



چارلز ت. هورن گرن

در خیر بود که کمیته تدوین استانداردهای ملی دست‌اندر کار تهیه «چارچوب نظری» است. حسابدار به ما وظیفه داد که با انتخاب و ترجمه چند مقاله در مورد «چارچوب نظری» به استقبال بیانیه چارچوب نظری کمیته یاد شده برویم. این اولین آنهاست. آدمی پخته‌تر از هورن گرن سراغ نداشتیم که با او شروع کنیم. تا چه قبول افتد و چه در نظر آید.

حسین عبده تبریزی  
مجید میراسکندری

## مزایا و محدودیتهای چارچوب نظری\*

درون یک سازمان یا شاید بر تمامی افراد جامعه تأثیر می‌گذارد. ریموند چمبرز ۳ را تعیین می‌کند.» ۵

چرا FASB درگیر ساختن چیزی است که من آن را چارچوب تکنیکی می‌نامم؟ دانشگاهیان بسیاری در این اواخر کوشیده‌اند که این «چرا» را توضیح دهند. این «چرا» برای درک چشم‌اندازی کلی از این تلاش چندین ساله و با هزینه چندین میلیون دلاری، اهمیت بسیار دارد. نزد بسیاری از مردمان، این چارچوب واکنشی به باوری بدیهی است

موردی صرفاً تکنولوژیک.» ۴

۲. چارچوب نظری FASB عبارت از «نظام منسجمی از هدفها و اصول با رابطه متقابل که پیش‌بینی می‌شود به ایجاد استانداردهای مناسبی بینجامد که ماهیت،

درک من از نقش «چارچوب نظری» در خط‌مشی‌سازی ۱ حسابداری شدیداً متأثر از تعریفهای زیر است:

۱. هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) ۲ به خط‌مشی‌سازی مشغول است که می‌توان آن را فرایندی تعریف کرد که افراد یا گروههای در قدرت ضوابط عامی انتخاب می‌کنند؛ ضوابطی که بر افراد در

که می‌گوید: اگر فقط شالوده‌های داشته باشیم، منطق سیاسی ما را به یافتن پاسخ صحیح رهنمون می‌شود.

اگرچه تکنولوژی مهم است، اما خط مشی‌سازی حسابداری ملاحظات دیگری را نیز ایجاب می‌کند و از آن‌جمله، مشکلات سیاسی یا آموزشی دستیابی به مقبولیت عام است. می‌بینید که خط مشی‌سازی امری بسیار غامض است. همان‌طور که آلبرت انیشتن گفته است، «ریاضیات به قدر کافی سخت است، ولی برای من علوم سیاسی بسیار پیچیده‌تر است.»

### مسئله انتخاب اجتماعی

بسیاری از دانشگاهیان فرایند خط مشی‌سازی را، همانند یک مشکل انتخاب اجتماعی دانستند. کاربرد این اصطلاح باعث می‌شود که از تعابیر ناخوشایندی که در صورت «فرایند سیاسی» خواندن آن حاصل می‌شد، جلوگیری شود. مثالی از این تعابیر ناخوشایند فرهنگ لغات من است که پنج تعریف از سیاست دارد. یکی از این تعاریفها این است: «فعالیت‌هایی که مشخصه آنها، اعمال مزورانه و اغلب متقلبانه است.»

تعبیر فرایند خط مشی‌سازی به مسئله انتخاب اجتماعی ایجاب می‌کند که:

« ۱. پیامدهای تصمیمات FASB بر مخاطبان مختلف آنها (از قبیل تحلیلگران، مدیران، حساب‌برسان، بانکداران، دارندگان اوراق قرضه، سهامداران مختلف، و کمیسیون بورس و اوراق بهادار) ارزیابی شود.

« ۲. در مورد اینکه چه ترکیبی از پیامدها مطلوبتر است باید تصمیم گرفته شود. این ترکیب بازتاب توازی ۷ بین منافع گروه‌های مختلف ذینفع است» ۸.

- قدرت و اولویت محور توجه است. جوئل دمسکی می‌گوید: «دقیقاً، در این دیدگاه، ما زمانی یک نظام گزارشده‌ی مالی را با ارزش‌تر از دیگری می‌دانیم که گروهی اولاً به اتفاق آرا آن را برحسب ارزش فردی، با ارزش‌تر از دیگری بدانند و ثانیاً به بیان اجتماعی، قدرت عملی کردن این انتخاب را هم داشته باشند. برای مثال، در دوره‌ی عمر

هیئت اصول حسابداری ۹، صنعت بیمه قیمت‌های تاریخی را برای ارزشیابی اوراق بهادار به قیمت‌های جاری ترجیح می‌دهد و اگر قدرت کافی برای حمایت از دیدگاه خود داشته باشند، در آن صورت ما هم قیمت‌های تاریخی را به قیمت‌های دیگر ترجیح می‌دهیم» ۱۰.

عامل اصلی مجموعه افراد یا گروه‌های مؤتلفی هستند که قدرت کافی برای تحمیل انتخاب خود را دارند. باید از آنانی که قدرت دارند فهرستی تهیه کرد. اگر فهرست را داشته باشیم، اغلب می‌توانیم پیشگویی کنیم که انتخابها چگونه صورت می‌گیرد.

### نشریه قلمرو و الزامات FASB

چارچوب نظری را همچون قانون اساسی تصویر می‌کند، ۱۱ که برای من دیدگاه انتخاب اجتماعی را تداعی می‌کند. قانون اساسی قدرت گروه‌های مختلف ذینفع، را تعیین می‌کند. وقتی در تعیین اولویتها اختلاف بروز می‌کند، قانون اساسی برنده را معلوم می‌کند. برای مثال، تحت شرایط معینی، رئیس جمهوری می‌تواند لایحه‌ای را وتو کند. تحت شرایط معین دیگر، کنگره می‌تواند وتو را باطل کند. به عنوان مثال دیگری که به خط مشی‌سازی FASB نزدیکتر است، حکم این قانون اساسی تلویحی در مورد برنده، وقتی ذینفع کمیسیون بورس و اوراق بهادار باشد، چندان روشن نیست. شما مختارید خودتان از این وضع نتیجه‌گیری کنید.

