

قربانی حرفه

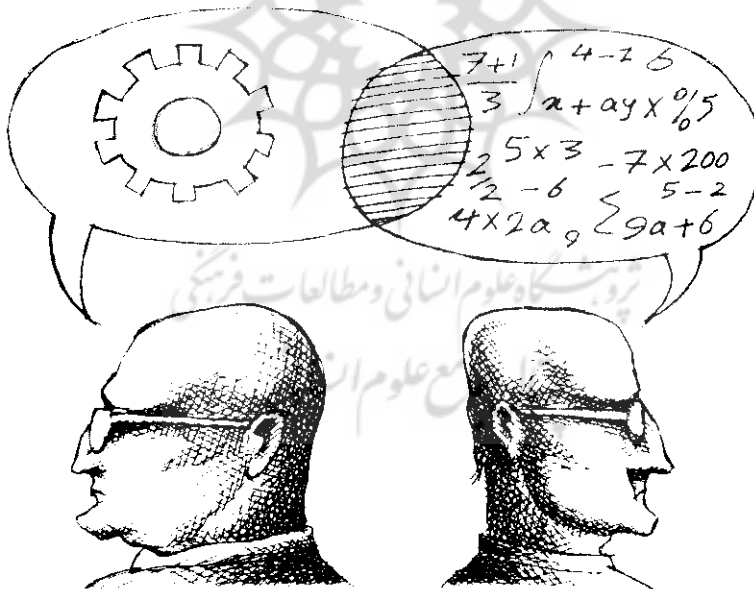
بحثی در باب استانداردهای حسابداری ایران

از نظرگه گفتشان شد مختلف
در کف هر کس اگر شمع می بُدی

آن یکی دالش لقب داد این الف
اختلاف از گفتشان بیرون شدی

«مولوی»

عبدالرضا تالانه



به جای مقدمه

اصولاً در هر حوزه‌ای برای رسیدن به هدف، پیش از هر چیز متفکران، سیاستگذاران، و دست‌درکاران باید به یک چشم‌انداز مشترک برسند و پیشاپیش دورنمای آنچه را که برای رسیدن به آن تلاش می‌کنند یک شکل و یکسان ببینند. تا وقتی که این

چشم‌انداز مشترک به دست نیامده هر کوششی برای رسیدن به هدف ره به جایی نخواهد برد.

اما نطفه‌ی تدوین استانداردهای حسابداری ایران، اگر بتوان نام استاندارد بر آن گذاشت، بدون رسیدن به چشم‌انداز مشترک بسته شد، و تا امروز به تولد آزمایشی ۱۸ بیانیه رهنمود منتهی شده است.^۱ نگارنده بر آن نیست تا محتوای رهنمودی را به نقد بکشاند، از آن که بررسی و نقد هر یک از رهنمودها وقت و

فرصتی کافی طلب می‌کند و اصولاً پیش‌نیاز نقد و بررسی رهنمودها، انتشار صورتجلسات مباحث، آرای اعضا، و دلایل موافق و مخالف مباحث مطرح شده در تدوین و تصویب رهنمودها است زیرا از این‌طریق امکان ارزیابی نقادانه‌ی رهنمودها فراهم

می‌آید.

در باب استانداردهای حسابداری ایران سوالات و ابهام‌های زیادی مطرح بوده و هست که پاسخ دادن به آنها می‌تواند در رویت دورنمای هدف و رسیدن به سرمنزل مقصود موثر باشد. برای مثال: آیا استانداردگذاری در حسابداری نیازمند بستر اقتصادی مناسب نیست؟ آیا چنین بستری در ایران وجود دارد؟ آیا در بازار سرمایه ایران تسهیم منابع، بهینه انجام می‌شود؟ آیا عمل و عُرف

بین منابع خواهان تخصیص می‌یابد. تخصیص منابع با استفاده از فرایند چانه‌زنی (فردی یا دسته‌جمعی) انجام می‌شود. منابع داران (سرمایه‌گذاران) عموماً مازاد ثروت خود را در پربازده‌ترین سرمایه‌گذاریها می‌گذارند و منابع خواهان (سرمایه‌پذیران) عموماً کسری منابع خود را با کم‌هزینه‌ترین راهکارها تامین می‌کنند. سرمایه‌خواهان به هنگام تامین سرمایه، بیشتر راهکارهای تامین سرمایه را با یکدیگر مقایسه و در تصمیم‌گیری خود لحاظ می‌کنند و سرمایه‌گذاران نیز بسیاری از فرصت‌های سرمایه‌گذاری را مقایسه و بررسی می‌نمایند. بنابراین، معاملات بازار سرمایه متکی بر مقایسات و تصمیمات زیادی است که در بازار سرمایه شکل می‌گیرد.

تصمیمات اقتصادی و اطلاعات مالی

تصمیمات بازار سرمایه ماهیتاً مالی است زیرا با پول ارتباط دارند. در بازار سرمایه اطلاعات مالی مهمترین اساس هر تصمیم است. نقش این اطلاعات، کاهش دادن ابهام‌های حاکم بر رویدادها و وضعیت‌های آینده است. اطلاعات مالی به این دلیل که برحسب واحد پول بیان می‌شود. برای اتخاذ تصمیمات بازار سرمایه از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. اگر تصمیمات بازار سرمایه در پرتو اطلاعات مالی مفید اتخاذ شود، بازار سرمایه کارتر خواهد شد و در نتیجه تخصیص منابع اقتصادی به سمت بهینگی میل می‌کند و در پی آن اقتصاد جامعه کارتر و تحقق اهداف اجتماعی و تولید رفاه عمومی امکانپذیر می‌گردد.

اما بیشتر اطلاعات مالی مورد نیاز تصمیم‌گیران بازار سرمایه، در صورتهای مالی واحدهای اقتصادی، که محصول نهایی حسابداری مالی است، ارائه می‌شود. بنابراین حسابداری مالی به این دلیل که در عملکرد اقتصادی جامعه و تولید رفاه عمومی نقش ایفا می‌کند، حایز اهمیت است.

اطلاعات مالی و گروه‌های علاقه‌مند به اطلاعات

در بازار سرمایه، افراد و گروه‌های مختلفی براساس اطلاعات صورتهای مالی تصمیم‌گیری می‌کنند و بنابراین به اطلاعات مالی علاقه‌مندند. افزون بر این، از آنجا که تصمیمات بازار سرمایه بر رفاه جامعه اثرگذار است، گروه‌های دیگری هم که از اطلاعات مالی استفاده نمی‌کنند ممکن است از تصمیمات اخذ شده بر مبنای اطلاعات مالی متاثر شوند، زیرا اثرات تصمیمات بازار سرمایه به‌طور غیرمستقیم به آنها باز می‌گردد. به‌طور خلاصه، سرمایه‌گذاران (شامل اعتباردهندگان)، تحلیلگران مالی، حسابداران، حساب‌رسان، مدیران، دولت، و به‌طور کلی همه افراد جامعه از حسابداری و گزارشدهی مالی متاثر می‌شوند.

کنونی حسابداری نیازمند استاندارد است؟ کدام واحدها باید استانداردها را رعایت کنند؟ آیا رعایت استانداردها از کارایی واحدهای اقتصادی نخواهد کاست؟ و دهها آیای دیگر. از این دست سوالات زیاد وجود دارد که پیش از قدم‌گذارند در وادی استانداردگذاری باید به آنها پاسخ داده می‌شود.

در این مقاله نگارنده ابتدا جایگاه حسابداری مالی را در اقتصاد تعیین و معرفی می‌کند. بعد از مروری کوتاه بر روند استانداردگذاری در حسابداری آمریکا، موضوع تدوین اصول و ضوابط حسابداری ایران مطرح می‌گردد. در این بخش تعابیر و نگرش‌های گوناگون به اصول و ضوابط حسابداری ایران بحث و بررسی می‌شود که در ضمن آن چیسستی، ضرورت، و جایگاه اصول و ضوابط حسابداری ایران روشن خواهد شد. سپس این بحث با بررسی اصول و ضوابط حسابداری ایران از منظر استانداردگذاری در حسابداری ادامه می‌یابد و درک و بینشی نسبت به حسابداری مالی و استانداردهای حسابداری و جایگاه آنها در اقتصاد فراهم می‌آورد. در پایان مطلب، با نتیجه‌گیری از بحث‌های انجام شده و شناخت مشکل استانداردگذاری در حسابداری ایران راهکار مناسب پیشنهاد می‌شود.

رفاه عمومی و اقتصاد

تعامل بین افراد جامعه، که در جهت رفع نیازها و حوائج مادی یکدیگر است، اقتصاد جامعه را شکل می‌دهد. اقتصاد وسیله‌ای برای تولید و توزیع ثروت در جامعه است. اقتصاد، همچنین ابزاری برای نیل به سایر اهداف اجتماعی همچون اشتغال، ثبات، و ... به شمار می‌رود. بنابراین، عملکرد کارای اقتصاد برای رفاه عمومی و بالا بردن سطح استاندارد زندگی مردم در هر جامعه ضروری است.

اقتصاد و بازار سرمایه

واحدهای اقتصادی نقش با اهمیتی در اقتصاد ایفا می‌کنند. آنها برای فعالیتهای خود به منابع اقتصادی نیاز دارند؛ بخشی از این منابع را با انجام فعالیتهای سودآور خود و بخش دیگر را از افراد و واحدهایی که منابع مازاد دارند، تامین می‌کنند. منابع خواهان در جستجوی ارزاترین منابع، و منابع‌داران به دنبال پربازده‌ترین فرصتها برای سرمایه‌گذاری مازاد منابع خود هستند. این دو گروه یکدیگر را در بازار سرمایه می‌یابند.

بازار سرمایه و تصمیمات اقتصادی

بازار سرمایه منابع اقتصادی را به سمت مولدترین فرصتهای سرمایه‌گذاری سوق می‌دهد، به‌طوری که منابع مازاد به نحو بهینه

(تصمیم‌گیران بازار سرمایه) آغاز شد.

گروه‌های علاقه‌مند و تضاد منافع

اما دیدگاهها و منافع این گروهها غالباً متفاوت و حتی در بعضی موارد متضاد است. از آنجا که اطلاعات مالی بر رفاه آنان تاثیرگذار است، لذا بعضی از آنها خواسته یا ناخواسته در رفتار خود جانبداری نشان می‌دهند. برای نمونه، مدیران شرکتها به‌طور طبیعی تمایل دارند که عملکرد شرکت تحت تصدی خود را بهتر از واقع نمایش دهند و از این رو اطلاعات مالی را دستکاری می‌کنند. چنین رفتارهایی تضاد منافع را بین گروههای پیشگفته تشدید می‌کند و در نتیجه تصمیم‌گیری‌های بازار سرمایه زیربینه^۲ می‌شود. آنگاه بازار سرمایه از کارکرد اصلی خود یعنی تخصیص بهینه منابع دور خواهد شد. بنابراین، تضاد منافع موجود بین گروهها باید به گونه‌ای منطقی حل شود و یا برای جلوگیری از بروز رفتارهای جانبدارانه چاره‌ای اندیشید.

تضاد منافع و همسان‌سازی روشهای حسابداری

همسان‌سازی رویه‌های حسابداری، از یک سو اطلاعات مندرج در صورتهای مالی را مقایسه‌پذیر می‌کند و موجبات اتخاذ تصمیمات بهینه را در بازار سرمایه فراهم می‌آورد و از دیگر سو بعضی گروهها مثل مدیران را از رفتارهای جانبدارانه باز می‌دارد. همسان‌سازی رویه‌های حسابداری از این باور نشأت می‌گیرد که فرایند تصمیم‌گیری متکی بر مقایسه است و انجام مقایسات سودمند بین فرصتهای سرمایه‌گذاری، فقط در پرتو اطلاعات مالی قابل مقایسه امکان‌پذیر است. قابلیت مقایسه، در مفهوم وسیع کلمه، وقتی وجود خواهد داشت که وقایع اقتصادی متفاوت به نحو متفاوت و رویدادهای مشابه به گونه‌ای مشابهی تشریح و گزارش شوند.^۳

همسان‌سازی روشهای حسابداری، و استانداردگذاری در حسابداری

استانداردگذاری در حسابداری ابزار مناسبی برای بهبود و همسان‌سازی رویه‌های حسابداری است. با استانداردگذاری، روشهای حسابداری بهبود یافته، همسان می‌شوند و در نتیجه مقایسه‌پذیری اطلاعات مالی بیشتر می‌گردد. آنگاه تصمیمات بازار سرمایه، به احتمال بیشتر، به سمت بهینگی میل می‌کند و در نتیجه رفاه جامعه بیشتر می‌شود. این رویکرد به استانداردگذاری راه، که هدفش تولید رفاه عمومی است، رویکرد کاربرگرا^۴ می‌خوانند و متکی بر تصمیمات کاربران است. در آمریکا، با تکیه بر همین رویکرد، فرایند تدوین اصول و مفاهیم حسابداری و گزارشدهی مالی با هدف تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان

نگاهی به پیشینه‌ی استانداردگذاری در آمریکا

وقوع بحران بازار سهام در ۱۹۲۹ موجب شد تا سرمایه‌گذاران به حسابداری و گزارشدهی مالی بیش از پیش تردید کنند. با درک این واقعیت که گزارشهای مالی شرکتها متکی به رویه‌های حسابداری متفاوتی بود و می‌توانست برای سرمایه‌گذاران گمراه‌کننده باشد، موج علاقه به استاندارد کردن رویه‌های حسابداری بالا گرفت و دست‌درکاران به تکاپو افتادند.

اولین کوشش غیررسمی در جهت تدوین استانداردهای حسابداری، توافق بین انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۵ (AICPA) و بورس سهام نیویورک^۶ (NYSE) برای شروع همکاریهای مشترک بود. در سال ۱۹۳۰، AICPA همکاری خود را با NYSE آغاز کرد که به تهیه یکی از مهمترین مستندات در زمینه تدوین مقررات حسابداری انجامید.^۷ همچنین به منظور تدوین اصول حسابداری لازم‌الرعایه برای تمام شرکتهای پذیرفته شده در بورس نیویورک، یک کمیته مخصوص از AICPA همکاری نزدیکی را با کمیته پذیرش سهام بورس نیویورک آغاز کرد. این کوشش و همکاری رسمی که در جهت تدوین اصول و روشهای حسابداری انجام شد به تدوین پنج اصل کلی - موسوم به اصول فراگیر می^۸ - منتهی گشت.^۹

به اعتقاد بلکویی سالهای بین ۱۹۳۳ تا ۱۹۵۹ دوره مشارکت و اثرگذاری انجمنها و تشکلهای حرفه‌ای در فرایند تدوین اصول حسابداری است.^{۱۰} در سال ۱۹۳۴ به فرمان کنگره آمریکا، کمیسیون اوراق بهادار و بازار^{۱۱} (SEC) به منظور اجرا و نظارت بر قانون انتشار اوراق بهادار ۱۹۳۳ و قانون معاملات اوراق بهادار ۱۹۳۴ تشکیل شد. این کمیسیون، به‌رغم داشتن قدرت و جایگاه قانونی، در 4 # ASR^{۱۲} حرفه حسابداری را برای تدوین اصول حسابداری ترغیب نمود و به دنبال آن بود که AICPA در سال ۱۹۳۸ مصمم شد تا کمیته‌ی رویه‌های حسابداری^{۱۳} (CAP) را که در ۱۹۳۶ تاسیس کرد دوباره فعال نماید تا بیانیه‌هایی برای عمل حسابداری صادر کند. کمیته‌ی مزبور در ۱۹۵۹ به کار خود خاتمه داد.

بعد از CAP، هیات اصول حسابداری^{۱۴} (APB) که آن هم وابسته به AICPA و از بخش خصوصی بود، وظیفه‌ی تدوین اصول و استانداردهای حسابداری را به‌دست گرفت. لیکن این مرجع هم مانند سلف خود به دلیل بی‌توجهی به نظرات دیگران و مشارکت ندادن سایر گروهها دوام نیاورد و سرانجام در سال ۱۹۷۳ جایگاه خود را به هیات استانداردهای حسابداری مالی (FASB) سپرد. این هیات که از بخش خصوصی و حتی مستقل از

انجمنهای حرفه‌ای است، در درجه اول با تدوین یک چارچوب مفهومی^{۱۵}، و دوم با مشارکت دادن گروههای مختلف در تدوین استانداردها خود را از مراجع قبلی متمایز کرده است.^{۱۶} هیات مزبور هنوز یک‌تاز عرصه استانداردگذاری در حسابداری آمریکا است و حاصل کارش بیشترین مقبولیت را دارد و حتی بر ساخت حسابداری کشورهای دیگر نیز اثرگذار بوده است.

استانداردگذاری در حسابداری ایران

در ایران بحث تدوین استانداردهای حسابداری به دنبال تصویب قانون تشکیل سازمان حسابداری و اساسنامه آن آغاز شد. در پنجم دیماه ۱۳۶۲ ماده واحدهی قانون تشکیل سازمان حسابداری به تصویب مجلس شورای اسلامی وقت رسید. در تبصره ۲ از ماده‌ی واحده، وظایف سازمان حسابداری در چهاربند برشمرده شده است. طبق بند یک "انجام وظایف بازرسی قانونی و امور حسابداری سالانه موسسات و شرکتهای دولتی و بانکها و سایر دستگاههای عمومی و سازمانهای وابسته به دستگاههای مذکور مانند بنیاد مستضعفان، بنیاد شهید و شرکتهای موسسات تحت پوشش دولت که طبق اساسنامه و مقررات داخلی مربوط به خود ملزم به حسابداری می‌باشند،..."^{۱۷} در انحصار سازمان حسابداری قرار داده شده است. در بند چهارم آخرین وظیفه سازمان حسابداری "تدوین اصول و ضوابط فنی قابل قبول حسابداری و حسابداری"^{۱۸} اعلام شده است.

ماده‌ی ۶ اساسنامه‌ی سازمان حسابداری، مصوب ۱۷ شهریور ۱۳۶۶، موضوع، وظایف، و اختیارات سازمان را "تامین نیازهای اساسی دولت" در زمینه‌ی حسابداری و ارائه‌ی خدمات مالی لازم به بخشهای دولتی اعلام کرده است.^{۱۹} و بند «ز» ماده ۷ اساسنامه، سازمان را مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابداری در سطح کشور معرفی می‌کند.^{۲۰}

سه تعبیر

اما ماده واحده قانون تشکیل سازمان حسابداری و مفاد اساسنامه سازمان به‌گونه‌های متفاوتی تعبیر شده است: برخی براین باورند که هدف قانونگذار رفع مشکلات دولت در امور مالی است و شاید از همین رو عده‌ای دیگر اصول و ضوابط حسابداری و حسابداری را ابزاری برای مالیات‌ستانی می‌دانند؛ گروهی دیگر تصویب چنین قانونی را گامی در جهت اعتلا بخشیدن به حرفه می‌پندارند؛ و جمعی آن را سرآغازی برای استانداردگذاری حسابداری تلقی می‌کنند؛ و شاید عده‌ای هم می‌پندارند که تصویب این سند ضامن دست یافتن به تمام این هدفهاست.

اول؛ رفع مشکلات دولت

گروهی براین باورند که قانونگذار رفع مشکلات دولت در زمینه‌های حسابداری و حسابداری را با تاکید بر مالیات‌ستانی در نظر داشته است. نویسنده نیز براین باور است که هدف اصلی قانونگذار از تصویب چنین قانونی رفع مشکلات دولت در زمینه‌ی بازرسی قانونی و حسابداری واحدهای دولتی است. وظیفه تدوین اصول و ضوابط قابل قبول حسابداری و حسابداری که برطبق بند ۴ ماده واحده بر عهده سازمان گذاشته شد در همان راستا قرار دارد. اساسنامه سازمان نیز با ذکر عبارت "... تامین نیازهای اساسی دولت..." در ماده ۶ بر هدف قانونگذار صحه می‌گذارد.

از ماده ۷ اساسنامه سازمان که حدود وظایف و اختیارات سازمان را طی بندهای الف تا ط مشخص می‌کند، همین معنی مستفاد می‌گردد. بنابراین قانونگذار، اصول و ضوابط حسابداری و حسابداری را در جهت رفع مشکلات دولت طلب می‌کند. اصولاً اکثر قوانین و مقرراتی که از تصویب می‌گذرد در جهت تقویت اعمال حاکمیت دولت است.^{۲۱}

با این تعبیر و با توجه به ماده ۱۲ اساسنامه سازمان که مقرر می‌دارد سازمان حسابداری وابسته به وزارت دارایی و سرمایه آن متعلق به دولت است، اصول و ضوابط تدوین شده از سوی سازمان تا حد یک آیین‌نامه تنزل می‌یابد، اگرچه حوزه‌ی نفوذ این آیین‌نامه وسیع است.

سازمان حسابداری ضمن معرفی خود به‌عنوان مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابداری در سطح کشور، رسماً هشدار می‌دهد: "... گزارشات حسابداری و صورتهای مالی که در تنظیم آنها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان رعایت نشده باشد در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود."^{۲۲} این هشدار که پس از انتشار رهنمودهای حسابداری (نشریه ۱۲۲) در اعلامیه‌های مکرر وزارت امور اقتصادی و دارایی خطاب به کلیه واحدهای مشمول تکرار شد دلالت بر آن دارد که سازمان حسابداری (در نقش تدوین‌کننده آیین‌نامه) و وزارت امور اقتصادی و دارایی هر دو به تعبیر اول - رفع مشکلات دولت و مالیات‌ستانی - چندان بی‌میل نیستند.

فرزند ارشد سازمان حسابداری - هیات تدوین استانداردهای حسابداری - که تاکنون برخلاف برادرش - کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری - هیچ استاندارد را تولید نکرده است، به‌رغم آنکه واژه‌ی استاندارد را در نام خود دارد عمیقاً تحت تأثیر این تعبیر قرار دارد. این هیات در "مبانی نظری حسابداری و

گزارشگری مالی در ایران" نوشته است: "... اطلاعات مالی با چنین ویژگیهایی می‌تواند: نظارت دولت... را ممکن کند. وضع و اخذ مالیات را منطقی و رابطه ماموران مالیاتی و مودیان را سالم و ساده کند."^{۲۳}

دوم؛ اعتلای حرفه

گروه دیگری تدوین اصول و ضوابط حسابداری را وسیله‌ای برای اعتلای حرفه می‌دانند. این تعبیر را می‌توان هم به سازمان حسابرسی و هم به تبع آن به کمیته رهنمودهای حسابداری آن نسبت داد. سازمان حسابرسی در پیشگفتار رهنمودهای حسابداری با درج عباراتی گرایش و باور خود را به اعتلای حرفه بروز می‌دهد. در پیشگفتار رهنمودهای حسابداری آمده است:

"... تدوین این گونه استانداردها توسط حرفه حسابداری ... مطلوبترین شکل مدیریت حرفه ... است."^{۲۴}

عبارت بالا را دو گونه می‌توان قرائت کرد. قرائت اول این است که فرض کنیم؛ وظیفه تدوین استانداردهای حسابداری مورد نیاز بازار سرمایه به اعضای حرفه واگذار شده و دولت دخالتی در آن ندارد و از این نظر، حرفه خودمقررات‌گذار^{۲۵} است. اما این ادعا محلی از اعراب ندارد، زیرا سازمان حسابرسی وابسته به دولت است و حرفه محسوب نمی‌شود و حتی نمایندگی حرفه را ندارد. حرفه حسابداری در ایران هنوز فاقد یک شخصیت مستقل و تشکیلاتی است.

قرائت دیگر این است که بگوییم مرجع استانداردگذار به اعتلای حرفه می‌اندیشد و به همین لحاظ استانداردها را وسیله مطلوبی برای مدیریت حرفه می‌پندارد. این قرائت، که به گمان نگارنده به واقع نزدیک‌تر است، با مشاهده عبارتهای دیگری در همان پیشگفتار تایید می‌شود. در جای دیگر از پیشگفتار می‌خوانیم که:

"... بر همه علاقه‌مندان به اعتلای حرفه است که در جهت مشارکت در فرایند تدوین اصول و ضوابط حسابداری کشور، از ارائه نظرات و پیشنهادات خود در مورد پیش‌نویس بیانیه‌های منتشره دریغ نورزند."^{۲۶}

سازمان حسابرسی حتی در جایی که بهبود صورتهای مالی واحدهای تجاری را متذکر می‌شود، از جایگاه تهیه‌کنندگان صورتهای مالی (نه استفاده‌کنندگان) موضوع را مطرح می‌کند و می‌نویسد:

"... نیاز روزافزون شاغلین حرفه به اصول و ضوابطی هماهنگ که بتواند مشکلات و ناهنجاری‌های موجود در تهیه صورتهای مالی واحدهای تجاری و گزارشهای حسابرسی را کاهش داده و چارچوب منطقی جهت تهیه و ارائه گزارشهای مالی و حسابرسی فراهم آورد، یک واقعیت مسلم و انکارناپذیر است"^{۲۷}

دو سال پس از انتشار جلد اول رهنمودها، سازمان مذکور در پیشگفتار جلد دوم رهنمودهای حسابداری باز از همان منظر می‌نویسد:

"... و پیش‌نویس‌های متعددی در ارتباط با موضوعات مورد نیاز جامعه حرفه‌ای تهیه گردید."^{۲۸}

بنا بر عبارات فوق می‌توان گفت که سازمان حسابرسی و یا کمیته رهنمودها موضوع تدوین اصول و ضوابط حسابداری را ابزار اعتلای حرفه می‌داند و صاحب‌نظران را در جهت اعتلای حرفه به راهنمایی و ارائه نظر فرامی‌خواند.

اما باید اعتراف کرد که استانداردهای حسابداری ابزار مدیریت حرفه نیست. حسابداری و حسابرسی هر دو ابزاری در خدمت اقتصاد جامعه هستند و اقتصاد در خدمت رفاه مردم. چنانچه اقتصاد کارا شود، حسابداری و حسابرسی جایگاه واقعی خود را بازمی‌یابند و موجبات اعتلای حرفه نیز فراهم می‌گردد. اما وارون آن درست نیست و اعتلای حرفه الزاماً رشد و کارایی بازار سرمایه و تامین رفاه مردم را به دنبال ندارد بلکه صرفاً تامین‌کننده منافع کوتاه‌مدت برای حرفه‌ایها در قالب بازار کار بهتر و بیشتر است.

اصولاً برای اعتلای حرفه راه کارهای بهتری همچون ایجاد تشکلهای رسمی و مستقل حرفه‌ای و معرفی خدمات کارورزان وجود دارد. افزون بر این، اعتلای حرفه و حیات آن در گرو استقلال حرفه است؛ در حالی که سازمان حسابرسی وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی و قانوناً موظف به تامین اهداف آن وزارتخانه است، چه تضمینی برای اعتلای حرفه وجود دارد؟

سوم؛ استانداردهای حسابداری

تعبیر دیگر از قانون این است که تدوین اصول و ضوابط حسابداری را استانداردگذاری در عرصه حسابداری بدانیم. به نظر می‌رسد که اکثریت علمای حسابداری در مقابل این تعبیر سر تسلیم فرود آورده‌اند به طوری که در میان تعابیر دیگر، بیشترین بسامد را دارد. این تعبیر را اساتید حسابداری، کارورزان، و سایرین در جریان برگزاری دومین سمینار سراسری حسابداری با موضوع محوری "استانداردهای ملی ایران" پذیرفتند.^{۲۹}

حتی سازمان حسابرسی و به تبع آن کمیته رهنمودهایش، که تا چند سال قبل در جرگه‌ی پیروان اعتلای حرفه قرار داشتند، دیدگاه خود را تغییر داده و در پیشگفتار رهنمودهای حسابداری می‌نویسند: "... تخصیص بهینه منابع کمیاب در جامعه مستلزم وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه است. نبود اطلاعات یا وجود اطلاعات گمراه‌کننده باعث تصمیم‌گیری‌های اقتصادی نامطلوب و در نتیجه اتلاف منابع اقتصادی، ... و کاهش سطح رفاه عمومی می‌شود."^{۳۰}

جستاری درباره‌ی

"ترازنامه - مظهر بنیادیترین عناصر نظریه‌ی حسابداری"

"هیچ سحر و افسونی درباره‌ی ترازنامه وجود ندارد؛ ترازنامه فقط فهرستی از

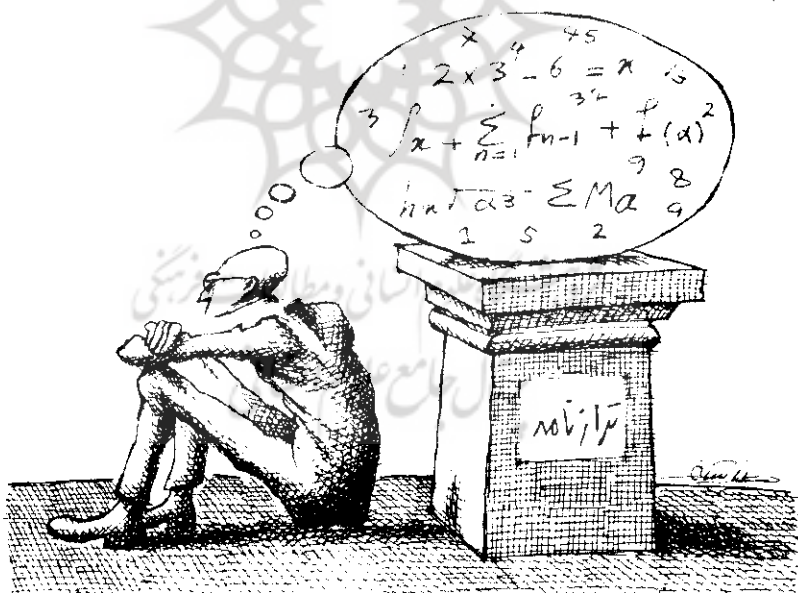
مانده‌هاست که در نقطه‌ای از زمان در دفاتر بر جای مانده‌اند."

سرمقاله‌ی Accountancy (اوت ۱۹۶۴)

Alfred Rappaport

ترجمه‌ی امیرپوریان‌نسب - حسین فخاری

ادله‌ای را برای اثبات گزاره‌اش به دست دهد: "ترازنامه مظهر بنیادی‌ترین نظریه‌ی حسابداری است که از آن بالضرورة عناصر ذاتی گزارش سود و زیان مشتق شده‌اند." وی برای اثبات این گزاره، سه رویکرد به ترازنامه را بررسی می‌کند: رویکرد مانده‌نامه^۱، رویکرد



هر وقت که باب اسپراس، یکی از سرشناس‌ترین و بلیغ‌ترین سخنوران، درباره‌ی موضوعات جاری حسابداری سخن می‌راند، بی‌شک در آرا و مطالبش جذب‌های وصف‌ناپذیر وجود دارد. هنگامی که با خبر شدم باب درباره‌ی ترازنامه بحث خواهد کرد سر از پا نشناختم و

گزارش وجوه‌ایستا^۲ و رویکرد وضعیت مالی^۳. اسپراس از این بررسی نتیجه می‌گیرد که رویکرد وضعیت مالی از دو رویکرد دیگر برتر است. در این مقاله بر آنم تا اجمالاً داعیه‌ی اسپراس را درباره‌ی نقش برتر ترازنامه در نظریه‌ی حسابداری و نیز

درستی آن اندیشه به اثبات رسید. به همین سبب خود را در وضعیت دو چندان دشوارتر یافتم زیرا باید از باب اسپراس انتقاد می‌کردم که اصرار دارد از یک حسابداری شکست‌خورده دفاع کند. اسپراس در مقاله‌اش کوشیده است تا

فراتر از مرزهای باور برای خواندن مقاله‌اش بی‌تاب شدم. همان وقت با خود اندیشیدم که باب بر آن شده است تا بنا بر یکی از با شکوه‌مندترین سنت جوامع مردان برنده‌ی نبردی باشد که از پیش مغلوب است. اندکی بعد وقتی مقاله‌اش را خواندم بی‌درنگ

ارزیابی اش را از رویکردهای گوناگون به ترازنامه بررسی کنیم. افزون بر این در نظر دارم تا یک رویکرد چهارم را عرضه کنم.

نخست، گزاره‌ی اسپراس را در نظر آورید. اهمیت در این است که دریابیم شالوده‌ی این گزاره بر یک رویکرد ساختاری^۵ یا رویکرد طراح سیستم حسابداری^۶ قرار دارد، نه رویکرد استفاده کننده^۷ یا مصرف کننده‌ی سیستم حسابداری^۸. اسپراس خود نیز به نحوی شایسته در نخستین سطور مقاله‌اش به این تمایز اشاره می‌کند. یا این که او برتری گزارش سود و زیان را از دید استفاده کنندگان می‌پذیرد، اما براساس سطح ساختاری یا سطح شکل منطقی حسابداری^۹ حکم می‌راند که "مفاهیم داراییها و بدهیها بنیادی تر از مفهوم سود است". از آن که به زعم او مفهوم سود به مفاهیم داراییها و بدهیها وابسته است. متعاقباً درباره‌ی مزایای نسبی رویکرد ساختاری سیستم حسابداری (در مقایسه با رویکرد استفاده کننده) بحث خواهد شد. نخست اجازه می‌خواهم تا توجه شما را به استدلال ساختاری اسپراس درباره‌ی ترازنامه معطوف کنم.

رویکرد ساختاری، به هیچ روی یک مدل تصمیم استفاده کننده‌ی صریح یا نظریه‌ی رفتاری را عرضه نمی‌کند، و به همین سبب نمی‌توان برپایه‌ی آن رهنمودهایی را برای گزینش اطلاعات از میان ترکیبهای گوناگون اطلاعات به دست داد. در عوض، چنین رویکردی در حسابداری با این فرض تلویحی شناخته می‌شود که چارچوب دوگانگی^{۱۰} در ذات خود شامل چفت و بست ناگزیر ترازنامه و گزارش سود و زیان است، و به همین دلیل بنا به بعضی تعابیر فایده مند است و باید بدهاتماً پذیرفته شود. اسپراس به مدد برهانی که مبتنی بر ساختار حسابداری است حکم می‌راند که ترازنامه در مقایسه با گزارش سود

و زیان در برگیرنده‌ی بنیادی ترین عناصر نظریه‌ی حسابداری است. دلیل منطقی این حکم احتمالاً شامل گزاره‌هایی است که از پی می‌آید: (الف) "گزارش سود و زیان حاوی خلاصه‌ای از یک قسم معاملات است که باعث تغییرات در حسابهای یک ترازنامه می‌شوند"، (ب) "اندازه گیری سود به اندازه گیری داراییهای خالص وابسته است و اندازه گیری داراییهای خالص نیز به اندازه گیری داراییها و بدهیها وابسته است"، و (ج) "تاکنون هیچ احدی نتوانسته است مفهومی از سود عرضه کند که مستقیم یا غیرمستقیم به مفهوم داراییها و مفهوم بدهیها وابسته نباشد".

برای قیاس مستقیم به سه گزاره‌ی بدیل زیر توجه کنید:

(الف) ترازنامه حاوی خلاصه‌ای از ذخایر^{۱۱} و باقیمانده‌ها است که از معاملات عناصر گزارش سود و زیان ریشه می‌گیرند.

(ب) اندازه گیری داراییهای خالص وابسته به اندازه گیری سود است و اندازه گیری سود نیز وابسته به اندازه گیری درآمد و هزینه است.

(ج) تاکنون هیچ احدی نتوانسته است مفهومی از داراییها عرضه کند که مستقیم یا غیرمستقیم به مفهوم سود وابسته نباشد.

آیا این سه گزاره صحیح تر از گزاره‌های اسپراس است؟ یا سه گزاره‌ی اسپراس صحیح تر است؟ چنانچه به رویکرد ساختاری یا رویکرد شکل منطقی روی آوریم آنگاه ناگزیر در برابر این دو مجموعه‌ی گزاره‌ها بی تفاوتیم. شخص با توجه به بافت یک سیستم تحلیلی مانند سیستم حسابداری دو مدخلی می‌تواند یک متغیر داده شده را با توجه به دیگر متغیرهای نظام تعریف کند. برای مثال، سیستمی را با دو متغیر a و i در نظر آورید که در آن می‌توان a را برحسب i (یعنی $a = f(i)$) و i را برحسب a (یعنی $i = f(a)$) توصیف کرد. چنانچه برداشت ما از سیستم حسابداری نیز تا این حد ساده می‌شد، آنگاه

شاید i را برای بازنمایی سود و a را برای داراییهای خالص اختصاص می‌دادیم. دو گزاره‌ی $a = f(i)$ و $i = f(a)$ گزاره‌های تحلیلی^{۱۲} و نه گزاره‌های نحوی^{۱۳} هستند. زیرا اعتبار آنها به جای آن که مبتنی بر مشاهده‌ی اختباری^{۱۴} (آزمایشی) باشد تنها به تعاریف نشانه‌هایی وابسته است که در آنها به کار رفته‌اند.^{۱۵}

بسیاید لحظه‌ای به مجموعه‌ی سه گزاره‌ی اسپراس بازگردیم، دقت کنید که دو گزاره‌ی اول در واقع دو راه تصدیق $i = f(a)$ است، حال آن که گزاره‌ی سوم صرفاً یک نتیجه‌ی منطقی از دوتای اول است. براین اساس شما حدس خواهید زد که دو گزاره‌ی اول از مجموعه‌ی گزاره‌های من در واقع $a = f(i)$ را تصدیق می‌کند و گزاره‌ی سوم نیز یک نتیجه‌ی منطقی از دو گزاره‌ی اول است. نکته‌ی مهمی که در اینجا لازم می‌دانم بر آن تاکید شود این است که رویکرد ساختاری به سیستمهای حسابداری به هیچ روی به طور برون زاد اهداف فرضی^{۱۶} برگرفته از این سیستمها را مسلم نمی‌انگارد و به همین دلیل هیچ مبنای منطقی را برای گزینش یک نماینده‌ی سیستم در مقایسه با دیگری به دست نمی‌دهد. از این رو می‌توان نتیجه گرفت که رویکرد ساختاری هیچ مبنایی را برای گزینش یک مجموعه از بین مجموعه‌ی گزاره‌های اسپراس و گزاره‌های بدیل عرضه نمی‌کند. خوشبختانه بحث من و اسپراس به بن بست نرسیده است، زیرا وی در آغاز بحث سه رویکرد ترازنامه تلویحاً رویکرد ساختاری را رد می‌کند.

برخلاف رویکرد ساختاری، شالوده‌ی رویکرد استفاده کننده (به نظریه‌ی حسابداری) بر مدل یا مدل‌های تصمیم استفاده کننده‌ی استوار است. با این که اسپراس با صراحت یک مدل استفاده کننده را عرضه نمی‌کند، اما منطقی می‌توان فرض کرد که در مقاله‌اش بعضی مدل‌های استفاده کننده نهفته‌اند که براساس آن

اسپراس رویکرد وضعیت مالی را بالاتر از دو رویکرد مانده‌نامه و رویکرد گزارش وجوه ایستا رتبه‌بندی می‌کند. در نبود یک مبنای گزینش صریح که بتوان برپایه‌ی آن از بین مدل‌های استفاده‌کنندگان دست به گزینش زد، هیچ مبنای منطقی برای تصدیق یا انکار اعتبار حکم اسپراس، یعنی برتری رویکرد وضعیت مالی وجود ندارد. برای ایضاح بیشتر من در نظر دارم تا تعدادی از آرای کلی را درباره‌ی رویکردهای سه‌گانه‌ی ترازنامه عرضه کنم و سپس به اجمال درباره‌ی یک رویکرد چهارم، که ابتدای آن بر یک مدل تصمیم استفاده‌کننده فرضی قرار دارد، بحث می‌کنم.

