۱۹۵۹)، ۳۱ «نظرگاه»<sup>۱۷</sup> و ۴ «بیانیه»<sup>۱۸</sup> انتشار داد، اما اکثر این نظرگاهها، بویژه دیدگاههایی که در زمینه تعیین سود و زیان و ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها بود، مورد تأیید و حمایت مدیران کمیسیون بورس اوراق بهادار و حسابداران حرفه‌ای قرار نگرفت و حتی بعضی از اعضای APB نیز با مطالب مندرج در این دیدگاهها موافق نبودند. در نتیجه APB ناگزیر بود که موضع خود را تغییر دهد یا اینکه دیدگاههای جدیدی را جایگزین نظرگاههای قبلی کند. همچنین استانداردهای تهیه شده توسط APB، نیز مورد توجه اکثر گروه‌های مختلف، بخصوص جامعه حسابداران حرفه‌ای قرار نگرفت. بویژه اولین استاندارد که گزارشی از دریافت «تحقیقات حسابداری شماره ۱ و ۳»<sup>۱۹</sup> بود و

آنها از آن در جهت توجیه تکنیک‌های حسابداری خود در عمل بهره می‌جستند. یکی از مؤلفان صاحب نفوذ این بیانیه به نام «هتفیلد»<sup>۴</sup>، اعتراف کرد که وی در پی تألیف و انتشار رویه‌های حسابداری کمپانی‌های بزرگ نبوده است، اما مشکل این بود که حرفه حسابداری، حتی نمی‌دانست منظور از «اصول حسابداری» چه بود و این اصول چه اقلامی را دربر می‌گرفت. وی اظهار داشت شاید روزی برسد که رئیس AIA اعلام کند که «بله، این است اصول مهم حسابداری». این اظهارات گروهی را قانع کرد که تدوین اصول حسابداری چیزی بیش از انعکاس رویه‌های جاری حسابداری در عمل نیست.

در هر حال، CAP تصمیم گرفت که در حسابداری موارد خاصی را بررسی کند سپس یک یا چند رویه حسابداری مورد قبول را پیشنهاد نماید و سایر رویه‌های حسابداری غیر قابل قبول را رد کند، اما این کمیته، با وجود انتشار ۵۱ بولتن در طی سال‌های ۱۹۳۹ تا ۱۹۵۹، عملاً توفیق دستیابی به این هدف مهم را نیافت و هیچگاه موفق نشد یک چارچوب دقیق علمی را برای اصول حسابداری ارائه نماید.

در سال ۱۹۵۹، AICPA، تحت فشارهای

14- Hatfield, Henry

15- The Accounting Principles Board

16- Postulates

17- Opinion

18- Statement

19- Accounting Research No.1 and No.3

پذیرفته شده حسابداری مؤسسات بازرگانی»<sup>۲۴</sup> انتشار یافت و گرچه این پژوهش، براساس رویکرد استقرایی انجام یافته بود و بر کاربرد عملی استانداردهای حسابداری تأکید داشت، چندان مورد توجه و حمایت حسابداران حرفه‌ای واقع نگردید. به همین علت نتوانست به تهیه بیانیه‌ای کلی در مورد استانداردهای حسابداری منجر شود. سایر تحقیقات بعدی نیز بدون حصول هیچ نتیجه مثبتی در رابطه با استانداردها صورت پذیرفت و با اینکه این تحقیقات توسط محققان بی‌شماری انجام یافته بود، نتوانست چارچوب نظری و عمیقی را برای استانداردهای حسابداری بوجود آورد. در سال ۱۹۷۳، APB، به علت درگیر بودن با مسائل و مشکلات گوناگون، از جمله عدم موفقیت در تدوین استانداردهای حسابداری و ضعف در تجویز اصول حسابداری مطلوب منحل شد و جای خود را به «هیأت استانداردهای حسابداری مالی» (FASB)<sup>۲۵</sup> داد. این هیأت با تأیید و موافقت SEC، مسؤلیت تدوین استانداردهای حسابداری و سایر اعمالی را به عهده گرفت که APB، توفیق انجام آنها را نیافت و «اعلامیه‌های رسمی»<sup>۲۶</sup> آن توسط SEC و AICPA قانونی

استاندارد چهارم<sup>۲۰</sup> که در توجه به مسائل خاص و تدوین اصول کلی حسابداری کوشش بسیاری نشان داده بود.