FASB بوضوح از دیدگاه انتخاب اجتماعی خود عقب نشسته است، چرا که در چارچوب نظری خود روی تکنولوژی حسابداری تأکید می‌کند. بدین معنا که هیئت مشغول سنجش تأثیر مالی رویدادها به روالی بیطرفانه است. اما در عین حال، عمومیت یا خصوصیت نهایی چارچوب فنی آن شدیداً متأثر از اهمیت نسبی است که FASB برای اشخاص ذینفع مختلف قائل است.

بقا انگیزه ابتدایی نوع بشر است. عمر مفید ارگانهای متعدد تعیین استاندارد در بخش خصوصی متفاوت است. کمیته رویه‌های حسابداری ۱۲ حدود ۲۲ سال و هیئت اصول حسابداری ۱۳ سال به کار خود ادامه داد.

\* این متن ترجمه مقاله هورن گرن از دانشگاه استنفورد است که در آوریل ۱۹۸۱ در *Journal Of Accountancy* به چاپ رسیده است. این مقاله را ما از مأخذ زیر برگرفته‌ایم:

Charle T.Horngren, « *Uses and Limitations of a Conceptual Framework*, » Reprinted in *Financial Accounting Theory, 3rd Edition, Edited by Stephen A. Zeff and Thomas F.Keller, Mc Graw Hill International Editions, 1987.*

### 1. Policy-Making

2. *The Financial Accounting standards Board*

### 3. Raymond Chambers

4. *Raymond J.Chamber, Accounting Principles Or Accounting Policies, Journal of Accountancy, May 73.*

۵- بیانیه مفهوم حسابداری مالی شماره ۲ تحت عنوان «ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری» که در سال ۱۹۸۰ توسط FASB انتشار یافته است.

6. *Securities & Exchange Commission یا SEC*

### 7. Tradeoffs

۸- از مقاله «دیدگاه یک دانشگاهی از طرح چارچوب نظری» که در سال ۱۹۷۷ توسط بی‌ور (W.H.Beaver) به کنفرانس انجمن حسابداران خبره کالیفرنیا عرضه شد.

9. *Accounting Principles Board یا APB*

10. *Joel S. Demski « The Value of Financial Accounting, » (WorkPaper, Stanford University*

۱۱ رجوع کنید به جزوه دسامبر ۱۹۷۶ هیئت که قلمرو و الزامات طرح چارچوب نظری نام دارد.

12. *Accounting Principles Board*

یا APB

امیدوارم که FASB عمر مفید طولانی‌تری، حداقل ۴۰ سال، داشته باشد. عمر مفید FASB به شایستگی فنی آن متکی نخواهد بود. نکته‌ی اساسی قابلیت هیئت در حل معضلات موجود بین اشخاص ذینفع مختلف است، به طوری که راه‌حل برای ذینفع غایب هیئت، غول بی‌شاخ و دمی که دولت فدرال نامیده می‌شود، و بویژه کمیسیون بورس و اوراق بهادار، پذیرفتنی باشد. (البته، غولهای کوچکتر فدرال خود زیر فشار موکلانشان می‌باشند.) این قابلیت در تصمیمها، انتخابها، و چارچوب نظری FASB مستتر خواهد بود. بنابراین، اگر بقای FASB امری مطلوب تلقی می‌شود، چارچوب نظری نیز چیزی مطلوب است. یعنی چارچوب محتلاً به هیئت کمک می‌کند تا قدرت بیابد. هرچه باشد، هیئت قدرت فاهره ندارد. برعکس، هیئت می‌باید واقعاً با ترغیب قدرت بگیرد.

امیدوارم تهیه‌ی چارچوب نظری در شکل قانون اساسی پیگیری شود، اما می‌فهمم که چرا ظرف دو، سه یا چهار سال آینده (لطفاً طولانی‌تر نشود!) دنبال کردن چارچوب متواضعانه‌تر فنی هدفی عملی‌تر است.

به توضیح دیگری در مورد اینکه چرا چارچوب فنی قسمت قابل مشاهده‌ی کوه یخ است، توجه کنید. وقتی انتخاب اجتماعی ظرف چندین دوره صورت بگیرد، دستور کار اهمیت پیدا می‌کند. توجه داشته باشید که چارچوب فعلی در مورد چگونگی تعیین دستور کار و یا موادی که باید در دستور کار قرار گیرد، ساکت است. معهداً قدرت کنترل دستور کار ممکن است برای موقعیت و عمر FASB به مراتب مهمتر از ماهیت چارچوب فنی باشد.

در یک سمپوزیوم FASB درباره‌ی چارچوب نظری که در ماه ژوئن گذشته در نیویورک برگزار شد، دونالد کرک ۱، رئیس هیئت، گفت با نظر لوئیس هریس ۲ موافق است که «موفقیت نهایی به قابلیت FASB در ایجاد استانداردهای واقعی،

1. Donald Kirk
2. Louis Harris

عملی، و صحیح بستگی دارد؛ اما در عین حال به قابلیت FASB در قانع کردن گروههای مختلف ذینفع به پذیرش کار خود، همچون این واقعیت که باید آماده شوند و با آن خو بگیرند، بستگی دارد».

از همه مهمتر، باید برایمان مشخص شود که فرایند تهیه‌ی استانداردهای حسابداری جلب حمایت و قبول عمومی را به دنبال دارد. یکی از نقشهای اساسی چارچوب نظری آن است که نهایتاً احتمال پذیرش بیانیهای خاصی را که پیشنهاد می‌شود یا تصویب می‌گردد، بالا ببرد. هرچه مفروضات پذیرفتنی‌تر باشد و هرچه تحلیل واقعیات با پافشاری بیشتر دنبال شود، شانس جلب حمایت گروههای ذینفع مختلف بالاتر می‌رود، و قدرت هیئت حفظ می‌شود و گسترش می‌یابد.