اجازه می‌خواهم با رویکرد مانده‌نامه آغاز کنم، بنا بر نوشته‌ی اسپراس به موجب این رویکرد، ترازنامه "خلاصه‌ای از مانده‌های بدهکار و بستانکار است که پس از تعیین سود و تعدیل حساب سودهای انباشته (از بابت مبلغ سود) برجای می‌ماند". یقیناً باید از این جدل عبث که می‌گوید محصول این رویکرد احتمالاً یک گزارش مفید نیست بپرهیزیم. زیرا فرض بر این است که همواره طیفی نسبتاً گسترده و گوناگون از مدل‌های تصمیم استفاده‌کننده وجود دارد. و براین اساس احتمالاً این رویکرد برای یک یا چند مدل تصمیم استفاده‌کننده مفید است. اما آیا مسئله‌ی اصلی تنها تلقی ترازنامه به عنوان یک گزارش ثانویه یا باقیمانده است، یا آیا مسئله‌ی اساسی‌تری وجود دارد؟ من هم معتقدم که پاسخ واقعی در سترونی انجامش مفهوم همزمانی^{۱۷} نهفته است. در این زمینه گفته‌ی اسپراس نیرومندتر است: "مفهوم همزمانی فی‌نفسه بر تصمیمات اقتضایی (موقتی) مبتنی است تا بر نظریه‌ی حسابداری - یعنی مبتنی بر قضاوت‌های ارزشی مستقل است تا تحلیل باثبات". این نکته نه تنها محور تمرکز مقاله‌ی اسپراس را تشکیل می‌دهد، بلکه در مقیاس گسترده

کمک می‌کند تا مشکلی را که امروزه حسابداری به آن دچار شده است شرح دهیم. برای درک اهمیت آن، تمایل دارم دشواری‌های اندازه‌گیری را که به مفهوم همزمانی (تطابق) وابسته است تبیین کنم.

چنانچه در وضعیتی به سر می‌بریم که گزارشهای مالی تحت شرایط قطعیت کامل و یا براساس ارزشهای فعلی پرورده می‌شد، آنگاه فرقی نمی‌کرد که ترازنامه یا گزارش سود و زیان به عنوان گزارش باقیمانده تلقی شود زیرا در هر صورت نتایج یکسانی به بار می‌آمد. رویکردهای باقیمانده، نظیر رویکرد مانده‌نامه، تنها زمانی بر نتایج تاثیر می‌گذارند که لازم باشد از ابزارهایی برای رویارویی با عدم قطعیت استفاده شود.

واکنش حسابداران به عدم قطعیت چه بوده است؟ آنها با محافظه‌کاری، ثبات رویه، افشای بی‌رویه و تقاضای عینیت یا به عبارتی پای‌بندی به میثاقهای بهای تاریخی، واکنش نشان دادند. میثاقهای بهای تاریخی، سازوکار کلیدی برای رویارویی با عدم قطعیت است.

دشواری‌های بسیار جدی سودسنجی را که ریشه در عرصه‌ی همزمانی - بها^{۱۸} دارد، در نظر آورید. در واقع، تصمیمات همزمانی - بها معرف درک حسابداران از ریسک‌های همبسته با بهاگان است. به نظر می‌رسد که در این مواقع حسابداران با دو نوع ریسک رویارویند: ریسک اقتصادی و ریسک اندازه‌گیری^{۱۹}. ریسک اقتصادی را می‌توان ناشی از این احتمال که یک خرج هیچ مزایایی برای بنگاه در بر نداشته باشد، پنداشت. در جایی که ریسک اقتصادی بالا باشد، یک خرج در همان دوره‌ای هزینه می‌شود که تعهد پرداختش ایجاد شده است. بهاگان پژوهشهای محض مثالی از یک خرج پر ریسک است که عموماً در دوره‌ی وقوع به عنوان هزینه بازشناسی می‌شود.

ریسک‌های اندازه‌گیری زمانی به منصفی ظهور می‌رسند که در انجامش مفهوم

همزمانی با عدم قطعیت روبرو باشیم. در صورتی ریسک اندازه‌گیری بالا است که یا (الف) مشکل بتوان مزایا یا درآمدهای عینی برخاسته از بهاگان خاصی را تعیین کرد (برای مثال، حقوق پرداختی به مدیرانی که عمدتاً فعالیت‌های طرح‌ریزی را انجام می‌دهند، فعالیت‌های تبلیغ و ترویج نام و محصولات بنگاه، برنامه‌های آموزشی مدیران و کارمندان، امکانات اداری مانند ساختمانها و نظامهای اطلاعاتی، مشارکت در امور خیرخواهانه) و یا (ب) زمانی که برآوردهای اندازه و زمانبندی مزایا در معرض خطایی قابل ملاحظه باشد (مانند، برنامه‌های ارتقای کیفیت تولیدات، حق اختراعات، پروانه‌های ساخت، حق انحصاری اثر و امکانات تولیدی جدید). واکنش‌های حسابداران به صورتهای اساسی ریسک اندازه‌گیری در نمایه‌ی الف شده است.

اگرچه ممکن است حسابداران سه مقوله‌ی ریسک اندازه‌گیری پیش گفته را عموماً برای گزینش یک رویه‌ی اندازه‌گیری به کار بندند، اما شواهد حاکی از آن است که در بیشتر موارد ارزیابی حسابداران از یک بهای مفروض با مقوله‌ی ریسک اندازه‌گیری درخور آن خرج سازگار نیست. مدیریت، مخارج تحقیق و توسعه را براساس انتظاراتی انجام می‌دهد. ارزیابی حسابداران از این توقعات سبب گزینش آنها از میان ریسک اندازه‌گیری شماره ۲ (که با توجه به آن، بها در دوره‌ی جاری هزینه می‌شود) و ریسک اندازه‌گیری شماره ۳ (فرونوشت نظام‌مند بها یا بهاگان) می‌شود. افزون بر این گزینش ریسک اندازه‌گیری شماره ۳، دامنه‌ی گسترده‌ای از احتمالات الگوهای فرونوشت نظام‌مند را فراروی حسابداران قرار می‌دهد. در واقع بهتر است به بدیل‌های تعیین سود به مثابه‌ی یک ساخت منطقی نگریسته شود

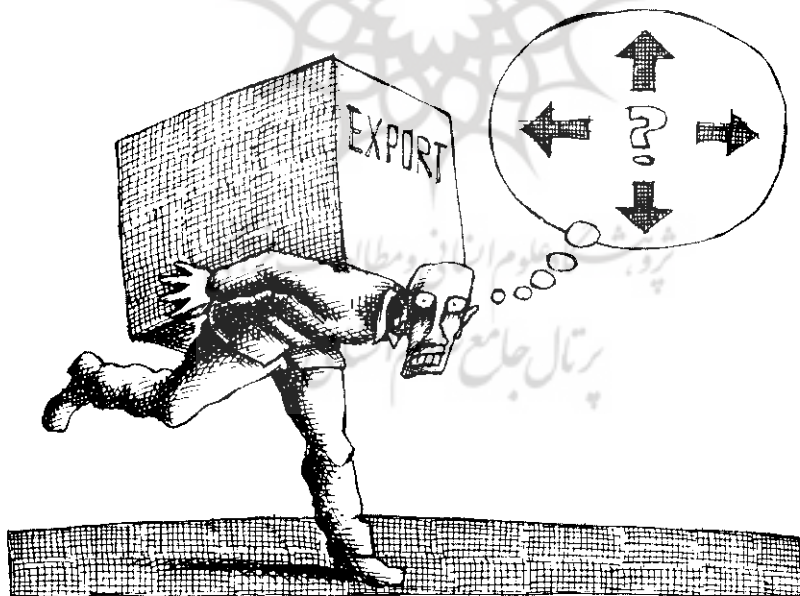
که از میانگنش^{۲۰} بین مقوله‌های ریسک اندازه‌گیری شماره ۲ و شماره ۳ به علاوه‌ی ادامه در صفحه ۶۶

قانون تجارت "هویت گمشده"

اصلاح قانون تجارت در شرایطی مورد بحث قرار می‌گیرد که پس از پیروزی انقلاب، قانون اساسی جمهوری اسلامی با طول عمری ده‌ساله، در سال ۱۳۶۸ مورد بازنگری، قانون جدید مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶، با بررسی جامع در سال ۱۳۷۱ مورد اصلاح و لایحه اصلاحیه ۵۰ ماده‌ای آن پس از قریب دو سال به تازگی به مجلس تقدیم گردیده است.

سعید جمشیدی فرد
کارشناس ارشد حسابداری
کارشناس حقوق

بازنگری، قانون جدید مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶، با بررسی جامع در سال ۱۳۷۱ مورد اصلاح و لایحه اصلاحیه ۵۰ ماده‌ای آن پس از قریب دو سال به تازگی به مجلس تقدیم گردیده است. همچنین قوانین جدید کار و عملیات بانکی بدون ربا نیز پس از انقلاب تصویب و



مقدمه

تلاشهای انجام شده در سطوح مختلف اقتصاد به منظور گریز از ضرورت‌های تطبیقی و نظارتی دوران انقلاب در جهت دستیابی به ثبات و تعادل اقتصادی، تغییر نگرش عمومی بر مالکیت سرمایه و مدیریت واحدها، کاهش نظارتها و کنترل‌های دولت بر

جایگزین قوانین قبلی می‌شود. از طرفی قوانین جدیدی مانند قانون تعاون ملی به‌مورد اجرا گذاشته شده و بسیاری از مقررات دیگر نیز مشمول تغییر و اصلاح گردیده‌اند.

با توجه به ابعاد گسترده جایگزینی، بازنگری و اصلاحات در سطوح مختلف

این ضرورت، شاید بیشتر تذکرات متوجه قانون تجارت بوده که هر از گاهی اصلاح و بازنگری آن مورد توجه قرار گرفته است.

اصلاح قانون تجارت در شرایطی مورد بحث قرار می‌گیرد که پس از پیروزی انقلاب، قانون اساسی جمهوری اسلامی با طول عمری ده‌ساله، در سال ۱۳۶۸ مورد

فعالیت‌های اقتصادی با تاکید بر برقراری رقابت، تذکر برخی از مسئولان سیاست‌گذاری شرکت‌های غیرخصوصی به ارزیابی عملکرد مدیران براساس موازین قانونی و طرح مکرر مباحث خصوصی‌سازی، ضرورت هم‌اربودن بسترهای قانونی را مطرح می‌کند. در طرح

قوانین، نمی‌توان محدودیت خاصی را در اصلاح قانون تجارت تصور کرد. از این رو این نوشتار درصدد بررسی و بدست آوردن پاسخ سوالاتی است که با وجود اصلاحات جامع و وسیعی که در سطح قوانین مصوب پس از انقلاب و به‌رغم تغییرات اساسی در محیط اقتصادی و تجاری در سطوح ملی و بین‌المللی، چرا هیچگونه اصلاحاتی در بخش شرکتها نسبت به قانون تجارت که آخرین اصلاحات مهم آن در اسفندماه ۱۳۴۷ صورت گرفته است، اعمال نشده؟ و آیا قانون تجارت در تمامی شرایط متنوع و متغیر گذشته تامین‌کننده مقاصد قانونگذار و اشخاص ذی‌نفع و مرتبط بوده است؟

به منظور دستیابی به پاسخ سوالات فوق، ابتدا اطلاعاتی که به موضوع کمک می‌کند، طرح و پس از بررسی و تحلیل اطلاعات، در حد توان از مباحث مطروحه نتیجه‌گیری خواهد شد. براین اساس فهرست مطالب به شرح زیر عنوان می‌گردد:

● تعریف قانون؛

● سیر تکامل فعالیت‌های تجاری در دوران معاصر، تشکیل شرکتها و پیدایش طبقه مدیران؛

● پیدایش حسابداران و حسابرسان و اشخاص ذی‌حق، ذی‌نفع و ذی‌علاقه؛

● پیشینه‌ی قانونگذاری و تجارت و تصویب قانون تجارت ایران؛

● بررسی تحلیلی اطلاعات مبنا؛

● نتیجه‌گیری.

تعریف قانون

در هر گروه اجتماعی از خانواده، مدرسه، دهکده، کارخانه، سازمانهای اداری، هنری، ورزشی و از کلاتها تا سیستم فئودالیسم و جامعه شهری و از تمدن کشاورزی تا جامعه صنعتی، روابطی بین افراد، و حقوق و تکالیفی برای اعضا اجتماع وجود دارد. این روابط و محیط اجتماعی باید تابع قواعد الزام‌آوری باشد که به‌طور

عام مقررات و قواعد اجتماعی نامیده می‌شود.

قواعد اجتماعی در گروههای گوناگون جامعه، به نام احکام مذهبی، دستورهای اخلاقی، ضوابط صنفی، مقررات حقوقی، یا به‌عنوان عرف و عادت، آئین، رسم و سنت اجتماع تجلی می‌کند و چنانچه از سوی مقامی صلاحیتدار و به‌موجب نوشته‌ای تصویب شود، نام "قانون" به‌خود می‌گیرد.

بنابراین می‌توان قانون را قاعده عمومی مدونی که از سوی قوه و مقام صلاحیتدار طبق نوشته‌ای تصویب گردیده است تعریف کرد. با توجه به این تعریف سه مختصات می‌توان برای قانون در نظر گرفت.

۱- عمومیت قانون

۲- مظهر اراده، جامعه و دولت

۳- قدرت اجرائی و الزام‌آور

سه مختصات فوق در تحلیل موضوع مورد استفاده قرار می‌گیرد.

سیر تکامل فعالیت‌های تجاری در دوران معاصر، تشکیل شرکت‌های سهامی و پیدایش طبقه مدیران

تداوم انقلاب صنعتی در اروپای قرن نوزدهم، ایجاد کارخانه‌های بزرگ و بزرگتر و اجرای طرح‌های عظیمی چون راه‌آهن را می‌طلبید که نیازمند به سرمایه‌های کلان بود. تامین چنین سرمایه‌هایی از امکانات مالی یک یا چند سرمایه‌گذار فراتر بود و از سویی یک یا چند سرمایه‌گذار نیز آمادگی پذیرفتن خطر تجاری چنین فعالیت‌های بزرگی را نداشتند. از این رو با بهره‌گیری از دو دستاورد بزرگ و مفید انقلاب صنعتی، یعنی سازماندهی و همکاری، شرکت‌هایی شکل گرفت که مسئولیت صاحبان سرمایه آنها محدود به مبلغ سرمایه‌گذاری‌شان بود و در قالب چنین مشارکت‌هایی، سرمایه‌های کوچک، تجهیز و راه حل مناسبی برای تامین سرمایه‌های کلان و توزیع مخاطرات

تجارتی فراهم آمد.

سرمایه چنین شرکت‌هایی به سهام تقسیم و سهام آنها قابل نقل و انتقال بود. رواج معاملات سهام باعث رونق بازار سرمایه و مشارکت صاحبان سهام از طریق وضع قوانین و مقررات از سوی دولتها، نظم بخشیدن به معاملات اوراق بهادار شد. ایجاد بورسهای اوراق بهادار از جمله عوامل دیگری بود که به نضج شرکت‌های سهامی و فزونی شمار طبقه‌ای از سرمایه‌گذاران انجامید که نه مستقیماً در اداره شرکتها مشارکت داشتند و نه دارای چنین تمایلی بودند. شرکت‌های سهامی از سوی هیئت مدیره‌ای اداره می‌شد و می‌شود که معمولاً از سهامداران بزرگ تشکیل و یا منتخب آنها هستند. ادامه فرایند تحول در مناسبات مالکیت و اداره سرمایه در کشورهای توسعه یافته صنعتی به پیدایش گروه تازه‌ای از مدیران کارآزموده و حرفه‌ای انجامید که در عین اقتدار کامل در اداره واحدهای اقتصادی گاه از سرمایه آنها سهمی جزئی داشتند و اندیشه جدایی مالکیت از مدیریت را مصداق عملی بخشید.

پیدایش حسابداران و حسابرسان و اشخاص ذی‌حق، ذی‌نفع و ذی‌علاقه سازمان جدید سرمایه، زمینه وظایف حسابداری را گسترده‌تر کرد و تهیه و ارائه گزارش‌هایی لازم شد که بتواند سهامداران را از چگونگی اداره سرمایه‌هایشان، ارزیابی عملکرد و سنجش کارایی مدیران و گردانندگان موسسه و بالاخره آینده سرمایه‌گذارهایشان مطلع کند. از طرفی در تداوم این تحول، بازار معاملات پولی و اعتباری گسترش یافت و بانکها و موسسات اعتباری که بخش بزرگی از اعتبارات لازم را برای عملیات جاری و سرمایه‌ای واحدهای اقتصادی فراهم می‌آوردند، متوجه صورتهای مالی شرکتها و سایر واحدهای اقتصادی شدند و در این مسیر دامنه ادامه در صفحه ۷۱

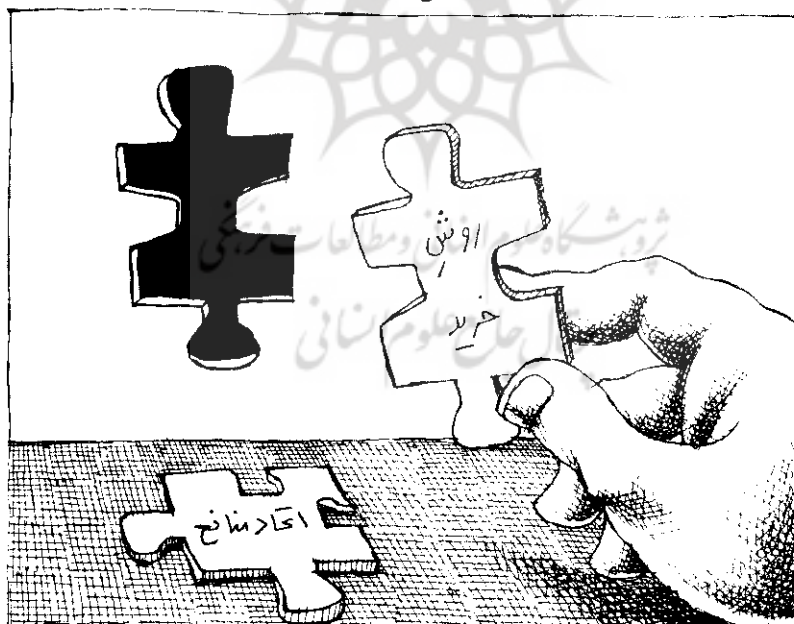
چرا باید روش اتحاد منافع کنار گذاشته شود؟

در این مقاله نظرات دو تن از اعضای هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی امریکا که طی آن به نقد روش اتحاد منافع پرداخته شده و دلایل لزوم کنارگذاری آن تشریح گردیده منعکس شده است. توجه به این دلایل می تواند ما را در اتخاذ شیوه های مناسب حسابداری جهت رویدادهای موضوع این بحث یاری کند.

by L. Todd Johnson and Kimberly R. Petrone,

ترجمه مهدی مرادزاده فرد
علی مصدر

استانداردهای پذیرفته شده حسابداری^۴ می توان برای حسابداری ترکیب از یکی از روشهای خرید^۷ که مبتنی بر ارزشهای عادلانه در تاریخ مبادله است و یا روش اتحاد منافع^۸ که بر ارزشهای دفتری شرکت سرمایه پذیر و سهم شرکت سرمایه گذار بر خالص



مقدمه

شکل گیری سرمایه گذارهای کلان در قالب شرکتهای ترکیب کننده بزرگ و گروههای سرمایه گذاری، با هدف از بین بردن رقبا، حذف هزینه های تکراری و ایجاد هم نیروی^۱ در تولید، همزمان، نیازمند روشهای مناسب حسابداری برای چنین

داراییهای شرکت سرمایه پذیر به ارزش دفتری استوار است استفاده کرد که البته طبق بیانیه شماره ۱۶ APB به کارگیری روش اتحاد منافع مستلزم تامین شروط دوازده گانه خاص خود است.

در این مقاله نظرات دو تن از اعضای

جدید از مجموعه خالص داراییهای آنها) و یا تحصیل^۵، (با کسب حق کنترل شرکت سرمایه پذیر و اداره آن از سوی شرکت سرمایه گذار و نهایتاً تهیه صورتهای مالی تلفیقی) صورت پذیرد.

صرف نظر از شکل ترکیب، با توجه به

ترکیبهایی^۲ بسوده است که حسب نوع ترکیب می تواند به شکل ادغام^۳، (با از بین بردن شخصیت حقوقی شرکت ترکیب شونده و انتقال خالص داراییهای آن به شرکت ترکیب کننده)، تلفیق^۴، (با از بین رفتن کلیه طرفین ترکیب و تاسیس شرکتی

تحلیل هزینه‌های بیشتر FASB ملاحظه کرده است که روش اتحاد منافع به‌عنوان یک روش دوم برای حسابداری ترکیب شرکتها موجب تحمیل هزینه‌های بیشتر بر گزارشگری مالی می‌شود. FASB تصدیق می‌کند که هزینه‌های به‌کارگیری روش اتحاد منافع معمولاً کمتر از به‌کارگیری روش خرید است، زیرا در روش اتحاد منافع در ابتدا فقط، ارزشهای دفتری منعکس در صورت‌های مالی شرکت ترکیب شونده با یکدیگر جمع می‌شوند و نیاز به هیچ‌گونه تلاش اضافی برای شناخت تمامی داراییها و بدهیهای تحصیل شده یا تعیین ارزش عادلانه آنها نیست در حالی که در روش خرید این امر ضرورت اجتناب‌ناپذیری دارد. با این حال، هزینه‌های به‌کارگیری روش اتحاد منافع به شکل کامل نمایان نمی‌شود و هزینه‌های مرتبط دیگری به شرح زیر وجود دارند که باید به آنها نیز توجه کرد.

الف) هزینه‌های اضافی برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به این دلیل که در بیشتر موارد، ترکیب شرکتها به روش خرید انجام می‌شود، FASB مشاهده کرده است که سرمایه‌گذاران و دیگر افرادی که از صورت‌های مالی استفاده می‌کنند، باید برای مقایسه صورت‌های مالی شرکت‌هایی که از روش اتحاد منافع استفاده کرده‌اند با شرکت‌هایی که روش خرید را به کار گرفته‌اند، متحمل هزینه‌های تحلیل اضافی شوند. استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی همچنین باید به منظور مقایسه صورت‌های مالی شرکت‌هایی که روش اتحاد منافع را به کار گرفته‌اند با شرکت‌هایی که داراییها و بدهیهای خود را به صورت تک‌تک و یا یکجا و نه از طریق ترکیب به دست آورده‌اند نیز هزینه‌های تحلیل دیگری متحمل گردند. از این گذشته، سرمایه‌گذاران به صورت فزاینده در جستجوی موقعیتهای سرمایه‌گذاری جهانی هستند و به این دلیل

روش خرید، این ارزشها دقیقاً مورد شناسایی قرار گرفته و ثبت می‌شود. به همین خاطر روش اتحاد منافع قادر نیست به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، اطلاعاتی در مورد مبلغ واقعی سرمایه‌گذاری انجام شده ارائه کند. علاوه بر این، روش اتحاد منافع، اطلاعات لازم را برای ارزیابی بازدهی آتی سرمایه‌گذارها، در مقایسه با بازدهی سایر شرکت‌هایی که از این روش استفاده نکرده‌اند، به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی نمی‌دهد.

اطلاعاتی که به کمک روش اتحاد منافع در مورد هر یک از اقلام دارایی و بدهی ارائه می‌شود نیز از درجه کاملیت و قابلیت مقایسه کمتری نسبت به روش خرید برخوردار است. به این دلیل درجه تکمیل اطلاعات کمتر دانسته می‌شود که در روش اتحاد منافع تمامی داراییها و بدهیهایی که قبلاً در شرکت ترکیب شونده ثبت نشده، به همان شکل ثبت نشده باقی می‌ماند و بنابراین بر حضور آنها نقاب زده می‌شود، در حالی که روش خرید، با ثبت داراییها و بدهیهای پنهان، حضور آنها را آشکار می‌سازد. علاوه بر این، داراییها و بدهیهای تملک شده در روش اتحاد منافع به بهایی ثبت می‌شوند که با شرایط ارزیابی معمول آنها (قیمت مبادله در زمان وقوع رویداد) مطابق نیست، در حالیکه در روش خرید، از این ارزشها در ثبت داراییها و بدهیها استفاده به عمل می‌آید.

به دلیل این‌که ارزش مبادلاتی ثبت نمی‌شود، مدیریت نیز قادر به پاسخگویی صحیح نسبت به هر یک از سرمایه‌گذارهای انجام شده در راستای ترکیب شرکتها و یا بازدهی آتی آنها نخواهد بود. مضافاً اینکه نرخ بازده آتی سرمایه‌گذاری به شکل مصنوعی متورم می‌شود، زیرا صورت کسر (سود) بزرگتر و مخرج کسر (سرمایه‌گذارها) کوچکتر اندازه‌گیری شده است.

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی امریکا^۹ که طی آن به نقد روش اتحاد منافع پرداخته شده و دلایل لزوم کنارگذاری آن تشریح گردیده منعکس شده است. توجه به این دلایل می‌تواند ما را در اتخاذ شیوه‌های مناسب حسابداری جهت رویدادهای موضوع این بحث یاری کند و حتی شاید لزوم تجدیدنظر در پیش‌نویس رهنمود شماره ۱۹^{۱۰} استانداردهای حسابداری مالی ایران را گوشزد کرده و مفاهیم جدیدی از دنیای حسابداری را در پیش چشم قرار دهد.

اخیراً هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (از این به بعد FASB) پیشنهاد کرده که برای تمامی ترکیب‌های بین شرکتها فقط از روش خرید استفاده شده و روش اتحاد منافع، کنار گذاشته شود. این پیشنهاد نگرشی نو و با اهمیت در نحوه حسابداری ادغام‌ها و تحصیل‌های آتی را مطرح کرده است، هر چند که تمامی اعضای FASB نسبت به حذف روش اتحاد منافع هم رای نیستند. عمده دلایلی که موافقان کنارگذاری روش اتحاد منافع مطرح می‌کنند به شرح زیر است:

ارایه اطلاعات مفید کمتر
روش اتحاد منافع موجب ایجاد تفاوتی صوری نسبت به روش خرید می‌گردد و نتوانسته به‌عنوان یک جایگزین برای آن تلقی شود. در عمل، رویدادهایی که برای آنها از روش اتحاد منافع استفاده شده با رویدادهایی که برای آنها از روش خرید استفاده گردیده دارای ماهیت مشابهی هستند. در نتیجه، در صورت استفاده از روش اتحاد منافع به سرمایه‌گذاران اطلاعات کمتر و با درجه مربوط بودن پایینتر نسبت به روش خرید ارائه می‌گردد. دلیل این موضوع این است که در روش اتحاد منافع، هنگام ترکیب شرکتها ارزش مبادله نادیده گرفته می‌شود، در حالی که در

که از روش اتحاد منافع در اغلب کشورها به دلیل ممنوع بودن و یا محدود کردن ترکیب‌هایی نظیر ادغام کمتر استفاده می‌شود، سرمایه‌گذاران در مقایسه امکانات سرمایه‌گذارهای داخلی و خارجی خود دچار مشکل خواهند شد. در واقع گسترش استفاده از روش اتحاد منافع در کشورهایی که آنرا مجاز دانسته‌اند، موجب تشدید تفاوت‌های صورتهای مالی شرکت‌های آنها و سایر کشورها شده است.

اهمیت قابل مقایسه بودن صورتهای مالی براساس یکی از موضوعاتی که از سوی FASB، تحت عنوان "روشهای حسابداری ترکیب شرکتها: نظریه پیشنهادی G4+1 برای دستیابی به همگرایی"^{۱۱} به بحث گذاشته شده، تمرکز یافته است. پاسخهای ارایه شده به موضوع مذکور حول این محور بود که خواه ناخواه اختلاف در روشهای حسابداری ترکیب شرکتها موجب ایجاد مشکلات جهت مقایسه صورتهای مالی شرکت‌هایی که از روشهای گوناگون استفاده می‌کنند، شده است. اغلب کسانی که به این پرسش پاسخ داده بودند، عقیده داشتند که این موضوع باعث مشکل‌تر شدن مقایسه صورتهای مالی می‌شود.

(ب) هزینه‌هایی برای شرکتها

به نظر FASB، شرکتها نیز متحمل هزینه‌های عمده‌ای در رابطه با روش اتحاد منافع می‌شوند. منافع حاصل از به‌کارگیری روش اتحاد منافع، اغلب شرکتها را برای استفاده از آن تحت فشار قرار می‌دهد، چرا که این روش باعث گزارش سود و نرخ بازده بیشتری نسبت به روش خرید می‌شود. به علاوه، به این دلیل که روش اتحاد منافع از گذشته مورد استفاده قرار گرفته، سودهای مقایسه‌ای گزارش شده دوره‌های قبل از ترکیب، حتی قبل از آن که شرکتها واقعاً ترکیب شده باشند نیز بیشتر از شرایط استفاده از روش خرید است. در نتیجه این

فشارها، شرکتها اغلب باید به خاطر استفاده از روش اتحاد منافع هزینه‌های زیادی را، هم به صورت پولی و هم به صورت غیرپولی تحمل کنند؛ به این خاطر که برای استفاده از روش اتحاد منافع، شرکتها باید سعی در برآوردن دوازده شرط آن داشته باشند. این امر ممکن است موجب شود شرکتها ناچار به محدود کردن خود و امتناع از ورود به فعالیتهای اقتصادی مناسبی نظیر واگذاری داراییها یا بازپس دادن سهام تحصیل شده شوند. شرکتها ممکن است برای برآوردن شرایط، متحمل پرداختهای مهمی در رابطه با خدمات حسابرسان و مشاوران گردند. تلاش برای تامین شرایط لازم، ممکن است منجر به ایجاد ناسازگاری بین شرکتها، حسابرسان و ناظران در رابطه با قضاوت در مورد این که آیا شرایط برآورده شده‌اند یا نه، شود که در نتیجه آن عدم اطمینان افزایش یافته و موجب افزایش هزینه‌های مربوط به این فرایند و همچنین افزایش پرسشهایی در مورد موثر بودن آن شرایط به وجود می‌آید.

تلاشهای ناسازگار در رابطه با تخصیص منابع اقتصادی

موضوع دیگری که از دعوت اظهار نظر حاصل گردید این بود که آیا بازارهای ادغام و تحصیل تحت تاثیر استفاده از روش اتحاد منافع به جای استفاده از روش خرید است؟ بیشتر پاسخ‌دهندگان معتقد بودند که روش اتحاد منافع ایجادکننده یک میدان بازی صوری برای شرکت‌هایی است که در جهت ادغام و تحصیل با یکدیگر رقابت می‌کنند، زیرا توان یا ناتوانی استفاده از آن روش به هرحال برای ورود به آن معاملات و مبالغی که برای مبادله پیشنهاد و مذاکره می‌شود، موثر خواهد بود.

شرکت‌هایی که به دلیل ناتوانی در ایجاد شرایط درخواستی، نمی‌توانند از روش اتحاد منافع استفاده کنند، اغلب نتیجه می‌گیرند که برای اهداف خود توان رقابت با

شرکت‌هایی را که از عهده تامین شرایط برآمده‌اند ندارند. شرکت‌هایی که توان استفاده از روش اتحاد منافع را دارند، اغلب مایل به پرداخت مبالغ بیشتری برای رسیدن به هدف خود هستند تا این که مجبور به استفاده از روش خرید نشوند. براین اساس، با استفاده از روش اتحاد منافع، آنها قادر به اجتناب از "جریمه سود"^{۱۲} مربوط به روش خرید که عقیده دارند در قیمت سهام منعکس خواهد شد، می‌گردند.

با اینکه استفاده از روش اتحاد منافع به جای روش خرید ممکن است منجر به گزارش سود هر سهم بیشتر شود ولی بنیاد اقتصادی دو روش به این دلیل که جریانهای نقدی واقعی صرف‌نظر از روش ترکیب یکسان است، با یکدیگر تفاوتی ندارد. در نتیجه، سود گزارش شده بیشتر در روش اتحاد منافع، منعکس‌کننده تفاوت‌های تصنعی حسابداری بوده و تفاوت‌های واقعی اقتصادی را نشان نمی‌دهد، ولی حقیقت این است که بازارها به این تفاوت‌های تصنعی واکنش واقعی نشان می‌دهند، آنها سرمایه‌ها را به شرکت‌هایی که گزارشگری مالی آنها از این تفاوتها سود می‌برند هدایت کرده و بالعکس موجب دوری سرمایه از شرکت‌هایی می‌شوند که گزارشگری مالی آنها در بردارنده این تفاوتها و منافع غیرواقعی نیست و در نتیجه، بازارها موجب تخصیص غیر کارای سرمایه می‌گردند. مادامی که تخصیص غیرکارای سرمایه موجب منفعت برخی شرکتها می‌شود، با محروم شدن تعداد زیادی از شرکت‌هایی که به این سرمایه‌ها نیاز داشته و می‌توانستند موجب سودآوری بیشتر شوند، هزینه‌های بیشتری به شرکتها تحمیل می‌شود. هر چند این امر برای شرکتها موجب زیان می‌گردد ولی بیش از آن برای اقتصاد کلان مضر خواهد بود.

رعایت مصالح عمومی

بسیاری از کسانی که به دعوت به اظهار نظر در سال پانزدهم شماره صد و چهل و دو

نظر پاسخ داده بودند، اصرار داشتند که روش اتحاد منافع فعلاً برای رعایت مصالح عمومی حفظ شود. برخی عقیده داشتند که حذف روش اتحاد منافع موجب سست شدن مطلوبیت تلفیق که در برخی صنایع و شرکتها بوجود آمده، خواهد شد و باعث کاهش جریان سرمایه به سوی آنها خواهد گردید. در نتیجه با فرو نشستن فرهنگ تاسیس شرکتها، روند توسعه تولیدات جدید سد شده و این امر نهایتاً موجب محدودیت رشد مشاغل می شود.

با توجه به چنین استدلالی FASB به جهت رعایت مصالح عمومی تحت فشار قرار گرفت. ولی با توجه به اینکه چنین اهدافی اغلب با تغییر دولتها یا دلایل دیگر تغییر می کنند، این سوال پیش آمد که آیا باید استانداردهای حسابداری با هر تغییر در مصالح عمومی تغییر کنند؟ و آیا اگر استانداردهای حسابداری به ابزاری برای کمک یا اعمال مصالح عمومی تبدیل شوند، آیا توان آنها در کمک به هدایت سیاستهای سرمایه گذاری و ارزیابی نتایج آنها دچار صدمه نشده و از بین نمی رود؟

FASB براین اساس نتیجه گیری کرد که فقط موقعیتهای خاص در حفظ مصالح عمومی می تواند موجب حفظ و افزایش تمامیت اطلاعات حسابداری شود. در این رابطه، یکی از قواعدی که FASB در اداره فعالیتهای خود از آن پیروی می کند در یکی از بیانیه های آن^{۱۳} به شرح زیر منعکس شده است:

"هدفمند شدن تصمیم گیریها و قابلیت اتکاس و تا حد امکان بیطرفانه بودن اطلاعات، از استانداردها حاصل می شود. برای بیطرفانه بودن، اطلاعات باید فعالیتهای اقتصادی را تا حد امکان به صورت واقعی و بدون تحت تاثیر قرار گرفتن از روابط در جهت منافع گروههای خاص گزارش کند."

براین اساس، در رابطه با ترکیب شرکتها،

پانزدهم شماره صد و چهل و دو

آنچه در مبادله بدست می آید، گردد. برای مثال خالص داراییهای شرکت سرمایه پذیر و ارزش داراییها و بدهیهای تحصیل شده آن به ماهیت معوضهای پیشنهادی برای آنها وابسته نیستند. بنابراین صرف نظر از شکل آنچه واگذار می شود، اگر ۵ میلیون واحد پول برای تحصیل شرکت سرمایه پذیر پرداخت شود و آن رقم معادل خالص داراییهای آن باشد، خالص داراییها باید به همین مبلغ ثبت شوند حتی اگر ارزش دفتری قبلی آنها ۳ میلیون واحد پول بوده باشد.

علاوه براین معوض پرداختی برای تحصیل شرکتها را می توان تغییر داد. مثلاً می توان سهام جدید را به صورت نقد منتشر کرد و از وجوه حاصله برای تحصیل شرکت سرمایه پذیر بهره برد و یا وجوه نقد را صرف خرید سهام و خزانه نمودن آن کرده و این سهام را به عنوان معوض در ترکیب واگذار کرد.

نتیجه این است که آنچه واگذار می شود می تواند به صورت نقد یا سهام باشد. حال اگر از روش اتحاد منافع استفاده کنیم در مقایسه با روش خرید، خالص داراییها، بسته به ترتیب رویدادها به مبالغ متفاوتی ثبت خواهد شد.

از این گذشته اگر خالص داراییها به جای ارزش واقعی مبادله شده، به ارزشهای دفتری در مدارک شرکت ترکیب کننده ثبت شوند، اندوخته پنهانی معادل تفاوت ارزش آنها ایجاد خواهد شد. این اندوخته پنهان در نهایت به صورت تدریجی و در طول زمان با گزارش هزینه های کمتر یا شناسایی سود بیشتر هنگام فروش داراییها، باعث متورم شدن سود در سالهای آتی می گردد. در هر حالت، شرکت ترکیب شده سودهایی را گزارش خواهد کرد که خود کسب نکرده و این سودها حاصل از آن اندوخته پنهان هستند. برای مثال اگر شرکت الف، شرکت ب را (که خالص ارزش دفتری داراییهای آن ادامه در صفحه ۷۶

این مفهوم حاصل می شود که استانداردهای حسابداری نباید خود باعث تشویق یا اجتناب از ترکیب شرکتها شود. در عوض، این استانداردها باید نتایج ترکیب را به صورت منصفانه و بیطرفانه به نحوی ترسیم کنند که سرمایه گذاران و دیگران بتوانند در مورد ترکیب شرکتها و کارایی آتی آن قضاوت کرده و همچنین تخصیص سرمایه به صورت موثر در بازارهای سرمایه انجام شود و این استانداردها نباید در میدان رقابت شرکتها برای ادغام و تحصیل به برخی از آنها گرایش یابند.

FASB نتیجه می گیرد استدلال افرادی که از حفظ روش اتحاد منافع در جهت رعایت مصالح عمومی طرفداری می کنند، موجب گزارشگری مسالی منصفانه و بیطرفانه نخواهد شد. در عوض، آنها به استانداردهای حسابداری به عنوان ابزاری برای معطوف کردن سرمایه به صنایع و شرکتهای خاصی می نگرند که در نتیجه آن، تخصیص کارای سرمایه در بازارها از بین می رود.

وجود اشکال در مبنای مفهومی

از آنجا که منطبق حمایت از روش اتحاد منافع نیز مورد انتقاد شدید قرار گرفته است، FASB جنبه های مختلفی از این دلایل را در تصمیم گیری خود مورد توجه قرار داده که اهم آنها به شرح زیر است:

الف) ماهیت آنچه واگذار می شود

استفاده از روش اتحاد منافع مبتنی بر استفاده از معوض های خاص است و فقط هنگامی می توان از آن روش استفاده کرد که قسمت اعظم این معوض با واگذاری سهام شرکت ترکیب کننده باشد. در مقابل، روش خرید می تواند صرف نظر از ماهیت آنچه که واگذار می شود، با واگذاری نقد، سایر داراییها، بدهیها یا سهام انجام شود.

FASB معتقد است که ماهیت آنچه

واگذار می شود نمی تواند باعث دگرگونی در

گزارشگری هزینه‌های توزیع

برخلاف هزینه‌های تولید که با حجم تولید در ارتباط بوده و متناسب با کالاهای تولید شده تغییر می‌یابند، هزینه‌های توزیع با حجم فروش مرتبط بوده و متناسب با کالاهای فروش رفته نوسان پیدا می‌کنند.