از سوی دیگر، دایره تحقیقات حسابداری<sup>۲۱</sup> (که دارای اعضای تمام وقت برای انجام تحقیقات و پژوهش‌های حسابداری بود و نتایج تحقیقات خود را که جنبه اداری و قانونی نداشت، به منظور اطلاع عموم و احیاناً استفاده APB انتشار می‌داد)، موفق گردید، در طول عمر فعالیت APB، حدود ۱۵ تحقیق مختلف را انجام دهد و نتیجه آن را ارائه نماید، اما نخستین تحقیق این گروه که در رابطه با «اصول موضوعه اساسی در حسابداری»<sup>۲۲</sup> بود، همچنین سومین تحقیق آن که موضوعش «مجموعه‌های مختلف کلی اصول حسابداری مؤسسات بازرگانی»<sup>۲۳</sup> بود، مورد تأیید و پذیرش APB قرار نگرفت و APB سریعاً اعلام کرد که این مطالعات و تحقیقات، بسیار رادیکال می‌باشند و با رویه‌های پذیرفته شده حسابداری حرفه‌ای تفاوت فاحشی دارند. بنابراین مقرر شد که مطالعه جدیدی در زمینه بررسی اصول حسابداری متداول صورت پذیرد و در پی آن نتیجه مطالعه تحقیقی شماره ۷، تحت عنوان «موجودی اصول

20- APB No.4

21- the Accounting Research Division

22- The Basic Postulates of Accounting

23- Alternative Set of Broad Accounting Principle for Business Enterprises

24- Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprise

25- Financial Accounting Standards Board

26- Pronouncements

شناخته شد. FASB، در آغاز در رابطه با مفاهیم حسابداری مالی تعدادی بیانیه انتشار داد که به «چارچوب نظری»<sup>۲۷</sup> معروف شد. نخستین بیانیه، در رابطه با «اهداف گزارشهای مالی توسط شرکت‌های بازرگانی» (SFAC # 1)<sup>۲۸</sup> می‌باشد که در آن بیانیه نقش و کاربرد گزارشهای مالی برای استفاده کنندگان مختلف آن، از قبیل سرمایه‌گذاران، بستانکاران و مدیران تشریح شده است. موضوع سایر بیانیه‌های منتشر شده، عبارت بود از: «ویژگیهای کیفی اطلاعات»، «اجزای صورت‌های مالی و چگونگی اندازه‌گیری آنها» و «اهداف گزارشهای مالی سازمان‌های غیر انتفاعی». طبق اظهارات FASB، دلیل اصلی تدوین چارچوب نظری، ایجاد اهداف و مفاهیمی است که در تهیه استانداردهای حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرند و به امر تهیه صورت‌های مالی کمک می‌کنند و میزان درک و اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را افزایش می‌دهند. گرچه اقدام به ایجاد چارچوب نظری می‌تواند گام مؤثری در پیشبرد تئوری‌های حسابداری و فراهم نمودن زمینه تدوین استانداردها باشد، براساس شواهد موجود، انتشار چارچوب نظری نتوانسته است مشکلات حسابداری را حل کند و به اهداف اعلام شده FASB جامه عمل بپوشاند. سایر مشکلات موجود در امر تهیه چارچوب نظری در بخش آینده تشریح

خواهد شد.

از مجموع مباحث فوق، می‌توان به این نتایج رسید:

۱- هیچگونه تعریف مشخصی برای «استانداردهای حسابداری» به نحوی که مورد پذیرش عامه حسابداران باشد، وجود ندارد و در طی زمان‌های مختلف، مفاهیم مهمی از قبیل «رویه‌های حسابداری»، «اصول حسابداری» و «استانداردهای حسابداری» گرچه تفاوت‌هایی داشته‌اند، در یک معنی به کار برده شده‌اند.

۲- کوشش‌هایی که در جهت تدوین اصول به اصطلاح «پذیرفته شده حسابداری» انجام شده است، تحت تأثیر رویه‌های حسابداری رایج در عمل بوده است و آنچه که بدین منوال بدست آمده از طریق «رویکرد استقرایی» حاصل شده است نه «رویکرد قیاسی»، بنابراین غالباً فاقد ثنوری حسابداری است.

۳- انستیتوی حسابداران رسمی آمریکا، بیشتر توجهش را به حل مشکلات بخصوصی در حسابداری معطوف نموده و در واقع به جای پیشگیری از آتش‌سوزی، وانمود به خاموش کردن آن کرده است.

۴- سه عامل یاد شده و سایر عواملی که در مباحث بعد ذکر خواهند شد، وضعیتی را پدید آورده‌اند که پس از گذشت تقریباً یک قرن، امکان دستیابی به یک چارچوب دقیق و علمی برای

27- Conceptual Framework

28- Statement of Financial Accounting, Concepts No. 1



استانداردهای حسابداری و حل کردن مشکلات آن مقدر نیست.