### حرکت از ارزشهای تک‌تک اعضا به ارزشهای هیئت

به اختصار، پیامدهای نظریه‌ی انتخاب اجتماعی برای خط‌مشی‌سازان حسابداری چیست؟ یکی از ویژگیهای اساسی چارچوب، حرکت از ارزشها و گزینشهای فردی به سوی ارزشها و ارجحیتهای اجتماعی است. متأسفانه، در این زمینه تحقیق بسیار کمی انجام شده است. با این همه، حداقل حالا در مقایسه با افکار ناپخته‌ی سال ۱۹۷۰، مسئله با جدیت بیشتری توصیف می‌شود. بیایید بحث را روی مشکلاتی متمرکز کنیم که به چارچوبهای تک‌تک افراد مربوط می‌شود.

### چارچوب نظری انفرادی

در بسیاری از مواقع، مطالب خبری روزنامه‌های تجاری، به‌گونه‌ای از FASB سخن می‌رانند که گویی کلیتی یکپارچه است؛ فارغ از اینکه هیئت مجموعه‌ای از افراد است؛ درست مثل دانشکده‌ی حسابداری دانشگاهها. وقتی از عمر حرفه‌ای ما چند صباح می‌گذرد، هر یک از ما چارچوب نظری فنی مختص به خودمان را می‌پروریم. چارچوب نظری پاره‌ای افراد کاملاً روشن

است و سخت به حفظ آن مقیدند؛ پاره‌ای دیگر مبهم است و روی آنها پافشاری نمی‌شود؛ هستند کسانی که چارچوب نظری آنها هم مبهم است و هم با اصرار به حفظ آن می‌کوشند.

برای مثال، حدس می‌زنم پیشنهادهاى جاری هیئت در مورد بیانیه‌ی شماره ۸ تحت عنوان «حسابداری تسعیر معاملات ارزی و صورتهای مالی ارزی» انعکاس تغییراتی در چارچوب نظری پاره‌ای اعضا، تغییراتی در عضویت هیئت، و فشار بعضی از افراد ذینفع باشد. بسیار مایلم بدانم که اگر از آغاز، چارچوب نظری هیئت تعیین شده بود، آیا در مورد ارز (و نفت یا گاز) تصمیمات هیئت تغییری می‌کرد؟

البته، در یک کار گروهی، وقتی نظریات افراد با یکدیگر فصل مشترک داشته باشد، چارچوب چیز بسیار خوبی است، اما اگر این نظریات در تضاد باشند، چندان مفید نخواهد بود. اتفاق افتاده است از گوش دادن به کسی که با سرهم کردن زنجیره‌ی پیچیده‌ای از استدلالهای ضعیف می‌خواهد از نتیجه‌ی مورد نظر خود دفاع کند، آزرده شده باشیم. در واقع ممکن است گاهی خودمان هم چنین کاری را کرده باشیم. مثالهایی از استدلال قیفاج، پاره‌ای توجیه‌های روشنی است که در حمایت از حسابداری تجمع منافع ذکر می‌شود: رودخانه‌هایی بهم پیوندند و بعد به پیش روند. به عقیده‌ی من، هرچند که تشبیه مجموعه‌های تجاری به جریانهای آب می‌تواند شاعرانه باشد، اما حاکی از کاربست چارچوب نظری فنی نیست.

تجربه‌ام به عنوان عضو هیئت اصول حسابداری، درسهای زیادی به من آموخت. یکی از مهمترین این درسهای آن بود که اکثر ما تمایلی طبیعی و استعدادی باور نکردنی داریم که حقایق تازه را به گونه‌ای بپرورانیم که نتیجه‌گیرهای قبلی ما دست نخورده بماند. از این‌رو، صرف‌نظر از اینکه کدام چارچوب نظری نافذ باشد، موفقیت آن کاملاً در گرو تفسیرهای افراد است.

نقش چارچوب با معرفی دوره‌های اعضای جدید هیئت باز هم پیچیده‌تر می‌شود. از سال هفتم شماره اول / دوم

این روز، چارچوب پذیرفته شده متداول ۱۹۷۴ هیئت نمی تواند چارچوب پذیرفته شده متداول سالهای ۸۰ یا ۸۶ آن باشد. اشکالات عمده ای ممکن است در مقطع طرح مسئله تشخیص درآمد در چارچوب و نیز در هنگام تغییر عضویت افراد در هیئت بروز کند.

هر کس خصوصیاتی دارد که میزان فایده چارچوب نظری را محدود می کند. آمادگی پذیرش انگارها و تغییرها در افراد مختلف شدت و ضعف دارد. تحت اوضاع معینی، اغلب ما می توانیم نحوه رفتار کسانی را که نیک می شناسیم، پیش بینی کنیم. بدین ترتیب، برخورد اعضای هیئت نسبت به نگرشی تازه از دنیای پر تلاطم حسابداری نهایتاً درجه نفوذ چارچوب را تعیین می کند. شاید می باید به همان میزان که علاقه مند به گسترش دانش هستیم، به آمادسازی اذهان برای استفاده از چارچوب مشترکی علاقه مند باشیم. به هر حال، گفتن این مسئله از انجام دادن آن آسانتر است.

گاهی هیئت از اشخاص ذینفع می خواهد که حرف خود را بخورند و فضاوتهای خود را به عهده FASB بگذارند. چرا؟ چون چنین رفتاری در بلندمدت منافع خصوصی اشخاص ذینفع را بیشتر تأمین خواهد کرد. همین طور گاهی اعضای هیئت می باید حرف خود را بخورند و فضاوتهایشان را کلاً به هیئت بگذارند. چرا؟ دوباره برای تأمین بیشتر منافع خصوصی خود در بلندمدت؛ بدین معنا که عمر مفید هیئت طولانی تر شود.