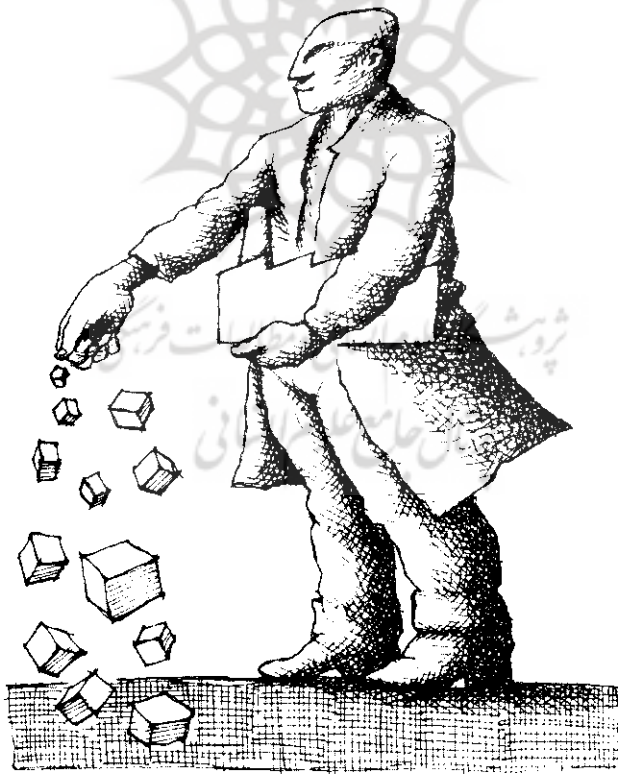
حمیدرضا علمشاهی

به دلیل عدم ارتباط آشکار با فرایند تولید، قابل تخصیص به کالاهای تولید شده نبوده و در محاسبات بهای تمام شده تولیدات وارد نمی‌گردند.

در بند ۴۲ رهنمود حسابداری شماره یک با عنوان نحوه ارائه صورت‌های مالی آمده است؛

“در روش طبقه‌بندی بر مبنای کارکرد هزینه که بعضاً؛ روش بهای تمام شده فروش نامیده می‌شود، هزینه‌ها برحسب کارکردشان به‌عنوان بخشی از بهای تمام شده فروش، توزیع یا اداری طبقه‌بندی می‌شوند. این نحوه ارائه در مقایسه با روش طبقه‌بندی هزینه‌ها برحسب ماهیت آنها، اطلاعات

مناسبتی را در دسترس استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد، لیکن در این روش تخصیص مخارج به کارکردها ممکن است اختیاری بوده و نیازمند اعمال قضاوت قسابل‌توجهی باشد.” و در ادامه در



تولید شده تغییر می‌یابند، هزینه‌های توزیع با حجم فروش مرتبط بوده و متناسب با کالاهای فروش رفته نوسان پیدا می‌کنند. در واقع هزینه‌های توزیع، هزینه‌هایی هستند که پس از اتمام تولید متحمل می‌شوند و

هزینه‌های توزیع در شماری از واحدهای تولیدی که تولیدات آنها راساً با وسایل حمل و نقل اختصاصی به بازارهای مصرف رسانده می‌شوند، بخش شایان توجهی از هزینه‌های دوره را تشکیل می‌دهند. از جمله اینگونه واحدهای تسولیدی، کارخانه‌های نوشابه‌سازی و فرآورده‌های خوراکی هستند که تولیداتشان توسط بخش فروش آنها بین فروشندگان توزیع می‌شود. بازاریابی و توزیع کالا، از وظایف مهم بخش فروش در این واحدها است که بسته به ابعاد واحدها و سهم بازار آنها، از گستردگی و پیچیدگی بیشتری نیز

می‌تواند برخوردار باشد و به تبع آن کنترل هزینه‌های توزیع نیز اهمیت افزونتری می‌یابد.

برخلاف هزینه‌های تولید که با حجم تولید در ارتباط بوده و متناسب با کالاهای

“از آنجا که اطلاعات مربوط به ماهیت هزینه‌ها در پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی مفید است، چنانچه از روش طبقه‌بندی بر مبنای کاربرد هزینه استفاده شود، اقلام تشکیل دهنده هزینه‌ها بر حسب ماهیت نیز افشا می‌شود.”

براین اساس هزینه‌های توزیع بر حسب عوامل هزینه در یادداشتهای همراه صورت سود و زیان قابل افشا هستند. عوامل هزینه‌های توزیع معمولاً متشکل از موارد جدول شماره ۱ است.

اما در کنار افشا هزینه‌ها، وضعیت کارایی توزیع و کنترل هزینه‌ها نیز از جمله مواردی است که باید در گزارش سالانه هیئت مدیره به مجمع عمومی منعکس گردد.

تجزیه و تحلیل هزینه‌های توزیع در داخل شبکه توزیع و به تفکیک مسیرهای تعیین شده از جمله روشهای سنجش کارایی شیوه‌های توزیع و سودآوری مسیرهای پیموده شده است. برای این منظور لازم است سود ناویژه به تفکیک هر یک از مسیرهای توزیع و کالاهای فروش رفته محاسبه و هزینه‌های توزیع مربوط به هر مسیر از آن کسر گردد تا سود ناویژه در هر مسیر و برای هر گروه از کالاهای فروش رفته بدست آید.

به همراه اینگونه تجزیه و تحلیلها، محاسبه برخی نسبتهای خاص نیز می‌تواند به عنوان ابزار مکمل سنجش کارایی توزیع مطرح باشد. در فرایند توزیع کالاها، تمامی اجزای هزینه‌های توزیع در ارتباط با وسایل حمل و محموله‌های توزیع شده واقع می‌شوند، از اینرو اندازه‌گیری کارایی هر خودرو در شناسایی خودروها یا مسیرهای پرهزینه و کوشش در کاستن هزینه‌های مربوط یاری خواهد کرد. در نسبتهای پیش گفته، صورت کسر را یکی از عوامل هزینه‌های توزیع و مخرج کسر را مسافتهای پیموده شده (به کیلومتر یا تن - کیلومتر)

جدول شماره ۱

هزینه‌های نقدی	هزینه‌های غیر نقدی
حقوق و دستمزد رانندگان	استهلاک خودروها
حقوق و دستمزد کارکنان پشتیبانی	استهلاک تاسیسات نگهداری خودروها
تعمیرات و نگهداری	استهلاک تجهیزات مربوط به تعمیرات خودروها
بیمه خودروها	
لاستیک	
لوازم یدکی	
سوخت و روغن	
عوارض شهرداری	
عوارض جاده‌ای و پایانه‌ها	

توسط خودروها تشکیل می‌دهند. برای محاسبه جداگانه نسبتها جهت هر کدام از خودروها، استقرار نظام هزینه‌یابی که در آن امکان تخصیص هزینه‌های انجام شده در طی دوره به هر یک از خودروها که به‌عنوان مراکز هزینه در نظر گرفته شده باشند، ضروری است.

منابع
۱- کمیته تسدوین رهنمودهای حسابداری، رهنمودهای حسابداری، اسفند ۱۳۷۷، سازمان حسابرسی.

پذیرش نمایندگی

شرکت رای پرداز طراحی و مجری سیستم‌های جامع مالی و اطلاعات مدیریت **پرتک** جهت عرضه سیستم‌های نرم افزاری در مراکز استان از میان مؤسسات خدمات مالی و مدیریت و یا شرکت‌های کامپیوتری نماینده فعال می‌پذیرد.

علاقه مندان می‌توانند تقاضای خود را به آدرس :

تهران - خیابان میرزای شیرازی - خیابان هشتم ساختمان ۱۲ - طبقه چهارم - واحد شماره ۱۰ و یا
فاکس ۸۸۰۰۶۴۸ ارسال نمایند.
تلفن تماس: ۰۶ و ۸۸۰۴۶۸۵

معیارهای انتخاب یک مدل حسابداری

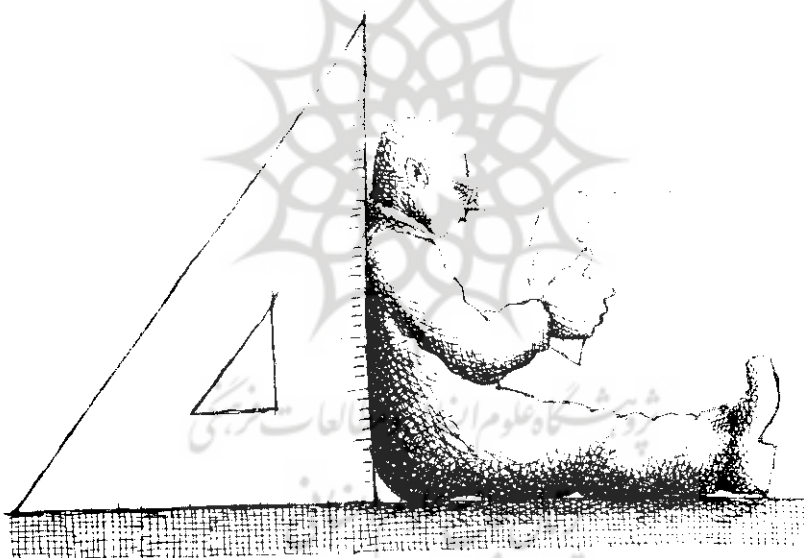
این مقاله در مورد معیارهای انتخاب یک مدل حسابداری برتر است. این معیارها بدیهی هستند و نیاز به بحث و جدل ندارند. نکته اساسی این معیارها انتخاب مدل حسابداری برتر است و ارزش تاریخی ملاک نیست.

David Solomons

ترجمه مجتبی کباری

دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت مالی

قرار نمی‌دهد. متأسفانه اظهارات آنها کوتاه بود و در مورد چگونگی مدل حسابداری مطالب زیادی ارائه نکردند. یکی از مسائل مورد بحث کمیته ویژه AICPA جستجوی یک جایگزین برای مدل بهای تمام شده تاریخی بود. بررسی کمیته حاکی از آن بود که نباید انتظار زیادی در تغییر مدل داشته باشیم، اما می‌توان حرکت



همه انتخابها با امتحان کردن جایگزینهای مختلف از قبل تعیین شده، صورت می‌گیرد. در ادبیات حسابداری درباره معیار انتخاب مدل حسابداری بحثهایی صورت گرفته است. این مقاله به دنبال فرموله کردن معیارهایی برای انتخاب یک مدل حسابداری برتر است. این معیارها بدیهی

معتدلی برای اصلاح داشته باشیم. دیدگاه این مقاله درباره مدل حسابداری براساس صورتهای مالی سنتی یعنی ترازنامه، سود و زیان است. صادقانه بگویم که بعد از ۵۰۰ سال هنوز دقت‌داری دوطرفه پاسیلو^۱ در مقابل نظریات جدید پافشاری می‌کند. پیشنهاد ایده‌آل این است که بانکهای اطلاعات مالی به‌طور آزادانه در دسترس استفاده‌کنندگان صورتهای مالی باشد تا بتوانند هر آنچه از اطلاعات خام درباره بنگاههای اقتصادی که مورد نیازشان است را بدست آورند و آن اطلاعات را مورد بررسی

مقاله ثابت شده است و همچنین نشان می‌دهد که رویکرد ترازنامه‌ای نسبت به رویکرد تطابق هزینه (matching approach) به چه ظرفیتی هزینه‌هایی را که در آخر پروژه از آنها صرف‌نظر شده است، به حساب آورده است.

در سال ۱۹۹۱ روبرت^۲ و پیترو^۳ اظهار داشتند که مدل حسابداری مالی آمریکا دچار تزلزل شده و باید محکم شود، این مدل دوره‌ای، تاریخی و براساس بهای تمام شده است، که پاسخگوی صنعت قدیم است ولی اطلاعات شرکتها را مورد ارزیابی

هستند و بیانگر دانش ما از اصول پذیرفته شده حسابداری هستند. نکته اساسی این معیارها انتخاب مدل حسابداری براساس ارزش تجاری^۱ است و ارزش تاریخی ملاک نیست.

این مقاله همچنین درباره منازعات پنجاه ساله بین طرفداران هزینه و درآمد به‌عنوان معیار اندازه‌گیری سود و بین کسانی که سود را بوسیله تغییرات در خالص ارزش اندازه‌گیری می‌کنند، بحث می‌کند که در نتیجه مفهومی درباره ترازنامه و تغییرات در آن ارائه می‌دهد. رویکرد ترازنامه‌ای در این

قرار دهند تا نیازهایشان را برآورده سازند. این مقاله به دنبال آن است که اصول را در قالب یک مدل شرح دهد. این مدل دارای هفت معیار است که واقعاً بدیهی هستند و با استدلال بیان می‌شود که مدل بهای تمام شده تاریخی^۵ هیچ یک از این معیارها را ندارد.

تقدم مفهومی ترازنامه

در اینجا ضرورت ندارد که درباره تقدم ترازنامه در انتخاب مدل حسابداری و درباره برتری مفهوم سود بر اساس تغییر در خالص ارزش نسبت به مفهوم سود بر اساس درآمد و هزینه، به دفاع پرداخته شود. اما هنوز بعضی از نظریه پردازان در آمریکا و انگلستان طرفدار رویکرد اصل هزینه‌ها^۶ هستند.

روبرت آنتونی^۷، محقق امریکایی، طرفدار تقدم صورت سود و زیان است که چارچوب نظری او چنین است: "سود مستقیماً با اندازه‌گیری در هزینه و درآمد سنجش می‌شود در حالی که بعضی اوقات با تغییرات در داراییها و بدهیها سنجش می‌شود." احتمالاً منظور وی از "تغییرات در دارایی و بدهی" تغییرات در ارزش آنهاست. شاهد مثالی که برای تاکید نظرش می‌آورد چنین است که "استهلاک را در نظر بگیرید. طرفداران نظریه تغییرات در دارایی و بدهی معتقدند که استهلاک باید با اندازه‌گیری مقدار تغییرات قابل مشاهده طی دوره، سنجش شود اما راهی برای مشاهده استهلاک اغلب داراییهای قابل استهلاک، وجود ندارد. دیدگاه هزینه درآمد، استهلاک را به عنوان یک هزینه مرتبط با دوره‌هایی که دارایی عمر مفید داشته باشد در نظر می‌گیرد؛ که این دیدگاه مرسوم و صحیح است." در جواب ایشان باید گفت که کاهش در ارزش داراییهایی که قابل استهلاک هستند، قابل مشاهده است یعنی هر وقت یک بازار برای داراییهای دست دوم پیدا کرد، استهلاک دارایی قابل مشاهده و معنی دار است.

دانشمند انگلیسی که طرفدار اصل matching است ران پترسون^۸ است.

پترسون حساب سود و زیان را برای انتخاب مدل حسابداری مقدم می‌شمارد و نظر خود را این طور بیان می‌کند که "وقتی که بین ارجحیت ترازنامه و حساب سود و زیان تعارض وجود دارد، تقدم با کدام یک است؟" تعارض مذکور کمتر از تعارض بین دو طرف معادله سود و زیان است که ناشی از تفاوت ارزش خالص منابع غیرمالکیتی است.

پترسون منظورش را از سود و یا سود مورد انتظار برای منابع بیان نمی‌کند او می‌گوید: "مشکل اساسی رویکرد ترازنامه‌ای این است که این رویکرد در بسیاری از موارد در مقابل اصل matching پاسخگو نبوده است. من فکر می‌کنم که این رویکرد نامناسب است چون در رویارویی با بسیاری از اصول پذیرفته شده حسابداری پاسخگو نیست و مهمتر اینکه این رویکرد در حساب سود و زیان ارقام بی معنی ایجاد می‌کند." پترسون مثالی مبینی بر اینکه رویکرد ترازنامه‌ای "در حساب سود و زیان ارقام بی معنی ایجاد می‌کند" پیدا نمی‌کند. این طور به نظر نمی‌رسد که پترسون متوجه ارقام بی معنی در ترازنامه باشد. پترسون دارایی غیرمالی را این طور تعریف می‌کند که: "دارایی غیرمالی یک هزینه معوق است که بوسیله داده‌های ترازنامه ایجاد شده است و به آینده انتقال پیدا می‌کند تا در مقابل سودهای مورد انتظار آینده سازگاری داشته باشد." به وضوح مشخص است که این تعریف، یک تعریف قوی از دارایی نیست. قطعاً در مواقع تحقیق و بررسی کمک گرفتن از اصول پذیرفته شده حسابداری که کاربرد عملی دارند، نامناسب است.

اشکالی که به پترسون وارد است این است که او یک مشکل را بیان می‌کند که عملاً با رویکرد ترازنامه‌ای برطرف می‌شود. مشکل در ارتباط با حسابداری هزینه‌های استقرار مجدد در فیلد نفتی است وقتی که همه ذخایر احتیاطی تجاری تمام شده باشد. طرز عمل پیشنهادی تا حدی با پروژه در ارتباط است. FASB نیز درباره پایین

آوردن هزینه دستگاههای اتمی به اینجا رسیده است که روش FASB براساس ارزش زمانی پول است.

در اینجا تشریح پترسون از رویکرد matching در قالب مثال زیر است. گروه اصلاح صورتهای مالی (SORP)^۹ در انگلستان در مورد هزینه اضافی^{۱۰} توصیه می‌کند که در طی عمر پروژه در حساب سود و زیان به طور مستمر ذخیره‌ای برای این هزینه‌ها در نظر گرفته شود. sorp درباره این موضوع دو نوع روش برای شناسایی در ترازنامه ارائه می‌کند. اول اینکه در ابتدا به عنوان یک بدهی شناسایی شود و در طی مدت مورد نظر از اصل و فرع آن باز پرداخت شود؛ یا این که هر دو به طور خالص در ترازنامه آورده شود که از یک دوره به دوره بعد این بدهی بیشتر شود. این روشها از اصل matching تبعیت می‌کند و اقلامی را وارد ترازنامه می‌کند که در رویکرد ترازنامه‌ای این اقلام در ترازنامه شناسایی نمی‌شوند. نتیجه رویکرد ترازنامه‌ای این است که بعد از امضای قرارداد این بدهی فوراً شناسایی می‌شود و در ترازنامه و سود و زیان وارد می‌شود.

در جدول شماره ۱ این هزینه‌ها در قالب رویکرد ترازنامه‌ای آمده است و این رویکرد مشکلات را بهتر از روش پترسون matching حل می‌کند. در اینجا مثالی آورده می‌شود که مربوط به هزینه‌های اضافی در زمینه نفت است. در ابتدا کل هزینه‌هایی که باید به حساب سرمایه برود شامل پرداختهای نقدی (در این مثال ۱۰۰۰ دلار) و ارزش فعلی تنزیل شده هزینه‌های اضافی آینده (در این مثال ۱۰۰ دلار) است. و در این مثال عمر پروژه ۱۰ سال است. تنزیل ارزش فعلی ۱۰۰ دلار با نرخ بهره ۸ درصد برابر ۴۶/۳۲ دلار است. بدهی اضافی سال اول ۳/۷ دلار است که این روند تا آخر ادامه می‌یابد. هزینه کل پروژه، سالانه مستهلک می‌شود تا اینکه پروژه تمام شود. هر سال حساب سود و زیان یک بدهی، بابت بهره را که سالانه به بدهیها اضافه می‌شود نشان می‌دهد.

دلیل تاکید بر رویکرد ترازنامه‌ای

دلایل متعددی برای تقدم رویکرد ترازنامه‌ای وجود دارد. دلیلی که از سوی جانسون^{۱۱} و استوری^{۱۲} در سال ۱۹۸۲ بیان شده این است که "بنگاههای تجاری، اقتصادی در حقیقت پردازشگر داراییها هستند. در نتیجه داراییها و تغییرات آنها از اهمیت بسیار زیادی در عملیات و بقای این بنگاهها برخوردار هستند."

با اینکه از سال ۱۹۸۲ به بعد داراییهای نامشهود مانند تحقیق و توسعه و آموزش پرسنل، شناسایی نمی‌شوند، اهمیت پیدا کرده‌اند و هنوز واقعیت گفته‌های جانسون پابرجاست. حتی موافقان دیدگاه matching هم بالاجبار درآمدها و هزینه‌ها را از طریق تغییرات در داراییها و بدهیها تعریف می‌کنند. بنابراین آنتونی درآمد را به‌عنوان آن افزایشهایی در حقوق صاحبان سهام موسسه معرفی می‌کند که از فعالیتهای قابل سنجش همان دوره حاصل شده است و سپس اظهار می‌کند که "حقوق صاحبان سهام طرف حساب دارایی محسوب می‌شود." پتن^{۱۳} و لیتلتن^{۱۴} که شاید از نخستین نظریه پردازان matching هستند می‌گویند: "حساب درآمد جهت منعکس کردن و سنجش افزایش در منابع به وجود آمده است" و منظور از منابع در اینجا داراییها است.

تعریف درآمد توسط FASB با این صورت است که: "درآمد، جریانهای ورودی و یا سایر افزایش داراییها یا پرداخت بدهیها یا ترکیبی از این دو است که به خاطر تولید و فروش محصولات و یا ارائه خدمات و یا سایر فعالیتهای مستمر عملیاتی موسسه ایجاد می‌شود."

این دلیل اصلی طرفداران رویکرد ترازنامه‌ای است ولی دلایل فرعی هم وجود دارد. در صورتی که یک رابطه تعریف شده مشخص بین پردازش شناسایی درآمد و تغییرات در حقوق صاحبان سهام وجود نداشته باشد بدهکار و بستانکار کردن حسابها، بی‌آنکه معرف عملیات واقعی یا فعالیتهای واقعی موسسه باشد، وارد

جدول شماره ۱- رویکرد ترازنامه‌ای هزینه‌های اضافی

ارقام به دلار		مکان	نفتی
۱۰۰۰	۱۰۴۶/۳۲	۱/۱/۱	مکان نفتی
۴۶/۳۲			صندوق یا بدهکاران
			پیش‌بینی هزینه‌های اضافی
۱۰۴/۶۲	۱۰۴/۶۲	۱/۱۲/۳۱	سرمایه‌گذاری اولیه در زمینه نفتی
			هزینه استهلاك
			پیش‌بینی استهلاك
۳/۷۰			استهلاك در سال اول
			هزینه بهره
۳/۷۰			پیش‌بینی اضافی
			بهره بدهی اضافی با نرخ ۸٪
۱۰۴/۶۲		۲/۱۲/۳۱	هزینه استهلاك
۱۰۴/۶۲			پیش‌بینی اضافی
			استهلاك در سال دوم
			هزینه بهره
۴			پیش‌بینی اضافی
			بهره بدهی اضافی با نرخ ۸٪
۱۰۴/۶۲		۱۰/۱۲/۳۱	هزینه استهلاك
۱۰۴/۶۲			پیش‌بینی استهلاك
			هزینه بهره
۷/۴۱			پیش‌بینی اضافی
			پیش‌بینی استهلاك
			مکان نفتی
۱۰۴۶/۳۲			پایان پروژه
			پیش‌بینی اضافی
۱۰۰			صندوق یا بدهکاران
			خارج کردن هزینه‌های اضافی

صورت سود و زیان می‌شوند. برای مثال بعضی از هزینه‌های نگهداری که مربوط به آینده است، در صورتی که درست شناسایی نشوند می‌توانند وارد حساب سود و زیان سال جاری شوند. این عمل در را به روی تعدیل اختیاری درآمد باز می‌کند. احتمالاً بدین جهت است که تهیه‌کنندگان صورتهای مالی روش matching را ترجیح می‌دهند. علاوه بر این طبق گفته‌های پترسون روش matching قابلیت اعتماد ترازنامه را به‌عنوان صورت وضعیت مالی یک موسسه تهدید می‌کند زیرا می‌تواند جایگاهی برای انواع اقلام موقت باشد.

معیارهای انتخاب مدل حسابداری تعجب‌آور است که ویژگیهایی که ما را به سوی انتخاب یک مدل برتر حسابداری راهنمایی می‌کنند، مورد توجه قرار نگرفته‌اند. درباره تعامل بین مرتبط بودن^{۱۵} و قابل اعتماد بودن^{۱۶} به اندازه کافی صحبت شده است. برای مثال در دستورالعمل IASC برای تهیه و ارائه صورتهای مالی آمده است که "انتخاب مبنای اندازه‌گیری و مفهوم انباشت سرمایه، مدل حسابداری را که در تهیه صورتهای مالی به کار رفته است، معین خواهد کرد. مدل‌های مختلف حسابداری بین مرتبط بودن و قابل اعتماد بودن درجات مختلفی

قائل هستند و مدیریت باید تعادل بین این دو را بررسی کند. معیارهای انتخاب یک مدل حسابداری صفات کیفی اطلاعات حسابداری را که به عنوان معیار سنجش کیفیت اطلاعات هستند مخدوش نمی‌کند. این مطالب مفهوم و مبنای دقیق حسابداری است که برطبق آنها برای یک موسسه صورت‌های مالی تهیه می‌شود.

پاراگراف ۷۰ بیانیه شماره ۵ FASB درباره تشخیص و اندازه‌گیری صورت‌های مالی بنگاه تجاری می‌گوید: "بجای اینکه رویه فعلی بر مبنای یک معیار باشد که استثنائات بسیار زیادی در مورد آن بتوان بیان کرد، بر معیارهای مختلفی بنیانگذاری شده است و جوانب مختلف را در نظر گرفته است." توصیه board این اجازه را می‌دهد که جوانب مختلف را در شرایط مختلف مدنظر داشته باشیم گروه استاندارد حسابداری انگلیس ما را به صفات کیفی و ویژگیهای تشخیص ارقام حسابداری رجوع می‌دهد که هیچ یک از آنها با انتخاب مدل حسابداری ارتباط ندارد.

گروه استاندارد حسابداری انگلستان در پیش‌نویس اصول صورت‌های مالی، مرحله مهمی را برای انتخاب نوع مدل حسابداری ارائه کرده که در اینجا از آن حمایت می‌شود. اگر چه دلایلی که دال بر مطلب یاد شده است به طور واضح گفته شده است ولی خوانندگان می‌خواهند معیاری را که در انتخاب مدل به کار می‌آید استنتاج کنند.

نیازمندیهای صفات کیفی اطلاعات حسابداری در بیانیه شماره ۲ FASB بیان شده است. کمیته تاکید کرده است که اهمیت مربوط بودن و قابل اعتماد بودن باید بررسی شود و این مقاله تاکید می‌کند که در مدل پیشنهادی این دو ویژگی بیشتر از مدل موجود مورد استفاده قرار می‌گیرد. واضح‌تر این‌که ایس‌ان مدل نیازهای اصلی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را بهتر برآورده می‌کند.

معیار اول

ترازنامه باید وضعیت مالی موسسه را

به‌طور صحیح و بی‌طرفانه در تاریخ ترازنامه نشان دهد. به بیان دیگر ترازنامه باید داراییها و بدهیها را طوری نشان دهد که با تعاریف مورد قبول اقامشان مطابقت داشته باشد.

این معیار درباره ارزشیابی نیست، بلکه فقط در رابطه با ارقام ترازنامه است. این معیار هزینه‌ها و زیانهای معوق را که منافع احتمالی اقتصادی در آینده ندارد مستثنی می‌کند. آیا اینکه سرقفلی و سایر داراییهای نامشهود تفکیک‌ناپذیر، شامل ارقام ترازنامه باشد یا نباشد مورد بحث و جدل است. نظریه جدید این است که تعریف یک دارایی باید به‌صورتی باشد که آن دارایی قابل تفکیک از موسسه باشد. سرقفلی چه از طریق فعالیتهای شرکت ایجاد شده باشد، چه از طریق خرید بدست آمده باشد، به‌طور ساده بیانگر تفاوت بین ارزش خالص داراییهای قابل تجزیه و ارزش موسسه به‌عنوان یک فعالیت متداوم است. تنها داراییهایی که قابل تجزیه از شرکت هستند، قابل ثبت یا شناسایی در ترازنامه‌اند، چون تنها این داراییها را می‌توان با اطمینان کافی اندازه‌گیری و شناسایی کرد. ترازنامه به منظور نشان دادن ارزش موسسه به‌عنوان یک فعالیت متداوم نیست، بلکه به عهده تجزیه و تحلیل‌گران و سرمایه‌گذارانی گذاشته شده که با کمک اطلاعات حسابداری آن را برآورد کنند. ادعا این است که مدل پیشنهادی ارزش شرکت را به‌طور موثرتری در مقام مقایسه با سایر مدل‌های رقیب، برآورد می‌کند. تنها چیزی که درباره معیار شناسایی ارقام ترازنامه می‌توانیم بگوییم این است که ارقام دارایی باید مقداری را داشته باشد که با اطمینان معقولی قابل سنجش و تایید باشد.

معیار اول مجوز ثبت و شناسایی ارقام از داراییها مثل علامت تجاری و بعضی از هزینه‌های تحقیق و توسعه، که هم اکنون در ترازنامه منعکس نمی‌شود را در صورتی که بتوان آنها را با اطمینان کافی ارزشیابی کرد صادر می‌کند. اغلب این ارقام به دلیل اینکه

معیار شناسایی و قابل قبولی ندارند در ترازنامه شناسایی نمی‌شوند. در صورتی که این ارقام شرایط مربوط بودن را داشته باشند باید آنها را در یادداشتهای همراه صورت‌های مالی افشا کرد.

معیار دوم

داراییها و بدهیهای یک بنگاه در ترازنامه باید به ارزش جاری یا ملحوظ کردن تداوم فعالیت شرکت، منعکس شوند.

منظور از ارزش جاری یا ملحوظ کردن تداوم فعالیت شرکت این است که شرکت برای تحصیل داراییهایش در تاریخ ترازنامه چه مبلغی را باید پرداخت می‌کرد اگر این داراییها را نداشت و چه مبلغی بابت بدهیهای شرکت در حال حاضر باید پرداخت می‌کرد که همان بدهیها را داشته باشد یا به بیان دیگر بدهیهای کنونی را به چه مبلغی می‌تواند بفروشد. صرفاً به‌خاطر اینکه مسئله ساده باشد تمرکز بیشتر روی داراییهای ترازنامه است.

ارزش با شرط تداوم فعالیت شرکت، ارزش تاریخی را که به‌عنوان اساس ارزشیابی است از بین می‌برد. ارزش تاریخی برای یک بنگاه فعال تنها در شرایط بسیار استثنایی که هم قیمت‌های نسبتی و هم سطح عمومی قیمت‌ها ثابت باشند، درست است. در این باره آقای Peasnell در سال ۱۹۹۳ مقاله‌ای نوشت که خلاصه آن این است: "ارزش تاریخی فقط گویای حذف دارایی از ترازنامه شرکت است ولی گویای آثار حذف آن دارایی از ترازنامه نیست." دلیل اکثر آنها این است که ارزش تاریخی صرفاً به‌خاطر اینکه اکثریت حسابداران قابلیت اعتماد و اتکا نسبت به سنجش آن دارند به‌جای ارزش حذف مالکیت (deprivation valves) مورد توجه قرار گرفته است.

با توجه به معیار دوم تعریف اجمالی دیگری برای تداوم فعالیت یک موسسه، ارزش خالص قابل حصول است. این ارزش برای یک موسسه در صورتی قابل قبول است که قیمت خرید و فروش دارایی یکسان باشد ولی معمولاً چنین نیست.

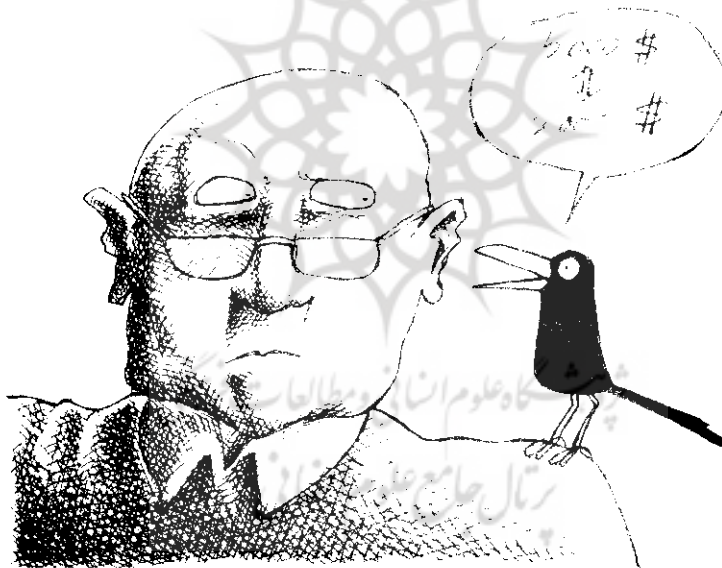
گزارشگری مالی و حسابداری تغییر قیمتها

اطلاعات حسابداری در تخصیص منابع اقتصادی و مالی نقش بااهمیتی دارد، به همین دلیل، مجامع حرفه حسابداری بر این باورند که قانونمندی در حیطه گزارشگری مالی امری ضروری است.

حسن همتی

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد واحد تهران جنوب

سوالی که در اینجا مطرح می‌شود، این است که آیا، گزارشهای مالی از آن جهت دارای اهمیت است، که اقلام مندرج در آن «همان که هست» به گونه‌ای قابل اعتماد، قابل سنجش و مقایسه، در سالهای مختلف بازگو می‌کند؟ پاسخ چنین است: یکی از مفروضات بنیادی، در گزارشگری مالی



یکی از هدفهای اولیه حسابداری و گزارشگری مالی، تامین نیاز و خواستههای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان (سرمایه‌گذاران، بستانکاران، مدیران...) جهت کمک در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی در ارتباط با واحد تجاری است، فرایند اصلی انتقال

رویدادها و فعالیتهای مالی واحدهای تجاری، به‌کارگیری یک مقیاس مشترک و همگن جهت اندازه‌گیری و پردازش اطلاعات مالی است، که اگر بخواهیم اقلام ترازنامه، که وجوه نقد آن برحسب ریال، سرمایه و سرمایه‌گذارها برحسب تعداد سهام، موجودی کالا و مواد برحسب تعداد یا کیلو، ساختمان و زمین برحسب متر مربع، ماشین‌آلات و تجهیزات بر حسب تعداد... که از نظر واحد مقیاس با هم اشتراک نداشته و جمع‌پذیر نیستند، ارائه دهیم، این گزارشگری نامفهوم و بی‌معنی خواهد بود، زیرا هرگز نمی‌توان میزان داراییهای یک واحد تجاری را در مجموع به صورتی گویا گزارش کرد، به همین دلیل مقیاس واحد پول در حسابداری که کارآمدترین وسیله برای اندازه‌گیری کلیه رویدادهای

اطلاعات به استفاده‌کنندگان، مجموعه‌ای از صورتهای مالی است [حاوی اطلاعاتی، درباره وضعیت مالی (ترازنامه)، نتایج عملیات (صورت سود و زیان)، جریانهای نقدی (صورت گردش وجوه نقد) و صورت سود و زیان جامع]، که برای طیفی گسترده، جهت پاسخگویی به تامین نیاز آنان تهیه می‌شود. اطلاعات حسابداری در تخصیص منابع اقتصادی و مالی نقش بااهمیتی دارد، به همین دلیل، مجامع حرفه حسابداری بر این باورند که قانونمندی در حیطه گزارشگری مالی امری ضروری است، از این رو، مجموعه‌ای از استانداردهای مالی و رهنمودهای یکسان و هماهنگ (مفروضات، اصول، میثاق‌ها، روشها و رویه‌ها) تدوین گردیده، که رعایت آن، در فرایند گزارشگری مالی الزامی است.

جدول شاخص شماره ۱- شاخص کل بهای کالاها و خدمات مصرفی در صنایع شهری ایران
 اعداد سالانه شاخص در سالهای ۱۳۷۷-۱۳۱۵ و ۱۰-۱۳۶۹

سال	عدد شاخص	سال	عدد شاخص	سال	عدد شاخص	سال	عدد شاخص
۱۳۱۵	۲/۲۹	۱۳۲۶	۲/۸۲	۱۳۵۷	۱۲/۰۵	۹/۱	۱۳۱۵
۱۳۱۶	۰/۲۵	۱۳۲۷	۲/۸۷	۱۳۵۸	۱۵/۶۲	۱۲/۱	۱۳۱۶
۱۳۱۷	۰/۲۸	۱۳۲۸	۲/۲۷	۱۳۵۹	۱۹/۲۳	۲۲/۶	۱۳۱۷
۱۳۱۸	۰/۴۱	۱۳۲۹	۲/۷۱	۱۳۶۰	۲۲/۷۸	۲۲/۰	۱۳۱۸
۱۳۱۹	۰/۲۶	۱۳۳۰	۲/۷۹	۱۳۶۱	۲۸/۲۲	۲۹/۲	۱۳۱۹
۱۳۲۰	۰/۲۷	۱۳۳۱	۲/۸۲	۱۳۶۲	۳۲/۵۲	۱۳/۲	۱۳۲۰
۱۳۲۱	۱/۲۷	۱۳۳۲	۲/۸۸	۱۳۶۳	۳۵/۹۰	۱۰/۰	۱۳۲۱
۱۳۲۲	۲/۸۹	۱۳۳۳	۵/۱۰	۱۳۶۴	۳۸/۲۵	۷/۶	۱۳۲۲
۱۳۲۳	۲/۹۷	۱۳۳۴	۵/۱۱	۱۳۶۵	۳۷/۲۷	۲۲/۱	۱۳۲۳
۱۳۲۴	۲/۵۲	۱۳۳۵	۵/۱۵	۱۳۶۶	۶۰/۶۲	۲۲/۲	۱۳۲۴
۱۳۲۵	۲/۲۲	۱۳۳۶	۵/۱۹	۱۳۶۷	۷۸/۱۲	۲۵/۱	۱۳۲۵
۱۳۲۶	۲/۲۹	۱۳۳۷	۵/۲۷	۱۳۶۸	۹۱/۷۶	۱۶/۶	۱۳۲۶
۱۳۲۷	۲/۸۶	۱۳۳۸	۵/۲۶	۱۳۶۹	۱۰۰/۰۰	۸/۶	۱۳۲۷
۱۳۲۸	۲/۷۲	۱۳۳۹	۵/۵۲	۱۳۷۰	۱۲۰/۷۱	۲۰/۷	۱۳۲۸
۱۳۲۹	۲/۲۶	۱۳۴۰	۵/۸۲	۱۳۷۱	۱۵۰/۱۲	۲۲/۲	۱۳۲۹
۱۳۳۰	۲/۲۵	۱۳۵۱	۶/۲۱	۱۳۷۲	۱۸۲/۲۶	۲۲/۸	۱۳۳۰
۱۳۳۱	۲/۶۲	۱۳۵۲	۶/۹۱	۱۳۷۳	۲۲۹/۲۸	۲۵/۲	۱۳۳۱
۱۳۳۲	۲/۸۶	۱۳۵۳	۷/۹۹	۱۳۷۴	۲۷۲/۲۵	۲۹/۲	۱۳۳۲
۱۳۳۳	۲/۳۱	۱۳۵۴	۸/۷۹	۱۳۷۵	۲۵۸/۸۰	۲۲/۲	۱۳۳۳
۱۳۳۴	۲/۲۷	۱۳۵۵	۱۰/۲۳	۱۳۷۶	۵۲۸/۲۰	۱۷/۲	۱۳۳۴
۱۳۳۵	۲/۶۶	۱۳۵۶	۱۲/۷۸	۱۳۷۷	۶۲۵/۶۰	۱۸/۱	۱۳۳۵

* مأخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران.