### نقش فشارهای سیاسی در عدم توفیق دستیابی به چارچوب نظری

از بدو پیدایش سازمان‌های مسؤل تدوین استانداردهای حسابداری تاکنون، همواره دو نوع فشار سیاسی وجود داشته است که در امر تدوین استانداردهای مطلوب و دسترسی به چارچوب قاطع مفهومی حسابداری دخالت داشته و سبب گردیده‌اند که این امر با عدم امکان موفقیت روبه‌رو شود. این دو نوع فشار عبارتند از:

۱- فشارهای سیاسی درونی

۲- فشارهای سیاسی بیرونی

- فشارهای سیاسی درونی مربوط است به سیاست‌های داخلی سازمان‌های تدوین‌کننده استانداردها در زمینه تهیه و تدوین اصول حسابداری و چارچوب نظری. همچنین اینگونه فشارها بر کیفیت انتخاب و گزینش خط‌مشی توسط اعضای مسؤل تدوین استانداردها اعمال می‌گردد. در حال حاضر، هریک از افراد عضو «هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی» که به نحوی در امر تدوین استانداردهای حسابداری نقش دارند در وهله اول، چارچوب نظری مطلوب خود را پیشنهاد و دنبال می‌کنند و این چنین چارچوب‌های پیشنهادی، غالباً بر پایه ملاحظات سیاسی و براساس ماکزیم نمودن ارزش مطلوبیت منافع مادی آنان استوار است.

هورن گرن، که سابقه‌ای بس طولانی در

زمینه‌های گوناگون و مختلف در امر تدوین استانداردهای حسابداری دارد در این باره همکاری نزدیکی با سازمان‌های مختلف حسابداری، از جمله APB، FASB و AICPA داشته است. در مقاله‌ای که اخیراً توسط آقایان دکتر عبده تبریزی و میراسکندری ترجمه شده است اظهار می‌دارد در هیأت تدوین استانداردهای حسابداری، «حتی انتشار یک بیانیه در زمینه چارچوب نظری نیز نمی‌تواند خالی از ابعاد سیاسی<sup>(۶)</sup> باشد». وی می‌گوید:

بسیاری از آرای نهایی (اعضای مسؤل تدوین استانداردها) از چارچوب تکنیکی انفرادی متأثر است که بر هر چارچوب عمومی ارجح شمرده می‌شود. ضمناً درست مانند امور سیاسی، افراد ممکن است مثبت یا منفی رای دهند... ممکن است دلیلش این باشد که من این باره چیزی که از نظر فنی غیر قابل قبول است، رأی می‌دهم، چرا که در بلندمدت ناچارم با همکارانم کنار بیایم. اکنون در مورد مسائل کوچک کوتاه می‌آیم، اما بعدها روی موضوع‌های خط‌مشی مهمتری امتیاز می‌گیرم...

آیا چنین طرز تفکری وجود دارد؟ شکی نیست که این مورد برای آنکه هیأت عمر مفیدی داشته باشد لازم است، اما در هیچ چارچوبی تکنیکی نمی‌گنجد<sup>(۷)</sup>.

مداخله کردن عوامل سیاسی و مادی، در تدوین استانداردها، توسط اعضای هیأت موجب گردیده است که استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب و براساس واقعیات موجود و مسائل

تکنیکی تدوین نگردند، بلکه تهیه و تدوین این استانداردها، در جهت منافع شخصی گروه‌های خاص و بعضی از اعضای هیأت تدوین استانداردها صورت پذیرد و بعضاً اگر این استانداردها به نحو مناسبی تهیه شده باشند، مورد تصویب هیأت تدوین استانداردها قرار نگیرند.

با اینکه تأثیر فشارهای سیاسی درونی بر امر تدوین استانداردهای حسابداری، محرز و حائز کمال اهمیت است، تأثیر فشارهای سیاسی بیرونی، به مراتب با اهمیت‌تر و بحث‌انگیزتر است، زیرا اینگونه فشارها انواع متعددی دارند. همچنین از قدرت زیادی برخوردارند و قدرت و نفوذ آنها به مراتب بیشتر از فشارهای سیاسی درونی می‌باشد و غالباً بطور مستقیم و یا غیر مستقیم نیز بر روی فشارهای سیاسی درونی تأثیر می‌گذارند. فشارهای سیاسی بیرونی، غالباً توسط گروه‌های بانفوذ و بعضی از جوامع حسابداری بر امر تهیه استانداردها اعمال می‌گردد. به عنوان نمونه، در نتیجه فشارهای سیاسی بیرونی SEC و سایر گروه‌های بانفوذ، APB بارها ناچار شد که نظرگاه‌های خویش را اجرا نکند و یا اینکه نظرگاه‌های جدیدی را تهیه و نشر دهد که با نظرگاه‌های قبلی مغایرت داشته باشد و قادر باشد آنها را منسوخ نماید. همچنین FASB نیز بر اثر فشارهای سیاسی بیرونی، در موارد متعددی از جمله «گزارش مالی در مورد قدرت خرید عمومی»، «حسابداری دلار ثابت»، «گزارش‌های مالی و تغییرات قیمت‌ها» و «حسابداری مالی و گزارشگری شرکت‌های تولیدکننده نفت و گاز» ناچار شد بیانیه‌ها و پیش‌نویس‌های خود را تغییر

دهد.