پذیرش همگانی اعضای هیئت اولین گام برای مفید بودن چارچوب است. این خود چیز کمی نیست. گام دوم پذیرش کمیسیون بورس و اوراق بهادار است. از آنجا که اعضای FASB، کمیسرها و حسابداران ارشد SEC در آیند و روند دائمی اند، دیدگاهها و برداشتهای آنان ممکن است به ایفای نقش چارچوب کمک کند یا مانع آن باشد.

مثالی از شکنندگی چارچوب نظری تغییر در مقررات بیانیه شماره ۱۹ FASB تحت عنوان «حسابداری مالی و گزارشگری شرکت های تولیدکننده نفت و گاز»<sup>۱</sup> و نیز بازی بینگ بونگ شش ساله بین کمیسیون بورس و اوراق بهادار و هیئت در مورد نقش

هزینه های جاری و حسابداری دلار ثابت است. بدین معنی که هیئت، تقریباً همواره به حسابداری دلار ثابت اعتقاد داشته است، و این توپ را به آرامی برای کمیسیون پرتاب کرده، و در مقابل با اصرار بر حسابداری قیمت های جاری، کمیسیون بورس و اوراق بهادار با آبشار محکمی به هیئت جواب داده است. نظریه انتخاب اجتماعی می گوید که نباید از این کنش و واکنشها در یک بازی چندین مرحله ای خط مشی سازی مداوم تعجب کنیم.

تقریباً همه می گویند که چارچوب نظری می خواهند، اما چارچوب نظری آنان ممکن است با چارچوب شما فرق داشته باشد. برای مثال، در بیانیه شماره ۳۳ FASB تحت عنوان «گزارشگری مالی و قیمت های در حال تغییر»<sup>۲</sup> چهار روش اندازه گیری درآمد و سرمایه مورد بحث قرار گرفته است. هر روشی حامیان پر و پا قرص و تنوعات خود را دارد. با توجه به ریشه های تاریخی، تضاد منافع گروه هایی که هدفهای واقعی یا تصویری در اخذ تصمیم های مربوط به خط مشی دارند، و ارجح دانستن انعطاف پذیری بر یکنواختی، توافق روی چارچوب نظری بسیار دقیق، بس مشکل بدست خواهد آمد. حتی انتشار یک بیانیه در خصوص چارچوب نظری نیز نمی تواند خالی از ابعاد سیاسی باشد.

### تأثیرهای مختلف یک چارچوب

چارچوب نظری می تواند به خط مشی سازان کمک کند. شکی نیست که استفاده از چارچوب نظری عموماً پذیرفته شده، امکان تعیین کاراتر و موثرتر استانداردها را فراهم می آورد و پاسخهای سریعتر، منسجم تر، و قابل دفاع تر به همراه دارد. چارچوب در صورتی که زبان، روشهای

1. Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies
2. Financial Reporting and Changing Prices

تحلیل و قید و بندهای مشترکی بیافریند، مطمئناً می تواند موثر باشد. اما میزان کمک از وضعی تا وضع دیگر فرق می کند. به مثال زیر در مورد نحوه کمک چارچوب تکنیکی توجه کنید.

بیانیه شماره ۲۱ هیئت اصول حسابداری تحت عنوان «بهره حسابهای دریافتنی و پرداختنی» به اتفاق آرا توسط ۱۸ عضو هیئت تصویب شد. این بیانیه اختصاص بهره را در شرایط خاصی الزامی می کند. یکی از عبارتهای اولیه آن می گوید که «هدف اصلی این بیانیه تصحیح نحوه استفاده از اصول حسابداری جاری تحت این شرایط است. از این روز، قصد ایجاد اصل حسابداری جدیدی وجود ندارد». اعضا از پاره ای مفاهیم عام وسیعاً مورد قبول از قبیل ارزش مبادله و ارزش فعلی استفاده کردند.

بیانیه شماره ۲۱ به مطالعه تحقیقاتی قبلی هیئت اصول حسابداری متکی نبود. هر یک از ۱۸ عضو هیئت چارچوب نظری مختص به خود را داشت، بگذریم که آن چارچوب چقدر ضعیف تعریف شده بود. به نظر من آن قدر فصل مشترک بین ۱۸ چارچوب وجود داشته که به بیانیه واحدی بینجامد. به علاوه، تکنولوژی نقش مسلطی در ایجاد یک استاندارد حسابداری ایفا کرد. مدارک جمع آوری شد، منطق بکار گرفته شد، و یک رأی رسمی صادر شد. کار دستیابی به مقبولیت عام توسط اشخاص ذینفع مختلف تقریباً به سادگی انجام شد، شاید به این دلیل که اشخاص ذینفع هیچ تأثیر اقتصادی مهمی را پیش بینی نمی کردند.

حال به مسأله ای توجه کنید که در آن چارچوب چندان کمکی نکرد.

بیانیه شماره ۱۶ هیئت اصول حسابداری به نام «ادغامهای تجاری»<sup>۳</sup> و شماره ۱۷ تحت عنوان «داراییهای نامشهود»<sup>۴</sup> بعد از دو مطالعه تحقیقاتی انتشار یافت. مباحثات شروع شد و در سطح نظری بالایی، در حد یک سمینار درجه اول دکترا، ادامه یافت، با

3. Business Combinations
4. Intangible Assets



این همه، فصل مشترک چارچوبهای نظری فردی، آن قدر نبود که حتی دستیابی به دو سوم آرای اعضا به سادگی صورت گیرد. به علاوه، بسیاری از آرای نهایی برخلاف تصور عامه صرفاً تحت تأثیر چارچوب نظری نبود. بنابراین، چارچوب نظری موقعی می تواند مفید باشد که مذاکرات را سازمان دهد و برای برخورد با امور پیچیده، زبان مشترکی ایجاد کند. در عین حال، در سنجش نهایی، وقتی آرا شمارش می شود، چارچوب ممکن است نسبتاً غیرمهم باشد.