مالی و پردازش اطلاعات واحد تجاری است، مورد تایید و پذیرش قرار گرفته است. مقیاس واحد پول برخلاف مقیاسهای فیزیکی همانند متر، کیلو، تعداد و ... که در طول زمان ماهیتاً ثابت هستند، در گذر زمان ثابت نبوده، همزمان با تورم یا رکود تغییر پذیرند. نتیجه این تغییر پذیری، ارزش واقعی دارایی و بدهیهای پولی و بخشهای مختلف اقتصادی را تحت تاثیر قرار می دهد. روند مداوم تغییر قیمتها در طی سالهای گذشته، به دلیل کاهش قدرت خرید پول، ارزش واقعی خود را از دست داده، و در نتیجه می توان گفت؛ که واحدهای پولی در گذر زمان، دارای ارزشهای نابرابر^۱ بوده و جمع کردن آنها نامفهوم و تحریف حقایق است، پاتن یکی از استادان حسابداری در آمریکا در سال ۱۹۲۲ چنین بیان می دارد:

“جمع واحدهای پولی ناهمگن، هر چند که همه آنها یک نام داشته باشند تحریف حقایق است”^۲

نظر به اینکه ارزش واحد پول، در اثر سیاستهای مالی و پولی دولتها در دوران تورم (افزایش مداوم سطح عمومی قیمتهای^۳ پولی کالا و خدمات) و رکود (کاهش مداوم سطح عمومی قیمتهای پولی کالا و خدمات) به طور همیشگی، در حال تغییر و نوسان است، به طوری که تغییرات آن در سالهای اخیر چشمگیر است، بدون توجه به بازنگری راه حلهای چند جانبه در گزارشگری آثار تغییر قیمتها، نمی توان اطلاعات مفید در اختیار استفاده کنندگان گزارشهای مالی قرار داد. به عنوان مثال کالایی که در ایران در سال ۱۳۶۰ به مبلغ ۲۳/۷۸ ریال بابت خرید آن پول رایج پرداخت می شد، برای خرید همان کالا در سال ۱۳۷۰ طی

یک دهه تغییر باید ۱۲۰/۷۱ ریال و در سال ۱۳۷۶ باید مبلغ ۵۳۸/۲ ریال پرداخت می گردید. با توجه به جدول مقایسه ای شماره ۱ تغییرات شاخص کالا و خدمات در مناطق شهری طی سالهای ۱۳۱۵ تا ۱۳۷۶ چنین می توان نتیجه گیری کرد که: ارزش یکصد ریال در سال ۱۳۶۰ معادل تقریبی ۴/۴۲ ریال در سال ۱۳۷۶ است^۴ یعنی اگر برای خرید کالایی در سال ۱۳۶۰ مبلغ یکصد ریال پول رایج پرداخت می شد، برای خرید همان کالا در سال ۱۳۷۶ با توجه به شاخص قیمتها، باید مبلغ ۲۲۶۳/۲۵ ریال پرداخت گردد، که نحوه محاسبه آن، به شرح زیر است:

$$= \text{مبلغ پرداختی در سال } ۱۳۷۶ \times \frac{\text{شاخص قیمت در سال } ۷۶}{\text{شاخص قیمت در سال } ۶۰}$$

افزایش می‌دهد) در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گرفته، تا در ارزیابی عملیات امکان قضاوت آگاهانه، و تصمیم‌گیری‌های منطقی آنها را یاری داده و نقش موثری را در تصمیم‌گیری ایفا نماید.

جان برتون (John C. Burton) حسابدار ارشد کمیسیون اوراق بهادار و بورس (SEC) با توجه به سابقه دانشگاهی و علمی خود اعتقاد راسخ داشت، چنانچه که تغییری در گزارشگری مالی به علت تغییر قیمت‌ها، مورد نیاز باشد باید این تغییرات را در سیستم اندازه‌گیری ایجاد کرد تا اینکه سیستم گزارشگری بتواند اطلاعات مفیدتری را در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد. مطلب زیر بهترین گواه برای استنتاج برتون است.^۵

“تورم سبب تحریف قابل ملاحظه‌ای در حقایق می‌شود، زیرا در شرایطی که واحدهای پولی تاریخی مبنای اندازه‌گیری در سیستم حسابداری باشد، با توجه به تغییرات سریع قیمت‌ها، آشکار است که تطبیق ارزشهای پولی تاریخی با درآمدهای جاری مبنای مناسبی برای میانگین خالص جریانهای نقدی ورودی در سطوح مختلف، فعالیتهای جاری نیست.”

تفکرات برتون (سیستم اندازه‌گیری بر مبنای ارزش جاری) یکی از مباحث قوی در سیستم اندازه‌گیری ارزشهای اقتصادی را نشان می‌دهد. در این روش، هزینه‌ها بر مبنای ارزش جاری جایگزینی داراییهای فروش رفته یا مصرف شده به‌عنوان هزینه‌های دوره شناسایی می‌شود. در روش فوق، هزینه‌های جاری در زمان تحقق مبادله با میانگین اقلام جریانهای نقدی مقابله می‌شوند.

برخی از حسابداران بر این باورند که، ارائه گزارشهای تاریخی تعدیل شده بر مبنای قدرت خرید ثابت واحد پول از ویژگیهای کیفی مربوط بودن^۶ و قابلیت مقایسه^۷ برخوردار بوده و کیفیت اطلاعات را افزایش داده، تجزیه و تحلیل صورتهای مالی دوره‌های مختلف را برای آگاهی روندهای مساعد و نامساعد تسهیل می‌کند.

اندازه‌گیری سود و مفهوم حفظ و نگهداشت سرمایه یکی از هدفهای اصلی حسابداری مالی اندازه‌گیری عناصر مربوط به وضعیت مالی و نتایج عملیات واحدهای تجاری به مفهوم حفظ سرمایه^۸ است، از این دیدگاه، تحقق سود واقعی، مبالغی است، که بعد از توزیع آن بین سهامداران (صاحبان سرمایه) قدرت خرید سرمایه اولیه محفوظ مانده، و خللی در توان عملیاتی واحد تجاری ایجاد نمی‌شود. به بیان دیگر می‌توان گفت که مبلغ قابل بازیافت سرمایه‌گذاری از طریق تحصیل درآمد (ورود جریانهای نقدی)، قبل از اینکه واحد تجاری بتواند سود را اندازه‌گیری و تعیین کند، مفهوم حفظ سرمایه نامیده می‌شود، در اینجا ضرورت دارد که مشخص گردد چه بخشی از جریانهای

$$2263/25 = 100 \times \frac{538/2}{23/78}$$

مثالی دیگر: فرض کنید، واحد تجاری (الف) مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال وجوه نقد مازاد خود را با نرخ سود تضمین شده ۱۰ درصد نزد بانک به مدت یکسال سپرده نماید، بانک در پایان سال مبلغی معادل ۱۱۰۰۰ ریال (سود سپرده $1000 \times 10\% = 1000$) بابت اصل و سود سپرده در اختیار واحد تجاری الف قرار می‌دهد، واحد سرمایه‌گذار در گزارشهای مالی خود مبلغی معادل ۱۱۰۰۰ ریال به‌عنوان دارایی و ۱۰۰۰ ریال به‌عنوان درآمد سود سپرده گزارش می‌کند (نرخ بازده ۱۰ درصد).

با فرض اینکه، نرخ تورم ۱۵ درصد در سال باشد، به این نتیجه می‌رسیم که اگر ارزش یک واحد کالا و خدمات در ابتدای سال، معادل یکصد ریال باشد، در پایان همان سال باید مبلغی معادل ۱۱۵ ریال برای خرید همان کالا و خدمات پرداخت گردد. این واقعیت بیانگر آن است که، واحد تجاری (الف) کالایی که در ابتدای سال می‌توانست با پول خود معادل ۱۰۰۰۰ ریال خریداری کند، در پایان همان سال جهت خرید همان کالا باید مبلغی معادل ۱۱۵۰۰ ریال پرداخت کند، با توجه به اینکه واحد تجاری (الف) جمعاً در پایان سال، مبلغی معادل ۱۱۰۰۰ ریال (اصل و سود سپرده)، وجه نقد در اختیار دارد، در صورت تمایل به خرید آن کالا باید مبلغ ۵۰۰ ریال اضافه‌تر پرداخت کند. نتیجه این پردازش اطلاعات، نشان می‌دهد که واحد تجاری مبلغی معادل ۵۰۰ ریال قدرت خرید خود را از دست داده، و نتیجه بدتر از آن این است که واحد تجاری در گزارشهای مالی خود مبلغ ۱۰۰۰ ریال سود گزارش کرد که باید مالیات آن را هم پرداخت کند. این بدین معنی است که واحد تجاری، بعد از پرداخت مالیات، مبلغی کمتر از ۱۱۰۰۰ ریال وجه نقد به‌عنوان دارایی در تملک دارد و حتی در مواردی، اگر واحد تجاری بخشی از سود خالص بعد از کسر مالیات خود را بین سهامداران توزیع کند، مبلغی از منابع مالی خود را از دست داده، که اگر داراییها بر مبنای نرخ تورم ارزیابی گردد، مالیات و سود توزیع شده غیر واقعی است.

حال اگر، گزارشهای مالی واحد تجاری که عموماً بر اساس ارزشهای تاریخی تنظیم گردیده، و ارزش واقعی آنها در تاریخ تنظیم گزارشگری مالی ارائه نشده، مبنای تصمیم‌گیری و راهگشای استفاده‌کنندگان قرار گیرد، در ارزیابی و تصمیم‌گیری نقش موثر خود را از دست داده است. در این تنگنا، در اختیار قراردادن اطلاعات مربوط به رویدادهای مالی نه فقط نشان‌دهنده واقعیت نیست، بلکه استفاده از آنها نیز موجب گمراهی و یا تا حدودی موجب تاخیر در تصمیم‌گیری می‌شود، از این رو بسیار مفید خواهد بود به منظور ارائه اطلاعات مربوط همراه گزارشهای مالی تاریخی، صورتهای مالی تعدیل شده بر مبنای شاخص عمومی قیمت‌ها یا بر مبنای ارزشهای جاری (ویژگی مربوط بودن را

اساس واحدهای پولی را به عنوان مفهوم حفظ سرمایه مالی تلقی می‌کنند.^{۱۳}

حفظ سرمایه براساس واحد پول دارای قدرت خرید ثابت^{۱۴} بسیاری از حسابداران بر این باورند، که در طول دوران تورم واحد اسمی پول جهت اندازه‌گیری سود واحد تجاری، شاخص کارآمد مناسبی به حساب نمی‌آید، سود و زیان عملیاتی که براساس ارزش اسمی واحد پول در چارچوب بهای تمام شده تاریخی در دوران تورم گزارش می‌شود؛ به دلیل کاهش قدرت خرید پول، غیرواقعی و گمراه‌کننده است. زیرا هزینه‌هایی که به حساب گرفته می‌شوند (واحدهای پولی به کار انداخته شده یا ارزش خروجی^{۱۵}) عمدتاً تاریخی بوده، در حالی که فروشها (واحدهای پولی بازیافت شده یا ارزش ورودی^{۱۶}) عمدتاً جاری هستند. یکی از راه‌حلهایی که می‌توان برای حفظ و نگهداشت سرمایه در دوران تورم مورد توجه قرار داد، تنظیم و ارائه صورتهای مالی تعدیل شده براساس سطح عمومی قیمت‌هاست. (یعنی نشان دادن اقلام صورتهای مالی با واحد پول دارای قدرت خرید ثابت) بدیهی است، در این سیستم، اگر واحد تجاری تمایل به حفظ و نگهداشت سرمایه خود داشته باشد، باید بهای تمام شده کالای فروخته شده (ارزش خروجی) را به گونه‌ای با توجه به شاخص عمومی قیمت‌ها (مانند شاخص قیمت مصرف‌کننده) که منعکس‌کننده ارزش پول در تاریخ فروش کالا است، تعدیل نماید. با توجه به مفروضات مثال قبل، اگر شاخص عمومی قیمت‌ها در زمان خرید معادل ۱۰۰ و در هنگام فروش معادل ۱۱۰ باشد، شاخص عمومی قیمت‌ها نسبت به زمان خرید ۱۰ درصد افزایش یافته، در نتیجه واحد تجاری مبلغ ۴۴۰۰ ریال (110×4000) وجه نقد نیاز خواهد داشت تا بتواند همان کالا را خریداری کند، نحوه محاسبه سود با توجه به مفهوم حفظ و نگهداشت سرمایه براساس واحد پولی دارای قدرت خرید ثابت به شرح زیر خواهد بود:

درآمد حاصل فروش (جریانهای ورودی حاصل از فروش) ۵۰۰۰
سرمایه‌گذاری بر مبنای قدرت خرید عمومی که باید بازماند شود. (۴۴۰۰)
سود (بازده سرمایه) ۶۰۰

پروان نظریه مفهوم حفظ و نگهداشت سرمایه براساس واحدهای پولی دارای قدرت خرید ثابت معتقدند که شناسایی سود بالغ بر ۱۰۰۰ ریال در سیستم تاریخی و توزیع آن بین صاحبان سرمایه با توجه به نادیده گرفتن آثار تغییر سطح عمومی قیمت‌ها در طی دوره مالی، موجب می‌گردد که مبلغ ۴۰۰ ریال $(400 = 1000 - 600)$ از سرمایه نیز توزیع گردد. به بیان دیگر، در فرایند تصمیم‌گیری، توزیع سود باید به گونه‌ای برنامه‌ریزی شود که قدرت عمومی سرمایه نیز حفظ شود.

ورودی وجه نقد، که از طریق فعالیت‌های سودآور تحصیل شده، مبین برگشت سرمایه^۹ (بازیافت سرمایه‌گذاری^{۱۰}) بوده، و چه بخشی از جریانهای ورودی وجه نقد متضمن بازده^{۱۱} سرمایه واحد تجاری است؟ به عنوان مثال، فرض کنید تعدادی از سهام عادی شرکت الف در بورس اوراق بهادار به مبلغ ۱۰۰۰،۰۰۰ ریال خریداری و در سالهای بعد، سهام مزبور به مبلغ ۱۵۰۰،۰۰۰ ریال فروخته شود. سود حاصل از این مبادله بالغ بر ۵۰۰،۰۰۰ ریال $(1500,000 - 1000,000 = 500,000)$ است، جهت روشن شدن مفهوم حفظ سرمایه بر مبنای سود گزارش شده، و با در نظر گرفتن روش اندازه‌گیری بازیافت سرمایه‌گذاری، نظرات مختلفی در این زمینه وجود دارد که در ادامه مورد بررسی قرار می‌گیرد.

حفظ سرمایه براساس واحدهای پولی (ریالی)^{۱۲} در جوامعی که تورم وجود ندارد و تغییر قیمت‌ها قابل ملاحظه نیست، مفهوم حفظ سرمایه بر مبنای واحدهای پولی اسمی سنجیده می‌شود. اگر در یک واحد تجاری جریان ورود وجه نقد (واحد پولی بازیافت شده) بیش از واحدهای پولی سرمایه‌گذاری شده در دارایی فروش رفته (واحدهای پولی به کار گرفته شده) باشد، با توجه به اینکه، سطح عمومی قیمت‌ها گرایش به ثبات داشته و نوسانات بوجود آمده اندک بوده است، می‌توان چنین تصور کرد که در ثبت ارزشهای تاریخی دارایی با ارزشهای جایگزینی آن تفاوت چشمگیری وجود ندارد، که خود دلیلی بر حفظ سرمایه اولیه است.

مثال: فرض کنید، ۱۰ واحد کالای الف به مبلغ ۴۰۰۰ ریال، زمانی که شاخص عمومی قیمت‌ها معادل ۱۰۰ بود خریداری شد. این کالا نیز در زمانی که شاخص عمومی قیمت‌ها تغییرات چندانی نداشته، و ارزش داراییها توسط واحد تجاری که تاکنون نگهداری شده، بدون تغییر مانده، به مبلغ ۵۰۰۰ ریال به فروش رسید. در این سیستم چون سطح عمومی قیمت‌ها در طول گذر زمان نوسانی نداشته، در نتیجه سودی که در این مدل عاید واحد تجاری می‌گردد، سود حسابداری تاریخی نامیده می‌شود:

درآمد حاصل از فروش (جریان ورودی حاصل از فروش) ۵۰۰۰
سرمایه‌گذاری قابل بازیافت (برگشت سرمایه) (۴۰۰۰)
سود (بازده سرمایه) ۱۰۰۰

مفهوم حفظ و نگهداشت سرمایه براساس واحدهای پولی معمولاً در سیستم گزارشگری و حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی که نوسانات در سطح عمومی قیمت‌ها کمتر به چشم می‌خورد، کاربرد دارد. در مواردی که سود گزارش شده تاریخی بین صاحبان سرمایه توزیع گردد معمولاً مبلغ پولی آغاز دوره حقوق صاحبان سهام (سرمایه اولیه) محفوظ مانده و مورد نگهداشت قرار می‌گیرد. برخی از صاحبانظران مفهوم حفظ سرمایه بر این

تا مبلغ لازم جهت حفظ سرمایه فیزیکی در واحد تجاری تامین گردد. مدافعان نظریه حفظ سرمایه فیزیکی معتقدند که تمام سود ناشی از نگهداری (تحقق یافته) که از طریق مصرف دارایی در دوره جاری تحصیل شده و همچنین سود تحقق نیافته ناشی از انتقال داراییها و بدهیها از یک دوره به دوره دیگر حاصل شده، باید از سود گزارش شده تاریخی کسر و به عنوان تعدیلات نگهداشت سرمایه جزو حقوق صاحبان سهام طبقه بندی و در ترازنامه گزارش گردد.

نتیجه گیری

سود حاصل از تغییر قیمتها سود عملکرد واحد تجاری (سرمایه) نبوده، بلکه سود بادآورده^{۱۹} (سود غیرمنتظره) ناشی از کاهش قدرت خرید واحدهای پولی به بستنکاران و افزایش بهای موجودی کالاها و جنسی ... است، که نباید به عنوان بازده سرمایه تلقی گردد.

پی نوشت

۱- ویلیام پیتون (W.A. Paton) یکی از محققان حسابداری در آمریکا درباره ارزشهای نابرابر واحدهای پولی و عدم ثبات واحد پول و محدودیت در واحد اندازه گیری چنین بیان می دارد:

«دلاری که ما اکنون استفاده می کنیم با دلار بیست سال پیش بسیار تفاوت کرده است، همانطوری که هیچ حسابداری یک دلار آمریکا را با یک دلار کانادا بی آنکه تبدیل دقیقی انجام دهد، جمع نمی زند که بگوید دو دلار داریم، برای مثال عیناً جمع زدن دلار سال ۱۹۴۰ با دلار سال ۱۹۶۰ عملی منطقی به نظر نمی رسد» و در مثال دیگر چنین بیان می دارد:

ساختمانی را در سال ۱۹۴۰ به مبلغ یکصد هزار دلار و دیگری در سال ۱۹۶۰ به مبلغ دویست هزار دلار خریداری شده اند. او جمع زدن این دو ساختمان به مبلغ سیصد هزار دلار اشتباه دانسته و معتقد است که باید دلار سال ۱۹۴۰ را تبدیل به دلار ۱۹۶۰ نموده و سپس قیمت دو ساختمان را با هم ترکیب کرد. «نقل از مجله بررسیهای حسابداری شماره ۵ مقاله مرتضی کلانتری صفحه ۹۰» یا مراجعه شود به:

W.A.Paton "significance Accounting" studies in Accounting theory R.D Irwin 1962.

2- FASB Original Pronouncement July 1973-June 1984, P.1407

۳- قیمتهای پولی یعنی میزان پولی که برای هر واحد از کالا باید پرداخت شود.

$$۴- ۱۰۰ \div \frac{۵۳۸/۲}{۲۳/۷۸} = ۴/۴۱۶۹۶$$

5- Harry I.Wolk Accounting theory P.403 1997

6- Relevant Information (Relevance)

7- Comparability

8- Capital Maintenance

9- Return of Capital

10- Investment Recovery

11- Return on Capital

12- Maintaining Capital in Units of Money

13- FASB- Statement of Concept No.5

14- Maintaining Capital in Units of General Purchasing Power (Constant Purchasing Power)

15- Exit Value

16- Entry Value

17- Constant Dollar Accounting

18- Physical Capital Maintenance Concept

19- Windfall Gain

حفظ سرمایه بر مبنای واحد پول دارای خرید ثابت^{۱۷} به عنوان حسابداری براساس واحد پول مبتنی بر قدرت خرید عمومی نیز نامیده می شود. در برخی از کشورها، این روش به عنوان حسابداری قدرت خرید جاری (حسابداری سطح عمومی بر قیمتها) معروف است.

مفهوم حفظ سرمایه فیزیکی

اگر استفاده کنندگان صورتهای مالی مایل باشند، توانایی عملیاتی واحد تجاری را مورد توجه قرار دهند، باید از مفهوم حفظ سرمایه فیزیکی^{۱۸} در تعیین سود استفاده کنند، این مفهوم بر مبنای فرض بنیادی تداوم فعالیت استوار بوده، همچنین حفظ توان و ظرفیت عملیاتی واحد تجاری مبنای اصلی سرمایه فیزیکی تلقی می شود. بدیهی است، در فرایند اندازه گیری سود، ارزشهای جاری (ارزش جایگزینی) مبنای اصلی عوامل تشکیل دهنده، بهای تمام شده کالای فروخته شده (ارزش خروجی) را تشکیل می دهد، با توجه به اطلاعات مثال فوق، محاسبه سود مبتنی بر ارزشهای جاری (با فرض اینکه ارزش جاری کالای الف در زمان فروش بالغ بر ۴۸۰۰ ریال باشد) به شرح زیر خواهد بود:

درآمد حاصل از فروش (جریانهای ورودی حاصل از فروش)	۵۰۰۰
ارزش جاری جایگزینی (بازگشت سرمایه)	۴۸۰۰
سود (بازده سرمایه)	۲۰۰
ارزش جایگزینی کالای الف در زمان فروش	۴۸۰۰
کسر می شود بهای تمام شده کالای فروخته شده تاریخی	۴۰۰۰
سود ناشی از نگهداری کالا (مبلغ لازم برای حفظ سرمایه)	۸۰۰
جمع	۱۰۰۰

به طوری که ملاحظه می شود، سود حسابداری در این سیستم به دو بخش تقسیم شده است:

بخش اول، سود عملیات جاری، که از تفاوت بین ارزش جایگزینی کالا (ارزش خروجی کالا) و بهای فروش (جریان ورودی) و بخش دوم آن، مربوط به سود ناشی از نگهداری کالا (تفاوت بین ارزش جایگزینی و بهای تمام شده تاریخی کالا) است. طرفداران این نظریه معتقدند، که سود ناشی از نگهداری کالا در واقع سود تلقی نمی شود، زیرا اگر واحد تجاری مایل باشد، سود گزارش شده تاریخی (همواره با سود ناشی از نگهداری به مبلغ ۸۰۰ ریال) بالغ بر ۱۰۰۰ ریال بین صاحبان سرمایه توزیع نماید، موجب عدم استمرار فعالیت و از دست رفتن توان مالی و ظرفیت تولیدی واحد تجاری می گردد. بدیهی است، اگر واحد تجاری بخواهد سرمایه به کار گرفته شده را حفظ یا بازیافت کند باید ۸۰۰ ریال از میزان سود گزارش شده تاریخی کمتر توزیع کند،

دیدگاه‌های بین‌المللی درباره‌ی ضرورت تدوین و اجرای حسابداری محیط زیست

(از ریو ۱۹۹۲ تا نیویورک ۲۰۰۰)

یکی از لوازم اساسی تحقق توسعه پایدار در کشورها که اینک به صورتی تعهدی الزام‌آور درآمده است، مطابقت دادن سیستم‌های ملی حسابداری و حسابرسی با ضروریات ناشی از این مفهوم است که باید تلاش کرد تا شیوه‌های سنتی و حسابداری سنتی معمول را واژگون ساخت.

حسین محمد پورزندی
دانشجوی دوره دکتری مدیریت

و ارزیابی‌های متفاوت و مختلفی است (Warning, 1988). با این حال، تنها مکاتب نئوکلاسیک اقتصادی و حسابداری درآمد ملی می‌توانند دیدگاهی از جهان را به ما ارائه کنند. ناتوانی در اعطای ارزش بازار به این بخش از اکوسیستم به آن معنا نیست که بررسی و در نظر گرفتن این امر در توازن سیاست‌های عمومی جامعه ارزشی ندارد. پیچیدگی‌های موجود در ارزشگذاری منابع طبیعی را نمی‌توان انکار کرد و نمی‌توان با استمرار این پیچیدگی محدودیتی را برای غفلت آشکار از چگونگی بهره‌برداری از محیط زیست و حسابداری محیط زیست توجیه کرد.

وقتی که طبیعت بدون مداخله و به شیوه‌ای که به نفع رفاه جامعه است شکل خود را تجدید می‌کند، این امر در قالب برهان غالب اقتصادی و حسابداری ارزشی ندارد. وقتی که طبیعت محصولی را تولید می‌کند که می‌تواند توسط بازار فرآوری شود، اگر چیزی در برابر آن قابل پرداخت

سیستم‌های ملی حسابداری و حسابرسی با ضروریات ناشی از این مفهوم است که باید تلاش کرد تا شیوه‌های سنتی و حسابداری سنتی معمول را واژگون ساخت؛ چون اندیشه حسابداری سنتی متکی بر شماری از فرضیات و پیش فرضهایی در چالش و تعارض مستمر، است و فرضیات غالب در حسابداری سنتی، اطلاعات و تحقیقات حاصل از یک مبنای متدولوژیک وظیفه‌گرا را ترجیح می‌دهد. تحقیقات حسابداری سنتی، از سوی عقاید مرتبط با دنیایی واقعی غالب گردیده است، محققان باید در فرایند کشف حقیقت پیرامون این دنیای واقعی خارجی و عینی شرکت کنند. حسابداران از فرایند ایجاد واقعیت، مجزا شده و به‌عنوان گزارشگران و اعلام‌کنندگان واقعی و عینی واقعیت تلقی می‌شوند. (Hines, 1989)

مثلاً برای اینکه جنگل به‌عنوان یک منبع اقتصادی، موهبتی اجتماعی-فرهنگی و یک اکوسیستم تلقی شود، نیازمند تدابیر

چکیده

حسابداری محیط زیست مبتنی بر تلقی محیط زیست به‌عنوان یک منبع سرمایه و به حساب آوردن هزینه‌های زیست محیطی به‌عنوان یکی از هزینه‌های قابل قبول در فرایندهای اقتصادی و محاسباتی است. این سیستم ابتدا در کنفرانس ۱۹۹۲ و توسعه در ریودوژانیرو مطرح شد و در دستور کار ۲۱ پیش‌بینی شده در گزارش هزاره دبیرکل ملل متحد (۳ آوریل ۲۰۰۰) و سپس در مجمع عمومی هزاره (پنج‌جاه و پنجمین نشست مجمع عمومی ملل متحد) مورد تأیید قرار گرفت. در این مقاله، دیدگاه‌های دستور کار ۲۱ و گزارش هزاره دبیرکل ملل متحد پیرامون حسابداری محیط زیست را یادآوری خواهیم کرد.

مقدمه

یکی از لوازم اساسی تحقق توسعه پایدار در کشورها که اینک به صورتی تعهدی الزام‌آور درآمده است، مطابقت دادن

باشد، با ارزش تلقی می‌شود. عملیات برهان غالب واقع در حسابداری تنها از طریق کاهش جلوه‌گریهای محیط زیست در تدابیر و محاسبات مالی یا با غفلت از هر دوی آنها، سبب می‌شود که اطلاعات زیست‌محیطی با شفافیت همیشگی در فضا و جایگاهی حاشیه‌ای سیاسی و برهان قرار گیرد. (Kelly, 1993)

گفتار اول: حسابداری محیط زیست در دستور کار ۲۱ (۱۹۹۲)

دستور کار ۲۱ یکی از مصوبات کنفرانس ۱۹۹۲ ریو می‌باشد که متعاقب بیستین سال کنفرانس محیط زیست انسان که در ۱۹۷۲ در استکهلم برگزار شده بود، تشکیل گردید. دستور کار ۲۱ به منزله‌ی برنامه جهانی حفاظت و بهبود محیط زیست در قرن بیست و یکم است. این دو کنفرانس از جمله مهمترین کنفرانسهای جهانی حفاظت از محیط زیست هستند که تحت نظارت و مدیریت سازمان ملل متحد برگزار شد و برای سازماندهی اقدامات آتی زیست‌محیطی نیز، سازمانی بین‌المللی به نام برنامه محیط زیست ملل متحد به‌عنوان یکی از موسسات تخصصی وابسته به سازمان ملل متحد تاسیس گردید.

دستور کار ۲۱ مشتمل بر چهل فصل است که ضمن توجه به بخشهای مختلف محیط زیست و موانع فراروی آنها، بخشی از فصل هشتم خود به مقوله حسابداری محیط زیست پرداخته است که اینک به بیان آن می‌پردازیم.

برنامه عمل (حسابداری یکپارچه اقتصادی و زیست محیطی)

اولین گام در تلفیق پایداری در مدیریت اقتصادی این است که برای ارزیابی نقش و جایگاه محیط زیست (به‌عنوان منبع سرمایه) و اماکن دفن ضایعات ناشی از تولید و سایر فعالیتهای بشری، مکانیزم

سنجش بهتری ایجاد شود. از آنجا که توسعه پایدار دارای ابعاد مختلف اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی است؛ لازم است که سیستم حسابداری ملی صرفاً به سنجش تولید کالاها و خدماتی که به‌طور کلاسیک مفید شناخته‌اند، محدود نباشد. باید یک چارچوب عمومی حسابداری ایجاد شود تا در پرتو آن کلیه بخشها و فعالیتهای اجتماعی را که در قالب سیستم متداول و سنتی حسابداری ملی مورد توجه قرار نمی‌گیرند، تا جایی که از نظر تئوری و قابلیت اجرایی مناسب باشد، در حسابهای جانبی جا داد. پیشنهاد می‌شود که برای یکنواخت‌سازی و همگرایی سیستمهای حسابداری اقتصادی و زیست‌محیطی در همه کشورها، برنامه‌هایی تدوین و پیش‌بینی شود.

هدفها و مقاصد (برنامه عمل پیشگفته) هدف اصلی (برنامه عمل پیشگفته) آن است که سیستمهای ملی موجود در خصوص حسابداری اقتصادی به گونه‌ای توسعه و تحول یابند که ابعاد اجتماعی و زیست محیطی را نیز تحت پوشش قرار دهند و بویژه آنکه حداقل، سیستمهای جانبی حسابداری منابع طبیعی در کلیه دولتهای عضو دستور کار ۲۱ پیش‌بینی گردند. این سیستمهای یکنواخت و همگرایی زیست‌محیطی و اقتصادی که باید در آینده نزدیک و در کوتاه‌ترین فرصت ممکن دولتهای عضو ایجاد شود، صرفاً مکمل سیستمهای حسابداری سنتی ملی است و جایگزین آنها.

هدف از پیش‌بینی و ارائه سیستمهای پیشگفته آن است که به‌عنوان جزء تجزیه‌ناپذیر فرایند تصمیم‌گیری و تصمیم‌سازی ملی عمل کنند. موسسات و نهادهای ملی حسابداری باید با مراکز ملی آمارهای زیست محیطی و موسسات جغرافیایی و منابع طبیعی همکاری

تنگاتنگی داشته باشند.

مفهوم فعال اقتصادی بودن باید به نحوی توسعه یابد که کلیه افرادی را که مولد و سازنده بوده اما مزدی دریافت نمی‌کنند، در هر کشوری که باشند تحت پوشش قرار دهد. این امر سبب می‌شود که نقش آنها در تصمیم‌گیری مورد سنجش و محاسبه قرار گیرد.

افزایش و تقویت همکاریهای بین‌المللی اداره آمار دبیرخانه سازمان ملل متحد (در جهت افزایش تقویت همکاریهای بین‌المللی لازم برای تحقق هدفهای پیشگفته) باید:

● روشهای مندرج در کتابخانه راهنمای SNA پیرامون حسابداری یکپارچه زیست‌محیطی و اقتصادی را در اختیار دولتهای عضو قرار دهد.

● مفاهیم و روشهای آزمایشی نظیر موارد پیشنهادی مندرج در کتابچه SNA را ضمن همکاری با سایر موسسات مرتبط ملل متحد، توسعه و گسترش دهد، و ضمن ارزیابی اقدامات این موسسات کلیه اعضا را از نتایج حاصله آگاه سازد.

● ضمن همکاری با سایر سازمانهای بین‌المللی، برنامه آموزش کارشناسان ملی حسابداری، آمار محیط زیست و کارکنان به‌منظور ایجاد، تنظیم و پیشبرد سیستم ملی حسابداری یکپارچه و هماهنگ زیست محیطی و اقتصادی، فنی را هماهنگ سازد.

● موسسه توسعه اقتصادی و اجتماعی دبیرخانه سازمان ملل باید با همکاریهای سایر موسسات مربوط سازمان ملل متحد از کاربرد شاخصهای توسعه پایدار در تصمیم‌گیریها، سیاستگذاریها و برنامه‌ریزیهای ملی اقتصادی و اجتماعی حمایت کند. هدف از این امر، تضمین هماهنگی موثر حسابداری یکپارچه اقتصادی و زیست محیطی در برنامه‌ریزی ملی توسعه اقتصادی خواهد بود.

● جمع‌آوری بهتر داده‌های زیست محیطی اقتصادی و اجتماعی را مورد تشویق قرار دهد.

افزایش و تقویت سیستم‌های ملی حسابداری

در سطح ملی اساساً می‌توان این برنامه را به یاری موسسات ملی حسابداری و با همکاری نزدیک با بخشهای آمار محیط زیست و منابع طبیعی و با هدف یاری رساندن به برنامه‌ریزان و سیاستگذاران اقتصاد ملی تدوین و تنظیم کرد. موسسات کلی (حسابداری) نه تنها به‌عنوان متولی این سامانه هستند بلکه در تنظیم، استقرار و به‌کارگیری مداوم آن نیز باید نقش آفرینی کنند. اقدامات مفید فاقد مزد مانند کارهای خانگی و نگهداری اطفال نیز در موارد مقتضی باید در حسابهای جانبی و آمارهای ملی اقتصادی درج شود. بررسی هزینه‌های صرف زمان، اولین گام در جهت ایجاد استقرار حسابهای پیشگفته خواهد بود.

ایجاد یک فرایند ارزیابی

در سطح بین‌المللی، کمیسیونهای آمار باید تجربیات خود را مورد بازبینی و تجربه و تحلیل قرار داده، در خصوص مسایل و موضوعات فنی و متدولوژی مرتبط با بهبود، توسعه و به‌کارگیری حسابداری هماهنگ اقتصادی و زیست محیطی توصیه‌های مقتضی را به دولت‌های عضو ارائه کنند. دولت‌ها باید در خصوص تاثیر انحراف برنامه‌های زیست محیطی بر زمین، آب، انرژی و سایر منابع طبیعی، معیارهای اصلاحی را شناسایی و مورد توجه قرار دهند.

دولت‌ها باید شرکتهای (واقع در قلمرو سرزمین خود) را تشویق کنند تا اطلاعات زیست محیطی را از طریق گزارشهای روشن و دقیق در اختیار سهامداران، بستانکاران، کارکنان، مقامات دولتی، مصرف‌کنندگان و

سال پانزدهم شماره صد و چهل و دو

عموم مردم قرار دهند و روشها و مقررات حسابداری توسعه پایدار را ایجاد کرده و مورد استفاده قرار دهند.

تقویت روشهای جمع‌آوری داده‌ها

دولت‌ها به منظور ایجاد سیستمهای ملی حسابداری یکپارچه اقتصادی و زیست محیطی می‌توانند از پیشرفتهای جدید در زمینه جمع‌آوری داده‌ها (آمار و اطلاعات) استفاده کنند و بدین طریق به مدیریت صحیح اقتصادی یاری رسانند. برای افزایش ظرفیت جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌های زیست محیطی و تلفیق آنها با داده‌های اقتصادی همچنین ایجاد حسابداری محیط زیست طبیعی باید تلاش شود.

برای تضمین اینکه سازمانهای بین‌المللی امدادی تامین هزینه‌های ایجاد بانکهای اطلاعاتی بین بخشی را مورد توجه قرار دهند، باید برنامه‌ریزها و سیاستگذارهای ملی توسعه پایدار براساس اطلاعات دقیق، قابل اطمینان و موثر ایجاد شده و با وضعیت ملی متناسب باشد.

افزایش و تقویت همکاریهای تکنیکی و فنی

اداره آمار دبیرخانه سازمان ملل متحد باید ضمن همکاری با موسسات تخصصی وابسته به این سازمان، ساز و کارهای همکاری فنی موجود بین کشورها را تقویت کند. این همکاریها باید مشتمل بر تبادل تجارب در زمینه ایجاد حسابداری یکپارچه اقتصادی و زیست محیطی بویژه در خصوص بخش و محاسبه منابع طبیعی غیرقابل عرضه به بازار استاندارد کردن شیوه‌های جمع‌آوری اطلاعات و داده‌ها باشد.

از همکاری بخشهای صنعت و تجارت بویژه شرکتهای بزرگ صنعتی و فراملی که در سنجش، محاسبه و ارزیابی این منابع

مغرب‌اند نیز باید استفاده شود.

ابزارهای اجرای برنامه سیستم حسابداری یکپارچه اقتصادی و زیست محیطی

تامین هزینه‌ها و تخمین آنها

دبیرخانه کنفرانس (ریو ۱۹۹۲) هزینه کل سالانه (۲۰۰۰ - ۱۹۹۲) برای انجام فعالیتهای این برنامه را که از طرف جامعه بین‌المللی بصورت کمک یا تعهد تامین می‌شود به‌طور متوسط ۲ میلیون دلار برآورد می‌کند. این رقم صرفاً تخمینی تقریبی بوده و از سوی دولت‌ها مورد بررسی قرار نگرفته است. هزینه واقعی و نحوه تامین آن بویژه بخش غیرتعهدی آن، به عوامل مختلف از جمله راهبردها و برنامه‌های خاص هر کشور بستگی دارد.

تقویت موسسات

جهت تضمین به‌کارگیری حسابداری تلفیق و یکپارچه اقتصادی و زیست محیطی باید سازمانهای ملی در کشورهای در حال توسعه تقویت شوند تا یکپارچگی و هماهنگی موثر محیط زیست و توسعه در سطح برنامه‌ریزی، سیاستگذاری و تصمیم‌گیری نیز تضمین شود.

اداره آمار (دبیرخانه ملل متحد) نیز باید کمکها و حمایتهای فنی لازم را به دولت‌های عضو ارائه کند. این امر باید ضمن توجه دقیق به فرایند محاسبه که قرار است از سوی کمیسیون آمار ایجاد شود، انجام گیرد. اداره آمار موظف است ضمن همکاری با سایر موسسات تخصصی وابسته به سازمان ملل متحد، پشتیبانی لازم برای ایجاد حسابداری هماهنگ و تلفیقی اقتصادی و زیست محیطی را فراهم سازد.

حمایت از به‌کارگیری فن‌آوری اطلاعات برای گسترش و به‌کارگیری فناوری اطلاعات در کشورهای در حال توسعه، می‌توان رهنمودها و سازوکارهای لازم را تدوین و مورد پذیرش قرار داد. جهت ایجاد و استقرار حسابداری یکپارچه اقتصادی و

زیست محیطی باید از بهترین فناوری مدیریت داده‌ها به موثرترین و گسترده‌ترین شکل ممکن استفاده شود.

افزایش توان ملی

دولتها باید با پشتیبانی جامعه بین‌المللی، توان ملی خود را در جمع‌آوری، ذخیره‌سازی، سازماندهی، ارزیابی و کاربرد داده‌ها را به منظور تصمیم‌گیری تقویت کنند. تعلیم و تربیت در کلیه زمینه‌های مرتبط با ایجاد حسابداری تلفیقی اقتصادی و زیست محیطی و در کلیه سطوح (اعم از ملی و بین‌المللی) بویژه برای کشورهای در حال توسعه ضروری است. آموزش فنی افراد مرتبط با تجزیه و تحلیل و جمع‌آوری اطلاعات و داده‌های اقتصادی و زیست محیطی و حسابداری ملی باید تحت پوشش و شمول برنامه‌های پیشگفته تعلیم و تربیت قرار گیرد و مقامات تصمیم‌گیرنده و سیاستگذار نیز در زمینه استفاده از این اطلاعات مطابق با روشهای عملی و صحیح مورد آموزش واقع شوند.

گفتار دوم: حسابداری محیط زیست در گزارش هزاره دبیرکل ملل متحد

در سپتامبر ۱۹۹۸، مجمع عمومی با تصویب قطعنامه ۵۳/۲۰۲ تصمیم گرفت که پنجاه و پنجمین نشست خود را که باید در ۶ سپتامبر ۲۰۰۰ (۱۶ شهریور ۱۳۷۹) تشکیل شود مجمع هزاره ملل متحد^۲ نام‌گذاری کند و نشست هزاره سازمان ملل متحد^۳ را به‌عنوان بخش لاینفک آن تشکیل دهد. پیرو آن دبیرکل سازمان ملل متحد در ۳ آوریل ۲۰۰۰ گزارش خود را با عنوان ما مردمان: نقش سازمان ملل متحد در قرن بیست و یکم^۴ ارائه کرد.