«واتس و زیمرمن»<sup>(۸)</sup>، مثال‌های متعددی می‌آورند و این واقعیت را نشان می‌دهند که تدوین اصول و استانداردهای حسابداری، تحت تأثیر شدید عوامل سیاسی و در جهت تأمین منافع گروه‌های بانفوذ خاصی انجام شده است. «دویچ» و «ساندر»<sup>(۹)</sup> مواردی مانند تهیه استانداردهای مربوط به صنایع نفت و گاز را ذکر می‌کنند که FASB صرفاً به خاطر وحشت از مداخله SEC و سازمان‌های دولتی عمل نموده است و معتقدند که عدم قدرت قانونی FASB در اجرای استانداردهای حسابداری این سازمان را به نشر مطالب متعددی در زمینه «چارچوب مفاهیم نظری» مجبور کرده است. «فوستر»<sup>(۱۰)</sup> در موارد مختلف از جمله تهیه صورت‌های مالی، براساس سطح عمومی قیمت‌ها و معافیت‌های مالیاتی مربوط به سرمایه‌گذاری‌ها مثال‌هایی ارائه می‌کند که در آنها FASB و APB ابتدا یک تصمیم و پس از آن بر اثر فشارهای خارجی تصمیم دیگری را در مورد تجویز تکنیک‌های مناسب حسابداری اتخاذ نموده است. «بنستن»<sup>(۱۱)</sup> مدارکی ارائه می‌کند که نشان می‌دهد SEC براساس تأمین منافع افراد و گروه‌های مختلف، استانداردهای حسابداری را تدوین نکرده است.

هورن‌گرن<sup>(۱۲)</sup> نیز می‌گوید:

«عمر مفید FASB به شایستگی آن متکی نخواهد بود. نکته اساسی، قابلیت، در حل معضلات موجود بین اشخاص ذی‌نفع مختلف است، به طوری که راه‌حل برای ذی‌نفع غایی هیأت،

۲- دسترسی نداشتن به اطلاعات کافی در زمینه انواع گروههای مختلف استفاده کننده از صورت های مالی.

۳- یکسان نبودن و تنوع اهداف در میان طبقات مهم استفاده کنندگان از صورت های مالی.

۴- عدم شناخت دقیق ساختار اقتصادی، اجتماعی و سیاسی جامعه.

۵- وجود تضاد بین منافع استفاده کنندگان از صورت های مالی، مدیران و مسزولان تدوین استانداردها.

۶- کافی نبودن تحقیقات در زمینه مسائل مختلف حسابداری.

۷- وجود موانع و مشکلات در راستای اخذ موافقت یا پذیرش استانداردهای حسابداری از عموم حسابداران. همچنین عدم حمایت عامه حسابداران از این استانداردها.

۸- دشواری تدوین استانداردهای مطلوبی که در مراحل اجرایی و عملی استفاده می شوند.

۹- تغییرات زمان و تکنولوژی. شرح و بسط هر یک از عوامل نامبرده، از گنجایش این مقاله خارج است و بیشتر اینها در مقاله دیگر نگارنده به تفصیل بررسی شده اند<sup>(۱۳)</sup>.

### چگونگی تهیه و تدوین استانداردهای «مطلوب» حسابداری

اصول و استانداردهای حسابداری متداول کنونی (GAAP)، دستاورد فعالیت و تلاش جوامع حسابداری آمریکا، بویژه سازمان AICPA می باشد. این جوامع، کار تدوین اصول و

غول بی شاخ و دمی که دولت فدرال نامیده می شود، بویژه کمیسیون بورس اوراق بهادار، پذیرفتنی باشد. این قابلیت در تصمیم ها، انتخابها و چارچوب نظری FASB مستتر خواهد بود. بنابراین، اگر بقای FASB، امری مطلوب تلقی می شود، چارچوب نظری نیز، چیز مطلوبی است. یعنی چارچوب، احتمالاً به هیأت کمک می کند تا قدرت بیابد».

از مبحثی که گذشت، این نتایج بدست می آید:

۱- در امر تدوین اصول و استانداردهای حسابداری، همواره جریانها و ملاحظات سیاسی دخالت داشته اند و در این راستا، هیچگاه به شایستگی و اهمیت موضوع تکنولوژی حسابداری توجهی نشده است.

۲- هدف FASB، از تهیه و انتشار چارچوب نظری، حل معضلات حسابداری نبوده است، بلکه این کار برای تأمین بقا و قدرت گیری FASB انجام پذیرفته است و در نهایت نیز منجر شده است به تأمین منافع مادی پاره ای از اعضای FASB و سایر گروههای صاحب نفوذ که در خارج از این هیأت قرار دارند.

### نقش سایر عوامل

عوامل مهم دیگری که در راه دستیابی به چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری دشواری هایی ایجاد نموده اند، عبارتند از:

۱- عدم استفاده صحیح و مناسب از بازار و سازمان هایی که مسزول تدوین استانداردها هستند.