فرضیه من این است که بسیاری از آرای نهایی متأثر از چارچوب تکنیکی انفرادی است که بر هر چارچوب عمومی ارجح شمرده می شود. ضمناً، درست مثل امور سیاسی، افراد ممکن است مثبت یا منفی رأی دهند تا به عنوان گامی از یک رشته اقدامات قدرتی را تثبیت کنند، حفظ کنند، و یا آن را گسترش دهند. دلیل ممکن است این باشد که

«من این بار به چیزی که از نظر فنی غیرقابل قبول است، رأی می دهم چرا که در بلندمدت ناچارم با همکارانم کنار بیایم. اکنون روی مسائل کوچکی کوتاه می آیم، اما بعدها روی موضوعهای خط مشی مهمتری امتیاز می گیرم.» منطق مطلوب این است که «من به این استاندارد معیوب رأی می دهم، هر چه باشد از رویه جاری که بهتر است.»

آیا چنین طرز تفکری وجود دارد؟ بلاشک! این برای آنکه هیئت عمر مفیدی داشته باشد لازم است، اما در هیچ چارچوب تکنیکی ای نمی گنجد.

قصد من از ارائه این مثالها آن است که نشان دهم چارچوب نظری که به «تکنولوژی» حسابداری مربوط می شود، در شرایط زیادی ممکن است مفید باشد و در اوضاع دیگر فایده کمتری داشته باشد. مضافاً، اعتبار FASB از بکارگیری ظاهری چارچوب نظری در آنجایی که مصداق ندارد، هم آسیب

می بیند. آرتور ویات ۵ موضوع را به خوبی می شکافد: «تحقیق (در این بحث، چارچوب نظری) به سیاست و سایر ابزار مصالحه لازم در تصمیم گیری بی اعتناست. تصمیم گیرندگان وقتی از مسیر پاسخ صحیح تحقیق فاصله می گیرند، باید به مصالحه سیاسی و دیگر مصالحهها اعتراف کنند و الزامات عملگرایانه تصمیمات خود را توضیح دهند، و نباید سعی کنند با ذکر صفت بهترین و نظریترین، پاسخی را که یافتن آن توجیه کنند.»

### اندیشهها و پیش بینیها

همه ارگانهای ضابطه گذار به دلیل

بقیه در صفحه ۴۴

5. Arthur Wyatt

## ساختار...

### ۵. چارچوبها و معناشناسی

حسابداران به برکت زمینه مشترک از تجارب حرفه ای رسانی با تعاریف، اصطلاحات و چارچوبهای مورد استفاده، به طور کلی به همزبانی یا یکدیگر نائل آمده اند و این تفاهم خود به توسعه مجموعه ای از روشها و نظریه های حسابداری یاری رسانیده است. با وجود این اما، گاه ابهام در تعاریف، اهداف، اصطلاحات و کاربرد آنها، موجب مشکلاتی اساسی است. دو مشکل اساسی از این دست را می توان در زمینه های معنی شناسی و چارچوبهای مفهومی جستجو کرد.

### معنی شناسی

مسائل معنی شناسی با رمزگردانی مضامین تعاریف و برقراری ارتباط با آنها سر و کار دارد. غالباً نویسندگان متون حسابداری واژه هایی با هاله هایی از معانی متفاوت را بکار می برند و خواننده را در پرتو پیوند این قبیل واژه ها با سایر مفردات عبارت به معنی مورد نظر رهنمون می سازند. معیناً این روش نیز به برداشتهای نادرست می انجامد و این خود ضرورت تعریف واژه ها یا اصطلاحات بکار رفته را ایجاب می کند. زیرا، معمولاً توافقی درباره مفاهیم آنها بین حسابداران موجود نیست. به عنوان مثالی در این باره، می توان از بحث حسابداری تورمی

در استاندارد حسابداری شماره ۱۶ (SSAP16) در مورد بهای تمام شده جاری یاد کرد. بخش اعظم این بحث با حفاظت از «سرمایه» یا «جوهر اصلی شرکت» اختصاص دارد. در حالی که حسابداران به ندرت بر سر معانی این واژه یا اصطلاح توافق داشته اند؛ و هر مفهومی را از قبیل حقوق صاحبان سهام، سرمایه بکار گرفته شده و غیره را نیز که برای آن قائل باشیم، باز خواهیم دید، که حسابداران بر این مفاهیم هم رأی نیستند. پیتز برود ۳۹ در بحث مسائل ارتباطات، به احتمالاتی مانند از دست رفتن بسا چیزها در جریان رمزگذاری معنی شناختی توسط یک نویسنده برای پیام خود، انتقال و رمزخوانی آنها اشاره کرده است

### چارچوبهای مفهومی

در جریان پیشرفت حسابداری همواره کوششهایی در جهت توسعه چارچوبهای مفهومی برای حسابداری مالی و گزارشگری مالی صورت گرفته است. از آن جمله در سال ۱۹۷۶ هیأت استانداردهای حسابداری

بقیه در صفحه ۶۳

39. Peter Bird

40. Bird P., «Standard Accounting Practices», In Edey H. C. and Yamey B. S. (eds), *Debits, Credits, Finance and Profits* Sweet and Maxwell, 1974.