در ۱۵ مارس ۲۰۰۰، مجمع عمومی قطعنامه ۵۴/۲۵۴ را تصویب و براساس آن موعد تشکیل مجمع و نشست هزاره را ۶ تا ۸ سپتامبر ۲۰۰۰ (۱۶ تا ۱۸ شهریور ۱۳۷۹) تعیین کرد و با صدور قطعنامه

۵۴/۲۶۱ مورخ ۱۰ می ۲۰۰۰، جدول ساختار نشست و تشریفات مربوط به تنظیم فهرست سخنرانان در اجلاس و میتینگ‌های آن را تصویب کرد.

جهت تهیه مقدمات تشکیل مجمع هزاره و گزارش دبیرکل، چهار نشست غیررسمی با همکاری کمیسیونهای منطقه‌ای سازمان ملل سازماندهی شد و در بیروت (از طرف کمیسیون غرب آسیا)، آدیس‌آبابا (از طرف کمیسیون آفریقا)، ژنو (از سوی کمیسیون اروپا)، سانتیاگو (کمیسیون آمریکای لاتین و کارائیب) و توکیو (کمیسیون آسیا و اقیانوسیه) دیدگاههای جوامع مدنی در رابطه با مجمع هزاره، ارزیابی شد.

پیرو توصیه‌های دبیرکل، سازمانهای جامعه مدنی سازماندهی گردیدند و ۲۲ تا ۲۶ می ۲۰۰۰ فوروم هزاره^۵ با حضور آنان در مقر ملل متحد تشکیل گردید که به تصویب بیانیه و برنامه عمل هزاره^۶ انجامید.^۷

در این گزارش که مشتمل بر شش فصل است، ایجاد و گسترش حسابداری محیط زیست (حسابداری سبز) در فصل پنجم و زیر عنوان ایجاد اخلاق نوین نظارت جهانی مطرح شده است که اینک به بیان آن می‌پردازیم.

وضعیت مقوله محیط زیست که باید در سیاستگذاری‌های تغییر یابد، دولتها عموماً به محیط زیست به‌عنوان یک مقوله مجزا برخورد کرده و آن را به یک وزارتخانه (یا سازمان) درجه دوم محول می‌کنند. این وضع مانع عمده‌ای در دستیابی به توسعه پایدار است. به جای آن، محیط زیست باید در اساس سیاست اقتصادی بهتر تلفیق شود. مطمئن‌ترین راه جهت نیل به این مقصود آن است که سیستم حسابداری ملی تغییر یابد به گونه‌ای که سود و هزینه محیطی را منعکس ساخته و یا به‌سوی حسابداری سبز گام بردارد.

امروزه هنگامی که کارخانه‌ها اقدام به تولید کالایی می‌کنند ولی (به احتمال زیاد) در این روند، آلاینده‌هایی به رودخانه‌ها و هوا وارد می‌کنند، حسابداری ملی (صرفاً) ارزش آن کالا را اندازه‌گیری می‌کند ولی هزینه‌های ناشی از آلاینده‌های پیشگفته را به حساب نمی‌آورد. این هزینه‌ها در بلندمدت مشخص نمی‌شوند و (چه بسا) ممکن است که از منافع کوتاه‌مدت اندازه‌گیری شده (کالاهای تولیدی پیشگفته) بیشتر باشد. تنها هنگامی که سیاستهای اقتصادی مهمتر باشند و حسابداری کاملتری ارائه شود؛ می‌توان پایداری توسعه (و توسعه پایدار) را تضمین کرد. نظام حسابداری همه جانبه و یکپارچه اقتصادی و زیست محیطی که در سال ۱۹۹۳ (در پی مصوبات کنفرانس ۱۹۹۲ ریو) از سوی سازمان ملل متحد ابداع گردید پاسخی برای این چالش است. این امر حسابهای منابع طبیعی و جریان آلودگی را به حسابهای ملی سنتی اضافه می‌کند. این اطلاعات اضافی دولتها را قادر می‌سازد که سیاستهای اقتصادی را به‌نحو موثرتری تنظیم و کنترل کنند، مقررات زیست محیطی و استراتژی مدیریت منابع موثرتری وضع کنند و از مالیات و کمکها به‌نحو مفیدتر و کارا تر استفاده کنند.

با وجود آنکه سیستم حسابداری سبز هنوز در حال تکوین است ولی تاکنون از سوی دولتهای ملی به کار رفته است. دولت فیلیپین در ۱۹۹۵ شروع به استفاده از آن کرد. حدود ۲۰ کشور دیگر از شمال و جنوب بعضی عناصر آن را به کار می‌برند. بهتر است دولتها ترغیب شوند که این سیستم حسابداری سبز را با دقت مورد بررسی قرار داده و روشهایی را که به آن وسیله می‌توانند آن را در حسابهای ملی خود بگنجانند مشخص سازند.

به‌علاوه فقط دولتها می‌توانند مقررات زیست محیطی وضع و اجرا کنند و

- پی‌نوشت
- 1- Rio Conference
 - 2- Millennium Assembly of the United Nations
 - 3- Millennium Summit of the United Nations
 - 4- Kofi, A. Annan, We the People: The Role of the United Nations in the 21 st Century. (New York, UNDPI, 2000. or A/54/2000)
 - 5- Millennium Forum
 - 6- Millennium Forum Declorathons and a agenola for Action
 - 7- See WWW.UN. Org/English/Millennium/Law/index. html
 - 8- Kofi, A. Annem OP. Cit, pl. 63-65
 - 9- Empirical Study "The Accounting Review. VOIL II NO 1, Jan 1978, pp94-111
 - 10- Thornton, D.B, "Green Accounting and Green Eyeshades", CA Magazine, Oct 1993. pp34-40
 - 11- Tinker, T, "Corporate Responsibility , Institutional Governance and the Roles of the Accounting Standards", in Bromwich, M & Hopwood, A.G. (eds), Accounting Standard Setting - An International Perspective, Pitman, 1983, U.K
 - 12- Tinker, T., "Panglossian Accounting Theories' The Science of Apologising in style" , Accounting, Organisations and Society, Vol 13, NO 2, 1988, pp 165-189
 - 13- Tinker, T., Lehman, C. & Neimark, M., "Falling Down the Hole in the Middle of the Road Political Quiestism in Corporate Social Reporting" , Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol 4, NO 1, 1991, pp28-54
 - 14- Tinke, T & Neimark, M., "The Role of Annual Reports in Gender and Class Contrad at General Motors: 1917-1976" , Accounting, Organisations and Society Vol 12, NO 1987, pp71-88
 - 15- Troech, F., R., Hobbs, G., A. & Donahue, R., L., Soil and Water Conservation for Product and Environmental Protectice, Prentice - Hall, N.G., 1980
 - 16- Turner, R.K., "Environment, Economics and Ethics", in Pearce, D.W.(Ed), Blueprint 2 Greening the World Economy, Earthscan Pub lishers, London, 1991
 - 17- Warning, M., Conting For Nothing, Allen & Unwin, Aushelia, 1988.
 - 18- Watts, R. & Zimmerman, G., Positive Accounting Theory, Prentice - Hall, Englewood Cliffs, 1986

منبع

UN. Doc. A/CONF. 151/26(1992)

مختلف زیست محیطی روبه‌رو هستند که راه حل‌های مختلفی را ایجاب می‌کند. ولی مردمان کره کوچک ما درباره وضع دشوار خود حداقل در یک نظر شریکند: آنها از دولتهای خود می‌خواهند که اقدامات بیشتری جهت حفظ محیط زیست به عمل آورند. این تقاضا را برای خود و بیشتر از آن برای فرزندانشان و نیز برای آینده کره زمین مطرح می‌کنند. با توجه به مخاطراتی که بشریت با آن مواجه است آغاز سده جدید مناسبترین فرصت است تا خود (مردمان و نیز حکومتها) نسبت به اخلاق جدید حفظ و نگهداری و رهبری متعهد شوند.^۸

نتیجه‌گیری

سیستم حسابداری سبز یا حسابداری محیط زیست مبتنی بر اندیشه تحول حسابداری کلاسیک و تکمیل آن است. در این راستا، باید هزینه‌های ناشی از آلودگی و رفع آن که تابعی از تولید یا خدمات هستند نیز در کنار سود و هزینه حاصل از خود کالاها و خدمات پیشگفته محاسبه شود.

پیشرفت و توسعه حسابداری ملی سبب خواهد شد که ضمن تضمین توسعه پایدار در کشور و تعدیل اقدامات توسعه‌ای جهت مطابقت دادن آنها با ضروریات زیست محیطی، محیط زیستی سالم برای نسلهای حال و آتی فراهم شود.

امید است که کشور ما نیز توسعه پایدار را یکی از ضروریات بنیادین برنامه سوم توسعه پنج ساله کشور تلقی کند و بدین ترتیب جهت ایجاد، حفظ و بهبود محیط زیستی سالم برای شکوفایی استعدادهای بشری از یک سو و تضمین توسعه همه جانبه تلاش کرده و ضمن استقرار سیستم حسابداری محیط زیست در کشور به این هدفها نایل شود. آموزش حسابداری محیط زیست، نخستین شرط تعمیم این سیستم در سطح کشور خواهد بود.

انگیزه‌هایی مساعد برای محیط زیست پدید آورند تا بازار بدان پاسخ دهد. برای آنکه مثالی زده شود، دولتها هر سال صدها میلیارد دلار به فعالیتهایی که برای محیط زیست مضر است کمک می‌کنند و می‌توانند با قطع این کمک بازار را وادارند به محیط زیست یاری رسانند. راه دیگر استفاده بیشتر از مالیات سبز بر مبنای این اصل است که آلوده‌کننده باید مالیات پردازد.

ایجاد انگیزه‌های تازه نیز ظهور و ایجاد صنایع کاملاً جدید را که به دستیابی به کارایی بیشتر انرژی و سایر رویه‌های مساعد برای محیط زیست اختصاص دارند، تشویق می‌کند. مثلاً موفقیت پروتکل مونترال موجب شد که بازار وسیعی برای یخچال و وسایل تهویه که از لحاظ آزن امن هستند ایجاد شود. هیچ چیز احمقانه‌تر از آن نیست که نقش بی‌نهایت مثبتی را که بخش خصوصی می‌تواند در ترویج تغییرات محیط زیست محیطی ایفا کند، نادیده بگیرد.

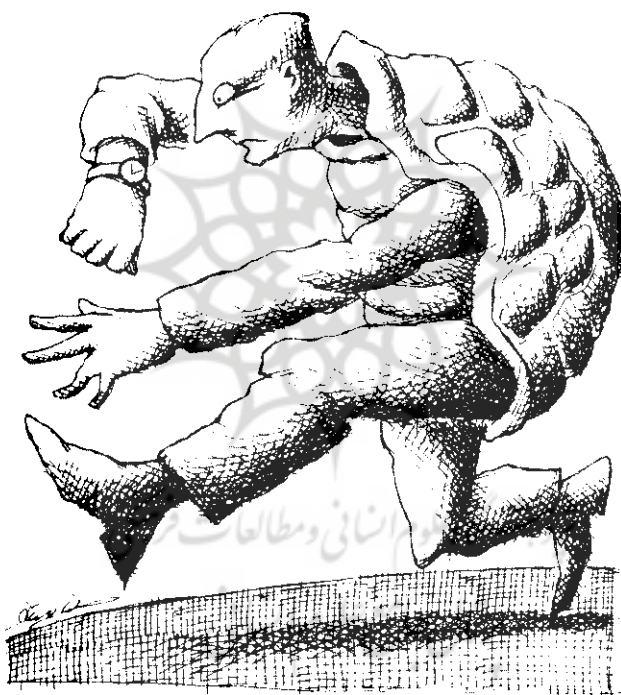
سرانجام، غیرممکن است بتوان خط‌مشی زیست محیطی کارایی به‌کار برد مگر آنکه بر اطلاعات درست علمی متکی و استوار باشد. با وجود آنکه در جمع‌آوری اطلاعات در بسیاری از موارد پیشرفتهای مهمی به دست آمده ولی دانش ما همچنان ناقص است. مخصوصاً یک ارزیابی جامع و جهانی درباره اکوسیستمهای عمده هیچگاه به عمل نیامده است. ارزیابی اکوسیستم هزاره که یک کوشش مشترک بین‌المللی جهت طرح سلامتی کره ماست، پاسخی نسبت به این نیاز است. این اقدام حمایت بسیاری از دولتها و نیز UNEP (برنامه محیط زیست ملل متحد)، UNDP (برنامه عمران ملل متحد)، FAO (سازمان خواربار و کشاورزی) و یونسکو (سازمان آموزشی، علمی و فرهنگی ملل متحد) را جلب کرده است.

مردم مناطق مختلف دنیا با مسائل

میانگین مدت

یک دسته از اطلاعات مهم که مورد استفاده مدیران قرار می‌گیرد و نقش تعیین‌کننده‌ای در تصمیم‌گیری آنان دارد میانگین مدت است.

داود نورعلی



نقدمه

فناوری پیشرفته در اواخر قرن بیستم میلادی، امکان دسترسی به اطلاعات جامع، دقیق و به هنگام را میسر ساخت. این امکان نقش بسزایی در رشد و اعتلای جوامع و شکوفایی اقتصاد آنان ایفا کرد و مدیران را برای تصمیم‌گیری‌های مهم و حساس راهگشا بود. به همین دلیل این دوران را عصر اطلاعات نامیدند. برخی از جوامع این عصر را پشت سر گذاشته و به عصر جدید وارد شدند و برخی دیگر در حال گذر از این دوران هستند. در چنین شرایطی اگر در جوامعی هنوز مشکل اطلاع‌رسانی وجود داشته باشد، آن جوامع مشکل اساسی پیدا می‌کنند و به شدت از قافله تمدن و پیشرفت عقب می‌مانند،

از این رو لازم است تا دیر نشده مشکلات را مرتفع و خود را با این قافله همراه و همگام سازند.

یک دسته از اطلاعات مهم که مورد استفاده مدیران قرار می‌گیرد و نقش تعیین‌کننده‌ای در تصمیم‌گیری آنان دارد میانگین مدت است. چون مبحث میانگین مدت از پیچیدگی و گستردگی خاصی برخوردار است، بعضاً مشاهده شده در برخی از موسسات و شرکتها برای محاسبه آن از روشهای نابجا استفاده می‌کنند و از آن برداشتهای نادرست می‌کنند، در نتیجه موجب سردرگمی مدیران و احتمالاً تصمیم‌گیری‌های ناصحیح می‌شوند. در این

نوشتار سعی شده این دسته از اطلاعات مورد تحقیق، بررسی و تجزیه تحلیل همه جانبه قرار گیرد تا ضمن ارائه بهترین و دقیقترین روش محاسبه میانگین مدت، روشهای متداول دیگر نیز بررسی و نقاط قوت و ضعف آنان مشخص گردد. چون در این بررسی مخاطبان عام در حرفه‌های حسابداری و حسابرسی مورد نظر هستند، سعی گردیده موارد به‌طور ریشه‌ای و از ابتدا مورد تجزیه تحلیل قرار گیرند و مطالب بصورت روشن، مستدل و گویا بیان گردد، تا همکاران عزیز در سطوح پایین حسابداری و حسابرسی نیز به راحتی از آن استفاده نمایند.

تعریف میانگین مدت

میانگین مدت که در اصطلاح عامه به آن راس مدت یا مدت راس می‌گویند عبارت از مدت زمانی است که سود مبلغ کل را (با استفاده از فرمول مراحه ساده) با یک نرخ فرضی با مجموع سود هر یک از اجزای آن با همان نرخ و مدت مربوط به هر جزء برابر سازد.

روش محاسبه میانگین مدت

میانگین مدت از فرمول مراحه ساده $I = ART$ (I، سود -، A، سرمایه -، R، نرخ -، T، مدت) به دست می‌آید. اگر از فرمول

جمله آن حاصل ضرب مانده بدهکاری (b) هر روز در مدت آن است.

تجزیه و تحلیل فرمول M_1

در برخی از شرکتها رقم بدست آمده برای M_1 را در فرمول فوق به اشتباه میانگین مدت وصول می‌نامند، در حالی که میانگین مدت فروش است. در فرمول مذکور فرض کردیم که وصولی هر روز مربوط به فروش همان روز است (وصولی هر روز ممکن است مربوط به فروش همانروز، فروش روزهای قبل، یا مانده بدهی در اول دوره باشد) و این فرض هیچگونه تاثیر در نتیجه که میانگین مدت فروش (M_1) است ندارد. اگر در فرمول M_1 فروش صفر باشد، M_1 برابر ∞ (بی‌نهایت) می‌شود. در این صورت چون M_1 میانگین مدت فروش را نشان می‌دهد وقتی فروش وجود نداشته باشد محاسبه میانگین مدت آن بی‌معنی است. به‌عنوان مثال اگر محاسبه میانگین مدت فروش در سیزده روز اول سال که موسسات و شرکتها تعطیل هستند مورد نظر باشد نمی‌توان از فرمول M_1 استفاده کرد برای روشن شدن مطلب و سهولت تجزیه تحلیل گردش حسابهای فروش و بدهکاران موسسه نمونه در دوره هفت روز اول دی‌ماه را در جدول شماره ۱ بررسی می‌کنیم.

$$M_1 = \frac{\sum b}{F} = \frac{7 \times (5630 + 226) - (6 \times 447) - (4 \times 69) + (3 \times 552) + (2 \times 228) - (1 \times 328)}{2125}$$

$$= \frac{39818}{2125} = 18/74 \text{ روز}$$

رقم به‌دست آمده برای M_1 باین معنی است که سود فروش کل ($F = 2125$) را با نرخ فرضی (R) و مدت ($M_1 = 18/74$) با مجموع سود هر یک از اقلام مانده با نرخ R و مدت هر یک از آنان تا پایان دوره برابر می‌سازد. بنابراین میانگین مدت فروش موسسه نمونه در ۷ روز اول دی‌ماه برابر با ۱۸/۷۴ روز است. حال اگر $\sum F \div F$ را در موسسه نمونه در ۷ روز اول دی‌ماه به‌شرح ذیل محاسبه کنیم.

$$\text{راس فروش} \\ = \frac{\sum F}{F} = \frac{(7 \times 222) + (4 \times 499) + (3 \times 552) + (2 \times 293) + (1 \times 447)}{2125} = \frac{7 \cdot 22}{2125} = 3/23 \text{ روز}$$

در می‌یابیم که میانگین مدت فروش (راس مدت فروش) برابر ۳/۳۰ روز بوده که پس از آنکه وصول دوره و مانده بدهی در اول دوره در آن تاثیر داده شده این مدت به ۱۸/۷۴ روز افزایش یافت.

ب: محاسبه میانگین مدت فروش با روشی دیگر

چون در حال حاضر کلیه محاسبات با استفاده از رایانه انجام می‌گیرد برای سهولت برنامه‌نویسی، می‌توان فرمول M_1 را به گونه‌ای تغییر داد که نوشتن برنامه برای آن و سپردن آن به رایانه به‌راحتی امکان‌پذیر باشد. در این روش که میانگین به‌دست آمده را M_2 می‌نامیم و $M_1 = M_2$ است برای به‌دست آوردن $\sum b$ به‌جای عمل ضرب از عمل جمع استفاده می‌شود و مانده بدهکاری در پایان هر یک از روزهای دوره با هم جمع می‌شوند به عبارت دیگر جملات $\sum b$ مانده بدهی در پایان هر روز است (در

مذکور T را به‌دست آوریم و طبق تعریف فوق به جای I (سود کل)، سود مقادیر جزء را قرار دهیم ($I = i_1 + i_2 + \dots + i_n$) و R (نرخ) را از صورت و مخرج حذف نماییم، چون سرمایه کل برابر با مجموع سرمایه‌های جزء است ($A = a_1 + a_2 + \dots + a_n$). فرمول محاسبه میانگین مدت به شرح ذیل به‌دست می‌آید:

$$T = \frac{I}{AR} = \frac{a_1 R t_1 + a_2 R t_2 + \dots + a_n R t_n}{AR}$$

$$T = \frac{a_1 t_1 + a_2 t_2 + \dots + a_n t_n}{A}$$

فرمول فوق بهترین و دقیق‌ترین روش محاسبه میانگین مدت است و کاربردهای فراوانی در موسسات و شرکتها جهت ارائه اطلاعات به مدیران دارد که مهمترین آنان به شرح ذیل ارائه می‌گردد.

الف: میانگین مدت فروش

اگر در فرمول پیشگفته اقلام مشابه مربوط به بدهکاران و فروش را قرار دهیم، یعنی بجای سرمایه جزء (a)، مانده بدهی مربوط به هر روز را که از رابطه ($b = f - v$) به‌دست می‌آید (f = فروش هر روز و v = وصول هر روز = وصولی نقد بابت فروش + وصول وجه اسناد دریافتی در رابطه با فروش + وصول نقد بابت اسناد برگشتی در ارتباط با فروش) و بجای مدت (t)، مدت دوره مورد بررسی (m) و به جای سرمایه کل (A)، فروش کل (F) را قرار دهیم، و مانده بدهی در اول دوره (b') = مانده بدهی در اول دوره = جمع جبری بدهکاران و بستانکاران مربوط به فروش در اول دوره + مانده اسناد دریافتی در رابطه با فروش در اول دوره + مانده اسناد برگشتی مربوط به فروش در اول دوره) را به عنوان اولین قلم بدهی دوره در آن تاثیر دهیم. میانگین مدت فروش (M_1) از فرمول ذیل به‌دست می‌آید.

$$M_1 = \frac{m(b' + b_1) + (m-1)b_2 + (m-2)b_3 + \dots + [m-(m-1)]b_m}{F}$$

در فرمول فوق چون باید بدهی هر روز تا پایان دوره را مورد نظر قرار داد، ضریب جمله اول که جمع جبری مانده بدهی در اول دوره (b') و مانده بدهی اولین روز دوره (b_1) می‌باشد، مدت دوره یعنی m است و ضریب جمله دوم یعنی مانده بدهی در دومین روز دوره (b_2) یک روز کمتر از ضریب جمله اول یعنی $m-1$ است و به همین ترتیب ادامه می‌یابد. به عنوان مثال ضریب جمله هفتم یعنی مانده بدهی روز هفتم دوره (b_7) برابر $m-6$ است، بنابراین ضریب جمله آخر یعنی b_m برابر است با $m-(m-1)$ که حاصل آن یک است. در فرمول فوق برای اینکه روال فرمول‌نویسی حفظ شود ضریب جمله آخر درج گردید. ضمناً پس از این هر جا علامت Σ (زیگما) مورد استفاده قرار گرفت منظور حاصل جمع جملات است. در فرمول فوق صورت را با $\sum b$ نمایش دادیم که منظور حاصل جمع جملات صورت است که هر

عملکرد فروش موسسه نمونه از ۱۰/۱ لغایت ۱۰/۷

ارقام به میلیون ریال

تاریخ	فروش	وصولی	مانده	مدت تا آخر دوره	Σf	فرمول M _۱	فرمول M _۲	مدت تا اول دوره	ملاحظات
						Σb	Σb		
مانده ۹/۳۰	مانده ابتدای دوره		۵۶۳۰	۷	-	۲۹۳۱۰	-	۱	
۱۰/۰۱	۲۳۴	۱۰۸	۲۲۶	۷	۲۳۳۸	۱۵۸۲	۵۸۵۶	۱	۱۰۸
۱۰/۰۲	-	۴۴۷	(۴۴۷)	۶	-	(۲۶۸۲)	۵۴۰۹	۲	۸۹۳
۱۰/۰۳	-	-	-	۵	-	-	۵۴۰۹	۳	-
۱۰/۰۴	۴۹۹	۵۶۸	(۶۹)	۴	۱۹۹۶	(۲۷۶)	۵۳۴۰	۴	۲۲۷۲
۱۰/۰۵	۵۵۲	-	۵۵۲	۳	۱۶۵۶	۱۶۵۶	۵۸۹۲	۵	-
۱۰/۰۶	۲۹۳	۶۵	۲۲۸	۲	۵۸۶	۲۵۶	۶۱۲۰	۶	۲۹۰
۱۰/۰۷	۴۴۷	۷۷۵	(۳۲۸)	۱	۴۴۷	(۳۲۸)	۵۷۹۲	۷	۵۴۲۵
جمع	۲۱۲۵	۱۹۶۳	۱۶۲	۳۵	۷۰۲۳	۲۹۸۱۸	۲۹۸۱۸	۲۹	۹۰۸۹
			۵۶۳۰						
			۵۷۹۲						

به دست می آید و آن به این معنی است که مجموع سود هر یک از اقلام مانده با نرخ R و مدت آن تا پایان دوره برابر است با سود مانده بدهکاران در پایان دوره با نرخ R و مدت به دست آمده برابر M_۲.

$$M_2 = \frac{\sum b}{b' + F - V} = \frac{\sum b}{b''} \quad \frac{29818}{5792} = 6/87 \text{ روز}$$

میانگین مدت فروش نسبه در موسسه نمونه در ۷ روز اول دی ماه

تجزیه و تحلیل میانگین مدت فروش نسبه

در فرمول M_۲ اولاً فروش نقدی هیچ تاثیری در نتیجه ندارد ثانیاً اگر فروش صفر باشد از این فرمول نمی توان استفاده کرد زیرا محاسبه میانگین مدت فروش نسبه معنا پیدا نمی کند و اگر وصولی صفر باشد به این معنی است که کل فروش نسبه است.

د - میانگین مدت وصولی

اگر مدت وصولی هر روز از دوره را تا ابتدای دوره محاسبه کنیم (در فرمولهای قبلی مدت تا پایان دوره محاسبه می شد) و در مبلغ مربوطه (V) ضرب نماییم و حاصل آن را بر وصولی کل دوره (V) بخش نماییم میانگین مدت وصولی (M_۲) از فرمول ذیل به دست می آید.

$$M_2 = \frac{\sum'v}{V} = \frac{(1 \times v_1) + (2 \times v_2) + \dots + (m \times v_m)}{V}$$

مقدار M_۲ مربوط به عملکرد هفت روز اول دی ماه موسسه نمونه

فرمول M_۱ مانده بدهکاران مربوط به هر روز یعنی f-v مورد نظر بود و در مدت مربوطه ضرب می شد ولی در M_۲ مانده بدهکاران در پایان هر روز مورد نظر است و با هم جمع می شوند. در این صورت جمله اول Σb برابر با b' + b_۱، جمله دوم b' + b_۱ + b_۲ است و جمله آخر مانده بدهی در پایان دوره (b'') است (برای سهولت می توان مانده بدهکاری در پایان هر روز را مبنا قرار داد و با مانده بدهکاری در روز بعد جمع جبری کرد به عنوان مثال مانده بدهکاران در پایان روز پنجم عبارت از مانده بدهکاران در پایان روز چهارم با اضافه مانده بدهکاران روز پنجم است و فرمول آن به شرح ذیل است:

$$M_2 = \frac{\sum b}{F} = \frac{(b' + b_1) + (b' + b_1 + b_2) + \dots + (b' + b_1 + b_2 + \dots + b_m)}{F}$$

میانگین مدت فروش در موسسه نمونه با استفاده از فرمول M_۲ به شرح ذیل است.

$$M_2 = \frac{5856 = 5409 = 5409 = 5340 = 5892 = 6120 = 5792}{(5630 + 226) + (5856 - 227) + (5409 + 0) + (5409 - 69) + (5340 + 552) + (5892 + 228) + (6120 - 328)} = \frac{29818}{2125} = 18/74 \text{ روز}$$

ج: میانگین مدت فروش نسبه

در فرمول میانگین مدت فروش (M_۱ = Σb ÷ F) اگر Σb را به جای فروش کل (F) بر مانده بدهکاران در پایان دوره (۴۲) تقسیم کنیم، میانگین مدت فروش نسبه (b'' = b' + F - V)

به شرح ذیل است.

$$M_F = \frac{\sum V}{V} = \frac{(1 \times 108) + (2 \times 247) + (3 \times 568) + (6 \times 65) + (7 \times 775)}{1963} = \frac{9089}{1963} = 4/63$$

و: دوره وصول مطالبات
در برخی از کتابها فرمولی تحت عنوان دوره وصول مطالبات به اشکال مختلف ارائه شده که نتیجه همه آنان یکسان است و آن به این صورت است که مانده بدهکاران در پایان دوره را (b'') بر متوسط فروش دوره ($F \div m$) بخش می‌کنند.

$$M_F = b'' + \frac{F}{m} = \frac{mb''}{F}$$

روز $19/08 = 2125 + 5792 \times 7$
دوره وصول طلب در هفته اول دی ماه موسسه نمونه

تجزیه تحلیل فرمول M_F

دوره وصول مطالبات M_F همانگونه که از نامش پیداست و نام با مسمایی است بیانگر این مطلب است که مانده بدهی پایان دوره معادل چند برابر متوسط فروش روزانه است به عنوان مثال: رقم به دست آمده در موسسه نمونه بیانگر این مطلب است که در این موسسه مانده در پایان دوره $19/08$ برابر متوسط فروش روزانه است به عبارت دیگر حدوداً از تاریخ $9/18$ تا $10/7$ مطالبات موسسه مذکور لاوصول مانده است. همانگونه که ملاحظه شده M_F تقریبی است و بیشتر برای مقایسه میانگین مدت در دوره‌های مختلف کارایی دارد خصوصاً در شرکتی که امکانات استفاده از فرمولهای M_1, M_2, M_3 و ... را که دقیق‌ترین روش محاسبه میانگین مدت است را ندارند.

تجزیه تحلیل کلی

در خاتمه عملکرد فروش موسسه نمونه در هفته اول دی ماه را با استفاده از فرمولهای M_1, M_2 و مورد بررسی قرار می‌دهیم.

$$\Sigma f \div F = 7023 \div 2125 = 3/30$$

راس فروش

$$M_1 = M_2 = \Sigma b \div F = 39818 \div 2125 = 18/74$$

میانگین مدت فروش

$$M_2 = \Sigma b \div b'' = 39818 \div 5792 = 6/87$$

نسبه فروش

$$M_F = \Sigma'v \div V = 9089 \div 1963 = 4/63$$

راس وصولی

$$M_F = mb'' \div F = 7 \times 5792 \div 2125 = 19/08$$

دوره وصول مطالبات

در موسسه مذکور راس فروش ابتدا $3/30$ روز بوده که وصولی کمتر از فروش و مانده زیاد بدهی در اول دوره میانگین مدت فروش را به $18/74$ روز افزایش داده است. میانگین مدت فروش نسبه $6/87$ روز است و بیانگر این موضوع است که در این موسسه فروش نسبه از تعادل نسبی برخوردار بوده و در مقایسه با میانگین مدت فروش وضع بهتری دارد. بنابراین وصولی دوره برابر با $4/63$ روز است که بیش از راس فروش و متوسط زمان دوره ($3/5$ روز) می‌باشد. علاوه بر اینکه از فروش کمتر است (92%) از نظر زمان وصول نیز وضعیت مطلوبی ندارد. دوره وصول مطالبات برابر $19/08$ روز است که بیش از میانگین مدت فروش ($18/74$) است و همانگونه که در بالا اشاره شد رقم به دست آمده برای دوره وصول مطالبات تقریبی است.

تجزیه تحلیل فرمول میانگین مدت وصولی

در این فرمول میانگین مدت وصولی (راس وصولی) به دست می‌آید و با میانگین مدت وصول فروش که بعداً به آن اشاره خواهد شد تفاوت اساسی دارد. M_F به این معنی است که اگر وصولی کل دوره (V) را به فاصله مدت به دست آمده برای M_F از اول دوره وصول می‌کردیم مانند وصولی روزهای مختلف دوره است به عنوان مثال وصولی انجام شده در موسسه نمونه در هفت روز اول دی ماه مانند وصول کل مبلغ (1963) در تاریخ $10/4$ (رقم دقیق $4/63$) است این فرمول به تنهایی کاربرد چندانی ندارد و همکاران عزیز در صورت تمایل می‌توانند از آن به عنوان مکمل فرمولهای قبلی استفاده کنند. فرمول بهترین نتیجه را در دوره‌های یکساله می‌دهد.

میانگین مدت وصول

برای محاسبه میانگین مدت وصول (M_D) لازم است فاصله وصولی هر فاکتور با فاکتور مربوطه محاسبه و در مبلغ وصولی ضرب گردد و سپس مجموع آنان (Σv) بر وصولی کل (مبالغ ضرب شده در مدت) بخش گردد و فرمول آن با استفاده از فرمول کلی میانگین مدت به شرح ذیل است.

$$M_D = \frac{\sum v}{V} = \frac{(m_1 v_1) + (m_2 v_2) + \dots + (m_n v_n)}{V}$$

در این فرمول چون ملاک فقط وصول است چند اشکال اساسی به وجود می‌آید که برخی از آنان ذیلماً شرح داده خواهد شد، از این رو لازم است شرکتها و موسساتی که می‌خواهند از این فرمول استفاده کنند این اشکالات را در نظر بگیرند، اولاً در این فرمول قسمتی از مانده بدهی در اول دوره منظور می‌شود. ثانیاً در هر دوره صورتحسابهایی که وصولی دارند در نظر گرفته می‌شود و صورتحسابهای وصول نشده در این دوره و دوره‌های قبل در نتیجه تاثیر نمی‌گذارد، ثالثاً مدت به دست آمده برای M_D را نمی‌توان برای دوره مورد نظر تجزیه تحلیل قرار داد زیرا زمان دوره‌های قبل نیز در آن تاثیر می‌گذارد به عنوان مثال اگر صورتحسابی در چند دوره لاوصول مانده و در دوره مورد نظر وصول شود کل مدت آن در این دوره تاثیر می‌گذارد. صرف نظر از موارد فوق این روش مناسبترین روش محاسبه میانگین مدت وصول است و اگر درصد وصولی کل به فروش کل دوره به عنوان مکمل اطلاعات این فرمول محاسبه شود و در تجزیه تحلیل مورد نظر قرار گیرد نتیجه گیری مطلوبتر خواهد بود. توضیح اینکه چون در موسسه نمونه جمع فروش و وصولی هر روز آمده و در این فرمول وصولی هر صورتحساب مورد نیاز است نمی‌توان برای مثال از آن استفاده کرد.



مطالبی که در این بخش چاپ شده ترجمان خبرنامه‌های آیفک (فدراسیون بین‌المللی حسابداران) است.

پیش‌نویسها و دیگر پیش‌نویسها را به استانداردهای نهایی تبدیل کنیم، این مهم شامل تدوین استانداردهای درخصوص مبنای حسابداری نقدی و نیز معرفی رهنمودی برای حرکت از مبنای نقدی به مبنای تعهدی است. ما از سختی کار نمی‌هراسیم. ما همچنین باید به محض این که بخش عمده‌ای از اولین مرحله‌ی طرح استانداردهای بخش عمومی تکمیل شد، (که طبیعتاً پایان فرایند نیست) بدون فوت وقت به دیگر موضوعات مشکل و مهم بخش عمومی مانند شیوه‌ی رفتار با مالیات بردرآمد و بازشناسی بدهیهای اجتماعی بپردازیم.

هر چهار پیش‌نویس نظرخواهی در وب‌سایت آیفک (www.ifac.org) در دسترسند. اظهارنظرها را می‌توان یا به پست الکترونیکی EDComments@ifac.org ارسال کرد یا به دبیرخانه‌ی آیفک (شماره‌ی ۹۵۷۵ - ۲۸۶ - ۹۷۳ - ۱) دور نما زد. بازدیدکنندگان از وب‌سایت آیفک می‌توانند همچنین استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی یک تا هشت، مطالعه‌ی ۱۱ و دیگر پیش‌نویسهای منتشر شده‌ی PSC، از جمله پیش‌نویس شماره‌ی ۹، "گزارشگری مالی بر مبنای حسابداری نقدی" را به رایانه‌ی شخصی خود منتقل کنند.

آیفک یک سازمان جهانی در عرصه حرفه حسابداری است. رسالت آیفک توسعه و ارتقای حرفه است تا از این طریق حرفه را قادر سازد خدمتی منطبق با کیفیت

مالی: افشاگری و ارائه" این پیش‌نویس الزاماتی را برای افشاگری اطلاعات مربوط به افزارهای مالی پیشنهاد می‌دهد. این پیش‌نویس نیز اساساً همان الزامات مندرج در استانداردهای حسابداری بین‌المللی ۳۳، "ابزارهای مالی: افشاگری و ارائه"، را در برمی‌گیرد. موعد ارسال اظهارنظر: ۳۱ می سال ۲۰۰۱.

● پیش‌نویس نظرخواهی ۱۹، "سرمایه‌گذاری مستقلاتی" - این پیش‌نویس پیشنهاد می‌دهد که استفاده از مدل بها یا ارزش منصفانه برای بازشناسی اولیه و اندازه‌گیری سپسین سرمایه‌گذاری‌های مستقلاتی مجاز شمرده شود.

آقای ایان مکینتاش، صدر PSC، گفت: "PSC در نظر دارد که تا پایان سال ۲۰۰۱ به وظیفه‌ی بلند پروازانه‌اش، یعنی تدوین مجموعه‌ای نفیس از استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی، که تا حد اقتضا مبتنی بر استانداردهای کمیته‌ی استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) است، جامه‌ی عمل بپوشاند. انتشار این پیش‌نویسها پیمودن گامی دیگر به سوی دستیابی به این هدف است."

با وجود این، آقای مکینتاش خاطر نشان ساخت که PSC هنوز باید کار زیادی را برای تکمیل اولین گام طرح استانداردهایش انجام دهد و باید همواره ظرفیت استانداردگذاری‌اش را برای آینده ثابت نگاه دارد. او همچنین گفت:

"تا پایان امسال (۲۰۰۱) ما باید این

آیفک پذیرای اظهارنظر درباره‌ی استانداردهای مربوط به بهبود حساب‌پذیری^۱ (گزارش‌پذیری) دولتها است.

(نیویورک / ۲۷ ژانویه سال ۲۰۰۱) - کمیته‌ی بخش عمومی (PSC) فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک) چهار پیش‌نویس نظرخواهی جدید را منتشر کرد. این پیش‌نویسها، بخشی از طرح جاری کمیته‌ی بخش عمومی برای ایجاد یک مجموعه‌ی جامع از استانداردهای حسابداری بین‌المللی برای دولتهای سراسر جهان است. عناوین و مواعد این پیش‌نویسها به شرح زیر است:

● پیش‌نویس اظهارنظر ۱۶، "رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری" - معیارهایی را پیشنهاد می‌کند که برآن اساس صورتهای مالی باید از بابت رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه تعدیل شود، به‌علاوه این پیش‌نویس توضیح می‌دهد که چگونه باید این رویدادها را در یادداشت‌های اضافی افشا کرد. موعد ارسال اظهارنظر ۳۱ می سال ۲۰۰۱.

● پیش‌نویس نظرخواهی ۱۷، "گزارشگری قسمتی" - بنا بر این پیش‌نویس دولتها و سازمانهایشان باید در صورتهای مالی برون‌سازمانی خود اطلاعات قسمتهایی را افشا کنند که برای مقاصد داخلی به متصدیان و مدیریت ارشد گزارش می‌شود. موعد ارسال اظهارنظر: ۳۱ می ۲۰۰۱.

● پیش‌نویس نظرخواهی ۱۸، "افزارهای



بالا در جهت منافع عمومی ارائه کند. در حال حاضر اعضای آیفک مشتمل بر ۱۵۳ انجمن حسابداری حرفه‌ای از ۱۱۳ کشور است، که این انجمنها نماینده بیش از دو میلیون حسابدار شاغل در حرفه‌های حسابداری عمومی، تدریس، حسابداری دولتی، صنعت و تجارت هستند. ■

۲۳ شرکت حسابداری بین‌المللی تلاشی همه جانبه را برای ایجاد استانداردهای کیفیت حسابداری جهانی آغاز کردند.