استانداردهای حسابداری را غالباً برای موارد زیر انجام داده‌اند:

- ۱- حفظ و حمایت منافع مادی شرکت‌های بزرگ حسابرسی و صنایع تحت نفوذ آنها
- ۲- بر اثر اعمال فشارهای سیاسی

و برای اینکه این اصول را به مردم آمریکا و مردم دیگرکشورها بقبولانند، واژه زیبا و پرطمطراق «پذیرفته شده» را به دنبال استانداردها افزوده‌اند، اما در حقیقت این اصول حتی در آمریکا نیز از سوی همه حسابداران پذیرفته نشده است، زیرا تنها دربرگیرنده گروهی از رویه‌های حسابداری است که توسط تعداد محدودی از شرکت‌های بزرگ، در عمل به کار گرفته می‌شوند و منافع مادی آنها را تأمین می‌نمایند و همانگونه که «واتس و زیمرمن»، اشاره کرده‌اند، اصول و تئوری‌های حسابداری بخصوصی به کار گرفته شده‌اند تا موقعیت برخی از گروه‌های صاحب نفوذ در کمپانی‌های بزرگ را حفظ کنند و از رویه‌های حسابداری این کمپانی‌ها پشتیبانی نمایند. با این همه به عقیده نگارنده عبارت «اصول پذیرفته شده حسابداری» عبارت بی‌مسامی است و پیشنهاد می‌کنم که این عبارت به عبارات مناسب‌تری از قبیل «استانداردهای مطلوب حسابداری» و یا «استانداردهای حرفه‌ای حسابداری» تغییر یابد.

پرسش مهمی که در رابطه با مطالب این مبحث و مباحث قبل مطرح می‌شود این است که چگونه FASB و سایر سازمان‌های مسؤول تدوین استانداردها، می‌توانند استانداردهای «مطلوب» حسابداری را که متناسب با وضعیت هر جامعه نیز

باشد، تدوین نمایند؟ یکی از راه‌حل‌های نویدبخش این است که سازمان‌های مسؤول تدوین استانداردها، روش کنونی FASB را که بر پایه جزئی‌نگری استوار است، منسوخ کنند و به مسأله تدوین استانداردهای حسابداری، به صورت یک «سیستم» بنگرند. «FASB در روش کنونی خود برای تدوین استانداردها، تنها به یک جنبه از اهداف تدوین استانداردها، مانند تعیین اهداف استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، یا کیفیت اطلاعات لازم برای گزارشگری و یا تعریف اجزای مهم صورتهای مالی توجه می‌کند». در این صورت، مرکز توجه این گونه سازمان‌ها، برای تدوین استانداردهای حسابداری، باید به مسائل زیر جلب شود:

پارامترهای مهم سیستم و رابطه بین پارامترها، تأثیر عوامل خارجی بر پارامترها، محدودیت‌های سیستم و تعیین شرایطی که سیستم را قادر می‌سازد به نحوی مطلوب عمل نماید.

در طراحی سیستم، اگر صرفاً جنبه کاربردی مدنظر قرار گیرد و تنها از رویکرد استقرایی استفاده شود، نتایج بدست آمده حتی در بهترین وضعیت نیز، بازگوکننده روش‌های حسابداری رایج حرفه‌ای خواهد بود و این روش‌ها، لزوماً مطلوب‌ترین روش‌های حسابداری نخواهند بود. از سوی دیگر، اگر در این راستا، از رویکرد قیاسی استفاده شود، سیستم هرگز نخواهد توانست واقعیاتی را که عملاً هنگام کاربرد اصول و استانداردهای حسابداری وجود دارند، منعکس کند، از این رو در بهترین شرایط نیز به صورت یک

دادند که این عوامل آثاری منفی دارند، سعی نمایند که اثرات منفی این عوامل را تا حد امکان کاهش دهند و از بین ببرند. آنگاه از میان سایر عوامل، مهمترین آنها را به عنوان پارامترهای اصلی سیستم تدوین استانداردها در نظر بگیرند.

۲- اقدام دوم آن است که به عوامل «غیرمادی» که در تدوین استانداردها مؤثرند، توجه کنند.

اگر سازمان‌هایی که مسؤول تدوین استانداردها هستند، دارای استقلال مالی باشند و مانند FASB ناگزیر نباشند که بودجه خود را به طور مستقیم و غیر مستقیم توسط شرکت‌های بزرگ حسابرسی، صاحبان صنایع و یا سایر گروه‌های خاص تأمین کنند تا برای تدوین یا عدم تدوین استانداردهای حسابداری، تحت فشار گروه‌های با نفوذ خاصی قرار نگیرند. همچنین در امر تهیه و تدوین این استانداردها، جنبه‌های غیرمادی از قبیل عوامل معنوی و مذهبی، وجدان، استقلال حرفه‌ای، صداقت، انصاف، علاقه به پیشرفت حسابداری و غیره را نیز مورد توجه قرار دهند و کدهای اخلاقی حسابداران را که از دیرباز مورد تأیید مجامع رسمی حسابداری قرار گرفته است، مدنظر قرار دهند تا در حفظ بقا و موجودیت خویش توانا شوند. در این صورت اقدامات و مصوبات آنها مورد تأیید و حمایت اکثر حسابداران و سایر استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری قرار خواهد گرفت و تنها در این صورت است که اینگونه سازمانها قادر خواهند بود اعتماد مردم را به خویش جلب کنند.