# بزرگترین بانکهای خاورمیانه

رتبه‌باز نظر داراییها	رتبه‌باز نظر حقوق صاحبان	رتبه‌باز جهانی از نظر حقوق	نام بانک	محل استقرار اداره مرکزی	داراییهای بانک	صاحبان سهام حقوق
۱	(۱۲)	۳۲۹	بانک ملی ایران	ایران	۶۲/۷۷	۰/۵۲
۲	(۱)	۷۶	بانک راعدین	عراق	۵۴/۷۲	۲/۶۱
۳	(۲)	۱۵۶	شرکت بانکداری عرب	بحرین	۲۱/۷۲	۱/۲۲
۴	(۷)	۲۲۱	بانک تجارت ملی	عمان	۲۰/۹۲	۰/۸۵
۵	(۳)	۱۶۷	گروه بانکهای عرب	اردن	۲۰/۰۳	۱/۲۲
۶	(۵)	۲۰۵	بانک ملی کویت	کویت	۱۳/۲۵	۰/۹۴
۷	(۲)	۱۶۹	بانک ریاض	عمان	۱۱/۳۲	۱/۲۰
۸	(۹)	۲۵۲	بانک سرمایه‌گذاری خلیج فارس بحرین	بحرین	۹/۲۱	۰/۷۲
۹	(۱۵)	۳۳۹	بانک تجارت	ایران	۷/۷۱	۰/۵
۱۰	(۱۳)	۳۳۳	بانک امریکایی سعودی	عمان	۷/۰۹	۰/۵۲
۱۱	(۱۱)	۳۱۸	بانک تجارت کویت	کویت	۶/۹۳	۰/۴۶
۱۲	(۶)	۲۱۳	بانک ملی دبی	ایالات متحده عربی	۶/۲۹	۰/۸۱
۱۳	(۱۰)	۲۰۸	بارکین بانک	کویت	۲/۲۲	۰/۵۷
۱۴	(۱۴)	۳۳۵	بانک خارجی عربی لیبیایی	لیبی	۳/۷۱	۰/۵۱
۱۵	(۸)	۲۴۲	گروه سرمایه‌گذاری خلیج فارس کویت	کویت	۱/۹۴	۰/۷۲

Euromoney  
Sept. 1990

## میزگرد

از کانال کمیته تدوین استانداردها صورت بگیرد. اگر به مشارکت اعتقاد داریم، که باید داشته باشیم، باید کل جامعه حسابداران به آن فکر بکنند، و هر کس در هر کجا که هست کمک کند، با قلم و ...

مراتی به فرمایش آقای علیمدد بنده هم مدتی است که فکر می‌کردم. اما متأسفانه همیشه این حرفها گفته می‌شود، اما در عمل کسی را به بازی نمی‌گیریم. و اما یک سؤال دارم و آن اینکه، به هر صورت زمانی که این استانداردها نهایی می‌شوند، آیا از حسابداران درباره آنها نظرخواهی می‌شود؟

علیمدد: بنه، این مسئله در نظر گرفته شده است. اما من هم مسئله دیگری را می‌بینم که ناچارم بازگو کنم، و آن اینکه، من تا حالا از کسانی که در این حرفه بوده‌اند در مدت زمانی که «حسابدار» درآمد حتی یک مقاله جدی ندیده‌ام. ■

استانداردهای خارجی یا مترجم استانداردهای خارجی خواهیم بود.

خستویی: من فکر می‌کنم در جامعه ما، بیشترین اهمیت به حسابرسی داده شده است. و اگر کسی توانایی بالایی داشته باشد، فوراً جذب این بخش از فعالیت می‌شود. و تا زمانی که حسابداری نتواند موقعیت مناسبی پیدا کند، حسابرسی نمی‌تواند کارساز باشد. بنابراین تمام توان ما باید صرف این بشود که حسابداری را به صورت مناسب در جایگاه واقعی‌اش قرار بدهیم.

حسابدار: بسیار تشکر می‌کنیم از این که درخواست «حسابدار» را قبول فرمودید. فرصت بسیار مغتنمی بود و بی‌نهایت از آقایان سپاسگزاریم.

علیمدد: من لازم می‌دانم به نکته‌ای اشاره نمایم که هیچ دلیلی ندارد که تدوین استانداردها منحصر از یک کانال، و آن هم

نداشته باشد، به نتیجه مناسبی نخواهیم رسید. وقتی که با یک جدول ماده ۱۳۱ قانون مالیاتها، سرمایه‌گذار را وادار به تقلب می‌کنیم، دیگر استاندارد مفهومی نخواهد داشت. ضمن اینکه این تقلب به بخش دولتی هم رسوخ پیدا کرده است. علی‌الخصوص الان که دید وزارت امور اقتصادی و دارایی نسبت به دو سال پیش تغییر کرده، باید از این فرصت استفاده کرد و این نظر را پیش برد که در قوانین باید تجدیدنظر بشود.

علیمدد: من اعتقاد دارم تا در مورد مبانی نظری کاملاً فکر و بررسی نشود و منطق با شرایط جامعه تدوین نگردد و بسیار هم روی آن فکر نشود، اگر شروع به تدوین استانداردها بکنیم منحصرآ واردکننده



استفاده از روش‌های پاره‌پاره حل یک موضوع حسابداری در هر نوبت سخت مورد انتقاد قرار گرفته‌اند. ناظران معتقدند که در فرآیند خط‌مشی‌سازی تعقل کافی بعمل نیامده است. بازارها و بازارها مستفیدان ضرورت چارچوب نظری را متذکر شده‌اند.

من از صمیم قلب اقدامات FASB را در زمینه بنای یک چارچوب نظری تحسین می‌کنم. همه اشخاص ذینفع هیئت به آن نیاز دارند. بیاید چارچوب را بسازیم.

در مکتب فکری در مورد سرعت اقدامات FASB در ایجاد چارچوب وجود دارد: اولی که ظاهراً مورد علاقه اعضاست، شکیبایی انجام دادن اقدامات مقتضی را تجویز می‌کند. همچون مذاکرات صلح مصر و اسرائیل که شاید برای تمامی طرف‌های درگیر بهتر باشد که صرفاً به مذاکرات ادامه دهند، بدون اینکه لزوماً مذاکرات به توافق هم‌جان‌بندی منجر شود. برایم دشوار نیست که ویژگی‌های مثبت این نقطه‌نظر را دریابم. توجه کنید که هرچه در مرحله‌ای حاصل کار دقیقتر باشد، محدودیت‌های وسیع‌تری روی مراحل بعدی بازی، اعمال خواهد شد. به‌علاوه اشخاص ذینفع و اعضای حال و آینده هیئت ممکن است به محدود کردن حق انتخاب خود تمایل نداشته باشند.