(نیویورک/ ۱۸ ژانویه ۲۰۰۱) - در این روز ۲۳ شرکت حسابداری بین‌المللی در لندن نشستی را برای تدوین استانداردهای کیفیت جهانی^۱ برگزار کردند. این استاندارد برای شرکتهایی تدوین خواهد شد که در عرصه‌ی حسابداری فراملی فعالیت می‌کنند. هدف آن است که از وجود رویه‌های حسابداری همساز و با کیفیت در سطح جهان، که به‌مثابه ابزارهایی برای حمایت از منافع سرمایه‌گذاران فرامرزی و دیگر تصمیم‌سازان اقتصادی و پایداری بازار مالی هستند، اطمینان به دست آید. این نشست با حمایت مالی فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک) تشکیل شد و شرکتهای مزبور در مقام بخشی جدید از آیفک که با نام "نظرازمایی شرکتهای"^۲ شناخته می‌شود، فعالیت می‌کنند.

تسوگوکی (آکی) فوجی‌نوما، صدر آیفک، گفت که "تاسیس نظرازمایی شرکتهای گام مهم دیگری در اجرای طرح آیفک است. این نظرازمایی در سال گذشته برای تقویت نقش آن در مقام هیئتی استاندارد‌گذار، خودسامان بخش و نماینده‌ی جهانی خدمات حرفه‌ی حسابداری و سایر خدمات اطمینان‌بخشی مربوط، به رسمیت

شناخته شد."

وی همچنین افزود که "پای‌بندی اعضای نظرازمایی به تعهداتشان با وضع استانداردهای شیوه‌ی عمل حسابداری بین‌المللی افزایش خواهد یافت و قویاً منافع استفاده‌کنندگان خدمات حرفه را حفظ خواهد کرد."

جهانی شدن کسب و کار و تجارت آشکار ساخته است که استانداردهای ملی گزارشگری مالی و حسابداری به تنهایی بسنده نیست. تصمیم‌سازان می‌خواهند به آنها اطمینان داده شود که اطلاعات مالی که اساس تصمیمات آنها را تشکیل می‌دهد، در آنسوی مرزهای ملی نیز شفاف، همساز، جامع و قیاس‌پذیر است. شرکتهایی که عضو نظرازمایی شرکتهای هستند، بواسطه‌ی پای‌بندی‌شان به استانداردهای کیفیت جهانی می‌توانند این اطمینان را برای استفاده‌کنندگان خود فراهم آورند.

عضویت در نظرازمایی شرکتهای برای هر شرکتی که به حرفه‌ی حسابداری فراملی اشتغال دارد یا علاقه دارد در آینده مشغول شود، گشوده است، مشروط بر آن که:

- تبعیت از استانداردهای کیفیت جهانی را بپذیرند، و
- اجازه دهند که کارهای اطمینان‌بخش آنها به طور دوره‌ای از سوی دیگر شرکتهای بازنگری کیفیت شود. استاندارد کیفیت جهانی با احتمال زیاد در برگیرنده‌ی موارد زیر است:

- داشتن سیاستهای حسابداری و روش‌شناسی خاص برای اجرای حسابداری فراملی در انطباق با استانداردهای بین‌المللی حسابداری،
- پیروی از آیین‌نامه‌ی اخلاقیات آیفک،
- برگزاری برنامه‌های آموزشی، به منظور

آنکه شرکا و تمام سطوح گروههای حسابداری در جریان آخرین پیشرفتهای بین‌المللی در عرصه‌ی گزارشگری مالی قرار گیرند، و

□ استفاده از استانداردهای کنترل کیفی، و بازنگری منظم و مرتب کیفیت خدمات اطمینان‌بخش با نظارت بر رعایت سیاستهای حسابداری و روش‌شناسی شرکتهای.

نظر آزمایی شرکتهای تا هنگامی که آیفک و شرکتهای عضو بر سر یک اساسنامه‌ی رسمی و رویه‌های عملیاتی به توافق دست یابند، در یک چارچوب موقتی عمل خواهد کرد. کار اساسی قبلاً انجام گرفته است و قصد بر آن است که در ماههای آینده وضعیت موقتی به وضعیت دائمی تبدیل شود.

دکتر کارل ارنست کنور^۳، عضو هیئت اجرایی BDD در آلمان، که به سمت صدر نظر آزمایی موقتی شرکتهای برگزیده شده است، گفت: "در نشست دیسروز، ما پیشرفتهای زیادی درباره‌ی اندرینافتهای اساسنامه‌ی و عملیاتی داشتیم، و شور و اشتیاقی زایدالوصف برای حرکت رو به جلو و تا حد ممکن سریع به چشم می‌خورد."

ایجاد نظرازمایی شرکتهای تنها یک بخش از برنامه‌ی چهاربخشی برای بازسازی و تقویت آیفک است. دیگر جنبه‌های این برنامه عبارتند از:

□ معرفی برنامه‌ای برای بازبینی نحوه‌ی رعایت استانداردهای آیفک از سوی انجمن‌های عضو (۱۵۳ انجمن حرفه‌ای در ۱۱۳ کشور)،

□ تقویت فرایندها و افزودن به تعداد اعضای کمیته‌ی رویه‌های حسابداری

بین‌المللی، که مسئول وضع استانداردهای حسابرسی بین‌المللی است، و

□ ایجاد هیئت نظارت عمومی برای نظارت بر فعالیتهای آیفک و نظر آزمایشی شرکتها، که موثر بر منافع عمومی است.

برنامه‌ی تقویت آیفک، به نوبه‌ی خود، متناسب با ابتکار گسترده‌تری است که برای بهبود کیفیت گزارشگری مالی و حسابرسی در سراسر جهان و به لطف آیفد (نظرآزمایی بین‌المللی توسعه‌ی حسابداری) انجام می‌پذیرد. آیفد از اجتماع نمایندگان بیش از ۳۰ سازمان خصوصی و عمومی بین‌المللی، از جمله انجمنهای حرفه‌ای حسابداری، مقررات‌گذاران، استانداردها، بانکها و نمایندگیهای دولتی، دولتها و استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات تشکیل شده است. آیفد براساس یک "پسنداره" در ژوئن ۱۹۹۹ برای بهبود گزارشگری مالی و حسابرسی در مقیاس جهانی مطرح شد. دست‌اندرکاران آیفد در اولین نشست خود، که در اکتبر سال ۱۹۹۹ برگزار شد، بر این ابتکار مهر تایید زدند.

ریچارد فایندلتر^۱، شریک ارشد در ارنست‌اند‌یانگ، که از دست‌اندرکاران نشست نظرآزمایی شرکتها بود و نماینده‌ی شرکتش در آیفد است، گفت "پس از ۱۸ ماه اتفاق نظر و طرحریزی سرانجام "پسنداره‌ی" آیفد دارد صورت واقعی به خود می‌گیرد. توافق برای حرکت رو به جلو درباره‌ی نظر آزمایشی شرکتها، آیفک، یکی از مهمترین امور است. سال آینده، شاهد پیشرفتهای مهمتری خواهیم بود. موفقیت در گروهی پای‌بندی تمام اعضای آیفد است."

آیفک یک سازمان جهانی در عرصه حرفه حسابداری است. رسالت آیفک توسعه و ارتقای حرفه است تا از این طریق

حرفه را قادر سازد خدماتی منطبق با کیفیت بالا در جهت منافع عمومی ارائه کند. در حال حاضر اعضای آیفک مشتمل بر ۱۵۳ انجمن حسابداری حرفه‌ای از ۱۱۳ کشور است، که این انجمنها نماینده بیش از دو میلیون حسابداری شاغل در حرفه‌های حسابداری عمومی، تدریس، حسابداری دولتی، صنعت و تجارت هستند. ■

پی‌نوشت

- 1- Accountability
- 2- International Accounting Standards Committee
- 3- Global Quality Standards
- 4- Forum of Firms
- 5- Karl Ernst Knerr
- 6- Richard Find later

آی‌پک، گزارش حسابرسان را تغییر می‌دهد (نسیورک / ۳۰ مارس، ۲۰۰۱).

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک) تغییراتی را برای اصلاح استانداردهای مربوط به گزارش حسابرسان پیشنهاد کرده است. براساس این پیشنهادات، حسابرسان ملزم است که به وضوح از چارچوب گزارشدهی مالی که بر مبنای آن صورتهای مالی تهیه شده است، نام ببرند. این تغییرات را کمیته‌ی رویه‌های حسابرسانی بین‌المللی (IPAC) آیفک برای اصلاح استانداردهای حسابرسانی بین‌المللی (IAS) شماره‌ی ۷۰۰، در گزارش حسابرسان درباره‌ی صورتهای مالی توصیه کرده است. از رهگذر این تغییرات استفاده‌کنندگان می‌توانند بافتی را که بر اساس آن عقیده‌ی حسابرسان اظهار شده است دریابند.

دیتز مرتین، صدر آی‌پک اظهار کرد که "جهانی شدن بازارها این معنی را می‌رساند که صورتهای مالی بیش و پیش از گذشته

بوسیله‌ی سرمایه‌گذاران و تحلیلگران خارجی به کار برده می‌شود، از این رو ضرورت دارد که بوضوح به نام چارچوبهای حسابداری و حسابرسانی خاص اشاره شود."

تغییرات استانداردهای مذکور برای کارهای حسابرسانی صورتهای مالی لازم‌الاجرا خواهد شد که دوره‌های مختوم به ۳۰ سپتامبر ۲۰۰۲ یا پس از آن را پوشش می‌دهند.

پیش‌نویس نظرخواهی مربوط را می‌توان از وب‌سایت آیفک (www.ifac.org) بدست آورد. اظهارنظرها را باید تا ۳۱ می‌سال ۲۰۰۱ ارسال کرد. آنها را می‌توان یا با Fax(+1-212-286-9570) برای مدیر فنی آیفک فرستاد یا به آدرس Edcommen's@ifac.org ای‌میل زد. از آنجا که تمام اظهارنظرها بررسی می‌شود، لذا آی‌پک به‌ویژه علاقه دارد که پاسخ سه پرسش را بداند: ۱- آیا تاریخ پیشنهادی باعث بروز مشکلاتی خواهد شد؟ ۲- آیا برای ترجمه‌ی اصطلاحات جدید به زبانهای دیگر، مشکلاتی بروز خواهد کرد؟ و ۳- آیا ابهامی در بندهای اصلاح شده وجود دارد؟

آیفک یک سازمان جهانی در عرصه حرفه حسابداری است. رسالت آیفک توسعه و ارتقای حرفه است تا از این طریق حرفه را قادر سازد خدماتی منطبق با کیفیت بالا در جهت منافع عمومی ارائه کند. در حال حاضر اعضای آیفک مشتمل بر ۱۵۳ انجمن حسابداری حرفه‌ای از ۱۱۳ کشور است، که این انجمنها نماینده بیش از دو میلیون حسابداری شاغل در حرفه‌های حسابداری عمومی، تدریس، حسابداری دولتی، صنعت و تجارت هستند. ■

خبرنامه کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی

IASC استانداردهای کشاورزی را منتشر کرد
کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASC) در روز ۲۲ فوریه سال ۲۰۰۱ استانداردهای حسابداری بین‌المللی ۴۱، "کشاورزی"، را منتشر کرد. استانداردهای حسابداری بین‌المللی ۴۱ رفتار حسابداری، نحوه ارائه صورتهای مالی و افشاگریهای مربوط به فعالیتهای کشاورزی را تجویز می‌کند. گفتنی است که در هیچ یک از استانداردهای حسابداری بین‌المللی به این موضوع پرداخته نشده است. فعالیت کشاورزی عبارت است از مدیریت دگرذیسی زیست‌شناختی^۱ جانوران یا گیاهان زنده (داراییهای زیست‌شناختی^۲) به منظور فروش فرآورده‌های کشاورزی یا داراییهای زیست‌شناختی مازاد.

به موجب استانداردهای حسابداری بین‌المللی ۴۱ چنانچه نتوان در بازشناسی اولیه ارزش منصفانه داراییهای زیست‌شناسی را با اتکا در اندازه گرفت آنگاه باید داراییهای زیست‌شناختی را از زمان بازشناسی اولیه تا زمان استحصال به ارزش منصفانه‌ی پس از کسر بهاگان برآورده شده در نقطه‌ی فروش اندازه گرفت. هرگونه تغییر در تفاوت ارزش منصفانه و بهاگان برآورده شده در نقطه‌ی فروش را باید در سود یا زیان خالص دوره‌ای که تغییر رخ می‌دهد، گنجانید.

استاندردهای حسابداری بین‌المللی ۴۱ به آمایش^۳ فرآورده‌ی کشاورزی پس از استحصال، مثلاً آمایش انگور به افشره برای

فروش، نمی‌پردازد. این گونه آمایشها در دامنه‌ی استانداردهای حسابداری بین‌المللی ۲، انبارگان^۴، قرار دارد.

فرض بر این است که ارزش منصفانه‌ی داراییهای زیست‌شناختی را می‌توان با اتکا اندازه گرفت. مع‌الوصف، این فرض تنها در صورتی رد می‌شود که در بازشناسی اولیه یک دارایی زیست‌شناختی، قیمت‌ها یا ارزشهای معین بازار در دسترس نباشند یا برآوردهای بدیل ارزش منصفانه را نتوان با اتکا رقم زد.

در چنین مواردی، استانداردهای حسابداری بین‌المللی ۴۱ به بنگاهها اجازه می‌دهد تا دارایی زیست‌شناختی را به بهایش پس از کسر هرگونه استهلاک انباشته و زیانهای انباشته‌ی افت ارزش اندازه بگیرند. به مجرد این که ارزش منصفانه‌ی داراییهای زیست‌شناختی را بتوان با اتکا اندازه گرفت، بنگاه باید آن را به ارزش منصفانه پس از کسر بهاگان برآوردی در نقطه‌ی فروش اندازه بگیرد. در تمام موارد، بنگاهها باید فرآورده‌های کشاورزی را به ارزش منصفانه‌شان پس از کسر بهاگان برآورد شده در نقطه‌ی فروش اندازه بگیرند.

ریاض میهولار^۵، صدر کمیته‌ی کشاورزی IASC، گفت: "هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی به این نتیجه رسیده است که چون ماهیت و ویژگیهای فعالیتهای کشاورزی منحصر به فرد است بنابراین در این استاندارد باید مدل ارزش منصفانه برای اندازه‌گیری داراییهای

زیست‌شناختی الزامی شود. یکی از ویژگیهای منحصر به فرد فعالیت کشاورزی، مدیریت دگرذیسی زیست‌شناختی است. بنگاههایی که به فعالیت کشاورزی می‌پردازند باید در صورتهای مالی‌شان اثرات دگرذیسی زیست‌شناختی را از طریق بازنمایی تسخیرات در ارزش منصفانه‌ی داراییهای زیست‌شناختی، بازتاب دهند. تحت مدل حسابداری بهای مبتنی بر معاملات^۶، اثرات دگرذیسی زیست‌شناختی بازتابانده نمی‌شود، زیرا که زم‌انبندی الگوهای دگرذیسی زیست‌شناختی اغلب تفاوتی قابل ملاحظه با الگوهای وقوع بها دارد."

ریاض میهولار افزود: "با وجود این، هیات همچنین نتیجه‌گیری کرد که ارزش منصفانه‌ی بعضی از داراییهای زیست‌شناسی را نمی‌توان با اتکا اندازه گرفت. بعضی از کسانی که درباره‌ی پیش‌نویس نظرخواهی این استاندارد (پیش‌نویس نظرخواهی ۶۵) اظهارنظر کردند نگرانی خود را درباره‌ی اتکاپذیری ارزش منصفانه‌ی بعضی از داراییهای زیست‌شناختی ابراز کردند. آنها حجت آوردند که برای بعضی از داراییهای زیست‌شناختی بازار فعال وجود ندارد، بویژه برای آن دسته از داراییهای زیست‌شناختی که دوره‌ی رشدشان طولانی است. آنها همچنین حجت آوردند که ارزش فعلی جریانهای نقدی خالص به دلیل استفاده از مفروضات ذهنی اغلب سنجهای اتکاناپذیر از ارزش

منصفانه به دست می‌دهد. بنابراین، هیات تصمیم گرفت در استاندهی نهایی قید "انتظار اتکاپذیر" را برای مواردی که قیمتها یا ارزشهای معین بازار در دسترس نیست و برآورده‌های بدیل ارزش منصفانه با اتکا رقم نمی‌خورد، بگنجانند."

این استاندارد برای صورتهای مالی سالانه‌ای که تاریخ اول ژانویه سال ۲۰۰۳ یا پس از آن را بر خود خواهند داشت، کاربردپذیر است. کاربست زود هنگام آن نیز توصیه می‌شود.

استاندهی حسابداران بین‌المللی ۴۱، کشاورزی، (ISBN شماره ۹۴۳ ۰۹۰۵۶۲۵) را می‌توان مستقیماً از دایره‌ی انتشارات IASC به قیمت ۱۵ پوند (۲۳ دلار) به دست آورد، آدرس: بریتانیای کبیر، لندن EC4 A2Dy، خیابان فلیت، شماره ۱۶۶، تلفن: ۵۹۲۷ - ۷۴۲۷ (۰۲۰)۴۴، دورنما: ۰۵۶۲ - ۷۳۵۳ (۰۲۰)۴۴، ای‌میل: publications@iasc.org.uk، وب سایت <http://www.iasc.org.uk> اینترنت: <http://www.iasc.org.uk>

گروه ۴ به‌علاوه‌ی یک (G4+1) به همگرایی استانداردهای حسابداری نظر دارد گروه استاندارد گذاری حسابداری ۴ به‌علاوه‌ی یک در روزهای ۱۱ تا ۱۳ اکتبر سال ۲۰۰۰ در سیدنی استرالیا تشکیل جلسه داد. در میان عناوین بحثها نیز دو طرح مربوط به همگرایی - طرح همگرایی چارچوبهای حسابداری اعضا و طرح همگرایی استانداردهای حسابداری کلیدی اعضا - به بحث گذاشته شد.

این گروه همچنین درباره‌ی پیشرفت طرح مقایسه‌ی چارچوبهای مفهومی گروه، از جمله طرح مقایسه با چارچوب مفهومی IASC، بحث کرد. آنها درباره‌ی همانندی‌ها و تفاوت‌های بین چارچوبهای مفهومی^۷

بویژه در زمینه‌های اهداف گزارشگری مالی و تعاریف عناصر صورتهای مالی (برای مثال، داراییها و بدهیها) و معیارهای بازشناسی‌شان بحث کردند. آنها توافق کردند که در نشست بعدی‌شان با دقت بیشتری به تفاوت‌های خاص میان تعاریف عناصر و معیارهای بازشناسی بپردازند.

اعضای گروه همچنین درباره‌ی طرحهای در دست اقدام زیر بحث و مذاکره کردند:

- میانی جدید اندازه‌گیری
- بدیل‌های اندازه‌گیری برای اقلام غیرمالی
- داراییهای نامشهود
- بازشناسی بدهیها
- افزارهای مالی
- مسائل بازشناسی درآمد
- نشست بعدی گروه چهار به‌علاوه‌ی یک در روزهای ۳۰ ژانویه تا ۱ فوریه سال ۲۰۰۱ برگزار شد و در جریان آن درباره‌ی موضوعات زیر گفتگو شد:
- میانی جدید اندازه‌گیری
- همگرایی استانداردهای حسابداری
- بازشناسی بدهیها
- بدیل‌های اندازه‌گیری برای اقلام غیرمالی
- داراییهای نامشهود
- مسائل اندازه‌گیری درآمد
- روزآمد کردن طرحهای اجاره‌ها، ترکیبهای تجاری، و پرداختهای مشارکت بنیاد.

اجرای استانداردهای حسابداری بین‌المللی در اروپای جنوب‌شرقی

"چهارمین نشست گروه کاری سازمان همکاری توسعه‌ی حسابداری اروپای جنوب‌شرقی (SEEPAD) در دسامبر سال ۲۰۰۰ در ساریو برگزار شد. اگر چه بعضی از دست‌اندرکاران نتوانستند به دلیل شرایط آب و هوایی نامساعد در نشست حضور به

هم رسانند، با وجود این دست‌اندرکاران SEEPAD توانستند بر سر مجموعه‌ای از "توصیه‌های عام" درباره‌ی اجرای استانداردهای حسابداری بین‌المللی در اروپای جنوب شرقی به توافق دست یابند. افزون بر این در نشست مذکور توافق شد که دست‌اندرکاران SEEPAD تلاش کنند تا استانداردهای حسابداری بین‌المللی را بپذیرند.

دست‌اندرکاران SEEPAD باید نسبت به فرایند اجرای استانداردهای حسابداری بین‌المللی واقع‌گرا باشند و باید دریابند که منافع و نیازهای بنگاههای بزرگ با منافع و نیازهای بنگاههای کوچک و متوسط متفاوت است. آنها همچنین باید دریابند که تغییرات لازم برای اجرای استانداردهای حسابداری بین‌المللی نیاز به صرف زمان دارد، و لازم است ابتدا ظرفیت اجرایی لازم ایجاد شود.

تربیت و آموزش برای اجرای استانداردهای حسابداری بین‌المللی بسیار مهم است، زیرا مبادی نهفته در آنها با مبادی استانداردهایی که قبلاً از سوی دست‌اندرکاران SEEPAD به کار می‌رفت متفاوت است. اجرای برنامه‌های تربیتی و آموزشی در خور و شایسته نیز امری ضروری است.

همچنین اعضای گروه توافق کردند که حسابرسی صورتهای مالی‌ای که بر مبنای استانداردهای حسابداری بین‌المللی تهیه می‌شود بر طبق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی انجام پذیرد.

پی‌نوشت

- 1- biological transformation
- 2- biological assets
- 3- processing
- 4- inventory
- 5- Reyaz Mihular
- 6- transaction based-historical accounting cost
- 7- conceptual framework ■

موسسه حسابرسی آزمودگان

حسابداران مستقل:

- مهرداد آل علی
- فرهاد فرزاد

سایر خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری

تلفن: ۴۱-۸۷۵۷۳۴۰

فاکس: ۸۷۳۰۵۴۳

نشانی: خیابان پاکستان - کوچه هشتم

شماره ۱۹ - طبقه سوم

صندوق پستی: ۱۴۳۳۵-۷۹۷

موسسه حسابرسی آزمون

حسابداران مستقل

- فریدون کشانی
- فرامرز شایگان

سایر خدمات: طراحی سیستم، نرم افزار و مشاوره مالی و مالیاتی

تلفن: ۸۰۰۰۸۷۱

فاکس: ۸۰۱۲۳۱۵

نشانی: کارگر شمالی، ۴۴۶، طبقه دوم

صندوق پستی: ۱۴۳۹۵/۷۱۶

Email: keshani@systemgroup.net

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

اصول پایه

حسابداران مستقل:

- ابراهیم موسوی
- حسن صالح آبادی

سایر خدمات: سیستمهای مالی و مدیریت، مشاوره مالیاتی، مشاوره مالی، خدمات مالی

تلفن: ۸۷ و ۸۸۳۴۲۸۶

فاکس: ۸۸۲۵۳۱۵

نشانی: خیابان قائم مقام فرراهانی -

کوچه ۲۴ پلاک ۲۹

موسسه حسابرسی آزمون سامانه

حسابداران مستقل:

- عبدالرضا (فرهاد) نوربخش
- علی اصغر نجفی مهری
- حسین قاسمی روچی

تلفن: ۷۵۳۷۹۴۴-۸۳۸۷۵۴

فاکس: ۷۵۲۷۴۵۸

نشانی: خیابان بهار شیراز تقاطع سهروردی
جستجوی شماره ۹۷ صندوق پستی:

۱۵۷۴۵/۱۴۹

میدان هفت تیر - خیابان شهید مفتاح

شمالی - خیابان نوری اسفندیاری طبقه سوم پلاک ۳۸

امین نفت شرکت خدمات مدیریت

(سهامی خاص)

حسابدار مستقل:

- امین محبوبی

سایر خدمات:

● اداره امور سرمایه گذاری و سبد سهام

● ارزیابی سهام

● مشاوره مالی و اقتصادی

تلفن: ۶۴۰۴۳۴۴-۶۴۹۷۸۰۱

فاکس: ۶۴۹۴۸۹۵

نشانی: تهران ۱۵۹۳۶ - خیابان طالقانی

شماره ۷۸

Email: Aminnaft@caspiant.com

انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶

۸۹۰۵۹۲۰

فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

http://www.iranianica.com

Email: info@iranianica.com

ایران مشهود



موسسه حسابرسی و خدمات مالی و مدیریت

حسابداران مستقل:

- محمدرضا گلچین پور
- علیرضا عطوفی
- سیدعباس اسمعیل زاده پاکدامن

سایر خدمات: طراحی سیستم، ارزیابی سهام، مشاوره مالی و مدیریت و خدمات حسابداری

تلفن: ۴-۶۴۳۵۳۲۲۳

فاکس: ۹۲۱۰۴۸

نشانی: بلوار کشاورز ابتدای جمالزاده شمالی

بن بست سرو پلاک ۳۲۰ طبقه سوم

کدپستی ۱۴۱۹۶

صندوق پستی: ۱۴۱۵۵-۴۸۹۹

فهرست

۱- آزمودگان

۴- آزمون

۵- آزمون سامانه

۲- اصول پایه

۶- امین نفت

۳- ایران مشهود

۷- به روز آوران

۸- بهراد مشوار

۹- بیات رایان

۱۰- بیداران

۱۱- پارس

۱۲- پژوهندگان مستقل حساب

۱۴- تدبیر نظام گستر

۱۵- تدوینکو

۱۳- تفسیر

۱۷- چکاد حساب اندیشان

۱۶- حسام

۱۸- خیره

۱۹- دش و همکاران

۲۰- دل آرام

۲۱- دیلمی پور و همکاران

۲۲- رایمنند

۲۳- رهیافت حساب تهران

۲۴- سپاهان تراز

۲۵- شاهدان

۲۶- شراکت

۲۷- شوقیان و همکاران

۲۹- طوس

۲۸- فردا پدید

۳۰- کاربرد ارقام

۳۱- کاربرد بهره وری

۳۴- مجزبان پویا

۳۳- مختار و همکاران

۳۲- ممیز

۳۵- همیار حساب



شرکت تدبیر نظام گستر
وابسته به سرمایه گذاری نیرو (سهامی خاص)

حسابدار مستقل:
● محمدرضا آرون

تلفن: ۰۹ و ۸۷۹۸۲۴۸
فاکس: ۸۷۹۸۱۲۴

Email: Tn.Gostar@moe.or.Ir



موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

حسابداران مستقل:
● عباس اسرارحقیقی
● یدالله امیدواری

تلفن: ۸۸۲۹۷۶۱ - ۸۸۳۵۲۰۷
فاکس: ۸۸۳۱۶۸۱
نشانی: شمال میدان هفتم تیر، خیابان زیرک زاده، شماره ۲۲



موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

بهروز آوران

حسابدار مستقل:
● حمید طباطبائی زاده فشارکی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حسابها و خدمات حسابداری

تلفن: ۸۲۱۹۰۹۹
فاکس: ۸۲۳۷۶۷۹
صندوق پستی: ۱۴۵۱۵/۱۱۹۴

موسسه خدمات حسابداری

و حسابرسی تدوینکو

حسابداران مستقل:
● احمد ثابت مظفری
● ابوالقاسم فخاریان
● جمشید فراروی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی و طراحی سیستم

تلفن: ۸۷۸۲۰۹۶ - ۸
فاکس: ۸۸۸۶۱۵۰

نشانی: خیابان ولیعصر، پائین تر از میدان ونک، پلاک ۱/۱۲۷۹

صندوق پستی: ۱۹۳۹۵/۳۱۴۹
Email: tadvinco@www.dci.co.ir

موسسه حسابرسی پارس

حسابدار مستقل:
● سید داود علوی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، طرح و تدوین نظامهای مالی، خدمات حسابداری

تلفن: ۳ - ۸۹۶۸۵۳۲
فاکس: ۸۹۶۲۴۹۳
نشانی: تهران بلوار کشاورز، شماره ۲۱۲ طبقه اول
صندوق پستی: ۱۴۱۵۵-۴۱۳۵

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

بهراد مشار

حسابداران مستقل:
● مهربان پروز
● فریده شیرازی
● بهروز ابراهیمی

سایر خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری

تلفن: ۹ - ۸۷۵۲۷۴۷
فاکس: ۸۷۵۲۷۴۷

نشانی: خیابان دکتر بهشتی بین تقاطع سهروردی و مینوا، پلاک ۱۷۴، طبقه سوم کدپستی ۱۵۷۷۹
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۵۵۵۱
Email: Behrad@systemgroup.net

موسسه حسابرسی و خدمات مالی

پژوهندگان مستقل حساب

حسابدار مستقل:
● هوشنگ منوچهری

تلفن: ۸۹۰۲۹۹۹
فاکس: ۸۹۰۹۱۴۴
نشانی: تهران خیابان استاد نجات الهی (ویلا) خیابان اراک - پلاک ۶۲ طبقه دوم واحد شماره ۴

موسسه حسابرسی بیات رایان

حسابداران مستقل:
● منوچهر بیات
● ابوالقاسم مرآتی
● عبدالحسین رهبری
● علیرضا جم

سایر خدمات: طراحی سیستم (نرم افزار)، مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری

تلفن: ۸۸۲۶۶۸۴
فاکس: ۸۳۰۷۹۲۸
نشانی: خیابان کریمخان زند - ایرانشهر شمالی - شماره ۲۲۷ ط ۲

Email: bayatrayan@neda.net

موسسه حسابرسی و خدمات

مدیریت پتروشیمی

حسام

حسابداران مستقل:
● رضا مستاجران
● غلامحسین دوانی
● علی امانی

سایر خدمات: خدمات مالی - مالیاتی و مدیریت، ارزیابی سهام، طراحی سیستم های اطلاعات مدیریت

تلفن: ۸۸۴۵۴۶۶ - ۸۸۴۵۴۶۳
فاکس: ۸۸۴۵۴۶۵

نشانی: خیابان کریمخان زند، ساختمان ۵۴، شماره ۱۷

صندوق پستی: ۱۵۷۴۵-۹۴۷
Email: Hessam-aud@apadana.com

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

تفسیر

حسابدار مستقل:
● حمزه پاک نیا

تلفن: ۶۵۰۵۳۸۳ - ۹۸۸۸۰۲
فاکس: ۶۵۰۵۳۸۳
نشانی: خیابان ستارخان - انتهای خیابان نهم دریا، نو پلاک ۷۵ طبقه اول
صندوق پستی: ۱۴۵۶۵/۳۳۳

موسسه حسابرسی و خدمات مالی

چکاد حساب‌اندیشان

حسابدار مستقل:

● مهران ریحانی

تلفن: ۲۰۶۴۲۹۰

تلفن همراه: ۰۹۱۱۲۰۰۷۹۶۹

نشانی: تهران - خیابان جهان‌آرا - خیابان

۲۹ پسلاک ۳۹ طبقه همکف

صندوق پستی: ۱۴۳۹۵-۱۵۹

موسسه حسابرسی خبره

حسابداران مستقل:

● داود خمارلو

● نعمت‌اله علیخانی راد

● سیاوش سهیلی

سایر خدمات: طراحی سیستم - مشاوره امور مالی

تلفن: ۸۸۰۴۵۱۹-۲۱-۸۹۰۲۳۱۶

فاکس: ۸۹۰۲۳۴۰

نشانی: خیابان ولیعصر - کوی پزشکیپور

(شمال فروشگاه قدس) شماره ۲۳

کدپستی ۱۵۹۴۸



موسسه حسابرسی

دش و همکاران

حسابداران مستقل:

● بهروز دارش

● سید حسین عربزاده

● میلتن ایوان کریمیان

سایر خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات مالی

تلفن: ۹۳۱۲۵۱-۹۳۱۴۳۹

فاکس: ۶۴۲۹۹۷۱

نشانی: تهران - خیابان جمالزاده شمالی

بالتر از بلوار کشاورز روبروی بانک

ملی شماره ۲۵۳

صندوق پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

دل آرام

حسابدار مستقل:

● محمد دل آرام

سایر خدمات: مشاوره مالی، مدیریت، مالیاتی، خدمات مالی و

اصلاح حساب

تلفن و فاکس: ۸۸۰۸۴۳۹ و ۸۹۰۳۴۹۶

نشانی: تهران، میدان جهاد (دکتر فاطمی)،

خیابان کامران، پلاک ۱۷/۱،

واحد ۱ کدپستی ۱۴۱۵۸

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

دیلمی پور و همکاران

حسابدار مستقل

● مصطفی دیلمی پور

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی،

طرح و اجرای سیستمهای

مکانیزه مالی و اداری،

مشاوره سرمایه‌گذاری و

ارزیابی سهام

تلفن: ۲۰۴۶۹۶۱-۲۰۴۹۴۹۷

فاکس: ۲۰۱۷۵۰۲

نشانی: بزرگراه آفریقا، شماره ۳۳

مجتمع اداری الهیه - واحد ۶۰۶

کدپستی ۱۹۶۶۷ تهران

Email: mossi@tavana.net

رایمند (شرکت سهامی خاص)

حسابداران مستقل

● عباسعلی دهدشتی نژاد

● فریبرز امین

● همایون مشیرزاده

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی طرح و تدوین سیستمهای

مالی، خدمات حسابداری

تلفن: ۸۹۰۹۷۱۸

فاکس: ۸۹۰۳۴۹۶

نشانی: خیابان زرتشت - شماره ۳۲

تهران ۱۴۱۵۸

Email: Rymand78@dpir.com

موسسه حسابرسی رهیافت حساب

تهران

حسابداران مستقل:

● عبدالجواد اسلامی

● فریدون ایزدینا

● محمدحسین توکلی

● محمدحسن زرین فکر

● هوشنگ غیبی

سایر خدمات: حسابرسی و ارائه خدمات مالی و سیستم

تلفن: ۸۹۷۷۶۷۲

فاکس: ۸۹۷۷۶۷۱

نشانی: تهران خیابان سیدجمال‌الدین اسدآبادی

خیابان چهارم پلاک ۵

Email: rahyafteh@yahoo.com

شرکت حسابرسی و خدمات

مدیریت سپاهان تراز (سهامی خاص)

حسابدار مستقل:

● امیرحسین ابطی نائینی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری

تلفن و فاکس: ۶۸۷۶۰۰ (۰۳۱)

نشانی: اصفهان، میدان آزادی، ابتدای

خیابان آزادگان، جنب بانک مسکن

شعبه سعادت‌آباد، شماره ۹، طبقه دوم

صندوق پستی: ۸۱۶۴۵/۷۳۴

موسسه حسابرسی شاهدان

حسابدار مستقل:

● منصور شمس‌احمدی

تلفن و فاکس: ۸۳۰۹۱۰۰

نشانی: خردمند شمالی شماره ۱۳۵ طبقه

سوم

Email: Mansour sa@systemgroup.net

۲۶

موسسه حسابرسی شراکت

حسابداران مستقل:

- سیروس گوهری
- مجیدکشورپژوه لنگرودی

سایر خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری

تلفن: ۸۷۱۷۹۴۷ - ۸۷۴۵۳۴۹
فاکس: ۸۷۵۹۰۹۴

نشانی: خیابان قائم مقام نراهانی بعد از تهران کلینیک، ساختمان ۲۱۶ - طبقه چهارم، واحد ۳۵ صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۶۶۶۶

۲۷

موسسه حسابرسی شوقیان و همکاران

حسابدار مستقل:

- محمد شوقیان

سایر خدمات: طراحی سیستم (بهمراه نرم افزار مالی)، مشاوره مالی و مدیریت و خدمات حسابداری

تلفن: ۸۸۰۴۹۴۱ و ۲
فاکس: ۸۸۰۴۹۴۰

نشانی: تهران، خیابان ولیعصر، بالاتر از نرسوگاه قدس نرسیده به خیابان فاطمی، خیابان شهید حمیدصدر پلاک ۳۸ طبقه سوم آپارتمان شماره ۱۰

۲۸

موسسه حسابرسی و مشاوره

فردا پدید

حسابدار مستقل:

- حمیدرضا ارجمندی

سایر خدمات: حسابرسی عملیاتی (عملکرد مدیریت)، خدمات حسابداری، طراحی سیستم و مشاوره مدیریت

تلفن: ۸۸۹۰۱۲۰
فاکس: ۸۸۰۶۰۶۵

نشانی: میدان جهاد (دکتر فاطمی)، خیابان کامران، پلاک ۱۷/۱، طبقه سوم، واحد هفتم کدپستی ۱۴۱۵۸۹۵۳۹۸ صندوق پستی: ۱۴۱۵۵-۵۵۴۴

E-Mail: fardapadid@email.com

E-Mail: arjmandi@iranian ica.com

۲۹

موسسه حسابرسی طوس

حسابداران مستقل:

- محمدعلی شعبانی سبزه میدانی
- علی دهدشتی

تلفن: ۶۷۰۴۴۲۵

فاکس: ۲۸۰۰۳۹۳

نشانی: خیابان انقلاب - چهارراه کالج خیابان خارک - پلاک ۱۲ - طبقه ۲

۳۰

موسسه حسابرسی کاربرد ارقام

حسابدار مستقل:

- رضا معظمی

تلفن: ۸۹۰۰۸۱۲ - ۸۸۹۹۸۰۴

فاکس: ۸۹۰۰۸۱۲

نشانی: خیابان ولیعصر بین زرتشت و دکتر فاطمی شماره ۷۴۸ ساختمان زندگیه طبقه چهارم شماره ۱۷ صندوق پستی: ۱۳۱۴۵-۱۶۱۳

۳۱

موسسه حسابرسی کاربرد بزرگ بهروش

حسابدار مستقل:

- منصور میرزاخانی

تلفن: ۰۳۱-۶۱۵۴۷۴

نشانی: اصفهان - خیابان آبدانا دوم

کوی الفت، بن بست مهر شماره ۲۹

طبقه دوم

اصفهان - صندوق پستی ۳۴۴-۸۱۶۵۵

۳۲

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

ممیز

حسابداران مستقل:

- محمد نبی داهی
- حسین سیادت خو (موشانی)

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حساب، سیستم، خدمات حسابداری

تلفن: ۸۸۰۱۹۰۴

فاکس: ۸۸۰۲۷۵۵

نشانی: میدان ولیعصر - اول بلوار کشاورز شماره ۳۵ - طبقه دوم - کدپستی ۱۳۳۱۵

۳۳

موسسه حسابرسی مختار و همکاران

عضو گروه بین المللی Moores Rowland International

حسابداران مستقل:

- نصرالله مختار
- بهرام غیایبی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، طرح و تدوین سیستمهای مالی، خدمات حسابداری

تلفن: ۸۹۰۹۷۱۸

فاکس: ۸۹۰۳۴۹۶

نشانی: خیابان زرتشت - شماره ۳۲ تهران ۱۴۱۵۸

Email: Rymand78@dpir.com

۳۴

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

مُجربان پویا

حسابداران مستقل:

- اکبر وقارکاشانی
- علی اصغر خلفی

سایر خدمات: طراحی سیستمهای مدیریت، مشاوره مدیریت، خدمات حسابداری مالیاتی و بیمه

تلفکس: ۴۴۱۹۶۶۰

نشانی دفتر مرکزی: تهران خیابان جنت آباد - خیابان هشتم غربی پلاک ۱۰۰

تلفکس: ۰۳۱۱-۷۵۱۹۶۲

نشانی دفتر اصفهان: خیابان وحید - نرسیده به فلکه ارتش - ابتدای کوچه فرح انگیز پ ۳

۳۵



همیار حساب

موسسه حسابرسی و خدمات مالی

حسابداران مستقل:

- نریمان شعربافی
- مسعود مبارک
- محمدتقی سلیمان نیا

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حسابها و خدمات حسابداری

تلفن: ۸۰۶۳۲۷۴

فاکس: ۸۰۶۳۲۷۵

نشانی: خیابان سید جمال الدین اسدآبادی نبش خیابان ۳۷ ساختمان شماره ۳۵۵ طبقه اول

صندوق پستی: ۱۴۱۵۵-۱۶۴۳



فراخوان مقاله

انجمن حسابداران خبره ایران در نظر دارد در پاییز سال ۱۳۸۰ سمیناری تخصصی با عنوان "کنترل و مدیریت" را در تهران برگزار کند.