کاربرد تفکر «سیستمی» در امر تدوین

مدل خلاصه شده دور از واقعیت درخواهد آمد. بنابراین، بهترین روش برای ایجاد سیستم تدوین استانداردها، ادغام رویکرد قیاسی و رویکرد استقرایی است تا هم جنبه‌های کاربردی و عملی و هم جنبه‌های تئوریک سیستم محفوظ بماند. هنر سازمان‌های مسؤول تدوین استانداردها در تعیین میزان مطلوب هریک از این دو رویکرد خواهد بود.

نکته بسیار مهمی که باید مدنظر سازمان‌های مسؤول تدوین استانداردها قرار گیرد، هدف واقعی از تدوین استانداردهای حسابداری است. این هدف، صرفاً نباید فراهم ساختن اطلاعات اقتصادی و مالی برای گروه‌های محدود و مشخصی از جامعه باشد، بلکه باید در جهت بهبود شرایط اقتصادی و عمومی جامعه پایه‌گذاری شود. به بیان دیگر، این هدف باید در سطح ملی و کلان، طرح‌ریزی شود نه در سطح خرد. همچنین این استانداردها باید بگونه‌ای تدوین شوند که تأثیر آنها بر وضعیت اجتماعی و اقتصادی اشخاص یا گروه‌ها، به شرایط اقتصادی و اجتماعی سایر اشخاص یا گروه‌ها لطمه نزنند. اگرچه دستیابی به این هدف بسیار دشوار است، سازمان‌های مسؤول تدوین استانداردها با انجام دو اقدام کلی، قادر خواهند بود برای رسیدن به این هدف گام بردارند.

این دو اقدام به شرح زیر هستند:

۱- اولین اقدام آن است که عوامل مهمی با دقت بررسی شوند که در قسمت‌های قبلی از آنها به عنوان فاکتورهای تأثیرگذارنده بر امر تدوین اصول و استانداردهای حسابداری یاد شد و اگر تشخیص

استانداردها، لااقل دارای پنج ویژگی عمده به شرح زیر است:

۱- نشان می‌دهد که امر تدوین استانداردها، فقط با در نظر گرفتن یک عامل یا پارامتر (مثلاً تعیین اهداف استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی و یا تصویب قانون و مقررات) عملی نیست، زیرا پارامترهای بسیار مهم و متعددی در جامعه وجود دارند که بر امر تدوین استانداردها مؤثرند.

۲- نمایانگر آن است که از بین پارامترهای متعددی که در امر تدوین استانداردها دخالت دارند، کدامیک حیاتی و مثرتر می‌باشند و باید در نظر آورده شوند و کدامیک را نیز می‌توان به دلیل ملاحظات سیستمی و عملی نادیده گرفت؟

۳- روشن می‌نماید که رابطه پارامترهای انتخاب شده با یکدیگر و تأثیر آنها بر امر تدوین استانداردهای حسابداری چگونه است و یا به چه نحو باید باشد؟

۴- تعیین‌کننده آن است که محدودیت سیستم در چیست؟ و تحت چه شرایطی، سیستم قادر به تدوین استانداردهای مطلوب حسابداری خواهد بود؟

۵- تفکر سیستمی، ایجاب می‌نماید که عوامل بیرونی مهمی که بر عوامل درونی سیستم تأثیر قابل ملاحظه‌ای دارند و یا باید داشته باشند، مشخص گردند.

از اینها گذشته، طرز تفکر سیستمی بطور غیر مستقیم، به این نکته مهم اشاره دارد که استانداردهایی که برای یک جامعه معین (مثلاً آمریکا) تهیه می‌شوند، الزاماً نمی‌توانند به طور

کامل، برای جوامع دیگر مفید واقع شوند، زیرا ممکن است عوامل مهمی که در یک جامعه، علت پیدایش استانداردهای حسابداری هستند عیناً همان فاکتورهای مربوط به ساختار اقتصادی، اجتماعی و سیاسی جوامع دیگر نباشند، بنابراین در هر جامعه‌ای باید با توجه به وضعیت خاص آن جامعه و با تکیه بر اصل هزینه و فایده نسبت به امر تدوین استانداردهای مطلوب حسابداری مورد نیاز آن جامعه همت گماشت.