دومین مکتب فکری که من هم به آن تمایل دارم، می‌گوید که باید سریعتر عمل کرد. نباید در ایجاد یک ساختار بسیار دقیق زمین‌گیر شویم. به‌رغم هر کوششی که بعمل آید، ساختار شکننده خواهد بود. نباید اقدام مقتضی بسیار طولانی شود، و با سه‌پویوم‌های متعدد و دوره‌های طولانی واریسی پیش‌نویس‌ها پانجه‌ها همراه شود.

با توجه به تجربه‌های هیئت اصول حسابداری، هیئت استانداردهای حسابداری مالی، و سرشت خط‌مشی‌سازی، پیش‌بینی می‌کنیم که:

\* یک چارچوب عمومی ایجاد شود و مورد قبول هیئت قرار گیرد؛

\* در بازارهای متوازی این چارچوب با موفقیت کامل اعمال خواهد شد و در بقیه

## «جایگاه استانداردهای حسابداری»

... لزومی ندارد. معمولاً در کشورهای دیگر در ثبت شرکتها می‌توان اطلاعات اولیه‌ای از وضعیت شرکت یافت. این اطلاعات نه تنها شامل اسامی مدیران و صاحبان سهام شرکت است، بلکه صورتهای مالی و گزارش حسابرسی را نیز دربرمی‌گیرد و قابل مراجعه و استناد است. اصولاً این قبیل ضوابط و کنترلها عواملی است که به شرکت‌های سهامی اعتبار می‌بخشد. اگر شرکت‌های سهامی از چنین اعتباری برخوردار نباشند، هرچند از نظر قانونی، سهامی بحساب می‌آیند، ولی در عمل به پشتوانه ثروت خانوادگی یا فردی مدیران و صاحبان سهام اصلی آن ایجاد گردیده‌اند. این امر باعث می‌شود که شرکت‌های سهامی از لحاظ ماهوی از شخصیت مالکان و صاحبان سهام آن جدا نباشد. در این حالت، نیز اعضای هیئت‌مدیره یا باید از صاحبان سهام عمده باشند و یا عملاً کارگزار آنان بشمار آیند و سهامداران عمده اداره‌کننده شرکت هستند. صاحبان سهام جزء در اداره شرکت نقشی ندارند و از آنها اختیار دخالت مسئولانه در امور سلب شده است. این عمل باعث می‌شود که مالکیت در شرکت‌های سهامی گسترش نیابد. قبل از انقلاب، علی‌رغم آنکه از طریق وضع قوانین گسترش مالکیت واحدهای تولیدی و غیره سعی شد که مالکیت شرکتها گسترش یابد و بورس و بازار معاملات سهام ایجاد شود، معهذاً این امر مورد استقبال قرار نگرفت و در عمل ناموفق ماند و بخش اعظم سرمایه شرکتها در اختیار تعداد معدودی سرمایه‌گذاران کلان قرار داشت. در زمان حاضر نیز علی‌رغم تمامی مساعی که جهت جذب نقدینگی بخش خصوصی و هدایت آن به سوی سرمایه‌گذاری در سهام شرکتها بکار گرفته می‌شود، باز کماکان مالکیت بخش اعظم سهام شرکتها در اختیار تعداد معدودی سهامدار و یا چند ارگان محدود قرار دارد و اعتماد لازم از طرف سرمایه‌گذاران در میان نیست و حتی بانکها و مراجع دولتی نیز اعتماد چندانی به شخصیت حقوقی شرکت سهامی نشان نمی‌دهند.

چنانچه این اعتماد و اطمینان بخواهد ایجاد گردد، ضوابطی مورد نیاز است که یکی از عمده‌ترین این ضوابط ارائه حداقل اطلاعاتی از شرکت به طور مستمر می‌باشد. از این اطلاعات می‌توان استفاده‌های عدیده دیگری نیز بعمل آورد. مثلاً شرکت چنانچه در یک مدت معقول نسبت به ارائه صورتهای مالی و اظهارنظر حسابرس و بازرس اقدام ننماید، نسبت به حذف آن شرکت اقدام شود. این امر باعث می‌شود که ثبت شرکتها از ثبت تعداد کثیری از شرکت‌های راکد خلاصی یابد. این امر معیاری خواهد بود که برخی از مواد قانون تجارت از طریق آن، کارایی یابد؛ یعنی مثلاً امکان کنترل تصمیمات شرکت هنگامی که مشمول ماده ۱۴۱ گردیده است، بوجود آید.

در زمان حاضر، میزان مالیاتی از برخی جهات صورتهای مالی شرکتها را مورد بررسی قرار می‌دهند. معهذاً این بررسی عمدتاً به جهت آن است که شرکت درآمد ثبت نشده‌ای نداشته باشد و یا هزینه‌ها بیش از میزان واقعی نباشد تا از این راه دولت به مالیات حقه خود دست یابد. در صورتی که اگر درآمدها بیش از حد در حسابها عمل شود و یا داراییها متورم گردند، زیاد مورد توجه قرار نمی‌گیرد. این مسئله باعث می‌شود که در برخی موارد که مثلاً بانکها بخواهند به شرکت وام بدهند یا آنکه شرکت بخواهد وارد بورس شود، صورتهای مالی آن توسط حسابرسان مورد قبول بانک یا بورس مورد رسیدگی قرار گیرد.

# ساختار ..

مالی ایالات متحده آمریکا (FASB) اطمینان‌بخشی خاطر نشان می‌سازد:

«شاید از آن جهت که حسابداری به طور اعم و صورت‌های مالی به نحو اخص اشاعهٔ دقت را مدنظر قرار می‌دهند، بسیاری متعجب گردند، اگر بدانند که هنوز چارچوبی قاطع مفهومی برای حسابداری و گزارشگری تدوین نگردیده است.»