موضوعات محوری این سمینار عبارتند از:

- دیدگاههای نوین در ارتباط با کنترلهای داخلی
- ضرورت و سودمندی برقراری سیستمهای کنترل داخلی
- حسابرسان و سیستم کنترل داخلی
- استفاده از گزارشهای کنترل داخلی در بهبود برنامه ریزی و عملکرد بنگاه
- کنترلهای داخلی و کارآئی بنگاه
- جایگاه سیستمهای کنترل داخلی در بنگاههای ایران
- سازمان و روشها و کنترلهای داخلی

از کلیه استادان دانشگاه، دانشجویان و اعضای انجمن که علاقه مند به ارائه مقاله در سمینار مذکور هستند تقاضا دارد خلاصه مقاله خود را حداکثر تا ۱۳۸۰/۵/۳۰ به دبیرخانه انجمن ارسال کنند. به بهترین مقالات انتخاب شده علاوه بر ارائه در سمینار و چاپ در مجله حسابدار، جایزه مناسبی اهدا خواهد شد.

نشانی دبیر خانه : تهران - خیابان استاد نجات الهی - شماره ۱۵۲

تلفن ۸۹۰۲۹۲۶ فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

فراخوان

انجمن حسابداران خبره ایران در راستای مأموریت خود در نظر دارد ششمین سمینار سراسری حسابداری را با همکاری یکی از مراکز دانشگاهی در پاییز ۱۳۸۱ برگزار کند. از کلیه اعضای انجمن و علاقه مندان به حرفه حسابداری خواهشمند است نظرات و پیشنهادات خود را در ارتباط با موضوع محوری سمینار به دفتر مجله حسابدار ارسال نمایند. برای بهترین پیشنهاد هدیه مناسبی در نظر گرفته شده است.

نشانی دفتر مجله : خیابان استاد نجات الهی، شماره ۱۵۲

علم حسابداری، زبان علم و "مرزواژه‌ها"

"می‌توان زبان را همچون شهری قدیمی تصور کرد: مجموعه‌ای پریپیچ و خم، شکل یافته از گذر راه‌ها، میدانها خانه‌های قدیمی و نو، خانه‌هایی که بخشهایی از آنها در دوره‌های مختلف ساخته شده است، و این همه در محاصره‌ی شهرک‌هایی تازه‌ساز با خیابانهای مستقیم و خانه‌های هم‌شکل."

ویتگنشتاین

نظریه‌ها (نگره‌ها) و فرضیه‌ها می‌پردازد و کارورز در کارگاه عمل، دست‌آوردهای علمی را به اجرا می‌گذارد و تجربه می‌اندوزد. در این نوشتار به جای بحث درباره‌ی ویژگیهای تعریف‌کننده‌ی علم حسابداری که به لحاظ منطقی هر یک به‌طور جداگانه شرط لازم و درکنار هم شرط کافی برای تعریف آن هستند، به معیارهای علمی^۱ پرداخته می‌شود. استرلینگ، اندازه‌پذیری^۲ پدیدارها را به‌عنوان معیار علمی معرفی می‌کند و نتیجه می‌گیرد که اندازه‌های حسابداری از عینیت کمی برخوردارند^۳، بعضی دیگر مانند ولک و همکاران نیز صراحتاً اعتراف می‌کنند که "هیچ معیار راستینی را برای تمیز بین یک علم و یک فن"^۴ به‌دست نمی‌دهند، اما نگارنده می‌کوشد تا از منظری متفاوت، معیارهای علمی مشترک در میان تمام حوزه‌های دانش را برکشد، زیرا به مدد بازشناسی این معیارها می‌توان دآوری کرد که آیا حوزه‌ای مانند حسابداری اساساً علم است یا نیست. بنابراین چنانچه به لحاظ معیارشناسی علمی، حوزه‌ی حسابداری تمام معیارها را احراز کند، آنگاه به‌عنوان یک علم شناخته می‌شود.

معیارهای علم

برای آن که بتوان حوزه‌ای مانند حسابداری را علم دانست ضرورت دارد دو گونه معیار حضور داشته باشد: الف) معیارهای درون‌علمی و ب) معیارهای برون‌علمی.

معیارهای درون‌علمی در ذات علم و ذهن عالم بسر می‌برند و شرط لازم برای علم‌شدگی یک حوزه هستند. این معیارها عبارتند از: ۱) موضوع مشخص و مستقل، ۲) روش‌شناسی و ۳) زبان خاص.

معیارهای برون‌علمی در ذات علم و ذهن عالم نیست. آنها تظاهرات و سر و صدای علم هستند. این معیارها عبارتند از: ۱) مجله‌های علمی - تخصصی، ۲) گروه‌های آموزشی، ۳) گروه‌های پژوهشی، ۴) گردهماییها و ۵) حرفه (حرفه‌گرایی).

تمام معیارهای برون‌علمی باید حضور داشته باشند تا بتوان

در این شماره، نگارنده به اصطلاح یا اصطلاحات خاصی نمی‌پردازد، چون به این باور رسیده است که طرح برخی مسائل نظری می‌تواند اهمیت گفتمان اصطلاح‌شناسی را برجسته نماید. بر همین اساس کوشیده است تا مطالبی را هر چند کوتاه زیر عنوان حسابداری به‌عنوان علم، معیارهای علم، معیارهای درون‌علمی، معیارهای برون‌علمی، تولد علم حسابداری، مفهوم‌کشی در نوشته‌های حسابداری، زبان علمی و مرزواژه‌ها، و برنامه‌ریزی زبان، عرضه کند.

حسابداری به‌عنوان علم

پیش و پس از آنکه حسابداری برای اولین بار در آمریکا به‌عنوان یک علم تاسیس شود، تنی چند از نظرورزان کوشیدند، حسابداری را به‌عنوان یک رشته‌ی علمی یا شبه‌علمی معرفی کنند. برخی مانند کلی، حسابداری را علم خواندند^۱، بعضی دیگر همچون کالاتر آن را جزو رشته‌های فرهنگی^۲ (در آموزش مانند ادبیات، تاریخ، فلسفه و زبانها) دانستند^۳، ولک و همکارانش آن را "رشته‌ای کاراندیش"^۴ نام‌گذارند^۵ و استرلینگ کوشید تا نسبت حسابداری را با علم تبیین کند و حجت آورد که حسابداری با فن بیش از علم نسبت دارد.^۶

با وجود این و به رغم انتظاری که احتمالاً عنوان مقاله در اذهان می‌نشانند در این نوشتار قرار نیست تا درباره‌ی چیستی علم و تفاوتها و همکاریهای علم و فن سخن رانده شود، زیرا این مباحث به مجال دیگری نیاز دارد و از حوصله‌ی این مقال بیرون است. در اینجا تنها به بیان این نکته بسنده می‌شود که گفت و شنید و مناظره درباره‌ی این سوال که آیا حسابداری علم است یا فن، اساساً چالشی بیهوده است، زیرا هر حوزه‌ی دانش می‌تواند واجد هر دو رخساره‌ی علم و فن باشد. شاهد مثال این که ویل دورانت در "تاریخ فلسفه" می‌نویسد: "هر علمی با فلسفه آغاز می‌شود و مانند فن پایان می‌پذیرد، با فرضیه‌ها بیرون می‌آید و با عمل جریان پیدا می‌کند."^۷ دانشمند در کارگاه اندیشه به آفرینش

خود یدک می‌کشند اما در خور اطلاق علم نیستند، زیرا هیچ کس نمی‌تواند آن را به محک تجربه و آزمون در آورد. حتی کسانی هم که هرازگاه مدعی می‌شوند بشقاب پرنده‌ها را دیده‌اند قادر نیستند علم خود را مستند کنند. در حالی که صدق یا کذب گزاره‌ها و فرضیه‌های حسابداری را همه می‌توانند با اندکی بردباری و آموزش به محک تجربه درکشند.

۳) زبان خاص^{۱۶} (اصطلاحات یا اصطلاح‌شناسی خاص) - هر علم دارای زبان خاصی است و از مفاهیم و اصطلاحاتی سود می‌برد که ریشه در نظریه‌ها و دستگاه‌های مفهومی^{۱۷} آن علم دارد. از این حیث، زبان هر علم، مانند حسابداری، با سایر زبانهای علمی متفاوت است. زبانهای علمی از جنس زبانهای خاص هستند.

زبانهای خاص از حیث درجه، و نه گونه، با زبانهای عام تفاوت دارند. واحدها، قواعد و محدودیت‌هایی که بخشی از دانش بیشتر سخنوران یک زبان، مثلاً فارسی، را شکل می‌دهد جزو زبان عام یا مشترک است. این واحدها که در زبان عام به کار می‌روند "بی‌نشان"^{۱۸} هستند.^{۱۹} در مقابل، زبانهای خاص در برگیرنده‌ی مجموعه‌ای از زیر‌علایم (که بخشی از آن با علائم زبان عام همپوشی دارد) است که به‌طور خاص با ویژگیهای معین نظیر موضوع رشته، نوع هم زبان، موقعیت، مقاصد گوینده، زمینه‌ی ارتباط، نوع ارتباط و نظایر آن مشخص می‌شود. بنابراین موقعیت‌هایی که در آن زبان خاص به کار می‌رود می‌تواند نشان‌دار باشد. زبان خاص شامل تمام واحدها، قواعد و محدودیت‌های نشان‌دار و بی‌نشان است.

ویژگیهای معین هر زبان خاص، مانند حسابداری، آن را از زبان عام و دیگر زبانهای خاص متمایز می‌کند. تمام این ویژگیها در گرو مفاهیم و اصطلاحاتی است که در نظریه‌گان و کاربرد آن علم وجود دارد. این مفاهیم و اصطلاحات تمایل دارند با هم رابطه‌ای یک به یک برقرار کنند و همین ویژگی است که زبان خاص (زبان علم) را از زبان عام جدا می‌کند.

زبان علمی، توگویی زبان حسابداری، در تمام معیارهای درون‌علمی و برون‌علمی ساری و جاری است و بدون آن امکان برقراری ارتباط بین نظرورزان و کارورزان ناممکن است. به عبارت دیگر در تمام معیارهای برون‌علمی از زبان علم به‌عنوان یک وسیله‌ی ارتباطی و کانال انتقال اندیشه‌ها، عقاید و نیازهای اطلاعاتی و نظایر اینها بهره‌گرفته می‌شود.

معیارهای برون‌علمی

آن سان که در بالا گفته شد، معیارهای برون‌علمی هیاهو و نمودهای علم‌اند. این معیارها، که در برگیرنده‌ی مجله‌ها، گروههای آموزشی، گروههای پژوهشی، گردهمایی‌ها و حرفه است، در ساخت بیرونی علم قرار دارند و با یکدیگر همپوشند. مجله‌ها محلی برای بازتاب تازه‌ترین عقاید، یافته‌های پژوهشی،

مدعی شده که علمی تاسیس یافته است. چنانچه یکی از این معیارها برقرار نباشد، آنگاه آن علم مراحل پیش از تاسیس را می‌گذراند و اگر بعضی از آنها به حد تکامل نرسیده باشند آن علم دوران گذار را سپری می‌کند یا در مراتب پایین علمیت بسر می‌برد.

معیارهای درون‌علمی

۱) موضوع خاص و مستقل. موضوع هر علم را پدیده یا پدیدارهایی تشکیل می‌دهد که دانشمندان آن علم می‌کوشند تا آنها را مطالعه و تبیین کنند. مطالعه‌ی علمی یعنی اثبات درستی یا نادرستی فرضیه‌ها یا گزاره‌های علمی به دور از هرگونه یک‌سونگری و پیش‌انگاری. افزون بر این، موضوع هر حوزه چارچوبی را ترسیم می‌کند که آن حوزه و زیرحوزه‌هایش را از دیگر حوزه‌ها متمایز می‌کند. حسابداری تا پیش از دهه‌ی ۱۹۶۰ به حوزه‌ی اقتصاد و علوم اداری و بیشتر از آن به حوزه‌ی ریاضیات تعلق داشت و بنابراین درخور اطلاق علم نبود.

از سوی دیگر، زیر حوزه‌های یک علم، خود، علمی جداگانه به شمار نمی‌آیند. برای مثال، با اینکه حسابداری بها واجد روش‌شناسی، زبان و تمام معیارهای برون‌علمی است، اما به دلیل تعلق حوزه‌ی حسابداری، مستقلاً علم خوانده نمی‌شود. حسابرسی نیز در وضعیتی همسان بسر می‌برد.

در علومی مانند روان‌شناسی، جامعه‌شناسی و معرفت‌شناسی که نامشان با پسوندواری "شناسی" یا "logy" درآمیخته است، موضوع علم را اساساً پایه‌ی ساخت واژه‌ی مربوط تشکیل می‌دهد. برای نمونه، موضوع علم روان‌شناسی، روان، موضوع علم جامعه‌شناسی، جامعه و موضوع علم معرفت‌شناسی، معرفت است. همچنین در علومی مانند اقتصاد، حسابداری، مهندسی، شیمی و پزشکی که فاقد پسوندواری شناسی (Logy) است، نامشان به‌عنوان موضوع علم به‌شمار می‌آید.

۲) روش‌شناسی. روش‌شناسی علم در برگیرنده‌ی کوششهایی است که برای تحلیل و نقادی هدفهای آن، مفاهیم اصلی آن، روشهای رسیدن به هدفها، اصول استدلال، روابط میان زیرحوزه‌ها و نظایر آن انجام می‌پذیرد.^{۱۲} روش‌شناسی به تعبیر پوپری، باید برای همگان تجربه‌پذیر باشد.^{۱۳} به دو گزاره‌ی زیر توجه کنید:

۱) اطلاعات حسابداری بر قیمت‌های سهام اثر می‌گذارد.

۲) حافظ، غزل فارسی را به اوج شکوه خود رساند.

گزاره‌ی اول گزاره‌ی علمی است چون صدق یا کذب آن را می‌توان با پژوهشهای اختباری^{۱۴} یا اثباتی آزمود. اما گزاره‌ی دوم، علمی نیست، چون صدق و کذب آن را نمی‌توان اثبات کرد. اوج و شکوه تعیین‌ناپذیرند.

از سوی دیگر برخی علوم مانند "یوفولوژی"^{۱۵} (یا بشقاب پرنده‌شناسی)، به رغم آن که پسوندواری لوژی (شناسی) را با

از این چشم‌انداز، تنها در یک دهه‌ی اخیر مشاهده می‌شود که این معیارها تماماً در ساخت بیرونی علم حسابداری در ایران یافته شده‌اند. این اتفاق خجسته مرهون تلاشهای سه جریان کاملاً متفاوت است، یک جریان دانشگاهی، یک جریان حرفه‌ای خصوصی، و یک جریان دولتی، است.

جریان دانشگاهی، توانسته است گروه آموزشی، گروه پژوهشی و مجله‌ی علمی برپا کند و در گردهمایی‌ها حضوری فعال و تاثیرگذار داشته باشد. در اثر تلاشهای تعدادی از فرهیختگان و استادان دانشگاه ابتدا در حدود ۱۵ سال پیش دوره‌های کارشناسی ارشد و سپس در حدود ۱۰ سال پیش دوره‌ی دکتری در ایران تاسیس شد و «فصلنامه‌ی علمی - پژوهشی بررسیهای حسابداری» (حالا با عنوان بررسیهای حسابداری و حسابرسی) به خانواده‌ی گاهنامه‌های علمی - پژوهشی پیوست. جریان دوم، انجمن حسابداران خبره ایران (IICA) است که به رغم تمام شداید، کاستها و فشارهای سیاسی و اقتصادی توانست اولین مجله‌ی علمی - پژوهشی و حرفه‌ای را در حدود ۱۵ سال پیش برپا کند و آن را مداومت بخشد. افزون بر این IICA توانست با برگزاری گردهماییها (خاصه هم‌اندیشی‌های سراسری) و دوره‌ی آموزشی بین‌المللی CIMA به دو معیار دیگر برون علمی جامعه‌ی عمل پیوشاند. اما چیزی که بیش از هر چیز نقش IICA را برجسته می‌کند تشکیل اولین انجمن حرفه‌ای حسابداری است که به‌رغم تمام کاستها اکنون شمار اعضای آن به حدود ۲۰۰۰ نفر بالغ می‌گردد.

و سرانجام جریان سوم که با اندکی تاخیر اما با شتابی وصف‌ناپذیر به این قافله پیوست یک جریان دولتی (سازمان حسابرسی) است که توانست علاوه بر چاپ فصلنامه‌ی «حسابرس» به یکی از حساس‌ترین نیازهای حرفه‌ی نوپای حسابداری، یعنی استاندارده‌گذاری، پاسخ گوید.

حال سوال اساسی این است که آیا علم حسابداری در ایران در مرتبه‌ای به سان دیگر کشورها بسر می‌برد؟ پاسخ این سوال با ملاک‌یابی^{۲۰} مشخص می‌شود. مثلاً معیارهای علم حسابداری ایران را می‌توان با کشورهای انگلیسی‌زبان، خاصه آمریکا، یا حتی کشورهای آسیایی، مانند هند، مقایسه کرد. تفاوت و چند و چون مجله‌ها، گروههای آموزشی، گروههای پژوهشی، گردهمایی‌ها و اعضای حرفه خود می‌تواند گواه مرتبه‌ی علمی کشورمان باشد. برای مثال، در حال حاضر تعداد اعضای IICA (انجمن حسابداران خبره ایران) حدوداً ۲۰۰۰ نفر است که در مقایسه با ۴۰۰,۰۰۰ عضو AICPA رقم ناامیدکننده‌ی ۰/۰۰۵ را نشان می‌دهد. حتی اگر این رقم را از بابت ملاحظات جمعیت‌شناختی آمریکا تعدیل کنیم، حاصل هر چه باشد ظاهر امر نشان می‌دهد که اساساً به قیاس مع‌الفارق مبادرت کرده‌ایم و یقیناً ایران در مقایسه با آمریکا در مرتبه‌ی علمی پایینتری (به لحاظ معیار حرفه‌گرایی) بسر می‌برد.

دستاوردها، گردهماییها و اخبار حرفه‌هاست. گروههای آموزشی، آخرین دست‌آوردهای علمی و حرفه‌ای را به دانشجویان در مقاطع مختلف تحصیلی آموزش می‌دهند و از این طریق همواره سطح دانش را به‌روز می‌رسانند. گروههای پژوهشی با تکامل نظریه‌های موجود و طرح و بررسی نظریه‌ها و فرضیه‌های جدید، آخرین یافته‌های علمی را در اختیار مجله‌ها، گروههای آموزشی، گردهمایی‌ها و حرفه قرار می‌دهند. گردهمایی‌ها عموماً محافل علمی، حرفه‌ای و آموزشی هستند که در آنجا موضوعات روز به چالش کشیده می‌شود و از ره‌آورد آن علم و عمل بالنده‌تر می‌شود، و سرانجام حرفه، چه گسسته و چه پیوسته، هویت اجتماعی یک حوزه است و با تکیه بر آموزش، پژوهش و تجربه به جامعه خدمت می‌کند.

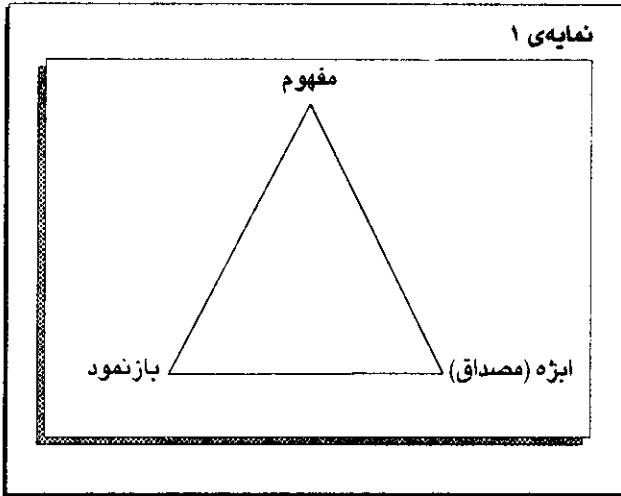
بعضی از این معیارها، مانند اشتغال و حرفه، ضرورتاً قبل از علم‌شدگی تجلی می‌یابند. شاید بر همین اساس بتوان حجت‌آورد که اساساً نیازهای عملی است که منجر به تاسیس علوم می‌شود. در ایران شاید بیش از ۸ دهه است که انواع مشاغل حسابداری نوین دایر شده است اما حوزه‌ی حسابداری با هفت دهه تاخیر توانسته است تمام معیارهای درون علمی و برون علمی را احراز کند.

از سوی دیگر برپایی گروههای آموزشی چنانچه توأم با تاسیس گروههای پژوهشی نباشد یا چنانچه در مقاطع پایین باشد آنگاه نشانه‌ی عبور از دوره‌ی پیش‌علم به دوره‌ی گذار علم‌شدگی است.

نگارنده در این بخش بنا ندارد تا هر یک از معیارهای برون علمی را جداگانه شرح دهد زیرا اولاً مجالی برای این کار نیست و ثانیاً به نظر می‌رسد معرف خوانندگان باشد. با وجود این همانگونه که گفته شد، باید همه‌ی معیارهای برون علمی حضور داشته باشند تا بتوان گفت که یک علم در یک کشور تاسیس شده است. به بیان دیگر، از منظر معیارشناسی علم هر پنج معیار باید حضور داشته باشند تا شاهدی بی‌طرف بتواند به دآوری نشیند که آیا علمی، مانند حسابداری، برپا شده است یا نه.

تولد علم حسابداری

ما نمی‌توانیم با حکمی بی‌گمان بگویم که حسابداری در چه زمانی به دنیای علم پا گذارد، اما شواهد و قوانین نشان می‌دهد که برای اولین بار در حدود چهار دهه‌ی پیش (دهه‌ی ۱۹۶۰) تمام معیارهای برون علمی به‌طور یکجا در حوزه‌ی حسابداری آمریکا فراهم آمدند تا حسابداری جامعه‌ی علم به تن بیپوشد. دیگر کشورهای انگلیسی زبان نیز با نیم و شاید یک دهه تاخیر به پیشواز این تازه وارد شتافتند. خوشبختانه در ایران علم حسابداری، برخلاف اکثر علوم، با حدود سه دهه تاخیر تاسیس شد و این را باید از معجزات قرن بیستم دانست.



جستار بالا روشن می‌سازد که در اثر تلاشهای جریانهای سه‌گانه، حوزه‌ی حسابداران در ایران حائز تمام معیارهای علمی شده است. براین اساس می‌توان حسابداری را در ایران یک علم تلقی کرد که دارای هر سه معیار درون‌علمی و پنج معیار برون‌علمی است.

از میان این معیارها زبان از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است زیرا ناظر بر تمام معیارهای برون‌علمی است، اما متناسب با سایر معیارها رشد و تکامل نیافته است. شاید این کاستی از بی‌توجهی به اصطلاحات و در غایت بی‌مهری به مفاهیم سرزده باشد. تا جایی که امروزه با پدیده‌ی "مفهوم‌کشی" رو در رو هستیم.

چنانچه اصطلاحات براساس اصول علم اصطلاح‌شناسی تثبیت نشوند آنگاه الفاظ نمی‌توانند به درستی مفاهیم را بازنمایی کنند و در نتیجه مفاهیم بدرستی ابلاغ نمی‌شود و متن بی‌اثر و سترون می‌نماید. البته برای کسانی که با زبان منبع آشنایی دارند مفاهیم ابلاغ‌پذیرند و متن نیز فهم‌پذیر. مشکل را کسانی دارند که می‌خواهند علم حسابداری را به زبان فارسی بیاموزند که در این هنگامه‌ی "مفهوم‌کشی" به سختی می‌توانند نصّ نوشته‌ها را دریابند.

زبان علمی و "مرزواژه‌ها"

مباحث پیشین ما را به این نتیجه راهبر شد که زبان علم جزو معیارهای درون‌علمی و حاکم بر تمام معیارهای برون‌علمی است. افزون براین پی بردیم که زبان علم از جنس زبانهای خاص است و از اصطلاحات بهره می‌گیرد.

حال سوال این است که اصطلاحات چگونه ساخته می‌شود؟ اصطلاحات، محصول مثلث اصطلاح‌شناسی است (به نمایه ۱ نگاه کنید). در این مثلث، ابژه^{۲۱} (مصدق اعم از عینی یا انتزاعی) به یک تصویر ذهنی ساخت می‌بخشد که به آن مفهوم^{۲۲} (و در منطق، تصور) می‌گویند. این مفهوم یا تصویر ذهنی به بازنمود^{۲۳} نیاز دارد که اگر زبانی باشد به آن لفظ می‌گویند. این بازنمود یا لفظ وقتی که به دانش یا فنی خاص مربوط می‌شود به آن اصطلاح می‌گویند. همانطور که از نمایه‌ی ۱ پیداست مفهوم در راس مثلث اصطلاح‌شناسی قرار دارد و عالم می‌کوشد تا آن را با الفاظ نام‌گذاری کند.

حال سوال این است که چه وقت می‌توان یک لفظ را اصطلاح خواند؟ پی‌یرلرت بنابر آموزه‌های پدر اصطلاح‌شناسی، اوجین وستر اتریشی (۱۸۹۸-۱۹۷۸)، می‌نویسد یک لفظ در صورتی اصطلاح است که:

(۱) با یک نشانه بیان شود،

(۲) از یک قرارداد یا میثاق نشأت گیرد،

(۳) مضمونش مهمترین ویژگی‌اش باشد،

(۴) مفهومی را که باز می‌نماید صریح تعریف شود، و

(۵) مفهوم در حوزه‌ی دانشی که به آن تعلق دارد تبیین شود.^{۲۴}

آن گونه که از سخن پی‌یرلرت برمی‌آید. اصطلاحات، واحدهای زبانی‌ای هستند که صورت و معنی دارند و به نظام زبان‌شناسی یک زبان خاص تعلق دارند.^{۲۵}

به نظر نگارنده در میان شرایط و نیز عناصر تعریف لرت دو چیز بیش از بقیه حایز اهمیت است. اول، میثاق و دوم، حوزه‌ی دانش، به‌عنوان مثال، در ایران هیچ انجمن یا استانده‌گذاری واژه‌ی استهلاک انباشته را تثبیت نکرده است اما امروزه براساس یک میثاق غیررسمی همه بر آن اتفاق دارند. و به‌عنوان مثال دیگر، مفهوم هزینه در حسابداری با اقتصاد و دیگر حوزه‌ها متفاوت است و مفهوم استهلاک در حسابداری با مفهوم آن در رشته‌های گوناگون مهندسی و زبان عام فرق دارد. در واقع مفاهیم هزینه و استهلاک، آن‌گونه که ما در حسابداری سراغ داریم، فقط به جغرافیای حسابداری تعلق دارد.

ترسا کاربرد، اصطلاح‌شناسی را نام‌گذاری مفاهیم نیز خوانده است. براین اساس همان‌گونه که نامها یگانه هستند اصطلاحات نیز گرایش دارند یگانه باشند. به بیان دیگر، زبان علم می‌کوشد تا با قراردادهای رسمی و غیررسمی یک رابطه‌ی یک به یک بین مفاهیم و اصطلاحات برقرار کند و از این رو اصطلاحات شناسنامه‌ی مفاهیم به حساب می‌آیند. این بدین معنی است که در حوزه‌ی زبان علمی باید از هم‌نامها^{۲۶} و مترادفها^{۲۷} پرهیز کرد.^{۲۸}

در واقع، اصطلاحات از آن رو یگانه هستند که می‌کوشند حریم و مرز مفاهیم را از هم جدا کنند. اساساً واژه‌ی term (اصطلاح) از terminus لاتین به معنای حد و مرز ریشه گرفته است. در گذشته نیز دانشمندان مسلمان کتابهایی را با عنوان کتاب الحدود می‌نگاشتند و در آنها حد و مرز مفاهیم را مشخص می‌کردند، از این رو شاید بهتر باشد بنا به توصیه‌ی رضا عطاریان، دنداندان پزشکی و اصطلاح‌شناس، به term، مرزواژه و به terminology، مرزواژه‌شناسی گفته شود.

است. نگارنده بر این باورست که اگر سه جریان پیشگفته که بانی علم حسابداری در ایران هستند دست در دست هم گذارند بی‌تردید می‌توانند با تشکیل یک کمیته‌ی اصطلاح‌شناسی برای زبان حسابداری برنامه‌ریزی کنند و اسباب تکامل این معیار علمی را فراهم آورند. ضرورت در این است که هر چه زودتر این کمیته با حضور نمایندگان از هر سه جریان و زبان‌شناسان، حقوق‌دانان و افراد دیگر تشکیل شود.

پی‌نوشت

- 1- Kelley, Arthur, "Definitive Income Determinations: The Measurement of Corporate Income on an Objectives Scientific Basis", *The Accounting Review* (April 1948), PP. 148- 153.
- 2- Liberal arts
- 3- Cullather, James, "Accounting: Kin to the Hummanities", *The Accounting Review* (October 1959), pp. 525- 527.
- 4- Practical art
- 5- Wolk. Harry I, Michael G. Tearney & James L. DOdd, "Accounting Theory; A Conceptual and Institutional Approach", 5th Ed., South- Western College Publishing: Thomson Learning (2001), P. 38.
- 6- Sterling, Robert R., "Toward a Science of Accounting", *Financial Analysts Journal* (September- October 1975), pp. 28- 36 & "Toward a Science of Accounting", *Scholars Book Company* (1979).
- ۷- ویل دورانت، "تاریخ فلسفه"، ترجمه‌ی عباس زریاب، چاپ چهارم، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی (۱۳۷۸)، ص. ۲.
- 8- scientific criteria
- 9- measurability
- 10- Sterling (1979), Op. Cit.
- 11- Wolk et al. (2001), Op. Cit., p. 38.
- ۱۲- "فرهنگ اندیشه‌ی نو"، چاپ اول، انتشارات مازیار (۱۳۶۹)، ص. ۴۳۹.
- ۱۳- پوپر، کارل ریموند، "منطق اکتشاف علمی"، ترجمه‌ی احمد آرام، چاپ اول، سروش (۱۳۷۰)، ص. ۴۴.
- 14- empirical research
- 15- ufolgy
- 16- special language
- 17- conceptual systems
- 18- unmarked
- 19- Cabre M. Teresa, "Terminology, Theory, Methods and Applications", Edited by Juan C. Sager, Translated to English by Janet Ann Decesaris, John Benjamins Publishing Company (1999), p. 59.
- 20- benchmarking
- 21- object
- 22- concept
- 23- representation
- 24- Lerat, Pierre, "Les fondements theoriques de La terminologie", *La Banque des most* (1989) special issue p 62.
- 25- Cabre, Op.Cit., p.81
- 26- synonyms
- 27- polysemous
- 28- Cabre, Op. Cit., p.60.
- ۲۹- پوریان‌سب، امیر، "بلیشو در فرهنگ واژگان حسابداری"، حسابدار شماره ۱۳۸.

مادامی که علوم، از جمله حسابداری، به کتاب الحدود یا مرزواژه‌ها مجهز نشوند، از حیث زبان علمی به تکامل نخواهند رسید و پدیده‌ی "مفهوم‌کشی" به سان غولی افسانه‌ای مانع از دستیابی به هر نوع گوهر ناب معرفت خواهد شد. در این باره مولای رومی چه نغز گفته است:

ور سخن‌کش یابم آن دم‌زن بمزد

مسی‌گریزد نکته‌ها از دل چو دزد

جنبش هر کس به سوی جاذب است

جذب صادق نه چو جذب کاذب است

برنامه‌ریزی زبان

متأسفانه همانگونه که گفته شد زبان حسابداری هنوز در خور سایر معیارهای علمی، بویژه معیارهای برون‌علمی، نیست. شاید بتوان کار فرهنگستان اول را تنها کار علمی اصطلاح‌شناسی در حوزه‌ی حسابداری دانست. البته مولفان و نویسندگانی چون مرحوم حسن سجادی‌نژاد، مرحوم اسمعیل عرفانی و عزیز نبوی و نویسندگان مرکز مطالعات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، کوششها و جوششهایی را در عرصه‌ی اصطلاحات حسابداری انجام داده‌اند که اگرچه این تلاشها قابل تحسین است اما متأسفانه امروز ما هنوز فاقد یک اصطلاح‌نامه‌ی علمی جامع هستیم.

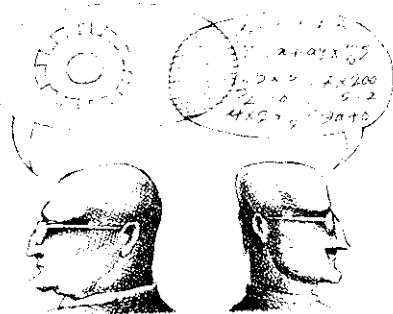
فرهنگستان اول، با استنای بر فرایندهای ساخت واژه‌ی اشتقاقی توانست اصطلاحاتی ماندگار را تولید کند و برای ما به ارث گذارد.^{۲۹} متأسفانه از آن پس تا به حال هیچ انجمن حرفه‌ای یا دانشگاهی، حتی فرهنگستانهای دوم و سوم به کار اصطلاح‌شناسی برای حوزه‌ی حسابداری نپرداخته‌اند.

ما حتی نتوانستیم از کوششهای فرهنگستان اول نیز به درستی پاسداری کنیم و بلاهایی بر سر تولیدات آنها آورده‌ایم که به نظر می‌رسد حل و فصل آنها در کوتاه‌مدت میسر نباشد. به‌عنوان مثال فرهنگستان اول، اصطلاحات "بدهکار" و "بستانکار" را به ترتیب برای debtor و creditor برابر نهاد. به عوض ما چه کردیم؟ هنگامی که به debit و credit برخوردیم به جای آن که بکوشیم برای آنها برابر بیابیم یا بسازیم، به تنگی قافیه گرفتار آمدیم و بدهکار و بستانکار را به آنها اختصاص داده‌ایم. حالا کار به جایی رسیده است که هم حوزه‌ی معنی بدهکار (به معنی مطالبه) حریم اطمینان خود را از دست داده است و هم مشکل می‌توانیم بدهکار را (به‌عنوان معنی مدخل) جمع ببندیم. چنانچه پس از دوران فرهنگستان اول برای زبان حسابداری برنامه‌ریزی کرده بودیم حالا به این مسائل گرفتار نمی‌آمدیم و متأسفانه همانطور که گفته شد این مسائل در کنار غفلت از اصطلاح‌شناسی ما را به "مفهوم‌کشی" در نوشته‌های حسابداری راهبر نمی‌شد.