طبیعی است که تعیین پارامترهای یاد شده، تشخیص دقیق کیفیت ارتباط بین آنها و تأثیر این پارامترها در تدوین استانداردها، همچنین تعیین عوامل بیرونی مؤثر بر تدوین استانداردها و سایر موارد مربوطه در زمینه ایجاد سیستم، عملاً بسیار دشوار است، زیرا انجام اینگونه اقدامات مستلزم داشتن اطلاعات کافی، دانش فنی و تخصصی، تعهد حرفه‌ای و اخلاقی و فرصت کافی می‌باشد، اما خوشبختانه، تحقیقات انجام شده در زمینه‌های مختلف حسابداری، بویژه در زمینه «بازارهای کارا»، «نحوه پروسه اطلاعات انسانی»، «اطلاعات اقتصادی»، «تئوری‌های نمایندگی» و «اثرات اقتصادی انتخاب تکنیک‌های حسابداری» باعث شده است که اطلاعات ما در مورد برخی از عوامل مهم مربوط به امر تدوین استانداردها افزایش یابد. در نتیجه امروز تدوین استانداردهای حسابداری، با استفاده از نتایج این تحقیقات، آسان‌تر از قرن پیش و یا حتی دهه گذشته می‌تواند انجام پذیرد.

ایران باشد، در عمل مفید واقع شود و لازم است که سازمان حسابرسی در زمینه‌های گوناگون اقدامات گسترده‌ای انجام دهد\*. این اقدامات، مفصلاً، در مقاله دیگر نگارنده، مورد بحث و بررسی قرار گرفته است<sup>(۱۶)</sup>، بنابراین از ذکر آنها در این مقاله خودداری می‌شود.

### خلاصه و نتیجه‌گیری

نزدیک به یک قرن است که جوامع و سازمان‌های مختلف حسابداری، در آمریکا، بویژه سازمان AICPA، ظاهراً برای تدوین استانداردهای حسابداری مورد پذیرش عامه کوششهایی کرده‌اند. با وجود این، تاکنون نتوانسته‌اند به یک چارچوب نظری مناسب برای تدوین استانداردهای مطلوب و اصول حسابداری مدون دست یابند، به نحوی که بتواند مشکلات حسابداری را حل کند. دلایل متعددی برای این امر وجود دارند، اما مهمترین آنها شامل این موارد است: عدم شناخت صحیح از حسابداری و تغییرات پدید آمده در ماهیت آن، نحوه بررسی مسائل حسابداری و روش تدوین استانداردها، نقش گروه‌های با نفوذ و فشارهای سیاسی درونی و بیرونی و بالاخره دشواری تدوین استانداردهای مطلوب، از نظر مراحل اجرایی و عملی.

تنها هنگامی می‌توان به حصول پیشرفت‌هایی در زمینه تدوین چارچوب نظری و استانداردهای مطلوب حسابداری امیدوار بود که

تدوین استانداردهای ملی حسابداری در ایران در ایران، مسؤلیت تدوین استانداردهای حسابداری قانوناً برعهده سازمان حسابرسی گذارده شده است. این سازمان، ظرف چند سال گذشته، اقدام به تشکیل کمیته‌ای نموده است تا استانداردهای حسابداری را به نحوی که با ساختار کنونی نظام سیاسی، اقتصادی و اجتماعی ایران مطابقت داشته باشد، تدوین کند. در دومین سمینار حسابداران ایران که در زنجان برگزار شد و متن کامل آن در مجله «حسابدار» نیز به چاپ رسیده است<sup>(۱۴)</sup>، از بیانات مدیرعامل محترم سازمان حسابرسی، که در این سمینار ایراد شد، چنین برمی‌آید که این کمیته در نظر دارد از بین بینش‌ها و روشهای گوناگون تدوین استانداردهای حسابداری (و حسابرسی)، روشی انتخاب کند که در امر تدوین استانداردها، افزون بر استفاده از تجارب سایر کشورهای پیشرفته، به ساختار کنونی نظام کشور ایران نیز توجه کافی داشته باشد. همچنین سخنان برخی از اعضای محترم کمیته تدوین استانداردها که در مجله «حسابدار» منتشر شده<sup>(۱۵)</sup> است، نشان می‌دهد این کمیته در پی تدوین چارچوب نظری استانداردهای حسابداری است. با توجه به اینکه تدوین چارچوب نظری حسابداری برای جامعه ما امری لازم و ضروری است، این اقدام می‌تواند نتایج ثمربخشی داشته باشد، اما بنظر نمی‌رسد که در حال حاضر تدوین چارچوب نظری حسابداری، به نحو مطلوبی که قادر به حل مشکلات حسابداری

\*- مطالب عنوان‌شده درباره نحوه تدوین استانداردهای ملی حسابداری در ایران، نظر شخصی نویسنده است. (هیأت تحریریه اقتصاد و مدیریت)

کسانی که از گزارشهای مالی استفاده می‌کنند، شناسایی شوند. همچنین باید ساختار اقتصادی، اجتماعی و سیاسی جوامع دقیقاً تعیین گردند، تغییرات زمان و تکنولوژی، در محدودهٔ تدوین استانداردها در نظر گرفته شوند و بالاخره از نتایج تحقیقاتی که در زمینه‌های مختلف حسابداری انجام شده است، در امر تدوین استانداردها استفاده شود.