این واقعیت البته خود قرینه‌ای برای وجود کوششی در جهت پدید آوردن چنین چارچوبی است ۴۳. در خلال سال ۱۹۸۱ کمیتهٔ استانداردهای حسابداری (ASC) هدف از ارائهٔ گزارش ۴۴ را با عبارت زیر توصیف می‌کند:

«... به منظور صورت‌بندی نتیجه‌گیریهای مقدماتی در مورد امکان بسط چارچوب مفهومی قابل قبول برای تدوین استانداردهای حسابداری» ۴۵.

گفتنی است که در این عبارت چارچوبهای حسابداری مالی و گزارشگری، توأماً مورد تأکید قرار گرفته است.

مسئله در توسعهٔ چنین چارچوبهایی که بتواند مورد استفادهٔ نظریه‌پردازان حسابداری قرار گیرد، این است که این چارچوبها وسیله است یا هدف؟ نکتهٔ مهم در توسعهٔ نظریه‌های حسابداری چگونگی قرار گرفتن در چرخهٔ استقرایی - قیاسی است و وقوف بر چنین رابطهٔ متقابلی حائز اهمیت بسیار است. آنان که به کار توسعهٔ نظریه‌های حسابداری اشتغال دارند، باید مطمئن باشند که از وجود هرگونه رابطهٔ متقابل درونی موجود در مضمون مقولهٔ مورد بررسی آگاهند. و سرانجام وقوف بر تقابل یا سازگاری بین این روابط از اینکه آیا باید از نظریه، به سوی مشاهدات رفت یا از مشاهدات، به سوی نظریه، اهمیتی بیشتر دارد؛ زیرا گاه می‌توان نظریه‌ای را به کمک مشاهدهٔ واقعیت بسط داد و گاه می‌توان بر بنیاد فرضیات، به جستجوی شواهدی برای بسط نظریه پرداخت.

## ۶. نتیجه‌گیری

مرکز توجه این مبحث، نظریه‌های حسابداری بود که احتمالاً می‌تواند قواعد و استانداردهایی را برای حسابداران بدست دهد. بر این اعتقادیم که پذیرش نهایی یک نظریه و تدوین استاندارد بر بنیاد آن، اگرچه حتی به نظر رسد که از قابلیت پیش‌بینی برخوردار است، باز به پذیرش آن توسط انجمنهای حرفه‌ای و اعضای حرفه بستگی دارد. مسئلهٔ

41. Financial Accounting Standards Board, *Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, Financial Accounting Standards Board, 2. December 1976

44. Macve R., *Op. cit.*

43. *Ibid.*, P.2.

مهم در اینجا امکان دخالت فضاوتها و ارزشهای ذهنی در مرحلهٔ نهایی انتخاب نظریه‌ای است که باید به استانداردهای پذیرفته شده تحویل گردد. بنابه این جهت است که افراد، گروهها و انجمنهای حرفه‌ای یک روش را به روش دیگر برای تهیهٔ صورتهای مالی ترجیح می‌دهند. از این‌روی باید در جریان آموزش حسابداران، آنان را نسبت به معیارهای انتخاب روشهای مناسب مجهز کرد؛ زیرا درک اینکه چرا یک استاندارد خاص به‌منابۀ یک قاعده بر سایر قواعدی که ممکن است به همان اندازه مناسب باشد، به وقوف از چگونگی بسط نظریه و تحویل آن به قواعد و استانداردهای فراگیر بستگی خواهد داشت. از این جهت درگیر شدن حسابداران در پویای تحولات و تغییرات قواعد حسابداری که در هر زمان ممکن است اتفاق افتد، ضروری است و سرانجام به نظر می‌رسد که گرایش به توسعهٔ نظریه‌های حسابداری ریشه در احساس ضرورت نسبت به هدایت حسابداران به سوی فرضیه‌های دقیقتر داشته باشد و شواهد گواهی می‌دهند که این پویای به طرز شتابان به پیش می‌رود. ■

## دنباله گزارشگری مالی

واحد اندازه‌گیری جاری در تاریخ ترازنامه بازنویسی شوند.

۳۸- سود یا زیان ناشی از وضعیت پولی خالص نیز بایستی در محاسبهٔ سود ویژه منعکس و جداگانه افشاء گردد.

۳۹- صورت تغییرات در وضعیت مالی مؤسسه‌ای که برحسب واحد پول یک اقتصاد فوق تومی گزارش می‌گردد، بایستی بر مبنای نقد و معادلهای آن تهیه شود.

۴۰- موارد زیر بایستی افشاء گردند:

الف - این واقعیت که صورتهای مالی و اقلام مقایسه‌ای دوره‌های قبل به منظور نشان دادن تغییرات قدرت خرید عمومی واحد پولی مورد گزارش بازنویسی شده‌اند و در نتیجه برحسب واحد اندازه‌گیری جاری در تاریخ ترازنامه بیان می‌شوند.

ب - اینکه صورتهای مالی ارائه شده بر مبنای حسابداری قیمت تمام‌شدهٔ تاریخی تهیه شده‌اند یا بر مبنای بهای جاری.

ج - مشخصات و سطح شاخص قیمتها در تاریخ ترازنامه و تغییرات شاخص طی دورهٔ جاری و دوره‌های قبلی مورد گزارش.

۴۱- زمانی که شرایط فوق تومی اقتصادی به اتمام می‌رسد و مؤسسه تهیه و ارائهٔ صورتهای مالی براساس این بیانیه را متوقف می‌کند لازم است که مبالغ بیان‌شده برحسب واحد اندازه‌گیری جاری در پایان دورهٔ گزارشگری قبلی را به عنوان مبالغ انتقالی به صورتهای مالی دورهٔ بعد مورد استفاده قرار دهند.

## تاریخ موثر

۴۲- این استاندارد حسابداری بین‌المللی برای صورتهای مالی دوره‌های مالی بعد از اول ژانویهٔ ۱۹۹۰ مورد عمل قرار می‌گیرد. ■