اصطلاح‌شناسی به برنامه‌ریزی و خردجمعی نیاز دارد. کار فرهنگستان زبان و ادب فارسی نیز از جنبش برنامه‌ریزی زبان

جدول مالیات حقوق و مزایای موضوع ماده (۸۴) قانون مالیاتهای مستقیم
 قابل اجرا از ۱۳۸۰/۱/۱ ضریب حقوق = ۲۶۰
 معافیت اولیه ۵۲۰,۰۰۰ = ۱۲ : (۶۰ × ۴۰ × ۲۶۰ = ۶,۲۴۰,۰۰۰) معافیت ۲۵٪ تا سقف ۳,۰۰۰,۰۰۰

حقوق ماهانه	مالیات ماهانه	نرخ موثر %	معافیت مالیاتی %	نرخ مالیاتی %	حقوق ماهانه
۶,۲۴۰,۰۰۰	—	—	—	—	۵۲۰,۰۰۰
۶,۶۰۰,۰۰۰	۲,۷۰۰	۹	۲۵	۱۲	۵۵۰,۰۰۰
۶,۷۲۰,۰۰۰	۳,۶۰۰	۹	۲۵	۱۲	۵۶۰,۰۰۰
۶,۹۶۰,۰۰۰	۵,۴۰۰	۹	۲۵	۱۲	۵۸۰,۰۰۰
۷,۲۴۰,۰۰۰	۷,۵۰۰	۹	۲۵	۱۲	۶۰۳,۳۳۳
۷,۲۴۸,۰۰۰	۷,۵۹۰	۱۳/۵	۲۵	۱۸	۶۰۴,۰۰۰
۷,۳۲۰,۰۰۰	۸,۴۰۰	۱۳/۵	۲۵	۱۸	۶۱۰,۰۰۰
۷,۸۰۰,۰۰۰	۱۳,۸۰۰	۱۳/۵	۲۵	۱۸	۶۵۰,۰۰۰
۸,۰۴۰,۰۰۰	۱۶,۵۰۰	۱۳/۵	۲۵	۱۸	۶۷۰,۰۰۰
۸,۷۲۰,۰۰۰	۲۴,۳۷۵	۱۳/۵	۲۵	۱۸	۷۲۸,۳۳۳
۸,۸۸۰,۰۰۰	۲۶,۵۶۳	۱۸/۷۵	۲۵	۲۵	۷۲۰,۰۰۰
۹,۱۲۰,۰۰۰	۳۰,۳۱۳	۱۸/۷۵	۲۵	۲۵	۷۶۰,۰۰۰
۹,۳۶۰,۰۰۰	۳۴,۰۶۳	۱۸/۷۵	۲۵	۲۵	۷۸۰,۰۰۰
۹,۶۰۰,۰۰۰	۳۷,۸۱۳	۱۸/۷۵	۲۵	۲۵	۸۰۰,۰۰۰
۹,۸۴۰,۰۰۰	۴۱,۵۶۳	۱۸/۷۵	۲۵	۲۵	۸۲۰,۰۰۰
۱۰,۰۸۰,۰۰۰	۴۵,۳۱۳	۱۸/۷۵	۲۵	۲۵	۸۴۰,۰۰۰
۱۰,۲۴۰,۰۰۰	۴۷,۸۱۳	۱۸/۷۵	۲۵	۲۵	۸۵۳,۳۳۳
۱۰,۲۴۸,۰۰۰	۴۷,۹۸۸	۲۶/۲۵	۲۵	۲۵	۸۵۴,۰۰۰
۱۰,۸۰۰,۰۰۰	۶۰,۰۶۳	۲۶/۲۵	۲۵	۲۵	۹۰۰,۰۰۰
۱۱,۴۰۰,۰۰۰	۷۳,۱۸۸	۲۶/۲۵	۲۵	۲۵	۹۵۰,۰۰۰
۱۱,۷۶۰,۰۰۰	۸۱,۰۶۳	۲۶/۲۵	۲۵	۲۵	۹۸۰,۰۰۰
۱۲,۰۰۰,۰۰۰	۸۶,۳۱۳	۲۶/۲۵	۲۵	۲۵	۱,۰۰۰,۰۰۰
۱۲,۲۴۰,۰۰۰	۹۱,۵۶۳	۲۶/۲۵	۲۵	۲۵	۱,۰۲۰,۰۰۰
۱۲,۴۸۰,۰۰۰	۹۶,۸۱۳	۲۶/۲۵	۲۵	۲۵	۱,۰۴۰,۰۰۰
۱۳,۴۰۰,۰۰۰	۱۱۲,۵۶۳	۲۶/۲۵	۲۵	۲۵	۱,۱۰۰,۰۰۰
۱۴,۵۲۰,۰۰۰	۱۴۱,۳۳۸	۲۶/۲۵	۲۵	۲۵	۱,۲۱۰,۰۰۰
۱۵,۲۴۰,۰۰۰	۱۵۷,۱۸۸	۲۶/۲۵	۲۵	۲۵	۱,۳۲۰,۰۰۰
۱۵,۲۵۲,۰۰۰	۱۵۷,۲۸۸	۳۰	۲۵	۴۰	۱,۳۲۱,۰۰۰
۱۷,۵۲۰,۰۰۰	۲۱۴,۱۸۸	۳۰	۲۵	۴۰	۱,۴۶۰,۰۰۰
۱۹,۹۲۰,۰۰۰	۲۴۷,۱۸۸	۳۰	۲۵	۴۰	۱,۶۶۰,۰۰۰
۲۲,۳۲۰,۰۰۰	۳۳۲,۱۸۸	۳۰	۲۵	۴۰	۱,۸۶۰,۰۰۰
۲۴,۰۰۰,۰۰۰	۳۷۶,۱۸۸	۳۰	۲۵	۴۰	۲,۰۰۰,۰۰۰
۳۱,۳۴۰,۰۰۰	۵۵۷,۱۸۸	۳۰	۲۵	۴۰	۲,۶۰۳,۳۳۳
۳۶,۰۰۰,۰۰۰	۶۶۱,۰۶۳	۳۳/۷۵	۲۵	۴۵	۳,۰۰۰,۰۰۰
۳۹,۶۰۰,۰۰۰	۸۲۶,۰۶۳	۴۵	—	۴۵	۳,۳۰۰,۰۰۰
۴۲,۰۰۰,۰۰۰	۹۱۶,۰۶۳	۴۵	—	۴۵	۳,۵۰۰,۰۰۰
۴۴,۴۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۶,۰۶۳	۴۵	—	۴۵	۳,۷۰۰,۰۰۰
۴۶,۸۰۰,۰۰۰	۱,۰۹۶,۰۶۳	۴۵	—	۴۵	۳,۹۰۰,۰۰۰
۴۸,۰۰۰,۰۰۰	۱,۱۴۱,۰۶۳	۴۵	—	۴۵	۴,۰۰۰,۰۰۰
۵۰,۴۰۰,۰۰۰	۱,۲۳۱,۰۶۳	۴۵	—	۴۵	۴,۲۰۰,۰۰۰
۵۲,۸۰۰,۰۰۰	۱,۳۲۱,۰۶۳	۴۵	—	۴۵	۴,۴۰۰,۰۰۰
۵۴,۰۰۰,۰۰۰	۱,۳۶۶,۰۶۳	۴۵	—	۴۵	۴,۵۰۰,۰۰۰
۵۵,۸۰۰,۰۰۰	۱,۴۳۳,۵۶۳	۴۵	—	۴۵	۴,۶۵۰,۰۰۰
۵۶,۲۴۰,۰۰۰	۱,۴۵۰,۰۶۳	۴۵	—	۴۵	۴,۶۸۶,۶۶۶
۶۰,۰۰۰,۰۰۰	۱,۶۰۶,۷۳۰	۵۰	—	۵۰	۵,۰۰۰,۰۰۰
۷۲,۰۰۰,۰۰۰	۲,۱۰۶,۷۳۰	۵۰	—	۵۰	۶,۰۰۰,۰۰۰
۸۴,۰۰۰,۰۰۰	۲,۶۰۶,۷۳۰	۵۰	—	۵۰	۷,۰۰۰,۰۰۰
۱۰۶,۲۴۰,۰۰۰	۳,۵۳۳,۳۹۷	۵۰	—	۵۰	۸,۸۵۳,۳۳۳
۱۰۸,۰۰۰,۰۰۰	۳,۶۰۹,۶۶۳	۵۲	—	۵۲	۹,۰۰۰,۰۰۰
۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰	۶,۷۲۹,۶۶۳	۵۲	—	۵۲	۱۵,۰۰۰,۰۰۰
۳۰۶,۲۴۰,۰۰۰	۱۲,۲۰۰,۰۶۴	۵۲	—	۵۲	۲۵,۵۲۰,۰۰۰
۳۰۶,۲۴۰,۰۰۱	—	۵۴	—	۵۴	۲۵,۵۲۰,۰۰۱



اگر تعبیر
سوم را بپذیریم
آنگاه به نظر
می‌رسد بهتر
باشد به رویکرد
رفاه عمومی
به‌عنوان هدف
استاندارد گذاری

در حسابداری ایمان آورده و اسباب و لوازم آن را نیز قبول کنیم. اگر ضرورت استانداردگذاری در حسابداری با تکیه بر رویکرد رفاه عمومی توجیه شود، آنگاه در تولید مرجع استانداردگذاری که با آرای گروه‌های مختلف انتخاب نشده باشد، ایراد اساسی وجود دارد.^{۳۱} بنابراین با پذیرش تعبیر سوم و رویکرد رفاه عمومی در استانداردگذاری، در گماردن سازمان حسابرسی بر مستند استانداردگذاری، به این دلیل که منتخب گروه‌های مختلف نبوده و وابسته‌ی دولت است، می‌توان تردید کرد.^{۳۲}

مرجع استانداردگذار دولتی نسبت به تبانی و فشارهای سیاسی بسیار حساس است. همچنین از آنجا که استانداردهای تدوین شده با قدرت و پشتوانه‌ی قانونی اجرا می‌شود، فضای کمی برای قضاوت باز می‌گذارد. علاوه بر این، استانداردهای تدوین شده همراه با تغییر و تحول در محیط و شرایط اقتصادی - اجتماعی بازننگری و اصلاح نمی‌شود.^{۳۳} در این مورد می‌توان به قانون مالیاتها و قانون تجارت اشاره کرد که همگام با تغییرات شرایط ایران، مورد بازننگری اساسی قرار نگرفته است. افزون بر این، فرایند استانداردگذاری از سوی مرجع دولتی بسیار کند پیش می‌رود. پانزده سال تاخیر، از تاریخ تصویب قانون تشکیل سازمان حسابرسی تا انتشار اولین مجموعه‌ی رهنمودها، موبد این نکته است. البته سازمان حسابرسی با در نظر گرفتن این نکته دست به تاسیس کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری زد تا به فرایند استانداردگذاری شتاب دهد.^{۳۴} اما در عوض، حاصل پخته و پرمایه از کار درنیامد به‌طوری که هم‌اکنون نیاز به بازننگری رهنمودها احساس می‌شود.

میلر اعتقاد دارد اگر تولید استانداردگذاری در حسابداری، هر چند محدود، در دست حسابرسان قرار گیرد، آنگاه ممکن است آنان به این راه حل برسند که نیاز خود را به ضرر دیگران برطرف نمایند.^{۳۵} سازمان حسابرسی به‌عنوان مجموعه‌ای از حسابرسان ممکن است به این ورطه فرو افتد. کمیته‌ی رویه‌های حسابداری (CAP) و هیات اصول حسابداری (APB)، که اعضای هر دو را حسابرسان تشکیل می‌دادند و وابسته به انجمن حسابداران

رسمی آمریکا (AICPA) بودند، در این ورطه افتادند. این دو مرجع استانداردگذار به دلیل نداشتن ساختار سیاسی مناسب فروپاشیدند.^{۳۶}

کدام تعبیر؟

براستی مطلوب قانونگذار از تدوین اصول و ضوابط حسابداری کدام تعبیر است؟ بی‌تردید با یک تیر هر سه هدف را نمی‌توان نشانه رفت و تدوین اصول و ضوابط حسابداری ضامن تحقق هر سه تعبیر - رفع مشکلات دولت، اعتلای حرفه، و استانداردهای حسابداری - نیست و گروهی که در این اندیشه‌اند به سراپی دل بسته‌اند.

متعالی‌ترین هدف از بین تعابیر مذکور، تعبیر سوم است که می‌تواند به رفاه عمومی منتهی شود. تا آنجا که به فرایند استانداردگذاری مربوط می‌شود، رفاه عمومی و استانداردهای حسابداری دو سر حلقه‌های زنجیری هستند که با چندین حلقه‌ی پیاپی به هم متصل می‌شوند. این زنجیر استدلالی، چنانکه در بخش اول مقاله آمد، با هدف رفاه عمومی آغاز و به استانداردگذاری در حسابداری ختم می‌گردد. اما قدم گذاردن در وادی استانداردگذاری مستلزم آن است که از قبل بازار سرمایه و تصمیم‌گیرانش باز شناخته شوند.

بازار سرمایه در ایران: مالکان مدیر و مدیران مالک

در یک تقسیم‌بندی ساده می‌توان بازار سرمایه ایران را به دو بخش خصوصی و دولتی تقسیم کرد.^{۳۷} قسمت بزرگی از سرمایه‌گذاریهای ایران از سوی بخش خصوصی انجام شده است. در واقع در بخش خصوصی هدف مالکان حداکثر کردن ثروتشان است و حسابداری را در جهت رفع الزامات مالیاتی و قانونی به کار می‌برند. بیشتر واحدهای بخش خصوصی معمولاً به دست مالکان یا بستگان آنها اداره می‌شوند^{۳۸} و بنابراین تفکیک مالکیت از مدیریت در این شرکتها دشوار است.^{۳۹}

شرکتهای دولتی هم حجم عظیمی از سرمایه‌گذاریهای ایران را به خود اختصاص داده‌اند.^{۴۰} مدیران شرکتهای دولتی منصوب مالک (دولت) هستند و اینجا نیز مدیر، مالک است و تفکیک کردن مصرف‌کننده و تولیدکننده‌ی اطلاعات حسابداری دشوار است. بنابراین تهیه و ارائه‌ی صورتهای مالی به مالکان، بیشتر جنبه تشریفاتی دارد تا اطلاع‌رسانی در جهت اتخاذ تصمیمات. صورتهای مالی حسابرسی شده‌ی شرکتهای دولتی نمونه خوبی است که نشان می‌دهد تهیه‌ی گزارشهای مالی و حسابرسی فقط در جهت رفع الزامات قانونی انجام می‌شود و محتوای این گزارشها معمولاً کسی جز حسابرسان را متالم نمی‌کند.^{۴۱} اگرچه تمام

جامعه از پی آمدهای آن
متاثر می‌گردد.

اصولاً در بحث
اطلاع‌رسانی یک
پیش‌فرض بدیهی وجود
دارد: تولیدکننده‌ی
اطلاعات باید از
مصرف‌کننده‌ی آن جدا
باشد. دلیل اینکه چرا در
حوزه‌ی حسابداری
مدیریت به‌کار

جدول شماره ۱- نسبت عملکرد بورس تهران بر حسب متغیرهای اقتصاد کلان در سال ۱۹۹۵ و جایگاه آن بین ۳۷ کشور جهان

رتبه	نسبت حجم معاملات به تولید ناخالص ملی درصد	رتبه	نسبت وجوه تحصیلی به تشکیل سرمایه ملی درصد	رتبه	نسبت ارزش جاری سهام به تولید ناخالص ملی درصد
۱	۳۶۹/۹	کره	۱	۳۵۴/۶	ایتالیا
۲۴	۱	ایران	۲۵	۱	ایران
-	۷۵/۵	* متوسط	-	۶۲/۱	* متوسط

* رقم متوسط توسط نگارنده محاسبه شده و در مآخذ اصلی گزارش نشده است.

براین، هدفهای گزارشده‌ی مالی با توجه به این پیش‌فرض منطقی
تعیین شده است که سرمایه‌گذاران، بیشتر علاقه‌مند به بازده
سرمایه‌گذاری خود در شکل سود سهام و افزایش قیمت سهم
هستند تا مشارکت فعالانه در تصمیمات مجامع شرکت^{۴۵}. افزون
براین، بانکها و مقامات دولتی به این دلیل که از طریق مذاکره و یا
از جایگاه قانونی می‌توانند اطلاعات مورد نیاز خود را به دست
آورند نمی‌توانند مخاطب اصلی صورتهای مالی باشند.^{۴۶}

بورس اوراق بهادار: هدف استانداردها

بحثهای پیشگفته در باب بازار سرمایه و مخاطب واقعی
گزارشده‌ی مالی ما را به این حقیقت راهبر می‌شود که
استانداردگذاری در حسابداری و گزارشده‌ی مالی، معامله‌گران
بازار بورس اوراق بهادار را مخاطب قرار می‌دهد. مردمی که در
بورس تهران اوراق سرمایه‌ای شرکتها را معامله می‌کنند، مخاطبان
واقعی صورتهای مالی شرکتها هستند. زیرا، هدف این افراد
معمولاً کسب بازده (به شکل سود سهام و افزایش قیمت سهم)
است و در صد مالکیت آنها آنقدر ناچیز است که نمی‌توانند به
اتکای آن اطلاعات مورد نیاز خود را بستانند.

اما با در نظر گرفتن هزینه و منافع اجتماعی به نظر می‌رسد به
دلیل کوچک بودن بورس تهران استانداردگذاری در حسابداری از
توجه کافی برخوردار نباشد. نگاهی به آمارهای موجود حاکی از
آن است که بورس تهران توانسته است سهم قابل توجهی از بازار
سرمایه را پوشش دهد. جدول شماره ۱ نسبت عملکرد بورس
تهران را برحسب متغیرهای کلان اقتصادی در سال ۱۹۹۵ و
جایگاه ایران را در بین ۳۷ کشور نشان می‌دهد.^{۴۷}

در این شرایط که سهم بورس تهران در بازار سرمایه ایران ناچیز
است، استانداردگذاری در حسابداری هزینه‌های زیادی را به
جامعه تحمیل می‌کند اما منافع اجتماعی حاصل از آن - اگر قابل
اندازه‌گیری باشد - احتمالاً ناچیز خواهد بود.

استانداردگذاری پرداخته نمی‌شود آن است که مدیریت واحد
اقتصادی، هم تولیدکننده و هم مصرف‌کننده اطلاعات است. برای
استانداردگذاری در حوزه‌ی حسابداری مالی، تولیدکننده اطلاعات
(مدیران) از مصرف‌کننده آن (مالکان) جدا باشد. اما با توضیحات
پیشگفته، در هر دو بخش خصوصی و دولتی در بازار سرمایه
ایران، بحث جدایی تولیدکننده اطلاعات (مدیر) از مصرف‌کننده
اطلاعات (مالک) منتفی است و بنابراین مالکان نمی‌توانند
مخاطب واقعی صورتهای مالی باشند. اما مخاطب واقعی
صورتهای مالی و گزارشده‌ی مالی کیست؟

مخاطب واقعی صورتهای مالی

کمیت‌ی ترویلاد یکی از اهداف صورتهای مالی را در درجه
اول تامین اطلاعات مالی برای استفاده‌کنندگانی می‌داند که
توانایی و قدرت قانونی لازم را برای بدست آوردن اطلاعات
ندارند و بنابراین به صورتهای مالی به‌عنوان منبع اصلی اطلاعات
درباره‌ی فعالیتهای اقتصادی واحد گزارشگر اتکا می‌کنند.^{۴۲}
ترویلاد در گزارش خود یک مخاطب اولیه را برای صورتهای مالی
در نظر می‌گیرد. این مخاطب کسی است که دسترسی محدود به
اطلاعات دارد و در نتیجه باید به صورتهای مالی اتکا کند. اگر
بخواییم این هدف را تعبیر کنیم استفاده‌کنندگان اولیه از اطلاعات
حسابداری معامله‌گران اوراق بهادار هستند که به اطلاعات
صورتهای مالی اتکا می‌کنند.

بنا به نظر هیات استانداردهای حسابداری مالی (FASB)،
اهداف گزارشده‌ی مالی از محیط اقتصادی، حقوقی، سیاسی، و
اجتماعی که گزارشده‌ی مالی در آن انجام می‌شود متاثر
می‌گردد.^{۴۳} اهداف گزارشده‌ی مالی از نیازهای کسانی سرچشمه
می‌گیرد که دسترسی به اطلاعات مالی شرکتها ندارند و نمی‌توانند
اطلاعات مورد نیاز خود را تقریر نمایند و بنابراین ناگزیرند به
اطلاعات فراهم شده از سوی مدیران شرکتها اتکا کنند.^{۴۴} علاوه

مفهومی هیات استانداردهای حسابداری مالی FASB آمریکا است.

اگر قرار است چارچوب مفهومی همچون یک اساسنامه راهنمای استانداردها و حسابداران باشد، باید دارای انسجام و استحکام درونی بوده و مفاهیم آن روشن و صریح باشند. اما در هر دو چارچوب مذکور مواردی یافت می‌شود که ممکن است حاکی از سهو، خلط مفاهیم، و یا پذیرش رویکردی نادرست در حوزه‌ی گزارشدهی مالی در ایران باشد.

البته در اینجا فرصت پرداختن به اشکالات موجود در چارچوبهای مفهومی سازمان نیست و برآنم تا در نوشتاری دیگر سلسله اهداف (یا هدف کلی حسابداری و گزارشدهی مالی) از هر دو چارچوب را بحث و بررسی کنم.

رفتار استانداردها

آنچه که بیش از موارد قبلی می‌تواند به پذیرش استانداردها کمک کند رفتار مرجع استانداردها است. اگر مرجع استانداردها خواهان بهبود در کیفیت استانداردها، پذیرش عمومی آن، و مهمتر از همه خواهان بقای خود در حوزه‌ی استانداردها است باید از نظرات انتقادی دیگران استقبال کند و خود را در معرض نقد قرار دهد و زمینه‌ی مشارکت گروههای مختلف را فراهم آورد. لازمه‌ی این کار آن است که ظرفیت نقدپذیری استانداردها زیاد باشد. بدون نقد، هر متنی، ولو بیمار، گواهی سلامت دریافت می‌کند.^{۵۴}

از آنجا که چارچوب مفهومی و استانداردها از اهمیت فوق‌العاده برخوردارند، حتی توصیه می‌شود که مرجع استانداردها برای جلب مشارکت ارباب حسابداری در جهت نقدکردن پیش‌نویس چارچوب مفهومی و استانداردها هزینه کند. اگر مرجع استانداردها امروز این هزینه را نپردازد فردا جامعه هزینه‌ی آن را به نوع دیگری خواهد پرداخت. صرف اینکه سازمان حسابرسی در پیشگفتار رهنمودها علاقه‌مندان به اعتلای حرفه را به ارائه نظر و راهنمایی دعوت کند، کافی نیست و اشتباهات متعددی که در متون مدون شده پنهان مانده‌اند آشکار نمی‌گردد.

یک راهکار خوب در جهت فراهم آوردن زمینه‌ی بهتر برای نقدکردن چارچوبهای مفهومی و رهنمودهای سازمان حسابرسی، این است که سازمان مزبور هنگام انتشار پیش‌نویس کارهای خود، صورتجلسات بحثهای انجام شده، دلایل موافق و مخالف طرح شده در جلسات، و آرای اعضای کمیته‌ها را به همراه هر کار منتشر نماید. از این طریق بهتر می‌توان دریافت چه نکات و ظرایفی در باب چارچوب مفهومی و استانداردهای حسابداری از نظرها پنهان مانده است.

اگر تعبیر سوم را برای قانونگذار قایل شویم، در این صورت می‌توان گفت مهمترین عامل در استانداردها حسابداری، یعنی بورس اوراق بهادار در ملاحظات قانونگذار منظور نشده است. علاوه بر این، قانونگذار وظیفه مقررات‌گذاری در بازار بورس (شامل استانداردها) را که بهتر است برعهده‌ی یک کمیسیون مستقل ناظر بر بورس باشد، به دیگری واگذاشته است.

پذیرش عمومی: معیار ارزیابی استانداردها

در عمل بهترین معیار برای ارزیابی کارایی استانداردها پذیرش عمومی آن است. عوامل مختلفی می‌تواند در پذیرش استانداردها موثر باشد؛ تدوین یک چارچوب مفهومی معتبر به منظور استفاده در تدوین استانداردها، رفتار استانداردها در حین مراحل کار، تعبیه کردن سازوکار نظرخواهی^{۴۸} در فرایند تدوین و تصویب چارچوب مفهومی و استانداردها، مشارکت دادن کارشناسان حوزه‌های مرتبط با حسابداری، و تعیین حوزه کاریست استانداردها با توجه به اندازه شرکت، از جمله این عوامل است.

چارچوب مفهومی ضامن موفقیت استانداردها

تدوین یک چارچوب مفهومی برای گزارشدهی مالی سهم زیادی در پذیرش استانداردها خواهد داشت. چارچوب مفهومی همچون یک اساسنامه می‌تواند راهنمای استانداردها قرار گیرد. اگر اهداف و مفاهیم حاکم بر حسابداری و گزارشدهی مالی در یک چارچوب مفهومی به درستی وضع و تدوین شوند و چارچوب مفهومی از استحکام درونی^{۴۹} و انسجام کافی برخوردار باشد آنگاه می‌توان انتظار داشت که استانداردهای تدوین شده نیز دارای همان خواص باشند. علاوه براین، چارچوب مفهومی می‌تواند برای حل و فصل مسائل و مشکلاتی که حسابداران در آینده با آنها روبرو می‌شوند و استانداردهای موجود به آنها نپرداخته‌اند به کار برده شود. پس تدوین یک چارچوب مفهومی مقدم بر تدوین استانداردها است.

اما سازمان حسابرسی تاکنون دو چارچوب مفهومی متفاوت منتشر کرده است: چارچوب مفهومی اول را کمیته رهنمودهای حسابداری با عنوان "مفاهیم نظری گزارشگری مالی" منتشر کرد.^{۵۰} این چارچوب مبتنی بر "پیش‌نویس بیانیه اصول"^{۵۱} هیات استانداردهای حسابداری انگلستان است، در حالی که رهنمودهای کمیته عمدتاً به استانداردهای بین‌المللی متکی هستند.^{۵۲} چارچوب مفهومی دوم با عنوان "مبانی نظری گزارشگری مالی در ایران"، راهیات تدوین استانداردهای حسابداری منتشر کرد.^{۵۳} این اثر تالیفی از چندین منبع گوناگون، و بیشتر متأثر از چارچوب

خصوصی، کارایی اقتصادی ندارند چه رسد به آنکه آنها را متحمل هزینه‌های رعایت اصول و ضوابط کنیم. اگر سطح تخصصی پرسنل امور مالی را هم لحاظ کنیم آنگاه شاید شرکت‌های بزرگتر هم ناگزیر از تحمل هزینه‌های آموزش پرسنل باشند^{۵۷} و به نظر می‌رسد این موضوع می‌تواند بیشتر از پیش از وجهی اقتصادی اصول و ضوابط حسابداری بکااهد.

در آمریکا نیز شرکت‌های کوچک همیشه نسبت به هزینه‌های ناشی از رعایت استانداردها شکایت داشته‌اند. این امر سبب شد تا مراجع استانداردها گزارندها مطالعه و بررسی تدوین و وضع دو مجموعه استانداردهای حسابداری و گزارشدهی مالی - موسوم به Big GAAP و Little GAAP - را در دستور کار خود قرار دهند.

سخن آخر

در این مقاله با توجه به بحث‌های مطرح شده یک نکته، در میان مطالب، بیش از همه مشخص و برجسته می‌شود؛ از سال ۱۳۶۲ - تاریخ تصویب ماده واحده - تا امروز که رهنمودها اجرا می‌شوند، متفکران، سیاست‌گذاران، و دست‌درکاران هنوز به یک چشم‌انداز مشترک نرسیده‌اند. حتی مرجع استانداردها - سازمان حسابرسی و کمیته‌های آن - دورنمایی را که برای رسیدن به آن تلاش می‌کنند یکسان نمی‌بینند. تا وقتی که این چشم‌انداز مشترک به دست نیامده هرگونه تلاش برای رسیدن به هدف ره به جایی نخواهد برد.

چه باید کرد؟ پاسخ به این سوال در گرو پاسخگویی به سوالهای دیگر است؛ چه می‌خواهیم؟ رفع مشکلات دولت، اعتلای حرفه، یا رفاه عمومی؟ اگر رفاه عمومی را پذیرفتیم آنگاه با استدلال‌های پیاپی به استانداردها در حسابداری می‌رسیم. اما پیش از استانداردها باید اقتصاد را سامان داد و مشکل بازار سرمایه را حل کرد. حوزه کارکرد بورس تهران باید آنقدر وسیع باشد تا بخش اعظم بازار سرمایه را در برگیرد. پس از آن با تصحیح ساختار مرجع استانداردها، تعبیه کردن سازوکار نظرخواهی در فرایند کار، مشارکت دادن کارشناسان غیرمالی، تدوین یک چارچوب مفهومی معتبر، رفتار شایسته استانداردها، تعیین حوزه شمول استانداردها از حیث اندازه شرکت، و در نظر گرفتن هزینه‌ها و منافع اجتماعی می‌توان امیدوار بود که استانداردهای حسابداری به تخصیص بهینه منابع بینجامد و در پی آن سطح رفاه عمومی افزایش یابد.

در اینجا برای ختم سخن به ذکر دو نکته بسنده می‌کنم؛ اول؛ تنها داشتن قدرت و پشتوانه‌ی قانونی برای کاربست استانداردها کافی نیست بلکه پذیرش عمومی و اجرای رضایت‌مندانه‌ی آن

تعبیه کردن "سازوکار نظرخواهی" در فرایند تدوین و تصویب چارچوب مفهومی و استانداردها، تا حد زیادی می‌تواند به پذیرش آنها کمک کند. با نظرخواهی و اعمال نظرات دیگران به شیوه‌ی اصولی، تا حد زیادی پذیرش عمومی استانداردها تضمین می‌گردد. البته در کنار آن باید به هزینه‌های تولید استاندارد نیز توجه شود. در حال حاضر هیات استانداردهای حسابداری مالی (FASB) برای تصویب یک استاندارد حسابداری چندین مرحله را به مورد اجرا می‌گذارد.^{۵۵} در صورتی که به نظر می‌رسد شیوه‌ی نظرخواهی کمیته‌های وابسته به سازمان و نحوه‌ی انتشار رهنمودها فاصله‌ی زیادی با روش FASB دارد.

مشارکت کارشناسان غیرمالی

حسابداری یک علم چندرشته‌ای^{۵۶} است و بنابراین وام‌دار علوم دیگر است. همچنین حوزه‌ی کارکرد حسابداری با حوزه‌های اقتصاد، مالیه، مدیریت، حقوق، و ... تا حدی همپوشی دارد. استفاده از نظر کارشناسان اقتصاد، حقوق، و ... در تدوین چارچوب مفهومی و استانداردها تا حد زیادی می‌تواند در کیفی‌تر شدن کار و پیشگیری از بروز اشتباه موثر باشد و این موضوع به نوبه‌ی خود به پذیرش استانداردها کمک خواهد کرد. اما به نظر می‌رسد در حوزه‌ی استانداردهای حسابداری ایران جای کارشناسان غیرمالی خالی بوده است.

حوزه‌ی نفوذ اصول و ضوابط حسابداری

صرف‌نظر از هدف قانونگذار از تدوین اصول و ضوابط حسابداری و به دور از سه تعبیر پیشگفته، حوزه شمول و کاربست اصول و ضوابط حسابداری از حیث اندازه‌ی شرکت روشن نشده است. اگر حوزه‌ی شمول با دقت نظر تعیین نگردد، هزینه‌های رعایت اصول و ضوابط که به شرکتها تحمیل می‌شود بر پذیرش آن تاثیر منفی می‌گذارد. برطبق اساسنامه سازمان حسابرسی، تمام واحدهایی که به موجب قانون ملزم به حسابرسی صورتهای مالی خود هستند، ناگزیرند که در تهیه صورتهای مالی اصول و ضوابط حسابداری را رعایت کنند. وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز در اطلاعیه‌های خود با درج عبارت "کلیه واحدهای مشمول"، خود را از دغدغه‌ی تعیین حوزه شمول اصول و ضوابط رها نموده است.

اما همه‌ی واحدهای دولتی از نظر اندازه یکسان نیستند و بنابراین واحدهای کوچکتر همچون واحدهای بزرگ توان تحمل هزینه‌های ناشی از رعایت اصول و ضوابط حسابداری را ندارند. شرکت‌های دولتی حتی در شرایط فعلی، در مقایسه با بخش

۳۹- ثقفی، علی، حسابدار ۱۰۲-۱۰۱، ص ۳۴
۴۰- همان

۴۱- این مسئله اختصاص به شرکتهای بخش دولتی ندارد و در شرکتهای غیردولتی نیز مشاهده می شود. برای نمونه نگاه کنید به: میراسکندری، مجید، گزارش بیفایده حسابرسی - حسابدار شماره ۹۵-۹۶، ص ۱۰۴-۱۰۲

42- Trueblood Report-Objective No.2

43- FASB Concept Statement No. 1, P.1

44- Ibid, P.2

45- Ibid, Para. 12

46- Ibid, Para. 26

۴۷- اطلاعات جدول از مقاله زیر گرفته شده است:

- کاشف بهرامی، فرهنگ، "جایگاه بورس تهران در مقایسه با سایر بورسهای جهان"، حسابدار ۱۲۸، ص ص ۶۲-۷۴

48- Due Process

49- Internal Consistency

۵۰- پیوست مجموعه رهنمودهای حسابداری

51- "Statement of Principles for Financial Reporting", Exposure Draft, Accounting Standard Board

۵۲- به این نکته در پیشگفتار نشریه ۱۲۲، ابتدای صفحه ج اشاره شده است.

۵۳- مبانی نظری گزارشگری مالی در ایران، هیات تدوین استانداردهای

حسابداری، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۱۳

۵۴- پوریا نسب، امیر، "بلیشو در فرهنگ واژگان حسابداری"، حسابدار شماره

۱۳۸، ص ۶۶

۵۵- برای آگاهی از مراحل تدوین و تصویب استانداردها از سوی FASB نگاه کنید به:

Miller, P.B. et al, Chapt. 3

56- Multi-diciplinary

۵۷- پس از انتشار رهنمودهای حسابداری، سمینارهای آموزشی و کلاسهای توجیهی متعددی برای کاربست رهنمودها برگزار شد.

مهم است. چه در غیراین صورت، استانداردهای حسابداری همچون قانون مالیاتها همه را گریزان خواهد کرد.

دوم؛ استانداردهای حسابداری ابزار اعتلای حرفه نیست، بلکه

وسیله بسترسازی برای تصمیم گیری های بهینه در بازار سرمایه

است، و اگر در حسابداری به غلط با هدف اعتلای حرفه

استانداردگذاری شود، اقتصاد کشور قربانی حرفه خواهد شد.

پی نوشت

۱- رهنمودهای حسابداری، کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۲۲

2- Sub-optimal

3- Miller, Paul B. et al, P.16

4- User-Oriented

5- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

6- New York Stock Exchange (NYSE)

7- Zeff, S.A., "Forging Accounting Principles in Five countries", Stipes Publishing co., 1972, p.119

8- May's Braod Principles

9- Belkaoui, P.8

10- Ibid, P.5

11- Securities and Exchange Commission (SEC)

12- Accounting Series Release (ASR) No.4

13- Committee on Accounting Procedures (CAP)

14- Accounting Principles Board (APB)

15- Conceptual Framework

16- Belkaoui, P.10

۱۷- ماده واحده

۱۸- همان

۱۹- اساسنامه سازمان حسابرسی

۲۰- همان

۲۱- نگاه کنید به: سلامی، غلامرضا، حسابدار ۱۰۲-۱۰۱، ص ۱۵۳

۲۲- بند ۲ ماده ۷ اساسنامه سازمان حسابرسی

۲۳- هیات تدوین استانداردهای حسابداری، مبانی نظری حسابداری و

گزارشگری مالی در ایران، متن پیشنهادی، سازمان حسابرسی، ص ۱

۲۴- رهنمودهای حسابداری، کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، جلد اول، نشریه ۹۶

25- Self-Regulator

۲۶- همان

۲۷- همان

۲۸- رهنمودهای حسابداری، کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، جلد دوم، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۰۶

۲۹- دومین سمینار سراسری حسابداری در دهم و یازدهم شهریور ۱۳۶۹ در

دانشگاه آزاد اسلامی زنجان با مشارکت اساتید برجسته حسابداری،

حسابداران و حسابرسان از جمله مدیرعامل وقت سازمان حسابرسی برگزار

شد. برای آگاهی از مقالات ارائه شده به سمینار به ماهنامه حسابدار

شماره های ۷۳- ۷۴ و ۷۵- ۷۶ رجوع کنید.

۳۰- رهنمودهای حسابداری، کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، سازمان

حسابرسی، نشریه ۱۲۲

31- Skinner, R.M., "Accounting Standards in Evolution" Toronto: Holt Rinehart & Winston, Ltd, 1987, P.622

۳۲- برای آگاهی از نظرات موافق و مخالف استانداردگذاری از سوی بخش

دولتی و خصوصی به دو منبع زیر مراجعه کنید:

Belkaoui, PP. 87-92

Mathews and Perera, PP.110-112

33- Mathews, and Perera, P.111

۳۴- نگاه کنید به پیشگفتار رهنمودهای حسابداری، نشریه ۹۶

35- Miller, P.A., et al, P.55

۳۶- نگاه کنید به: Wolk, P.102

۳۷- بخش تعاونی و نهادهای عمومی تأثیری در بحث ندارد.

۳۸- این نکته در مورد شرکتهای پذیرفته شده در بورس تهران صدق نمی کند و

با نتیجه گیری بعدی این بحث تناقض هم ندارد.

منابع

۱- ایلخانی، نریمان، "جایگاه استانداردهای حسابداری"، حسابدار ۷۴-۷۳

۲- پوریان نسب، امیر، و علی مصدر، "حرفه ای شدن در جهان سوم"، حسابدار

۱۰۹

۳- تقوی، مصطفی، "حسابداری در خدمت کارایی بازار سرمایه"، حسابدار

۱۱۷

۴- تقوی، مهدی، و محمد شلیله، "ساختار نظریه حسابداری مالی"،

حسابدار ۷۴-۷۳

۵- ثقفی، علی، "موانع توسعه حسابداری در ایران از دیدگاه تئوری"،

حسابدار ۱۰۲-۱۰۱

۶- ثقفی، علی، "مبانی نظری استانداردهای حسابداری برای واحدهای

انتفاعی، بررسیهای حسابداری، دانشگاه تهران، شماره ۱

۷- سلامی، غلامرضا، "موانع توسعه حسابداری در ایران"، متن سخنرانی در

سومین سمینار حسابداری، حسابدار ۱۰۲-۱۰۱

۸- سلامی، غلامرضا، "کاربرد استانداردهای حسابرسی در ایران"، حسابدار

۵

۹- شمس احمدی، منصور و همکاران، "جایگاه حسابرسی در ایران"،

حسابدار ۱۰۲-۱۰۱

۱۰- شمس احمدی، منصور، "در حاشیه میزگرد استانداردهای ملی"، حسابدار

۸۰-۷۹

۱۱- علیمدد، مصطفی، "حرفه ما اکنون در موقعیت خطیری قرار گرفته است"،

حسابدار ۱۰۶-۱۰۵

۱۲- علیمدد، مصطفی، "نگاهی گذرا به اساسنامه سازمان حسابرسی"،

حسابدار ۲۲

۱۳- علیمدد، مصطفی، "مرحمت فرموده ما را مس کنید"، حسابدار ۱۰۰-۹۹

۱۴- عظیمی، حسین، "نقش سیستمهای حسابداری در توسعه اقتصاد ملی"،

حسابدار ۱۱۳

۱۵- عالی نژاد، احمد، "بازارهای سهام محرکی برای رشد اقتصادی"،

حسابدار ۱۲۰

۱۶- عبده تبریزی، حسین، "انتخاب خط مشی حسابداری"، حسابدار ۸۸-۸۷

۱۷- عبده تبریزی، حسین، و مجید میراسکندری، "مزایا و محدودیتهای

چارچوب نظری، حسابدار ۷۴-۷۳

۱۸- کاشف بهرامی، فرهنگ، "جایگاه بورس تهران در مقایسه با سایر

بورسهای جهان، حسابدار ۱۲۸

- ۱۹- کبیری، حسین، "دیدگاههای اقتصادی در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران"، حسابرس شماره ۵-۴
- ۲۰- محمدزاده نوین، عادل، "آیا استانداردهای مناسب حسابداری برای ایران...؟ ترجمه رمضانعلی رویایی، بررسیهای حسابداری شماره ۱
- ۲۱- مستاجران، رضا، "بینشهای گوناگون در تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی ایران"، حسابدار ۷۳-۷۴
- ۲۲- میراسکندری، مجید، و حسین عبده تبریزی، "چارچوب نظری در تعیین استانداردها"، حسابدار ۸۸-۸۷
- ۲۳- میراسکندری، مجید، "گزارش بیفایده حسابرسی"، حسابدار ۹۶-۹۵
- ۲۴- نمازی، محمد، "استانداردهای ملی حسابداری؛ دشواریها، محدودیتها و پیشنهادها"، حسابدار ۸۸-۸۷
- ۲۵- قانون تشکیل سازمان حسابرسی (۱۳۶۲) و اساسنامه سازمان حسابرسی (۱۳۶۶)
- ۲۶- کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، "رهنمودهای حسابداری (متن پیشنهادی)، جلد اول، سازمان حسابرسی، شماره ۹۶
- ۲۷- کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، "رهنمودهای حسابداری (متن پیشنهادی)، جلد دوم، سازمان حسابرسی، شماره ۱۰۶
- ۲۸- کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، "رهنمودهای حسابداری"، سازمان حسابرسی، شماره ۱۲۲
- ۲۹- هیات تدوین استانداردهای حسابداری، "میانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران"، (متن پیشنهادی)، سازمان حسابرسی، شماره ۱۱۳
- ۳۰- "استانداردهای حسابداری رهنمودهای حسابداری"، بخش پایانی سخنرانی رضا مستاجران مدیرعامل وقت سازمان حسابرسی در دومین سمینار سراسری حسابداری در دانشگاه آزاد زنجان، حسابدار ۱۱۰
- ۳۱- "سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی"، متن مصاحبه با آقای فاطمی مدیرعامل سازمان حسابرسی، حسابدار ۱۰۶-۱۰۵
- ۳۲- متن مصاحبه مدیرعامل وقت سازمان حسابرسی، روزنامه کیهان مورخ ۱۳۶۷/۷/۲۴
- ۳۳- "فندی دیگر بر قانون و طرح اساسنامه سازمان حسابرسی کشور"، حسابدار شماره ۲۶
- ۳۴- آشنایی با سازمان حسابرسی و عملکرد آن تا پایان سال ۱۳۷۰، سازمان حسابرسی، جزوه داخلی، ۱۳۷۱
- 35- Belkaoui, A.R., "Accounting Theory", 3rd ed., HBJ, 1993
- 36- Financial Accounting Standard Board (FASB): Statements of Financial Accounting Concepts: No. 1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises, 1978
- 37- Hendriksen Eldon S. & Michael F. Van Breda, "Accounting Theory", 5th ed, Richard D. Irwin Inc., Burr Ridge, Ill., 1992
- 38- Horngren, Charles T., "Uses and Limitations of Conceptual Framework", Journal of Accountancy (April 1981). Reprinted in "Financial Accounting Theory: Issues and Controversies", 3rd. eds., Zeff S.A. & Keller T.F., McGraw-Hill Book Company N.Y., 1985
- 39- Kam, Vernon, "Accounting Theory", 2nd Ed., John Wiley & Sons, N.Y., 1990
- 40- Mathews, M.R. and M.H.B. Perera, "Accounting Theory & Development", Chapman & Hall, London, 1991
- 41- Miller, Paul B., et al, "The FASB, The People, The proces and The Politics", 3rd ed, Irwin, 1994
- 42- Pacter, Paul A., "The Conceptual Framework: Make No Mystique about it", Journal of Accountancy (July 1983). Reprinted in Financial Accounting Theory; Issues and Controversies 3rd. eds., Zeff S.A & Keller T.F., McGraw-Hill Book Company, N.Y., 1985
- 43- Shroeder, Richard et.al., "Accounting Theory: Text & Reading", 3rd ed., John Wiley & Sons, N.Y., 1987
- 44- Solomons, David, "The Politicization of Accounting", Journal of Accountancy (November 1978), Reprinted in "Financial Accounting Theory: Issues and Controversies", 3rd. ed., Editors Zeff S.A & Keller T.F., McGraw-Hill Book Company N.Y., 1985
- 45- Watts, R.L. and Jerald. L. Zimmerman, "Positive Accounting Theory", Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliffs, N.J., 1986
- 46- Wolk, H.I., Et al; "Accounting Theory", South Western Publishing Co., 1992

سیستم اخبار و حسابداری آرک

آموزش تخصصی ماه به ماه

کاراختی هادام العمر

ARCA

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهام خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