گرچه انجام کلیه اقدامات یاد شده به طور کلی بسیار دشوار و حتی غیرممکن است، بدون حرکت به سمت آنها و دسترسی نسبی به این عوامل، نمی‌توان انتظار داشت که استانداردهای حسابداری «مطلوبی» تدوین شود و اگر از این پس نیز در امر تدوین استانداردهای حسابداری به این عوامل توجه نشود، در آینده حسابداران باید شاهد ترفندهای سیاسی در حسابداری باشند و این سیاست بازیها را در پیش نویس‌ها، نظرگاهها، بیانیه‌ها و چارچوب‌های نظری FASB (یا هر سازمان دیگری که در آینده جانشین آن خواهد گردید) ملاحظه کنند و احتمالاً این ترفندها هرچه که بگذرد، در لفافه‌های دلپسند و عوام‌فریبانه‌تری پیچیده خواهد شد.

آثار منفی عوامل یاد شده و سایر عواملی که در تدوین استانداردها مؤثرند، کاهش یابند. لازمهٔ چنین امری، این است که روال طبیعی به کار گرفته شده در مورد تدوین استانداردهای یک قرن گذشته منسوخ گردد و برای این کار مفهوم حسابداری باید دقیقاً شناسایی و تعریف شود و برای تدوین استانداردها، سازمانهای مستقل حرفه‌ای و مسؤول ایجاد شود و از این سازمانها حمایت کنند تا تحت تأثیر سیاستمداران آمریکایی قرار نگیرند. همچنین دقت شود که هدف اصلی و حقیقی این سازمانها، دسترسی به اهداف اقتصادی و اجتماعی جامعه باشد نه مساعدت به گروههای سیاسی و با نفوذ خاصی که شرکتهای بزرگ را تحت کنترل دارند. همچنین باید در امر تدوین استانداردها، به جای استفادهٔ محض از رویکرد استقرایی، ترکیب مناسبی از رویکرد استقرایی و قیاسی به کار گرفته شود. از اینها گذشته، هنگام تدوین استانداردها، باید به جای تأکید بر یک عامل خاص و با اهمیت، تمام عوامل مهم و مؤثر در تدوین استانداردها به صورت یک «سیستم» در نظر گرفته شوند و مورد مطالعه و تحقیق قرار گیرند. در ضمن باید اطلاعات کافی در مورد انواع گروههای مختلف استفاده کننده از صورت‌های مالی جمع‌آوری شود و اهداف مهم



1- Smith , A., "The Abuse of Audits in Selling Securities, Journal of Accountancy, oct, 1912, pp. 265-269.

2- Dickinson, A., Accounting Practice and Procedure, New York: Ronald Press, 1914.

3- Editorial, "Journal of Accountancy", May , 1912.

4- May, G, Financial Accounting: A Distillation of Experience, New York, Macmillan, 1943.

5- Kieso, D.L., and Waygandt, J.J., Intermediate Accounting, Third Edition, John Wiley & Sons, Inc., 1980, p.3.

۶- چارلز. ت. هورن گرن، «مزایا و محدودیت‌های چارچوب نظری»، ترجمه دکتر حسین عبده تبریزی و مجید میراسکندری، حسابداری، بهمن ۱۳۶۹، صفحه ۳۹.

۷- منبع شماره ۶، صفحه ۴۰

8- Watts, R.L. and Zimmerman, J.L., "Towards a Positive Theory of Determination of Accounting Standards, Accounting Review, Jan. 1978, pp.112-34, and "The Demand for and Supply of Accounting Theories: the Market for Excuses, "Accounting Review, April 1979, pp. 273-305.

9- Dopuch, N. and Sunder, S., "FASB'S Statements on Objectives and Elements of Financial Accounting: A Review, Accounting Review, Jan. 1980, pp.1-21.

10- Foster, G., Financial Statement Analysis, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1978, PP.543- 44.

11- Benston, G.J, «Required Disclosure and the Stock Markets: An Evaluation of the Securities and Exchange Act of 1938, American Economic Review, March 1973, PP. 132-155.

۱۲- منبع شماره ۶، صفحه ۳۸

۱۳- دکتر محمد نمازی، «عوامل مؤثر در تدوین استانداردهای پذیرفته شده حسابداری»، مجله علوم

اجتماعی و انسانی، دانشگاه شیراز

- ۱۴- رضا مستأجران، بینش‌های گوناگون در تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی ایران، حسابدار، بهمن ۱۳۶۹، صفحات ۴۶، ۴۹
- ۱۵- محمد شلیله، «شناختنامه و پیشینه حسابداران: مصاحبه با دکتر رضا شباهنگ»، حسابدار، بهمن ۱۳۶۹، صفحات ۲۵، ۲۱-۱۰ و ۴۱
- ۱۶- دکتر محمد نمازی، «ضرورت تدوین استانداردهای ملی حسابداری»، حسابدار